

**B2.539**



**HỌC VIỆN NGÂN HÀNG**

PGS.TS LÊ VĂN LUYỆN (Chủ biên)

*Giáo trình*

# KẾ TOÁN TÀI CHÍNH



**THƯ VIỆN  
HUBT**



**NHÀ XUẤT BẢN LAO ĐỘNG**  
TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

**HỌC VIỆN NGÂN HÀNG**  
**PGS.TS LÊ VĂN LUYỆN (Chủ biên)**

# **GIÁO TRÌNH** **KẾ TOÁN TÀI CHÍNH**

**Thành viên: ThS. Đào Nam Giang**

**TS. Bùi Thị Thanh Tình**

**ThS.CPA. Nguyễn Thị Quỳnh Hoa**

**TS. Ngô Thị Thu Hương**

**ThS. Nguyễn Diệu Linh**

TRƯỜNG Đ. H. KINH DOANH VÀ CÔNG NGHỆ HÀ NỘI  
Số 539/2019  
**THỦ VIỆN**

**NHÀ XUẤT BẢN LAO ĐỘNG**  
**THỦ VIỆN**  
**HUBT**

**TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ**



## LỜI NÓI ĐẦU

Cuốn giáo trình “*Kế toán tài chính*” do nhóm tác giả biên soạn và xuất bản lần đầu năm 2011, được tái bản lần thứ nhất năm 2014. Sau một thời gian được đưa vào sử dụng cho giảng dạy đã được các giảng viên, sinh viên và đông đảo bạn đọc sử dụng và đánh giá cao. Thời gian qua, các chuẩn mực kế toán Quốc tế và Việt Nam đã có những thay đổi, Bộ Tài chính cũng đã ban hành một số văn bản mới nên cần thiết phải điều chỉnh lại một số nội dung của giáo trình cho phù hợp hơn. Được sự đồng ý của Hội đồng khoa học nhà trường, nhóm tác giả tiếp tục tái bản lần thứ 2 để đáp ứng nhu cầu sử dụng trong quá trình giảng dạy, nghiên cứu và phục vụ bạn đọc.

Cuốn giáo trình Kế toán tài chính này nhằm đáp ứng nhu cầu đào tạo kiến thức chủ yếu về kế toán tài chính cho sinh viên tất cả các chuyên ngành. Riêng đối với sinh viên chuyên ngành kế toán, kiểm toán sẽ được tiếp tục đào tạo về những kiến thức kế toán tài chính sâu hơn trong các học phần tiếp theo ở học phần kế toán tài chính 2 và 3. Chính vì vậy, trong giáo trình này không đề cập tới các nội dung mang tính chuyên sâu như: Kế toán hợp đồng thuê tài sản; kế toán đầu tư tài chính; kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp; dự phòng phải trả; tài sản, công nợ tiềm tàng; lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ; xử lý các thay đổi trong chính sách kế toán; ước tính kế toán; kế toán các công cụ tài chính; kế toán ngoại tệ; kế toán các dịch vụ lưu ký và ủy thác.... Những nội dung này sẽ được trình bày trong các giáo trình và tài liệu khác chuyên sâu hơn để phục vụ cho đào tạo sinh viên chuyên ngành kế toán, kiểm toán.

Tham gia biên soạn gồm các giảng viên Học viện Ngân hàng do PGS.TS. Lê Văn Luyện làm chủ biên và đồng biên soạn các chương 6, 7, 8, 9; ThS. Đào Nam Giang biên soạn các chương 1 và đồng biên soạn chương 2, 3, 4, 5; TS. Bùi Thị Thanh Tình đồng biên soạn các chương 2,3; ThS.CPA. Nguyễn Thị Quỳnh Hoa đồng biên soạn các





chương 7, 10; TS. Ngô Thị Thu Hương đồng biên soạn các chương 4,6, ThS. Nguyễn Diệu Linh đồng biên soạn các chương 5,8. Thực hiện rà soát để tái bản lần này gồm: PGS.TS. Lê Văn Luyện (chủ biên), TS. Đào Nam Giang- chương 1, TS. Ngô Thị Thu Hương- chương 4 và 6, TS. Bùi Thị Thanh Tinh- chương 2 và 3, ThS. CPA. Nguyễn Thị Quỳnh Hoa- chương 7 và 9, ThS. Nguyễn Diệu Linh- chương 5 và 8.

Với mong muốn của tập thể tác giả là cuốn giáo trình phải mang tính bao quát cao và cô đọng để cung cấp cho người học kiến thức căn bản và toàn diện về kế toán tài chính trong các doanh nghiệp theo chuẩn mực kế toán Việt Nam, Quốc tế. Đồng thời, trong nội dung các chương có liên hệ với các thể lệ, chế độ kế toán hiện hành để người học có thể ứng dụng vào thực tiễn. Mỗi chương đều đưa ra mục tiêu cụ thể, các câu hỏi, bài tập để người học thảo luận và rèn luyện các kỹ năng cần thiết gắn với chuẩn đầu ra của học phần đã được xây dựng. Tuy nhiên, trong điều kiện hệ thống chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam và Quốc tế không ngừng được hoàn thiện nên cuốn giáo trình sẽ còn những vấn đề tiếp tục cần chỉnh sửa, bổ sung qua thời gian.

Tập thể tác giả xin trân trọng cảm ơn các giảng viên, các nhà khoa học và bạn đọc đã đóng góp những ý kiến quý báu cho chúng tôi trong quá trình tái bản cuốn giáo trình này.

Chúng tôi rất mong tiếp tục nhận được các ý kiến góp ý của đông đảo bạn đọc, các nhà khoa học và những người hoạt động thực tiễn, các giảng viên và sinh viên để trong các lần tái bản tiếp theo cuốn sách sẽ được hoàn thiện hơn.

**NHÓM TÁC GIẢ**



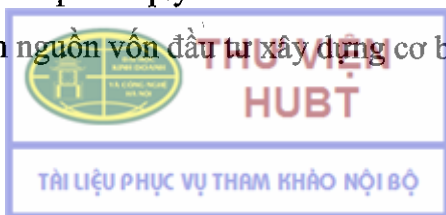
# MỤC LỤC

	Trang
Lời nói đầu	3
<b>Chương 1. Tổng quan về kế toán tài chính</b>	<b>9</b>
1.1. Kế toán và chức năng cung cấp thông tin	9
1.2. Thông tin kế toán tài chính	13
1.3. Các yếu tố của báo cáo tài chính	18
1.4. Các nguyên tắc kế toán cơ bản và yêu cầu đối với thông tin kế toán theo chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS)	20
1.5. Chu trình kế toán và các bút toán điều chỉnh	23
1.6. Môi trường của kế toán	24
1.7. Sổ kế toán và các hình thức sổ kế toán	31
<b>Chương 2. Kế toán quá trình mua hàng và bán hàng</b>	<b>57</b>
2.1. Khái quát về hoạt động mua hàng và bán hàng	57
2.2. Các phương pháp kế toán hàng tồn kho	58
2.3. Kế toán mua hàng	59
2.4. Kế toán bán hàng	75
<b>Chương 3. Kế toán tiền, các khoản phải thu và tài sản ngắn hạn khác</b>	<b>107</b>
3.1. Kế toán tiền	107
3.2. Kế toán phải thu khách hàng và dự phòng phải thu khó đòi	127
3.3. Kế toán thuế giá trị gia tăng được khấu trừ	136
3.4. Kế toán các khoản phải thu ngắn hạn khác	140
3.5. Kế toán các tài sản ngắn hạn khác	145



THƯ VIỆN  
HUBT

<b>Chương 4. Kế toán hàng tồn kho</b>	157
4.1. Khái niệm, đặc điểm và yêu cầu quản lý hàng tồn kho	157
4.2. Tính giá hàng tồn kho	160
4.3. Kế toán chi tiết hàng tồn kho	165
4.4. Kế toán tổng hợp hàng tồn kho	170
4.5. Kiểm kê và dự phòng giảm giá hàng tồn kho	178
4.6. Trình bày báo cáo tài chính đối với hàng tồn kho	184
<b>Chương 5. Kế toán tài sản cố định và bất động sản đầu tư</b>	190
5.1. Kế toán tài sản cố định	190
5.2. Kế toán bất động sản đầu tư	236
5.3. Trình bày báo cáo tài chính về tài sản cố định, bất động sản đầu tư	246
<b>Chương 6. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm</b>	249
6.1. Các khái niệm cơ bản sử dụng trong kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm	249
6.2. Kế toán chi phí sản xuất	259
6.3. Kế toán giá thành thành phẩm	269
<b>Chương 7. Kế toán các khoản nợ phải trả</b>	283
7.1. Những vấn đề chung của kế toán nợ phải trả	283
7.2. Kế toán các khoản nợ phải trả	290
<b>Chương 8. Kế toán nguồn vốn chủ sở hữu</b>	353
8.1. Khái niệm, đặc điểm, yêu cầu quản lý và nhiệm vụ của kế toán vốn chủ sở hữu	353
8.2. Kế toán nguồn vốn kinh doanh	356
8.3. Kế toán cổ phiếu quỹ	366
8.4. Kế toán nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản	369



8.5.	Kế toán lợi nhuận chưa phân phối	371
8.6.	Kế toán các quỹ doanh nghiệp	376
8.7.	Trình bày báo cáo tài chính về vốn chủ sở hữu	383
<b>Chương 9. Báo cáo tài chính</b>		387
9.1.	Khái quát về báo cáo tài chính, nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính	387
9.2.	Bảng cân đối kế toán (balance sheets)	392
9.3.	Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Income Statement)	417
9.4.	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Statement of Cash flows)	425
9.5.	Thuyết minh báo cáo tài chính	454





**THƯ VIỆN  
HUBT**

**TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ**

# Chương 1

## TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

### *Mục tiêu của chương*

Chương này tập trung giới thiệu những nét tổng quan về kế toán tài chính. Sau khi nghiên cứu chương này, người học sẽ nắm được các vấn đề sau:

- Bản chất và chức năng cung cấp thông tin của kế toán và các loại thông tin kế toán
- Mục tiêu của thông tin kế toán tài chính và các đặc điểm định tính của thông tin kế toán tài chính
- Các yếu tố của một báo cáo tài chính cơ bản, các khái niệm về tài sản, công nợ, vốn chủ sở hữu, thu nhập và chi phí.
- Các nguyên tắc kế toán cơ bản và các yêu cầu đối với thông tin kế toán theo chuẩn mực kế toán Việt Nam
- Khái niệm về chu trình kế toán và các bước trong chu trình kế toán; về môi trường kế toán và các yếu tố của môi trường kế toán
- Bước đầu làm quen với sổ sách kế toán và các hình thức sổ kế toán

### 1.1. KẾ TOÁN VÀ CHỨC NĂNG CUNG CẤP THÔNG TIN

Kế toán ra đời cùng với nền sản xuất của con người với vai trò là công cụ để ghi chép các hoạt động kinh tế và cung cấp thông tin cho việc quản lý các hoạt động này một cách hiệu quả hơn. Khi nền kinh tế càng phát triển, các hoạt động kinh tế đa dạng và phong phú hơn, sự phụ thuộc lẫn nhau giữa các đơn vị kinh tế càng lớn thì vai trò của kế toán cũng ngày càng trở nên quan trọng. Người ta đưa ra rất nhiều các định nghĩa khác nhau về kế toán, điển hình có thể kể đến như:

- Kế toán là môn khoa học phản ánh và giám đốc các hoạt động kinh tế tài chính diễn ra ở đơn vị. Mục đích của kế toán chính là giúp cho việc quản lý quá trình tái sản xuất ở từng đơn vị này chặt chẽ và hiệu quả hơn<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Theo Kinh tế chính trị Mác - Lê nin.



- Mục đích của kế toán là nhận dạng, ghi chép và truyền tải các thông tin về các sự kiện kinh tế của một tổ chức cho những người quan tâm<sup>1</sup>.

- Kế toán là quá trình nhận dạng, ghi chép và truyền tải các thông tin thích hợp, đáng tin cậy và các thể so sánh được. Mục đích của quá trình kế toán là cung cấp các thông tin hữu ích cho người sử dụng các thông tin tài chính để có thể đưa ra các quyết định tốt hơn.<sup>2</sup>

- Kế toán là một hệ thống thông tin đo lường các hoạt động kinh doanh xử lý các dữ liệu để lập các báo cáo và truyền tải các kết quả này tới những người ra quyết định<sup>3</sup>.

- Kế toán là **ngôn ngữ kinh doanh** (language of business)<sup>4</sup>, nó được sử dụng rộng rãi để mô tả các loại hoạt động kinh doanh.

- Kế toán là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động<sup>5</sup>.

Từ những định nghĩa trên có thể thấy rằng, **cung cấp thông tin** chính là chức năng chung được thừa nhận của kế toán, là cái thể hiện rõ nét bản chất của kế toán. Mục đích cơ bản của kế toán là cung cấp các thông tin hữu ích cho việc ra quyết định. Kế toán không phải là kết quả cuối cùng là phương tiện để đạt đến kết quả này. Sản phẩm cuối cùng của thông tin kế toán là những quyết định được củng cố thông qua sử dụng những thông tin này, bất kể quyết định đó được đưa ra bởi các chủ sở hữu, các

<sup>1</sup> Theo Jerry J. Weygandt (University of Wisconsin, Madison), Paul D. Kimmel (University of Wisconsin-Milwaukee), Donald E. Kieso (Northern Illinois University), tác giả rất nhiều sách giáo khoa về kế toán của nhà xuất bản John Wiley & Sons, Inc như các cuốn: Financial Accounting: IFRS, 1<sup>st</sup> edition (2009); Financial Accounting: Tools for Business Decision Making, 5th Edition (2009); Accounting Principles, 9th Edition (2010), Accounting, 3th edition (2009); Intermediate Accounting 13rd edition (2010)...

<sup>2</sup> Theo John J. Wild, Financial Accounting, Information for Decisions 4th Edition © The McGraw-Hill Companies, Inc., 2008

<sup>3</sup> Theo Financial Accounting, 5/e Harrison/Horngren ©2004 Prentice Hall Business Publishing

<sup>4</sup> Theo Financial & Managerial Accounting: The Basis for Business Decisions, 14/e, Jan R. Williams, University of Tennessee, Susan F. Haka, Michigan State University, Mark S. Bettner, Bucknell University, Joseph V. Carcello, University of Tennessee, ©2008 McGraw-Hill Higher Education

<sup>5</sup> Theo Luật kế toán Việt Nam

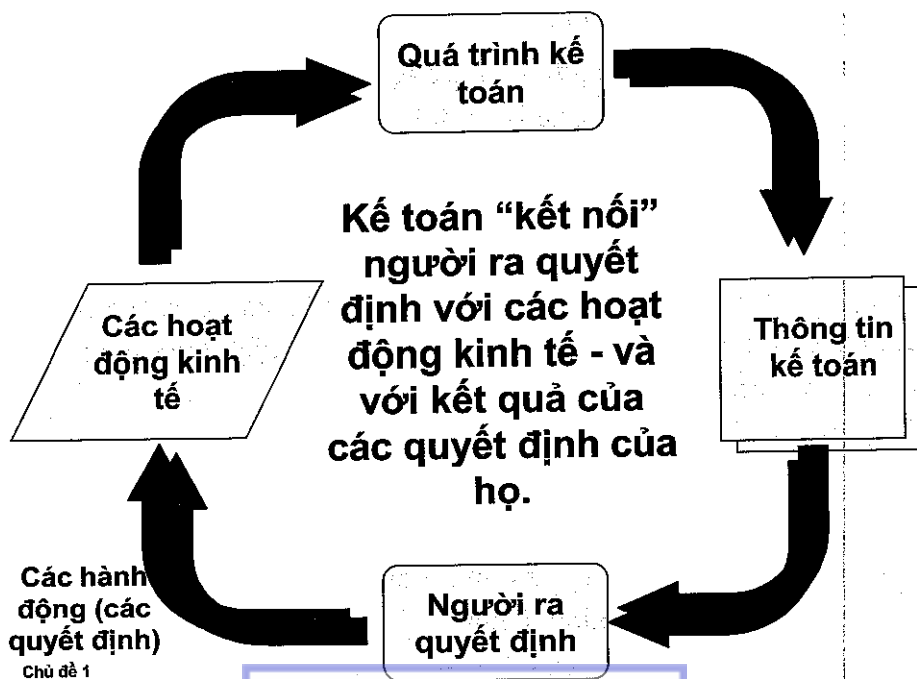


nhà quản lý, các chủ nợ, các cơ quan quản lý, công đoàn hay rất nhiều nhóm người khác quan tâm tới tình hình tài chính của công ty. Chức năng cung cấp thông tin của kế toán có thể được minh họa qua sơ đồ 1.1.

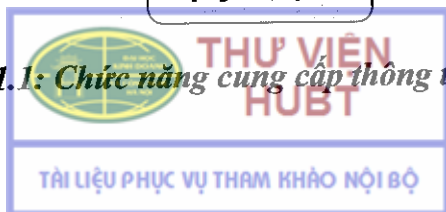
Phân tích kỹ lưỡng hơn về chức năng cung cấp thông tin của kế toán, có 3 vấn đề cần lưu tâm:

**Thứ nhất: Các hoạt động cơ bản của kế toán là gì?** Tổng hợp từ cách tiếp cận và đưa ra các định nghĩa khác nhau về kế toán của các học giả trình bày ở phần trên, có thể thấy rằng về cơ bản có 3 loại hoạt động mà kế toán cần thực hiện để hoàn thành chức năng cung cấp thông tin:

- **Xác định hay nhận dạng các hoạt động kinh tế:** Không phải tất cả các hoạt động kinh tế đều được hệ thống kế toán ghi chép lại. Do đó, việc đầu tiên mà kế toán cần làm là phân tích và xác định xem hoạt động kinh tế nào cần được ghi nhận và khi nào cần ghi nhận. Kế toán cần tuân thủ theo những nguyên tắc kế toán cơ bản cũng như dựa vào hướng dẫn của các chuẩn mực kế toán cụ thể để xác định việc ghi nhận hay không ghi nhận trong từng trường hợp cụ thể.



Sơ đồ 1.1: Chức năng cung cấp thông tin của kế toán





- **Ghi chép các hoạt động kinh tế:** Gồm việc ghi nhận, phân loại và tổng hợp các giao dịch kinh tế đã được lựa chọn ở bước 1. Kế toán cần có những phương pháp và cách thức khác nhau để ghi chép các giao dịch kinh tế một cách khoa học và kịp thời nhất, ví dụ sử dụng chứng từ, tài khoản, phương pháp ghi sổ kép...

- **Truyền tải thông tin về các hoạt động kinh tế:** Gồm việc chuẩn bị các báo cáo kế toán, phân tích và diễn giải các báo cáo này cho người sử dụng thông tin.

**Thứ 2: Phạm vi phản ánh của thông tin kế toán:** Vấn đề này liên quan đến hoạt động đầu tiên của kế toán là những hoạt động kinh tế nào cần được ghi nhận. Thông tin kế toán sẽ bị giới hạn bởi **3 khái niệm kế toán cơ bản:**

- **Thực thể kinh doanh:** Hoạt động của một thực thể kinh doanh (1 đơn vị kế toán) phải được phân biệt và ghi chép tách biệt với các hoạt động của các chủ sở hữu và các thực thể kinh doanh khác. Hàm ý của khái niệm này là kế toán chỉ ghi nhận các sự kiện kinh tế có sự tham gia của đơn vị mà ta đang theo dõi.

- **Thước đo tiền tệ:** Chỉ ghi nhận trong sổ sách kế toán những dữ liệu giao dịch có thể được đo lường bằng tiền, hay nói cách khác là kế toán chỉ ghi nhận lại những sự kiện kinh tế ít nhiều mang bản chất tài chính.

- **Kỳ kế toán:** Các doanh nghiệp cần các báo cáo định kỳ, do đó các nhà kế toán chuẩn bị các báo cáo tài chính và các báo cáo kế toán khác theo từng kỳ cụ thể một cách thường xuyên. Điều này cũng có nghĩa là khi ghi chép kế toán phải xác định rất rõ một giao dịch kinh tế phát sinh và do đó phải được ghi nhận trong kỳ kế toán.

**Thứ 3: Các loại thông tin kế toán cơ bản:** Có rất nhiều cách phân loại thông tin kế toán khác nhau, tuy nhiên trong phạm vi phân tích về chức năng cung cấp thông tin của kế toán thì người ta thường lựa chọn cách phân loại theo đối tượng sử dụng thông tin. Đây cũng là cách phân loại thông dụng và ý nghĩa kinh tế nhất.

Có rất nhiều đối tượng khác nhau sử dụng thông tin kế toán, tuy nhiên người ta thường nhóm các đối tượng này thành 2 nhóm chính:

- Các đối tượng bên trong doanh nghiệp như các nhà quản trị cao cấp, nhân viên các cấp... Những người này cần thông tin để ra các quyết định trong điều hành và vận hành các hoạt động kinh doanh của đơn vị.

- Các đối tượng bên ngoài như các chủ nợ, nhà đầu tư, cơ quan quản lý,... Những người này cần thông tin để ra các quyết định trong việc có hay không phân bổ các nguồn lực khan hiếm của mình cho doanh nghiệp.

Tương ứng với 2 nhóm đối tượng trên, kế toán đã phát triển thành 2 nhánh để đáp ứng nhu cầu thông tin tốt hơn:

- **Kế toán quản trị:** phục vụ nhu cầu thông tin của các đối tượng bên trong. Thông tin kế toán quản trị là những thông tin hữu ích hỗ trợ cho doanh nghiệp đạt được các mục tiêu mục đích và sứ mạng của mình. Đó là thông tin về thẩm quyền ra quyết định, phục vụ cho việc ra quyết định, đánh giá cũng như tương thưởng cho kết quả của các quyết định liên quan đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

- **Kế toán tài chính:** Phục vụ nhu cầu thông tin của các đối tượng bên ngoài. Thông tin kế toán tài chính hỗ trợ cho các quyết định như có cho doanh nghiệp vay tiền không, có đầu tư vào doanh nghiệp hay không...

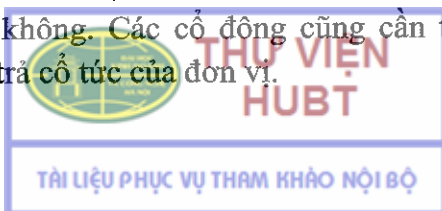
Giáo trình này tập trung vào kế toán tài chính, nên phân tiếp theo chúng ta sẽ làm rõ mục đích của kế toán tài chính là gì và để đạt được mục đích này nội dung và những đặc điểm cơ bản của thông tin kế toán tài chính là gì.

## 1.2. THÔNG TIN KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

### 1.2.1. Mục tiêu của thông tin kế toán tài chính

Mục tiêu của thông tin kế toán tài chính được xác lập bởi đối tượng sử dụng thông tin và nhu cầu của họ. Theo Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế, những đối tượng chính sử dụng thông tin kế toán và nhu cầu thông tin của họ là:

- Các nhà đầu tư: Những người cung cấp vốn và các nhà tư vấn của họ quan tâm tới rủi ro tiềm tàng và lợi tức thu được từ vốn đầu tư của họ. Họ cần thông tin để xác định xem liệu có nên mua, nắm giữ hoặc bán khoản đầu tư hay không. Các cổ đông cũng cần thông tin để giúp họ đánh giá khả năng trả cổ tức của đơn vị.



- Nhân viên: Nhân viên và các nhóm đại diện cần thông tin về sự ổn định và khả năng sinh lời của người sử dụng lao động. Họ cũng quan tâm tới những thông tin giúp họ đánh giá về khả năng trả những khoản bồi thường, lợi ích hưu trí và các cơ hội khác cho nhân viên.

- Người cho vay: Quan tâm đến những thông tin giúp họ xác định xem liệu nợ gốc và tiền lãi tương ứng có thể được trả đúng hạn hay không.

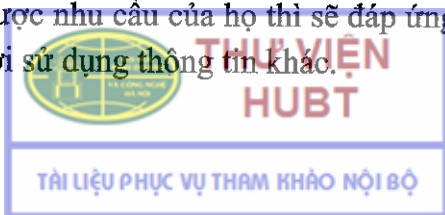
- Nhà cung cấp và chủ các khoản nợ thương mại khác: Quan tâm tới các thông tin có thể giúp họ xác định xem số tiền đơn vị nợ họ có thể được trả đúng hạn không. Chủ các khoản nợ thương mại khác cũng có xu hướng quan tâm tới đơn vị ở tầm ngắn hạn hơn so với những người cho vay trừ khi họ phụ thuộc vào sự tiếp tục là khách hàng quan trọng của đơn vị.

- Khách hàng: Quan tâm tới những thông tin về sự tiếp tục hoạt động của đơn vị, đặc biệt khi họ có mối quan hệ dài hạn hoặc phụ thuộc vào đơn vị.

- Chính phủ và các cơ quan chính phủ: Quan tâm tới việc phân bổ các nguồn lực và do đó là các hoạt động của đơn vị. Họ cũng cần các thông tin để có thể quản lý các hoạt động của đơn vị, xác định các chính sách thuế, thu nhập quốc dân và các con số thống kê tương tự.

- Công chúng: Đơn vị ảnh hưởng đến công chúng theo nhiều cách khác nhau. Ví dụ đơn vị có thể đóng góp phần đáng kể vào nền kinh tế địa phương thể hiện ở số lao động sử dụng, mức độ sử dụng các nhà cung cấp địa phương. Thông tin kế toán tài chính giúp họ có những thông tin về xu hướng và những bước phát triển gần đây của đơn vị cũng như phạm vi hoạt động của nó.

Cũng theo Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế IASB, trong khi thông tin kế toán tài chính mà cụ thể là các BCTC không thể đáp ứng tất cả nhu cầu thông tin của các nhóm người sử dụng nói trên nhưng nó có thể đáp ứng được những nhu cầu chung nhất của tất cả các nhóm trên. Và bởi vì các nhà đầu tư là những người cung cấp vốn cho đơn vị, nên nếu kế toán tài chính đáp ứng được nhu cầu của họ thì sẽ đáp ứng được phần lớn nhu cầu của những người sử dụng thông tin khác.



Và như vậy, có thể nói mục đích của kế toán tài chính là cung cấp thông tin hữu ích trong việc ra các quyết định đầu tư và cho vay, thông tin hữu ích trong việc đánh giá giá trị, thời điểm và tính không chắc chắn của các luồng tiền trong tương lai.

### 1.2.2. Nội dung của thông tin kế toán tài chính

Theo IASB, kế toán tài chính cung cấp **thông tin về vị thế tài chính, kết quả hoạt động và những thay đổi trong vị thế tài chính** của một đơn vị, những thông tin hữu ích cho rất nhiều nhóm sử dụng thông tin để ra các quyết định kinh tế. Trong đó, **Vị thế tài chính** của một đơn vị bị ảnh hưởng bởi những nguồn lực kinh tế mà nó kiểm soát, cơ cấu tài trợ, khả năng thanh khoản ngắn hạn và dài hạn, khả năng thích nghi với những thay đổi trong môi trường hoạt động.

Nói cụ thể hơn thì kế toán tài chính cung cấp thông tin về:

- Tình hình tài sản, cơ cấu tài sản, cơ cấu nguồn tài trợ (nợ phải trả và vốn chủ sở hữu).
- Kết quả hoạt động kinh doanh, cơ cấu thu nhập- chi phí
- Thông tin về các luồng tiền, cách thức mà đơn vị tạo ra các luồng tiền và sử dụng tiền.
- Các thông tin tài chính khác.

Các thông tin trên sẽ được kế toán cung cấp cho các đối tượng sử dụng thông qua bộ Báo cáo tài chính. Do đó, có thể nói, các báo cáo tài chính là sản phẩm cuối cùng của kế toán tài chính.

### Các đặc điểm định tính của thông tin kế toán tài chính

Đặc điểm định tính là những đặc tính làm cho thông tin kế toán tài chính cung cấp trong các BCTC) trở nên hữu dụng với người sử dụng thông tin. Trong “Khung khái niệm cơ bản” (conceptual framework) năm 2010, IASB cho rằng 2 đặc điểm nền tảng tạo nên tính hữu dụng của thông tin kế toán là thích hợp và trình bày một cách trung thực. Tính thích hợp của thông tin kế toán được củng cố nếu các thông tin này là đáng tin cậy, có thể xác nhận, kịp thời và dễ hiểu.



**\* Các đặc điểm nền tảng (fundamental qualitative characteristics):  
Tính thích hợp và trình bày một cách trung thực.**

- **Tính thích hợp (Relevance):** Thông tin được coi là thích hợp khi nó có thể tạo ra sự khác biệt trong quyết định kinh tế của người sử dụng thông tin. Thông tin tài chính có thể tạo ra sự khác biệt nếu nó có giá trị dự đoán, giá trị xác nhận hoặc cả hai. Thông tin có giá trị dự đoán là những thông tin có thể được sử dụng như đầu vào cho các quy trình mà người ra quyết định sử dụng để đưa ra những dự đoán cho tương lai. Giá trị xác nhận đề cập đến khả năng sử dụng thông tin để đưa ra những xác nhận hoặc điều chỉnh cho các nhận định hoặc đánh giá đã được đưa ra trước đây.

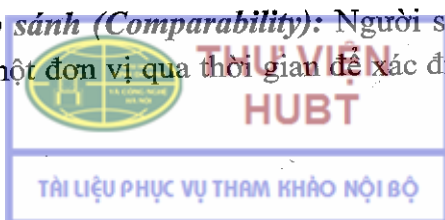
Tính thích hợp của thông tin ảnh hưởng bởi bản chất của thông tin và tính trọng yếu.

Thông tin được coi là trọng yếu nếu việc trình bày thiếu hoặc không chính xác các thông tin này có thể ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng thông tin. Tính trọng yếu phụ thuộc vào quy mô của khoản mục hoặc sai sót được xem xét trong những tình huống cụ thể khi thông tin bị thiếu hoặc trình bày sai. Do đó, tính trọng yếu cung cấp một điểm mốc hoặc điểm cắt hơn là trở thành một đặc điểm chính mà thông tin cần phải có để trở nên hữu dụng.

- **Trình bày một cách trung thực (faithful representation):** Các báo cáo tài chính trình bày các hiện tượng kinh tế bằng ngôn từ và các con số. Để trở nên hữu ích, các thông tin tài chính không chỉ phải trình bày về các hiện tượng thích hợp mà còn phải trình bày một cách trung thực các hiện tượng mà nó định trình bày. Để đạt được sự trung thực một cách hoàn hảo, thông tin cần có 3 đặc điểm: đầy đủ, khách quan và không có sai sót.

**\* Các đặc điểm củng cố (enhancing qualitative characteristics):**  
Tính có thể so sánh, khả năng xác nhận, tính kịp thời và dễ hiểu là những đặc điểm củng cố tính hữu ích của các thông tin thích hợp và trung thực.

- **Tính có thể so sánh (Comparability):** Người sử dụng phải có thể so sánh BCTC của một đơn vị qua thời gian để xác định xu hướng trong



vị thế tài chính và kết quả hoạt động của nó. Người sử dụng cũng cần phải so sánh BCTC của các đơn vị khác nhau để đánh giá vị thế tài chính tương đối, kết quả hoạt động tương đối và sự thay đổi tương đối trong vị thế tài chính của đơn vị. Do đó, cách thức đo lường và trình bày tác động tài chính của những giao dịch hoặc sự kiện kinh tế tương tự nhau phải được thực hiện một cách nhất quán trong một đơn vị qua thời gian và một cách nhất quán với các đơn vị kế toán khác nhau. Hàm ý cơ bản của tính có thể so sánh là yêu cầu về việc thuyết minh các chính sách kế toán, sự thay đổi chính sách kế toán và những tác động của sự thay đổi này.

- **Khả năng được xác nhận (Verifiability):** Khả năng được xác nhận giúp đảm bảo cho người sử dụng thông tin rằng các thông tin mà họ sử dụng đã trình bày một cách trung thực các hiện tượng kinh tế mà nó mô tả. Khả năng được xác nhận tức là những người quan sát độc lập với kiến thức khác nhau có thể đạt được sự thống nhất, mặc dù không nhất thiết phải là sự nhất quán tuyệt đối, rằng các thông tin tài chính mô tả về một hiện tượng cụ thể nào đó đã đảm bảo yêu cầu trình bày một cách trung thực.

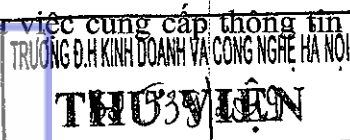
- **Tính kịp thời (timeliness)**

- **Tính dễ hiểu (Understandability):** Một yêu cầu quan trọng đối với thông tin kế toán là người sử dụng thông tin phải có thể hiểu được các thông tin. Ở đây, người sử dụng thông tin được giả định là có một kiến thức nhất định về kinh doanh và các hoạt động kinh tế, về kế toán và sẵn lòng nghiên cứu các thông tin với sự miễn cưỡng hợp lý. Tuy nhiên, các thông tin về các vấn đề phức tạp cũng cần phải đưa vào các báo cáo nếu nó thích hợp với nhu cầu của những người sử dụng thông tin để ra quyết định kinh tế. Các thông tin này không nên bị loại trừ chỉ vì nó quá khó hiểu đối với một số người sử dụng thông tin.

Trên đây là các đặc điểm định tính mà các thông tin kế toán tài chính (BCTC) cần đạt được theo IASB. IASB cũng nhấn mạnh rằng trong rất nhiều trường hợp có những sự đánh đổi nhất định giữa các đặc điểm này, và luôn phải cân nhắc quan hệ giữa chi phí của việc cung cấp thông tin và lợi ích của thông tin.



THƯ VIỆN  
HUBT



### 1.3. CÁC YẾU TỐ CỦA BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Các Báo cáo tài chính (BCTC) minh họa lại tác động tài chính của các giao dịch và các sự kiện khác nhau bằng cách nhóm chúng thành những nhóm lớn theo đặc điểm kinh tế của chúng. Các nhóm lớn này được mô tả bằng thuật ngữ “*các yếu tố của các báo cáo tài chính*”. Các yếu tố liên quan một cách trực tiếp tới việc đo lường vị thế tài chính trên Bảng cân đối kế toán là Tài sản, Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến việc đo lường kết quả hoạt động trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (KQHĐKD) là thu nhập và chi phí. Sự thay đổi trong vị thế tài chính thể hiện ở cả tình hình thu nhập- chi phí và sự thay đổi trong các yếu tố của Bảng Cân đối kế toán.

Phần này sẽ đi vào làm rõ từng yếu tố cơ bản của các báo cáo tài chính.

#### 1.3.1. Tài sản

Tài sản là nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

Lợi ích kinh tế trong tương lai của một tài sản là tiềm năng làm tăng nguồn tiền và các khoản tương đương tiền của doanh nghiệp hoặc làm giảm bớt các khoản tiền mà doanh nghiệp phải chi ra.

Tài sản được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi doanh nghiệp có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai và giá trị của tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy.

Tài sản không được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi các chi phí bỏ ra không chắc chắn sẽ mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp. Khi đó các chi phí này được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi phát sinh.

#### 1.3.2. Nợ phải trả

Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà doanh nghiệp phải thanh toán từ các nguồn lực của mình.

Nợ phải trả xác định nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp khi doanh



nghiệp nhận về một tài sản, tham gia một cam kết hoặc phát sinh các nghĩa vụ pháp lý.

Việc thanh toán các nghĩa vụ hiện tại có thể được thực hiện bằng nhiều cách, như: trả bằng tiền; trả bằng tài sản khác; cung cấp dịch vụ; thay thế nghĩa vụ này bằng nghĩa vụ khác; chuyển đổi nghĩa vụ nợ phải trả thành vốn chủ sở hữu.

Nợ phải trả phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua, như mua hàng hoá chưa trả tiền, sử dụng dịch vụ chưa thanh toán, vay nợ, cam kết bảo hành hàng hoá, cam kết nghĩa vụ hợp đồng, phải trả nhân viên, thuế phải nộp, phải trả khác.

Nợ phải trả được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi có đủ điều kiện chắc chắn là doanh nghiệp sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán, và khoản nợ phải trả đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

### **1.3.3. Vốn chủ sở hữu**

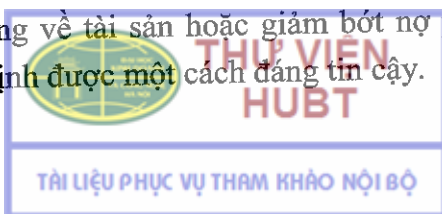
Vốn chủ sở hữu là giá trị vốn của doanh nghiệp, được tính bằng số chênh lệch giữa giá trị Tài sản của doanh nghiệp trừ (-) Nợ phải trả.

Vốn chủ sở hữu được phản ánh trong Bảng cân đối kế toán, gồm: vốn của các nhà đầu tư, thặng dư vốn cổ phần, lợi nhuận giữ lại, các quỹ, lợi nhuận chưa phân phối, chênh lệch tỷ giá và chênh lệch đánh giá lại tài sản.

### **1.3.4. Doanh thu và thu nhập khác**

Là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Doanh thu và thu nhập khác được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan tới sự gia tăng về tài sản hoặc giảm bớt nợ phải trả và giá trị gia tăng đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.





### 1.3.5. Chi phí

Là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Chi phí sản xuất, kinh doanh và chi phí khác được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này phải xác định được một cách đáng tin cậy.

Các chi phí được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí.

Khi lợi ích kinh tế dự kiến thu được trong nhiều kỳ kế toán có liên quan đến doanh thu và thu nhập khác được xác định một cách gián tiếp thì các chi phí liên quan được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trên cơ sở phân bổ theo hệ thống hoặc theo tỷ lệ.

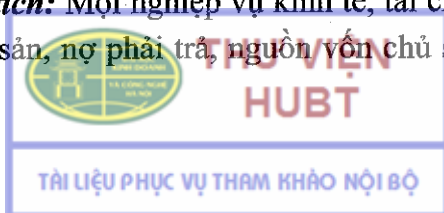
Một khoản chi phí được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ khi chi phí đó không đem lại lợi ích kinh tế trong các kỳ sau.

## 1.4. CÁC NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CƠ BẢN VÀ YÊU CẦU ĐỐI VỚI THÔNG TIN KẾ TOÁN THEO CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM (VAS)

Dựa trên cơ sở các hướng dẫn trong Quy định khung (framework) của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế IASB về các giả định cơ sở để lập BCTC (underlying assumptions) và về các đặc điểm định tính của thông tin kế toán (qualitative characteristics), VAS 1- Chuẩn mực chung đã đưa ra 7 nguyên tắc kế toán cơ bản và 6 yêu cầu đối với thông tin kế toán như sau:

### 1.4.1. Các nguyên tắc kế toán cơ bản

- *Cơ sở dồn tích:* Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi



phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền.

Các báo cáo tài chính được lập trên cơ sở dồn tích cung cấp cho người sử dụng không chỉ thông tin về những giao dịch trong quá khứ có liên quan đến việc thanh toán và thu được những khoản tiền mà cả thông tin về những nghĩa vụ phải trả tiền trong tương lai và những nguồn lực đại diện cho lượng tiền sẽ nhận được trong tương lai. Do đó, chúng cung cấp những thông tin về các giao dịch và các sự kiện trong quá khứ hữu dụng nhất cho người sử dụng trong việc ra các quyết định kinh tế. Chính vì thế người ta thường nói báo cáo tài chính lập trên cơ sở dồn tích phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp trong quá khứ, hiện tại và tương lai.

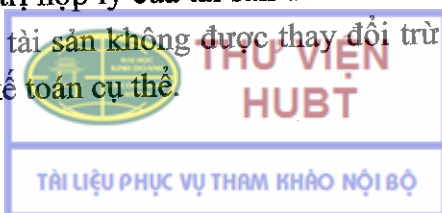
Vận dụng nguyên tắc cơ sở dồn tích, ta có:

Doanh thu được coi là kiếm được và được ghi nhận khi hàng hóa dịch vụ được cung cấp cho khách hàng ở một mức giá đã xác định và với sự đảm bảo hợp lý về khả năng thu được lợi ích kinh tế.

Chi phí được coi là phát sinh và được ghi nhận khi lợi ích kinh tế hoặc một nguồn lực được sử dụng, bị mất đi trong kỳ hiện tại, làm giảm vốn chủ sở hữu.

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

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



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

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

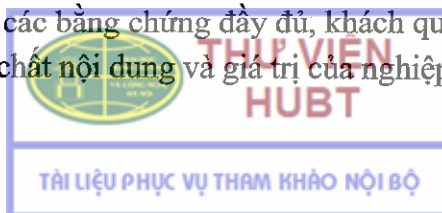
- **Nguyên tắc thận trọng:** Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi:

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

- **Nguyên tắc trọng yếu:** Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính.

#### 1.4.2. Các yêu cầu đối với thông tin kế toán

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



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

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

- **Kịp thời:** Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo kịp thời, đúng hoặc trước thời hạn quy định, không được chậm trễ.

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

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

## 1.5. CHU TRÌNH KẾ TOÁN VÀ CÁC BÚT TOÁN ĐIỀU CHỈNH

Chu trình kế toán là quá trình thu thập các thông tin kế toán tài chính và chuẩn bị các báo cáo tài chính.

Các bước trong chu trình kế toán có thể được tóm tắt trong sơ đồ 1.2

Trong các bước của chu kỳ kế toán cần lưu ý rằng cuối kỳ phải thực hiện các bút toán điều chỉnh để lập các báo cáo tài chính theo đúng những nguyên tắc chung. Các bút toán điều chỉnh cần phải thực hiện bất cứ khi nào có những khoản thu nhập hoặc chi phí liên quan đến 2 kỳ kế toán.

Có 2 nhóm bút toán điều chỉnh cơ bản là:

- Phân bổ các khoản trả trước (deferrals) gồm:

+ Phân bổ chi phí trả trước (thuê tài sản trả trước, công cụ dụng cụ dùng cho nhiều kỳ,...) hoặc phân bổ giá trị của các tài sản dài hạn cho các kỳ kế toán khác nhau.

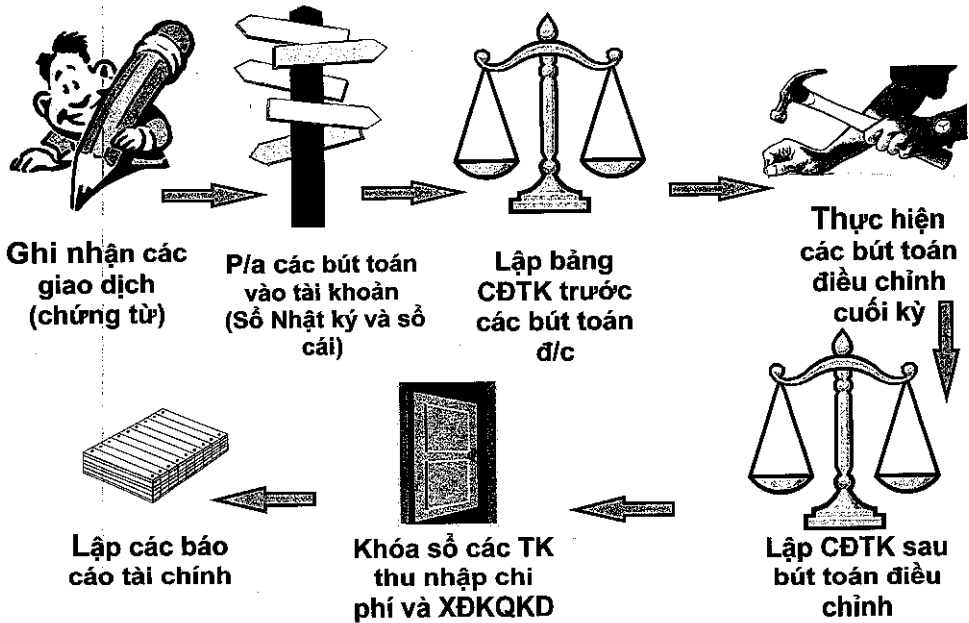
+ Phân bổ Doanh thu nhận trước cho các kỳ kế toán có liên quan.



- Hạch toán cộng dồn các khoản chi phí phải trả và doanh thu chưa nhận (accruals)

+ Chi phí phải trả: Khoản chi phí đã phát sinh trong kỳ nhưng chưa phải thanh toán và chưa được ghi nhận

+ Doanh thu chưa nhận: Doanh thu đã phát sinh trong kỳ nhưng chưa được ghi nhận và chưa được thanh toán tiền.



*Sơ đồ 1.2: Các bước trong chu trình kế toán*

## 1.6. MÔI TRƯỜNG CỦA KẾ TOÁN

### 1.6.1. Khái quát về môi trường kế toán

Kế toán tài chính cung cấp thông tin cho những người sử dụng thông tin ở bên ngoài doanh nghiệp, nhưng có lợi ích liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp. Họ cần thông tin để ra các quyết định có phân bổ nguồn lực của mình cho doanh nghiệp hay không cũng như để kiểm soát việc sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp nhằm bảo vệ quyền lợi của mình. Tuy nhiên người tạo ra và cung cấp thông tin đồng thời chịu trách

nhiệm về tính trung thực của thông tin là các nhà quản lý doanh nghiệp. Vậy làm thế nào để những người sử dụng thông tin có thể đặt lòng tin vào các BCTC được cung cấp? Người ta đã xây dựng nên những cơ chế, thể chế khác nhau để có thể giám sát, kiểm soát hoạt động kế toán nhằm đảm bảo là các nhà quản lý phải cung cấp những thông tin trung thực và hợp lý về tình hình tài chính của doanh nghiệp. Tất cả những cơ chế và thể chế này sẽ tác động một cách gián tiếp hoặc trực tiếp đến hoạt động kế toán, và tổng hợp lại chúng tạo nên môi trường kế toán.

Tùy theo từng quốc gia và từng giai đoạn phát triển của nền kinh tế, môi trường kế toán gồm những yếu tố khác nhau. Tuy nhiên những yếu tố cơ bản điển hình trong môi trường hoạt động của kế toán là:

- **Các hiệp hội nghề nghiệp và các cơ quan quản lý:** Ở Việt Nam có thể kể đến như Hiệp hội kế toán, Hiệp hội kiểm toán, Ủy ban chứng khoán nhà nước, Bộ Tài chính... Hoạt động chính của những tổ chức này là:

- + Cấp chứng chỉ nghề nghiệp và đào tạo liên tục
- + Đặt ra các chuẩn mực và yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp
- + Đưa ra hệ thống các CMKT và kiểm toán nhằm hướng dẫn những nguyên tắc thực hành nghề nghiệp tốt nhất.
- + Đặt ra các quy định pháp lý, các chế độ cụ thể cho hoạt động kế toán, kiểm toán.

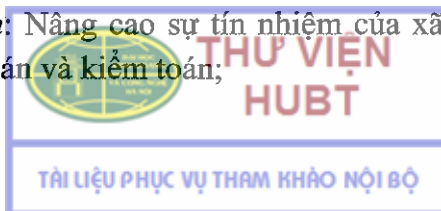
- **Hoạt động kiểm toán:** Sự chia cắt giữa chủ sở hữu và nhà quản lý tạo ra những vấn đề tiềm tàng trong việc đưa các thông tin trung thực về hoạt động của công ty. Các cổ đông phải tin rằng nhà quản lý sẽ nói sự thật và họ cần tới một người thứ 3 độc lập soát xét lại các BCTC và xác nhận lại về các thông tin này. Đó chính là lý do cho sự ra đời của kiểm toán. Kiểm toán kiểm tra những thông tin mà nhà quản lý sử dụng để lập các báo cáo tài chính và bày tỏ ý kiến về những thông tin trên các báo cáo đó có thể tin cậy hay không. Ý kiến của kiểm toán viên mô tả phạm vi và kết quả của cuộc kiểm toán và xét đoán rằng các báo cáo tài chính được nhà quản lý cung cấp có chính xác hay không.

- **Hệ thống kiểm soát nội bộ:** Các chính sách và quy trình được thiết lập để quản trị doanh nghiệp với đảm bảo chắc chắn rằng doanh nghiệp sẽ đạt được mục tiêu của mình. Hệ thống kiểm soát nội bộ được thiết lập để bảo vệ các nhà đầu tư và các nhà cấp tín dụng và giúp nhà quản trị có thể vận hành tốt và hiệu quả công ty của họ. Hệ thống kiểm soát nội bộ có nhiều mục tiêu khác nhau, trong đó có mục tiêu giúp các nhà quản lý đảm bảo được tính trung thực hợp lý của hệ thống kế toán.

### 1.6.2. Yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp

Như đã trình bày ở phần trên, một trong những hoạt động của các cơ quan quản lý và các hiệp hội nghề nghiệp là đặt ra hệ thống chuẩn mực về thực hành nghề nghiệp và chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp. Hệ thống chuẩn mực về thực hành nghề nghiệp sẽ được đề cập từng bước trong kế toán các phần hành cụ thể. Trong phạm vi của chương tổng quan chỉ trình bày về chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Vì sao lại cần có chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp? Những kế toán viên và kiểm toán viên chuyên nghiệp là những người trực tiếp tạo ra các thông tin kế toán và xác nhận về tính trung thực của thông tin. Do đó việc họ tuân thủ theo những yêu cầu về đạo đức nghề nghiệp là rất quan trọng để tạo lòng tin cho công chúng và những người sử dụng thông tin. Thực tế, rất nhiều các vụ bê bối tài chính đều có căn nguyên từ sự vi phạm đạo đức nghề nghiệp của các kế toán, kiểm toán viên. Và hậu quả của những bê bối này thường là những thiệt hại không nhỏ cho các nhà đầu tư và xã hội. Nhận thức được điều này, ngày 01/12/2005, Bộ Tài chính đã ra *Quyết định 87/2005/QĐ-BTC* ban hành và công bố *Chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp kế toán kiểm toán Việt Nam*. Chuẩn mực này quy định các nguyên tắc, nội dung và hướng dẫn áp dụng các tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp của người hành nghề kế toán, kiểm toán viên hành nghề và người làm kế toán, kiểm toán trong các doanh nghiệp và tổ chức nhằm đảm bảo đạt được những tiêu chuẩn cao nhất về trình độ chuyên môn, về mức độ hoạt động và đáp ứng được sự quan tâm ngày càng cao của công chúng. Chuẩn mực đặt ra bốn yêu cầu cơ bản sau:

- **Sự tin nhiệm:** Nâng cao sự tin nhiệm của xã hội đối với hệ thống thông tin của kế toán và kiểm toán;





- *Tính chuyên nghiệp*: Tạo lập sự công nhận của chủ doanh nghiệp, tổ chức, khách hàng và các bên liên quan về tính chuyên nghiệp của người làm kế toán và người làm kiểm toán, đặc biệt là người hành nghề kế toán và kiểm toán viên hành nghề;

- *Chất lượng dịch vụ*: Đảm bảo chất lượng dịch vụ kế toán, kiểm toán đạt được các chuẩn mực cao nhất;

- *Sự tin cậy*: Tạo ra sự tin cậy của người sử dụng dịch vụ kế toán, kiểm toán về khả năng chi phối của chuẩn mực đạo đức đối với việc cung cấp các dịch vụ đó.

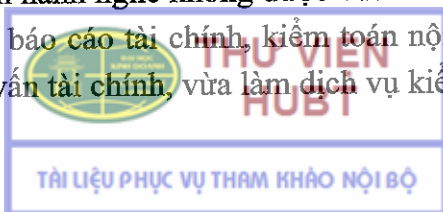
Theo chuẩn mực về đạo đức nghề nghiệp thì các yêu cầu đạo đức nghề nghiệp cơ bản là:

- *Độc lập*: Độc lập là nguyên tắc hành nghề cơ bản của kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán. Trong quá trình kiểm toán hoặc cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán phải thực sự không bị chi phối hoặc tác động bởi bất kỳ lợi ích vật chất hoặc tinh thần nào làm ảnh hưởng đến sự trung thực, khách quan và độc lập nghề nghiệp của mình.

Kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán không được nhận làm kiểm toán hoặc làm kế toán cho các đơn vị mà mình có quan hệ kinh tế hoặc quyền lợi kinh tế như góp vốn, cho vay hoặc vay vốn từ khách hàng, hoặc là cổ đông chi phối của khách hàng, hoặc có ký kết hợp đồng gia công, dịch vụ, đại lý tiêu thụ hàng hóa.

Kiểm toán viên hành nghề và người hành nghề kế toán không được nhận làm kiểm toán hoặc làm kế toán ở những đơn vị mà bản thân có quan hệ gia đình ruột thịt (như có bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột) là người trong bộ máy quản lý điều hành (Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc, kế toán trưởng, các trưởng, phó phòng và các cấp tương đương) trong đơn vị khách hàng.

Kiểm toán viên hành nghề không được vừa làm dịch vụ kế toán, như ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính, kiểm toán nội bộ, định giá tài sản, tư vấn quản lý, tư vấn tài chính, vừa làm dịch vụ kiểm toán cho cùng một



khách hàng. Ngược lại, người làm dịch vụ kế toán không được làm kiểm toán cho cùng một khách hàng.

Trong quá trình kiểm toán hoặc cung cấp dịch vụ kế toán, nếu có sự hạn chế về tính độc lập thì kiểm toán viên hành nghề, người hành nghề kế toán phải tìm mọi cách loại bỏ sự hạn chế này. Nếu không thể loại bỏ được thì phải nêu rõ điều này trong Báo cáo kiểm toán hoặc Báo cáo dịch vụ kế toán.

- *Chính trực*: Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thẳng thắn, trung thực và có chính kiến rõ ràng.

- *Khách quan*: Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải công bằng, tôn trọng sự thật và không được thành kiến, thiên vị.

- *Năng lực chuyên môn và tinh thần trọng*: Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thực hiện công việc kiểm toán, kế toán với đầy đủ năng lực chuyên môn cần thiết, với sự thận trọng cao nhất và tinh thần làm việc chuyên cần. Kiểm toán viên có nhiệm vụ duy trì, cập nhật và nâng cao kiến thức trong hoạt động thực tiễn, trong môi trường pháp lý và các tiến bộ kỹ thuật để đáp ứng yêu cầu công việc.

- *Tinh bảo mật*: Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải bảo mật các thông tin có được trong quá trình kiểm toán; không được tiết lộ bất cứ một thông tin nào khi chưa được phép của người có thẩm quyền, trừ khi có nghĩa vụ phải công khai theo yêu cầu của pháp luật hoặc trong phạm vi quyền hạn nghề nghiệp của mình.

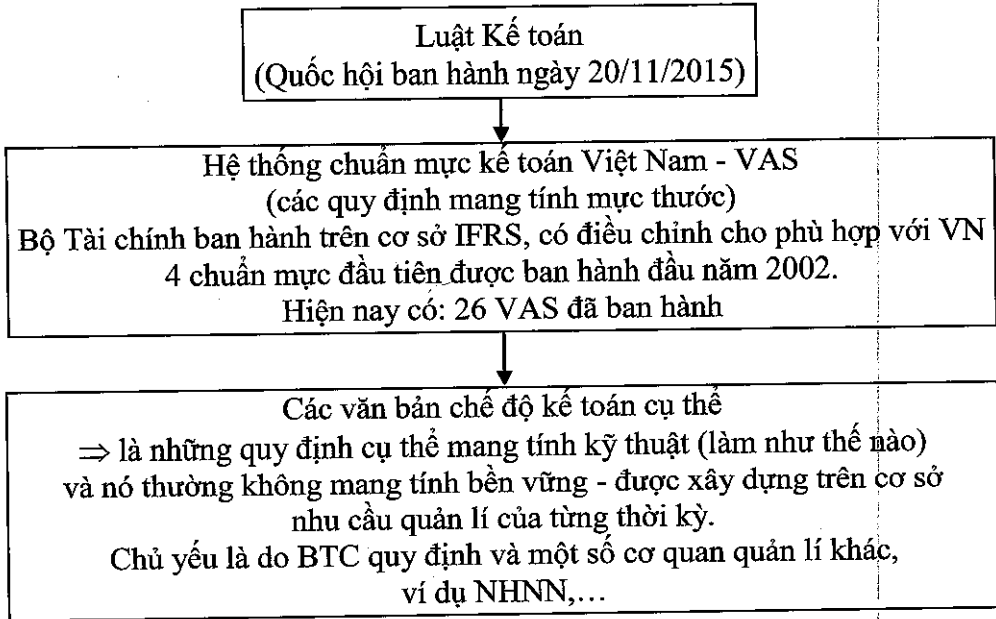
- *Tư cách nghề nghiệp*: Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải trau dồi và bảo vệ uy tín nghề nghiệp, không được gây ra những hành vi làm giảm uy tín nghề nghiệp.

- *Tuân thủ chuẩn mực chuyên môn*: Người làm kế toán và người làm kiểm toán phải thực hiện công việc kế toán, kiểm toán theo những kỹ thuật và chuẩn mực chuyên môn đã quy định trong chuẩn mực kế toán, chuẩn mực kiểm toán Việt Nam, quy định của Hội nghề nghiệp và các quy định pháp luật hiện hành.



### 1.6.3. Khung pháp lý về kế toán tại Việt Nam

Khung pháp lý liên quan đến hoạt động kế toán tại Việt Nam có thể được mô tả khái quát qua sơ đồ 1.3



**Sơ đồ 1.3: Hệ thống pháp luật về kế toán của Việt Nam**

- Luật kế toán của Việt Nam được ban hành ngày 20/11/2015, gồm 6 chương, 74 điều, quy định về nội dung công tác kế toán, tổ chức bộ máy kế toán, người làm kế toán và hoạt động nghề nghiệp kế toán. Trong đó:

+ Chương 1: quy định chung, chương này làm rõ các khái niệm cơ bản như đối tượng, yêu cầu, nguyên tắc kế toán, các loại hình kế toán, kỳ kế toán, đơn vị tính, chữ số sử dụng trong kế toán...

+ Chương 2: quy định về nội dung công tác kế toán, gồm các quy định cụ thể về chứng từ kế toán, tài khoản và sổ kế toán, báo cáo tài chính, kiểm tra kế toán, kiểm kê tài sản, bảo quản lưu trữ tài liệu kế toán; công việc kế toán trong trường hợp đơn vị kế toán chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động và phá sản.



- + Chương 3: quy định về tổ chức bộ máy kế toán và người làm kế toán
- + Chương 4: quy định về hoạt động kinh doanh dịch vụ kế toán
- + Chương 5: quy định quản lý nhà nước về kế toán.
- + Chương 6: quy định điều khoản thi hành.

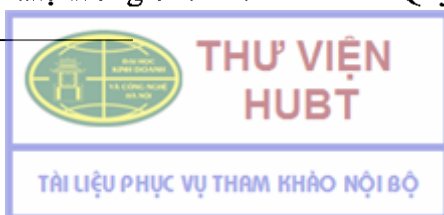
- Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam được ban hành bắt đầu từ năm 2002; và tính đến hết năm 2011, đã có 26 chuẩn mực được ban hành (phụ lục 1). Trong đó, VAS01 - Chuẩn mực chung quy định các khái niệm cơ bản trong kế toán, và các nguyên tắc kế toán cơ bản tạo nên cơ sở khái niệm cho các chuẩn mực cụ thể khác. Ngoài ra, chúng ta đã có các chuẩn mực hướng dẫn việc kế toán và trình bày các khoản mục tài sản, công nợ và các mảng hoạt động cơ bản như: Tài sản cố định, hàng tồn kho, thuê tài sản... Bộ Tài chính cũng đã ban hành các chuẩn mực hướng dẫn lập và trình bày BCTC đơn lẻ của một doanh nghiệp cũng như báo cáo tài chính hợp nhất của các tập đoàn. Tuy nhiên, hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay còn đang thiếu vắng một số chuẩn mực rất quan trọng như chuẩn mực về giảm giá trị tài sản, về tài sản giữ để bán... Ngoài ra, có một số chuẩn mực chúng ta sẽ sử dụng các chuẩn mực quốc tế, Bộ Tài chính sẽ ban hành thông tư hướng dẫn vận dụng cho phù hợp với từng giai đoạn (các chuẩn mực về kế toán công cụ tài chính).

- Chế độ kế toán hiện hành được quy định trong Thông tư số 200/2014/TT-BTC của Bộ Tài chính. Chế độ kế toán doanh nghiệp áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước. Chế độ kế toán doanh nghiệp theo thông tư 200/2014/TT-BTC gồm 3 phần:

+ Phần thứ nhất, phần thứ hai- Hệ thống tài khoản kế toán:<sup>1</sup> Quy định về hệ thống tài khoản chung thống nhất áp dụng cho các doanh nghiệp phi tài chính, gồm 9 nhóm cũng như các hướng dẫn hạch toán cụ thể cho từng tài khoản. Hệ thống tài khoản này được giới thiệu trong phụ lục 2.

+ Phần thứ ba- Hệ thống báo cáo tài chính: Quy định về mẫu biểu và

<sup>1</sup> Xem phụ lục 2



cách thức lấy số liệu từ các sổ tài khoản có liên quan để lập các BCTC cơ bản của doanh nghiệp. Nội dung cụ thể về các BCTC này sẽ được trình bày trong chương 9- Báo cáo tài chính.

Trong phần 3 này cũng quy định mang tính hướng dẫn về Chế độ chứng từ kế toán, chế độ sổ kế toán cơ bản mà doanh nghiệp có thể tự xây dựng biểu mẫu sổ kế toán cho riêng mình nhưng phải đảm bảo cung cấp thông tin về giao dịch kinh tế một cách minh bạch, đầy đủ, dễ kiểm tra, dễ kiểm soát và dễ đối chiếu. Trường hợp không tự xây dựng biểu mẫu sổ kế toán, doanh nghiệp có thể áp dụng biểu mẫu sổ kế toán theo hướng dẫn tại phụ lục số 4- Thông tư 200/2014/TT-BTC nếu phù hợp với đặc điểm quản lý và hoạt động kinh doanh của mình.

## 1.7. SỔ KẾ TOÁN VÀ CÁC HÌNH THỨC SỔ KẾ TOÁN

### 1.7.1. Sổ kế toán

**Sổ kế toán** dùng để ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh theo nội dung kinh tế và theo trình tự thời gian có liên quan đến doanh nghiệp.

**Các loại sổ kế toán:** Mỗi doanh nghiệp chỉ có một hệ thống sổ kế toán cho một kỳ kế toán năm. Sổ kế toán gồm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.

Sổ kế toán tổng hợp, gồm: Sổ Nhật ký, Sổ Cái.

Sổ kế toán chi tiết, gồm: Sổ, thẻ kế toán chi tiết.

Nhà nước không quy định bắt buộc về mẫu số. Tùy theo đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý, doanh nghiệp được tự xây dựng hình thức ghi sổ kế toán cho riêng mình trên cơ sở đảm bảo thông tin về các giao dịch phải được phản ánh đầy đủ, kịp thời, dễ kiểm tra, kiểm soát và đối chiếu. Trường hợp không tự xây dựng hình thức ghi sổ kế toán cho riêng mình, doanh nghiệp có thể áp dụng các hình thức sổ kế toán được hướng dẫn trong phụ lục số 4 Thông tư này để lập Báo cáo tài chính nếu phù hợp với đặc điểm quản lý và hoạt động kinh doanh của mình

- **Sổ kế toán tổng hợp:**

+ Sổ Nhật ký dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát



sinh trong từng kỳ kế toán và trong một niên độ kế toán theo trình tự thời gian và quan hệ đối ứng các tài khoản của các nghiệp vụ đó. Số liệu kế toán trên sổ Nhật ký phản ánh tổng số phát sinh bên Nợ và bên Có của tất cả các tài khoản kế toán sử dụng ở doanh nghiệp.

Sổ Nhật ký phải phản ánh đầy đủ các nội dung sau:

- Ngày, tháng ghi sổ;
  - Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;
  - Tóm tắt nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;
  - Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.
- + Sổ Cái dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong từng kỳ và trong một niên độ kế toán theo các tài khoản kế toán được quy định trong chế độ tài khoản kế toán áp dụng cho doanh nghiệp. Số liệu kế toán trên Sổ Cái phản ánh tổng hợp tình hình tài sản, nguồn vốn, tình hình và kết quả hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

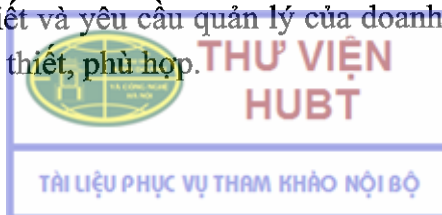
Sổ Cái phải phản ánh đầy đủ các nội dung sau:

- Ngày, tháng ghi sổ;
  - Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;
  - Tóm tắt nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;
- Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ghi vào bên Nợ hoặc bên Có của tài khoản.

- *Sổ, thẻ kế toán chi tiết:*

Sổ kế toán chi tiết dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến các đối tượng kế toán cần thiết theo yêu cầu quản lý. Số liệu trên sổ kế toán chi tiết cung cấp các thông tin phục vụ cho việc quản lý từng loại tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí chưa được phản ánh trên sổ Nhật ký và Sổ Cái.

Số lượng, kết cấu các sổ kế toán không quy định bắt buộc. Các doanh nghiệp căn cứ vào quy định mang tính hướng dẫn của Nhà nước về sổ kế toán chi tiết và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp để mở các sổ kế toán chi tiết cần thiết, phù hợp.



### 1.7.2. Hình thức sổ kế toán

Mỗi đơn vị kế toán chỉ có một hệ thống sổ kế toán chính thức và duy nhất cho một kỳ kế toán năm. Doanh nghiệp căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán áp dụng tại doanh nghiệp và yêu cầu quản lý để mở đủ các sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết cần thiết.

Doanh nghiệp có thể tự xây dựng hệ thống sổ kế toán hoặc áp dụng một trong năm hình thức kế toán theo phụ lục số 4 của Thông tư 200/TT-BTC như sau:

- Hình thức kế toán Nhật ký chung;
- Hình thức kế toán Nhật ký- Sổ Cái;
- Hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ;
- Hình thức kế toán Nhật ký- Chứng từ;
- Hình thức kế toán trên máy vi tính.

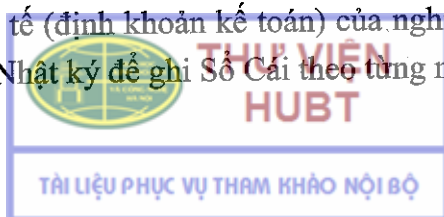
Doanh nghiệp phải căn cứ vào quy mô, đặc điểm hoạt động sản xuất, kinh doanh, yêu cầu quản lý, trình độ nghiệp vụ của cán bộ kế toán, điều kiện trang bị kỹ thuật tính toán, lựa chọn một hình thức kế toán phù hợp.

### 1.7.3. Hình thức kế toán Nhật ký chung

Nội dung và trình tự ghi chép trong từng hình thức sổ được quy định chi tiết trong Thông tư 200/2014/TT-BTC, do đó trong giáo trình chỉ xin giới thiệu hình thức Nhật ký chung, là hình thức sổ thông dụng ở Việt Nam cũng như trên thế giới và đặc biệt phù hợp với điều kiện vận dụng kế toán máy.

***- Nguyên tắc, đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký chung***

Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký chung: Tất cả các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đều phải được ghi vào sổ Nhật ký, mà trọng tâm là sổ Nhật ký chung, theo trình tự thời gian phát sinh và theo nội dung kinh tế (định khoản kế toán) của nghiệp vụ đó. Sau đó lấy số liệu trên các sổ Nhật ký để ghi Sổ Cái theo từng nghiệp vụ phát sinh.





Hình thức kế toán Nhật ký chung gồm các loại sổ chủ yếu sau:

+ Sổ Nhật ký chung, Sổ Nhật ký đặc biệt;

+ Sổ Cái;

+ Các sổ, thẻ kế toán chi tiết.

**- Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kế toán Nhật ký chung**

(1) Hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ đã kiểm tra được dùng làm căn cứ ghi sổ, trước hết ghi nghiệp vụ phát sinh vào sổ Nhật ký chung, sau đó căn cứ số liệu đã ghi trên sổ Nhật ký chung để ghi vào Sổ Cái theo các tài khoản kế toán phù hợp. Nếu đơn vị có mở sổ, thẻ kế toán chi tiết thì đồng thời với việc ghi sổ Nhật ký chung, các nghiệp vụ phát sinh được ghi vào các sổ, thẻ kế toán chi tiết liên quan.

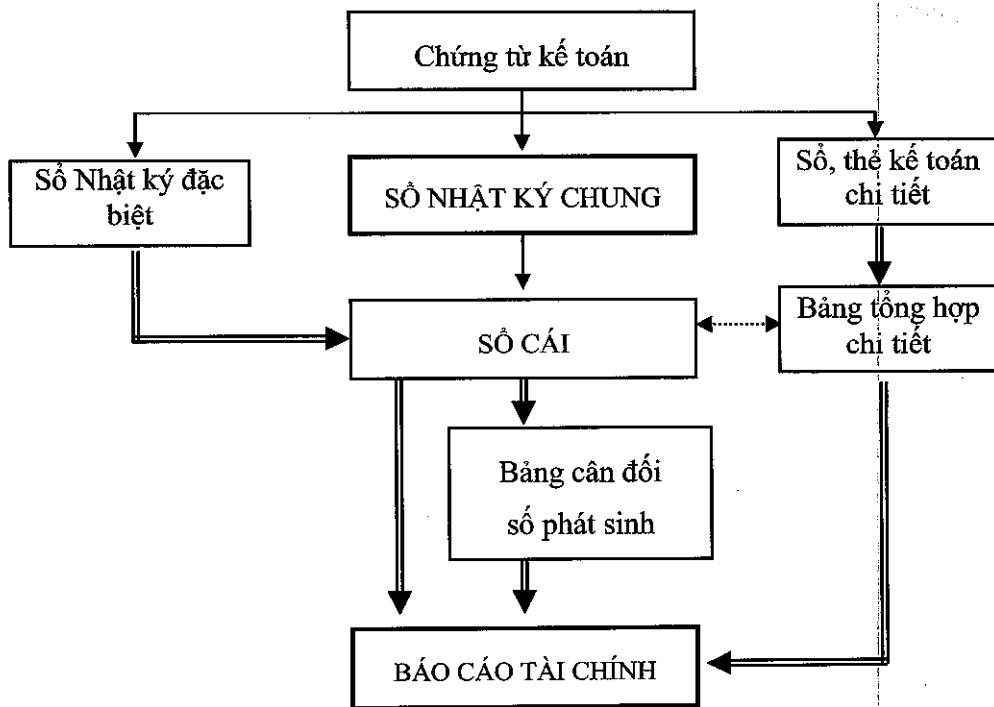
Trường hợp đơn vị mở các sổ Nhật ký đặc biệt thì hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ được dùng làm căn cứ ghi sổ, ghi nghiệp vụ phát sinh vào sổ Nhật ký đặc biệt liên quan. Định kỳ (3, 5, 10... ngày) hoặc cuối tháng, tùy khối lượng nghiệp vụ phát sinh, tổng hợp từng sổ Nhật ký đặc biệt, lấy số liệu để ghi vào các tài khoản phù hợp trên Sổ Cái, sau khi đã loại trừ số trùng lặp do một nghiệp vụ được ghi đồng thời vào nhiều sổ Nhật ký đặc biệt (nếu có).

(2) Cuối tháng, cuối quý, cuối năm, cộng số liệu trên Sổ Cái, lập Bảng cân đối số phát sinh.

Sau khi đã kiểm tra đối chiếu khớp đúng, số liệu ghi trên Sổ Cái và bảng tổng hợp chi tiết (được lập từ các Sổ, thẻ kế toán chi tiết) được dùng để lập các Báo cáo tài chính.

Về nguyên tắc, tổng số phát sinh Nợ và tổng số phát sinh Có trên Bảng cân đối số phát sinh phải bằng tổng số phát sinh Nợ và tổng số phát sinh Có trên sổ Nhật ký chung (hoặc sổ Nhật ký chung và các sổ Nhật ký đặc biệt sau khi đã loại trừ số trùng lặp trên các sổ Nhật ký đặc biệt) cùng kỳ.

## TRÌNH TỰ GHI SỔ KẾ TOÁN THEO HÌNH THỨC KẾ TOÁN NHẬT KÝ CHUNG

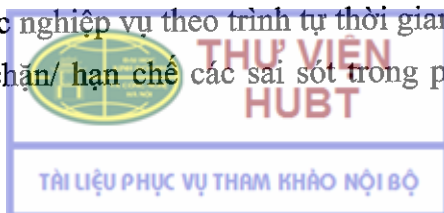


### Ghi chú:

- Ghi hàng ngày
- ==> Ghi cuối tháng, hoặc định kỳ
- ←.....> Quan hệ đối chiếu, kiểm tra

- **Sổ Nhật ký chung:** Là sổ ghi chép ban đầu; trong đó các nghiệp vụ kinh tế được ghi chép theo thứ tự thời gian phát sinh nghiệp vụ đồng thời phản ánh theo quan hệ đối ứng tài khoản. Vai trò của nhật ký chung trong quá trình ghi chép nghiệp vụ:

- + Trình bày đầy đủ các ảnh hưởng của nghiệp vụ kinh tế.
- + Trình bày các nghiệp vụ theo trình tự thời gian phát sinh.
- + Giúp ngăn chặn/ hạn chế các sai sót trong phân tích và ghi chép



các giao dịch, vì có thể dễ dàng so sánh giữa tổng phát sinh bên nợ và tổng số phát sinh bên có.

