

THÔNG TƯ
Hướng dẫn Chế độ kế toán Doanh nghiệp

Căn cứ Luật Kế toán ngày 17 tháng 06 năm 2003;

Căn cứ Nghị định số 129/2004/NĐ-CP ngày 31 tháng 05 năm 2004 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật Kế toán trong hoạt động kinh doanh;

Căn cứ Nghị định số 215/2013/NĐ-CP ngày 13 tháng 12 năm 2013 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;

Theo đề nghị của Vụ trưởng Vụ Chế độ kế toán và kiểm toán,

Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành Thông tư hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp.

CHƯƠNG I
QUY ĐỊNH CHUNG

Điều 1. Đối tượng áp dụng

Thông tư này hướng dẫn kế toán áp dụng đối với các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế. Các doanh nghiệp vừa và nhỏ đang thực hiện kế toán theo Chế độ kế toán áp dụng cho doanh nghiệp vừa và nhỏ được vận dụng quy định của Thông tư này để kế toán phù hợp với đặc điểm kinh doanh và yêu cầu quản lý của mình.

Điều 2. Phạm vi điều chỉnh

Thông tư này hướng dẫn việc ghi sổ kế toán, lập và trình bày Báo cáo tài chính, không áp dụng cho việc xác định nghĩa vụ thuế của doanh nghiệp đối với ngân sách Nhà nước.

Điều 3. Đơn vị tiền tệ trong kế toán

“Đơn vị tiền tệ trong kế toán” là Đồng Việt Nam (ký hiệu quốc gia là “đ”; ký hiệu quốc tế là “VND”) được dùng để ghi sổ kế toán, lập và trình bày Báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Trường hợp đơn vị kế toán chủ yếu thu, chi bằng ngoại tệ, đáp ứng được các tiêu chuẩn quy định tại Điều 4 Thông tư này thì được chọn một loại ngoại tệ làm đơn vị tiền tệ để ghi sổ kế toán.

Điều 4. Lựa chọn đơn vị tiền tệ trong kế toán

1. Doanh nghiệp có nghiệp vụ thu, chi chủ yếu bằng ngoại tệ căn cứ vào quy định của Luật Kế toán, để xem xét, quyết định lựa chọn đơn vị tiền tệ trong kế toán và chịu trách nhiệm về quyết định đó trước pháp luật. Khi lựa chọn đơn vị tiền tệ trong kế toán, doanh nghiệp phải thông báo cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp.

2. Đơn vị tiền tệ trong kế toán là đơn vị tiền tệ:

a) Được sử dụng chủ yếu trong các giao dịch bán hàng, cung cấp dịch vụ của đơn vị, có ảnh hưởng lớn đến giá bán hàng hóa và cung cấp dịch vụ và thường chính là đơn vị tiền tệ dùng để niêm yết giá bán và được thanh toán; và

b) Được sử dụng chủ yếu trong việc mua hàng hóa, dịch vụ, có ảnh hưởng lớn đến chi phí nhân công, nguyên vật liệu và các chi phí sản xuất, kinh doanh khác, thông thường chính là đơn vị tiền tệ dùng để thanh toán cho các chi phí đó.

3. Các yếu tố sau đây cũng được xem xét và cung cấp bằng chứng về đơn vị tiền tệ trong kế toán của đơn vị:

a) Đơn vị tiền tệ sử dụng để huy động các nguồn lực tài chính (như phát hành cổ phiếu, trái phiếu);

b) Đơn vị tiền tệ thường xuyên thu được từ các hoạt động kinh doanh và được tích trữ lại.

4. Đơn vị tiền tệ trong kế toán phản ánh các giao dịch, sự kiện, điều kiện liên quan đến hoạt động của đơn vị. Sau khi xác định được đơn vị tiền tệ trong kế toán thì đơn vị không được thay đổi trừ khi có sự thay đổi trọng yếu trong các giao dịch, sự kiện và điều kiện đó.

Điều 5. Chuyển đổi Báo cáo tài chính lập bằng đơn vị tiền tệ trong kế toán là ngoại tệ sang Đồng Việt Nam

1. Doanh nghiệp sử dụng ngoại tệ làm đơn vị tiền tệ trong kế toán thì đồng thời với việc lập Báo cáo tài chính theo đơn vị tiền tệ trong kế toán (ngoại tệ) còn phải chuyển đổi Báo cáo tài chính sang Đồng Việt Nam khi công bố và nộp Báo cáo tài chính cho cơ quan quản lý Nhà nước.

2. Nguyên tắc chuyển đổi Báo cáo tài chính lập bằng đơn vị tiền tệ kế toán là ngoại tệ sang Đồng Việt Nam, trình bày thông tin so sánh được thực hiện theo quy định tại Chương III Thông tư này.

3. Khi chuyển đổi Báo cáo tài chính được lập bằng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam, doanh nghiệp phải trình bày rõ trên Bản thuyết minh Báo cáo tài chính những ảnh hưởng (nếu có) đối với Báo cáo tài chính do việc chuyển đổi Báo cáo tài chính từ đồng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam.

Điều 6. Kiểm toán Báo cáo tài chính trong trường hợp sử dụng đơn vị tiền tệ trong kế toán là ngoại tệ

Báo cáo tài chính mang tính pháp lý để công bố ra công chúng và nộp các cơ quan có thẩm quyền tại Việt Nam là Báo cáo tài chính được trình bày bằng Đồng Việt Nam và phải được kiểm toán.

Điều 7. Thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán

Khi có sự thay đổi lớn về hoạt động quản lý và kinh doanh dẫn đến đơn vị tiền tệ được sử dụng trong các giao dịch kinh tế không còn thoả mãn các tiêu chuẩn nêu tại khoản 2, 3 Điều 4 Thông tư này thì doanh nghiệp được thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán. Việc thay đổi từ một đơn vị tiền tệ ghi sổ kế toán này sang một đơn vị tiền tệ ghi sổ kế toán khác chỉ được thực hiện tại thời điểm bắt đầu niên độ kế toán mới. Doanh nghiệp phải thông báo cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp về việc thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán chậm nhất là sau 10 ngày làm việc kể từ ngày kết thúc niên độ kế toán.

Điều 8. Quyền và trách nhiệm của doanh nghiệp đối với việc tổ chức kế toán tại các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc (gọi tắt là đơn vị hạch toán phụ thuộc)

1. Doanh nghiệp có trách nhiệm tổ chức bộ máy kế toán và phân cấp hạch toán ở các đơn vị hạch toán phụ thuộc phù hợp với đặc điểm hoạt động, yêu cầu quản lý của mình và không trái với quy định của pháp luật.

2. Doanh nghiệp quyết định việc kế toán tại đơn vị hạch toán phụ thuộc có tổ chức bộ máy kế toán riêng đối với:

a) Việc ghi nhận khoản vốn kinh doanh được doanh nghiệp cấp: Doanh nghiệp quyết định đơn vị hạch toán phụ thuộc ghi nhận là nợ phải trả hoặc vốn chủ sở hữu;

b) Đối với các giao dịch mua, bán, điều chuyển sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ nội bộ: Doanh thu, giá vốn chỉ được ghi nhận riêng tại từng đơn vị hạch toán phụ thuộc nếu sự luân chuyển sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ giữa các khâu trong nội bộ về bản chất tạo ra giá trị gia tăng trong sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ. Việc ghi nhận doanh thu từ các giao dịch nội bộ để trình bày trên Báo cáo tài chính của các đơn vị không phụ thuộc vào hình thức của chứng từ kế toán (hóa đơn hay chứng từ luân chuyển nội bộ);

c) Việc phân cấp kế toán tại đơn vị hạch toán phụ thuộc: Tùy thuộc mô hình tổ chức kế toán tập trung hay phân tán, doanh nghiệp có thể giao đơn vị hạch toán phụ thuộc phản ánh đến lợi nhuận sau thuế chưa phân phối hoặc chỉ phản ánh đến doanh thu, chi phí.

Điều 9. Đăng ký sửa đổi Chế độ kế toán

1. Đối với hệ thống tài khoản kế toán

a) Doanh nghiệp căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán của Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành kèm theo Thông tư này để vận dụng và chi tiết hoá hệ thống tài khoản kế toán phù hợp với đặc điểm sản xuất, kinh doanh, yêu cầu quản lý của từng ngành và từng đơn vị, nhưng phải phù hợp với nội dung, kết cấu và phương pháp hạch toán của các tài khoản tổng hợp tương ứng.

b) Trường hợp doanh nghiệp cần bổ sung tài khoản cấp 1, cấp 2 hoặc sửa đổi tài khoản cấp 1, cấp 2 về tên, ký hiệu, nội dung và phương pháp hạch toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh đặc thù phải được sự chấp thuận bằng văn bản của Bộ Tài chính trước khi thực hiện.

c) Doanh nghiệp có thể mở thêm các tài khoản cấp 2 và các tài khoản cấp 3 đối với những tài khoản không có qui định tài khoản cấp 2, tài khoản cấp 3 tại danh mục Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp quy định tại phụ lục 1 - Thông tư này nhằm phục vụ yêu cầu quản lý của doanh nghiệp mà không phải đề nghị Bộ Tài chính chấp thuận.

2. Đối với Báo cáo tài chính

a) Doanh nghiệp căn cứ biểu mẫu và nội dung của các chỉ tiêu của Báo cáo tài chính tại phụ lục 2 Thông tư này để chi tiết hoá các chỉ tiêu (có sẵn) của hệ thống Báo cáo tài chính phù hợp với đặc điểm sản xuất, kinh doanh, yêu cầu quản

lý của từng ngành và từng đơn vị.

b) Trường hợp doanh nghiệp cần bổ sung mới hoặc sửa đổi biểu mẫu, tên và nội dung các chỉ tiêu của Báo cáo tài chính phải được sự chấp thuận bằng văn bản của Bộ Tài chính trước khi thực hiện.

3. Đối với chứng từ và sổ kế toán

a) Các chứng từ kế toán đều thuộc loại hướng dẫn (không bắt buộc), doanh nghiệp có thể lựa chọn áp dụng theo biểu mẫu ban hành kèm theo phụ lục số 3 Thông tư này hoặc được tự thiết kế phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của đơn vị nhưng phải đảm bảo cung cấp những thông tin theo quy định của Luật Kế toán và các văn bản sửa đổi, bổ sung, thay thế.

b) Tất cả các biểu mẫu sổ kế toán (kể cả các loại Sổ Cái, sổ Nhật ký) đều thuộc loại không bắt buộc. Doanh nghiệp có thể áp dụng biểu mẫu sổ theo hướng dẫn tại phụ lục số 4 Thông tư này hoặc bổ sung, sửa đổi biểu mẫu sổ, thẻ kế toán phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý nhưng phải đảm bảo trình bày thông tin đầy đủ, rõ ràng, dễ kiểm tra, kiểm soát.

Điều 10. Chế độ kế toán áp dụng đối với nhà thầu nước ngoài

1. Nhà thầu nước ngoài có cơ sở thường trú hoặc cư trú tại Việt Nam mà cơ sở thường trú hoặc cư trú không phải là đơn vị độc lập có tư cách pháp nhân thực hiện Chế độ kế toán tại Việt Nam như sau:

a) Các nhà thầu có đặc thù áp dụng theo Chế độ kế toán do Bộ Tài chính ban hành riêng cho nhà thầu;

b) Các nhà thầu không có Chế độ kế toán do Bộ Tài chính ban hành riêng thì được lựa chọn áp dụng đầy đủ Chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam hoặc vận dụng một số nội dung của Chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam phù hợp với đặc điểm hoạt động, yêu cầu quản lý của mình.

c) Trường hợp nhà thầu lựa chọn áp dụng đầy đủ Chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam thì phải thực hiện nhất quán cho cả niên độ kế toán.

d) Nhà thầu phải thông báo cho cơ quan thuế về Chế độ kế toán áp dụng không chậm hơn 90 ngày kể từ thời điểm bắt đầu chính thức hoạt động tại Việt Nam. Khi thay đổi thể thức áp dụng Chế độ kế toán, nhà thầu phải thông báo cho cơ quan thuế không chậm hơn 15 ngày làm việc kể từ ngày thay đổi.

2. Nhà thầu nước ngoài phải kế toán chi tiết theo từng Hợp đồng nhận thầu (từng Giấy phép nhận thầu), từng giao dịch làm cơ sở để quyết toán hợp đồng và quyết toán thuế.

3. Trường hợp Nhà thầu nước ngoài áp dụng đầy đủ Chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam nhưng có nhu cầu bổ sung, sửa đổi thì phải đăng ký theo quy định tại Điều 9 Thông tư này và chỉ được thực hiện khi có ý kiến chấp thuận bằng văn bản của Bộ Tài chính. Trong vòng 15 ngày làm việc kể từ ngày nhận đủ hồ sơ, Bộ Tài chính có trách nhiệm trả lời bằng văn bản cho nhà thầu nước ngoài về việc đăng ký nội dung sửa đổi, bổ sung Chế độ kế toán.

CHƯƠNG II

TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

Điều 11. Nguyên tắc kế toán tiền

1. Kế toán phải mở sổ kế toán ghi chép hàng ngày liên tục theo trình tự phát sinh các khoản thu, chi, xuất, nhập tiền, ngoại tệ và tính ra số tồn tại quỹ và từng tài khoản ở Ngân hàng tại mọi thời điểm để tiện cho việc kiểm tra, đối chiếu.

2. Các khoản tiền do doanh nghiệp khác và cá nhân ký cược, ký quỹ tại doanh nghiệp được quản lý và hạch toán như tiền của doanh nghiệp.

3. Khi thu, chi phải có phiếu thu, phiếu chi và có đủ chữ ký theo quy định của chế độ chứng từ kế toán.

4. Kế toán phải theo dõi chi tiết tiền theo nguyên tệ. Khi phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi ngoại tệ ra Đồng Việt Nam theo nguyên tắc:

- Bên Nợ các tài khoản tiền áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế;
- Bên Có các tài khoản tiền áp dụng tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền.

5. Tại thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật, doanh nghiệp phải đánh giá lại số dư ngoại tệ và vàng tiền tệ theo tỷ giá giao dịch thực tế.

Điều 12. Tài khoản 111 – Tiền mặt

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình thu, chi, tồn quỹ tại quỹ doanh nghiệp bao gồm: Tiền Việt Nam, ngoại tệ và vàng tiền tệ. Chỉ phản ánh vào TK 111 “Tiền mặt” số tiền mặt, ngoại tệ, vàng tiền tệ thực tế nhập, xuất, tồn quỹ. Đối với khoản tiền thu được chuyển nộp ngay vào Ngân hàng (không qua quỹ tiền mặt

của doanh nghiệp) thì không ghi vào bên Nợ TK 111 “Tiền mặt” mà ghi vào bên Nợ TK 113 “Tiền đang chuyển”.

b) Các khoản tiền mặt do doanh nghiệp khác và cá nhân ký cược, ký quỹ tại doanh nghiệp được quản lý và hạch toán như các loại tài sản bằng tiền của doanh nghiệp.

c) Khi tiến hành nhập, xuất quỹ tiền mặt phải có phiếu thu, phiếu chi và có đủ chữ ký của người nhận, người giao, người có thẩm quyền cho phép nhập, xuất quỹ theo quy định của chế độ chứng từ kế toán. Một số trường hợp đặc biệt phải có lệnh nhập quỹ, xuất quỹ đính kèm.

d) Kế toán quỹ tiền mặt phải có trách nhiệm mở sổ kế toán quỹ tiền mặt, ghi chép hàng ngày liên tục theo trình tự phát sinh các khoản thu, chi, xuất, nhập quỹ tiền mặt, ngoại tệ và tính ra số tồn quỹ tại mọi thời điểm.

đ) Thủ quỹ chịu trách nhiệm quản lý và nhập, xuất quỹ tiền mặt. Hàng ngày thủ quỹ phải kiểm kê số tồn quỹ tiền mặt thực tế, đối chiếu số liệu sổ quỹ tiền mặt và sổ kế toán tiền mặt. Nếu có chênh lệch, kế toán và thủ quỹ phải kiểm tra lại để xác định nguyên nhân và kiến nghị biện pháp xử lý chênh lệch.

e) Khi phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi ngoại tệ ra Đồng Việt Nam theo nguyên tắc:

- Bên Nợ TK 1112 áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế. Riêng trường hợp rút ngoại tệ từ ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt thì áp dụng tỷ giá ghi sổ kế toán của TK 1122;

- Bên Có TK 1112 áp dụng tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền.

Việc xác định tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế được thực hiện theo quy định tại phần hướng dẫn tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái và các tài khoản có liên quan.

g) Vàng tiền tệ được phản ánh trong tài khoản này là vàng được sử dụng với các chức năng cất trữ giá trị, không bao gồm các loại vàng được phân loại là hàng tồn kho sử dụng với mục đích là nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm hoặc hàng hoá để bán. Việc quản lý và sử dụng vàng tiền tệ phải thực hiện theo quy định của pháp luật hiện hành.

h) Tại tất cả các thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật, doanh nghiệp phải đánh giá lại số dư ngoại tệ và vàng tiền tệ theo nguyên tắc:

- Tỷ giá giao dịch thực tế áp dụng khi đánh giá lại số dư tiền mặt bằng ngoại tệ là tỷ giá mua ngoại tệ của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch (do doanh nghiệp tự lựa chọn) tại thời điểm lập Báo cáo tài chính.

- Vàng tiền tệ được đánh giá lại theo giá mua trên thị trường trong nước tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. Giá mua trên thị trường trong nước là giá mua được công bố bởi Ngân hàng Nhà nước. Trường hợp Ngân hàng Nhà nước không công bố giá mua vàng thì tính theo giá mua công bố bởi các đơn vị được phép kinh doanh vàng theo luật định.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 111 - Tiền mặt

Bên Nợ:

- Các khoản tiền mặt, ngoại tệ, vàng tiền tệ nhập quỹ;
- Số tiền mặt, ngoại tệ, vàng tiền tệ thừa ở quỹ phát hiện khi kiểm kê;
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư ngoại tệ tại thời điểm báo cáo (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với Đồng Việt Nam);
- Chênh lệch đánh giá lại vàng tiền tệ tăng tại thời điểm báo cáo.

Bên Có:

- Các khoản tiền mặt, ngoại tệ, vàng tiền tệ xuất quỹ;
- Số tiền mặt, ngoại tệ, vàng tiền tệ thiếu hụt quỹ phát hiện khi kiểm kê;
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư ngoại tệ báo cáo (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với Đồng Việt Nam);
- Chênh lệch đánh giá lại vàng tiền tệ giảm tại thời điểm báo cáo.

Số dư bên Nợ:

Các khoản tiền mặt, ngoại tệ, vàng tiền tệ còn tồn quỹ tiền mặt tại thời điểm báo cáo.

Tài khoản 111 - Tiền mặt, có 3 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1111 - Tiền Việt Nam:* Phản ánh tình hình thu, chi, tồn quỹ tiền Việt Nam tại quỹ tiền mặt.

- *Tài khoản 1112 - Ngoại tệ:* Phản ánh tình hình thu, chi, chênh lệch tỷ giá và số dư ngoại tệ tại quỹ tiền mặt theo giá trị quy đổi ra Đồng Việt Nam.

- *Tài khoản 1113 - Vàng tiền tệ:* Phản ánh tình hình biến động và giá trị vàng tiền tệ tại quỹ của doanh nghiệp.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Khi bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ thu ngay bằng tiền mặt, kế toán ghi nhận doanh thu, ghi:

a) Đối với sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, bất động sản đầu tư thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế bảo vệ môi trường, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ theo giá bán chưa có thuế, các khoản thuế (gián thu) phải nộp này được tách riêng theo từng loại ngay khi ghi nhận doanh thu (kể cả thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp), ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (tổng giá thanh toán)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (giá chưa có thuế)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

b) Trường hợp không tách ngay được các khoản thuế phải nộp, kế toán ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế phải nộp. Định kỳ kế toán xác định nghĩa vụ thuế phải nộp và ghi giảm doanh thu, ghi:

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

3.2. Khi nhận được tiền của Ngân sách Nhà nước thanh toán về khoản trợ cấp, trợ giá bằng tiền mặt, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3339).

3.3. Khi phát sinh các khoản doanh thu hoạt động tài chính, các khoản thu nhập khác bằng tiền mặt, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (tổng giá thanh toán)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (giá chưa có thuế GTGT)

Có TK 711 - Thu nhập khác (giá chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

3.4. Rút tiền gửi Ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt; vay dài hạn, ngắn hạn bằng tiền mặt (tiền Việt Nam hoặc ngoại tệ ghi theo tỷ giá giao dịch thực tế), ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (1111, 1112)

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng (1121, 1122)

Có TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính (3411).

3.5. Thu hồi các khoản nợ phải thu, cho vay, ký cược, ký quỹ bằng tiền mặt; Nhận ký quỹ, ký cược của các doanh nghiệp khác bằng tiền mặt, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (1111, 1112)

Có các TK 128, 131, 136, 138, 141, 244, 344.

3.6. Khi bán các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn thu bằng tiền mặt, kế toán ghi nhận chênh lệch giữa số tiền thu được và giá vốn khoản đầu tư (được xác định

theo phương pháp bình quân gia quyền) vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (1111, 1112)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (giá vốn)

Có các TK 221, 222, 228 (giá vốn)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

3.7. Khi nhận được vốn góp của chủ sở hữu bằng tiền mặt, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

3.8. Khi nhận tiền của các bên trong hợp đồng hợp tác kinh doanh không thành lập pháp nhân để trang trải cho các hoạt động chung, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

3.9. Xuất quỹ tiền mặt gửi vào tài khoản tại Ngân hàng, ký quỹ, ký cược, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng

Nợ TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược

Có TK 111 - Tiền mặt.

3.10. Xuất quỹ tiền mặt mua chứng khoán, cho vay hoặc đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết..., ghi:

Nợ TK 121, 128, 221, 222, 228

Có TK 111 - Tiền mặt.

3.11. Xuất quỹ tiền mặt mua hàng tồn kho (theo phương pháp kê khai thường xuyên), mua TSCĐ, chi cho hoạt động đầu tư XD CB:

- Nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, kế toán phản ánh giá mua không bao gồm thuế GTGT, ghi:

Nợ các TK 151, 152, 153, 156, 157, 211, 213, 241

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có TK 111 - Tiền mặt.

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, kế toán phản ánh giá mua bao gồm cả thuế GTGT.

3.12. Xuất quỹ tiền mặt mua hàng tồn kho (theo phương pháp kiểm kê định kỳ), nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 611 - Mua hàng (6111, 6112)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)
Có TK 111 - Tiền mặt.

Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, kế toán phản ánh giá mua bao gồm cả thuế GTGT.

3.13. Khi mua nguyên vật liệu thanh toán bằng tiền mặt sử dụng ngay vào sản xuất, kinh doanh, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:

Nợ các TK 621, 623, 627, 641, 642,...

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)
Có TK 111 - Tiền mặt.

Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, kế toán phản ánh chi phí bao gồm cả thuế GTGT.

3.14. Xuất quỹ tiền mặt thanh toán các khoản vay, nợ phải trả, ghi:

Nợ các TK 331, 333, 334, 335, 336, 338, 341
Có TK 111 - Tiền mặt.

3.15. Xuất quỹ tiền mặt sử dụng cho hoạt động tài chính, hoạt động khác, ghi:

Nợ các TK 635, 811,...

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)
Có TK 111 - Tiền mặt.

3.16. Các khoản thiếu quỹ tiền mặt phát hiện khi kiểm kê chưa xác định rõ nguyên nhân, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1381)
Có TK 111 - Tiền mặt.

3.17. Các khoản thừa quỹ tiền mặt phát hiện khi kiểm kê chưa xác định rõ nguyên nhân, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt
Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3381).

3.18. Kế toán hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ: Thực hiện theo quy định tại phần hướng dẫn TK 171 - Giao dịch mua, bán lại trái phiếu Chính phủ.

3.19. Các giao dịch liên quan đến ngoại tệ là tiền mặt.

a) Khi mua hàng hóa, dịch vụ thanh toán bằng tiền mặt là ngoại tệ.

- Nếu phát sinh lỗ tỷ giá hối đoái, ghi:

Nợ các TK 151,152,153,156,157,211,213,241, 623, 627, 641,642,133,...
(theo tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế tại ngày giao dịch)
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá hối đoái)
Có TK 111 (1112) (theo tỷ giá ghi sổ kế toán).

- Nếu phát sinh lãi tỷ giá hối đoái, ghi:
Nợ các TK 151, 152, 153,156,157,211,213,241,623, 627, 641, 642,133,...
(theo tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế tại ngày giao dịch)
Có TK 111 (1112) (theo tỷ giá ghi sổ kế toán)
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá hối đoái).

b) Khi thanh toán các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ:

- Nếu phát sinh lỗ tỷ giá hối đoái, ghi:
Nợ các TK 331, 335, 336, 338, 341,... (tỷ giá ghi sổ kế toán)
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá hối đoái)
Có TK 111 (1112) (tỷ giá ghi sổ kế toán).

- Nếu phát sinh lãi tỷ giá hối đoái, ghi:
Nợ các TK 331, 336, 341,... (tỷ giá ghi sổ kế toán)
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá hối đoái)
Có TK 111 (1112) (tỷ giá ghi sổ kế toán).

- Trường hợp trả trước tiền bằng ngoại tệ cho người bán, bên Nợ tài khoản phải trả áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm trả trước, ghi:
Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (tỷ giá thực tế thời điểm trả trước)
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá hối đoái)
Có TK 111 (1112) (tỷ giá ghi sổ kế toán).
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá hối đoái).

c) Khi phát sinh doanh thu, thu nhập khác bằng ngoại tệ là tiền mặt, ghi:
Nợ TK 111 (1112) (tỷ giá giao dịch thực tế)
Có các TK 511, 515, 711,... (tỷ giá giao dịch thực tế).

d) Khi thu được tiền nợ phải thu bằng ngoại tệ, ghi:

- Nếu phát sinh lỗ tỷ giá hối đoái, ghi:
Nợ TK 111 (1112) (tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế tại ngày giao dịch)
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá hối đoái)
Có các TK 131, 136, 138,... (tỷ giá ghi sổ kế toán).

- Nếu phát sinh lãi tỷ giá hối đoái, ghi:
Nợ TK 111 (1112) (tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế tại ngày giao dịch)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá hối đoái)
Có các TK 131, 136, 138,... (tỷ giá ghi sổ kế toán).

- Trường hợp nhận trước tiền của người mua, bên Có tài khoản phải thu áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước, ghi:

Nợ TK 111 (1112) (tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước)

Có TK 131 (tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước).

3.20. Kế toán sử dụng tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế (là tỷ giá mua của ngân hàng) để đánh giá lại các khoản ngoại tệ là tiền mặt tại thời điểm lập Báo cáo tài chính, ghi:

- Nếu tỷ giá ngoại tệ tăng so với Đồng Việt Nam, kế toán ghi nhận lãi tỷ giá:
Nợ TK 111 (1112)

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131).

- Nếu tỷ giá ngoại tệ giảm so với Đồng Việt Nam, kế toán ghi nhận lỗ tỷ giá:
Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131)

Có TK 111 (1112).

- Sau khi bù trừ lãi, lỗ tỷ giá phát sinh do đánh giá lại, kế toán kết chuyển phần chênh lệch lãi, lỗ tỷ giá vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi lớn hơn lỗ) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ lớn hơn lãi).

3.21. Kế toán đánh giá lại vàng tiền tệ

- Trường hợp giá đánh giá lại vàng tiền tệ phát sinh lãi, kế toán ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 1113 - Vàng tiền tệ (theo giá mua trong nước)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Trường hợp giá đánh giá lại vàng tiền tệ phát sinh lỗ, kế toán ghi nhận chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 1113 - Vàng tiền tệ (theo giá mua trong nước).

Điều 13. Tài khoản 112 - Tiền gửi ngân hàng

1. Nguyên tắc kế toán

Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các khoản tiền gửi không kỳ hạn tại Ngân hàng của doanh nghiệp. Căn cứ để hạch toán trên tài khoản 112 “tiền gửi Ngân hàng” là các giấy báo Có, báo Nợ

hoặc bản sao kê của Ngân hàng kèm theo các chứng từ gốc (ủy nhiệm chi, ủy nhiệm thu, séc chuyển khoản, séc bảo chi,...).

a) Khi nhận được chứng từ của Ngân hàng gửi đến, kế toán phải kiểm tra, đối chiếu với chứng từ gốc kèm theo. Nếu có sự chênh lệch giữa số liệu trên sổ kế toán của doanh nghiệp, số liệu ở chứng từ gốc với số liệu trên chứng từ của Ngân hàng thì doanh nghiệp phải thông báo cho Ngân hàng để cùng đối chiếu, xác minh và xử lý kịp thời. Cuối tháng, chưa xác định được nguyên nhân chênh lệch thì kế toán ghi sổ theo số liệu của Ngân hàng trên giấy báo Nợ, báo Có hoặc bản sao kê. Số chênh lệch (nếu có) ghi vào bên Nợ TK 138 “Phải thu khác” (1388) (nếu số liệu của kế toán lớn hơn số liệu của Ngân hàng) hoặc ghi vào bên Có TK 338 “Phải trả, phải nộp khác” (3388) (nếu số liệu của kế toán nhỏ hơn số liệu của Ngân hàng). Sang tháng sau, tiếp tục kiểm tra, đối chiếu, xác định nguyên nhân để điều chỉnh số liệu ghi sổ.

b) Ở những doanh nghiệp có các tổ chức, bộ phận phụ thuộc không tổ chức kế toán riêng, có thể mở tài khoản chuyên thu, chuyên chi hoặc mở tài khoản thanh toán phù hợp để thuận tiện cho việc giao dịch, thanh toán. Kế toán phải mở sổ chi tiết theo từng loại tiền gửi (Đồng Việt Nam, ngoại tệ các loại).

c) Phải tổ chức hạch toán chi tiết số tiền gửi theo từng tài khoản ở Ngân hàng để tiện cho việc kiểm tra, đối chiếu.

d) Khoản thấu chi ngân hàng không được ghi âm trên tài khoản tiền gửi ngân hàng mà được phản ánh tương tự như khoản vay ngân hàng.

đ) Khi phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi ngoại tệ ra Đồng Việt Nam theo nguyên tắc:

- Bên Nợ TK 1122 áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế. Riêng trường hợp rút quỹ tiền mặt bằng ngoại tệ gửi vào Ngân hàng thì phải được quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá ghi sổ kế toán của tài khoản 1122.

- Bên Có TK 1122 áp dụng tỷ giá ghi sổ Bình quân gia quyền.

Việc xác định tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế được thực hiện theo quy định tại phần hướng dẫn tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái và các tài khoản có liên quan.

e) Vàng tiền tệ được phản ánh trong tài khoản này là vàng được sử dụng với các chức năng cất trữ giá trị, không bao gồm các loại vàng được phân loại là hàng tồn kho sử dụng với mục đích là nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm hoặc hàng

hoá để bán. Việc quản lý và sử dụng vàng tiền tệ phải thực hiện theo quy định của pháp luật hiện hành.

g) Tại tất cả các thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật, doanh nghiệp phải đánh giá lại số dư ngoại tệ và vàng tiền tệ theo nguyên tắc:

- Tỷ giá giao dịch thực tế áp dụng khi đánh giá lại số dư tiền gửi ngân hàng bằng ngoại tệ là tỷ giá mua ngoại tệ của chính ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp mở tài khoản ngoại tệ tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. Trường hợp doanh nghiệp có nhiều tài khoản ngoại tệ ở nhiều ngân hàng khác nhau và tỷ giá mua của các ngân hàng không có chênh lệch đáng kể thì có thể lựa chọn tỷ giá mua của một trong số các ngân hàng nơi doanh nghiệp mở tài khoản ngoại tệ làm căn cứ đánh giá lại.

- Vàng tiền tệ được đánh giá lại theo giá mua trên thị trường trong nước tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. Giá mua trên thị trường trong nước là giá mua được công bố bởi Ngân hàng Nhà nước. Trường hợp Ngân hàng Nhà nước không công bố giá mua vàng thì tính theo giá mua công bố bởi các đơn vị được phép kinh doanh vàng theo luật định.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 112 - Tiền gửi ngân hàng

Bên Nợ:

- Các khoản tiền Việt Nam, ngoại tệ, vàng tiền tệ gửi vào Ngân hàng;
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư ngoại tệ tại thời điểm báo cáo (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với Đồng Việt Nam).
- Chênh lệch đánh giá lại vàng tiền tệ tăng tại thời điểm báo cáo

Bên Có:

- Các khoản tiền Việt Nam, ngoại tệ, vàng tiền tệ rút ra từ Ngân hàng;
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư ngoại tệ cuối kỳ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với Đồng Việt Nam).
- Chênh lệch đánh giá lại vàng tiền tệ giảm tại thời điểm báo cáo

Số dư bên Nợ:

Số tiền Việt Nam, ngoại tệ, vàng tiền tệ hiện còn gửi tại Ngân hàng tại thời điểm báo cáo.

Tài khoản 112 - Tiền gửi Ngân hàng, có 3 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1121 - Tiền Việt Nam:* Phản ánh số tiền gửi vào, rút ra và hiện đang gửi tại Ngân hàng bằng Đồng Việt Nam.

- *Tài khoản 1122 - Ngoại tệ*: Phản ánh số tiền gửi vào, rút ra và hiện đang gửi tại Ngân hàng bằng ngoại tệ các loại đã quy đổi ra Đồng Việt Nam.

- *Tài khoản 1123 - Vàng tiền tệ*: Phản ánh tình hình biến động và giá trị vàng tiền tệ của doanh nghiệp đang gửi tại Ngân hàng tại thời điểm báo cáo.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Khi bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ thu ngay bằng tiền gửi ngân hàng, kế toán ghi nhận doanh thu, ghi:

a) Đối với sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, bất động sản đầu tư thuộc đối tượng chịu thuế gián thu (thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế bảo vệ môi trường), kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ theo giá bán chưa có thuế, các khoản thuế gián thu phải nộp được tách riêng theo từng loại thuế ngay khi ghi nhận doanh thu (kể cả thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp), ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi ngân hàng (tổng giá thanh toán)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (giá chưa có thuế)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

b) Trường hợp không tách ngay được các khoản thuế phải nộp, kế toán ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế phải nộp. Định kỳ kế toán xác định nghĩa vụ thuế phải nộp và ghi giảm doanh thu, ghi:

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

3.2. Khi nhận được tiền của Ngân sách Nhà nước thanh toán về khoản trợ cấp, trợ giá bằng tiền gửi ngân hàng, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi ngân hàng

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3339).

3.3. Khi phát sinh các khoản doanh thu hoạt động tài chính, các khoản thu nhập khác bằng tiền gửi ngân hàng, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi ngân hàng (tổng giá thanh toán)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (giá chưa có thuế GTGT)

Có TK 711 - Thu nhập khác (giá chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

3.4. Xuất quỹ tiền mặt gửi vào tài khoản tại Ngân hàng, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng

Có TK 111 - Tiền mặt.

3.5. Nhận được tiền ứng trước hoặc khi khách hàng trả nợ bằng chuyển khoản, căn cứ giấy báo Có của Ngân hàng, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có TK 113 - Tiền đang chuyển.

3.6. Thu hồi các khoản nợ phải thu, cho vay, ký cược, ký quỹ bằng tiền gửi ngân hàng; Nhận ký quỹ, ký cược của các doanh nghiệp khác bằng tiền gửi ngân hàng, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng (1121, 1122)

Có các TK 128, 131, 136, 141, 244, 344.

3.7. Khi bán các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn thu bằng tiền gửi ngân hàng, kế toán ghi nhận chênh lệch giữa số tiền thu được và giá vốn khoản đầu tư (được xác định theo phương pháp bình quân gia quyền) vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng (1121, 1122)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (giá vốn)

Có các TK 221, 222, 228 (giá vốn)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

3.8. Khi nhận được vốn góp của chủ sở hữu bằng tiền mặt, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

3.9. Khi nhận tiền của các bên trong hợp đồng hợp tác kinh doanh không thành lập pháp nhân để trang trải cho các hoạt động chung, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

3.10. Rút tiền gửi Ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt, chuyển tiền gửi Ngân hàng đi ký quỹ, ký cược, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt

Nợ TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược.

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

3.11. Mua chứng khoán, cho vay hoặc đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết... bằng tiền gửi ngân hàng, ghi:

Nợ các TK 121, 128, 221, 222, 228

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

3.12. Mua hàng tồn kho (theo phương pháp kê khai thường xuyên), mua TSCĐ, chi cho hoạt động đầu tư XD CB bằng tiền gửi ngân hàng, ghi:

- Nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, kế toán phản ánh giá mua không bao gồm thuế GTGT, ghi:

Nợ các TK 151, 152, 153, 156, 157, 211, 213, 241

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, kế toán phản ánh giá mua bao gồm cả thuế GTGT.

3.13. Mua hàng tồn kho bằng tiền gửi ngân hàng (theo phương pháp kiểm kê định kỳ), nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 611 - Mua hàng (6111, 6112)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, kế toán phản ánh giá mua bao gồm cả thuế GTGT.

3.14. Khi mua nguyên vật liệu thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng sử dụng ngay vào sản xuất, kinh doanh, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:

Nợ các TK 621, 623, 627, 641, 642,...

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, kế toán phản ánh chi phí bao gồm cả thuế GTGT.

3.15. Thanh toán các khoản nợ phải trả bằng tiền gửi ngân hàng, ghi:

Nợ các TK 331, 333, 334, 335, 336, 338, 341

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

3.16. Chi phí tài chính, chi phí khác bằng tiền gửi ngân hàng, ghi:

Nợ các TK 635, 811,...

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

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

3.17. Trả vốn góp hoặc trả cổ tức, lợi nhuận cho các bên góp vốn, chi các quỹ khen thưởng, phúc lợi bằng tiền gửi Ngân hàng, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi
Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

3.18. Thanh toán các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại bằng tiền gửi ngân hàng, ghi:

Nợ TK 521 - Các khoản giảm trừ doanh thu
Nợ TK 3331- Thuế GTGT phải nộp (33311)
Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng.

3.19. Kế toán hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ: Thực hiện theo quy định tại phần hướng dẫn tài khoản 171 - Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ.

3.20. Các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến ngoại tệ: Phương pháp kế toán các giao dịch liên quan đến ngoại tệ là tiền gửi ngân hàng thực hiện tương tự như ngoại tệ là tiền mặt (xem tài khoản 111).

3.21. Kế toán đánh giá lại vàng tiền tệ

- Trường hợp giá đánh giá lại vàng tiền tệ phát sinh lãi, kế toán ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 1123 - Vàng tiền tệ (theo giá mua trong nước)
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Trường hợp giá đánh giá lại vàng tiền tệ phát sinh lỗ, kế toán ghi nhận chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính
Có TK 1123 - Vàng tiền tệ (theo giá mua trong nước).

Điều 14. Tài khoản 113 – Tiền đang chuyển

1. Nguyên tắc kế toán

Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản tiền của doanh nghiệp đã nộp vào Ngân hàng, Kho bạc Nhà nước, đã gửi bưu điện để chuyển cho Ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo Có, đã trả cho doanh nghiệp khác hay đã làm thủ tục chuyển tiền từ tài khoản tại Ngân hàng để trả cho doanh nghiệp khác nhưng chưa nhận được giấy báo Nợ hay bản sao kê của Ngân hàng.

Tiền đang chuyển gồm tiền Việt Nam và ngoại tệ đang chuyển trong các trường hợp sau:

- Thu tiền mặt hoặc séc nộp thẳng vào Ngân hàng;
- Chuyển tiền qua bưu điện để trả cho doanh nghiệp khác;

- Thu tiền bán hàng chuyển thẳng vào Kho bạc để nộp thuế (giao tiền tay ba giữa doanh nghiệp với người mua hàng và Kho bạc Nhà nước).

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 113 - Tiền đang chuyển

Bên Nợ:

- Các khoản tiền mặt hoặc séc bằng tiền Việt Nam, ngoại tệ đã nộp vào Ngân hàng hoặc đã gửi bưu điện để chuyển vào Ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo Có;

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư ngoại tệ là tiền đang chuyển tại thời điểm báo cáo.

Bên Có:

- Số tiền kết chuyển vào tài khoản 112 - Tiền gửi Ngân hàng, hoặc tài khoản có liên quan;

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư ngoại tệ là tiền đang chuyển tại thời điểm báo cáo.

Số dư bên Nợ:

Các khoản tiền còn đang chuyển tại thời điểm báo cáo.

Tài khoản 113 - Tiền đang chuyển, có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1131 - Tiền Việt Nam:* Phản ánh số tiền Việt Nam đang chuyển.

- *Tài khoản 1132 - Ngoại tệ:* Phản ánh số ngoại tệ đang chuyển.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) Thu tiền bán hàng, tiền nợ của khách hàng hoặc các khoản thu nhập khác bằng tiền mặt hoặc séc nộp thẳng vào Ngân hàng (không qua quỹ) nhưng chưa nhận được giấy báo Có của Ngân hàng, ghi:

Nợ TK 113 - Tiền đang chuyển (1131, 1132)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng (thu nợ của khách hàng)

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

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

Có TK 711 - Thu nhập khác

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311) (nếu có).

b) Xuất quỹ tiền mặt gửi vào Ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo Có của Ngân hàng, ghi:

Nợ TK 113 - Tiền đang chuyển (1131, 1132)

Có TK 111 - Tiền mặt (1111, 1112).

c) Làm thủ tục chuyển tiền từ tài khoản ở Ngân hàng để trả cho chủ nợ nhưng chưa nhận được giấy báo Nợ của Ngân hàng, ghi:

Nợ TK 113 - Tiền đang chuyển (1131, 1132)

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng (1121, 1122).

d) Khách hàng trả trước tiền mua hàng bằng séc, doanh nghiệp đã nộp séc vào Ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo Có của Ngân hàng, ghi:

Nợ TK 113 - Tiền đang chuyển (1131, 1132)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

đ) Ngân hàng báo Có các khoản tiền đang chuyển đã vào tài khoản tiền gửi của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng (1121, 1122)

Có TK 113 - Tiền đang chuyển (1131, 1132).

e) Ngân hàng báo Nợ các khoản tiền đang chuyển đã chuyển cho người bán, người cung cấp dịch vụ, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 113 - Tiền đang chuyển (1131, 1132).

g) Việc đánh giá lại số dư ngoại tệ là tiền đang chuyển được thực hiện tương tự phương pháp kế toán đánh giá lại số dư ngoại tệ là tiền mặt (xem tài khoản 111)

Điều 15. Tài khoản 121 - Chứng khoán kinh doanh

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình mua, bán và thanh toán các loại chứng khoán theo quy định của pháp luật nắm giữ vì mục đích kinh doanh (kể cả chứng khoán có thời gian đáo hạn trên 12 tháng mua vào, bán ra để kiếm lời). Chứng khoán kinh doanh bao gồm:

- Cổ phiếu, trái phiếu niêm yết trên thị trường chứng khoán;
- Các loại chứng khoán và công cụ tài chính khác.

Tài khoản này không phản ánh các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn, như: Các khoản cho vay theo khế ước giữa 2 bên, tiền gửi ngân hàng, trái phiếu, thương phiếu, tín phiếu,... nắm giữ đến ngày đáo hạn .

b) Chứng khoán kinh doanh phải được ghi sổ kế toán theo giá gốc, bao gồm: Giá mua cộng (+) các chi phí mua (nếu có) như chi phí môi giới, giao dịch, cung cấp thông tin, thuế, lệ phí và phí ngân hàng. Giá gốc của chứng khoán kinh doanh được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản thanh toán tại thời điểm giao dịch

phát sinh. Thời điểm ghi nhận các khoản chứng khoán kinh doanh là thời điểm nhà đầu tư có quyền sở hữu, cụ thể như sau:

- Chứng khoán niêm yết được ghi nhận tại thời điểm khớp lệnh (T+0);
- Chứng khoán chưa niêm yết được ghi nhận tại thời điểm chính thức có quyền sở hữu theo quy định của pháp luật.

c) Cuối niên độ kế toán, nếu giá trị thị trường của chứng khoán kinh doanh bị giảm xuống thấp hơn giá gốc, kế toán được lập dự phòng giảm giá.

d) Doanh nghiệp phải hạch toán đầy đủ, kịp thời các khoản thu nhập từ hoạt động đầu tư chứng khoán kinh doanh. Khoản cổ tức được chia cho giai đoạn trước ngày đầu tư được ghi giảm giá trị khoản đầu tư. Khi nhà đầu tư nhận được thêm cổ phiếu mà không phải trả tiền do công ty cổ phần sử dụng thặng dư vốn cổ phần, các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu và lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (chia cổ tức bằng cổ phiếu) để phát hành thêm cổ phiếu, nhà đầu tư chỉ theo dõi số lượng cổ phiếu tăng thêm trên thuyết minh Báo cáo tài chính, không ghi nhận giá trị cổ phiếu được nhận, không ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính và không ghi nhận tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty cổ phần.

Riêng các doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, việc kế toán khoản cổ tức được chia bằng cổ phiếu thực hiện theo các quy định của pháp luật áp dụng cho loại hình doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ.

đ) Mọi trường hợp hoán đổi cổ phiếu đều phải xác định giá trị cổ phiếu theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi. Việc xác định giá trị hợp lý của cổ phiếu được thực hiện như sau:

- Đối với cổ phiếu của công ty niêm yết, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa niêm yết trên thị trường chứng khoán tại ngày trao đổi. Trường hợp tại ngày trao đổi thị trường chứng khoán không giao dịch thì giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa phiên giao dịch trước liền kề với ngày trao đổi.

- Đối với cổ phiếu chưa niêm yết được giao dịch trên sàn UPCOM, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá giao dịch đóng cửa trên sàn UPCOM tại ngày trao đổi. Trường hợp ngày trao đổi sàn UPCOM không giao dịch thì giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá đóng cửa phiên giao dịch trước liền kề với ngày trao đổi.

- Đối với cổ phiếu chưa niêm yết khác, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá do các bên thỏa thuận theo hợp đồng hoặc giá trị sổ sách tại thời điểm trao đổi.

e) Kế toán phải mở sổ chi tiết để theo dõi chi tiết từng loại chứng khoán kinh doanh mà doanh nghiệp đang nắm giữ (theo từng loại chứng khoán; theo từng đối tượng, mệnh giá, giá mua thực tế, từng loại nguyên tệ sử dụng để đầu tư...).

g) Khi thanh lý, nhượng bán chứng khoán kinh doanh (tính theo từng loại chứng khoán), giá vốn được xác định theo phương pháp bình quân gia quyền di động (bình quân gia quyền theo từng lần mua).

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 121 - Chứng khoán kinh doanh

Bên Nợ: Giá trị chứng khoán kinh doanh mua vào.

Bên Có: Giá trị ghi sổ chứng khoán kinh doanh khi bán.

Số dư bên Nợ: Giá trị chứng khoán kinh doanh tại thời điểm báo cáo.

Tài khoản 121 - Chứng khoán kinh doanh, có 3 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1211 - Cổ phiếu:* Phản ánh tình hình mua, bán cổ phiếu với mục đích nắm giữ để bán kiếm lời.

- *Tài khoản 1212 - Trái phiếu:* Phản ánh tình hình mua, bán và thanh toán các loại trái phiếu nắm giữ để bán kiếm lời.

- *Tài khoản 1218 - Chứng khoán và công cụ tài chính khác:* Phản ánh tình hình mua, bán các loại chứng khoán và công cụ tài chính khác theo quy định của pháp luật để kiếm lời, như chứng chỉ quỹ, quyền mua cổ phần, chứng quyền, quyền chọn mua, quyền chọn bán, hợp đồng tương lai, thương phiếu... Tài khoản này còn phản ánh cả tình hình mua, bán các loại giấy tờ có giá khác như thương phiếu, hối phiếu để bán kiếm lời.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) Khi mua chứng khoán kinh doanh, căn cứ vào chi phí thực tế mua (giá mua cộng (+) chi phí môi giới, giao dịch, chi phí thông tin, lệ phí, phí ngân hàng...), ghi:

Nợ TK 121 - Chứng khoán kinh doanh

Có các TK 111, 112, 331

Có TK 141 - Tạm ứng

Có TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược.

b) Định kỳ thu lãi trái phiếu và các chứng khoán khác:

- Trường hợp nhận tiền lãi và sử dụng tiền lãi tiếp tục mua bổ sung trái phiếu, tín phiếu (không mang tiền về doanh nghiệp mà sử dụng tiền lãi mua ngay trái phiếu), ghi:

Nợ TK 121 - Chứng khoán kinh doanh
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Trường hợp nhận lãi bằng tiền, ghi:
Nợ các TK 111, 112, 138....
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Trường hợp nhận lãi đầu tư bao gồm cả khoản lãi đầu tư dồn tích trước khi mua lại khoản đầu tư đó thì phải phân bổ số tiền lãi này. Chỉ ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính phần tiền lãi của các kỳ mà doanh nghiệp mua khoản đầu tư này; Khoản tiền lãi dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư được ghi giảm giá trị của chính khoản đầu tư đó, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 138... (tổng tiền lãi thu được)
Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (phần tiền lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư)
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (phần tiền lãi của các kỳ sau khi doanh nghiệp mua khoản đầu tư).

c) Kế toán cổ tức, lợi nhuận được chia:

- Trường hợp nhận cổ tức cho giai đoạn sau ngày đầu tư, ghi:
Nợ các TK 111, 112...
Nợ TK 138 - Phải thu khác (chưa thu được tiền ngay)
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Trường hợp nhận cổ tức của giai đoạn trước ngày đầu tư, ghi
Nợ các TK 111, 112, 138... (tổng tiền lãi thu được)
Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (phần tiền lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư).

- Trường hợp nhận được phần cổ tức, lợi nhuận đã được dùng để đánh giá tăng vốn Nhà nước, doanh nghiệp cổ phần hoá không ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính mà ghi giảm giá trị khoản đầu tư tài chính, ghi:

Nợ các TK 112, 138
Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh.

d) Khi chuyển nhượng chứng khoán kinh doanh, căn cứ vào giá bán chứng khoán:

- Trường hợp có lãi, ghi:
Nợ các TK 111, 112, 131... (tổng giá thanh toán)
Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (giá vốn bình quân gia quyền)
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá vốn).

- Trường hợp bị lỗ, ghi:

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

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (chênh lệch giữa giá bán nhỏ hơn giá vốn)

Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (giá vốn bình quân gia quyền).

- Các chi phí về bán chứng khoán, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112, 331...

đ) Thu hồi hoặc thanh toán chứng khoán kinh doanh đã đáo hạn, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

e) Trường hợp doanh nghiệp nhượng bán chứng khoán kinh doanh dưới hình thức hoán đổi cổ phiếu, doanh nghiệp phải xác định giá trị hợp lý của cổ phiếu nhận về tại thời điểm trao đổi. Phần chênh lệch (nếu có) giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu nhận về và giá trị ghi sổ của cổ phiếu mang đi trao đổi được kế toán là doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ).

- Trường hợp hoán đổi cổ phiếu có lãi, ghi:

Nợ TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (giá trị hợp lý của cổ phiếu nhận về)

Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (giá trị ghi sổ của cổ phiếu mang đi trao đổi tính theo phương pháp bình quân gia quyền)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu nhận về cao hơn giá trị ghi sổ của cổ phiếu mang đi trao đổi)

- Trường hợp hoán đổi cổ phiếu bị lỗ, ghi:

Nợ TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (giá trị hợp lý của cổ phiếu nhận về)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý của cổ phiếu nhận về thấp hơn giá trị ghi sổ của cổ phiếu mang đi trao đổi)

Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (giá trị ghi sổ của cổ phiếu mang đi trao đổi tính theo phương pháp bình quân gia quyền).

g) Đánh giá lại số dư các loại chứng khoán thỏa mãn định nghĩa các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (như trái phiếu, thương phiếu bằng ngoại tệ...).

- Trường hợp lãi, ghi:

Nợ TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (1212, 1218)

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Trường hợp lỗ, ghi:
Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái
 Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (1212,1218).

Điều 16. Tài khoản 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (ngoài các khoản chứng khoán kinh doanh) như: Các khoản tiền gửi ngân hàng có kỳ hạn (bao gồm cả các loại tín phiếu, kỳ phiếu), trái phiếu, cổ phiếu ưu đãi bên phát hành bắt buộc phải mua lại tại một thời điểm nhất định trong tương lai và các khoản cho vay nắm giữ đến ngày đáo hạn với mục đích thu lãi hàng kỳ và các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn khác.

Tài khoản này không phản ánh các loại trái phiếu và công cụ nợ nắm giữ vì mục đích mua bán để kiếm lời (phản ánh trong tài khoản 121 - Chứng khoán kinh doanh)

b) Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn theo từng kỳ hạn, từng đối tượng, từng loại nguyên tệ, từng số lượng...Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán căn cứ vào kỳ hạn còn lại (dưới 12 tháng hay từ 12 tháng trở lên kể từ thời điểm báo cáo) để trình bày là tài sản ngắn hạn hoặc dài hạn.

c) Doanh nghiệp phải hạch toán đầy đủ, kịp thời doanh thu hoạt động tài chính phát sinh từ các khoản đầu tư như lãi tiền gửi, lãi cho vay, lãi, lỗ khi thanh lý, nhượng bán các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn.

d) Đối với các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn, nếu chưa được lập dự phòng phải thu khó đòi theo quy định của pháp luật, kế toán phải đánh giá khả năng thu hồi. Trường hợp có bằng chứng chắc chắn cho thấy một phần hoặc toàn bộ khoản đầu tư có thể không thu hồi được, kế toán phải ghi nhận số tổn thất vào chi phí tài chính trong kỳ. Trường hợp số tổn thất không thể xác định được một cách đáng tin cậy, kế toán có thể không ghi giảm khoản đầu tư nhưng phải thuyết minh trên Báo cáo tài chính về khả năng thu hồi của khoản đầu tư.

đ) Tại thời điểm lập Báo cáo tài chính, kế toán phải đánh giá lại tất cả các khoản đầu tư được phân loại là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch thực tế cuối kỳ:

- Tỷ giá áp dụng đối với các khoản tiền gửi bằng ngoại tệ là tỷ giá mua của ngân hàng nơi doanh nghiệp mở tài khoản tiền gửi;

- Tỷ giá áp dụng đối với các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn khác là tỷ giá mua của ngân hàng nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch (do doanh nghiệp tự lựa chọn).

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn

Bên Nợ:

Giá trị các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn tăng.

Bên Có:

Giá trị các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn giảm.

Số dư bên Nợ:

Giá trị các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn hiện có tại thời điểm báo cáo.

Tài khoản 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn có 3 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1281 - Tiền gửi có kỳ hạn:* Phản ánh tình hình tăng, giảm và số hiện có của tiền gửi có kỳ hạn.

- *Tài khoản 1282 - Trái phiếu:* Phản ánh tình hình tăng, giảm và số hiện có của các loại trái phiếu mà doanh nghiệp có khả năng và có ý định nắm giữ đến ngày đáo hạn.

- *Tài khoản 1283 - Cho vay:* Phản ánh tình hình tăng, giảm và số hiện có của các khoản cho vay theo khế ước giữa các bên nhưng không được giao dịch mua, bán trên thị trường như chứng khoán. Tùy theo từng hợp đồng, các khoản cho vay theo khế ước có thể được thu hồi một lần tại thời điểm đáo hạn hoặc thu hồi dần từng kỳ.

- *Tài khoản 1288 - Các khoản đầu tư khác nắm giữ đến ngày đáo hạn:* Phản ánh tình hình tăng, giảm và số hiện có của các khoản đầu tư khác nắm giữ đến ngày đáo hạn (ngoài các khoản tiền gửi ngân hàng, trái phiếu và cho vay), như cổ phiếu ưu đãi bắt buộc bên phát hành phải mua lại tại một thời điểm nhất định trong tương lai, thương phiếu.

3. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

3.1. Khi gửi tiền có kỳ hạn, cho vay, mua các khoản đầu tư để nắm giữ đến ngày đáo hạn bằng tiền, ghi:

Nợ TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn

Có các TK 111, 112.

3.2. Định kỳ kế toán ghi nhận khoản phải thu về lãi tiền gửi, lãi trái phiếu, lãi cho vay, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Nợ TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (lãi nhập gốc)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

3.3. Khi thu hồi các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131, 152, 156, 211,...(theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu lỗ)

Có TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (giá trị ghi sổ)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi).

3.4. Chuyển các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn thành đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết, ghi:

Nợ các TK 221, 222 (theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu lỗ)

Có TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (giá trị ghi sổ)

Có các TK liên quan (nếu phải đầu tư thêm)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi).

3.5. Kế toán các giao dịch liên quan đến trái phiếu nắm giữ đến ngày đáo hạn:

a) Trường hợp mua trái phiếu nhận lãi trước:

- Khi trả tiền mua trái phiếu nhận lãi trước, ghi:

Nợ TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (1282)

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 phải thu từng kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Thu hồi giá gốc trái phiếu khi đến hạn thanh toán, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (1282).

b) Trường hợp mua trái phiếu nhận lãi định kỳ:

- Khi trả tiền mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (1282)

Có các TK 111, 112,...

- Định kỳ ghi nhận tiền lãi trái phiếu:

Nợ các TK 111, 112, 138

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Thu hồi giá gốc trái phiếu khi đến hạn thanh toán, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (1282).

c) Trường hợp mua trái phiếu nhận lãi sau:

- Khi trả tiền mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (1282)

Có các TK 111, 112,...

- 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 các TK 111, 112,...

Có TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (1282)

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).

3.6. Kế toán khoản tổn thất do không thu hồi được các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn chưa được lập dự phòng phải thu khó đòi:

Khi có các bằng chứng cho thấy một phần hoặc toàn bộ khoản đầu tư có thể không thu hồi được (như bên phát hành công cụ mất khả năng thanh toán, phá sản...), kế toán phải đánh giá khả năng, xác định giá trị khoản đầu tư có thể thu hồi được. Nếu khoản tổn thất được xác định một cách đáng tin cậy, kế toán phải ghi nhận phần chênh lệch giữa giá trị có thể thu hồi nhỏ hơn giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (1281, 1282, 1288).

- Trường hợp sau khi ghi nhận khoản tổn thất, nếu có bằng chứng chắc chắn cho thấy khoản tổn thất có thể thu hồi lại được, kế toán ghi nhận phần chênh lệch giữa giá trị có thể thu hồi cao hơn giá trị ghi sổ khoản đầu tư, ghi:

Nợ TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (1281, 1282, 1288)

Có TK 635 - Chi phí tài chính.

3.7. Đánh giá lại số dư các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn được phân loại là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ:

- Trường hợp lãi, ghi:

Nợ TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Trường hợp lỗ, ghi:

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có TK 128 - Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn.

Điều 17. Nguyên tắc kế toán các khoản phải thu

1. Các khoản phải thu được theo dõi chi tiết theo kỳ hạn phải thu, đối tượng phải thu, loại nguyên tệ phải thu và các yếu tố khác theo nhu cầu quản lý của doanh nghiệp.

2. Việc phân loại các khoản phải thu là phải thu khách hàng, phải thu nội bộ, phải thu khác được thực hiện theo nguyên tắc:

a) Phải thu của khách hàng gồm các khoản phải thu mang tính chất thương mại phát sinh từ giao dịch có tính chất mua – bán, như: Phải thu về bán hàng, cung cấp dịch vụ, thanh lý, nhượng bán tài sản (TSCĐ, BĐSĐT, các khoản đầu tư tài chính) giữa doanh nghiệp và người mua (là đơn vị độc lập với người bán, gồm cả các khoản phải thu giữa công ty mẹ và công ty con, liên doanh, liên kết). Khoản phải thu này gồm cả các khoản phải thu về tiền bán hàng xuất khẩu của bên giao ủy thác thông qua bên nhận ủy thác;

b) Phải thu nội bộ gồm các khoản phải thu giữa đơn vị cấp trên và đơn vị cấp dưới trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc;

c) Phải thu khác gồm các khoản phải thu không có tính thương mại, không liên quan đến giao dịch mua - bán, như:

- Các khoản phải thu tạo ra doanh thu hoạt động tài chính, như: khoản phải thu về lãi cho vay, tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia;

- Các khoản chi hộ bên thứ ba được quyền nhận lại; Các khoản bên nhận ủy thác xuất khẩu phải thu hộ cho bên giao ủy thác;

- Các khoản phải thu không mang tính thương mại như cho mượn tài sản, phải thu về tiền phạt, bồi thường, tài sản thiếu chờ xử lý...

3. Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán căn cứ kỳ hạn còn lại của các khoản phải thu để phân loại là dài hạn hoặc ngắn hạn. Các chỉ tiêu phải thu của Bảng cân đối kế toán có thể bao gồm cả các khoản được phản ánh ở các tài khoản khác ngoài các tài khoản phải thu, như: Khoản cho vay được phản ánh ở TK 1283; Khoản ký quỹ, ký cược phản ánh ở TK 244, khoản tạm ứng ở TK 141... Việc xác định các khoản cần lập dự phòng phải thu khó đòi được căn cứ vào các khoản mục được phân loại là phải thu ngắn hạn, dài hạn của Bảng cân đối kế toán.

4. Kế toán phải xác định các khoản phải thu thỏa mãn định nghĩa của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (được hướng dẫn chi tiết ở tài khoản 413 – Chênh lệch tỷ giá hối đoái) để đánh giá lại cuối kỳ khi lập Báo cáo tài chính.

Điều 18. Tài khoản 131 - Phải thu của khách hàng

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản nợ phải thu và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu của doanh nghiệp với khách hàng về tiền bán sản phẩm, hàng hóa, BĐS đầu tư, TSCĐ, các khoản đầu tư tài chính, cung cấp dịch vụ. Tài khoản này còn dùng để phản ánh các khoản phải thu của người nhận thầu XD CB với người giao thầu về khối lượng công tác XD CB đã hoàn thành. Không phản ánh vào tài khoản này các nghiệp vụ thu tiền ngay.

b) Khoản phải thu của khách hàng cần được hạch toán chi tiết cho từng đối tượng, từng nội dung phải thu, theo dõi chi tiết kỳ hạn thu hồi (trên 12 tháng hay không quá 12 tháng kể từ thời điểm báo cáo) và ghi chép theo từng lần thanh toán. Đối tượng phải thu là các khách hàng có quan hệ kinh tế với doanh nghiệp về mua sản phẩm, hàng hóa, nhận cung cấp dịch vụ, kể cả TSCĐ, bất động sản đầu tư, các khoản đầu tư tài chính.

c) Bên giao ủy thác xuất khẩu ghi nhận trong tài khoản này đối với các khoản phải thu từ bên nhận ủy thác xuất khẩu về tiền bán hàng xuất khẩu như các giao dịch bán hàng, cung cấp dịch vụ thông thường.

d) Trong hạch toán chi tiết tài khoản này, kế toán phải tiến hành phân loại các khoản nợ, loại nợ có thể trả đúng hạn, khoản nợ khó đòi hoặc có khả năng không thu hồi được, để có căn cứ xác định số trích lập dự phòng phải thu khó đòi

hoặc có biện pháp xử lý đối với khoản nợ phải thu không đòi được.

đ) Trong quan hệ bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ theo thoả thuận giữa doanh nghiệp với khách hàng, nếu sản phẩm, hàng hoá, BĐS đầu tư đã giao, dịch vụ đã cung cấp không đúng theo thoả thuận trong hợp đồng kinh tế thì người mua có thể yêu cầu doanh nghiệp giảm giá hàng bán hoặc trả lại số hàng đã giao.

e) Doanh nghiệp phải theo dõi chi tiết các khoản nợ phải thu của khách hàng theo từng loại nguyên tệ. Đối với các khoản phải thu bằng ngoại tệ thì thực hiện theo nguyên tắc:

- Khi phát sinh các khoản nợ phải thu của khách hàng (bên Nợ tài khoản 131), kế toán phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh (là tỷ giá mua của ngân hàng thương mại nơi chỉ định khách hàng thanh toán). Riêng trường hợp nhận trước của người mua, khi đủ điều kiện ghi nhận doanh thu thì bên Nợ tài khoản 131 áp dụng tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh đối với số tiền đã nhận trước;

- Khi thu hồi nợ phải thu của khách hàng (bên Có tài khoản 131) kế toán phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh cho từng đối tượng khách nợ (Trường hợp khách nợ có nhiều giao dịch thì tỷ giá thực tế đích danh được xác định là tỷ giá bình quân gia quyền di động các giao dịch của khách nợ đó). Riêng trường hợp phát sinh giao dịch nhận trước tiền của người mua thì bên Có tài khoản 131 áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế (là tỷ giá ghi vào bên Nợ tài khoản tiền) tại thời điểm nhận trước;

- Doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản phải thu của khách hàng có gốc ngoại tệ tại tất cả các thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật. Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại khoản phải thu của khách hàng là tỷ giá mua ngoại tệ của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp chỉ định khách hàng thanh toán tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. Trường hợp doanh nghiệp có nhiều khoản phải thu và giao dịch tại nhiều ngân hàng thì được chủ động lựa chọn tỷ giá mua của một trong những ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch. Các đơn vị trong tập đoàn được áp dụng chung một tỷ giá do Công ty mẹ quy định (phải đảm bảo sát với tỷ giá giao dịch thực tế) để đánh giá lại các khoản phải thu của khách hàng có gốc ngoại tệ phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 131 - Phải thu của khách hàng

Bên Nợ:

- Số tiền phải thu của khách hàng phát sinh trong kỳ khi bán sản phẩm, hàng

hóa, BĐS đầu tư, TSCĐ, dịch vụ, các khoản đầu tư tài chính ;

- Số tiền thừa trả lại cho khách hàng.
- Đánh giá lại các khoản phải thu bằng ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với Đồng Việt Nam).

Bên Có:

- Số tiền khách hàng đã trả nợ;
- Số tiền đã nhận ứng trước, trả trước của khách hàng;
- Khoản giảm giá hàng bán cho khách hàng sau khi đã giao hàng và khách hàng có khiếu nại;
- Doanh thu của số hàng đã bán bị người mua trả lại (có thuế GTGT hoặc không có thuế GTGT);
- Số tiền chiết khấu thanh toán và chiết khấu thương mại cho người mua.
- Đánh giá lại các khoản phải thu bằng ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với Đồng Việt Nam).

Số dư bên Nợ:

Số tiền còn phải thu của khách hàng.

Tài khoản này có thể có số dư bên Có. Số dư bên Có phản ánh số tiền nhận trước, hoặc số đã thu nhiều hơn số phải thu của khách hàng chi tiết theo từng đối tượng cụ thể. Khi lập Bảng Cân đối kế toán, phải lấy số dư chi tiết theo từng đối tượng phải thu của tài khoản này để ghi cả hai chỉ tiêu bên "Tài sản" và bên "Nguồn vốn".

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Khi bán sản phẩm, hàng hoá, cung cấp dịch vụ chưa thu được ngay bằng tiền (kể các khoản phải thu về tiền bán hàng xuất khẩu của bên giao ủy thác), kế toán ghi nhận doanh thu, ghi:

a) Đối với sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, bất động sản đầu tư thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế bảo vệ môi trường, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ theo giá bán chưa có thuế, các khoản thuế gián thu phải nộp được tách riêng ngay khi ghi nhận doanh thu (kể cả thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp), 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 (giá chưa có thuế)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

b) Trường hợp không tách ngay được các khoản thuế phải nộp, kế toán ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế phải nộp. Định kỳ kế toán xác định nghĩa vụ thuế phải nộp và ghi giảm doanh thu, ghi:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ
Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

3.2. Kế toán hàng bán bị khách hàng trả lại:

Nợ TK 5213 - Hàng bán bị trả lại (giá bán chưa có thuế)

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (số thuế GTGT của hàng bán bị trả lại, chi tiết cho từng loại thuế)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

3.3. Kế toán chiết khấu thương mại và giảm giá hàng bán

a) Trường hợp số tiền chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán đã ghi ngay trên hóa đơn bán hàng, kế toán phản ánh doanh thu theo giá đã trừ chiết khấu, giảm giá (ghi nhận theo doanh thu thuần) và không phản ánh riêng số chiết khấu, giảm giá;

b) Trường hợp trên hóa đơn bán hàng chưa thể hiện số tiền chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán do khách hàng chưa đủ điều kiện để được hưởng hoặc chưa xác định được số phải chiết khấu, giảm giá thì doanh thu ghi nhận theo giá chưa trừ chiết khấu (doanh thu gộp). Sau thời điểm ghi nhận doanh thu, nếu khách hàng đủ điều kiện được hưởng chiết khấu, giảm giá thì kế toán phải ghi nhận riêng khoản chiết khấu giảm giá để định kỳ điều chỉnh giảm doanh thu gộp, ghi:

Nợ TK 521 - Các khoản giảm trừ doanh thu (5211, 5212)(giá chưa có thuế)

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (số thuế của hàng giảm giá, chiết khấu thương mại)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng (tổng số tiền giảm giá).

3.4. Số chiết khấu thanh toán phải trả cho người mua do người mua thanh toán tiền mua hàng trước thời hạn quy định, trừ vào khoản nợ phải thu của khách hàng, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Số tiền chiết khấu thanh toán)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

3.5. Nhận được tiền do khách hàng trả (kể cả tiền lãi của số nợ - nếu có), nhận tiền ứng trước của khách hàng theo hợp đồng bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ, ghi:

Nợ các TK 111, 112,....

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (phần tiền lãi).

Trường hợp nhận ứng trước bằng ngoại tệ thì bên Có TK 131 ghi theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận tiền ứng trước (tỷ giá mua của ngân hàng nơi thực hiện giao dịch)

3.6. Phương pháp kế toán các khoản phải thu của nhà thầu đối với khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng:

a) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch:

- Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, kế toán căn cứ vào chứng từ phản ánh doanh thu tương ứng với phần công việc đã hoàn thành (không phải hóa đơn) do nhà thầu tự xác định, ghi:

Nợ TK 337 - Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

- Căn cứ vào hóa đơn được lập theo tiến độ kế hoạch để phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch đã ghi trong hợp đồng, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có TK 337 - Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

b) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, kế toán phải lập hóa đơn trên cơ sở phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận, căn cứ vào hóa đơn, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

c) Khoản tiền thưởng thu được từ khách hàng trả phụ thêm cho nhà thầu khi thực hiện hợp đồng đạt hoặc vượt một số chỉ tiêu cụ thể đã được ghi trong hợp đồng, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

d) Khoản bồi thường thu được từ khách hàng hay các bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá trị hợp đồng (như sự chậm trễ, sai sót của khách hàng và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng), ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

đ) Khi nhận được tiền thanh toán khối lượng công trình hoàn thành hoặc khoản ứng trước từ khách hàng, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

3.7. Trường hợp khách hàng không thanh toán bằng tiền mà thanh toán bằng hàng (theo phương thức hàng đổi hàng), căn cứ vào giá trị vật tư, hàng hoá nhận trao đổi (tính theo giá trị hợp lý ghi trong Hoá đơn GTGT hoặc Hoá đơn bán hàng của khách hàng) trừ vào số nợ phải thu của khách hàng, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ

Nợ TK 156 - Hàng hóa

Nợ TK 611 - Mua hàng (hàng tồn kho kế toán theo phương pháp KKĐK)

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

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

3.8. Trường hợp phát sinh khoản nợ phải thu khó đòi thực sự không thể thu nợ được phải xử lý xóa sổ, căn cứ vào biên bản xử lý xóa nợ, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2293) (số đã lập dự phòng)

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (số chưa lập dự phòng)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

3.9. Kế toán khoản phải thu về phí ủy thác tại bên nhận ủy thác xuất nhập khẩu:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311)

3.10. Khi lập Báo cáo tài chính, số dư nợ phải thu của khách hàng bằng ngoại tệ được đánh giá theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm lập Báo cáo tài chính:

- Nếu tỷ giá ngoại tệ tăng so với tỷ giá Đồng Việt Nam, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131).

- Nếu tỷ giá ngoại tệ giảm so với tỷ giá Đồng Việt Nam, ghi:

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

Điều 19. Tài khoản 133 – Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, đã khấu trừ và còn được khấu trừ của doanh nghiệp.

b) Kế toán phải hạch toán riêng thuế GTGT đầu vào được khấu trừ và thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ. Trường hợp không thể hạch toán riêng được thì số thuế GTGT đầu vào được hạch toán vào tài khoản 133. Cuối kỳ, kế toán phải xác định số thuế GTGT được khấu trừ và không được khấu trừ theo quy định của pháp luật về thuế GTGT.

c) Số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ được tính vào giá trị tài sản được mua, giá vốn của hàng bán ra hoặc chi phí sản xuất, kinh doanh tùy theo từng trường hợp cụ thể.

d) Việc xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, kê khai, quyết toán, nộp thuế phải tuân thủ theo đúng quy định của pháp luật về thuế GTGT.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Bên Nợ:

Số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ.

Bên Có:

- Số thuế GTGT đầu vào đã khấu trừ;
- Kết chuyển số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ;
- Thuế GTGT đầu vào của hàng hóa mua vào nhưng đã trả lại, được giảm giá;
- Số thuế GTGT đầu vào đã được hoàn lại.

Số dư bên Nợ:

Số thuế GTGT đầu vào còn được khấu trừ, số thuế GTGT đầu vào được hoàn lại nhưng NSNN chưa hoàn trả.

Tài khoản 133 - Thuế GTGT được khấu trừ, có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1331 - Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ:* Phản ánh thuế GTGT đầu vào được khấu trừ của vật tư, hàng hoá, dịch vụ mua ngoài dùng vào sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế.

- *Tài khoản 1332 - Thuế GTGT được khấu trừ của tài sản cố định*: Phản ánh thuế GTGT đầu vào của quá trình đầu tư, mua sắm tài sản cố định dùng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế, của quá trình mua sắm bất động sản đầu tư.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Khi mua hàng tồn kho, TSCĐ, BĐSĐT, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 156, 211, 213, 217, 611 (giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331, 1332)

Có các TK 111, 112, 331,... (tổng giá thanh toán).

3.2. Khi mua vật tư, hàng hoá, công cụ, dịch vụ dùng ngay vào sản xuất, kinh doanh, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:

Nợ các TK 621, 623, 627, 641, 642, 241, 242,... (giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có các TK 111, 112, 331,... (tổng giá thanh toán).

3.3. Khi mua hàng hoá giao bán ngay cho khách hàng (không qua nhập kho), nếu thuế GTGT được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (giá mua chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có các TK 111, 112, 331,... (tổng giá thanh toán).

3.4. Khi nhập khẩu vật tư, hàng hoá, TSCĐ:

- Kế toán phản ánh giá trị vật tư, hàng hoá, TSCĐ nhập khẩu bao gồm tổng số tiền phải thanh toán cho người bán (theo tỷ giá giao dịch thực tế), thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường phải nộp (nếu có), chi phí vận chuyển, ghi:

Nợ TK 152, 153, 156, 211

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312) (nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu không được khấu trừ)

Có TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt.

Có TK 3333 - Thuế xuất, nhập khẩu (chi tiết thuế nhập khẩu)

Có TK 33381 - Thuế Bảo vệ môi trường

Có các TK 111, 112, ...

- Nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331, 1332)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33312).

3.5. Trường hợp hàng đã mua và đã trả lại hoặc hàng đã mua được giảm giá do kém, mất phẩm chất: Căn cứ vào chứng từ xuất hàng trả lại cho bên bán và các chứng từ liên quan, kế toán phản ánh giá trị hàng đã mua và đã trả lại người bán hoặc hàng đã mua được giảm giá, thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 331 (tổng giá thanh toán)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (thuế GTGT đầu vào của hàng mua trả lại hoặc được giảm giá)

Có các TK 152, 153, 156, 211,... (giá mua chưa có thuế GTGT).

3.6. Trường hợp không hạch toán riêng được thuế GTGT đầu vào được khấu trừ:

a) Khi mua vật tư, hàng hóa, TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 156, 211, 213 (giá mua chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (thuế GTGT đầu vào)

Có các TK 111, 112, 331,...

b) Cuối kỳ, kế toán tính và xác định thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, không được khấu trừ theo quy định của pháp luật về thuế GTGT. Đối với số thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ tính vào giá vốn hàng bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331).

3.7. Vật tư, hàng hóa, TSCĐ mua vào bị tổn thất do thiên tai, hoả hoạn, bị mất, xác định do trách nhiệm của các tổ chức, cá nhân phải bồi thường, nếu thuế GTGT đầu vào của số hàng hóa này không được khấu trừ:

- Trường hợp thuế GTGT của vật tư, hàng hoá, TSCĐ mua vào bị tổn thất chưa xác định được nguyên nhân chờ xử lý, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1381)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331, 1332).

- Trường hợp thuế GTGT của vật tư, hàng hoá, TSCĐ mua vào bị tổn thất khi có quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền về số thu bồi thường của các tổ chức, cá nhân, ghi:

Nợ các TK 111, 334,... (số thu bồi thường)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (nếu được tính vào chi phí)

Có TK 138 - Phải thu khác (1381)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu xác định được nguyên nhân và có quyết định xử lý ngay).

3.8. Cuối tháng, kế toán xác định số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ vào số thuế GTGT đầu ra khi xác định số thuế GTGT phải nộp trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311)
Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ.

3.9. Khi được hoàn thuế GTGT đầu vào của hàng hoá, dịch vụ, ghi:
Nợ các TK 111, 112,....
Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331).

Điều 20. Tài khoản 136 - Phải thu nội bộ

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản nợ phải thu và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu của doanh nghiệp với đơn vị cấp dưới hoặc giữa các đơn vị cấp dưới trực thuộc doanh nghiệp độc lập. Các đơn vị cấp dưới trực thuộc trong trường hợp này là các đơn vị không có tư cách pháp nhân, hạch toán phụ thuộc nhưng có tổ chức công tác kế toán, như các chi nhánh, xí nghiệp, Ban quản lý dự án... hạch toán phụ thuộc doanh nghiệp.

b) Quan hệ thanh toán giữa doanh nghiệp với các công ty thành viên, xí nghiệp... là đơn vị có tư cách pháp nhân, hạch toán độc lập không phản ánh trong tài khoản này mà phản ánh như đối với các công ty con.

c) Nội dung các khoản phải thu nội bộ phản ánh vào tài khoản 136 bao gồm:

- Ở doanh nghiệp cấp trên :
 - + Vốn, quỹ hoặc kinh phí đã giao, đã cấp cho cấp dưới;
 - + Các khoản cấp dưới phải nộp lên cấp trên theo quy định;
 - + Các khoản nhờ cấp dưới thu hộ;
 - + Các khoản đã chi, đã trả hộ cấp dưới;
 - + Các khoản đã giao cho đơn vị trực thuộc để thực hiện khối lượng giao khoán nội bộ và nhận lại giá trị giao khoán nội bộ;
 - + Các khoản phải thu vãng lai khác.
- Ở đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc:
 - + Các khoản được doanh nghiệp cấp trên cấp nhưng chưa nhận được;
 - + Giá trị sản phẩm, hàng hóa dịch vụ chuyển cho đơn vị cấp trên hoặc các đơn vị nội bộ khác để bán; Doanh thu bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ cho các đơn vị nội bộ;
 - + Các khoản nhờ doanh nghiệp cấp trên hoặc đơn vị nội bộ khác thu hộ;
 - + Các khoản đã chi, đã trả hộ doanh nghiệp cấp trên và đơn vị nội bộ khác;
 - + Các khoản phải thu nội bộ vãng lai khác.

d) Tài khoản 136 phải hạch toán chi tiết theo từng đơn vị cấp dưới có quan

hệ thanh toán và theo dõi riêng từng khoản phải thu nội bộ. Doanh nghiệp cần có biện pháp đơn đốc giải quyết dứt điểm các khoản nợ phải thu nội bộ trong kỳ kế toán.

đ) Cuối kỳ kế toán, phải kiểm tra, đối chiếu và xác nhận số phát sinh, số dư tài khoản 136 "Phải thu nội bộ", tài khoản 336 "Phải trả nội bộ" với các đơn vị cấp dưới có quan hệ theo từng nội dung thanh toán. Tiến hành thanh toán bù trừ theo từng khoản của từng đơn vị cấp dưới có quan hệ, đồng thời hạch toán bù trừ trên 2 tài khoản 136 "Phải thu nội bộ" và tài khoản 336 "Phải trả nội bộ" (theo chi tiết từng đối tượng). Khi đối chiếu, nếu có chênh lệch, phải tìm nguyên nhân và điều chỉnh kịp thời.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 136 - Phải thu nội bộ

Bên Nợ:

- Số vốn kinh doanh đã giao cho đơn vị cấp dưới;
- Kinh phí chủ đầu tư giao cho BQLDA; Các khoản khác được ghi tăng số phải thu của chủ đầu tư đối với BQLDA;
- Các khoản đã chi hộ, trả hộ doanh nghiệp cấp trên hoặc các đơn vị nội bộ;
- Số tiền doanh nghiệp cấp trên phải thu về, các khoản đơn vị cấp dưới phải nộp;
- Số tiền đơn vị cấp dưới phải thu về, các khoản cấp trên phải giao xuống;
- Số tiền phải thu về sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ giữa các đơn vị nội bộ với nhau.
- Các khoản phải thu nội bộ khác.

Bên Có:

- Thu hồi vốn, quỹ ở đơn vị cấp dưới;
- Quyết toán với đơn vị cấp dưới về kinh phí sự nghiệp đã cấp, đã sử dụng;
- Giá trị TSCĐ hoàn thành chuyển lên từ BQLDA; Các khoản khác được ghi giảm số phải thu của chủ đầu tư đối với BQLDA;
- Số tiền đã thu về các khoản phải thu trong nội bộ;
- Bù trừ phải thu với phải trả trong nội bộ của cùng một đối tượng.

Số dư bên Nợ: Số nợ còn phải thu ở các đơn vị nội bộ.

Tài khoản 136 - Phải thu nội bộ, có 4 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1361 - Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc:* Tài khoản này chỉ mở ở doanh nghiệp cấp trên để phản ánh số vốn kinh doanh hiện có ở các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc do doanh nghiệp cấp trên giao.

Tài khoản này không phản ánh số vốn công ty mẹ đầu tư vào các công ty con hoặc số vốn doanh nghiệp đầu tư các đơn vị trực thuộc có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập. Vốn đầu tư vào các đơn vị trên trong trường hợp này phản ánh trên tài khoản 221 “Đầu tư vào công ty con”.

- *Tài khoản 1362 - Phải thu nội bộ về chênh lệch tỷ giá*: Tài khoản này chỉ mở ở các doanh nghiệp là Chủ đầu tư có thành lập BQLDA, dùng để phản ánh khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh ở các BQLDA chuyển lên.

- *Tài khoản 1363 - Phải thu nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hóa*: Tài khoản này chỉ mở ở các doanh nghiệp là Chủ đầu tư có thành lập BQLDA, dùng để phản ánh khoản chi phí đi vay được vốn hóa phát sinh tại BQLDA.

- *Tài khoản 1368 - Phải thu nội bộ khác*: Phản ánh tất cả các khoản phải thu khác giữa các đơn vị nội bộ.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Tại đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc

a) Khi chi hộ, trả hộ doanh nghiệp cấp trên và các đơn vị nội bộ khác:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có các TK 111, 112.

b) Căn cứ vào thông báo của doanh nghiệp cấp trên về số quỹ khen thưởng, phúc lợi được cấp, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có 353 - Quỹ khen thưởng phúc lợi.

c) Khi bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ cho các đơn vị trong nội bộ doanh nghiệp, tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động và phân cấp của từng đơn vị:

- Trường hợp đơn vị hạch toán phụ thuộc được phân cấp ghi nhận doanh thu, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (chi tiết giao dịch bán hàng nội bộ)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

Đồng thời ghi nhận giá vốn, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có các TK 154, 155, 156.

- Trường hợp đơn vị hạch toán phụ thuộc không được phân cấp ghi nhận doanh thu, giá trị sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ cung cấp nội bộ được phản ánh là khoản phải thu nội bộ, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có các TK 154, 155, 156

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

đ) Khi nhận được tiền hoặc vật tư, tài sản của cấp trên hoặc doanh nghiệp nội bộ khác thanh toán về các khoản phải thu, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 152, 153,...

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1368).

e) Bù trừ các khoản phải thu nội bộ với các khoản phải trả nội bộ của cùng một đối tượng, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ (3368)

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1368).

3.2. Hạch toán ở doanh nghiệp cấp trên

a) Khi doanh nghiệp cấp trên giao vốn kinh doanh cho đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc:

- Trường hợp giao vốn bằng tiền, ghi:

Nợ TK 1361 - Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc

Có các TK 111, 112.

- Trường hợp giao vốn bằng TSCĐ, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (giá trị còn lại của TSCĐ) (1361)

Nợ TK 214 - Hao mòn tài sản cố định (giá trị hao mòn của TSCĐ)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

b) Trường hợp các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc nhận vốn kinh doanh trực tiếp từ Ngân sách Nhà nước theo sự uỷ quyền của doanh nghiệp cấp trên, khi đơn vị cấp dưới thực nhận vốn, doanh nghiệp cấp trên ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1361)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

c) Khi doanh nghiệp cấp trên cấp kinh phí sự nghiệp, dự án cho đơn vị cấp dưới, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có các TK 111, 112, 461,...

d) Trường hợp đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc phải hoàn lại vốn kinh doanh cho doanh nghiệp cấp trên, khi nhận được tiền do đơn vị hạch toán phụ thuộc nộp lên, ghi:

Nợ các TK 111, 112,....

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1361).

đ) Căn cứ vào báo cáo của đơn vị hạch toán phụ thuộc về số vốn kinh doanh đơn vị hạch toán phụ thuộc đã nộp Ngân sách Nhà nước theo sự uỷ quyền của cấp trên, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1361).

e) Khi bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ cho các đơn vị trong nội bộ doanh nghiệp, tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động và phân cấp của từng đơn vị, doanh nghiệp có thể ghi nhận doanh thu tại thời điểm chuyển giao hàng hóa dịch vụ cho các đơn vị hạch toán phụ thuộc hoặc tại thời điểm khi đơn vị hạch toán phụ thuộc bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ ra bên ngoài:

- Trường hợp doanh nghiệp ghi nhận doanh thu tại thời điểm chuyển giao hàng hóa, dịch vụ cho đơn vị hạch toán phụ thuộc, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (chi tiết giao dịch bán hàng nội bộ)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

- Trường hợp doanh nghiệp không ghi nhận doanh thu tại thời điểm chuyển giao hàng hóa, dịch vụ cho đơn vị hạch toán phụ thuộc:

+ Khi chuyển giao hàng hóa, dịch vụ, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có các TK 154, 155, 156

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (nếu có).

+ Khi đơn vị hạch toán phụ thuộc thông báo đã tiêu thụ được sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ cho bên thứ ba bên ngoài doanh nghiệp, kế toán ghi doanh thu, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ.

Đồng thời ghi nhận giá vốn, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1368).

g) Khoản phải thu về lãi của hoạt động sản xuất, kinh doanh, hoạt động khác ở các đơn vị cấp dưới, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối.

h) Khi chi hộ, trả hộ các đơn vị cấp dưới không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có các TK 111, 112,....

i) Khi nhận được tiền do đơn vị cấp dưới nộp lên về tiền lãi kinh doanh, thanh toán các khoản đã chi hộ, trả hộ đơn vị cấp dưới, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1368).

k) Bù trừ các khoản phải thu nội bộ với các khoản phải trả nội bộ của cùng một đối tượng, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ (3368)

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1368).

3.3. Kế toán tại Chủ đầu tư có thành lập BQLDAĐT

a) Khi chủ đầu tư có quyết định giao vốn đầu tư bằng tiền, vật tư, TSCĐ cho BQLDAĐT, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1361)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có các TK 111, 112, 152

Có TK 211 - Tài sản cố định hữu hình.

b) Lãi tiền gửi ngân hàng do tạm thời chưa sử dụng vốn đầu tư do các BQLDA đầu tư chuyển lên cho Chủ đầu tư, kế toán chủ đầu tư ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1368)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

c) Chủ đầu tư kết chuyển chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá vào giá trị công trình cho BQLDAĐT tính vào chi phí đầu tư xây dựng, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1363)

Có các TK 111, 112, 242, 335.

d) Khi nhận doanh thu, doanh thu hoạt động tài chính, thu nhập khác do các BQLDAĐT nộp lên, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ (1362, 1368)

Có các TK 515, 711.

đ) Khi các BQLDAĐT chuyển số thuế GTGT đầu vào khi mua NVL, CCDC, TSCĐ, dịch vụ để thực hiện dự án đầu tư cho Chủ đầu tư để khấu trừ, ghi:

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1368).

e) Khi nhận giá vốn cung cấp dịch vụ, chi phí tài chính, chi phí khác do các BQLDAĐT chuyển lên, kế toán ghi:

Nợ các TK 632, 635, 811

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1362, 1368).

g) Khi dự án hoàn thành, nhận bàn giao công trình, kế toán chủ đầu tư ghi:

- Trường hợp nhận bàn giao công trình đã được quyết toán, chủ đầu tư ghi nhận giá trị công trình là giá đã được quyết toán, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 152, 153, 211, 213, 217, 1557

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

Có TK 136 - Phải thu nội bộ (1361)

Có các TK 331, 333, ... (nhận nợ phải trả nếu có).

- Trường hợp nhận bàn giao công trình chưa được quyết toán, chủ đầu tư ghi nhận giá trị công trình là giá tạm tính. Khi quyết toán phải điều chỉnh giá trị công trình theo giá được quyết toán, ghi:

+ Nếu giá được quyết toán lớn hơn giá tạm tính, ghi:

Nợ các TK 211, 213, 217, 1557

Có các TK liên quan.

+ Nếu giá được quyết toán nhỏ hơn giá tạm tính, ghi:

Nợ các TK liên quan

Có các TK 211, 213, 217, 1557.

Điều 21. Tài khoản 138 - Phải thu khác

1. Nguyên tắc kế toán

Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản nợ phải thu ngoài phạm vi đã phản ánh ở các tài khoản phải thu (TK 131, 136) và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu này, gồm những nội dung chủ yếu sau:

- Giá trị tài sản thiếu đã được phát hiện nhưng chưa xác định được nguyên nhân, phải chờ xử lý;

- Các khoản phải thu về bồi thường vật chất do cá nhân, tập thể (trong và ngoài doanh nghiệp) gây ra như mất mát, hư hỏng vật tư, hàng hóa, tiền vốn,... đã được xử lý bất bồi thường;

- Các khoản cho bên khác mượn bằng tài sản phi tiền tệ (nếu cho mượn bằng tiền thì phải kế toán là cho vay trên TK 1283);

- Các khoản đã chi cho hoạt động sự nghiệp, chi dự án, chi đầu tư XD CB, chi phí sản xuất, kinh doanh nhưng không được cấp có thẩm quyền phê duyệt phải thu hồi;

- Các khoản chi hộ phải thu hồi, như các khoản bên nhận uỷ thác xuất nhập khẩu chi hộ, cho bên giao uỷ thác xuất khẩu về phí ngân hàng, phí giám định hải quan, phí vận chuyển, bốc vác, các khoản thuế, ...

- Các khoản phải thu phát sinh khi cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước, như: Chi phí cổ phần hoá, trợ cấp cho lao động thôi việc, mất việc, hỗ trợ đào tạo lại lao động trong doanh nghiệp cổ phần hoá,...

- Tiền lãi cho vay, cổ tức, lợi nhuận phải thu từ các hoạt động đầu tư tài chính;

- Các khoản phải thu khác ngoài các khoản trên.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 138 - Phải thu khác

Bên Nợ:

- Giá trị tài sản thiếu chờ giải quyết;
- Phải thu của cá nhân, tập thể (trong và ngoài doanh nghiệp) đối với tài sản thiếu đã xác định rõ nguyên nhân và có biên bản xử lý ngay;
- Số tiền phải thu về các khoản phát sinh khi cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước;
- Phải thu về tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, cổ tức, lợi nhuận được chia từ các hoạt động đầu tư tài chính;
- Các khoản chi hộ bên thứ ba phải thu hồi, các khoản nợ phải thu khác;
- Đánh giá lại các khoản phải thu bằng ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với Đồng Việt Nam)

Bên Có:

- Kết chuyển giá trị tài sản thiếu vào các tài khoản liên quan theo quyết định ghi trong biên bản xử lý;
- Kết chuyển các khoản phải thu về cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước;
- Số tiền đã thu được về các khoản nợ phải thu khác.
- Đánh giá lại các khoản phải thu bằng ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với Đồng Việt Nam)

Số dư bên Nợ:

Các khoản nợ phải thu khác chưa thu được.

Tài khoản này có thể có số dư bên Có. Số dư bên Có phản ánh số đã thu nhiều hơn số phải thu (trường hợp cá biệt và trong chi tiết của từng đối tượng cụ thể).

Tài khoản 138 - Phải thu khác, có 3 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý:* Phản ánh giá trị tài sản thiếu chưa xác định rõ nguyên nhân, còn chờ quyết định xử lý.

Về nguyên tắc trong mọi trường hợp phát hiện thiếu tài sản, phải truy tìm nguyên nhân và người phạm lỗi để có biện pháp xử lý cụ thể. Chỉ hạch toán vào tài khoản 1381 trường hợp chưa xác định được nguyên nhân về thiếu, mất mát, hư hỏng tài sản của doanh nghiệp phải chờ xử lý. Trường hợp tài sản thiếu đã xác định được nguyên nhân và đã có biên bản xử lý ngay trong kỳ thì ghi vào các tài khoản liên quan, không hạch toán qua tài khoản 1381.

- *Tài khoản 1385 - Phải thu về cổ phần hóa:* Phản ánh số phải thu về cổ phần hóa mà doanh nghiệp đã chi ra, như: Chi phí cổ phần hoá, trợ cấp cho lao động thôi việc, mất việc, hỗ trợ đào tạo lại lao động trong doanh nghiệp cổ phần hoá,...

- *Tài khoản 1388 - Phải thu khác:* Phản ánh các khoản phải thu của doanh nghiệp ngoài phạm vi các khoản phải thu phản ánh ở các TK 131, 133, 136 và TK 1381, 1385, như: Phải thu các khoản cổ tức, lợi nhuận, tiền lãi; Phải thu các khoản phải bồi thường do làm mất tiền, tài sản;...

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Tài sản cố định hữu hình dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh phát hiện thiếu, chưa xác định rõ nguyên nhân, chờ xử lý, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1381) (giá trị còn lại của TSCĐ)

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

Có TK 211 - Tài sản cố định hữu hình (nguyên giá).

3.2. TSCĐ hữu hình dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án hoặc hoạt động phúc lợi phát hiện thiếu, chưa xác định rõ nguyên nhân, chờ xử lý, ghi giảm TSCĐ:

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

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại) (TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án)

Nợ TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại) (TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

Đồng thời phản ánh phần giá trị còn lại của tài sản thiếu chờ xử lý, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1381)

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

Có TK 338- Phải trả, phải nộp khác (TSCĐ dùng cho sự nghiệp, DA).

3.3. Trường hợp tiền mặt tồn quỹ, vật tư, hàng hóa ,... phát hiện thiếu khi kiểm kê:

a) Khi chưa xác định rõ nguyên nhân, chờ xử lý, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1381)

Có các TK 111, 152, 153, 155, 156.

b) Khi có biên bản xử lý của cấp có thẩm quyền đối với tài sản thiếu, căn cứ vào quyết định xử lý, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (cá nhân, tổ chức nộp tiền bồi thường)

Nợ TK 1388 - Phải thu khác (cá nhân, tổ chức phải nộp tiền bồi thường)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (số bồi thường trừ vào lương)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (giá trị hao hụt mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ số thu bồi thường theo quyết định xử lý)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu qua kiểm kê phải tính vào tổn thất của doanh nghiệp)

Có TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý.

c) Trường hợp tài sản phát hiện thiếu đã xác định được ngay nguyên nhân và người chịu trách nhiệm thì căn cứ nguyên nhân hoặc người chịu trách nhiệm bồi thường, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388 - Phải thu khác) (số phải bồi thường)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (số bồi thường trừ vào lương)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (giá trị hao hụt, mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ số thu bồi thường theo quyết định xử lý)

Có TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung
Có các TK 152, 153, 155, 156
Có các TK 111, 112.

3.4. Các khoản cho mượn tài sản tạm thời, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)
Có các TK 152, 153, 155, 156,...

3.5. Các khoản chi hộ bên thứ ba phải thu hồi, các khoản phải thu khác, ghi

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)
Có các TK liên quan.

3.6. Kế toán giao dịch ủy thác xuất - nhập khẩu tại bên nhận ủy thác:

a) Khi bên nhận ủy thác chi hộ cho bên giao ủy thác, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388) (nếu bên giao ủy thác chưa ứng tiền)
Nợ TK 3388- Phải trả phải nộp khác(trừ vào tiền nhận của bên giao ủy thác)
Có các TK 111, 112,...

b) Khi được doanh nghiệp ủy thác xuất khẩu thanh toán bù trừ với các khoản đã chi hộ, kế toán doanh nghiệp nhận ủy thác xuất khẩu ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả khác (3388)
Có TK 138 - Phải thu khác (1388).

c) Kế toán chi tiết các giao dịch thanh toán xuất - nhập khẩu ủy thác được thực hiện theo hướng dẫn của tài khoản 338 - Phải trả khác; Kế toán các khoản thuế GTGT hàng nhập khẩu, thuế TTĐB, thuế nhập khẩu tại bên giao và nhận ủy thác thực hiện theo hướng dẫn của tài khoản 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

3.7. Định kỳ khi xác định tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, cổ tức, lợi nhuận được chia phải thu, ghi:

Nợ các TK 111, 112,... (số đã thu được tiền)
Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

3.8. Khi thu được tiền của các khoản nợ phải thu khác, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt
Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng
Có TK 138 - Phải thu khác (1388).

3.9. Khi có quyết định xử lý nợ phải thu khác không có khả năng thu hồi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (số bồi thường của cá nhân, tập thể có liên quan)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (số bồi thường trừ vào lương)
Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2293) (nếu được bù đắp bằng
khoản dự phòng phải thu khó đòi)
Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (số hạch toán vào chi phí)
Có TK 138 - Phải thu khác (1388 - Phải thu khác).

3.10. Khi các doanh nghiệp hoàn thành thủ tục bán các khoản phải thu khác (đang được phản ánh trên Bảng Cân đối kế toán) cho công ty mua bán nợ, ghi:
Nợ các TK 111, 112,... (số tiền thu được từ việc bán khoản nợ phải thu)
Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2293) (số chênh lệch được bù đắp
bằng khoản dự phòng phải thu khó đòi)
Nợ các TK liên quan (số chênh lệch giữa giá gốc khoản nợ phải thu khó
đòi với số tiền thu được từ bán khoản nợ và số đã được
bù đắp bằng khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi)
Có TK 138 - Phải thu khác (1388).

3.11. Khi phát sinh chi phí cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước, ghi:
Nợ TK 1385 - Phải thu về cổ phần hóa (chi tiết chi phí cổ phần hóa)
Có các TK 111, 112, 152, 331,...

3.12. Khi kết thúc quá trình cổ phần hóa, doanh nghiệp phải báo cáo và thực hiện quyết toán các khoản chi về cổ phần hóa với cơ quan quyết định cổ phần hóa. Tổng số chi phí cổ phần hóa, chi trợ cấp cho lao động thôi việc, mất việc, chi hỗ trợ đào tạo lại lao động,... được trừ (-) vào số tiền thu bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước thu được từ cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước, ghi:

Nợ TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa (tiền thu bán cổ phần thuộc vốn NN)
Có TK 1385 - Phải thu về cổ phần hóa.

3.13. Các khoản chi cho hoạt động sự nghiệp, dự án, chi đầu tư XD CB, chi phí SXKD nhưng không được cấp có thẩm quyền phê duyệt phải thu hồi, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác
Có các TK 161, 241, 641, 642,...

3.14. Khi lập Báo cáo tài chính, số dư nợ phải thu khác có gốc ngoại tệ được đánh giá theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm lập Báo cáo tài chính:

- Nếu tỷ giá ngoại tệ tăng so với tỷ giá Đồng Việt Nam, ghi:
Nợ TK 138 - Phải thu khác
Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131).

- Nếu tỷ giá ngoại tệ giảm so với tỷ giá Đồng Việt Nam, ghi:
Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131)
Có TK 138 - Phải thu khác

Điều 22. Tài khoản 141 - Tạm ứng

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản tạm ứng của doanh nghiệp cho người lao động trong doanh nghiệp và tình hình thanh toán các khoản tạm ứng đó.

b) Khoản tạm ứng là một khoản tiền hoặc vật tư do doanh nghiệp giao cho người nhận tạm ứng để thực hiện nhiệm vụ sản xuất, kinh doanh hoặc giải quyết một công việc nào đó được phê duyệt. Người nhận tạm ứng phải là người lao động làm việc tại doanh nghiệp. Đối với người nhận tạm ứng thường xuyên (thuộc các bộ phận cung ứng vật tư, quản trị, hành chính) phải được Giám đốc chỉ định bằng văn bản.

c) Người nhận tạm ứng (có tư cách cá nhân hay tập thể) phải chịu trách nhiệm với doanh nghiệp về số đã nhận tạm ứng và chỉ được sử dụng tạm ứng theo đúng mục đích và nội dung công việc đã được phê duyệt. Nếu số tiền nhận tạm ứng không sử dụng hoặc không sử dụng hết phải nộp lại quỹ. Người nhận tạm ứng không được chuyển số tiền tạm ứng cho người khác sử dụng.

Khi hoàn thành, kết thúc công việc được giao, người nhận tạm ứng phải lập bảng thanh toán tạm ứng (kèm theo chứng từ gốc) để thanh toán toàn bộ, dứt điểm (theo từng lần, từng khoản) số tạm ứng đã nhận, số tạm ứng đã sử dụng và khoản chênh lệch giữa số đã nhận tạm ứng với số đã sử dụng (nếu có). Khoản tạm ứng sử dụng không hết nếu không nộp lại quỹ thì phải tính trừ vào lương của người nhận tạm ứng. Trường hợp chi quá số nhận tạm ứng thì doanh nghiệp sẽ chi bổ sung số còn thiếu.

d) Phải thanh toán dứt điểm khoản tạm ứng kỳ trước mới được nhận tạm ứng kỳ sau. Kế toán phải mở sổ kế toán chi tiết theo dõi cho từng người nhận tạm ứng và ghi chép đầy đủ tình hình nhận, thanh toán tạm ứng theo từng lần tạm ứng.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 141 - Tạm ứng

Bên Nợ:

Các khoản tiền, vật tư đã tạm ứng cho người lao động của doanh nghiệp.

Bên Có:

- Các khoản tạm ứng đã được thanh toán;
- Số tiền tạm ứng dùng không hết nhập lại quỹ hoặc tính trừ vào lương;
- Các khoản vật tư sử dụng không hết nhập lại kho.

Số dư bên Nợ:

Số tạm ứng chưa thanh toán.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) Khi tạm ứng tiền hoặc vật tư cho người lao động trong doanh nghiệp, ghi:
Nợ TK 141 - Tạm ứng

Có các TK 111, 112, 152,...

b) Khi thực hiện xong công việc được giao, người nhận tạm ứng lập Bảng thanh toán tạm ứng kèm theo các chứng từ gốc đã được ký duyệt để quyết toán khoản tạm ứng, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 156, 241, 331, 621, 623, 627, 642, ...

Có TK 141 - Tạm ứng.

c) Các khoản tạm ứng chi (hoặc sử dụng) không hết, phải nhập lại quỹ, nhập lại kho hoặc trừ vào lương của người nhận tạm ứng, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt

Nợ TK 152- Nguyên liệu, vật liệu

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động

Có TK 141 - Tạm ứng.

d) Trường hợp số thực chi đã được duyệt lớn hơn số đã nhận tạm ứng, kế toán lập phiếu chi để thanh toán thêm cho người nhận tạm ứng, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 156, 241, 621, 622, 627,...

Có TK 111 - Tiền mặt.

Điều 23. Nguyên tắc kế toán Hàng tồn kho

1. Nhóm tài khoản hàng tồn kho được dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động hàng tồn kho của doanh nghiệp (nếu doanh nghiệp thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên) hoặc được dùng để phản ánh giá trị hàng tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ kế toán của doanh nghiệp (nếu doanh nghiệp thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

2. Hàng tồn kho của doanh nghiệp là những tài sản được mua vào để sản xuất hoặc để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường, gồm:

- Hàng mua đang đi trên đường;
- Nguyên liệu, vật liệu; Công cụ, dụng cụ;
- Sản phẩm dở dang;
- Thành phẩm, hàng hoá; hàng gửi bán;
- Hàng hoá được lưu giữ tại kho bảo thuế của doanh nghiệp.

Đối với sản phẩm dở dang, nếu thời gian sản xuất, luân chuyển vượt quá một chu kỳ kinh doanh thông thường thì không được trình bày là hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán mà trình bày là tài sản dài hạn.

Đối với vật tư, thiết bị, phụ tùng thay thế có thời gian dự trữ trên 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường thì không được trình bày là hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán mà trình bày là tài sản dài hạn.

3. Các loại sản phẩm, hàng hóa, vật tư, tài sản nhận giữ hộ, nhận ký gửi, nhận ủy thác xuất nhập khẩu, nhận gia công... không thuộc quyền sở hữu và kiểm soát của doanh nghiệp thì không được phản ánh là hàng tồn kho.

4. Kế toán hàng tồn kho phải được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán “Hàng tồn kho” khi xác định giá gốc hàng tồn kho, phương pháp tính giá trị hàng tồn kho, xác định giá trị thuần có thể thực hiện được, lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho và ghi nhận chi phí.

5. Nguyên tắc xác định giá gốc hàng tồn kho được quy định cụ thể cho từng loại vật tư, hàng hoá, theo nguồn hình thành và thời điểm tính giá.

6. Các khoản thuế không được hoàn lại được tính vào giá trị hàng tồn kho như: Thuế GTGT đầu vào của hàng tồn kho không được khấu trừ, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế nhập khẩu, thuế bảo vệ môi trường phải nộp khi mua hàng tồn kho.