Mẫu sổ nhật ký chung:

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải nghiệp vụ kinh tế	Đã vào sổ cái	TK đối ứng		số tiền	
	Số hiệu	Ngày tháng			N	C	N	C
A	B	C	D	E	1	2	3	4

- **Sổ Nhật ký đặc biệt:** Được sử dụng để ghi chép các giao dịch tương tự nhau, số lượng phát sinh lớn. Các sổ nhật ký cơ bản thường gặp là:

+ **Sổ nhật ký bán hàng:** Ghi chép các nghiệp vụ bán hàng thu tiền sau

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Phải thu người mua	Ghi có TK Doanh thu		
	Số hiệu	Ngày tháng			Bán hàng hoá	Bán thành phẩm	Dịch vụ

+ **Sổ nhật ký mua hàng:** Ghi chép các nghiệp vụ mua hàng trả tiền sau

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK ghi nợ			Phải trả người bán
	Số hiệu	Ngày tháng		TK 156	TK 133	TK khác	



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

+ **Sổ nhật ký thu tiền:** Ghi chép các nghiệp vụ thu tiền của doanh nghiệp

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Ghi nợ TK 1111	Ghi có các tài khoản				
	Số hiệu	Ngày tháng			112	141	511	515	711

+ **Sổ nhật ký chi tiền:** Ghi chép các nghiệp vụ chi tiền của doanh nghiệp

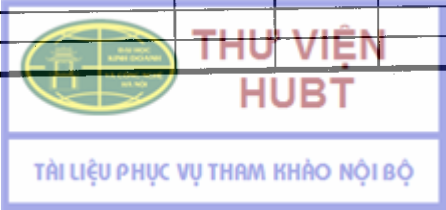
Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Ghi có TK 1111	Ghi nợ các tài khoản								
	Số hiệu	Ngày tháng			133	141	152	331	333	334	627	641	642

- **Sổ cái trong hình thức nhật ký chung:**

## SỔ CÁI

Năm: \_\_\_\_\_  
 Tên Tài khoản: \_\_\_\_\_  
 Số hiệu: \_\_\_\_\_

TGS	Số hiệu	Ngày tháng	Diễn giải	Nợ	Có
				Tài khoản	Tài khoản



# PHỤ LỤC CHƯƠNG 1

## Phụ lục 1: DANH MỤC CÁC VAS ĐÃ BAN HÀNH

S TT	Số chuẩn mục	Tên chuẩn mục (nội dung)	Đợt ban hành	Ghi chú
1	Chuẩn mục số 01	Chuẩn mục chung	2	<u>VAS dot 2.rtf</u>
2	Chuẩn mục số 02	Hàng tồn kho	1	<u>VAS dot 1.rtf</u>
3	Chuẩn mục số 03	Tài sản cố định hữu hình	1	<u>VAS dot 1.rtf</u>
4	Chuẩn mục số 04	Tài sản cố định vô hình	1	<u>VAS dot 1.rtf</u>
5	Chuẩn mục số 05	Bất động sản đầu tư	3	<u>VAS dot 3.doc</u>
6	Chuẩn mục số 06	Thuê tài sản	2	<u>VAS dot 2.rtf</u>
7	Chuẩn mục số 07	Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết	3	<u>VAS dot 3.doc</u>
8	Chuẩn mục số 08	Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh	3	<u>VAS dot 3.doc</u>
9	Chuẩn mục số 10	Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái	2	<u>VAS dot 2.rtf</u>
10	Chuẩn mục số 11	Hợp nhất kinh doanh	5	<u>VAS dot 5.doc</u>
11	Chuẩn mục số 14	Doanh thu và thu nhập khác.	1	<u>VAS dot 1.rtf</u>
12	Chuẩn mục số 15	Hợp đồng xây dựng;	2	<u>VAS dot 2.rtf</u>
13	Chuẩn mục số 16	Chi phí đi vay	2	<u>VAS dot 2.rtf</u>
14	Chuẩn mục số 17	Thuế thu nhập doanh nghiệp	4	<u>VAS dot 4.doc</u>

<b>S TT</b>	<b>Số chuẩn mực</b>	<b>Tên chuẩn mực (nội dung)</b>	<b>Đợt ban hành</b>	<b>Ghi chú</b>
15	Chuẩn mực số 18	Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng	5	<u>VAS dot 5.doc</u>
16	Chuẩn mực số 19	Hợp đồng bảo hiểm	5	<u>VAS dot 5.doc</u>
17	Chuẩn mực số 21	Trình bày báo cáo tài chính	3	<u>VAS dot 3.doc</u>
18	Chuẩn mực số 22	Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự	4	<u>VAS dot 4.doc</u>
19	Chuẩn mực số 23	Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm	4	<u>VAS dot 4.doc</u>
20	Chuẩn mực số 24	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	2	<u>VAS dot 2.rtf</u>
21	Chuẩn mực số 25	Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con	3	<u>VAS dot 3.doc</u>
22	Chuẩn mực số 26	Thông tin về các bên liên quan	3	<u>VAS dot 3.doc</u>
23	Chuẩn mực số 27	Báo cáo tài chính giữa niên độ	4	<u>VAS dot 4.doc</u>
24	Chuẩn mực số 28	Báo cáo bộ phận	4	<u>VAS dot 4.doc</u>
25	Chuẩn mực số 29	Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót	4	<u>VAS dot 4.doc</u>
26	Chuẩn mực số 30	Lãi trên cổ phiếu	5	<u>VAS dot 5.doc</u>



**THƯ VIỆN  
HUBT**

## Phụ lục 2: HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

### DANH MỤC HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP

(Ban hành kèm theo Thông tư 200/2014/TT-BTC  
ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
		<b>LOẠI TÀI KHOẢN TÀI SẢN</b>
<b>111</b>		<b>Tiền mặt</b>
	1111	Tiền Việt Nam
	1112	Ngoại tệ
	1113	Vàng tiền tệ
<b>112</b>		<b>Tiền gửi Ngân hàng</b>
	1121	Tiền Việt Nam
	1122	Ngoại tệ
	1123	Vàng tiền tệ
<b>113</b>		<b>Tiền đang chuyển</b>
	1131	Tiền Việt Nam
	1132	Ngoại tệ
<b>121</b>		<b>Chứng khoán kinh doanh</b>
	1211	Cổ phiếu



THƯ VIỆN  
HUBT

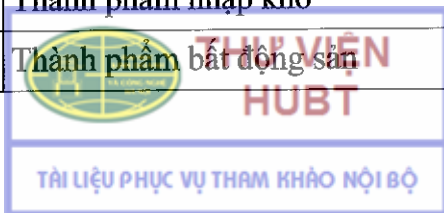
TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ



SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
	1212	Trái phiếu
	1218	Chứng khoán và công cụ tài chính khác
<b>128</b>		<b>Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn</b>
	1281	Tiền gửi có kỳ hạn
	1282	Trái phiếu
	1283	Cho vay
	1288	Các khoản đầu tư khác nắm giữ đến ngày đáo hạn
<b>131</b>		<b>Phải thu của khách hàng</b>
<b>133</b>		<b>Thuế GTGT được khấu trừ</b>
	1331	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ
	1332	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ
<b>136</b>		<b>Phải thu nội bộ</b>
	1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc
	1362	Phải thu nội bộ về chênh lệch tỷ giá
	1363	Phải thu nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá
	1368	Phải thu nội bộ khác



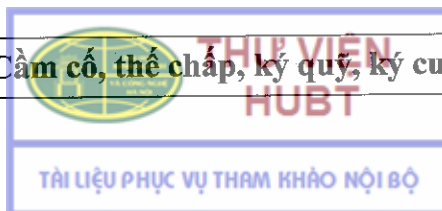
SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
<b>138</b>		<b>Phải thu khác</b>
	1381	Tài sản thiếu chờ xử lý
	1385	Phải thu về cổ phần hoá
	1388	Phải thu khác
<b>141</b>		<b>Tạm ứng</b>
<b>151</b>		<b>Hàng mua đang đi đường</b>
<b>152</b>		<b>Nguyên liệu, vật liệu</b>
<b>153</b>		<b>Công cụ, dụng cụ</b>
	1531	Công cụ, dụng cụ
	1532	Bao bì luân chuyển
	1533	Đồ dùng cho thuê
	1534	Thiết bị, phụ tùng thay thế
<b>154</b>		<b>Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang</b>
<b>155</b>		<b>Thành phẩm</b>
	1551	Thành phẩm nhập kho
	1557	Thành phẩm bất động sản



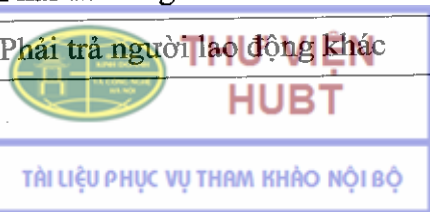
SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
<b>156</b>		<b>Hàng hóa</b>
	1561	Giá mua hàng hóa
	1562	Chi phí thu mua hàng hóa
	1567	Hàng hóa bất động sản
<b>157</b>		<b>Hàng gửi đi bán</b>
<b>158</b>		<b>Hàng hoá kho bảo thuế</b>
<b>161</b>		<b>Chi sự nghiệp</b>
	1611	Chi sự nghiệp năm trước
	1612	Chi sự nghiệp năm nay
<b>171</b>		<b>Giao dịch mua bán lại trái phiếu chính phủ</b>
<b>211</b>		<b>Tài sản cố định hữu hình</b>
	2111	Nhà cửa, vật kiến trúc
	2112	Máy móc, thiết bị
	2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn
	2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý
	2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm
	2118	TSCĐ khác

SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
<b>212</b>		<b>Tài sản cố định thuê tài chính</b>
	2121	TSCĐ hữu hình thuê tài chính
	2122	TSCĐ vô hình thuê tài chính
<b>213</b>		<b>Tài sản cố định vô hình</b>
	2131	Quyền sử dụng đất
	2132	Quyền phát hành
	2133	Bản quyền, bằng sáng chế
	2134	Nhãn hiệu, tên thương mại
	2135	Chương trình phần mềm
	2136	Giấy phép và giấy phép nhượng quyền
	2138	TSCĐ vô hình khác
<b>214</b>		<b>Hao mòn tài sản cố định</b>
	2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình
	2142	Hao mòn TSCĐ thuê tài chính
	2143	Hao mòn TSCĐ vô hình
	2147	Hao mòn bất động sản đầu tư
<b>217</b>		<b>Bất động sản đầu tư</b>
<b>221</b>		<b>Đầu tư vào công ty con</b>

SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
222		<b>Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết</b>
228		<b>Đầu tư khác</b>
	2281	Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác
	2288	Đầu tư khác
229		<b>Dự phòng tổn thất tài sản</b>
	2291	Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh
	2292	Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác
	2293	Dự phòng phải thu khó đòi
	2294	Dự phòng giảm giá hàng tồn kho
241		<b>Xây dựng cơ bản dở dang</b>
	2411	Mua sắm TSCĐ
	2412	Xây dựng cơ bản
	2413	Sửa chữa lớn TSCĐ
242		<b>Chi phí trả trước</b>
243		<b>Tài sản thuế thu nhập hoãn lại</b>
244		<b>Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược</b>



SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
		<b>LOẠI TÀI KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ</b>
<b>331</b>		<b>Phải trả cho người bán</b>
<b>333</b>		<b>Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước</b>
	3331	Thuế giá trị gia tăng phải nộp
	33311	<i>Thuế GTGT đầu ra</i>
	33312	<i>Thuế GTGT hàng nhập khẩu</i>
	3332	Thuế tiêu thụ đặc biệt
	3333	Thuế xuất, nhập khẩu
	3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp
	3335	Thuế thu nhập cá nhân
	3336	Thuế tài nguyên
	3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất
	3338	Thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế khác
	33381	Thuế bảo vệ môi trường
	33382	Các loại thuế khác
	3339	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác
<b>334</b>		<b>Phải trả người lao động</b>
	3341	Phải trả công nhân viên
	3348	Phải trả người lao động khác



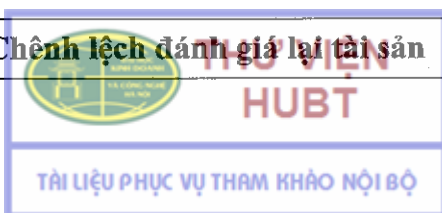
SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
<b>335</b>		<b>Chi phí phải trả</b>
<b>336</b>		<b>Phải trả nội bộ</b>
	3361	Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh
	3362	Phải trả nội bộ về chênh lệch tỷ giá
	3363	Phải trả nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá
	3368	Phải trả nội bộ khác
<b>337</b>		<b>Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng</b>
<b>338</b>		<b>Phải trả, phải nộp khác</b>
	3381	Tài sản thừa chờ giải quyết
	3382	Kinh phí công đoàn
	3383	Bảo hiểm xã hội
	3384	Bảo hiểm y tế
	3385	Phải trả về cổ phần hoá
	3386	Bảo hiểm thất nghiệp
	3387	Doanh thu chưa thực hiện
	3388	Phải trả, phải nộp khác



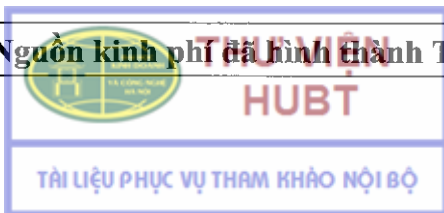


SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
<b>341</b>		<b>Vay và nợ thuê tài chính</b>
	3411	Các khoản đi vay
	3412	Nợ thuê tài chính
<b>343</b>		<b>Trái phiếu phát hành</b>
	3431	Trái phiếu thường
	34311	<i>Mệnh giá</i>
	34312	<i>Chiết khấu trái phiếu</i>
	34313	<i>Phụ trội trái phiếu</i>
	3432	Trái phiếu chuyển đổi
<b>344</b>		<b>Nhận ký quỹ, ký cược</b>
<b>347</b>		<b>Thuế thu nhập hoãn lại phải trả</b>
<b>352</b>		<b>Dự phòng phải trả</b>
	3521	Dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa
	3522	Dự phòng bảo hành công trình xây dựng
	3523	Dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp
	3524	Dự phòng phải trả khác
<b>353</b>		<b>Quỹ khen thưởng phúc lợi</b>
	3531	Quỹ khen thưởng

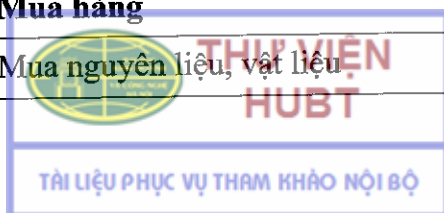
SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
	3532	Quỹ phúc lợi
	3533	Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ
	3534	Quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty
<b>356</b>		<b>Quỹ phát triển khoa học và công nghệ</b>
	3561	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ
	3562	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ
<b>357</b>		<b>Quỹ bình ổn giá</b>
		<b>LOẠI TÀI KHOẢN VỐN CHỦ SỞ HỮU</b>
<b>411</b>		<b>Vốn đầu tư của chủ sở hữu</b>
	4111	Vốn góp của chủ sở hữu
	41111	Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết
	41112	Cổ phiếu ưu đãi
	4112	Thặng dư vốn cổ phần
	4113	Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu
	4118	Vốn khác
<b>412</b>		<b>Chênh lệch đánh giá lại tài sản</b>



SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
<b>413</b>		<b>Chênh lệch tỷ giá hối đoái</b>
	4131	Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ
	4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn trước hoạt động
<b>414</b>		<b>Quỹ đầu tư phát triển</b>
<b>417</b>		<b>Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp</b>
<b>418</b>		<b>Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu</b>
<b>419</b>		<b>Cổ phiếu quỹ</b>
<b>421</b>		<b>Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối</b>
	4211	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước
	4212	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay
<b>441</b>		<b>Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản</b>
<b>461</b>		<b>Nguồn kinh phí sự nghiệp</b>
	4611	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước
	4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay
<b>466</b>		<b>Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ</b>



SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
		<b>LOẠI TÀI KHOẢN DOANH THU</b>
<b>511</b>		<b>Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ</b>
	5111	Doanh thu bán hàng hóa
	5112	Doanh thu bán các thành phẩm
	5113	Doanh thu cung cấp dịch vụ
	5114	Doanh thu trợ cấp, trợ giá
	5117	Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư
	5118	Doanh thu khác
<b>515</b>		<b>Doanh thu hoạt động tài chính</b>
<b>521</b>		<b>Các khoản giảm trừ doanh thu</b>
	5211	Chiết khấu thương mại
	5212	Giảm giá hàng bán
	5213	Hàng bán bị trả lại
		<b>LOẠI TÀI KHOẢN CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH</b>
<b>611</b>		<b>Mua hàng</b>
	6111	Mua nguyên liệu, vật liệu



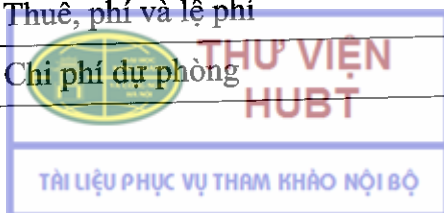
SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
	6112	Mua hàng hóa
<b>621</b>		<b>Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp</b>
<b>622</b>		<b>Chi phí nhân công trực tiếp</b>
<b>623</b>		<b>Chi phí sử dụng máy thi công</b>
	6231	Chi phí nhân công
	6232	Chi phí nguyên, vật liệu
	6233	Chi phí dụng cụ sản xuất
	6234	Chi phí khấu hao máy thi công
	6237	Chi phí dịch vụ mua ngoài
	6238	Chi phí bằng tiền khác
<b>627</b>		<b>Chi phí sản xuất chung</b>
	6271	Chi phí nhân viên phân xưởng
	6272	Chi phí nguyên, vật liệu
	6273	Chi phí dụng cụ sản xuất
	6274	Chi phí khấu hao TSCĐ
	6277	Chi phí dịch vụ mua ngoài
	6278	Chi phí bằng tiền khác



**THƯ VIỆN  
HUBT**

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
631		<b>Giá thành sản xuất</b>
632		<b>Giá vốn hàng bán</b>
635		<b>Chi phí tài chính</b>
641		<b>Chi phí bán hàng</b>
	6411	Chi phí nhân viên
	6412	Chi phí nguyên vật liệu, bao bì
	6413	Chi phí dụng cụ, đồ dùng
	6414	Chi phí khấu hao TSCĐ
	6415	Chi phí bảo hành
	6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài
	6418	Chi phí bằng tiền khác
642		<b>Chi phí quản lý doanh nghiệp</b>
	6421	Chi phí nhân viên quản lý
	6422	Chi phí vật liệu quản lý
	6423	Chi phí đồ dùng văn phòng
	6424	Chi phí khấu hao TSCĐ
	6425	Thuế, phí và lệ phí
	6426	Chi phí dự phòng



SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
Cấp 1	Cấp 2	
1	2	3
	6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài
	6428	Chi phí bằng tiền khác
		<b>LOẠI TÀI KHOẢN THU NHẬP KHÁC</b>
711		<b>Thu nhập khác</b>
		<b>LOẠI TÀI KHOẢN CHI PHÍ KHÁC</b>
811		<b>Chi phí khác</b>
821		<b>Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp</b>
	8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành
	8212	Chi phí thuế TNDN hoãn lại
		<b>TÀI KHOẢN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH</b>
911		<b>Xác định kết quả kinh doanh</b>

# CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP CHƯƠNG 1

1. Theo nguyên tắc cơ sở dồn tích, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh có ảnh hưởng đến tài sản, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, thu nhập và chi phí của doanh nghiệp phải được ghi nhận tại thời điểm nào?

2. Việc thanh toán một khoản nợ bằng tiền mặt sẽ ảnh hưởng như thế nào đến tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp?

3. Yêu cầu tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và hoàn thành phải được ghi nhận vào sổ sách kế toán của doanh nghiệp là thể hiện của yêu cầu nào đối với thông tin kế toán?

4. “Chỉ được ghi nhận trong sổ sách kế toán của đơn vị các nghiệp vụ kinh tế đã thực sự phát sinh và hoàn thành”. Câu nói trên thể hiện yêu cầu nào đối với thông tin kế toán?

5. Tài sản của doanh nghiệp là các nguồn lực cần thỏa mãn những điều kiện gì nếu nhìn từ góc độ của kế toán tài chính?

6. Nợ phải trả của doanh nghiệp được xác định như thế nào nếu căn cứ vào số liệu trên bảng cân đối kế toán?

7. Theo nguyên tắc giá gốc, giá trị một tài sản của doanh nghiệp được xác định như thế nào và tại thời điểm nào? Giả sử công ty X mua 1 ô tô vận tải vào ngày 1/10/2008 với tổng chi phí là 600 triệu. Ngày 1/2/2009, giá chiếc xe này trên thị trường là 650 triệu. Theo nguyên tắc giá gốc thì giá trị ghi sổ của chiếc xe này là bao nhiêu?

8. Có số liệu của một công ty: Tài sản đầu kỳ là 150; nợ phải trả đầu kỳ là 60; tài sản cuối kỳ là 280; nợ phải trả cuối kỳ là 120. Nếu trong kỳ không có thay đổi về vốn góp thì lợi nhuận trong kỳ thu được là bao nhiêu?

9. Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, mỗi bảng này phản ánh những vấn đề gì của doanh nghiệp?

10. Những giao dịch sau đây ảnh hưởng như thế nào đến vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp:

- Chia cổ tức cho các cổ đông





- Bán hàng thu tiền ngay
- Mua tài sản và nợ người bán đến kỳ sau.
- Phát hành thêm cổ phiếu thu tiền mặt
- Vay ngân hàng.
- Mua nguyên vật liệu chưa thanh toán cho người bán.
- Công ty may Đức Giang mua vải về để may, trị giá 600 triệu đồng, thanh toán ngay 300 triệu và nợ người bán 300 triệu, sẽ thanh toán trong vòng 30 ngày tới.

## Chương 2

# KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH MUA HÀNG VÀ BÁN HÀNG

### **Mục tiêu của chương**

Chương này trình bày về kế toán quá trình mua, bán hàng của doanh nghiệp theo các phương thức mua bán khác nhau. Sau khi nghiên cứu chương này, người học sẽ được trang bị những kiến thức và kỹ năng chủ yếu sau:

- Hiểu được các phương thức mua hàng, bán hàng mà các doanh nghiệp có thể sử dụng phù hợp với từng loại hàng, xác định giá hàng mua, bán trong từng trường hợp.

- Nắm được phương pháp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ.

- Nắm được phương pháp và có kỹ năng hạch toán quá trình mua hàng, bán hàng theo các phương thức khác nhau, phương pháp xác định doanh thu bán hàng và các khoản giảm trừ doanh thu làm cơ sở để xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

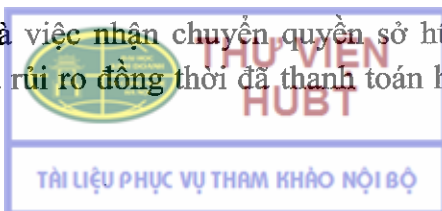
### **2.1. KHÁI QUÁT VỀ HOẠT ĐỘNG MUA HÀNG VÀ BÁN HÀNG**

Các doanh nghiệp thương mại hoạt động trong lĩnh vực lưu thông, phân phối, thực hiện chức năng tổ chức lưu thông hàng hoá thông qua các hoạt động mua, bán và dự trữ hàng hoá. Với doanh nghiệp thương mại hoạt động mua- bán hàng hoá là hoạt động chính.

Với doanh nghiệp sản xuất, các hoạt động mua bán cũng diễn ra, tuy nhiên, doanh nghiệp sản xuất thông thường là mua nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, tài sản cố định...sau khi tiến hành sản xuất tạo ra các sản phẩm thì có hoạt động bán hàng- đó chính là bán sản phẩm, hàng hoá.

Như vậy, các doanh nghiệp đều có hoạt động mua và bán, sau đây chúng ta nghiên cứu khái niệm mua hàng và bán hàng nói chung.

• **Mua hàng** là việc nhận chuyển quyền sở hữu hàng hoá gắn với phần lớn lợi ích và rủi ro đồng thời đã thanh toán hoặc chấp nhận thanh



toán cho người bán. Mua hàng là khâu đầu tiên của quy trình lưu chuyển hàng hoá. Hàng mua vào cần đảm bảo về số lượng, chất lượng và tiến độ thời gian.

- **Bán hàng** là việc chuyển quyền sở hữu hàng hóa gắn với phần lớn lợi ích và rủi ro cho khách hàng đồng thời được khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán. Bán hàng là khâu cuối cùng của quá trình sản xuất- kinh doanh, đây là quá trình chuyển hóa vốn từ hình thái vốn sản phẩm, hàng hoá sang hình thái vốn tiền tệ hoặc vốn trong thanh toán. Vì vậy, đẩy nhanh quá trình bán hàng đồng nghĩa với việc rút ngắn chu kỳ sản xuất kinh doanh, tăng nhanh vòng quay của vốn, tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

## 2.2. CÁC PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO

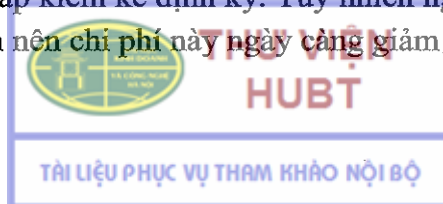
Có hai phương pháp kế toán hàng tồn kho là phương pháp Kế khai thường xuyên (KKTXX) và phương pháp Kiểm kê định kỳ (KKĐK). Tuy nhiên, dù doanh nghiệp lựa chọn phương pháp nào thì cũng phải duy trì ít nhất trong một niên độ kế toán và phải được áp dụng thống nhất cho tất cả các loại hàng tồn kho trong doanh nghiệp.

- **Phương pháp kế khai thường xuyên:** Là phương pháp theo dõi, phản ánh thường xuyên, liên tục các nghiệp vụ nhập, xuất, tồn kho vật tư, hàng hoá trên sổ kế toán.

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

Cuối kỳ hạch toán, căn cứ vào số liệu kiểm kê thực tế vật tư, hàng hoá tồn kho, so sánh, đối chiếu với số liệu tồn trên sổ kế toán để xác định số vật tư thừa, thiếu và xử lý kịp thời.

Phương pháp kế khai thường xuyên có ưu điểm là cập nhật được về số lượng và giá trị hàng tồn kho, giúp phát hiện được các trường hợp thất thoát hàng tồn kho và các sai phạm trong công tác kế toán nhưng chi phí cao hơn phương pháp kiểm kê định kỳ. Tuy nhiên ngày nay do ứng dụng công nghệ thông tin nên chi phí này ngày càng giảm xuống.



• **Phương pháp kiểm kê định kỳ:** Là phương pháp căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế để phản ánh giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trên sổ kế toán và từ đó tính ra trị giá vật tư, hàng hoá đã xuất trong kỳ theo công thức:

$$\begin{array}{cccc} \text{Trị giá vật tư,} & \text{Trị giá vật tư,} & \text{Trị giá vật tư,} & \text{Trị giá vật tư,} \\ \text{hàng hóa xuất} & = & \text{hàng hóa tồn kho} & + & \text{hàng hóa nhập} & - & \text{hàng hóa tồn} \\ \text{kho trong kỳ} & & \text{đầu kỳ} & & \text{kho trong kỳ} & & \text{kho cuối kỳ} \end{array}$$

Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, mọi biến động vật tư, hàng hoá không theo dõi, phản ánh thường xuyên và liên tục trên các tài khoản phản ánh hàng tồn kho. Giá trị vật tư, hàng hoá mua vào nhập kho được phản ánh trên một tài khoản riêng (TK Mua hàng).

Công tác kiểm kê vật tư, hàng hoá được tiến hành vào cuối mỗi kỳ hạch toán để xác định giá trị vật tư, hàng hoá tồn kho thực tế, trên cơ sở đó kế toán phản ánh vào các tài khoản hàng tồn kho. Như vậy, khi áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ, các tài khoản hàng tồn kho chỉ sử dụng đầu kỳ hạch toán (để kết chuyển số dư đầu kỳ) và cuối kỳ hạch toán (để kết chuyển số dư cuối kỳ).

Phương pháp kiểm kê định kỳ có ưu điểm là chi phí thấp và dễ áp dụng, nhưng lại có hạn chế là hàng ngày không cập nhật được về số lượng và giá trị hàng tồn kho. Điều này có thể dẫn đến các hậu quả về mặt kế toán là:

- Không phát hiện được các trường hợp thất thoát hàng tồn kho.
- Không phát hiện được các sai phạm trong công tác kế toán.

### 2.3. KẾ TOÁN MUA HÀNG

Hàng mua của các doanh nghiệp có thể là vật tư, nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ sử dụng trong các doanh nghiệp sản xuất, cũng có thể là hàng hóa mua vào để bán ra trong các doanh nghiệp thương mại. Tuy nhiên, đối với vật tư, nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ mua vào dùng cho các doanh nghiệp sản xuất sẽ được đề cập ở một chương riêng, ở chương



này chỉ đề cập đến mua hàng hóa của các doanh nghiệp thương mại với mục đích để bán ra.

Nhiệm vụ chủ yếu của kế toán mua hàng là:

- Ghi chép, phản ánh đầy đủ, kịp thời tình hình thực hiện kế hoạch mua hàng.

- Kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện kế hoạch mua hàng theo từng nguồn mua, từng người cung cấp, từng hợp đồng mua hàng. Kết hợp với các kế toán khác theo dõi thanh toán đầy đủ, đúng hạn cho người bán.

- Cung cấp thông tin giúp nhà quản trị ra quyết định nhằm quản lý tốt quá trình mua hàng.

### 2.3.1. Giá gốc hàng mua

Giá gốc (trị giá vốn thực tế) bao gồm: Giá mua ghi trên hóa đơn cộng (+) các loại thuế không được hoàn lại cộng (+) các chi phí mua thực tế trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua, giá trị hàng mua trả lại.

Giá mua là giá được hai bên thống nhất mua bán với nhau và ghi trên hóa đơn.

Chi phí mua thực tế gồm chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản, chi phí phân loại, bảo hiểm, công tác phí của cán bộ mua hàng, chi phí của bộ phận mua hàng độc lập, khoản hao hụt tự nhiên trong định mức của quá trình mua vật tư, hàng hoá... Nói chung, đó là các chi phí liên quan trực tiếp phát sinh để có được hàng mua ở địa điểm và trạng thái hiện tại.

Các loại thuế không được hoàn lại là: thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt. Riêng với thuế giá trị gia tăng thì:

+ Thuế Giá trị gia tăng (VAT) được hoàn lại nếu: Doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và vật tư, hàng hoá mua về dùng vào sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ chịu thuế GTGT.

+ Thuế Giá trị gia tăng (VAT) không được hoàn lại nếu: Doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc vật tư, hàng hoá mua về dùng vào sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ không chịu thuế GTGT.



Cấu phần còn lại khi xác định giá gốc là các khoản được phép ghi giảm giá gốc của hàng mua về. Cụ thể như: Chiết khấu thương mại là khoản người mua được giảm so với giá bán niêm yết do mua hàng với khối lượng lớn.

Giảm giá hàng mua là khoản giảm trừ cho người mua do hàng kém phẩm chất, sai qui cách hoặc lạc hậu thị hiếu.

Giá trị hàng mua trả lại là giá trị lượng hàng đã mua nhưng sau đó trả lại và từ chối thanh toán.

### **2.3.2. Kế toán mua hàng trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên**

#### **2.3.2.1. Chứng từ và tài khoản sử dụng**

- **Chứng từ kế toán:** Các chứng từ được sử dụng trong giao dịch mua hàng là: Hoá đơn GTGT, Hoá đơn bán hàng, Phiếu mua hàng, Phiếu nhập kho, Biên bản kiểm nhận hàng hoá, Phiếu chi, Giấy thanh toán tạm ứng ...

- **Tài khoản sử dụng:** Hàng mua về của các doanh nghiệp có thể là hàng hóa, nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, nên kế toán sử dụng các tài khoản phản ánh hàng tồn kho như: Tài khoản “Hàng hóa”, tài khoản “Nguyên vật liệu”, tài khoản “Công cụ dụng cụ” và tài khoản “Hàng mua đang đi đường” để phản ánh theo giá thực tế (giá gốc) của hàng mua. Về bản chất, các tài khoản này đều là những tài khoản phản ánh tài sản nên nội dung kết cấu tương tự nhau. Trong chương này chúng ta đang đề cập đến đối tượng mua hàng là các doanh nghiệp thương mại nên ở đây cũng đề cập về nội dung kết cấu của tài khoản “Hàng hóa” và tài khoản “Hàng mua đang đi trên đường”.

- **Tài khoản “Hàng hóa”:** Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành đang áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam mang mã số TK 156 “Hàng hóa”, được dùng để phản ánh số hiện có và sự biến động của hàng hóa theo giá thực tế. Hàng hóa phản ánh vào TK Hàng hóa bao gồm hàng hoá tại các kho hàng, quầy hàng, hàng hóa bất động sản. Kết cấu cơ bản của tài khoản này như sau:



## TK 156 - Hàng hóa

<p>+ Trị giá thực tế của hàng hoá nhập kho.</p> <p>+ Trị giá thực tế của hàng hoá thừa phát hiện khi kiểm kê.</p> <p>+ Kết chuyển trị giá vốn thực tế của hàng hoá tồn kho cuối kì (theo phương pháp kiểm kê định kì).</p>	<p>+ Trị giá vốn thực tế của hàng hoá xuất kho.</p> <p>+ Trị giá vốn thực tế của hàng hoá thiếu hụt phát hiện khi kiểm kê.</p> <p>+ Kết chuyển trị giá vốn thực tế của hàng hoá tồn kho đầu kì (theo phương pháp kiểm kê định kì).</p>
<p><i>Số dư Nợ:</i> Trị giá vốn thực tế của hàng hoá còn lại cuối kỳ</p>	

Tài khoản “Hàng hóa” có các tài khoản chi tiết:

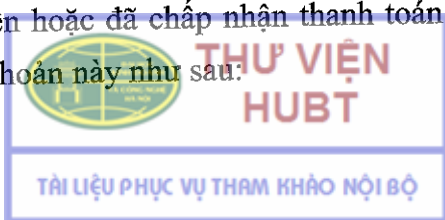
TK 1561- Giá mua hàng hoá

TK 1562- Chi phí thu mua hàng hoá

TK 1567- Hàng hoá bất động sản

Ngoài nội dung trên, tài khoản “Hàng hóa-156” theo quy định của hệ thống tài khoản hiện hành còn có một số nội dung khác liên quan đến hàng hóa bất động sản nhưng ở chương này chưa đề cập đến mà sẽ được đề cập ở chương có liên quan về hàng hóa bất động sản.

- *Tài khoản “Hàng mua đang đi đường”*: Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành mang mã số TK 151 “Hàng mua đang đi đường” dùng để phản ánh trị giá vật tư, 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. Lưu ý rằng, số vật tư hàng hóa mua ngoài đó đã thanh toán tiền hoặc đã chấp nhận thanh toán nhưng chưa nhập kho. Kết cấu của tài khoản này như sau:



### TK 151- Hàng mua đang đi đường

<p>+ Trị giá vật tư, hàng hóa đã mua đang đi đường</p> <p>+ Kết chuyển trị giá thực tế vật tư, hàng hóa đang đi đường cuối kỳ (phương pháp kiểm kê định kỳ)</p>	<p>+ Trị giá vật tư, hàng hóa đã mua đang đi đường đã về nhập kho hoặc đã chuyển thẳng cho khách hàng</p> <p>+ Kết chuyển trị giá thực tế của vật tư, hàng hóa đã mua đang đi đường đầu kỳ (phương pháp kiểm kê định kỳ)</p>
<p><b>Số dư Nợ:</b> Trị giá vật tư, hàng hóa đã mua đang đi đường cuối kỳ</p>	

Bên cạnh việc sử dụng các tài khoản phản ánh hàng tồn kho và hàng mua đang đi đường, trong giao dịch mua hàng kế toán còn sử dụng một số tài khoản khác như: Tài khoản “Thuế GTGT được khấu trừ”, “Phải trả người bán”, “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”, “Tạm ứng”... để phản ánh các nghiệp vụ liên quan đến quá trình mua hàng.

#### 2.3.2.2. Kế toán các trường hợp mua hàng

##### a. Hàng và hóa đơn cùng về

Trong trường hợp hàng và hóa đơn cùng về, căn cứ vào hóa đơn, sau khi kiểm nhận hàng đủ và lập phiếu nhập kho, kế toán ghi vào tài khoản “Hàng hóa” theo giá gốc như sau:

*Trường hợp 1:* Khi mua hàng hóa, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, giá gốc của hàng hóa, vật tư mua vào là giá mua không bao gồm thuế GTGT. Căn cứ hóa đơn mua hàng và phiếu nhập kho, kế toán phản ánh

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (TK 156, 152, 153): Giá mua chưa có thuế GTGT

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (133) (Nếu có): Thuế GTGT đầu vào

Có TK TM, TGNH, tạm ứng... (111, 112, 141, 331): Tổng giá

thanh toán

THƯ VIỆN  
HUBT



**Trường hợp 2:** Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá gốc của hàng mua là tổng giá thanh toán (bao gồm cả thuế GTGT). Căn cứ hóa đơn mua hàng và phiếu nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (TK 156, 152, 153): Tổng giá thanh toán

Có TK TM, TGNH, Tạm ứng...(111, 112, 141, 331...): Tổng giá thanh toán

**Ví dụ 2.1:** Ngày 3/11 doanh nghiệp K mua hàng hóa A (thuế GTGT của hàng hóa A khi mua được khấu trừ) của công ty X (hóa đơn GTGT), giá chưa thuế GTGT 10% là 500 tr.đ, đã nhập kho đủ, chưa thanh toán. Kế toán sẽ căn cứ vào hóa đơn, phiếu nhập kho để ghi nhận theo bút toán:

Nợ TK Hàng hóa (156): 500

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331): 50

Có TK Phải trả người bán (331): 550

### • **Mua hàng có chiết khấu thương mại**

Có các trường hợp phát sinh chiết khấu thương mại:

- Bên mua được hưởng chiết khấu thương mại, hóa đơn của bên bán ghi neo giá đã trừ chiết khấu và bên mua trả tiền theo giá mua đã trừ chiết khấu, như vậy, giá mua hàng chính là giá trị thuần theo nguyên tắc giá gốc, vì vậy bên mua không phản ánh khoản chiết khấu mua hàng.

- Trường hợp khoản chiết khấu thương mại nhận được sau khi mua hàng thì kế toán phải căn cứ vào tình hình biến động của hàng hóa để phân bổ chiết khấu thương mại được hưởng dựa trên số hàng còn tồn kho, số đã xuất bán trong kỳ:

Nợ TK TM, TGNH, Phải trả người bán... (111, 112, 331...)

Có TK Hàng hóa (156): (Nếu hàng còn tồn kho)

Có TK Giá vốn hàng bán (632) (Nếu đã tiêu thụ trong kỳ)

Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331): (Nếu có)

**Ví dụ 2.2:** Vẫn tiếp ví dụ 2.1, nhưng tháng 12 doanh nghiệp tiếp tục mua hàng hóa A của công ty X (đây là lần mua hàng cuối cùng trong

năm), giá chưa thuế GTGT 10% là 10 trđ và đạt mức hưởng chiết khấu thương mại 2% trên tổng trị giá hàng mua chưa có thuế. Như vậy, mức chiết khấu thương mại được hưởng là  $2\% * (500+10) = 10,2$ . Toàn bộ số hàng hóa mua được hưởng chiết khấu thương mại doanh nghiệp vẫn chưa tiêu thụ. Kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa (156):	10
Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331):	1
Có TK Phải trả người bán (331):	11
Chiết khấu thương mại:	
Nợ TK Phải trả người bán (331):	10,2
Có TK Hàng hóa (156):	10,2

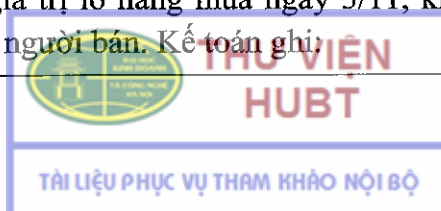
• **Mua hàng có phát sinh giảm giá hàng mua**

Trường hợp bên bán chấp thuận giảm giá thì hai bên phải lập biên bản hoặc có thỏa thuận bằng văn bản ghi rõ: Số lượng, quy cách hàng hóa, mức giảm giá, theo hóa đơn bán hàng (số, ngày tháng của hóa đơn), lý do giảm giá, đồng thời bên bán lập hóa đơn để điều chỉnh mức giá. Căn cứ vào hóa đơn điều chỉnh giá, bên mua kê khai và điều chỉnh giảm trị giá của hàng trong kho.

• **Trường hợp trả lại hàng mua**

Trong trường hợp bên mua đã nhận hàng, sau đó trả lại hàng vì những lý do khác nhau (có thỏa thuận trong hợp đồng), khi xuất hàng trả lại cho bên bán, bên mua phải lập hóa đơn, trên hóa đơn ghi rõ hàng trả lại do không đúng quy cách... Hóa đơn này chính là căn cứ cho bên bán, bên mua điều chỉnh doanh số bán, mua và số thuế GTGT đã kê khai.

**Ví dụ 2.3 về mua hàng có phát sinh giảm giá hàng mua:** Vẫn các dữ kiện ở ví dụ 2.1, nhưng giả sử do chất lượng hàng không đạt tiêu chuẩn như hợp đồng, doanh nghiệp gửi văn bản yêu cầu công ty X giảm giá kèm biên bản kiểm nhận hàng. Ngày 15/11 nhận được hóa đơn điều chỉnh giảm 10% giá trị lô hàng mua ngày 3/11, khoản giảm này được trừ vào nợ phải trả người bán. Kế toán ghi:



Nợ TK Phải trả người bán (331):	55
Có TK Hàng hóa (156):	50
Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331):	5

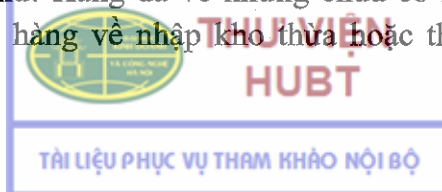
**Ví dụ 2.4 về trường hợp trả lại hàng mua:** Vẫn dữ liệu ở ví dụ 2.1, nhưng giả sử do 1/5 số hàng trong lô hàng mua ngày 3/11 không đúng quy cách như hợp đồng, doanh nghiệp gửi văn bản kèm biên bản kiểm nhận hàng yêu cầu trả lại số hàng này. Ngày 10/11 doanh nghiệp đã lập hóa đơn và phiếu xuất kho cho số hàng trả lại, bên bán đã nhận lại hàng, giá trị trả lại được trừ vào nợ phải trả. Ngày 10/11 kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả người bán (331):	110
Có TK Hàng hóa (156):	100
Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331):	10

Chi phí mua hàng hạch toán vào tài khoản chi tiết riêng là tài khoản “Chi phí mua hàng hoá” (TK1562). 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.

Tuy nhiên, ở một số doanh nghiệp bán buôn có chủng loại hàng tồn kho mua bán không nhiều, doanh nghiệp mua bán hàng với khối lượng lớn và xác định dễ dàng chi phí mua hàng cho từng lô hàng nhập kho thì kế toán không cần theo dõi riêng chi phí mua hàng mà ghi chung vào giá mua hàng hóa một lần.

Ngoài trường hợp mua hàng thông thường như trên còn có các trường hợp khác như: Hàng đã về nhưng chưa có hóa đơn, hóa đơn về trước hàng về sau, hàng về nhập kho thừa hoặc thiếu so với hóa đơn,



nhập khẩu hàng, người mua ứng trước tiền hàng... Dưới đây là quá trình kế toán trong các trường hợp mua hàng này.

*b. Hàng về chưa có hóa đơn*

Đây là trường hợp hàng đã về nhưng doanh nghiệp chưa nhận được hóa đơn. Trong trường hợp này, khi hàng về kế toán chưa cần hạch toán, doanh nghiệp chỉ làm thủ tục nhập kho và lưu vào sổ theo dõi. Trong kỳ, nếu hóa đơn về kế toán ghi nhận như trường hợp mua hàng thông thường. Trường hợp cuối kỳ mà hóa đơn vẫn chưa về kế toán phải ghi sổ theo giá tạm tính (không phản ánh thuế GTGT vì chưa có căn cứ chính thức), vì số hàng này đã là tài sản của doanh nghiệp nên cần ghi nhận vào sổ sách kế toán để khi lập BCTC phản ánh đúng tổng số tài sản của doanh nghiệp. Khi nhận được hóa đơn sẽ điều chỉnh theo giá thực tế và lúc này mới phản ánh thuế GTGT được khấu trừ.

**Ví dụ 2.5:** Doanh nghiệp (giả sử tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kỳ kế toán là tháng) mua hàng hóa X của công ty B chưa thanh toán tiền, ngày 15/6 hàng đã về nhập kho 100 kg, nhưng chưa có hóa đơn, đến ngày 30/6 hóa đơn vẫn chưa về tới doanh nghiệp.

Kế toán xử lý tình huống trên như sau:

Ngày 15/6, làm thủ tục nhập kho hàng hóa theo số thực nhận, theo dõi trên sổ, kế toán chưa phản ánh giá trị hàng hóa vào sổ kế toán.

Ngày 30/6 (cuối kỳ) chưa có hóa đơn, kế toán phải ghi giá trị hàng vào sổ nhưng theo giá tạm tính (15.000 đ/kg, giá tạm tính này có thể là giá của lô hàng tương tự mua trước đó), kế toán phản ánh bút toán:

Nợ TK Hàng hóa (156): 1 500 000

Có TK Phải trả người bán (331): 1 500 000

Giả sử, tiếp đó ngày 3/7, doanh nghiệp nhận được hóa đơn GTGT, giá chưa thuế là 14.000đ/kg, thuế GTGT 10%, số lượng hàng 100 kg, kế toán ghi bút toán sau để phản ánh:

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331) : 140 000

Có TK Hàng hóa (156): 100 000

Có TK Phải trả người bán (331): 40 000

Nếu giả sử khi doanh nghiệp nhận được hóa đơn GTGT, giá chưa thuế là 16.000đ/kg, thuế GTGT 10%, số lượng hàng 100 kg, lúc này kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa (156): 100 000

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (1331): 160 000

Có TK Phải trả người bán (331): 260 000

### *c. Hóa đơn về trước, hàng về sau*

Khi doanh nghiệp nhận được hóa đơn nhưng hàng chưa về nhập kho (điều khoản giao hàng là tại kho của bên bán) thì kế toán lưu hóa đơn vào tập hồ sơ riêng "Hàng mua đang đi đường".

+ Nếu trong kỳ kế toán hàng về, kế toán tiến hành kiểm nhận, lập phiếu nhập kho và ghi vào sổ kế toán như các giao dịch mua hàng thông thường.

+ Nếu cuối kỳ, hàng vẫn chưa về, căn cứ vào hóa đơn, kế toán ghi:

Nợ TK Hàng mua đang đi đường (151)

Nợ TK Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ (133)

Có TK Tiền mặt TGNH, Tạm ứng, Phải trả người bán... (111, 112, 141, 331)

Đến kỳ kế toán sau, khi hàng về nhập kho, kế toán phản ánh

Nợ TK Hàng hóa (156)

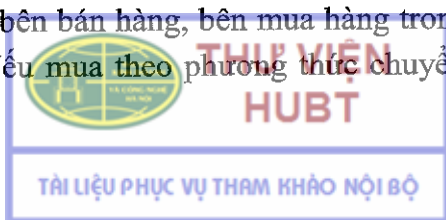
Nợ TK Nguyên liệu và vật liệu (152)

Nợ TK Công cụ, dụng cụ (153)

Có TK Hàng mua đang đi đường (151)

### *d. Hàng nhận về thừa hoặc thiếu so với hóa đơn*

Nhìn chung, mọi trường hợp mua hàng có phát sinh thừa hay thiếu thì đều phải lập biên bản để phản ánh đúng tình hình thực tế phát sinh, nhưng khi giải quyết số hàng thừa hoặc thiếu này thì phải xem lại trách nhiệm cụ thể của bên bán hàng, bên mua hàng trong từng hợp đồng mua bán khác nhau. Nếu mua theo phương thức chuyển hàng (hàng giao tại



nơi người mua yêu cầu, người bán có trách nhiệm vận chuyển đến địa điểm được yêu cầu) thì số hàng thừa hay thiếu thuộc về trách nhiệm của bên bán và như vậy bên mua không phản ánh số hàng thiếu hay thừa này. Nếu mua theo phương thức người bán giao hàng trực tiếp tại nơi bán (phương thức nhận hàng), việc chuyển hàng về địa điểm nào là do bên mua phải tự vận chuyển, thì số hàng thiếu hay thừa thuộc trách nhiệm của bên mua và trong trường hợp này bên mua phải phản ánh giá trị của số hàng thiếu hay thừa này.

Ở phần này, do đang đề cập đến kế toán quá trình mua hàng nên chúng ta sẽ làm rõ hơn về trường hợp bên mua chịu trách nhiệm và kế toán phải phản ánh giá trị hàng thừa, hoặc thiếu. Khi nhận hàng mua nhập kho, số lượng hàng thực nhận có thể không khớp đúng với số lượng ghi trên hóa đơn bán hàng, số hàng thực nhận lớn hơn số lượng ghi trên hóa đơn (hàng thừa) hoặc số hàng thực nhận nhỏ hơn số lượng ghi trên hóa đơn (hàng thiếu). Chúng ta sẽ xem xét từng trường hợp.

• *Trường hợp hàng thiếu so với hóa đơn:*

Khi nhận hàng mua nhập kho, số lượng hàng thực nhận nhỏ hơn số lượng ghi trên hóa đơn (hàng bị thiếu). Tùy theo nguyên nhân và mức độ thiếu sẽ xử lý:

- Nếu số hàng thiếu trong định mức cho phép thì coi như chi phí của quá trình thu mua và giá trị của số hàng thiếu được tính vào giá gốc của hàng mua về.

- Nếu số hàng thiếu nằm ngoài định mức thì kế toán phải theo dõi giá trị của số hàng thiếu này trên tài khoản “Tài sản thiếu chờ xử lý” bởi bút toán:

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (156, 152, 153): Giá trị hàng nhập kho theo giá mua

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số VAT được khấu trừ

Nợ TK Tài sản thiếu chờ xử lý (TK 1381): Giá trị hàng bị thiếu so với hóa đơn

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



**Ví dụ 2.6:** Doanh nghiệp mua hàng hóa của công ty A theo phương thức nhận hàng, hàng đã giao tại kho của bên bán với số lượng 100 chiếc, tổng trị giá chưa thuế GTGT 10% là 200 tr.đ. Khi hàng về nhập kho của doanh nghiệp, kiểm nhận thấy thiếu 1 chiếc (đây là loại hàng không được phép hao hụt khi vận chuyển). Kế toán sẽ ghi giá trị hàng hóa nhập kho theo số thực nhập nhưng số tiền phải trả cho người bán là số tiền trên hóa đơn. Giá trị số hàng thiếu được coi là tài sản thiếu chờ xử lý (khi chưa xác định được nguyên nhân). Giả sử DN tính thuế GTGT theo PP khấu trừ, căn cứ vào biên bản kiểm nhận, hóa đơn bán hàng, kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa (156): 198

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (133): 19.8

Nợ TK Tài sản thiếu chờ xử lý (1381): 2.2

Có TK Phải trả người bán (331): 220

**Lưu ý:** Trong ví dụ trên, phần thuế GTGT được khấu trừ phản ánh theo giá trị lượng hàng thực nhận. Tuy nhiên, thực tế một số doanh nghiệp có thể hạch toán thuế GTGT được khấu trừ theo số thuế thể hiện trên hóa đơn nếu số lượng hàng thiếu không nhiều.

• *Trường hợp hàng thừa so với hóa đơn*

- Nếu hàng thừa với khối lượng nhỏ thì nhập kho theo số lượng thực tế và tổng giá trị ghi theo hóa đơn, vì hàng thừa với khối lượng nhỏ là không trọng yếu nên kế toán không cần phải lưu ý theo dõi riêng về số hàng thừa này.

- Nếu hàng thừa với khối lượng lớn thì ghi giá trị hàng nhập kho số lượng theo hóa đơn, số hàng thừa có thể hạch toán theo một trong 2 cách:

+ Cách 1: Hạch toán vào tài khoản “Tài sản thừa chờ xử lý” (TK 3381)

+ Cách 2: Doanh nghiệp có thể mở tài khoản ngoại bảng để theo dõi, ví dụ tài khoản “Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ”, kế toán ghi đơn vào bên Nợ tài khoản “Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ”. Sau đó, khi bên bán đến lấy hàng thừa thì ghi đơn bên Có.

Sau đó, tùy theo nguyên nhân gây ra thừa để xử lý.





**Ví dụ 2.7:** Doanh nghiệp (tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ) mua hàng hóa của công ty B theo phương thức nhận hàng, hàng đã giao tại kho của bên bán với số lượng 100 kg, tổng trị giá chưa thuế GTGT 10% là 200 trđ. Khi hàng về nhập kho của doanh nghiệp, kiểm nhận thấy thừa 10 kg. Kế toán nhập kho toàn bộ số hàng, căn cứ vào hóa đơn và phiếu nhập kho, kế toán ghi giá trị hàng:

Nợ TK Hàng hóa (156): 200

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (133): 20

Có TK Phải trả người bán (331): 220

Đồng thời căn cứ vào “Biên bản kiểm nhận” và “Phiếu nhập kho”, ghi:

Nợ TK Hàng hóa (156): 20

Có TK Tài sản thừa chờ xử lý (3381): 20

#### *e. Ứng trước tiền hàng cho người bán*

Đây là trường hợp doanh nghiệp đã chuyển tiền (ứng trước) cho người bán trong khi hàng chưa nhận. Về mặt bản chất, số tiền ứng trước cho người bán là tài sản của doanh nghiệp, kế toán cần theo dõi khoản ứng trước này trên tài khoản “Phải trả người bán”, vì đây là giao dịch có liên quan tới những nhà cung cấp (người bán) hàng thông thường của doanh nghiệp. Trong hệ thống tài khoản hiện hành áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam tài khoản “Phải trả người bán” (TK 331) là tài khoản được dùng để phản ánh tình hình thanh toán với nhà cung cấp. Bản chất của tài khoản “Phải trả người bán” (TK 331) là tài khoản hỗn hợp, số dư bên nợ phản ánh số tiền doanh nghiệp đã ứng trước cho người bán nên được thể hiện là một khoản mục bên tài sản, số dư bên có thể hiện số tiền còn phải trả người bán nên được thể hiện là một khoản mục thuộc nợ phải trả bên nguồn vốn. Kết cấu của “Phải trả người bán” cụ thể như sau:





### TK 331- Phải trả người bán

- Số tiền đã ứng trước cho người bán - Số tiền đã trả cho người bán về vật tư hàng hóa đã mua	- Số tiền phải trả người bán về vật tư hàng hóa đã mua - Giá trị hàng hóa đã nhận trừ vào tiền ứng trước
Dư nợ: Số tiền đã ứng trước cho người bán hiện có cuối kỳ (ứng trước)	Dư có: Số tiền phải trả người bán hiện có cuối kỳ

Về phương pháp hạch toán các khoản tiền ứng trước cho người bán trong quá trình mua hàng hóa như sau:

- Khi doanh nghiệp ứng trước tiền hàng cho người bán, kế toán phản ánh:

Nợ TK Phải trả người bán (TK 331)

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

- Khi doanh nghiệp nhận được hàng giao sẽ trừ vào tiền ứng trước, kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (TK 156, 152, 153): Giá mua không gồm VAT

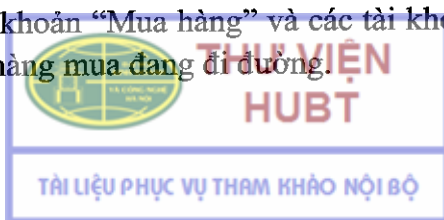
Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số VAT đầu vào

Có TK Phải trả người bán (TK 331): Tổng giá thanh toán (gồm cả trừ tiền ứng trước và số còn phải thanh toán)

### 2.3.3. Kế toán mua hàng trong trường hợp doanh nghiệp sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ

#### 2.3.3.1. Tài khoản và chứng từ sử dụng

Trong giao dịch mua hàng, khi sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ kế toán không phản ánh thường xuyên liên tục tình hình nhập, xuất hàng mà chỉ phản ánh giá trị vật tư tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ trên các tài khoản về hàng tồn kho. Trong kỳ, các giao dịch mua hàng, kế toán sẽ phản ánh vào tài khoản “Mua hàng” và các tài khoản liên quan phản ánh hàng tồn kho và hàng mua đang đi đường.



- Tài khoản “Mua hàng” (TK 611) trong hệ thống tài khoản kế toán hiện hành được dùng để phản ánh trị giá nguyên vật liệu, CCDC, hàng hóa mua vào, nhập kho hoặc đưa vào sử dụng trong kỳ. Tài khoản này có kết cấu như sau:

### TK 611- Mua hàng

+ Kết chuyển trị giá thực tế hàng hóa, vật tư tồn kho đầu kỳ (Theo kiểm kê) + Trị giá thực tế của hàng hóa, vật tư nhập trong kỳ	+ Kết chuyển trị giá thực tế hàng hóa, vật tư tồn kho cuối kỳ (Theo kiểm kê) + Trị giá thực tế hàng hóa vật tư xuất trong kỳ
---	---

Tài khoản “Mua hàng” (TK 611) không có số dư cuối kỳ và được chi tiết hóa thành 2 tài khoản cấp 2 theo loại hàng mua là:

- + TK 6111- Mua nguyên liệu, vật liệu
- + TK 6112- Mua hàng hóa

- Ngoài ra, kế toán còn sử dụng một số tài khoản khác có liên quan như: “Hàng mua đang đi đường”, “Nguyên liệu, vật liệu”, “công cụ, dụng cụ”, “Hàng hóa”,... Tuy nhiên, so với phương pháp kê khai thường xuyên, nội dung phản ánh của các tài khoản này trong trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ có một số khác biệt như sau:

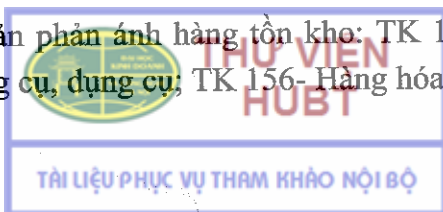
- + Tài khoản “Hàng mua đang đi đường” (TK 151):

Bên Nợ: Kết chuyển trị giá thực tế của hàng mua đang đi đường ở cuối kỳ

Bên Có: Kết chuyển trị giá thực tế của hàng mua đang đi đường đầu kỳ

Số dư nợ: Phản ánh trị giá của hàng mua đang đi đường cuối kỳ

- + Các tài khoản phản ánh hàng tồn kho: TK 152- Nguyên liệu, vật liệu; TK 153- Công cụ, dụng cụ; TK 156- Hàng hóa;



Bên Nợ: Kết chuyển trị giá thực tế vật tư, hàng hóa tồn kho cuối kỳ chuyển từ tài khoản “Mua hàng”

Bên Có: Kết chuyển trị giá thực tế vật tư, hàng hóa tồn kho đầu kỳ chuyển sang tài khoản “Mua hàng”

Dư nợ: Phản ánh trị giá của vật tư, hàng hóa tồn kho cuối kỳ

Các chứng từ được sử dụng để hạch toán tương tự như khi sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên, bao gồm: Hoá đơn GTGT, hoá đơn bán hàng, phiếu mua hàng, phiếu nhập kho, biên bản kiểm nhận hàng hoá, phiếu chi, giấy thanh toán tạm ứng ...

### **2.3.3.2. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu mua hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ**

- Đầu kỳ, thực hiện kết chuyển trị giá hàng hóa, vật tư tồn kho và giá trị hàng đang đi trên đường sang tài khoản ‘Mua hàng’, kế toán ghi:

Nợ TK Mua hàng (TK 611): Tổng giá trị hàng tồn kho và hàng đang đi đường

Có TK NVL, CCDC, hàng hóa (TK 152, 153, 156): Giá trị hàng tồn kho

Có TK Hàng mua đang đi đường (TK 151): Giá trị hàng đang đi đường

- Trong kỳ, căn cứ vào hóa đơn, phiếu nhập kho hàng hóa, vật tư mua vào dùng cho SXKD hàng hóa, dịch vụ tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK Mua hàng (TK 611): Giá mua hàng nhập kho chưa có thuế GTGT

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

Có TK TM, TGNH, phải trả người bán...(111, 112,331...): Tổng giá thanh toán

Căn cứ vào trị giá thực tế hàng hóa, vật tư xuất kho cho các mục đích khác nhau theo phiếu xuất kho, kế toán ghi :

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 621, 623,...): Giá trị hàng xuất kho

Có TK Mua hàng (TK 611): Giá trị hàng xuất kho

- Cuối kỳ, tiến hành kiểm kê số hàng tồn kho và hàng đang đi đường để kết chuyển giá trị hàng hóa, vật tư từ tài khoản “Mua hàng” sang các tài khoản phản ánh hàng tồn kho và hàng đang đi đường:

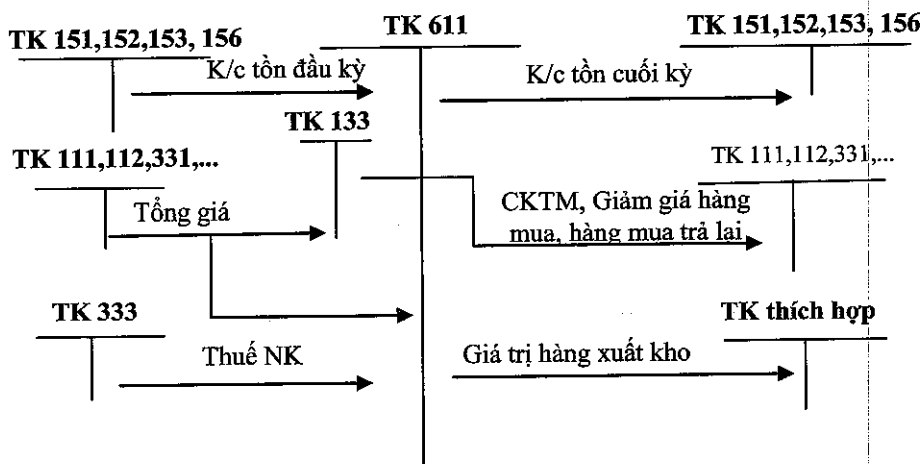
Nợ TK NVL, CCDC, hàng hóa (TK 152, 153, 156): Giá trị hàng tồn kho

Nợ TK Hàng mua đang đi đường (TK 151): Giá trị hàng đang đi đường

Có TK Mua hàng (TK 611): Tổng giá trị hàng tồn kho và đang đi đường

Có thể tóm tắt quy trình hạch toán mua hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ theo sơ đồ sau:

**Sơ đồ 2.1: Kế toán mua hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ**



## 2.4. KẾ TOÁN BÁN HÀNG

### 2.4.1. Hoạt động bán hàng

Như phần đầu của chương đã đề cập, bán hàng là việc chuyển quyền sở hữu hàng hóa gắn với phần lớn lợi ích và rủi ro cho khách hàng đồng thời được khách hàng thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán.

Nhiệm vụ chủ yếu của kế toán bán hàng là:

- Tính toán, phản ánh đúng, kịp thời doanh thu, giá vốn của hàng bán.



- Kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện kế hoạch bán hàng, kế hoạch lợi nhuận.

- Kiểm tra tình hình quản lý tiền thu về bán hàng, tình hình chấp hành kỷ luật thanh toán.

Khi thực hiện bán hàng, doanh nghiệp thương mại có thể sử dụng các *phương thức bán hàng* khác nhau là: Bán buôn và bán lẻ

### **a. Bán buôn**

Bán buôn là quá trình bán hàng cho các doanh nghiệp sản xuất, doanh nghiệp thương mại để tiếp tục đưa vào quá trình sản xuất hoặc tiếp tục được chuyển bán. Đặc trưng của phương thức này là kết thúc nghiệp vụ bán hàng, hàng hoá vẫn nằm trong lĩnh vực lưu thông, chưa đi vào lĩnh vực tiêu dùng và số lượng hàng bán mỗi lần thường lớn.

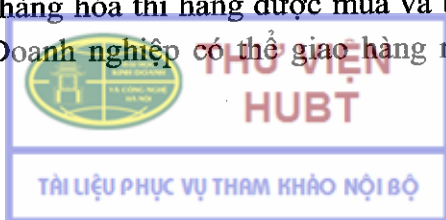
Bán buôn có hai phương thức bán hàng cơ bản là: Bán hàng qua kho và giao hàng vận chuyển thẳng.

- *Bán hàng qua kho*: Hàng hóa mua về nhập kho sau đó mới xuất bán và giao hàng cho bên mua theo một trong hai cách là giao tại kho và chuyển hàng.

+ *Giao hàng tại kho*: Bên bán giao hàng tại kho của mình, bên mua cử người đến nhận hàng trực tiếp tại kho của bên bán, ký vào hóa đơn bán hàng, nhận hàng cùng với hóa đơn dành cho bên mua. Kể từ thời điểm này bên bán ghi nhận doanh thu bán hàng, giá vốn hàng bán, và bên mua phải chịu trách nhiệm về hàng hóa, chi phí hàng đi đường.

+ *Chuyển hàng*: Bên bán chuyển hàng từ kho của mình giao cho bên mua tại địa điểm do bên mua quy định đã thỏa thuận ghi trong hợp đồng. Hàng đang đi trên đường thì trách nhiệm đối với hàng hóa và chi phí thuộc về bên bán, kế toán ghi doanh thu bán hàng tại thời điểm bên bán giao hàng cho bên mua theo số thực tế giao được bên mua chấp nhận và ký trên hóa đơn bán hàng.

- *Giao hàng vận chuyển thẳng* (bán hàng giao tay ba): Xét theo tính chất vận chuyển hàng hóa thì hàng được mua và bán lại ngay mà không phải nhập kho. Doanh nghiệp có thể giao hàng ngay tại nơi mua hàng



hoặc phải chuyển hàng giao cho bên mua tại địa điểm được yêu cầu. Với trường hợp này có thể có hai phương thức thanh toán khác nhau:

+ Vận chuyển thẳng có tham gia thanh toán: Nghĩa là doanh nghiệp thực hiện mua và bán hàng phải trực tiếp thanh toán tiền hàng. Như vậy toàn bộ giá trị hàng doanh nghiệp mua để bán ra phải tính vào doanh thu chịu thuế.

+ Vận chuyển thẳng không tham gia thanh toán: Lúc này doanh nghiệp mình trở thành tổ chức môi giới thương mại, doanh nghiệp sẽ được hưởng hoa hồng và phải chịu thuế trên doanh thu hoa hồng. Trường hợp này doanh nghiệp phải có đầy đủ giấy tờ chứng minh theo luật thuế hiện hành.

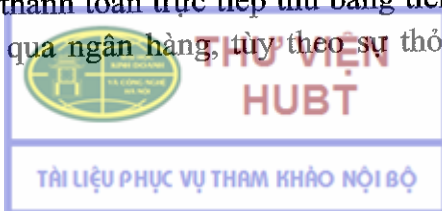
### ***b. Bán lẻ***

Bán lẻ là phương thức bán hàng trực tiếp cho đối tượng tiêu dùng. Đặc trưng của phương thức bán lẻ là kết thúc nghiệp vụ bán hàng thì sản phẩm rời khỏi lĩnh vực lưu thông đi vào lĩnh vực tiêu dùng, giá trị sử dụng của sản phẩm được thực hiện. Hàng bán lẻ thường có khối lượng nhỏ và được thanh toán ngay. Có nhiều phương thức bán lẻ như: Bán hàng ở siêu thị, bán ở quầy, bán hàng qua điện thoại, qua mạng internet, bán lẻ lưu động,... Xét về cách thức thanh toán, có hai phương thức thu tiền bán hàng như sau:

+ *Bán lẻ thu tiền tập trung*: Tổ chức ở quy mô bán lẻ lớn như siêu thị, quầy bách hóa lớn, ...khách hàng tự chọn hàng hóa và thanh toán một lần tại quầy kế toán thu tiền, cuối ngày kế toán lập báo cáo bán hàng hàng ngày và đem nộp tiền vào phòng kế toán để ghi sổ một lần.

+ *Bán lẻ không thu tiền tập trung*: Phù hợp với quy mô bán lẻ nhỏ, mỗi nhân viên bán hàng thu tiền trực tiếp từ khách hàng, cuối ngày lập báo cáo bán hàng và nộp tiền cho phòng kế toán hoặc định kỳ 3,5,7 ngày... mới lập báo cáo bán hàng nhưng tiền mặt vẫn phải nộp hàng ngày (hoặc định kỳ ngắn).

Nhìn chung, với các phương thức bán hàng khác nhau, có thể sử dụng phương thức thanh toán trực tiếp thu bằng tiền mặt, thanh toán thu tiền chuyển khoản qua ngân hàng, tùy theo sự thỏa thuận giữa hai bên mua và bán.



## 2.4.2. Doanh thu, điều kiện ghi nhận và cách xác định doanh thu

Như đã trình bày ở trên, hoạt động bán hàng tạo ra doanh thu cho doanh nghiệp nhưng cũng cần phải xác định được giá vốn hàng bán để tính toán kết quả kinh doanh. Tuy nhiên, do cách thức xác định giá vốn hàng bán gắn với việc quản lý và tính giá hàng xuất kho, nên nội dung liên quan đến giá vốn sẽ được trình bày trong chương “Hàng tồn kho”. Phần này sẽ chỉ tập trung làm rõ các vấn đề liên quan đến doanh thu bán hàng.

### a. Khái niệm về doanh thu

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam về “Doanh thu và thu nhập khác” (VAS 14), *doanh thu* là tổng các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kì kế toán, phát sinh từ hoạt động SXKD thông thường của doanh nghiệp góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.

Như vậy, doanh thu chỉ bao gồm tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hộ bên thứ ba không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp sẽ không được coi là doanh thu. Hoặc các khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không phải phát sinh từ hoạt động SXKD cũng không phải là doanh thu.

Tùy theo từng loại hình SXKD, doanh thu có thể bao gồm:

- Doanh thu bán hàng
- Doanh thu cung cấp dịch vụ
- Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia.

Ngoài ra còn các khoản thu nhập khác như: Thu về thanh lý, nhượng bán TSCĐ, thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng, thu tiền bảo hiểm được bồi thường,...

### b. Điều kiện ghi nhận doanh thu

Theo nguyên tắc cơ sở dồn tích, doanh thu được ghi nhận khi phát sinh, không phân biệt đã thu hay chưa thu tiền. Trong chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 chỉ rõ, *doanh thu bán hàng được ghi nhận* khi thỏa mãn đồng thời 5 điều kiện sau:



- Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hoá;
- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hoá;
- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;
- Doanh nghiệp đã thu được hoặc thu được lợi ích kinh tế từ việc bán hàng;
- Xác định được các chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

### ***c. Xác định doanh thu***

Trong quá trình xác định doanh thu để ghi nhận, người ta xác định như sau:

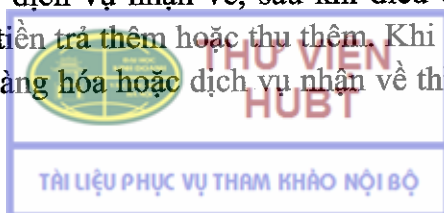
- Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

- Doanh thu phát sinh từ giao dịch được xác định bởi thỏa thuận giữa doanh nghiệp với bên mua hoặc bên sử dụng tài sản. Nó được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu được hoặc sẽ thu được sau khi trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.

- Đối với các khoản tiền hoặc tương đương tiền không được nhận ngay thì doanh thu được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu có thể nhỏ hơn giá trị danh nghĩa sẽ thu được trong tương lai.

- Khi hàng hoá hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất và giá trị thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo doanh thu.

- Khi hàng hoá hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ khác không tương tự thì việc trao đổi đó được coi là một giao dịch tạo doanh thu. Trường hợp này doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm. Khi không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về thì doanh thu được xác





định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm.

#### ***d. Doanh thu thuần và các khoản giảm trừ doanh thu***

Khi bán hàng, bên cạnh việc ghi nhận doanh thu, có thể phát sinh các trường hợp hàng đã mua rồi, doanh nghiệp đã ghi doanh thu nhưng khách hàng trả lại toàn bộ hay một phần hàng, hoặc doanh nghiệp phải giảm bớt giá cho khách hàng vì hàng lỗi... đó chính là các khoản giảm trừ doanh thu. Kế toán cần phân ánh, theo dõi cụ thể các khoản này vì có như vậy bản chất của số liệu mới được thể hiện rõ. Cụ thể, các khoản giảm trừ doanh thu là: Chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, giá trị hàng bán bị trả lại.

- Chiết khấu thương mại là khoản doanh nghiệp bán giảm giá niêm yết cho khách hàng mua hàng với khối lượng lớn.

- Giảm giá hàng bán là khoản giảm trừ cho người mua do hàng kém phẩm chất, sai qui cách hoặc lạc hậu thị hiếu.

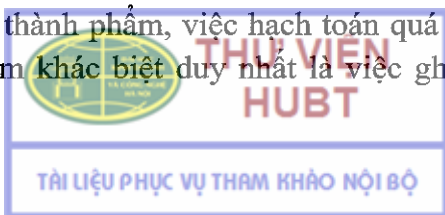
- Giá trị hàng bán bị trả lại là giá trị lượng hàng đã xác định là tiêu thụ bị khách hàng trả lại và từ chối thanh toán.

Doanh thu và các khoản giảm trừ doanh thu là cơ sở để tính doanh thu thuần, từ đó để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ kế toán. Doanh thu thuần được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Doanh thu thuần} \\ \text{bán hàng và cung} \\ \text{cấp dịch vụ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng doanh thu bán hàng} \\ \text{và cung cấp dịch vụ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Các khoản giảm} \\ \text{trừ doanh thu} \end{array}$$

#### **2.4.3. Kế toán các trường hợp bán hàng**

Hàng bán ra có thể là bán hàng hóa hoặc thành phẩm; trong đó thành phẩm là kết quả quá trình sản xuất của chính doanh nghiệp, hàng hoá là những vật phẩm các doanh nghiệp mua về để bán mà không cần phải qua quá trình chế biến đáng kể nào. Để đơn giản cho quá trình nghiên cứu, chương này tập trung làm rõ phương pháp kế toán với hoạt động tiêu thụ hàng hóa. Đối với thành phẩm, việc hạch toán quá trình tiêu thụ là hoàn toàn tương tự, điểm khác biệt duy nhất là việc ghi nhận giá vốn trong



trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ. Vấn đề này sẽ được trình bày trong chương “Kế toán chi phí sản xuất và thành phẩm”.

#### **2.4.3.1. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng**

##### **• Chứng từ sử dụng**

Chứng từ quan trọng nhất trong giao dịch bán hàng là “Hóa đơn bán hàng” vì trên đó phản ánh khá đầy đủ các yếu tố của một giao dịch bán hàng để làm cơ sở ghi nhận vào sổ sách kế toán. Ngoài ra còn có một số chứng từ khác kèm theo, như: Hóa đơn GTGT; bảng thanh toán hàng đại lí, kí gửi; thẻ quầy hàng; các chứng từ thanh toán (phiếu thu, séc chuyển khoản, séc thanh toán, ủy nhiệm thu, giấy báo có, bảng sao kê của ngân hàng...); tờ khai thuế GTGT; chứng từ kế toán liên quan khác như phiếu nhập kho hàng trả lại...

##### **• Tài khoản kế toán sử dụng**

Để phản ánh giao dịch bán hàng thông thường, kế toán phải sử dụng nhóm tài khoản phản ánh doanh thu, nhóm tài khoản phản ánh giá vốn hàng bán và chi phí bán hàng, nhóm tài khoản phản ánh vốn bằng tiền và các khoản phải thu, và nhóm tài khoản phản ánh hàng tồn kho. Các tài khoản phản ánh vốn bằng tiền, các khoản phải thu và hàng tồn kho đã được giới thiệu ở phần kế toán mua hàng, dưới đây chúng ta cùng xem xét nội dung kết cấu các tài khoản phản ánh về doanh thu, giá vốn hàng bán và chi phí bán hàng theo hệ thống tài khoản hiện hành.

○ *Tài khoản “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” - TK 511:*  
Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán, như: Bán sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra, bán hàng hóa mà doanh nghiệp đã mua vào, bán bất động sản đầu tư, thực hiện công việc đã thỏa thuận theo hợp đồng về cung cấp dịch vụ trong một kỳ hoặc nhiều kỳ kế toán (dịch vụ vận tải, du lịch, cho thuê TSCĐ theo phương thức thuê hoạt động, doanh thu hợp đồng xây dựng...).

Nội dung, kết cấu của TK 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” được tóm tắt như sau:



**Bên Nợ:**

- Các khoản thuế gián thu phải nộp (GTGT, TTĐB, XK, BVMT);
- Doanh thu hàng bán bị trả lại kết chuyển cuối kỳ;
- Khoản giảm giá hàng bán kết chuyển cuối kỳ;
- Khoản chiết khấu thương mại kết chuyển cuối kỳ;
- Kết chuyển doanh thu thuần vào tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh".

**Bên Có:** Doanh thu bán sản phẩm, hàng hoá, bất động sản đầu tư và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp thực hiện trong kỳ kế toán.

Tài khoản này không có số dư cuối kì

*Tài khoản "Giá vốn hàng bán"- TK 632:* Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, bất động sản đầu tư; giá thành sản xuất của sản phẩm xây lắp (đối với doanh nghiệp xây lắp) bán trong kỳ. Ngoài ra, tài khoản này còn dùng để phản ánh các chi phí liên quan đến hoạt động kinh doanh bất động sản đầu tư như: Chi phí khấu hao; chi phí sửa chữa... Nội dung kết cấu của tài khoản này có sự khác nhau giữa phương pháp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ. Phần này chỉ trình bày các nội dung liên quan đến hoạt động mua bán hàng. Cụ thể như sau:

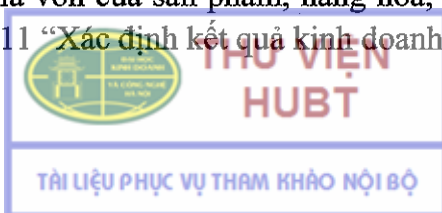
- *Kết cấu TK 632 theo phương pháp kê khai thường xuyên*

**Bên Nợ:**

- + Trị giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã bán trong kỳ.
- + Các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra;
- + Số trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho (chênh lệch giữa số dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập năm nay lớn hơn số dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết).
- + Một số khoản ghi tăng giá vốn hàng bán khác.

**Bên Có:**

- Kết chuyển giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã bán trong kỳ sang tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh";



- Khoản hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối năm tài chính (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập năm nay nhỏ hơn số đã lập năm trước);

- Trị giá hàng bán bị trả lại nhập kho;

- Khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán nhận được sau khi hàng mua đã tiêu thụ.

- Các khoản thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường đã tính vào giá trị hàng mua, nếu khi xuất bán hàng hóa mà các khoản thuế đó được hoàn lại.

- *Kết cấu TK 632 theo phương pháp kiểm kê định kỳ:*

**Bên Nợ:**

- Trị giá vốn của hàng hóa đã xuất bán trong kỳ.

- Số trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập năm nay lớn hơn số đã lập năm trước chưa sử dụng hết).

**Bên Có:**

- Kết chuyển giá vốn của hàng hóa đã gửi bán nhưng chưa được xác định là tiêu thụ;

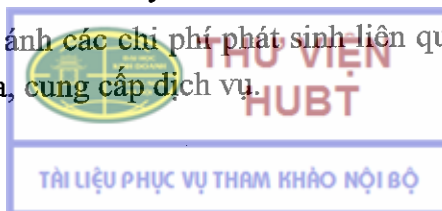
- Hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối năm tài chính (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập năm nay nhỏ hơn số đã lập năm trước);

- Kết chuyển giá vốn của hàng hóa đã xuất bán vào bên Nợ tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”.

Tài khoản “Giá vốn hàng bán” không có số dư cuối kỳ.

○ *Tài khoản “Chi phí bán hàng”- TK 641:* Dùng để phản ánh các chi phí thực tế phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ, bao gồm các chi phí chào hàng, giới thiệu sản phẩm, quảng cáo sản phẩm, hoa hồng bán hàng, chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hóa (trừ hoạt động xây lắp), chi phí bảo quản, đóng gói, vận chuyển... Nội dung, kết cấu của tài khoản này như sau:

**Bên Nợ:** Phản ánh các chi phí phát sinh liên quan đến quá trình bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ.



### ***Bên Có:***

- + Khoản được ghi giảm chi phí bán hàng trong kỳ;
- + Kết chuyển chi phí bán hàng sang tài khoản 911 để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

Tài khoản này cũng không có số dư cuối kỳ

### ***2.4.3.2. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng trực tiếp***

Tùy theo doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ mà các bút toán phản ánh giao dịch bán hàng có những khác biệt nhất định. Chúng ta sẽ xem xét từng trường hợp.

#### ***• Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên***

Khi bán hàng trực tiếp cho khách hàng, căn cứ vào hóa đơn GTGT và các chứng từ thanh toán để phản ánh doanh thu bán hàng vào tài khoản “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”. Tuy nhiên khi xác định và hạch toán doanh thu bán hàng cần lưu ý rằng *các loại thuế gián thu (thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu)* về bản chất là đánh vào người tiêu dùng nhưng được thu thông qua giá thanh toán khi bán hàng. Điều đó có nghĩa là đối với những mặt hàng phải chịu các loại thuế trên, trong tổng giá thanh toán mà người mua trả cho doanh nghiệp có cả các loại thuế. Tuy nhiên phần doanh nghiệp thực hưởng chỉ là phần giá không có thuế, phần thuế tương ứng chỉ là khoản thu hộ ngân sách. Nói cách khác, phần doanh thu doanh nghiệp chỉ được hạch toán theo giá không có thuế hoặc hạch toán theo giá có thuế nhưng sau đó phải ghi giảm trừ vào tài khoản doanh thu phần thuế tương ứng, không hạch toán các khoản thuế này vào chi phí. Việc hạch toán cụ thể như sau:

+ 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 (chi tiết từng loại thuế) được tách riêng ngay khi ghi nhận doanh thu (kể cả thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp), ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,... 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.

+ 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.

Theo nguyên tắc phù hợp, bên cạnh việc ghi nhận doanh thu như trên, kế toán còn phải ghi nhận chi phí tương ứng về giá vốn của thành phẩm, hàng hóa, hoặc lao vụ dịch vụ được giao bán trực tiếp:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Trị giá vốn của số hàng tiêu thụ

Có TK Thành phẩm, hàng hóa (TK 155,156): Trị giá vốn của số hàng tiêu thụ

**Chú ý:** Như đã trình bày ở trên, chi phí thu mua hàng hóa được tính vào giá gốc của hàng mua. Khi hạch toán giá vốn hàng bán, phải thực hiện hạch toán trị giá mua của hàng hóa tiêu thụ, đồng thời phải hạch toán phân bổ chi phí thu mua. Mục đích của việc phân bổ chi phí hàng vào chi phí giá vốn hàng bán trong kỳ nhằm đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí với doanh thu. Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí hàng tùy thuộc vào tình hình cụ thể của mỗi doanh nghiệp, nhưng phải được thực hiện nhất quán trong niên độ kế toán. Tiêu thức phân bổ được chọn thường là: Trị giá mua hàng tồn kho, khối lượng hàng hóa... Nói chung, những tiêu thức được chọn là nguyên nhân chủ yếu làm phát sinh chi phí hàng tại doanh nghiệp.

**Ví dụ 2.8.** Số dư đầu kỳ của các tài khoản: TK 1561 “Giá mua hàng hóa”: 100 trđ, TK 1562 “Chi phí thu mua”: 10 trđ. Trong tháng nhập hàng có giá trị thuần 198 trđ, chi phí mua hàng 15 trđ. Trị giá mua của hàng đã xuất bán ra trong kỳ là 250 trđ. Hãy phân bổ chi phí mua hàng cho hàng đã bán ra trong kỳ

- Phân bổ chi phí mua hàng:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí mua hàng} \\ \text{phân bổ cho hàng} \\ \text{bán ra trong kỳ} \end{array} = \frac{10 + 15}{100 + 198} \times 250 = 20,973$$

- Cuối kỳ phân bổ chi phí mua hàng vào giá vốn hàng bán:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): 20,973

Có TK Chi phí thu mua hàng hóa (TK1562): 20,973

**• Trường hợp doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ**

Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ là căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế để phản ánh giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trên sổ kế toán và từ đó tính ra trị giá hàng hoá đã xuất trong kỳ theo công thức:

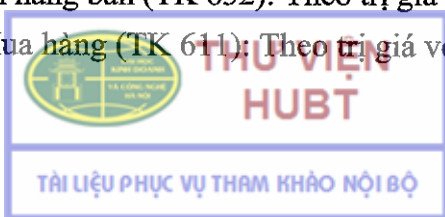
$$\begin{array}{l} \text{Trị giá hàng} \\ \text{hóa xuất kho} \\ \text{trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trị giá hàng} \\ \text{hóa tồn kho} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Trị giá hàng} \\ \text{hóa nhập kho} \\ \text{trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Trị giá hàng} \\ \text{hóa tồn kho} \\ \text{cuối kỳ} \end{array}$$

Như vậy, nếu doanh nghiệp thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, trong giao dịch bán hàng trực tiếp, kế toán phản ánh doanh thu tương tự phương pháp kê khai thường xuyên, vì doanh thu được ghi nhận ngay khi bán hàng và ghi nhận theo giá bán. Tuy nhiên, điểm khác biệt là việc ghi nhận giá vốn không được ghi nhận ngay vào thời điểm giao dịch bán hàng phát sinh mà bút toán ghi nhận giá vốn chỉ được thực hiện vào cuối kỳ kế toán khi đã biết trị giá vốn của số hàng tiêu thụ.

Khi mua hàng theo phương pháp kiểm kê định kỳ kế toán hạch toán giá thực tế hàng mua về vào bên nợ tài khoản “Mua hàng”. Vì vậy, cuối kỳ khi xác định được trị giá vốn của số hàng tiêu thụ trong kỳ, kế toán phản ánh:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Theo trị giá vốn của hàng đã bán

Có TK Mua hàng (TK 611): Theo trị giá vốn của hàng đã bán





- **Kế toán các khoản giảm trừ doanh thu**

Thực tế, khi thực hiện hoạt động bán hàng, có thể phát sinh các trường hợp như doanh nghiệp cho người mua hưởng chiết khấu thương mại khi họ mua số lượng lớn hàng hóa, chấp nhận giảm giá hàng bán hoặc chấp nhận cho người mua trả lại hàng do chất lượng hàng không đảm bảo yêu cầu, hoặc cho hưởng chiết khấu thanh toán do người mua trả tiền sớm. Dưới đây, chúng ta sẽ xem xét quá trình xử lý kế toán khi phát sinh những khoản này như thế nào.

- **Kế toán các khoản giảm trừ doanh thu**

Các khoản giảm trừ doanh thu (gồm chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và hàng bán bị trả lại) khi phát sinh sẽ được hạch toán ghi giảm doanh thu. Tuy nhiên, để rành mạch trong quá trình hạch toán và dễ dàng trong việc tập hợp theo dõi số liệu phục vụ cho công tác quản lý điều hành, các khoản này trước hết sẽ được hạch toán vào tài khoản trung gian, sau đó cuối kỳ mới kết chuyển về bên nợ của tài khoản “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” để xác định doanh thu thuần.

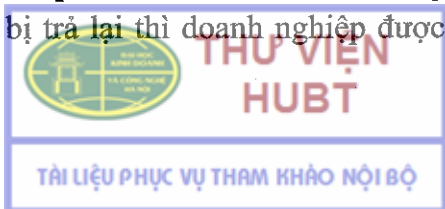
Tài khoản được kế toán sử dụng để tập hợp các khoản giảm trừ doanh thu là:

*Tài khoản “Các khoản giảm trừ doanh thu” - TK 521:* Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản được điều chỉnh giảm trừ vào doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ phát sinh trong kỳ, gồm: Chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và hàng bán bị trả lại. Tài khoản này không phản ánh các khoản thuế được giảm trừ vào doanh thu như thuế GTGT đầu ra phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp.

Điều chỉnh giảm doanh thu được thực hiện như sau:

- Khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại phát sinh cùng kỳ tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa dịch vụ được điều chỉnh giảm doanh thu của kỳ phát sinh;

- Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau mới phát sinh chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán hoặc hàng bán bị trả lại thì doanh nghiệp được ghi giảm doanh thu theo nguyên tắc:





+ Nếu sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau phải giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại nhưng phát sinh trước thời điểm phát hành Báo cáo tài chính, kế toán phải coi đây là một sự kiện cần điều chỉnh phát sinh sau ngày lập Bảng cân đối kế toán và ghi giảm doanh thu, trên Báo cáo tài chính của kỳ lập báo cáo (kỳ trước).

+ Trường hợp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ phải giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại sau thời điểm phát hành Báo cáo tài chính thì doanh nghiệp ghi giảm doanh thu của kỳ phát sinh (kỳ sau).

*Lưu ý về chiết khấu thương mại:*

- Trường hợp trong hóa đơn GTGT hoặc hóa đơn bán hàng đã thể hiện khoản chiết khấu thương mại cho người mua là khoản giảm trừ vào số tiền người mua phải thanh toán (giá bán phản ánh trên hoá đơn là giá đã trừ chiết khấu thương mại) thì doanh nghiệp (bên bán hàng) không sử dụng tài khoản này, doanh thu bán hàng phản ánh theo giá đã trừ chiết khấu thương mại (doanh thu thuần).

- Trường hợp chiết khấu thương mại chưa được phản ánh là khoản giảm trừ số tiền phải thanh toán trên hóa đơn. Trường hợp này, bên bán ghi nhận doanh thu ban đầu theo giá chưa trừ chiết khấu thương mại (doanh thu gộp). Khoản chiết khấu thương mại cần phải theo dõi riêng trên tài khoản này thường phát sinh trong các trường hợp như:

+ Số chiết khấu thương mại người mua được hưởng lớn hơn số tiền bán hàng được ghi trên hoá đơn lần cuối cùng. Trường hợp này có thể phát sinh do người mua hàng nhiều lần mới đạt được lượng hàng mua được hưởng chiết khấu và khoản chiết khấu thương mại chỉ được xác định trong lần mua cuối cùng;

+ Các nhà sản xuất cuối kỳ mới xác định được số lượng hàng mà nhà phân phối (như các siêu thị) đã tiêu thụ và từ đó mới có căn cứ để xác định được số chiết khấu thương mại phải trả dựa trên doanh số bán hoặc số lượng sản phẩm đã tiêu thụ.