7. Khi mua hàng tồn kho nếu được nhận kèm thêm sản phẩm, hàng hóa, thiết bị, phụ tùng thay thế (phòng ngừa trường hợp hỏng hóc) thì kế toán phải xác định và ghi nhận riêng sản phẩm, phụ tùng thiết bị thay thế theo giá trị hợp lý. Giá trị sản phẩm, hàng mua được xác định bằng tổng giá trị của hàng được mua trừ đi giá trị sản phẩm, thiết bị, phụ tùng thay thế.

8. Khi bán hàng tồn kho, giá gốc của hàng tồn kho đã bán được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với doanh thu liên quan đến chúng được ghi nhận và phù hợp với bản chất giao dịch. Trường hợp xuất hàng tồn kho để khuyến mại, quảng cáo thì thực hiện theo nguyên tắc:

a) Trường hợp xuất hàng tồn kho để khuyến mại, quảng cáo không thu tiền, không kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa..., kế toán ghi nhận giá trị hàng tồn kho vào chi phí bán hàng (chi tiết hàng khuyến mại, quảng cáo);

b) Trường hợp xuất hàng tồn kho để khuyến mại, quảng cáo nhưng khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mại, quảng cáo kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa (ví dụ như mua 2 sản phẩm được tặng 1 sản

phẩm....) thì kế toán phải phân bổ số tiền thu được để tính doanh thu cho cả hàng khuyến mại, giá trị hàng khuyến mại được tính vào giá vốn (trường hợp này bản chất giao dịch là giảm giá hàng bán).

9. Khi xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ, doanh nghiệp áp dụng theo một trong các phương pháp sau:

a) Phương pháp tính theo giá đích danh: Phương pháp tính theo giá đích danh được áp dụng dựa trên giá trị thực tế của từng thứ hàng hoá mua vào, từng thứ sản phẩm sản xuất ra nên chỉ áp dụng cho các doanh nghiệp có ít mặt hàng hoặc mặt hàng ổn định và nhận diện được.

b) Phương pháp bình quân gia quyền: Theo phương pháp bình quân gia quyền, giá trị của từng loại hàng tồn kho được tính theo giá trị trung bình của từng loại hàng tồn kho đầu kỳ và giá trị từng loại hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trong kỳ. Giá trị trung bình có thể được tính theo từng kỳ hoặc sau từng lô hàng nhập về, phụ thuộc vào điều kiện cụ thể của mỗi doanh nghiệp.

c) Phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO): Phương pháp nhập trước, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là giá trị hàng tồn kho được mua hoặc được sản xuất trước thì được xuất trước, và giá trị hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là giá trị hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất gần thời điểm cuối kỳ. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập kho ở thời điểm đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ, giá trị của hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo giá của hàng nhập kho ở thời điểm cuối kỳ hoặc gần cuối kỳ còn tồn kho.

Mỗi phương pháp tính giá trị hàng tồn kho đều có những ưu, nhược điểm nhất định. Mức độ chính xác và độ tin cậy của mỗi phương pháp tùy thuộc vào yêu cầu quản lý, trình độ, năng lực nghiệp vụ và trình độ trang bị công cụ tính toán, phương tiện xử lý thông tin của doanh nghiệp. Đồng thời cũng tùy thuộc vào yêu cầu bảo quản, tính phức tạp về chủng loại, quy cách và sự biến động của vật tư, hàng hóa ở doanh nghiệp.

10. Đối với hàng tồn kho mua vào bằng ngoại tệ, phần giá mua phải căn cứ vào tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh để ghi giá trị hàng tồn kho đã nhập kho (trừ trường hợp có ứng trước tiền cho người bán thì giá trị hàng tồn kho tương ứng với số tiền ứng trước được ghi nhận theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước). Phần thuế nhập khẩu phải nộp được xác định theo tỷ giá tính thuế nhập khẩu của cơ quan Hải quan theo quy định của pháp luật. Chi tiết về kế toán chênh lệch tỷ giá được thực hiện theo quy định tại Điều 69 – hướng dẫn phương pháp kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái.

11. Đến cuối niên độ kế toán, nếu xét thấy giá trị hàng tồn kho không thu hồi đủ do bị hư hỏng, lỗi thời, giá bán bị giảm hoặc chi phí hoàn thiện, chi phí bán hàng tăng lên thì phải ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho. Giá trị thuần có thể thực hiện được là giá bán ước tính của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường trừ (-) chi phí ước tính để hoàn thiện sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng.

Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng giá trị thuần có thể thực hiện được được thực hiện bằng cách lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Số dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập là số chênh lệch giữa giá gốc của hàng tồn kho lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng.

Tất cả các khoản chênh lệch giữa khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán này lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán trước, các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho, sau khi đã trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, và chi phí sản xuất chung không phân bổ, được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập ở cuối kỳ kế toán này nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán trước, thì số chênh lệch nhỏ hơn phải được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh.

12. Kế toán hàng tồn kho phải đồng thời kế toán chi tiết cả về giá trị và hiện vật theo từng thứ, từng loại, quy cách vật tư, hàng hóa theo từng địa điểm quản lý và sử dụng, luôn phải đảm bảo sự khớp, đúng cả về giá trị và hiện vật giữa thực tế về vật tư, hàng hóa với sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.

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

Các phương pháp kế toán hàng tồn kho.

a) Phương pháp kê khai thường xuyên: Phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp theo dõi và phản ánh thường xuyên, liên tục, có hệ thống tình hình nhập, xuất, tồn vật tư, hàng hóa trên sổ kế toán. Trong trường hợp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, các tài khoản kế toán hàng tồn kho được dùng để phản ánh số hiện có, tình hình biến động tăng, giảm của vật tư, hàng hóa. Vì vậy, giá trị

hàng tồn kho trên sổ kế toán có thể được xác định ở bất kỳ thời điểm nào trong kỳ kế toán.

Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào số liệu kiểm kê thực tế hàng tồn kho, so sánh, đối chiếu với số liệu hàng tồn kho trên sổ kế toán. Về nguyên tắc số tồn kho thực tế phải luôn phù hợp với số tồn kho trên sổ kế toán. Nếu có chênh lệch phải truy tìm nguyên nhân và có giải pháp xử lý kịp thời. Phương pháp kê khai thường xuyên thường áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất (công nghiệp, xây lắp...) và các doanh nghiệp thương nghiệp kinh doanh các mặt hàng có giá trị lớn như máy móc, thiết bị, hàng có kỹ thuật, chất lượng cao...

b) Phương pháp kiểm kê định kỳ:

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

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Trị giá hàng} & & \text{Trị giá hàng} & & \text{Tổng trị giá hàng} & & \text{Trị giá hàng} \\ \text{xuất kho trong} & = & \text{tồn kho đầu kỳ} & + & \text{nhập kho trong} & - & \text{tồn kho cuối kỳ} \\ \text{kỳ} & & & & \text{kỳ} & & \end{array}$$

- Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, mọi biến động của vật tư, hàng hóa (nhập kho, xuất kho) không theo dõi, phản ánh trên các tài khoản kế toán hàng tồn kho. Giá trị của vật tư, hàng hóa mua và nhập kho trong kỳ được theo dõi, phản ánh trên một tài khoản kế toán riêng (tài khoản 611 “Mua hàng”).

- Công tác kiểm kê vật tư, hàng hóa được tiến hành cuối mỗi kỳ kế toán để xác định trị giá vật tư, hàng hóa tồn kho thực tế, trị giá vật tư, hàng hóa xuất kho trong kỳ (tiêu dùng cho sản xuất hoặc xuất bán) làm căn cứ ghi sổ kế toán của tài khoản 611 “Mua hàng”. Như vậy, khi áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ, các tài khoản kế toán hàng tồn kho chỉ sử dụng ở đầu kỳ kế toán (để kết chuyển số dư đầu kỳ) và cuối kỳ kế toán (để phản ánh giá trị thực tế hàng tồn kho cuối kỳ).

- Phương pháp kiểm kê định kỳ thường áp dụng ở các doanh nghiệp có nhiều chủng loại hàng hóa, vật tư với quy cách, mẫu mã rất khác nhau, giá trị thấp, hàng hóa, vật tư xuất dùng hoặc xuất bán thường xuyên (cửa hàng bán lẻ...). Phương pháp kiểm kê định kỳ hàng tồn kho có ưu điểm là đơn giản, giảm nhẹ khối lượng công việc hạch toán. Nhưng độ chính xác về giá trị vật tư, hàng hóa xuất dùng, xuất bán bị ảnh hưởng của chất lượng công tác quản lý tại kho, quầy, bến bãi.

Điều 24. Tài khoản 151 - Hàng mua đang đi đường

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá của các loại hàng hóa, vật tư (nguyên liệu, vật liệu; công cụ, dụng cụ; hàng hóa) mua ngoài đã thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp còn đang trên đường vận chuyển, ở bến cảng, bến bãi, kho ngoại quan hoặc đã về đến doanh nghiệp nhưng đang chờ kiểm nhận nhập kho.

b) Hàng hóa, vật tư được coi là thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng chưa nhập kho, bao gồm:

- Hàng hóa, vật tư mua ngoài đã thanh toán tiền hoặc đã chấp nhận thanh toán nhưng còn để ở kho người bán, ở bến cảng, bến bãi hoặc đang trên đường vận chuyển;

- Hàng hóa, vật tư mua ngoài đã về đến doanh nghiệp nhưng đang chờ kiểm nghiệm, kiểm nhận nhập kho.

c) Kế toán hàng mua đang đi đường được ghi nhận trên tài khoản 151 theo nguyên tắc giá gốc quy định trong Chuẩn mực kế toán “Hàng tồn kho”.

d) Hàng ngày, khi nhận được hóa đơn mua hàng, nhưng hàng chưa về nhập kho, kế toán chưa ghi sổ mà tiến hành đối chiếu với hợp đồng kinh tế và lưu hóa đơn vào tập hồ sơ riêng: “Hàng mua đang đi đường”.

Trong tháng, nếu hàng về nhập kho, kế toán căn cứ vào phiếu nhập kho và hóa đơn mua hàng ghi sổ trực tiếp vào các tài khoản 152 “Nguyên liệu, vật liệu”, tài khoản 153 “Công cụ, dụng cụ”, tài khoản 156 “Hàng hóa”, tài khoản 158 “Hàng hoá kho bảo thuế”.

đ) Nếu cuối tháng hàng vẫn chưa về thì căn cứ hóa đơn mua hàng ghi vào tài khoản 151 “Hàng mua đang đi đường”. Kế toán phải mở chi tiết để theo dõi hàng mua đang đi đường theo từng chủng loại hàng hóa, vật tư, từng lô hàng, từng hợp đồng kinh tế.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 151 - Hàng mua đang đi đường

Bên Nợ:

- Trị giá hàng hóa, vật tư đã mua đang đi đường;
- Kết chuyển trị giá thực tế của hàng vật tư mua đang đi đường cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

- Trị giá hàng hóa, vật tư đã mua đang đi đường đã về nhập kho hoặc đã chuyển giao thẳng cho khách hàng;
- Kết chuyển trị giá thực tế của hàng hóa, vật tư đã mua đang đi đường đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư bên Nợ: Trị giá hàng hóa, vật tư đã mua nhưng còn đang đi đường (chưa về nhập kho doanh nghiệp).

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

- Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào hóa đơn mua hàng của các loại hàng mua chưa về nhập kho, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 151 - Hàng mua đang đi đường (giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331 - Phải trả cho người bán; hoặc

Có các TK 111, 112, 141,...

- Trường hợp thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá trị hàng mua bao gồm cả thuế GTGT

- Sang tháng sau, khi hàng về nhập kho, căn cứ hóa đơn và phiếu nhập kho, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ

Nợ TK 156 - Hàng hóa

Có TK 151 - Hàng mua đang đi đường.

- Trường hợp sang tháng sau hàng hóa, vật tư đã mua đang đi đường không nhập kho mà giao thẳng cho khách hàng theo hợp đồng kinh tế tại phương tiện, tại kho người bán, tại bến cảng, bến bãi, hoặc gửi thẳng cho khách hàng, gửi bán đại lý, ký gửi, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán; hoặc

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Có TK 151 - Hàng mua đang đi đường.

- Trường hợp hàng mua đang đi đường bị hao hụt, mất mát phát hiện ngay khi phát sinh hoặc khi kiểm kê cuối kỳ, căn cứ vào biên bản về mất mát, hao hụt, kế toán phản ánh giá trị hàng tồn kho bị mất mát, hao hụt, ghi:

Nợ TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý
Có TK 151 - Hàng mua đang đi đường.

b) Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ.

- Đầu kỳ, kế toán căn cứ trị giá thực tế hàng hoá, vật tư đang đi đường đã kết chuyển cuối kỳ trước kết chuyển trị giá thực tế của hàng hóa, vật tư đang đi đường đầu kỳ, ghi:

Nợ TK 611 - Mua hàng
Có TK 151 - Hàng mua đang đi đường.

- Cuối kỳ, kế toán căn cứ vào kết quả kiểm kê xác định trị giá thực tế của hàng hóa, vật tư đã mua nhưng chưa về nhập kho (còn đang đi đường cuối kỳ), ghi:

Nợ TK 151 - Hàng mua đang đi đường
Có TK 611 - Mua hàng.

Điều 25. Tài khoản 152 - Nguyên liệu, vật liệu

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của các loại nguyên liệu, vật liệu trong kho của doanh nghiệp. Nguyên liệu, vật liệu của doanh nghiệp là những đối tượng lao động mua ngoài hoặc tự chế biến dùng cho mục đích sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. Nguyên liệu, vật liệu phản ánh vào tài khoản này được phân loại như sau:

- *Nguyên liệu, vật liệu chính*: Là những loại nguyên liệu và vật liệu khi tham gia vào quá trình sản xuất thì cấu thành thực thể vật chất, thực thể chính của sản phẩm. Vì vậy khái niệm nguyên liệu, vật liệu chính gắn liền với từng doanh nghiệp sản xuất cụ thể. Trong các doanh nghiệp kinh doanh thương mại, dịch vụ... không đặt ra khái niệm vật liệu chính, vật liệu phụ. Nguyên liệu, vật liệu chính cũng bao gồm cả nửa thành phẩm mua ngoài với mục đích tiếp tục quá trình sản xuất, chế tạo ra thành phẩm.

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

- *Nhiên liệu*: Là những thứ có tác dụng cung cấp nhiệt lượng trong quá trình sản xuất, kinh doanh tạo điều kiện cho quá trình chế tạo sản phẩm diễn ra bình thường. Nhiên liệu có thể tồn tại ở thể lỏng, thể rắn và thể khí.

- *Vật tư thay thế*: Là những vật tư dùng để thay thế, sửa chữa máy móc thiết bị, phương tiện vận tải, công cụ, dụng cụ sản xuất...

- *Vật liệu và thiết bị xây dựng cơ bản*: Là những loại vật liệu và thiết bị được sử dụng cho công việc xây dựng cơ bản. Đối với thiết bị xây dựng cơ bản bao gồm cả thiết bị cần lắp, không cần lắp, công cụ, khí cụ và vật kết cấu dùng để lắp đặt vào công trình xây dựng cơ bản.

b) Kế toán nhập, xuất, tồn kho nguyên liệu, vật liệu trên tài khoản 152 phải được thực hiện theo nguyên tắc giá gốc quy định trong chuẩn mực “Hàng tồn kho”. Nội dung giá gốc của nguyên liệu, vật liệu được xác định tùy theo từng nguồn nhập.

- *Giá gốc của nguyên liệu, vật liệu mua ngoài*, bao gồm: Giá mua ghi trên hóa đơn, thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế GTGT hàng nhập khẩu, thuế bảo vệ môi trường phải nộp (nếu có), chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản, phân loại, bảo hiểm,... nguyên liệu, vật liệu từ nơi mua về đến kho của doanh nghiệp, công tác phí của cán bộ thu mua, chi phí của bộ phận thu mua độc lập, các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc thu mua nguyên vật liệu và số hao hụt tự nhiên trong định mức (nếu có):

+ Trường hợp thuế GTGT hàng nhập khẩu được khấu trừ thì giá trị của nguyên liệu, vật liệu mua vào được phản ánh theo giá mua chưa có thuế GTGT. Nếu thuế GTGT hàng nhập khẩu không được khấu trừ thì giá trị của nguyên liệu, vật liệu mua vào bao gồm cả thuế GTGT.

+ Đối với nguyên liệu, vật liệu mua bằng ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại Điều 69 – hướng dẫn phương pháp kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- *Giá gốc của nguyên liệu, vật liệu tự chế biến*, bao gồm: Giá thực tế của nguyên liệu xuất chế biến và chi phí chế biến.

- *Giá gốc của nguyên liệu, vật liệu thuê ngoài gia công chế biến*, bao gồm: Giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu xuất thuê ngoài gia công chế biến, chi phí vận chuyển vật liệu đến nơi chế biến và từ nơi chế biến về doanh nghiệp, tiền thuê ngoài gia công chế biến.

- *Giá gốc của nguyên liệu nhận góp vốn liên doanh, cổ phần* là giá trị được các bên tham gia góp vốn liên doanh thống nhất đánh giá chấp thuận.

c) Việc tính trị giá của nguyên liệu, vật liệu tồn kho, được thực hiện theo một trong các phương pháp sau:

- Phương pháp giá đích danh;
- Phương pháp bình quân gia quyền sau mỗi lần nhập hoặc cuối kỳ;
- Phương pháp nhập trước, xuất trước.

Doanh nghiệp lựa chọn phương pháp tính giá nào thì phải đảm bảo tính nhất quán trong cả niên độ kế toán.

d) Kế toán chi tiết nguyên liệu, vật liệu phải thực hiện theo từng kho, từng loại, từng nhóm, thứ nguyên liệu, vật liệu. Trường hợp doanh nghiệp sử dụng giá hạch toán trong kế toán chi tiết nhập, xuất nguyên liệu, vật liệu, thì cuối kỳ kế toán phải tính hệ số chênh lệch giữa giá thực tế và giá hạch toán của nguyên liệu, vật liệu để tính giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu xuất dùng trong kỳ theo công thức:

$$\begin{aligned} \text{Hệ số chênh lệch giữa giá thực tế và giá hạch toán của NVL (1)} &= \frac{\text{Giá thực tế của NVL tồn kho đầu kỳ} + \text{Giá thực tế của NVL nhập kho trong kỳ}}{\text{Giá hạch toán của NVL tồn kho đầu kỳ} + \text{Giá hạch toán của NVL nhập kho trong kỳ}} \\ \text{Giá thực tế của NVL xuất dùng trong kỳ} &= \text{Giá hạch toán của NVL xuất dùng trong kỳ} \times \text{Hệ số chênh lệch giữa giá thực tế và giá hạch toán của NVL (1)} \end{aligned}$$

đ) Không phản ánh vào tài khoản này đối với nguyên vật liệu không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp như nguyên vật liệu nhận giữ hộ, nguyên vật liệu nhận để gia công, nguyên vật liệu nhận từ bên giao ủy thác xuất-nhập khẩu...

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Bên Nợ:

- Trị giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu nhập kho do mua ngoài, tự chế, thuê ngoài gia công, chế biến, nhận góp vốn hoặc từ các nguồn khác;
- Trị giá nguyên liệu, vật liệu thừa phát hiện khi kiểm kê;
- Kết chuyển trị giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu tồn kho cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

- Trị giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu xuất kho dùng vào sản xuất, kinh doanh, để bán, thuê ngoài gia công chế biến, hoặc đưa đi góp vốn;

- Trị giá nguyên liệu, vật liệu trả lại người bán hoặc được giảm giá hàng mua;
- Chiết khấu thương mại nguyên liệu, vật liệu khi mua được hưởng;
- Trị giá nguyên liệu, vật liệu hao hụt, mất mát phát hiện khi kiểm kê;
- Kết chuyển trị giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu tồn kho đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư bên Nợ:

Trị giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu tồn kho cuối kỳ.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

a) Khi mua nguyên liệu, vật liệu về nhập kho, căn cứ hóa đơn, phiếu nhập kho và các chứng từ có liên quan phản ánh giá trị nguyên liệu, vật liệu nhập kho:

- Nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (giá mua chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có các TK 111, 112, 141, 331,... (tổng giá thanh toán).

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá trị nguyên vật liệu bao gồm cả thuế GTGT.

b) Kế toán nguyên vật liệu trả lại cho người bán, khoản chiết khấu thương mại hoặc giảm giá hàng bán nhận được khi mua nguyên vật liệu:

- Trường hợp trả lại nguyên vật liệu cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ.

- Trường hợp khoản chiết khấu thương mại hoặc giảm giá hàng bán nhận được sau khi mua nguyên, vật liệu (kể cả các khoản tiền phạt vi phạm hợp đồng kinh tế về bản chất làm giảm giá trị bên mua phải thanh toán) thì kế toán phải căn cứ vào tình hình biến động của nguyên vật liệu để phân bổ số chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán được hưởng dựa trên số nguyên vật liệu còn tồn kho, số đã xuất dùng cho sản xuất sản phẩm hoặc cho hoạt động đầu tư xây dựng hoặc đã xác định là tiêu thụ trong kỳ:

Nợ các TK 111, 112, 331,....

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (nếu NVL còn tồn kho)

Có các TK 621, 623, 627, 154 (nếu NVL đã xuất dùng cho sản xuất)
Có TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (nếu NVL đã xuất dùng cho hoạt động đầu tư xây dựng)
Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (nếu sản phẩm do NVL đó cấu thành đã được xác định là tiêu thụ trong kỳ)
Có các TK 641, 642 (NVL dùng cho hoạt động bán hàng, quản lý)
Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (nếu có).

c) Trường hợp doanh nghiệp đã nhận được hóa đơn mua hàng nhưng nguyên liệu, vật liệu chưa về nhập kho doanh nghiệp thì kế toán lưu hóa đơn vào một tập hồ sơ riêng “Hàng mua đang đi đường”.

- Nếu trong tháng hàng về thì căn cứ vào hóa đơn, phiếu nhập kho để ghi vào tài khoản 152 “Nguyên liệu, vật liệu”.

- Nếu đến cuối tháng nguyên liệu, vật liệu vẫn chưa về thì căn cứ vào hóa đơn, kế toán ghi nhận theo giá tạm tính:

Nợ TK 151 - Hàng mua đang đi đường

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán; hoặc

Có các TK 111, 112, 141,...

- Sang tháng sau, khi nguyên liệu, vật liệu về nhập kho, căn cứ vào hóa đơn và phiếu nhập kho, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Có TK 151 - Hàng mua đang đi đường.

d) Khi trả tiền cho người bán, nếu được hưởng chiết khấu thanh toán, thì khoản chiết khấu thanh toán thực tế được hưởng được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (chiết khấu thanh toán).

đ) Đối với nguyên liệu, vật liệu nhập khẩu:

- Khi nhập khẩu nguyên vật liệu, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312) (nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu không được khấu trừ)

Có TK 3332- Thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có).

Có TK 3333 - Thuế xuất, nhập khẩu (chi tiết thuế nhập khẩu).

Có TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường.

- Nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu được khấu trừ, ghi:
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ
 Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312).

- Trường hợp mua nguyên vật liệu có trả trước cho người bán một phần bằng ngoại tệ thì phần giá trị nguyên vật liệu tương ứng với số tiền trả trước được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước. Phần giá trị nguyên vật liệu bằng ngoại tệ chưa trả được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm mua nguyên vật liệu.

e) Các chi phí về thu mua, bốc xếp, vận chuyển nguyên liệu, vật liệu từ nơi mua về kho doanh nghiệp, ghi:

- Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu
- Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)
- Có các TK 111, 112, 141, 331,...

g) Đối với nguyên liệu, vật liệu nhập kho do thuê ngoài gia công, chế biến:

- Khi xuất nguyên liệu, vật liệu đưa đi gia công, chế biến, ghi:
Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang
 Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

- Khi phát sinh chi phí thuê ngoài gia công, chế biến, ghi:
Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (nếu có)
 Có các TK 111, 112, 131, 141,...

- Khi nhập lại kho số nguyên liệu, vật liệu thuê ngoài gia công, chế biến xong, ghi:

- Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu
- Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

h) Đối với nguyên liệu, vật liệu nhập kho do tự chế:

- Khi xuất kho nguyên liệu, vật liệu để tự chế biến, ghi:
Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang
 Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

- Khi nhập kho nguyên liệu, vật liệu đã tự chế, ghi:
Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu
- Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

i) Đối với nguyên liệu, vật liệu thừa phát hiện khi kiểm kê đã xác định được nguyên nhân thì căn cứ nguyên nhân thừa để ghi sổ, nếu chưa xác định được nguyên nhân thì căn cứ vào giá trị nguyên liệu, vật liệu thừa, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

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

- Khi có quyết định xử lý nguyên liệu, vật liệu thừa phát hiện trong kiểm kê, căn cứ vào quyết định xử lý, ghi:

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

Có các tài khoản có liên quan.

- Nếu xác định ngay khi kiểm kê số nguyên liệu, vật liệu thừa là của các doanh nghiệp khác khi nhập kho chưa ghi tăng TK 152 thì không ghi vào bên Có tài khoản 338 (3381) mà doanh nghiệp chủ động ghi chép và theo dõi trong hệ thống quản trị và trình bày trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

k) Khi xuất kho nguyên liệu, vật liệu sử dụng vào sản xuất, kinh doanh, ghi:

Nợ các TK 621, 623, 627, 641, 642,...

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

l) Xuất nguyên liệu, vật liệu sử dụng cho hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản hoặc sửa chữa lớn TSCĐ, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

m) Đối với nguyên liệu, vật liệu đưa đi góp vốn vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết: Khi xuất nguyên liệu, vật liệu, ghi:

Nợ các TK 221, 222 (theo giá đánh giá lại)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị ghi sổ)

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (theo giá trị ghi sổ)

Có TK 711 - Thu nhập khác (giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ).

n) Khi xuất nguyên liệu, vật liệu dùng để mua lại phần vốn góp tại công ty con, công ty liên doanh, liên kết, ghi:

- Ghi nhận doanh thu bán nguyên vật liệu và khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết, ghi:

Nợ các TK 221, 222 (theo giá trị hợp lý)

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra phải nộp.

- Ghi nhận giá vốn nguyên vật liệu dùng để mua lại phần vốn góp tại công ty con, công ty liên doanh, liên kết, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán
Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

o) Đối với nguyên liệu, vật liệu thiếu hụt phát hiện khi kiểm kê:

Mọi trường hợp thiếu hụt nguyên liệu, vật liệu trong kho hoặc tại nơi quản lý, bảo quản phát hiện khi kiểm kê phải lập biên bản và truy tìm nguyên nhân, xác định người phạm lỗi. Căn cứ vào biên bản kiểm kê và quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền để ghi sổ kế toán:

- Nếu do nhầm lẫn hoặc chưa ghi sổ phải tiến hành ghi bổ sung hoặc điều chỉnh lại số liệu trên sổ kế toán;

- Nếu giá trị nguyên liệu, vật liệu hao hụt nằm trong phạm vi hao hụt cho phép (hao hụt vật liệu trong định mức), ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán
Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

- Nếu số hao hụt, mất mát chưa xác định rõ nguyên nhân phải chờ xử lý, căn cứ vào giá trị hao hụt, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý)
Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

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

Nợ TK 111 - Tiền mặt (người phạm lỗi nộp tiền bồi thường)
Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388) (tiền bồi thường của người phạm lỗi)
Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (trừ tiền lương của người phạm lỗi)
Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (phần giá trị hao hụt, mất mát nguyên liệu, vật liệu còn lại phải tính vào giá vốn hàng bán)
Có TK 138 - Phải thu khác (1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý).

p) Đối với nguyên vật liệu, phế liệu ứ đọng, không cần dùng:

- Khi thanh lý, nhượng bán nguyên vật liệu, phế liệu, kế toán phản ánh giá vốn ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán
Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

- Kế toán phản ánh doanh thu bán nguyên vật liệu, phế liệu, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131
Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5118)
Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

3.2. Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ.

a) Đầu kỳ, kết chuyển trị giá nguyên liệu, vật liệu tồn kho đầu kỳ, ghi:

Nợ TK 611 - Mua hàng

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

b) Cuối kỳ, căn cứ vào kết quả kiểm kê xác định giá trị nguyên liệu, vật liệu tồn kho cuối kỳ, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Có TK 611 - Mua hàng.

Điều 26. Tài khoản 153 - Công cụ, dụng cụ

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các loại công cụ, dụng cụ của doanh nghiệp. Công cụ, dụng cụ là những tư liệu lao động không có đủ các tiêu chuẩn về giá trị và thời gian sử dụng quy định đối với TSCĐ. Vì vậy công cụ, dụng cụ được quản lý và hạch toán như nguyên liệu, vật liệu. Theo quy định hiện hành, những tư liệu lao động sau đây nếu không đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ thì được ghi nhận là công cụ, dụng cụ:

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

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

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

- Phương tiện quản lý, đồ dùng văn phòng;

- Quần áo, giày dép chuyên dùng để làm việc,...

b) Kế toán nhập, xuất, tồn kho công cụ, dụng cụ trên tài khoản 153 được thực hiện theo giá gốc. Nguyên tắc xác định giá gốc nhập kho công cụ, dụng cụ được thực hiện như quy định đối với nguyên liệu, vật liệu (xem giải thích ở TK 152).

c) Việc tính giá trị công cụ, dụng cụ tồn kho cũng được thực hiện theo một trong ba phương pháp sau:

- Nhập trước - Xuất trước;

- Thực tế đích danh;

- Bình quân gia quyền.

d) Kế toán chi tiết công cụ, dụng cụ phải thực hiện theo từng kho, từng loại, từng nhóm, từng thứ công cụ, dụng cụ. Công cụ, dụng cụ xuất dùng cho sản xuất, kinh doanh, cho thuê phải được theo dõi về hiện vật và giá trị trên sổ kế toán chi tiết theo nơi sử dụng, theo đối tượng thuê và người chịu trách nhiệm vật chất. Đối với công cụ, dụng cụ có giá trị lớn, quý hiếm phải có thể thức bảo quản đặc biệt.

đ) Đối với các công cụ, dụng cụ có giá trị nhỏ khi xuất dùng cho sản xuất, kinh doanh phải ghi nhận toàn bộ một lần vào chi phí sản xuất, kinh doanh.

e) Trường hợp công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê xuất dùng hoặc cho thuê liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh trong nhiều kỳ kế toán thì được ghi nhận vào tài khoản 242 “Chi phí trả trước” và phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh.

g) Công cụ, dụng cụ liên quan đến các giao dịch bằng ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại Điều 69 – hướng dẫn phương pháp kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 153 - Công cụ, dụng cụ

Bên Nợ:

- Trị giá thực tế của công cụ, dụng cụ nhập kho do mua ngoài, tự chế, thuê ngoài gia công chế biến, nhận góp vốn;
- Trị giá công cụ, dụng cụ cho thuê nhập lại kho;
- Trị giá thực tế của công cụ, dụng cụ thừa phát hiện khi kiểm kê;
- Kết chuyển trị giá thực tế của công cụ, dụng cụ tồn kho cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

- Trị giá thực tế của công cụ, dụng cụ xuất kho sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, cho thuê hoặc góp vốn;
- Chiết khấu thương mại khi mua công cụ, dụng cụ được hưởng;
- Trị giá công cụ, dụng cụ trả lại cho người bán hoặc được người bán giảm giá;
- Trị giá công cụ, dụng cụ thiếu phát hiện trong kiểm kê;
- Kết chuyển trị giá thực tế của công cụ, dụng cụ tồn kho đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư bên Nợ: Trị giá thực tế của công cụ, dụng cụ tồn kho.

Tài khoản 153 - Công cụ, dụng cụ, có 4 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1531 - Công cụ, dụng cụ*: Phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động các loại công cụ, dụng cụ.

- *Tài khoản 1532 - Bao bì luân chuyển*: Phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động các loại bao bì luân chuyển sử dụng cho sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. Bao bì luân chuyển là các loại bao bì sử dụng nhiều lần, cho nhiều chu kỳ sản xuất, kinh doanh. Trị giá của bao bì luân chuyển khi xuất dùng được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh của nhiều kỳ hạch toán.

- *Tài khoản 1533 - Đồ dùng cho thuê*: Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động các loại công cụ, dụng cụ doanh nghiệp chuyên dùng để cho thuê. Chỉ hạch toán vào tài khoản này những công cụ, dụng cụ doanh nghiệp mua vào với mục đích cho thuê, trường hợp không phân biệt được thì hạch toán vào tài khoản 1531. Trường hợp cho thuê công cụ, dụng cụ dùng trong sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp thì ngoài việc hạch toán trên tài khoản cấp 1 còn phải hạch toán chuyển công cụ, dụng cụ trên tài khoản cấp 2.

- *Tài khoản 1534 - Thiết bị, phụ tùng thay thế*: Phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động các loại thiết bị, phụ tùng thay thế không đủ tiêu chuẩn của TSCĐ sử dụng cho sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. Trị giá của thiết bị, phụ tùng thay thế khi xuất dùng được ngay một lần vào chi phí sản xuất kinh doanh hoặc phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh nếu được sử dụng như công cụ, dụng cụ.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

a) Mua công cụ, dụng cụ nhập kho, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ thì giá trị của công cụ, dụng cụ được phản ánh theo giá mua chưa có thuế GTGT, căn cứ vào hóa đơn, phiếu nhập kho và các chứng từ có liên quan, ghi:

Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ (giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (số thuế GTGT đầu vào) (1331)

Có các TK 111, 112, 141, 331,... (tổng giá thanh toán).

Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá trị công cụ, dụng cụ mua vào bao gồm cả thuế GTGT.

b) Trường hợp khoản chiết khấu thương mại hoặc giảm giá hàng bán nhận được sau khi mua công cụ, dụng cụ (kể cả các khoản tiền phạt vi phạm hợp đồng kinh tế về bản chất làm giảm giá trị bên mua phải thanh toán) thì kế toán phải căn cứ vào tình hình biến động của công cụ, dụng cụ để phân bổ số chiết khấu thương

mai, giảm giá hàng bán được hưởng dựa trên số công cụ, dụng cụ còn tồn kho hoặc số đã xuất dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh:

Nợ các TK 111, 112, 331,....

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ (nếu công cụ, dụng cụ còn tồn kho)

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang (nếu công cụ, dụng cụ đã xuất dùng cho sản xuất kinh doanh) Có các TK 641, 642 (nếu công cụ, dụng cụ đã xuất dùng cho hoạt động bán hàng, quản lý doanh nghiệp)

Có TK 242 - Chi phí trả trước (nếu được phân bổ dần)

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (nếu sản phẩm do công cụ, dụng cụ đó cấu thành đã được xác định là tiêu thụ trong kỳ)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (nếu có).

c) Trả lại công cụ, dụng cụ đã mua cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ (giá trị công cụ, dụng cụ trả lại)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có) (thuế GTGT đầu vào của công cụ, dụng cụ trả lại cho người bán).

d) Phản ánh chiết khấu thanh toán được hưởng (nếu có), ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

đ) Xuất công cụ, dụng cụ sử dụng cho sản xuất, kinh doanh:

- Nếu giá trị công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê liên quan đến một kỳ kế toán được tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh một lần, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ (1531, 1532).

- Nếu giá trị công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê liên quan đến nhiều kỳ kế toán được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh, ghi:

+ Khi xuất công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ.

+ Khi phân bổ vào chi phí sản xuất, kinh doanh cho từng kỳ kế toán, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642,...

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

- Ghi nhận doanh thu về cho thuê công cụ, dụng cụ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5113)
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

- Nhận lại công cụ, dụng cụ cho thuê, ghi:

Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ (1533)

Có TK 242 - Chi phí trả trước (giá trị còn lại chưa tính vào chi phí).

g) Đối với công cụ, dụng cụ nhập khẩu:

- Khi nhập khẩu công cụ, dụng cụ, ghi:

Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312) (nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu không được khấu trừ)

Có TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có).

Có TK 3333 - Thuế xuất, nhập khẩu (chi tiết thuế nhập khẩu)

Có TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường.

- Nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312).

- Trường hợp mua công cụ, dụng cụ có trả trước cho người bán một phần bằng ngoại tệ thì phần giá trị công cụ, dụng cụ tương ứng với số tiền trả trước được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước. Phần giá trị công cụ, dụng cụ bằng ngoại tệ chưa trả được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm mua công cụ, dụng cụ.

h) Khi kiểm kê phát hiện công cụ, dụng cụ thừa, thiếu, mất, hư hỏng, kế toán xử lý tương tự như đối với nguyên vật liệu (xem TK 152).

i) Đối với công cụ, dụng cụ không cần dùng:

- Khi thanh lý, nhượng bán công cụ, dụng cụ kế toán phản ánh giá vốn ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ.

- Kế toán phản ánh doanh thu bán công cụ, dụng cụ ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5118)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

3.2. Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ.

a) Đầu kỳ kế toán, kết chuyển trị giá thực tế của công cụ, dụng cụ tồn kho đầu kỳ, ghi:

Nợ TK 611 - Mua hàng

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ.

b) Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào kết quả kiểm kê xác định trị giá công cụ, dụng cụ tồn kho cuối kỳ, ghi:

Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ

Có TK 611 - Mua hàng.

Điều 27. Tài khoản 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tổng hợp chi phí sản xuất, kinh doanh phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm, dịch vụ ở doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên trong hạch toán hàng tồn kho. Ở những doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ trong hạch toán hàng tồn kho, tài khoản 154 chỉ phản ánh giá trị thực tế của sản phẩm, dịch vụ dở dang cuối kỳ.

b) Tài khoản 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang" phản ánh chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong kỳ; chi phí sản xuất, kinh doanh của khối lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành trong kỳ; chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang đầu kỳ, cuối kỳ của các hoạt động sản xuất, kinh doanh chính, phụ và thuê ngoài gia công chế biến ở các doanh nghiệp sản xuất hoặc ở các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ. Tài khoản 154 cũng phản ánh chi phí sản xuất, kinh doanh của các hoạt động sản xuất, gia công chế biến, hoặc cung cấp dịch vụ của các doanh nghiệp thương mại, nếu có tổ chức các loại hình hoạt động này.

c) Chi phí sản xuất, kinh doanh hạch toán trên tài khoản 154 phải được chi tiết theo địa điểm phát sinh chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất, đội sản xuất, công trường,...); theo loại, nhóm sản phẩm, hoặc chi tiết, bộ phận sản phẩm; theo từng loại dịch vụ hoặc theo từng công đoạn dịch vụ.

d) Chi phí sản xuất, kinh doanh phản ánh trên tài khoản 154 gồm những chi phí sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp;
- Chi phí nhân công trực tiếp;
- Chi phí sử dụng máy thi công (đối với hoạt động xây lắp);
- Chi phí sản xuất chung.

đ) Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công vượt trên mức bình thường và chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ không được tính vào giá trị hàng tồn kho mà phải tính vào giá vốn hàng bán của kỳ kế toán.

e) Cuối kỳ, phân bổ và kết chuyển chi phí sản xuất chung cố định vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường (Có TK 627, Nợ TK 154). Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì kế toán phải tính và xác định chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ (không tính vào giá thành sản phẩm) được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ (Có TK 627, Nợ TK 632). Chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

g) Không hạch toán vào tài khoản 154 những chi phí sau:

- Chi phí bán hàng;
- Chi phí quản lý doanh nghiệp;
- Chi phí tài chính;
- Chi phí khác;
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp;
- Chi sự nghiệp, chi dự án;
- Chi đầu tư xây dựng cơ bản;
- Các khoản chi được trang trải bằng nguồn khác.

2. Phương pháp vận dụng tài khoản 154 trong ngành công nghiệp

a) Tài khoản 154 - “Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang” áp dụng trong ngành công nghiệp dùng để tập hợp, tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm của các phân xưởng, hoặc bộ phận sản xuất, chế tạo sản phẩm. Đối với các doanh nghiệp sản xuất có thuê ngoài gia công, chế biến, cung cấp lao vụ, dịch vụ cho bên ngoài hoặc phục vụ cho việc sản xuất sản phẩm thì chi phí của những hoạt động này cũng được tập hợp vào tài khoản 154.

b) Chỉ được phản ánh vào tài khoản 154 những nội dung chi phí sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp cho việc sản xuất, chế tạo sản phẩm;
- Chi phí nhân công trực tiếp cho việc sản xuất, chế tạo sản phẩm;
- Chi phí sản xuất chung phục vụ trực tiếp cho việc sản xuất, chế tạo sản phẩm.

c) Tài khoản 154 ở các doanh nghiệp sản xuất công nghiệp được hạch toán chi tiết theo địa điểm phát sinh chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất), theo loại, nhóm sản phẩm, sản phẩm, hoặc chi tiết bộ phận sản phẩm.

d) Đối với doanh nghiệp sản xuất công nghiệp có hoạt động thuê ngoài gia công chế biến, cung cấp lao vụ, dịch vụ ra bên ngoài hoặc phục vụ cho việc sản xuất sản phẩm thì những chi phí của hoạt động này cũng được tập hợp vào tài khoản 154.

3. Phương pháp vận dụng tài khoản 154 trong ngành nông nghiệp

a) Tài khoản 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang" áp dụng trong ngành nông nghiệp dùng để tập hợp tổng chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm của các hoạt động nuôi trồng, chế biến sản phẩm hoặc dịch vụ nông nghiệp. tài khoản này phải được hạch toán chi tiết theo ngành kinh doanh nông nghiệp (trồng trọt, chăn nuôi, chế biến,...), theo địa điểm phát sinh chi phí (phân xưởng, đội sản xuất,...), chi tiết theo từng loại cây con và từng loại sản phẩm, từng sản phẩm hoặc dịch vụ.

b) Giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm nông nghiệp được xác định vào cuối vụ thu hoạch, hoặc cuối năm. Sản phẩm thu hoạch năm nào thì tính giá thành trong năm đó nghĩa là chi phí chi ra trong năm nay nhưng năm sau mới thu hoạch sản phẩm thì năm sau mới tính giá thành.

c) Đối với ngành trồng trọt, chi phí phải được hạch toán chi tiết theo 3 loại cây:

- Cây ngắn ngày (lúa, khoai, sắn,...);
- Cây trồng một lần thu hoạch nhiều lần (dứa, chuối,...);
- Cây lâu năm (chè, cà phê, cao su, hồ tiêu, cây ăn quả,...).

Đối với các loại cây trồng 2, 3 vụ trong một năm, hoặc trồng năm nay, năm sau mới thu hoạch, hoặc loại cây vừa có diện tích trồng mới, vừa có diện tích chăm sóc thu hoạch trong cùng một năm,... thì phải căn cứ vào tình hình thực tế để ghi chép, phản ánh rõ ràng chi phí của vụ này với vụ khác, của diện tích này với diện tích khác, của năm trước với năm nay và năm sau,...

d) Không phản ánh vào tài khoản này chi phí khai hoang, trồng mới và chăm sóc cây lâu năm đang trong thời kỳ XD CB, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí hoạt động tài chính, chi phí khác.

đ) Về nguyên tắc, chi phí sản xuất ngành trồng trọt được hạch toán chi tiết vào bên Nợ tài khoản 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang" theo từng đối tượng tập hợp chi phí. Đối với một số loại chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng hạch toán, hoặc liên quan đến nhiều vụ, nhiều thời kỳ thì phải phản ánh trên các tài khoản riêng, sau đó phân bổ vào giá thành của các loại sản phẩm liên quan như: Chi phí tưới tiêu nước, chi phí chuẩn bị đất và trồng mới năm đầu của những cây trồng một lần, thu hoạch nhiều lần (chi phí này không thuộc vốn đầu tư

XDCB),...

e) Trên cùng một diện tích canh tác, nếu trồng xen từ hai loại cây nông nghiệp ngăn ngày trở lên thì những chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến loại cây nào thì tập hợp riêng cho loại cây đó (như: Hạt giống, chi phí gieo trồng, thu hoạch,...), chi phí phát sinh chung cho nhiều loại cây (chi phí cày bừa, tưới tiêu nước,...) thì được tập hợp riêng và phân bổ cho từng loại cây theo diện tích gieo trồng, hoặc theo một tiêu thức phù hợp.

g) Đối với cây lâu năm, quá trình từ khi làm đất, gieo trồng, chăm sóc đến khi bắt đầu có sản phẩm (thu, bói) thì được hạch toán như quá trình đầu tư XDCB để hình thành nên TSCĐ được tập hợp chi phí ở TK 241 “XDCB dở dang”. Chi phí cho vườn cây lâu năm trong quá trình sản xuất, kinh doanh bao gồm các chi phí cho khâu chăm sóc, khâu thu hoạch.

h) Khi hạch toán chi phí ngành chăn nuôi trên tài khoản 154 cần chú ý một số điểm sau:

- Hạch toán chi phí chăn nuôi phải chi tiết cho từng loại hoạt động chăn nuôi (như chăn nuôi trâu bò, chăn nuôi lợn,...), theo từng nhóm hoặc từng loại gia súc, gia cầm;

- Súc vật con của đàn súc vật cơ bản hay nuôi béo để ra sau khi tách mẹ được mở sổ chi tiết theo dõi riêng theo giá thành thực tế;

- Đối với súc vật cơ bản khi đào thải chuyển thành súc vật nuôi lớn, nuôi béo được hạch toán vào tài khoản 154 theo giá trị còn lại của súc vật cơ bản;

- Đối tượng tính giá thành trong ngành chăn nuôi là: 1 kg sữa tươi, 1 con bò con tiêu chuẩn, giá thành 1 kg thịt tăng, giá thành 1 kg thịt hơi, giá thành 1 ngày/con chăn nuôi,...

i) Phần chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường, chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ không được tính vào giá thành sản phẩm mà được hạch toán vào giá vốn hàng bán của kỳ kế toán.

4. Phương pháp vận dụng tài khoản 154 trong ngành dịch vụ

a) Tài khoản 154 “Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang” áp dụng trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ như: Giao thông vận tải, bưu điện, du lịch, dịch vụ,... Tài khoản này dùng để tập hợp tổng chi phí (nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung) và tính giá thành của khối lượng dịch vụ đã thực hiện.

b) Đối với ngành giao thông vận tải, tài khoản này dùng để tập hợp chi phí và tính giá thành về vận tải đường bộ (ô tô, tàu điện, vận tải bằng phương tiện thô sơ khác...) vận tải đường sắt, đường thủy, đường hàng không, vận tải đường ống,...

Tài khoản 154 áp dụng cho ngành giao thông vận tải phải được mở chi tiết cho từng loại hoạt động (vận tải hành khách, vận tải hàng hoá,...) theo từng doanh nghiệp hoặc bộ phận kinh doanh dịch vụ.

c) Trong quá trình vận tải, sắm lốp bị hao mòn với mức độ nhanh hơn mức khấu hao đầu xe nên thường phải thay thế nhiều lần nhưng giá trị sắm lốp thay thế không tính vào giá thành vận tải ngay một lúc khi xuất dùng thay thế, mà phải chuyển dần từng tháng. Vì vậy, hàng tháng các doanh nghiệp vận tải ô tô được trích trước chi phí sắm lốp vào giá thành vận tải (chi phí phải trả) theo quy định của chế độ tài chính hiện hành.

d) Phần chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường và phần chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ không được tính vào giá thành sản phẩm mà được hạch toán vào giá vốn hàng bán của kỳ kế toán.

đ) Đối với hoạt động kinh doanh du lịch, tài khoản này được mở chi tiết theo từng loại hoạt động như: Hướng dẫn du lịch, kinh doanh khách sạn, kinh doanh vận tải du lịch,...

e) Trong hoạt động kinh doanh khách sạn, tài khoản 154 phải mở chi tiết theo từng loại dịch vụ như: Hoạt động ăn, uống, dịch vụ buồng nghỉ, dịch vụ vui chơi giải trí, phục vụ khác (giặt, là, cắt tóc, điện tín, thể thao,...).

5. Phương pháp vận dụng tài khoản 154 trong ngành xây dựng

a) Đối với hoạt động kinh doanh xây lắp quy định chỉ áp dụng phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, không áp dụng phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ nên tài khoản 154 dùng để tập hợp chi phí sản xuất, kinh doanh, phục vụ cho việc tính giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp công nghiệp, dịch vụ của doanh nghiệp xây lắp.

b) Phần chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường và phần chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ không được tính vào giá thành công trình xây lắp mà được hạch toán vào giá vốn hàng bán của kỳ kế toán.

c) Tài khoản này trong ngành Xây lắp có 4 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1541 - Xây lắp*: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp và phản ánh giá trị sản phẩm xây lắp dở dang cuối kỳ;

- *Tài khoản 1542 - Sản phẩm khác*: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành sản xuất sản phẩm khác và phản ánh giá trị sản phẩm khác dở dang cuối kỳ (thành

phẩm, cấu kiện xây lắp,...);

- *Tài khoản 1543 - Dịch vụ*: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành dịch vụ và phản ánh chi phí dịch vụ dở dang cuối kỳ;

- *Tài khoản 1544 - Chi phí bảo hành xây lắp*: Dùng để tập hợp chi phí bảo hành công trình xây dựng, lắp đặt thực tế phát sinh trong kỳ và giá trị công trình bảo hành xây lắp còn dở dang cuối kỳ.

d) Việc tập hợp chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm xây lắp phải theo từng công trình, hạng mục công trình và theo khoản mục giá thành quy định trong giá trị dự toán xây lắp, gồm:

- Chi phí vật liệu;
- Chi phí nhân công;
- Chi phí sử dụng máy thi công;
- Chi phí chung.

Riêng chi phí chung được tập hợp bên Nợ tài khoản 1541 "Xây lắp": Chi bao gồm chi phí chung phát sinh ở đội nhận thầu hoặc công trường xây lắp. Còn chi phí quản lý doanh nghiệp xây lắp (là một bộ phận của chi phí chung) được tập hợp bên Nợ tài khoản 642 "Chi phí quản lý doanh nghiệp". Chi phí này sẽ được kết chuyển vào bên Nợ tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh" tham gia vào giá thành toàn bộ sản phẩm xây lắp hoàn thành và bán ra trong kỳ.

đ) Chủ đầu tư xây dựng bất động sản sử dụng tài khoản này để tập hợp chi phí xây dựng thành phẩm bất động sản. Trường hợp bất động sản xây dựng sử dụng cho nhiều mục đích (làm văn phòng, cho thuê hoặc để bán, ví dụ như tòa nhà chung cư hỗn hợp) thì thực hiện theo nguyên tắc:

- Nếu đủ căn cứ để hạch toán riêng hoặc xác định được tỷ trọng của phần chi phí xây dựng bất động sản để bán (thành phẩm bất động sản) và phần chi phí xây dựng bất động sản để cho thuê hoặc làm văn phòng (TSCĐ hoặc bất động sản đầu tư) thì phải hạch toán riêng trên TK 154 phần chi phí xây dựng thành phẩm bất động sản. Phần chi phí xây dựng TSCĐ hoặc bất động sản đầu tư được phản ánh riêng trên TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang.

- Trường hợp không hạch toán riêng hoặc xác định được tỷ trọng chi phí xây dựng cho các cấu phần thành phẩm bất động sản, TSCĐ hoặc bất động sản đầu tư thì kế toán tập hợp chi phí phát sinh liên quan trực tiếp tới việc đầu tư xây dựng trên TK 241. Khi công trình, dự án hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, kế toán căn cứ cách thức sử dụng tài sản trong thực tế để kết chuyển chi phí đầu tư xây dựng phù hợp với bản chất của từng loại tài sản.

6. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Bên Nợ:

- Các chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ liên quan đến sản xuất sản phẩm và chi phí thực hiện dịch vụ;
- Các chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ liên quan đến giá thành sản phẩm xây lắp công trình hoặc giá thành xây lắp theo giá khoán nội bộ;
- Kết chuyển chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

- Giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm đã chế tạo xong nhập kho, chuyển đi bán, tiêu dùng nội bộ ngay hoặc sử dụng ngay vào hoạt động XD CB;
- Giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp hoàn thành bàn giao từng phần, hoặc toàn bộ tiêu thụ trong kỳ; hoặc bàn giao cho doanh nghiệp nhận thầu chính xây lắp (cấp trên hoặc nội bộ); hoặc giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành chờ tiêu thụ;
- Chi phí thực tế của khối lượng dịch vụ đã hoàn thành cung cấp cho khách hàng;
- Trị giá phế liệu thu hồi, giá trị sản phẩm hỏng không sửa chữa được;
- Trị giá nguyên liệu, vật liệu, hàng hoá gia công xong nhập lại kho;
- Phản ánh 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 trị giá hàng tồn kho mà phải tính vào giá vốn hàng bán của kỳ kế toán. Đối với doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng, hoặc doanh nghiệp có chu kỳ sản xuất sản phẩm dài mà hàng kỳ kế toán đã kết chuyển chi phí sản xuất chung cố định vào TK 154 đến khi sản phẩm hoàn thành mới xác định được chi phí sản xuất chung cố định không được tính vào trị giá hàng tồn kho mà phải hạch toán vào giá vốn hàng bán (Có TK 154, Nợ TK 632);
- Kết chuyển chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư bên Nợ: Chi phí sản xuất, kinh doanh còn dở dang cuối kỳ.

7. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu trong ngành Công nghiệp

7.1. Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên

a) Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp theo

từng đối tượng tập hợp chi phí, ghi:

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

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (phần chi phí NVL trên mức bình thường)

Có TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

b) Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp theo từng đối tượng tập hợp chi phí, ghi:

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

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (chi phí nhân công trên mức bình thường)

Có TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp.

c) Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra cao hơn hoặc bằng công suất bình thường thì cuối kỳ, kế toán thực hiện việc tính toán, phân bổ và kết chuyển toàn bộ chi phí sản xuất chung (chi phí sản xuất chung biến đổi và chi phí sản xuất chung cố định) cho từng đối tượng tập hợp chi phí, ghi:

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

Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung.

d) Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì kế toán phải tính và xác định chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ (không tính vào giá thành sản phẩm số chênh lệch giữa tổng số chi phí sản xuất chung cố định thực tế phát sinh lớn hơn chi phí sản xuất chung cố định tính vào giá thành sản phẩm) được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ, ghi:

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

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (phần chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ vào giá thành sản phẩm)

Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung.

đ) Trị giá nguyên liệu, vật liệu xuất thuê ngoài gia công nhập lại kho, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

e) Trị giá sản phẩm hỏng không sửa chữa được, người gây ra thiệt hại sản phẩm hỏng phải bồi thường, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

g) Đối với doanh nghiệp có chu kỳ sản xuất, kinh doanh dài mà trong kỳ kế toán đã kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung sang TK 154, khi xác định được chi phí nguyên liệu,

vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường và chi phí sản xuất chung cố định không tính vào giá thành sản phẩm, kế toán phản ánh chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công vượt trên mức bình thường và chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ (không được tính vào trị giá hàng tồn kho) mà phải tính vào giá vốn hàng bán của kỳ kế toán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (trường hợp đã kết chuyển chi phí từ TK 621, 622, 627 sang TK 154).

h) Giá thành sản phẩm thực tế nhập kho trong kỳ, ghi:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

i) Trường hợp sản phẩm sản xuất ra được sử dụng tiêu dùng nội bộ ngay hoặc tiếp tục xuất dùng cho hoạt động XDCB không qua nhập kho, ghi:

Nợ các TK 641, 642, 241

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

k) Trường hợp sau khi đã xuất kho nguyên vật liệu đưa vào sản xuất, nếu nhận được khoản chiết khấu thương mại hoặc giảm giá hàng bán (kể cả các khoản tiền phạt vi phạm hợp đồng kinh tế về bản chất làm giảm giá trị bên mua phải thanh toán) liên quan đến nguyên vật liệu đó, kế toán ghi giảm chi phí sản xuất kinh doanh dở dang đối với phần chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán được hưởng tương ứng với số NVL đã xuất dùng để sản xuất sản phẩm dở dang:

Nợ các TK 111, 112, 331,....

Có TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (phần chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán được hưởng tương ứng với số NVL đã xuất dùng để sản xuất sản phẩm dở dang)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (nếu có).

l) Kế toán sản phẩm sản xuất thử:

- Các chi phí sản xuất sản phẩm thử được tập hợp trên TK 154 như đối với các sản phẩm khác. Khi thu hồi (bán, thanh lý) sản phẩm sản xuất thử, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

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

- Kết chuyển phần chênh lệch giữa chi phí sản xuất thử và số thu hồi từ việc bán, thanh lý sản phẩm sản xuất thử:

+ Nếu chi phí sản xuất thử cao hơn số thu hồi từ việc bán, thanh lý sản phẩm sản xuất thử, kế toán ghi tăng giá trị tài sản đầu tư xây dựng, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Có TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

+ Nếu chi phí sản xuất thử nhỏ hơn số thu hồi từ việc bán, thanh lý sản phẩm sản xuất thử, kế toán ghi giảm giá trị tài sản đầu tư xây dựng, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Có TK 241 - XDCB dở dang.

m) Trường hợp sản phẩm sản xuất xong, không tiến hành nhập kho mà chuyển giao thẳng cho người mua hàng (sản phẩm điện, nước...), ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

7.2. Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ:

a) Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế, xác định trị giá thực tế chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang và thực hiện việc kết chuyển, ghi:

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

Có TK 631 - Giá thành sản xuất.

b) Đầu kỳ kế toán, kết chuyển chi phí thực tế sản xuất, kinh doanh dở dang, ghi:

Nợ TK 631 - Giá thành sản xuất

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

8. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu trong ngành Nông nghiệp

8.1. Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên

a) Cuối kỳ, kế toán tính và kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp theo đối tượng tập hợp chi phí sản xuất, kinh doanh, ghi:

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

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (phần chi phí NVL trên mức bình thường)

Có TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

b) Cuối kỳ, kế toán tính và kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp theo từng đối tượng tập hợp chi phí, ghi:

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

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (chi phí nhân công trên mức bình thường)

Có TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp.

c) Cuối kỳ, kế toán thực hiện việc tính toán, phân bổ và kết chuyển chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng tập hợp chi phí, ghi:

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

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (phần chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ vào giá thành sản phẩm)

Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung.

d) Trị giá sản phẩm phụ thu hồi, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

đ) Trị giá phế liệu thu hồi, nguyên liệu, vật liệu xuất thuê ngoài gia công xong nhập lại kho, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

e) Trị giá súc vật con và súc vật nuôi béo chuyển sang súc vật làm việc, hoặc súc vật sinh sản, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (2116)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

g) Giá thành sản xuất thực tế sản phẩm sản xuất xong nhập kho hoặc tiêu thụ ngay, ghi:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

h) Trường hợp sản phẩm sản xuất ra được sử dụng tiêu dùng nội bộ ngay không qua nhập kho, ghi:

Nợ các TK 641, 642, 241

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

8.2. Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ:

Phương pháp hạch toán một số hoạt động kinh tế chủ yếu ở tài khoản 154 trong ngành Nông nghiệp tương tự như đối với ngành Công nghiệp.

9. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu trong ngành kinh doanh dịch vụ

Phương pháp kế toán một số hoạt động kinh tế chủ yếu ở tài khoản 154 ở các doanh nghiệp thuộc ngành kinh doanh dịch vụ tương tự như đối với ngành

công nghiệp. Ngoài ra cần chú ý:

a) Nghiệp vụ kết chuyển giá thành thực tế của khối lượng dịch vụ đã hoàn thành và đã chuyển giao cho người mua và được xác định là đã bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

b) Khi sử dụng dịch vụ tiêu dùng nội bộ, ghi:

Nợ các TK 641, 642

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

10. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu trong ngành xây dựng

10.1. Phương pháp hạch toán tập hợp chi phí xây lắp (bên Nợ tài khoản 1541 “Xây lắp”):

a) Hạch toán khoản mục nguyên liệu, vật liệu trực tiếp:

- Khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp bao gồm: Giá trị thực tế của vật liệu chính, vật liệu phụ, các cấu kiện hoặc các bộ phận rời, vật liệu luân chuyển tham gia cấu thành thực thể sản phẩm xây, lắp hoặc giúp cho việc thực hiện và hoàn thành khối lượng xây, lắp (không kể vật liệu phụ cho máy móc, phương tiện thi công và những vật liệu tính trong chi phí chung).

- Nguyên tắc hạch toán khoản mục nguyên liệu, vật liệu trực tiếp: Nguyên liệu, vật liệu sử dụng cho xây dựng hạng mục công trình nào phải tính trực tiếp cho sản phẩm hạng mục công trình đó trên cơ sở chứng từ gốc theo số lượng thực tế đã sử dụng và theo giá thực tế xuất kho (giá bình quân gia quyền; Giá nhập trước, xuất trước, thực tế đích danh).

- Cuối kỳ hạch toán hoặc khi công trình hoàn thành, tiến hành kiểm kê số vật liệu còn lại tại nơi sản xuất (nếu có) để ghi giảm trừ chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp xuất sử dụng cho công trình.

- Trong điều kiện thực tế sản xuất xây lắp không cho phép tính chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp cho từng công trình, hạng mục công trình thì doanh nghiệp có thể áp dụng phương pháp phân bổ vật liệu cho đối tượng sử dụng theo tiêu thức hợp lý (tỷ lệ với định mức tiêu hao nguyên liệu, vật liệu,...).

- Căn cứ vào Bảng phân bổ vật liệu cho từng công trình, hạng mục công trình, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (chi phí vật liệu)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (chi phí NVL trực tiếp trên mức bình thường)

Có TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

b) Hạch toán khoản mục chi phí nhân công trực tiếp: Hạch toán tương tự như ngành công nghiệp

c) Hạch toán khoản mục chi phí sử dụng máy thi công:

- Khoản mục chi phí sử dụng máy thi công bao gồm: Chi phí cho các máy thi công nhằm thực hiện khối lượng công tác xây lắp bằng máy. Máy móc thi công là loại máy trực tiếp phục vụ xây lắp công trình. Đó là những máy móc chuyên động bằng động cơ hơi nước, diezen, xăng, điện,... (kể cả loại máy phục vụ xây, lắp).

- Chi phí sử dụng máy thi công bao gồm: Chi phí thường xuyên và chi phí tạm thời. Chi phí thường xuyên cho hoạt động của máy thi công, gồm: Chi phí nhân công điều khiển máy, phục vụ máy,...; Chi phí vật liệu; Chi phí công cụ, dụng cụ; Chi phí khấu hao TSCĐ; Chi phí dịch vụ mua ngoài (chi phí sửa chữa nhỏ, điện, nước, bảo hiểm xe, máy,...); Chi phí khác bằng tiền.

- Chi phí tạm thời cho hoạt động của máy thi công, gồm: Chi phí sửa chữa lớn máy thi công (đại tu, trung tu,...) không đủ điều kiện ghi tăng nguyên giá máy thi công; Chi phí công trình tạm thời cho máy thi công (lều, lán, bệ, đường ray chạy máy,...). Chi phí tạm thời của máy có thể phát sinh trước (được hạch toán vào bên Nợ tài khoản 242) sau đó sẽ phân bổ dần vào Nợ tài khoản 623 "Chi phí sử dụng máy thi công"; Hoặc phát sinh sau, nhưng phải tính trước vào chi phí sản xuất xây lắp trong kỳ (do liên quan tới việc sử dụng thực tế máy móc thi công trong kỳ). Trường hợp này phải tiến hành trích trước chi phí, ghi Có tài khoản 352 "Dự phòng phải trả", Nợ tài khoản 623 "Chi phí sử dụng máy thi công".

- Việc tập hợp chi phí và tính giá thành về chi phí sử dụng máy thi công phải được hạch toán riêng biệt theo từng máy thi công (xem hướng dẫn ở phần Tài khoản 623 "Chi phí sử dụng máy thi công").

- Căn cứ vào Bảng phân bổ chi phí sử dụng máy thi công (chi phí thực tế ca máy) tính cho từng công trình, hạng mục công trình, ghi:

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

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (số chi phí trên mức bình thường)

Có TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công.

d) Hạch toán khoản mục chi phí sản xuất chung:

- Chi phí sản xuất chung phản ánh chi phí sản xuất của đội, công trường xây dựng gồm: Lương nhân viên quản lý phân xưởng, tổ, đội xây dựng; Khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn được tính theo tỉ lệ quy định trên tiền lương phải trả công nhân trực tiếp xây lắp, nhân viên sử dụng máy thi công và nhân viên quản lý phân xưởng, tổ, đội; Khấu hao tài sản cố định dùng chung cho hoạt động của đội và những chi phí khác liên quan đến hoạt động của đội,... Khi các chi phí này phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

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

Có các TK 111, 112, 152, 153, 214, 242, 334, 338,...

- Khi xác định số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa và bảo hành công trình, như chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung, kế toán phản ánh vào các tài khoản chi phí có liên quan, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Nợ TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

Nợ TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

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

Có các TK 112, 152, 153, 214, 331, 334, 338,...

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí thực tế phát sinh trong kỳ về nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung liên quan đến hoạt động sửa chữa và bảo hành công trình xây lắp để tổng hợp chi phí sửa chữa và bảo hành và tính giá thành bảo hành, ghi:

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

Có TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Có TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung.

- Khi công việc sửa chữa bảo hành công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

- Hết thời hạn bảo hành công trình xây lắp, nếu công trình không phải bảo hành hoặc số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp lớn hơn chi phí

thực tế phát sinh thì số chênh lệch phải hoàn nhập, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có TK 711 - Thu nhập khác.

- Cuối kỳ hạch toán, căn cứ vào Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung để phân bổ và kết chuyển chi phí sản xuất chung cho các công trình, hạng mục công trình có liên quan (tỷ lệ với chi phí nhân công), ghi:

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

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (phần chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ không tính vào giá thành công trình xây lắp)

Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung.

10.2. Phương pháp hạch toán và kết chuyển chi phí xây lắp (bên Có TK 1541 "Xây lắp"):

a) Các chi phí của hợp đồng không thể thu hồi (ví dụ: Không đủ tính thực thi về mặt pháp lý như có sự nghi ngờ về hiệu lực của nó, hoặc hợp đồng mà khách hàng không thể thực thi nghĩa vụ của mình...) phải được ghi nhận ngay là chi phí trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

b) Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng có thể được giảm nếu có các khoản thu khác không bao gồm trong doanh thu của hợp đồng. Ví dụ: Các khoản thu từ việc bán nguyên liệu, vật liệu thừa và thanh lý máy móc, thiết bị thi công khi kết thúc hợp đồng xây dựng:

- Nhập kho nguyên liệu, vật liệu thừa khi kết thúc hợp đồng xây dựng, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (theo giá gốc)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

- Phế liệu thu hồi nhập kho, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (theo giá có thể thu hồi)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

- Trường hợp vật liệu thừa và phế liệu thu hồi không qua nhập kho mà bán ngay, kế toán phản ánh các khoản thu bán vật liệu thừa và phế liệu, ghi giảm chi phí:

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

- Kế toán thanh lý máy móc, thiết bị thi công chuyên dùng cho một hợp

đồng xây dựng và TSCĐ này đã trích khấu hao đủ theo nguyên giá khi kết thúc hợp đồng xây dựng:

+ Phản ánh số thu về thanh lý máy móc, thiết bị thi công, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

+ Phản ánh chi phí thanh lý máy móc, thiết bị (nếu có), ghi:

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

Nợ TK 133 Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có các TK 111, 112,...

+ Ghi giảm TSCĐ đã khấu hao hết là máy móc, thiết bị thi công chuyên dùng đã thanh lý, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

c) Cuối kỳ hạch toán, căn cứ vào giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp thực tế hoàn thành được xác định là đã bán (bàn giao từng phần hoặc toàn bộ cho Ban quản lý công trình - bên A); hoặc bàn giao cho doanh nghiệp nhận thầu chính nội bộ:

- Trường hợp bàn giao cho Bên A (kể cả bàn giao khối lượng xây lắp hoàn thành theo hợp đồng khoán nội bộ, cho doanh nghiệp nhận khoán có tổ chức kế toán riêng), ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (1541).

- Trường hợp sản phẩm xây lắp hoàn thành chờ bán (xây dựng nhà để bán,...) hoặc sản phẩm xây lắp hoàn thành nhưng chưa bàn giao, căn cứ vào giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành chờ bán, ghi:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (1541).

- Trường hợp bàn giao sản phẩm xây lắp hoàn thành cho doanh nghiệp nhận thầu chính xây lắp (cấp trên, đơn vị nội bộ - do thực hiện hợp đồng khoán xây lắp nội bộ, đơn vị nhận khoán có tổ chức kế toán riêng nhưng chỉ hạch toán đến giá thành sản xuất xây lắp), ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ (3368)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (1541).

Điều 28. Tài khoản 155 - Thành phẩm

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại thành phẩm của doanh nghiệp. Thành phẩm là những sản phẩm đã kết thúc quá trình chế biến do các bộ phận sản xuất của doanh nghiệp sản xuất hoặc thuê ngoài gia công xong đã được kiểm nghiệm phù hợp với tiêu chuẩn kỹ thuật và nhập kho.

Trong giao dịch xuất khẩu ủy thác, tài khoản này chỉ sử dụng tại bên giao ủy thác, không sử dụng tại bên nhận ủy thác (bên nhận giữ hộ).

b) Thành phẩm do các bộ phận sản xuất chính và sản xuất phụ của doanh nghiệp sản xuất ra phải được đánh giá theo giá thành sản xuất (giá gốc), bao gồm: Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung và những chi phí có liên quan trực tiếp khác đến việc sản xuất sản phẩm.

- Đối với chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh trong kỳ.

- Đối với chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm dựa trên công suất bình thường của máy móc thiết bị sản xuất. Công suất bình thường là số lượng sản phẩm đạt được ở mức trung bình trong các điều kiện sản xuất bình thường.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra cao hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn mức công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung không phân bổ được ghi nhận là chi phí để xác định kết quả hoạt động kinh doanh (ghi nhận vào giá vốn hàng bán) trong kỳ.

c) Không được tính vào giá gốc thành phẩm các chi phí sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công và các chi phí sản xuất, kinh doanh khác phát sinh trên mức bình thường;

- Chi phí bảo quản hàng tồn kho trừ các khoản chi phí bảo quản hàng tồn kho cần thiết cho quá trình sản xuất tiếp theo và chi phí bảo quản quy định của Chuẩn mực kế toán “Hàng tồn kho”;

- Chi phí bán hàng;

- Chi phí quản lý doanh nghiệp.

d) Thành phẩm thuê ngoài gia công chế biến được đánh giá theo giá thành thực tế gia công chế biến bao gồm: Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí thuê gia công và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến quá trình gia công.

đ) Việc tính giá trị thành phẩm tồn kho được thực hiện theo một trong ba phương pháp: Phương pháp giá thực tế đích danh; Phương pháp bình quân gia quyền; Phương pháp Nhập trước - Xuất trước.

e) Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, nếu kế toán chi tiết nhập, xuất kho thành phẩm hàng ngày được ghi sổ theo giá hạch toán (có thể là giá thành kế hoạch hoặc giá nhập kho thống nhất quy định). Cuối tháng, kế toán phải tính giá thành thực tế của thành phẩm nhập kho và xác định hệ số chênh lệch giữa giá thành thực tế và giá hạch toán của thành phẩm (tính cả số chênh lệch của thành phẩm đầu kỳ) làm cơ sở xác định giá thành thực tế của thành phẩm nhập, xuất kho trong kỳ (sử dụng công thức tính đã nêu ở phần giải thích tài khoản 152 “Nguyên liệu, vật liệu”).

g) Kế toán chi tiết thành phẩm phải thực hiện theo từng kho, từng loại, nhóm, thứ thành phẩm.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 155 - Thành phẩm

Bên Nợ:

- Trị giá của thành phẩm nhập kho;
- Trị giá của thành phẩm thừa khi kiểm kê;
- Kết chuyển giá trị của thành phẩm tồn kho cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

- Trị giá thực tế của thành phẩm xuất kho;
- Trị giá của thành phẩm thiếu hụt khi kiểm kê;
- Kết chuyển trị giá thực tế của thành phẩm tồn kho đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư bên Nợ: Trị giá thực tế của thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

Tài khoản 155 - Thành phẩm, có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1551 - Thành phẩm nhập kho:* Phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động của các loại thành phẩm đã nhập kho (ngoại trừ thành phẩm là bất động sản);

- *Tài khoản 1557 - Thành phẩm bất động sản*: Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của thành phẩm bất động sản của doanh nghiệp. Thành phẩm bất động sản gồm: Quyền sử dụng đất; nhà; hoặc nhà và quyền sử dụng đất; cơ sở hạ tầng do doanh nghiệp đầu tư xây dựng để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh bình thường.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

3.1.1. Nhập kho thành phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra hoặc thuê ngoài gia công, ghi:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

3.1.2. Xuất kho thành phẩm để bán cho khách hàng, kế toán phản ánh giá vốn của thành phẩm xuất bán, ghi:

a) Đối với thành phẩm không phải là bất động sản

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm.

b) Đối với thành phẩm bất động sản (đối với các công trình doanh nghiệp là chủ đầu tư)

b1) Giá gốc thành phẩm bất động sản bao gồm toàn bộ các chi phí liên quan trực tiếp tới việc đầu tư, xây dựng bất động sản (kể cả các chi phí đầu tư, xây dựng cơ sở hạ tầng gắn liền với bất động sản) để đưa bất động sản vào trạng thái sẵn sàng để bán.

b2) Chi phí liên quan trực tiếp tới việc đầu tư, xây dựng bất động sản phải đảm bảo là các chi phí thực tế đã phát sinh, các chi phí đã có biên bản nghiệm thu khối lượng.

b3) Trường hợp doanh nghiệp chưa tập hợp được đầy đủ hồ sơ, chứng từ về các khoản chi phí liên quan trực tiếp tới việc đầu tư, xây dựng bất động sản nhưng đã phát sinh doanh thu bán bất động sản, doanh nghiệp được trích trước một phần chi phí để tạm tính giá vốn hàng bán. Khi tập hợp đủ hồ sơ, chứng từ hoặc khi bất động sản hoàn thành toàn bộ, doanh nghiệp phải quyết toán số chi phí đã trích trước vào giá vốn hàng bán. Phần chênh lệch giữa số chi phí đã trích trước cao hơn số chi phí thực tế phát sinh được điều chỉnh giảm giá vốn hàng bán của kỳ thực hiện quyết toán.

b4) Việc trích trước chi phí để tạm tính giá vốn thành phẩm bất động sản phải tuân thủ theo các nguyên tắc sau:

- Doanh nghiệp chỉ được trích trước vào giá vốn hàng bán đối với các khoản chi phí đã có trong dự toán đầu tư, xây dựng nhưng chưa có đủ hồ sơ, tài liệu để nghiệm thu khối lượng và phải thuyết minh chi tiết về lý do, nội dung chi phí trích trước cho từng hạng mục công trình trong kỳ.

- Doanh nghiệp chỉ được trích trước chi phí để tạm tính giá vốn hàng bán cho phần bất động sản đã hoàn thành, được xác định là đã bán trong kỳ và đủ tiêu chuẩn ghi nhận doanh thu theo quy định tại Thông tư này.

- Số chi phí trích trước được tạm tính và số chi phí thực tế phát sinh được ghi nhận vào giá vốn hàng bán phải đảm bảo tương ứng với định mức giá vốn tính theo tổng chi phí dự toán của phần bất động sản được xác định là đã bán (được xác định theo diện tích).

b5) Phương pháp kế toán giá vốn thành phẩm bất động sản được xác định là đã bán.

- Đối với phần giá trị thành phẩm đã hoàn thành, khi xuất bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm.

- Khi trích trước chi phí để tạm tính giá vốn thành phẩm bất động sản đã bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

- Các chi phí đầu tư, xây dựng thực tế phát sinh đã có đủ hồ sơ tài liệu và được nghiệm thu được tập hợp để tính chi phí đầu tư xây dựng bất động sản, ghi:

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

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có các tài khoản liên quan.

- Khi các khoản chi phí trích trước đã có đủ hồ sơ, tài liệu chứng minh là đã thực tế phát sinh, kế toán ghi giảm khoản chi phí trích trước và ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

- Khi toàn bộ dự án bất động sản hoàn thành, kế toán phải quyết toán và ghi giảm số dư khoản chi phí trích trước còn lại (nếu có), ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (phần chênh lệch giữa số chi phí trích trước còn lại cao hơn chi phí thực tế phát sinh).

3.1.3. Xuất kho thành phẩm gửi đi bán, xuất kho cho các cơ sở nhận bán hàng đại lý, ký gửi, ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán (gửi bán đại lý)

Có TK 155 - Thành phẩm.

3.1.4. Khi người mua trả lại số thành phẩm đã bán: Trường hợp thành phẩm đã bán bị trả lại thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán phản ánh doanh thu hàng bán bị trả lại theo giá bán chưa có thuế GTGT, ghi:

Nợ TK 521 - Các khoản giảm trừ doanh thu (5213)

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311)

Có các TK 111, 112, 131,... (tổng giá trị của hàng bán bị trả lại).

Đồng thời phản ánh giá vốn của thành phẩm đã bán nhập lại kho, ghi:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán.

3.1.5. Kế toán sản phẩm tiêu dùng nội bộ:

Nợ các TK 641, 642, 241, 211

Có TK 155 - Thành phẩm.

3.1.6. Xuất kho thành phẩm chuyển cho các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong nội bộ doanh nghiệp:

- Trường hợp đơn vị hạch toán phụ thuộc được phân cấp ghi nhận doanh thu, giá vốn, kế toán ghi nhận giá trị thành phẩm xuất bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm.

- Trường hợp đơn vị hạch toán phụ thuộc không được phân cấp ghi nhận doanh thu, giá vốn, kế toán ghi nhận giá trị sản phẩm luân chuyển giữa các khâu trong nội bộ doanh nghiệp là khoản phải thu nội bộ, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ

Có TK 155 - Thành phẩm

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (chi tiết từng loại thuế).

3.1.7 Xuất kho thành phẩm đưa đi góp vốn vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết, ghi:

Nợ các TK 221, 222 (theo giá đánh giá lại)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (chênh lệch giữa giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị ghi sổ của thành phẩm)

Có TK 155 - Thành phẩm

Có TK 711 - Thu nhập khác (chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ của thành phẩm).

3.1.8 Khi xuất kho thành phẩm dùng để mua lại phần vốn góp tại công ty con, công ty liên doanh, liên kết, ghi:

- Ghi nhận doanh thu bán thành phẩm và khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết, ghi:

Nợ các TK 221, 222 (theo giá trị hợp lý)

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra phải nộp.

- Ghi nhận giá vốn thành phẩm dùng để mua lại phần vốn góp tại công ty con, công ty liên doanh, liên kết, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155- Thành phẩm.

3.1.9. Mọi trường hợp phát hiện thừa, thiếu thành phẩm khi kiểm kê đều phải lập biên bản và truy tìm nguyên nhân xác định người phạm lỗi. Căn cứ vào biên bản kiểm kê và quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền để ghi sổ kế toán:

- Nếu thừa, thiếu thành phẩm do nhầm lẫn hoặc chưa ghi sổ kế toán phải tiến hành ghi bổ sung hoặc điều chỉnh lại số liệu trên sổ kế toán;

- Trường hợp chưa xác định được nguyên nhân thừa, thiếu phải chờ xử lý:

+ Nếu thừa, ghi:

Nợ TK 155 - Thành phẩm (theo giá trị hợp lý)

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

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

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

Có các tài khoản liên quan.

+ Nếu thiếu, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý)

Có TK 155 - Thành phẩm.

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

Nợ các TK 111, 112,... (nếu cá nhân phạm lỗi bồi thường bằng tiền)
Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (trừ vào lương của cá nhân phạm lỗi)
Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388) (phải thu bồi thường của người phạm lỗi)
Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (phần giá trị hao hụt, mất mát còn lại sau khi trừ số thu bồi thường)

Có TK 138 - Phải thu khác (1381).

3.1.10. Trường hợp doanh nghiệp sử dụng sản phẩm sản xuất ra để biếu tặng, khuyến mại, quảng cáo (theo pháp luật về thương mại), khi xuất sản phẩm cho mục đích khuyến mại, quảng cáo:

a) Trường hợp xuất sản phẩm để biếu tặng, khuyến mại, quảng cáo không thu tiền, không kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa..., kế toán ghi nhận giá trị sản phẩm vào chi phí bán hàng (chi tiết hàng khuyến mại, quảng cáo), ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Có TK 155 - Thành phẩm (chi phí sản xuất sản phẩm).

b) Trường hợp xuất sản phẩm để khuyến mại, quảng cáo nhưng khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mại, quảng cáo kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm (ví dụ như mua 2 sản phẩm được tặng 1 sản phẩm...) thì kế toán phải phân bổ số tiền thu được để tính doanh thu cho cả hàng khuyến mại, giá trị hàng khuyến mại được tính vào giá vốn hàng bán (trường hợp này bản chất giao dịch là giảm giá hàng bán).

- Khi xuất hàng khuyến mại, kế toán ghi nhận giá trị hàng khuyến mại vào giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (giá thành sản xuất)

Có TK 155 - Thành phẩm.

- Ghi nhận doanh thu của hàng khuyến mại trên cơ sở phân bổ số tiền thu được cho cả sản phẩm được bán và sản phẩm khuyến mại, quảng cáo, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131...

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311) (nếu có).

c) Nếu biếu tặng cho cán bộ công nhân viên được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi, kế toán phải ghi nhận doanh thu, giá vốn như giao dịch bán hàng thông thường, ghi:

- Ghi nhận giá vốn hàng bán đối với giá trị sản phẩm dùng để biếu, tặng công nhân viên và người lao động:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm.

- Ghi nhận doanh thu của sản phẩm được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi, ghi:

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (tổng giá thanh toán)

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311) (nếu có).

3.1.11 Kế toán trả lương cho người lao động bằng sản phẩm

- Doanh thu của sản phẩm dùng để trả lương cho người lao động, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (tổng giá thanh toán)

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311)

Có TK 3335 - Thuế thu nhập cá nhân (nếu có).

- Ghi nhận giá vốn hàng bán đối với giá trị sản phẩm dùng để trả lương cho công nhân viên và người lao động:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm.

3.1.12. Phản ánh giá vốn thành phẩm ứ đọng, không cần dùng khi thanh lý, nhượng bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm.

3.2. Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ.

a) Đầu kỳ, kế toán căn cứ kết quả kiểm kê thành phẩm đã kết chuyển cuối kỳ trước để kết chuyển giá trị thành phẩm tồn kho đầu kỳ vào tài khoản 632 “Giá vốn hàng bán”, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm.

b) Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào kết quả kiểm kê thành phẩm tồn kho, kết chuyển giá trị thành phẩm tồn kho cuối kỳ, ghi:

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán.

Điều 29. Tài khoản 156 - Hàng hóa

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các loại hàng hóa của doanh nghiệp bao gồm hàng hóa tại các kho hàng, quầy hàng, hàng hoá bất động sản. Hàng hóa là các loại vật tư, sản phẩm do doanh nghiệp mua về với mục đích để bán (bán buôn và bán lẻ). Trường hợp hàng hóa mua về vừa dùng để bán, vừa dùng để sản xuất, kinh doanh không phân biệt rõ ràng giữa hai mục đích bán lại hay để sử dụng thì vẫn phản ánh vào tài khoản 156 “Hàng hóa”.

Trong giao dịch xuất nhập - khẩu ủy thác, tài khoản này chỉ sử dụng tại bên giao ủy thác, không sử dụng tại bên nhận ủy thác (bên nhận giữ hộ). Mua, bán hàng hóa liên quan đến các giao dịch bằng ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại Điều 69 – hướng dẫn kê toán chênh lệch tỷ giá hối đoái.

b) Những trường hợp sau đây không phản ánh vào tài khoản 156 “Hàng hóa”:

- Hàng hóa nhận bán hộ, nhận giữ hộ cho các doanh nghiệp khác;
- Hàng hóa mua về dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh (ghi vào các tài khoản 152 “Nguyên liệu, vật liệu”, hoặc tài khoản 153 “Công cụ, dụng cụ”,...).

c) Kê toán nhập, xuất, tồn kho hàng hóa trên tài khoản 156 được phản ánh theo nguyên tắc giá gốc quy định trong Chuẩn mực kế toán “Hàng tồn kho”. Giá gốc hàng hóa mua vào, bao gồm: Giá mua, chi phí thu mua (vận chuyển, bốc xếp, bảo quản hàng từ nơi mua về kho doanh nghiệp, chi phí bảo hiểm,...), thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường (nếu có), thuế GTGT hàng nhập khẩu (nếu không được khấu trừ). Trường hợp doanh nghiệp mua hàng hóa về để bán lại nhưng vì lý do nào đó cần phải gia công, sơ chế, tân trang, phân loại chọn lọc để làm tăng thêm giá trị hoặc khả năng bán của hàng hóa thì trị giá hàng mua gồm cả chi phí gia công, sơ chế.

- Giá gốc của hàng hóa mua vào được tính theo từng nguồn nhập và phải theo dõi, phản ánh riêng biệt trị giá mua và chi phí thu mua hàng hóa.

- Để tính giá trị hàng hóa tồn kho, kế toán có thể áp dụng một trong các phương pháp sau:

- + Phương pháp nhập trước - xuất trước;
- + Phương pháp thực tế đích danh;
- + Phương pháp bình quân gia quyền;

- Một số đơn vị có đặc thù (ví dụ như các đơn vị kinh doanh siêu thị hoặc tương tự) có thể áp dụng kỹ thuật xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ theo phương pháp Giá bán lẻ. Phương pháp này thường được dùng trong ngành bán lẻ để tính giá trị của hàng tồn kho với số lượng lớn các mặt hàng thay đổi nhanh

chóng và có lợi nhuận biên tương tự mà không thể sử dụng các phương pháp tính giá gốc khác. Giá gốc hàng tồn kho được xác định bằng cách lấy giá bán của hàng tồn kho trừ đi lợi nhuận biên theo tỷ lệ phần trăm hợp lý. Tỷ lệ được sử dụng có tính đến các mặt hàng đó bị hạ giá xuống thấp hơn giá bán ban đầu của nó. Thông thường mỗi bộ phận bán lẻ sẽ sử dụng một tỷ lệ phần trăm bình quân riêng.

- Chi phí thu mua hàng hóa trong kỳ được tính cho hàng hóa tiêu thụ trong kỳ và hàng hóa tồn kho cuối kỳ. Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí thu mua hàng hóa tùy thuộc tình hình cụ thể của từng doanh nghiệp nhưng phải thực hiện theo nguyên tắc nhất quán.

d) Trường hợp mua hàng hóa được nhận kèm theo sản phẩm, hàng hóa, phụ tùng thay thế (đề phòng hỏng hóc), kế toán phải xác định và ghi nhận riêng sản phẩm, hàng hóa, phụ tùng thay thế theo giá trị hợp lý. Giá trị hàng hóa nhập kho là giá đã trừ giá trị sản phẩm, hàng hóa, thiết bị, phụ tùng thay thế.

đ) Kế toán chi tiết hàng hóa phải thực hiện theo từng kho, từng loại, từng nhóm hàng hóa.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 156 - Hàng hóa

Bên Nợ:

- Trị giá mua vào của hàng hóa theo hóa đơn mua hàng (bao gồm các loại thuế không được hoàn lại);
- Chi phí thu mua hàng hóa;
- Trị giá của hàng hóa thuê ngoài gia công (gồm giá mua vào và chi phí gia công);
- Trị giá hàng hóa đã bán bị người mua trả lại;
- Trị giá hàng hóa phát hiện thừa khi kiểm kê;
- Kết chuyển giá trị hàng hóa tồn kho cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ);
- Trị giá hàng hóa bất động sản mua vào hoặc chuyển từ bất động sản đầu tư.

Bên Có:

- Trị giá của hàng hóa xuất kho để bán, giao đại lý, giao cho doanh nghiệp phụ thuộc; thuê ngoài gia công, hoặc sử dụng cho sản xuất, kinh doanh;
- Chi phí thu mua phân bổ cho hàng hóa đã bán trong kỳ;
- Chiết khấu thương mại hàng mua được hưởng;
- Các khoản giảm giá hàng mua được hưởng;
- Trị giá hàng hóa trả lại cho người bán;
- Trị giá hàng hóa phát hiện thiếu khi kiểm kê;

- Kết chuyển giá trị hàng hóa tồn kho đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ);
- Trị giá hàng hoá bất động sản đã bán hoặc chuyển thành bất động sản đầu tư, bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc tài sản cố định.

Số dư bên Nợ:

- Trị giá mua vào của hàng hóa tồn kho;
- Chi phí thu mua của hàng hóa tồn kho.

Tài khoản 156 - Hàng hóa, có 3 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1561 - Giá mua hàng hóa:* Phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động của hàng hóa mua vào và đã nhập kho (tính theo trị giá mua vào);

- *Tài khoản 1562 - Chi phí thu mua hàng hóa:* Phản ánh chi phí thu mua hàng hóa phát sinh liên quan đến số hàng hóa đã nhập kho trong kỳ và tình hình phân bổ chi phí thu mua hàng hóa hiện có trong kỳ cho khối lượng hàng hóa đã bán trong kỳ và tồn kho thực tế cuối kỳ (kể cả tồn trong kho và hàng gửi đi bán, hàng gửi đại lý, ký gửi chưa bán được). Chi phí thu mua hàng hóa hạch toán vào tài khoản này chỉ bao gồm các chi phí liên quan trực tiếp đến quá trình thu mua hàng hóa như: Chi phí bảo hiểm hàng hóa, tiền thuê kho, thuê bến bãi,... chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản đưa hàng hóa từ nơi mua về đến kho doanh nghiệp; các khoản hao hụt tự nhiên trong định mức phát sinh trong quá trình thu mua hàng hóa.

- *Tài khoản 1567 - Hàng hóa bất động sản:* Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại hàng hoá bất động sản của doanh nghiệp. Hàng hoá bất động sản gồm: Quyền sử dụng đất; nhà; hoặc nhà và quyền sử dụng đất; cơ sở hạ tầng mua để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh bình thường; Bất động sản đầu tư chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán.

a) Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 1561 - Giá mua hàng hóa

Bên Nợ:

- Trị giá hàng hóa mua vào đã nhập kho theo hóa đơn mua hàng;
- Thuế nhập khẩu hoặc thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng nhập khẩu hoặc thuế GTGT hàng nhập khẩu, thuế GTGT đầu vào - nếu không được khấu trừ, tính cho số hàng hóa mua ngoài đã nhập kho;
- Trị giá của hàng hóa giao gia công, chế biến xong nhập kho, gồm: Giá mua vào và chi phí gia công chế biến;
- Trị giá hàng hóa nhận vốn góp;
- Trị giá hàng hóa đã bán bị trả lại nhập kho;
- Trị giá hàng hóa phát hiện thừa khi kiểm kê;

- Kết chuyển trị giá hàng hóa tồn kho cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

- Trị giá thực tế của hàng hóa xuất kho trong kỳ (xuất bán, trao đổi, biếu tặng, xuất giao đại lý, đơn vị hạch toán phụ thuộc, xuất sử dụng nội bộ, xuất góp vốn liên doanh, liên kết);
- Chiết khấu thương mại hàng mua được hưởng;
- Các khoản giảm giá hàng mua được hưởng;
- Trị giá hàng hóa trả lại cho người bán;
- Trị giá hàng hóa hao hụt, mất mát;
- Kết chuyển trị giá hàng hóa tồn kho đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư bên Nợ: Trị giá hàng hóa thực tế tồn kho cuối kỳ.

b) Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 1562 - Chi phí thu mua hàng hóa

Bên Nợ: Chi phí thu mua hàng hóa thực tế phát sinh liên quan tới khối lượng hàng hóa mua vào, đã nhập kho trong kỳ.

Bên Có: Chi phí thu mua hàng hóa tính cho khối lượng hàng hóa đã tiêu thụ trong kỳ.

Số dư bên Nợ: Chi phí thu mua hàng hóa còn lại cuối kỳ.

c) Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 1567 - Hàng hóa bất động sản

Bên Nợ:

- 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.

Bên Có:

- Trị giá thực tế hàng hoá bất động sản bán trong kỳ;
- Trị giá thực tế hàng hoá bất động sản chuyển thành bất động sản đầu tư hoặc chuyển thành tài sản cố định.

Số dư bên Nợ: Trị giá thực tế hàng hoá bất động sản còn lại cuối kỳ.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng hóa tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

3.1.1 Hàng hóa mua ngoài nhập kho doanh nghiệp, căn cứ hóa đơn, phiếu nhập kho và các chứng từ có liên quan:

- a) Khi mua hàng hóa, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:
Nợ TK 156 - Hàng hóa (1561) (chi tiết hàng hóa mua vào và hàng hóa sử dụng như hàng thay thế để phòng hư hỏng)
Nợ TK 1534 - Thiết bị, phụ tùng thay thế (giá trị hợp lý)
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (thuế GTGT đầu vào)
Có các TK 111, 112, 141, 331,... (tổng giá thanh toán).

Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì trị giá hàng hóa mua vào bao gồm cả thuế GTGT.

- b) Khi nhập khẩu hàng hóa:

- Khi nhập khẩu hàng hóa, ghi:
Nợ TK 156 - Hàng hóa
Có TK 331 - Phải trả cho người bán
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312) (nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu không được khấu trừ)
Có TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có)
Có TK 3333 - Thuế xuất, nhập khẩu (chi tiết thuế nhập khẩu)
Có TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường.
- Nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu được khấu trừ, ghi:
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312).

- Trường hợp mua hàng hóa có trả trước cho người bán một phần bằng ngoại tệ thì phần giá trị hàng mua tương ứng với số tiền trả trước được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước. Phần giá trị hàng mua bằng ngoại tệ chưa trả được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm mua hàng.

- Mua hàng dưới hình thức uỷ thác nhập khẩu thực hiện theo quy định ở tài khoản 331 - Phải trả cho người bán.

3.1.2 Trường hợp đã nhận được hóa đơn của người bán nhưng đến cuối kỳ kế toán, hàng hóa chưa về nhập kho thì căn cứ vào hóa đơn, ghi:

Nợ TK 151 - Hàng mua đang đi đường

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

Có các TK 111, 112, 331,...

- Sang kỳ kế toán sau, khi hàng mua đang đi đường về nhập kho, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1561)

Có TK 151 - Hàng mua đang đi đường.

3.1.3 Trường hợp khoản chiết khấu thương mại hoặc giảm giá hàng bán nhận được (kể cả các khoản tiền phạt vi phạm hợp đồng kinh tế về bản chất làm giảm giá trị bên mua phải thanh toán) sau khi mua hàng thì kế toán phải căn cứ vào tình hình biến động của hàng hóa để phân bổ số chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán được hưởng dựa trên số hàng còn tồn kho, số đã xuất bán trong kỳ:

Nợ các TK 111, 112, 331,....

Có TK 156 - Hàng hóa (nếu hàng còn tồn kho)

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (nếu đã tiêu thụ trong kỳ)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (nếu có).

3.1.4 Giá trị của hàng hóa mua ngoài không đúng quy cách, phẩm chất theo hợp đồng kinh tế phải trả lại cho người bán, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 156 - Hàng hóa (1561)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (nếu có).

3.1.5 Phản ánh chi phí thu mua hàng hoá, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1562)

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

Có các TK 111, 112, 141, 331,...

3.1.6. Khi mua hàng hóa theo phương thức trả chậm, trả góp, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (theo giá mua trả tiền ngay)

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

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước {phần lãi trả chậm là số chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) Giá mua trả tiền ngay trừ thuế GTGT (nếu được khấu trừ)}

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

Định kỳ, tính vào chi phí tài chính số lãi mua hàng trả chậm, trả góp phải trả, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

3.1.7. Khi mua hàng hoá bất động sản về để bán, kế toán phản ánh giá mua và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua hàng hóa BĐS, ghi:

Nợ TK 1567 - Hàng hoá bất động sản (giá mua chưa có thuế GTGT)

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

Có các TK 111, 112, 331,...

3.1.8 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 bất động sản đầu tư để bán, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (TK 1567) (giá trị còn lại của BĐS đầu tư)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ ((2147) - Số hao mòn 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

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 trị hàng hóa bất động sản, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1567)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

3.1.9. Trị giá hàng hóa xuất bán được xác định là tiêu thụ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 156 - Hàng hóa (1561).

Đồng thời kế toán phản ánh doanh thu bán hàng:

- Nếu tách ngay được các loại thuế gián thu tại thời điểm ghi nhận doanh thu, ghi:

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

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

- Nếu không tách ngay được thuế, kế toán ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế. Định kỳ kế toán xác định số thuế phải nộp và ghi giảm doanh thu, ghi:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (tổng giá thanh toán)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

3.1.10 Trường hợp thuê ngoài gia công, chế biến hàng hóa:

- Khi xuất kho hàng hóa đưa đi gia công, chế biến, ghi:

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

Có TK 156 - Hàng hóa (1561).

- Chi phí gia công, chế biến hàng hóa, 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, 331,...

- Khi gia công xong nhập lại kho hàng hóa, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1561)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

3.1.11. Khi xuất kho hàng hóa gửi cho khách hàng hoặc xuất kho cho các đại lý, doanh nghiệp nhận hàng ký gửi,..., ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Có TK 156 - Hàng hóa (1561).

3.1.12. Khi xuất kho hàng hóa cho các đơn vị hạch toán phụ thuộc trong nội bộ doanh nghiệp để bán:

- Trường hợp đơn vị hạch toán phụ thuộc được phân cấp ghi nhận doanh thu, giá vốn, kế toán ghi nhận giá vốn hàng hóa xuất bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 156 - Hàng hóa.

Đồng thời kế toán ghi nhận doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ, ghi:

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

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

- Trường hợp đơn vị hạch toán phụ thuộc không được phân cấp ghi nhận doanh thu, giá vốn, kế toán ghi nhận giá trị hàng hóa luân chuyển giữa các khâu trong nội bộ doanh nghiệp là khoản phải thu nội bộ, ghi:

Nợ TK 136 - Phải thu nội bộ

Có TK 156 - Hàng hóa

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

3.1.13. Khi xuất hàng hóa tiêu dùng nội bộ, ghi:

Nợ các TK 641, 642, 241, 211

Có TK 156 - Hàng hóa.

3.1.14. Trường hợp doanh nghiệp sử dụng hàng hóa để biếu tặng, khuyến mại, quảng cáo (theo pháp luật về thương mại), khi xuất hàng hóa cho mục đích khuyến mại, quảng cáo:

a) Trường hợp xuất hàng hóa để biếu tặng, khuyến mại, quảng cáo không thu tiền, không kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa...., kế toán ghi nhận giá trị hàng hóa vào chi phí bán hàng (chi tiết hàng khuyến mại, quảng cáo), ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Có TK 156 - Hàng hóa (giá vốn).

b) Trường hợp xuất hàng hóa để khuyến mại, quảng cáo nhưng khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mại, quảng cáo kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa (ví dụ như mua 2 sản phẩm được tặng 1 sản phẩm....) thì kế toán phải phân bổ số tiền thu được để tính doanh thu cho cả hàng khuyến mại, giá trị hàng khuyến mại được tính vào giá vốn hàng bán (trường hợp này bản chất giao dịch là giảm giá hàng bán).

- Khi xuất hàng hóa khuyến mại, kế toán ghi nhận giá trị hàng khuyến mại vào giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (giá thành sản xuất)

Có TK 156 - Hàng hóa.

- Ghi nhận doanh thu của hàng khuyến mại trên cơ sở phân bổ số tiền thu được cho cả sản phẩm, hàng hóa được bán và hàng hóa khuyến mại, quảng cáo, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131...

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311) (nếu có).

c) Nếu hàng hóa biếu tặng cho cán bộ công nhân viên được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi, kế toán phải ghi nhận doanh thu, giá vốn như giao dịch bán hàng thông thường, ghi:

- Ghi nhận giá vốn hàng bán đối với giá trị hàng hóa dùng để biếu, tặng công nhân viên và người lao động:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 156 - Hàng hóa.

- Ghi nhận doanh thu của hàng hóa được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi, ghi:

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (tổng giá thanh toán)

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311) (nếu có).

d) Trường hợp doanh nghiệp là nhà phân phối hoạt động thương mại được nhận hàng hoá (không phải trả tiền) từ nhà sản xuất để quảng cáo, khuyến mại cho khách hàng mua hàng của nhà sản xuất, nhà phân phối

- Khi nhận hàng của nhà sản xuất (không phải trả tiền) dùng để khuyến mại, quảng cáo cho khách hàng, nhà phân phối phải theo dõi chi tiết số lượng hàng trong hệ thống quản trị nội bộ của mình và thuyết minh trên Bản thuyết minh Báo cáo tài chính đối với hàng nhận được và số hàng đã dùng để khuyến mại cho người mua.

- Khi hết chương trình khuyến mại, nếu không phải trả lại nhà sản xuất số hàng khuyến mại chưa sử dụng hết, kế toán ghi nhận thu nhập khác là giá trị số hàng khuyến mại không phải trả lại, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hoá (theo giá trị hợp lý)

Có TK 711 - Thu nhập khác.

3.1.15. Kế toán trả lương cho người lao động bằng hàng hóa

- Kế toán ghi nhận doanh thu, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (tổng giá thanh toán)

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước

Có TK 3335 - Thuế thu nhập cá nhân.

- Ghi nhận giá vốn hàng bán đối với giá trị hàng hoá dùng để trả lương cho công nhân viên và người lao động:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 156 - Hàng hóa.

3.1.16. Hàng hoá đưa đi góp vốn vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết, ghi:

Nợ các TK 221, 222 (theo giá đánh giá lại)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (chênh lệch giữa giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị ghi sổ của hàng hoá)

Có TK 156 - Hàng hoá

Có TK 711 - Thu nhập khác (chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ của hàng hoá).

3.1.17 Cuối kỳ, khi phân bổ chi phí thu mua cho hàng hóa được xác định là bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 156 - Hàng hóa (1562).

3.1.18 Mọi trường hợp phát hiện thừa hàng hóa bất kỳ ở khâu nào trong kinh doanh phải lập biên bản và truy tìm nguyên nhân. Kế toán căn cứ vào nguyên nhân đã được xác định để xử lý và hạch toán:

- Nếu do nhầm lẫn, cân, đo, đong, đếm, quên ghi sổ,... thì điều chỉnh lại sổ kế toán.

- Nếu hàng hoá thừa là thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp khác, thì giá trị hàng hoá thừa doanh nghiệp chủ động theo dõi trong hệ thống quản trị và ghi chép thông tin trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

- Nếu chưa xác định được nguyên nhân phải chờ xử lý, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa

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

- Khi có quyết định của cấp có thẩm quyền về xử lý hàng hoá thừa, ghi:

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

Có các tài khoản liên quan.

3.1.19 Mọi trường hợp phát hiện thiếu hụt, mất mát hàng hoá ở bất kỳ khâu nào trong kinh doanh phải lập biên bản và truy tìm nguyên nhân. Kế toán căn cứ vào quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền theo từng nguyên nhân gây ra để xử lý và ghi sổ kế toán:

- Phản ánh giá trị hàng hóa thiếu chưa xác định được nguyên nhân, chờ xử lý, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (TK 1381- Tài sản thiếu chờ xử lý)

Có TK 156 - Hàng hoá.

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

Nợ các TK 111, 112,... (nếu do cá nhân gây ra phải bồi thường bằng tiền)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (do cá nhân gây ra phải trừ vào lương)

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388) (phải thu bồi thường của người phạm lỗi)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (phần giá trị hao hụt, mất mát còn lại)

Có TK 138 - Phải thu khác (1381).

3.1.20 Trị giá hàng hóa bất động sản được xác định là bán trong kỳ, căn cứ Hóa đơn GTGT hoặc Hóa đơn bán hàng, biên bản bàn giao hàng hóa BĐS, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán
Có TK 156 - Hàng hóa (1567 - Hàng hóa BĐS).

Đồng thời kế toán phản ánh doanh thu bán hàng hóa BĐS:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311) (nếu có).

3.1.21 Phản ánh giá vốn hàng hóa ứ đọng không cần dùng khi nhượng bán, thanh lý, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 156 - Hàng hóa.

3.2. Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ.

a) Đầu kỳ, kế toán căn cứ giá trị hàng hóa đã kết chuyển cuối kỳ trước kết chuyển trị giá hàng hóa tồn kho đầu kỳ, ghi:

Nợ TK 611 - Mua hàng

Có TK 156 - Hàng hóa.

b) Cuối kỳ kế toán:

- Tiến hành kiểm kê xác định số lượng và giá trị hàng hóa tồn kho cuối kỳ. Căn cứ vào tổng trị giá hàng hóa tồn kho cuối kỳ, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa

Có TK 611 - Mua hàng.

- Căn cứ vào kết quả xác định tổng trị giá hàng hóa đã xuất bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 611 - Mua hàng.

Điều 30. Tài khoản 157 – Hàng gửi đi bán

1. Nguyên tắc kế toán

a) Hàng gửi đi bán phản ánh trên tài khoản 157 được thực hiện theo nguyên tắc giá gốc quy định trong Chuẩn mực kế toán Hàng tồn kho. Chỉ phản ánh vào tài khoản 157 “Hàng gửi đi bán” trị giá của hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi cho khách hàng, gửi bán đại lý, ký gửi, dịch vụ đã hoàn thành bàn giao cho khách hàng theo hợp đồng kinh tế hoặc đơn đặt hàng, nhưng chưa được xác định là đã bán (chưa được tính là doanh thu bán hàng trong kỳ đối với số hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi, dịch vụ đã cung cấp cho khách hàng).

b) Hàng hóa, thành phẩm phản ánh trên tài khoản này vẫn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng loại hàng hóa, thành phẩm, từng lần gửi hàng từ khi gửi đi cho đến khi được xác định là đã bán.

c) Không phản ánh vào tài khoản này chi phí vận chuyển, bốc xếp,... chi hộ khách hàng. Tài khoản 157 có thể mở chi tiết để theo dõi từng loại hàng hóa, thành phẩm gửi đi bán, dịch vụ đã cung cấp cho từng khách hàng, cho từng cơ sở nhận đại lý.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 157 - Hàng gửi đi bán

Bên Nợ:

- Trị giá hàng hóa, thành phẩm đã gửi cho khách hàng, hoặc gửi bán đại lý, ký gửi; gửi cho các đơn vị cấp dưới hạch toán phụ thuộc;
- Trị giá dịch vụ đã cung cấp cho khách hàng, nhưng chưa được xác định là đã bán;
- Cuối kỳ kết chuyển trị giá hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi bán chưa được xác định là đã bán cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Bên Có:

- Trị giá hàng hóa, thành phẩm gửi đi bán, dịch vụ đã cung cấp được xác định là đã bán;
- Trị giá hàng hóa, thành phẩm, dịch vụ đã gửi đi bị khách hàng trả lại;
- Đầu kỳ kết chuyển trị giá hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi bán, dịch vụ đã cung cấp chưa được xác định là đã bán đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Số dư bên Nợ:

Trị giá hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi, dịch vụ đã cung cấp chưa được xác định là đã bán trong kỳ.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

a) Khi gửi hàng hóa, thành phẩm cho khách hàng, xuất hàng hóa, thành phẩm cho doanh nghiệp nhận bán đại lý, ký gửi theo hợp đồng kinh tế, căn cứ phiếu xuất kho, ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Có TK 156 - Hàng hóa

Có TK 155 - Thành phẩm.

b) Dịch vụ đã hoàn thành bàn giao cho khách hàng nhưng chưa xác định là đã bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

c) Khi hàng gửi đi bán và dịch vụ đã hoàn thành bàn giao cho khách hàng được xác định là đã bán trong kỳ:

- Nếu tách ngay được thuế gián thu tại thời điểm ghi nhận doanh thu, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng hóa, thành phẩm, cung cấp dịch vụ theo giá bán chưa có thuế, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

- Nếu không tách ngay được thuế gián thu, kế toán ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế. Định kỳ kế toán ghi giảm doanh thu đối với số thuế gián thu phải nộp, ghi:

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

- Đồng thời phản ánh trị giá vốn của số hàng hóa, thành phẩm, dịch vụ đã bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 157 - Hàng gửi đi bán.

d) Trường hợp hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi bán nhưng bị khách hàng trả lại:

- Nếu hàng hóa, thành phẩm vẫn có thể bán được hoặc có thể sửa chữa được, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa; hoặc

Nợ TK 155 - Thành phẩm

Có TK 157 - Hàng gửi đi bán.

- Nếu hàng hóa, thành phẩm bị hư hỏng không thể bán được và không thể sửa chữa được, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 157 - Hàng gửi đi bán.

3.2. Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ.

a) Đầu kỳ kế toán, kết chuyển giá trị hàng hóa, thành phẩm đã gửi cho khách hàng nhưng chưa được xác định là đã bán trong kỳ, hàng hóa gửi bán đại lý, ký gửi (chưa được coi là đã bán trong kỳ), giá trị dịch vụ đã bàn giao cho người đặt hàng nhưng chưa được xác định là đã bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 611 - Mua hàng (đối với hàng hóa)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (đối với thành phẩm, dịch vụ)

Có TK 157 - Hàng gửi đi bán.

b) Cuối kỳ kế toán, căn cứ kết quả kiểm kê hàng tồn kho, xác định trị giá hàng hóa, sản phẩm (thành phẩm, bán thành phẩm), dịch vụ cung cấp cho khách hàng; nhờ bán đại lý, ký gửi chưa được coi là đã bán cuối kỳ:

- Giá trị hàng hóa gửi khách hàng nhưng chưa được chấp nhận thanh toán; hàng hóa gửi bán đại lý, ký gửi; gửi cho đơn vị cấp dưới hạch toán phụ thuộc chưa được coi là đã bán cuối kỳ, ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Có TK 611 - Mua hàng.

- Cuối kỳ, kế toán kết chuyển giá trị thành phẩm cung cấp cho khách hàng hoặc nhờ bán đại lý, ký gửi; giá trị dịch vụ cung cấp cho người đặt hàng nhưng chưa được xác định là đã bán cuối kỳ, ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán.

Điều 31. Tài khoản 158 - Hàng hóa kho bảo thuế

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh sự biến động tăng, giảm và số hiện có của hàng hóa đưa vào Kho bảo thuế. Kho bảo thuế chỉ áp dụng cho doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài phục vụ cho sản xuất hàng xuất khẩu, được áp dụng chế độ quản lý hải quan đặc biệt, theo đó nguyên liệu, vật tư nhập khẩu để phục vụ cho sản xuất của doanh nghiệp được đưa vào lưu giữ tại Kho bảo thuế chưa phải tính và nộp thuế nhập khẩu và các loại thuế liên quan khác.

b) Nguyên liệu, vật tư nhập khẩu và sản phẩm lưu giữ tại Kho bảo thuế chỉ bao gồm nguyên liệu, vật tư dùng để cung ứng cho sản xuất và sản phẩm sản xuất ra của chính doanh nghiệp đó.

c) Doanh nghiệp phải mở sổ chi tiết để phản ánh số lượng và giá trị của từng thứ nguyên liệu, vật tư và hàng hóa theo từng lần nhập, xuất kho.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 158 - Hàng hóa kho bảo thuế

Bên Nợ: Trị giá nguyên liệu, vật liệu, thành phẩm, hàng hoá nhập Kho bảo thuế trong kỳ.

Bên Có: Trị giá nguyên liệu, vật liệu, thành phẩm, hàng hoá xuất Kho bảo thuế trong kỳ.

Số dư bên Nợ: Trị giá nguyên liệu, vật liệu, thành phẩm, hàng hoá còn lại cuối kỳ tại Kho bảo thuế.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) Khi nhập khẩu nguyên liệu, vật liệu để sản xuất sản phẩm xuất khẩu, hoặc gia công hàng xuất khẩu nếu được đưa vào Kho bảo thuế thì doanh nghiệp chưa phải nộp thuế nhập khẩu và thuế GTGT hàng nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 158 - Hàng hoá Kho bảo thuế

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

b) Khi xuất nguyên liệu, vật liệu nhập khẩu ở Kho bảo thuế ra để sản xuất sản phẩm, hoặc gia công hàng xuất khẩu, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Có TK 158 - Hàng hoá kho bảo thuế.

c) Khi xuất kho thành phẩm hoặc hàng hoá xuất khẩu, hàng gia công xuất khẩu đưa vào Kho bảo thuế (nếu có), ghi:

Nợ TK 158 - Hàng hoá kho bảo thuế

Có các TK 156, 155,...

d) Khi xuất khẩu hàng hoá của Kho bảo thuế (nếu có):

- Phản ánh giá vốn của hàng hoá xuất khẩu thuộc Kho bảo thuế, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 158 - Hàng hoá Kho bảo thuế.

- Phản ánh doanh thu của hàng hoá xuất khẩu thuộc Kho bảo thuế, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

đ) Nếu tỷ lệ xuất khẩu thấp hơn tỷ lệ được bảo thuế tại doanh nghiệp phải nộp thuế nhập khẩu và thuế GTGT hàng nhập khẩu (nếu có) cho phần chênh lệch

giữa số lượng sản phẩm phải xuất khẩu và số lượng sản phẩm thực tế xuất khẩu doanh nghiệp phải nộp thuế nhập khẩu và thuế GTGT hàng nhập khẩu (nếu có):

- Khi xác định thuế nhập khẩu phải nộp (nếu có), ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3333).

- Khi xác định thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp (nếu có), ghi:

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33312).

- Khi thực nộp thuế nhập khẩu và thuế GTGT hàng nhập khẩu (nếu có), ghi:

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3333, 33312)

Có các TK 111, 112,....

e) Trường hợp doanh nghiệp được cơ quan có thẩm quyền cho phép bán hàng hoá thuộc Kho bảo thuế tại thị trường Việt Nam, doanh nghiệp phải nộp thuế nhập khẩu và các loại thuế khác theo quy định.

- Khi được phép sử dụng hàng hoá thuộc Kho bảo thuế, doanh nghiệp phải làm thủ tục xuất hàng hoá ra khỏi Kho bảo thuế, nhập lại kho sản phẩm, hàng hoá của doanh nghiệp và nộp thuế đối với số hàng hoá này, ghi:

Nợ các TK 155, 156

Có TK 158 - Hàng hoá Kho bảo thuế.

- Khi xác định thuế nhập khẩu phải nộp (nếu có), ghi:

Nợ các TK 155, 156

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3333).

- Khi xác định thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp (nếu có), ghi:

Nợ các TK 155, 156 (nếu không được khấu trừ)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33312).

- Khi thực nộp thuế nhập khẩu và thuế GTGT hàng nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33312, 3333)

Có các TK 111, 112,....

g) Trường hợp xuất bán hàng hoá lưu giữ tại kho bảo thuế tại thị trường nội địa:

- Phản ánh trị giá vốn của hàng hoá Kho bảo thuế xuất bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 158 - Hàng hoá Kho bảo thuế.

Đồng thời, kế toán phải xác định và ghi nhận số thuế nhập khẩu và thuế GTGT hàng nhập khẩu của số sản phẩm, hàng hoá, nguyên liệu, vật liệu này.

- Phản ánh doanh thu của số hàng hoá kho bảo thuế xuất bán tại thị trường nội địa, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33311).

h) Trường hợp vật liệu, hàng hóa đưa vào Kho bảo thuế, nếu bị hư hỏng, kém mất phẩm chất không đáp ứng yêu cầu xuất khẩu thì phải tái nhập khẩu, hoặc tiêu hủy:

- Trường hợp tái nhập khẩu, ghi:

Nợ các TK 155, 156,....

Có TK 158 - Hàng hoá Kho bảo thuế.

- Đồng thời, phải nộp thuế nhập khẩu và thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp của số hàng hoá, nguyên liệu, vật liệu này, xác định số thuế phải nộp ghi như bút toán (e); Khi thực nộp thuế, ghi:

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33312, 3333)

Có các TK 111, 112,....

- Trường hợp tái xuất khẩu (trả lại cho người bán), ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 158 - Hàng hoá Kho bảo thuế.

- Trường hợp tiêu hủy hàng hoá, nguyên liệu, vật liệu lưu giữ tại Kho bảo thuế, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (hàng hoá, nguyên vật liệu bị tiêu hủy)

Có TK 158 - Hàng hoá Kho bảo thuế.

Điều 32. Tài khoản 161 - Chi sự nghiệp

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này phản ánh các khoản chi sự nghiệp, chi dự án để thực hiện các nhiệm vụ kinh tế, chính trị, xã hội do Nhà nước hoặc cấp trên giao cho doanh nghiệp ngoài nhiệm vụ sản xuất, kinh doanh và không vì mục đích lợi nhuận của doanh nghiệp. Các khoản chi sự nghiệp, dự án được trang trải bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, nguồn kinh phí dự án do Ngân sách Nhà nước cấp hoặc doanh nghiệp cấp trên cấp, hoặc được viện trợ, tài trợ không hoàn lại. Tài khoản này chỉ sử dụng ở những doanh nghiệp có các hoạt động sự nghiệp, hoạt động dự án được Ngân

sách Nhà nước hoặc cấp trên cấp kinh phí hoặc được viện trợ, tài trợ không hoàn lại, hoặc được thu các khoản thu sự nghiệp để trang trải các khoản chi.

b) Phải mở sổ kế toán chi tiết chi sự nghiệp, chi dự án theo từng nguồn kinh phí, theo niên độ kế toán, niên khóa Ngân sách và theo phân loại của mục lục Ngân sách Nhà nước.

c) Hạch toán chi sự nghiệp, chi dự án phải đảm bảo thống nhất với công tác lập dự toán và phải đảm bảo sự khớp đúng, thống nhất giữa sổ kế toán với chứng từ và Báo cáo tài chính.

d) Hạch toán vào tài khoản này những khoản chi thuộc kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án hàng năm của doanh nghiệp, bao gồm cả những khoản chi thường xuyên và những khoản chi không thường xuyên theo chế độ tài chính hiện hành.

đ) Cuối niên độ kế toán, nếu quyết toán chưa được duyệt thì toàn bộ số chi sự nghiệp, chi dự án trong năm được chuyển từ bên Có tài khoản 1612 "Chi sự nghiệp năm nay" sang bên Nợ tài khoản 1611 "Chi sự nghiệp năm trước" để theo dõi cho đến khi báo cáo quyết toán được duyệt.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 161 - Chi sự nghiệp

Bên Nợ: Các khoản chi sự nghiệp, chi dự án thực tế phát sinh.

Bên Có:

- Các khoản chi sự nghiệp, chi dự án sai quy định không được phê duyệt, phải xuất toán thu hồi;
- Số chi sự nghiệp, chi dự án được duyệt quyết toán với nguồn kinh phí sự nghiệp, nguồn kinh phí dự án.

Số dư bên Nợ: Các khoản chi sự nghiệp, chi dự án chưa được quyết toán hoặc quyết toán chưa được duyệt y.

Tài khoản 161 - Chi sự nghiệp, có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 1611 - Chi sự nghiệp năm trước:* Phản ánh các khoản chi sự nghiệp, chi dự án thuộc kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án năm trước chưa được quyết toán.

- *Tài khoản 1612 - Chi sự nghiệp năm nay:* Phản ánh các khoản chi sự nghiệp, chi dự án năm nay.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) Khi xuất tiền chi cho hoạt động sự nghiệp, chương trình, dự án thuộc nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án, ghi:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (1612)

Có các TK 111, 112, ...

b) Tiền lương và các khoản khác phải trả cho người lao động của doanh nghiệp, người bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ tính vào chi sự nghiệp, chi dự án, ghi:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (1612)

Có TK 334 - Phải trả người lao động

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

c) Khi xuất kho vật tư, công cụ, dụng cụ sử dụng cho hoạt động sự nghiệp, dự án, ghi:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (1612)

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ.

d) Khi nhận được các khoản kinh phí của cấp trên hoặc khi rút dự toán chi sự nghiệp, dự án để chi trực tiếp cho hoạt động sự nghiệp, hoạt động dự án, ghi:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (1612)

Có TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp.

Nếu rút dự toán chi sự nghiệp, dự án ra sử dụng, doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép cho phù hợp với đặc điểm của doanh nghiệp..

đ) Khi kết chuyển chi phí sửa chữa lớn TSCĐ hoàn thành để sử dụng cho hoạt động sự nghiệp, hoạt động dự án, ghi:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (1612)

Có TK 241 - XDCB dở dang (2413 - Sửa chữa lớn TSCĐ).

e) Trường hợp mua sắm TSCĐ hoặc đầu tư xây dựng cơ bản cho các hoạt động sự nghiệp, dự án bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án:

- Khi mua sắm TSCĐ, xây dựng công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Có các TK 111, 112, 331, 241, 461, ...

- Đồng thời ghi:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (1612)

Có TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ.

Nếu rút dự toán chi sự nghiệp, dự án để mua sắm TSCĐ, doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép cho phù hợp.

g) Khi trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ của người lao động tham gia hoạt động sự nghiệp, dự án của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (1612)

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3382, 3383, 3384, 3386).

h) Cuối năm tài chính, nếu quyết toán chưa được duyệt, kế toán tiến hành chuyển số dư Nợ TK 1612 "Chi sự nghiệp năm nay" sang TK 1611 "Chi sự nghiệp năm trước", ghi:

Nợ TK 1611 - Chi sự nghiệp năm trước

Có TK 1612 - Chi sự nghiệp năm nay.

i) Khi báo cáo quyết toán được duyệt, số chi sự nghiệp, chi dự án được quyết toán với nguồn kinh phí sự nghiệp, nguồn kinh phí dự án, ghi:

Nợ TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp (4611- Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước)

Có TK 161 - Chi sự nghiệp (1611- Chi sự nghiệp năm trước).

k) Các khoản chi sai quy định không được cấp có thẩm quyền phê duyệt phải xuất toán thu hồi, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có TK 161 - Chi sự nghiệp (1611- Chi sự nghiệp năm trước).

Điều 33. Tài khoản 171 - Giao dịch mua, bán lại trái phiếu Chính phủ

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ phát sinh trong kỳ. Tài khoản này chỉ ghi nhận giá trị của hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ, không ghi nhận khoản coupon mà bên mua nhận hộ bên bán tại (các) thời điểm nằm trong thời hạn hợp đồng.

b) Doanh nghiệp phải chấp hành đúng các qui định về hình thức giao dịch, thời hạn giao dịch và thu nhập từ trái phiếu Chính phủ trong giao dịch mua bán lại được qui định tại các cơ chế tài chính hiện hành về giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ.

c) Bên mua trái phiếu theo hợp đồng mua bán lại không được ghi nhận là khoản doanh thu khi nhận khoản coupon trái phiếu của bên bán tại (các) thời điểm nằm trong thời hạn của giao dịch mua bán lại mà ghi nhận là khoản phải trả, phải nộp khác.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 171 - Giao dịch mua, bán lại trái phiếu Chính phủ

Bên Nợ:

- Giá trị trái phiếu Chính phủ mua lại của bên bán khi hết hạn hợp đồng;
- Giá trị trái phiếu khi mua của bên mua khi hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ có hiệu lực;
- Phân bổ số chênh lệch giữa giá bán lại và giá mua trái phiếu Chính phủ theo hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ đối với bên mua.

Bên Có:

- Giá trị trái phiếu Chính phủ khi bán theo hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ của bên mua khi hết hạn hợp đồng;
- Giá trị trái phiếu khi bán của bên bán khi hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ có hiệu lực;
- Phân bổ số chênh lệch giữa giá bán lại và giá mua lại trái phiếu Chính phủ theo hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ đối với bên bán.

Số dư bên Nợ: Giá trị trái phiếu Chính phủ của bên mua khi chưa kết thúc thời hạn hợp đồng mua bán lại.

Số dư bên Có: Giá trị trái phiếu Chính phủ của bên bán khi chưa kết thúc thời hạn hợp đồng mua bán lại.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Kế toán đối với bên bán trái phiếu Chính phủ theo hợp đồng mua bán lại (Repo)

a) Khi hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ có hiệu lực, ghi:

Nợ TK 111,112 (số tiền theo giá bán)

Có TK 171 - Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ.

b) Định kỳ, bên bán phân bổ số chênh lệch giữa giá bán và giá mua lại trái phiếu Chính phủ của hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ vào chi phí, ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính (đơn vị khác công ty chứng khoán)

Có TK 171 - Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ

(thời gian phân bổ phù hợp với thời gian của hợp đồng).

c) Khi kết thúc thời hạn hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ, công ty nhận lại chứng khoán và thanh toán tiền ghi trong hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ, ghi:

Nợ TK 171 - Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ

Có TK 111,112 (theo giá mua lại ghi trong hợp đồng).

d) Khi bên mua thanh toán cho bên bán số coupon mà bên mua nhận hộ bên bán tại (các) thời điểm nằm trong thời hạn hợp đồng, bên bán ghi:

Nợ các TK 111,112,138

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (đơn vị khác công ty chứng khoán) (số coupon của trái phiếu).

3.2. Kế toán đối với bên mua trái phiếu Chính phủ theo hợp đồng mua bán lại (Repo)

a) Khi hợp đồng có hiệu lực, căn cứ vào chứng từ xuất tiền và các chứng từ khác, ghi:

Nợ TK 171 - Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ

Có TK 111, 112 (số tiền phải trả theo giá mua).

b) Định kỳ, bên mua phân bổ số chênh lệch giữa giá bán lại và giá mua trái phiếu Chính phủ của hợp đồng mua bán lại trái phiếu Chính phủ vào doanh thu, ghi:

Nợ TK 171 - Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (đơn vị khác công ty chứng khoán) (phân bổ theo thời gian của hợp đồng).

c) Khi nhận được coupon của trái phiếu của bên bán tại (các) thời điểm nằm trong thời hạn hợp đồng, ghi:

Nợ TK 111,112, ...

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3388).

d) Khi kết thúc thời hạn của hợp đồng ghi:

Nợ các TK 111,112,138

Có TK 171 - Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ.

Đồng thời thực hiện các thủ tục thanh toán lại số coupon của trái phiếu của bên bán tại (các) thời điểm nằm trong thời hạn hợp đồng mà bên mua nhận hộ, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác

Có TK 111,112...

Điều 34. Nguyên tắc kế toán tài sản cố định, bất động sản đầu tư và chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang

1. Tài sản cố định, bất động sản đầu tư và chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang phải được theo dõi, quyết toán, quản lý và sử dụng theo đúng quy định của pháp luật hiện hành.

2. Kế toán phải theo dõi chi tiết nguồn hình thành TSCĐ để phân bổ hao

mòn một cách phù hợp theo nguyên tắc:

- Đối với TSCĐ hình thành từ nguồn vốn vay hoặc vốn chủ sở hữu phục vụ cho sản xuất, kinh doanh thì hao mòn được tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh;

- Đối với TSCĐ hình thành từ các Quỹ phúc lợi, Quỹ phát triển khoa học và công nghệ hoặc nguồn kinh phí thì hao mòn được ghi giảm các quỹ, nguồn kinh phí hình thành TSCĐ đó.

3. Kế toán phân loại TSCĐ và BĐSĐT theo mục đích sử dụng. Trường hợp một tài sản được sử dụng cho nhiều mục đích, ví dụ một tòa nhà hỗn hợp vừa dùng để làm văn phòng làm việc, vừa để cho thuê và một phần để bán thì kế toán phải thực hiện ước tính giá trị hợp lý của từng bộ phận để ghi nhận một cách phù hợp với mục đích sử dụng.

- Trường hợp một bộ phận trọng yếu của tài sản được sử dụng cho một mục đích cụ thể nào đó khác với mục đích sử dụng của các bộ phận còn lại thì kế toán căn cứ vào mức độ trọng yếu có thể phân loại toàn bộ tài sản theo bộ phận trọng yếu đó;

- Trường hợp có sự thay đổi về chức năng sử dụng của các bộ phận của tài sản thì kế toán được tái phân loại tài sản theo mục đích sử dụng theo quy định của các Chuẩn mực kế toán có liên quan.

4. Khi mua TSCĐ nếu được nhận kèm thêm thiết bị, phụ tùng thay thế (phòng ngừa trường hợp hỏng hóc) thì kế toán phải xác định và ghi nhận riêng sản phẩm, phụ tùng thiết bị thay thế theo giá trị hợp lý. Nếu thiết bị, phụ tùng thay thế đủ tiêu chuẩn là TSCĐ thì được ghi nhận là TSCĐ, nếu không đủ tiêu chuẩn của TSCĐ thì ghi nhận là hàng tồn kho. Nguyên giá TSCĐ mua được xác định bằng tổng giá trị của tài sản được mua trừ đi giá trị sản phẩm, thiết bị, phụ tùng thay thế.

5. Kế toán TSCĐ, BĐSĐT và chi phí đầu tư XD CB liên quan đến ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại Điều 69 – hướng dẫn phương pháp kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Điều 35. Tài khoản 211 - Tài sản cố định hữu hình

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm toàn bộ tài sản cố định hữu hình của doanh nghiệp theo nguyên giá.

b) Tài sản cố định hữu hình là những tài sản có hình thái vật chất do doanh

nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình.

c) Những tài sản hữu hình có kết cấu độc lập, hoặc nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau thành một hệ thống để cùng thực hiện một hay một số chức năng nhất định, nếu thiếu bất kỳ một bộ phận nào trong đó thì cả hệ thống không thể hoạt động được, nếu thoả mãn đồng thời cả bốn tiêu chuẩn dưới đây thì được coi là tài sản cố định:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách tin cậy;
- Có thời gian sử dụng từ 1 năm trở lên;
- Có giá trị theo quy định hiện hành.

Trường hợp một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau, trong đó mỗi bộ phận cấu thành có thời gian sử dụng khác nhau và nếu thiếu một bộ phận nào đó mà cả hệ thống vẫn thực hiện được chức năng hoạt động chính của nó nhưng do yêu cầu quản lý, sử dụng tài sản cố định đòi hỏi phải quản lý riêng từng bộ phận tài sản và mỗi bộ phận tài sản đó nếu cùng thoả mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định thì được coi là một tài sản cố định hữu hình độc lập.

Đối với súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, nếu từng con súc vật thoả mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định đều được coi là một tài sản cố định hữu hình.

Đối với vườn cây lâu năm, nếu từng mảnh vườn cây, hoặc cây thoả mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định thì cũng được coi là một tài sản cố định hữu hình.

d) Giá trị TSCĐ hữu hình được phản ánh trên TK 211 theo nguyên giá. Kế toán phải theo dõi chi tiết nguyên giá của từng TSCĐ. Tùy thuộc vào nguồn hình thành, nguyên giá TSCĐ hữu hình được xác định như sau:

d1) Nguyên giá TSCĐ hữu hình do mua sắm bao gồm: Giá mua (trừ các khoản được chiết khấu thương mại, giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như chi phí chuẩn bị mặt bằng, chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu, chi phí lắp đặt, chạy thử (trừ (-) các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử), chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác. Chi phí lãi vay phát sinh khi mua sắm TSCĐ đã hoàn thiện (TSCĐ sử dụng được ngay mà không cần qua quá trình đầu tư xây dựng) không được vốn hóa vào nguyên giá TSCĐ.

- Trường hợp mua TSCĐ được kèm thêm thiết bị, phụ tùng thay thế thì phải xác định và ghi nhận riêng thiết bị, phụ tùng thay thế theo giá trị hợp lý. Nguyên giá TSCĐ được mua là tổng các chi phí liên quan trực tiếp tới việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng trừ đi giá trị thiết bị, phụ tùng thay thế.

- Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm: Là giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua cộng các chi phí liên quan trực tiếp tính đến thời điểm đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại). Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo kỳ hạn thanh toán.

- Nguyên giá TSCĐ là bất động sản: Khi mua sắm bất động sản, đơn vị phải tách riêng giá trị quyền sử dụng đất và tài sản trên đất theo quy định của pháp luật. Phần giá trị tài sản trên đất được ghi nhận là TSCĐ hữu hình; Giá trị quyền sử dụng đất được hạch toán là TSCĐ vô hình hoặc chi phí trả trước tùy từng trường hợp theo quy định của pháp luật.

d2) Nguyên giá TSCĐ hữu hình hình thành do đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành

- Nguyên giá TSCĐ 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, các chi phí khác có liên quan trực tiếp và lệ phí trước bạ (nếu có). Đối với tài sản cố định là con súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, vườn cây lâu năm thì nguyên giá là toàn bộ các chi phí thực tế đã chi ra cho con súc vật, vườn cây đó từ lúc hình thành cho tới khi đưa vào khai thác, sử dụng và các chi phí khác trực tiếp có liên quan.

- TSCĐ hữu hình 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 trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

- Trong cả hai trường hợp trên, nguyên giá TSCĐ bao gồm cả chi phí lắp đặt, chạy thử trừ giá trị sản phẩm thu hồi trong quá trình chạy thử, sản xuất thử. Doanh nghiệp không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình các khoản lãi nội

bộ và các khoản chi phí không hợp lý như nguyên liệu, vật liệu lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình tự xây dựng hoặc tự sản xuất.

d3) Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác, được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình nhận về, hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về cộng các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại).

Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới 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 (tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Trong trường hợp này có bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi. Nguyên giá TSCĐ nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ đem trao đổi.

d4) Nguyên giá TSCĐ hữu hình được cấp, được điều chuyển đến bao gồm: Giá trị còn lại trên sổ kế toán của tài sản cố định ở doanh nghiệp cấp, doanh nghiệp điều chuyển hoặc giá trị theo đánh giá thực tế của Hội đồng giao nhận hoặc tổ chức định giá chuyên nghiệp theo quy định của pháp luật và các chi phí liên quan trực tiếp như vận chuyển, bốc dỡ, chi phí nâng cấp, lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ (nếu có)... mà bên nhận tài sản phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Riêng nguyên giá TSCĐ hữu hình điều chuyển giữa các đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc trong cùng doanh nghiệp là nguyên giá phản ánh ở doanh nghiệp bị điều chuyển phù hợp với bộ hồ sơ của tài sản cố định đó. Đơn vị nhận tài sản cố định căn cứ vào nguyên giá, số khấu hao lũy kế, giá trị còn lại trên sổ kế toán và bộ hồ sơ của tài sản cố định đó để phản ánh vào sổ kế toán. Các chi phí có liên quan tới việc điều chuyển tài sản cố định giữa các đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc không được hạch toán tăng nguyên giá tài sản cố định mà hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

d5) Nguyên giá tài sản cố định hữu hình nhận góp vốn, nhận lại vốn góp 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.

d6) Nguyên giá tài sản cố định do phát hiện thừa, được tài trợ, biếu, tặng: Là giá trị theo đánh giá thực tế của Hội đồng giao nhận hoặc tổ chức định giá chuyên nghiệp; Các chi phí mà bên nhận phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào

trạng thái sẵn sàng sử dụng như: Chi phí vận chuyển, bốc dỡ, lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ (nếu có).

d7. Nguyên giá TSCĐ mua bằng ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại Điều 69 – hướng dẫn phương pháp kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- đ) Chỉ được thay đổi nguyên giá TSCĐ hữu hình trong các trường hợp:
- Đánh giá lại TSCĐ theo quyết định của Nhà nước;
 - Xây lắp, trang bị thêm cho TSCĐ;
 - Thay đổi bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng thời gian sử dụng hữu ích, hoặc làm tăng công suất sử dụng của chúng;
 - Cải tiến bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra;
 - Áp dụng quy trình công nghệ sản xuất mới làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước;
 - Tháo dỡ một hoặc một số bộ phận của TSCĐ.

Mọi trường hợp tăng, giảm TSCĐ hữu hình đều phải lập biên bản giao nhận, biên bản thanh lý TSCĐ và phải thực hiện các thủ tục quy định. Kế toán có nhiệm vụ lập và hoàn chỉnh hồ sơ TSCĐ về mặt kế toán.

e) Các chi phí bảo dưỡng, sửa chữa, duy trì cho TSCĐ hoạt động bình thường không được tính vào giá trị TSCĐ mà được ghi nhận vào chi phí phát sinh trong kỳ. Các TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật phải được bảo dưỡng, sửa chữa định kỳ (như tua bin nhà máy điện, động cơ máy bay...) thì kế toán được trích lập khoản dự phòng phải trả và tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh hàng kỳ để có nguồn trang trải khi phát sinh việc bảo dưỡng, sửa chữa.

g) TSCĐ hữu hình cho thuê hoạt động vẫn phải trích khấu hao theo quy định của chuẩn mực kế toán và chính sách tài chính hiện hành.

h) TSCĐ hữu hình phải được theo dõi chi tiết cho từng đối tượng ghi TSCĐ, theo từng loại TSCĐ và địa điểm bảo quản, sử dụng, quản lý TSCĐ.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 211 - Tài sản cố định hữu hình

Bên Nợ:

- Nguyên giá của TSCĐ hữu hình tăng do XD CB hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, do mua sắm, do nhận vốn góp, do được cấp, do được tặng biếu, tài trợ, phát hiện thừa;
- Điều chỉnh tăng nguyên giá của TSCĐ do xây lắp, trang bị thêm hoặc do cải tạo nâng cấp;

- Điều chỉnh tăng nguyên giá TSCĐ do đánh giá lại.

Bên Có:

- Nguyên giá của TSCĐ hữu hình giảm do điều chuyển cho doanh nghiệp khác, do nhượng bán, thanh lý hoặc đem đi góp vốn liên doanh,...
- Nguyên giá của TSCĐ giảm do tháo bớt một hoặc một số bộ phận;
- Điều chỉnh giảm nguyên giá TSCĐ do đánh giá lại.

Số dư bên Nợ: Nguyên giá TSCĐ hữu hình hiện có ở doanh nghiệp.

Tài khoản 211 - Tài sản cố định hữu hình có 6 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2111 - Nhà cửa, vật kiến trúc:* Phản ánh giá trị các công trình XDCB như nhà cửa, vật kiến trúc, hàng rào, bể, tháp nước, sân bãi, các công trình trang trí thiết kế cho nhà cửa, các công trình cơ sở hạ tầng như đường sá, cầu cống, đường sắt, cầu tàu, cầu cảng...

- *Tài khoản 2112 - Máy móc thiết bị:* Phản ánh giá trị các loại máy móc, thiết bị dùng trong sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp bao gồm những máy móc chuyên dùng, máy móc, thiết bị công tác, dây chuyền công nghệ và những máy móc đơn lẻ.

- *Tài khoản 2113 - Phương tiện vận tải, truyền dẫn:* Phản ánh giá trị các loại phương tiện vận tải, gồm phương tiện vận tải đường bộ, sắt, thủy, sông, hàng không, đường ống và các thiết bị truyền dẫn.

- *Tài khoản 2114 - Thiết bị, dụng cụ quản lý:* Phản ánh giá trị các loại thiết bị, dụng cụ sử dụng trong quản lý, kinh doanh, quản lý hành chính.

- *Tài khoản 2115 - Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm:* Phản ánh giá trị các loại TSCĐ là các loại cây lâu năm, súc vật làm việc, súc vật nuôi để lấy sản phẩm.

- *Tài khoản 2118 - TSCĐ khác:* Phản ánh giá trị các loại TSCĐ khác chưa phản ánh ở các tài khoản nêu trên.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Kế toán tăng TSCĐ hữu hình

a) Trường hợp nhận vốn góp của chủ sở hữu hoặc nhận vốn cấp bằng TSCĐ hữu hình, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (theo giá thỏa thuận)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

b) Trường hợp TSCĐ được mua sắm:

- Trường hợp mua sắm TSCĐ hữu hình, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, căn cứ các chứng từ có liên quan đến việc mua TSCĐ, kế toán xác định nguyên giá của TSCĐ, lập hồ sơ kế toán, lập Biên bản giao nhận TSCĐ, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (giá mua chưa có thuế GTGT)

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

Có các TK 111, 112,...

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính (3411).

- Trường hợp mua sắm TSCĐ hữu hình được nhận kèm thiết bị phụ tùng thay thế, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (chi tiết TSCĐ được mua, chi tiết thiết bị phụ tùng, thay thế đủ tiêu chuẩn của TSCĐ)

Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ (1534) (thiết bị, phụ tùng thay thế)

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

Có các TK 111, 112,...

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính (3411).

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì nguyên giá TSCĐ bao gồm cả thuế GTGT.

- Nếu TSCĐ được mua sắm bằng nguồn vốn đầu tư XD CB của doanh nghiệp dùng vào SXKD, theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền phải ghi tăng nguồn vốn kinh doanh và giảm nguồn vốn XD CB, khi quyết toán được duyệt, ghi:

Nợ TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XD CB

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

c) Trường hợp mua TSCĐ hữu hình theo phương thức trả chậm, trả góp:

- Khi mua TSCĐ hữu hình theo phương thức trả chậm, trả góp và đưa về sử dụng ngay cho SXKD, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá - ghi theo giá mua trả tiền ngay)

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

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước [(Phần lãi trả chậm là số chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán trừ giá mua trả tiền ngay và thuế GTGT (nếu có))]

Có các TK 111, 112, 331.

- Định kỳ, thanh toán tiền cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có các TK 111, 112 (số phải trả định kỳ bao gồm cả giá gốc và lãi trả chậm, trả góp phải trả định kỳ).

- Định kỳ, tính vào chi phí theo số lãi trả chậm, trả góp phải trả của từng kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

d) Trường hợp doanh nghiệp được tài trợ, biếu, tặng TSCĐ hữu hình đưa vào sử dụng ngay cho SXKD, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Có TK 711 - Thu nhập khác.

Các chi phí khác liên quan trực tiếp đến TSCĐ hữu hình được tài trợ, biếu, tặng tính vào nguyên giá, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Có các TK 111, 112, 331,...

đ) Trường hợp TSCĐ hữu hình tự sản xuất:

Khi sử dụng sản phẩm do doanh nghiệp tự sản xuất để chuyển thành TSCĐ hữu hình, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Có TK 155 - Thành phẩm (nếu xuất kho ra sử dụng)

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang (đưa vào sử dụng ngay).

e) Trường hợp TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi:

- TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với TSCĐ hữu hình tương tự: Khi nhận TSCĐ hữu hình tương tự do trao đổi và đưa vào sử dụng ngay cho SXKD, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá TSCĐ hữu hình nhận về ghi theo giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi trao đổi)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (số đã khấu hao của TSCĐ đưa đi trao đổi)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá TSCĐ đưa đi trao đổi).

- TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với TSCĐ hữu hình không tương tự:

+ Khi giao TSCĐ hữu hình cho bên trao đổi, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi trao đổi)

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

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

+ Đồng thời ghi tăng thu nhập do trao đổi TSCĐ:

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

Có TK 711 - Thu nhập khác (giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (TK 33311) (nếu có).

+ Khi nhận được TSCĐ hữu hình do trao đổi, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về)

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

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng (tổng giá thanh toán).

+ Trường hợp phải thu thêm tiền do giá trị của TSCĐ đưa đi trao đổi lớn hơn giá trị của TSCĐ nhận được do trao đổi, khi nhận được tiền của bên có TSCĐ trao đổi, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (số tiền đã thu thêm)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

+ Trường hợp phải trả thêm tiền do giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi nhỏ hơn giá trị hợp lý của TSCĐ nhận được do trao đổi, khi trả tiền cho bên có TSCĐ trao đổi, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có các TK 111, 112,...

g) Trường hợp mua TSCĐ hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất, đưa vào sử dụng ngay cho hoạt động SXKD, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá - chi tiết nhà cửa, vật kiến trúc)

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (nguyên giá - chi tiết quyền sử dụng đất)

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

Có các TK 111, 112, 331,...

h) Trường hợp TSCĐ hữu hình tăng do đầu tư XD CB hoàn thành: Trường hợp công trình hoặc hạng mục công trình XD CB hoàn thành đã bàn giao đưa vào sử dụng, nhưng chưa được duyệt quyết toán vốn đầu tư, thì doanh nghiệp căn cứ vào chi phí đầu tư XD CB thực tế, tạm tính nguyên giá để hạch toán tăng, giảm TSCĐ (để có cơ sở tính và trích khấu hao TSCĐ đưa vào sử dụng). Sau khi quyết toán vốn đầu tư XD CB được duyệt, nếu có chênh lệch so với giá trị TSCĐ đã tạm tính thì kế toán thực hiện điều chỉnh tăng, giảm số chênh lệch.

- Trường hợp quá trình đầu tư XD CB được hạch toán trên cùng hệ thống sổ kế toán của doanh nghiệp:

+ Khi công tác XD CB hoàn thành nghiệm thu, bàn giao đưa tài sản vào sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, kế toán ghi nhận TSCĐ, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá)

Có TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang.

+ Nếu tài sản hình thành qua đầu tư không thoả mãn các tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình theo quy định của chuẩn mực kế toán TSCĐ hữu hình, ghi:

Nợ các TK 152, 153 (nếu là vật liệu, công cụ, dụng cụ nhập kho)

Có TK 241 - XD CB dở dang.

- Trường hợp quá trình đầu tư XD CB không hạch toán trên cùng hệ thống sổ kế toán của doanh nghiệp (doanh nghiệp chủ đầu tư có BQLDA tổ chức kế toán riêng để theo dõi quá trình đầu tư XD CB): Khi nhận bàn giao công trình, chủ đầu tư, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 152, 153, 211, 213

Có TK 136 - Phải thu nội bộ

Có các TK 331, 333, ... (nhận nợ phải trả nếu có).

- Nếu TSCĐ được đầu tư bằng nguồn vốn đầu tư XD CB, khi quyết toán được duyệt có quyết định của cơ quan có thẩm quyền phải ghi tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XD CB

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

- Trường hợp sau khi quyết toán, nếu có chênh lệch giữa giá quyết toán và giá tạm tính, kế toán điều chỉnh nguyên giá TSCĐ, ghi:

+ Trường hợp điều chỉnh giảm nguyên giá, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (số phải thu hồi không được quyết toán)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

+ Trường hợp điều chỉnh tăng nguyên giá TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 211, 213, 217, 1557

Có các TK liên quan.

i) TSCĐ nhận được do điều động nội bộ Tổng công ty (không phải thanh toán tiền), ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá)

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

Có các TK 336, 411 (giá trị còn lại).

k) Trường hợp dùng kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án để đầu tư, mua sắm TSCĐ, khi TSCĐ mua sắm, đầu tư hoàn thành đưa vào sử dụng cho hoạt động sự nghiệp, dự án, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Có các TK 111, 112

Có TK 241 - XDCB dở dang
Có TK 331 - Phải trả cho người bán
Có TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp (4612).

Đồng thời ghi tăng nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (1612)

Có TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ.

Nếu rút dự toán mua TSCĐ, doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính..

l) Trường hợp đầu tư, mua sắm TSCĐ bằng quỹ phúc lợi, khi hoàn thành đưa vào sử dụng cho hoạt động văn hóa, phúc lợi, ghi:

Nợ TK 211 - Tài sản cố định hữu hình (tổng giá thanh toán)

Có các TK 111, 112, 331, 3411,...

- Đồng thời, ghi:

Nợ TK 3532 - Quỹ phúc lợi

Có TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ.

m) Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu liên quan đến TSCĐ hữu hình như sửa chữa, cải tạo, nâng cấp:

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp TSCĐ hữu hình sau khi ghi nhận ban đầu, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

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

Có các TK 112, 152, 331, 334,...

- Khi công việc sửa chữa, cải tạo, nâng cấp TSCĐ hoàn thành đưa vào sử dụng:

+ Nếu thỏa mãn các điều kiện được ghi tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Có TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang.

+ Nếu không thỏa mãn các điều kiện ghi tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642 (nếu giá trị nhỏ)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (nếu giá trị lớn phải phân bổ dần)

Có TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang.

3.2. Kế toán giảm TSCĐ hữu hình

Tài sản cố định hữu hình của doanh nghiệp giảm, do nhượng bán, thanh lý, mất mát, phát hiện thiếu khi kiểm kê, đem góp vốn liên doanh, điều chuyển cho doanh nghiệp khác, tháo dỡ một hoặc một số bộ phận... Trong mọi trường hợp giảm TSCĐ hữu hình, kế toán phải làm đầy đủ thủ tục, xác định đúng những khoản thiệt hại và thu nhập (nếu có). Căn cứ các chứng từ liên quan, kế toán ghi sổ theo từng trường hợp cụ thể như sau:

3.2.1 Trường hợp nhượng bán TSCĐ dùng vào sản xuất, kinh doanh, dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án: TSCĐ nhượng bán thường là những TSCĐ không cần dùng hoặc xét thấy sử dụng không có hiệu quả. Khi nhượng bán TSCĐ hữu hình phải làm đầy đủ các thủ tục cần thiết theo quy định của pháp luật. Căn cứ vào biên bản giao nhận TSCĐ và các chứng từ liên quan đến nhượng bán TSCĐ:

a) Trường hợp nhượng bán TSCĐ dùng vào sản xuất, kinh doanh, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

Có TK 711 - Thu nhập khác (giá bán chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế giá trị gia tăng phải nộp (33311).

Nếu không tách ngay được thuế GTGT thì thu nhập khác bao gồm cả thuế GTGT. Định kỳ kế toán ghi giảm thu nhập khác đối với số thuế GTGT phải nộp.

- Căn cứ Biên bản giao nhận TSCĐ để ghi giảm TSCĐ đã nhượng bán:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2141) (giá trị đã hao mòn)

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

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

- Các chi phí phát sinh liên quan đến nhượng bán TSCĐ được phản ánh vào bên Nợ TK 811 "Chi phí khác".

b) Trường hợp nhượng bán TSCĐ hữu hình dùng vào hoạt động sự nghiệp, dự án:

- Căn cứ Biên bản giao nhận TSCĐ để ghi giảm TSCĐ đã nhượng bán:

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại)

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

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

-Số tiền thu, chi liên quan đến nhượng bán TSCĐ hữu hình ghi vào các tài khoản liên quan theo quy định của cơ quan có thẩm quyền.

c) Trường hợp nhượng bán TSCĐ hữu hình dùng vào hoạt động văn hóa, phúc lợi:

- Căn cứ Biên bản giao nhận TSCĐ để ghi giảm TSCĐ nhượng bán, ghi:
Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (3533) (giá trị còn lại)
Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (giá trị đã hao mòn)
 Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

- Đồng thời phản ánh số thu về nhượng bán TSCĐ, ghi:
Nợ các TK 111, 112,...
 Có TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (3532)
 Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331) (nếu có).

- Phản ánh số chi về nhượng bán TSCĐ, ghi:
Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (3532)
 Có các TK 111, 112,...

3.2.2. Trường hợp thanh lý TSCĐ: TSCĐ thanh lý là những TSCĐ hư hỏng không thể tiếp tục sử dụng được, những TSCĐ lạc hậu về kỹ thuật hoặc không phù hợp với yêu cầu sản xuất, kinh doanh. Khi có TSCĐ thanh lý, doanh nghiệp phải ra quyết định thanh lý, thành lập Hội đồng thanh lý TSCĐ. Hội đồng thanh lý TSCĐ có nhiệm vụ tổ chức thực hiện việc thanh lý TSCĐ theo đúng trình tự, thủ tục quy định trong chế độ quản lý tài chính và lập "Biên bản thanh lý TSCĐ" theo mẫu quy định. Biên bản được lập thành 2 bản, 1 bản chuyển cho phòng kế toán để theo dõi ghi sổ, 1 bản giao cho bộ phận quản lý, sử dụng TSCĐ.

Căn cứ vào Biên bản thanh lý và các chứng từ có liên quan đến các khoản thu, chi thanh lý TSCĐ,... kế toán ghi sổ như trường hợp nhượng bán TSCĐ.

3.2.3 Khi góp vốn vào công ty con, liên doanh, liên kết bằng TSCĐ hữu hình, ghi:

Nợ các TK 221, 222 (theo giá trị đánh giá lại)
Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (số khấu hao đã trích)
Nợ TK 811 - Chi phí khác (số chênh lệch giữa giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ)
 Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá)
 Có TK 711 - Thu nhập khác (số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ).

3.2.4 Kế toán TSCĐ hữu hình phát hiện thừa, thiếu: Mọi trường hợp phát hiện thừa hoặc thiếu TSCĐ đều phải truy tìm nguyên nhân. Căn cứ vào "Biên bản kiểm kê TSCĐ" và kết luận của Hội đồng kiểm kê để hạch toán chính xác, kịp thời, theo từng nguyên nhân cụ thể:

a) TSCĐ phát hiện thừa:

- Nếu TSCĐ phát hiện thừa do để ngoài sổ sách (chưa ghi sổ), kế toán phải căn cứ vào hồ sơ TSCĐ để ghi tăng TSCĐ theo từng trường hợp cụ thể, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Có các TK 241, 331, 338, 411,...

- Nếu TSCĐ thừa đang sử dụng thì ngoài nghiệp vụ ghi tăng TSCĐ hữu hình, phải căn cứ vào nguyên giá và tỷ lệ khấu hao để xác định giá trị hao mòn làm căn cứ tính, trích bổ sung khấu hao TSCĐ hoặc trích bổ sung hao mòn đối với TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi, sự nghiệp, dự án, ghi:

Nợ các TK Chi phí sản xuất, kinh doanh (TSCĐ dùng cho SXKD)

Nợ TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (dùng cho phúc lợi)

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (dùng cho SN, DA)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2141).

- Nếu TSCĐ phát hiện thừa được xác định là TSCĐ của doanh nghiệp khác thì phải báo ngay cho doanh nghiệp chủ tài sản đó biết. Nếu không xác định được doanh nghiệp chủ tài sản thì phải báo ngay cho cơ quan cấp trên và cơ quan tài chính cùng cấp (nếu là DNNN) biết để xử lý. Trong thời gian chờ xử lý, kế toán phải căn cứ vào tài liệu kiểm kê, tạm thời theo dõi và giữ hộ.

b) TSCĐ phát hiện thiếu phải được truy cứu nguyên nhân, xác định người chịu trách nhiệm và xử lý theo chế độ tài chính hiện hành.

- Trường hợp có quyết định xử lý ngay: Căn cứ "Biên bản xử lý TSCĐ thiếu" đã được duyệt và hồ sơ TSCĐ, kế toán phải xác định chính xác nguyên giá, giá trị hao mòn của TSCĐ đó làm căn cứ ghi giảm TSCĐ và xử lý vật chất phần giá trị còn lại của TSCĐ. Tùy thuộc vào quyết định xử lý, ghi:

+ Đối với TSCĐ thiếu dùng vào sản xuất, kinh doanh, ghi:

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

Nợ các TK 111, 112, 334, 138 (1388) (nếu người có lỗi phải bồi thường)

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (nếu được phép ghi giảm vốn)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (nếu doanh nghiệp chịu tổn thất)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

+ Đối với TSCĐ thiếu dùng vào hoạt động sự nghiệp, dự án:

Phản ánh giảm TSCĐ, ghi:

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

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

Đối với phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu phải thu hồi theo quyết định xử

lý, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (nếu thu tiền)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (trừ vào lương của người lao động)

Có các TK liên quan (tùy theo quyết định xử lý).

+ Đối với TSCĐ thiếu dùng vào hoạt động văn hóa, phúc lợi:

Phản ánh giảm TSCĐ, ghi:

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

Nợ TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

Đối với phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu phải thu hồi theo quyết định xử lý, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (nếu thu tiền)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (trừ vào lương của người lao động)

Có TK 3532 - Quỹ phúc lợi.

- Trường hợp TSCĐ thiếu chưa xác định được nguyên nhân chờ xử lý:

+ Đối với TSCĐ thiếu dùng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh:

Phản ánh giảm TSCĐ đối với phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2141) (giá trị hao mòn)

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1381) (giá trị còn lại)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

Khi có quyết định xử lý giá trị còn lại của TSCĐ thiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (tiền bồi thường)

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388) (nếu người có lỗi phải bồi thường)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (trừ vào lương của người lao động)

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (nếu được phép ghi giảm vốn)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (nếu doanh nghiệp chịu tổn thất)

Có TK 138 - Phải thu khác (1381).

+ Đối với TSCĐ thiếu dùng vào hoạt động sự nghiệp, dự án:

Phản ánh giảm TSCĐ, ghi:

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

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

Đồng thời phản ánh phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu vào TK 1381 "Tài sản thiếu chờ xử lý", ghi:

Nợ TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý
Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

Khi có quyết định xử lý thu bồi thường phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu,
ghi:

Nợ các TK 111, 334,...
Có TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý.

Đồng thời phản ánh số thu bồi thường phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu
vào các tài khoản liên quan theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác
Có các TK liên quan (TK 333, 461,...).

+ Đối với TSCĐ thiếu dùng vào hoạt động văn hóa, phúc lợi:

Phản ánh giảm TSCĐ, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn)
Nợ TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại)
Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

Đồng thời phản ánh phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu vào TK 1381 "Tài
sản thiếu chờ xử lý", ghi:

Nợ TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý
Có TK 3532 - Quỹ phúc lợi.

Khi có quyết định xử lý thu bồi thường phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu,
ghi:

Nợ các TK 111, 334,...
Có TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý.

3.2.5. Đối với TSCĐ hữu hình dùng cho sản xuất, kinh doanh, nếu không đủ
tiêu chuẩn ghi nhận theo quy định phải chuyển thành công cụ, dụng cụ ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642 (nếu giá trị còn lại nhỏ)
Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (nếu giá trị còn lại lớn phải phân bổ dần)
Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn)
Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá TSCĐ).

3.2.6 Kế toán giao dịch bán và thuê lại TSCĐ hữu hình là thuê hoạt động
(xem quy định ở TK 811 hoặc 711).

**3.3. Kế toán xử lý TSCĐ hữu hình khi kiểm kê tại thời điểm xác định giá
trị doanh nghiệp để cổ phần hóa doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước**

a) Kế toán kết quả kiểm kê tài sản: Khi nhận được thông báo hoặc quyết định cổ phần hóa của cơ quan có thẩm quyền, doanh nghiệp cổ phần hóa có trách nhiệm kiểm kê, phân loại TSCĐ hữu hình doanh nghiệp đang quản lý, sử dụng tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp.

- Trường hợp thiếu TSCĐ hữu hình, ghi:

Nợ TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý (giá trị còn lại)

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

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

- Trường hợp phát sinh thừa TSCĐ: Doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính các tài sản phát hiện thừa qua kiểm kê. Sau đó, ghi vào các tài khoản có liên quan trong Bảng Cân đối kế toán sau khi tìm hiểu nguyên nhân và có quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền.

b) Kế toán xử lý TSCĐ hữu hình thừa, thiếu trong kiểm kê: Doanh nghiệp phải phân tích làm rõ nguyên nhân của tài sản thừa, thiếu và xác định trách nhiệm của tổ chức, cá nhân để xử lý bồi thường trách nhiệm vật chất theo qui định hiện hành. Giá trị TSCĐ hữu hình thiếu sau khi trừ đi các khoản bồi thường được ghi nhận vào chi phí khác.

- Đối với tài sản phát hiện thiếu qua kiểm kê, căn cứ vào “Biên bản xử lý tài sản thừa, thiếu qua kiểm kê”, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (cá nhân, tổ chức nộp tiền bồi thường)

Nợ TK 1388 - Phải thu khác (cá nhân, tổ chức phải nộp tiền bồi thường)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (nếu trừ lương của người lao động phạm lỗi)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu qua kiểm kê phải tính vào tổn thất của doanh nghiệp)

Có TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý.