*Về giảm giá hàng bán:*

- Trường hợp trong hóa đơn GTGT hoặc hóa đơn bán hàng đã thể



hiện khoản giảm giá hàng bán cho người mua là khoản giảm trừ vào số tiền người mua phải thanh toán (giá bán phản ánh trên hoá đơn là giá đã giảm) thì doanh nghiệp (bên bán hàng) không sử dụng tài khoản này, doanh thu bán hàng phản ánh theo giá đã giảm (doanh thu thuần).

- Chi phản ánh vào tài khoản này các khoản giảm trừ do việc chấp thuận giảm giá sau khi đã bán hàng (đã ghi nhận doanh thu) và phát hành hoá đơn (giảm giá ngoài hoá đơn) do hàng bán kém, mất phẩm chất...

Đối với *hàng bán bị trả lại*, tài khoản này dùng để phản ánh giá trị của số sản phẩm, hàng hóa bị khách hàng trả lại do các nguyên nhân: Vi phạm cam kết, vi phạm hợp đồng kinh tế, hàng bị kém, mất phẩm chất, không đúng chủng loại, quy cách.

Tài khoản "*Các khoản giảm trừ doanh thu*"- TK521 phản ánh các khoản giảm trừ vào doanh thu bán hàng nên còn được gọi là tài khoản điều chỉnh giảm doanh thu và có kết cấu ngược với tài khoản "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ". Cụ thể, nội dung kết cấu tài khoản này như sau:

***Bên Nợ:***

- Số chiết khấu thương mại đã chấp nhận thanh toán cho khách hàng;
- Số giảm giá hàng bán đã chấp thuận cho người mua hàng;
- Doanh thu của hàng bán bị trả lại, đã trả lại tiền cho người mua hoặc tính trừ vào khoản phải thu khách hàng về số sản phẩm, hàng hóa đã bán.

***Bên Có:*** Kết chuyển toàn bộ số chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, doanh thu của hàng bán bị trả lại sang tài khoản 511 "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" để xác định doanh thu thuần của kỳ báo cáo.

Tài khoản này cuối kỳ không có số dư.

Tài khoản 521 có 3 tài khoản cấp 2

- *Tài khoản 5211- Chiết khấu thương mại*
- *Tài khoản 5212- Hàng bán bị trả lại*
- *Tài khoản 5213- Giảm giá hàng bán*



Khi phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu, tùy theo từng trường hợp, doanh nghiệp phải phát hành hóa đơn chứng từ liên quan để hạch toán. Cụ thể:

- Đối với chiết khấu thương mại được thể hiện ngay trên “Hóa đơn bán hàng” hoặc “Hóa đơn GTGT” lần cuối hoặc “Bản thông báo về chiết khấu thương mại” được hưởng...

- Với trường hợp giảm giá hàng bán, chứng từ có thể sử dụng là: Biên bản thỏa thuận giữa hai bên mua bán, hóa đơn điều chỉnh giá ...

- Đối với trường hợp hàng bán trả lại, ngoài hóa đơn trả hàng do bên mua hàng lập, còn có phiếu nhập kho khi đơn vị nhận lại hàng...

Về hạch toán, căn cứ vào các chứng từ có liên quan đến các khoản chiết khấu thương mại, hàng bán bị trả lại, giảm giá hàng bán, kế toán ghi:

- Trường hợp sản phẩm, hàng hoá đã bán phải giảm giá, chiết khấu thương mại, hàng bán bị trả lại thuộc đối tượng chịu thuế GTGT và doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ TK 521- Các khoản giảm trừ doanh thu

Nợ TK 3331- Thuế GTGT phải nộp (thuế GTGT đầu ra được giảm)

Có các TK 111, 112, 131, ...

- Trường hợp sản phẩm, hàng hoá đã bán phải giảm giá, chiết khấu thương mại hàng bán bị trả lại không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT hoặc thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp thì khoản giảm giá hàng bán cho người mua, ghi:

Nợ TK 521- Các khoản giảm trừ doanh thu

Có các TK 111, 112, 131, ...

Riêng với trường hợp hàng đã bán bị trả lại, bên cạnh bút toán ghi khoản giảm trừ doanh thu như trên, kế toán còn phải phản ánh:

+ Trị giá vốn thực tế hàng bị trả lại nhập kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, kế toán ghi:

Nợ TK Thành phẩm, hàng hóa (TK 155, 156): Theo giá thực tế xuất kho

Có TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Theo giá thực tế xuất kho



+ Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, (trả lại hàng vào kỳ sau) ghi:

Nợ TK 611- Mua hàng (đối với hàng hóa)

Nợ TK 631- Giá thành sản xuất (đối với sản phẩm)

Có TK 632- Giá vốn hàng bán.

+ Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến hàng bị trả lại- nếu có (như chi phí nhận hàng về), được hạch toán vào chi phí bán hàng:

Nợ TK Chi phí bán hàng (TK 641)

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

Cuối kỳ kế toán, kết chuyển các khoản giảm trừ doanh thu:

Nợ TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (TK 511): Tổng số giảm trừ

Có TK Các khoản giảm trừ doanh thu (TK 521): Tổng số giảm trừ

Ví dụ 2.9: Ngày 1/3/N, doanh nghiệp X (tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, hạch toán hàng tồn kho theo PP kê khai thường xuyên) bán cho doanh nghiệp Y một lô hàng hóa trị giá bán chưa gồm VAT 10% là 100 tr.đ, giá gốc của số hàng trên là 70 tr.đ, doanh nghiệp Y đã nhận hàng và chưa thanh toán (Doanh nghiệp X đã xuất Hóa đơn bán hàng số 53, bán tại kho với Phiếu xuất kho 09). Ngày 15/3/N, do hàng kém chất lượng, doanh nghiệp Y trả lại số hàng trên (Hóa đơn trả hàng số 134). Doanh nghiệp X đã nhận lại đủ hàng nhập kho và trừ vào khoản phải thu.

Như vậy, ngày 1/3/N, kế toán doanh nghiệp X phản ánh:

Ghi doanh thu

Nợ TK Phải thu KH (TK 131Y): 110

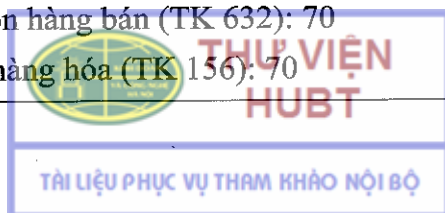
Có: TK Doanh thu bán hàng (TK 511): 100

Có TK Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (TK 333): 10

Ghi giá vốn

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): 70

Có TK hàng hóa (TK 156): 70



Ngày 15/3/N, Doanh nghiệp X đã nhận lại hàng và ghi nhận doanh thu hàng bán bị trả lại.

Ghi doanh thu hàng bán bị trả lại

Nợ Các khoản giảm trừ doanh thu TK (TK 521): 100

Nợ TK Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (TK 333): 10

Có: TK TK Phải thu KH (TK 131Y): 110

Nhập kho hàng bán bị trả lại:

Nợ TK hàng hóa (TK 156): 70

Có TK Giá vốn hàng bán (TK 632): 70

• **Kế toán khoản chiết khấu thanh toán**

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 (VAS 14), chiết khấu thanh toán là khoản tiền người bán giảm trừ cho người mua do người mua thanh toán tiền mua hàng trước thời hạn theo hợp đồng. Xét về bản chất, khoản chiết khấu thanh toán chính là giá của quyền sử dụng vốn do người mua chuyển giao hoàn trả vốn cho người bán sớm hơn so với dự kiến. Vì vậy, khoản chiết khấu thanh toán thực hiện cho khách hàng được xem là chi phí của hoạt động tài chính và kế toán sử dụng tài khoản “Chi phí tài chính” để hạch toán số tiền chiết khấu thanh toán này. Phương pháp hạch toán cụ thể như sau:

Khi khách hàng thanh toán sớm, được doanh nghiệp thực hiện chiết khấu thanh toán với một số tiền nhất định, kế toán phản ánh:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền khách hàng trả sau khi trừ CKTT

Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính (TK 635): Số tiền CKTT

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): Tổng số tiền phải thu của khách hàng

**Ví dụ 2.10:** Ngày 3/3/N, doanh nghiệp bán cho khách hàng một lô hàng hóa trị giá bán chưa gồm VAT 10% là 10 trđ, với điều khoản thanh toán 2/10, n/30 (kỳ hạn thanh toán là 30 ngày, được hưởng 2% chiết khấu thanh toán nếu trả trong vòng 10 ngày đầu tiên kể từ ngày mua hàng), ngày 11/3/N khách hàng thanh toán tiền hàng bằng TGNH. Hãy định khoản giao dịch ngày 11/3/N.

Như vậy, ngày 11/3/N khách hàng thanh toán tiền hàng (trong vòng 10 ngày) nên được DN cho hưởng chiết khấu thanh toán, kế toán định khoản:

Nợ TK TGNH (TK 112): 10,78

Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính (TK 635): 0,22

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): 11

Phần tiếp theo sẽ làm rõ các điểm khác biệt cần lưu ý khi ghi nhận doanh thu bán hàng và giá vốn hàng bán trong trường hợp doanh nghiệp bán hàng theo các phương thức bán hàng khác như: Bán hàng trả chậm, trả góp; bán hàng theo phương thức chuyển hàng; bán hàng đại lý; và trường hợp khách hàng đã ứng trước tiền hàng. Lưu ý rằng, trong các trường hợp này nếu có phát sinh các nghiệp vụ như thuế gián thu, các khoản giảm trừ doanh thu, chiết khấu thanh toán, việc xử lý và hạch toán hoàn toàn tương tự như đã trình bày ở trên nên phần này sẽ không đề cập lại những vấn đề đó nữa.

#### **2.4.3.3. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng trả chậm, trả góp**

Bán hàng trả chậm, trả góp là trường hợp doanh nghiệp bán khi giao hàng, khách hàng chưa trả tiền ngay hoặc chỉ thanh toán một phần tiền mua hàng, phần còn lại được trả dần trong một thời gian nhất định. Như vậy, việc hạch toán giá vốn hàng bán không có gì khác so với trường hợp bán hàng trực tiếp. Với việc ghi nhận doanh thu thì cần lưu ý những vấn đề như sau:

*Thứ nhất:* Thời điểm hàng được giao cho người mua là đã xác định tiêu thụ, vì vậy, doanh thu bán hàng được ghi nhận ngay lúc này.

*Thứ hai:* Doanh thu bán hàng được ghi theo giá bán thu tiền một lần (như trường hợp trả ngay). Như vậy, tổng số tiền thu được từ khách hàng khi bán trả chậm, trả góp lớn hơn doanh thu bán hàng được ghi nhận, phần chênh lệch này (chênh lệch giữa giá trả chậm, trả góp với giá trả ngay) được phản ánh là doanh thu chưa thực hiện. Với từng kỳ trả tiền của khách hàng sau đó, số doanh thu chưa thực hiện được phân bổ dần vào doanh thu hoạt động tài chính trong kỳ (tương ứng với giá quyền sử dụng vốn mà bên bán cho bên mua được sử dụng).

- Ghi nhận doanh thu theo giá bán trả tiền ngay chưa có thuế:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền đã thu được

Nợ TK Phải thu khách hàng (TK 131): Số tiền còn phải thu

Có TK Doanh thu bán hàng (TK 511): Theo giá bán trả ngay chưa thuế GTGT

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331): Thuế GTGT phải nộp

Có TK Doanh thu chưa thực hiện (TK 3387): (C/L giữa tổng số tiền bán theo giá trả góp với giá bán trả ngay chưa có thuế GTGT)

- Khi thu được tiền các kỳ tiếp theo, căn cứ vào chứng từ thanh toán, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền hàng bán được thanh toán

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): Số tiền hàng bán được thanh toán

- Từng kỳ, tính toán và xác định doanh thu chưa thực hiện từ bán hàng trả góp, trả chậm phân bổ vào doanh thu hoạt động tài chính theo nguyên tắc phù hợp, kế toán ghi:

Nợ TK Doanh thu chưa thực hiện (TK 3387): Số doanh thu phân bổ

Có TK Doanh thu hoạt động tài chính (TK 515): Số doanh thu phân bổ

**Ví dụ 2.11:** Công ty bán xe Yamaha trả góp, giá bán chưa thuế thu ngay bằng tiền là 20trđ, thuế suất thuế GTGT 10%, giá bán trả góp là 24trđ (bao gồm cả thuế GTGT), giá xuất kho 14trđ. Ngày 2/3/N bán được một chiếc thu ngay bằng tiền mặt 3trđ, số còn lại thu đều trong 10 tháng. (Công ty nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ). Các bút toán cần ghi nhận là:

- Ghi nhận doanh thu:

Nợ TK 111: 3

Nợ TK 131: 21

Có TK 511: 20

Có TK 3331: 2

Có TK 3387: 2

- Ghi nhận giá vốn:

Nợ TK 632: 14

Có TK 156: 14



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

- Mỗi tháng sau khách hàng trả tiền, kế toán phản ánh:

Nợ TK 111: 2,1

Có TK 131: 2,1

Đồng thời, cuối tháng ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính về tiền lãi trả góp hàng tháng:

Nợ TK 3387: 0,2

Có TK 515: 0,2

#### **2.4.3.4. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng theo phương thức chuyển hàng**

Bán hàng theo phương thức chuyển hàng là trường hợp khách hàng gửi yêu cầu về mua hàng hóa tới, bên bán có trách nhiệm chuyển hàng đến địa điểm được yêu cầu.

Như vậy, điểm đặc biệt của phương thức chuyển hàng là khi xuất kho hàng hóa để chuyển cho khách hàng thì số hàng hoá đó vẫn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, chưa được coi là tiêu thụ. Chỉ khi người mua nhận hàng, thanh toán ngay hoặc chấp nhận thanh toán thì lúc này giao dịch bán hàng mới được coi là hoàn thành.

#### **• Trường hợp doanh nghiệp áp dụng hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên**

- Khi xuất kho hàng hóa, vì chưa được coi là hàng tiêu thụ nên kế toán phản ánh hàng gửi bán theo giá vốn của hàng xuất kho, ghi:

Nợ TK Hàng gửi bán (TK 157): Trị giá vốn hàng xuất kho

Có TK Hàng hóa (TK 156): Trị giá vốn hàng xuất kho

- Khi hàng được giao cho người mua, lúc này hàng được coi là đã tiêu thụ nên kế toán phản ánh doanh thu như trường hợp bán hàng thông thường (DN tính VAT theo PP khấu trừ):

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, phải thu khách hàng (111, 112, 131): Tổng giá thanh toán

Có TK Doanh thu bán hàng... (TK 511): Giá bán có (hoặc chưa) thuế GTGT

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 333): Thuế GTGT (nếu áp dụng PP nộp thuế khấu trừ)



Đồng thời ghi nhận chi phí về giá vốn của số hàng đã bán:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Trị giá vốn của hàng đã bán

Có TK Hàng gửi bán (TK 157): Trị giá vốn của hàng đã bán

**• Trường hợp doanh nghiệp áp dụng hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ**

Trong trường hợp doanh nghiệp thương mại kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ thì cuối kỳ mới hạch toán giá vốn hàng bán. Do đó, nếu xuất hàng để bán nhưng thời gian chuyển hàng nằm trong một kỳ kế toán thì kế toán không cần phản ánh bút toán nào cả. Nếu xuất kho hàng để chuyển bán nhưng cuối kỳ, hàng hóa vẫn chưa được giao cho khách hàng thì trị giá vốn của số hàng này sẽ được kết chuyển vào tài khoản “Hàng gửi bán” (TK 157) mà không được kết chuyển vào tài khoản “Giá vốn hàng bán” (TK 632) vì hàng vẫn đang trong quá trình gửi bán, chưa được coi là đã tiêu thụ. Cụ thể như sau:

- Cuối kì, căn cứ vào kết quả kiểm kê hàng trong kho và hàng gửi đi bán để xác định giá trị còn lại cuối kì, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Hàng hóa (TK 156): Giá trị hàng tồn kho

Nợ TK Hàng gửi bán (TK 157): Giá trị hàng gửi bán

Có TK Mua hàng (TK 611): Giá trị hàng hóa tồn kho và gửi bán cuối kỳ

Đồng thời, cuối kỳ, xác định trị giá vốn thực tế của hàng hóa được xuất bán trong kì, kế toán phản ánh:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632)

Có TK Mua hàng (TK 611)

**2.4.3.5. Phương pháp kế toán trong trường hợp bán hàng qua đại lý**

Theo phương thức này, doanh nghiệp xuất hàng giao cho các đại lý hoặc đơn vị nhận bán hàng ký gửi nhờ tiêu thụ. Doanh nghiệp chỉ xác định là đã tiêu thụ khi có thông báo từ bên nhận hàng đại lý về số hàng đã bán được.



Có hai trường hợp bán hàng đại lý:

- *Bán hàng theo phương thức bán đúng giá hưởng hoa hồng*: Đại lý bán đúng giá niêm yết mà bên giao hàng quy định, đại lý sẽ được hưởng một tỷ lệ hoa hồng nhất định theo tổng giá bán (bao gồm thuế hoặc chưa có thuế) như thỏa thuận giữa hai bên.

- *Bán hàng đại lý không theo phương thức bán đúng giá hưởng hoa hồng*. Trường hợp này tương tự như trường hợp người mua hàng để bán lại (nên không đề cập đến quá trình kế toán ở đây).

Khi bán hàng theo phương thức bán hàng qua đại lý, có hai đối tượng cần quan tâm đó là *bên giao đại lý* và *bên nhận đại lý*.

• **Tại bên giao đại lý (chủ hàng)**

Để đơn giản các trường hợp hạch toán, giả định rằng doanh nghiệp áp dụng kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp mang tính đại diện phổ biến, còn phương pháp kiểm kê định kỳ thực tế có thể suy ra tương tự nhưng kết chuyển thông qua tài khoản “Mua hàng” vào cuối kỳ.

- *Hạch toán giá vốn hàng bán* (tương tự như trường hợp chuyển hàng)

+ Khi xuất giao hàng cho các đại lý hoặc đơn vị nhận bán hàng ký gửi thì số hàng này vẫn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp (chủ hàng) cho đến khi được xác định là tiêu thụ. Căn cứ vào trị giá vốn thực tế của hàng hóa xuất kho (theo chuẩn mực kế toán 02- Hàng tồn kho) gửi cho các đại lý, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Hàng gửi đi bán (TK 157): Giá vốn của hàng xuất kho

Có TK Hàng hóa (TK 156): Giá vốn của hàng xuất kho

Đối với trường hợp doanh nghiệp mua hàng và gửi bán thẳng cho các đại lý, không nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK Trị giá hàng gửi đi bán (TK 157): Giá mua chưa có thuế

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

Có TK Tiền mặt, TGNH, Phải trả người bán (111, 112, 331):

+ Khi nhận được "Bảng kê bán hàng đại lý, ký gửi" của bên đại lý



gửi tới, xác định số hàng đã tiêu thụ, kế toán ghi nhận giá vốn của số hàng đã bán:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Trị giá vốn của hàng đã bán

Có TK Hàng gửi bán (TK 157): Trị giá vốn của hàng đã bán

- *Hạch toán doanh thu bán hàng*

Căn cứ vào "Bảng kê bán hàng đại lý, ký gửi", hoặc "Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi", doanh nghiệp lập hóa đơn GTGT (trường hợp lúc xuất kho hàng sử dụng Phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý kèm lệnh điều động nội bộ) để hạch toán:

+ Nếu các đại lý thanh toán tiền ngay cho doanh nghiệp sau khi trừ tiền hoa hồng được hưởng, căn cứ vào các chứng từ thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí bán hàng (TK 641): Tiền hoa hồng trả cho đại lý

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Thuế GTGT theo hoa hồng cho đại lý

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền nhận sau khi trừ hoa hồng

Có TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (TK 511): Giá bán chưa thuế

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331): Thuế GTGT đầu ra

+ Nếu các đại lý, bên nhận bán hàng ký gửi chưa thanh toán tiền hàng, hoặc đã thanh toán toàn bộ tiền hàng theo đúng giá bán mà chưa trừ hoa hồng được hưởng, căn cứ vào hóa đơn GTGT mà doanh nghiệp lập, các chứng từ thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu của khách hàng, TM, TGNH (131, 111, 112): Tổng giá thanh toán

Có TK Doanh thu bán hàng.... (TK 511): Giá bán chưa thuế

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331): Thuế GTGT đầu ra

Sau đó, bên chủ hàng căn cứ vào hoá đơn GTGT do bên đại lý phát hành về hoa hồng được hưởng, ghi:



Nợ TK Chi phí bán hàng (TK 641): Tiền hoa hồng trả đại lý chưa  
kê thuế

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Thuế GTGT đầu vào  
Có TK Phải thu khách hàng, Tiền mặt, TGNH (131, 111, 112):  
Tổng số tiền

Trường hợp đại lý nộp tiền sau khi trừ hoa hồng được hưởng, kế  
toán ghi:

Nợ TK Phải thu khách hàng (TK 131)

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

**• Tại bên nhận đại lý hoặc đơn vị nhận bán hàng ký gửi**

Tại các đại lý, đơn vị nhận bán hàng ký gửi phải bán hàng đúng giá  
như bên chủ hàng yêu cầu và được hưởng hoa hồng. Trường hợp này sẽ  
có những khác biệt nhất định trong cách hạch toán so với trường hợp  
mua hàng nhập kho thông thường. Cụ thể là:

- Khi nhận hàng để bán đại lý, ký gửi, thì số hàng này không thuộc  
quyền sở hữu của đơn vị. Căn cứ vào giá trị ghi trên "Phiếu xuất kho  
hàng gửi bán đại lý" do bên giao hàng lập, kế toán theo dõi cụ thể hàng  
nhận bán đại lý. Doanh nghiệp có thể mở tài khoản ngoại bảng "Hàng  
hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi" để ghi nhận, bằng bút toán đơn: Nợ TK  
Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi.

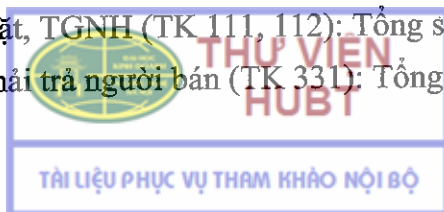
- Khi bán được hàng nhận bán hộ, ký gửi, kế toán cần phải ghi xuất  
TK theo dõi số hàng đã bán bằng cách ghi đơn: Có TK Hàng hóa nhận  
bán hộ, nhận ký gửi.

Như vậy, khi nhận hàng đại lý bán đúng giá hưởng hoa hồng,  
doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép, thông tin về toàn bộ giá  
trị hàng hoá nhận bán đại lý được thể hiện trong phần thuyết minh Báo  
cáo tài chính.

- Căn cứ vào Hoá đơn GTGT hoặc Hoá đơn bán hàng và các chứng  
từ liên quan, kế toán phản ánh số tiền bán hàng đại lý phải trả cho bên  
giao hàng, ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Tổng số tiền thanh toán

Có TK Phải trả người bán (TK 331): Tổng số tiền thanh toán



- Khi thanh toán với bên giao hàng, căn cứ vào "Bảng thanh toán hàng đại lý, kí gửi", phát hành hóa đơn GTGT về số hoa hồng được hưởng cho bên chủ hàng, (hoặc định kỳ khi xác định doanh thu hoa hồng bán hàng đại lý được hưởng) kế toán ghi sổ:

Nợ TK 331- Phải trả cho người bán

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

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

- Khi trả tiền bán hàng đại lý cho bên giao hàng, ghi:

Nợ TK 331- Phải trả cho người bán

Có các TK 111, 112.

**Ví dụ 2.12:** Công ty Trường Hải và đại lý M là các doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, trong tháng 3/N có các tài liệu sau (đơn vị 1000đ):

- "Phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý" xuất 10.000 hàng hóa A, giá vốn thực tế xuất kho là 1.000/hàng hóa A, giá bán chưa thuế là 2.000/hàng hóa, để giao cho đại lý M

- Công ty Trường Hải yêu cầu đại lý M bán đúng giá qui định của công ty, giá bán chưa thuế là 2.000/hàng hóa, thuế suất thuế GTGT là 10%, hoa hồng mà đơn vị đại lý M được hưởng tính 5% trên tổng giá bán có thuế, thuế GTGT tính cho số hoa hồng được hưởng là 10%.

- Cuối tháng, theo "Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi" của đơn vị đại lý M đã bán được 6000 hàng hóa A và đã nộp trả tiền mặt cho Công ty THC là 12.474.000 (phiếu thu kèm theo), sau khi đã trừ khoản hoa hồng được hưởng.

Quá trình lập định khoản kế toán tháng 3/N của Công ty Trường Hải và đại lý M như sau:

Tại đại lý M (bên nhận đại lý)

- Khi nhận hàng bán đại lý, dựa vào phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý, kế toán ghi sổ:



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

Nợ TK “Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi:  $(10.000 \times 2.000) = 20.000.000$

- Phản ánh 6000 hàng hóa A bán được trong tháng 3/N theo giá bán có thuế là  $2.000 \times 110\% = 2200$ .

Nợ TK 111, 112:  $(6000 \times 2200) = 13.200.000$

Có TK 331:  $(6000 \times 2200) = 13.200.000$

Đồng thời: Có TK “Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi:  $(6000 \times 2000) = 12.000.000$

- Thanh toán tiền mặt trả cho Công ty Trường Hải sau khi đã trừ tiền hoa hồng được hưởng. Hoa hồng được hưởng:  $(13.200.000 \times 5\%) = 660.000$

Nợ TK 331: 13.200.000

Có TK 511: 660.000

Có TK 33311: 66.000

Có TK 111: 12.474.000

Tại công ty Trường Hải (bên giao hàng)

- Phản ánh trị giá vốn của 10.000 hàng hóa A gửi đại lý M:

Nợ TK 157 (Chi tiết Đại lý M): 10.000.000

Có TK 156 (hàng hóa A): 10.000.000

- Khi nhận tiền thanh toán của đại lý M khi bán được 6000 hàng hóa A, căn cứ vào “Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi”, phiếu thu, hoá đơn GTGT bên đại lý phát hành về hoa hồng được hưởng, kế toán phản ánh:

Nợ TK 641: 660.000

Nợ TK 133: 66 000

Nợ TK 111: 12.474.000

Có TK 511: 12 000.000

Có TK 3331: 1200.000

Đồng thời phản ánh trị giá vốn của số hàng đã bán được:

Nợ TK 632: 6.000.000

Có TK 157 (chi tiết Đ. lý M): 6.000.000

#### **2.4.3.6. Phương pháp kế toán trong trường hợp đổi hàng**

Giao dịch hàng đổi hàng là việc doanh nghiệp đem hàng hóa của mình để đổi lấy hàng hóa của doanh nghiệp khác. Trong trường hợp này, có thể là trao đổi hàng hóa tương tự nhau hoặc không tương tự nhau. Trao đổi hàng hóa tương tự nhau là khi các hàng hóa được trao đổi có bản chất như nhau và giá trị tương đương. Còn nếu các hàng hóa đem trao đổi khác nhau về bản chất, giá trị thì đó là trường hợp trao đổi không tương tự nhau.

Nếu trao đổi hàng hóa tương tự nhau thì không được coi là giao dịch tạo doanh thu, chỉ ghi tăng tài sản nhận về và ghi giảm tài sản đem trao đổi.

Trường hợp trao đổi hàng hóa không tương tự nhau được coi là giao dịch tạo doanh thu. Nói cách khác, tức là doanh nghiệp bán hàng hóa mang đi trao đổi và mua hàng hóa nhận về. Vì vậy, cả hai bên tham gia trao đổi đều phải phát hành hoá đơn. Trong trường hợp này, cụ thể việc hạch toán được tiến hành như sau:

- Phản ánh giá vốn của hàng hóa được đi trao đổi, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Giá vốn hàng xuất đi đổi

Có TK Hàng hóa (TK 156): Giá vốn hàng xuất đi đổi

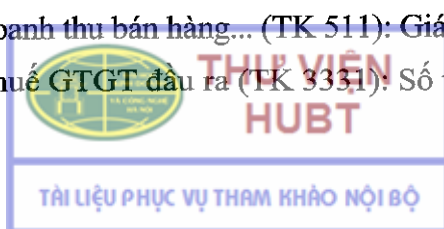
- Khi xuất sản phẩm, hàng hoá đổi lấy vật tư, hàng hoá, TSCĐ không tương tự, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng để đổi lấy vật tư, hàng hoá, TSCĐ khác theo giá trị hợp lý tài sản nhận về sau khi điều chỉnh các khoản tiền thu thêm hoặc trả thêm. Trường hợp không xác định được giá trị hợp lý tài sản nhận về thì doanh thu xác định theo giá trị hợp lý của tài sản mang đi trao đổi sau khi điều chỉnh các khoản tiền thu thêm hoặc trả thêm.

Để phản ánh doanh thu bán hàng, căn cứ vào hóa đơn GTGT theo giá bán của số hàng mang đi trao đổi, kế toán ghi sổ:

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

Có TK Doanh thu bán hàng... (TK 511): Giá bán chưa thuế GTGT

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331): Số thuế GTGT đầu ra



- Phản ánh trị giá vốn hàng nhập kho theo nguyên tắc giá gốc, căn cứ vào hóa đơn GTGT của đối tác trao đổi (khách hàng), kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa, NVL, CCDC (TK 156, 152, 153): Giá mua chưa thuế GTGT

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT đầu vào  
Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): Tổng giá thanh toán

- Kết thúc quá trình, thanh lý hợp đồng trao đổi hàng giữa hai bên, nếu giá trị hàng hóa mang đi trao đổi lớn hơn giá trị hàng nhận về, được thanh toán số chênh lệch bằng tiền, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền thu về

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): Số tiền thu về

Ngược lại, nếu giá trị hàng hóa đưa trao đổi nhỏ hơn giá trị hàng hóa mà doanh nghiệp nhận về thì doanh nghiệp phải trả tiền cho đối tác, kế toán ghi số ngược bút toán trên.

#### ***2.4.3.7. Phương pháp kế toán trong trường hợp người mua ứng trước tiền hàng***

Đây là trường hợp người mua chưa nhận hàng nhưng đã ứng trước một số tiền cho bên bán hàng. Xét về mặt bản chất, với bên bán hàng thì đó chính là một khoản nợ phải trả với người mua. Để phản ánh giao dịch này, kế toán bên bán hàng sử dụng tài khoản “Phải thu của khách hàng” để phản ánh tình hình thanh toán với khách hàng. Vì đây là một giao dịch liên quan đến khách mua hàng trong hoạt động bán hàng thông thường của doanh nghiệp.

Kết cấu của tài khoản “Phải thu của khách hàng” (TK 131) như sau:

**Bên Nợ:** Phản ánh

+ Số phải thu của khách hàng về HH, SP, dịch vụ đã giao, đã hoàn thành được xác định tiêu thụ.

+ Giá trị hàng hóa khách hàng nhận trừ vào tiền ứng trước

+ Số tiền thừa trả lại khách hàng





**Bên Có:** Phản ánh

+ Số tiền khách hàng đã trả nợ.

+ Số tiền đã nhận ứng trước, trả trước của khách hàng.

+ Khoản CKTM, CKTT, giảm giá hàng bán sau khi đã giao hàng cho khách hàng, doanh thu của số hàng trả lại.

**Dư Nợ:** Số tiền phải thu của khách hàng hiện có cuối kỳ

**Dư Có:** Số tiền khách hàng ứng trước hiện có cuối kỳ

Bản chất của tài khoản “Phải thu của khách hàng” là tài khoản hỗn hợp, số dư bên nợ phản ánh số tiền doanh nghiệp phải thu của khách hàng hiện có cuối kỳ nên được thể hiện là một khoản mục bên tài sản, số dư bên có thể hiện số tiền khách hàng ứng trước (bản chất là nợ phải trả của doanh nghiệp) nên được thể hiện là một khoản mục thuộc nợ phải trả bên nguồn vốn.

Về phương pháp hạch toán giao dịch người mua ứng trước tiền hàng như sau:

- Khi khách hàng ứng trước tiền hàng, căn cứ vào số tiền ứng trước và chứng từ, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131)

- Khi chuyển hàng cho khách hàng, doanh nghiệp sẽ trừ vào tiền ứng trước, kế toán phản ánh:

+ Ghi nhận doanh thu, ghi:

Nợ TK Phải thu khách hàng (TK 131): Giá trị hàng bán trừ vào tiền ứng trước

Có TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (TK 511): Số doanh thu

Có TK Thuế GTGT đầu ra (TK 3331): Số thuế GTGT (nếu tính



+ Kết chuyển giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632)

Có TK Hàng hóa (TK 156)

**2.4.3.8. Phương pháp kế toán trong trường hợp trả lương cho công nhân viên và người lao động khác bằng sản phẩm, hàng hoá**

Trường hợp trả lương cho công nhân viên và người lao động khác bằng sản phẩm, hàng hoá, kế toán phải ghi nhận doanh thu đối với sản phẩm, hàng hóa như đối với giao dịch bán hàng thông thường, 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).

**2.4.3.9. Phương pháp kế toán trong trường hợp sử dụng sản phẩm, hàng hoá để biếu, tặng cho cán bộ công nhân viên được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi.**

Trường hợp sử dụng sản phẩm, hàng hoá để biếu, tặng cho cán bộ công nhân viên được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi, kế toán phải ghi nhận doanh thu đối với sản phẩm, hàng hóa như đối với giao dịch bán hàng thông thường, 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).



## CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP CHƯƠNG 2

1. Khi mua hàng, phát sinh các trường hợp giảm giá hàng mua, chiết khấu thương mại, hàng mua trả lại thì kế toán xử lý thế nào?

2. Khi người nhận đại lý thu hộ tiền bán hàng cho bên chủ hàng, thì doanh thu của người nhận đại lý được ghi nhận như thế nào?

3. Trong các tình huống sau đây doanh thu được ghi vào thời điểm nào? Tại sao?

- Siêu thị điện máy K cho phép khách hàng trả lại hàng, đổi lại hàng trong vòng 1 tháng sau khi mua.

- Công ty H giao hàng cho khách nhưng chưa xác định giá.

4. Ngày 3/4/N doanh nghiệp X xuất hóa đơn GTGT số 25, bán 5 đơn vị hàng hóa, giá bán chưa thuế GTGT 10% là 10 trđ/ đơn vị hàng hóa, tiền bán hàng chưa thu của khách. Hãy xác định doanh thu bán hàng của doanh nghiệp X (biết rằng doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ). Trong đó, số thuế GTGT có được ghi nhận vào doanh thu không? Tại sao?

5. Khi bán hàng, phát sinh các trường hợp giảm giá hàng bán, chiết khấu thương mại, hàng bán bị trả lại thì kế toán xử lý thế nào?

# Chương 3

## KẾ TOÁN TIỀN, CÁC KHOẢN PHẢI THU VÀ TÀI SẢN NGẮN HẠN KHÁC

### **Mục tiêu của chương**

Chương này trình bày về nguyên tắc hạch toán, phương pháp kế toán tiền, các khoản phải thu và tài sản ngắn hạn khác, qua đó người đọc có thể nắm rõ các nội dung sau:

- Khái niệm tiền dưới góc độ kế toán, nguyên tắc hạch toán, phương pháp kế toán và trình bày thông tin trên các báo cáo tài chính.

- Nguyên tắc hạch toán, phương pháp kế toán các khoản phải thu: Phải thu khách hàng, thuế giá trị gia tăng được khấu trừ, các khoản phải thu khác và trình bày thông tin về các khoản phải thu trên các báo cáo tài chính.

- Nguyên tắc hạch toán, phương pháp kế toán các tài sản ngắn hạn khác như: Tạm ứng, chi phí trả trước, cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ.

Tiền trong các doanh nghiệp có thể là tiền Việt Nam, có thể là tiền ngoại tệ; song do đặc điểm của kế toán tiền ngoại tệ là có liên quan đến vấn đề tỷ giá nên sẽ được đề cập đến trong một chương riêng. Trong chương này chỉ đề cập đến kế toán đối với tiền Việt Nam, không trình bày các giao dịch liên quan đến ngoại tệ.

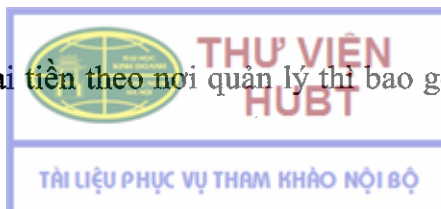
### **3.1. KẾ TOÁN TIỀN**

#### **3.1.1. Khái niệm và nguyên tắc kế toán các khoản mục tiền**

Tiền là một bộ phận của tài sản ngắn hạn tồn tại dưới hình thái tiền tệ, là loại tài sản có tính thanh khoản cao nhất, là chỉ tiêu quan trọng đánh giá khả năng thanh toán của một doanh nghiệp.

Tùy theo cách phân loại tiền, chúng có thể tồn tại dưới các tên gọi khác nhau:

- Nếu phân loại tiền theo nơi quản lý thì bao gồm: tiền mặt tồn quỹ,



các khoản tiền gửi không kỳ hạn ở các ngân hàng, các tổ chức tín dụng... và tiền đang chuyển.

- Nếu phân loại theo hình thức, tiền bao gồm: Đồng Việt Nam, ngoại tệ, vàng tiền tệ (ở các doanh nghiệp không có chức năng kinh doanh vàng).

Việc quản lý tiền và các khoản tương đương tiền là một vấn đề doanh nghiệp cần đặc biệt quan tâm bởi tính chất quan trọng và nhạy cảm của nó. Tổ chức kiểm soát nội bộ tốt sẽ hạn chế những rủi ro, thất thoát tài sản, đảm bảo cho số liệu của báo cáo tài chính là đáng tin cậy. Để thực hiện tốt công tác kiểm soát nội bộ, cần phải thực hiện những vấn đề sau:

+ Trong phân công công việc: Thực hiện nguyên tắc bất kiêm nhiệm, nghĩa là nếu phân công một người vừa chịu trách nhiệm ký xét duyệt các khoản thu chi, vừa giữ tiền, lại vừa ghi sổ kế toán thì rất dễ xảy ra gian lận. Cần phân công mỗi người một việc trong chu trình từ khi bắt đầu đến khi kết thúc nghiệp vụ thu hoặc chi tiền.

+ Trong việc ghi chép sổ sách kế toán: Các chứng từ thu chi đều được ghi chép kịp thời và đầy đủ. Tất cả các khoản thu, chi tiền mặt đều phải có chứng từ hợp lệ chứng minh và phải có chữ ký của người xét duyệt. Hạn chế các khoản chi tiêu bằng tiền mặt. Thực hiện việc kiểm tra đối chiếu thường xuyên giữa sổ tổng hợp và sổ chi tiết, giữa sổ quỹ tiền mặt và thực tế tồn quỹ, giữa sổ cái tài khoản Tiền gửi ngân hàng với ngân hàng.

+ Trong việc quản lý tiền: Đơn vị nên xây dựng quy chế quản lý tiền rõ ràng cụ thể nhằm ngăn chặn gian lận và trộm cắp. Đồng thời, đảm bảo có đủ lượng tiền mặt sẵn có cần thiết, tránh tình trạng nắm giữ một lượng tiền mặt nhàn rỗi quá lớn.

Kế toán các khoản mục tiền phải tuân thủ theo các nguyên tắc, chế độ quản lý tiền tệ của Nhà nước sau đây:

- Sử dụng đơn vị tiền tệ thống nhất là Đồng Việt Nam (VNĐ) để ghi sổ và lập báo cáo tài chính

- Các loại ngoại tệ phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá mua do



Ngân hàng Nhà nước công bố tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ để ghi sổ kế toán và tùy theo doanh nghiệp, có thể theo dõi chi tiết riêng từng nguyên tệ trên tài khoản Ngoại tệ .

- Vàng tiền tệ 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. Vàng tiền tệ phải được đánh giá bằng tiền tệ tại thời điểm phát sinh theo giá thực tế (nhập, xuất) ngoài ra phải theo dõi chi tiết số lượng, trọng lượng, quy cách và phẩm chất.

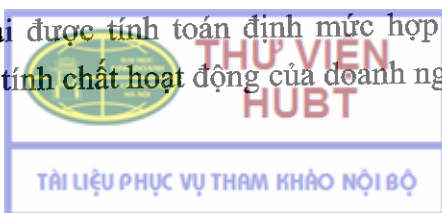
- Tại các thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật, doanh nghiệp phải đánh giá lại số dư ngoại tệ và vàng tiền tệ theo tỷ giá giao dịch thực tế (tỷ giá mua ngoại tệ của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch (do doanh nghiệp tự lựa chọn) tại thời điểm lập Báo 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.

- Khi tính giá xuất của ngoại tệ, vàng tiền tệ: kế toán áp dụng một trong các phương pháp: nhập trước xuất trước, bình quân gia quyền, thực tế đích danh. Trong chế độ kế toán Việt Nam hiện hành (TT200, ngoại tệ áp dụng tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền).

### **3.1.2. Kế toán tiền mặt**

Tiền mặt là các khoản tiền đang có ở quỹ, có thể dùng thanh toán ngay, bao gồm: Tiền Việt Nam, ngoại tệ, vàng tiền tệ.

Trong mỗi doanh nghiệp đều có một lượng tiền mặt nhất định tại quỹ để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh hàng ngày. Số tiền thường xuyên tồn quỹ phải được tính toán định mức hợp lý, mức tồn quỹ tùy thuộc vào quy mô, tính chất hoạt động của doanh nghiệp.



### **a. Chứng từ và tài khoản sử dụng trong kế toán tiền mặt**

Để hạch toán giao dịch liên quan đến tiền mặt, kế toán cần phải quan tâm tới các chứng từ sau: Phiếu thu; Phiếu chi; Bảng kê; Bảng kiểm kê quỹ...

Các chứng từ sau khi đã kiểm tra đảm bảo tính hợp lệ được ghi chép vào các sổ kế toán liên quan bao gồm: Sổ quỹ tiền mặt, Các sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết từng loại ngoại tệ, vàng cả về số lượng và giá trị.

Để phản ánh tình hình thu, chi và tồn quỹ tiền mặt của doanh nghiệp, kế toán sử dụng tài khoản “Tiền mặt”. Tài khoản này trong hệ thống tài khoản kế toán hiện hành là TK 111- Tiền mặt với kết cấu như sau:

#### **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 phát hiện thiếu 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:** Số tiền mặt ngoại tệ, vàng tiền tệ tồn quỹ hiện có tại thời điểm báo cáo

Tài khoản 111 được phân chia thành 3 tài khoản cấp 2:

*Tài khoản 1111- Tiền Việt Nam*

*Tài khoản 1112- Ngoại tệ*

*Tài khoản 1113- Vàng tiền tệ*



## ***b. Phương pháp kế toán tiền mặt***

Giao dịch liên quan đến tiền mặt có thể là nghiệp vụ thu tiền hoặc chi tiền và như đã nói ở phần mục tiêu của chương là chương này chỉ đề cập đến kế toán các khoản thu chi bằng tiền Việt Nam, nên không xuất hiện vấn đề tỷ giá và quy đổi từ đồng tiền này sang đồng tiền khác. Chúng ta sẽ xem xét cụ thể từng loại nghiệp vụ về giao dịch tiền mặt chủ yếu như sau.

### **• Kế toán các nghiệp vụ thu tiền mặt**

Nghiệp vụ thu tiền mặt hàng ngày của doanh nghiệp có thể phát sinh từ thu tiền bán hàng, rút từ tiền gửi hoặc vay ngân hàng về nhập quỹ, thu hồi tạm ứng, thu hồi các khoản nợ, các khoản đầu tư,... Trình tự nghiệp vụ về thu tiền mặt tại doanh nghiệp thường diễn ra như sau:

Hằng ngày khi có nghiệp vụ thu tiền mặt, căn cứ vào các chứng từ gốc như: “Biên lai thu tiền”, “Hóa đơn bán hàng”, “Hóa đơn GTGT”, “Giấy thanh toán tiền tạm ứng”... kế toán lập “Phiếu thu” chuyển cho thủ quỹ làm thủ tục nhập tiền vào quỹ. Sau khi thủ quỹ nhận đủ tiền, đóng dấu “đã thu tiền” và yêu cầu người nộp tiền ký tên, ghi rõ họ tên vào “Phiếu thu”. Thủ quỹ giữ lại 1 liên để ghi “Sổ quỹ”, 1 liên giao cho người nộp tiền, 1 liên lưu lại nơi lập phiếu. Cuối ngày, toàn bộ phiếu thu kèm theo chứng từ gốc chuyển cho kế toán để ghi sổ. Về nguyên tắc, kế toán phải đảm bảo thực hiện thu tiền đầy đủ rồi mới được ghi vào sổ sách kế toán. Tùy theo nội dung thu tiền để phản ánh tăng tiền mặt tại quỹ đối ứng với các tài khoản phù hợp với nội dung của khoản thu tiền mặt:

Nợ TK Tiền mặt (TK 111): Số tiền mặt nhập quỹ

Có TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (TK 511): Nếu bán hàng...

Có TK Doanh thu hoạt động tài chính (TK 515): Nếu thu về hoạt động tài chính

Có TK Thu nhập hoạt động khác (TK 711): Nếu thu hoạt động khác





Có TK Phải thu khách hàng, phải thu khác (TK 131, 138): Thu hồi các khoản phải thu

Có TK Tạm ứng (TK141): Thu hồi các khoản tạm ứng

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Nếu rút tiền gửi ngân hàng nhập quỹ

Có TK Chứng khoán kinh doanh, Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (121,128):

(Nếu thu hồi tiền đầu tư,...)

Có TK Ký quỹ, ký cược, Nhận ký quỹ, ký cược (244,344): Thu hồi khoản ký quỹ, nhận ký quỹ, ký cược

Có TK Vốn đầu tư của CSH (TK 411): Nếu nhận vốn góp bằng tiền mặt

Có TK Vay và nợ thuê tài chính (341)...: Nếu vay nhập quỹ TM

Có TK Tài sản thừa chờ xử lý (3381): Nếu kiểm kê quỹ phát hiện thừa tiền chưa xác định được nguyên nhân

.....

### • **Kế toán các nghiệp vụ chi tiền mặt**

Tương tự như thu tiền mặt, nghiệp vụ chi tiền mặt hàng ngày của doanh nghiệp có thể phát sinh từ trả tiền mua vật tư, hàng hóa, dịch vụ, chi trả tiền lương, tiền công cho công nhân viên, gửi tiền hoặc trả nợ vay ngân hàng, tạm ứng tiền cho cán bộ nhân viên, trả các khoản nợ, dùng tiền đi đầu tư... Kế toán chi tiền mặt phải đảm bảo nguyên tắc ghi sổ sách đầy đủ trước khi chi tiền mặt ra. Trình tự nghiệp vụ về chi tiền mặt tại doanh nghiệp thường diễn ra như sau:

Hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ gốc có liên quan đến việc chi tiền mặt đã được duyệt chi như: “Giấy đề nghị tạm ứng”, “Hóa đơn bán hàng”, “Hóa đơn GTGT” bên bán gửi đến... kế toán lập “Phiếu chi”. Chỉ sau khi có đầy đủ chữ ký của những người có trách nhiệm, thủ quỹ mới được chi. Khi nhận đủ tiền, người nhận tiền ký tên và ghi rõ họ tên vào

phiếu chi. Thủ quỹ giữ lại 1 liên để ghi “Sổ quỹ”, 1 liên giao cho người nhận tiền, 1 liên lưu lại nơi lập phiếu. Cuối ngày, toàn bộ phiếu chi kèm theo chứng từ gốc chuyển cho kế toán để lưu. Tùy theo nội dung chi tiền mặt, kế toán ghi giảm tiền mặt đối ứng với các tài khoản phản ánh nội dung chi chủ yếu như sau:

Nợ TK NVL, CCDC, hàng hóa, TSCĐ (152,153, 156, 211): Chi mua vật tư, hàng hoá, TSCĐ

Nợ TK Phải trả người bán (TK 331) : Trả nợ cho người bán

Nợ TK Vay và nợ thuê tài chính (TK 341): Trả nợ vay

Nợ TK Thuế và các khoản phải nộp ngân sách (TK 333): Nộp thuế, phí, lệ phí cho NSNN

Nợ TK Phải trả CNV, phải trả nội bộ (TK 334, 336): Chi lương cho CNV, chi nội bộ

Nợ TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Gửi tiền vào ngân hàng

Nợ TK Tiền đang chuyển (TK 113): Chuyển tiền qua bưu điện....

Nợ TK Chứng khoán kinh doanh, Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (TK121,128): Chi tiền đầu tư

Nợ TK Đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết (121, 128, 221,222, 228,..): Chi tiền đầu tư

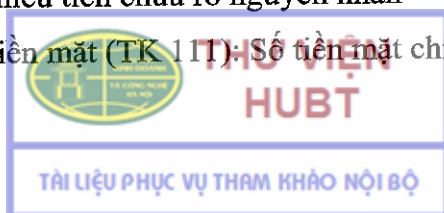
Nợ TK Cầm cố, ký quỹ, ký cược (TK 244): Chi tiền cầm cố, ký quỹ...

Nợ TK Chi phí sản xuất chung, bán hàng, QLDN (TK 627, 641,642): Chi tiền quản lý.

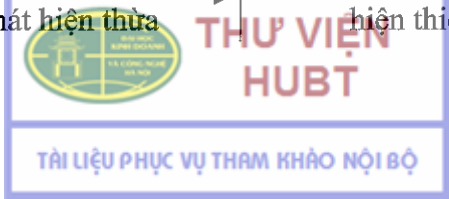
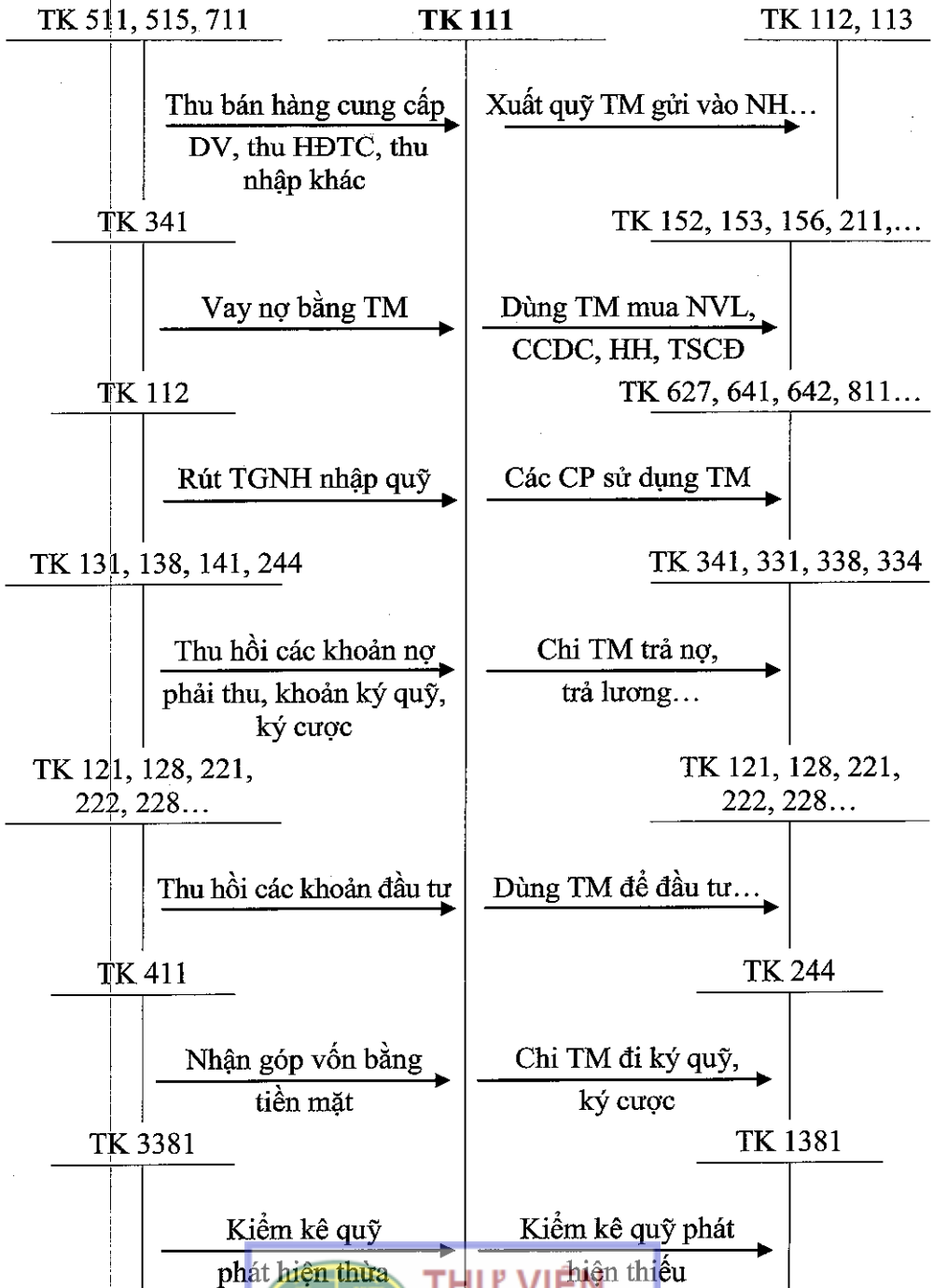
Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính, XDChB dở dang (TK 635, 241): Chi phí tài chính, XDChB

Nợ TK Tài sản thiếu chờ xử lý (TK 1381): Kiểm kê quỹ phát hiện thiếu tiền chưa rõ nguyên nhân

Có TK Tiền mặt (TK 111): Số tiền mặt chi ra từ quỹ



**Sơ đồ 3.1: Kế toán thu- chi tiền mặt**



Để minh họa cho các nghiệp vụ kế toán về thu, chi tiền mặt, chúng ta hãy xét một số ví dụ như sau:

**Ví dụ 3.1:** Ngày 1/4/N Công ty An Duy bán hàng theo hóa đơn GTGT số 25: Giá bán chưa thuế GTGT của hàng hóa là 10trđ, thuế suất thuế GTGT 10%, tổng tiền thanh toán là 11 trđ, khách hàng đã thanh toán đủ bằng tiền mặt. (Giả sử doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ).

Căn cứ vào hóa đơn, kế toán lập Phiếu thu. Phiếu thu được chuyển cho thủ quỹ để làm thủ tục nhập quỹ. Sau khi nhận tiền xong, thủ quỹ giữ lại một liên để ghi Sổ quỹ. Cuối ngày, căn cứ vào Phiếu thu kèm chứng từ gốc do thủ quỹ nộp, kế toán ghi vào Sổ Nhật ký chung (hoặc Nhật ký thu tiền) nếu doanh nghiệp sử dụng hình thức Nhật ký chung theo định khoản:

Nợ TK Tiền mặt (TK 111): 11 trđ

Có TK Doanh thu bán hàng (TK 511): 10 trđ

Có TK Thuế và các khoản phải nộp NS (TK 33311): 1 trđ

Sau đó, căn cứ vào Nhật ký chung, kế toán ghi vào Sổ cái các tài khoản liên quan: TK 111, TK 511, TK 333. Đồng thời kế toán cũng phải ghi vào Sổ chi tiết quỹ tiền mặt.

**Ví dụ 3.2.** Ngày 1/5/N Công ty An An mua hàng theo hóa đơn GTGT do người bán cung cấp: Giá mua chưa thuế GTGT của hàng hóa là 20 trđ, thuế suất thuế GTGT 10%, tổng tiền thanh toán là 22trđ, hàng đã nhập kho đủ, phương thức thanh toán ghi trên hợp đồng là thanh toán bằng tiền mặt. (Giả sử doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ).

Khi thanh toán tiền hàng cho người bán, kế toán lập Phiếu chi, sau khi được duyệt, Phiếu chi được chuyển xuống thủ quỹ để chi tiền. Việc luân chuyển chứng từ và ghi Sổ quỹ được thực hiện như khi thu tiền mặt. Bút toán chi tiền được ghi vào Sổ Nhật ký chung như sau:

Nợ TK Hàng hóa (TK 156): 20 trđ

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): 2 trđ

Có TK Tiền mặt (TK 111): 22 trđ

Có một điều cần chú ý là các nghiệp vụ liên quan đến tiền mặt khá nhiều, đồng thời, tiền mặt lại là tài sản hết sức “nhạy cảm”, dễ xảy ra gian lận, thất thoát. Chính vì vậy, tiền mặt phải được kiểm kê hàng ngày. Cuối ngày, thủ quỹ kiểm kê tiền thực tồn quỹ bằng cách phân loại và đếm từng loại tiền mặt. Sau khi kiểm kê, kế toán lập Bảng kiểm kê quỹ. Sau đó đối chiếu với số liệu đã ghi trên Sổ quỹ, đối chiếu với Sổ chi tiết và Sổ cái theo dõi tiền mặt của kế toán để phát hiện những chênh lệch (nếu có)

### 3.1.3. Kế toán tiền gửi ngân hàng

Hạn chế sử dụng tiền mặt trong thanh toán là cách tốt nhất giảm bớt những tiêu cực, gian lận và nâng cao hiệu quả sử dụng vốn và tài sản. Vì vậy, phần lớn tiền của các doanh nghiệp đều được gửi ở ngân hàng để đảm bảo vừa an toàn, vừa được hưởng lãi suất tiền gửi và sử dụng các dịch vụ ngân hàng. Vì vậy, tiền gửi ngân hàng cũng là một loại tài sản ngắn hạn có tính thanh khoản cao của doanh nghiệp.

Tiền gửi ngân hàng là số tiền mà doanh nghiệp gửi tại các ngân hàng, kho bạc nhà nước hoặc các công ty tài chính bao gồm tiền Việt Nam, các loại ngoại tệ, vàng tiền tệ.

#### a. Chứng từ và tài khoản sử dụng trong kế toán tiền gửi ngân hàng

Căn cứ để ghi chép các nghiệp vụ liên quan đến tiền gửi của doanh nghiệp là các “Giấy báo Có” (khi doanh nghiệp gửi tiền), “Giấy báo Nợ” (khi doanh nghiệp rút tiền) hoặc các “Bảng sao kê” của ngân hàng kèm theo các chứng từ gốc có liên quan đến quá trình tăng giảm số tiền gửi của doanh nghiệp tại ngân hàng như: Ủy nhiệm chi, ủy nhiệm thu, séc chuyên khoản...

Khi nhận được các chứng từ do ngân hàng gửi đến, kế toán phải tiến hành kiểm tra đối chiếu với chứng từ gốc kèm theo.

Định kỳ, kế toán phải kiểm tra, đối chiếu giữa số liệu ghi trên sổ kế toán với sổ hay bảng sao kê của ngân hàng. Trường hợp có sự chênh lệch giữa số liệu kế toán của đơn vị, số liệu ở chứng từ gốc với số liệu trên chứng từ của ngân hàng thì đơn vị phải thông báo cho ngân hàng để cùng đối chiếu, xác minh, xử lý kịp thời. Cuối kỳ (thường là 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 “Phải thu khác” (1388) (nếu số liệu của kế toán lớn hơn số liệu của Ngân hàng) hoặc ghi vào bên Có TK “Phải trả, phải nộp khác” (3388) (nếu số liệu của kế toán nhỏ hơn số liệu của Ngân hàng). Sang kỳ (tháng) sau, tiếp tục kiểm tra, đối chiếu, xác định nguyên nhân để điều chỉnh số liệu ghi sổ.

Một doanh nghiệp có thể mở nhiều tài khoản ở các ngân hàng khác nhau, do đó, kế toán phải tổ chức kế toán chi tiết theo từng ngân hàng, kho bạc, công ty tài chính để theo dõi chi tiết số tiền gửi ở từng đơn vị và thuận tiện cho việc kiểm tra đối chiếu.

Tiền gửi ngân hàng là một loại tài sản ngắn hạn của doanh nghiệp, để theo dõi tiền gửi tại ngân hàng, kế toán sử dụng tài khoản “Tiền gửi Ngân hàng” để phản ánh tình hình tăng giảm và số hiện có của tiền gửi tại ngân hàng, kho bạc hay công ty tài chính... Trong hệ thống tài khoản hiện hành, tài khoản “Tiền gửi ngân hàng”- TK 112 có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Các khoản làm tăng tiền gửi

**Bên Có:** Các khoản làm giảm tiền gửi

**Số dư Bên Nợ:** Số tiền gửi hiện có ở các ngân hàng vào cuối kỳ

Tài khoản này được mở chi tiết 3 tài khoản cấp 2 để phản ánh từng loại tiền gửi:

- Tài khoản 1121- Tiền Việt Nam

- Tài khoản 1122- Ngoại tệ

- Tài khoản 1123- Vàng tiền tệ

Các tài khoản này chỉ phản ánh khoản tiền gửi vào ngân hàng loại không kỳ hạn, còn loại tiền gửi có kỳ hạn được xem như khoản đầu tư nên được hạch toán trên tài khoản “Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn” mà theo hệ thống tài khoản hiện hành là tài khoản “Tiền gửi có kỳ hạn” (TK 1281).

### ***b. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu về tiền gửi ngân hàng***

Cũng tương tự như phần kế toán tiền mặt, ở phần này chỉ đề cập đến các nghiệp vụ liên quan đến tiền gửi bằng Đồng Việt Nam, phần liên quan đến ngoại tệ sẽ trình bày ở chương khác.

• *Kế toán các nghiệp vụ làm tăng tiền gửi ngân hàng*

Các nghiệp vụ chủ yếu làm tăng tiền gửi của doanh nghiệp tại ngân hàng thường là: Doanh nghiệp xuất quỹ tiền mặt để gửi vào ngân hàng; khách hàng trả tiền mua hàng hóa, dịch vụ, trả nợ cho doanh nghiệp qua tiền gửi ngân hàng; doanh nghiệp thu hồi các khoản tiền ký quỹ, ký cược hoặc nhận ký quỹ, ký cược của người khác chuyển qua ngân hàng; ... Nói cách khác là những nghiệp vụ làm tăng tiền gửi tại ngân hàng của doanh nghiệp cũng tương tự như những nghiệp vụ làm tăng tiền mặt, chỉ khác ở đây là các khoản tiền thu vào được chuyển vào tiền gửi của doanh nghiệp mở tại ngân hàng.

Quá trình kế toán các nghiệp vụ chủ yếu làm tăng tiền gửi ngân hàng của doanh nghiệp như sau:

- Khi xuất quỹ tiền mặt gửi vào tài khoản tại ngân hàng, ghi:

Nợ TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Tăng tiền gửi NH

Có TK Tiền mặt (TK 111): Giảm tiền mặt tại quỹ

- Khi doanh nghiệp nhận được tiền do khách hàng trả nợ hoặc ứng trước bằng chuyển khoản, căn cứ vào giấy báo Có của ngân hàng, ghi:

Nợ TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112)

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131)

- Trường hợp thu hồi các khoản tiền ký quỹ, ký cược vào tiền gửi ngân hàng, ghi:

Nợ TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112)

Có TK Cầm cố, ký quỹ, ký cược (TK 244)

- Khi doanh nghiệp nhận tiền ký cược ký quỹ của người khác vào tiền gửi ngân hàng, ghi:

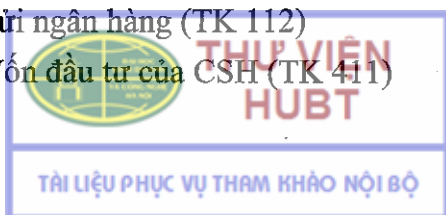
Nợ TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112)

Có TK Nhận ký quỹ, ký cược (TK 344)

- Trường hợp doanh nghiệp nhận vốn góp liên doanh, vốn góp cổ phần hay thu hồi các khoản đầu tư, thu tiền nội bộ... bằng chuyển khoản vào tiền gửi tại ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112)

Có TK Vốn đầu tư của CSH (TK 411)



Có TK Chứng khoán kinh doanh (TK121)

Có TK Phải thu nội bộ, phải thu khác (136, 138)

- Khi thu được tiền bán hàng, thu từ các hoạt động khác (hoạt động tài chính, hoạt động khác) bằng chuyển khoản vào tiền gửi ngân hàng, ghi nhận vào doanh thu tương ứng và số thuế GTGT phải nộp:

Nợ TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Số tiền gửi NH tăng

Có TK Doanh thu bán hàng, doanh thu tài chính (TK 511, 515):  
Doanh thu

Có TK Thu nhập khác (TK 711): Số thu nhập khác

Có TK Thuế và các khoản phải nộp nhà nước: Số thuế GTGT phải nộp

- Khi được trả lãi tiền gửi ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112)

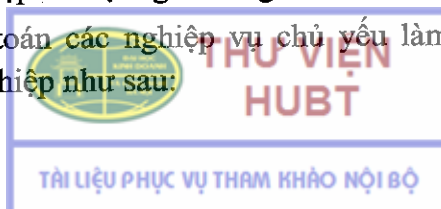
Có TK Doanh thu hoạt động tài chính (TK 515)

- Ngoài các trường hợp trên đây, còn có thể phát sinh nhiều loại nghiệp vụ khác làm tăng tiền gửi ngân hàng, như: Thu tiền từ nhượng bán tài sản, thu hồi các khoản nợ,... Tùy theo nội dung từng khoản tiền thu làm tăng tiền gửi để hạch toán vào tài khoản tương ứng một cách phù hợp.

• *Kế toán các nghiệp vụ làm giảm tiền gửi ngân hàng*

Ngược với các nghiệp vụ làm tăng tiền gửi ngân hàng và tương tự như các nghiệp vụ làm giảm tiền mặt, các nghiệp vụ chủ yếu làm giảm tiền gửi của doanh nghiệp tại ngân hàng thường là: Doanh nghiệp rút tiền gửi ngân hàng bằng tiền mặt hay chuyển khoản; trích tiền gửi để trả tiền mua hàng hóa, dịch vụ, trả nợ cho nhà cung cấp, cho các ngân hàng; doanh nghiệp trích tiền gửi để ký quỹ, ký cược hoặc trả các khoản đã nhận ký quỹ, ký cược của người khác;... Kế toán nghiệp vụ làm giảm tiền gửi tại ngân hàng của doanh nghiệp cũng tương tự như những nghiệp vụ làm giảm tiền mặt, chỉ khác là các khoản tiền chi ra được trích từ tiền gửi của doanh nghiệp mở tại ngân hàng.

Quá trình kế toán các nghiệp vụ chủ yếu làm giảm tiền gửi ngân hàng của doanh nghiệp như sau:





- Khi doanh nghiệp rút tiền gửi ngân hàng bằng tiền mặt về nhập quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt (TK111)

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112)

- Khi trích tiền gửi ngân hàng để chuyển đi cầm cố, ký cược, ký quỹ,... kế toán ghi:

Nợ TK Ký cược, ký quỹ (TK 244)

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

Nợ TK Chứng khoán kinh doanh (TK 121)

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112)

- Khi doanh nghiệp trả tiền mua vật liệu, công cụ, hàng hoá đã nhập kho, hoặc gửi bán thẳng bằng chuyển khoản qua tiền gửi ngân hàng, sử dụng các công cụ thanh toán như: uỷ nhiệm chi, séc..., kế toán ghi:

Nợ TK NVL, CCDC, hàng hóa (152,153, 156): Giá mua chưa có thuế GTGT

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT đầu vào (Nếu có)

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Tổng số tiền thanh toán

- Khi doanh nghiệp trả tiền mua TSCĐ, đầu tư, chi phí XDCB bằng chuyển khoản qua ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK TSCĐ hữu hình, vô hình (TK 211, 213): Mua TSCĐ

Nợ TK Đầu tư vào công ty con (TK 221): Đầu tư vào công ty con

Nợ TK Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (TK 222)

Nợ TK Đầu tư khác (TK 228)

Nợ TK XDCB dở dang (TK 241): Đầu tư XDCB chưa hoàn thành

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT đầu vào (Nếu có)

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Tổng số tiền thanh toán

- Khi thanh toán các khoản nợ phải trả cho người khác, nộp ngân sách nhà nước bằng cách trích chuyển khoản từ tiền gửi ngân hàng, ghi:

Nợ TK Vay và nợ thuê tài chính (TK 341): Trả nợ vay

Nợ TK Phải trả người bán (TK 331): Trả nợ người bán

Nợ TK Thuế và các khoản phải nộp cho nhà nước (TK 333): Nộp cho Nhà nước

Nợ TK Phải trả người lao động (TK 334): Trả lương cho người lao động

Nợ TK Phải trả nội bộ, phải trả phải nộp khác (TK 336, 338): Trả nội bộ

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Số tiền đã trả

- Trường hợp doanh nghiệp chi trả các khoản chiết khấu thanh toán cho người mua bằng chuyển khoản qua tiền gửi ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính (TK 635)

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112)

- Khi thanh toán tiền về các khoản giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại cho người mua bằng chuyển khoản, kế toán ghi:

Nợ TK Các khoản giảm trừ doanh thu (TK 521): Giá bán chưa có thuế

Nợ TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Thuế VAT đầu ra

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Số tiền thanh toán

- Khi trích tiền gửi ngân hàng để trả chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí QLDN, chi phí hoạt động tài chính, hoạt động khác, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 623, 627, 641, 642): Số chi phí không gồm thuế

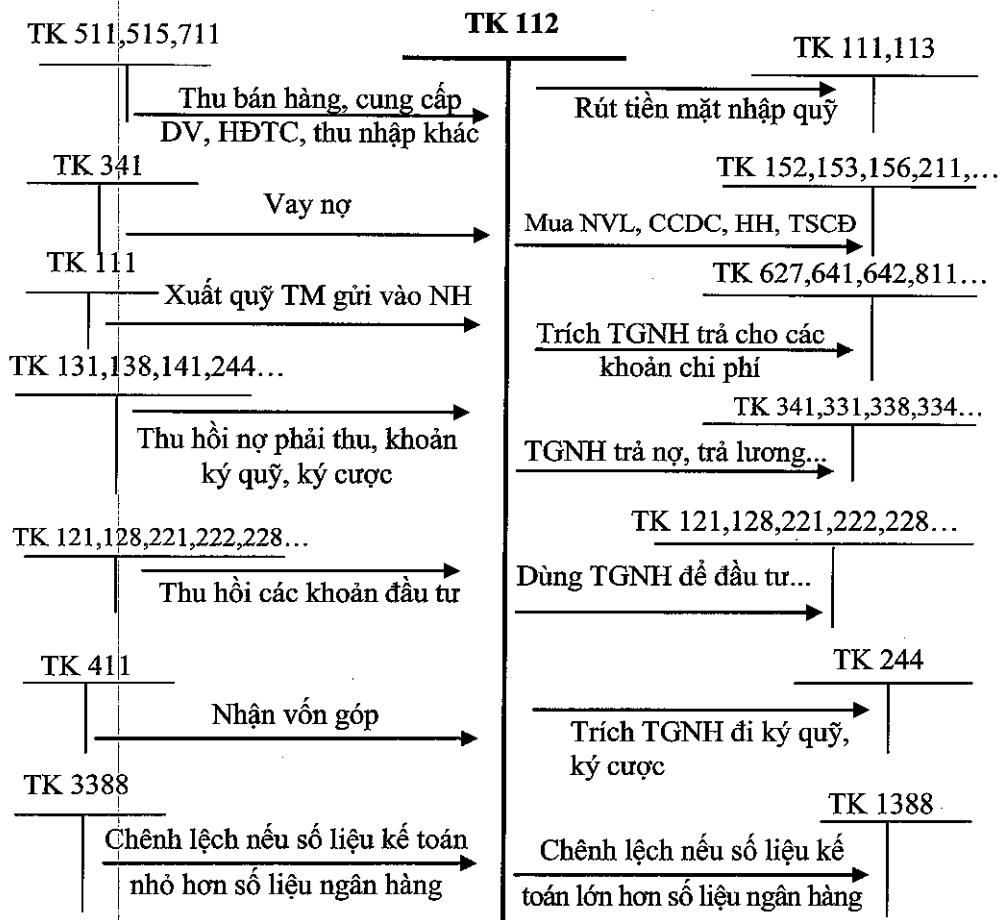
Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính, hoạt động khác (TK 635, 811)

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

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Số tiền thanh toán từ TGNH

Tóm lại, có thể khái quát các nghiệp vụ tăng, giảm tiền gửi ngân hàng qua sơ đồ 3.2 như sau:





Để minh họa cho các nghiệp vụ kế toán tăng, giảm tiền gửi ngân hàng, ta hãy xét những ví dụ sau đây:

**Ví dụ 3.3:** Ngày 3/3/N doanh nghiệp nhận được “Giấy báo có” của ngân hàng VCB gửi đến về khoản tiền khách hàng đã trả nợ cho “Hóa đơn bán hàng số 18” với tổng số tiền là 55 trđ. Kế toán phản ánh:

Nợ TK TGNH (TK 112): 55 trđ

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): 55 trđ

**Ví dụ 3.4:** Ngày 5/3/N doanh nghiệp nhận được “Giấy báo Nợ” của ngân hàng VCB gửi đến về khoản tiền trả nợ cho nhà cung cấp hàng hóa theo “Hóa đơn số 10” với tổng số tiền là 110 trđ. Kế toán phản ánh:

Nợ TK Phải trả người bán (TK 331): 110 trđ

Có TK TGNH (TK 112): 110 trđ

### 3.1.4. Kế toán tiền đang chuyển

Tiền đang chuyển là các khoản tiền của doanh nghiệp nộp vào ngân hàng, kho bạc nhà nước, đã gửi vào bưu điện để chuyển nhưng chưa nhận được giấy báo Có hoặc doanh nghiệp đã trả cho doanh nghiệp khác hay đã làm thủ tục chuyển tiền từ tài khoản tại ngân hàng để trả cho đơn vị khác nhưng chưa nhận được Giấy báo Nợ hay bản sao kê của ngân hàng.... Xét về bản chất, tiền đang chuyển vẫn là khoản mục thuộc tài sản của doanh nghiệp nên doanh nghiệp vẫn cần theo dõi.

#### a. Chứng từ và tài khoản sử dụng

Về chứng từ dùng làm căn cứ để hạch toán tiền đang chuyển gồm: Phiếu chi, giấy nộp tiền, biên lai thu tiền, phiếu chuyển tiền...

Về tài khoản dùng để theo dõi các khoản tiền đang chuyển có tài khoản “Tiền đang chuyển”. Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành là TK 113- Tiền đang chuyển, có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Các khoản tiền mặt hoặc séc bằng tiền Việt Nam, ngoại tệ đã nộp vào ngân hàng, gửi qua bưu điện để chuyển vào ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo Có và số chênh lệch tăng tỷ giá ngoại tệ cuối kỳ do đánh giá lại số dư ngoại tệ.

**Bên Có:** Số tiền kết chuyển vào tiền gửi ngân hàng hoặc các tài khoản liên quan và số chênh lệch giảm tỷ giá ngoại tệ cuối kỳ do đánh giá lại số dư ngoại tệ.

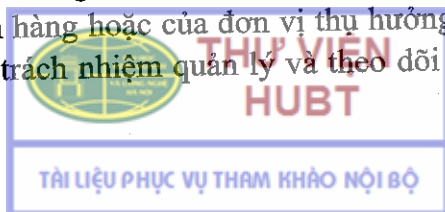
**Số dư Bên Nợ:** Các khoản tiền còn đang chuyển tại thời điểm báo cáo.

Tài khoản 113- Tiền đang chuyển được chi tiết thành 2 tài khoản cấp 2 theo tiền nội tệ và ngoại tệ đang chuyển:

- Tài khoản 1131- Tiền Việt Nam
- Tài khoản 1132- Ngoại tệ

#### b. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

Như đã nói ở trên, các khoản tiền đang chuyển phát sinh trong một số trường hợp mà doanh nghiệp đã gửi tiền qua bưu điện hoặc chuyển qua hệ thống ngân hàng, nhưng doanh nghiệp vẫn chưa nhận được các giấy báo của ngân hàng hoặc của đơn vị thụ hưởng. Trong thời gian tiền đang trên đường, trách nhiệm quản lý và theo dõi số tiền này vẫn thuộc



về doanh nghiệp. Phương pháp kế toán các trường hợp chủ yếu về tiền đang chuyển như sau:

- Khi doanh nghiệp thu tiền bán hàng hoặc các khoản thu nhập khác bằng tiền mặt, séc,... nhưng tiền được nộp thẳng vào ngân hàng (không qua quỹ của doanh nghiệp) nhưng chưa nhận được giấy báo Có của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền đang chuyển (TK 113): Tổng số tiền nộp vào ngân hàng

Có TK Doanh thu bán hàng... (TK 511): Doanh thu BH không  
gồm thuế

Có TK Doanh thu hoạt động tài chính (TK 515): Doanh thu tài  
chính

Có TK Thu nhập hoạt động khác (TK 711): Doanh thu hoạt  
động khác

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Số thuế GTGT đầu ra

Có TK Phải thu khách hàng (TK131): Số tiền thu nợ của khách  
hàng

- Trường hợp xuất quỹ tiền mặt gửi vào ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo có của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền đang chuyển (TK 113)

Có TK Tiền mặt (TK 111)

- Khi làm thủ tục chuyển tiền trích từ tài khoản tiền gửi ngân hàng để trả nợ nhưng chưa nhận được giấy báo nợ của ngân hàng, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền đang chuyển (TK 113)

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112)

- Khi khách hàng trả tiền hoặc thanh toán trước tiền mua hàng (bằng séc) doanh nghiệp đã nhận và nộp vào ngân hàng nhưng chưa nhận được giấy báo có của ngân hàng, kế toán ghi:

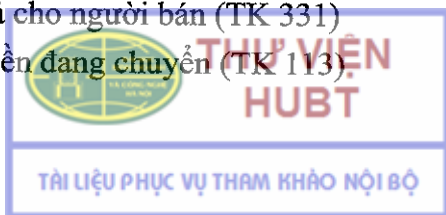
Nợ TK Tiền đang chuyển (TK 113)

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131)

- Khi doanh nghiệp nhận được giấy báo nợ của ngân hàng về số tiền đã chuyển trả cho người bán, người cung cấp dịch vụ, ghi:

Nợ TK Phải trả cho người bán (TK 331)

Có TK Tiền đang chuyển (TK 113)



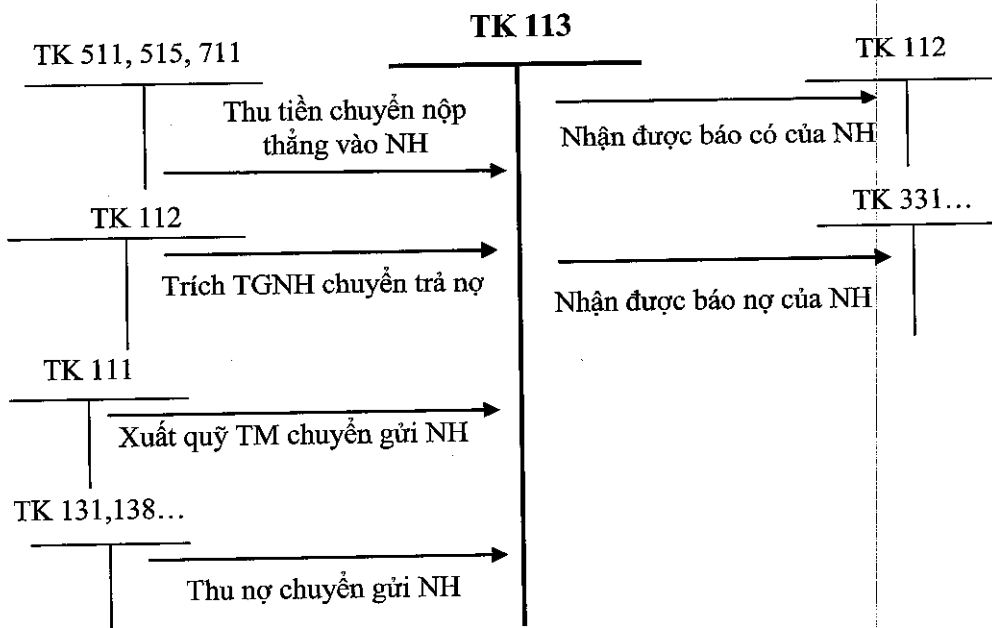
- Khi doanh nghiệp nhận được giấy báo có của ngân hàng về việc đã ghi vào tài khoản của mình các khoản tiền đang chuyển, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền gửi Ngân hàng (TK 112)

Có TK Tiền đang chuyển (TK 113)

Tóm lại, có thể khái quát quá trình kế toán tiền đang chuyển theo sơ đồ 3.3 dưới đây:

### Sơ đồ 3.3: Kế toán tiền đang chuyển



#### Ví dụ 3.5: Về tiền đang chuyển

Ngày 28/10/N Khách hàng K trả nợ cho doanh nghiệp bằng séc, số tiền 12 trđ đơn vị đã nộp séc ngay vào ngân hàng, đến ngày 2/11/N mới nhận được giấy báo có của ngân hàng. (Kỳ kế toán của doanh nghiệp áp dụng là theo tháng). Kế toán xử lý tình huống này như sau:

- Ngày 28/10/N Khách hàng K trả nợ nhưng chưa nhận được giấy báo có, vì vậy đến ngày cuối tháng 31/10/N, kế toán phải phản ánh khoản tiền đang chuyển vào TK 113 để phản ánh tình hình tài sản của doanh nghiệp vào thời điểm lập báo cáo tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền đang chuyển (TK 113): 12 trđ

Có TK Phải thu khách hàng (TK 131): 12 trđ

- Ngày 2/11/N nhận được giấy báo có của ngân hàng về số tiền đã chuyển vào tài khoản tiền gửi, kế toán ghi:

Nợ TK TGNH (TK 112): 12 trđ

Có TK Tiền đang chuyển (TK 113): 12 trđ

### 3.1.5. Thông tin trình bày trên báo cáo tài chính đối với khoản mục tiền

Tiền là một loại tài sản ngắn hạn có tính thanh khoản cao của mỗi doanh nghiệp, số dư và sự biến động của tiền cho thấy khả năng thanh toán cũng như tình hình tạo ra các nguồn thu và sử dụng tiền của doanh nghiệp trong kỳ. Vì vậy, trên báo cáo tài chính cần trình bày một cách rõ ràng khoản mục tài sản này trên Bảng cân đối kế toán, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và phần thuyết minh của báo cáo tài chính.