- Đối với TSCĐ hữu hình phát hiện thừa qua kiểm kê, căn cứ vào “Biên bản xử lý tài sản thừa, thiếu qua kiểm kê”, ghi:

Nợ TK 3381 - Tài sản thừa chờ giải quyết

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (nếu tài sản thừa của người bán)

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3388)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (đối với TSCĐ hữu hình thừa không xác định được nguyên nhân và không tìm được chủ sở hữu).

c) Kế toán nhượng bán, thanh lý tài sản không cần dùng, tài sản ứ đọng, chờ thanh lý: Sau khi được chấp thuận bằng văn bản của cơ quan quyết định cổ phần

hóa, doanh nghiệp tổ chức, nhượng bán, thanh lý theo qui định hiện hành. Kế toán phải theo dõi, hạch toán số thu, chi phí và ghi giảm tài sản, cụ thể như sau:

- Phản ánh số thu về nhượng bán, thanh lý TSCĐ không cần dùng, TSCĐ chờ thanh lý, ghi:

Nợ TK 111,112,131

Có TK 711 - Thu nhập khác

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

- Phản ánh chi phí về nhượng bán, thanh lý TSCĐ không cần dùng, TSCĐ chờ thanh lý, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

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

Có các TK 111,112, 331.

- Phản ánh giảm TSCĐ đã nhượng bán, thanh lý, ghi:

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

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

d) Trường hợp doanh nghiệp chuyển giao TSCĐ hữu hình không cần dùng, chờ thanh lý theo quy định của pháp luật, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

đ) Kế toán chuyển giao tài sản là các công trình phúc lợi

- Trường hợp chuyển giao nhà ở cán bộ, công nhân viên đầu tư bằng nguồn Quỹ phúc lợi của doanh nghiệp cho cơ quan nhà đất của địa phương để quản lý, kế toán, ghi:

Nợ TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (giá trị còn lại)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

- Đối với tài sản là công trình phúc lợi được đầu tư bằng nguồn vốn nhà nước, nếu doanh nghiệp cổ phần hóa sử dụng cho mục đích kinh doanh thì kế toán ghi như sau:

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

e) Kế toán giá trị TSCĐ hữu hình được đánh giá lại khi xác định giá trị doanh nghiệp

Căn cứ vào hồ sơ xác định lại giá trị doanh nghiệp, doanh nghiệp điều chỉnh lại giá trị TSCĐ hữu hình theo nguyên tắc sau: Chênh lệch tăng giá trị còn lại của TSCĐ được ghi nhận vào bên Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản; Chênh lệch giảm giá trị còn lại của TSCĐ được ghi nhận vào bên Nợ của TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản và phải chi tiết khoản chênh lệch này theo từng TSCĐ. Cụ thể cho từng trường hợp ghi sổ như sau:

- Trường hợp TSCĐ đánh giá lại có giá trị cao hơn giá trị ghi sổ kế toán và nguyên giá TSCĐ, hao mòn lũy kế đánh giá lại tăng so với giá trị ghi sổ, kế toán ghi:

Nợ TK 211 - Nguyên giá TSCĐ (phần đánh giá tăng)
Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần đánh giá tăng)
Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản (giá trị TSCĐ tăng thêm).

- Trường hợp TSCĐ đánh giá lại có giá trị thấp hơn giá trị ghi sổ kế toán và nguyên giá TSCĐ, hao mòn lũy kế đánh giá lại giảm so với giá trị ghi sổ, kế toán ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần đánh giá giảm)
Nợ TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản (phần giá trị TSCĐ giảm đi)
Có TK 211 - Nguyên giá TSCĐ (phần đánh giá giảm).

Doanh nghiệp trích khấu hao TSCĐ theo nguyên giá mới sau khi đã điều chỉnh giá trị do đánh giá lại.

g) Bàn giao TSCĐ cho công ty cổ phần

- Trường hợp cổ phần hóa doanh nghiệp độc lập

Trường hợp cổ phần hóa doanh nghiệp độc lập, kế toán thực hiện các thủ tục bàn giao theo đúng qui định hiện hành về bàn giao tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn cho công ty cổ phần. Toàn bộ chứng từ kế toán, sổ kế toán và Báo cáo tài chính của doanh nghiệp cổ phần hóa thuộc diện phải lưu trữ được chuyển giao cho công ty cổ phần để lưu trữ tiếp tục.

- Trường hợp cổ phần hóa doanh nghiệp hạch toán phụ thuộc của Công ty Nhà nước độc lập, Tập đoàn, Tổng công ty, Công ty mẹ, Công ty thành viên hạch toán độc lập của Tổng Công ty.

Khi bàn giao tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn cho công ty cổ phần, căn cứ vào biên bản bàn giao tài sản, các phụ lục chi tiết về tài sản bàn giao cho công ty cổ phần và các chứng từ, sổ kế toán có liên quan, kế toán phản ánh giá trị TSCĐ

hữu hình bàn giao cho công ty cổ phần, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần đã hao mòn)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

Điều 36. Tài khoản 212 - Tài sản cố định thuê tài chính

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của toàn bộ TSCĐ thuê tài chính của doanh nghiệp. Tài khoản này dùng cho doanh nghiệp là bên đi thuê hạch toán nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính (là những TSCĐ chưa thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng doanh nghiệp có nghĩa vụ và trách nhiệm pháp lý quản lý và sử dụng như tài sản của doanh nghiệp).

b) 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 thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

c) Điều kiện phân loại thuê tài sản là thuê tài chính: Một hợp đồng thuê tài chính phải thoả mãn 1 trong năm (5) điều kiện sau:

- Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê;

- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê;

- Thời hạn thuê tài sản tối thiểu phải chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu;

- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn (tương đương) giá trị hợp lý của tài sản thuê;

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

d) Hợp đồng thuê tài sản được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu thoả mãn ít nhất một trong ba (3) điều kiện sau:

- Nếu bên thuê huỷ hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc huỷ hợp đồng cho bên cho thuê;

- Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn với bên thuê;

- Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường. Riêng trường hợp thuê tài sản là quyền sử dụng đất thì thường được phân loại là thuê hoạt động.

đ) Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính được ghi nhận bằng giá trị hợp lý của tài sản thuê hoặc là giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu (trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá trị hiện tại của 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. Nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu không bao gồm số thuế GTGT phải trả cho bên cho thuê.

Khi tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc 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 tỷ lệ lãi suất biên đi vay của bên thuê.

e) Số thuế GTGT đầu vào của tài sản thuê tài chính không được khấu trừ bên đi thuê phải trả cho bên cho thuê được hạch toán như sau:

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ được thanh toán một lần ngay tại thời điểm ghi nhận tài sản thuê thì nguyên giá tài sản thuê bao gồm cả thuế GTGT;

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ được thanh toán từng kỳ thì được ghi vào chi phí SXKD trong kỳ phù hợp với khoản mục chi phí khấu hao của tài sản thuê tài chính.

g) Không phản ánh vào tài khoản này giá trị của TSCĐ thuê hoạt động.

h) Bên thuê có trách nhiệm tính, trích khấu hao tài sản cố định vào chi phí sản xuất, kinh doanh 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 mình. 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.

i) Tài khoản 212 được mở chi tiết để theo dõi từng loại, từng TSCĐ đi thuê.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 212 - TSCĐ thuê tài chính

Bên Nợ: Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính tăng.

Bên Có: Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính giảm do chuyển trả lại cho bên cho thuê khi hết hạn hợp đồng hoặc mua lại thành TSCĐ của doanh nghiệp.

Số dư bên Nợ: Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính hiện có.

Tài khoản 212 - TSCĐ thuê tài chính có 2 tài khoản cấp 2

- TK 2121 - TSCĐ hữu hình thuê tài chính: Dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của toàn bộ TSCĐ hữu hình thuê tài chính của doanh nghiệp;

- TK 2122 - TSCĐ vô hình thuê tài chính: Dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của toàn bộ TSCĐ vô hình thuê tài chính của doanh nghiệp.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

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

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

Có các TK 111, 112,...

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

Nợ TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính (3412) (số tiền thuê trả trước)

Nợ TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược

Có các TK 111, 112,...

3.3. Khi nhận TSCĐ thuê tài chính, 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 chưa có thuế GTGT đầu vào, ghi:

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

Có TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính(3412)(giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu hoặc giá trị hợp lý của tài sản thuê không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại).

Chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính được ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ thuê tài chính, ghi:

Nợ TK 212 - TSCĐ thuê tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước, hoặc

Có các TK 111, 112,... (số chi phí trực tiếp liên quan đến hoạt động thuê phát sinh khi nhận tài sản thuê tài chính).

3.4. Định kỳ, nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính:

Khi trả nợ gốc, trả tiền lãi thuê cho bên cho thuê, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (tiền lãi thuê trả kỳ này)
Nợ TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính (3412) (nợ gốc trả kỳ này)
Có các TK 111, 112,...

3.5. Khi nhận được hóa đơn của bên cho thuê yêu cầu thanh toán khoản thuế GTGT đầu vào:

a) Nếu thuế GTGT được khấu trừ, ghi:
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)
Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng (nếu trả tiền ngay)
Có TK 338 - Phải trả khác (thuế GTGT đầu vào phải trả bên cho thuê).

b) Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, ghi:
Nợ TK 212 - TSCĐ thuê tài chính (nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ và việc thanh toán thuế GTGT được thực hiện một lần ngay tại thời điểm ghi nhận TSCĐ thuê tài chính)
Nợ các TK 627, 641, 642 (nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thanh toán theo định kỳ nhận hóa đơn)
Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng (nếu trả tiền ngay)
Có TK 338 - Phải trả khác (thuế GTGT đầu vào phải trả bên cho thuê).

3.6. 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 các TK 111, 112,...

3.7. 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.

3.8. Trường hợp trong hợp đồng thuê tài sản quy định bên đi thuê chỉ thuê hết một phần giá trị tài sản, sau đó mua lại thì khi nhận chuyển giao quyền sở hữu tài sản, kế toán ghi giảm TSCĐ thuê tài chính và ghi tăng TSCĐ hữu hình thuộc sở hữu của doanh nghiệp. Khi chuyển từ tài sản thuê tài chính sang tài sản thuộc sở hữu của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình
Có TK 212 - TSCĐ thuê tài chính (GT còn lại TSCĐ thuê tài chính)
Có các TK 111, 112, ... (số tiền phải trả thêm).

Đồng thời chuyển giá trị hao mòn, ghi:
Nợ TK 2142 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính

Có TK 2141 - Hao mòn TSCĐ hữu hình.

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

a) Trường hợp giao dịch bán và thuê lại với giá bán tài sản cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ:

- Kế toán giao dịch bán (xem tài khoản 711)

- Các bút toán ghi nhận tài sản thuê và nợ phải trả về thuê tài chính, trả tiền thuê từng kỳ thực hiện theo quy định từ điểm 3.1 đến 3.6 Điều này.

- 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 giữa 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, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có các TK 623, 627, 641, 642,...

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

- Kế toán giao dịch bán (xem tài khoản 711)

- Các bút toán ghi nhận tài sản thuê và nợ phải trả về thuê tài chính, trả tiền thuê từng kỳ thực hiện theo quy định từ điểm 3.1 đến 3.6 Điều này.

- 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.

Điều 37. Tài khoản 213 - Tài sản cố định vô hình

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm TSCĐ vô hình của doanh nghiệp. TSCĐ vô hình là tài sản không có hình thái vật chất, nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử

dụng trong SXKD, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê, phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

b) Nguyên giá của TSCĐ vô hình là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ vô hình tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào sử dụng theo dự kiến.

- Nguyên giá TSCĐ vô hình mua riêng biệt, bao gồm giá mua (trừ (-) các khoản được chiết khấu thương mại hoặc giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính;

- Trường hợp TSCĐ vô hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, trả góp, nguyên giá của TSCĐ vô hình được phản ánh theo giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí SXKD theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình (vốn hóa) theo quy định của chuẩn mực kế toán “Chi phí đi vay”;

- TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ vô hình không tương tự được xác định theo giá trị hợp lý của tài sản nhận về hoặc bằng giá trị hợp lý của tài sản đem đi trao đổi sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về. Nếu việc trao đổi, thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của doanh nghiệp, thì nguyên giá là giá trị hợp lý của các chứng từ được phát hành liên quan đến quyền sở hữu vốn của doanh nghiệp;

- Nguyên giá TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất là số tiền đã trả để có được quyền sử dụng đất hợp pháp (gồm chi phí đã trả cho tổ chức, cá nhân chuyển nhượng hoặc chi phí đền bù, giải phóng mặt bằng, san lấp mặt bằng, lệ phí trước bạ...) hoặc theo thỏa thuận của các bên khi góp vốn. Việc xác định TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất phải tuân thủ các quy định của pháp luật có liên quan.

- Nguyên giá TSCĐ vô hình được Nhà nước cấp hoặc được tặng, biếu được xác định theo giá trị hợp lý ban đầu cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính.

- Nguyên giá TSCĐ vô hình được điều chuyển đến là nguyên giá ghi trên sổ sách kế toán của đơn vị có tài sản điều chuyển.

c) Toàn bộ chi phí thực tế phát sinh liên quan đến giai đoạn triển khai không đủ điều kiện ghi nhận là TSCĐ vô hình được tập hợp vào chi phí SXKD trong kỳ. Trường hợp xét thấy kết quả triển khai thỏa mãn được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình quy định tại Chuẩn mực kế toán “TSCĐ vô hình” thì các

chi phí giai đoạn triển khai được tập hợp vào TK 241 "Xây dựng cơ bản dở dang" (2412). Khi kết thúc giai đoạn triển khai các chi phí hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình trong giai đoạn triển khai phải được kết chuyển vào bên Nợ tài khoản 213 "TSCĐ vô hình".

d) Trong quá trình sử dụng phải tiến hành trích khấu hao TSCĐ vô hình vào chi phí SXKD theo quy định của Chuẩn mực kế toán TSCĐ vô hình. Riêng đối với TSCĐ là quyền sử dụng đất thì chỉ tính khấu hao đối với những TSCĐ vô hình là quyền sử dụng có thời hạn.

đ) Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi thoả mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì được ghi tăng nguyên giá TSCĐ vô hình:

- Chi phí phát sinh có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu;
- Chi phí được xác định một cách chắc chắn và gắn liền với TSCĐ vô hình cụ thể.

e) Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp gồm: chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập, chi phí cho giai đoạn nghiên cứu, chi phí chuyển dịch địa điểm được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ hoặc được phân bổ dần vào chi phí SXKD trong thời gian tối đa không quá 3 năm.

g) Chi phí liên quan đến tài sản vô hình đã được doanh nghiệp ghi nhận là chi phí để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ trước đó thì không được tái ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ vô hình.

h) Các nhãn hiệu, tên thương mại, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình.

i) TSCĐ vô hình được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi TSCĐ trong "Sổ tài sản cố định".

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 213 - TSCĐ vô hình

Bên Nợ: Nguyên giá TSCĐ vô hình tăng.

Bên Có: Nguyên giá TSCĐ vô hình giảm.

Số dư bên Nợ: Nguyên giá TSCĐ vô hình hiện có ở doanh nghiệp.

Tài khoản 213 - TSCĐ vô hình, có 7 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2131 - Quyền sử dụng đất:* Chỉ phản ánh vào tài khoản này quyền sử dụng đất được coi là tài sản cố định vô hình theo quy định của pháp luật.

Giá trị TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất gồm toàn bộ các chi phí thực tế đã chi ra liên quan trực tiếp tới quyền sử dụng đất, như: Tiền chi ra để có quyền sử dụng đất, chi phí cho đền bù, giải phóng mặt bằng, san lấp mặt bằng (trường hợp quyền sử dụng đất riêng biệt đối với giai đoạn đầu tư nhà cửa, vật kiến trúc trên đất), lệ phí trước bạ (nếu có)... Tài khoản này không bao gồm các chi phí chi ra để xây dựng các công trình trên đất.

- *Tài khoản 2132 - Quyền phát hành:* Phản ánh giá trị TSCĐ vô hình là toàn bộ các chi phí thực tế doanh nghiệp đã chi ra để có quyền phát hành.

- *Tài khoản 2133 - Bản quyền, bằng sáng chế:* Phản ánh giá trị TSCĐ vô hình là các chi phí thực tế chi ra để có bản quyền tác giả, bằng sáng chế.

- *Tài khoản 2134 - Nhãn hiệu, tên thương mại:* Phản ánh giá trị TSCĐ vô hình là các chi phí thực tế liên quan trực tiếp tới việc mua nhãn hiệu hàng hoá.

- *Tài khoản 2135 - Chương trình phần mềm:* Phản ánh giá trị TSCĐ vô hình là toàn bộ các chi phí thực tế doanh nghiệp đã chi ra để có chương trình phần mềm.

- *Tài khoản 2136 - Giấy phép và giấy phép nhượng quyền:* Phản ánh giá trị TSCĐ vô hình là các khoản chi ra để doanh nghiệp có được giấy phép hoặc giấy phép nhượng quyền thực hiện công việc đó, như: Giấy phép khai thác, giấy phép sản xuất loại sản phẩm mới,...

- *Tài khoản 2138 - TSCĐ vô hình khác:* Phản ánh giá trị các loại TSCĐ vô hình khác chưa quy định phản ánh ở các tài khoản trên.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Mua TSCĐ vô hình:

- Trường hợp mua TSCĐ vô hình dùng vào SXKD hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (giá mua chưa có thuế GTGT)

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

Có TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng

Có TK 141 - Tạm ứng
Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

- Trường hợp mua TSCĐ vô hình dùng vào SXKD hàng hóa, dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (tổng giá thanh toán)
Có TK 112, 331,...(tổng giá thanh toán).

3.2. Trường hợp mua TSCĐ vô hình theo phương thức trả chậm, trả góp:

- Khi mua TSCĐ vô hình dùng vào SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (giá mua trả tiền ngay chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (phần lãi trả chậm, trả góp tính bằng số chênh lệch giữa Tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) Giá mua trả tiền ngay và thuế GTGT đầu vào (nếu có))

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

Có các TK 111, 112

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

- Khi mua TSCĐ vô hình dùng vào SXKD hàng hoá, dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT hoặc thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (theo giá mua trả tiền ngay đã có thuế GTGT)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (lãi trả chậm, trả góp tính bằng số chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) Giá mua trả tiền ngay)

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

- Hàng kỳ tính số lãi phải trả về mua TSCĐ vô hình theo phương thức trả chậm, trả góp, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

- Khi thanh toán tiền cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có các TK 111, 112,...

3.3. TSCĐ vô hình mua dưới hình thức trao đổi.

a) Trường hợp trao đổi hai TSCĐ vô hình tương tự: Khi nhận TSCĐ vô hình tương tự do trao đổi với một TSCĐ vô hình tương tự và đưa vào sử dụng ngay cho SXKD, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (nguyên giá TSCĐ vô hình nhận về ghi theo

giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi trao đổi)
Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2143) (số đã khấu hao TSCĐ đưa đi trao đổi)
Có TK 213 - TSCĐ vô hình (nguyên giá của TSCĐ đưa đi trao đổi).

b) Trường hợp trao đổi hai TSCĐ vô hình không tương tự:

- Ghi giảm TSCĐ vô hình đưa đi trao đổi, ghi:
Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (giá trị đã khấu hao)
Nợ TK 811 - Chi phí khác (giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi trao đổi)
Có TK 213 - TSCĐ vô hình (nguyên giá).

- Đồng thời phản ánh số thu nhập do trao đổi TSCĐ, ghi:
Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (tổng giá thanh toán)
Có TK 711 - Thu nhập khác (giá trị hợp lý TSCĐ đưa đi trao đổi)
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311) (nếu có).

- Ghi tăng TSCĐ vô hình nhận trao đổi về, ghi:
Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về)
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332) (nếu có)
Có TK 131 - Phải thu của khách hàng (tổng giá thanh toán).

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

a) Khi phát sinh chi phí trong giai đoạn triển khai xét thấy kết quả triển khai không thoả mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình thì tập hợp vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ hoặc tập hợp vào chi phí trả trước, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (trường hợp giá trị lớn) hoặc
Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp
Có các TK 111, 112, 152, 153, 331,...

b) Khi xét thấy kết quả triển khai thoả mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình thì:

- Tập hợp chi phí thực tế phát sinh ở giai đoạn triển khai để hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332 - nếu có)
Có các TK 111, 112, 152, 153, 331,...

- Khi kết thúc giai đoạn triển khai, kế toán phải xác định tổng chi phí thực tế phát sinh hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang.

3.5. Khi mua TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất cùng với mua nhà cửa, vật kiến trúc trên đất thì phải xác định riêng biệt giá trị TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất, TSCĐ hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá nhà cửa, vật kiến trúc)

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (nguyên giá quyền sử dụng đất)

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

Có các TK 111, 112, 331,...

3.6. Khi TSCĐ vô hình hình thành từ việc trao đổi thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của các công ty cổ phần, nguyên giá TSCĐ vô hình là giá trị hợp lý của các chứng từ được phát hành liên quan đến quyền sở hữu vốn, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

3.7. Khi doanh nghiệp được tài trợ, biếu, tặng TSCĐ vô hình đưa vào sử dụng ngay cho hoạt động SXKD:

- Khi nhận TSCĐ vô hình được tài trợ, biếu, tặng, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 711 - Thu nhập khác.

- Chi phí phát sinh liên quan đến TSCĐ vô hình nhận tài trợ, biếu, tặng, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 111, 112,...

3.8. Khi doanh nghiệp nhận vốn góp bằng quyền sử dụng đất, căn cứ vào hồ sơ giao quyền sử dụng đất, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

3.9. Khi có quyết định chuyển mục đích sử dụng của BĐS đầu tư là quyền sử dụng đất sang TSCĐ vô hình, ghi:

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (2131)

Có TK 217 - BĐS đầu tư.

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế của BĐS đầu tư sang số hao mòn lũy kế của TSCĐ vô hình, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn BĐS đầu tư

Có TK 2143 - Hao mòn TSCĐ vô hình.

3.10. Khi đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết dưới hình thức góp vốn bằng TSCĐ vô hình, căn cứ vào giá đánh giá lại của TSCĐ vô hình:

a) Trường hợp giá đánh giá lại xác định là vốn góp nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đem đi góp vốn, ghi:

Nợ các TK 221, 222 (theo giá trị đánh giá lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2143) (số khấu hao đã trích)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (số chênh lệch giữa giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ vô hình)

Có TK 213 - TSCĐ vô hình (nguyên giá).

b) Trường hợp giá đánh giá lại xác định là vốn góp lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đem đi góp vốn, ghi:

Nợ các TK 221, 222 (theo giá trị đánh giá lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2143) (số khấu hao đã trích)

Có TK 213 - TSCĐ vô hình (nguyên giá)

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

3.11. Hạch toán việc nhượng bán, thanh lý TSCĐ vô hình được quy định như hạch toán nhượng bán, thanh lý TSCĐ hữu hình (xem hướng dẫn ở TK 211).

Điều 38. Tài khoản 214 - Hao mòn tài sản cố định

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình tăng, giảm giá trị hao mòn và giá trị hao mòn lũy kế của các loại TSCĐ và bất động sản đầu tư (BĐSDT) trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ, BĐSĐT và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ, BĐSĐT.

b) Về nguyên tắc, mọi TSCĐ, BĐSĐT dùng để cho thuê của doanh nghiệp có liên quan đến sản xuất, kinh doanh (gồm cả tài sản chưa dùng, không cần dùng, chờ thanh lý) đều phải trích khấu hao theo quy định hiện hành. Khấu hao TSCĐ dùng trong sản xuất, kinh doanh và khấu hao BĐSĐT hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ; khấu hao TSCĐ chưa dùng, không cần dùng, chờ thanh lý hạch toán vào chi phí khác. Các trường hợp đặc biệt không phải trích khấu hao (như TSCĐ dự trữ, TSCĐ dùng chung cho xã hội...), doanh nghiệp phải thực hiện theo quy định của pháp luật hiện hành. Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án hoặc dùng vào mục đích phúc lợi thì không phải trích khấu hao tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh mà chỉ tính hao mòn TSCĐ và hạch toán giảm nguồn hình thành TSCĐ đó.

c) Căn cứ vào quy định của pháp luật và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp để lựa chọn 1 trong các phương pháp tính, trích khấu hao theo quy định của pháp luật phù hợp cho từng TSCĐ, BĐSĐT nhằm kích thích sự phát triển sản xuất, kinh doanh, đảm bảo việc thu hồi vốn nhanh, đầy đủ và phù hợp với khả năng trang trải chi phí của doanh nghiệp.

Phương pháp khấu hao được áp dụng cho từng TSCĐ, BĐSĐT phải được thực hiện nhất quán và có thể được thay đổi khi có sự thay đổi đáng kể cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ và BĐSĐT.

d) Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ phải được xem xét lại ít nhất là vào cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản khác biệt lớn so với các ước tính trước đó thì thời gian khấu hao phải được thay đổi tương ứng. Phương pháp khấu hao TSCĐ được thay đổi khi có sự thay đổi đáng kể cách thức ước tính thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ. Trường hợp này, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành và các năm tiếp theo, và được thuyết minh trong Báo cáo tài chính.

đ) Đối với các TSCĐ đã khấu hao hết (đã thu hồi đủ vốn), nhưng vẫn còn sử dụng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh thì không được tiếp tục trích khấu hao. Các TSCĐ chưa tính đủ khấu hao (chưa thu hồi đủ vốn) mà đã hư hỏng, cần thanh lý, thì phải xác định nguyên nhân, trách nhiệm của tập thể, cá nhân để xử lý bồi thường và phần giá trị còn lại của TSCĐ chưa thu hồi, không được bồi thường phải được bù đắp bằng số thu do thanh lý của chính TSCĐ đó, số tiền bồi thường do lãnh đạo doanh nghiệp quyết định. Nếu số thu thanh lý và số thu bồi thường không đủ bù đắp phần giá trị còn lại của TSCĐ chưa thu hồi, hoặc giá trị TSCĐ bị mất thì chênh lệch còn lại được coi là lỗ về thanh lý TSCĐ và kế toán vào chi phí khác. Riêng doanh nghiệp Nhà nước được xử lý theo chính sách tài chính hiện hành của Nhà nước.

e) Đối với TSCĐ vô hình, phải tùy thời gian phát huy hiệu quả để trích khấu hao tính từ khi TSCĐ được đưa vào sử dụng (theo hợp đồng, cam kết hoặc theo quyết định của cấp có thẩm quyền). Riêng đối với TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất thì chỉ trích khấu hao đối với quyền sử dụng đất xác định được thời hạn sử dụng. Nếu không xác định được thời gian sử dụng thì không trích khấu hao.

g) Đối với TSCĐ thuê tài chính, trong quá trình sử dụng bên đi thuê phải trích khấu hao trong thời gian thuê theo hợp đồng tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh, đảm bảo thu hồi đủ vốn.

h) Đối với BĐSĐT cho thuê hoạt động phải trích khấu hao và ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Doanh nghiệp có thể dựa vào các BĐS chủ sở hữu sử dụng (TSCĐ) cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và xác định

phương pháp khấu hao BĐSĐT. Trường hợp BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá, doanh nghiệp không trích khấu hao mà xác định tổn thất do giảm giá trị.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 214 - Hao mòn TSCĐ

Bên Nợ: Giá trị hao mòn TSCĐ, BĐS đầu tư giảm do TSCĐ, BĐSĐT thanh lý, nhượng bán, điều động cho doanh nghiệp khác, góp vốn đầu tư vào đơn vị khác.

Bên Có: Giá trị hao mòn TSCĐ, BĐSĐT tăng do trích khấu hao TSCĐ, BĐS đầu tư.

Số dư bên Có: Giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ, BĐS đầu tư hiện có ở doanh nghiệp.

Tài khoản 214 - Hao mòn TSCĐ, có 4 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2141 - Hao mòn TSCĐ hữu hình:* Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ hữu hình trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ hữu hình.

- *Tài khoản 2142 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính:* Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ thuê tài chính trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ thuê tài chính.

- *Tài khoản 2143 - Hao mòn TSCĐ vô hình:* Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ vô hình trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ vô hình và những khoản làm tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ vô hình.

- *Tài khoản 2147 - Hao mòn BĐSĐT:* Tài khoản này phản ánh giá trị hao mòn BĐSĐT dùng để cho thuê hoạt động của doanh nghiệp.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) Định kỳ tính, trích khấu hao TSCĐ vào chi phí sản xuất, kinh doanh, chi phí khác, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642, 811

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

b) TSCĐ đã sử dụng, nhận được do điều chuyển trong nội bộ doanh nghiệp giữa các đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá)

Có các TK 336, 411 (giá trị còn lại)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2141) (giá trị hao mòn).

c) Định kỳ tính, trích khấu hao BĐSĐT đang cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (chi tiết chi phí kinh doanh BĐS đầu tư)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147).

d) Trường hợp giảm TSCĐ, BĐS đầu tư thì đồng thời với việc ghi giảm nguyên giá TSCĐ phải ghi giảm giá trị đã hao mòn của TSCĐ, BĐSĐT (xem hướng dẫn hạch toán các TK 211, 213, 217).

đ) Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án, khi tính hao mòn vào thời điểm cuối năm tài chính, ghi:

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ.

e) Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động văn hoá, phúc lợi, khi tính hao mòn vào thời điểm cuối năm tài chính, ghi:

Nợ TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ.

g) Trường hợp vào cuối năm tài chính doanh nghiệp xem xét lại thời gian trích khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ, nếu có sự thay đổi mức khấu hao cần phải điều chỉnh số khấu hao ghi trên sổ kế toán như sau:

- Nếu do thay đổi phương pháp khấu hao và thời gian trích khấu hao TSCĐ, mà mức khấu hao TSCĐ tăng lên so với số đã trích trong năm, số chênh lệch khấu hao tăng, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642 (số chênh lệch khấu hao tăng)

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

- Nếu do thay đổi phương pháp khấu hao và thời gian trích khấu hao TSCĐ, mà mức khấu hao TSCĐ giảm so với số đã trích trong năm, số chênh lệch khấu hao giảm, ghi:

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

Có các TK 623, 627, 641, 642 (số chênh lệch khấu hao giảm).

h) Kế toán giá trị TSCĐ hữu hình được đánh giá lại khi xác định giá trị doanh nghiệp: Căn cứ vào hồ sơ xác định lại giá trị doanh nghiệp, doanh nghiệp điều chỉnh lại giá trị TSCĐ hữu hình theo nguyên tắc sau: Chênh lệch tăng giá trị còn lại của TSCĐ được ghi nhận vào bên Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản; Chênh lệch giảm giá trị còn lại của TSCĐ được ghi nhận vào bên Nợ của TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản và phải chi tiết khoản chênh lệch này theo từng TSCĐ. Cụ thể cho từng trường hợp ghi sổ như sau:

- Trường hợp TSCĐ đánh giá lại có giá trị cao hơn giá trị ghi sổ kế toán và nguyên giá TSCĐ, hao mòn lũy kế đánh giá tăng so với giá trị ghi sổ, kế toán ghi:

Nợ TK 211 - Nguyên giá TSCĐ (phần đánh giá tăng)

Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản (giá trị tài sản tăng thêm)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần đánh giá tăng).

- Trường hợp TSCĐ đánh giá lại có giá trị thấp hơn giá trị ghi sổ kế toán và nguyên giá TSCĐ, hao mòn lũy kế đánh giá lại giảm so với giá trị ghi sổ, kế toán ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần đánh giá giảm)

Nợ TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản (phần giá trị tài sản giảm)

Có TK 211 - Nguyên giá TSCĐ (phần đánh giá giảm).

Doanh nghiệp trích khấu hao TSCĐ theo nguyên giá mới sau khi đã điều chỉnh giá trị do đánh giá lại. Thời điểm trích khấu hao của TSCĐ được đánh giá lại khi xác định giá trị doanh nghiệp của công ty cổ phần là thời điểm doanh nghiệp cổ phần hóa được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh thành công ty cổ phần.

i) Trường hợp cổ phần hóa đơn vị hạch toán phụ thuộc của Công ty Nhà nước độc lập, Tập đoàn, Tổng công ty, công ty mẹ, công ty thành viên hạch toán độc lập của Tổng công ty:

Khi bàn giao TSCĐ cho công ty cổ phần, căn cứ vào biên bản bàn giao tài sản, các phụ lục chi tiết về tài sản bàn giao cho công ty cổ phần và các chứng từ, sổ kế toán có liên quan, kế toán phản ánh giảm giá trị tài sản bàn giao cho công ty cổ phần, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (giá trị còn lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần đã hao mòn)

Có các TK 211, 213 (nguyên giá).

Điều 39. Tài khoản 217 - Bất động sản đầu tư

1. Nguyên tắc kế toán

1.1. Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm bất động sản đầu tư (BĐSDT) của doanh nghiệp theo nguyên giá, được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng tương tự như TSCĐ. BĐSĐT 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 hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý; hoặc

- Bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường.

1.2. Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị BĐSĐT đủ tiêu chuẩn ghi nhận là BĐSĐT. Không phản ánh vào tài khoản này giá trị bất động sản mua về để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh bình thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần, bất động sản chủ sở hữu sử dụng, bất động sản trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng BĐSĐT.

Bất động sản đầu tư được ghi nhận là tài sản phải thỏa mãn đồng thời hai điều kiện sau:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai; và
- Nguyên giá phải được xác định một cách đáng tin cậy.

1.3. Bất động sản đầu tư được ghi nhận trên tài khoản này theo nguyên giá. Nguyên giá của BĐSĐT là toàn bộ các chi phí (tiền hoặc tương đương tiền) mà doanh nghiệp bỏ ra hoặc giá trị hợp lý của các khoản khác đưa ra trao đổi để có được BĐSĐT tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành BĐSĐT đó.

- Tùy thuộc vào từng trường hợp, nguyên giá của BĐSĐT được xác định như sau:

+ Nguyên giá của BĐSĐT được mua bao gồm giá mua và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua, như: Phí dịch vụ tư vấn, lệ phí trước bạ và chi phí giao dịch liên quan khác,...

+ Trường hợp mua BĐSĐT thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của BĐS đầu tư được phản ánh theo giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí tài chính theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá BĐSĐT theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay";

+ Nguyên giá của BĐSĐT tự xây dựng là giá thành thực tế và các chi phí liên quan trực tiếp của BĐSĐT tính đến ngày hoàn thành công việc xây dựng;

+ Trường hợp bất động sản thuê tài chính với mục đích để cho thuê hoạt động thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận là BĐSĐT thì nguyên giá của BĐSĐT đó tại thời điểm khởi đầu thuê được thực hiện theo quy định của Chuẩn mực kế toán "Thuê tài sản".

- 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 liệu, vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác trong quá trình xây dựng BĐSĐT.

1.4. Các chi phí liên quan đến BĐSĐT phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho 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.

1.5 Trong quá trình cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao BĐSĐT và ghi nhận vào chi phí kinh doanh trong kỳ (kể cả trong thời gian ngừng cho thuê). Doanh nghiệp có thể dựa vào các bất động sản chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và xác định phương pháp khấu hao của BĐSĐT.

- Trường hợp doanh nghiệp ghi nhận doanh thu đối với toàn bộ số tiền nhận trước từ việc cho thuê BĐSĐT, kế toán phải ước tính đầy đủ giá vốn tương ứng với doanh thu được ghi nhận (bao gồm cả số khấu hao được tính trước).

- Giá vốn của BĐSĐT cho thuê bao gồm: Chi phí khấu hao BĐSĐT và các chi phí liên quan trực tiếp khác tới việc cho thuê, như: Chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí tiền lương nhân viên trực tiếp quản lý bất động sản cho thuê, chi phí khấu hao các công trình phụ trợ phục vụ việc cho thuê BĐSĐT.

1.6. Doanh nghiệp không trích khấu hao đối với BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá. Trường hợp có bằng chứng chắc chắn cho thấy BĐSĐT bị giảm giá so với giá trị thị trường và khoản giảm giá được xác định một cách đáng tin cậy thì doanh nghiệp được đánh giá giảm nguyên giá BĐSĐT và ghi nhận khoản tổn thất vào giá vốn hàng bán (tương tự như việc lập dự phòng đối với hàng hóa bất động sản).

1.7. 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 bất động sản, chi phí mua sắm và chi phí cho quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp BĐSĐT được phản ánh trên 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 để kết chuyển vào TK 217 “Bất động sản đầu tư”.

1.8. Việc chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành BĐSĐT hoặc từ BĐSĐT sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau:

- BĐSĐT chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này;

- BĐSĐT chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán;

- Bất động sản chủ sở hữu sử dụng chuyển thành BĐSĐT khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó và khi bên khác thuê hoạt động;

- Hàng tồn kho chuyển thành BĐSĐT khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động;

- Bất động sản xây dựng chuyển thành BĐSĐT khi kết thúc giai đoạn xây dựng, bàn giao đưa vào đầu tư (trong giai đoạn xây dựng phải kế toán theo Chuẩn mực kế toán “Tài sản cố định hữu hình”).

Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa BĐSĐT với bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho không làm thay đổi giá trị ghi sổ của tài sản được chuyển đổi và không làm thay đổi nguyên giá của bất động sản trong việc xác định giá trị hay để lập Báo cáo tài chính.

1.9. Khi 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 trên TK 217 "Bất động sản đầu tư" cho đến khi BĐSĐT đó được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.

1.10. 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 nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế). Trường hợp bán theo phương thức trả chậm, thì doanh thu được xác định ban đầu theo giá bán trả tiền ngay (giá bán chưa có thuế GTGT đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế). Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán và giá bán trả tiền ngay được ghi nhận là doanh thu tiền lãi chưa thực hiện.

1.11. Ghi giảm BĐSĐT trong các trường hợp:

- Chuyển đổi mục đích sử dụng từ BĐSĐT sang hàng tồn kho hoặc bất động sản chủ sở hữu sử dụng;
- Bán, thanh lý BĐSĐT;
- Hết thời hạn thuê tài chính trả lại BĐSĐT cho người cho thuê.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 217 - Bất động sản đầu tư

Bên Nợ: Nguyên giá BĐSĐT tăng trong kỳ.

Bên Có: Nguyên giá BĐSĐT giảm trong kỳ.

Số dư bên Nợ: Nguyên giá BĐSĐT hiện có.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Khi mua Bất động sản đầu tư:

a) Trường hợp mua trả tiền ngay, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ:
Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)
Có các TK 111, 112.

Trường hợp thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì nguyên giá BĐSĐT bao gồm cả thuế GTGT.

b) Mua BĐSĐT theo phương thức trả chậm:

- Ghi nhận BĐSĐT được mua, nếu thuế GTGT đầu vào được pháp khấu trừ, ghi:

Nợ TK 217 - BĐS đầu tư (theo giá mua trả tiền ngay chưa có thuế GTGT)
Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (phần lãi trả chậm tính bằng số chênh lệch giữa Tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) Giá mua trả tiền ngay và thuế GTGT đầu vào)
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)
Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

Trường hợp thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì nguyên giá BĐSĐT bao gồm cả thuế GTGT.

- 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.

- Khi thanh toán tiền cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (phần chiết khấu thanh toán được hưởng do thanh toán trước thời hạn - Nếu có)
Có các TK 111, 112,...

3.2. Trường hợp BĐS đầu tư hình thành do xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao:

- Khi phát sinh chi phí xây dựng BĐSĐT, căn cứ vào các tài liệu và chứng từ có liên quan, kế toán tập hợp chi phí vào bên Nợ TK 241 “XDCB dở dang” (tương tự như xây dựng TSCĐ hữu hình, xem giải thích tài khoản 211 “TSCĐ hữu hình”).

- Khi giai đoạn đầu tư XD CB hoàn thành bàn giao chuyển tài sản đầu tư thành BĐS đầu tư, kế toán căn cứ vào hồ sơ bàn giao, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có TK 241 - XD CB dở dang.

3.3. Khi chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho thành BĐSĐT, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi:

a) Trường hợp chuyển đổi TSCĐ thành BĐSĐT:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình, hoặc

Có TK 213 - TSCĐ vô hình.

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế, ghi:

Nợ các TK 2141, 2143

Có TK 2147 - Hao mòn BĐSĐT (nếu BĐSĐT để cho thuê)

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư (nếu BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá).

b) Khi chuyển từ hàng tồn kho thành BĐSĐT, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có các TK 1557, 1567.

Nếu BĐSĐT dùng để cho thuê, kế toán tiến hành trích khấu hao theo quy định. Nếu nắm giữ chờ tăng giá, kế toán không trích khấu hao mà xác định số giảm giá trị của BĐSĐT. Nếu số tổn thất do giảm giá trị được xác định tin cậy, kế toán ghi nhận khoản tổn thất vào giá vốn hàng bán và ghi giảm nguyên giá BĐSĐT.

3.4. Khi đi thuê tài chính với mục đích để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động, nếu tài sản thuê đó thỏa mãn tiêu chuẩn là BĐSĐT:

a) 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, 3412.

(Kế toán thanh toán tiền thuê khi nhận Hoá đơn thuê tài chính được thực hiện theo quy định tại tài khoản 212 “TSCĐ thuê tài chính”).

b) Khi hết hạn thuê tài sản tài 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 BĐS đầu tư

thuê và giá trị hao mòn lũy kế)

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư (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 tiền phải trả thêm, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có các TK 111, 112,...

- Nếu mua lại bất động sản thuê tài chính đang phân loại là BĐSĐT để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc quản lý của doanh nghiệp thì phải phân loại lại thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình, hoặc

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư

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 các TK 2141, 2143.

3.5. Khi phát sinh chi phí sau ghi nhận ban đầu của BĐSĐT, nếu thỏa mãn các điều kiện được vốn hoá hoặc bao gồm trong nghĩa vụ của doanh nghiệp phải chịu các chi phí cần thiết sẽ phát sinh để đưa BĐSĐT tới trạng thái sẵn sàng hoạt động thì được ghi tăng nguyên giá BĐSĐT:

- Tập hợp chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu (nâng cấp, cải tạo BĐSĐT) thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

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

Có các TK 111, 112, 152, 331,...

- Khi kết thúc hoạt động nâng cấp, cải tạo,... BĐSĐT, bàn giao ghi tăng nguyên giá BĐSĐT, ghi:

Nợ TK 217 - Bất động sản đầu tư

Có TK 241 - XDCB dở dang.

3.6. Kế toán bán, thanh lý BĐSĐT

a) Ghi nhận doanh thu bán, thanh lý BĐSĐT:

- Trường hợp tách ngay được thuế GTGT đầu ra phải nộp tại thời điểm bán, thanh lý BĐSĐT, ghi:

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

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117) (giá bán

thanh lý chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311).

- Trường hợp không tách ngay được thuế GTGT đầu ra phải nộp tại thời điểm bán, thanh lý BĐSĐT, doanh thu bao gồm cả thuế GTGT đầu ra phải nộp. Định kỳ, kế toán xác định số thuế GTGT phải nộp và ghi giảm doanh thu, ghi:

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

b) Kế toán ghi giảm nguyên giá và giá trị còn lại của BĐSĐT đã được bán, thanh lý, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147 - Hao mòn BĐS đầu tư – nếu có)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (giá trị còn lại của BĐS đầu tư)

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư (nguyên giá của BĐS đầu tư).

3.7. Kế toán cho thuê Bất động sản đầu tư

a) Ghi nhận doanh thu từ việc cho thuê Bất động sản đầu tư:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ (5117).

b) Ghi nhận giá vốn Bất động sản đầu tư cho thuê

- Trường hợp đã tập hợp đủ giá vốn Bất động sản đầu tư, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 214 - Giá trị hao mòn lũy kế (2147)

Có các TK 111, 112, 331...

- Trường hợp chưa tập hợp đủ giá vốn của Bất động sản đầu tư do một phần dự án chưa hoàn thành (cho thuê cuốn chiếu), kế toán phải ước tính giá vốn cho thuê tương tự như phương pháp ước tính giá vốn khi bán thành phẩm bất động sản.

3.7. Kế toán chuyển BĐSĐT thành hàng tồn kho hoặc thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng:

a) 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 hoá”, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hoá (TK 1567 - Giá trị còn lại của BĐSĐT)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147) (số hao mòn lũy kế - nếu có)

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 hoá bất động sản chờ bán, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hoá (1567)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

b) Trường hợp chuyển BĐSĐT thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng, ghi:

Nợ các TK 211, 213

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư.

Đồng thời, ghi:

Nợ TK 2147 - Hao mòn BĐSĐT (nếu có)

Có các TK 2141, 2143.

3.8. Đối với BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá, kế toán không trích khấu hao mà thực hiện xác định tổn thất do giảm giá trị (tương tự như việc xác định dự phòng giảm giá của hàng hóa bất động sản). Nếu khoản tổn thất được xác định đáng tin cậy, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 217 - Bất động sản đầu tư.

Điều 40. Nguyên tắc kế toán các khoản đầu tư vốn vào đơn vị khác

1. Các khoản đầu tư vào đơn vị khác gồm các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết và các khoản đầu tư góp vốn khác với mục đích nắm giữ lâu dài. Việc đầu tư có thể thực hiện dưới các hình thức:

a) Đầu tư dưới hình thức góp vốn vào đơn vị khác (do bên được đầu tư huy động vốn): Theo hình thức này, tài sản của bên góp vốn được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán của bên nhận vốn góp;

b) Đầu tư dưới hình thức mua lại phần vốn góp tại đơn vị khác (mua lại phần vốn của chủ sở hữu): Theo hình thức này, tài sản của bên mua (bên đầu tư, nhận chuyển nhượng vốn góp) được chuyển cho bên bán (bên chuyển nhượng vốn góp) mà không được ghi nhận vào Bảng cân đối kế toán của đơn vị phát hành công cụ vốn (bên được đầu tư).

2. Khi thực hiện đầu tư bằng tài sản phi tiền tệ, nhà đầu tư phải căn cứ vào hình thức đầu tư để áp dụng phương pháp kế toán một cách phù hợp, cụ thể:

a) Nếu đầu tư dưới hình thức góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ, nhà đầu tư phải đánh giá lại tài sản mang đi góp vốn trên cơ sở thỏa thuận. Phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ hoặc giá trị còn lại và giá trị đánh giá lại của tài sản mang đi góp vốn được kế toán là thu nhập khác hoặc chi phí khác;

b) Nếu đầu tư dưới hình thức mua lại phần vốn góp của đơn vị khác và thanh toán cho bên chuyển nhượng vốn bằng tài sản phi tiền tệ:

- Nếu tài sản phi tiền tệ dùng để thanh toán là hàng tồn kho, nhà đầu tư phải kế toán như giao dịch bán hàng tồn kho dưới hình thức hàng đổi hàng (ghi nhận doanh thu, giá vốn của hàng tồn kho mang đi trao đổi lấy phần vốn được mua);

- Nếu tài sản phi tiền tệ dùng để thanh toán là TSCĐ, BĐSĐT, nhà đầu tư phải kế toán như giao dịch nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT (ghi nhận doanh thu, thu nhập khác, chi phí khác...);

- Nếu tài sản phi tiền tệ dùng để thanh toán là các công cụ vốn (cổ phiếu) hoặc công cụ nợ (trái phiếu, các khoản phải thu...), nhà đầu tư phải kế toán như giao dịch thanh lý nhượng bán các khoản đầu tư (ghi nhận lãi, lỗ vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính).

3. Giá phí các khoản đầu tư được phản ánh theo giá gốc, bao gồm giá mua cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đầu tư (nếu có), như: Chi phí giao dịch, môi giới, tư vấn, kiểm toán, lệ phí, thuế và phí ngân hàng... Trường hợp đầu tư bằng tài sản phi tiền tệ, giá phí khoản đầu tư được ghi nhận theo giá trị hợp lý của tài sản phi tiền tệ tại thời điểm phát sinh.

4. Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi khoản đầu tư vào từng công ty con, công ty liên doanh, liên kết và từng khoản đầu tư vào đơn vị khác. Thời điểm ghi nhận các khoản đầu tư tài chính dài hạn là thời điểm chính thức có quyền sở hữu, cụ thể như sau:

- Chứng khoán niêm yết được ghi nhận tại thời điểm khớp lệnh (T+0);

- Chứng khoán chưa niêm yết, các khoản đầu tư dưới hình thức khác được ghi nhận tại thời điểm chính thức có quyền sở hữu theo quy định của pháp luật.

5. Phải hạch toán đầy đủ, kịp thời các khoản cổ tức, lợi nhuận được chia vào Báo cáo tài chính riêng của công ty mẹ tại thời điểm được quyền nhận. Cổ tức, lợi nhuận được chia trong một số trường hợp được hạch toán như sau:

a) Cổ tức, lợi nhuận được chia bằng tiền hoặc tài sản phi tiền tệ cho giai đoạn sau ngày đầu tư được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính theo giá trị hợp lý tại ngày được quyền nhận;

b) Cổ tức, lợi nhuận được chia bằng tiền hoặc tài sản phi tiền tệ cho giai đoạn trước ngày đầu tư không hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính mà hạch toán giảm giá trị khoản đầu tư.

c) Khi xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hoá, nếu các khoản đầu tư vào đơn vị khác đã được đánh giá tăng tương ứng với phần sở hữu của doanh nghiệp cổ phần hoá trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của công ty con, công ty liên doanh, liên kết, doanh nghiệp cổ phần hoá phải ghi tăng vốn Nhà nước theo quy định của pháp luật. Sau đó, khi nhận được phần cổ tức, lợi nhuận đã dùng để đánh giá tăng vốn Nhà nước, doanh nghiệp cổ phần hoá không ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính mà ghi giảm giá trị khoản đầu tư.

d) Trường hợp nhận cổ tức bằng cổ phiếu thì thực hiện theo nguyên tắc:

- Các đơn vị không do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ chỉ theo dõi số lượng cổ phiếu được nhận trên thuyết minh Báo cáo tài chính, không ghi nhận tăng giá trị khoản đầu tư và doanh thu hoạt động tài chính.

- Doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ thực hiện theo quy định của pháp luật áp dụng cho loại hình doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ.

6. Giá vốn các khoản đầu tư tài chính khi thanh lý, nhượng bán được xác định theo phương pháp bình quân gia quyền di động (bình quân gia quyền theo từng lần mua).

7. Doanh nghiệp không được phân loại lại khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết thành chứng khoán kinh doanh trừ khi đã thực sự thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư, dẫn đến mất quyền kiểm soát đối với công ty con, mất quyền đồng kiểm soát đối với công ty liên doanh, và không còn ảnh hưởng đáng kể đối với công ty liên kết.

8. Việc xác định quyền kiểm soát, đồng kiểm soát, ảnh hưởng đáng kể là tạm thời được thực hiện tại thời điểm ghi nhận ban đầu khoản đầu tư. Trong trường hợp này, kế toán ghi nhận khoản đầu tư là đầu tư góp vốn vào đơn vị khác hoặc chứng khoán kinh doanh, không ghi nhận khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết.

9. Khi lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải xác định giá trị khoản đầu tư bị tổn thất để trích lập dự phòng tổn thất đầu tư.

Điều 41. Tài khoản 221 – Đầu tư vào công ty con

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm khoản đầu tư vốn trực tiếp vào công ty con. Công ty con là đơn vị có tư cách pháp nhân, hạch toán độc lập, chịu sự kiểm soát của một đơn vị khác (gọi là công ty mẹ), (kể cả công ty thành viên của Tổng công ty và các đơn vị khác có tư cách pháp nhân, hạch toán độc lập).

b) Chỉ hạch toán vào TK 221 "Đầu tư vào công ty con" khi nhà đầu tư nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết (ngoại trừ trường hợp tại điểm c dưới đây) và có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động của đơn vị khác nhằm thu được lợi ích kinh tế từ các hoạt động của doanh nghiệp đó. Khi công ty mẹ không còn quyền kiểm soát công ty con thì ghi giảm khoản đầu tư vào công ty con. Trường hợp nhà đầu tư tạm thời nắm giữ trên 50% quyền biểu quyết tại đơn vị nhưng không dự định thực thi quyền biểu quyết do mục đích đầu tư là mua – bán công cụ vốn để kiếm lời (nắm giữ khoản đầu tư vì mục đích thương mại và quyền kiểm soát chỉ là tạm thời) thì không hạch toán khoản đầu tư vào tài khoản này mà hạch toán là đầu tư ngắn hạn.

c) Các trường hợp sau khoản đầu tư vẫn được hạch toán vào TK 221 "Đầu tư vào công ty con" khi doanh nghiệp đầu tư nắm giữ ít hơn 50% quyền biểu quyết tại công ty con, nhưng có thỏa thuận khác:

- Các nhà đầu tư khác thỏa thuận dành cho công ty mẹ hơn 50% quyền biểu quyết;
- Công ty mẹ có quyền chi phối các chính sách tài chính và hoạt động theo quy chế thỏa thuận;
- Công ty mẹ có quyền bổ nhiệm hoặc bãi miễn đa số các thành viên Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương;
- Công ty mẹ có quyền bỏ đa số phiếu tại các cuộc họp của Hội đồng quản trị hoặc cấp quản lý tương đương.

d) Trường hợp mua khoản đầu tư vào công ty con trong giao dịch hợp nhất kinh doanh, bên mua phải xác định ngày mua, giá phí khoản đầu tư và thực hiện các thủ tục kế toán theo đúng quy định của Chuẩn mực kế toán “Hợp nhất kinh doanh”.

đ) Kế toán khoản đầu tư vào công ty con phải tuân thủ các nguyên tắc quy định tại Điều 40 Thông tư này.

e) Trường hợp công ty mẹ giải thể công ty con và sáp nhập toàn bộ tài sản và nợ phải trả của công ty con vào công ty mẹ (công ty mẹ kế thừa toàn bộ quyền lợi và nghĩa vụ của công ty con), kế toán thực hiện theo nguyên tắc:

- Công ty mẹ ghi giảm giá trị ghi sổ khoản đầu tư vào công ty con;
- Ghi nhận toàn bộ tài sản, nợ phải trả của công ty con bị giải thể vào Bảng cân đối kế toán của công ty mẹ theo giá trị hợp lý tại ngày sáp nhập;
- Phần chênh lệch giữa giá phí khoản đầu tư vào công ty con và giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính.

g) Việc phân phối lợi nhuận cho chủ sở hữu tại công ty mẹ được căn cứ vào mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối thuộc sở hữu của công ty mẹ trên Báo cáo tài chính hợp nhất. Khi phân phối lợi nhuận bằng tiền, doanh nghiệp phải cân nhắc đến các vấn đề sau:

- Có đủ luồng tiền để thực hiện việc phân phối;
- Không phân phối khoản lợi nhuận phát sinh từ các giao dịch mua rẻ (bất lợi thương mại) cho đến khi thanh lý công ty con;
- Không phân phối lợi nhuận phát sinh từ các giao dịch mang tính chất đánh giá lại (như chênh lệch đánh giá lại tài sản mang đi góp vốn, công cụ tài chính) cho đến khi thanh lý, nhượng bán các khoản đầu tư;
- Không phân phối lợi nhuận phát sinh từ việc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu cho đến khi thực sự nhận được khoản lợi nhuận đó bằng tiền hoặc các tài sản khác từ các công ty liên doanh, liên kết.

h) Doanh nghiệp không được chuyển khoản đầu tư vào công ty con thành chứng khoán kinh doanh hoặc khoản đầu tư dưới hình thức khác trừ khi đã thực sự thanh lý khoản đầu tư dẫn đến mất quyền kiểm soát. Việc có ý định thanh lý công ty con trong tương lai không được coi là quyền kiểm soát đối với công ty con chỉ là tạm thời.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 221 - Đầu tư vào công ty con

Bên Nợ: Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con tăng.

Bên Có: Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con giảm.

Số dư bên Nợ: Giá trị thực tế các khoản đầu tư vào công ty con hiện có của công ty mẹ.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Trường hợp công ty mẹ đầu tư vào công ty con dưới hình thức góp vốn

a) Khi công ty mẹ đầu tư vào công ty con bằng tiền, căn cứ số tiền đầu tư và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đầu tư vào công ty con, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 111, 112, 3411,...

Đồng thời mở sổ chi tiết để theo dõi từng loại cổ phiếu theo mệnh giá (nếu đầu tư vào công ty con dưới hình thức mua cổ phiếu).

b) Trường hợp công ty mẹ góp vốn vào công ty con bằng tài sản phi tiền tệ:

Khi công ty mẹ đầu tư góp vốn vào công ty con bằng hàng tồn kho hoặc TSCĐ (không phải là việc thanh toán khi mua doanh nghiệp trong giao dịch hợp nhất kinh doanh), công ty mẹ phải ghi nhận phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ (đối với vật tư, hàng hóa) hoặc giá trị còn lại (đối với TSCĐ) và giá trị đánh giá lại của tài sản đem đi góp vốn do các bên đánh giá vào thu nhập khác hoặc chi phí khác; Công ty con khi nhận tài sản của công ty mẹ góp phải ghi tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu và tài sản nhận được theo giá thoả thuận giữa các bên.

- Trường hợp giá trị ghi sổ hoặc giá trị còn lại của tài sản đem đi góp vốn nhỏ hơn giá trị do các bên đánh giá lại, kế toán phản ánh khoản lãi là phần chênh lệch đánh giá tăng tài sản vào thu nhập khác, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211, 213, 217 (nếu góp vốn bằng TSCĐ hoặc BĐS đầu tư)

Có TK 152, 153, 155, 156 (nếu góp vốn bằng hàng tồn kho)

Có TK 711 - Thu nhập khác (phần chênh lệch đánh giá tăng).

- Trường hợp giá trị ghi sổ hoặc giá trị còn lại của tài sản đem đi góp vốn lớn hơn giá trị do các bên đánh giá lại, kế toán phản ánh khoản lỗ là phần chênh lệch đánh giá giảm tài sản vào chi phí khác, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Nợ TK 811 - Chi phí khác (phần chênh lệch đánh giá giảm)

Có các TK 211, 213, 217 (nếu góp vốn bằng TSCĐ hoặc BĐS đầu tư)

Có các TK 152, 153, 155, 156 (nếu góp vốn bằng hàng tồn kho).

3.2. Trường hợp công ty mẹ đầu tư vào công ty con dưới hình thức mua lại phần vốn góp:

Trường hợp này, kế toán xác định giá phí khoản đầu tư phù hợp với quy định của Chuẩn mực kế toán hợp nhất kinh doanh. Tại ngày mua, bên mua sẽ xác định và phản ánh giá phí hợp nhất kinh doanh bao gồm: Giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền kiểm soát bên bị mua, cộng (+) Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh. Đồng thời bên mua là công ty mẹ sẽ ghi nhận phần sở hữu của mình trong công ty con như một khoản đầu tư vào công ty con.

a) Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền, hoặc các khoản tương đương tiền, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 111, 112, 121,...

b) Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc bên mua phát hành cổ phiếu:

- Nếu giá phát hành (theo giá trị hợp lý) của cổ phiếu tại ngày diễn ra trao đổi lớn hơn mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (theo giá trị hợp lý)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (theo mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá cổ phiếu).

- Nếu giá phát hành (theo giá trị hợp lý) của cổ phiếu tại ngày diễn ra trao đổi nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (theo mệnh giá).

- Chi phí phát hành cổ phiếu thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có các TK 111, 112,...

c) Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng cách trao đổi các tài sản của mình với bên bị mua:

- Trường hợp trao đổi bằng TSCĐ, khi đưa TSCĐ đem trao đổi, kế toán ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi trao đổi)

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

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

Đồng thời ghi tăng thu nhập khác và tăng khoản đầu tư vào công ty con do trao đổi TSCĐ:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (tổng giá thanh toán)

Có TK 711 - Thu nhập khác (giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (TK 33311) (nếu có).

- Trường hợp trao đổi bằng sản phẩm, hàng hoá, khi xuất kho sản phẩm, hàng hoá đưa đi trao đổi, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có các TK 155, 156,...

Đồng thời phản ánh doanh thu bán hàng và ghi tăng khoản đầu tư vào công ty con:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33311).

d) Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng việc phát hành trái phiếu:

- Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu theo mệnh giá, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (theo giá trị hợp lý)

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.

- Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu có chiết khấu, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 34312 - Chiết khấu trái phiếu (phần chiết khấu)

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu (theo mệnh giá trái phiếu).

- Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu có phụ trội, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (theo giá trị hợp lý)

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu

Có TK 34313 - Phụ trội trái phiếu (phần phụ trội).

đ) Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc hợp nhất kinh doanh như chi phí tư vấn pháp lý, thẩm định giá..., kế toán bên mua ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 111, 112, 331,...

3.3. Kế toán cổ tức, lợi nhuận được chia bằng tiền hoặc tài sản phi tiền tệ (ngoại trừ trường hợp nhận cổ tức bằng cổ phiếu):

a) Khi nhận được thông báo về cổ tức, lợi nhuận được chia cho giai đoạn sau ngày đầu tư từ công ty con, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

Khi nhận được cổ tức, lợi nhuận được chia, ghi:

Nợ các TK liên quan (theo giá trị hợp lý)

Có TK 138 - Phải thu khác (1388).

b) Khi nhận được thông báo về cổ tức, lợi nhuận được chia cho giai đoạn trước ngày đầu tư từ công ty con, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con.

c) Trường hợp nhận được khoản cổ tức, lợi nhuận mà khoản cổ tức, lợi nhuận đó đã sử dụng để đánh giá lại giá trị khoản đầu tư vào công ty con khi xác định giá trị doanh nghiệp (công ty mẹ) để cổ phần hoá và ghi tăng vốn Nhà nước:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con.

3.4. Trường hợp đầu tư thêm để các khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, công cụ tài chính trở thành khoản đầu tư vào công ty con, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 121, 128, 222, 228

Có các TK liên quan (giá trị hợp lý của số phải đầu tư bổ sung).

3.5. Khi thanh lý một phần hoặc toàn bộ khoản đầu tư vào công ty con:

Nợ các TK liên quan (giá trị hợp lý của số thu được từ việc thanh lý)

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (công ty con trở thành công ty liên doanh, liên kết)

Nợ TK 228 - Đầu tư khác (công ty con trở thành đầu tư thường)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu lỗ)

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con (giá trị ghi sổ)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi).

3.6. Khi giải thể công ty con để sáp nhập toàn bộ tài sản và nợ phải trả vào công ty mẹ, kế toán ghi giảm giá trị khoản đầu tư vào công ty con và ghi nhận tài sản, nợ phải trả của công ty con theo giá trị hợp lý tại ngày sáp nhập, ghi:

Nợ các TK phản ánh tài sản (theo giá trị hợp lý tại ngày sáp nhập)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (phân chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của khoản đầu tư lớn hơn giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả nhận sáp nhập)

Có các TK phản ánh nợ phải trả (giá trị hợp lý tại ngày sáp nhập)

Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con (giá trị ghi sổ)
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của khoản đầu tư nhỏ hơn giá trị hợp lý của tài sản và nợ phải trả nhận sáp nhập).

Điều 42. Tài khoản 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh toàn bộ vốn góp vào công ty liên doanh và công ty liên kết; tình hình thu hồi vốn đầu tư liên doanh, liên kết; các khoản lãi, lỗ phát sinh từ hoạt động đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết. Tài khoản này không phản ánh các giao dịch dưới hình thức hợp đồng hợp tác kinh doanh không thành lập pháp nhân.

- Công ty liên doanh được thành lập bởi các bên góp vốn liên doanh có quyền đồng kiểm soát các chính sách tài chính và hoạt động, là đơn vị có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập. Công ty liên doanh phải tổ chức thực hiện công tác kế toán riêng theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán, 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 công ty liên doanh theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

- Khoản đầu tư được phân loại là đầu tư vào công ty liên kết khi nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư mà không có thỏa thuận khác.

b) Kế toán khoản đầu tư vào công ty liên doanh phải tuân thủ các nguyên tắc quy định tại Điều 40 Thông tư này.

c) Khi nhà đầu tư không còn quyền đồng kiểm soát thì phải ghi giảm khoản đầu tư vào công ty liên doanh; Khi không còn ảnh hưởng đáng kể thì phải ghi giảm khoản đầu tư vào công ty liên kết.

d) Các khoản chi phí liên quan trực tiếp tới hoạt động đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được ghi nhận là chi phí tài chính trong kỳ phát sinh.

đ) Khi thanh lý, nhượng bán, thu hồi vốn góp liên doanh, liên kết, căn cứ vào giá trị tài sản thu hồi được kế toán ghi giảm số vốn đã góp. Phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý của khoản thu hồi được so với giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ).

e) Kế toán phải mở sổ kế toán chi tiết theo dõi các khoản vốn đầu tư vào từng công ty liên doanh, liên kết, từng lần đầu tư, từng lần thanh lý, nhượng bán.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Bên Nợ: Số vốn đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết tăng.

Bên Có: Số vốn đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết giảm do đã thanh lý, nhượng bán, thu hồi.

Số dư bên Nợ: Số vốn đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết hiện còn cuối kỳ.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Khi góp vốn liên doanh bằng tiền vào công ty liên doanh, liên kết, ghi:
Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết
Có các TK 111, 112.

3.2. Các chi phí liên quan trực tiếp tới việc đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (chi phí thông tin, môi giới, giao dịch trong quá trình thực hiện đầu tư), ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết
Có các TK 111, 112.

3.3. Trường hợp bên tham gia liên doanh góp vốn vào công ty liên doanh, liên kết bằng tài sản phi tiền tệ:

Khi đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết bằng hàng tồn kho hoặc TSCĐ, kế toán phải ghi nhận phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ (đối với vật tư, hàng hóa) hoặc giá trị còn lại (đối với TSCĐ) và giá trị đánh giá lại của tài sản đem đi góp vốn do các bên đánh giá vào thu nhập khác hoặc chi phí khác; Công ty liên doanh, liên kết khi nhận tài sản của nhà đầu tư phải ghi tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu và tài sản nhận được theo giá thỏa thuận giữa các bên.

- Trường hợp giá trị ghi sổ hoặc giá trị còn lại của tài sản đem đi góp vốn nhỏ hơn giá trị do các bên đánh giá lại, kế toán phản ánh phần chênh lệch đánh giá tăng tài sản vào thu nhập khác, ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết
Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có các TK 211, 213, 217 (góp vốn bằng TSCĐ hoặc BĐS đầu tư)

Có các TK 152, 153, 155, 156 (nếu góp vốn bằng hàng tồn kho)

Có TK 711 - Thu nhập khác (phần chênh lệch đánh giá tăng).

- Trường hợp giá trị ghi sổ hoặc giá trị còn lại của tài sản đem đi góp vốn lớn hơn giá trị do các bên đánh giá lại, kế toán phản ánh phần chênh lệch đánh giá giảm tài sản vào chi phí khác, ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Nợ TK 811 - Chi phí khác (phần chênh lệch đánh giá giảm)

Có các TK 211, 213, 217 (góp vốn bằng TSCĐ hoặc BĐS đầu tư)

Có các TK 152, 153, 155, 156 (nếu góp vốn bằng hàng tồn kho).

3.4. Trường hợp nhà đầu tư mua lại phần vốn góp tại công ty liên doanh, liên kết:

Tại ngày mua, nhà đầu tư xác định và phản ánh giá phí khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết bao gồm: Giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền đồng kiểm soát tại công ty liên doanh, liên kết cộng (+) Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua lại phần vốn góp tại công ty liên doanh, liên kết.

- Nếu việc đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được thanh toán bằng tiền, hoặc các khoản tương đương tiền, ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Có các TK 111, 112, 121,...

- Nếu việc đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được thực hiện bằng cách phát hành cổ phiếu:

+ Nếu giá phát hành (theo giá trị hợp lý) của cổ phiếu tại ngày diễn ra trao đổi lớn hơn mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (theo giá trị hợp lý)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (theo mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (số chênh lệch giữa giá trị hợp lý lớn hơn mệnh giá cổ phiếu).

+ Nếu giá phát hành (theo giá trị hợp lý) của cổ phiếu tại ngày diễn ra trao đổi nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (số chênh lệch giữa giá trị hợp lý nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (theo mệnh giá).

+ Chi phí phát hành cổ phiếu thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có các TK 111, 112,...

- Nếu việc đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được thanh toán bằng tài sản phi tiền tệ:

+ Trường hợp trao đổi bằng TSCĐ, khi đưa TSCĐ đem trao đổi, kế toán ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi trao đổi)

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

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

Đồng thời ghi tăng thu nhập khác và tăng khoản đầu tư vào công ty liên doanh do trao đổi TSCĐ:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (tổng giá thanh toán)

Có TK 711 - Thu nhập khác (giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (TK 33311) (nếu có).

+ Trường hợp trao đổi bằng sản phẩm, hàng hoá, khi xuất kho sản phẩm, hàng hoá đưa đi trao đổi, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có các TK 155, 156,...

Đồng thời phản ánh doanh thu bán hàng và ghi tăng khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33311).

- Nếu việc đầu tư vào công ty liên doanh được bên mua thanh toán bằng việc phát hành trái phiếu:

+ Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu theo mệnh giá, ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (theo giá trị hợp lý)

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.

+ Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu có chiết khấu, ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (theo giá trị hợp lý)

Nợ TK 34312 - Chiết khấu trái phiếu (phần chiết khấu)

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.

+ Trường hợp thanh toán bằng trái phiếu có phụ trội, ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (theo giá trị hợp lý)
Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu
Có TK 34313 - Phụ trội trái phiếu (phần phụ trội).

+ Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết như chi phí tư vấn pháp lý, thẩm định giá..., ghi:
Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết
Có các TK 111, 112, 331,...

3.5. Các khoản chi phí liên quan đến hoạt động góp vốn liên doanh, liên kết phát sinh trong kỳ như 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 các TK 111, 112, 152,...

3.6. Kế toán cổ tức, lợi nhuận được chia:

- Khi nhận được thông báo về cổ tức, lợi nhuận được chia bằng tiền từ công ty liên doanh, liên kết cho giai đoạn sau ngày đầu tư, ghi:
Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Khi nhận được cổ tức, lợi nhuận của giai đoạn trước khi đầu tư hoặc cổ tức, lợi nhuận được chia (bằng tiền) đã sử dụng để đánh giá lại giá trị khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết khi xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hoá, ghi:

Nợ các TK 112, 138
Có TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

3.7. Kế toán thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết:

Nợ các TK 111, 112, 131, 152, 153, 156, 211, 213, ...
Nợ TK 228 - Đầu tư khác (nếu không còn ảnh hưởng đáng kể)
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu lỗ)
Có TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi).

3.8. Chi phí thanh lý, nhượng bán khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, ghi:
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ
Có các TK 111, 112, 331, ...

3.9. Trường hợp đầu tư thêm để công ty liên doanh, liên kết trở thành công ty con và nắm giữ quyền kiểm soát, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có các TK 111, 112...

Có TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

3.10. Kế toán khoản vốn góp liên doanh bằng quyền sử dụng đất do Nhà nước giao:

- Khi 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 và làm xong thủ tục giao cho liên doanh, ghi:

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (chi tiết vốn Nhà nước).

- Trường hợp bên Việt Nam được Nhà nước giao đất để tham gia liên doanh, khi chuyển nhượng vốn góp thì thực hiện như sau:

+ Khi chuyển nhượng vốn góp vào công ty liên doanh cho bên nước ngoài và trả lại quyền sử dụng đất cho Nhà nước, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Có TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh.

+ Nếu bên đối tác thanh toán cho bên Việt Nam tài sản ngoài quyền sử dụng đất (trong trường hợp này công ty liên doanh chuyển sang thuê đất), ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Trường hợp bên Việt Nam chuyển nhượng phần vốn góp cho bên nước ngoài trong công ty liên doanh và trả lại quyền sử dụng đất và chuyển sang hình thức thuê đất. Công ty liên doanh 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.

3.11. Kế toán giao dịch mua, bán giữa bên tham gia liên doanh và công ty liên doanh: Kế toán phản ánh như giao dịch đối với các giao dịch mua, bán với khách hàng thông thường (trừ khi áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu).

Điều 43. Tài khoản 228 - Đầu tư khác

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các loại đầu tư khác (ngoài các khoản đầu tư vào công ty con, vốn góp vào công ty liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết), như:

- Các khoản đầu tư vào công cụ vốn của đơn vị khác nhưng không có quyền kiểm soát hoặc đồng kiểm soát, không có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư;

- Các khoản kim loại quý, đá quý không sử dụng như nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm hoặc mua vào – bán ra như hàng hóa; Tranh, ảnh, tài liệu, vật phẩm có giá trị không tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường.

- Các khoản đầu tư khác.

Doanh nghiệp không phản ánh các hoạt động đầu tư, góp vốn liên quan đến hợp đồng hợp tác kinh doanh không thành lập pháp nhân trong tài khoản này.

b) Kế toán phải theo dõi chi tiết từng khoản đầu tư khác theo số lượng, đối tượng được đầu tư.

c) Kế toán tuân thủ các nguyên tắc chung đối với các khoản đầu tư vào đơn vị khác theo quy định tại Điều 40 Thông tư này.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 228 - Đầu tư khác

Bên Nợ: Giá trị các khoản đầu tư khác tăng.

Bên Có: Giá trị các khoản đầu tư khác giảm.

Số dư bên Nợ: Giá trị khoản đầu tư khác hiện có tại thời điểm báo cáo.

Tài khoản 228 "Đầu tư khác" có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2281 - Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác:* Phản ánh các khoản đầu tư công cụ vốn nhưng doanh nghiệp không có quyền kiểm soát, đồng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư.

- *Tài khoản 2288 - Đầu tư khác:* Phản ánh các khoản đầu tư vào tài sản phi tài chính ngoài bất động sản đầu tư và các khoản đã được phản ánh trong các tài

khoản khác liên quan đến hoạt động đầu tư. Các khoản đầu tư khác có thể gồm kim loại quý, đá quý (không sử dụng như hàng tồn kho), tranh, ảnh, tài liệu, vật phẩm khác có giá trị (ngoài những khoản được phân loại là TSCĐ)... không tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường nhưng được mua với mục đích nắm giữ chờ tăng giá.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Khi doanh nghiệp đầu tư mua cổ phiếu hoặc góp vốn dài hạn nhưng không có quyền kiểm soát, đồng kiểm soát hoặc ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư:

a) Trường hợp đầu tư bằng tiền

Nợ TK 228 - Đầu tư khác (2281) (theo giá gốc khoản đầu tư + Chi phí trực tiếp liên quan đến hoạt động đầu tư, như chi phí môi giới,...)
Có các TK 111, 112.

b) Trường hợp đầu tư bằng tài sản phi tiền tệ:

- Trường hợp góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ, căn cứ vào giá đánh giá lại vật tư, hàng hoá, TSCĐ, ghi:

Nợ TK 228 - Đầu tư khác (2281)

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

Nợ TK 811 - Chi phí khác (số chênh lệch giữa giá đánh giá lại nhỏ hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hoá, giá trị còn lại của TSCĐ)

Có các TK 152, 153, 156, 211, 213,...

Có TK 711 - Thu nhập khác (số chênh lệch giữa giá đánh giá lại lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hoá, giá trị còn lại của TSCĐ).

- Trường hợp mua lại phần vốn góp bằng tài sản phi tiền tệ:

+ Trường hợp trao đổi bằng TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi trao đổi)

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

Có các TK 211, 213 (nguyên giá).

Đồng thời ghi nhận thu nhập khác và tăng khoản đầu tư dài hạn khác do trao đổi TSCĐ:

Nợ TK 228 - Đầu tư khác (2281) (tổng giá thanh toán)

Có TK 711 - Thu nhập khác (giá trị hợp lý khoản đầu tư nhận được)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (TK 33311) (nếu có).

+ Trường hợp trao đổi bằng sản phẩm, hàng hoá, khi xuất kho sản phẩm, hàng hoá đưa đi trao đổi, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có các TK 155, 156,...

Đồng thời phản ánh doanh thu bán hàng và ghi tăng khoản đầu tư khác:

Nợ TK 228 - Đầu tư khác (2281) (tổng giá thanh toán)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (giá trị hợp lý của khoản đầu tư nhận được)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33311).

3.2. Kế toán cổ tức, lợi nhuận được chia bằng tiền hoặc tài sản phi tiền tệ (ngoại trừ trường hợp nhận cổ tức bằng cổ phiếu):

- Khi nhận được thông báo về cổ tức, lợi nhuận được chia cho giai đoạn sau ngày đầu tư, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Khi nhận được thông báo về cổ tức, lợi nhuận được chia cho giai đoạn trước ngày đầu tư, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có TK 228 - Đầu tư khác (2281).

- Trường hợp nhận được khoản cổ tức, lợi nhuận mà khoản cổ tức, lợi nhuận đó đã sử dụng để đánh giá lại giá trị khoản đầu tư khi xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hoá và ghi tăng vốn Nhà nước, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có TK 228 - Đầu tư khác (2281).

3.3. 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 không còn quyền đồng kiểm soát hoặc không còn ảnh hưởng đáng kể, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131...

Nợ TK 228 - Đầu tư khác (2281)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu lỗ)

Có các TK 221, 222

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi).

3.4. Thanh lý, nhượng bán các khoản đầu tư khác:

- Trường hợp bán, thanh lý có lãi, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131...

Có TK 228 - Đầu tư khác (giá trị ghi sổ)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (giá bán lớn hơn GTGS).

- Trường hợp bán, thanh lý bị lỗ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131...

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (giá bán nhỏ hơn giá trị ghi sổ)

Có TK 228 - Đầu tư khác (giá trị ghi sổ).

3.5. Khi nhà đầu tư góp thêm vốn và trở thành công ty mẹ, bên có quyền đồng kiểm soát hoặc có ảnh hưởng đáng kể, ghi:

Nợ các TK 221, 222

Có các TK 111, 112 (số tiền đầu tư thêm)

Có TK 228 - Đầu tư khác.

Điều 44. Kế toán giao dịch hợp đồng hợp tác kinh doanh

1. Nguyên tắc kế toán

1.1. Hợp đồng hợp tác kinh doanh (BCC) là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế nhưng không hình thành pháp nhân độc lập. Hoạt động này có thể được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn theo thỏa thuận liên doanh hoặc kiểm soát bởi một trong số các bên tham gia.

1.2. BCC có thể được thực hiện dưới hình thức cùng nhau xây dựng tài sản hoặc hợp tác trong một số hoạt động kinh doanh. Các bên tham gia trong BCC có thể thỏa thuận chia doanh thu, chia sản phẩm hoặc chia lợi nhuận sau thuế.

1.3. Trong mọi trường hợp, khi nhận tiền, tài sản của các các bên khác đóng góp cho hoạt động BCC, bên nhận phải kế toán là nợ phải trả, không được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu.

1.4. Đối với BCC theo hình thức tài sản đồng kiểm soát

a) Tài sản đồng kiểm soát bởi các bên tham gia liên doanh là tài sản được các bên tham gia liên doanh mua, xây dựng, 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. Các bên tham gia liên doanh được ghi nhận phần giá trị tài sản đồng kiểm soát mà mình được hưởng là tài sản trên Báo cáo tài chính của mình

b) Mỗi bên tham gia liên doanh được nhận sản phẩm hoặc doanh thu từ việc sử dụng và khai thác tài sản đồng kiểm soát và chịu một phần chi phí phát sinh theo thỏa thuận trong hợp đồng.

c) Các bên tham gia liên doanh phải mở sổ kế toán chi tiết trên cùng hệ thống sổ kế toán của mình để ghi chép và phản ánh trong Báo cáo tài chính của mình những nội dung sau đây:

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

Đối với TSCĐ, BĐSĐT khi mang đi góp vốn vào BCC và không chuyển quyền sở hữu từ bên góp vốn thành sở hữu chung của các bên thì bên nhận tài sản theo dõi như tài sản nhận giữ hộ, không hạch toán tăng tài sản và nguồn vốn kinh doanh; Bên góp tài sản không ghi giảm tài sản trên sổ kế toán mà chỉ theo dõi chi tiết địa điểm, vị trí, nơi đặt tài sản.

Đối với TSCĐ, BĐSĐT mang đi góp vốn có sự chuyển quyền sở hữu từ bên góp vốn thành quyền sở hữu chung, trong quá trình đang xây dựng tài sản đồng kiểm soát, bên mang tài sản đi góp phải ghi giảm tài sản trên sổ kế toán và ghi nhận giá trị tài sản vào chi phí xây dựng cơ bản dở dang. Sau khi tài sản đồng kiểm soát hoàn thành, bàn giao, đưa vào sử dụng, căn cứ vào giá trị tài sản được chia, các bên ghi nhận tăng tài sản của mình phù hợp với mục đích sử dụng.

1.5. Đối với BCC dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát

a) Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát là hoạt động liên doanh không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Các bên liên doanh có nghĩa vụ và được hưởng quyền lợi theo thỏa thuận trong hợp đồng. Hoạt động của hợp đồng liên doanh được các bên góp vốn thực hiện cùng với các hoạt động kinh doanh thông thường khác của từng bên.

b) Hợp đồng hợp tác kinh doanh quy định các khoản chi phí phát sinh riêng cho hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát do mỗi bên liên doanh bỏ ra thì bên đó phải gánh chịu. Đối với các khoản chi phí chung (nếu có) thì căn cứ vào các thỏa thuận trong hợp đồng để phân chia cho các bên góp vốn.

c) Các bên tham gia liên doanh phải mở sổ kế toán để ghi chép và phản ánh

trong Báo cáo tài chính của mình các nội dung sau đây:

- Tài sản góp vốn liên doanh và chịu sự kiểm soát của bên góp vốn liên doanh;
- Các khoản nợ phải trả phải gánh chịu;
- Doanh thu được chia từ việc bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh;
- Chi phí phải gánh chịu.

d) Khi bên liên doanh có phát sinh chi phí chung phải mở sổ kế toán để ghi chép, tập hợp toàn bộ các chi phí chung đó. Định kỳ căn cứ vào các thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh về việc phân bổ các chi phí chung, kế toán lập Bảng phân bổ chi phí chung, được các bên liên doanh xác nhận, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Bảng phân bổ chi phí chung kèm theo các chứng từ gốc hợp pháp là căn cứ để mỗi bên liên doanh kế toán chi phí chung được phân bổ từ hợp đồng.

e) Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định chia sản phẩm, định kỳ theo thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh, các bên liên doanh phải lập Bảng phân chia sản phẩm cho các bên góp vốn và được các bên xác nhận số lượng, quy cách sản phẩm được chia từ hợp đồng, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Mỗi khi thực giao sản phẩm, các bên liên doanh phải lập Phiếu giao nhận sản phẩm (hoặc phiếu xuất kho) làm 2 bản, giao cho mỗi bên giữ một bản. Phiếu giao nhận sản phẩm là căn cứ để các bên liên doanh ghi sổ kế toán, theo dõi và là căn cứ thanh lý hợp đồng.

d) Trường hợp BCC phát sinh các chi phí, doanh thu chung mà các bên tham gia hợp đồng phải gánh chịu hoặc được hưởng thì các bên tham gia liên doanh phải thực hiện các quy định về kế toán như đối với trường hợp hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.

1.6.. Trường hợp BCC chia lợi nhuận sau thuế

a) BCC chia lợi nhuận sau thuế thường là BCC dưới hình thức hoạt động đồng kiểm soát hoặc do một bên kiểm soát. Trường hợp BCC chia lợi nhuận sau thuế, các bên phải cử ra một bên để kế toán toàn bộ các giao dịch của BCC, ghi nhận doanh thu, chi phí, theo dõi riêng kết quả kinh doanh của BCC và quyết toán thuế. Khi quyết định ký kết BCC theo hình thức này, các bên phải cân nhắc về rủi ro có thể phải gánh chịu do:

- Một số khoản chi phí không được tính đầy đủ là chi phí tính thuế do không có sự chuyển giao tài sản giữa các bên, ví dụ:

+ Chi phí khấu hao của một số TSCĐ sẽ không được cơ quan thuế chấp nhận do bên tham gia BCC không làm thủ tục chuyển quyền sở hữu cho bên thực hiện kế toán và quyết toán thuế cho BCC;

+ Một số khoản chi phí của các bên tham gia không được cơ quan thuế chấp nhận do hóa đơn đầu vào không mang tên bên kế toán và quyết toán thuế của BCC;

+ Một số chi phí phát sinh tại bên tham gia BCC không thể chuyển cho bên kế toán và quyết toán thuế do các rào cản của pháp luật, ví dụ bên tham gia BCC có hóa đơn nộp tiền sử dụng đất nhưng pháp luật không cho phép bên phát sinh chi phí tiền sử dụng đất cho bên kế toán và quyết toán thuế thuê lại đất nên chi phí thuê đất không được tính vào chi phí của BCC.

- Rủi ro về chính sách:

+ Bên kế toán và quyết toán thuế cho BCC có thể phát sinh lỗ lũy kế, tuy nhiên riêng kết quả của hoạt động BCC thì có lãi. Trường hợp này thay vì được bù trừ số lãi từ BCC với số lỗ các hoạt động khác, doanh nghiệp vẫn phải nộp thuế TNDN đối với BCC; Nếu BCC lỗ nhưng các hoạt động khác có lãi, doanh nghiệp có thể chỉ được bù trừ một phần lỗ tương ứng với phần được chia trong BCC;

+ Đối với các bên khác nếu đưa TSCĐ vào dùng cho hoạt động của BCC thì có thể sẽ không được tính chi phí khấu hao là chi phí được trừ tại doanh nghiệp do không sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh tại doanh nghiệp (không phù hợp với doanh thu của các hoạt động khác).

b) Trường hợp BCC quy định chia lợi nhuận sau thuế, bên thực hiện kế toán và quyết toán thuế phải căn cứ vào bản chất của hợp đồng để kế toán một cách phù hợp theo nguyên tắc:

- Nếu BCC quy định các bên khác tham gia BCC được hưởng một khoản lợi nhuận cố định mà không phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của hợp đồng, trường hợp này mặc dù hình thức pháp lý của hợp đồng là BCC nhưng bản chất của hợp đồng là thuê tài sản. Trường hợp này, bên kế toán và quyết toán thuế thực chất là bên có quyền điều hành và chi phối hoạt động của BCC, phải áp dụng phương pháp kế toán thuê tài sản cho hợp đồng, ghi nhận khoản phải trả cho các bên khác là chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ, cụ thể:

+ Ghi nhận toàn bộ doanh thu, chi phí và lợi nhuận sau thuế của BCC trên

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của mình; Lãi trên cổ phiếu và các chỉ tiêu phân tích tài chính được tính đối với toàn bộ doanh thu, chi phí và lợi nhuận của BCC;

+ Ghi nhận toàn bộ Lợi nhuận sau thuế của BCC vào chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” của Bảng cân đối kế toán, các chỉ tiêu tài chính liên quan đến tỷ suất lợi nhuận sau thuế được xác định bao gồm toàn bộ kết quả của BCC.

+ Các bên khác ghi nhận doanh thu cho thuê tài sản đối với khoản được chia từ BCC.

- Nếu BCC quy định các bên khác trong BCC chỉ được phân chia lợi nhuận nếu kết quả hoạt động của BCC có lãi, đồng thời phải gánh chịu lỗ, trường hợp này mặc dù hình thức pháp lý của BCC là chia lợi nhuận sau thuế nhưng bản chất của BCC là chia doanh thu, chi phí, các bên thường phải có quyền, điều kiện, khả năng để đồng kiểm soát hoạt động cũng như dòng tiền của BCC. Bên kế toán và quyết toán thuế phải áp dụng phương pháp kế toán BCC chia doanh thu để ghi nhận doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong kỳ, đồng thời cung cấp bằng chứng về việc quyết toán thuế cho các bên khác, cụ thể:

+ Ghi nhận trên Báo cáo kết quả kinh doanh phần doanh thu, chi phí và lợi nhuận tương ứng với phần được chia theo thỏa thuận của BCC; Lãi trên cổ phiếu và các chỉ tiêu phân tích tài chính chỉ được tính đối phần doanh thu, chi phí và lợi nhuận được trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; Bên quyết toán thuế cung cấp bản sao các hồ sơ, tài liệu về việc đã thực hiện nghĩa vụ với NSNN của BCC cho các bên trong BCC để phục vụ việc quyết toán thuế của các bên khác trong BCC;

+ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Bảng cân đối kế toán chỉ bao gồm phần lợi nhuận sau thuế tương ứng của từng bên được hưởng.

+ Các bên khác được ghi nhận trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phần doanh thu, chi phí tương ứng với phần mình được chia từ BCC, báo cáo cơ quan thuế về việc khoản doanh thu, chi phí này đã được thực hiện nghĩa vụ thuế làm căn cứ điều chỉnh số thuế TNDN phải nộp.

2. Phương pháp kế toán BCC theo hình thức tài sản đồng kiểm soát

2.1. Trường hợp các bên tham gia BCC góp tiền mua tài sản đồng kiểm soát, mỗi bên căn cứ vào số tiền thực góp để mua tài sản, ghi:

Nợ các TK 211, 213, 217

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

Có các TK 111, 112, 331, 341.

2.2. Trường hợp các bên tham gia BCC tự thực hiện hoặc phối hợp 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 tham gia BCC, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (chi tiết tài sản đồng kiểm soát)

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

Có các TK 111, 112, 152, 153, 155, 156, 211, 213...

Có các TK 331, 3411,...

2.3. Khi công trình đầu tư XDCB hoàn thành, đưa vào sử dụng, các bên phải quyết toán và phân chia giá trị tài sản đồng kiểm soát. Căn cứ biên bản chia tài sản đồng kiểm soát, các bên phải xác định giá trị hợp lý của từng tài sản để ghi nhận phù hợp với quy định của pháp luật, ghi:

Nợ các TK 211, 213, 217 (chi tiết phần tài sản đồng kiểm soát theo giá trị hợp lý của từng phần tài sản được chia)

Nợ TK 138 - Phải thu khác (chi phí không được duyệt, phải thu hồi- nếu có)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (nếu giá trị hợp lý của tài sản được chia nhỏ hơn chi phí đầu tư xây dựng)

Có TK 241 - XDCB dở dang

Có TK 711 - Thu nhập khác (nếu giá trị hợp lý của tài sản được chia lớn hơn chi phí đầu tư xây dựng).

2.4. Phương pháp ghi chép các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến kế toán chi phí, doanh thu mà các bên tham gia liên doanh tài sản đồng kiểm soát phải gánh chịu hoặc được hưởng khi tài sản đi vào hoạt động và BCC chuyển sang hình thức hoạt động đồng kiểm soát thực hiện như quy định đối với trường hợp hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.

3. Phương pháp kế toán BCC theo hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát

3.1. Kế toán góp vốn và nhận vốn góp hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát

a) Tại bên nhận vốn góp

- Căn cứ biên bản góp vốn của các bên tham gia hợp đồng liên doanh đồng kiểm soát, bên nhận vốn góp ghi:

Nợ các TK 111, 112, 152, 155, 156...

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

Khi trả lại vốn góp cho các bên, kế toán ghi đảo bút toán trên. Nếu có chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản trả lại và giá trị khoản nhận góp của các bên, kế toán phản ánh thu nhập khác hoặc chi phí khác.

- Nếu nhận vốn góp bằng TSCĐ mà không có sự chuyển giao quyền sở hữu, bên nhận vốn góp chỉ theo dõi chi tiết trên hệ thống quản trị và thuyết minh như tài sản nhận giữ hộ.

b) Tại bên góp vốn

- Căn cứ biên bản góp vốn của các bên tham gia hợp đồng liên doanh đồng kiểm soát, bên nhận góp vốn ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác

Có các TK 111, 112, 152, 155, 156...

Khi nhận lại vốn góp, kế toán ghi đảo bút toán trên. Nếu có chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản nhận về và giá trị khoản vốn góp, kế toán phản ánh thu nhập khác hoặc chi phí khác.

- Nếu góp vốn bằng TSCĐ mà không có sự chuyển giao quyền sở hữu, bên góp vốn không ghi giảm TSCĐ mà chỉ theo dõi chi tiết trên hệ thống quản trị và thuyết minh về địa điểm đặt tài sản.

3.2. Kế toán chi phí phát sinh riêng tại mỗi bên liên doanh

- Căn cứ vào các hóa đơn, chứng từ liên quan, tập hợp chi phí phát sinh riêng mà bên liên doanh phải gánh chịu khi tham gia hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát, ghi:

Nợ các TK 621, 622, 627, 641, 642 (chi tiết cho hợp đồng liên doanh)

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

Có các TK 111, 112, 331,...

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí phát sinh riêng để tổng hợp chi phí SXKD của hợp đồng liên doanh, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí SXKD dở dang (chi tiết cho hợp đồng liên doanh)

Có các TK 621, 622, 627 (chi tiết cho hợp đồng liên doanh).

3.3. Kế toán chi phí phát sinh chung do mỗi bên tham gia liên doanh gánh chịu:

a) Kế toán tại bên tham gia liên doanh có phát sinh chi phí chung:

- Khi phát sinh chi phí chung do mỗi bên liên doanh phải gánh chịu, căn cứ vào các hóa đơn, chứng từ liên quan, ghi:

Nợ các TK 621, 622, 627, 641, 642 (chi tiết cho hợp đồng liên doanh)

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

Có các TK 111, 112, 331,...

- Nếu hợp đồng liên doanh quy định phải phân chia chi phí chung, cuối kỳ căn cứ vào quy định của hợp đồng, kế toán lập Bảng phân bổ chi phí chung cho các bên góp vốn liên doanh và sau khi được các bên liên doanh chấp nhận, căn cứ vào chi phí được phân bổ cho các bên góp vốn liên doanh khác, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (chi tiết cho từng đối tác)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu chia thuế đầu vào)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (nếu thuế đầu vào của chi phí chung đã khấu trừ hết, phải ghi tăng số thuế đầu ra phải nộp)

Có các TK 621, 622, 627, 641, 642.

b) Kế toán tại bên liên doanh không hạch toán chi phí chung cho hợp đồng liên doanh:

Căn cứ vào Bảng phân bổ chi phí chung của hợp đồng liên doanh đã được các bên góp vốn liên doanh chấp nhận (do bên tham gia liên doanh có phát sinh chi phí chung thông báo), ghi:

Nợ các TK 621, 622, 623, 641, 642 (chi tiết cho hợp đồng liên doanh)

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

Có TK 338 - Phải trả khác (chi tiết cho bên tham gia liên doanh có phát sinh chi phí chung).

3.4. Kế toán trong trường hợp hợp đồng chia sản phẩm:

- Khi nhận sản phẩm được chia từ hợp đồng liên doanh nhập kho, căn cứ vào phiếu giao nhận sản phẩm từ hợp đồng, phiếu nhập kho và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (nếu sản phẩm được chia chưa phải là thành phẩm cuối cùng)

Nợ TK 155 - Thành phẩm (nếu sản phẩm được chia là thành phẩm)

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán (nếu gửi sản phẩm được chia đem đi bán ngay không qua kho)

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang (gồm chi phí phát sinh riêng và chi phí chung mà mỗi bên tham gia liên doanh phải gánh chịu) (chi tiết cho hợp đồng liên doanh).

- Khi nhận sản phẩm được chia từ hợp đồng và đưa vào sử dụng ngay cho sản xuất sản phẩm khác, căn cứ vào phiếu giao nhận sản phẩm từ hợp đồng và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang (gồm chi phí phát sinh riêng và chi phí chung mà mỗi bên tham gia liên doanh phải gánh chịu) (chi tiết cho hợp đồng liên doanh).

- Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định không chia sản phẩm mà giao cho một bên bán ra ngoài, sau khi phát hành hóa đơn cho bên bán sản phẩm, kết chuyển chi phí phát sinh riêng và chi phí chung mà mỗi bên tham gia liên doanh phải gánh chịu vào giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang (gồm chi phí phát sinh riêng và chi phí chung mà mỗi bên tham gia liên doanh phải gánh chịu) (chi tiết cho hợp đồng liên doanh).

3.5. Kế toán doanh thu bán sản phẩm trong trường hợp một bên tham gia liên doanh bán hộ hàng hóa và chia doanh thu cho các đối tác khác:

a) Kế toán ở bên bán sản phẩm:

- Khi bán sản phẩm theo quy định của hợp đồng, bên bán phải phát hành hóa đơn cho toàn bộ sản phẩm bán ra, đồng thời phản ánh tổng số tiền bán sản phẩm của hoạt động liên doanh, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (chi tiết hợp đồng liên doanh)

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

- Căn cứ vào quy định của hợp đồng liên doanh và Bảng phân bổ doanh thu, phản ánh doanh thu tương ứng với lợi ích của bên tham gia liên doanh được hưởng, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (chi tiết cho hợp đồng liên doanh)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (lợi ích mà bên bán được hưởng theo thỏa thuận trong hợp đồng).

- Sau khi đối chiếu chi phí phát sinh chung mỗi bên phải gánh chịu và doanh thu chia cho các bên theo hợp đồng, kế toán bù trừ khoản phải thu khác và phải trả khác (chi tiết cho từng bên tham gia BCC), ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác

Có TK 138 - Phải thu khác.

- Khi thanh toán tiền bán sản phẩm do bên đối tác tham gia liên doanh không bán sản phẩm được hưởng, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (từng đối tác tham gia liên doanh)

Có các TK 111, 112,...

b) Kế toán ở bên không bán sản phẩm:

- Bên liên doanh không tham gia bán sản phẩm của liên doanh, căn cứ vào

bảng phân bổ doanh thu đã được các bên tham gia liên doanh xác nhận và chứng từ có liên quan do bên bán sản phẩm cung cấp, lập hóa đơn cho bên bán sản phẩm theo số doanh thu mà mình được hưởng, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (bao gồm cả thuế GTGT nếu chia cả thuế GTGT đầu ra, chi tiết cho đối tác tham gia liên doanh bán sản phẩm)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (chi tiết cho hợp đồng liên doanh và theo số tiền được chia)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (nếu chia thuế GTGT đầu ra).

- Khi bên đối tác tham gia liên doanh thanh toán tiền bán sản phẩm, căn cứ vào số tiền thực nhận, ghi:

Nợ các TK 111, 112,... (số tiền do đối tác trong hợp đồng chuyển trả)

Có TK 138 - Phải thu khác (chi tiết từng bên bán sản phẩm).

4. Phương pháp kế toán BCC chia lợi nhuận sau thuế

4.1. Trường hợp các bên được chia một khoản cố định không phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của BCC (Bên kế toán và quyết toán thuế kiểm soát BCC),:

a) Tại bên thực hiện kế toán và quyết toán thuế cho BCC

- Trường hợp nhận tiền, vật tư, hàng hóa của các bên góp vốn, ghi:

Nợ các TK 112, 152, 156...

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

- Khi phát sinh các khoản doanh thu, chi phí cho BCC, kế toán nhận toàn bộ doanh thu, chi phí như đối với các giao dịch của chính mình theo quy định của pháp luật.

- Khi xác định số tiền phải trả định kỳ cho các bên khác theo hợp đồng, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

- Trả lại cho các bên số tiền, vật tư đã nhận góp vốn, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác

Có các TK 112, 152, 156...

Nếu có chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản trả lại và giá trị khoản vốn nhận góp của các bên, kế toán phản ánh thu nhập khác hoặc chi phí khác.

b) Tại bên không thực hiện kế toán và không quyết toán thuế cho BCC

- Khi góp vốn vào BCC, ghi:
Nợ TK 138 - Phải thu khác
 Có các TK 112, 152, 156...

- Khi nhận được thông báo về số lãi được chia từ BCC, ghi:
Nợ TK 138 - Phải thu khác
 Có TK 511 - Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ (5113).

- Khi nhận lại vốn góp, ghi:
Nợ các TK 112, 152, 156...
 Có TK 138 - Phải thu khác.

Nếu có chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản nhận về và giá trị khoản vốn góp, kế toán phản ánh thu nhập khác hoặc chi phí khác.

4.2. Trường hợp các bên được chia lợi nhuận phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của BCC (các bên có quyền đồng kiểm soát BCC):

a) Tại bên kế toán và quyết toán thuế

a1) Việc ghi nhận vốn góp và trả lại vốn góp cho các bên thực hiện tương tự điểm 4.1 nêu trên.

a2) Khi ghi nhận doanh thu của BCC, kế toán ghi nhận toàn bộ doanh thu phát sinh trên sổ kế toán TK 511 để làm căn cứ đối chiếu, giải trình và xác định doanh thu tính thuế cho BCC:

- Ghi nhận doanh thu của BCC, ghi:
Nợ các TK 112, 131
 Có TK 511 - Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ
 Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

Trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chỉ khoản doanh thu tương ứng với phần được hưởng mới được trình bày trong chỉ tiêu “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”

- Định kỳ, kế ghi giảm doanh thu của BCC tương ứng với phần các bên được hưởng, ghi:
Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ
Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (nếu chia cả thuế GTGT)
 Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

a3) Khi ghi nhận chi phí của BCC, kế toán ghi nhận toàn bộ chi phí trên sổ kế toán các tài khoản chi phí liên quan để làm căn cứ đối chiếu, xác định chi phí tính thuế của BCC:

- Khi phát sinh chi phí của BCC, ghi:

- Nợ các TK 632, 641, 642...

- Có các TK 112, 331, 154, 155...

Trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chỉ các khoản chi phí tương ứng với phần phải gánh chịu mới được trình bày trong các chỉ tiêu về chi phí.

- Định kỳ, kế toán ghi giảm chi phí của BCC tương ứng với phần các bên khác phải gánh chịu, ghi:

- Nợ TK 138 - Phải thu khác

- Có các TK 632, 641, 642.

- Khi xác định số thuế TNDN phải nộp cho BCC, bên quyết toán thuế thông báo cho các bên khác về nghĩa vụ đối với số thuế phải nộp của từng bên, ghi:

- Nợ TK 8211 - Chi phí thuế TNDN (số phải nộp của bên quyết toán thuế)

- Nợ TK 138 - Phải thu khác (số nộp hộ các bên khác trong BCC)

- Có TK 3334 - Thuế TNDN (tổng số thuế TNDN phải nộp).

- Sau khi đối chiếu chi phí phát sinh chung mỗi bên phải gánh chịu và doanh thu chia cho các bên theo hợp đồng, kế toán bù trừ khoản phải thu khác và phải trả khác (chi tiết cho từng bên tham gia BCC), ghi:

- Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác

- Có TK 138 - Phải thu khác.

b) Tại bên không kế toán và không quyết toán thuế

- Khi góp vốn vào BCC, ghi:

- Nợ TK 138 - Phải thu khác

- Có các TK 112, 152, 156...

- Căn cứ vào Bảng phân bổ chi phí của hợp đồng liên doanh đã được các bên góp vốn liên doanh chấp nhận (do bên kế toán và quyết toán thuế thông báo), ghi:

- Nợ các TK 621, 622, 623, 641, 642 (chi tiết cho hợp đồng liên doanh)

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

- Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

- Căn cứ số thuế TNDN phải nộp được bên quyết toán thuế thông báo, ghi:

- Nợ TK 821 - Chi phí thuế TNDN hiện hành

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

- Căn cứ vào bảng phân bổ doanh thu đã được các bên tham gia liên doanh xác nhận và chứng từ có liên quan do bên bán sản phẩm cung cấp, lập hóa đơn cho bên bán sản phẩm theo số doanh thu mà mình được hưởng, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (bao gồm cả thuế GTGT nếu chia cả thuế GTGT đầu ra, chi tiết cho đối tác tham gia liên doanh bán sản phẩm)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (chi tiết cho hợp đồng liên doanh và theo số tiền được chia)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (nếu chia thuế GTGT đầu ra).

- Sau khi đối chiếu chi phí phát sinh chung mỗi bên phải gánh chịu và doanh thu chia cho các bên theo hợp đồng, kế toán bù trừ khoản phải thu khác và phải trả khác (chi tiết cho từng bên tham gia BCC), ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác

Có TK 138 - Phải thu khác.

- Khi bên đối tác tham gia liên doanh thanh toán tiền bán sản phẩm, căn cứ vào số tiền thực nhận, ghi:

Nợ các TK 111, 112,... (số tiền do đối tác trong hợp đồng chuyển trả)

Có TK 138 - Phải thu khác (chi tiết từng bên bán sản phẩm).

- Khi nhận lại vốn góp, ghi:

Nợ các TK 112, 152, 156...

Có TK 138 - Phải thu khác

Nếu có chênh lệch giữa giá trị hợp lý của tài sản nhận về và giá trị khoản vốn góp, kế toán phản ánh thu nhập khác hoặc chi phí khác.

Điều 45. Tài khoản 229 - Dự phòng tổn thất tài sản

1. Nguyên tắc kế toán

1.1. Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các khoản dự phòng tổn thất tài sản, gồm:

a) Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh: Là dự phòng phần giá trị bị tổn thất có thể xảy ra do giảm giá các loại chứng khoán doanh nghiệp đang nắm giữ vì mục đích kinh doanh;

b) Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác: Là khoản dự phòng tổn thất do doanh nghiệp nhận vốn góp đầu tư (công ty con, liên doanh, liên kết) bị lỗ dẫn đến

nhà đầu tư có khả năng mất vốn hoặc khoản dự phòng do suy giảm giá trị các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết.

- Đối với khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, nhà đầu tư chỉ trích lập khoản dự phòng do công ty liên doanh, liên kết bị lỗ nếu Báo cáo tài chính không áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu đối với khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

- Riêng khoản đầu tư mà nhà đầu tư nắm giữ lâu dài (không phân loại là chứng khoán kinh doanh) và không có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư, việc lập dự phòng được thực hiện như sau:

+ Đối với khoản đầu tư vào cổ phiếu niêm yết hoặc giá trị hợp lý khoản đầu tư được xác định tin cậy, việc lập dự phòng dựa trên giá trị thị trường của cổ phiếu (tương tự như dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh);

+ Đối với khoản đầu tư không xác định được giá trị hợp lý tại thời điểm báo cáo, việc lập dự phòng được thực hiện căn cứ vào khoản lỗ của bên được đầu tư (dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác)

c) Dự phòng phải thu khó đòi: Là khoản dự phòng phân giá trị các khoản nợ phải thu và các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn khác có bản chất tương tự các khoản phải thu khó có khả năng thu hồi.

d) Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: Là khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho khi có sự suy giảm của giá trị thuần có thể thực hiện được so với giá gốc của hàng tồn kho.