#### • Thông tin trình bày trên Bảng cân đối kế toán

Chỉ tiêu “*Tiền*” được trình bày phía *tài sản*, thuộc phần “*Tài sản ngắn hạn*” của *Bảng cân đối kế toán*. Đây là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ tổng số tiền hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm báo cáo, gồm: *Tiền mặt tại quỹ*, *tiền gửi ngân hàng* (không kỳ hạn) và *tiền đang chuyển*. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng số dư nợ trên *Sổ cái* hoặc *Nhật ký - Sổ cái* của các tài khoản:

- + Tài khoản “*Tiền mặt*” (TK 111);
- + Tài khoản “*Tiền gửi ngân hàng*” (TK 112)
- + Tài khoản “*Tiền đang chuyển*” (TK 113).

#### • Thông tin trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ trình bày luồng tiền trong kỳ theo 3 loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

- *Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh*: Là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp và các hoạt động khác không phải là hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

- *Luồng tiền từ hoạt động đầu tư*: Là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động mua sắm, xây dựng, nhượng bán, thanh lý tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không thuộc các khoản tương đương tiền.



- *Luồng tiền từ hoạt động tài chính*: Là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra thay đổi về quy mô và kết cấu của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp.

Thông qua Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, người ta đánh giá được các thay đổi trong tài sản thuần, cơ cấu tài chính, khả năng chuyển đổi tài sản thành tiền, khả năng thanh toán và khả năng của doanh nghiệp trong việc tạo ra các luồng tiền.

• **Thông tin trình bày trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính**

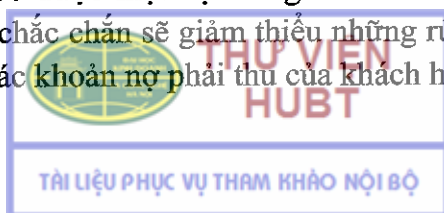
Trên Bản thuyết minh báo cáo tài chính, chỉ tiêu “*Tiền*” được trình bày và thuyết minh một cách chi tiết số cuối năm, đầu năm cho các chỉ tiêu: *Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển*. Điều đó làm cho người đọc báo cáo tài chính thấy rõ hơn từng khoản mục tiền của doanh nghiệp, so sánh số liệu đầu năm, cuối năm để thấy được sự biến động của chúng.

## **3.2. KẾ TOÁN PHẢI THU KHÁCH HÀNG VÀ DỰ PHÒNG PHẢI THU KHÓ ĐÒI**

### **3.2.1. Kế toán phải thu khách hàng**

Khoản phải thu khách hàng phát sinh khi doanh nghiệp đã cung cấp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ cho khách hàng nhưng chưa được khách hàng thanh toán tiền. Khi đó doanh nghiệp ghi nhận doanh thu đồng thời phải ghi nhận khoản phải thu từ khách hàng. Xét về mặt bản chất, đây chính là tài sản của doanh nghiệp, vì vậy, doanh nghiệp cần phải kiểm soát chặt chẽ và có biện pháp để thu hồi kịp thời.

Thông thường, với các doanh nghiệp, khoản phải thu của khách hàng thường phát sinh nhiều nhất, chiếm tỷ trọng cao nhất và cũng chứa đựng nhiều rủi ro nhất trong tổng số các khoản phải thu của doanh nghiệp. Vì vậy, khi quyết định về một hợp đồng bán trả chậm, doanh nghiệp cần xem xét kỹ khả năng về tài chính của khách hàng để tránh tình trạng bán chịu cho khách hàng không có khả năng thanh toán. Ngoài ra, khoản phải thu của khách hàng gắn liền với quá trình bán hàng nên nếu doanh nghiệp có được một hệ thống kiểm soát nội bộ hữu hiệu về quá trình bán hàng chắc chắn sẽ giảm thiểu những rủi ro có thể phát sinh trong việc thu hồi các khoản nợ phải thu của khách hàng.





Mỗi loại hình doanh nghiệp khác nhau, quy mô khác nhau sẽ tổ chức chu trình bán hàng khác nhau. Tuy nhiên, có một số yêu cầu chung mà các doanh nghiệp cần phải thực hiện để tránh những tiêu cực và rủi ro có thể xảy ra là:

- *Xây dựng chính sách bán hàng cụ thể, rõ ràng*: Chính sách bán hàng cần chỉ rõ với những đối tượng như thế nào thì doanh nghiệp sẽ bán chịu, cần biết được những thông tin về tình hình tài chính của khách hàng trước khi chấp nhận bán hàng chịu cho họ. Doanh nghiệp cố gắng giảm thiểu những hậu quả do việc bán trả chậm có thể xảy ra làm phát sinh các khoản nợ không có khả năng thu hồi.

- *Không phân công kiêm nhiệm cho một người phụ trách nhiều công việc trong chu trình bán hàng*: Chẳng hạn, nhân viên kế toán theo dõi nợ phải thu của khách hàng không nên phụ trách luôn việc thu tiền vì trong trường hợp này rất có thể nhân viên chiếm dụng khoản tiền thu được mà không ghi vào sổ sách kế toán... Khi sử dụng nhiều người phụ trách những công việc khác nhau, việc kiểm tra, đối chiếu giữa các bộ phận sẽ dễ phát hiện được những sai phạm và giảm bớt những hành vi gian lận. Nguyên tắc này thường bị vi phạm ở những doanh nghiệp nhỏ vì số lượng nhân viên ít.

- *Theo dõi chặt chẽ quá trình thu hồi các khoản nợ*: Hạch toán chi tiết theo từng đối tượng phải thu, từng nội dung thu, theo dõi chi tiết phải thu ngắn hạn, dài hạn và ghi chép theo từng lần thanh toán. Để thu hồi nợ nhanh chóng và chặt chẽ, bộ phận bán chịu cần liệt kê các khoản nợ phải thu theo tuổi nợ và phân công trách nhiệm đòi nợ cho từng nhân viên. Định kỳ đối chiếu với khách hàng các khoản nợ đã thu hồi, số nợ còn phải thu, thông báo cho khách hàng biết trước các khoản nợ đến hạn trả để họ chuẩn bị nguồn thanh toán.

#### ***a. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng***

- Để phản ánh các nghiệp vụ liên quan đến giao dịch bán hàng chưa thu tiền và nghiệp vụ khách hàng thanh toán, người ta thường sử dụng các chứng từ như: Hoá đơn bán hàng, phiếu thu, biên bản bù trừ công nợ...

- Theo dõi khoản phải thu khách hàng, kế toán sử dụng tài khoản “Phải thu của khách hàng” để phản ánh các khoản nợ phải thu và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu của doanh nghiệp với khách hàng

về tiền bán sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư, tài sản cố định hoặc cung cấp dịch vụ. Trong hệ thống tài khoản hiện hành, tài khoản “Phải thu của khách hàng” (TK 131) có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:**

- Số phải thu của khách hàng về hàng hóa, dịch vụ đã giao, đã hoàn thành được xác định tiêu thụ.
- Giá trị hàng hóa khách hàng nhận trừ vào tiền ứng trước
- Số tiền thừa trả lại khách hàng

**Bên Có:**

- Số tiền khách hàng đã trả nợ.
- Số tiền đã nhận ứng trước, trả trước của khách hàng.
- Khoản chiết khấu thương mại, chiết khấu thanh toán, giảm giá hàng bán sau khi đã giao hàng cho khách hàng, doanh thu của số hàng trả lại.

**Dư Nợ:** Phản ánh số tiền phải thu của khách hàng hiện có cuối kỳ

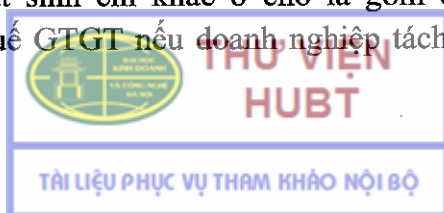
**Dư Có:** Phản ánh số tiền khách hàng ứng trước hiện có cuối kỳ

Tài khoản “Phải thu của khách hàng” là tài khoản hỗn hợp, số dư bên nợ phản ánh số tiền doanh nghiệp phải thu của khách hàng hiện có cuối kỳ nên được thể hiện là một khoản mục bên tài sản, số dư bên có thể hiện số tiền khách hàng ứng trước (bản chất là nợ phải trả của doanh nghiệp) nên được thể hiện là một khoản mục thuộc nợ phải trả bên nguồn vốn.

Ngoài tài khoản “Phải thu của khách hàng”, quá trình kế toán phải thu khách hàng còn sử dụng một số tài khoản khác có liên quan như: “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”, “Thuế và các khoản phải nộp nhà nước”, “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”,...

**b. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu**

Để đơn giản bớt quá trình nghiên cứu, các bút toán được trình bày trong phần này áp dụng trong trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Nếu doanh nghiệp áp dụng nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì bút toán ghi nhận doanh thu khi có giao dịch bán hàng phát sinh chỉ khác ở chỗ là gồm cả thuế GTGT hoặc không bao gồm thuế GTGT nếu doanh nghiệp tách thuế luôn, tùy từng doanh nghiệp.



• *Các trường hợp làm tăng khoản phải thu của khách hàng*

Các nghiệp vụ làm phát sinh và tăng khoản phải thu của khách hàng chủ yếu gắn với quá trình bán hàng, cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp theo phương thức trả tiền sau. Ngoài ra, có thể phát sinh do doanh nghiệp nhượng bán tài sản cố định, thanh lý tài sản bán cho khách hàng nhưng chưa thu được tiền.

- Khi phát sinh doanh thu về hàng hoá xuất bán, dịch vụ đã cung cấp, khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao trong kỳ được xác định là tiêu thụ nhưng khách hàng chưa thanh toán, kế toán ghi:

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

Có TK Doanh thu bán hàng (TK 511): Giá bán chưa có thuế GTGT

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Thuế GTGT đầu ra

- Khi nhượng bán, thanh lý TSCĐ chưa thu được tiền, kế toán ghi:

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

Có TK Thu nhập khác (TK 711): Giá chưa có thuế GTGT

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Thuế GTGT đầu ra

• *Các trường hợp làm giảm khoản phải thu của khách hàng*

Các nghiệp vụ làm giảm khoản phải thu của khách hàng chủ yếu là việc khách hàng trả nợ tiền mua hàng hóa, dịch vụ hoặc phát sinh các khoản giảm trừ vào số tiền phải trả của khách hàng như: Giảm giá hàng bán, chiết khấu thương mại, chiết khấu thanh toán, hàng bán bị trả lại (phần này đã được trình bày kỹ trong chương 1). Cụ thể là:

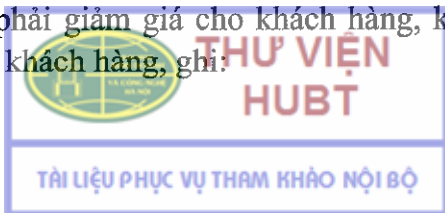
- Khi nhận được tiền do khách hàng trả (kể cả số lãi của số nợ nếu có, hoặc lãi trả chậm) liên quan đến sản phẩm hàng hoá, dịch vụ đã tiêu thụ, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng (TK 111, 112): Tổng số tiền được trả

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Số tiền nợ gốc

Có TK Doanh thu hoạt động tài chính (TK 515): Số lãi trả chậm

- Đối với số doanh thu của lượng hàng hoá đã bán, nay bị khách hàng trả lại, hoặc phải giảm giá cho khách hàng, kế toán hạch toán trừ vào khoản phải thu khách hàng, ghi:



Nợ TK Các khoản giảm trừ doanh thu (TK 521): Giá bán chưa có thuế GTGT

Nợ TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Thuế GTGT đầu ra

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Tổng giá bán gồm có thuế GTGT

- Đối với khoản chiết khấu thanh toán trả cho người mua, do người mua thanh toán sớm tiền mua hàng trước thời hạn quy định trừ vào khoản nợ phải thu, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính (TK 635): Số chiết khấu thanh toán

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Giảm số phải thu của KH

- Trường hợp khách hàng thanh toán khoản phải thu của doanh nghiệp theo phương thức hàng đổi hàng, kế toán ghi:

Nợ TK NVL, CCDC, hàng hóa, mua hàng (152, 153, 156, 611): Giá chưa có thuế GTGT

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

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Trừ vào số nợ phải thu của KH

- Khi doanh nghiệp nhận tiền ứng trước của khách hàng theo hợp đồng, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền nhận ứng trước

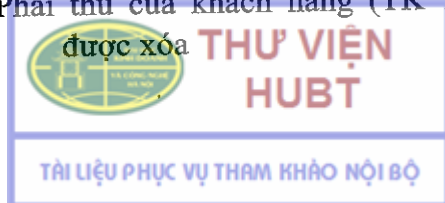
Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Số tiền nhận ứng trước

- Nếu phát sinh khoản nợ phải thu thực sự không thể đòi được, phải xử lý xoá sổ, căn cứ vào biên bản xử lý xoá nợ, kế toán ghi:

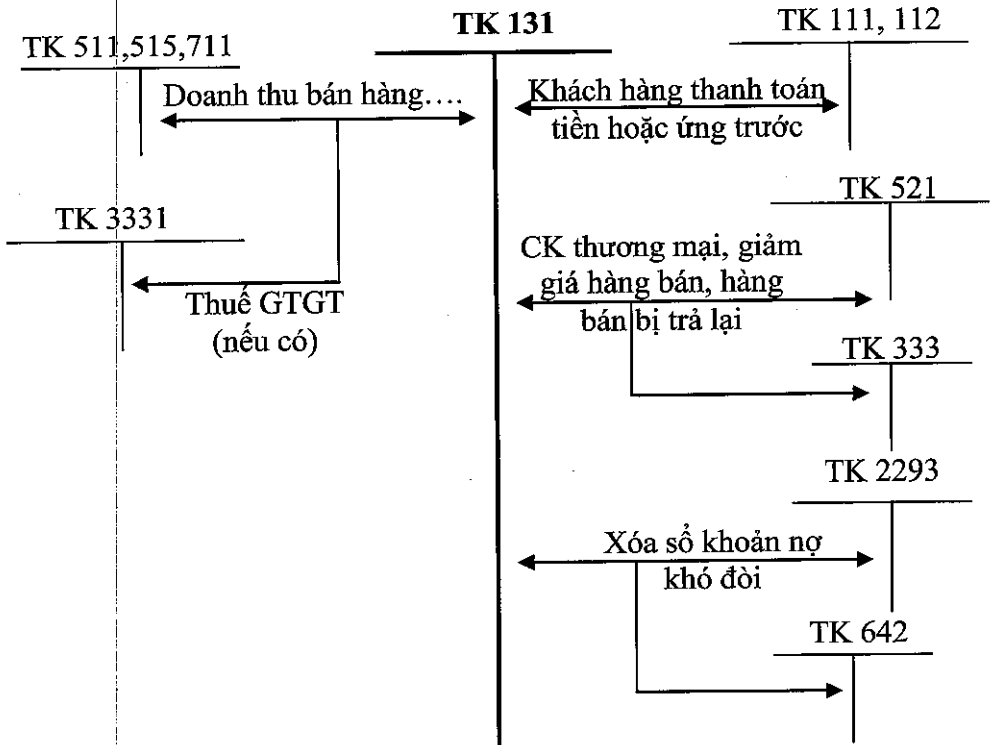
Nợ TK Dự phòng tổn thất tài sản (TK 2293): Sử dụng dự phòng bù đắp

Nợ TK Chi phí quản lý doanh nghiệp (TK 642): Nếu chưa lập dự phòng

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Số nợ khó đòi



### Sơ đồ 3.4: Kế toán khoản phải thu khách hàng



### 3.2.2. Kế toán dự phòng phải thu khó đòi

#### a. Những vấn đề chung về dự phòng phải thu khó đòi

Trong hoạt động kinh doanh hiện nay, các doanh nghiệp muốn cạnh tranh và muốn bán được nhiều hàng thường phải chấp nhận việc bán chịu hàng hóa và dịch vụ. Cách thức mà các doanh nghiệp sử dụng như vậy có thể làm tăng doanh thu nhưng cũng đem lại những chi phí và tổn thất. Chẳng hạn như có thể phát sinh các khoản nợ xấu, tăng chi phí liên quan đến quản lý các khoản phải thu, đồng thời các dòng tiền vào của doanh nghiệp bị chậm lại.

Trên thực tế, không phải lúc nào những khoản phải thu khách hàng cũng thu hồi được vì nhiều nguyên nhân khác nhau. Như vậy, khi bán hàng hóa chịu cho khách hàng, có những trường hợp doanh nghiệp chưa thể thu hồi được nợ mặc dù nó đã đến hạn và làm phát sinh khoản phải thu khó đòi.



**Khoản phải thu khó đòi:** Là các khoản nợ mà người nợ gặp khó khăn hoặc không có khả năng trả nợ đúng hạn. Phải thu khó đòi có thể là khoản nợ phải thu bị quá hạn thanh toán trên hợp đồng kinh tế, nợ trên các kế ước cho vay hoặc các cam kết nợ khác. Khoản phải thu khó đòi có thể là khoản nợ phải thu chưa đến hạn thanh toán nhưng tổ chức kinh tế mắc nợ đã lâm vào tình trạng phá sản hoặc đang làm thủ tục giải thể; người mắc nợ mất tích, bỏ trốn, đang bị các cơ quan pháp luật truy tố, giam giữ, xét xử, đang thi hành án hoặc đã chết.

Để tuân thủ các nguyên tắc kế toán, trong đó có nguyên tắc thận trọng và nguyên tắc phù hợp, đòi hỏi kế toán ghi nhận một khoản dự phòng trước cho khoản nợ khó có khả năng thu hồi bằng cách lập dự phòng cho khoản phải thu khó đòi.

**Dự phòng phải thu khó đòi:** Là khoản dự phòng phần giá trị bị tổn thất của các khoản nợ phải thu quá hạn thanh toán, nợ phải thu chưa quá hạn nhưng có thể không đòi được do khách nợ không có khả năng thanh toán.

Việc lập dự phòng phải thu khó đòi được thực hiện vào cuối kỳ kế toán (theo quy định hiện hành là vào cuối kỳ kế toán năm hoặc giữa niên độ). Mức lập dự phòng đối với nợ phải thu khó đòi và việc xử lý xoá nợ khó đòi của các doanh nghiệp phải đảm bảo đúng các quy định luật pháp, chuẩn mực, chế độ kế toán. Các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay phải trích lập và sử dụng dự phòng phải thu khó đòi theo quy định tại Thông tư số 228/2009/TT- BTC ngày 7/12/2009; cụ thể là:

- Đối với nợ phải thu quá hạn thanh toán, mức trích lập dự phòng như sau:

+ Trích lập 30% giá trị đối với khoản nợ phải thu quá hạn từ 6 tháng đến dưới 1 năm.

+ Trích lập 50% giá trị đối với khoản nợ phải thu quá hạn từ 1 năm đến dưới 2 năm.

+ Trích lập 70% giá trị đối với khoản nợ phải thu quá hạn từ 2 năm đến dưới 3 năm.

+ Trích lập 100% giá trị đối với khoản nợ phải thu quá hạn từ 3 năm trở lên.

- Đối với nợ phải thu chưa đến hạn thanh toán nhưng tổ chức kinh tế



mắc nợ đã lâm vào tình trạng phá sản hoặc đang làm thủ tục giải thể; người nợ mất tích, bỏ trốn, đang bị các cơ quan pháp luật truy tố, giam giữ, xét xử hoặc đang thi hành án... thì doanh nghiệp dự kiến mức tổn thất không thu hồi được để trích lập dự phòng.

**b. Kế toán trích lập và sử dụng dự phòng phải thu khó đòi**

Để phản ánh khoản dự phòng phải thu khó đòi, kế toán sử dụng tài khoản “Dự phòng tổn thất tài sản”. Trong hệ thống tài khoản hiện hành áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam tài khoản “Dự phòng tổn thất tài sản” (TK 229, chi tiết TK 2293 - Dự phòng phải thu khó đòi) dùng để phản ánh tình hình trích lập, sử dụng và hoàn nhập khoản dự phòng phải thu khó đòi hoặc có khả năng không đòi được. Nội dung, kết cấu của TK 2293 - Dự phòng phải thu khó đòi như sau:

**Bên Nợ:**

- + Các khoản phải thu khó đòi đã xử lý
- + Số dự phòng hoàn nhập

**Bên Có:** Trích lập dự phòng phải thu khó đòi vào chi phí

**Số dư Bên Có:** Số dự phòng phải thu khó đòi còn lại cuối kỳ

Kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu về trích lập và sử dụng dự phòng phải thu khó đòi diễn ra như sau:

- Cuối kỳ kế toán năm, doanh nghiệp căn cứ vào các khoản phải thu được xác định là không chắc chắn thu được (phải thu khó đòi), kế toán tính toán xác định số dự phòng phải thu khó đòi cần phải trích lập.

+ Nếu số dự phòng phải thu khó đòi cần phải trích lập năm nay lớn hơn số dự phòng đã trích lập ở cuối niên độ trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch dự phòng cần phải trích lập thêm, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí quản lý doanh nghiệp (TK 642): Số trích dự phòng  
bổ sung

Có TK Dự phòng tổn thất tài sản (TK 2293): Số trích dự phòng  
bổ sung

+ Nếu dự phòng phải thu khó đòi cần trích lập năm nay nhỏ hơn số dư của khoản dự phòng phải thu khó đòi đã trích lập ở cuối niên độ trước chưa sử dụng hết, thì số chênh lệch được hoàn nhập để giảm chi phí, kế toán ghi:





Nợ TK Dự phòng tổn thất tài sản (TK 2293): Số dự phòng hoàn nhập  
 Có TK Chi phí quản lý doanh nghiệp (TK 642): Số dự phòng  
 hoàn nhập

- Những khoản phải thu khó đòi khi xác định thực sự là không đòi được, được phép xoá nợ (việc xoá nợ phải theo đúng chế độ tài chính hiện hành). Căn cứ vào biên bản và quyết định xoá nợ về khoản nợ phải thu khó đòi, kế toán ghi:

Nợ TK Dự phòng tổn thất tài sản (TK 2293): Số nợ xóa nếu đã lập dự phòng

Nợ TK Chi phí QLDN (TK 642): Số nợ xóa chưa lập dự phòng

Có TK Phải thu của khách hàng, phải thu khác (TK 131, 138):  
 Tổng số nợ xóa

Đồng thời, tùy theo từng doanh nghiệp, kế toán có thể theo dõi ngoại bảng số nợ đã xóa để khi có điều kiện sẽ tiếp tục thu hồi bằng cách ghi đơn vào bên nợ tài khoản “Nợ khó đòi đã xử lý”

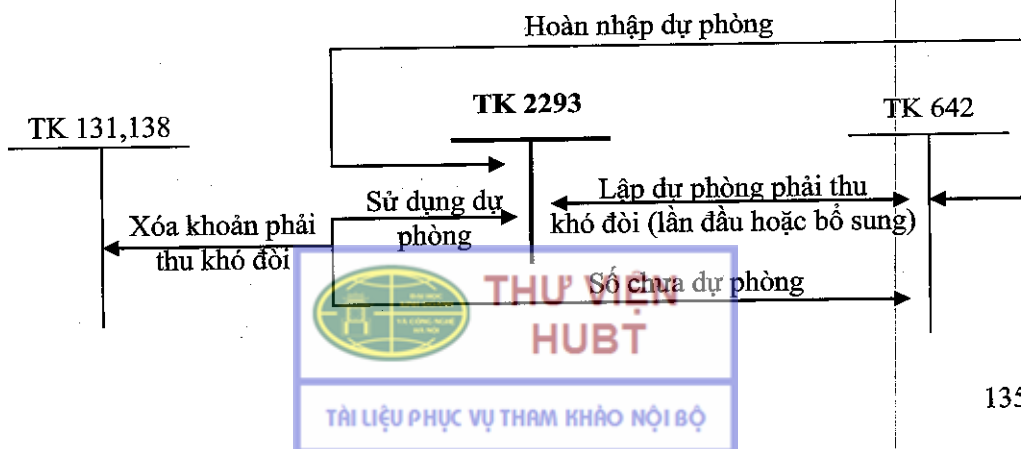
- Những khoản phải thu khó đòi đã được xử lý xoá nợ, nếu sau đó thu hồi được, kế toán ghi nhận như một khoản thu nhập bất thường:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

Có TK Thu nhập khác (TK 711)

Đồng thời để ngừng theo dõi số nợ đã thu được bằng cách ghi đơn vào bên có tài khoản “Nợ khó đòi đã xử lý”.

### Sơ đồ 3.5: Kế toán dự phòng phải thu khó đòi





**Chú ý:** Ngoài cách xóa nợ, các khoản nợ phải thu khó đòi cũng có thể được bán cho công ty mua bán nợ. Trường hợp bán nợ, khi doanh nghiệp hoàn thành các thủ tục bán các khoản nợ phải thu (đang được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán) cho công ty mua bán nợ và thu tiền, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền thu được

Nợ TK Dự phòng tổn thất tài sản (TK 2293): Số C/L được bù đắp bằng dự phòng

Nợ TK Chi phí quản lý doanh nghiệp (TK 642): Số C/L ghi vào chi phí

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Số nợ phải thu khó đòi đã bán

### **3.2.3. Thông tin trình bày trên báo cáo tài chính đối với khoản phải thu khách hàng**

Khoản phải thu khách hàng được trình bày ở phía *tài sản*, trên mục: “*Các khoản phải thu ngắn hạn*” hoặc “*Các khoản phải thu dài hạn*” của Bảng cân đối kế toán, chi tiết tiểu mục “*Phải thu ngắn hạn của khách hàng*” và “*Phải thu ngắn hạn của khách hàng*”. Riêng trường hợp người mua trả tiền trước (thể hiện số dư Có chi tiết của tài khoản “*Phải thu của khách hàng*”) được ghi ở phía *nguồn vốn*, trên mục “*Nợ phải trả*” vì đây là khoản nợ phải trả khách hàng của doanh nghiệp.

Chỉ tiêu “*Dự phòng phải thu khó đòi*” cũng được trình bày ở phía *tài sản* nhưng ghi bằng số âm, chi tiết tại mục “*Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi*” hoặc “*Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi*”. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư có của tài khoản “*Dự phòng phải thu khó đòi*”.

## **3.3. KẾ TOÁN THUẾ GIÁ TRỊ GIA TĂNG ĐƯỢC KHẤU TRỪ**

### **3.3.1. Khái niệm và tài khoản sử dụng**

Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ là thuế GTGT của vật tư, hàng hóa, dịch vụ TSCĐ mua về dùng cho sản xuất kinh doanh hàng hóa dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Thực chất thuế GTGT được khấu trừ là khoản doanh nghiệp ứng ra để trả hộ người tiêu dùng,

đó chính là một khoản phải thu của doanh nghiệp, nó được thanh toán bằng cách khấu trừ vào số thuế GTGT phải nộp hoặc được Nhà nước hoàn trả bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng.

Để hạch toán thuế GTGT được khấu trừ, kế toán sử dụng tài khoản “Thuế GTGT được khấu trừ”. Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành mang số hiệu TK 133 có nội dung, kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ khi mua vật tư, hàng hoá, TSCĐ

**Bên Có:** Số thuế GTGT đã được khấu trừ, được hoàn trả, hoặc không được khấu trừ

**Số dư Nợ:** Thuế GTGT được khấu trừ chưa được thanh toán cuối kỳ

Tài khoản này được mở chi tiết 2 tài khoản cấp 2:

- TK 1331- Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hoá, dịch vụ
- TK 1332- Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ

Tài khoản “Thuế GTGT được khấu trừ” chỉ được mở và áp dụng cho những đơn vị áp dụng phương pháp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, không áp dụng cho những đơn vị nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp.

### 3.3.2. Kế toán các nghiệp vụ chủ yếu và trình bày báo cáo tài chính về thuế GTGT được khấu trừ

#### a. Kế toán các nghiệp vụ chủ yếu

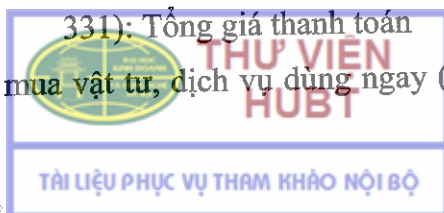
- Khi doanh nghiệp mua vật tư, hàng hoá, TSCĐ, dịch vụ thuộc diện chịu thuế GTGT, kế toán ghi:

Nợ TK NVL, CCDC, hàng hóa, TSCĐ, mua hàng: Giá mua chưa có thuế GTGT

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

Có TK Tiền mặt, TGNH, phải trả người bán (TK 111, 112,

331): Tổng giá thanh toán  
- Trường hợp mua vật tư, dịch vụ dùng ngay (không nhập kho) vào



quá trình sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ có chịu thuế GTGT, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất, quản lý (TK 621, 627, 641, 642, 241): Giá mua chưa có thuế GTGT

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Thuế GTGT đầu vào  
Có TK Tiền mặt, TGNH, phải trả người bán (TK 111, 112, 331): Tổng giá thanh toán

- Trường hợp mua hàng hoá bán ngay (không nhập kho), kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Giá mua không gồm thuế GTGT

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Thuế GTGT đầu vào  
Có TK Tiền mặt, TGNH, phải trả người bán (TK 111, 112, 331): Tổng giá thanh toán

Đồng thời ghi nhận doanh thu bán hàng:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, phải thu của khách hàng: Tổng giá bán và thuế GTGT

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Số thuế GTGT đầu ra

Có TK Doanh thu bán hàng và CCDV: Doanh thu không gồm thuế GTGT

- Khi doanh nghiệp nhập khẩu hàng hoá dùng vào SXKD ra các loại sản phẩm chịu thuế GTGT, kế toán ghi nhận:

+ Phản ánh trị giá hàng nhập khẩu và thuế nhập khẩu:

Nợ TK NVL, CCDC, Hàng hóa, TSCĐ: Giá mua và thuế nhập khẩu

Có TK Thuế nhập khẩu phải nộp (TK 3333): Thuế nhập khẩu

Có TK Tiền mặt, TGNH, phải trả người bán (TK 111, 112, 331): Giá mua

+ Tính số thuế GTGT của số hàng nhập khẩu và phản ánh:

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

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 33312): Thuế GTGT hàng

nhập khẩu

THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

- Đến cuối kỳ kế toán, xác định số thuế GTGT được khấu trừ để kết chuyển khấu trừ vào số thuế GTGT đầu ra phải nộp, kế toán ghi:

Nợ TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331)

Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133)

- Nếu số thuế GTGT đầu vào lớn hơn số thuế GTGT đầu ra, sẽ được khấu trừ tiếp vào kỳ sau hoặc hoàn lại. Nếu được hoàn lại, khi nhận được tiền hoàn lại của kho bạc nhà nước kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133)

- Đối với số thuế GTGT không được khấu trừ thì ghi nhập vào giá vốn của hàng hóa, nguyên giá TSCĐ hoặc phân bổ vào chi phí của doanh nghiệp, kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán, TSCĐ (TK 632, 211): Tính vào giá vốn,  
nguyên giá

Nợ TK Chi phí bán hàng hoặc quản lý (TK 627, 641, 642): Tính vào  
chi phí

Nợ TK Chi phí trả trước (TK 142): Phân bổ dần vào chi phí

Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế không  
được khấu trừ

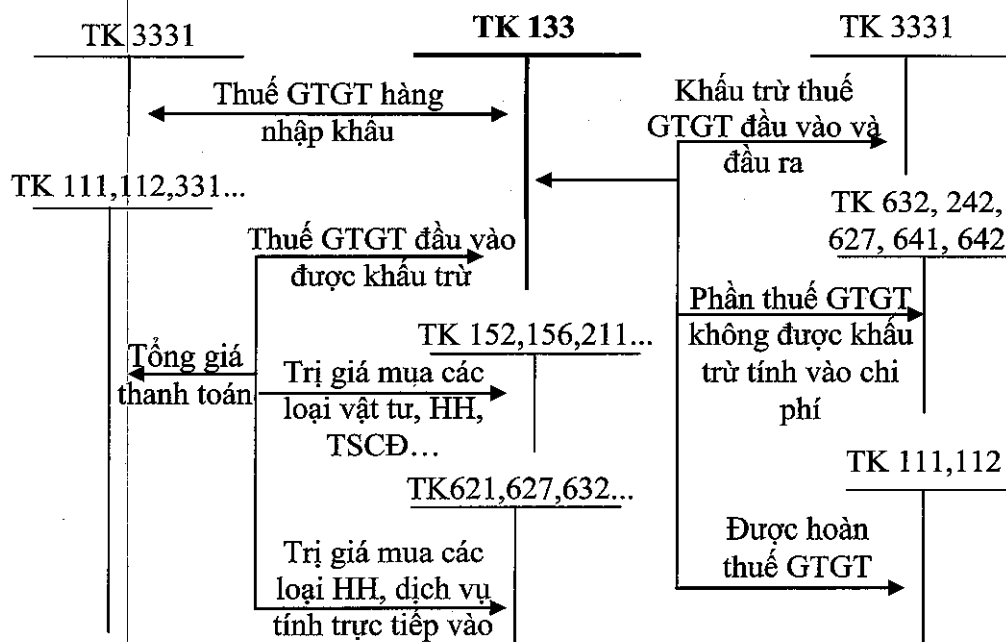
Có thể khái quát quá trình kế toán đối với thuế GTGT được khấu trừ trên sơ đồ 3.6. Trong đó, các tài khoản được sử dụng trên sơ đồ là những tài khoản hiện hành đang áp dụng theo TT 200/2014/TT-BTC.

### ***b. Trình bày trên báo cáo tài chính đối với thuế GTGT được khấu trừ***

Thuế GTGT được khấu trừ được trình bày ở bên tài sản, mục: “Thuế GTGT được khấu trừ” thuộc phần tài sản ngắn hạn khác của Bảng cân đối kế toán. Số liệu để ghi là số dư nợ trên Sổ cái tài khoản “Thuế GTGT được khấu trừ”.



### Sơ đồ 3.6: Kế toán thuế GTGT được khấu trừ



## 3.4. KẾ TOÁN CÁC KHOẢN PHẢI THU NGẮN HẠN KHÁC

### 3.4.1. Nội dung của các khoản phải thu ngắn hạn khác, chứng từ và tài khoản sử dụng

#### a. Nội dung các khoản phải thu ngắn hạn khác

Các khoản phải thu ngắn hạn khác là những khoản phải thu ngoài khoản phải thu của khách hàng, phải thu nội bộ, thuế GTGT được khấu trừ. Nội dung của những khoản phải thu này bao gồm:

- Giá trị tài sản thiếu đã phát hiện nhưng chưa xác định được nguyên nhân còn chờ xử lý
- Các khoản phải thu về bồi thường vật chất do các cá nhân, tập thể trong hoặc ngoài đơn vị gây ra.
- Các khoản cho bên khác mượn bằng tài sản phi tiền tệ (nếu cho mượn bằng tiền thì phải kế toán là khoản cho vay trên TK Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn TK 1283- Cho vay).

- Các khoản đã chi cho hoạt động sự nghiệp, chi đầu tư XD CB, chi cho sản xuất kinh doanh nhưng không được các cơ quan có thẩm quyền phê duyệt, buộc doanh nghiệp phải thu hồi.

- Các khoản phải thu phát sinh khi cổ phần hóa.

- Các khoản chi hộ phải thu hồi, như các khoản bên nhận ủy thác xuất khẩu chi hộ cho đơn vị ủy thác về phí ngân hàng, phí giám định hải quan, phí vận chuyển, bốc dỡ... phải thu hồi lại.

- 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 kể trên.

### ***b. Chứng từ kế toán và tài khoản sử dụng***

Tùy theo khoản phải thu như đã đề cập ở trên sẽ sử dụng các chứng từ phù hợp với nội dung của từng khoản. Trong đó, các chứng từ thường sử dụng là các biên bản kiểm nghiệm, biên bản kiểm kê, biên bản xử lý tài sản thiếu; các hợp đồng mượn tài sản; các phiếu xuất kho, phiếu thu, phiếu chi...

Để hạch toán khoản phải thu khác, kế toán sử dụng tài khoản “Phải thu khác” để theo dõi khoản nợ phải thu và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu ngoài phạm vi các khoản phải thu của khách hàng, thuế GTGT được khấu trừ,... như đã đề cập ở các phần trên. Trong hệ thống tài khoản hiện hành, tài khoản này mang số hiệu TK 138 có kết cấu như sau:

#### ***Bên Nợ:***

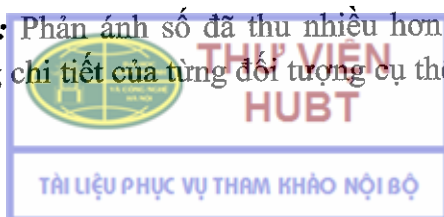
- + Giá trị tài sản thiếu chờ giải quyết
- + Các khoản phải thu khác.

#### ***Bên Có:***

- + giá trị tài sản thiếu đã được xử lý
- + Số tiền đã thu được về các khoản nợ phải thu khác.

***Số dư Bên Nợ:*** Các khoản nợ phải thu khác chưa thu được.

***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 “Phải thu khác” được mở chi tiết 3 tài khoản cấp 2:

- TK 1381- Tài sản thiếu chờ xử lý
- TK 1385- Phải thu về cổ phần hóa
- TK 1388- Phải thu khác

### **3.4.2. Kế toán một số các khoản phải thu khác chủ yếu**

#### **a. Kế toán tài sản thiếu chờ xử lý**

Về nguyên tắc, kế toán chỉ được hạch toán vào để theo dõi vào tài khoản “Tài sản thiếu chờ xử lý” giá trị của tài sản thiếu mất, hư hỏng chưa xác định được nguyên nhân còn chờ quyết định xử lý. Một số nghiệp vụ chủ yếu phát sinh tài sản thiếu chờ xử lý như sau:

- Trường hợp TSCĐ hữu hình bị phát hiện thiếu, mất chưa rõ nguyên nhân chờ quyết định xử lý, căn cứ vào biên bản kiểm kê tài sản để xác định giá trị hao mòn và giá trị còn lại của tài sản đến thời điểm phát hiện, kế toán ghi:

Nợ TK Tài sản thiếu chờ xử lý (TK 1381): Giá trị còn lại

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Giá trị hao mòn

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

Đồng thời ghi giảm TSCĐ trên sổ kế toán chi tiết

- Trường hợp phát hiện vật tư, hàng hoá mất mát, hao hụt chưa xác định nguyên nhân chờ xử lý, căn cứ biên bản kiểm kê, kế toán ghi:

Nợ TK Tài sản thiếu chờ xử lý (TK 1381)

Có TK thích hợp (TK 151, 152, 153, 154, 155, 156)

- Khi có quyết định xử lý của các cấp có thẩm quyền về số tài sản bị thiếu, trong đó xác định rõ trách nhiệm cá nhân và tập thể phải bồi thường, số còn lại ghi vào giá vốn hàng bán:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, phải trả người lao động: Phần phải bồi thường

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Giá trị thiếu của HTK phân tính vào giá vốn hàng bán

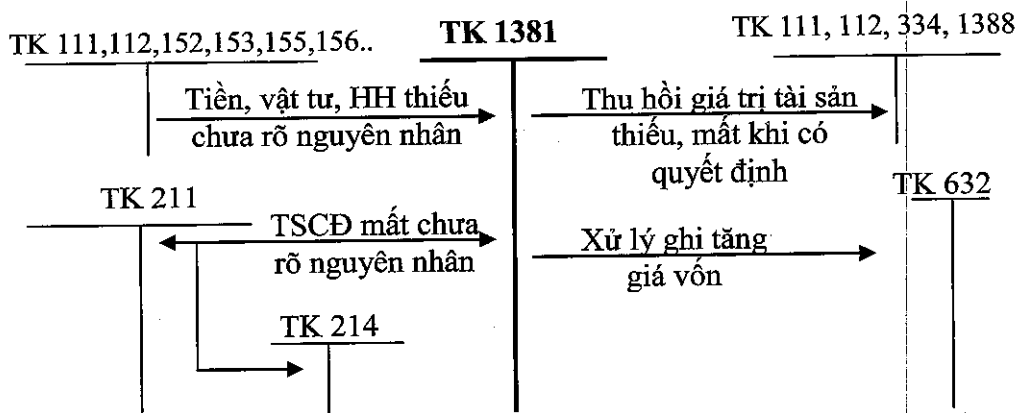
Có TK Tài sản thiếu chờ xử lý (TK 1381): Giá trị tài sản thiếu

được xử lý

THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

### Sơ đồ 3.7: Kế toán Tài sản thiếu chờ xử lý



#### b. Kế toán các khoản phải thu khác

- Như trên đã nói, trường hợp tài sản thiếu, mất mát đã xác định được ngày nguyên nhân và người chịu trách nhiệm bồi thường, kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu khác (TK 1388): Số tiền phải bồi thường

Có TK Hàng hóa, tài sản liên quan (TK 151, 152, 153, 154,...):  
Số tiền phải bồi thường

- Đối với tài sản thiếu, mất trước đây chưa xác định được nguyên nhân, nay đã xác định trách nhiệm cá nhân phải bồi thường, kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu khác (TK 1388): Giá trị tài sản phải bồi thường

Có TK TS thiếu chờ xử lý (TK 1381): Giá trị tài sản phải bồi thường

- Khi phát sinh các khoản cho mượn tài sản tạm thời, kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu khác (TK 1388)

Có TK NVL, CCDC... (TK 152, 153...)

- Nếu phát sinh các khoản doanh thu hoạt động tài chính, doanh thu từ hoạt động khác nhưng chưa thu được như: Cho thuê TSCĐ, thu lãi đầu tư, thu tiền phạt, bồi thường,... Kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu khác (TK 1388)

Có TK Doanh thu hoạt động tài chính, thu nhập khác (TK

515, 711)

THƯ VIỆN  
HUBT

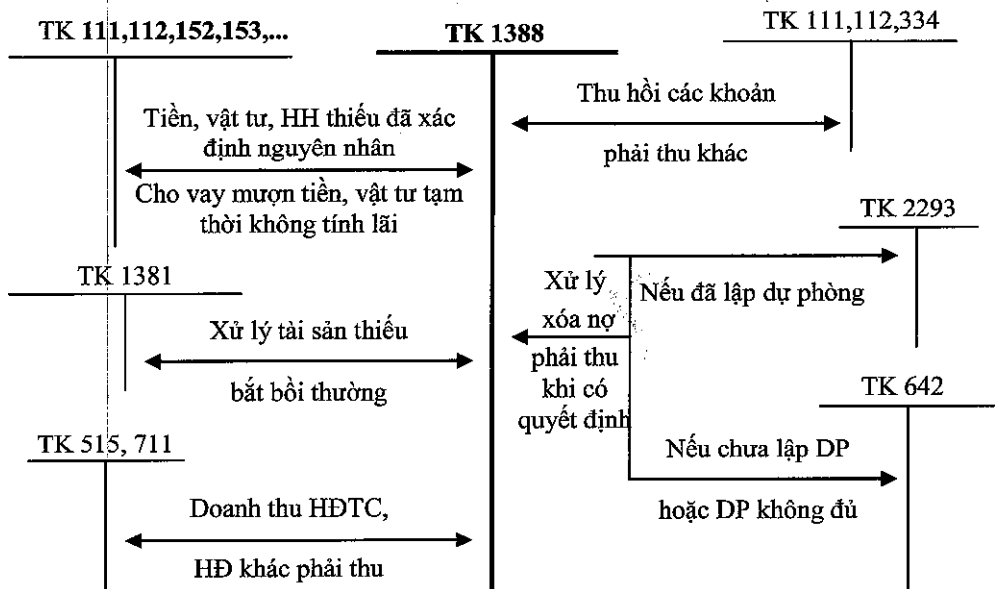


- Khi thu hồi được các khoản phải thu khác dưới hình thức thu bằng tiền mặt, thu qua tiền gửi ngân hàng, trừ vào lương của cán bộ nhân viên, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, phải trả CNV (TK 111, 112, 334)

Có TK Phải thu khác (TK 1388)

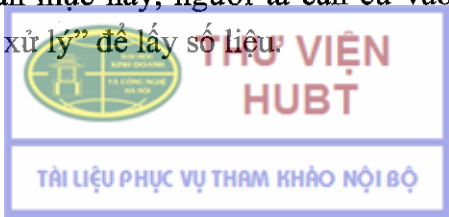
**Sơ đồ 3.8: Kế toán các khoản phải thu khác**



**c. Trình bày trên báo cáo tài chính đối với khoản phải thu khác**

- Khoản phải thu khác được trình bày ở bên tài sản, tại tiểu mục: “Các khoản phải thu khác” thuộc mục “Các khoản phải thu ngắn hạn” trên Bảng cân đối kế toán. Số liệu để lập khoản mục này là căn cứ vào số dư nợ các tài khoản “Phải thu về cổ phần hóa” và “Phải thu khác”.

- Tài sản thiếu chờ xử lý cũng được trình bày ở bên tài sản, tại tiểu mục “Tài sản ngắn hạn khác” trong mục cùng tên trên Bảng cân đối kế toán. Khi lập khoản mục này, người ta căn cứ vào số dư của tài khoản “Tài sản thiếu chờ xử lý” để lấy số liệu.



### 3.5. KẾ TOÁN CÁC TÀI SẢN NGẮN HẠN KHÁC

#### 3.5.1. Kế toán khoản tạm ứng

##### a. Nội dung và yêu cầu quản lý khoản tạm ứng

Tạm ứng là việc cán bộ, công nhân viên trong doanh nghiệp được ứng trước một khoản tiền hoặc vật tư để thực hiện nhiệm vụ sản xuất kinh doanh hoặc giải quyết một công việc được giao.

Vì các khoản tạm ứng có liên quan đến hiệu quả sử dụng tiền và tài sản của doanh nghiệp, dễ phát sinh các khoản nợ dấy dựa nên trong quá trình kế toán và quản lý các khoản tạm ứng cần chú ý thực hiện tốt các yêu cầu sau:

- Người nhận tạm ứng phải là người làm việc tại doanh nghiệp, đối với những người nhận tạm ứng thường xuyên (thuộc bộ phận cung ứng vật tư, quản trị, hành chính) phải được giám đốc quy định bằng văn bản.

- Người nhận tạm ứng (cá nhân hay tập thể) phải chịu trách nhiệm trước 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. Số tiền tạm ứng dùng không hết phải nộp lại quỹ, nghiêm cấm chuyển tiền tạm ứng cho người khác sử dụng. Khi hoàn thành, kết thúc công việc được giao, người nhận tạm ứng phải lập chứng từ thanh toán tạm ứng để thanh toán dứt điểm số tạm ứng đã nhận theo từng lần, từng khoản.

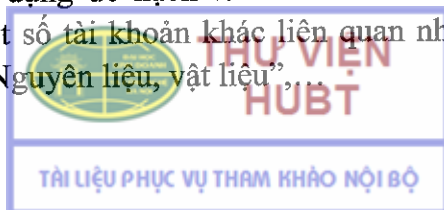
- Người nhận tạm ứng phải thanh toán dứt điểm khoản tạm ứng kỳ trước mới được nhận tạm ứng kỳ sau.

- Kế toán phải mở sổ kế toán chi tiết theo dõi cho từng đối tượng nhận tạm ứng, theo nội dung tạm ứng, thực hiện ghi chép đầy đủ tình hình nhận, thanh toán tạm ứng theo từng lần tạm ứng và từng đối tượng nhận tạm ứng.

##### b. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng

Khi hạch toán các nghiệp vụ tạm ứng, kế toán sử dụng các chứng từ như: Giấy xin tạm ứng, bảng thanh toán tạm ứng và các chứng từ gốc có liên quan đến việc sử dụng vật tư, tiền vốn tạm ứng.

Tài khoản sử dụng để hạch toán các khoản tạm ứng là tài khoản “Tạm ứng” và một số tài khoản khác liên quan như: “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”, “Nguyên liệu, vật liệu”,



Trong đó tài khoản “Tạm ứng” trong hệ thống tài khoản hiện hành là TK 141. Tài khoản này theo quy định được dùng để phản ánh khoản tạm ứng của doanh nghiệp cho người lao động trong đơn vị và tình hình thanh toán các khoản tạm ứng đó. Kết cấu và nội dung của tài khoản như sau:

**Bên Nợ:** Các khoản tiền, vật tư đã tạm ứng cho người lao động

**Bên Có:**

- Số tạm ứng đã thanh toán
- Số tạm ứng dùng không hết nhập lại quỹ, nhập kho hoặc trừ vào lương

**Số dư Bên Nợ:** Số tạm ứng chưa thanh toán

### **c. Phương pháp kế toán các khoản tạm ứng**

Một số nghiệp vụ chủ yếu liên quan đến quá trình phát sinh và thanh toán khoản tạm ứng như sau:

- Khi tạm ứng tiền, vật tư cho cán bộ công nhân viên, người lao động trong doanh nghiệp, kế toán căn cứ vào chứng từ xin tạm ứng, phiếu chi, phiếu xuất kho để ghi:

Nợ TK Tạm ứng (TK 141)

Có TK Tiền mặt, TGNH, NVL... (TK 111, 112, 152,...)

- Khi thực hiện xong công việc, người nhận tạm ứng lập “Bảng thanh toán tạm ứng” kèm theo các chứng gốc liên quan. Kế toán kiểm tra chứng từ để đảm bảo thanh toán đúng chế độ quy định và tùy theo nội dung chi, căn cứ vào bảng kê thanh toán và chứng từ đã được duyệt, ghi:

Nợ TK Vật tư, hàng hóa liên quan (TK 151, 152, 153, 156): Nếu mua vật tư, hàng hóa

Nợ TK TSCĐ, XDCB dở dang (TK 211, 213, 241): Nếu là mua sắm, xây dựng TSCĐ

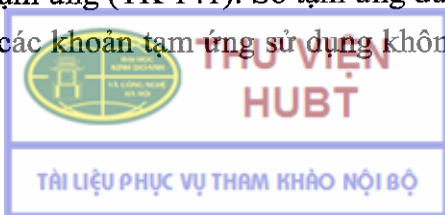
Nợ TK Phải trả người bán (TK 331): Nếu là trả tiền cho người bán

Nợ TK Chi phí liên quan (TK 611, 623, 627, 641, 642): Nếu tính thẳng vào chi phí

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT đầu vào (Nếu có)

Có TK Tạm ứng (TK 141): Số tạm ứng được thanh toán

- Trường hợp các khoản tạm ứng sử dụng không hết, người tạm ứng



phải hoàn lại để nhập quỹ, nhập kho hoặc trừ vào lương của người nhận tạm ứng, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt (TK 111): Hoàn lại bằng tiền mặt

Nợ TK Nguyên vật liệu (TK 152): Hoàn lại NVL nhập kho

Nợ TK Phải trả người lao động (TK 334): Theo dõi trừ dần vào lương

Có TK Tạm ứng (TK 141): Số tạm ứng hoàn lại

- Trường hợp số thực chi hay sử dụng đã được duyệt lớn hơn số đã nhận tạm ứng, người tạm ứng được lĩnh thêm, kế toán lập phiếu chi để thanh toán thêm cho người nhận tạm ứng số còn thiếu theo nội dung sử dụng.

**Ví dụ 3.6:** Ngày 5/3/N cán bộ A nhận tạm ứng số tiền 50 trđ để mua hàng hóa theo Phiếu chi số 08. Ngày 18/3/N cán bộ A mua hàng về nhập kho đầy đủ, với tổng số tiền trên hóa đơn GTGT là 44 trđ (gồm cả thuế GTGT 10%) đồng thời thanh toán tạm ứng với các chứng từ gốc kèm theo Bảng thanh toán tạm ứng. Số tiền thừa nhập lại quỹ theo Phiếu thu số 05. Biết rằng doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Kế toán phản ánh các bút toán sau:

- Ngày 5/3/N, khi chi tạm ứng:

Nợ TK Tạm ứng (TK 141): 50 trđ

Có TK Tiền mặt (TK 111): 50 trđ

- Ngày 18/3/N, khi thanh toán tạm ứng:

Nợ TK Tiền mặt (TK 111): 6 trđ

Nợ TK Hàng hóa (TK 156): 40 trđ

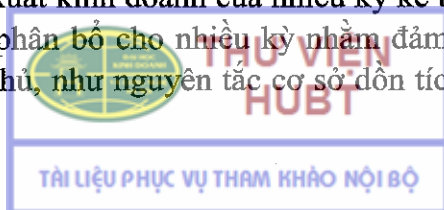
Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): 4 trđ

Có TK Tạm ứng (TK 141): 50 trđ

### 3.5.2. Kế toán chi phí trả trước

#### a. Nội dung của chi phí trả trước

Chi phí trả trước là các khoản đã chi ở kỳ này nhưng có liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của nhiều kỳ kế tiếp sau. Vì vậy, phải khoản chi phí này phân bổ cho nhiều kỳ nhằm đảm bảo các nguyên tắc kế toán được tuân thủ, như nguyên tắc cơ sở dồn tích và nguyên tắc phù



hợp. Chi phí trả trước trên Báo cáo tài chính được phân loại thành: Chi phí trả trước ngắn hạn và chi phí trả trước dài hạn. Để làm được điều này kế toán cần theo dõi chi tiết từng khoản chi phí trả trước. Tuy nhiên, khi hạch toán vào tài khoản, kế toán vẫn ghi chung tại một tài khoản tổng hợp TK “Chi phí trả trước”. Ở nội dung này chúng ta chỉ đề cập tới chi phí trả trước ngắn hạn.

Chi phí trả trước ngắn hạn là các khoản đã chi ở kỳ này nhưng có liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh trong khoảng thời gian không quá 12 tháng hoặc một chu kỳ kinh doanh thông thường kể từ thời điểm trả trước.

Theo quy định hiện hành chi phí trả trước bao 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;

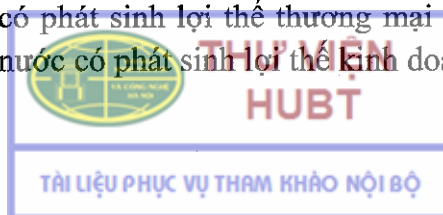
- Chi phí đi vay trả trước về lãi tiền vay hoặc lãi trái phiếu ngay khi phát hành;

- 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.

Lưu ý: 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.

### ***b. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng***

Tùy theo nội dung của khoản chi phí trả trước để có các chứng từ thích hợp. Song trong kế toán các khoản chi phí trả trước sử dụng các chứng từ như: Hợp đồng thuê tài sản, phiếu xuất kho, phiếu chi,....

Để hạch toán chi phí trả trước, kế toán sử dụng tài khoản “Chi phí trả trước”. Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản chi thực tế đã phát sinh nhưng chưa được tính vào chi phí SXKD của kỳ đó và việc kết chuyển các khoản chi phí này vào chi phí SXKD của các kỳ kế toán sau. Trong hệ thống tài khoản hiện hành, tài khoản “Chi phí trả trước” (TK 242) có nội dung, kết cấu như sau:

***Bên Nợ:*** Phản ánh các khoản chi phí trả trước thực tế phát sinh

***Bên Có:*** Phản ánh số chi phí trả trước phân bổ vào chi phí SXKD trong kỳ

***Số dư Bên Nợ:*** Chi phí trả trước chưa phân bổ vào chi phí SXKD

### ***c. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu***

- Khi phát sinh chi phí trả trước có liên quan đến nhiều kỳ kế toán được xử lý như sau:

+ Đối với chi phí trả trước dùng vào hoạt động SXKD sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, hay 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, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí trả trước (TK 242): Số chi phí phát sinh không gồm thuế GTGT

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

Có TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng (TK 111, 112): Tổng chi phí bằng tiền

Có TK Vật liệu, công cụ dụng cụ (TK 152, 153): Tổng chi phí bằng NVL, CCDC

Có TK Phải trả người bán,... (TK 331, 334, 338): Số trả cho người thụ hưởng

+ Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, chi phí trả trước bao gồm cả thuế GTGT.

+ Định kỳ tiến hành tính và phân bổ chi phí trả trước vào chi phí SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 623, 627, 641, 642): Số phân bổ vào chi phí

Có TK Chi phí trả trước (TK 242): Số chi phí trả trước được phân bổ

**Ví dụ 3.7:** Ngày 1/3/N doanh nghiệp xuất quỹ tiền mặt số tiền 120 triệu theo “Phiếu chi” số 03 để trả trước tiền thuê cửa hàng 6 tháng. Biết rằng kỳ kế toán của doanh nghiệp áp dụng là tháng. Kế toán phản ánh:

- Ngày 1/3/N, khi chi tiền thuê cửa hàng:

Nợ TK Chi phí trả trước (TK 242): 120 triệu

Có TK Tiền mặt (TK 111): 120 triệu

- Ngày 31/3/N, thực hiện bút toán phân bổ vào chi phí bán hàng:

Nợ TK Chi phí bán hàng (TK 641): 20 triệu

Có TK Chi phí trả trước (TK 242): 20 triệu

- Cuối các tháng kế tiếp bút toán phân bổ chi phí trả trước tương tự.

### 3.5.3. Kế toán các khoản cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ

#### a. Nội dung các khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ ngắn hạn

- **Cầm cố** là việc doanh nghiệp mang tài sản, tiền của mình giao cho người nhận cầm cố để vay vốn hoặc để nhận các loại bảo lãnh. Tài sản cầm cố có thể là các tài sản vật chất như: Vàng bạc, đá quý, ô tô, xe máy... và cũng có thể là giấy tờ chứng nhận quyền sở hữu về nhà, đất hoặc tài sản.

- **Ký cược** là việc doanh nghiệp đi thuê tài sản phải giao cho bên cho thuê một khoản tiền hoặc kim khí quý, đá quý hoặc các vật có giá trị khác nhằm mục đích ràng buộc và nâng cao trách nhiệm của người đi thuê tài sản phải quản lý, sử dụng tốt tài sản đi thuê và hoàn trả đúng thời gian quy định.



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ



- *Ký quỹ* là việc doanh nghiệp ký gửi một khoản tiền hoặc kim loại quý, đá quý hay các giấy tờ có giá trị vào tài khoản phong toả tại ngân hàng để đảm bảo cho việc thực hiện bảo lãnh cho doanh nghiệp.

Đặc điểm chung của các khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ là các tài sản vẫn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp trong thời hạn đã thoả thuận. Vì vậy, kế toán phải ghi chép đầy đủ, rõ ràng từng khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ như những tài sản khác của doanh nghiệp. 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, các khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ được chia thành ngắn hạn và dài hạn; trong đó khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ ngắn hạn là các khoản có thời gian cầm cố, ký cược, ký quỹ trong vòng một năm hoặc trong một chu kỳ sản xuất kinh doanh bình thường. Còn nếu khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ có thời gian trên một năm hoặc trên một chu kỳ sản xuất kinh doanh bình thường được xếp là dài hạn.

### ***b. Chứng từ và tài khoản sử dụng***

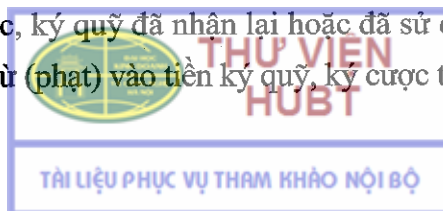
Tùy theo nội dung và hình thức cầm cố, ký cược, ký quỹ sẽ sử dụng các chứng từ phù hợp với mỗi trường hợp cụ thể. Tuy nhiên, chứng từ thường được sử dụng trong trường hợp cầm cố, ký cược, ký quỹ là: Biên bản bàn giao tài sản, giấy cầm cố tài sản, chứng từ trích chuyển tài khoản tiền gửi ngân hàng...

Để hạch toán các khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ kế toán sử dụng tài khoản “Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược”. Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành dùng để phản ánh các khoản tài sản, tiền vốn của doanh nghiệp mang đi cầm cố, ký cược, thế chấp, ký quỹ tại ngân hàng, công ty tài chính, kho bạc nhà nước, các tổ chức tín dụng, đơn vị kinh tế khác. Nội dung, kết cấu của tài khoản “Cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ” (TK 244) như sau:

**Bên Nợ:** Phản ánh giá trị tài sản mang đi cầm cố, thế chấp và giá trị tài sản hoặc số tiền đã ký quỹ, ký cược

**Bên Có:** Phản ánh giá trị tài sản cầm cố, thế chấp và giá trị tài sản hoặc số tiền ký cược, ký quỹ đã nhận lại hoặc đã sử dụng để thanh toán

- Khoản khấu trừ (phạt) vào tiền ký quỹ, ký cược tính vào chi phí khác;





**Số dư Nợ:** Phản ánh giá trị tài sản còn đang cầm cố, thế chấp và giá trị tài sản hoặc số tiền còn đang ký cược, ký quỹ

**c. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu**

• **Kế toán khi giao tài sản đi cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ**

- Trường hợp dùng tiền mặt, vàng bạc, đá quý, tiền gửi ngân hàng để ký cược, ký quỹ, căn cứ vào biên bản và chứng từ chi tiền, xuất quỹ và giá trị tài sản bàn giao, kế toán ghi:

Nợ TK Cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ (TK 244): Giá trị ký cược, ký quỹ

Có TK Tiền mặt (TK 111): Số tiền mặt giao ký cược, ký quỹ

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): Trích tiền gửi ngân hàng ký cược, ký quỹ

- Trường hợp doanh nghiệp dùng TSCĐ để cầm cố, căn cứ vào giá trị còn lại và giá trị hao mòn của tài sản, biên bản bàn giao tài sản, kế toán ghi:

Nợ TK Cầm cố, thế chấp ký cược, ký quỹ (TK 244): Giá trị còn lại của tài sản

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Giá trị hao mòn đã trích khấu hao

Có TK Tài sản cố định hữu hình (TK 211): Nguyên giá

- Trường hợp thế chấp bằng giấy tờ (giấy chứng nhận sở hữu nhà đất, tài sản) thì do không có sự bàn giao mà doanh nghiệp vẫn đang sử dụng tài sản nên không cần phản ánh trên tài khoản này mà chỉ theo dõi trên sổ chi tiết.

• **Kế toán khi thu hồi tài sản cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ**

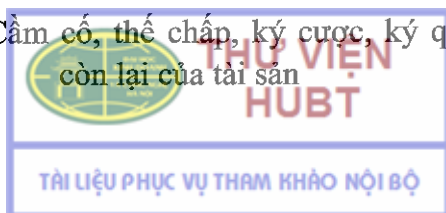
Lưu ý rằng, khi xuất tài sản mang đi cầm cố, ký cược, ký quỹ ghi theo giá nào thì khi thu về ghi theo giá đó.

- Khi nhận lại TSCĐ đã mang đi cầm cố trước đây, kế toán ghi:

Nợ TK Tài sản cố định hữu hình (TK 211): Nguyên giá

Có TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Giá trị hao mòn đã trích khấu hao

Có TK Cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ (TK 244): Giá trị còn lại của tài sản



- Khi nhận lại số tiền đã ký quỹ, ký cược bằng tiền mặt hoặc chuyển qua tiền gửi ngân hàng, kế toán ghi

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

Có TK Cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ (TK 244)

- Trường hợp doanh nghiệp không thực hiện đúng những cam kết bị phạt vi phạm hợp đồng, bị phía đối tác phạt bằng cách trừ (-) vào tiền ký quỹ hoặc số tiền từ phát mại tài sản, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí khác (TK 811): Số tiền bị phạt

Có TK Cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ (TK 244): Số tiền bị phạt

- Nếu doanh nghiệp yêu cầu thanh toán tiền bán hàng cho đối tác bằng cách trừ vào tiền ký quỹ. Khi nhận được thông báo của đối tác về số tiền thanh toán, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả cho người bán (TK 331)

Có TK Cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ (TK 244)

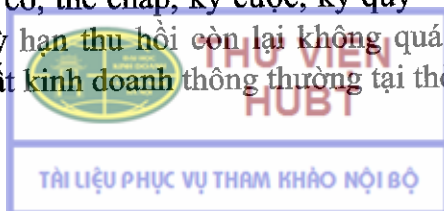
### **3.5.4. Trình bày trên báo cáo tài chính đối với các tài sản ngắn hạn khác**

Các tài sản ngắn hạn khác chiếm một vị trí quan trọng trên bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp, vì vậy nó được trình bày thành một khoản mục riêng bên phía tài sản của Bảng cân đối kế toán. Cụ thể là:

- Đối với chi phí trả trước ngắn hạn được trình bày trên tiêu mục “*Chi phí trả trước ngắn hạn*” thuộc *Tài sản ngắn hạn khác* trên Bảng cân đối kế toán. Khi trình bày khoản mục này, kế toán căn cứ vào số dư nợ chi tiết của tài khoản “Chi phí trả trước”.

- Đối với tài sản thiếu chờ xử lý, kế toán trình bày là một mục trong *Các khoản phải thu ngắn hạn*, chi tiết tiêu mục *Tài sản thiếu chờ xử lý* và căn cứ để ghi là số dư Nợ trên TK 1381- Tài sản thiếu chờ xử lý.

- Các khoản tạm ứng, cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ ngắn hạn được trình bày ở bên *tài sản*, tại tiêu mục “*Phải thu ngắn hạn khác*” trong khoản mục cùng tên trên Bảng cân đối kế toán. Khi trình bày khoản mục này, người ta tổng hợp số liệu từ số dư nợ chi tiết các tài khoản “Tạm ứng”, “Cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ” để ghi khi các khoản phải thu này có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo.



## CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP CHƯƠNG 3

1. Từ góc độ của kế toán tài chính thì Tiền trong doanh nghiệp là loại tài sản có đặc điểm gì và bao gồm những loại nào? Chỉ tiêu “Tiền” trên bảng cân đối kế toán được hiểu như thế nào?

2. Khi doanh nghiệp ứng trước tiền mua cho bên bán hàng thì số tiền này được ghi nhận như thế nào?

3. Các trường hợp hư hỏng, thiếu, mất tiền hoặc tài sản trong doanh nghiệp được xác định trách nhiệm bồi thường vật chất do cá nhân, tập thể (trong, ngoài đơn vị) gây ra được hạch toán như thế nào? Có mấy trường hợp?

4. Làm rõ sự tương đồng và khác nhau về số liệu “Tiền và tương đương tiền” trên BCDKT và trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ vào cuối năm?

5. Tại sao tài khoản 2293- dự phòng phải thu khó đòi có kết cấu giống với kết cấu của các tài khoản phản ánh nguồn vốn nhưng lại được trình bày bên tài sản của BCDKT?

6. Tài sản thiếu chờ xử lý là những tài sản thiếu hụt xác định ngay được nguyên nhân nhưng giá trị thiệt hại lớn có cần phải theo dõi chờ xử lý hay không? Tại sao?

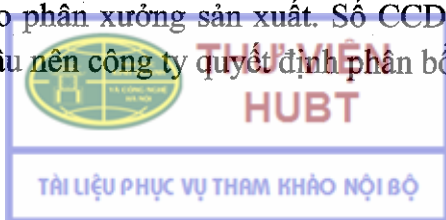
7. Các nghiệp vụ cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ có làm giảm tổng tài sản của doanh nghiệp hay không? Tại sao?

8. Chi phí trả trước ngắn hạn có được xác định là một chỉ tiêu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh hay không?

**Bài tập 1:** Tại Doanh nghiệp sản xuất Hải Châu có nghiệp vụ phát sinh trong tháng 3/N như sau: (đơn vị tính 1000đ)

1. Ngày 5/3, ông Nguyễn Văn A phòng vật tư nhận tạm ứng bằng tiền mặt để mua vật tư. Số tiền tạm ứng: 50.000

2. Ngày 10/3, xuất công cụ dụng cụ theo phiếu xuất kho số 35 trị giá 27.000 sử dụng cho phân xưởng sản xuất. Số CCDC này có giá trị lớn, thời gian sử dụng lâu nên công ty quyết định phân bổ trong 3 tháng.



3. Ngày 12/3, Ông A thanh toán số tiền tạm ứng theo bảng thanh toán tạm ứng, gồm: Số tiền mua vật liệu chính: 40.000 (chưa bao gồm thuế GTGT 10%). Chi phí vận chuyển vật liệu chính về kho: 640. Vật liệu chính đã nhập kho đủ. Số tiền còn thiếu của ông A được thanh toán luôn bằng tiền mặt.

*Yêu cầu:* Xử lý và hạch toán các nghiệp vụ trên.

**Bài tập 2:** Doanh nghiệp thương mại Thanh Hằng, tháng 8/N có các nghiệp vụ phát sinh như sau: (ĐVT: 1.000 đồng)

1. Vay ngắn hạn ngân hàng để trả nợ tiền mua hàng cho người bán: 20.000

2. Chi tiền mặt giao tạm ứng cho nhân viên B để mua hàng hóa: 100.000

3. Nhập kho hàng mua, thanh toán bằng tiền nhân viên B xin tạm ứng:

- Giá mua chưa có thuế GTGT: 70.000
- Thuế GTGT: 7.000
- Tổng giá thanh toán: 77.000

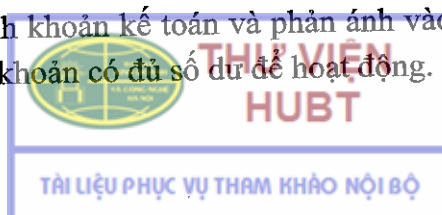
4. Nhân viên B nộp tiền tạm ứng thừa vào quỹ tiền mặt.

5. Thu tiền bồi thường vật chất của thủ kho C theo quyết định xử lý đối với hàng tồn kho thiếu hụt từ kỳ trước, nhập quỹ tiền mặt 1.000

6. Nhận được bản sao kê của ngân hàng về tiền gửi ngân hàng (có kèm theo giấy báo nợ, giấy báo có):

- Thu được tiền của người mua thanh toán: 50.000
- Nộp thuế GTGT cho NSNN: 18.000
- Nộp thuế TNDN: 5.000
- Trả tiền vay ngắn hạn ngân hàng: 45.000
- Trả lãi tiền vay ngắn hạn ngân hàng: 1.500

*Yêu cầu:* Định khoản kế toán và phản ánh vào các tài khoản có liên quan. Biết các tài khoản có đủ số dư để hoạt động.



**Bài tập 3:** Phòng kế toán công ty Tràng An có tình hình về khoản phải thu khó đòi như sau (đv: 1000 đ)

1. Ngày 31/12/N căn cứ vào thời gian quá hạn các khoản phải thu khó đòi, căn cứ vào điều kiện lập, dự phòng khoản phải thu khó đòi cần lập là 15.000. (biết số dư còn lại trên tài khoản Dự phòng phải thu khó đòi trước khi lập là: 12.000.)

2. Tháng 2/N+1, doanh nghiệp thực hiện:

- Xoá sổ một khoản nợ của khách hàng X đã quá hạn 3 năm là 5 000.

- Thu khoản nợ của khách hàng Y, đã xoá sổ năm trước bằng tiền mặt 10.000 (số nợ gốc đã xoá sổ là 20.000.)

3. Ngày 31/12/N +1 căn cứ vào thời gian quá hạn các khoản phải thu khó đòi, căn cứ vào điều kiện lập dự phòng khoản phải thu khó đòi kế toán tính số dự phòng cần lập là 20.000. Kế toán đã so sánh số liệu trên sổ kế toán để xử lý.

*Yêu cầu:* Định khoản kế toán và phản ánh vào các tài khoản có liên quan năm N+1. Biết các tài khoản có đủ số dư để hoạt động.

## Chương 4

# KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO

### **Mục tiêu của chương**

Chương này trình bày các vấn đề liên quan đến kế toán và quản lý hàng tồn kho là các nguyên, nhiên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hóa trong doanh nghiệp. Sau khi nghiên cứu chương này, người học có thể nắm được các kiến thức và kỹ năng chủ yếu sau đây:

- Hiểu được hàng tồn kho trong doanh nghiệp bao gồm những gì; việc phân loại hàng tồn kho dựa trên những tiêu thức nào.
- Nắm được các nguyên tắc và phương pháp tính giá trị hàng tồn kho dùng trong kế toán và quản lý của doanh nghiệp.
- Thực hành kế toán chi tiết và kế toán tổng hợp hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ.
- Nguyên tắc và kế toán lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho; xử lý kế toán hàng tồn kho khi kiểm kê, đánh giá lại
- Trình bày thông tin về hàng tồn kho trên BCTC để phục vụ cho công tác quản lý của doanh nghiệp.

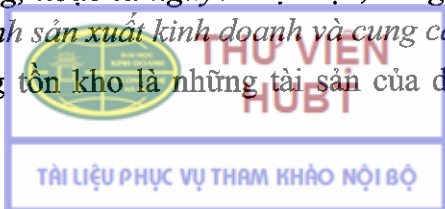
## 4.1. KHÁI NIỆM, ĐẶC ĐIỂM VÀ YÊU CẦU QUẢN LÝ HÀNG TỒN KHO

### 4.1.1. Khái niệm và phân loại hàng tồn kho

Theo chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 02 thì “Hàng tồn kho là những tài sản được giữ để bán trong kỳ sản xuất kinh doanh bình thường; đang trong quá trình sản xuất ra các thành phẩm để bán hoặc dưới hình thức nguyên vật liệu hoặc vật dụng sẽ được sử dụng trong quá trình sản xuất hoặc cung cấp dịch vụ”

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 02 - Hàng tồn kho thì: “Hàng tồn kho là những tài sản được doanh nghiệp giữ để bán trong kỳ sản xuất kinh doanh bình thường hoặc đang trong quá trình sản xuất kinh doanh dở dang, hoặc là nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ được sử dụng trong quá trình sản xuất kinh doanh và cung cấp dịch vụ”.

Như vậy, hàng tồn kho là những tài sản của doanh nghiệp mà chủ



yếu là tài sản vật chất ngắn hạn như: Nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu, thành phẩm, bán thành phẩm, hàng hóa hoặc là đang được doanh nghiệp nắm giữ để bán ra, hoặc là đang nằm trong quá trình sản xuất hay đang trên đường vận chuyển thuộc sở hữu của doanh nghiệp.

Hàng tồn kho trong các doanh nghiệp có nhiều loại, nhiều thứ, mỗi loại có vai trò, công dụng khác nhau trong quá trình sản xuất kinh doanh. Việc xác định và ghi nhận hàng tồn kho phải được quan tâm thường xuyên vì hàng tồn kho là tài sản vật chất, biến động nhập xuất với tần suất cao. Để quản lý tốt được hàng tồn kho và hạch toán một cách rõ ràng cần phải phân loại, sắp xếp hàng tồn kho theo những nhóm, những loại có đặc trưng chung theo những tiêu thức nhất định. Theo đó, hàng tồn kho sẽ được phân thành các loại khác nhau theo những tiêu thức khác nhau. Cách phân loại phổ biến nhất là phân loại theo công dụng của hàng tồn kho. Trong kế toán đang áp dụng tại Việt Nam thì hàng tồn kho được phân loại thành: Nguyên vật liệu, hàng mua đi đường, công cụ dụng cụ, giá trị sản phẩm dở dang, hàng gửi bán, thành phẩm, hàng hóa. Theo quy định của VAS 02- Hàng tồn kho, thì hàng tồn kho được chia thành 3 loại:

- Được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường;
- Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang;
- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ.

Trong đó: Hàng tồn kho được giữ để bán bao gồm: Hàng hóa tồn kho, hàng mua đang đi trên đường, hàng hóa gửi đi gia công chế biến, hàng hóa, thành phẩm gửi đi bán, thành phẩm tồn kho. Hàng tồn kho đang trong quá trình sản xuất dở dang bao gồm: Sản phẩm chưa hoàn thành, sản phẩm hoàn thành nhưng chưa làm thủ tục nhập kho, chi phí dịch vụ dở dang. Hàng tồn kho để sử dụng trong quá trình sản xuất kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ bao gồm: Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho, gửi gia công chế biến, đã mua đang đi đường.

Ngoài ra, hàng tồn kho còn được phân loại theo các khâu của quá trình sản xuất kinh doanh như hàng tồn kho ở khâu dự trữ (nguyên liệu, vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng đi đường...); hàng tồn kho ở khâu sản xuất (giá trị sản phẩm dở dang); hàng tồn kho ở khâu lưu thông (hàng hóa, thành phẩm, hàng gửi bán).



### **4.1.2. Đặc điểm của hàng tồn kho**

Để quản lý chặt chẽ hàng tồn kho trong doanh nghiệp mình, đòi hỏi các nhà quản lý phải hiểu sâu sắc và nắm bắt được những đặc điểm chủ yếu của các loại hàng tồn kho. Hàng tồn kho trong doanh nghiệp thường có rất nhiều loại, tồn tại ở các khâu của quá trình sản xuất kinh doanh và chúng thường có những đặc điểm cơ bản sau:

*Một là*, hàng tồn kho là một bộ phận của tài sản ngắn hạn trong doanh nghiệp, thường chiếm tỷ trọng khá lớn trong tổng tài sản ngắn hạn của doanh nghiệp.

*Hai là*, hàng tồn kho trong quá trình sản xuất kinh doanh luôn biến đổi về hình thái hiện vật để chuyển hóa thành những tài sản khác như tiền, nợ phải thu.

*Ba là*, hàng tồn kho thường rất đa dạng, có thể bị hư hỏng, dễ bị lỗi thời, lỗi mốt...

*Bốn là*, việc xác định giá trị, chất lượng, tình trạng hàng tồn kho luôn là công việc khó khăn, phức tạp

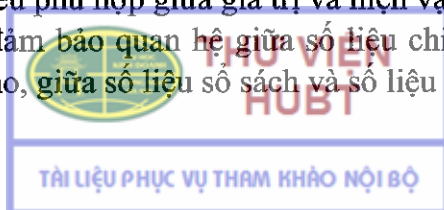
*Năm là*, hàng tồn kho thường được bảo quản, cất trữ ở nhiều địa điểm khác nhau, có điều kiện tự nhiên hay nhân tạo không đồng nhất, có nhiều người quản lý. Do đó dễ xảy ra mất mát, công việc kiểm kê, quản lý và bảo quản hàng tồn kho gặp nhiều khó khăn, chi phí lớn.

### **4.1.3. Yêu cầu quản lý hàng tồn kho trong doanh nghiệp**

Việc quản lý hàng tồn kho trong doanh nghiệp phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố như đặc điểm hàng tồn kho, yêu cầu quản lý hàng tồn kho mỗi doanh nghiệp là khác nhau, mục đích sử dụng hàng tồn kho trong mỗi doanh nghiệp cũng không giống nhau. Tuy vậy, việc quản lý hàng tồn kho ở các doanh nghiệp nói chung cần bảo đảm những yêu cầu sau đây:

- Cần phải theo dõi, quản lý chặt chẽ đối với từng loại hàng tồn kho cả về số lượng và giá trị, hàng tồn kho đầu kỳ, mua vào, sản xuất trong kỳ, hàng tồn kho xuất ra trong kỳ và hàng tồn kho tồn cuối kỳ.

- Hàng tồn kho cần được theo dõi ở từng khâu thu mua, từng kho bảo quản, từng nơi sử dụng. Theo dõi hàng tồn kho thường xuyên phải đảm bảo quan hệ đối chiếu phù hợp giữa giá trị và hiện vật của từng loại, từng thứ hàng tồn kho; đảm bảo quan hệ giữa số liệu chi tiết và số liệu tổng hợp của hàng tồn kho, giữa số liệu sổ sách và số liệu thực tế.





- Doanh nghiệp cần thường xuyên theo dõi, nắm bắt thông tin về thị trường cung cấp, tiêu thụ hàng tồn kho để có được những thông tin chính xác nhất, kịp thời nhất về hàng tồn kho của doanh nghiệp, tránh tình trạng khan hiếm, dư thừa, ứ đọng hàng tồn kho ảnh hưởng đến hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Doanh nghiệp cần có những cảnh báo kịp thời khi có các dấu hiệu báo động đối với những loại hàng tồn kho vượt qua định mức tối đa và tối thiểu để có những điều chỉnh hợp lý, giúp doanh nghiệp kinh doanh có hiệu quả.

## **4.2. TÍNH GIÁ HÀNG TỒN KHO**

Tính giá hàng tồn kho có vai trò rất quan trọng trong doanh nghiệp, việc tính giá hàng tồn kho không chỉ giúp doanh nghiệp tính toán chính xác và ghi chép kịp thời trị giá của hàng nhập kho, xử lý, cung cấp các thông tin đầy đủ về sự biến động, sử dụng hàng tồn kho trong doanh nghiệp. Ngoài ra, việc tính giá hàng tồn kho còn giúp cho kế toán tính toán được trị giá vốn của hàng tồn kho khi đưa vào sản xuất hoặc tiêu thụ, kết hợp với việc ghi nhận, phản ánh doanh thu hàng bán, kế toán sẽ xác định được kết quả tiêu thụ sản phẩm và kết quả kinh doanh, phân tích hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp giúp cho việc quản lý, điều hành doanh nghiệp đạt hiệu quả cao. Trong chương này, chúng ta chia làm hai thời điểm để tính giá trị của hàng tồn kho, đó là thời điểm nhập kho và thời điểm xuất kho hàng tồn kho.

### **4.2.1. Tính giá hàng nhập kho**

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02- Hàng tồn kho, thì hàng tồn kho được tính theo giá gốc. Giá gốc hàng tồn kho bao gồm: Chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác phát sinh để có được hàng tồn kho ở thời điểm và trạng thái hiện tại (sẵn sàng sử dụng).

Giá trị hàng tồn kho nhập kho có thể được xác định theo từng nguồn nhập khác nhau như do mua ngoài, tự chế biến, thuê ngoài gia công chế biến, nhận vốn góp liên doanh, vốn góp cổ phần, được biếu, tặng, viện trợ không hoàn lại... Tùy từng nguồn hình thành mà giá gốc hàng tồn kho sẽ bao gồm các loại chi phí khác nhau, việc tính toán chi tiết, cụ thể sẽ được trình bày trong chương “Kế toán mua hàng” và chương “Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm”. Ở đây chúng ta chỉ làm rõ các thành phần cấu thành của giá gốc hàng tồn kho khi mua hàng, cụ thể là:



- Trường hợp do mua ngoài (đối với NVL, CCDC, hàng hóa) thì giá gốc hàng tồn kho bao gồm chi phí mua và các chi phí liên quan trực tiếp khác. Trong đó, chi phí mua hàng tồn kho bao gồm: Giá mua, các loại thuế không được hoàn lại, chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản trong quá trình mua hàng và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua hàng tồn kho. Các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng mua do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất được trừ khỏi chi phí mua.

- Trường hợp tự chế biến (đối với thành phẩm, chi phí SXKD dở dang) thì giá gốc hàng tồn kho bao gồm chi phí chế biến và các chi phí trực tiếp liên quan khác. Trong đó, chi phí chế biến hàng tồn kho bao gồm những chi phí có liên quan trực tiếp đến sản xuất sản phẩm sản xuất như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi phát sinh trong quá trình chuyển hóa nguyên vật liệu thành thành phẩm. Chi phí liên quan trực tiếp khác bao gồm các khoản chi phí khác ngoài chi phí mua, chi phí chế biến hàng tồn kho.

Những chi phí không được tính vào giá gốc hàng tồn kho bao gồm: Chi phí nguyên 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 trong quá trình bán hàng, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

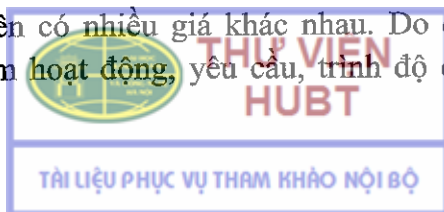
- Trường hợp thuê ngoài gia công thì giá gốc hàng tồn kho là giá thực tế của hàng tồn kho xuất thuê ngoài gia công, cộng với chi phí chế biến và các chi phí khác có liên quan (chi phí vận chuyển, bốc xếp, phí bảo hiểm).

- Trường hợp nhận vốn góp liên doanh, vốn góp cổ phần bằng vật tư, nguyên liệu, hàng hóa,... thì giá gốc hàng tồn kho là giá được các bên tham gia góp vốn chấp thuận.

- Trường hợp vật tư, hàng hóa,... được biếu tặng, viện trợ không hoàn lại thì giá gốc hàng tồn kho là giá được đánh giá theo loại hàng trên thị trường.

#### **4.2.2. Tính giá hàng xuất kho**

Hàng tồn kho được nhập kho từ nhiều nguồn khác nhau, ở nhiều thời điểm khác nhau nên có nhiều giá khác nhau. Do đó, khi xuất kho tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động, yêu cầu, tính độ quản lý và điều kiện



trang bị phương tiện kỹ thuật ở từng doanh nghiệp mà lựa chọn một trong các phương pháp sau để xác định trị giá vốn thực tế của vật tư xuất kho. Cụ thể là:

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam - VAS 02 “Hàng tồn kho”, các phương pháp tính giá hàng xuất kho bao gồm:

- *Phương pháp giá thực tế đích danh*: Theo phương pháp này thì sản phẩm, vật tư, hàng hóa xuất kho thuộc lô hàng nào thì lấy đơn giá nhập kho của lô hàng đó để tính.

Phương pháp này có ưu điểm là giúp cho doanh nghiệp phản ánh đúng giá trị hàng tồn kho theo giá thực tế của nó. Tuy vậy, việc áp dụng phương pháp đòi hỏi những điều kiện khắt khe, chỉ những doanh nghiệp kinh doanh có ít loại mặt hàng, hàng tồn kho có giá trị lớn, mặt hàng ổn định và nhận diện được loại hàng tồn kho thì mới có thể áp dụng phương pháp này.

- *Phương pháp bình quân gia quyền*: Theo phương pháp này, trị giá vốn thực tế của vật tư, sản phẩm xuất kho được tính căn cứ vào số lượng vật tư xuất kho và đơn giá bình quân gia quyền, theo công thức:

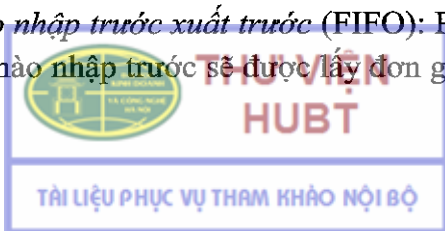
$$\text{Trị giá vốn thực tế vật tư xuất kho} = \text{Số lượng vật tư xuất kho} \times \text{Đơn giá bình quân gia quyền}$$

$$\text{Đơn giá bình quân gia quyền} = \frac{\text{Trị giá vốn thực tế vật tư tồn đầu kỳ} + \text{Trị giá vốn thực tế vật tư nhập trong kỳ}}{\text{Số lượng vật tư tồn đầu kỳ} + \text{Số lượng vật tư nhập trong kỳ}}$$

Đơn giá bình quân có thể tính cho cả kỳ dự trữ (tháng, quý) hoặc có thể tính sau mỗi lần nhập kho tùy theo điều kiện của doanh nghiệp.

Phương pháp này có ưu điểm là tính toán khá đơn giản, dễ làm. Tuy nhiên, phương pháp này chưa đáp ứng yêu cầu kịp thời của thông tin kế toán ngay tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ, bình quân hóa giá trị hàng tồn kho.

- *Phương pháp nhập trước xuất trước (FIFO)*: Phương pháp này dựa trên giả định hàng nào nhập trước sẽ được lấy đơn giá đó để áp dụng cho



hàng xuất trước và lấy đơn giá xuất bằng đơn giá nhập. Trị giá hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo đơn giá của những lần nhập sau cùng.

Phương pháp này có ưu điểm là kế toán có thể tính toán được ngay trị giá vốn hàng xuất kho từng lần xuất, cung cấp kịp thời số liệu cho kế toán. Ưu điểm lớn nhất của phương pháp này là trị giá vốn của hàng tồn kho sẽ tương đối sát với giá thị trường của mặt hàng đó, vì vậy chỉ tiêu hàng tồn kho trên báo cáo kế toán có ý nghĩa thực tế hơn. Nhưng phương pháp này có nhược điểm đó là khi tính toán là dựa trên giá định nên giá trị hàng xuất kho mặc dù được tính toán ngay nhưng phản ánh không chính xác, làm cho doanh thu hiện tại không phù hợp với những khoản chi phí hiện tại. Hơn nữa, nếu đơn vị có nhiều nghiệp vụ nhập xuất liên tục thì sẽ làm cho khối lượng công việc của kế toán tăng lên nhiều.

- *Phương pháp giá bán lẻ*: giá trị hàng tồn kho được tính bằng cách lấy giá bán của hàng tồn kho trừ đi lợi nhuận biên tính theo tỷ lệ hợp lý. Tỷ lệ sử dụng có tính đến các mặt hàng đó bị hạ giá thấp hơn giá bán ban đầu của nó. Mỗi bộ phận bán lẻ sẽ sử dụng một tỷ lệ phần trăm bình quân riêng.

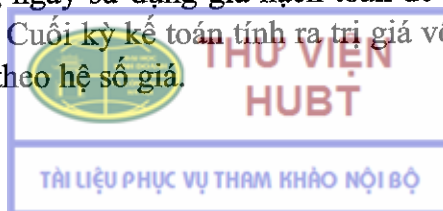
Phương pháp giá bán lẻ được sử dụng được sử dụng trong một số đơn vị đặc thù như hệ thống siêu thị hoặc tương tự.

Trong thực tế ngoài các phương pháp tính trị giá vốn thực tế hàng xuất kho theo chế độ kế toán Việt Nam như trên, thì các doanh nghiệp cũng có thể áp dụng các phương pháp khác như sau:

+ *Phương pháp tính theo đơn giá tồn đầu kỳ*: Theo phương pháp này trị giá vốn thực tế xuất kho được tính trên cơ sở số lượng vật tư xuất kho và đơn giá thực tế vật tư tồn đầu kỳ.

$$\text{Trị giá vốn thực tế vật tư, xuất kho} = \text{Số lượng vật tư xuất kho} \times \text{Đơn giá thực tế tồn đầu kỳ}$$

+ *Tính theo giá hạch toán*: Giá hạch toán của hàng tồn kho là giá do doanh nghiệp tự qui định (có thể lấy giá kế hoạch hoặc giá mua tại một thời điểm nào đó) và được sử dụng thống nhất ở doanh nghiệp trong một thời gian dài. Hàng ngày sử dụng giá hạch toán để ghi sổ chi tiết giá trị vật liệu nhập, xuất. Cuối kỳ kế toán tính ra trị giá vốn thực tế của vật tư, hàng hóa xuất kho theo hệ số giá.



$$\text{Hệ số giá}(H) = \frac{\text{Trị giá vốn thực tế tồn đầu kỳ} + \text{Trị giá vốn thực tế nhập trong kỳ}}{\text{Trị giá hạch toán tồn đầu kỳ} + \text{Trị giá hạch toán nhập trong kỳ}}$$

Trị giá vốn thực tế xuất kho được tính theo công thức:

$$\text{Trị giá vốn thực tế xuất kho} = \text{Trị giá hạch toán xuất kho} \times \text{Hệ số giá}(H)$$

**Ví dụ 4.1:** Doanh nghiệp A có tình hình nhập, xuất tồn trong tháng 04/N về nguyên vật liệu X như sau: (đơn vị: 1.000 đ)

- Tồn kho đầu kỳ: 10.000 (SL: 1.000kg)

- Các nghiệp vụ nhập xuất trong kỳ: Ngày 3/4, nhập kho 500 kg, đơn giá: 11; ngày 8/4, nhập kho 1.000 kg, đơn giá: 12; ngày 13/4, xuất kho 1.200 kg; ngày 20/4, nhập kho 2.000 kg, đơn giá 13. Và ngày 25/4, xuất kho 2.100 kg.

Ta có thể tính giá vốn thực tế xuất kho của nguyên vật liệu X trong tháng 4 theo các phương pháp của chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 như sau:

1. Phương pháp giá thực tế đích danh:

- Giá sử 1.200 kg xuất ngày 13/4 bao gồm: 500 kg tồn đầu kỳ, 500 kg nhập ngày 3/4, 200 kg nhập ngày 8/4.

Giá trị xuất kho ngày 13/4 =  $500 \cdot 10 + 500 \cdot 11 + 200 \cdot 12 = 12.900$

- Giá sử 2.100kg xuất ngày 25/4 bao gồm: 500kg tồn đầu kỳ, 1.600kg nhập ngày 20/4

Giá trị xuất kho ngày 25/4 =  $500 \cdot 10 + 1.600 \cdot 13 = 25.800$

Vậy, giá trị xuất kho tháng 4/200X là: 38.700

2. Phương pháp bình quân gia quyền:

Đơn giá bình quân cả kỳ =  $(10.000 + 5.500 + 12.000 + 26.000) / (1.000 + 500 + 1.000 + 2.000) = 11,89$

Giá trị xuất kho tháng 4 =  $(1.200 + 2.100) \cdot 11,89 = 39.237$

3. Phương pháp FIFO:

Giá trị xuất kho tháng 4 =  $(10.000 + 200 \cdot 11) + (300 \cdot 11 + 1.000 \cdot 12 + 800 \cdot 13) = 12.200 + 25.700 = 37.900$



Các phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho khác nhau có ảnh hưởng khác nhau đối với các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Do đó, doanh nghiệp lựa chọn phương pháp tính giá xuất nào thì đòi hỏi phải áp dụng nhất quán trong suốt niên độ kế toán, nếu có sự thay đổi phải giải trình và thuyết minh, nêu rõ những tác động của sự thay đổi tới các báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

### **4.3. KẾ TOÁN CHI TIẾT HÀNG TỒN KHO**

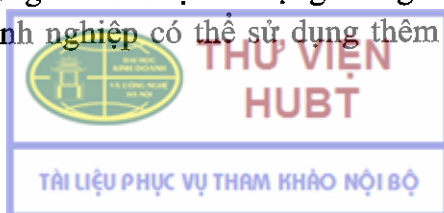
#### **4.3.1. Những vấn đề chung về kế toán chi tiết hàng tồn kho**

Hạch toán chi tiết hàng tồn kho là việc hạch toán kết hợp giữa thủ kho và bộ phận kế toán dựa trên cơ sở của chứng từ nhập, xuất kho; nhằm đảm bảo theo dõi chặt chẽ số hiện có và tình hình biến động từng loại, nhóm, thứ hàng tồn kho về số lượng và giá trị. Công việc theo dõi phải được tiến hành chi tiết cho từng lô hàng, nhóm hàng, loại mặt hàng, từng địa điểm quản lý, mục đích sử dụng, từng người phụ trách vật chất... Sự khớp đúng giữa giá trị và hiện vật, giữa thực tế và số liệu trên sổ sách, giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết là yêu cầu bắt buộc trong quá trình hạch toán.

Trong kế toán chi tiết hàng tồn kho, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến việc nhập, xuất hàng tồn kho đều phải lập chứng từ đầy đủ, kịp thời, đúng chế độ qui định. Các chứng từ kế toán về hàng tồn kho bao gồm:

- Phiếu nhập kho - Mẫu 01-VT;
- Phiếu xuất kho - Mẫu 02-VT;
- Biên bản kiểm nghiệm vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hóa - Mẫu 03-VT);
- Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ - Mẫu số 04- VT;
- Biên bản kê kê vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hóa - Mẫu 05-VT;
- Bảng kê mua hàng - Mẫu số 06 - VT;
- Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ dụng cụ- Mẫu số 07- VT

Ngoài các chứng từ bắt buộc sử dụng thống nhất theo qui định của nhà nước, các doanh nghiệp có thể sử dụng thêm các chứng từ hướng dẫn khác.



### 4.3.2. Các phương pháp kế toán chi tiết hàng tồn kho

#### a. Phương pháp mở thẻ song song

Phương pháp mở thẻ song song là phương pháp mà cả bộ phận kho mở và bộ phận kế toán đều mở thẻ chi tiết để theo dõi tình hình biến động và số dư của hàng tồn kho, định kỳ hai bên sẽ tiến hành đối chiếu để đảm bảo sự khớp đúng giữa thủ kho và kế toán. Cụ thể là:

- Ở bộ phận kho: Thủ kho mở "Thẻ kho" để ghi chép hàng ngày tình hình nhập, xuất, tồn kho của từng thứ vật tư, hàng hóa theo chỉ tiêu số lượng. Khi nhận chứng từ nhập, xuất vật tư, thủ kho phải kiểm tra tính hợp lý, hợp pháp của chứng từ rồi tiến hành ghi chép số thực nhập, thực xuất vào chứng từ và thẻ kho; cuối ngày tính ra số tồn kho để ghi vào cột tồn kho trên thẻ kho. Định kỳ, thủ kho gửi các chứng từ nhập, xuất để phân loại theo từng thứ hàng tồn kho cho phòng kế toán.

- Ở phòng kế toán: Kế toán sử dụng sổ (thẻ) kế toán chi tiết để ghi chép tình hình nhập xuất cho từng thứ hàng tồn kho theo cả 2 chỉ tiêu số lượng và giá trị. Khi nhận được chứng từ nhập, xuất của thủ kho gửi lên, kế toán kiểm tra lại chứng từ, hoàn chỉnh chứng từ; căn cứ vào các chứng từ nhập, xuất kho để ghi vào sổ kế toán chi tiết hàng tồn kho, mỗi chứng từ được ghi một dòng. Cuối tháng, kế toán lập "Bảng kê nhập - xuất - tồn kho" và tiến hành đối chiếu như sau:

- + Đối chiếu số kế toán chi tiết với thẻ kho của thủ kho;
- + Đối chiếu số liệu dòng tổng cộng trên bảng kê nhập - xuất - tồn kho với số liệu trên sổ kế toán tổng hợp;
- + Đối chiếu số liệu trên sổ kế toán chi tiết với số liệu kiểm kê thực tế.

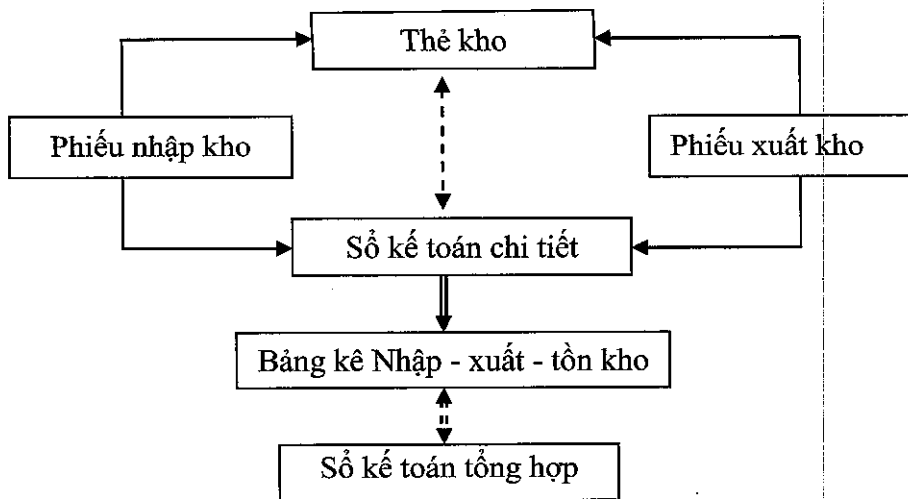
Phương pháp này có ưu điểm là ghi chép đơn giản, dễ kiểm tra, đối chiếu; tuy nhiên nhược điểm của phương pháp này là việc ghi chép giữa bộ phận kho và phòng kế toán còn trùng lặp về chỉ tiêu số lượng, khối lượng ghi chép cũng nhiều. Việc kiểm tra, đối chiếu chủ yếu tiến hành vào cuối tháng nên hạn chế chức năng kiểm tra kịp thời của kế toán.

Phương pháp này thích hợp đối với những doanh nghiệp có ít chủng loại vật tư, hàng hóa; ít nghiệp vụ; việc nhập, xuất diễn ra không thường xuyên.





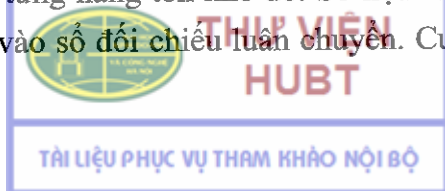
### Sơ đồ 4.1: Kế toán chi tiết hàng tồn kho theo phương pháp mở thẻ song song



- Ghi chú:**
- Ghi hàng ngày →
  - Ghi cuối tháng ⇒
  - Đối chiếu hàng ngày ← - - - - -
  - Đối chiếu cuối tháng ⇐ ⇒

#### b. Phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển

Phương pháp này được hình thành trên cơ sở cải tiến so với phương pháp thẻ song song nên về nguyên tắc thực hiện giống như phương pháp thẻ song song. Tức là, tại kho vẫn mở thẻ kho nhưng ở phòng kế toán mở sổ đối chiếu luân chuyển thay cho sổ (thẻ) chi tiết. Sổ này được ghi một lần vào cuối mỗi tháng, trên cơ sở tổng hợp các chứng từ nhập, xuất phát sinh trong tháng của từng danh điểm, mỗi danh điểm hàng tồn kho được ghi trên một dòng. Đối với những hàng tồn kho có tần suất nhập - xuất nhiều thì trước khi vào sổ đối chiếu luân chuyển, kế toán lập “Bảng kê nhập và xuất” cho từng hàng tồn kho đó. Số liệu tổng cộng trên bảng kê được dùng để ghi vào sổ đối chiếu luân chuyển. Cuối tháng, kế toán đối





chiếu số này với thẻ kho của thủ kho và lấy số liệu đối chiếu với kế toán tổng hợp.

### ***c. Phương pháp sổ số dư***

Nội dung phương pháp là ở bộ phận kho sử dụng "Thẻ kho" để ghi chép như hai phương pháp trên; đồng thời, cuối tháng thủ kho còn ghi vào "Sổ số dư" số hàng tồn kho cuối tháng của từng thứ hàng tồn kho ở cột số lượng. "Sổ số dư" do kế toán lập cho từng kho, được mở cho cả năm; trên sổ này vật tư, hàng hóa được sắp xếp thứ, nhóm, loại, sau mỗi nhóm, loại, có dòng cộng nhóm, cộng loại; cuối mỗi tháng "Sổ số dư" được chuyển cho thủ kho để ghi chép. Định kỳ, kế toán xuống kho kiểm tra việc ghi chép trên "Thẻ kho" của thủ kho và trực tiếp nhận chứng từ nhập, xuất kho; sau đó, kế toán ký xác nhận vào từng thẻ kho và ký vào phiếu giao nhận chứng từ.

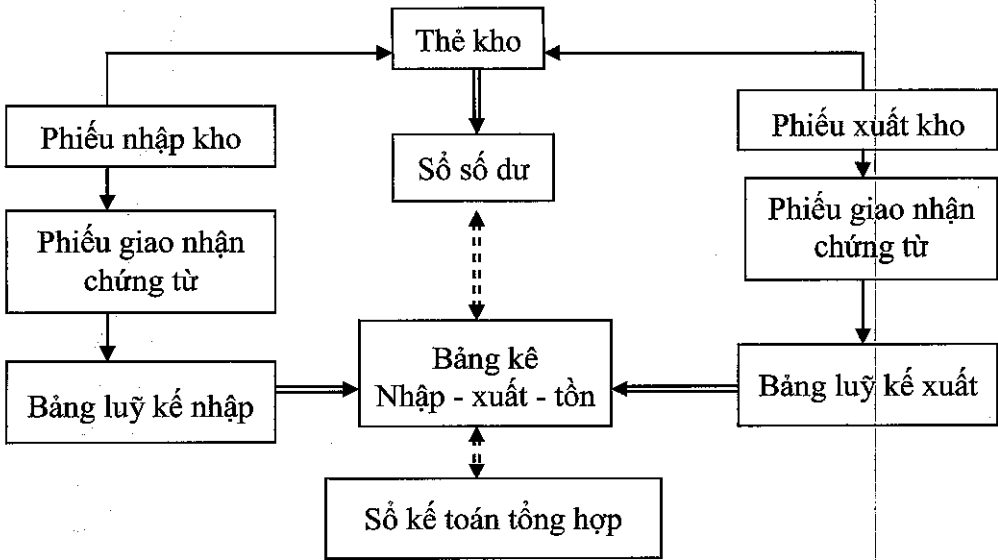
Sau khi nhận chứng từ nhập, xuất kho, nhân viên kế toán kiểm tra lại chứng từ, hoàn chỉnh chứng từ và tổng hợp giá trị (giá hạch toán) theo từng nhóm, loại vật tư, hàng hóa để ghi chép vào cột số tiền trên "Phiếu giao nhận chứng từ", số liệu này được ghi vào "Bảng kê lũy kế nhập" và "Bảng kê lũy kế xuất" vật tư, hàng hóa.

Cuối tháng, căn cứ vào bảng kê lũy kế nhập, bảng kê lũy kế xuất để cộng tổng số tiền theo từng nhóm vật tư, hàng hóa để ghi vào "Bảng kê nhập - xuất - tồn kho". Đồng thời, sau khi nhận được "Sổ số dư" do thủ kho chuyển đến, kế toán căn cứ vào cột số dư về số lượng và đơn giá hạch toán của từng nhóm vật tư, hàng hóa tương ứng để tính ra số tiền ghi vào cột số dư bằng tiền.

Kế toán đối chiếu số liệu trên cột số dư bằng tiền của "Sổ số dư" với cột tồn trên "Bảng kê nhập - xuất - tồn kho"; đối chiếu số liệu trên "Bảng kê nhập - xuất - tồn kho" với số liệu trên sổ kế toán tổng hợp.



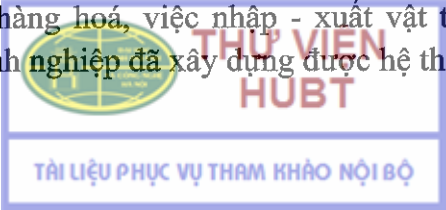
**Sơ đồ 4.2: Kế toán chi tiết vật tư theo phương pháp sổ số dư**



- Ghi chú:** Ghi hàng ngày                     $\longrightarrow$
- Ghi cuối tháng                     $\Longrightarrow$
- Đối chiếu hàng ngày                     $\longleftarrow \text{---} \text{---} \text{---}$
- Đối chiếu cuối tháng                     $\longleftarrow \text{=} \text{=} \longrightarrow$

Phương pháp này có ưu điểm là giảm được khối lượng ghi chép do kế toán chỉ ghi theo chỉ tiêu số tiền và ghi theo nhóm vật tư, hàng hóa; tạo ra sự kết hợp chặt chẽ giữa hạch toán nghiệp vụ và hạch toán kế toán; kế toán thực hiện kiểm tra được thường xuyên việc ghi chép và bảo quản trong kho của thủ kho; công việc được dàn đều trong tháng. Tuy nhiên, phương pháp này cũng có những nhược điểm như: Kế toán chưa theo dõi chi tiết đến từng thứ vật tư, hàng hoá nên để có thông tin về tình hình nhập, xuất, tồn của thứ vật tư, hàng hóa nào thì căn cứ vào số liệu trên thẻ kho; việc kiểm tra, phát hiện sai sót, nhầm lẫn giữa kho và phòng kế toán rất phức tạp.

Điều kiện để áp dụng phương pháp này là: Doanh nghiệp có nhiều chủng loại vật tư, hàng hoá, việc nhập - xuất vật tư, hàng hoá diễn ra thường xuyên; doanh nghiệp đã xây dựng được hệ thống giá hạch toán và



xây dựng được hệ thống danh điểm vật tư, hàng hoá hợp lý; trình độ chuyên môn nghiệp vụ của cán bộ kế toán vững vàng.

#### 4.4. KẾ TOÁN TỔNG HỢP HÀNG TỒN KHO

Như đã nêu ở đầu chương, hàng tồn kho bao gồm nhiều loại như: Nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, bán thành phẩm, thành phẩm, hàng hóa,... doanh nghiệp đang nắm giữ để bán ra, đưa vào sản xuất kinh doanh hoặc đang trong quá trình sản xuất. Tuy nhiên, nếu hàng tồn kho là bán thành phẩm và thành phẩm thì chúng đang nằm trong quá trình sản xuất nên thường gắn với việc tập hợp chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm. Hàng hóa mua vào để bán ra gắn với quá trình mua, bán hàng của các doanh nghiệp, nhất là doanh nghiệp thương mại. Vì vậy, ở đây chúng ta chỉ tập trung làm rõ quá trình kế toán tổng hợp hàng tồn kho là các nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ. Đối với hàng tồn kho là bán thành phẩm và thành phẩm sẽ được đề cập trong chương kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm; với hàng tồn kho là hàng hóa đã được đề cập trong chương kế toán mua bán hàng.

##### 4.4.1. Khái niệm, đặc điểm của nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ

- Nguyên vật liệu là những đối tượng đã trải qua quá trình chế biến được doanh nghiệp sử dụng phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh.

Nguyên vật liệu có những đặc điểm sau:

+ Nguyên vật liệu khi tham gia vào quá trình sản xuất kinh doanh không giữ nguyên được hình thái vật chất ban đầu mà chuyển hóa thành các sản phẩm mới.

+ Nguyên vật liệu chỉ tham gia vào một chu kỳ sản xuất kinh doanh, giá trị của chúng được chuyển dịch toàn bộ một lần vào giá trị sản phẩm mới tạo ra hoặc vào chi phí kinh doanh trong kỳ.

+ Nguyên vật liệu trong các doanh nghiệp bao gồm nhiều chủng loại có tính chất vật lý và hoá học khác nhau, do đặc điểm sử dụng một cách thường xuyên trong hoạt động sản xuất kinh doanh nên bao giờ cũng cần có nguyên vật liệu dự trữ.

- Công cụ dụng cụ là tư liệu lao động cho quá trình sản xuất kinh doanh, chúng là những dụng cụ và các đồ dùng không đủ tiêu chuẩn để ghi nhận là tài sản cố định.



Công cụ dụng cụ có đặc điểm khác với nguyên vật liệu là công cụ dụng cụ khi tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh nó mang một số đặc điểm giống tài sản cố định ở chỗ một số loại công cụ dụng cụ có thể tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh và vẫn giữ nguyên được hình thái vật chất ban đầu. Đồng thời, công cụ dụng cụ cũng mang một số đặc điểm giống nguyên vật liệu ở chỗ một số loại công cụ dụng cụ có giá trị thấp, thời gian sử dụng ngắn; do đó cần thiết phải dự trữ cho quá trình sản xuất kinh doanh, và chúng cũng được xếp vào là tài sản lưu động.

#### **4.4.2. Phân loại nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ**

##### ***a. Phân loại đối với nguyên vật liệu***

Khi tiến hành phân loại nguyên vật liệu, doanh nghiệp có thể căn cứ vào các tiêu thức khác nhau, cụ thể là:

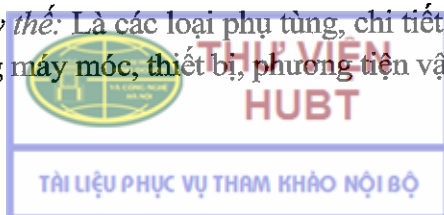
- *Theo nội dung kinh tế và yêu cầu quản trị doanh nghiệp*: Nguyên vật liệu được chia thành các loại: Nguyên vật liệu chính, nguyên vật liệu phụ, nhiên liệu, phụ tùng thay thế, vật liệu và thiết bị xây dựng, vật liệu khác.

- *Nguyên liệu, vật liệu chính*: Là đối tượng lao động chủ yếu cấu thành nên thực thể chính của sản phẩm sản xuất ra bao gồm cả nửa thành phẩm mua ngoài. Các doanh nghiệp khác nhau thì sử dụng nguyên vật liệu chính không giống nhau. Có thể nguyên vật liệu này đối với ngành này là nguyên vật liệu chính nhưng đối với ngành khác lại là nguyên vật liệu phụ.

- *Nguyên liệu, vật liệu phụ*: Là những loại nguyên vật liệu khi sử dụng chỉ có tác dụng phụ có thể làm tăng chất lượng sản phẩm, hoàn chỉnh sản phẩm, làm cho sản phẩm thêm đa dạng về mẫu mã và phong phú về chủng loại, hoặc đảm bảo cho các công cụ dụng cụ hoạt động được bình thường, như: Thuốc nhuộm, thuốc tẩy, cúc áo, chỉ may, giẻ lau, xà phòng...

- *Nhiên liệu*: Là những loại vật liệu có tác dụng cung cấp nhiệt lượng trong quá trình sản xuất kinh doanh, gồm: Xăng, dầu, than, củi, khí gas...

- *Phụ tùng thay thế*: Là các loại phụ tùng, chi tiết được sử dụng để thay thế, sửa chữa những máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải, truyền dẫn...



- *Vật liệu và thiết bị xây dựng cơ bản*: Bao gồm những vật liệu, thiết bị, công cụ, khí cụ, vật kết cấu dùng cho công tác xây dựng cơ bản.

- *Vật liệu khác*: là những loại vật liệu chưa được xếp vào các loại trên thường là những vật liệu được loại ra từ quá trình sản xuất, hoặc phế liệu thu hồi từ thanh lý tài sản cố định.

- *Theo nguồn hình thành*: Nguyên vật liệu được chia làm hai nguồn: Nguồn từ bên ngoài và nguồn tự chế. Cách phân loại này làm căn cứ cho việc lập kế hoạch thu mua và kế hoạch sản xuất nguyên vật liệu, là cơ sở để xác định trị giá vốn thực tế nguyên vật liệu nhập kho.

- *Nguyên vật liệu nhập từ bên ngoài*: Là nguyên vật liệu được hình thành do mua ngoài, nhận vốn góp liên doanh, nhận biếu tặng,...

- *Nguyên vật liệu tự chế*: Là những nguyên vật liệu do doanh nghiệp tự sản xuất.

• *Theo mục đích, công dụng của nguyên vật liệu*: Theo tiêu thức này có thể chia nguyên vật liệu thành: Nguyên vật liệu dùng cho sản xuất kinh doanh và nguyên vật liệu dùng cho mục đích khác.

- Nguyên vật liệu dùng cho nhu cầu sản xuất kinh doanh gồm:

+ Nguyên vật liệu dùng trực tiếp cho sản xuất chế tạo sản phẩm;

+ Nguyên vật liệu dùng cho quản lý ở các phân xưởng, cho bộ phận bán hàng, bộ phận quản lý doanh nghiệp.

- Nguyên vật liệu dùng cho nhu cầu khác, như: Nhượng bán; đem góp vốn liên doanh; đem biếu tặng.

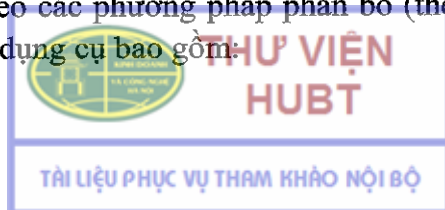
### **b. Phân loại đối với công cụ dụng cụ**

Cũng tương tự như phân loại nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ có thể được phân chia thành các loại khác nhau dựa trên các tiêu chí khác nhau.

- Theo yêu cầu quản lý và yêu cầu ghi chép kế toán, công cụ dụng cụ gồm có: Công cụ dụng cụ; bao bì luân chuyển; đồ dùng cho thuê.

- Theo mục đích và nơi sử dụng công cụ dụng cụ gồm có: Công cụ dụng cụ dùng cho sản xuất kinh doanh; công cụ dụng cụ dùng cho quản lý; công cụ dụng cụ dùng cho các nhu cầu khác.

- Phân loại theo các phương pháp phân bổ (theo giá trị và thời gian sử dụng), công cụ dụng cụ bao gồm:



+ Loại phân bổ 1 lần (phân bổ 100% giá trị): Là những công cụ dụng cụ có giá trị nhỏ, thời gian sử dụng ngắn;

+ Loại phân bổ nhiều lần: Là những công cụ dụng cụ có thời gian sử dụng dài, giá trị lớn.

- Phân loại theo nguồn hình thành: Tương tự như phân loại nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ cũng bao gồm loại mua ngoài và loại tự chế.

#### **4.4.3. Phương pháp kế toán tổng hợp đối với nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ**

##### **4.4.3.1. Kế toán tổng hợp nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ theo phương pháp kê khai thường xuyên**

###### **a. Tài khoản sử dụng**

Trong kế toán tổng hợp nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ theo phương pháp kê khai thường xuyên sử dụng những tài khoản sau đây:

- Tài khoản “Nguyên liệu vật liệu” (TK 152): Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình tăng giảm nguyên vật liệu theo trị giá vốn thực tế. Tài khoản này có kết cấu như sau:

###### **Bên Nợ:**

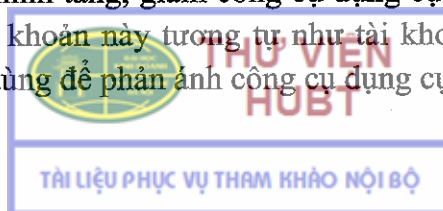
- Trị giá vốn thực tế nguyên vật liệu nhập trong kỳ;
- Số tiền điều chỉnh tăng giá nguyên vật liệu khi đánh giá lại;
- Trị giá nguyên vật liệu thừa phát hiện khi kiểm kê.

###### **Bên Có:**

- Trị giá vốn thực tế nguyên vật liệu xuất trong kỳ;
- Số tiền giảm giá, chiết khấu thương mại hàng mua;
- Số tiền điều chỉnh giảm giá nguyên vật liệu khi đánh giá lại;
- Trị giá nguyên vật liệu thiếu phát hiện khi kiểm kê.

**Dư Nợ:** Phản ánh trị giá vốn thực tế của nguyên vật liệu tồn kho cuối kỳ.

- Tài khoản “Công cụ dụng cụ” (TK 153): Tài khoản này phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm công cụ dụng cụ theo trị giá vốn thực tế. Kết cấu của tài khoản này tương tự như tài khoản “Nguyên liệu vật liệu” nhưng được dùng để phản ánh công cụ dụng cụ.



- Tài khoản “Hàng đang đi đường” (TK 151): Tài khoản này phản ánh giá trị hàng hoá, vật tư đã mua nhưng đến cuối kỳ vẫn đang đi đường, chưa về nhập kho. Tài khoản này có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Phản ánh trị giá vật tư, hàng hoá đã mua nhưng cuối tháng đang đi đường

**Bên Có:** Phản ánh trị giá vật tư, hàng hoá đang đi đường tháng trước, tháng này đã về doanh nghiệp.

**Dư Nợ:** Phản ánh trị giá vật tư, hàng hoá đang đi đường hiện có cuối kỳ

- Tài khoản “Phải trả người bán” (TK 331): Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình thanh toán với người bán, người cung cấp nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hóa... Kết cấu của tài khoản “Phải trả người bán” như sau:

**Bên Nợ:**

- Số tiền người nhận thầu đã trả hoặc ứng trước

- Số tiền người bán chấp nhận giảm giá

- Chiết khấu thanh toán được người bán chấp nhận trừ vào nợ phải trả

- Số kết chuyển về giá trị vật tư, hàng hoá thiếu hụt kém phẩm chất khi kiểm nhận và trả lại cho người bán.

**Bên Có:**

- Số tiền phải trả cho người bán hoặc người nhận thầu

- Điều chỉnh giá tạm tính về số hàng hoá, vật tư đã nhận khi có hoá đơn hoặc thông báo chính thức

**Dư Có:** Phản ánh số tiền còn phải trả cho người bán và người nhận thầu.

**Dư Nợ:** Phản ánh số tiền đã trả hoặc ứng trước lớn hơn số phải trả.

Tài khoản “Phải trả người bán” được mở chi tiết cho từng đối tượng bán hàng.

- Ngoài ra, kế toán tổng hợp nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ theo phương pháp này còn sử dụng các tài khoản liên quan khác như: “Thuế GTGT được khấu trừ”, “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”, “Tạm ứng”,



và các tài khoản phản ánh chi phí sản xuất kinh doanh, chi phí quản lý của doanh nghiệp...

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

• *Kế toán các nghiệp vụ tăng nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ*

Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ được tăng lên hay nhập kho có thể do nhiều nguyên nhân khác nhau như: Do mua ngoài, do được biếu tặng, tài trợ, do được cấp, nhận vốn góp liên doanh, do tự sản xuất, thuê ngoài gia công chế biến... Trong mọi trường hợp, doanh nghiệp phải thực hiện đầy đủ thủ tục kiểm nhận nhập kho, lập các chứng từ theo đúng qui định. Căn cứ vào các chứng từ nhập, hoá đơn GTGT và các chứng từ liên quan khác, kế toán phản ánh trị giá vốn thực tế của vật tư vào các tài khoản, sổ kế toán tổng hợp có liên quan. Cuối tháng tiến hành tổng hợp số liệu để kiểm tra đối chiếu với số liệu của kế toán chi tiết.

Các trường hợp tăng nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ do mua ngoài, có thể xảy ra hiện tượng hàng nhận về bị thừa, thiếu; doanh nghiệp được hưởng chiết khấu thương mại, hàng về mà hóa đơn chưa về... Những trường hợp này được đề cập đến ở chương mua, bán hàng nên trong phạm vi chương này chỉ trình bày một số trường hợp tăng nguyên vật liệu và công cụ dụng cụ cơ bản. Cụ thể là:

- Khi doanh nghiệp nhập vật liệu, CCDC do tự sản xuất hoặc thuê ngoài gia công chế biến. Căn cứ vào trị giá vốn thực tế nhập kho, kế toán ghi tăng nguyên vật liệu theo giá thành thực tế:

Nợ TK Nguyên liệu vật liệu, CCDC (TK 152, 153)

Có TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154)

- Trường hợp nhập vật liệu, CCDC do nhận vốn góp liên doanh, căn cứ vào giá do hội đồng liên doanh đánh giá, kế toán ghi:

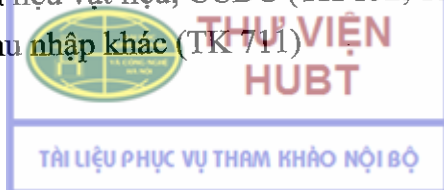
Nợ TK Nguyên liệu vật liệu, CCDC (TK 152, 153)

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

- Nếu nhập nguyên vật liệu, CCDC do được biếu, tặng, tài trợ, căn cứ vào giá do hội đồng định giá xác định, kế toán ghi:

Nợ TK Nguyên liệu vật liệu, CCDC (TK 152, 153)

Có TK Thu nhập khác (TK 711)





- Trường hợp nhập kho nguyên vật liệu đã xuất ra sử dụng không hết đem nhập lại kho, căn cứ vào giá xuất kho trước đây, kế toán ghi:

Nợ TK Nguyên liệu vật liệu (TK 152)

Có TK Chi phí thích hợp (TK 621, 627, 641, 642,...)

• *Kế toán các nghiệp vụ làm giảm nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ*

Ngược lại với các nguyên nhân làm tăng, các trường hợp làm giảm nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ thường là do xuất dùng vào sản xuất kinh doanh, cho bán hàng, cho các hoạt động quản lý hoặc bán ra,... Riêng việc giảm nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ do bán ra tương tự như hoạt động bán hàng đã được đề cập trong chương kế toán bán hàng, ở đây chúng ta chỉ xét các trường hợp điển hình là do xuất dùng cho quá trình sản xuất kinh doanh hay cho chi phí bán hàng, chi phí quản lý

- Đối với nguyên vật liệu khi xuất dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh hay chi phí quản lý, căn cứ vào giá thực tế xuất kho kế toán tính giá trị nguyên vật liệu xuất dùng vào chi phí của bộ phận có liên quan, ghi:

Nợ TK Chi phí NVL trực tiếp (TK 621): Dùng cho sản xuất kinh doanh

Nợ TK Chi phí quản lý thích hợp (TK 627, 641, 642): Dùng cho quản lý

Có TK Nguyên liệu vật liệu (TK 152): Giá trị NVL xuất dùng

- Đối với công cụ dụng cụ xuất dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh hay chi phí quản lý, cần phân biệt loại phân bổ một lần hay nhiều lần để có phương pháp hạch toán phù hợp. Cụ thể là:

+ Đối với loại phân bổ một lần, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 627, 641, 642)

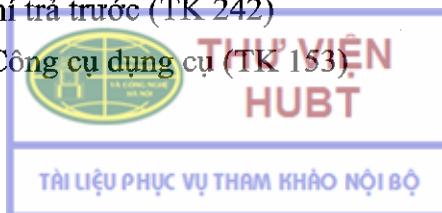
Có TK Công cụ dụng cụ (TK 153)

+ Đối với loại phân bổ nhiều lần, kế toán ghi:

Khi xuất kho, kế toán ghi theo giá vốn thực tế xuất kho

Nợ TK Chi phí trả trước (TK 242)

Có TK Công cụ dụng cụ (TK 153)



Căn cứ vào thời gian sử dụng dự kiến, kế toán phải xác định giá trị CCDC được phân bổ vào chi phí của từng kỳ theo công thức:

$$\text{Giá trị công cụ dụng cụ phân bổ hàng kỳ} = \frac{\text{Trị giá vốn thực tế của công cụ dụng cụ xuất dùng}}{\text{Số kỳ sử dụng (dự kiến)}}$$

Định kỳ, căn cứ vào số phải phân bổ vào chi phí sản xuất kinh doanh của mỗi kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 627, 641, 642): Giá trị phân bổ hàng kỳ

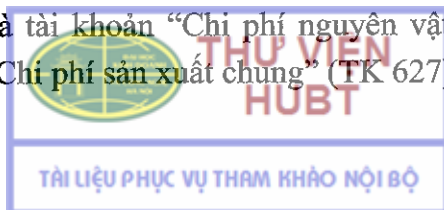
Có TK Chi phí trả trước (TK 242): Giá trị phân bổ hàng kỳ

Trường hợp CCDC bị mất, hỏng, hết thời gian sử dụng theo quy định, kế toán tiến hành phân bổ nốt phần giá trị còn lại của CCDC.

$$\begin{array}{l} \text{Trị giá CCDC} \\ \text{phân bổ nốt} \\ \text{(báo hỏng)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trị giá} \\ \text{CCDC} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Trị giá} \\ \text{CCDC đã} \\ \text{phân bổ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Khoản bồi} \\ \text{thường vật chất,} \\ \text{phế liệu thu hồi} \end{array}$$

#### 4.4.3.2. Kế toán tổng hợp nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Việc hạch toán nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ theo phương pháp kiểm kê định kỳ được tiến hành tương tự như đối với hàng hóa đã trình bày ở chương 2, sử dụng tài khoản “Mua hàng” để theo dõi quá trình mua sắm nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ. Nhưng hàng hóa mua được về chủ yếu là để bán do đó cuối kỳ kiểm kê, xác định giá trị hàng hóa tiêu thụ, giá vốn của số hàng này được kết chuyển từ tài khoản “Mua hàng” sang tài khoản “Giá vốn hàng bán”. Điểm khác biệt cơ bản là nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ mua vào để sử dụng cho quá trình sản xuất, do đó vào cuối kỳ căn cứ vào kết quả kiểm kê, giá trị nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ xuất dùng sẽ được hạch toán kết chuyển từ tài khoản “Mua hàng” (TK 611) sang các tài khoản chi phí có liên quan, trong đó chủ yếu là tài khoản “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp” (TK 621) và tài khoản “Chi phí sản xuất chung” (TK 627).



## 4.5. KIỂM KÊ VÀ DỰ PHÒNG GIÁM GIÁ HÀNG TỒN KHO

### 4.5.1. Kiểm kê hàng tồn kho

Kiểm kê tài sản nói chung và kiểm kê vật tư, hàng hoá nói riêng là việc cân, đo, đong, đếm số lượng, xác nhận và đánh giá chất lượng, giá trị của tài sản, nguồn hình thành tài sản có tại thời điểm kiểm kê để kiểm tra, đối chiếu với số liệu trong sổ kế toán nhằm đảm bảo sự khớp đúng giữa tài sản hiện vật với số liệu trên sổ sách để quản lý an toàn tài sản của doanh nghiệp. Thông qua kiểm kê vật tư, hàng hoá để ngăn ngừa những hiện tượng tiêu cực và xử lý kịp thời những vật tư, hàng hoá thiếu hụt, kém (mát) phẩm chất.

Các trường hợp cần được thực hiện kiểm kê hàng tồn kho gồm:

- Kiểm kê định kỳ (cuối kỳ, cuối năm) trước khi lập báo cáo tài chính.
- Chia, tách, hợp nhất, sát nhập, giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động, hoặc mua, bán, khoán, cho thuê doanh nghiệp.
- Chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp
- Xảy ra hoả hoạn, lũ lụt và các thiệt hại bất thường.
- Ngoài ra, việc kiểm nhận trước khi nhập kho vật tư, hàng hoá cũng có thể coi được là một trường hợp kiểm kê.

Sau khi kiểm kê doanh nghiệp phải lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm kê, trường hợp có chênh lệch số liệu thực tế kiểm kê với số liệu ghi sổ kế toán (hoặc chứng từ), phải xác định nguyên nhân, phản ánh số chênh lệch và kết quả xử lý vào sổ kế toán.

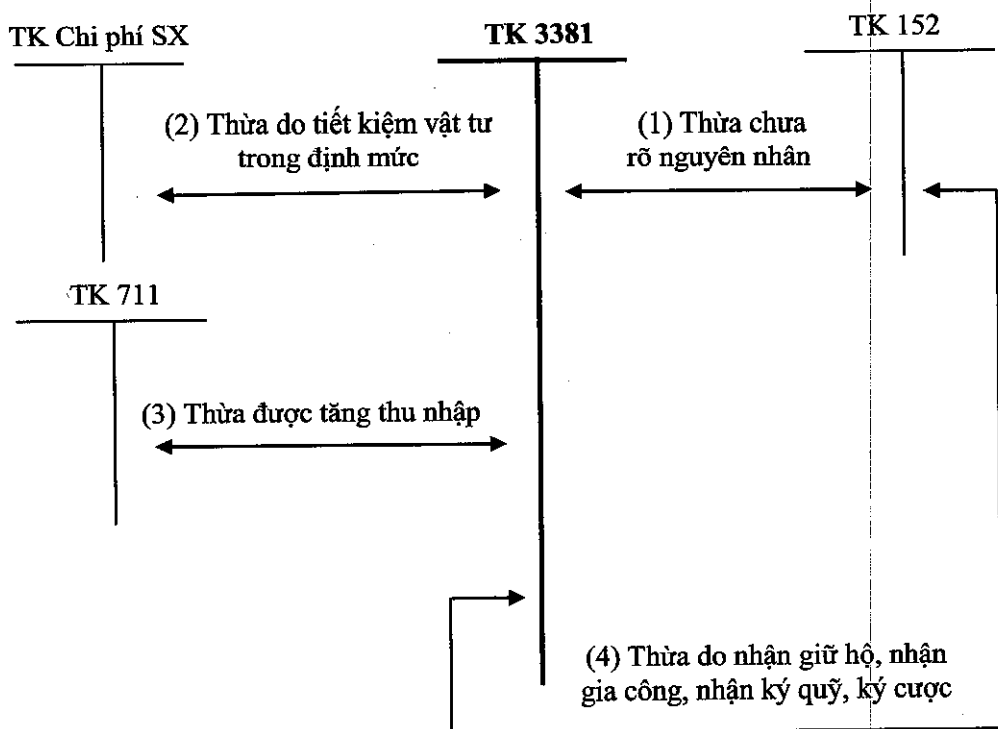
Kế toán các trường hợp phát sinh trong kiểm kê như sau:

- Trường hợp kiểm kê phát hiện thừa nguyên vật liệu, CCDC:

Khi kiểm kê phát hiện thừa, phải lập biên bản kiểm kê, xác định nguyên nhân để hạch toán cho phù hợp với nguyên nhân về số nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ thừa. Trường hợp chưa xác định được nguyên nhân, kế toán sẽ ghi tăng hàng tồn kho đồng thời theo dõi trên tài khoản “Tài sản thừa chưa xử lý” (TK 3381). Sau đó, tùy thuộc vào nguyên nhân thừa cụ thể để hạch toán tất toán tài khoản này cho phù hợp. Việc hạch toán vật tư, hàng hóa phát hiện thừa qua kiểm kê được tóm tắt theo sơ đồ 4.3 như sau:



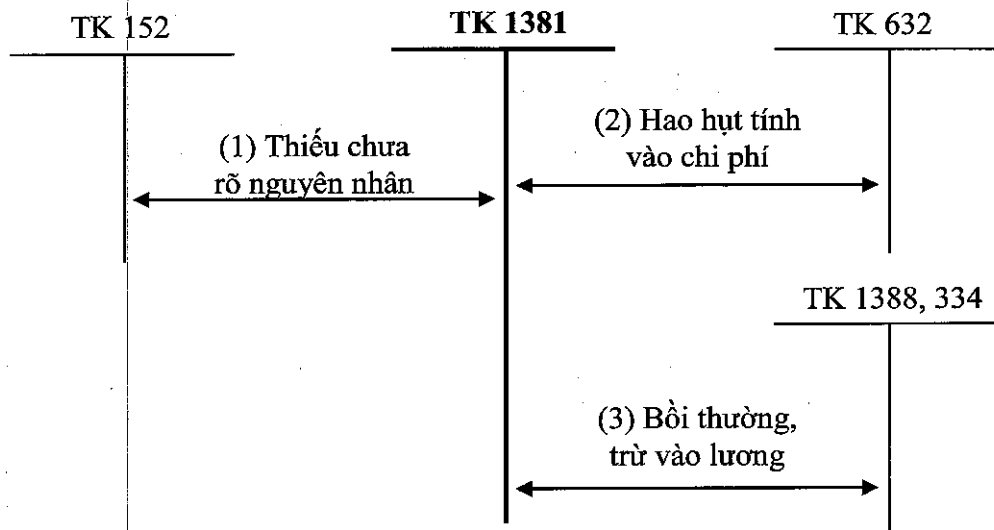
### Sơ đồ 4.3: Kế toán nguyên vật liệu phát hiện thừa khi kiểm kê



- Trường hợp kiểm kê phát hiện thiếu nguyên vật liệu, CCDC:

Tương tự trường hợp kiểm kê phát hiện thừa, kế toán phải căn cứ vào số lượng và nguyên nhân thiếu trên biên bản kiểm kê để hạch toán cho phù hợp. Trường hợp chưa xác định được nguyên nhân, kế toán sẽ ghi giảm hàng tồn kho đồng thời chuyển số hàng thiếu sang theo dõi trên tài khoản “Tài sản thiếu chờ xử lý” (TK 1381). Sau đó, tùy thuộc vào nguyên nhân thiếu cụ thể và đối tượng chịu trách nhiệm để hạch toán tất toán tài khoản này. Việc hạch toán có thể được tóm tắt trong sơ đồ 4.4 như sau:

#### Sơ đồ 4.4: Kế toán nguyên vật liệu phát hiện thiếu khi kiểm kê



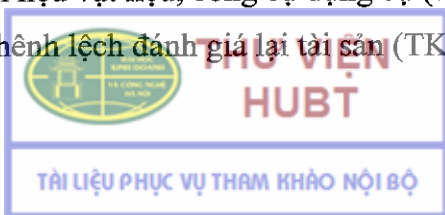
#### 4.5.2. Kế toán khi đánh giá lại hàng tồn kho

Do sự biến động giá cả trên thị trường, nên việc đánh giá lại giá trị của hàng tồn kho trong các trường hợp giá cả có sự thay đổi là rất cần thiết để xác định đúng giá trị thực của số hàng hóa, vật tư tồn kho phù hợp với giá thị trường. Khi doanh nghiệp tiến hành đánh giá lại vật tư, hàng hóa phải có biên bản đánh giá lại tài sản của hội đồng đánh giá lại. Phần chênh lệch đánh giá lại tài sản sẽ được điều chỉnh vào nguồn vốn chủ sở hữu và kế toán sử dụng tài khoản “Chênh lệch đánh giá lại tài sản” (TK 412) để theo dõi sự biến động này. Cụ thể về hạch toán các trường hợp thay đổi tăng, giảm giá trị của hàng tồn kho khi đánh giá lại được ghi nhận như sau:

- Nếu giá trị đánh giá lại của hàng tồn kho tăng (cao hơn giá trị đang ghi sổ), phải điều chỉnh tăng giá trị hàng tồn kho, kế toán ghi theo số chênh lệch:

Nợ TK Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ (TK 152, 153)

Có TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412)



- Nếu giá trị đánh giá lại của hàng tồn kho giảm (thấp hơn giá trị đang ghi sổ), phải điều chỉnh giảm giá trị hàng tồn kho, kế toán ghi theo số chênh lệch:

Nợ TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412)

Có TK Nguyên liệu vật liệu, Công cụ dụng cụ (TK 152, 153)

Số dư của tài khoản “Chênh lệch đánh giá lại tài sản” cuối kỳ được phản ánh ở mục “Vốn chủ sở hữu” trên Bảng cân đối kế toán, nên sẽ làm tăng nguồn vốn này nếu dư có và giảm nguồn vốn này nếu dư nợ (được ghi số âm).

#### **4.5.3. Kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho**

##### ***a. Bản chất và phương pháp xác định dự phòng giảm giá hàng tồn kho***

Theo nguyên tắc giá gốc, hàng tồn kho của doanh nghiệp phải được ghi nhận và trình bày theo giá gốc. Trong các trường hợp giá cả có sự biến động cần được đánh giá lại để phản ánh đúng với giá thị trường và được điều chỉnh vào nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp. Tuy nhiên, trong các trường hợp giá của hàng tồn kho giảm, nếu không có nguồn bù đắp thì sẽ tác động xấu tới tình hình tài chính của doanh nghiệp. Mặt khác, trong trường hợp giá trị thuần có thể thu hồi của hàng tồn kho giảm xuống thấp hơn so với giá gốc, việc ghi nhận theo giá gốc sẽ dẫn đến ghi nhận quá cao giá trị tài sản của doanh nghiệp và không đảm bảo tính thận trọng của thông tin kế toán. Do đó, một mặt để có nguồn bù đắp nhằm tránh những tác động xấu đến tình hình tài chính của doanh nghiệp, mặt khác để tuân theo nguyên tắc thận trọng trong kế toán đòi hỏi phải trích lập dự phòng giảm giá cho hàng tồn kho. Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 về hàng tồn kho cũng yêu cầu doanh nghiệp ít nhất là vào cuối kỳ kế toán năm, phải ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho và nếu giá trị này nhỏ hơn giá gốc thì phải lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Như vậy, việc trích lập dự phòng thực chất là việc ghi nhận chi phí phát sinh do hàng tồn kho bị giảm giá trị đồng thời điều chỉnh giá trị khoản mục tài sản này về giá trị có thể thực hiện được.

Theo VAS 02- 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 đi chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng”. Việc ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho phải dựa trên bằng chứng tin cậy thu thập tại thời điểm ước tính. Việc ước tính này phải tính đến sự biến động của giá cả hoặc chi phí trực tiếp liên quan đến các sự kiện diễn ra sau ngày kết thúc năm tài chính, mà các sự kiện này được xác nhận với các điều kiện hiện có ở thời điểm hiện tại. Khi ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được phải tính đến mục đích của việc dự trữ hàng tồn kho. Chẳng hạn, giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho dự trữ để đảm bảo cho các hợp đồng không thể hủy bỏ thì phải dựa vào giá trị hợp đồng. Nếu số hàng tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng thì giá trị thuần có thể thực hiện được của số chênh lệch giữa hàng tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng được đánh giá trên cơ sở giá bán ước tính.

Nguyên vật liệu và công cụ dụng cụ dự trữ để sử dụng cho mục đích sản xuất sản phẩm không được đánh giá thấp hơn giá gốc nếu sản phẩm do chúng góp phần cấu tạo nên sẽ được bán bằng hoặc cao hơn giá thành sản xuất của sản phẩm. Khi có sự giảm giá của nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ mà giá thành sản xuất sản phẩm cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được, thì nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ tồn kho được đánh giá giảm xuống bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng.

Số dự phòng cần trích lập, được xác định như sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số dự} & & \text{Số lượng} & & \text{Đơn giá gốc} & & \text{Giá trị thuần} \\ \text{phòng cần} & = & \text{hàng} & \times & \text{hàng} & - & \text{có thể thực} \\ \text{trích lập} & & \text{tồn kho} & & \text{tồn kho} & & \text{hiện được} \end{array}$$

Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện cho từng loại mặt hàng, từng thứ vật tư, nguyên liệu, hàng hóa và được thực hiện vào cuối niên độ kế toán trước khi lập báo cáo tài chính năm. Đồng thời, việc lập dự phòng chỉ áp dụng cho vật tư, hàng hóa thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp.



### **b. Hạch toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho**

Để phản ánh tình hình trích lập dự phòng và xử lý số dự phòng giảm giá hàng tồn kho, kế toán sử dụng tài khoản “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho”- TK 2294. Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành dùng để phản ánh việc trích lập và sử dụng, hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Kết cấu của tài khoản này như sau:

**Bên Nợ:** Phản ánh số hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, xử lý tổn thất thực sự xảy ra.

**Bên Có:** Phản ánh số trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho tính vào chi phí

**Số dư Có:** phản ánh giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho hiện có.

Phương pháp hạch toán quá trình trích lập, sử dụng và hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho diễn ra như sau:

- Cuối niên độ kế toán (ngày 31/12), căn cứ vào số lượng vật tư, hàng hoá tồn kho và khả năng giảm giá của từng thứ vật tư, hàng hoá để xác định mức trích lập dự phòng (theo chế độ tài chính) tính vào chi phí, kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632)

Có TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (TK 2294)

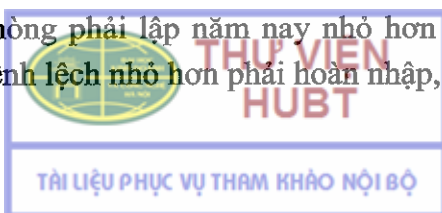
- Cuối niên độ kế toán sau, tiếp tục tính toán mức cần lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho cho năm tiếp theo, so sánh với số dự phòng đã lập cuối kỳ kế toán của năm trước để xử lý:

+ Nếu số dự phòng phải lập năm nay lớn hơn số dự phòng đã lập năm trước (số dư còn lại) thì số chênh lệch lớn hơn cần được trích lập bổ sung, kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Số dự phòng trích thêm

Có TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (TK 2294): Số dự phòng trích thêm

+ Nếu số dự phòng phải lập năm nay nhỏ hơn số dự phòng đã lập năm trước thì số chênh lệch nhỏ hơn phải hoàn nhập, kế toán ghi:





Nợ TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (TK 2294): Số dự phòng hoàn nhập

Có TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Số dự phòng hoàn nhập

- Trường hợp tổn thất thực sự xảy ra, căn cứ vào quyết định của cấp trên dùng dự phòng để bù đắp, kế toán ghi:

Nợ TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (TK 2294): Số đã dự phòng

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Số chưa dự phòng hoặc dự phòng không đủ

Có TK Nguyên liệu vật liệu, công cụ dụng cụ (TK 152, 153): Số tổn thất được xử lý

**Ví dụ 4.2:** Ngày 31/12/N doanh nghiệp K có tài liệu sau:

- Giá trị tồn kho nguyên vật liệu A: 1000 triệu đồng

- Giá trị thuần có thể thực hiện được của vật tư này được xác định: 850 triệu đồng

- Số dư tài khoản “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho” còn lại là 40 triệu đồng.

Như vậy, số tiền cần trích lập dự phòng cho NVL A là:

$1000 - 850 = 250$  triệu đồng

Kế toán phản ánh tình hình trích lập dự phòng bổ sung như sau:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): 210 trđ

Có TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (TK 159): 210 trđ

#### 4.6. TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH ĐỐI VỚI HÀNG TỒN KHO

Hàng tồn kho là một bộ phận quan trọng trong tổng tài sản của doanh nghiệp, vì vậy trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin về hàng tồn kho bao gồm:

- Trên Bảng cân đối kế toán tại khoản mục “Hàng tồn kho” bên tài sản cần trình bày:

+ Số dư của hàng tồn kho bằng cách cộng hợp số dư nợ trên các tài



khoản: Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng mua đang đi trên đường, chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, thành phẩm, hàng hóa, hàng gửi đi bán, hàng hóa kho bảo thuế trên Sổ cái hoặc Nhật ký - Sổ cái.

+ Số dự phòng giảm giá hàng tồn kho được ghi bằng số âm căn cứ vào số dư có của tài khoản “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho”.

+ Ngoài ra bên nguồn vốn, tại phần “Vốn chủ sở hữu” thì số chênh lệch đánh giá lại hàng tồn kho cũng là thông tin cấu thành trên khoản mục “Chênh lệch đánh giá lại tài sản”.

- Trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, hàng tồn kho được trình bày trong khoản mục “Giá vốn hàng bán”, bao gồm:

+ Giá gốc của hàng tồn kho được bán,

+ Khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho,

+ Các khoản hao hụt mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra,

+ Chi phí sản xuất chung không được phân bổ.

- Trên Thuyết minh báo cáo tài chính cần làm rõ các thông tin về nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho như sau:

+ Các chính sách kế toán áp dụng trong việc đánh giá hàng tồn kho, gồm cả phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;

+ Giá gốc của tổng số hàng tồn kho và giá gốc của từng loại hàng tồn kho được phân loại phù hợp với doanh nghiệp;

+ Phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ;

+ Phương pháp lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho; số dự phòng và giá trị hoàn nhập dự phòng;

+ Những trường hợp hay sự kiện dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

+ Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho (Giá gốc trừ (-) dự phòng giảm giá hàng tồn kho) được dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo cho các khoản nợ phải trả.



## CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP CHƯƠNG 4

1. Phương pháp nhập trước - xuất trước (FIFO) có ưu, nhược điểm gì, tác động của phương pháp đối với quá trình quản lý vật tư của doanh nghiệp?

2. Tính giá vật tư theo phương pháp FIFO áp dụng trong điều kiện nào là phù hợp? Trong điều kiện giá cả có xu hướng tăng đều qua thời gian, phương pháp tính giá hàng xuất kho nào sẽ cho kết quả là lợi nhuận báo cáo cao nhất?

3. Nếu tính giá hàng hoá xuất kho theo phương pháp nhập trước-xuất trước trong điều kiện giá cả có xu hướng giảm sẽ tác động đến các chỉ tiêu nào trên báo cáo tài chính, xu hướng tác động ra sao?

4. Phương pháp tính giá thực tế đích danh thích hợp với các loại vật tư hàng hoá có đặc điểm như thế nào?

5. Phương pháp tính giá hàng tồn kho nào phản ánh chính xác nhất dòng lưu chuyển thực tế của hàng tồn kho?

6. Công ty Hoàng Anh kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên. Đầu năm, giá trị hàng hóa tồn kho là 50.000. Trong năm công ty mua thêm 230.000, và bán ra lượng hàng trị giá 245.000. Theo kết quả kiểm kê hàng tồn kho cuối năm, lượng hàng bị thiếu hụt là 4.000. Trước khi ghi nhận giá trị hàng thiếu hụt trên, số dư trên tài khoản hàng hóa của công ty là bao nhiêu? Theo bạn thì giá trị hàng hóa thiếu hụt trên công ty nên xử lý như thế nào?

### **Bài tập 1:** Cho các thông tin sau

Ngày 01-09 tồn kho 10 sản phẩm đơn giá 400

Ngày 08-09 mua 40 sản phẩm đơn giá 440

Ngày 17-09 mua 20 sản phẩm đơn giá 420

Ngày 25-09 mua 30 sản phẩm đơn giá 480

Trong kỳ xuất kho bán 70 sản phẩm.

Dùng các thông tin trên tính giá vốn hàng bán theo các phương pháp xác định giá hàng xuất kho khác nhau.



**Bài tập 2:** Tại công ty thương mại XYZ kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Trong tháng 5 có các tài liệu như sau: (ĐVT: 1.000đ)

Số dư đầu tháng của tài khoản “Hàng hóa” (TK 156): 806.000; trong đó:

+ Hàng A:  $6.000 \text{ kg} \times 101 = 606.000$ .

+ Hàng B:  $4.000 \text{ kg} \times 50 = 200.000$ .

Trong tháng 5 có một số nghiệp vụ phát sinh như sau:

1) Ngày 4/5, nhập kho số hàng mua của công ty AQ (tiền hàng chưa thanh toán):

- Mặt hàng A: 1.550 kg, đơn giá nhập kho: 100.

- Mặt hàng B: 3.500 kg, đơn giá nhập kho: 55.

- Thuế suất thuế GTGT của A và B là 10%.

2) Ngày 12/5, nhập kho hàng của cán bộ thu mua đã thanh toán bằng tiền tạm ứng:

- Mặt hàng A: 1.000 kg, đơn giá nhập: 160.

- Mặt hàng B: 1.500 kg, đơn giá nhập: 60.

- Thuế GTGT của A và B là 10%.

3) Ngày 16/5, xuất kho gửi bán cho công ty K (tiền hàng chưa thanh toán):

- Mặt hàng A: 1.500 kg, đơn giá bán chưa thuế GTGT 10% là 160.

- Mặt hàng B: 500 kg, đơn giá bán chưa thuế GTGT 10% là 60.

4) Ngày 20/5, nhập kho số hàng mua (đã thanh toán bằng tiền mặt):

- Mặt hàng A: 2.000kg, đơn giá nhập kho 130.

- Mặt hàng B: 1.000kg, đơn giá nhập kho 50,5.

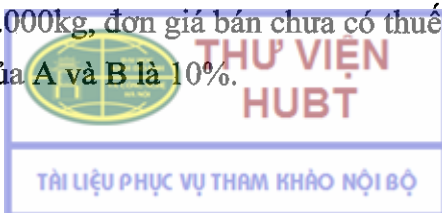
- Thuế GTGT của A và B là 10%.

5) Ngày 25/4, xuất kho gửi bán cho công ty M.

- Mặt hàng A: 4.000kg, đơn giá bán chưa có thuế 162.

- Mặt hàng B: 2.000kg, đơn giá bán chưa có thuế 61.

- Thuế GTGT của A và B là 10%.



### *Yêu cầu:*

- Tính trị giá hàng xuất kho trong tháng 5 của công ty theo các phương pháp: Phương pháp đơn giá bình quân; phương pháp nhập trước-xuất trước;

- Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh (lấy số liệu theo phương pháp đơn giá bình quân cả kỳ dự trữ).

**Bài tập 3:** Tại doanh nghiệp K kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, xác định giá trị hàng tồn kho theo phương pháp nhập trước xuất trước (FIFO), trong kỳ có các tài liệu như sau:

Hàng tồn kho đầu kỳ:

- Vật liệu P tồn kho: Số lượng 400kg, đơn giá chưa thuế 15.000 đồng
- Vật liệu K tồn kho: Số lượng 200 lít, đơn giá chưa thuế 25.000 đồng
- Vật liệu P đang đi đường đầu kỳ 100 kg, đơn giá chưa thuế 15.000 đồng

Các nghiệp vụ phát sinh trong kỳ:

1. Mua vật liệu P chưa trả tiền người bán X, theo hóa đơn số lượng 500kg, đơn giá chưa thuế 14.000 đồng, thuế GTGT 10%. Chi phí vận chuyển, bốc dỡ bằng tiền tạm ứng 330.000 đồng, trong đó gồm 10% thuế GTGT. Doanh nghiệp đã kiểm nhận và nhập kho đầy đủ.

2. Mua nhiên liệu K của người bán M theo hóa đơn số lượng 200 lít, đơn giá mua 19.000 đồng, thuế GTGT 10% đã trả bằng chuyển khoản. Số vật liệu này cuối tháng vẫn chưa về nhập kho.

3. Xuất kho 400 kg vật liệu P và 50 lít nhiên liệu K dùng sản xuất sản phẩm.

4. Nhận được vật liệu B số lượng 200 kg của người bán N, chưa trả tiền. Cuối tháng vẫn chưa nhận được hóa đơn, kế toán ghi nhập kho theo giá tạm tính 12.000 đồng/kg.

5. Xuất kho 50 kg vật liệu P phục vụ bán hàng và 20 lít nhiên liệu K phục vụ quản lý doanh nghiệp.

6. Thanh toán tiền cho người bán X (số tiền mua vật liệu P) bằng chuyển khoản sau khi trừ chiết khấu thanh toán được hưởng là 1% giá chưa thuế.

7. Mua nhiên liệu K của khách hàng H, theo hóa đơn số lượng 50 lít, đơn giá chưa thuế 19.000 đồng, thuế GTGT 10%. Đã nhập kho đủ nhưng

do số nhiên liệu này bị sai quy cách nên doanh nghiệp gửi biên bản đề nghị người bán H giảm giá 20%.

8. Xuất kho 200 kg vật liệu P dùng sản xuất sản phẩm.

9. Nhận được 100 kg vật liệu P đi đường tháng trước về nhập kho. Theo hóa đơn (đã nhận tháng trước) đơn giá mua 14.000 đồng, thuế GTGT 10%.

10. Xuất kho 150 kg vật liệu P góp vốn liên doanh. Theo đánh giá của hội đồng liên doanh, số vật liệu này trị giá 15.000 đồng/kg.

11. Do số vật liệu P nhập kho kém phẩm chất ở nghiệp vụ 9 nên người bán đồng ý giảm giá 10%. Doanh nghiệp đã nhận lại tiền mặt do người bán trả.

12. Mua vật liệu P chưa trả tiền người bán Y, theo hóa đơn số lượng 200kg, thực nhập 180 kg, đơn giá chưa thuế 14.000 đồng, thuế GTGT 10%. Số vật liệu thiếu chưa rõ nguyên nhân, chờ xử lý.

13. Người bán H không đồng ý giảm giá, doanh nghiệp đã xuất kho nhiên liệu K trả lại và đã nhận được tiền do người bán H trả lại bằng chuyển khoản.

14. Biết nguyên nhân số vật liệu thiếu ở nghiệp vụ 12 là do người bán Y giao thiếu. Người bán Y đề nghị thanh lý hợp đồng và doanh nghiệp đã chi tiền mặt trả hết số còn nợ.

15. Nhập kho phế liệu thu hồi từ quá trình sản xuất sản phẩm trị giá 100.000 đồng.

*Yêu cầu:* Tính toán, định khoản và phản ánh vào sơ đồ tài khoản tình hình trong 2 trường hợp:

- Doanh nghiệp thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế.

- Doanh nghiệp thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp.



# Chương 5

## KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

### Mục tiêu của chương

Chương này giới thiệu về quá trình kế toán đối với hai loại tài sản quan trọng của doanh nghiệp là tài sản cố định (TSCĐ) và bất động sản đầu tư. Sau khi nghiên cứu chương này, bạn có thể nắm được kiến thức và có được các kỹ năng cơ bản sau:

- Nắm được thế nào là TSCĐ hữu hình, vô hình và bất động sản đầu tư, các nguyên tắc kế toán về TSCĐ và bất động sản đầu tư theo chuẩn mực kế toán Việt Nam và quy định luật pháp có liên quan;

- Xác định giá trị ban đầu của TSCĐ và bất động sản đầu tư, những thay đổi nguyên giá của TSCĐ sau ghi nhận ban đầu; thực hiện quá trình ghi sổ trong các trường hợp tăng, giảm TSCĐ và bất động sản đầu tư.

- Hiểu rõ bản chất của khấu hao TSCĐ, các nguyên tắc khấu hao, phương pháp khấu hao; làm rõ được nội dung của sửa chữa thường xuyên và sửa chữa lớn đối với TSCĐ và bất động sản đầu tư và thực hiện ghi nhận của kế toán.

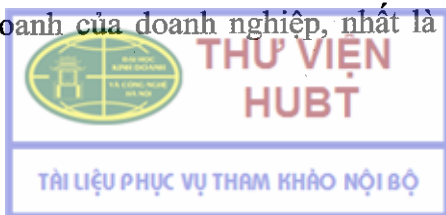
- Tổ chức thu thập chứng từ, thực hành kế toán chi tiết và kế toán tổng hợp đối với TSCĐ và bất động sản đầu tư.

## 5.1. KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

### 5.1.1. Khái niệm, phân loại, yêu cầu quản lý và nhiệm vụ của kế toán tài sản cố định

#### 5.1.1.1. Khái niệm tài sản cố định

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



TSCĐ là những tư liệu lao động chủ yếu và các tài sản khác có giá trị lớn, tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh và giá trị của nó được dịch chuyển dần dần, từng phần vào giá trị sản phẩm, dịch vụ được sản xuất ra trong kỳ. TSCĐ có thể là những tài sản tồn tại dưới các hình thái hiện vật (TSCĐ hữu hình) như nhà xưởng, máy móc, thiết bị, dụng cụ quản lý... và có thể là những tài sản không có hình thái hiện vật (TSCĐ vô hình) nhưng cũng tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh như quyền sử dụng đất, bằng phát minh sáng chế...

- *Tài sản cố định hữu hình*: Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03 thì TSCĐ 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 là TSCĐ hữu hình.

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

Một tài sản được ghi nhận là TSCĐ hữu hình phải thoả mãn đồng thời tất cả bốn tiêu chuẩn sau:

+ Chấn 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

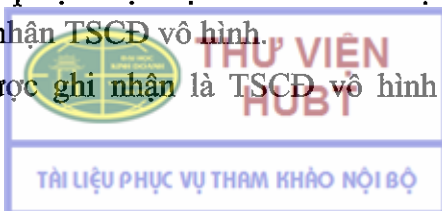
+ Thời gian sử dụng ước tính trên một năm

+ Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành

Theo quy định hiện hành của Việt Nam (Thông tư số 45/2013/TT-BTC về khấu hao TSCĐ ngày 25/4/2013) thì giá trị của TSCĐ phải từ 30.000.000 đồng trở lên và thời gian sử dụng từ một năm trở lên.

- *Tài sản cố định vô hình*: Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 04 thì TSCĐ vô hình là những tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình.

Các tài sản được ghi nhận là TSCĐ vô hình phải thoả mãn định





nghĩa về TSCĐ vô hình và bốn tiêu chuẩn giống như tiêu chuẩn ghi nhận của TSCĐ hữu hình. TSCĐ vô hình không có hình thái vật chất cụ thể mà chỉ thể hiện một lượng giá trị đã đầu tư. Do đó, TSCĐ vô hình rất khó nhận biết một cách riêng biệt nên khi xác định nguồn lực vô hình thỏa mãn định nghĩa TSCĐ cần phải xem xét các yếu tố: Tính có thể xác định được, khả năng kiểm soát nguồn lực và tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai.

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

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

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

#### **5.1.1.2. Phân loại tài sản cố định**

TSCĐ trong doanh nghiệp có nhiều loại, nhiều thứ; mỗi loại, mỗi thứ có tính chất đặc điểm kỹ thuật, công dụng, thời gian sử dụng, nguồn hình thành, quyền sở hữu... khác nhau nên để quản lý tốt cần phải phân loại TSCĐ. Có nhiều cách phân loại TSCĐ khác nhau, nhưng trong kế toán người ta thường dựa trên các tiêu thức như: Tính chất của tài sản, công dụng và tình hình sử dụng, quyền sở hữu, nguồn hình thành.

##### **a. Phân loại theo tính chất của tài sản cố định**

Theo cách phân loại này, TSCĐ được chia thành TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình, trong đó:

○ *Các tài sản cố định hữu hình*: Gồm 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. Cụ thể là:

- Nhà cửa, vật kiến trúc: Loại này bao gồm nhà làm việc, nhà xưởng, nhà ở cho công nhân, nhà kho, cửa hàng, bể chứa, cầu đường, giếng khoan... phục vụ sản xuất.



- Máy móc, thiết bị: Bao gồm máy móc thiết bị động lực, máy móc thiết bị công tác, máy móc thiết bị khác dùng cho sản xuất kinh doanh.

- Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn: Bao gồm ô tô, máy kéo, tàu thuyền, ca nô dùng trong vận chuyển, hệ thống đường ống dẫn nước, hệ thống dẫn hơi, hệ thống dẫn khí, hệ thống dây dẫn điện, hệ thống truyền thanh...

- Thiết bị, dụng cụ quản lý: Gồm các thiết bị sử dụng trong quản lý kinh doanh, quản lý hành chính, dụng cụ đo lường, thí nghiệm...

- Vườn cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm như: Trâu, bò, vườn cây ăn quả... trong các doanh nghiệp nông nghiệp.

- TSCĐ hữu hình khác: Bao gồm các TSCĐ chưa được xếp vào các nhóm trên.

o *Các tài sản cố định vô hình*: Gồm những tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận. Theo quy định hiện hành (Thông tư 45/2013/TT-BTC), TSCĐ vô hình được chia thành một số trường hợp cụ thể:

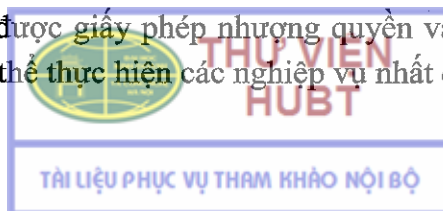
- Quyền sử dụng đất có thời hạn: Là toàn bộ chi phí thực tế đã chi ra có liên quan tới sử dụng đất, tiền chi ra để có quyền sử dụng đất, chi phí đền bù, san lấp mặt bằng, ....

- Nhãn hiệu hàng hóa: Là chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để có được quyền sử dụng một loại nhãn hiệu, thương hiệu hàng hóa nào đó;

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

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

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



- Bản quyền, bằng sáng chế: Chi phí doanh nghiệp phải trả cho các công trình nghiên cứu, sản xuất thử được nhà nước cấp bằng.

- Công thức và cách thức pha chế, kiểu mẫu thiết kế và vật mẫu: Là các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được các công thức pha chế, thiết kế kiểu mẫu,...

*b. Phân loại TSCĐ theo công dụng và tình hình sử dụng*

Theo cách phân loại này, TSCĐ của doanh nghiệp được phân chia thành các loại:

- TSCĐ đang dùng cho mục đích kinh doanh: Gồm những TSCĐ đang dùng trong sản xuất và đang dùng ngoài sản xuất như các TSCĐ dùng cho hoạt động bán hàng, quản lý doanh nghiệp, hoặc đang sử dụng cho hoạt động kinh doanh khác như đầu tư, cho thuê...

- TSCĐ chưa dùng: Gồm những TSCĐ được phép dự trữ để sử dụng cho tương lai

- TSCĐ chờ xử lý: Là những TSCĐ hư hỏng chờ thanh lý, TSCĐ không cần dùng chờ nhượng bán, di chuyển đi, TSCĐ thiếu chờ giải quyết.

- TSCĐ đang dùng cho các mục đích phúc lợi, sự nghiệp, an ninh quốc phòng

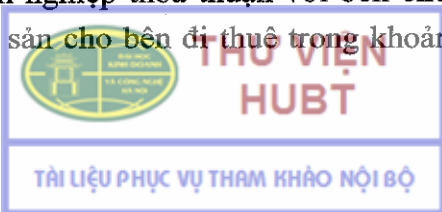
- TSCĐ bảo quản hộ, giữ hộ

*c. Phân loại TSCĐ theo quyền sở hữu*

Theo cách phân loại này, TSCĐ của doanh nghiệp được phân chia thành:

o *TSCĐ thuộc quyền sở hữu của chủ sở hữu doanh nghiệp*: Là các TSCĐ được xây dựng, mua sắm và hình thành từ nguồn vốn ngân sách cấp, cấp trên cấp, nguồn vốn vay, nguồn vốn liên doanh, các quỹ của doanh nghiệp và các TSCĐ được biếu tặng thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp.

o *TSCĐ thuê ngoài*: Là những TSCĐ được hình thành từ việc đi thuê để sử dụng nên không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp. Khi đi thuê tài sản, doanh nghiệp thỏa thuận với bên cho thuê về việc chuyển quyền sử dụng tài sản cho bên đi thuê trong khoảng thời gian nhất định



để được nhận tiền cho thuê một lần hoặc nhiều lần. Tùy theo hợp đồng thuê mà chia thành TSCĐ thuê tài chính và TSCĐ thuê hoạt động

- *TSCĐ thuê tài chính*: Là tài sản thuê mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên đi thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê. Một hợp đồng thuê tài chính phải thỏa mãn một trong năm điều kiện sau:

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

+ 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 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 các khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn giá trị hợp lý của tài sản thuê.

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

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

Do tính chất của hoạt động thuê tài chính và thuê hoạt động có liên quan đến hoạt động đi vay và chi phí đi vay với những đặc thù riêng nên chúng ta sẽ nghiên cứu trong một phần khác. Trong chương này chúng ta chỉ đề cập đến quá trình kế toán đối với các tài sản cố định thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp.

#### *d. Phân loại TSCĐ theo nguồn vốn hình thành tài sản*

Theo cách phân loại này, TSCĐ của doanh nghiệp được phân chia thành:

- TSCĐ hình thành bằng nguồn vốn chủ sở hữu: Là những TSCĐ



được hình thành do các chủ sở hữu góp vốn, do nhận liên doanh liên kết, do ngân sách cấp.

- TSCĐ hình thành bằng vốn vay, nợ dài hạn, biếu tặng, các quỹ doanh nghiệp.

### **5.1.1.3. Đặc điểm và yêu cầu quản lý TSCĐ**

Trong quá trình tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh TSCĐ có đặc điểm tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh và không thay đổi hình thái vật chất ban đầu cho đến khi bị hư hỏng, giá trị của nó bị hao mòn dần và chuyển dịch từng phần vào giá trị sản phẩm thông qua việc trích khấu hao.

Trong quản lý TSCĐ, đòi hỏi doanh nghiệp phải quản lý chặt chẽ cả về giá trị và hiện vật nhằm đáp ứng các yêu cầu:

- Mọi TSCĐ trong doanh nghiệp phải có bộ hồ sơ riêng như: Biên bản giao nhận tài sản, hợp đồng, hoá đơn mua và các chứng từ khác có liên quan đến quá trình hình thành nên tài sản. Trong đó, các tài sản phải được phân loại, thống kê đánh số và có thẻ riêng, được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng và được phản ánh trong sổ theo dõi TSCĐ.

- Mỗi TSCĐ phải được quản lý theo nguyên giá, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại trên sổ kế toán. Đối với những TSCĐ không tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp cũng phải quản lý theo nguyên giá, số giá trị hao mòn lũy kế và giá trị còn lại trên sổ kế toán.

- Đối với những TSCĐ đã khấu hao hết nhưng vẫn tham gia vào hoạt động kinh doanh thì doanh nghiệp vẫn phải thực hiện việc quản lý như những TSCĐ khác.

- Định kỳ hàng năm (cuối mỗi năm tài chính), doanh nghiệp phải tiến hành kiểm kê TSCĐ, mọi trường hợp phát hiện thừa thiếu đều phải lập biên bản, tìm nguyên nhân và có biện pháp xử lý.

### **5.1.1.4. Nhiệm vụ của kế toán TSCĐ**

TSCĐ có vai trò, vị trí hết sức quan trọng trong mỗi doanh nghiệp, nên việc quản lý và sử dụng TSCĐ như thế nào để nó mang lại hiệu quả cao nhất trong hoạt động sản xuất kinh doanh đòi hỏi phải có các quyết



định sáng suốt của những nhà quản lý. Mặt khác, TSCĐ trong các doanh nghiệp được đổi mới, hiện đại hoá thường xuyên và tăng nhanh về mặt số lượng theo sự phát triển của nền sản xuất xã hội và những tiến bộ khoa học kỹ thuật. Điều đó đặt ra yêu cầu ngày càng cao đối với công tác quản lý nói chung và kế toán TSCĐ nói riêng. Để đáp ứng yêu cầu quản lý ngày càng cao, kế toán TSCĐ phải thực hiện tốt những nhiệm vụ sau:

- Tổ chức ghi chép, phản ánh chính xác kịp thời, đầy đủ về số lượng, hiện trạng và giá trị TSCĐ hiện có, tình hình tăng giảm và di chuyển TSCĐ trong doanh nghiệp và từng nơi sử dụng, kiểm tra việc bảo quản, bảo dưỡng, sử dụng TSCĐ hợp lý, hiệu quả.

- Tính đúng và phân bổ chính xác số khấu hao TSCĐ vào chi phí sản xuất kinh doanh của các bộ phận sử dụng, quản lý và sử dụng nguồn vốn đầu tư hình thành từ việc trích khấu hao TSCĐ có hiệu quả.

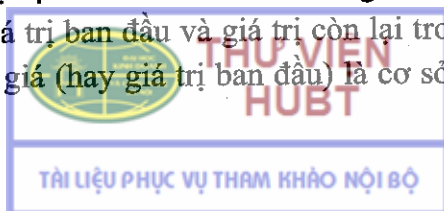
- Lập kế hoạch và dự toán chi phí sửa chữa TSCĐ, phản ánh chính xác chi phí thực tế phát sinh liên quan đến sửa chữa vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ theo đúng đối tượng sử dụng TSCĐ; kiểm tra việc thực hiện kế hoạch về chi phí sửa chữa đảm bảo đúng chế độ.

- Hướng dẫn và kiểm tra các bộ phận trong doanh nghiệp thực hiện đầy đủ chế độ ghi chép ban đầu về TSCĐ, mở các loại sổ cần thiết và hạch toán theo chế độ qui định; kiểm tra và giám sát tình hình tăng giảm TSCĐ chặt chẽ.

- Tham gia kiểm kê đánh giá lại TSCĐ theo qui định của Nhà nước, lập báo cáo, phân tích tình hình trang bị, huy động sử dụng TSCĐ nhằm nâng cao hiệu quả kinh tế của TSCĐ trong đơn vị.

### **5.1.2. Xác định nguyên giá của tài sản cố định**

Xác định giá trị TSCĐ là điều kiện cần thiết để kế toán tài sản cố định, tính khấu hao và để phân tích, đánh giá năng lực sản xuất, tình hình trang bị cũng như hiệu quả sử dụng vốn cố định của doanh nghiệp. Xuất phát từ đặc điểm của TSCĐ là có giá trị lớn và tham gia vào nhiều chu kỳ kinh doanh, giá trị bị hao mòn dần nên trong sổ sách kế toán phải theo dõi 2 loại giá là giá trị ban đầu và giá trị còn lại trong quá trình sử dụng. Trong đó, nguyên giá (hay giá trị ban đầu) là cơ sở để trích khấu hao và



xác định giá trị còn lại, nên việc xác định đúng nguyên giá của TSCĐ là một nhiệm vụ quan trọng và rất phức tạp.

### **a. Xác định nguyên giá của tài sản cố định hữu hình**

Giá trị ban đầu (nguyên giá) của TSCĐ là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Theo nguyên tắc giá gốc, TSCĐ phải được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá và tùy theo từng trường hợp hình thành để xác định nguyên giá của TSCĐ hữu hình.

- *Đối với TSCĐ hữu hình do mua sắm:* Nguyên giá của những tài sản này được xác định 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 khoản chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng, như: Chi phí chuẩn bị mặt bằng; chi phí vận chuyển 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.

**Ví dụ 5.1:** Doanh nghiệp Hải Long mua 1 dây chuyền sản xuất, giá mua 3.000 triệu đồng (chưa bao gồm thuế GTGT 10%) trả bằng tiền gửi ngân hàng (giấy báo). Chi phí vận chuyển về tới phân xưởng của doanh nghiệp 10 triệu đồng (chưa bao gồm thuế GTGT 10%) trả bằng tiền mặt, chi phí nhiên liệu chi bằng tiền mặt để máy chạy thử 5 triệu đồng. Doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Trường hợp này nguyên giá của dây chuyền sản xuất được xác định = 3.000trđ + 10trđ + 5trđ = 3.015 triệu đồng.

Khi xác định nguyên giá của TSCĐ hình thành do mua sắm cần chú ý các trường hợp đặc biệt sau:

+ Trường hợp TSCĐ hữu hình mua sắm là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất thì giá trị quyền sử dụng đất được xác định riêng biệt và ghi nhận là TSCĐ vô hình.

+ Trường hợp TSCĐ hữu hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá TSCĐ đó được phản ánh theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải



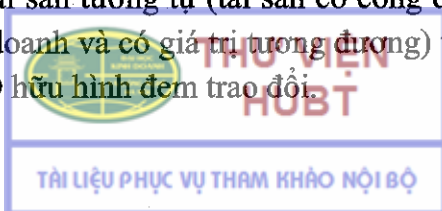
thanh toán và giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình (vốn hoá) theo quy định của chuẩn mực "Chi phí đi vay"

+ Các khoản chi phí phát sinh như chi phí quản lý hành chính, chi phí sản xuất chung, chi phí chạy thử và các chi phí khác... nếu không liên quan trực tiếp đến việc mua sắm và đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình; các khoản lỗ ban đầu do máy móc không hoạt động đúng như dự tính được hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ.

- *TSCĐ hữu hình hình thành do đầu tư xây dựng cơ bản theo phương thức giao thầu*: Nguyên giá của TSCĐ trong trường hợp này là giá quyết toán công trình đầu tư XDCB, các chi phí liên quan trực tiếp khác và lệ phí trước bạ (nếu có).

- *TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự chế*: Nguyên giá của những TSCĐ này là giá thành thực tế tự xây dựng, tự sản xuất cộng chi phí lắp đặt chạy thử. Trường hợp doanh nghiệp dùng sản phẩm của mình để chuyển thành TSCĐ thì nguyên giá là chi phí sản xuất sản phẩm đó cộng các khoản chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Trong các trường hợp này, không được tính vào nguyên giá tài sản các khoản như: Lãi nội bộ, các chi phí không hợp lý về nguyên liệu, vật liệu lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt định mức bình thường trong quá trình tự xây dựng hoặc tự chế.

- *TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi*: 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 giá trị TSCĐ hữu hình nhận về hoặc giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về. Với những TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình tương tự, hoặc có thể hình thành do bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương) thì nguyên giá là giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình đem trao đổi.





- *TSCĐ hữu hình được cấp*: TSCĐ hữu hình được cấp trên cùng hệ thống cấp, được điều chuyển nội bộ đến theo quyết định của cấp trên, thì nguyên giá được xác định theo giá ghi trên sổ kế toán đơn vị cấp, đơn vị điều chuyển. Trường hợp TSCĐ được cấp trên không cùng hệ thống cấp thì nguyên giá được xác định theo giá trị còn lại hoặc giá đánh giá lại của hội đồng giao nhận, cộng với các chi phí vận chuyển, 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 tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

- *Tài sản cố định hữu hình nhận góp vốn, nhận lại vốn góp*: TSCĐ 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 thoả 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.

- *TSCĐ hữu hình hình thành từ nguồn khác*: Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng từ nguồn khác (được tài trợ, tặng biếu...) là giá trị hợp lý ban đầu hoặc theo giá trị danh nghĩa cộng với các khoản chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

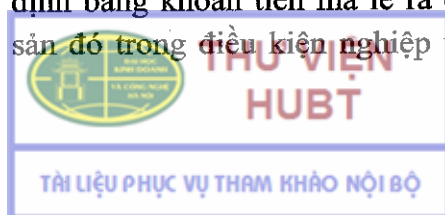
### ***b. Xác định nguyên giá của tài sản cố định vô hình***

Nguyên giá TSCĐ vô hình cũng được xác định tùy theo từng trường hợp hình thành cũng như loại tài sản cụ thể.

- *TSCĐ vô hình loại mua sắm và loại hình thành từ trao đổi*: Nguyên giá được xác định tương tự như đối với TSCĐ hữu hình

- *TSCĐ vô hình hình thành từ việc sáp nhập doanh nghiệp*: Nguyên giá của TSCĐ vô hình hình thành trong quá trình sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại là giá trị hợp lý của tài sản đó vào ngày mua (ngày sáp nhập doanh nghiệp). Doanh nghiệp phải xác định nguyên giá TSCĐ vô hình một cách đáng tin cậy để ghi nhận tài sản đó một cách riêng biệt. Giá trị hợp lý có thể là giá niêm yết tại thị trường hoạt động hoặc giá của nghiệp vụ mua bán TSCĐ vô hình tương tự.

Nếu không có thị trường hoạt động cho tài sản thì nguyên giá TSCĐ vô hình được xác định bằng khoản tiền mà lẽ ra doanh nghiệp phải trả vào ngày mua tài sản đó trong điều kiện nghiệp vụ đó được thực hiện



trên các thông tin tin cậy hiện có. Trường hợp này doanh nghiệp cần cân nhắc kết quả của các nghiệp vụ đó trong mối quan hệ tương quan với các tài sản tương tự.

Khi không có thị trường hoạt động cho TSCĐ vô hình được hình thành thông qua việc sáp nhập doanh nghiệp có tính chất mua lại thì nguyên giá của TSCĐ vô hình được xác định là giá trị mà tại đó nó không tạo ra lợi thế thương mại có giá trị âm phát sinh vào ngày sáp nhập doanh nghiệp.

- *TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất có thời hạn*: Nguyên giá được xác định khi được giao đất là số tiền chuyển trả khi nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất hợp pháp từ người khác, hoặc là giá trị quyền sử dụng đất nhận góp vốn. Trường hợp quyền sử dụng đất được chuyển nhượng cùng với nhà cửa, vật kiến trúc trên đất thì giá trị của nhà cửa, vật kiến trúc phải được xác định riêng biệt và ghi nhận là TSCĐ hữu hình.

- *TSCĐ vô hình được Nhà nước cấp hoặc được tặng, biếu*: Nguyên giá được xác định theo giá trị hợp lý ban đầu cộng với các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự tính.

- *TSCĐ là quyền phát hành*: Nguyên giá là toàn bộ các chi phí thực tế doanh nghiệp đã chi ra để có quyền phát hành.

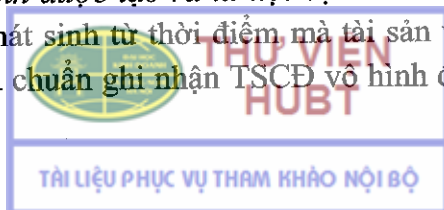
- *TSCĐ là bản quyền, bằng sáng chế*: Nguyên giá là các chi phí thực tế chi ra để có bản quyền tác giả, bằng phát minh sáng chế.

- *TSCĐ là nhãn hiệu hàng hoá*: Nguyên giá là các chi phí thực tế có liên quan trực tiếp đến việc mua nhãn hiệu hàng hoá.

- *TSCĐ là phần mềm máy vi tính*: Nguyên giá là toàn bộ các chi phí thực tế mà doanh nghiệp đã chi ra để có phần mềm máy tính.

- *TSCĐ là giấy phép và giấy phép nhượng quyền*: Nguyên giá là các khoản chi ra để doanh nghiệp có được giấy phép và giấy phép chuyển nhượng quyền thực hiện công việc đó, như: giấy phép khai thác, giấy phép sản xuất loại sản phẩm mới.

- *TSCĐ vô hình được tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp*: Nguyên giá là toàn bộ chi phí phát sinh từ thời điểm mà tài sản vô hình đáp ứng được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình đến khi TSCĐ vô hình



được đưa vào sử dụng, các chi phí phát sinh trước thời điểm này phải tính vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ. Các chi phí tính vào nguyên giá trong trường hợp này bao gồm tất cả các chi phí liên quan trực tiếp hoặc được phân bổ theo tiêu thức hợp lý và nhất quán từ các khâu thiết kế, xây dựng, sản xuất thử đến chuẩn bị đưa tài sản đó vào sử dụng theo thiết kế.

Chi phí phát sinh trong nội bộ doanh nghiệp về nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng, chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí chuyển dịch địa điểm, chi phí phát sinh trong giai đoạn nghiên cứu và các khoản mục tương tự không được xác định là TSCĐ vô hình của doanh nghiệp mà tính vào chi phí kinh doanh trong kỳ.

### **5.1.3. Phương pháp kế toán tài sản cố định**

#### **5.1.3.1. Kế toán tăng TSCĐ**

Tài sản cố định trong doanh nghiệp tăng lên do nhiều nguyên nhân và từ các nguồn khác nhau, mỗi nguyên nhân có liên quan đến quá trình hình thành, nguồn vốn tài trợ, trạng thái của tài sản,... khác nhau. Trong đó, các trường hợp tăng TSCĐ chủ yếu là: Do mua sắm trực tiếp; chuyển sản phẩm do doanh nghiệp tự xây dựng, tự chế tạo thành TSCĐ; do xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao; nhận góp vốn liên doanh, liên kết; do ngân sách hoặc cấp trên cấp; nhận điều chuyển nội bộ; do được tài trợ, biếu tặng; chuyển bất động sản đầu tư thành TSCĐ,...

Như phần trên đã đề cập, mỗi trường hợp tăng TSCĐ lại có phương pháp xác định nguyên giá khác nhau, nên quá trình kế toán cũng phải xử lý khác nhau cho phù hợp với mỗi trường hợp.

#### **a. Chứng từ và tài khoản sử dụng**

• **Chứng từ sử dụng:** Tùy theo từng trường hợp tăng TSCĐ cụ thể mà kế toán TSCĐ phải làm đầy đủ các thủ tục cần thiết và sử dụng các chứng từ sau:

- Hóa đơn bán hàng, hóa đơn GTGT
- Biên bản giao nhận TSCĐ
- Biên bản định giá TSCĐ



- Hợp đồng liên doanh, liên kết...

• **Tài khoản sử dụng:** Trong hạch toán tăng, giảm TSCĐ, kế toán chủ yếu sử dụng các tài khoản “TSCĐ hữu hình” và tài khoản “TSCĐ vô hình” để phản ánh tình hình biến động của TSCĐ trong doanh nghiệp.

- **Tài khoản “TSCĐ hữu hình” (TK 211):** Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của toàn bộ TSCĐ hữu hình trong đơn vị theo nguyên giá. Trong hệ thống tài khoản hiện hành, tài khoản này có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Ghi nhận

+ Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng do XDCB hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, mua sắm, nhận vốn góp liên doanh, do được cấp, được tặng biếu, tài trợ...

+ Điều chỉnh tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình do xây dựng, lắp đặt trang bị thêm hoặc cải tạo nâng cấp....

+ Điều chỉnh tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình do đánh giá lại

**Bên Có:** Ghi nhận

+ Nguyên giá TSCĐ hữu hình giảm do nhượng bán, thanh lý điều chuyển đến đơn vị khác, do mang đi góp vốn liên doanh,...

+ Nguyên giá TSCĐ hữu hình do tháo dỡ bớt một hoặc một số bộ phận

+ Điều chỉnh giảm nguyên giá TSCĐ hữu hình do đánh giá lại

**Số dư Nợ:** Giá trị hiện có của TSCĐ hữu hình theo nguyên giá

Để phản ánh từng loại TSCĐ hữu hình, tài khoản này được chi tiết hóa thành 6 tài khoản cấp 2 như sau:

+ TK 2111: Nhà cửa, vật kiến trúc

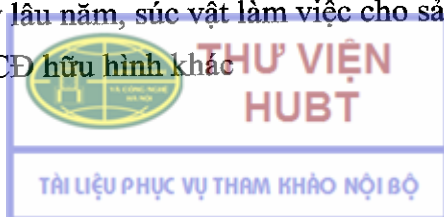
+ TK 2112: Máy móc thiết bị

+ TK 2113: Phương tiện vận tải truyền dẫn

+ TK 2114: Thiết bị dụng cụ quản lý

+ TK 2115: Cây lâu năm, súc vật làm việc cho sản phẩm

+ TK 2118: TSCĐ hữu hình khác



- Tài khoản “TSCĐ vô hình” (TK 213): Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của TSCĐ vô hình của doanh nghiệp. Trong hệ thống tài khoản hiện hành, tài khoản này có kết cấu:

**Bên Nợ:** Ghi nhận nguyên giá TSCĐ vô hình tăng

**Bên Có:** Ghi nhận nguyên giá TSCĐ vô hình giảm

**Số dư Nợ:** Phản ánh nguyên giá TSCĐ vô hình hiện còn tại doanh nghiệp

Để phản ánh từng loại TSCĐ hữu hình, tài khoản này được chi tiết hóa thành 6 tài khoản cấp 2 như sau:

- + TK 2131: Quyền sử dụng đất
- + TK 2132: Quyền phát hành
- + TK 2133: Bản quyền, bằng sáng chế
- + TK 2134: Nhãn hiệu hàng hoá
- + TK 2135: Phần mềm máy vi tính
- + TK 2136: Giấy phép và giấy nhượng quyền
- + TK 2138: TSCĐ vô hình khác

#### *b. Kế toán các trường hợp tăng TSCĐ*

Để đơn giản cho quá trình nghiên cứu, các trường hợp kế toán tăng TSCĐ trình bày dưới đây chúng ta giả định là doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Trường hợp doanh nghiệp tính thuế theo phương pháp trực tiếp thì nguyên giá TSCĐ khi tăng lên bao gồm cả thuế GTGT mà không hạch toán thuế GTGT đầu vào riêng.

Ngoài ra, các trường hợp dưới đây cũng chỉ xem xét đến TSCĐ hữu hình dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh mà không đi vào việc ghi nhận TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi, hoạt động sự nghiệp, dự án. Việc ghi nhận TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi, hoạt động sự nghiệp, dự án có một số đặc điểm riêng biệt như:

- Nguyên giá TSCĐ bao gồm cả thuế GTGT (không được khấu trừ thuế GTGT)



- Bút toán kết chuyển nguồn liên quan tới “Quỹ khen thưởng, phúc lợi”, “Nguồn kinh phí đã hình thành tài sản cố định”

- Khi phản ánh hao mòn TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi, sự nghiệp, dự án không ghi nhận vào chi phí của doanh nghiệp mà ghi nhận giảm trực tiếp nguồn hình thành tài sản.

• **Kế toán TSCĐ tăng do mua sắm**

TSCĐ hình thành do mua sắm, kế toán ghi nhận tăng TSCĐ theo nguyên giá, đồng thời ghi nhận giảm tiền (nếu đã trả tiền) hoặc tăng khoản nợ phải trả. Căn cứ các chứng từ 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 TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá TSCĐ không có thuế

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

Có TK Tiền thích hợp, phải trả người bán...(TK 111, 112, 331):  
Tổng giá thanh toán

TSCĐ mua về dùng cho hoạt động kinh doanh nếu được hình thành từ các nguồn vốn chủ sở hữu khác, không phải là nguồn vốn kinh doanh, kế toán phải ghi nhận chuyển từ các nguồn vốn đó sang nguồn vốn kinh doanh.

Nếu TSCĐ được mua sắm bằng nguồn vốn đầu tư XDCB hoặc quỹ đầu tư phát triển của doanh nghiệp dùng vào sản xuất kinh doanh, kế toán phải ghi tăng nguồn vốn kinh doanh, giảm nguồn vốn XDCB hoặc quỹ đầu tư phát triển khi quyết toán được duyệt:

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414)

Nợ TK Nguồn vốn đầu tư XDCB (TK 441)

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

Trường hợp mua sắm TSCĐ được nhận kèm thiết bị phụ tùng thay thế, ghi:

Nợ TK TSCĐ (chi tiết TSCĐ được mua, chi tiết thiết bị phụ tùng, thay thế đủ tiêu chuẩn của TSCĐ)



Nợ TK Công cụ, dụng cụ (1534) (thiết bị, phụ tùng thay thế)

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có các TK Tiền thích hợp, phải trả cho người bán... (TK 111, 112, 331)

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

**Ví dụ 5.2:** Ngày 15/02/N Công ty TNHH Hải Long mua một TSCĐ hữu hình phục vụ cho bộ phận sản xuất, giá mua chưa gồm thuế là 1.200.000.000đ, thuế GTGT 10% (Hóa đơn số 002321 ngày 15/02/N). Chi phí vận chuyển về doanh nghiệp chưa thuế GTGT 20.000.000đ, thuế GTGT 10%. Công ty trả toàn bộ tiền mua TSCĐ bằng tiền gửi ngân hàng (giấy báo nợ số 23 ngày 15/02). Tài sản này được đưa ngay vào sử dụng ngày 15/02. Giả sử Công ty Hải Long là đơn vị kinh doanh tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế, tài sản này được đầu tư bằng quỹ đầu tư phát triển và sử dụng vào hoạt động SXKD.

Như vậy, khi mua TSCĐ bằng tiền gửi ngân hàng, nghiệp vụ này làm cho TSCĐ tăng, thuế GTGT phát sinh khâu mua sẽ được Nhà nước hoàn lại hoặc khấu trừ vào thuế GTGT đầu ra sẽ theo dõi ở tài khoản “Thuế GTGT được khấu trừ”, tiền gửi ngân hàng giảm. Khi dùng quỹ đầu tư phát triển để mua TSCĐ làm cho quỹ đầu tư phát triển giảm và nguồn vốn kinh doanh tăng.

- Xác định nguyên giá của TSCĐ:

+ Nguyên giá TSCĐ = Giá mua chưa thuế GTGT + Chi phí phát sinh trước khi sử dụng

Nguyên giá TSCĐ = 1.200.000.000 + 20.000.000 = 1.220.000.000đ

+ Thuế GTGT được khấu trừ = 120.000.000 + 2.000.000 = 122.000.000đ

- Hạch toán quá trình tăng TSCĐ:

+ Hạch toán mua TSCĐ phục vụ kinh doanh đã trả bằng tiền gửi ngân hàng

Nợ TK TSCĐ hữu hình (TK 211): 1.220.000.000

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): 122.000.000

Có TK TGNH (TK 112): 1.342.000.000



HÀNG VIỆT  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ



+ Hạch toán chuyển nguồn

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414): 1.220.000.000

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411): 1.220.000.000

1. Giả sử công ty Hải Long là đơn vị kinh doanh tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế, tài sản này được đầu tư bằng quỹ phúc lợi nhưng sử dụng vào hoạt động SXKD thì thuế GTGT phát sinh khâu mua cũng được coi là tài sản sẽ được Nhà nước hoàn lại hoặc khấu trừ với thuế GTGT đầu ra. Trong trường hợp này bút toán ghi tăng TSCĐ giống như trường hợp trên do TSCĐ đầu tư bằng quỹ phúc lợi nên quỹ phúc lợi giảm và nguồn vốn kinh doanh tăng.

- Ghi nhận tăng TSCĐ hữu hình phục vụ kinh doanh đã trả bằng tiền gửi ngân hàng:

Nợ TK TSCĐ hữu hình (TK 211): 1.220.000.000

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): 122.000.000

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): 1.342.000.000

- Hạch toán chuyển nguồn vốn từ quỹ phúc lợi sang nguồn vốn kinh doanh

Nợ TK Quỹ phúc lợi (TK 3532): 1.220.000.000

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411): 1.220.000.000

2. Giả sử Công ty Hải Long là đơn vị kinh doanh tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp và sử dụng tài sản này vào hoạt động kinh doanh, sử dụng quỹ đầu tư phát triển để mua sắm thì thuế GTGT phát sinh khâu mua sẽ không được khấu trừ với thuế GTGT đầu ra (vì khi tính thuế GTGT đầu ra được tính trực tiếp trên GTGT), nên phải tính số thuế này vào nguyên giá TSCĐ.

- Ghi nhận tăng TSCĐ hữu hình phục vụ phúc lợi đã trả bằng tiền gửi ngân hàng

Nợ TK TSCĐ hữu hình (TK 211): 1.342.000.000

Có TK Tiền gửi ngân hàng (TK 112): 1.342.000.000





- Hạch toán chuyển nguồn vốn từ quỹ đầu tư phát triển sang nguồn vốn kinh doanh

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414): 1.342.000.000

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411): 1.342.000.000

• **Kế toán TSCĐ tăng do mua trả chậm, trả góp**

TSCĐ tăng trong trường hợp này, nguyên giá được ghi nhận theo giá trả tiền ngay, số chênh lệch giữa giá trả tiền ngay và giá trả chậm trả góp chính là lãi trả chậm trả góp. Khi ghi nhận tăng TSCĐ, lãi trả chậm trả góp được ghi nhận trên tài khoản “Chi phí trả trước”, định kỳ sẽ phân bổ vào chi phí hoạt động tài chính.

- Khi mua TSCĐ về sử dụng cho SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá theo giá mua trả tiền ngay

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 1332): Thuế GTGT đầu vào theo giá mua trả ngay

Nợ TK Chi phí trả trước dài hạn (TK 242): Số lãi trả chậm, trả góp

Có TK phải trả cho người bán (TK 331): Tổng số tiền phải thanh toán

- Định kỳ, khi trả tiền cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả cho người bán (TK 331): Số tiền trả bao gồm cả gốc và lãi

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền trả bao gồm cả gốc và lãi

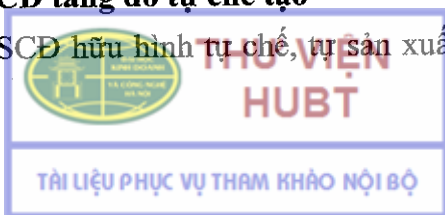
- Định kỳ, tính phân bổ vào chi phí số lãi trả chậm, trả góp mỗi kỳ, ghi:

Nợ TK Chi phí hoạt động tài chính (TK 635): Số lãi phân bổ từng kỳ

Có TK Chi phí trả trước dài hạn (TK 242): Số lãi phân bổ từng kỳ

• **Kế toán TSCĐ tăng do tự chế tạo**

Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự chế, tự sản xuất là giá thành thực tế



của TSCĐ cộng (+) các chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. 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 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.

Khi sử dụng sản phẩm do doanh nghiệp tự sản xuất để chuyển thành TSCĐ, ghi:

Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá TSCĐ

Có TK Thành phẩm (nếu xuất kho ra sử dụng)

Có TK Chi phí SXKD dở dang (đưa vào sử dụng ngay).

**• Kế toán TSCĐ tăng do xây dựng cơ bản hoàn thành bàn giao**

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.

○ *Trường hợp quá trình đầu tư XDCB được hạch toán trên cùng hệ thống sổ kế toán của đơn vị.*

- Khi công tác XDCB hoàn thành nghiệm thu, bàn giao đưa tài sản vào sử dụng cho sản xuất kinh doanh, kế toán ghi:

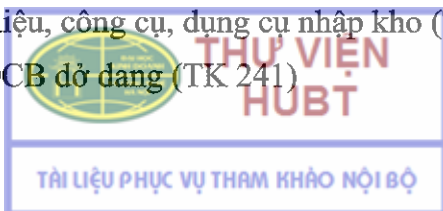
Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá tài sản theo giá trị bàn giao

Có TK XDCB dở dang (TK 241): Giá trị XDCB hoàn thành bàn giao

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 Vật liệu, công cụ, dụng cụ nhập kho (TK 152, 153)

Có TK XDCB dở dang (TK 241)



- Nếu doanh nghiệp sử dụng nguồn vốn đầu tư XDCB hoặc quỹ doanh nghiệp để đầu tư XDCB thì kế toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh giảm nguồn vốn đầu tư XDCB hoặc quỹ doanh nghiệp khi quyết toán được duyệt.

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển,... (TK 414,...)

Nợ TK Nguồn vốn đầu tư XDCB (TK 441)

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

Trường hợp quá trình đầu tư xây dựng cơ bản không hạch toán trên cùng hệ thống sổ kế toán của đơn vị.

Trường hợp này thường là đơn vị chủ đầu tư có tổ chức kế toán riêng để theo dõi quá trình đầu tư XDCB. Khi doanh nghiệp nhận bàn giao TSCĐ là sản phẩm đầu tư XDCB hoàn thành và ghi nhận nguồn vốn hình thành TSCĐ (kể cả bàn giao khoản vay đầu tư XDCB), kế toán ghi:

Nợ các TK TSCĐ (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 XDCB, 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 XDCB

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 TSCĐ (TK 211, 213).

+ Trường hợp điều chỉnh tăng nguyên giá TSCĐ, ghi:

Nợ các TK TSCĐ (211, 213)

Có các TK liên quan.



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

**Ví dụ 5.3:** Ngày 20/6 bộ phận xây dựng cơ bản của công ty TNHH Hải Long bàn giao đưa vào sử dụng một nhà xưởng hoàn thành đầu tư bằng nguồn vốn đầu tư XDCB (Biên bản bàn giao số 10 ngày 20/6). Giá thực tế công trình được duyệt là 3.000.000.000đ, chi phí trước khi sử dụng không phát sinh.

- Khi nhận nhà xưởng do XDCB hoàn thành bàn giao làm cho TSCĐ hữu hình tăng, đồng thời làm cho sản phẩm XDCB dở dang giảm, kế toán ghi:

Nợ TK TSCĐ hữu hình (TK 211): 3.000.000.000

Có TK XDCB dở dang (TK 241): 3.000.000.000

- Đồng thời kế toán chuyển nguồn vốn từ nguồn đầu tư XDCB sang nguồn vốn kinh doanh

Nợ TK Nguồn vốn đầu tư XDCB (TK 441): 3.000.000.000

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411): 3.000.000.000

#### • Kế toán các trường hợp tăng TSCĐ khác

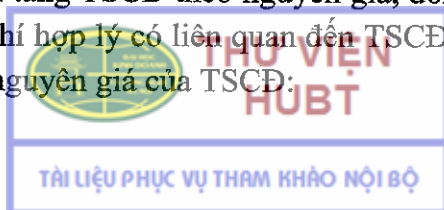
TSCĐ tăng trong các trường hợp khác như: Do nhận góp vốn, nhận biếu tặng, viện trợ, nhận lại TSCĐ mang đi cầm cố... kế toán ghi tăng TSCĐ theo nguyên giá của tài sản nhận về đồng thời ghi tăng nguồn vốn tương ứng hoặc tăng thu nhập khác cũng như ghi nhận phần giá trị khấu hao tài sản đã trích (nếu có). Cụ thể là:

- Trường hợp doanh nghiệp nhận góp vốn bằng TSCĐ, căn cứ vào Biên bản giao nhận, xác định nguyên giá TSCĐ. Kế toán ghi:

Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá TSCĐ tăng

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411): Nguồn vốn chủ sở hữu tăng

- Trường hợp doanh nghiệp nhận được tài trợ, biếu, tặng TSCĐ đưa vào sử dụng ngay cho sản xuất kinh doanh, coi như doanh nghiệp có được một nguồn thu bất thường. Căn cứ vào biên bản bàn giao, đánh giá giá trị để kế toán ghi tăng TSCĐ theo nguyên giá, đồng thời ghi tăng thu nhập khác, các chi phí hợp lý có liên quan đến TSCĐ khi nhận biếu tặng cũng được tính vào nguyên giá của TSCĐ:



Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về

Có TK Thu nhập khác (TK 711): Giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về

Đồng thời, các chi phí liên quan trực tiếp đến TSCĐ được tài trợ, biếu tặng, ghi vào nguyên giá của TSCĐ:

Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Tổng chi phí hợp lý phát sinh

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số chi phí đã chi bằng tiền

Có TK Phải trả cho người bán (TK 331): Số chi phải còn phải trả

- Trường hợp doanh nghiệp nhận lại TSCĐ mang đi cầm cố, căn cứ vào nguyên giá, số đã khấu hao để ghi nhận:

Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá TSCĐ nhận về

Có TK Cầm cố, ký quỹ, ký cược (TK 244): Giá trị tài sản cầm cố

Có TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Số khấu hao lũy kế

• Kế toán các nghiệp vụ khác về tăng TSCĐ vô hình được hình thành từ nội bộ doanh nghiệp

○ *Tăng TSCĐ vô hình được hình thành từ nội bộ doanh nghiệp*

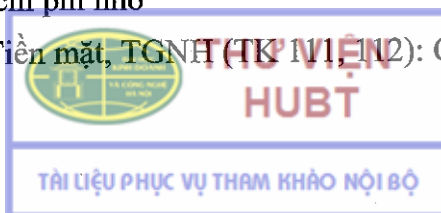
Quá trình tạo ra TSCĐ vô hình từ nội bộ doanh nghiệp được chia thành 2 giai đoạn là giai đoạn nghiên cứu và giai đoạn triển khai.

- *Giai đoạn nghiên cứu*: Những chi phí phát sinh trong giai đoạn này không được ghi nhận vào giá trị tài sản cố định, nó được tập hợp vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ hoặc tập hợp vào chi phí trả trước dài hạn (nếu giá trị lớn)

Nợ TK Chi phí trả trước dài hạn (TK 242): Trường hợp giá trị chi phí lớn

Nợ TK Chi phí quản lý doanh nghiệp (TK 642): Trường hợp giá trị chi phí nhỏ

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Chi phí bằng tiền



Có TK Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ (TK 152, 153): Chi phí bằng hiện vật

Có TK Phải trả cho người bán,... (TK 331,...): Các khoản chi phí còn phải trả,...

- *Giai đoạn triển khai*: Tập hợp chi phí phát sinh ở giai đoạn triển khai được ghi nhận vào tài khoản “XDCB dở dang”. Kết thúc giai đoạn triển khai, xét thấy kết quả thỏa mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình thì xác định tổng chi phí thực tế phát sinh hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình để kết chuyển từ chi phí XDCB dở dang sang ghi tăng TSCĐ vô hình. Trường hợp xét thấy sản phẩm tạo ra không thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình, toàn bộ chi phí sẽ được ghi nhận vào chi phí quản lý doanh nghiệp hoặc chi phí trả trước dài hạn để phân bổ dần.

+ Tập hợp các chi phí phát sinh ở giai đoạn triển khai, căn cứ vào các chi phí phát sinh để ghi nhận:

Nợ TK XDCB dở dang (TK 241): Tổng chi phí phát sinh không có thuế

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

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Chi phí bằng tiền

Có TK Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ (TK 152, 153): Chi phí bằng hiện vật

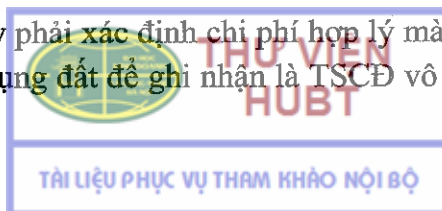
+ Khi kết thúc giai đoạn triển khai, kế toán xác định tổng chi phí thực tế phát sinh hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình, ghi:

Nợ TK TSCĐ vô hình (TK 213): Nguyên giá TSCĐ tăng

Có TK XDCB dở dang (TK 241): Số chi phí chuyển thành nguyên giá TSCĐ

o *Khi mua TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất cùng với mua nhà cửa, vật kiến trúc trên đất*:

Trường hợp này phải xác định chi phí hợp lý mà doanh nghiệp đã bỏ ra để có quyền sử dụng đất để ghi nhận là TSCĐ vô hình, giá trị của nhà



cửa, vật kiến trúc trên diện tích đất sử dụng được xác định là TSCĐ hữu hình. Kế toán ghi nhận:

Nợ TK TSCĐ hữu hình (TK 211): Nguyên giá của nhà cửa vật kiến trúc

Nợ TK TSCĐ vô hình (TK 213): Nguyên giá quyền sử dụng đất

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT đầu vào  
Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền đã trả

Có TK Phải trả cho người bán,... (TK331,...): Số còn phải trả

○ *Khi mua TSCĐ vô hình hình thành từ việc thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của các công ty cổ phần:*

Nguyên giá TSCĐ vô hình trong trường hợp này là giá trị hợp lý của các chứng từ được phát hành liên quan đến quyền sở hữu vốn, nên kế toán ghi:

Nợ TK TSCĐ vô hình (TK 213): Nguyên giá TSCĐ vô hình tăng

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411): Nguồn vốn chủ sở hữu tăng

Ngoài các trường hợp trên, TSCĐ của doanh nghiệp còn có thể tăng lên do các nguyên nhân và nguồn gốc khác nhau như: Do trao đổi, do nhận góp vốn, do chuyển mục đích sử dụng từ bất động sản đầu tư sang,... Tùy theo từng trường hợp để xác định nguyên giá để ghi tăng TSCĐ, tăng các nguồn vốn liên quan hoặc giảm các tài sản tương ứng.

### **5.1.3.2. Kế toán khấu hao tài sản cố định**

#### **a. Các khái niệm liên quan đến hao mòn và khấu hao TSCĐ**

Trong quá trình sử dụng, TSCĐ bị hao mòn dần, phần giá trị hao mòn này được tính vào chi phí dưới hình thức trích khấu hao. Từ đó, trong kế toán TSCĐ ngoài việc xác định nguyên giá của tài sản, phải ước tính được thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, đồng thời phải căn cứ vào đặc điểm sản xuất kinh doanh và yêu cầu quản lý của mỗi doanh nghiệp để lựa chọn phương pháp khấu hao và xác định mức trích khấu hao một cách phù hợp.



Trước khi đi vào quá trình kế toán, chúng ta cần làm rõ một số khái niệm có liên quan đến hao mòn và khấu hao TSCĐ. Trong đó:

- Hao mòn TSCĐ là sự giảm dần giá trị sử dụng và giá trị của TSCĐ do tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh, do tác động cơ, lý, hóa (hao mòn hữu hình), do tiến bộ của khoa học kỹ thuật (hao mòn vô hình).

- Khấu hao TSCĐ là việc tính toán và phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của TSCĐ trong suốt thời gian sử dụng của TSCĐ.

- Giá trị phải khấu hao là nguyên giá của TSCĐ ghi trên báo cáo tài chính trừ đi giá trị thu hồi thanh lý ước tính của tài sản đó.

- Giá trị thanh lý thu hồi là giá trị ước tính thu được khi hết thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, sau khi trừ đi chi phí thanh lý ước tính.

- Thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ là thời gian mà TSCĐ phát huy được tác dụng cho sản xuất kinh doanh được tính bằng thời gian mà doanh nghiệp dự tính sử dụng TSCĐ, hoặc số lượng sản phẩm hay các đơn vị tính tương tự dự tính thu được từ sử dụng tài sản. Khi ước tính thời gian sử dụng TSCĐ cần xem xét các yếu tố:

+ Mức độ sử dụng ước tính của doanh nghiệp đối với tài sản đó (được đánh giá thông qua công suất hoặc sản lượng dự tính);

+ Mức độ hao mòn phụ thuộc vào các nhân tố liên quan trong quá trình sử dụng tài sản (số ca làm việc, việc sửa chữa và bảo dưỡng tài sản, việc bảo quản chúng trong những thời kỳ không hoạt động).

+ Hao mòn vô hình do thay đổi hay cải tiến dây truyền công nghệ hay do thay đổi nhu cầu thị trường về sản phẩm hoặc dịch vụ do tài sản đó sản xuất ra;

+ Giới hạn có tính pháp lý trong việc sử dụng tài sản, như ngày hết hạn hợp đồng của tài sản thuê tài chính.

+ Kinh nghiệm của doanh nghiệp đối với các tài sản cùng loại.

#### *b. Nguyên tắc trích khấu hao TSCĐ*

Việc trích khấu hao TSCĐ của các doanh nghiệp phải tuân thủ các nguyên tắc sau:

- Mọi TSCĐ hiện có 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 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 các chính sách tài chính 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, mà chỉ tính hao mòn TSCĐ.

- Căn cứ vào chính sách tài chính và chuẩn mực kế toán hiện hành, vào yêu cầu quản lý của doanh nghiệp để lựa chọn 1 trong 3 phương pháp tính trích khấu hao phù hợp cho từng TSCĐ 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 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.

- 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 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 được thay đổi khi có sự thay đổi đáng kể cách thức ước tính thu hồi lợi ích kinh tế của tài sản. Trường hợp này, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành, các năm tiếp theo và được thuyết minh trong báo cáo tài chính.

- Đối với các tài sản 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 tài sản chưa

thu hồi, phần giá trị không được bồi thường phải được bù đắp bằng số thu do thanh lý của chính tài sản đó. Số tiền bồi thường không đủ bù đắp phần giá trị còn lại của TSCĐ thì chênh lệch còn lại được coi là lỗ về thanh lý và ghi vào chi phí khác. Riêng doanh nghiệp nhà nước được xử lý theo chính sách tài chính hiện hành của Nhà nước.

- Đối với TSCĐ vô hình, phải tùy thời gian phát huy hiệu quả để trích khấu hao tính từ khi tài sản 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.

### *c. Phương pháp tính khấu hao*

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam về TSCĐ hữu hình, vô hình (VAS 03, 04) và Thông tư số 45/2013/TT-BTC về khấu hao TSCĐ ngày 25/4/2013 thì việc trích khấu hao TSCĐ được thực hiện theo 3 phương pháp khác nhau như phương pháp khấu hao đường thẳng, khấu hao theo số lượng sản phẩm, khấu hao theo số dư giảm dần. Tùy theo khả năng đáp ứng và điều kiện áp dụng cho từng phương pháp khấu hao, doanh nghiệp có thể lựa chọn phương pháp trích khấu hao cho phù hợp với từng loại TSCĐ của doanh nghiệp nhưng phải được thực hiện nhất quán, trừ khi có sự thay đổi cách thức sử dụng tài sản đó.

#### *o Phương pháp khấu hao đường thẳng*

Phương pháp này còn gọi là khấu hao bình quân, tức là số khấu hao hàng năm không thay đổi trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ. Theo VAS 03 thì việc tính trích khấu hao như sau:

+ Xác định mức trích khấu hao trung bình hàng năm cho TSCĐ theo công thức:

$$\text{Mức trích khấu hao trung bình hàng năm của TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị phải khấu hao}}{\text{Thời gian sử dụng hữu ích}}$$

*Giá trị phải khấu hao = Nguyên giá - Giá trị thu hồi thanh lý ước tính*

+ Mức trích khấu hao trung bình hàng tháng tính bằng:



$$\text{Mức trích khấu hao trung bình hàng tháng của TSCĐ} = \frac{\text{Mức trích khấu hao trung bình cả năm}}{12 \text{ tháng}}$$

o Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần

Theo phương pháp này thì số khấu hao hàng năm giảm dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ. Trong quá trình áp dụng phương pháp này, người ta thường sử dụng dưới hình thức khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh.

Mức trích khấu hao TSCĐ theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh được xác định trên cơ sở xác định thời gian sử dụng của TSCĐ để từ đó xác định mức trích khấu hao hàng năm theo tỷ lệ khấu hao nhanh theo công thức.

$$\text{Mức trích khấu hao hàng năm của TSCĐ} = \text{Giá trị còn lại của TSCĐ} \times \text{Tỷ lệ khấu hao nhanh}$$

Trong đó, tỷ lệ khấu hao nhanh được xác định theo công thức:

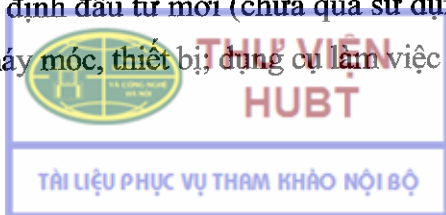
$$\text{Tỷ lệ khấu hao nhanh} = \text{Tỷ lệ khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng} \times \text{Hệ số điều chỉnh}$$

Hệ số điều chỉnh phụ thuộc vào thời gian sử dụng ước tính của TSCĐ, cụ thể là:

- + Đối với TSCĐ thời gian sử dụng đến 4 năm hệ số điều chỉnh là 1,5
- + Đối với TSCĐ thời gian sử dụng từ trên 4 năm đến 6 năm hệ số điều chỉnh là 2
- + Đối với TSCĐ thời gian sử dụng trên 6 năm hệ số điều chỉnh là 2,5

Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh được áp dụng đối với các doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực có công nghệ đòi hỏi phải thay đổi, phát triển nhanh. Và những TSCĐ tham gia vào hoạt động kinh doanh được trích khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh phải thỏa mãn đồng thời các điều kiện sau:

- Là tài sản cố định đầu tư mới (chưa qua sử dụng);
- Là các loại máy móc, thiết bị, dụng cụ làm việc đo lường, thí nghiệm.



o Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm

Theo phương pháp này thì số khấu hao hàng năm được tính trên cơ sở số lượng sản phẩm sản xuất hàng năm và mức khấu hao ước tính cho một đơn vị sản phẩm. Mức khấu hao ước tính cho một đơn vị sản phẩm được tính dựa trên nguyên giá và tổng số đơn vị sản phẩm ước tính tài sản đó có thể tạo ra.

Khi tính khấu hao TSCĐ theo số lượng, khối lượng sản phẩm cần căn cứ vào:

- Căn cứ hồ sơ kinh tế kỹ thuật của TSCĐ, doanh nghiệp xác định tổng số lượng, khối lượng sản phẩm sản xuất theo công suất thiết kế của tài sản.

- Căn cứ tình hình thực tế sản xuất, doanh nghiệp xác định số lượng, khối lượng sản phẩm thực tế sản xuất hàng tháng, hàng năm của TSCĐ.

- Mức trích khấu hao năm của TSCĐ bằng tổng mức trích khấu hao của 12 tháng trong năm hoặc tính theo công thức:

$$\text{Mức trích khấu hao năm của TSCĐ} = \frac{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất trong năm}}{\text{Mức trích khấu hao bình quân tính cho 1 đơn vị sản phẩm (tỷ lệ khấu hao)}}$$

Trong đó:

$$\text{Tỷ lệ khấu hao} = \frac{\text{Nguyên giá- Giá trị thu hồi ước tính}}{\text{Sản lượng theo công suất thiết kế}}$$

Tài sản cố định tham gia vào hoạt động kinh doanh được trích khấu hao theo phương pháp này là các loại máy móc, thiết bị thỏa mãn đồng thời các điều kiện sau:

- + Trực tiếp liên quan đến việc sản xuất sản phẩm;
- + Xác định được tổng số lượng, khối lượng sản phẩm sản xuất theo công suất thiết kế của tài sản cố định;
- + Công suất sử dụng thực tế bình quân tháng trong năm tài chính không thấp hơn 50% công suất thiết kế.



#### *d. Kế toán trích khấu hao TSCĐ*

Trích khấu hao TSCĐ là tính phần giá trị hao mòn của TSCĐ để kết chuyển vào chi phí của đối tượng sử dụng liên quan. Và để hạch toán quá trình trích khấu hao TSCĐ, kế toán sử dụng các chứng từ và tài khoản chủ yếu sau đây:

- *Về chứng từ sử dụng:* Kế toán thường sử dụng các bảng tính khấu hao TSCĐ, bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ, thẻ TSCĐ...

- *Về tài khoản sử dụng:* Để cung cấp thông tin về hiện trạng của TSCĐ trên bảng cân đối kế toán, phần giá trị hao mòn không được ghi giảm trực tiếp vào nguyên giá TSCĐ mà kế toán phản ánh vào tài khoản riêng về giá trị hao mòn đã trích khấu hao. Tài khoản dùng để phản ánh quá trình trích khấu hao TSCĐ là tài khoản “Hao mòn TSCĐ”. Tài khoản này phản ánh tình hình tăng, giảm giá trị hao mòn và giá trị hao mòn lũy kế của các TSCĐ và bất động sản đầu tư trong quá trình sử dụng do trích khấu hao và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ, bất động sản đầu tư. Trong hệ thống tài khoản kế toán hiện hành, tài khoản “Hao mòn TSCĐ” (TK 214) có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Ghi giá trị hao mòn TSCĐ, bất động sản đầu tư giảm do tài sản được thanh lý, nhượng bán, điều động cho đơn vị khác, góp vốn liên doanh

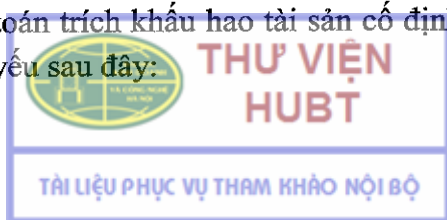
**Bên Có:** Ghi giá trị hao mòn TSCĐ, bất động sản đầu tư tăng do trích khấu hao.

**Số dư Có:** Phản ánh giá trị hao mòn lũy kế TSCĐ, bất động sản đầu tư hiện có.

Tài khoản này được mở chi tiết thành các tài khoản cấp 2 sau đây:

- + TK 2141: Hao mòn TSCĐ hữu hình
- + TK 2142: Hao mòn TSCĐ thuê tài chính
- + TK 2143: Hao mòn TSCĐ vô hình
- + TK 2147: Hao mòn bất động sản đầu tư

Quá trình kế toán trích khấu hao tài sản cố định được tiến hành theo các nội dung chủ yếu sau đây:



- Cuối kỳ kế toán, căn cứ bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ, kế toán phản ánh tăng giá trị hao mòn TSCĐ, đồng thời tăng chi phí của đối tượng sử dụng liên quan như: Chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp,....

Nợ TK Chi phí máy thi công (TK 6234): Khấu hao cho máy thi công

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (TK 6274): Khấu hao TSCĐ dùng cho sản xuất chung

Nợ TK Chi phí bán hàng (TK 6414): Khấu hao tài sản dùng trong bán hàng

Nợ TK Chi phí quản lý doanh nghiệp (TK 6424): Khấu hao TSCĐ tính vào QLDN

Nợ TK Chi phí khác (TK 811): Khấu hao TSCĐ dùng cho mục đích khác

Có TK Hao mòn TSCĐ (TK 214)/chi tiết theo loại tài sản:  
Tổng giá trị khấu hao

- Trong 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, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 627, 641, 642,..): Số chênh lệch khấu hao tăng

Có TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Số chênh lệch khấu hao tăng

+ Nếu do thay đổi phương pháp khấu hao và thời gian khấu hao TSCĐ, mà mức khấu hao TSCĐ giảm so với số đã trích trong năm, số chênh lệch khấu hao giảm, kế toán ghi:

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Số chênh lệch khấu hao giảm

Có TK Chi phí thích hợp (TK 627, 641, 642,..): Số chênh lệch khấu hao giảm



### 5.1.3.3. Kế toán giảm TSCĐ

Ngược với các trường hợp làm tăng, TSCĐ của đơn vị giảm đi có thể do nhiều nguyên nhân khác nhau như: Do nhượng bán, thanh lý, mất mát, phát hiện thiếu khi kiểm kê, đem góp vốn liên doanh, điều chuyển cho đơn vị khác, tháo dỡ một hoặc một số bộ phận của TSCĐ, chuyển thành công cụ dụng cụ để sử dụng.... Tùy theo nguyên nhân giảm TSCĐ để kế toán ghi giảm tài sản theo nguyên giá, giảm giá trị hao mòn đã trích, các nguồn hình thành và ghi nhận các khoản thu, chi có liên quan.

#### a. Kế toán giảm TSCĐ do thanh lý, nhượng bán

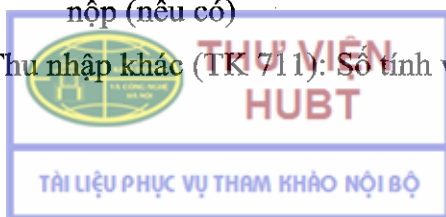
Những TSCĐ mà doanh nghiệp không cần dùng hoặc xét thấy sử dụng không có hiệu quả nên nhượng bán cho đơn vị, cá nhân khác. Những TSCĐ hư hỏng không thể tiếp tục sử dụng được, những TSCĐ lạc hậu về mặt kỹ thuật hoặc không phù hợp với yêu cầu sản xuất kinh doanh sẽ tiến hành thanh lý. Trong mọi trường hợp thanh lý hay nhượng bán TSCĐ, doanh nghiệp phải làm đầy đủ thủ tục cần thiết như; Ra quyết định, lập hội đồng định giá, xác định mức thiệt hại, trách nhiệm của các bên liên quan, tổ chức đấu giá, lập hợp đồng, biên bản thanh lý, biên bản bàn giao tài sản,... Kế toán căn cứ vào các chứng từ có liên quan để ghi giảm nguyên giá, giá trị hao mòn đã trích, giá trị còn lại của tài sản, đồng thời ghi nhận các khoản thu, chi phát sinh trong quá trình thanh lý, nhượng bán. Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi, sự nghiệp, dự án thì các khoản chi phí, thu nhập và giá trị còn lại của TSCĐ khi thanh lý, nhượng bán sẽ được ghi nhận vào tài khoản các quỹ và nguồn kinh phí tương ứng.

- Đối với các khoản thu khi thanh lý nhượng bán, căn cứ vào chứng từ thu tiền khi thanh lý, nhượng bán kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, phải thu của khách hàng (TK 111, 112, 131): Số thu về

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

Có TK Thu nhập khác (TK 711): Số tính vào thu nhập





- Đối với các chi phí phát sinh liên quan đến việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ, căn cứ vào chứng từ chi tiền, kế toán ghi:

Nợ Chi phí khác (TK 811): Số tiền chi ra tính vào chi phí

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

Có TK Tiền mặt, TGNH, phải trả người bán (TK 111, 112, 331): Số tiền chi

- Sau khi hoàn thành việc thanh lý, nhượng bán, căn cứ vào biên bản giao nhận TSCĐ để ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Giá trị hao mòn TSCĐ đã trích

Nợ TK Chi phí khác (TK 811): Giá trị còn lại

Có TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá của tài sản

*b. Kế toán giảm TSCĐ do chuyển thành công cụ, dụng cụ*

Khi doanh nghiệp có một số TSCĐ không còn đủ tiêu chuẩn được ghi nhận là TSCĐ sẽ được chuyển thành công cụ, dụng cụ để sử dụng. Trong trường hợp này, kế toán ghi nhận giảm TSCĐ theo nguyên giá, đồng thời giảm hao mòn TSCĐ theo số khấu hao lũy kế và tăng chi phí của đối tượng sử dụng liên quan trong kỳ theo giá trị còn lại (nếu giá trị còn lại nhỏ) hoặc tăng chi phí trả trước (nếu giá trị còn lại lớn) để phân bổ dần trong thời gian sử dụng.

- Đối với các tài sản đang sử dụng, đã trích khấu hao, khi chuyển sang công cụ, dụng cụ, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 623, 627, 641, 642): Nếu giá trị còn lại nhỏ

Nợ TK Chi phí trả trước (TK 242): Nếu giá trị còn lại lớn

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Giá trị hao mòn đã trích khấu hao

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

- Trường hợp TSCĐ còn mới, đang bảo quản trong kho chưa trích khấu hao, khi chuyển thành công cụ, dụng cụ, kế toán ghi:

Nợ TK công cụ, dụng cụ (TK 153): Nguyên giá

Có TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá



Ngoài ra, các trường hợp giảm TSCĐ do góp vốn có liên quan đến hoạt động góp vốn sẽ được đề cập trong phần kế toán góp vốn, trường hợp điều chuyển cho đơn vị bên ngoài thì cũng giống như nhượng bán tài sản, nếu chuyển cho đơn vị trong cùng pháp nhân có liên quan đến điều chuyển vốn nội bộ, trường hợp kiểm kê phát hiện bị thiếu, mất được trình bày ở phần kiểm kê, đánh giá TSCĐ; nếu giảm do tháo dỡ bớt một số bộ phận cần tùy theo là chuyển thành công cụ hay thanh lý bán ra sẽ ghi giảm phân nguyên giá và giá trị hao mòn tương ứng và tăng giá trị của công cụ hay xử lý như thanh lý nhượng bán phần tháo dỡ.

#### **5.1.3.4. Kế toán trao đổi TSCĐ**

Hoạt động trao đổi TSCĐ là hoạt động mà doanh nghiệp đem TSCĐ của mình đổi lấy một TSCĐ khác (tương tự hoặc không tương tự) của doanh nghiệp khác. Trong đó, TSCĐ tương tự là những tài sản có công dụng, giá trị sử dụng tương tự nhau, sử dụng trong cùng lĩnh vực sản xuất kinh doanh và có giá trị tương đương; còn TSCĐ không tương tự là những tài sản không thỏa mãn các điều kiện đó.

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 (VAS 14- Doanh thu và thu nhập khác) thì TSCĐ trao đổi tương tự được xem là hoạt động không tạo ra doanh thu; trao đổi TSCĐ không tương tự được xem là hoạt động tạo ra doanh thu vì TSCĐ đem đi trao đổi giống như đem bán tài sản.

##### **a. Kế toán trao đổi TSCĐ tương tự**

Trường hợp này, tài sản nhận về được xác định có giá trị ngang bằng với giá trị còn lại của tài sản đem đi trao đổi nên kế toán phản ánh giảm nguyên giá và giá trị hao mòn theo số khấu hao lũy kế của TSCĐ đem đi trao đổi và ghi tăng TSCĐ nhận về theo giá trị còn lại của TSCĐ đem đi trao đổi.

Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá của tài sản nhận về

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Hao mòn lũy kế của TSCĐ đưa đi trao đổi

Có TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá của TSCĐ đưa đi



*b. Kế toán trao đổi TSCĐ không tương tự*

Trong trường hợp này, đối với TSCĐ đem đi trao đổi kế toán ghi nhận tương tự như trường hợp nhượng bán; đối với tài sản nhận về sẽ được ghi nhận tương tự như trường hợp mua sắm TSCĐ. Kế toán sử dụng “Phải thu khách hàng” để vừa phản ánh số phải thu khách hàng theo giá bán hợp lý (giá có thuế) của TSCĐ đem đi trao đổi, vừa phản ánh số phải trả khách hàng theo giá mua tài sản (có thuế) ghi trên hóa đơn của đơn vị nhận trao đổi. Số tiền thu thêm của khách hàng hoặc trả thêm cho khách hàng cũng được phản ánh trên tài khoản này.

- Đối với TSCĐ đem đi trao đổi:

+ Khi giao TSCĐ cho bên trao đổi, căn cứ vào chứng từ chuyển giao tài sản, kế toán ghi giảm tài sản gồm nguyên giá và giá trị hao mòn tích lũy.

Nợ TK Chi phí khác (TK 811): Giá trị còn lại của tài sản

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Số hao mòn đã trích khấu hao lũy kế

Có TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá TSCĐ đưa đi trao đổi

+ Đồng thời ghi nhận doanh thu nhập từ tài sản đem đi trao đổi

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

Có TK Thu nhập khác (TK 711): Giá trị hợp lý của TSCĐ đem đi trao đổi

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Thuế GTGT phải nộp

- Đối với TSCĐ nhận về qua trao đổi:

+ Khi nhận được TSCĐ do bên đối tác giao, căn cứ vào chứng từ chuyển giao tài sản, kế toán ghi tăng tài sản.

Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Giá trị hợp lý của TSCĐ nhận được do trao đổi

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT được khấu trừ

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Tổng giá thanh toán



- Xử lý giá trị thừa thiếu sau trao đổi tài sản:

+ Trường hợp phải thu thêm tiền do giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi lớn hơn giá trị hợp lý của TSCĐ nhận được thì khi nhận được tiền của bên đối tác, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền thu thêm

Có TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Số tiền thu thêm

+ Trường hợp phải trả thêm tiền do giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi nhỏ hơn giá trị hợp lý của TSCĐ nhận được thì khi trả tiền cho bên đối tác, kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu của khách hàng (TK 131): Số tiền trả thêm

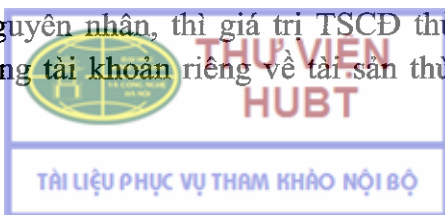
Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền trả thêm

### **5.1.3.5. Kiểm kê và đánh giá lại tài sản cố định**

Cũng giống các tài sản khác như nguyên vật liệu, hàng hóa, công cụ, dụng cụ,... của doanh nghiệp, để quản lý chặt chẽ TSCĐ trong quá trình quản lý, sử dụng cũng đòi hỏi thường xuyên phải kiểm kê, đối chiếu khớp đúng giữa số tài sản hiện vật với số tài sản ghi trên sổ sách. Mọi trường hợp thừa, thiếu, mất mát, hư hỏng đều phải được xác định nguyên nhân, trách nhiệm và xử lý kịp thời. Ngoài ra, giá trị của TSCĐ trong các doanh nghiệp cũng chịu sự biến động của giá cả thị trường, nên định kỳ phải đánh giá lại để điều chỉnh sao cho phản ánh đúng với giá trị thực của chúng trên sổ sách. Việc đánh giá lại TSCĐ một mặt giúp cho quá trình quản lý sử dụng hiệu quả, tính và trích khấu hao hợp lý, mặt khác để báo cáo tài chính được trình bày một cách trung thực, hợp lý.

#### **a. Kiểm kê tài sản cố định**

Việc kiểm kê TSCĐ được tiến hành theo định kỳ hàng năm, chủ yếu là kiểm kê TSCĐ hữu hình. Mọi trường hợp phát hiện thừa, thiếu TSCĐ đều phải tìm nguyên nhân, xác định trách nhiệm của tổ chức và cá nhân để có phương hướng xử lý đúng đắn. 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. Nếu kiểm kê phát hiện thừa, thiếu TSCĐ nhưng chưa rõ nguyên nhân, thì giá trị TSCĐ thừa, thiếu đó cần được theo dõi trên những tài khoản riêng về tài sản thừa, thiếu chờ xử lý để



làm căn cứ xử lý sau này. Đối với những TSCĐ sử dụng cho mục đích phúc lợi, nếu kiểm kê phát hiện thừa, thiếu thì bên cạnh xử lý kế toán về TSCĐ còn phải điều chỉnh quỹ phúc lợi đã hình thành nên tài sản đó.

- *Trường hợp kiểm kê phát hiện thừa tài sản cố định*

- Nếu TSCĐ phát hiện thừa do nguyên nhân chưa ghi sổ, kế toán phải căn cứ vào hồ sơ TSCĐ để ghi tăng TSCĐ theo nguyên giá tương ứng với nguồn hình thành tài sản theo từng trường hợp cụ thể:

Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Giá trị tài sản thừa

Có TK XDCB dở dang (TK 241)

Có TK Phải trả cho người bán (TK 331)

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

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

- Nếu TSCĐ thừa đang sử dụng thì ngoài nghiệp vụ ghi tăng nguyên giá, phải xác định giá trị hao mòn làm căn cứ tính, trích bổ sung khấu hao TSCĐ, ghi:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 627, 641, 642): Số khấu hao trích bổ sung

Có TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Hao mòn tính đến thời điểm phát hiện

- Nếu TSCĐ phát hiện thừa qua kiểm kê chưa xác định được nguyên nhân thì ghi nhận tăng tài sản vào tài khoản “Tài sản thừa chờ xử lý” để chờ quyết định của hội đồng sẽ chuyển vào các tài khoản thích hợp.

- Nếu phát hiện TSCĐ thừa được xác định là của đơn vị khác thì phải báo ngay cho đơn vị chủ tài sản đó biết. Nếu không xác định được đơn vị chủ tài sản thì phải báo ngay cho cơ quan quản lý cấp trên và cơ quan tài chính cùng cấp (nếu là doanh nghiệp nhà nước) 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.

- *Kiểm kê phát hiện thiếu tài sản cố định*

- Trường hợp phát hiện TSCĐ thiếu có quyết định xử lý ngay, căn cứ biên bản xử lý TSCĐ thiếu 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. Kế toán ghi:

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Giá trị hao mòn

Nợ TK Tiền mặt (TK 111): Thu hồi bằng tiền mặt

Nợ TK Phải trả người lao động (TK 334): Số trừ vào lương của cá nhân

Nợ TK Phải thu khác (TK 1388): Số phải thu từ người phải bồi thường

Nợ TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411): Số được phép ghi giảm nguồn vốn kinh doanh

Nợ TK Chi phí khác (TK 811): Số doanh nghiệp chịu tổn thất

Có TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá TSCĐ thiếu mất

- Trường hợp phát hiện TSCĐ thiếu nhưng chưa xác định nguyên nhân chờ xử lý.

+ Phản ánh giảm TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Giá trị hao mòn

Nợ TK Tài sản thiếu chờ xử lý (TK 1381): Giá trị còn lại

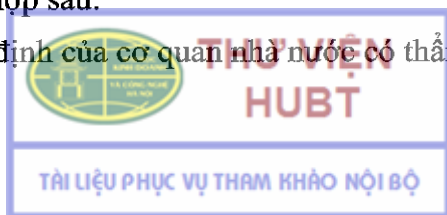
Có TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá TSCĐ bị thiếu

+ Khi có quyết định xử lý giá trị còn lại của TSCĐ thiếu, căn cứ vào quyết định xử lý để tất toán tài khoản “Tài sản thiếu chờ xử lý” ghi vào các tài khoản thích hợp theo quyết định như: Thu tiền, yêu cầu bồi thường, giảm nguồn vốn kinh doanh, tổn thất,...

#### *b. Kế toán đánh giá lại tài sản cố định*

Như trên đã nói, do giá trị của TSCĐ trong các doanh nghiệp thường chịu sự biến động của giá cả thị trường, nên việc xác định lại giá trị của các TSCĐ theo định kỳ là rất cần thiết để đảm bảo giá trị của chúng phản ánh trên sổ sách kế toán và báo cáo tài chính đúng với giá trị thực của chúng. Thông thường, doanh nghiệp cần thực hiện đánh giá lại tài sản trong các trường hợp sau:

- Theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền



- Khi doanh nghiệp thực hiện chuyển đổi sở hữu, hình thức tổ chức, hoặc có những thay đổi quan trọng như: Cổ phần hóa, sáp nhập, chia tách, giải thể, trước khi tuyên bố phá sản...

Khi đánh giá lại, có thể xảy ra hiện tượng giá trị đánh giá lại có chênh lệch giữa giá trị ghi trên sổ sách kế toán với giá trị được xác định lại của các loại tài sản, nên kế toán cần ghi nhận những khoản chênh lệch này để xử lý một cách phù hợp.

Để phản ánh những thay đổi về giá trị TSCĐ khi đánh giá lại, kế toán sử dụng các chứng từ và tài khoản như sau:

- *Chứng từ sử dụng*: Khi đánh giá lại, doanh nghiệp phải sử dụng các chứng từ có liên quan như: Quyết định đánh giá lại tài sản của Nhà nước hoặc cơ quan có thẩm quyền, lập biên bản đánh giá lại tài sản và lập biên bản kiểm kê tài sản cần định giá.... để chuyển cho kế toán làm căn cứ ghi nhận trên sổ sách.

- *Tài khoản sử dụng*: Để hạch toán khoản chênh lệch khi đánh giá lại TSCĐ và tình hình xử lý số chênh lệch đó của doanh nghiệp, kế toán sử dụng tài khoản “Chênh lệch đánh giá lại tài sản” (TK 412). Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành có kết cấu như sau:

**Bên Nợ**: Ghi nhận số chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản và tình hình xử lý số chênh lệch tăng do đánh giá lại

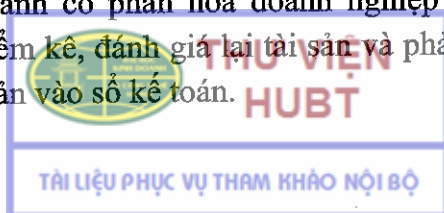
**Bên Có**: Ghi nhận số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản và tình hình xử lý số chênh lệch giảm do đánh giá lại

**Số dư Nợ**: Phản ánh số chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản chưa xử lý.

**Số dư Có**: Phản ánh số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản chưa xử lý.

Quá trình kế toán khi đánh giá lại TSCĐ của doanh nghiệp được tiến hành theo các bước như sau:

Khi có quyết định của Nhà nước về đánh giá lại tài sản cố định hoặc định giá khi tiến hành cổ phần hoá doanh nghiệp nhà nước, ... doanh nghiệp tiến hành kiểm kê, đánh giá lại tài sản và phản ánh số chênh lệch do đánh giá lại tài sản vào sổ kế toán.



Việc đánh giá lại TSCĐ có thể dẫn đến nguyên giá TSCĐ khi đánh giá lại sẽ khác với nguyên giá cũ của TSCĐ, vì vậy kế toán phải phản ánh tăng hoặc giảm số chênh lệch nguyên giá của TSCĐ, đồng thời kế toán phải xác định và phản ánh sự thay đổi số khấu hao lũy kế khi nguyên giá tài sản số định thay đổi. Căn cứ vào bảng tổng hợp kết quả kiểm kê và đánh giá lại TSCĐ để kế toán phản ánh chênh lệch tăng giảm nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại.

- Trường hợp nguyên giá mới lớn hơn nguyên giá cũ của TSCĐ, kế toán ghi nhận:

+ Phản ánh chênh lệch tăng nguyên giá TSCĐ, căn cứ vào biên bản đánh giá lại:

Nợ TK TSCĐ (TK 211, 213): Phần nguyên giá điều chỉnh tăng

Có TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412): Phần nguyên giá điều chỉnh tăng

+ Đồng thời, kế toán tính toán và phản ánh tăng giá trị hao mòn TSCĐ:

Nợ TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412): Phần giá trị hao mòn tăng

Có TK Hao mòn TSCĐ (TK 214): Phần giá trị hao mòn tăng

- Trường hợp nguyên giá mới TSCĐ nhỏ hơn nguyên giá cũ của TSCĐ

+ Phản ánh chênh lệch giảm nguyên giá TSCĐ:

Nợ TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412): Phần nguyên giá điều chỉnh giảm

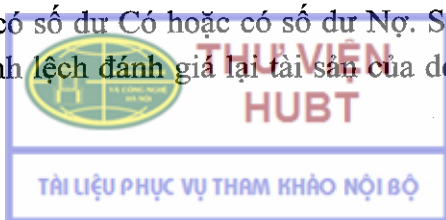
Có TK TSCĐ (TK 211, 213): Phần nguyên giá điều chỉnh giảm

+ Đồng thời, kế toán tính toán và phản ánh giảm giá trị hao mòn TSCĐ:

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

Có TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412): Phần giá trị hao mòn giảm

Do tài khoản “Chênh lệch đánh giá lại tài sản” phản ánh cả số chênh lệch tăng và số chênh lệch giảm khi đánh giá lại TSCĐ và các tài sản khác nên có thể có số dư Có hoặc có số dư Nợ. Số dư của tài khoản này phản ánh số chênh lệch đánh giá lại tài sản của doanh nghiệp trong năm





tài chính nên cần phải được phản ánh vào nguồn vốn thích hợp, chủ yếu là nguồn vốn kinh doanh. Vì vậy cuối năm tài chính, kế toán căn cứ vào quyết định của cơ quan hoặc cấp có thẩm quyền để kết chuyển sang nguồn vốn kinh doanh.

- Nếu tài khoản “Chênh lệch đánh giá lại tài sản” dư có và có quyết định bổ sung nguồn vốn kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412)

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

- Nếu tài khoản “Chênh lệch đánh giá lại tài sản” dư nợ và có quyết định ghi giảm nguồn vốn kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

Có TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412)

### **5.1.3.6. Kế toán sửa chữa tài sản cố định**

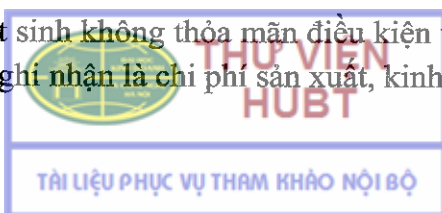
#### **a. Nguyên tắc kế toán sửa chữa tài sản cố định**

Trong quá trình sử dụng TSCĐ có thể bị hư hỏng, nên để đảm bảo cho chúng hoạt động được bình thường doanh nghiệp cần phải tiến hành sửa chữa, phục hồi, thay thế những bộ phận bị hư hỏng. Khi tiến hành sửa chữa TSCĐ sẽ phát sinh các chi phí cho việc sửa chữa. Khi ghi nhận chi phí phát sinh về sửa chữa TSCĐ, kế toán cần tôn trọng những nguyên tắc sau:

- Các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu TSCĐ hữu hình được ghi tăng nguyên giá của tài sản nếu các chi phí này chắc chắn làm tăng lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó. Để xác định tài sản đó có thực sự cải thiện trạng thái hiện tại so với trạng thái tiêu chuẩn ban đầu căn cứ vào các biểu hiện của tài sản:

- + Tăng năng lực sản xuất của TSCĐ
- + Tăng thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ
- + Giảm chi phí sử dụng tài sản cố định
- + Tăng chất lượng sản phẩm sản xuất ra

Các chi phí phát sinh không thỏa mãn điều kiện trên phải được coi là chi phí sửa chữa và ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.





- Đối với TSCĐ vô hình, chi phí liên quan phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì mới được tính vào nguyên giá TSCĐ:

+ Chi phí này 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 đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với một TSCĐ vô hình cụ thể.

Chi phí phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu liên quan tới nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự (kể cả trường hợp mua bên ngoài hoặc tạo ra từ nội bộ doanh nghiệp) luôn được ghi nhận là chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ.

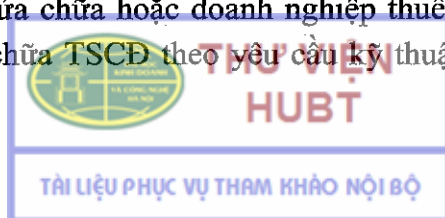
#### *b. Các loại sửa chữa tài sản cố định và phương thức tiến hành*

Tùy theo mức độ hư hỏng của TSCĐ hoặc tính chất sửa chữa TSCĐ mà người ta chia công tác sửa chữa TSCĐ thành 2 loại: Sửa chữa theo yêu cầu kỹ thuật và sửa chữa thường xuyên hoặc sửa chữa mang tính chất phục hồi, sửa chữa mang tính chất nâng cấp.

- *Sửa chữa TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật*: Là việc sửa chữa định kỳ (như tua bin nhà máy điện, động cơ máy bay...), thay thế cùng một lúc những bộ phận, chi tiết chủ yếu của TSCĐ mà nếu không sửa chữa thì tài sản không thể hoạt động được hoặc hoạt động được nhưng không đảm bảo an toàn và không đạt tiêu chuẩn kinh tế - kỹ thuật; thời gian sửa chữa thường kéo dài; chu kỳ sửa chữa tương đối dài và chi phí để sửa chữa thường khá lớn

- *Sửa chữa thường xuyên TSCĐ*: Là việc bảo dưỡng, sửa chữa thay thế từng bộ phận, chi tiết nhỏ, riêng lẻ của TSCĐ nhằm đảm bảo cho tài sản hoạt động được bình thường giữa hai kỳ sửa chữa lớn; thời gian và chu kỳ sửa chữa tương đối ngắn; chi phí để sửa chữa thường không lớn

- *Về phương thức tiến hành sửa chữa*: Việc sửa chữa TSCĐ trong doanh nghiệp thường được tiến hành theo 1 trong 2 phương thức là doanh nghiệp tự sửa chữa hoặc doanh nghiệp thuê ngoài sửa chữa. Đối với công tác sửa chữa TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật, 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.

*c. Kế toán sửa chữa tài sản cố định*

*o Kế toán sửa chữa thường xuyên TSCĐ*

Do đặc điểm của sửa chữa thường xuyên TSCĐ nên kế toán ghi nhận các chi phí sửa chữa loại này vào chi phí cho bộ phận sử dụng TSCĐ đó mà không sử dụng tài khoản riêng để theo dõi. Trong trường hợp chi phí sửa chữa thường xuyên không tính hết vào chi phí của một kỳ, kế toán sẽ ghi nhận là chi phí trả trước để tiến hành phân bổ dần vào chi phí. Khi phát sinh các chi phí sửa chữa thường xuyên, căn cứ vào các chứng từ để ghi:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 627, 641, 642): Nếu số chi phí sửa chữa nhỏ

Nợ TK Chi phí trả trước (TK 242): Nếu số chi phí sửa chữa cần phân bổ

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

Có TK Tiền hoặc phải trả thích hợp (TK 111, 112, 331,..):  
Tổng chi phí phát sinh

*o Kế toán sửa chữa TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật*

- Trường hợp sửa chữa không trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ: Tức là việc sửa chữa được tiến hành nhưng không được dự kiến trước trong kế hoạch nên doanh nghiệp chưa thực hiện trích trước chi phí sửa chữa cho các đối tượng. Trường hợp này, toàn bộ chi phí sửa chữa lớn phát sinh thực tế được tập hợp trên tài khoản "Sửa chữa lớn TSCĐ" để khi kết thúc quá trình sửa chữa, kế toán sẽ kết chuyển sang theo dõi như khoản chi phí trả trước và định kỳ phân bổ vào chi phí cho bộ phận sử dụng tài sản đó.

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa, kế toán tập hợp ghi:

Nợ TK Sửa chữa lớn TSCĐ (TK 2413): Tổng chi phí không gồm thuế



Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT được khấu trừ

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số chi phí bằng tiền

Có TK Nguyên vật liệu... (TK 152,...): Số chi phí bằng hiện vật

Có TK Phải trả người bán (TK 331): Số chi phí còn phải trả

- Khi công trình sửa chữa lớn đã hoàn thành, kế toán phải tính giá thành thực tế của từng công trình sửa chữa lớn để quyết toán số chi phí, tiến hành kết chuyển vào tài khoản chi phí trả trước để phân bổ dần, ghi:

Nợ TK Chi phí trả trước (TK 242)

Có TK Sửa chữa lớn TSCĐ (TK 2413)

- Từng định kỳ, tiến hành phân bổ chi phí sửa chữa lớn cho các đối tượng sử dụng, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 627, 641, 642)

Có TK Chi phí trả trước (TK 242)

- Trường hợp có trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ:

+ Đối với TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật phải được tiến hành sửa chữa định kỳ, kế toán phải thực hiện trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 627, 641, 642

Có TK 352- Dự phòng phải trả

+ Khi tiến hành sửa chữa TSCĐ, toàn bộ chi phí sửa chữa thực tế phát sinh cũng được tập hợp trên tài khoản “Sửa chữa lớn TSCĐ” tương ứng với số tiền và tài sản dùng vào công việc sửa chữa lớn như nguyên vật liệu, tiền... hoặc nợ phải trả.

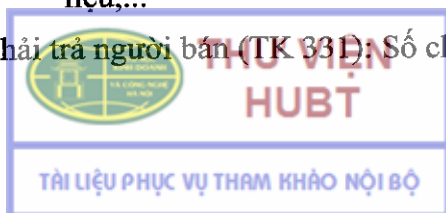
Nợ TK Sửa chữa lớn TSCĐ (TK 2413): Tổng chi phí sửa chữa

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT được khấu trừ

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số chi phí bằng tiền

Có TK Nguyên vật liệu,... (TK152,...): Số chi phí bằng vật liệu,...

Có TK Phải trả người bán (TK 331): Số chi phí còn phải trả



+ Khi công trình sửa chữa hoàn thành căn cứ vào biên bản giao nhận TSCĐ, kế toán kết chuyển giá thành thực tế từng công trình sửa chữa lớn:

Nợ TK Chi phí phải trả (TK 352): Tổng số chi phí sửa chữa lớn  
TSCĐ

Có TK Sửa chữa lớn TSCĐ (TK 2413): Tổng số chi phí sửa chữa lớn TSCĐ

+ Trường hợp có chênh lệch giữa số trích trước chi phí sửa chữa lớn với số chi phí sửa chữa lớn thực tế phát sinh, kế toán tiến hành xử lý số chênh lệch:

Nếu số chi phí thực tế phát sinh lớn hơn số trích trước thì sẽ trích bổ sung

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 627, 641, 642): Số chênh lệch phải trích thêm

Có TK Chi phí phải trả (TK 352): Số chênh lệch phải trích thêm

Nếu số chi phí thực tế phát sinh nhỏ hơn số trích trước, kế toán sẽ hoàn nhập để giảm chi phí

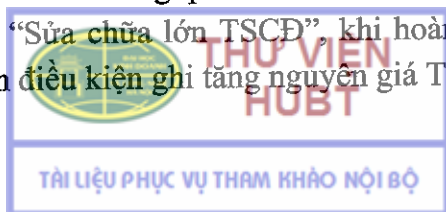
Nợ TK Chi phí phải trả (TK 352): Số chênh lệch hoàn nhập

Có TK Chi phí thích hợp (TK 627, 641, 642): Số chênh lệch hoàn nhập

Việc trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ không theo yêu cầu kỹ thuật, theo quy định hiện hành kế toán sử dụng TK 335- Chi phí phải trả. Cách thức hạch toán tương tự như trường hợp trên.

o *Kế toán sửa chữa lớn mang tính chất nâng cấp TSCĐ*

Trường hợp sửa chữa lớn với mục đích nhằm cải tạo, nâng cấp TSCĐ, kế toán cũng tiến hành hạch toán tương tự trường hợp trên nhưng khi quá trình sửa chữa hoàn thành sẽ làm tăng nguyên giá của TSCĐ. Toàn bộ chi phí phát sinh trong quá trình sửa chữa cũng được kế toán tập hợp vào tài khoản “Sửa chữa lớn TSCĐ”, khi hoàn thành quá trình sửa chữa, nếu thoả mãn điều kiện ghi tăng nguyên giá TSCĐ, kế toán ghi:



Nợ TK TSCĐ (TK 211): Số làm tăng nguyên giá TSCĐ

Có TK Sửa chữa lớn TSCĐ (TK 2413): Số làm tăng nguyên giá TSCĐ

## **5.2. KẾ TOÁN BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ**

### **5.2.1. Khái niệm và yêu cầu đối với kế toán bất động sản đầu tư**

Bất động sản đầu tư là những tài sản như nhà cửa, quyền sử dụng đất, hoặc một phần của nhà hay 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 với mục đích đầu tư để thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hoá, dịch vụ hoặc sử dụng cho mục đích quản lý hoặc bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường.

Trong quá trình kế toán đối với bất động sản đầu tư chú ý các yêu cầu sau đây:

- Không được ghi nhận là bất động sản đầu tư đối với những bất động sản mua về để bán trong kỳ kinh doanh bình thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần, hay bất động sản chủ sở hữu sử dụng, những bất động sản trong quá trình xây dựng cơ bản chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng bất động sản đầu tư.

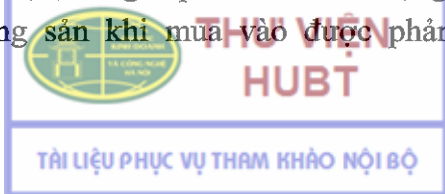
- Một bất động sản đầu tư được ghi nhận phải thoả mãn đồng thời hai điều kiện:

+ Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai;

+ Nguyên giá phải được xác định một cách đáng tin cậy

- Trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá hoặc cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao bất động sản đầu tư và ghi nhận vào chi phí giá vốn hàng bán trong kỳ. Doanh nghiệp có thể dựa vào các bất động sản chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và xác định phương pháp khấu hao của bất động sản đầu tư.

- Đối với những bất động sản đầu tư được mua vào nhưng phải tiến hành xây dựng, cải tạo, nâng cấp trước khi sử dụng cho mục đích đầu tư thì giá trị bất động sản khi mua vào được phản ánh trên tài khoản



“XDCB dở dang”. Khi quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoàn thành phải xác định lại nguyên giá của tài sản này để kết chuyển sang theo dõi là “Bất động sản đầu tư”.

- Việc chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành bất động sản đầu tư hoặc từ bất động sản đầu tư sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau:

+ Bất động sản đầu tư chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này.

+ Bất động sản đầu tư 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 bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó và khi bên khác thuê hoạt động.

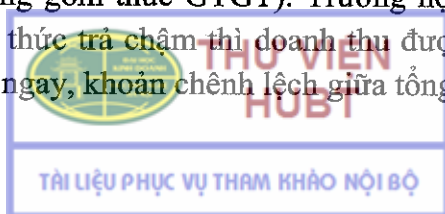
+ Hàng tồn kho chuyển thành bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động.

- Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa bất động sản đầu tư 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.

- Bất động sản xây dựng chuyển thành bất động sản đầu tư khi kết thúc giai đoạn xây dựng bàn giao để đưa vào đầu tư, kế toán trong giai đoạn xây dựng phải thực hiện theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03 (VAS 03- Tài sản cố định hữu hình).

- Khi doanh nghiệp quyết định bán một bất động sản đầu tư mà không có giai đoạn sửa chữa, cải tạo, nâng cấp thì doanh nghiệp vẫn tiếp tục ghi nhận là bất động sản đầu tư cho đến khi bất động sản đầu tư đó được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.

- Doanh thu từ việc bán bất động sản đầu tư được ghi nhận theo toàn bộ giá bán (giá không gồm thuế GTGT). Trường hợp bán bất động sản đầu tư theo phương thức trả chậm thì doanh thu được xác định ban đầu theo giá bán trả tiền ngay, khoản chênh lệch giữa tổng số tiền trả chậm và



giá bán trả tiền ngay được ghi nhận là thu lãi chưa thực hiện theo quy định của chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 (VAS 14- Doanh thu và thu nhập khác).

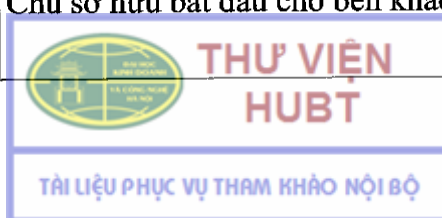
Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 05- Bất động sản đầu tư, việc chuyển nhóm bất động sản đầu tư được tóm lược thông qua bảng sau:

**Bảng 5.1: Bất động sản đầu tư chuyển thành bất động sản chủ sở hữu (TSCĐ) hoặc hàng hoá bất động sản**

BDS đầu tư chuyển nhóm	Bất động sản chủ sở hữu	Hàng hoá bất động sản
BDS đầu tư		
Bất động sản cho thuê	Chủ sở hữu bắt đầu sử dụng cho hoạt động sản xuất, cung cấp dịch vụ, hàng hoá, quản lý doanh nghiệp, không cho thuê nữa	Chủ sở hữu không cho thuê và bắt đầu triển khai cho mục đích bán
Bất động sản đầu tư chờ tăng giá bán	Chủ sở hữu bắt đầu sử dụng cho hoạt động sản xuất, cung cấp dịch vụ, hàng hoá, quản lý doanh nghiệp	Chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán

**Bảng 5.2: Bất động sản chủ sở hữu (TSCĐ) hoặc hàng hoá bất động sản chuyển thành bất động sản đầu tư**

	Chuyển nhóm thành bất động sản đầu tư
Bất động sản chủ sở hữu (TSCĐ)	Chủ sở hữu kết thúc sử dụng bất động sản cho hoạt động sản xuất, cung cấp dịch vụ, hàng hoá, quản lý doanh nghiệp. Tiến hành cho thuê hoặc chờ tăng giá để bán
Hàng hoá bất động sản	Chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động





### 5.2.2. Xác định nguyên giá của bất động sản đầu tư

Nguyên giá của bất động sản đầu tư là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra hoặc giá trị hợp lý của các khoản khác đưa ra trao đổi để có được bất động sản đầu tư tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành bất động sản đầu tư đó. Tùy từng trường hợp cụ thể nguyên giá bất động sản đầu tư được xác định như sau:

- *Đối với bất động sản đầu tư mua vào trả tiền ngay*: Nguyên giá bất động sản đầu tư được xác định 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.

- *Bất động sản đầu tư mua vào thanh toán theo phương thức trả chậm*: Trường hợp này thì nguyên giá của nó là 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 bất động sản đầu tư theo quy định của chuẩn mực kế toán Việt Nam số 16 (VAS 16- Chi phí đi vay).

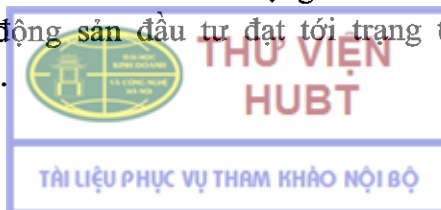
- *Bất động sản đầu tư tự xây dựng*: Nguyên giá được xác định là giá thành thực tế và các chi phí liên quan trực tiếp đến bất động sản đầu tư tính đến ngày hoàn thành công việc xây dựng.

- *Trường hợp bất động sản thuê tài chính*: Nếu bất động sản hình thành từ thuê tài chính với mục đích để cho thuê hoạt động thoả mãn tiêu chuẩn ghi nhận là bất động sản đầu tư thì nguyên giá của bất động sản đầu tư đó tại thời điểm khởi đầu thuê được thực hiện theo quy định của chuẩn mực kế toán Việt Nam số 06 (VAS- Tài sản thuê)

Những chi phí không được tính vào nguyên giá bất động sản đầu tư bao gồm:

+ Chi phí phát sinh ban đầu (trừ trường hợp các chi phí này là cần thiết để đưa bất động sản đầu tư vào trạng thái sẵn sàng sử dụng)

+ Những chi phí khi mới đưa bất động sản đầu tư vào hoạt động lần đầu trước khi bất động sản đầu tư đạt tới trạng thái hoạt động bình thường theo dự kiến.





+ Những chi phí không bình thường về nguyên liệu, vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác trong quá trình xây dựng bất động sản đầu tư.

+ Các chi phí liên quan đến bất động sản đầu tư phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho bất động sản đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu thì được ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư.

### 5.2.3. Phương pháp kế toán bất động sản đầu tư

#### a. Chứng từ và tài khoản sử dụng

- *Về chứng từ:* Để phản ánh các nghiệp vụ liên quan đến quá trình tăng, giảm, khấu hao, sửa chữa đối với bất động sản đầu tư, kế toán thường sử dụng các chứng từ tương tự như đối với chứng từ trong kế toán TSCĐ nhưng dùng cho bất động sản đầu tư như: Hóa đơn GTGT; giấy chuyển nhượng quyền sử dụng nhà, đất; bảng kê trích khấu hao, biên bản kiểm kê, thanh lý và các chứng từ thu, chi tiền liên quan khác.

- *Về tài khoản sử dụng:* Để hạch toán bất động sản đầu tư, ngoài các tài khoản liên quan khác thì kế toán sử dụng tài khoản chủ yếu là tài khoản “Bất động sản đầu tư” (TK 217). Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng giảm bất động sản đầu tư của doanh nghiệp theo nguyên giá. Theo hệ thống tài khoản hiện hành, tài khoản này có nội dung và kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Ghi nguyên giá bất động sản đầu tư tăng trong kỳ

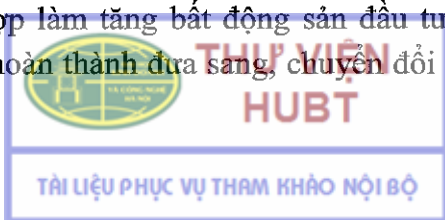
**Bên Có:** Ghi nguyên giá bất động sản đầu tư giảm trong kỳ

**Số dư Nợ:** Phản ánh nguyên giá bất động sản đầu tư hiện có

Bất động sản đầu tư được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi bất động sản đầu tư trong “Sổ theo dõi bất động sản đầu tư” tương tự như tài sản cố định.

#### b. Kế toán tăng bất động sản đầu tư

Các trường hợp làm tăng bất động sản đầu tư chủ yếu là: Do mua ngoài, do XDCB hoàn thành đưa sang, chuyển đổi từ TSCĐ hay từ hàng



hóa bất động sản sang,.... Trong đó, trường hợp bất động sản đầu tư tăng do quá trình hoàn thành XDCB chuyển sang được kế toán tương tự như đối với TSCĐ; trường hợp bất động sản đi thuê tài chính hình thành cũng như TSCĐ sẽ được đề cập trong phần kế toán đi thuê tài sản. Ở đây chúng ta chỉ xét đến các trường hợp do mua sắm và do chuyển đổi từ TSCĐ hay hàng hóa bất động sản sang.

o *Tăng bất động sản đầu tư do mua sắm*

- Nếu khi mua sắm bất động sản đầu tư, doanh nghiệp trả tiền ngay, căn cứ vào chứng từ nhập tài sản và hóa đơn thuế GTGT, kế toán ghi:

Nợ TK Bất động sản đầu tư (TK 217): Nguyên giá không gồm thuế GTGT

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT đầu vào  
Có TK Tiền mặt, TGNH, phải trả người bán (TK 211, 212, 331): Tổng giá thanh toán

- Nếu mua bất động sản đầu tư 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 khi mua vào được phản ánh trên tài khoản “XDCB dở dang”. Khi quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoàn thành phải xác định lại nguyên giá của tài sản này để kết chuyển sang theo dõi là “Bất động sản đầu tư”

- Nếu bất động sản đầu tư mua vào thanh toán theo hình thức trả chậm, căn cứ chứng từ nhập tài sản và hóa đơn mua tài sản, kế toán ghi:

Nợ TK Bất động sản đầu tư (TK 217): Giá mua trả tiền ngay không gồm thuế GTGT

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

Nợ TK Chi phí trả trước dài hạn (TK 242): Phần lãi trả chậm

Có TK Phải trả người bán (TK 331): Tổng giá phải thanh toán

Định kỳ, tiến hành phân bổ số lãi trả chậm vào chi phí tài chính:

Nợ TK Chi phí tài chính (TK 635): Số phân bổ lãi trả chậm hàng kỳ

Có TK Chi phí trả trước dài hạn (TK 242): Số phân bổ lãi trả

chậm hàng kỳ

THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

○ *Tăng bất động sản đầu tư do chuyển đổi từ TSCĐ*

Khi chuyển từ TSCĐ sang bất động sản đầu tư, tại thời điểm này kế toán ghi giảm TSCĐ và ghi tăng bất động sản đầu tư, bao gồm chuyển nguyên giá và hao mòn. Việc chuyển đổi này không làm thay đổi giá trị ghi sổ của tài sản được chuyển đổi và không làm thay đổi nguyên giá.

- Kết chuyển nguyên giá TSCĐ sang bất động sản đầu tư, ghi:

Nợ TK Bất động sản đầu tư (TK 217): Nguyên giá

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

- Kết chuyển hao mòn TSCĐ sang hao mòn của bất động sản đầu tư, ghi:

Nợ TK Hao mòn TSCĐ hữu hình (TK 2141): Số khấu hao lũy kế

Có TK Hao mòn bất động sản đầu tư (TK 2147): Số khấu hao lũy kế

○ *Tăng bất động sản đầu tư do chuyển đổi từ hàng hóa bất động sản sang:*

Trường hợp chuyển từ hàng hóa bất động sản thành bất động sản đầu tư khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động và tại thời điểm bắt đầu cho thuê, kế toán ghi giảm giá trị ghi sổ của hàng tồn kho và ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư.

Nợ TK Bất động sản đầu tư (TK 217): Nguyên giá theo giá trị thực tế của hàng hóa

Có TK Hàng hóa bất động sản (TK 1567): Giá trị thực tế của hàng hóa

**c. Kế toán giảm bất động sản đầu tư**

Ngược với trường hợp tăng, bất động sản đầu tư thường giảm trong các trường hợp như: Chuyển đổi mục đích sử dụng từ bất động sản đầu tư sang hàng tồn kho hoặc TSCĐ chủ sở hữu sử dụng; bán hoặc thanh lý bất động sản đầu tư; hết thời hạn thuê tài chính trả lại bất động sản đầu tư cho người cho thuê;...



o *Bất động sản đầu tư giảm do thanh lý, nhượng bán*: Việc thanh lý, nhượng bán bất động sản đầu tư được ghi nhận như đối với doanh thu bán hàng trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

- Khi nhận được doanh thu từ nhượng bán, thanh lý bất động sản đầu tư, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, phải thu của KH (TK 111, 112, 131): Tổng giá thanh toán

Có TK Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư (TK 5117):  
Giá bán chưa có thuế GTGT

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Thuế GTGT phải nộp

- Đồng thời ghi giảm bất động sản đầu tư, giá trị còn lại của bất động sản đầu tư được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Giá trị còn lại của bất động sản đầu tư

Nợ TK Hao mòn bất động sản đầu tư (TK 2147): Hao mòn đã trích khấu hao

Có TK Bất động sản đầu tư (TK 217): Nguyên giá bất động sản đầu tư

- Các chi phí phát sinh đến quá trình thanh lý, nhượng bán bất động sản đầu tư được ghi nhận vào giá vốn hàng bán:

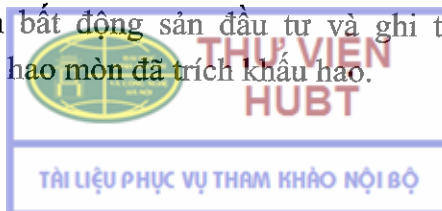
Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Chi phí chưa gồm thuế GTGT

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

Có TK Tiền mặt, TGNH, phải trả người bán (TK 111, 112, 331): Tổng giá thanh toán

o *Bất động sản đầu tư giảm do chuyển thành TSCĐ*

Việc chuyển bất động sản đầu tư thành bất động sản chủ sở hữu cũng tương tự như việc chuyển từ TSCĐ thành bất động sản đầu tư, nhưng hạch toán ngược lại. Tại thời điểm chủ sở hữu bắt đầu sử dụng chúng kế toán ghi nhận giảm bất động sản đầu tư và ghi tăng TSCĐ gồm cả nguyên giá và giá trị hao mòn đã trích khấu hao.



- Ghi giảm nguyên giá bất động sản đầu tư chuyển thành TSCĐ:

Nợ TK TSCĐ hữu hình (TK 211): Nguyên giá

Có TK Bất động sản đầu tư (TK 217): Nguyên giá

- Đồng thời, kết chuyển hao mòn của bất động sản đầu tư thành hao mòn của TSCĐ:

Nợ TK Hao mòn bất động sản đầu tư (TK 2147): Số hao mòn đã trích khấu hao

Có TK Hao mòn TSCĐ HH (TK 2141): Số hao mòn đã trích khấu hao

○ *Bất động sản đầu tư giảm do chuyển thành hàng hóa bất động sản*

Việc chuyển bất động sản đầu tư thành hàng hóa bất động sản được ghi nhận khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán nhưng cần phải sửa chữa trước khi bán, trong trường hợp không trải qua giai đoạn sửa chữa trước khi bán thì doanh nghiệp vẫn ghi nhận là bất động sản đầu tư cho đến khi được bán. Khi hoàn thành việc chuyển thành hàng hóa, kế toán ghi giảm bất động sản đầu tư theo nguyên giá, giảm hao mòn bất động sản đầu tư và tăng giá trị hàng hóa bất động sản theo giá trị còn lại. Các chi phí cho quá trình sửa chữa trước khi bán được tập hợp vào chi phí sản xuất kinh doanh dở dang tới khi kết thúc quá trình sửa chữa sẽ kết chuyển thành giá trị của hàng hóa bất động sản.

- Kết chuyển bất động sản đầu tư thành hàng hóa bất động sản, kế toán ghi:

Nợ TK Hàng hóa bất động sản (TK 1567): Giá trị còn lại

Nợ TK Hao mòn bất động sản đầu tư (TK 2147): Số khấu hao lũy kế

Có TK Bất động sản đầu tư (TK 217): Nguyên giá bất động sản đầu tư

- Các chi phí phát sinh cần cho quá trình sửa chữa trước khi bán, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154): Chi phí sửa chữa



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

Có TK Tiền mặt, TGNH, phải trả người bán (TK111, 112, 331):  
Tổng giá thanh toán

- Kết thúc quá trình sửa chữa bất động sản đầu tư, kết chuyển chi phí sửa chữa vào giá gốc của hàng hóa bất động sản:

Nợ TK Hàng hóa bất động sản (TK 1567): Chi phí sửa chữa

Có TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154): Chi phí sửa chữa

#### ***d. Kế toán khấu hao và sửa chữa bất động sản đầu tư***

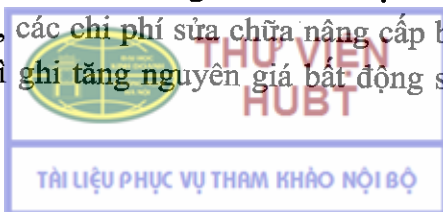
##### *o Kế toán khấu hao bất động sản đầu tư*

Nói chung, phương pháp tính khấu hao, nguyên tắc tính khấu hao bất động sản đầu tư được thực hiện giống với khấu hao TSCĐ hữu hình. Điểm khác biệt chủ yếu chỉ là khi trích khấu hao bất động sản đầu tư, kế toán ghi tăng chi phí giá vốn hàng bán, đồng thời tăng hao mòn bất động sản đầu tư.

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)

##### *o Kế toán sửa chữa bất động sản đầu tư*

Khi sửa chữa bất động sản đầu tư, việc phản ánh các chi phí sửa chữa có liên quan sẽ được ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho bất động sản đầu tư tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu thì được ghi nhận tăng nguyên giá bất động sản đầu tư. Quá trình kế toán sửa chữa bất động sản đầu tư cụ thể cũng giống như kế toán sửa chữa TSCĐ, các chi phí sửa chữa nâng cấp bất động sản đầu tư nếu đủ tiêu chuẩn thì ghi tăng nguyên giá bất động sản đầu tư. Các chi



phí sửa chữa không đủ tiêu chuẩn không ghi tăng nguyên giá mà được hạch toán vào giá vốn hàng bán.

### **5.3. TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH VỀ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH, BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ**

Thông tin về TSCĐ và bất động sản đầu tư là những khoản mục quan trọng được trình bày trên tất cả các báo cáo bộ phận của báo cáo tài chính. Cụ thể là:

- Trên Bảng cân đối kế toán: Tại phần “Tài sản dài hạn” theo 2 chỉ tiêu: Nguyên giá và giá trị còn lại. Trong đó, TSCĐ được chi tiết trên 4 tiểu mục là TSCĐ hữu hình, TSCĐ thuê tài chính, TSCĐ vô hình và chi phí XDCB dở dang.

- Trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh: Trong doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ có doanh thu về thanh lý, chuyển nhượng TSCĐ, bất động sản đầu tư; trong giá vốn hàng bán có giá trị còn lại cùng như chi phí cho nhượng bán thanh lý TSCĐ và bất động sản đầu tư, chi phí kinh doanh bất động sản đầu tư.

- Trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ: Cần phải trình bày các thông tin về luồng tiền chi để mua sắm, xây dựng và luồng tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn.

- Trên Thuyết minh báo cáo tài chính: Các thông tin về tài sản cố định và bất động sản đầu tư ngoài việc thuyết minh rõ ràng về nguyên tắc ghi nhận, xác định nguyên giá tài sản, phương pháp tính khấu hao còn phải thuyết minh về tình hình tăng, giảm TSCĐ và bất động sản đầu tư theo từng loại.

## CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP CHƯƠNG 5

1. Tài sản cố định là những tài sản như thế nào? Tài sản cố định được trình bày trên bảng cân đối kế toán bao gồm những chỉ tiêu gì?

2. Một tài sản có giá trị rất lớn gồm nhiều bộ phận cấu thành, trong hạch toán có được tách ra thành nhiều TSCĐ hay không? Tại sao?

3. Nguyên giá tài sản cố định chỉ thay đổi trong những trường hợp nào? Thuế nhập khẩu phải nộp, thuế GTGT và chi phí sửa chữa của TSCĐ nhập khẩu có tính vào nguyên giá của TSCĐ không? Tại sao?

4. Hãy làm rõ thời điểm để xác định nguyên giá của TSCĐ và các chi phí làm tăng nguyên giá của tài sản sau ghi nhận ban đầu?

5. Tại sao kế toán phải trích khấu hao TSCĐ? Căn cứ để trích khấu hao, việc ghi nhận khấu hao TSCĐ?

6. Các phương pháp khấu hao TSCĐ và ưu, nhược điểm của mỗi phương pháp là gì?

7. Phân biệt giữa bất động sản đầu tư và TSCĐ người ta dựa vào những căn cứ nào? Khi bán bất động sản đầu tư, doanh thu của nó có được được phản ánh vào doanh thu bán hàng không? Trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thì doanh thu này được phản ánh như thế nào?

8. Phương pháp khấu hao nào bỏ qua giá trị thanh lý thu hồi ước tính khi xác định mức khấu hao? Trường hợp nào thanh lý tài sản cố định có lãi?

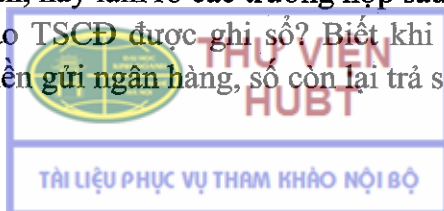
**Bài tập 1:** Công ty cổ phần Vĩnh Tuy hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Trong kỳ có các nghiệp vụ phát sinh như sau:

1. Ngày 1/8/N, mua TSCĐ chưa trả tiền, giá mua 200 triệu đồng (chưa bao gồm thuế GTGT 10%), chi phí vận chuyển 5 triệu đồng, chi phí lắp đặt 25 triệu đồng. Tài sản được đầu tư bằng quỹ đầu tư phát triển.

2. Ngày 15/8/N, tài sản mua vào được bàn giao cho bộ phận sản xuất và đưa vào sử dụng.

Từ góc độ kế toán, hãy làm rõ các trường hợp sau:

a. Thời điểm nào TSCĐ được ghi sổ? Biết khi mua công ty đã trả 150 triệu đồng qua tiền gửi ngân hàng, số còn lại trả sau.





b. Hãy thực hiện bút toán điều chỉnh hao mòn TSCĐ vào 31/12/N, biết thời gian sử dụng hữu ích của tài sản là 5 năm, doanh nghiệp sử dụng phương pháp khấu hao đường thẳng.

c. Vào 1/6/N+1, doanh nghiệp bán TSCĐ thu được 198 triệu đồng bằng tiền gửi ngân hàng (bao gồm thuế GTGT 10%). Thực hiện các bút toán cần thiết vào thời điểm này.

**Bài tập 2:** Trích tài liệu kế toán ở doanh nghiệp Bình Phương, sản xuất kinh doanh mặt hàng đồ nhựa gia dụng. Doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Doanh nghiệp có các hoạt động đầu tư vào TSCĐ: (đơn vị tính: 1000đ):

A. Đầu tư dây truyền sản xuất chậu nhựa bằng nguồn vốn kinh doanh (phải trả qua lắp đặt), bao gồm các nghiệp vụ liên quan:

1. Tiền mua dây truyền sản xuất trên chưa trả người bán: 187.000; trong đó thuế GTGT: 17.000.

2. Chi phí vận chuyển trả bằng tiền mặt: 3.000 (chưa bao gồm thuế GTGT 10%)

3. Chi phí lắp đặt, chạy thử phải trả bên nhận thầu lắp đặt: 28.000 (chưa bao gồm thuế GTGT 10%)

4. Chuyển tiền gửi ngân hàng thanh toán toàn bộ tiền mua dây truyền sản xuất cho người bán, sau khi trừ khoản giảm giá 1% người bán cho doanh nghiệp hưởng.

5. Chi tiền mặt trả cho bên nhận thầu lắp đặt.

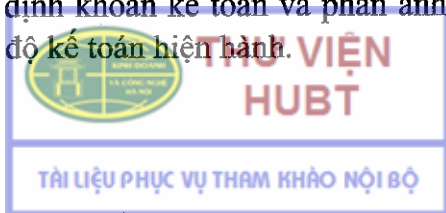
6. Công tác lắp đặt TSCĐ đã hoàn thành đưa vào sử dụng.

B. Đầu tư máy dập chữ trên sản phẩm bằng nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản (TSCĐ này mua về đưa vào sử dụng ngay, không qua lắp đặt), gồm các khoản:

1. Giá mua TSCĐ trên là 77.000 (trong đó thuế GTGT là: 7.000), trả bằng tiền gửi ngân hàng (đã nhận được giấy báo thanh toán của ngân hàng).

2. Chi phí vận chuyển TSCĐ về đến phân xưởng sản xuất 8.000 (chưa bao gồm thuế GTGT 10%), trả bằng tiền mặt.

*Yêu cầu:* Lập định khoản kế toán và phản ánh vào các tài khoản có liên quan theo chế độ kế toán hiện hành.



## **Chương 6**

# **KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM**

### ***Mục tiêu của chương***

*Chương này đề cập đến những vấn đề cơ bản về kế toán các chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất. Sau khi nghiên cứu chương này, người đọc có thể nắm được những kiến thức và kỹ năng chính sau đây:*

- *Hiểu được những khái niệm và nội dung cơ bản của chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm; phân biệt giữa chi phí sản xuất với giá thành sản phẩm.*
- *Hiểu được nội dung của các loại chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp theo các tiêu thức phân loại phổ biến;*
- *Nắm được các kỹ năng của quá trình kế toán tập hợp chi phí sản xuất, kế toán thành phẩm trong doanh nghiệp khi áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ;*
- *Bước đầu có thể thực hiện được một số phương pháp tính giá thành giản đơn.*

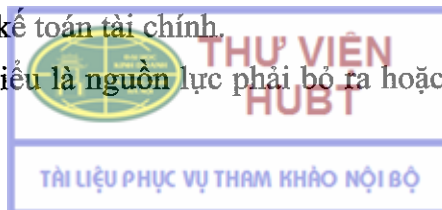
## **6.1. CÁC KHÁI NIỆM CƠ BẢN SỬ DỤNG TRONG KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM**

### **6.1.1. Khái niệm, phân loại và đối tượng tập hợp chi phí sản xuất**

#### ***a. Khái niệm về chi phí sản xuất***

Chi phí là một phạm trù kinh tế gắn với sản xuất và lưu thông hàng hóa. Có rất nhiều quan niệm khác nhau về chi phí, đứng trên những giác độ khác nhau thì chi phí được hiểu theo những điểm khác nhau. Kế toán quản trị và kế toán tài chính cũng nhìn nhận chi phí theo những phương diện khác nhau. Trong phạm vi chương này, khái niệm chi phí được đưa ra dưới góc độ của kế toán tài chính.

Chi phí được hiểu là nguồn lực phải bỏ ra hoặc hy sinh để đạt được



mục tiêu cụ thể trong quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Quá trình sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp là quá trình doanh nghiệp sử dụng, tiêu hao các nguồn lực lao động, vật tư, tiền vốn... để sản xuất chế tạo sản phẩm, thực hiện lao vụ, dịch vụ, tiêu thụ sản phẩm hàng hóa... Chính sự tiêu hao các nguồn lực là quá trình hình thành nên các khoản chi phí tương ứng. Chẳng hạn:

- Gắn với việc sử dụng lao động trong sản xuất kinh doanh, phát sinh các chi phí về tiền lương (tiền công) và các khoản trích theo tiền lương và chúng được gọi là hao phí về lao động sống.

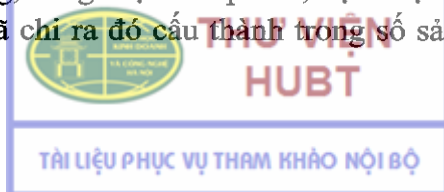
- Việc sử dụng vật liệu, công cụ dụng cụ, tài sản cố định trong sản xuất làm phát sinh các chi phí vật liệu, công cụ dụng cụ, khấu hao tài sản cố định, và chúng được gọi là chi phí về lao động vật hóa....

Trong điều kiện nền kinh tế hàng hóa tiền tệ và cơ chế hạch toán kinh doanh thì mọi chi phí của doanh nghiệp đều phải được lượng hóa và biểu hiện bằng tiền. Thực chất thì chi phí là sự chuyển dịch vốn của doanh nghiệp vào đối tượng tính giá nhất định, đó là vốn của doanh nghiệp bỏ vào quá trình sản xuất kinh doanh. Và chi phí là khoản mất đi, tiêu hao đi để doanh nghiệp có được những sản phẩm, dịch vụ mong muốn.

Như vậy, chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các hao phí về lao động sống, lao động vật hóa và các chi phí cần thiết khác mà doanh nghiệp phải chi ra trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh để đạt được mục đích tạo ra sản phẩm, dịch vụ và được tính cho một thời kỳ nhất định.

Chi phí khác với chi tiêu bởi chi tiêu chỉ là sự giảm đi đơn thuần của các loại vật tư, tài sản, tiền vốn của doanh nghiệp, không kể nó được dùng vào mục đích gì. Chi phí và chi tiêu khác nhau cả về lượng và về thời gian nhưng có quan hệ mật thiết với nhau, chi tiêu là cơ sở của chi phí, không có chi tiêu thì không có chi phí.

Để quản lý có hiệu quả đối với hoạt động sản xuất kinh doanh của mình, các nhà quản trị doanh nghiệp luôn cần biết số chi phí chi ra cho từng loại hoạt động, từng loại sản phẩm, dịch vụ trong từng kỳ là bao nhiêu; số chi phí đã chi ra đó cấu thành trong số sản phẩm, lao vụ, dịch



vụ đã hoàn thành là bao nhiêu;... Việc xác định chính xác giá thành sản phẩm, dịch vụ sản xuất ra sẽ giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp trả lời được những câu hỏi này.

### ***b. Phân loại chi phí sản xuất***

Chi phí sản xuất gồm nhiều loại khác nhau, để phục vụ tốt cho quá trình quản lý, người ta phải phân loại chúng ra từ các góc độ và tiêu chí khác nhau, như: Mục đích và công dụng của chi phí; nội dung và tính chất của chi phí; chi phí gắn với đối tượng gánh chịu;...

#### *o Phân loại theo mục đích và công dụng của chi phí*

Cách phân loại này hay còn gọi là phân loại theo khoản mục chi phí, tức là những chi phí sản xuất có cùng mục đích, công dụng được xếp vào cùng một khoản mục, không phân biệt chi phí này là những yếu tố nào, có nội dung kinh tế ra sao. Tác dụng của cách phân loại này nhằm giúp doanh nghiệp phân tích, đánh giá về việc thực hiện kế hoạch giá thành theo từng khoản mục chi phí, đồng thời biết được sự biến động ảnh hưởng của mỗi khoản mục đến tổng chi phí. Từ đó, giúp cho việc lập kế hoạch giá thành, dự toán chi phí theo từng khoản mục cho kỳ sau được hợp lý hơn. Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất được chia thành các loại sau:

- *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*: Là toàn bộ chi phí nguyên vật liệu được sử dụng trực tiếp cho quá trình sản xuất chế tạo sản phẩm, lao vụ dịch vụ.

- *Chi phí nhân công trực tiếp*: Loại chi phí này bao gồm các khoản phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất, chế tạo sản phẩm và các khoản trích theo tiền lương của công nhân sản xuất như: Kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp. Trong đó:

+ Tiền lương (tiền công): Là số tiền thù lao mà doanh nghiệp trả cho người lao động theo số lượng và chất lượng lao động mà họ đóng góp cho doanh nghiệp nhằm đảm bảo cho người lao động đủ để tái sản xuất sức lao động, nâng cao và bồi dưỡng sức lao động. Ngoài tiền lương người lao động còn được hưởng các khoản phụ cấp khác như: Phụ cấp trách nhiệm, phụ cấp độc hại...

+ Bảo hiểm xã hội (BHXH): Là một khoản trích theo lương, được



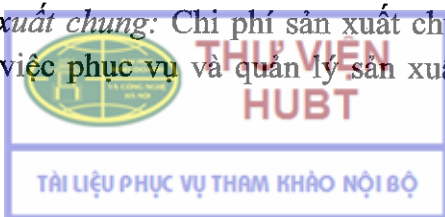
hình thành bằng cách trích theo tỷ lệ quy định trên tổng số tiền lương cơ bản và các khoản phụ cấp của người lao động phát sinh trong kỳ. Quỹ bảo hiểm xã hội này hình thành và do cơ quan bảo hiểm xã hội quản lý nhằm mục đích chi trả cho người lao động trong các trường hợp ốm đau, thai sản, tai nạn lao động, hưu trí... Theo chế độ hiện hành, BHXH được trích theo tỷ lệ 26%, trong đó 18% do đơn vị hoặc chủ sử dụng lao động nộp và được tính vào chi phí sản xuất kinh doanh, 8% do người lao động đóng góp và được tính trừ vào thu nhập; tất cả đều phải nộp cho cơ quan bảo hiểm xã hội.

+ Bảo hiểm y tế (BHYT): Khoản trích theo lương này được hình thành bằng cách trích theo tỷ lệ quy định trên tổng số tiền lương cơ bản và các khoản phụ cấp của người lao động phát sinh trong kỳ. BHYT được hình thành để thanh toán các khoản tiền khám chữa bệnh, tiền viện phí, thuốc men... Theo chế độ hiện nay, BHYT được trích theo tỷ lệ 4,5%, trong đó 3% tính vào chi phí của đơn vị, 1,5% được khấu trừ vào lương của người lao động, tất cả được nộp hết cho cơ quan BHXH để mua bảo hiểm y tế.

+ Kinh phí công đoàn (KPCĐ): Cũng là khoản trích theo lương, được hình thành bằng cách trích theo tỷ lệ quy định trên tổng số tiền lương thực tế phải trả cho người lao động phát sinh trong kỳ. KPCĐ được hình thành nhằm mục đích chi tiêu cho các mục đích liên quan đến hoạt động công đoàn trong đơn vị như thăm hỏi ốm đau, hiếu hỷ và các hoạt động công đoàn khác. Tỷ lệ trích KPCĐ hiện hành là 2%, số này được tính vào chi phí của đơn vị; trong đó đơn vị nộp 1% lên công đoàn cấp trên, 1% giữ lại phục vụ cho các hoạt động công đoàn tại của đơn vị mình.

+ Bảo hiểm thất nghiệp (BHTN): Là khoản trích theo lương để hình thành nên quỹ bảo hiểm cho các trường hợp thất nghiệp, mất việc làm của người lao động trong doanh nghiệp vì những lý do khách quan. Tỷ lệ trích bảo hiểm thất nghiệp theo quy định hiện hành là 3%, trong đó nhà nước hỗ trợ 1%, doanh nghiệp chịu 1% và người lao động 1%.

- *Chi phí sản xuất chung*: Chi phí sản xuất chung là các khoản chi phí liên quan đến việc phục vụ và quản lý sản xuất trong phạm vi các



phân xưởng, đội sản xuất. Chi phí sản xuất chung bao gồm các yếu tố chi phí sản xuất như: Chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu phân xưởng, chi phí dụng cụ phân xưởng, chi phí khấu hao TSCĐ phân xưởng, chi phí điện, nước, dịch vụ mua ngoài... dùng cho sản xuất ở phân xưởng, chi phí bằng tiền khác phục vụ cho nhu cầu ở phân xưởng.

o *Phân loại theo nội dung, tính chất của chi phí*

Cách này còn được gọi là phân loại theo yếu tố chi phí, tức là những chi phí có cùng nội dung tính chất sẽ được xét chung vào một yếu tố chi phí, không phân biệt chi phí đó phát sinh ở đâu, công dụng như thế nào. Cách phân loại này chỉ quan tâm tới chi phí phát sinh lần đầu không kể các chi phí luân chuyển nội bộ. Tác dụng của cách phân loại này là giúp doanh nghiệp xác định được mức tiêu hao của từng yếu tố chi phí trong quá trình SXKD, từ đó phục vụ cho việc xây dựng định mức, dự toán, lập kế hoạch sử dụng vật tư, lao động, TSCĐ,... Theo cách phân loại này thì chi phí sản xuất được chia thành các yếu tố chi phí sau:

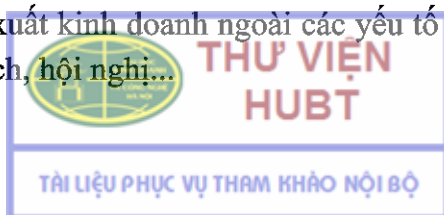
- *Chi phí nguyên vật liệu:* Yếu tố chi phí này bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu chính, chi phí nguyên vật liệu phụ, chi phí nhiên liệu, chi phí phụ tùng thay thế, công cụ dụng cụ và chi phí nguyên vật liệu khác sử dụng cho sản xuất kinh doanh.

- *Chi phí nhân công:* Chi phí nhân công là các khoản chi phí về tiền lương phải trả cho người lao động, các khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn theo tiền lương của người lao động.

- *Chi phí khấu hao tài sản cố định:* Yếu tố chi phí này bao gồm toàn bộ số tiền trích khấu hao của tất cả TSCĐ dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ của doanh nghiệp.

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài:* Chi phí dịch vụ mua ngoài là số tiền phải trả cho các dịch vụ mua ngoài phục vụ cho các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như chi phí về điện, nước, điện thoại, các dịch vụ sửa chữa...

- *Chi phí khác bằng tiền:* Là các khoản chi phí bằng tiền phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh ngoài các yếu tố chi phí nói trên như chi phí cho tiếp khách, hội nghị...



○ *Phân loại theo phương pháp tập hợp chi phí và mối quan hệ với đối tượng chịu chi phí*

Phương pháp này phân chia các chi phí thành các loại có liên quan đến quá trình SXKD các sản phẩm, dịch vụ nhằm giúp công tác xác định phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí cho đối tượng chịu chi phí, tạo cơ sở cho việc xác định giá thành từng loại sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ. Theo phương pháp này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành hai loại:

- *Chi phí trực tiếp*: Là những chi phí liên quan trực tiếp sản xuất kinh doanh từng loại sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ và được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí.

- *Chi phí gián tiếp*: Là những chi phí liên quan đến quá trình sản xuất kinh doanh nhiều loại sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ. Để xác định chi phí gián tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí, kế toán phải sử dụng phương pháp phân bổ gián tiếp theo từng tiêu thức phù hợp.

○ *Theo mối quan hệ giữa chi phí với khối lượng hoạt động (khối lượng sản phẩm).*

Cách phân loại này xem xét khi khối lượng hoạt động, số lượng sản phẩm dịch vụ sản xuất thay đổi thì các chi phí biến động như thế nào, mức độ bao nhiêu. Theo cách này thì chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được chia thành ba loại:

- *Chi phí biến đổi (hay còn gọi là chi phí khả biến - biến phí)*: Là những chi phí thay đổi theo tổng số khi khối lượng hoạt động, số lượng sản phẩm sản xuất của doanh nghiệp thay đổi. Xét về tổng số, biến phí thay đổi tỷ lệ thuận với khối lượng hoạt động, nhưng biến phí tính cho đơn vị sản phẩm, dịch vụ sản xuất thì thường ổn định, không đổi với mọi mức độ hoạt động. Biến phí gồm các chi phí như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp, hoa hồng bán hàng...

Biến phí có thể được chia thành hai loại là biến phí tỷ lệ và biến phí không tỷ lệ. Trong đó, biến phí tỷ lệ là loại chi phí biến đổi có quan hệ tỷ lệ theo khối lượng hoạt động, biến phí không tỷ lệ là loại biến phí mà sự thay đổi của tổng chi phí không có quan hệ tỷ lệ với sự thay đổi của khối lượng hoạt động.





- *Chi phí cố định (còn gọi là chi phí bất biến - định phí):* Là những chi phí có tổng số không thay đổi khi mức độ hoạt động của doanh nghiệp thay đổi. Xét về tổng số, định phí không đổi nhưng định phí đơn vị khối lượng hoạt động lại giảm khi mức độ hoạt động tăng (tỷ lệ nghịch). Định phí bao gồm những chi phí như: Chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí quảng cáo... Định phí có nhiều loại khác nhau, như định phí tuyệt đối, định phí cấp bậc, định phí bắt buộc, định phí tùy ý...

- *Chi phí hỗn hợp:* Là loại chi phí bao gồm cả các yếu tố của định phí và các yếu tố biến phí, như: Chi phí cước điện thoại, tiền điện, nước...

Ngoài các cách phân loại nêu trên thì trong kế toán còn có thể sử dụng rất nhiều cách phân loại khác để phân loại chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như: Phân loại theo thẩm quyền ra quyết định, phân loại theo cách thức kết chuyển chi phí... Tùy theo mục đích và nhu cầu thông tin, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh để sử dụng cách phân loại cho phù hợp.

### ***c. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất***

Đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất là phạm vi và giới hạn để tập hợp chi phí sản xuất theo các phạm vi và giới hạn đó. Phạm vi và giới hạn đó có thể là từng phân xưởng, tổ đội... Thực chất của việc xác định đối tượng kế toán chi phí sản xuất là xác định nơi gây ra chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất, giai đoạn công nghệ...) hoặc đối tượng chịu chi phí (sản phẩm, đơn đặt hàng, hợp đồng...).

Khi xác định đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất trước hết các nhà quản trị phải căn cứ vào mục đích sử dụng của chi phí, sau đó phải căn cứ vào đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh, đặc thù quản lý, quy trình công nghệ, loại hình sản xuất sản phẩm, khả năng, trình độ và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Tùy thuộc vào đặc điểm tình hình cụ thể mà đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất trong doanh nghiệp có thể là theo từng phân xưởng, từng tổ đội, từng giai đoạn công nghệ hoặc từng sản phẩm, từng chi tiết sản phẩm, từng đơn đặt hàng hoặc cũng có thể là toàn bộ doanh nghiệp...





## 6.1.2. Giá thành sản phẩm

### a. Khái niệm giá thành sản phẩm

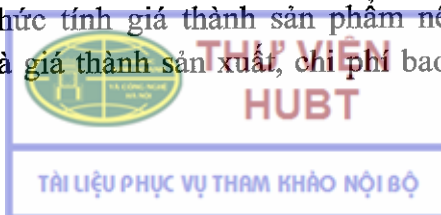
Giá thành sản phẩm là biểu hiện bằng tiền toàn bộ những hao phí về lao động sống và lao động vật hóa được tính trên một khối lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành nhất định.

Giữa chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm có mối quan hệ chặt chẽ với nhau, tập hợp chi phí sản xuất ngoài việc nhằm mục đích quản lý chi phí chặt chẽ còn phục vụ cho công tác tính giá thành sản phẩm hoàn thành một cách đúng đắn.

Về bản chất, chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là biểu hiện hai mặt của quá trình sản xuất kinh doanh. Chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm giống nhau ở chỗ là đều biểu hiện bằng tiền những hao phí về lao động sống và lao động vật hóa bỏ ra, nhưng khác nhau về mặt số lượng. Khi nói đến chi phí sản xuất là nói đến giới hạn chi phí cho một thời kỳ nhất định, không phân biệt là cho loại sản phẩm nào, đã hoàn thành hay chưa, còn khi nói đến giá thành sản phẩm là xác định lượng chi phí sản xuất nhất định tính cho một kết quả hoàn thành nhất định. Giá thành sản phẩm hoàn thành kỳ này có thể bao gồm cả chi phí sản xuất kỳ này, chi phí sản xuất kỳ trước (chi phí sản xuất dở dang kỳ trước chuyển sang, chi phí trả trước của kỳ trước được phân bổ vào giá thành của kỳ này...), và chi phí sản xuất kỳ sau (chi phí phải trả sẽ phát sinh ở kỳ sau được tính trước vào giá thành kỳ này). Đồng thời giá thành kỳ này có thể không bao gồm một phần chi phí sản xuất kỳ này (như chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ này, chi phí trả trước của kỳ này được phân bổ vào giá thành của kỳ sau, chi phí phải trả phát sinh của kỳ này đã được tính trước vào giá thành của các kỳ trước). Giá thành sản phẩm được xác định theo công thức tổng quát sau:

$$\text{Giá thành sản phẩm} = \text{Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ} - \text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ}$$

Trong công thức tính giá thành sản phẩm nêu trên, giá thành sản phẩm được hiểu là giá thành sản xuất, chi phí bao gồm các chi phí liên



quan đến quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm; không bao gồm chi phí liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm và các khoản chi phí liên quan đến hoạt động quản lý chung toàn doanh nghiệp. Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp sẽ được tính trừ vào thu nhập của số sản phẩm, lao vụ dịch vụ đã tiêu thụ trong kỳ để xác định kết quả kinh doanh.

### ***b. Phân loại giá thành sản phẩm***

Giá thành sản phẩm được cấu thành bởi các chi phí sản xuất, hơn nữa việc xác định giá thành sản phẩm chủ yếu phục vụ cho mục tiêu quản lý và xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp, nên giá thành sản phẩm cũng cần được phân loại theo các tiêu chí khác nhau. Cụ thể là:

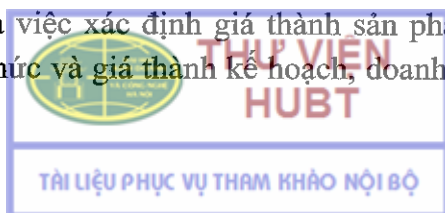
#### *o Phân loại giá thành căn cứ vào cơ sở số liệu và thời điểm tính toán*

Theo cách phân loại này, giá thành sản phẩm của doanh nghiệp được chia thành ba loại: Giá thành định mức, giá thành kế hoạch và giá thành thực tế.

- *Giá thành định mức*: Là loại giá thành được tính toán trên cơ sở định mức kinh tế - kỹ thuật của từng doanh nghiệp trong từng thời kỳ nhất định. Giá thành định mức được xác định trước khi bắt đầu quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp để làm căn cứ cho quá trình quản lý chi phí sản xuất theo định mức, tiêu chuẩn kinh tế, kỹ thuật.

- *Giá thành kế hoạch*: Là loại giá thành cũng được xác định trước khi quá trình sản xuất kinh doanh bắt đầu. Nó được xác định trên cơ sở chi phí kế hoạch và số lượng sản phẩm kế hoạch theo kế hoạch kinh doanh của doanh nghiệp. Giá thành kế hoạch được đặt ra để doanh nghiệp phấn đấu hoàn thành kế hoạch lợi nhuận của mình, là căn cứ để doanh nghiệp đánh giá tình hình thực hiện giá thành khi kết thúc kỳ sản xuất kinh doanh.

- *Giá thành thực tế*: Là loại giá thành được xác định trên cơ sở chi phí sản xuất thực tế tập hợp được và số lượng sản phẩm thực tế doanh nghiệp đã sản xuất và tiêu thụ trong kỳ. Vì vậy, giá thành sản phẩm thực tế chỉ được xác định khi quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp kết thúc. Thông qua việc xác định giá thành sản phẩm thực tế, so sánh với giá thành định mức và giá thành kế hoạch, doanh nghiệp có thể đánh



giá quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp mình và có các phương hướng quản lý, xây dựng và triển khai các biện pháp hạ giá thành phù hợp với quá trình phát triển của doanh nghiệp.

○ *Phân loại giá thành căn cứ vào phạm vi các chi phí cấu thành*

Theo cách phân loại này, giá thành sản phẩm của một doanh nghiệp được chia ra làm 2 loại: Giá thành sản xuất và giá thành toàn bộ.

- *Giá thành sản xuất*: Là giá thành được cấu thành từ các chi phí sản xuất như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung tính cho sản phẩm hoàn thành.

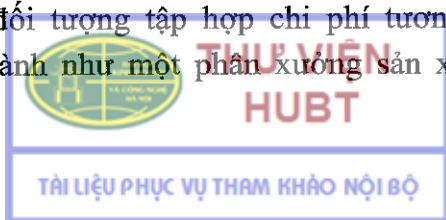
- *Giá thành toàn bộ (giá thành tiêu thụ)*: Là giá thành được tính bằng giá thành sản xuất (tính cho số sản phẩm tiêu thụ) cộng với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp tính cho số sản phẩm tiêu thụ này.

**c. Đối tượng kế toán tính giá thành**

Đối tượng tính giá thành là các loại sản phẩm, công việc, lao vụ mà doanh nghiệp đã sản xuất hoàn thành đòi hỏi phải tính tổng giá thành và giá thành đơn vị.

Việc xác định đối tượng tính giá thành cũng tùy thuộc vào đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất, đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh, trình độ, khả năng cũng như yêu cầu quản lý của từng doanh nghiệp cụ thể. Chẳng hạn, doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất giản đơn thì đối tượng tính giá thành được xác định là sản phẩm hoàn thành ở cuối quy trình công nghệ. Những doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp, các giai đoạn sản xuất diễn ra liên tục hoặc song song với nhau thì đối tượng tính giá thành có thể được xác định là sản phẩm ở cuối quy trình công nghệ hoặc cũng có thể là các chi tiết, bộ phận sản phẩm ở cuối mỗi giai đoạn công nghệ.

Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành có mối quan hệ mật thiết, gắn bó với nhau. Có thể một đối tượng tập hợp chi phí tương ứng với một đối tượng tính giá thành như sản xuất theo đơn đặt hàng, hoặc một đối tượng tập hợp chi phí tương ứng với nhiều đối tượng tính giá thành như một phân xưởng sản xuất nhiều sản phẩm,



hoặc nhiều đối tượng tập hợp chi phí ứng với một đối tượng tính giá thành như nhiều tổ đội cùng tham gia sản xuất một sản phẩm hoặc một công trình xây dựng...

## 6.2. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT

### 6.2.1. Phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất

Để tập hợp chi phí sản xuất theo các đối tượng gánh chịu chi phí người ta thường sử dụng phương pháp tập hợp trực tiếp và tập hợp gián tiếp.

- **Phương pháp tập hợp trực tiếp:** Phương pháp này áp dụng trong trường hợp chi phí sản xuất phát sinh có liên quan trực tiếp đến từng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất riêng biệt. Chi phí sản xuất phát sinh liên quan đến đối tượng nào sẽ được tập hợp trực tiếp cho đối tượng đó.

- **Phương pháp tập hợp gián tiếp:** Phương pháp này áp dụng trong trường hợp chi phí sản xuất phát sinh liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí. Để tập hợp cho từng đối tượng phải lựa chọn tiêu thức phân bổ thích hợp để phân bổ khoản chi phí này cho từng đối tượng. Việc phân bổ được tiến hành theo trình tự:

+ Xác định hệ số phân bổ:

$$\text{Hệ số phân bổ (H)} = \frac{\text{Tổng chi phí cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức dùng để phân bổ}}$$

+ Xác định mức chi phí phân bổ cho từng đối tượng theo công thức:

$$C_i = T_i \times H$$

Trong đó:

$C_i$  là chi phí phân bổ cho từng đối tượng  $i$

$T_i$  là tiêu chuẩn phân bổ của đối tượng  $i$

$H$  là hệ số phân bổ

### 6.2.2. Phương pháp kế toán tập hợp chi phí sản xuất

Quá trình tập hợp chi phí sản xuất cho các đối tượng, sản phẩm phải căn cứ vào từng loại chi phí và mối quan hệ giữa chi phí đó với đối tượng để tập hợp.



### 6.2.2.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là những chi phí phát sinh có liên quan tới nguyên vật liệu, nhiên liệu... được sử dụng để trực tiếp sản xuất, chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện lao vụ, dịch vụ.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp nếu liên quan trực tiếp đến đối tượng tập hợp chi phí nào thì sẽ được tập hợp cho đối tượng đó, nếu liên quan tới nhiều đối tượng tập hợp thì kế toán sẽ lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp để tiến hành phân bổ cho các đối tượng liên quan. Tiêu thức thường được lựa chọn để phân bổ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là định mức tiêu hao nguyên vật liệu, số lượng sản phẩm hoàn thành...

Để hạch toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán sử dụng tài khoản “Chi phí Nguyên vật liệu trực tiếp” (TK 621) để phản ánh. Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Ghi trị giá vốn nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp cho sản xuất, chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện dịch vụ trong kỳ.

**Bên Có:** Ghi nhận:

- + Trị giá vốn nguyên liệu, vật liệu sử dụng không hết, nhập lại kho
- + Kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để tính giá thành sản phẩm.
- + Kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp vượt trên mức bình thường.

Tài khoản này được mở chi tiết cho từng đối tượng có liên quan và không có số dư cuối kỳ vì được kết chuyển vào các đối tượng thích hợp.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có liên quan mật thiết với việc xác định giá nguyên vật liệu xuất kho, nên khi tập hợp chi phí phải tùy thuộc vào phương pháp quản lý hàng tồn kho mà doanh nghiệp áp dụng là kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ để xác định giá của nguyên vật liệu xuất kho và hạch toán qua kho hay từ quá trình nguồn mua hàng.

*a. Trường hợp doanh nghiệp áp dụng quản lý hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên*

- Khi xuất kho nguyên vật liệu dùng trực tiếp cho sản xuất chế tạo sản phẩm, kế toán ghi:



Nợ TK Chi phí Nguyên vật liệu trực tiếp (TK 621): Giá xuất kho NVL

Có TK Nguyên liệu vật liệu (TK 152): Giá xuất kho NVL

- Trường hợp mua nguyên vật liệu chuyên ngay sử dụng cho sản xuất chế tạo sản phẩm, không qua kho, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí Nguyên vật liệu trực tiếp (TK 621): Giá mua không có thuế

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

Có TK Thanh toán thích hợp (TK 111, 112, 141, 331,...): Tổng giá thanh toán

Trường hợp không có hóa đơn thuế GTGT, hoặc thuế GTGT không được khấu trừ, hoặc doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, số tiền tính vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là tổng giá thanh toán (bao gồm cả thuế GTGT)

- Cuối kỳ, khi thực hiện kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để tính giá thành sản phẩm, kế toán chỉ được kết chuyển số chi phí hợp lý (mức bình thường) để tính vào giá thành của sản phẩm, số chi phí nguyên vật liệu vượt mức bình thường không được tính vào giá thành sản phẩm sản xuất mà phải tính vào giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154): Số chi phí hợp lý

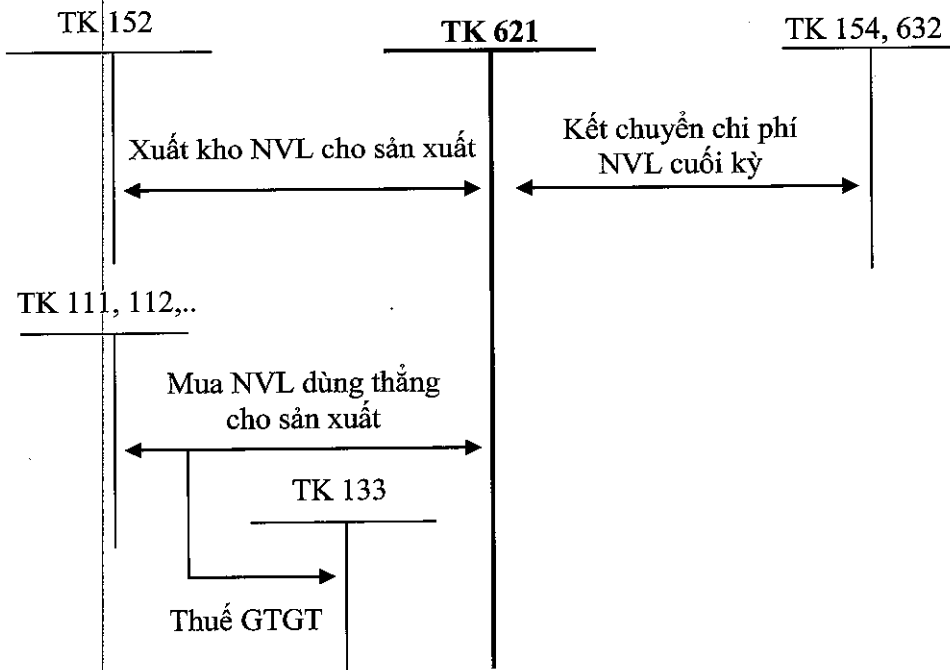
Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Phần chi phí vượt mức bình thường

Có TK Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (TK 621): Tổng chi phí NVL trong kỳ

Có thể khái quát quá trình kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong trường hợp doanh nghiệp áp dụng quản lý hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên tiếp ở sơ đồ 6.1 dưới đây:



**Sơ đồ 6.1: Kế toán tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp  
Theo phương pháp kê khai thường xuyên**



*b. Trường hợp doanh nghiệp quản lý hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ*

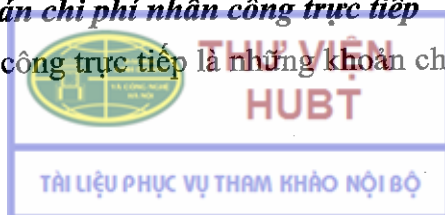
Trường hợp này, kế toán vẫn sử dụng tài khoản “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp” (TK 621) để tập hợp chi phí nguyên vật liệu sử dụng trực tiếp chế tạo sản phẩm. Nhưng tài khoản “Nguyên vật liệu” (TK 152) chỉ dùng để theo dõi giá trị nguyên vật liệu tồn đầu kỳ và tồn cuối kỳ. Còn giá trị nguyên vật liệu xuất trong kỳ được theo dõi trên tài khoản “Mua hàng” (TK 611). Cuối kỳ, căn cứ vào kết quả kiểm kê hàng tồn kho để xác định chi phí nguyên vật liệu xuất trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (TK 621)

Có TK Mua hàng (TK 611)

**6.2.2.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp**

Chi phí nhân công trực tiếp là những khoản chi phí mà doanh nghiệp



phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm hoặc trực tiếp thực hiện các dịch vụ, lao vụ của doanh nghiệp, bao gồm: Tiền lương và các khoản trích theo lương phải trả công nhân trực tiếp sản xuất.

Chi phí nhân công trực tiếp phát sinh liên quan trực tiếp đến đối tượng nào cũng sẽ được tập hợp trực tiếp cho đối tượng đó, nếu phát sinh liên quan tới nhiều đối tượng thì kế toán sẽ lựa chọn phương pháp phân bổ gián tiếp cho các đối tượng có liên quan. Tiêu thức thường được lựa chọn để phân bổ sẽ là định mức tiền lương chính của công nhân sản xuất, giờ công định mức, số lượng sản phẩm sản xuất ra...

Tài khoản sử dụng để tập hợp chi phí này là tài khoản “Chi phí nhân công trực tiếp” (TK 622) trong hệ thống tài khoản hiện hành có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Chi phí nhân công trực tiếp phát sinh trong kỳ.

**Bên Có:**

+ Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp để tính giá thành sản phẩm.

+ Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường

Tài khoản này cũng không có số dư cuối kỳ và được mở chi tiết cho từng đối tượng có liên quan.

Trình tự kế toán tập hợp chi phí nhân công trực tiếp bao gồm các bước chủ yếu như sau:

- Căn cứ bảng phân bổ tiền lương trong kỳ, kế toán ghi sổ theo định khoản.

Nợ TK Chi phí nhân công trực tiếp (TK 622)

Có TK Phải trả người lao động (TK 334)

- Trường hợp doanh nghiệp có thực hiện trích trước tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất, kế toán ghi nhận chi phí lương nghỉ phép trích trước:

Nợ TK Chi phí nhân công trực tiếp (TK 622)

Có TK Chi phí phải trả (TK 335)

- Căn cứ bảng phân bổ tiền lương để trích các khoản theo lương như:





Bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp. Kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí nhân công trực tiếp (TK 622)

Có TK Phải trả phải nộp khác (TK 338)

- Cuối kỳ, tính toán kết chuyển (hoặc phân bổ) chi phí nhân công trực tiếp cho các đối tượng chịu chi phí để tính giá thành sản phẩm đối với số chi phí hợp lý, đối với phần chi phí vượt mức bình thường kết chuyển sang giá vốn hàng bán, kế toán ghi:

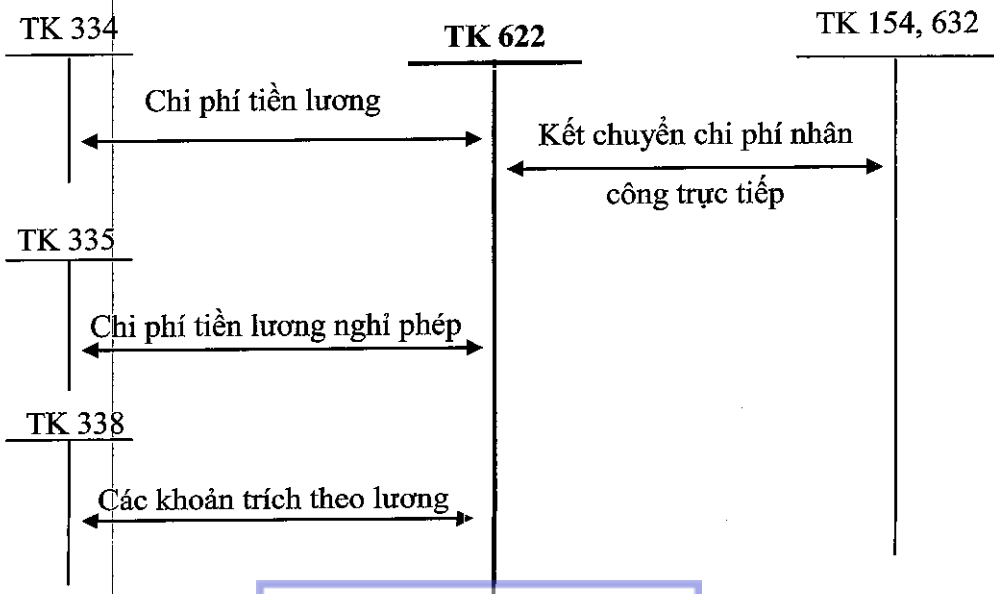
Nợ TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154): Số chi phí hợp lý

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Phần chi phí vượt mức bình thường

Có TK Chi phí nhân công trực tiếp (TK 622): Tổng chi phí nhân công trực tiếp

Có thể khái quát quá trình tập hợp chi phí nhân công trực tiếp theo sơ đồ 6.2 dưới đây:

### Sơ đồ 6.2: Kế Toán chi phí nhân công trực tiếp



### 6.2.2.3. Kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là những khoản chi phí phục vụ cho quá trình sản xuất sản phẩm phát sinh ở phân xưởng, bộ phận sản xuất của doanh nghiệp. Chi phí sản xuất chung thường bao gồm các yếu tố:

- Chi phí nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ cho nhu cầu của phân xưởng

- Chi phí nhân viên phân xưởng

- Chi phí khấu hao TSCĐ dùng cho sản xuất

- Chi phí dịch vụ mua ngoài cho nhu cầu của phân xưởng

- Chi phí chung khác bằng tiền

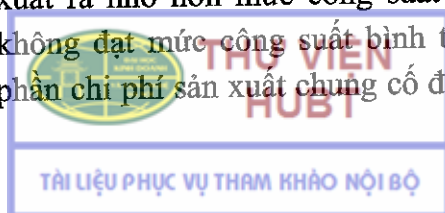
Để tập hợp chi phí sản xuất chung, kế toán sử dụng phương pháp tập hợp và phân bổ gián tiếp. Quá trình tập hợp chi phí này được thực hiện theo hai loại là chi phí sản xuất chung biến đổi và chi phí sản xuất chung cố định. Trong đó:

- Chi phí sản xuất chung biến đổi: Là những chi phí sản xuất gián tiếp phát sinh phụ thuộc vào số lượng sản phẩm sản xuất ra. Khi phát sinh khoản chi phí này sẽ được kế toán tập hợp để tính hết vào giá thành sản phẩm.

- Chi phí sản xuất chung cố định: Là những chi phí sản xuất gián tiếp phát sinh không thay đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất ra. Khi phát sinh khoản chi phí này thì kế toán phải căn cứ vào mức công suất hoạt động thực tế của phân xưởng để tính vào giá thành sản phẩm. Cụ thể là:

+ Nếu chi phí sản xuất chung cố định phát sinh mà số lượng sản phẩm thực tế sản xuất ra lớn hơn mức công suất bình thường thì toàn bộ chi phí sản xuất chung cố định đó được tính hết vào giá thành sản phẩm, tức là được kết chuyển hết sang “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” để tính giá thành.

+ Nếu chi phí sản xuất chung cố định phát sinh mà số lượng sản phẩm thực tế sản xuất ra nhỏ hơn mức công suất bình thường (doanh nghiệp hoạt động không đạt mức công suất bình thường) thì chỉ được tính vào giá thành phần chi phí sản xuất chung cố định tương ứng với số



lượng sản phẩm thực tế, phần còn lại doanh nghiệp được phép tính vào chi phí sản xuất kinh doanh (giá vốn hàng bán).

Để tập hợp chi phí chung, kế toán sử dụng tài khoản “Chi phí sản xuất chung” (TK 627). Tài khoản này trong hệ thống tài khoản hiện hành có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Tập hợp chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ

**Bên Có:**

- + Các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung (nếu có);
- + Chi phí sản xuất chung được phân bổ, kết chuyển vào chi phí chế biến cho các đối tượng chịu chi phí;
- + Chi phí sản xuất chung không được phân bổ, kết chuyển vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ,

Tài khoản này cũng không có số dư cuối kỳ và được mở chi tiết cho từng đối tượng có liên quan.

Trình tự kế toán về chi phí sản xuất chung có thể được khái quát qua các bước chủ yếu như sau:

○ *Kế toán tập hợp các chi phí sản xuất chung:*

- Đối với chi phí nhân công, căn cứ bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương kế toán ghi sổ:

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (TK 627): Tổng chi phí nhân công

Có TK Phải trả người lao động (TK 334): Số tiền lương, tiền công

Có TK Phải trả phải nộp khác (TK 338): Số trích theo lương

- Đối với chi phí vật liệu, căn cứ bảng phân bổ nguyên vật liệu và các chứng từ có liên quan khác (nếu có), kế toán ghi sổ:

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (TK 627)

Có TK Nguyên liệu vật liệu (TK 152)

- Đối với chi phí dụng cụ sản xuất, căn cứ bảng phân bổ công cụ dụng cụ và các chứng từ có liên quan khác (nếu có), kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (TK 627): Số chi phí CCDC

Có TK Công cụ dụng cụ (TK 153): Giá trị CCDC xuất dùng

Có TK Chi phí trả trước (TK 242): Giá trị CCDC phân bổ

- Đối với chi phí khấu hao TSCĐ, căn cứ bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (TK 627)

Có TK Hao mòn TSCĐ (TK 214)

- Đối với chi phí dịch vụ mua ngoài, căn cứ vào các chứng từ gốc, các tài liệu có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (627)

Có TK Tiền, phải trả người bán (TK 111, 112, 331)

- Đối với các chi phí chung khác bằng tiền, căn cứ vào các chứng từ gốc (phiếu chi tiền mặt, giấy báo nợ của ngân hàng...), các tài liệu có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (TK 627)

Có TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tạm ứng (TK 111, 112, 141)

Tương tự như vậy, các chi phí chung khác phát sinh tùy theo yếu tố chi phí để kế toán phản ánh vào tài khoản thích hợp để tập hợp vào tài khoản “Chi phí sản xuất chung” làm căn cứ phân bổ cho các đối tượng.

o *Phân bổ chi phí sản xuất chung:*

Cuối kỳ, sau khi chi phí sản xuất chung đã được tập hợp theo từng phân xưởng, đội sản xuất, chi tiết theo từng khoản chi phí và theo chi phí cố định, chi phí biến đổi, kế toán tiến hành tính toán phân bổ cho từng đối tượng. Căn cứ vào kết quả tính toán phân bổ:

- Kết chuyển phần chi phí sản xuất chung phân bổ vào chi phí chế biến sản phẩm bằng bút toán:

Nợ TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154)

Có TK Chi phí sản xuất chung (TK 627)

- Phần chi phí sản xuất chung không phân bổ vào chi phí chế biến sản phẩm, được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632)

Có TK Chi phí sản xuất chung (TK 627)



*Chú ý:* Trong trường hợp doanh nghiệp quản lý hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, thì riêng chi phí sản xuất chung về nguyên vật liệu khi xuất kho phục vụ quản lý phân xưởng, kế toán sử dụng phản ánh qua tài khoản “Mua hàng”. Cuối kỳ, căn cứ vào kết quả kiểm kê hàng tồn kho để xác định chi phí nguyên vật liệu xuất trong kỳ, kế toán ghi sổ:

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (TK 627)

Có TK Mua hàng (TK 611)

#### **6.2.2.4. Kế toán chi phí sử dụng máy thi công (áp dụng với doanh nghiệp thi công xây lắp)**

Đối với hoạt động xây lắp, ngoài việc tập hợp chi phí sản xuất theo 3 khoản mục trên, kế toán còn tập hợp thêm khoản mục “*Chi phí sử dụng máy thi công*”. Chi phí sử dụng máy thi công là toàn bộ các chi phí về vật liệu, nhân công và các chi phí khác trực tiếp dùng cho quá trình sử dụng máy phục vụ cho các công trình xây lắp.

Máy thi công là các loại xe máy chạy bằng động lực được sử dụng trực tiếp để thi công xây lắp các công trình như máy trộn bê tông, cần cẩu, máy ủi, máy đào xúc đất, máy đóng cọc... Chi phí sử dụng máy thi công bao gồm:

- Chi phí nhân công trực tiếp điều khiển, phục vụ máy thi công;
- Chi phí vật liệu cho máy thi công;
- Chi phí dụng cụ phục vụ máy thi công;
- Chi phí khấu hao máy thi công;
- Chi phí dịch vụ mua ngoài;
- Chi phí khác bằng tiền để sử dụng máy thi công.

Chi phí sử dụng máy thi công được chia làm 2 loại là chi phí thường xuyên và chi phí tạm thời.

- *Chi phí thường xuyên:* Là chi phí hằng ngày cần thiết cho việc sử dụng máy thi công; các chi phí này khi phát sinh được tính hết một lần vào chi phí sử dụng máy thi công.

- *Chi phí tạm thời:* Là chi phí phát sinh một lần tương đối lớn, không



định mức hay tính trước được; các chi phí này khi phát sinh sẽ được phân bổ dần theo thời gian sử dụng máy ở công trường.

Tài khoản dùng để phản ánh đối với loại chi phí này là tài khoản “Chi phí sử dụng máy thi công” (TK 623). Tài khoản này chỉ được dùng trong trường hợp nhà thầu thực hiện xây lắp công trình theo phương thức thi công hỗn hợp vừa thủ công vừa kết hợp bằng máy. Trường hợp nhà thầu thực hiện xây lắp công trình hoàn toàn bằng máy thì tập hợp toàn bộ chi phí xây lắp trực tiếp vào các tài khoản chi phí như đã trình bày ở trên.

Về phương pháp kế toán tập hợp chi phí sử dụng máy thi công, thực hiện tương tự các khoản mục chi phí trên. Cuối kỳ kết chuyển hay phân bổ chi phí sử dụng máy thi công cho từng đối tượng xây lắp sang tài khoản “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” để tính giá thành sản phẩm. Việc tính giá thành sản phẩm xây lắp sẽ được trình bày cụ thể trong học phần kế toán quản trị.

Ngoài ra, theo quy định hiện hành, trong các doanh nghiệp xây lắp thì các khoản trích theo lương của công nhân xây lắp, công nhân sử dụng máy thi công, nhân viên quản lý công trường sẽ được tập hợp vào tài khoản “Chi phí sản xuất chung”, mà không theo dõi vào tài khoản “Chi phí nhân công trực tiếp” hay tài khoản “Chi phí sử dụng máy thi công”.

### **6.3. KẾ TOÁN GIÁ THÀNH THÀNH PHẨM**

#### **6.3.1. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ**

Sản phẩm dở dang là những sản phẩm đang còn nằm trên dây chuyền sản xuất, đang còn tiếp tục sản xuất gia công chế biến để hoàn thành. Chi phí sản xuất trong kỳ có liên quan tới cả sản phẩm hoàn thành và sản phẩm dở dang. Vì vậy, để tính được giá thành của sản phẩm hoàn thành phải đánh giá sản phẩm dở dang.

Đánh giá sản phẩm dở dang là việc xác định phần chi phí sản xuất trong kỳ mà khối lượng sản phẩm làm dở cuối kỳ phải gánh chịu. Tuy theo đặc điểm, quy trình công nghệ sản xuất của đơn vị mà có thể áp dụng các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang sau đây:

**a. Đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp**

Phương pháp này thường được áp dụng cho những doanh nghiệp tiến



hành sản xuất sản phẩm mà chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp chiếm tỷ trọng lớn, được bỏ vào một lần ngay từ đầu quy trình công nghệ. Các chi phí khác chiếm tỷ trọng nhỏ, không đáng kể trong tổng chi phí; sản phẩm dở dang ít, không biến động nhiều giữa đầu kỳ và cuối kỳ.

Theo phương pháp này thì chỉ có chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp được tính cho sản phẩm hoàn thành và phân bổ cho sản phẩm làm dở cuối kỳ; còn tất cả các chi phí khác được tính hết cho sản phẩm hoàn thành.

Công thức tính giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ được xác định như sau:

$$\text{Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành} + \text{Số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ}} \times \text{Số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ}$$

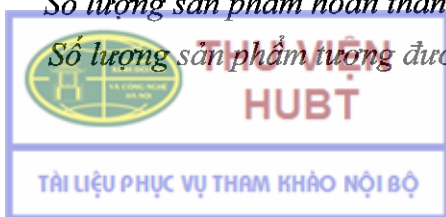
Trong đó: Chi phí phát sinh trong kỳ là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp.

#### **b. Đánh giá sản phẩm dở dang theo khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương**

Phương pháp này áp dụng cho những doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm mà chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp chiếm tỷ trọng không lớn lắm, còn các chi phí khác chiếm tỷ trọng không quá nhỏ.

Theo phương pháp này, tất cả các chi phí đều phải được tính cho cả sản phẩm hoàn thành và sản phẩm làm dở cuối kỳ, trong đó sản phẩm làm dở cuối kỳ được quy đổi ra sản lượng hoàn thành tương đương (theo mức độ hoàn thành của sản phẩm).

$$\text{Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành} + \text{Số lượng sản phẩm tương đương}} \times \text{Số lượng sản phẩm tương đương}$$



Trong đó:

$$\text{Số lượng SP tương đương} = \frac{\text{Số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ}}{\text{Mức độ hoàn thành}} \times$$

Để minh họa cho hai phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, ta hãy xét hai ví dụ 6.1 và 6.2.

**Ví dụ 6.1:** Tại doanh nghiệp Minh An quý 2/N có số liệu sau:

1. Chi phí dở dang đầu kỳ: 25.000
2. Chi phí tập hợp được trong kỳ gồm: Chi phí NVL trực tiếp là 150.000; chi phí NC trực tiếp là 40.000; chi phí sản xuất chung là 60.000.
3. Kết quả sản xuất trong kỳ hoàn thành được 100 thành phẩm, còn lại 10 sản phẩm dở dang. Doanh nghiệp áp dụng đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí NVL trực tiếp.

Từ dữ liệu trên ta có:

- Đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí NVL trực tiếp:

$$(20.500 + 150.000)/(100 + 10) * 10 = 15.500$$

- Tính giá thành sản phẩm:

$$20.500 + 250.000 - 15.500 = 255.000$$

### 6.3.2. Kế toán tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành theo phương pháp kê khai thường xuyên

Để phục vụ công tác tính giá thành, trước hết doanh nghiệp phải tiến hành tổng hợp các khoản chi phí có liên quan đã được tập hợp trước đó như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Kế toán sẽ xem xét những khoản chi phí nào được kết chuyển để tính giá thành, những chi phí nào không được tính vào giá thành sản phẩm phải kết chuyển sang chi phí kinh doanh.

**Ví dụ 6.2:** Tại doanh nghiệp Hòa Bình quý 2/N có số liệu sau:

Khoản mục	Dở dang đầu kỳ	Chi phí phát sinh trong kỳ
- Chi phí NVL trực tiếp	10.000	210.000
- Chi phí NC trực tiếp	7.500	150.000
- Chi phí sản xuất chung	9.000	180.000
Tổng cộng	26.500	540.000



Kết quả sản xuất trong kỳ hoàn thành được 100 thành phẩm, còn lại 10 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành 50%. Doanh nghiệp đánh giá sản phẩm dở dang theo sản lượng hoàn thành tương đương. Chi phí NVL trực tiếp bỏ vào một lần ngay từ đầu qui trình công nghệ, các chi phí khác bỏ vào dần dần theo mức độ hoàn thành của sản phẩm.

Để tính giá thành sản phẩm hoàn thành, ta có:

- Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo sản lượng hoàn thành tương đương:

$$+ \text{Chi phí NVL trực tiếp} = (10.000 + 210.000)/(100 + 10) * 10 = 20.000$$

$$+ \text{Chi phí NC trực tiếp} = (7.500 + 150.000)/(100 + 10) * (10*50\%) = 7.500$$

$$+ \text{Chi phí SX chung} = (9.000 + 180.000)/(100 + 10) * (10*50\%) = 9.000$$

Tổng chi phí dở dang cuối kỳ là: 36.500

$$- \text{Giá thành sản phẩm} = 26.500 + 540.000 - 36.500 = 530.000.$$

Để tổng hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm, kế toán sử dụng tài khoản “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” (TK 154). Tài khoản này trong hệ thống tài khoản này có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:**

- Kết chuyển chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ
- Giá trị vật liệu thuê ngoài chế biến
- Chi phí thuê ngoài chế biến

**Bên Có:**

- Giá trị phế liệu thu hồi (nếu có)
- Các khoản giảm chi phí sản xuất trong kỳ
- Giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm hoàn thành
- Giá thành thực tế vật liệu thuê ngoài chế biến, tự sản xuất hoàn thành

Sau khi tiến hành tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh sang tài khoản



“Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”, để tính được giá thành sản phẩm, kế toán cần kiểm kê, xác định và đánh giá khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ theo các phương pháp phù hợp.

Trình tự kế toán tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm được tiến hành theo các bước cơ bản sau đây:

○ *Tổng hợp các chi phí sản xuất:*

- Tổng hợp kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154)

Có TK Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (TK 621)

- Tổng hợp kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154)

Có TK Chi phí nhân công trực tiếp (TK 622)

- Tổng hợp kết chuyển chi phí sản xuất chung, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154)

Có TK Chi phí sản xuất chung (TK 627)

○ *Xác định giá thành sản phẩm và kết chuyển vào thành phẩm nhập kho, gửi bán hoặc giá vốn hàng bán:*

- Đối với các chi phí được tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành (nhập kho, gửi bán hoặc bán ngay không qua kho ...), kế toán ghi:

Nợ TK Thành phẩm (TK155): Giá thành của sản phẩm nhập kho

Nợ TK Hàng gửi bán (TK 157): Giá thành của sản phẩm gửi bán

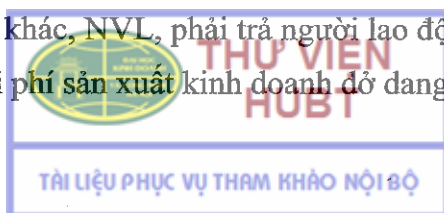
Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Giá thành của sản phẩm bán ngay

Có TK Chi phí SXKD dở dang (TK 154): Số CPSX tính vào giá thành sản phẩm

- Đối với sản phẩm hỏng không tính vào giá thành, giá trị phế liệu, kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu khác, NVL, phải trả người lao động,...

Có TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154)



### 6.3.3. Kế toán tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Việc tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp này có một số điểm khác với phương pháp kê khai thường xuyên ở chỗ kế toán sử dụng tài khoản “Giá thành sản xuất” để tổng hợp chi phí sản xuất vào cuối kỳ. Tài khoản “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” chỉ phản ánh số chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ và cuối kỳ mà không phản ánh chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ; tài khoản “Thành phẩm” cũng chỉ phản ánh giá trị thành phẩm đầu kỳ và cuối kỳ, không phản ánh giá trị thành phẩm hoàn thành trong kỳ.

Tài khoản “Giá thành sản xuất” (TK 631) dùng để tập hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ, tính giá thành thực tế của sản phẩm hoàn thành và kết chuyển chi phí sản xuất đầu kỳ và cuối kỳ. Trong hệ thống tài khoản hiện hành, tài khoản này có kết cấu như sau:

#### ***Bên Nợ:***

- + Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang đầu kỳ
- + Chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh trong kỳ

#### ***Bên Có:***

- + Giá thành sản phẩm nhập kho, dịch vụ hoàn thành kết chuyển vào giá vốn hàng bán
- + Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang cuối kỳ kết chuyển sang tài khoản “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”

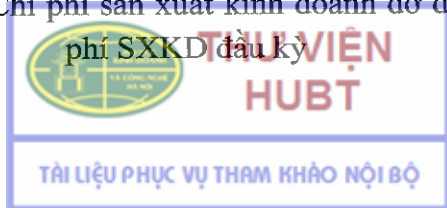
Tài khoản này cuối kỳ không có số dư và được mở chi tiết cho từng đối tượng tập hợp chi phí.

Trình tự kế toán tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp kiểm kê định kỳ có thể khái quát theo các bước cơ bản sau đây:

- o *Đầu kỳ, tiến hành kết chuyển chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ*

Nợ TK Giá thành sản xuất (TK 631): Số chi phí SXKD đầu kỳ

Có TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154): Số chi



o Cuối kỳ, kết chuyển các chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ

- Kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK Giá thành sản xuất (TK 631): Phần chi phí tính vào giá thành

Nợ TK Giá vốn hàng bán (632): Phần chi phí trên mức bình thường

Có TK Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (TK 621): Tổng chi phí trong kỳ

- Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK Giá thành sản xuất (TK 631): Phần chi phí tính vào giá thành

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Phần chi phí trên mức bình thường

Có TK Chi phí nhân công trực tiếp (TK 622): Tổng chi phí trong kỳ

- Kết chuyển chi sản xuất chung, kế toán ghi:

Nợ TK Giá thành sản xuất (TK 631): Phần chi phí tính vào giá thành

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632): Phần chi phí trên mức bình thường

Có Chi phí sản xuất chung (TK 627): Tổng chi phí trong kỳ

o Kết chuyển, tính giá thành sản phẩm vào cuối kỳ

- Kết chuyển chi phí sản xuất sản, giá trị phẩm hỏng không tính vào giá thành sản phẩm hoàn thành; giá trị phế liệu. Căn cứ tài liệu tính giá thành và các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK Phải thu khác, bán hàng, chi phí khác (TK 138, 611, 811)

Có TK Giá thành sản xuất (TK 631)

- Kết chuyển chi phí sản xuất kinh doanh dở dang cuối kỳ, kế toán ghi:

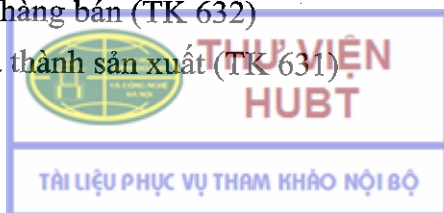
Nợ TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (TK 154)

Có TK Giá thành sản xuất (TK 631)

- Ghi nhận giá thành sản phẩm, lao vụ hoàn thành, căn cứ tài liệu tính giá thành và các chứng từ liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK Giá vốn hàng bán (TK 632)

Có TK Giá thành sản xuất (TK 631)



Cuối kỳ kiểm kê xác định giá trị thành phẩm đã tiêu thụ, tồn kho hoặc đang gửi bán để kết chuyển:

Nợ TK Thành phẩm (TK 155): Giá trị thành phẩm tồn kho

Nợ TK Hàng gửi bán (TK 157): Giá trị thành phẩm gửi bán

Nợ TK Xác định kết quả kinh doanh (TK 911): Giá trị thành phẩm đã tiêu thụ

Có Giá vốn hàng bán (TK 632): Tổng giá trị thành sản phẩm

#### 6.3.4. Các phương pháp tính giá thành.

Phương pháp tính giá thành là phương pháp sử dụng chi phí sản xuất đã tập hợp được để tính ra giá thành thực tế của sản phẩm hoàn thành. Tuy đặc điểm quy trình công nghệ của doanh nghiệp mà có thể áp dụng phương pháp tính giá thành cho phù hợp. Chi tiết về tính giá thành sẽ được đề cập trong học phần kế toán quản trị, trong phần này, chúng ta chỉ trình bày một số phương pháp tính giá thành đơn giản.

##### *a. Phương pháp tính giá thành gián đơn (tính giá thành trực tiếp)*

Phương pháp này áp dụng cho doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất một loại sản phẩm như sản xuất điện, nước, ....

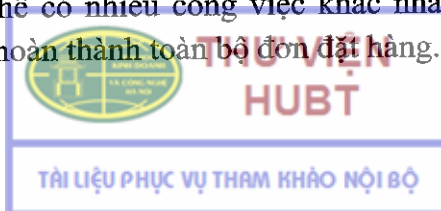
Công thức tính giá thành gián đơn:

$$\begin{array}{l} \text{Tổng giá thành} \\ \text{sản phẩm hoàn} \\ \text{thành} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá trị sản} \\ \text{phẩm dở dang} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{sản xuất} \\ \text{trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị sản} \\ \text{phẩm dở} \\ \text{dang cuối kỳ} \end{array}$$

$$\text{Giá thành đơn vị} = \frac{\text{Tổng giá thành}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành}}$$

##### *b. Phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng*

Phương pháp này áp dụng cho những doanh nghiệp tiến hành sản xuất theo đơn đặt hàng. Trong trường hợp này, đối tượng tập hợp chi phí là đơn đặt hàng và đối tượng tính giá thành cũng là đơn đặt hàng. Một đơn đặt hàng có thể có nhiều công việc khác nhau nhưng người ta chỉ tính giá thành khi hoàn thành toàn bộ đơn đặt hàng.



Để tính giá thành cho đơn đặt hàng, khi bắt đầu sản xuất theo đơn đặt hàng nào thì phải mở bảng tính giá thành cho đơn đặt hàng đó để tập hợp chi phí cho đơn đặt hàng từ khi bắt đầu sản xuất; khi đơn đặt hàng hoàn thành, chỉ cần tổng cộng chi phí sản xuất đã tập hợp cho từng đơn đặt hàng. Những đơn đặt hàng chưa hoàn thành chính là chi phí sản xuất dở dang của đơn đặt hàng đó.

***c. Phương pháp tính giá thành loại trừ chi phí sản xuất sản phẩm phụ.***

Phương pháp này thường được áp dụng cho những doanh nghiệp sản xuất vừa thu được sản phẩm chính vừa thu được sản phẩm phụ như một tất yếu. Trong đó, sản phẩm chính là sản phẩm mục tiêu của doanh nghiệp, sản phẩm phụ không phải là sản phẩm mục tiêu mà là những sản phẩm kéo theo mà doanh nghiệp không mong muốn. Chẳng hạn: Doanh nghiệp sản xuất gạch thu được gạch là sản phẩm chính và xỉ gạch là sản phẩm phụ, doanh nghiệp sản xuất đường kính thu được đường kính là sản phẩm chính, bã mía và gỉ đường là sản phẩm phụ, ...

Trường hợp này đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm liên quan đến cả sản phẩm chính lẫn sản phẩm phụ. Do vậy, để tính được giá thành sản phẩm chính (là đối tượng tính giá thành), kế toán phải căn cứ vào tổng số chi phí đã tập hợp cho toàn bộ quy trình công nghệ trừ đi phần chi phí tính cho sản phẩm phụ. Phần chi phí sản xuất tính cho sản phẩm phụ thường tính theo giá kế hoạch.

$$\begin{array}{r}
 \text{Tổng giá} \\
 \text{thành sản} \\
 \text{phẩm chính}
 \end{array}
 = \begin{array}{r}
 \text{Giá trị sản} \\
 \text{phẩm dở dang} \\
 \text{đầu kỳ}
 \end{array}
 + \begin{array}{r}
 \text{Chi phí} \\
 \text{sản xuất} \\
 \text{trong kỳ}
 \end{array}
 - \begin{array}{r}
 \text{Giá trị sản} \\
 \text{phẩm dở} \\
 \text{cuối kỳ}
 \end{array}
 - \begin{array}{r}
 \text{Chi phí sản} \\
 \text{xuất sản} \\
 \text{phẩm phụ}
 \end{array}$$



## CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP CHƯƠNG 6

1. Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, tổng giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm hoàn thành trong kỳ tiêu thụ trực tiếp không qua kho được kế toán ghi nhận như thế nào?
2. Trường hợp mức sản phẩm thực tế thấp hơn mức công suất bình thường, toàn bộ chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho các đối tượng liên quan như thế nào?
3. Trong tháng 2/N, bộ phận công ty A bàn giao một số sản phẩm hoàn thành. Chi phí kinh doanh trong kì của công ty: Chi phí sản xuất dở dang cuối kì là 60.000, chi phí NVL trực tiếp là 640.000 (Vật liệu chính là 600.000, vật liệu phụ là 40.000), chi phí nhân công trực tiếp là 50.000, chi sản xuất chung là 150.000, chi phí quản lý doanh nghiệp là 330.000, đầu kì không có sản phẩm dở dang. Giá thành lô thành phẩm này sẽ là bao nhiêu?
4. Nếu giá trị sản phẩm dở dang đầu kì tăng thêm 50.000 và sản phẩm dở dang cuối kì tăng thêm 20.000, các chỉ tiêu khác không thay đổi, giá thành sản phẩm sẽ là bao nhiêu?
5. Việc thay đổi phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang ảnh hưởng như thế nào đến lợi nhuận trong kỳ?
6. Tỷ lệ hoàn thành tương đương của sản phẩm là 40%, nếu tỷ lệ này tăng gấp đôi, các yếu tố khác không đổi thì giá thành sản phẩm sẽ thay đổi như thế nào?
7. Trong tất cả các trường hợp, về mặt lượng tổng giá thành sản xuất bao giờ cũng khác tổng chi phí sản xuất trong kỳ hay không?
8. Trong điều kiện giá cả của các loại NVL liên tục tăng thì việc lựa chọn phương pháp tính giá NVL xuất kho hoàn toàn có ảnh hưởng đến chỉ tiêu giá thành sản phẩm hay không?
9. Kết quả sản xuất được 100 thành phẩm (nhập kho 50 thành phẩm, gửi bán 50 thành phẩm), 50 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành chi phí NVL trực tiếp là 100%, các chi phí khác là 70%. Chi phí nguyên vật

liệu chính là 18.540, chi phí vật liệu phụ là 6.460. Chi phí nhân công trực tiếp 5.000, chi phí sản xuất chung 3.000 (trong đó có 1.000 chi phí sản xuất chung vượt định mức). Hãy đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và tính giá thành.

10. Kết quả sản xuất được 100 thành phẩm nhập kho, 50 sản phẩm dở dang, mức độ hoàn thành chi phí NVL trực tiếp là 100%, các chi phí khác là 50%. Chi phí nguyên vật liệu chính là 19.000, chi phí vật liệu phụ là 4.160. Chi phí nhân công trực tiếp 6.000, chi phí sản xuất chung 4.000 (trong đó có 2.000 chi phí sản xuất chung vượt định mức). Hãy đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí NVL trực tiếp và tính giá thành; thực hiện các bút toán kết chuyển chi phí sản xuất và nhập kho thành phẩm.

### **Bài tập 1:** Doanh nghiệp Thanh Bình có tài liệu sau:

1. Số dư đầu kỳ của một số tài khoản:

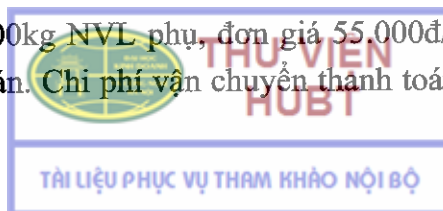
- TK 151: 36.000.000đ (400 kg nguyên vật liệu chính)
- TK 154: 1.760.000đ (NVL chính: 1.200.000đ, vật liệu phụ 560.000đ).
- TK 152: 19.000.000đ (NVL chính: 9.000.000đ- 100 kg, NVL phụ 10.000.000đ- 200).

2. Tình hình nhập kho trong tháng:

a. Nhập kho NVL chính đi đường kỳ trước số lượng 400 kg, thuế GTGT 10%, đã thanh toán tiền mặt ở kỳ trước.

b. Nhận được hóa đơn của Công ty K, số lượng trên hóa đơn 1.000 kg NVL chính, đơn giá 91.000đ/kg, thuế GTGT 10% đã thanh toán bằng tiền mặt. Do doanh nghiệp mua với số lượng nhiều nên được hưởng chiết khấu thương mại 1.000.000đ, giá chưa thuế GTGT 10%. Khi kiểm nhận phát hiện thừa 50 kg, doanh nghiệp nhập kho toàn bộ và chờ xử lý. Người bán giao hàng ngay tại kho của doanh nghiệp.

c. Nhập kho 300kg NVL phụ, đơn giá 55.000đ/kg gồm thuế GTGT 10% chưa thanh toán. Chi phí vận chuyển thanh toán bằng tiền mặt gồm





5% thuế GTGT là 630.000đ. Sau đó được người bán giảm giá 2.000đ/kg trên giá chưa thuế GTGT, đã trừ vào công nợ.

3. Các nghiệp vụ khác phát sinh trong kỳ:

a. Xuất kho 1.000 kg VNL chính dùng để sản xuất sản phẩm.

b. Xuất kho 200 kg NVL phụ dùng để trực tiếp sản xuất sản phẩm và 20 kg dùng cho phân xưởng sản xuất.

c. Tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm 40.000.000đ, cho quản lý phân xưởng 10.000.000đ.

d. Trích các khoản trích theo lương theo tỷ lệ quy định.

e. Mua 1 TSCĐ giá mua gồm 10% thuế GTGT là 517.000.000đ, chưa thanh toán. Chi phí vận chuyển, bốc dỡ thanh toán bằng tiền mặt 2.100.000đ (gồm thuế GTGT 5%). Chi phí lắp đặt chạy thử thanh toán cho bên cung cấp dịch vụ bằng chuyển khoản gồm thuế GTGT 10% là 8.800.000đ. TSCĐ này dùng ở bộ phận sản xuất, thời gian sử dụng hữu ích 10 năm.

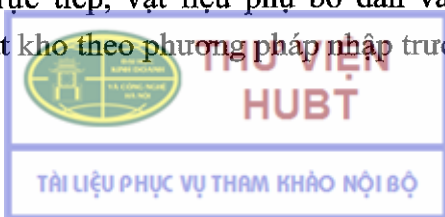
f. Xuất kho CCDC thuộc loại phân bổ 2 lần, giá trị xuất kho 2.000.000đ sử dụng ở phân xưởng sản xuất.

g. Tiền điện, nước thanh toán cho nhà cung cấp gồm thuế GTGT 10% là 9.460.000đ, đã thanh toán bằng chuyển khoản. Các chi phí khác phát sinh tại phân xưởng sản xuất đã thanh toán bằng tiền mặt là 3.520.000đ (gồm thuế GTGT 10%).

h. Khấu hao máy móc thiết bị trực tiếp sản xuất sản phẩm kỳ trước là 1.000.000đ, các thiết bị quản lý dùng ở phân xưởng sản xuất là 1.000.000đ.

i. Nhập kho 800 thành phẩm, số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ 200, tỷ lệ hoàn thành 50%.

*Biết rằng:* Doanh nghiệp đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, vật liệu phụ bỏ dần vào quá trình sản xuất. Doanh nghiệp xuất kho theo phương pháp nhập trước xuất trước.



*Yêu cầu:*

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

2. Lập bảng tính giá thành theo khoản mục

**Bài tập 2:** Một doanh nghiệp sản xuất, sử dụng cùng 1 loại nguyên vật liệu và lao động. Kết quả sản xuất thu được 1 loại sản phẩm A, có số liệu như sau:

A. Số dư đầu kỳ của một số tài khoản sau:

- Tài khoản 154: 2.000.000 đồng (gồm 1.600.000 đồng chi phí nguyên vật liệu chính và 400.000 đồng là chi phí vật liệu phụ).

- Tài khoản 1521: 54.000.000 đồng (đơn giá 5.400 đồng/kg).

- Tài khoản 1522: 8.400.000 đồng (đơn giá 4.200 đồng/kg).

B. Trong kỳ có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh như sau:

1. Nhập kho 20.000 kg nguyên vật liệu chính đơn giá 4.900 đồng/kg, thuế GTGT 10% chưa thanh toán cho khách hàng. Do doanh nghiệp mua với số lượng nhiều nên được hưởng chiết khấu thương mại trên giá chưa thuế là 100 đồng/kg và trừ vào số tiền nợ của khách hàng, Người bán giao hàng đến kho của doanh nghiệp.

2. Nhập kho 4.000 kg vật liệu phụ đơn giá 3.750 đồng/kg, thuế GTGT 10%, thanh toán bằng chuyển khoản. Chi phí vận chuyển bốc dỡ thanh toán bằng tiền mặt là 630.000 đồng, gồm 5% thuế GTGT.

3. Xuất kho nguyên vật liệu chính sử dụng cho trực tiếp sản xuất sản phẩm là 12.000 kg.

4. Xuất kho 2.000 kg vật liệu phụ dùng cho trực tiếp sản xuất sản phẩm, 1.000 kg dùng ở bộ phận quản lý phân xưởng.

5. Xuất kho một công cụ dụng cụ ở phân xưởng sản xuất thuộc loại phân bổ 8 kỳ, trị giá ban đầu của công cụ dụng cụ này là 8.000.000 đồng.

6. Tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm 48.000.000 đồng, ở bộ phận quản lý phân xưởng là 12.000.000 đồng.

7. Trích BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN theo tỷ lệ quy định.



8. Mức khấu hao trích kỳ trước tại phân xưởng sản xuất là 5.100.000 đồng, kỳ này doanh nghiệp trang bị cho phân xưởng thêm một TSCĐ theo giá mua ghi trên hóa đơn có thuế GTGT là 330.000.000 đồng, thời gian sử dụng hữu ích là 10 năm.

9. Các chi phí khác phát sinh tại phân xưởng sản xuất thanh toán bằng tiền mặt là 3.300.000 đồng gồm 10% thuế GTGT.

10. Báo cáo của phân xưởng sản xuất:

- Vật liệu còn thừa nhập lại kho trị giá 664.000 đồng
- Phế liệu thu hồi từ quá trình sản xuất nhập kho trị giá 380.000 đồng
- Hoàn thành nhập kho 2.440 sản phẩm A, còn 128 sản phẩm A dở dang

*Yêu cầu:*

1. Định khoản và phản ánh các nghiệp vụ phát sinh.
2. Tính tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm A. Biết rằng doanh nghiệp áp dụng phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, vật liệu phụ bỏ ngay từ đầu quá trình sản xuất. Xuất kho theo phương pháp bình quân gia quyền cuối kỳ.
3. Lập bảng tính giá thành sản phẩm A.

# Chương 7

## KẾ TOÁN CÁC KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ

### Mục tiêu của chương

Chương này làm rõ các nguyên tắc, phương pháp kế toán và tổ chức công tác kế toán các khoản nợ phải trả, qua đó giúp người học có thể nắm được các nội dung cơ bản sau:

- Nhận biết một khoản nợ phải trả và điều kiện ghi nhận, xác định giá trị, dùng ghi nhận và trình bày trên báo cáo tài chính theo chuẩn mực kế toán quốc tế và Việt Nam.

- Phân loại nợ phải trả theo các tiêu chí khác nhau để phục vụ việc kiểm soát, phân tích và hỗ trợ nhà quản lý trong việc ra quyết định.

- Các nguyên tắc và phương pháp kế toán một số khoản nợ phải trả như: Nợ chiếm dụng, nợ tín dụng và nợ do phát hành giấy tờ có giá, nợ tiềm tàng và dự phòng phải trả

Trong phạm vi của chương này sẽ không trình bày các vấn đề liên quan đến khoản phải trả theo tiến độ hợp đồng xây dựng, thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả và phải trả nội bộ. Vì những nội dung này sẽ được trình bày những chương khác (hợp đồng xây dựng, thuế thu nhập doanh nghiệp và kế toán phải trả nội bộ).

## 7.1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG CỦA KẾ TOÁN NỢ PHẢI TRẢ

### 7.1.1. Khái niệm và phân loại đối với các khoản nợ phải trả

**a. Khái niệm:** Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà doanh nghiệp phải thanh toán từ các nguồn lực của mình.

Nợ phải trả là một trong ba thành phần chính của phương trình kế toán và Bảng cân đối kế toán của một doanh nghiệp. Các khoản nợ phải trả là những nghĩa vụ của doanh nghiệp về các khoản thanh toán tương lai hoặc thực hiện các dịch vụ tương lai, là kết quả của các giao dịch quá khứ. Chẳng hạn, Bảng cân đối kế toán rút gọn của một doanh nghiệp A năm 200X và 200X+1 như sau:



Đơn vị: 1000.000 VND

	Năm 200X+1	Năm 200X
<b>Tổng tài sản</b>	<b>150.000</b>	<b>130.000</b>
<b>Tổng nợ phải trả và vốn chủ sở hữu</b>	<b>150.000</b>	<b>130.000</b>
Trong đó: - Nợ phải trả	100.000	90.000
- Vốn chủ sở hữu	50.000	40.000

Và phương trình kế toán của doanh nghiệp là:

Năm	<i>Tổng tài sản (Assets)</i>	=	<i>Nợ phải trả (Liabilities)</i>	+	<i>Vốn chủ sở hữu (Equity)</i>
200X	130.000		90.000		40.000
200X+1	150.000		100.000		50.000

Như vậy, trong tổng nguồn vốn để hình thành nên tổng tài sản của doanh nghiệp này năm 200X là 130 tỷ đồng thì nợ phải trả là 90 tỷ đồng, năm 200X+1 với tổng tài sản và nguồn hình thành là 150 tỷ đồng thì vốn chủ sở hữu chỉ có 50 tỷ đồng, còn nợ phải trả lên tới 100 tỷ đồng. Nếu như vậy, có nghĩa là nợ phải trả chiếm một vị trí chủ yếu trong tổng nguồn hình thành nên tài sản của doanh nghiệp A. Điều này đặc biệt phổ biến trong các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực tài chính, ngân hàng kinh doanh chủ yếu bằng nguồn vốn huy động từ nền kinh tế. Với nhiều doanh nghiệp khác, mặc dù nợ phải trả không phải chiếm tỷ trọng cao trong nguồn vốn nhưng vẫn hình thành một cách tất yếu và đóng vị trí khá quan trọng trong nguồn vốn hoạt động của doanh nghiệp.

Nợ phải trả có liên quan mật thiết tới các mục tiêu lợi nhuận và nhu cầu thanh khoản của doanh nghiệp. Nợ phải trả là nguồn tiền cho đầu tư và tài trợ cho các hoạt động của doanh nghiệp, nhưng chúng cũng là các nghĩa vụ đòi hỏi sử dụng tiền khi chúng bị yêu cầu hoàn trả. Với một mức nợ phải trả thích hợp là có ý nghĩa quyết định tới sự thành công



trong kinh doanh của doanh nghiệp. Một doanh nghiệp có quá ít nợ phải trả có thể không khai thác hết tiềm năng của mình để thu lợi nhuận, ngược lại nếu một doanh nghiệp có quá nhiều nợ phải trả có thể phải gánh chịu rủi ro quá mức. Từ đó, vấn đề quản lý và hạch toán kế toán các khoản nợ phải trả là một nội dung quan trọng của kế toán tài chính.

### **b. Phân loại nợ phải trả**

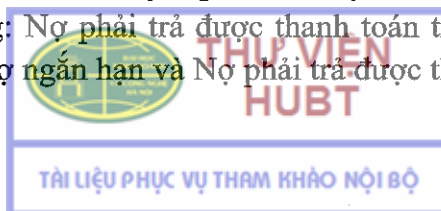
Nợ phải trả hình thành từ nhiều giao dịch và thể hiện dưới nhiều hình thức khác nhau trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp, nhưng có thể chia nợ phải trả ra làm hai loại chính là nợ ngắn hạn và nợ dài hạn. Ngoài việc phân chia theo thời hạn, để phục vụ cho quá trình quản lý, người ta còn phân loại nợ phải trả dựa trên các tiêu chí khác nhau như: Tính chất phát sinh, nguồn gốc phát sinh,... Việc phân loại đúng các khoản nợ phải trả sẽ giúp tăng cường việc kiểm soát, đánh giá và phân tích các khoản nợ, từ đó hỗ trợ các cấp quản lý trong việc ra quyết định.

❖ Căn cứ vào thời hạn thanh toán, nợ phải trả được phân thành *nợ ngắn hạn* và *nợ dài hạn*:

- Nợ ngắn hạn (*short term debt*) hay thường gọi là nợ hiện thời (*current liabilities*) là các khoản nợ hay nghĩa vụ được chờ đợi phải được thanh toán hay thỏa mãn trong phạm vi một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh thông thường. Các khoản nợ ngắn hạn thường được trả từ các tài sản ngắn hạn hoặc bởi số tiền được tạo ra từ quá trình hoạt động. Nợ ngắn hạn bao gồm các khoản nợ hình thành từ các giao dịch mua hàng hóa, vật tư, các khoản chiếm dụng tạm thời của người khác, nợ dài hạn đến hạn thanh toán, lãi phải trả cộng dồn là những khoản nợ hầu như đòi hỏi những khoản chi trả bằng tiền trong tương lai gần.

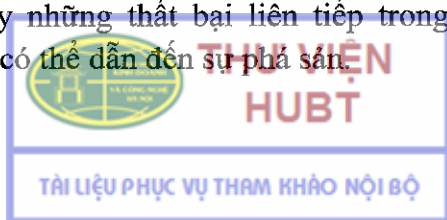
- Nợ dài hạn là các khoản nợ có thời gian đáo hạn xa hơn một năm hoặc nhiều hơn một chu kỳ hoạt động thông thường nên sẽ đòi hỏi các khoản chi trả bằng tiền trong tương lai xa hơn (có thể là một vài năm). Nợ dài hạn được sử dụng để tài trợ cho các tài sản dài hạn như nhà xưởng, máy móc thiết bị, dây truyền sản xuất,...

Như vậy, đối với doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh bình thường trong vòng 12 tháng: Nợ phải trả được thanh toán trong vòng 12 tháng được xếp vào loại Nợ ngắn hạn và Nợ phải trả được thanh toán trong thời



gian dài hơn 12 tháng được xếp vào loại Nợ dài hạn. Đối với doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh bình thường dài hơn 12 tháng: Nợ phải trả được thanh toán trong vòng một chu kỳ kinh doanh bình thường được xếp vào loại Nợ ngắn hạn và Nợ phải trả được thanh toán trong thời gian dài hơn một chu kỳ kinh doanh bình thường được xếp vào loại Nợ dài hạn. Lưu ý rằng việc xem xét Nợ ngắn hạn hay dài hạn được thực hiện cả khi ghi nhận (thời điểm phát sinh) và khi trình bày trên báo cáo tài chính (thời điểm lập báo cáo).

Việc phân loại đúng các khoản nợ phải trả thành ngắn hạn và dài hạn sẽ giúp doanh nghiệp chủ động trong việc bố trí các nguồn lực để thanh toán cho các nghĩa vụ nợ của mình khi đến hạn. Ngoài ra, số liệu về các khoản nợ ngắn hạn và dài hạn sẽ được sử dụng để tính toán các chỉ số về khả năng thanh toán từ đó giúp phân tích và đánh giá được khả năng thanh toán của doanh nghiệp. Qua đó đánh giá được tính an toàn trong chiến lược hoạt động của doanh nghiệp. Chẳng hạn, nếu số nợ ngắn hạn lớn hơn giá trị tài sản ngắn hạn nghĩa là doanh nghiệp đang sử dụng một phần nợ ngắn hạn để đầu tư cho các tài sản dài hạn thì có thể nói doanh nghiệp này đang theo đuổi một chính sách khá mạo hiểm và ngược lại. Trong đó, quá trình quản lý người ta đặc biệt chú trọng đối với nợ ngắn hạn vì đặc trưng xuất hiện và yêu cầu chi trả thường xuyên của chúng trong quá trình hoạt động. Lý do hàng đầu của việc xuất hiện các khoản nợ ngắn hạn là để đáp ứng các nhu cầu về tiền cho chu kỳ kinh doanh. Trong chu kỳ kinh doanh, hầu hết các khoản nợ ngắn hạn hình thành từ quá trình mua vật tư hàng hóa, hay từ các chi phí phải gánh chịu trong các hoạt động. Nợ ngắn hạn được sử dụng để tài trợ cho hàng tồn kho dự trữ hoặc trong thời gian chờ đợi thu tiền bán hàng, ngoài ra chúng còn tạo ra nguồn tiền để trả các khoản nợ dài hạn đến hạn thanh toán, tài trợ cho đầu tư vào các tài sản dài hạn hoặc trả các khoản lãi hay cổ tức,... Nếu doanh nghiệp thất bại trong việc quản lý các dòng tiền liên quan đến nợ ngắn hạn có thể phải gánh chịu những hậu quả xấu trong kinh doanh. Chẳng hạn, nếu những nhà cung cấp không được trả tiền đúng hạn, họ sẽ từ chối chuyển hàng hóa vật tư - yếu tố sống còn cho hoạt động của một doanh nghiệp, hay những thất bại liên tiếp trong việc thanh toán các khoản nợ đến hạn có thể dẫn đến sự phá sản.



❖ Căn cứ vào tính chất phát sinh của các khoản nợ, nợ phải trả được phân thành 3 loại:

- *Nợ vay*: Là khoản nợ phải trả phát sinh từ các giao dịch mà doanh nghiệp đi vay nhằm bổ sung vốn cho hoạt động, việc thanh toán nợ vay (thường gồm cả lãi tiền vay) dẫn đến sự giảm sút về lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.

- *Nợ chiếm dụng*: Là khoản nợ phát sinh từ các giao dịch mà doanh nghiệp sử dụng vốn của các đối tượng trong và ngoài doanh nghiệp và việc thanh toán khoản nợ (không có lãi - khoản nợ không chịu lãi) sẽ dẫn tới sự giảm sút về lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.

- *Nợ tiềm tàng*: Là những khoản nợ tiềm ẩn có thể phát sinh trong tương lai do doanh nghiệp tham dự vào các cam kết, như: Bảo lãnh đưa ra, ký các hợp đồng tài chính phái sinh,...

❖ Căn cứ vào nguồn gốc hình thành và chủ nợ, nợ phải trả được phân thành:

- *Nợ tín dụng* là những khoản nợ có nguồn gốc hình thành từ các quan hệ tín dụng mà chủ nợ là các tổ chức tín dụng (tín dụng ngân hàng) và tổ chức kinh tế khác (tín dụng thương mại).

- *Nợ ngân sách* là các khoản nợ có nguồn gốc từ việc doanh nghiệp phải nộp hoặc phải trả cho Ngân sách nhà nước theo luật định hoặc theo cơ chế quản lý tài chính của Nhà nước.

- *Nợ nội bộ* là các khoản nợ có nguồn gốc phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ doanh nghiệp hoặc tập đoàn kinh tế do cơ chế tài chính hoặc phân cấp quản lý của doanh nghiệp.

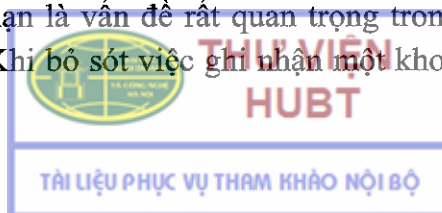
- *Nợ người lao động* là các khoản phải trả cho người lao động như tiền lương, tiền công, các khoản tiền thưởng, bảo hiểm xã hội...

- *Nợ vãng lai khác* có nguồn gốc hình thành từ các giao dịch vãng lai hoặc các khoản ký gửi, ký cược, vay mượn vật từ, tiền vốn tạm thời...

### **7.1.2. Điều kiện ghi nhận và yêu cầu đối với kế toán nợ phải trả**

#### **a. Điều kiện ghi nhận một khoản nợ phải trả**

Xác định thời hạn là vấn đề rất quan trọng trong việc ghi nhận các khoản nợ phải trả. Khi bỏ sót việc ghi nhận một khoản nợ phải trả trong





kỳ kế toán thường kèm theo đó là không ghi nhận một khoản chi phí tương ứng. Điều này sẽ dẫn đến sự phản ánh chi phí thấp hơn và lợi nhuận cao hơn trong kỳ. Một khoản nợ được ghi nhận khi doanh nghiệp phải gánh chịu một nghĩa vụ. Thông thường, khi một giao dịch gây ra nghĩa vụ thanh toán tương lai cho một doanh nghiệp (chẳng hạn khi mua hàng hóa trả sau) - khi đó xuất hiện khoản nợ và đòi hỏi phải ghi nhận. Tuy nhiên, các khoản nợ có thể không xuất hiện bởi các giao dịch trực tiếp mà phát sinh qua một thời gian hoạt động (như tiền lương phải trả, lãi phải trả) và một số khoản nợ chỉ được hình thành qua ước tính (như thuế phải trả) - nên đòi hỏi phải có các bút toán điều chỉnh ở cuối kỳ kế toán để ghi nhận các khoản nợ chưa ghi nhận trong kỳ. Những khoản nợ xuất hiện và ghi nhận đều đòi hỏi doanh nghiệp phải thanh toán bằng tiền hoặc trả bằng một tài sản, thực hiện cung cấp một dịch vụ hay đổi sang một nghĩa vụ khác tương đương trong tương lai, hoặc khoản nợ cũng có thể được chuyển hóa thành một khoản tính vào vốn chủ sở hữu như là khoản góp vốn của người khác vào doanh nghiệp mình.

Mặt khác, các doanh nghiệp thường tham dự vào các thỏa thuận về các giao dịch trong tương lai làm xuất hiện những khoản nợ tiềm tàng (chẳng hạn, doanh nghiệp cam kết mua một lượng hàng hóa theo một giá xác định theo hợp đồng kỳ hạn - nếu sau đó trong thời gian hợp đồng còn hiệu lực giá trị thị trường của hàng hóa này trên thị trường giảm đi so với giá đã cam kết sẽ làm xuất hiện một nghĩa vụ cho doanh nghiệp do gánh chịu một khoản thua lỗ trong tương lai) đòi hỏi phải được ghi nhận. Dù là khoản nợ xuất hiện từ trực tiếp từ các giao dịch hay ước tính thì cũng đòi hỏi phải có căn cứ xác định được một cách tin cậy.

Từ đó, có thể xác định điều kiện để ghi nhận một khoản nợ phải trả là:

- Có yêu cầu sử dụng nguồn lực để thanh toán cho các nghĩa vụ: thanh toán bằng tiền, bằng tài sản khác, bằng việc cung cấp dịch vụ, thay thế nghĩa vụ này bằng nghĩa vụ khác hoặc chuyển đổi nghĩa vụ nợ phải trả thành vốn chủ sở hữu.

- Khoản nợ phải trả phải xác định được (ước tính được) một cách đáng tin cậy.



## ***b. Yêu cầu đối với kế toán nợ phải trả***

### **• *Xác định giá trị của nợ phải trả:***

Một khoản nợ nói chung phải xác định giá trị trên bảng cân đối kế toán theo số tiền cần để trả khoản nợ hoặc theo giá trị thị trường hợp lý của hàng hóa hay dịch vụ phải giao. Hầu hết các khoản nợ, số tiền cần để trả đều được xác định rõ ràng, nhưng có một số khoản nợ cần phải ước tính.

### **• *Phân loại các khoản nợ:***

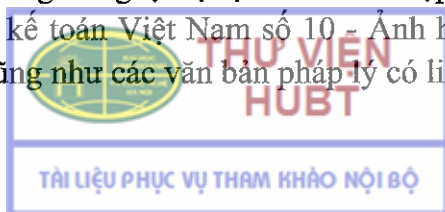
Như đã trình bày ở trên, nợ phải trả có thể phân chia theo các tiêu thức khác nhau để phục vụ cho quá trình quản lý. Từ góc độ kế toán thì việc phân loại nợ phải trả theo thời gian đáo hạn là hết sức quan trọng. Các khoản nợ phải trả của doanh nghiệp phải được phân loại thành nợ ngắn hạn và nợ dài hạn căn cứ vào thời hạn phải thanh toán của từng khoản nợ và việc theo dõi thời hạn trả nợ để có kế hoạch chủ động thanh toán các khoản nợ khi đến hạn. Việc phân loại các khoản nợ tương ứng trực tiếp với việc phân loại các tài sản.

### **• *Trình bày và công bố các khoản nợ phải trả:***

- Để giải thích một số khoản mục trên bảng cân đối kế toán, việc trình bày thông tin bổ sung có thể đòi hỏi trên phần thuyết minh của báo cáo tài chính. Chẳng hạn, nếu doanh nghiệp có một lượng lớn các phiếu nợ phải trả thì cần phải thuyết minh rõ ràng về số dư, thời hạn, lãi suất và những đặc điểm khác của các khoản nợ. Ngoài ra, bất kỳ một thỏa thuận tín dụng đặc biệt nào như phát hành thương phiếu và các dòng tín dụng cũng cần phải được làm rõ. Việc thuyết minh này rất hữu ích trong việc xác định xem doanh nghiệp có thể có quyền vay thêm hay không.

- Các khoản nợ phải trả của doanh nghiệp phải được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng (từng chủ nợ); doanh nghiệp phải tổ chức đối chiếu, xác nhận nợ phải trả với chủ nợ theo định kỳ bằng văn bản.

- Nợ phải trả bằng vàng, bạc, kim khí quý, đá quý được theo dõi chi tiết theo từng chủ nợ, theo chỉ tiêu số lượng và giá trị theo quy định. Việc ghi nhận các khoản phải trả phát sinh bằng ngoại tệ cũng như trình bày các khoản phải trả có gốc ngoại tệ tại thời điểm lập báo cáo được quy định tại Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái cũng như các văn bản pháp lý có liên quan.



- Khi lập bảng cân đối kế toán thì các khoản nợ phải trả được trình bày theo nguyên tắc không bù trừ nếu khác đối tượng.

## **7.2. KẾ TOÁN CÁC KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ**

Để làm rõ quá trình kế toán đối với nợ phải trả, dưới đây sẽ trình bày phương pháp kế toán đối với các khoản nợ chủ yếu trong doanh nghiệp.

### **7.2.1. Kế toán các khoản nợ chiếm dụng**

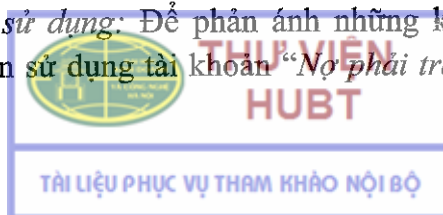
Như đã nói ở trên, nợ chiếm dụng là các khoản nợ phát sinh từ các giao dịch mà doanh nghiệp sử dụng vốn của các đối tượng trong và ngoài doanh nghiệp như: Nợ phải trả cho người bán và người nhận thầu, nợ thuế và các khoản phải nộp cho Ngân sách nhà nước, các khoản phải trả cho người lao động, các khoản chi phí phải trả hoặc các khoản phải trả từ những chiếm dụng khác.

#### **7.2.1.1. Kế toán khoản phải trả cho người bán, người nhận thầu, người ủy thác xuất khẩu và người nhận ủy thác nhập khẩu**

Phải trả cho người bán, người nhận thầu, người ủy thác xuất khẩu và người nhận ủy thác nhập khẩu (sau đây gọi tắt là phải trả cho người bán) hay còn gọi là các khoản nợ thương mại là những khoản nợ ngắn hạn mà doanh nghiệp phải trả cho người bán vật tư, hàng hóa, người cung cấp dịch vụ, người nhận thầu xây lắp (chính hoặc phụ), người ủy thác xuất khẩu và người nhận ủy thác nhập khẩu theo các hợp đồng kinh tế đã ký kết. Đây là những khoản nợ phát sinh từ các giao dịch mua vật tư, hàng hóa, dịch vụ hay hợp đồng xây dựng do chưa đến hạn thanh toán và còn trong thời hạn thanh toán theo hợp đồng.

*a. Chứng từ sử dụng:* Đối với khoản phải trả người bán cần được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng chủ nợ, từng thời hạn để đảm bảo thanh toán đúng hạn. Những khoản nợ này thường được phản ánh trên một số chứng từ như: Hợp đồng mua vật tư, cung cấp dịch vụ; hoá đơn; biên bản giao nhận vật tư, hàng hóa, TSCĐ; biên bản nghiệm thu khối lượng công việc hoàn thành (đối với cung cấp dịch vụ và nhận thầu xây lắp);...

*b. Tài khoản sử dụng:* Để phản ánh những khoản nợ phải trả cho người bán, kế toán sử dụng tài khoản “Nợ phải trả cho người bán”. Tài



khoản này dùng để phản ánh tình hình thanh toán về các khoản nợ phải trả của doanh nghiệp cho người bán vật tư, hàng hóa, cung cấp dịch vụ theo hợp đồng kinh tế đã ký kết, hoặc phản ánh các khoản nợ phải trả cho người nhận thầu xây lắp.

Theo chế độ kế toán Việt Nam hiện nay tài khoản Nợ phải trả cho người bán mang mã số TK 331- Phải trả cho người bán. Tài khoản này có kết cấu như sau:

**Bên Nợ:** Phản ánh các khoản phát sinh làm giảm số nợ phải trả hoặc số còn phải thu về đối với người bán hay người nhận thầu như:

+ Số tiền đã trả cho người bán vật tư, hàng hóa, cung cấp dịch vụ, người nhận thầu xây lắp;

+ Số tiền ứng trước cho người bán, người cung cấp, nhận thầu nhưng chưa nhận được vật tư, hàng hóa, dịch vụ, khối lượng sản phẩm xây lắp chưa hoàn thành bàn giao;

+ Số tiền người bán, người cung cấp chấp nhận giảm giá hàng hóa, dịch vụ đã giao theo hợp đồng;

+ Số tiền chiết khấu thương mại, chiết khấu thanh toán được người bán chấp thuận để giảm trừ vào khoản nợ phải trả;

+ Giá trị vật tư, hàng hóa thiếu hụt, kém phẩm chất trả lại cho người bán.

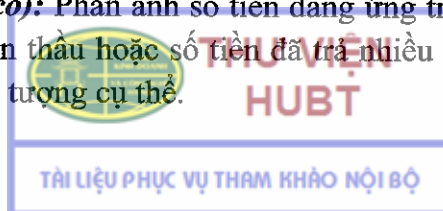
**Bên Có:** Phản ánh các khoản phát sinh làm tăng số nợ phải trả cho người bán hoặc người nhận thầu như:

+ Số tiền phải trả cho người bán vật tư, hàng hóa, cung cấp dịch vụ hoặc người nhận thầu xây lắp;

+ Điều chỉnh số chênh lệch giữa giá tạm tính nhỏ hơn giá thực tế của số vật tư, hàng hóa, dịch vụ đã nhận khi có hóa đơn hoặc thông báo chính thức.

**Số dư Có:** Phản ánh số tiền còn phải trả cho người bán, người cung cấp hoặc người nhận thầu.

**Số dư nợ (nếu có):** Phản ánh số tiền đang ứng trước cho người bán, người cung cấp, nhận thầu hoặc số tiền đã trả nhiều hơn số tiền phải trả chi tiết theo từng đối tượng cụ thể.



c. *Phương pháp kế toán*: Dưới đây ta đi vào phương pháp hạch toán các trường hợp phát sinh chủ yếu có liên quan đến sự tăng, giảm nợ phải trả cho người bán và người nhận thầu.

• **Kế toán các trường hợp làm tăng nợ phải trả cho người bán**

○ *Nợ phải trả phát sinh từ các giao dịch mua vật tư, hàng hóa*

Tùy theo từng trường hợp doanh nghiệp áp dụng hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ và việc tính nộp GTGT theo phương pháp khấu trừ hay trực tiếp để vận dụng cách hạch toán đối với khoản nợ phải trả cho người bán từ việc mua vật tư, hàng hóa một cách phù hợp.

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

+ Nếu áp dụng tính và nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ: Khi mua vật tư, hàng hóa, công cụ, dụng cụ chưa trả cho người bán dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh thuộc đối tượng chịu thuế, kế toán ghi:

Nợ TK Nguyên vật liệu, CCDC, hàng hóa, (TK 152, 153, 156,): Giá mua chưa có thuế GTGT

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

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

+ Trường hợp mua vật tư, hàng hóa về dùng cho hoạt động SXKD không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT hay thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng hóa,.. (TK 152, 153, 156,...): (Tổng giá thanh toán)

Có TK Phải trả cho người bán (TK 331):

- Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, số tiền mua vật tư, hàng hóa chưa trả cho người bán được ghi nhận như sau:

+ Nếu sử dụng cho đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thì ghi:

Nợ TK Mua hàng (TK 611): Giá mua chưa có thuế GTGT

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

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

+ Nếu sử dụng cho đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp hoặc đối tượng không chịu thuế GTGT thì ghi:

Nợ TK Mua hàng (TK 611): Tổng giá phải thanh toán

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

- Trường hợp doanh nghiệp nhận bán hàng đại lý, bán theo giá quy định và hưởng hoa hồng hoặc nhận ủy thác xuất khẩu hàng hóa cho đơn vị khác. Khi nhận hàng để bán đại lý, hàng hóa để xuất khẩu chưa làm phát sinh số nợ phải trả, nhưng khi bán hay xuất khẩu được hàng, số tiền thu về không làm tăng doanh thu của doanh nghiệp mà làm phát sinh số nợ phải trả:

+ Khi nhận hàng để bán đại lý, hàng ủy thác xuất khẩu kế toán theo dõi sổ chi tiết.

+ Khi bán hàng đã nhận đại lý hoặc xuất khẩu được số hàng ủy thác, kế toán ghi:

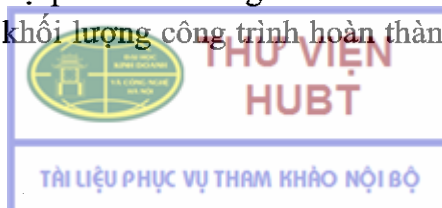
Nợ TK Thích hợp (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, phải thu của khách hàng):

Có TK Phải trả cho người bán (TK 331):

Riêng đối với hàng ủy thác xuất khẩu, ngoài giá trị hàng đã xuất khẩu theo ủy thác, nếu doanh nghiệp nhận ủy thác phải nộp hộ thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt cho bên giao ủy thác thì kế toán sẽ ghi giảm số nợ phải trả tương ứng với số thuế đã nộp hộ.

o *Nợ phải trả phát sinh từ các giao dịch mua tài sản cố định, nhận bàn giao khối lượng xây lắp hoàn thành từ bên nhận thầu*

Cũng tùy theo từng trường hợp doanh nghiệp áp dụng việc tính nộp GTGT theo phương pháp khấu trừ hay trực tiếp để vận dụng cách hạch toán đối với khoản nợ phải trả cho người bán từ việc mua TSCĐ hoặc người nhận thầu về khối lượng công trình hoàn thành bàn giao một cách phù hợp.



- Nếu doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính nộp thuế theo phương pháp khấu trừ, thì số nợ phải trả người bán TSCĐ hoặc người nhận thầu sử dụng cho đối tượng chịu thuế GTGT sẽ được ghi:

Nợ TK TSCĐ hữu hình, vô hình; XDCB dở dang: (Giá chưa bao gồm thuế GTGT)

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

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

- Nếu doanh nghiệp áp dụng tính nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc sử dụng tài sản cho đối tượng không chịu thuế GTGT, kế toán sẽ ghi:

Nợ TK TSCĐ hữu hình, vô hình; XDCB dở dang: Tổng giá phải thanh toán

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

○ Nợ phải trả phát sinh do mua dịch vụ từ người cung cấp

Khi doanh nghiệp mua các dịch vụ từ người cung cấp như: Dịch vụ vận chuyển vật tư, hàng hóa; dịch vụ điện, nước, điện thoại; dịch vụ tư vấn, quảng cáo; dịch vụ kiểm toán độc lập,... sẽ làm phát sinh nợ phải trả. Tùy theo đối tượng sử dụng dịch vụ và phương pháp tính nộp thuế GTGT để kế toán ghi nhận:

Nợ TK Nguyên vật liệu, hàng hóa (TK 152, 153, 156): Giá mua chưa gồm thuế

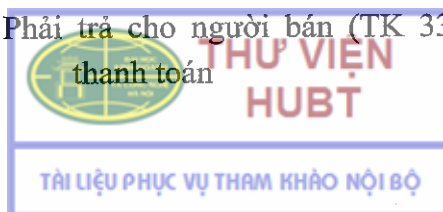
Nợ TK XDCB dở dang (TK 241): Giá mua chưa gồm thuế

Nợ TK Chi phí trả trước (TK 242): Giá mua chưa gồm thuế

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 623, 627, 641, 642): Giá mua chưa gồm thuế

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

Có TK Phải trả cho người bán (TK 331): Tổng giá trị phải thanh toán





• **Kế toán các trường hợp làm giảm nợ phải trả cho người bán**

Những giao dịch làm giảm nợ phải trả cho người bán chủ yếu phát sinh do doanh nghiệp thanh toán nợ hoặc các khoản được giảm trừ vào nợ phải trả như chiết khấu thanh toán, hàng mua trả lại, hàng mua được giảm giá,...

- Trường hợp doanh nghiệp thanh toán cho người bán, người nhận thầu, người ủy thác xuất khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả cho người bán:

Có TK Thích hợp (Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, nợ vay ngắn hạn, nợ vay dài hạn,...)

- Trường hợp giảm nợ phải trả từ hàng nhận bán đại lý do được hưởng số hoa hồng và trả tiền cho bên giao hàng địa lý:

+ Khi xác định số hoa hồng được hưởng trên số hàng đã bán đại lý, kế toán ghi giảm số nợ phải trả và tăng doanh thu bán hàng.

Nợ TK Nợ phải trả cho người bán (TK 331): Số hoa hồng gồm cả thuế GTGT

Có TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (TK 511): Số tiền hoa hồng

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Số thuế GTGT đầu ra

+ Khi trả nợ cho bên giao hàng đại lý, kế toán ghi giảm số nợ tương ứng với số tiền thanh toán.

Nợ TK Phải trả cho người bán: Số tiền thanh toán

Có TK Thích hợp (Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng): Số tiền thanh toán

- Các trường hợp khác được ghi giảm số nợ phải trả cho người bán như: Thanh toán trước hạn, doanh nghiệp được hưởng chiết khấu thanh toán, vật tư hàng hóa đã mua về nhập kho nhưng không đúng quy cách, phẩm chất phải trả lại hay vật tư hàng hóa được giảm giá,... số tiền này được ghi giảm vào số nợ phải trả cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả cho người bán (TK 331): Số nợ được giảm

Nợ TK Thích hợp (Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng): Số tiền được giảm





Có TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số thuế GTGT đầu vào

Có TK Doanh thu hoạt động tài chính (TK 515): Số chiết khấu thanh toán

Có TK Nguyên vật liệu; công cụ dụng cụ: Giá trị hàng hóa trả lại, số giảm giá

- Trường hợp khoản nợ phải trả không có chủ nợ hoặc không phải trả cho chủ nợ thì số nợ được ghi giảm để chuyển vào thu nhập khác của doanh nghiệp:

Nợ TK Phải trả cho người bán (TK 331): Số nợ được giảm

Có TK Thu nhập khác (TK 711): Số nợ được giảm

• **Kế toán các trường hợp ứng trước tiền cho người bán, người nhận thầu, đơn vị ủy thác nhập khẩu**

Trong nhiều trường hợp doanh nghiệp phải ứng tiền cho người bán vật tư, hàng hóa, cung cấp dịch vụ, nhà thầu hoặc người nhận ủy thác nhập khẩu để họ thực hiện hợp đồng đã ký kết giữa doanh nghiệp với các bên, sau đó bên bán giao hàng hóa, cung cấp dịch vụ, nhà thầu bàn giao công trình, người nhận ủy thác nhập khẩu giao hàng cho doanh nghiệp để thanh toán số tiền đã tạm ứng và hai bên tiếp tục thực hiện hợp đồng.

- Khi tạm ứng tiền cho người bán, người nhận thầu hoặc đơn vị nhận ủy thác, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả cho người bán (TK 331): Số tiền ứng trước

Có TK Thích hợp (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng...): Số tiền ứng trước

- Khi nhận hàng hóa từ người bán, người nhận ủy thác nhập khẩu hoặc nhận bàn giao công trình hoàn thành từ người nhận thầu, kế toán sẽ ghi giảm số tiền đã tạm ứng trước cho các đối tượng trên:

Nợ TK Thích hợp (Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, XDCB dở dang,...)

Có TK Phải trả cho người bán: Giá trị vật tư, hàng hóa, công

trình nhận

THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

Ngoài ra, kế toán cần ghi nhận số thuế GTGT tùy theo đối tượng sử dụng và phương pháp tính nộp thuế để ghi trực tiếp vào giá trị vật tư, hàng hóa hay theo dõi trên tài khoản Thuế GTGT được khấu trừ (để khấu trừ sau này); số thuế nhập khẩu, phí ủy thác và các khoản chi khác cho hoạt động nhập ủy thác mà đơn vị nhập ủy thác trả thay sẽ được ghi nhận làm tăng số nợ phải trả để theo dõi và thanh toán sau này.

Căn cứ vào số tiền ứng trước và giá trị hàng hóa nhận được cùng với những khoản phải trả phát sinh kèm theo để doanh nghiệp thanh toán cho bên bán số còn thiếu hoặc thu hồi số tạm ứng thừa.

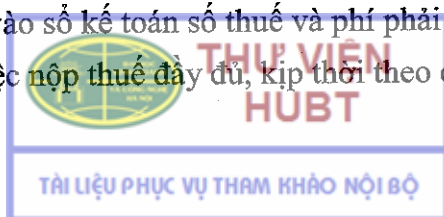
Tóm lại, có thể tổng hợp các bút toán ghi nhận tăng, giảm số nợ phải trả người bán trên sơ đồ kế toán 7.1 sử dụng các tài khoản theo Thông tư 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22/12/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Trong sơ đồ này, khoản phải trả cho người bán được ghi nhận trên tài khoản “Phải trả người bán - TK 331” và số dư có của tài khoản này chính là số nợ phải trả mà doanh nghiệp được tạm thời chiếm dụng trong thời gian chưa trả.

### ***7.2.1.2. Kế toán thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước***

Thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước phản ánh các nghĩa vụ phát sinh trong quan hệ thanh toán của doanh nghiệp với Nhà nước về các khoản thuế, phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác theo quy định như: Thuế giá trị gia tăng, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất nhập khẩu, thuế thu nhập doanh nghiệp, thuế tài nguyên, thuế nhà đất, thuế môn bài, thuế trước bạ, các khoản khác phải nộp như thu hộ thuế thu nhập cá nhân, phí, lệ phí,...

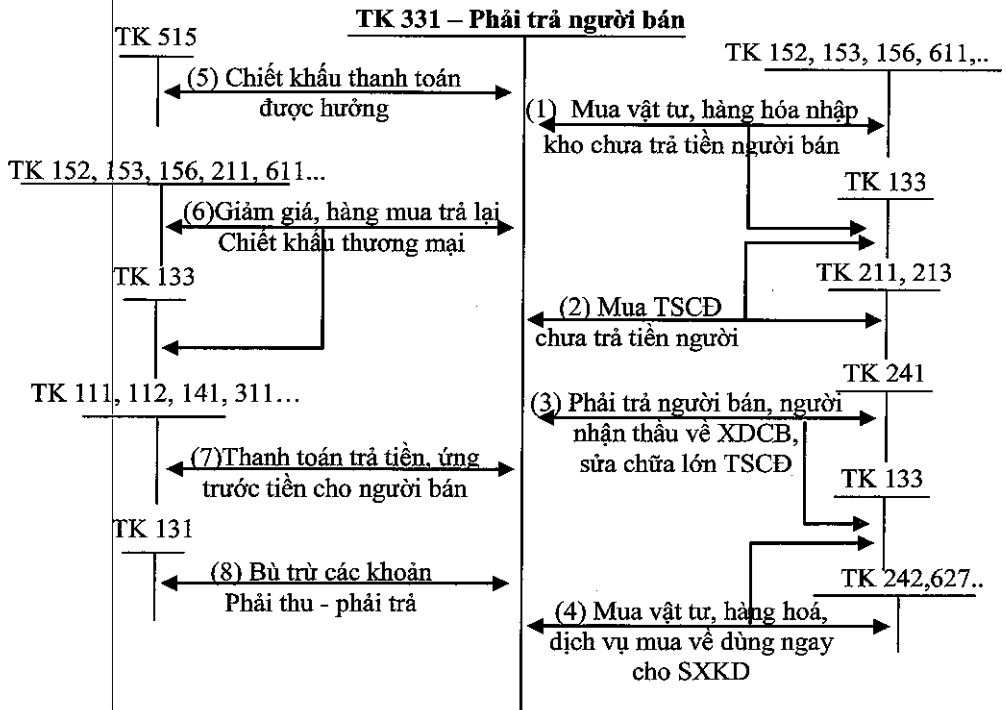
Những vấn đề liên quan đến đối tượng chịu thuế, căn cứ và phương pháp tính thuế... được xác định và hướng dẫn trong các luật thuế và văn bản liên quan qua từng giai đoạn cụ thể. Trong quá trình kế toán thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước, các doanh nghiệp phải đảm bảo các yêu cầu sau đây:

- Doanh nghiệp chủ động tính và kê khai các khoản thuế, phí, lệ phí, phản ánh kịp thời vào sổ kế toán số thuế và phí phải nộp
- Thực hiện việc nộp thuế đầy đủ, kịp thời theo đúng quy định.



- Kế toán phải mở sổ chi tiết để theo dõi đối với từng khoản thuế, phí và lệ phí phải nộp, đã nộp và còn phải nộp.

- Nếu nộp thuế và các khoản phí bằng ngoại tệ, phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá quy định để ghi sổ kế toán.



**Sơ đồ 7.1. Kế toán các khoản phải trả cho người bán**

Trong hạch toán, kế toán sử dụng tài khoản “Thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước” (trong hệ thống tài khoản hiện hành là tài khoản mang số hiệu TK 333).

Căn cứ vào thông báo nộp thuế kế toán ghi nhận thuế phải nộp, minh họa bút toán ghi sổ điển hình về một số khoản thuế như sau:

- Thuế GTGT hàng bán ra phải nộp: Khi bán sản phẩm hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, doanh nghiệp phải lập hóa đơn GTGT theo quy định và trên hóa đơn phải ghi rõ giá bán chưa có thuế GTGT, số thuế GTGT cũng như tổng giá trị thanh toán để ghi nhận:



Nợ TK Thích hợp (Tiền mặt, TGNH, phải thu của khách hàng):  
Tổng giá thanh toán

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): Số thuế GTGT đầu  
ra

Có TK Doanh thu bán hàng (TK 511): Giá bán không gồm thuế  
GTGT

Đối với những doanh nghiệp áp dụng tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì kế toán ghi nhận vào doanh thu bán hàng toàn bộ giá trị thanh toán, cuối kỳ xác định số thuế GTGT phải nộp để kết chuyển sang tài khoản Thuế GTGT phải nộp bằng bút toán:

Nợ TK Doanh thu bán hàng (TK 511): Số thuế GTGT

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 3331): phải nộp

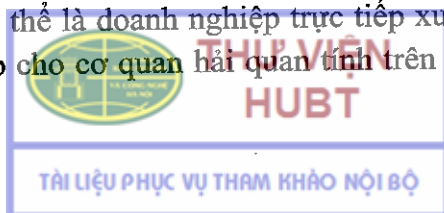
Số thuế GTGT trong thời gian ghi nhận trên tài khoản “Thuế GTGT phải nộp” làm hình thành nên khoản nợ phải trả cho ngân sách nhà nước cho tới khi được trả.

- *Thuế tiêu thụ đặc biệt*: Thuế tiêu thụ đặc biệt là loại thuế đánh vào doanh thu của một số mặt hàng mà Nhà nước không khuyến khích sản xuất hoặc muốn hạn chế mức độ tiêu thụ như thuốc lá, rượu, bia,... Khi doanh nghiệp bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, đồng thời chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, kế toán phản ánh tương tự như bán hàng bình thường, trong đó ghi nhận vào doanh thu bán hàng gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt tính trong giá bán và số thuế GTGT phải nộp. Khi xác định số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp của số hàng hóa và dịch vụ đã tiêu thụ trong kỳ sẽ ghi nhận số thuế này vào tài khoản “Thuế tiêu thụ đặc biệt” như một khoản nợ phải trả.

Nợ TK Doanh thu bán hàng (TK 511): (Số thuế tiêu thụ

Có TK Thuế tiêu thụ đặc biệt (TK 3332): đặc biệt phải nộp)

- *Thuế xuất khẩu*: Đây là loại thuế đánh vào các mặt hàng xuất khẩu ra nước ngoài theo quy định của Nhà nước trong từng giai đoạn cụ thể. Người nộp thuế có thể là doanh nghiệp trực tiếp xuất khẩu hoặc ủy thác xuất khẩu phải nộp cho cơ quan hải quan tính trên cơ sở giá bán tại cửa



khẩu (thường là giá FOB) của lô hàng xuất. Nếu giá hàng xuất khẩu được tính bằng ngoại tệ thì khi tính thuế xuất khẩu phải quy đổi về giá tính bằng đồng nội tệ theo tỷ giá liên ngân hàng do NHNN công bố tại thời điểm xuất khẩu. Việc ghi nhận số thuế xuất khẩu phải nộp được thực hiện thông qua tài khoản “Thuế xuất, nhập khẩu”. Sau khi ghi nhận doanh thu bán hàng gồm giá bán và thuế xuất khẩu, kế toán tính và hạch toán số thuế xuất khẩu phải nộp trừ vào doanh thu bán hàng và hình thành một khoản nợ phải trả cho ngân sách nhà nước:

Nợ TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (TK 511): Số thuế xuất khẩu

Có TK Thuế xuất nhập khẩu (TK 3333): Số thuế xuất khẩu

- *Thuế nhập khẩu*: Thuế nhập khẩu là loại thuế đánh vào những mặt hàng nhập khẩu theo quy định của Nhà nước trong từng giai đoạn cụ thể. Thuế nhập khẩu đánh vào những mặt hàng nào và mức thuế suất là bao nhiêu tùy thuộc vào sự thỏa thuận hay cam kết của nước ta với các tổ chức quốc tế, khu vực hay với từng quốc gia nhất định. Căn cứ vào giá tính thuế và thuế suất của từng mặt hàng nhập khẩu, kế toán tính ra số thuế nhập khẩu phải nộp để hạch toán vào tài khoản “thuế xuất nhập khẩu” như một khoản nợ phải trả cho ngân sách nhà nước cho tới khi số thuế này được thanh toán cho ngân sách và tính vào giá gốc của hàng hóa, vật tư nhập khẩu.

Nợ TK Vật tư, hàng hóa... (TK TK 152, 153, 156...): Số thuế nhập khẩu

Có TK Thuế xuất nhập khẩu (TK 3333): phải nộp

- *Thuế môn bài, thuế nhà đất phải nộp*: Thuế môn bài là loại thuế gián thu thường được định ngạch đánh vào giấy phép kinh doanh (môn bài) của các doanh nghiệp và hộ kinh doanh. Thuế này được thu hàng năm với mức thu phân theo bậc dựa trên số vốn đăng ký hoặc doanh thu của năm kinh doanh kế trước hay giá trị gia tăng của năm kế trước tùy theo từng quốc gia. Ở nước ta, các doanh nghiệp tư nhân, liên doanh, cổ phần và trách nhiệm hữu hạn nộp thuế môn bài căn cứ trên số vốn đăng ký trên giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh hoặc giấy phép đầu tư; hộ gia đình nộp thuế môn bài căn cứ trên thu nhập bình quân hàng tháng. Thuế nhà đất mà là loại thuế đánh trên quyền sử dụng đất vào mục đích

sản xuất phi nông nghiệp và quyền sở hữu nhà của các doanh nghiệp dựa trên diện tích và giá tính thuế của từng loại nhà, đất mà doanh nghiệp được sử dụng.

Số thuế môn bài và thuế nhà đất này kế toán ghi nhận như một khoản chi phí quản lý doanh nghiệp và được tập hợp vào tài khoản “Thuế nhà đất” (đối với thuế nhà đất) và tài khoản “Thuế khác” (đối với thuế môn bài) như những khoản nợ phải trả cho ngân sách. Sau khi tính số thuế phải nộp, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí quản lý doanh nghiệp (Thuế, phí và lệ phí - TK 6425)

Có TK Thuế nhà đất, tiền thuê đất (TK 3337): (Số thuế nhà đất phải nộp)

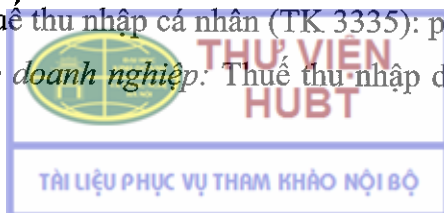
Có TK Các loại thuế khác (TK 3338): (Số thuế môn bài phải nộp)

- *Thuế thu nhập cá nhân phải nộp*: Là loại thuế đánh trên thu nhập cá nhân của các cán bộ, nhân viên trong doanh nghiệp cũng như những khoản phải trả cho người lao động thuê ngoài thuộc diện chịu thuế căn cứ trên mức thu nhập và thuế suất theo quy định của từng quốc gia và từng thời kỳ cụ thể. Doanh nghiệp có trách nhiệm kê khai thu nhập của các cá nhân để xác định số thuế phải nộp của cán bộ, nhân viên kỳ trước để thực hiện trừ vào số phải trả trong kỳ theo phương pháp khấu trừ tại nguồn để đảm bảo nộp thuế đầy đủ, kịp thời cho ngân sách nhà nước. Ngoài ra, đối với số tiền thù lao trả cho các cá nhân thuê ngoài từng lần để tính ra số thuế phải nộp và khấu trừ vào số tiền trả cho cá nhân đó. Kế toán căn cứ vào số thuế thu nhập cá nhân phải nộp đã tính toán để khấu trừ vào số phải trả cho người lao động và hạch toán vào tài khoản “Thuế thu nhập cá nhân” từ đó thanh toán với ngân sách nhà nước. Trong thời gian chưa thanh toán với ngân sách, số thuế thu nhập cá nhân doanh nghiệp được chiếm dụng như một khoản nợ phải trả. Khi ghi nhận số thuế thu nhập cá nhân phải nộp của các đối tượng, kế toán ghi:

Nợ TK Phải trả người lao động (TK 334): (Số thuế thu nhập cá nhân

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

- *Thuế thu nhập doanh nghiệp*: Thuế thu nhập doanh nghiệp là loại



thuế đánh trên thu nhập từ hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hóa, dịch vụ và các thu nhập khác thuộc đối tượng chịu thuế của doanh nghiệp. Thuế thu nhập doanh nghiệp được tính trên cơ sở lợi nhuận hàng năm của doanh nghiệp sau khi trừ đi các khoản thu không thuộc đối tượng chịu thuế và mức thuế suất theo quy định của từng quốc gia và từng giai đoạn. Nội dung chi tiết của kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ được giải quyết ở chương khác, phần này chúng ta chỉ xem xét thuế thu nhập doanh nghiệp với góc độ là nguồn hình thành một khoản nợ phải trả. Hàng quý, căn cứ vào số thu nhập chịu thuế tạm tính và mức thuế suất tính được số thuế phải nộp, kế toán ghi nhận số thuế phải nộp đó vào tài khoản “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

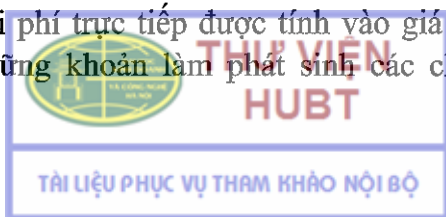
Nợ TK Chi phí thuế TNDN hiện hành (TK 8211): (Số thuế thu nhập  
Có TK Thuế thu nhập doanh nghiệp (TK 3334): doanh nghiệp  
phải nộp)

Trong thời gian chưa nộp cho ngân sách, doanh nghiệp được chiếm dụng như một khoản nợ phải trả cho tới khi thanh toán cho kho bạc nhà nước. Cuối năm, căn cứ vào số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp chính xác cho cả năm tài chính, kế toán xác định số thuế đã nộp thừa, thiếu trong năm để quyết toán với ngân sách nhà nước.

“Đối với các khoản thuế gián thu, doanh nghiệp có thể lựa chọn tách thuế ngay từ đầu và ghi nhận doanh thu theo giá chưa bao gồm thuế”. Trong mọi trường hợp, chỉ tiêu “Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ” và chỉ tiêu “Các khoản giảm trừ doanh thu” của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh đều không bao gồm các khoản thuế gián thu phải nộp.

### **7.2.1.3. Kế toán các khoản phải trả người lao động và các khoản trích theo lương**

Các khoản phải trả cho người lao động gồm các khoản tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp như phụ cấp trách nhiệm, phụ cấp độc hại và các khoản trích theo lương như bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp,... Những khoản này làm phát sinh các khoản phải trả của doanh nghiệp đối với người lao động và các tổ chức phúc lợi xã hội như công đoàn, y tế, bảo hiểm xã hội. Trong đó, có những khoản là chi phí trực tiếp được tính vào giá thành của sản phẩm sản xuất ra, có những khoản làm phát sinh các chi phí gián tiếp ảnh





hưởng tới kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Chính vì tính chất đặc biệt của khoản mục này nên nội dung chi tiết sẽ được tập trung giải quyết trong chương kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Tuy nhiên, ở đây chúng ta chỉ xem xét nghiệp vụ kế toán các khoản phải trả cho người lao động và các khoản trích theo lương với tư cách là nguồn gốc hình thành các khoản nợ phải trả.

*a. Đối với các khoản tiền lương, tiền thưởng phải trả cho người lao động:*

Tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp trả cho người lao động tùy thuộc vào hình thức trả lương và đối tượng trả lương để tính số tiền lương, tiền công phải trả và ghi nhận vào đối tượng chi phí thích hợp như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp,... Đối với tiền thưởng, căn cứ vào quy định khen thưởng, loại hình khen thưởng của doanh nghiệp và kết quả đóng góp của cán bộ nhân viên để xác định số tiền thưởng phải trả cho từng người và ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh hay trích từ quỹ khen thưởng của doanh nghiệp. Số tiền lương, tiền công và tiền thưởng phải trả sẽ được ghi nhận vào tài khoản “Phải trả người lao động” và trong thời gian chưa trả sẽ được chiếm dụng như một khoản nợ phải trả.

Nợ TK Chi phí thích hợp: (Số tiền lương, tiền công và phần tiền thưởng tính vào chi phí SXKD)

Nợ TK Quỹ khen thưởng (TK 353): Số tiền thưởng trích từ quỹ khen thưởng

Có TK Phải trả người lao động (TK 334): Số tiền lương, tiền thưởng phải trả

*b. Đối với các khoản trích theo lương:* Các khoản trích theo lương bao gồm quỹ bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn và bảo hiểm thất nghiệp là những khoản mà doanh nghiệp có nghĩa vụ đóng góp để tạo ra nguồn trợ giúp cho người lao động khi gặp khó khăn, khi ốm đau, mất sức lao động tạm thời hoặc vĩnh viễn, hay hình thành nguồn kinh phí cho sự nghiệp công đoàn. Số tiền bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn được xác định theo tỷ lệ quy định tính trên thu nhập mà doanh nghiệp trả cho người lao động. Những khoản này doanh nghiệp có nghĩa vụ phải nộp theo quy định, doanh nghiệp được giữ lại



một phần và có thể phải thanh toán cho người lao động trong một số trường hợp. Trong thời gian chưa nộp, chưa trả, chúng hình thành nên những khoản nợ phải trả. Kế toán ghi nhận số nợ phải trả này trên các tài khoản thích hợp:

Nợ TK Chi phí thích hợp (TK 622, 627, 641, 642,...): Số trích vào chi phí

Nợ TK Phải trả cán bộ công nhân viên (334): Số cần trừ vào lương

Có TK Kinh phí công đoàn (TK 3382): Số kinh phí công đoàn phải trích

Có TK Bảo hiểm xã hội (TK 3383): Số tiền BHXH phải trích

Có TK Bảo hiểm y tế (TK 3384): Số tiền bảo hiểm y tế phải trích

Có TK Bảo hiểm thất nghiệp (TK 3386): Số BH thất nghiệp phải trích

#### **7.2.1.4. Kế toán các khoản chi phí phải trả**

Chi phí phải trả thực chất là những khoản phải trả cho những chi phí thực tế đã phát sinh nhưng chưa chi trả như trích trước tiền lương nghỉ phép cho công nhân trực tiếp sản xuất (trong trường hợp bố trí nghỉ không đồng đều), lãi tiền vay phải trả cho các tổ chức tín dụng, chi phí trích trước cho sửa chữa tài sản cố định không theo yêu cầu kỹ thuật mà nhà thầu đã thực hiện nhưng chưa nghiệm thu, xuất hóa đơn, cho bảo hành sản phẩm... Do các khoản này đã phát sinh nhưng chưa chi nên trong kỳ kế toán phải tính và hạch toán vào chi phí thích hợp hình thành nên những khoản phải trả tương ứng.

- Ví dụ: đối với các khoản tiền vay từ ngân hàng hoặc các TCTD đã nhận và đưa vào sử dụng làm nguồn vốn hoạt động thì doanh nghiệp phải trả lãi kể từ ngày nhận tiền vay. Số lãi tiền vay phát sinh tính được hàng kỳ thực tế là đã phát sinh nhưng chưa chi trả nên được ghi nhận tăng chi phí và tăng khoản chi phí phải trả (phải trả về lãi vay).

- Tiền lương nghỉ phép thực chất cũng là một nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp nhưng chưa xác định được cụ thể giá trị là bao nhiêu nên được tính (trích trước) trên cơ sở ước tính một cách đáng tin cậy để ghi nhận một khoản phải trả.



THƯ VIỆN  
HUBT

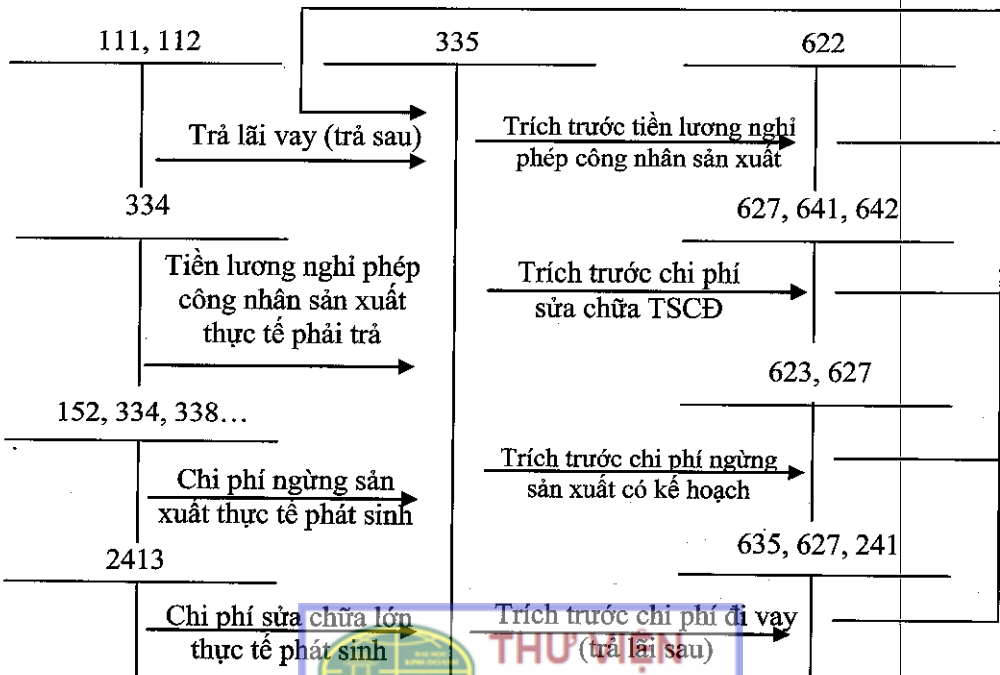
TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

- Ngoài ra trong một số trường hợp, chế độ kế toán và tài chính doanh nghiệp yêu cầu lập dự toán để trích trước đối với chi phí sửa chữa lớn TSCĐ hay chi phí trong thời gian doanh nghiệp ngừng sản xuất theo mùa vụ, chi phí cho bảo hành sản phẩm. Đến cuối năm doanh nghiệp phải quyết toán (điều chỉnh) số chi phí đã trích trước phù hợp với chi phí thực tế phát sinh. Số dư có của tài khoản “Chi phí trả trước” đã hình thành nên một khoản phải trả của doanh nghiệp và kế toán phải giải trình trong bản thuyết minh báo cáo tài chính.

Sơ đồ 7.2 thể hiện quá trình hạch toán các khoản chi phí phải trả trên cơ sở sử dụng các tài khoản hiện hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Trong sơ đồ này, tài khoản thể hiện khoản phải trả này là tài khoản “Chi phí phải trả - TK 335”. Chúng ta có thể thấy, số phát sinh bên có của tài khoản “chi phí phải trả” được ghi nhận dựa trên các căn cứ như sau:

**Sơ đồ 7.2: Hạch toán các khoản chi phí phải trả**

Xử lý chi phí trích thừa



Trong sơ đồ, các tài khoản được sử dụng bao gồm:

TK 111- Tiền mặt	TK 338- phải trả, phải nộp khác
TK 112- Tiền gửi ngân hàng	TK 622- Chi phí nhân công trực tiếp
TK 152- Nguyên liệu, vật liệu	TK 623- Chi phí sử dụng máy thi công
TK 2413- Sửa chữa lớn TSCĐ	TK 627- Chi phí sản xuất chung
TK 241- XDCBB dở dang	TK 635- Chi phí tài chính
TK 334- Phải trả người lao động	TK 641- Chi phí bán hàng
TK 335- Chi phí phải trả	TK 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp

Qua sơ đồ hạch toán cho thấy, số phát sinh bên có của tài khoản “chi phí phải trả” được ghi nhận dựa trên các căn cứ như sau:

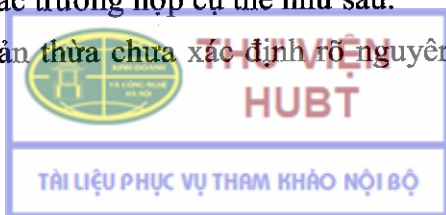
- Đối với chi phí lãi vay: Khoản phải trả về lãi vay có thể tính toán gần như chính xác căn cứ vào thời hạn nợ, lãi suất và nợ gốc.
- Đối với tiền lương nghỉ phép: Khoản phải trả này được tính căn cứ vào số ngày hưởng lương phép ước tính một cách đáng tin cậy.
- Đối với chi phí phát sinh trong giai đoạn ngừng sản xuất và chi phí sửa chữa lớn TSCĐ: Dựa trên ước tính để dự toán chi phí phát sinh và kế toán phải giải trình cơ sở để trích trước một cách đáng tin cậy.

Từ đó cũng có thể nhìn nhận rằng số dư có của tài khoản “chi phí phải trả” gồm: phải trả về lãi vay là khoản nợ phải