1.2. Nguyên tắc kế toán dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh

a) Doanh nghiệp được trích lập dự phòng đối với phần giá trị bị tổn thất có thể xảy ra khi có bằng chứng chắc chắn cho thấy giá trị thị trường của các loại chứng khoán doanh nghiệp đang nắm giữ vì mục đích kinh doanh bị giảm so với giá trị ghi sổ.

b) Điều kiện, căn cứ và mức trích lập hoặc hoàn nhập dự phòng thực hiện theo các quy định của pháp luật.

c) Việc trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh được thực hiện ở thời điểm lập Báo cáo tài chính:

- Nếu số dự phòng phải lập năm nay cao hơn số dự phòng đang ghi trên sổ kế toán thì doanh nghiệp trích lập bổ sung số chênh lệch đó và ghi nhận vào chi phí tài chính trong kỳ.

- Nếu số dự phòng phải lập năm nay thấp hơn số dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết thì doanh nghiệp hoàn nhập số chênh lệch đó và ghi giảm chi phí tài chính.

1.3. Nguyên tắc kế toán dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác

a) Đối với các đơn vị được đầu tư là công ty mẹ, căn cứ để nhà đầu tư trích lập dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác là Báo cáo tài chính hợp nhất của công ty mẹ đó. Đối với các đơn vị được đầu tư là doanh nghiệp độc lập không có công ty con, căn cứ để nhà đầu tư trích lập dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác là Báo cáo tài chính của bên được đầu tư đó.

b) Việc trích lập và hoàn nhập khoản dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác được thực hiện ở thời điểm lập Báo cáo tài chính cho từng khoản đầu tư theo nguyên tắc:

- Nếu số dự phòng phải lập năm nay cao hơn số dự phòng đang ghi trên sổ kế toán thì doanh nghiệp trích lập bổ sung số chênh lệch đó và ghi nhận vào chi phí tài chính trong kỳ.

- Nếu số dự phòng phải lập năm nay thấp hơn số dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết thì doanh nghiệp hoàn nhập số chênh lệch đó và ghi giảm chi phí tài chính.

1.4. Nguyên tắc kế toán dự phòng nợ phải thu khó đòi

a) Khi lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp xác định các khoản nợ phải thu khó đòi và các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn có bản chất tương tự có khả năng không đòi được để trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng phải thu khó đòi.

b) Doanh nghiệp trích lập dự phòng phải thu khó đòi khi:

- Nợ phải thu quá hạn thanh toán ghi trong hợp đồng kinh tế, các khế ước vay nợ, bản cam kết hợp đồng hoặc cam kết nợ, doanh nghiệp đã đòi nhiều lần nhưng vẫn chưa thu được. Việc xác định thời gian quá hạn của khoản nợ phải thu

được xác định là khó đòi phải trích lập dự phòng được căn cứ vào thời gian trả nợ gốc theo hợp đồng mua, bán ban đầu, không tính đến việc gia hạn nợ giữa các bên;

- Nợ phải thu chưa đến thời hạn thanh toán nhưng khách nợ đã lâm vào tình trạng phá sản hoặc đang làm thủ tục giải thể, mất tích, bỏ trốn;

c) Điều kiện, căn cứ trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi

- Phải có chứng từ gốc hoặc giấy xác nhận của khách nợ về số tiền còn nợ chưa trả bao gồm: Hợp đồng kinh tế, khế ước vay nợ, bản thanh lý hợp đồng, cam kết nợ, đối chiếu công nợ...

- Mức trích lập dự phòng các khoản nợ phải thu khó đòi thực hiện theo quy định hiện hành.

- Các điều kiện khác theo quy định của pháp luật.

d) Việc trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng phải thu khó đòi được thực hiện ở thời điểm lập Báo cáo tài chính.

- Trường hợp khoản dự phòng phải thu khó đòi phải lập ở cuối kỳ kế toán này lớn hơn số dư khoản dự phòng phải thu khó đòi đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch lớn hơn được ghi tăng dự phòng và ghi tăng chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Trường hợp khoản dự phòng phải thu khó đòi phải lập ở cuối kỳ kế toán này nhỏ hơn số dư khoản dự phòng phải thu khó đòi đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm dự phòng và ghi giảm chi phí quản lý doanh nghiệp.

e) Đối với những khoản phải thu khó đòi kéo dài trong nhiều năm, doanh nghiệp đã cố gắng dùng mọi biện pháp để thu nợ nhưng vẫn không thu được nợ và xác định khách nợ thực sự không có khả năng thanh toán thì doanh nghiệp có thể phải làm các thủ tục bán nợ cho Công ty mua, bán nợ hoặc xóa những khoản nợ phải thu khó đòi trên sổ kế toán. Việc xóa các khoản nợ phải thu khó đòi phải thực hiện theo quy định của pháp luật và điều lệ doanh nghiệp. Số nợ này được theo dõi trong hệ thống quản trị của doanh nghiệp và trình bày trong thuyết minh Báo cáo tài chính. Nếu sau khi đã xóa nợ, doanh nghiệp lại đòi được nợ đã xử lý thì số nợ thu được sẽ hạch toán vào tài khoản 711 "Thu nhập khác".

1.5. Nguyên tắc kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho

a) Doanh nghiệp trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập khi có những bằng chứng tin cậy về sự suy giảm của giá trị thuần có thể thực hiện được so với giá gốc của hàng tồn kho. Dự phòng là khoản dự tính trước để đưa vào chi phí sản xuất, kinh doanh phần giá trị bị giảm xuống thấp hơn giá trị đã ghi sổ kế toán của hàng tồn kho và nhằm bù đắp các khoản thiệt hại thực tế xảy ra do vật tư, sản phẩm, hàng hóa tồn kho bị giảm giá.

b) Dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập vào thời điểm lập Báo cáo tài chính. Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải được thực hiện theo đúng các quy định của Chuẩn mực kế toán “Hàng tồn kho” và quy định của chế độ tài chính hiện hành.

c) Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải tính theo từng loại vật tư, hàng hóa, sản phẩm tồn kho. Đối với dịch vụ cung cấp dở dang, việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải được tính theo từng loại dịch vụ có mức giá riêng biệt.

d) Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho là giá bán ước tính của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường trừ (-) chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc bán chúng.

đ) Khi lập Báo cáo tài chính, căn cứ vào số lượng, giá gốc, giá trị thuần có thể thực hiện được của từng loại vật tư, hàng hóa, từng loại dịch vụ cung cấp dở dang, xác định khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập:

- Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán này lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch lớn hơn được ghi tăng dự phòng và ghi tăng giá vốn hàng bán.

- Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán này nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm dự phòng và ghi giảm giá vốn hàng bán.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 229 - Dự phòng tổn thất tài sản

Bên Nợ:

- Hoàn nhập chênh lệch giữa số dự phòng phải lập kỳ này nhỏ hơn số dự phòng đã trích lập kỳ trước chưa sử dụng hết;

- Bù đắp giá trị khoản đầu tư vào đơn vị khác khi có quyết định dùng số dự phòng đã lập để bù đắp số tổn thất xảy ra.
- Bù đắp phần giá trị đã được lập dự phòng của khoản nợ không thể thu hồi được phải xóa sổ.

Bên Có:

Trích lập các khoản dự phòng tổn thất tài sản tại thời điểm lập Báo cáo tài chính.

Số dư bên Có: Số dự phòng tổn thất tài sản hiện có cuối kỳ.

Tài khoản 229 - Dự phòng tổn thất tài sản có 4 tài khoản cấp 2

Tài khoản 2291 - Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh: Tài khoản này phản ánh tình hình trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh.

Tài khoản 2292 - Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác: Tài khoản này phản ánh tình hình trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng do doanh nghiệp nhận vốn góp đầu tư bị lỗ dẫn đến nhà đầu tư có khả năng mất vốn.

Tài khoản 2293 - Dự phòng phải thu khó đòi: Tài khoản này phản ánh tình hình trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng các khoản phải thu và các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn khó đòi.

Tài khoản 2294 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: Tài khoản này phản ánh tình hình trích lập hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Phương pháp kế toán dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh

a) Khi lập Báo cáo tài chính, căn cứ vào biến động giá trị thị trường của các khoản chứng khoán kinh doanh, nếu số phải lập kỳ này lớn hơn số đã lập từ kỳ trước, kế toán trích lập bổ sung phần chênh lệch, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2291).

b) Khi lập Báo cáo tài chính, căn cứ vào biến động giá trị thị trường của các khoản chứng khoán kinh doanh, nếu số phải lập kỳ này nhỏ hơn số đã lập từ kỳ trước, kế toán hoàn nhập phần chênh lệch, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2291)

Có TK 635 - Chi phí tài chính.

c) Kế toán xử lý khoản dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh trước khi doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước chuyển thành công ty cổ phần: Khoản dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh sau khi bù đắp tổn thất, nếu còn được hạch toán tăng vốn nhà nước, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2291)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (số chưa được dự phòng)

Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (số được ghi giảm khi xác định giá trị doanh nghiệp)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (số dự phòng đã lập cao hơn số tổn thất).

3.2. Phương pháp kế toán dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác

a) Khi lập Báo cáo tài chính, nếu số phải lập kỳ này lớn hơn số đã lập từ kỳ trước, kế toán trích lập bổ sung phần chênh lệch, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2292).

b) Khi lập Báo cáo tài chính, nếu số phải lập kỳ này nhỏ hơn số đã lập từ kỳ trước, kế toán hoàn nhập phần chênh lệch, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2292)

Có TK 635 - Chi phí tài chính.

c) Khi tổn thất thực sự xảy ra, 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 tổn thất tài sản (2292) (số đã lập dự phòng)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (số chưa lập dự phòng)

Có các TK 221, 222, 228 (giá gốc khoản đầu tư bị tổn thất).

d) Khoản dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn sau khi bù đắp tổn thất, nếu còn được hạch toán tăng vốn Nhà nước, khi doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước chuyển thành công ty cổ phần, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2292)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

3.3. Phương pháp kế toán dự phòng phải thu khó đòi

a) Khi lập Báo cáo tài chính, căn cứ các khoản nợ phải thu được phân loại là nợ phải thu khó đòi, nếu số dự phòng nợ phải thu khó đòi cần trích lập ở kỳ kế

toán này lớn hơn số dự phòng nợ phải thu khó đòi đã trích lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết, kế toán trích lập bổ sung phần chênh lệch, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2293).

b) Khi lập Báo cáo tài chính, căn cứ các khoản nợ phải thu được phân loại là nợ phải thu khó đòi, nếu số dự phòng nợ phải thu khó đòi cần trích lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng nợ phải thu khó đòi đã trích lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết, kế toán hoàn nhập phần chênh lệch, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2293)

Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp.

c) Đối với các khoản nợ phải thu khó đòi khi xác định là không thể thu hồi được, kế toán thực hiện xóa nợ theo quy định của pháp luật hiện hành. Căn cứ vào quyết định xóa nợ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 331, 334....(phần tổ chức cá nhân phải bồi thường)

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2293)(phần đã lập dự phòng)

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (phần được tính vào chi phí)

Có các TK 131, 138, 128, 244...

d) Đối với những khoản nợ phải thu khó đòi đã được xử lý xóa nợ, nếu sau đó lại thu hồi được nợ, kế toán căn cứ vào giá trị thực tế của khoản nợ đã thu hồi được, ghi:

Nợ các TK 111, 112,....

Có TK 711 - Thu nhập khác.

đ) Đối với các khoản nợ phải thu quá hạn được bán theo giá thỏa thuận, tùy từng trường hợp thực tế, kế toán ghi nhận như sau:

- Trường hợp khoản phải thu quá hạn chưa lập dự phòng phải thu khó đòi, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (theo giá bán thỏa thuận)

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (số tổn thất từ việc bán nợ)

Có các TK 131, 138, 128, 244...

- Trường hợp khoản phải thu quá hạn đã lập dự phòng phải thu khó đòi nhưng số đã lập dự phòng không đủ bù đắp tổn thất khi bán nợ thì số tổn thất còn lại được hạch toán vào chi phí quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (theo giá bán thỏa thuận)

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2293) (số đã lập dự phòng)

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (số tổn thất từ việc bán nợ)

Có các TK 131, 138, 128, 244...

e) Kế toán xử lý các khoản dự phòng phải thu khó đòi trước khi doanh nghiệp Nhà nước chuyển thành công ty cổ phần: Khoản dự phòng phải thu khó đòi sau khi bù đắp tổn thất, nếu được hạch toán tăng vốn Nhà nước, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2293)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

3.4. Phương pháp kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho

a) Khi lập Báo cáo tài chính, nếu số dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập kỳ này lớn hơn số đã trích lập từ các kỳ trước, kế toán trích lập bổ sung phần chênh lệch, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2294).

b) Khi lập Báo cáo tài chính, nếu số dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập kỳ này nhỏ hơn số đã trích lập từ các kỳ trước, kế toán hoàn nhập phần chênh lệch, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2294)

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán.

c) Kế toán xử lý khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đối với vật tư, hàng hóa bị hủy bỏ do hết hạn sử dụng, mất phẩm chất, hư hỏng, không còn giá trị sử dụng, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (số được bù đắp bằng dự phòng)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (nếu số tổn thất cao hơn số đã lập dự phòng)

Có các TK 152, 153, 155, 156.

d) Kế toán xử lý khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho trước khi doanh nghiệp 100% vốn nhà nước chuyển thành công ty cổ phần: Khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho sau khi bù đắp tổn thất, nếu được hạch toán tăng vốn nhà nước, ghi:

Nợ TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2294)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

Điều 46. Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này chỉ dùng ở đơn vị không thành lập ban quản lý dự án để phản ánh chi phí thực hiện các dự án đầu tư XDCB (bao gồm chi phí mua sắm mới TSCĐ, xây dựng mới hoặc sửa chữa, cải tạo, mở rộng hay trang bị lại kỹ thuật công trình) và tình hình quyết toán dự án đầu tư XDCB ở các doanh nghiệp có tiến hành công tác mua sắm TSCĐ, đầu tư XDCB, sửa chữa lớn TSCĐ.

Công tác đầu tư XDCh và sửa chữa lớn TSCĐ của doanh nghiệp có thể được thực hiện theo phương thức giao thầu hoặc tự làm. Ở các doanh nghiệp tiến hành đầu tư XDCh theo phương thức tự làm thì tài khoản này phản ánh cả chi phí phát sinh trong quá trình xây lắp, sửa chữa.

Các đơn vị có thành lập ban quản lý dự án đầu tư xây dựng và tổ chức bộ máy kế toán riêng thì thực hiện theo quy định của Thông tư số 195/2012/TT-BTC hướng dẫn Chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư.

b) Chi phí thực hiện các dự án đầu tư XDCh là toàn bộ chi phí cần thiết để xây dựng mới hoặc sửa chữa, cải tạo, mở rộng hay trang bị lại kỹ thuật công trình. Chi phí đầu tư XDCh được xác định trên cơ sở khối lượng công việc, hệ thống định mức, chỉ tiêu kinh tế - kỹ thuật và các chế độ chính sách của Nhà nước, đồng thời phải phù hợp những yếu tố khách quan của thị trường trong từng thời kỳ và được thực hiện theo quy chế về quản lý đầu tư XDCh. Chi phí đầu tư XDCh, bao gồm:

- Chi phí xây dựng;
- Chi phí thiết bị;
- Chi phí bồi thường, hỗ trợ và tái định cư;
- Chi phí quản lý dự án;
- Chi phí tư vấn đầu tư xây dựng
- Chi phí khác.

Tài khoản 241 được mở chi tiết theo từng công trình, hạng mục công trình và ở mỗi hạng mục công trình phải được hạch toán chi tiết từng nội dung chi phí đầu tư XDCh và được theo dõi lũy kế kể từ khi khởi công đến khi công trình, hạng mục công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng.

c) Khi đầu tư XDCh các chi phí xây lắp, chi phí thiết bị thường tính trực tiếp cho từng công trình; Các chi phí quản lý dự án và chi phí khác thường được chi chung. Chủ đầu tư phải tiến hành tính toán, phân bổ chi phí quản lý dự án và chi phí khác cho từng công trình theo nguyên tắc:

- Nếu xác định được riêng các chi phí quản lý dự án và chi phí khác liên quan trực tiếp đến từng công trình thì tính trực tiếp cho công trình đó;

- Các chi phí quản lý dự án và chi phí khác chi chung có liên quan đến nhiều công trình mà không tính trực tiếp được cho từng công trình thì đơn vị được quyền phân bổ theo những tiêu thức phù hợp nhất với từng công trình.

d) Trường hợp dự án đã hoàn thành đưa vào sử dụng nhưng quyết toán dự án chưa được duyệt thì doanh nghiệp ghi tăng nguyên giá TSCĐ theo giá tạm tính (giá tạm tính phải căn cứ vào chi phí thực tế đã bỏ ra để có được TSCĐ) để trích khấu hao, nhưng sau đó phải điều chỉnh theo giá quyết toán được phê duyệt.

đ) Chi phí sửa chữa, bảo dưỡng, duy trì cho TSCĐ hoạt động bình thường được hạch toán trực tiếp vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Đối với các TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật phải sửa chữa, bảo trì, duy tu định kỳ, kế toán được trích lập dự phòng phải trả và tính trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh để có nguồn trang trải khi việc sửa chữa, bảo trì phát sinh.

e) Chủ đầu tư xây dựng bất động sản sử dụng tài khoản này để tập hợp chi phí xây dựng TSCĐ hoặc bất động sản đầu tư. Trường hợp bất động sản xây dựng sử dụng cho nhiều mục đích (làm văn phòng, cho thuê hoặc để bán, ví dụ như tòa nhà chung cư hỗn hợp) thì kế toán vẫn tập hợp chi phí phát sinh liên quan trực tiếp tới việc đầu tư xây dựng trên TK 241. Khi công trình, dự án hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, kế toán căn cứ cách thức sử dụng tài sản trong thực tế để kết chuyển chi phí đầu tư xây dựng phù hợp với bản chất của từng loại tài sản.

g) Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ quá trình đầu tư xây dựng cơ bản được thực hiện theo nguyên tắc:

- Đối với chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động:

+ Đối với các doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ thực hiện nhiệm vụ an ninh, quốc phòng, ổn định kinh tế vĩ mô, các khoản chênh lệch tỷ giá liên quan đến giai đoạn trước hoạt động chưa đi vào sản xuất kinh doanh được phản ánh lũy kế trên TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái. Khi đi vào hoạt động, kế toán được phân bổ dần khoản chênh lệch tỷ giá trực tiếp từ TK 413 sang TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc TK 635 - Chi phí tài chính (nếu lỗ). Việc phân bổ không vượt quá thời gian theo pháp luật quy định, mức phân bổ lỗ tỷ giá phải đảm bảo nguyên tắc nếu còn phản ánh lỗ tỷ giá tại bên Nợ TK 413 thì báo cáo kết quả kinh doanh có lợi nhuận bằng không (doanh nghiệp không được vừa phản ánh lỗ tỷ giá trên chỉ tiêu – Chênh lệch tỷ giá thuộc bảng cân đối kế toán, vừa trình bày có lợi nhuận sau thuế trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh).

+ Đối với tất cả các loại doanh nghiệp khác, chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động được tính ngay vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi)

hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) tại thời điểm phát sinh, không được treo lại chênh lệch tỷ giá trên TK 413.

- Đối với chênh lệch tỷ giá liên quan đến hoạt động đầu tư XDCB khi doanh nghiệp đã đi vào hoạt động (kể cả việc đầu tư mới hoặc đầu tư mở rộng):

Tất cả các loại hình doanh nghiệp, kể cả doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ thực hiện nhiệm vụ an ninh, quốc phòng, ổn định kinh tế vĩ mô, đều phải tính ngay khoản chênh lệch tỷ giá liên quan đến hoạt động đầu tư XDCB (kể cả việc đầu tư mới hoặc đầu tư mở rộng) vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) tại thời điểm phát sinh, không được phản ánh chênh lệch tỷ giá trên TK 413.

h) Trường hợp dự án đầu tư bị hủy bỏ, doanh nghiệp phải tiến hành thanh lý và thu hồi các chi phí đã phát sinh của dự án. Phần chênh lệch giữa chi phí đầu tư thực tế phát sinh và số thu từ việc thanh lý được ghi nhận vào chi phí khác hoặc xác định trách nhiệm bồi thường của tổ chức, cá nhân để thu hồi.

Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang, có 3 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2411 - Mua sắm TSCĐ*: Phản ánh chi phí mua sắm TSCĐ và tình hình quyết toán chi phí mua sắm TSCĐ trong trường hợp phải qua lắp đặt, chạy thử trước khi đưa vào sử dụng (kể cả mua TSCĐ mới hoặc đã qua sử dụng). Nếu mua sắm TSCĐ về phải đầu tư, trang bị thêm mới sử dụng được thì mọi chi phí mua sắm, trang bị thêm cũng được phản ánh vào tài khoản này.

- *Tài khoản 2412 - Xây dựng cơ bản*: Phản ánh chi phí đầu tư XDCB và tình hình quyết toán vốn đầu tư XDCB. Tài khoản này được mở chi tiết cho từng công trình, hạng mục công trình (theo từng đối tượng tài sản hình thành qua đầu tư) và ở mỗi đối tượng tài sản phải theo dõi chi tiết từng nội dung chi phí đầu tư XDCB.

- *Tài khoản 2413 - Sửa chữa lớn TSCĐ*: Phản ánh chi phí sửa chữa lớn TSCĐ và tình hình quyết toán chi phí sửa chữa lớn TSCĐ. Trường hợp sửa chữa thường xuyên TSCĐ thì không hạch toán vào tài khoản này mà tính thẳng vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

Bên Nợ:

- Chi phí đầu tư XDCB, mua sắm, sửa chữa lớn TSCĐ phát sinh (TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình);

- Chi phí cải tạo, nâng cấp TSCĐ;
- Chi phí mua sắm bất động sản đầu tư (trường hợp cần có giai đoạn đầu tư xây dựng);
- Chi phí đầu tư XDCH bất động sản đầu tư;
- Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ, bất động sản đầu tư.

Bên Có:

- Giá trị TSCĐ hình thành qua đầu tư XDCH, mua sắm đã hoàn thành đưa vào sử dụng;
- Giá trị công trình bị loại bỏ và các khoản chi phí 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 được duyệt;
- Giá trị bất động sản đầu tư hình thành qua đầu tư XDCH đã hoàn thành;
- Kết chuyển chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ, bất động sản đầu tư vào các tài khoản có liên quan.

Số dư Nợ:

- Chi phí dự án đầu tư xây dựng và sửa chữa lớn TSCĐ dở dang;
- Giá trị công trình xây dựng và sửa chữa lớn TSCĐ đã hoàn thành nhưng chưa bàn giao đưa vào sử dụng hoặc quyết toán chưa được duyệt;
- Giá trị bất động sản đầu tư đang đầu tư xây dựng dở dang.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

3.1. Kế toán chi phí đầu tư XDCH

3.1.1. Trường hợp ứng trước tiền cho nhà thầu

a) Trường hợp ứng trước bằng Đồng Việt Nam:

- Ghi nhận số tiền ứng trước cho nhà thầu bằng Đồng Việt Nam, ghi:
Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán
 Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng (1122) (tỷ giá ghi sổ BQQ).

- Khi nghiệm thu khối lượng XDCH hoàn thành, kế toán ghi nhận chi phí XDCH dở dang đối với số tiền đã ứng trước, ghi:
Nợ TK 241 - XDCH dở dang
 Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

b) Trường hợp ứng trước bằng ngoại tệ:

- Ghi nhận số tiền ứng trước cho nhà thầu bằng ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước, ghi;

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (tỷ giá giao dịch thực tế)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu phát sinh lỗ tỷ giá)

Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng (1122) (tỷ giá ghi sổ BQGG)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (nếu phát sinh lãi tỷ giá).

- Khi nghiệm thu khối lượng XDCB hoàn thành, kế toán ghi nhận chi phí XDCB dở dang đối với số tiền đã ứng trước bằng ngoại tệ theo tỷ giá ghi sổ (tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước), ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

3.1.2. Nhận khối lượng XDCB, khối lượng sửa chữa TSCĐ hoàn thành do bên nhận thầu bàn giao, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, căn cứ hợp đồng giao thầu, biên bản nghiệm thu khối lượng XDCB hoàn thành, hóa đơn bán hàng, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang (2412, 2413)

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

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá trị chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang bao gồm cả thuế GTGT.

- Trường hợp hợp đồng quy định thanh toán cho nhà thầu bằng ngoại tệ, kế toán ghi nhận số tiền phải trả (sau khi đã trừ số tiền ứng trước) theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nghiệm thu (là tỷ giá bán của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch).

3.1.3. Khi mua thiết bị đầu tư XDCB, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, căn cứ hóa đơn, phiếu nhập kho, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (giá mua chưa có thuế GTGT)

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

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

Trường hợp chuyển thẳng thiết bị không cần lắp đến địa điểm thi công giao cho bên nhận thầu, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

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

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 151 - Hàng mua đang đi đường.

3.1.4. Trả tiền cho người nhận thầu, người cung cấp vật tư, hàng hóa, dịch vụ có liên quan đến đầu tư XD CB, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có các TK 111, 112,...

3.1.5. Xuất thiết bị đầu tư XD CB giao cho bên nhận thầu:

a) Đối với thiết bị không cần lắp, ghi:

Nợ TK 241 - XD CB dở dang

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

b) Đối với thiết bị cần lắp:

- Khi xuất thiết bị giao cho bên nhận thầu, kế toán chỉ theo dõi chi tiết thiết bị đưa đi lắp.

- Khi có khối lượng lắp đặt hoàn thành của bên B bàn giao, được nghiệm thu và chấp nhận thanh toán, thì giá trị thiết bị đưa đi lắp mới được tính vào chi phí đầu tư XD CB, ghi:

Nợ TK 241 - XD CB dở dang (2412)

Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu.

3.1.6. Khi phát sinh các chi phí khác, như chi phí lãi vay, chi phí phát hành trái phiếu được vốn hóa, chi phí đấu thầu, (sau khi bù trừ với số tiền thu từ việc bán hồ sơ thầu), chi phí tháo dỡ hoàn trả mặt bằng (sau khi bù trừ với số phế liệu có thể thu hồi)... ghi:

Nợ TK 241 - XD CB dở dang (2412)

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

Có các TK 111, 112, 331, 335, 3411, 343...

Số tiền bán hồ sơ thầu sau khi bù trừ với chi phí đấu thầu, nếu còn thừa được kế toán giảm chi phí đầu tư xây dựng (ghi vào bên Có TK 241).

3.1.7. Khoản tiền phạt nhà thầu thu được về bản chất làm giảm số phải thanh toán cho nhà thầu, ghi:

Nợ các TK 112, 331

Có TK 241 - XD CB dở dang.

3.1.8. Các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình đầu tư XD CB (kể cả giai đoạn trước hoạt động) được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) tại thời điểm phát sinh (trừ các doanh nghiệp được quy định tại điểm 3.1.9 dưới đây):

- Nếu phát sinh lãi tỷ giá, ghi:
Nợ các TK liên quan
 Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Nếu phát sinh lỗ tỷ giá, ghi:
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính
 Có các TK liên quan.

3.1.9. Đối với chủ đầu tư là doanh nghiệp do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ thực hiện nhiệm vụ an ninh, quốc phòng, ổn định kinh tế vĩ mô, nếu phát sinh chênh lệch tỷ giá trong hoạt động đầu tư xây dựng ở giai đoạn trước hoạt động (chưa tiến hành sản xuất, kinh doanh):

- Nếu phát sinh lãi tỷ giá, ghi:
Nợ các TK liên quan
 Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.
- Nếu phát sinh lỗ tỷ giá, ghi:
Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái
 Có các TK liên quan.

- Khi đi vào hoạt động, kế toán kết chuyển chênh lệch tỷ giá vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính, ghi:

+ Kết chuyển lãi tỷ giá ghi:
Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái
 Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

+ Kết chuyển lỗ tỷ giá ghi:
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính
 Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

3.1.10. Đối với chi phí chạy thử và số thu từ việc bán sản phẩm sản xuất thử thì thực hiện như sau:

a) Đối với chi phí chạy thử không sản xuất ra sản phẩm thử:
Nợ TK 241 - XDCB dở dang
 Có các TK liên quan.

b) Đối với chi phí sản xuất thử và số thu từ bán sản phẩm sản xuất thử:

- Khi phát sinh chi phí chạy thử có tài để sản xuất ra sản phẩm thử, kế toán tập hợp toàn bộ chi phí, ghi
Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Có các TK liên quan.

- Khi nhập kho sản phẩm sản xuất thử, ghi:

Nợ TK 1551 - Thành phẩm nhập kho

Có TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

- Khi xuất bán sản phẩm sản xuất thử:

Nợ các TK 112, 131

Có TK 1551 - Thành phẩm nhập kho

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang (bán ngay không qua nhập kho)

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

- Kết chuyển phần chênh lệch giữa chi phí sản xuất thử và số thu từ việc bán sản phẩm sản xuất thử:

+ Trường hợp chi phí sản xuất thử cao hơn số thu từ việc bán sản phẩm sản xuất thử, kế toán kết chuyển phần chênh lệch để ghi tăng chi phí đầu tư XDCB dở dang, ghi:

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Có TK 154 - Chi phí SXKD dở dang.

+ Trường hợp chi phí sản xuất thử nhỏ hơn số thu từ việc bán sản phẩm sản xuất thử, kế toán kết chuyển phần chênh lệch để ghi giảm chi phí đầu tư XDCB dở dang, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí SXKD dở dang

Có TK 241 - XDCB dở dang.

3.1.11. Khi công trình hoàn thành, việc nghiệm thu tổng thể đã được thực hiện xong, tài sản được bàn giao và đưa vào sử dụng: Nếu quyết toán được duyệt ngay thì căn cứ vào giá trị tài sản hình thành qua đầu tư được duyệt để ghi sổ. Nếu quyết toán chưa được phê duyệt thì ghi tăng giá trị của tài sản hình thành qua đầu tư theo giá tạm tính (giá tạm tính là chi phí thực tế đã bỏ ra để có được tài sản, căn cứ vào TK 241 để xác định giá tạm tính). Cả 2 trường hợp đều ghi như sau:

Nợ các TK 211, 213, 217

Nợ TK 1557 - Thành phẩm Bất động sản (sau khi hoàn thành có một phần BDS dùng để bán mà trước đây chưa hạch toán riêng được trên TK 154)

Có TK 241 - XDCB dở dang (giá được duyệt hoặc giá tạm tính).

Trường hợp công trình đã hoàn thành, nhưng chưa làm thủ tục bàn giao tài sản để đưa vào sử dụng, đang chờ lập hoặc duyệt quyết toán thì kế toán phải mở sổ chi tiết tài khoản 241 "XDCB dở dang" theo dõi riêng công trình hoàn thành chờ bàn giao và duyệt quyết toán.

3.1.12. Khi quyết toán vốn đầu tư XD CB hoàn thành được duyệt thì kế toán điều chỉnh lại giá tạm tính theo giá trị tài sản được duyệt, ghi;

- Nếu giá trị tài sản hình thành qua đầu tư XD CB được duyệt có giá trị thấp hơn giá tạm tính:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (chi phí duyệt bỏ phải thu hồi)

Có các TK 211, 213, 217, 1557.

- Nếu giá trị tài sản hình thành qua đầu tư XD CB được duyệt có giá trị cao hơn giá tạm tính:

Nợ các TK 211, 213, 217, 1557

Có các TK liên quan.

- Nếu TSCĐ đầu tư bằng nguồn vốn đầu tư XD CB và được cấp có thẩm quyền cho phép tăng nguồn vốn kinh doanh thì đồng thời ghi:

Nợ TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XD CB

Có TK 241 - XD CB dở dang (các khoản thiệt hại được duyệt bỏ)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (giá trị tài sản được duyệt).

- Nếu TSCĐ hình thành bằng quỹ phúc lợi và dùng vào mục đích phúc lợi, khi chủ đầu tư duyệt quyết toán vốn đầu tư, kế toán ghi tăng quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ:

Nợ TK 3532 - Quỹ phúc lợi

Có TK 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ.

3.1.13. Trường hợp doanh nghiệp là chủ đầu tư có thành lập Ban quản lý dự án để kế toán riêng quá trình đầu tư XD CB:

a) Kế toán tại chủ đầu tư:

- Trường hợp nhận bàn giao công trình đã được quyết toán, chủ đầu tư ghi nhận giá trị công trình là giá đã được quyết toán, ghi:

Nợ các TK 211, 213, 217, 1557

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

Nợ các TK 111, 112, 152, 153

Có TK 136 - Phải thu nội bộ

Có các TK 331, 333, ... (nhận nợ phải trả nếu có).

- Trường hợp nhận bàn giao công trình chưa được quyết toán, chủ đầu tư ghi nhận giá trị công trình là giá tạm tính. Khi quyết toán phải điều chỉnh giá trị công trình theo giá được quyết toán, ghi:

+ Nếu giá được quyết toán lớn hơn giá tạm tính, ghi:
Nợ các TK 211, 213, 217, 1557
Có các TK liên quan.

+ Nếu giá được quyết toán nhỏ hơn giá tạm tính, ghi:
Nợ các TK liên quan
Có các TK 211, 213, 217, 1557.

b) Kế toán tại Ban quản lý dự án: Thực hiện theo quy định tại Thông tư số 195/2012/TT-BTC ngày 15/11/2012 của Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán áp dụng cho đơn vị chủ đầu tư và các văn bản sửa đổi, bổ sung, thay thế (nếu có).

3.1.14. Trường hợp dự án đầu tư bị hủy bỏ hoặc thu hồi, kế toán thanh lý dự án và thu hồi chi phí đầu tư. Phần chênh lệch giữa chi phí đầu tư và số thu từ việc thanh lý được phản ánh vào chi phí khác hoặc xác định trách nhiệm bồi thường của tổ chức, cá nhân, ghi:

Nợ các TK 111, 112 - Số thu từ việc thanh lý dự án
Nợ TK 138 - Phải thu khác (Số tổ chức, cá nhân phải bồi thường)
Nợ TK 811 - Chi phí khác (Số được tính vào chi phí)
Có TK 241 - XDCB dở dang.

3.2. Kế toán sửa chữa TSCĐ

Công tác sửa chữa TSCĐ của doanh nghiệp cũng có thể tiến hành theo phương thức tự làm hoặc giao thầu.

a) Khi chi phí sửa chữa TSCĐ phát sinh được tập hợp vào bên Nợ TK 241 "XDCB dở dang" (2413) và được chi tiết cho từng công trình, công việc sửa chữa TSCĐ. Căn cứ chứng từ phát sinh chi phí để hạch toán:

- Nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:
Nợ TK 241 - XDCB dở dang (2413) (giá mua chưa có thuế GTGT)
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1332)
Có các TK 111, 112, 152, 214,... (tổng giá thanh toán).

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì chi phí sửa chữa TSCĐ bao gồm cả thuế GTGT, ghi:
Nợ TK 241 - XDCB dở dang (2413) (tổng giá thanh toán)
Có các 111, 112, 152, 214, 334,... (tổng giá thanh toán).

b) Khi công trình sửa chữa hoàn thành, nếu không đủ điều kiện ghi tăng nguyên giá TSCĐ:
Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (nếu phát sinh lớn được phân bổ dần)
Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (nếu trích trước chi phí sửa chữa định kỳ)
Có TK 241 - XDCB dở dang (2413).

- Trường hợp sửa chữa cải tạo, nâng cấp thỏa mãn điều kiện ghi tăng nguyên giá TSCĐ, ghi:
Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình
Có TK 241 - XDCB dở dang (2413).

Điều 47. Tài khoản 242 - Chi phí trả trước

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các chi phí thực tế đã phát sinh nhưng có liên quan đến kết quả hoạt động SXKD của nhiều kỳ kế toán và việc kết chuyển các khoản chi phí này vào chi phí SXKD của các kỳ kế toán sau.

b) Các nội dung được phản ánh là chi phí trả trước, gồm:

- Chi phí trả trước về thuê cơ sở hạ tầng, thuê hoạt động TSCĐ (quyền sử dụng đất, nhà xưởng, kho bãi, văn phòng làm việc, cửa hàng và TSCĐ khác) phục vụ cho sản xuất, kinh doanh nhiều kỳ kế toán.

- Chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo, quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động được phân bổ tối đa không quá 3 năm;

- Chi phí mua bảo hiểm (bảo hiểm cháy, nổ, bảo hiểm trách nhiệm dân sự chủ phương tiện vận tải, bảo hiểm thân xe, bảo hiểm tài sản,...) và các loại lệ phí mà doanh nghiệp mua và trả một lần cho nhiều kỳ kế toán;

- Công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê liên quan đến hoạt động kinh doanh trong nhiều kỳ kế toán;

- Chi phí đi vay trả trước về lãi tiền vay hoặc lãi trái phiếu ngay khi phát hành;

- Chi phí sửa chữa TSCĐ phát sinh một lần có giá trị lớn doanh nghiệp không thực hiện trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ, phân bổ tối đa không quá 3 năm;

- Số chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê tài chính;

- Số chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê hoạt động;

- Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con có phát sinh lợi thế thương mại hoặc khi cổ phần hoá doanh nghiệp nhà nước có phát sinh lợi thế kinh doanh;

- Các khoản chi phí trả trước khác phục vụ cho hoạt động kinh doanh của nhiều kỳ kế toán.

Chi phí nghiên cứu và chi phí cho giai đoạn triển khai không đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vô hình được ghi nhận ngay là chi phí sản xuất kinh doanh, không ghi nhận là chi phí trả trước.

c) Việc tính và phân bổ chi phí trả trước vào chi phí SXKD từng kỳ kế toán phải căn cứ vào tính chất, mức độ từng loại chi phí để lựa chọn phương pháp và tiêu thức hợp lý.

d) Kế toán phải theo dõi chi tiết từng khoản chi phí trả trước theo từng kỳ hạn trả trước đã phát sinh, đã phân bổ vào các đối tượng chịu chi phí của từng kỳ kế toán và số còn lại chưa phân bổ vào chi phí.

đ) Đối với các khoản chi phí trả trước bằng ngoại tệ, trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng chắc chắn về việc người bán không thể cung cấp hàng hoá, dịch vụ và doanh nghiệp sẽ chắc chắn nhận lại các khoản trả trước bằng ngoại tệ thì được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ và phải đánh giá lại theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm báo cáo (là tỷ giá mua của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch).

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 242 - Chi phí trả trước

Bên Nợ: Các khoản chi phí trả trước phát sinh trong kỳ.

Bên Có: Các khoản chi phí trả trước đã tính vào chi phí SXKD trong kỳ.

Số dư bên Nợ: Các khoản chi phí trả trước chưa tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) Khi phát sinh các khoản chi phí trả trước phải phân bổ dần vào chi phí SXKD của nhiều kỳ, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

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

Có các TK 111, 112, 153, 331, 334, 338,...

Định kỳ tiến hành phân bổ chi phí trả trước vào chi phí SXKD, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 635, 641, 642

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

b) Khi trả trước tiền thuê TSCĐ, thuê cơ sở hạ tầng theo phương thức thuê hoạt động và phục vụ hoạt động kinh doanh cho nhiều kỳ, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

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

Có các TK 111, 112,...

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, chi phí trả trước bao gồm cả thuế GTGT.

c) Đối với công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh trong nhiều kỳ, khi xuất dùng, cho thuê, ghi:

- Khi xuất dùng hoặc cho thuê, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ.

- Định kỳ tiến hành phân bổ giá trị công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê đã xuất kho theo tiêu thức hợp lý. Căn cứ để xác định mức chi phí phải phân bổ mỗi kỳ có thể là thời gian sử dụng hoặc khối lượng sản phẩm, dịch vụ mà công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê tham gia vào hoạt động sản xuất, kinh doanh trong từng kỳ kế toán. Khi phân bổ, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642,...

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

d) Trường hợp mua TSCĐ và bất động sản đầu tư theo phương thức trả chậm, trả góp:

- Khi mua TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình hoặc mua bất động sản đầu tư theo phương thức trả chậm, trả góp và đưa về sử dụng ngay cho SXKD, hoặc để nắm giữ chờ tăng giá hoặc cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ các TK 211, 213, 217 (nguyên giá - ghi theo giá mua trả tiền ngay)

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

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (phần lãi trả chậm là số chênh lệch giữa Tổng

số tiền phải thanh toán trừ (-) Giá mua trả
tiền ngay trừ (-) Thuế GTGT (nếu có))
Có TK 331 - Phải trả cho người bán (tổng giá thanh toán).

- Định kỳ, thanh toán tiền cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có các TK 111, 112 (số phải trả định kỳ bao gồm cả giá gốc và lãi trả
chậm, trả góp phải trả định kỳ).

- Định kỳ, tính vào chi phí theo số lãi trả chậm, trả góp phải trả, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

đ) Trường hợp chi phí sửa chữa TSCĐ phát sinh lớn, doanh nghiệp không
thực hiện trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ, phải phân bổ chi phí vào nhiều kỳ kế
toán, khi công việc sửa chữa hoàn thành:

- Kết chuyển chi phí sửa chữa TSCĐ vào tài khoản chi phí trả trước, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước.

Có TK 241 - XDCB dở dang (2413).

- Định kỳ, tính và phân bổ chi phí sửa chữa TSCĐ vào chi phí sản xuất, kinh
doanh trong kỳ, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642,...

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

e) Trường hợp doanh nghiệp trả trước lãi tiền vay cho bên cho vay:

- Khi trả trước lãi tiền vay, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

Có các TK 111, 112.

- Định kỳ, khi phân bổ lãi tiền vay theo số phải trả từng kỳ vào chi phí tài
chính hoặc vốn hoá tính vào giá trị tài sản dở dang, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (chi phí đi vay ghi vào chi phí SXKD trong kỳ)

Nợ TK 241 - XDCB dở dang (nếu chi phí đi vay được vốn hoá vào giá trị
tài sản đầu tư xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (nếu chi phí đi vay được vốn hoá vào
giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

g) Khi doanh nghiệp phát hành trái phiếu theo mệnh giá để huy động vốn
vay, nếu doanh nghiệp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay

được phản ánh vào bên Nợ TK 242 (chi tiết lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí.

- Tại thời điểm phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (tổng số tiền thực thu)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (chi tiết lãi trái phiếu trả trước)

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.

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

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (vốn hoá vào tài sản sản xuất dở dang)

Có TK 242 - Chi phí trả trước (chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ).

h) Trường hợp hợp nhất kinh doanh không dẫn đến quan hệ công ty mẹ - công ty con (mua tài sản thuần), tại ngày mua nếu phát sinh lợi thế thương mại:

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được bên mua thanh toán bằng tiền, hoặc các khoản tương đương tiền, ghi:

Nợ các TK 131, 138, 152, 153, 155, 156, 211, 213, 217.... (theo giá trị hợp lý của các tài sản đã mua)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (chi tiết lợi thế thương mại)

Có các TK 331, 3411, ... (theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có các TK 111, 112, 121 (số tiền hoặc các khoản tương đương tiền bên mua đã thanh toán).

- Nếu việc mua, bán khi hợp nhất kinh doanh được thực hiện bằng việc bên mua phát hành cổ phiếu, ghi:

Nợ các TK 131, 138, 152, 153, 155, 156, 211, 213, 217,... (theo giá trị hợp lý của các tài sản đã mua)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (chi tiết lợi thế thương mại)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (theo mệnh giá)

Có các TK 331, 3411... (theo giá trị hợp lý của các khoản nợ phải trả và nợ tiềm tàng phải gánh chịu)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá phát hành lớn hơn mệnh giá).

i) Các doanh nghiệp chưa phân bổ hết lỗ chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động phải kết chuyển toàn bộ số lỗ lũy kế đang theo dõi trên TK 242 sang TK 635 - Chi phí tài chính để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

k) Khi kiểm kê tài sản tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hóa doanh nghiệp 100% vốn nhà nước, nếu khoản tiền thuê đất trả trước không đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình, được đánh giá tăng vốn Nhà nước, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

l) Khi kiểm kê tài sản tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hóa doanh nghiệp 100% vốn nhà nước, nếu giá trị thực tế của vốn Nhà nước lớn hơn giá trị ghi sổ của vốn Nhà nước, kế toán ghi tăng vốn Nhà nước và ghi nhận phần chênh lệch là lợi thế kinh doanh, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

m) Lợi thế kinh doanh phát sinh khi cổ phần hóa doanh nghiệp Nhà nước được phản ánh trên TK 242 và phân bổ dần tối đa không quá 3 năm, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

Điều 48. Tài khoản 243 - Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

$$\text{Tài sản thuế thu nhập hoãn lại} = \left\{ \begin{array}{l} \text{Chênh lệch tạm thời được khấu trừ} \\ \text{Giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng} \end{array} \right\} \times \text{Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành (\%)}$$

Trường hợp tại thời điểm ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã biết trước có sự thay đổi về thuế suất thuế TNDN trong tương lai, nếu việc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại nằm trong thời gian thuế suất mới đã có hiệu lực thì thuế suất áp dụng để ghi nhận tài sản thuế được tính theo thuế suất mới.

b) Cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả và Chênh lệch tạm thời:

- Cơ sở tính thuế của tài sản là giá trị sẽ được trừ khỏi thu nhập chịu thuế khi thu hồi giá trị ghi sổ của tài sản. Nếu thu nhập không phải chịu thuế thì cơ sở tính thuế của tài sản bằng giá trị ghi sổ của tài sản đó. Cơ sở tính thuế thu nhập của nợ phải trả là giá trị ghi sổ của nó trừ đi (-) giá trị sẽ được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế khi thanh toán nợ phải trả trong các kỳ tương lai. Đối với doanh thu nhận trước, cơ sở tính thuế là giá trị ghi sổ của nó, trừ đi phần giá trị của doanh thu không phải chịu thuế trong tương lai.

- Chênh lệch tạm thời là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản hoặc nợ phải trả trong Bảng Cân đối kế toán và cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả đó. Chênh lệch tạm thời gồm 2 loại: Chênh lệch tạm thời được khấu trừ và chênh lệch tạm thời chịu thuế. Chênh lệch tạm thời được khấu trừ là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh các khoản được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế trong tương lai khi giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản được thu hồi hoặc nợ phải trả được thanh toán.

+ Chênh lệch tạm thời về thời gian chỉ là một trong các trường hợp chênh lệch tạm thời, ví dụ: Nếu lợi nhuận kế toán được ghi nhận trong kỳ này nhưng thu nhập chịu thuế được tính trong kỳ khác.

+ Các khoản chênh lệch tạm thời giữa giá trị ghi sổ của tài sản hoặc nợ phải trả so với cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả đó có thể không phải là chênh lệch tạm thời về mặt thời gian, ví dụ: Khi đánh giá lại một tài sản thì giá trị ghi sổ của tài sản thay đổi nhưng nếu cơ sở tính thuế không thay đổi thì phát sinh chênh lệch tạm thời. Tuy nhiên thời gian thu hồi giá trị ghi sổ và cơ sở tính thuế không thay đổi nên chênh lệch tạm thời này không phải là chênh lệch tạm thời về thời gian.

+ Kế toán không tiếp tục sử dụng khái niệm “Chênh lệch vĩnh viễn” để phân biệt với chênh lệch tạm thời khi xác định thuế thu nhập hoãn lại do thời gian thu hồi tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả cũng như thời gian để khấu trừ tài sản và nợ phải trả đó vào thu nhập chịu thuế là hữu hạn.

c) Nếu 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, kế toán được ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại đối với:

- Tất cả các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ (ngoại trừ chênh lệch tạm thời phát sinh từ việc ghi nhận ban đầu của tài sản hoặc nợ phải trả từ một giao dịch mà không phải là giao dịch hợp nhất kinh doanh; và không có ảnh hưởng đến cả lợi nhuận kế toán và thu nhập chịu thuế (hoặc lỗ tính thuế) tại thời điểm giao dịch).

- Giá trị còn được khấu trừ của khoản lỗ tính thuế và ưu đãi về thuế chưa sử dụng chuyển sang năm sau.

d) 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.

đ) 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.

e) 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), khi lỗ tính thuế hoặc ưu đãi thuế đã được sử dụng.

g) Khi lập Báo cáo tài chính, nếu dự tính chắc chắn có được lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai, tài sản thuế thu nhập hoãn lại chưa được ghi nhận từ các năm trước được ghi nhận bổ sung làm giảm chi phí thuế hoãn lại.

h) Việc bù trừ tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả chỉ thực hiện khi lập Bảng cân đối kế toán, không thực hiện khi ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trên sổ kế toán.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 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.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) 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 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.

b) 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.

Điều 49. Tài khoản 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh số tiền hoặc giá trị tài sản mà doanh nghiệp đem đi cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược tại các doanh nghiệp, tổ chức khác trong các quan hệ kinh tế theo quy định của pháp luật.

b) Các khoản tiền, tài sản đem cầm cố, thế chấp ký quỹ, ký cược phải được theo dõi chặt chẽ và kịp thời thu hồi khi hết thời hạn cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược. Trường hợp các khoản ký quỹ, ký cược doanh nghiệp được quyền nhận lại nhưng quá hạn thu hồi thì doanh nghiệp được trích lập dự phòng như đối với các khoản nợ phải thu khó đòi.

c) Doanh nghiệp phải theo dõi chi tiết các khoản cầm cố, thế chấp ký cược, ký quỹ theo từng loại, từng đối tượng, kỳ hạn, nguyên tệ. Khi lập Báo cáo tài chính, những khoản có kỳ hạn còn lại dưới 12 tháng được phân loại là tài sản ngắn hạn; Những khoản có kỳ hạn còn lại từ 12 tháng trở lên được phân loại là tài sản dài hạn.

d) Đối với tài sản đưa đi cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược được phản ánh theo giá đã ghi sổ kế toán của doanh nghiệp. Khi xuất tài sản phi tiền tệ mang đi cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược ghi theo giá nào thì khi thu về ghi theo giá đó. Trường hợp có các khoản ký cược, ký quỹ bằng tiền hoặc tương đương tiền được quyền nhận lại bằng ngoại tệ thì phải đánh giá lại theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm lập Báo cáo tài chính (là tỷ giá mua của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch). Các tài sản thế chấp bằng giấy chứng nhận quyền sở hữu (ví dụ như bất động sản) thì không ghi giảm tài sản mà theo dõi chi tiết trên sổ kế toán (chi tiết tài sản đang thế chấp) và thuyết minh trên Báo cáo tài chính.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược

Bên Nợ:

- Giá trị tài sản mang đi cầm cố, thế chấp hoặc số tiền đã ký quỹ, ký cược.
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư các khoản ký cược, ký quỹ được quyền nhận lại bằng ngoại tệ tại thời điểm báo cáo (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với Đồng Việt Nam).

Bên Có:

- Giá trị tài sản cầm cố hoặc số tiền ký quỹ, ký cược đã nhận lại hoặc đã thanh toán;
- Khoản khấu trừ (phạt) vào tiền ký quỹ, ký cược tính vào chi phí khác;
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư các khoản ký cược, ký quỹ được quyền nhận lại bằng ngoại tệ tại thời điểm báo cáo (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với Đồng Việt Nam).

Số dư bên Nợ: Giá trị tài sản còn đang cầm cố, thế chấp hoặc số tiền còn đang ký quỹ, ký cược.

3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

a) Dùng tiền mặt, hoặc tiền gửi ngân hàng để ký cược, ký quỹ, ghi:

Nợ TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược

Có các TK 111, 112.

b) Trường hợp dùng tài sản cố định để cầm cố, ghi:

Nợ TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược (giá trị còn lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn tài sản cố định (giá trị hao mòn)

Có các TK 211, 213 (nguyên giá).

Trường hợp thế chấp bằng giấy tờ (giấy chứng nhận sở hữu nhà đất, tài sản) thì không phản ánh trên tài khoản này mà chỉ theo dõi trên sổ chi tiết.

c) Khi mang tài sản khác đi cầm cố, thế chấp, ghi:

Nợ TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược (chi tiết theo từng khoản)

Có các TK 152, 155, 156,...

d) Khi nhận lại tài sản cầm cố hoặc tiền ký quỹ, ký cược:

- Nhận lại số tiền ký quỹ, ký cược, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược.

- Nhận lại tài sản cố định cầm cố, thế chấp, ghi:

Nợ các TK 211, 213 (nguyên giá khi đưa đi cầm cố)

Có TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược (giá trị còn lại)

Có TK 214 - Hao mòn tài sản cố định (giá trị hao mòn).

- Khi nhận lại tài sản khác mang đi cầm cố, thế chấp, ghi:

Nợ các TK 152, 155, 156,...

Có TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược (chi tiết từng khoản).

đ) Trường hợp doanh nghiệp không thực hiện đúng những cam kết, bị phạt vi phạm hợp đồng trừ vào tiền ký quỹ, ký cược, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (số tiền bị trừ)

Có TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược.

e) Trường hợp sử dụng khoản ký cược, ký quỹ thanh toán cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược.

g) Khi lập Báo cáo tài chính, nếu các khoản ký cược, ký quỹ được quyền nhận lại có gốc ngoại tệ, kế toán phải đánh giá theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm lập Báo cáo tài chính:

- Nếu tỷ giá ngoại tệ tăng so với tỷ giá Đồng Việt Nam, ghi:

Nợ TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131).

- Nếu tỷ giá ngoại tệ giảm so với tỷ giá Đồng Việt Nam, ghi:

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131)

Có TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược.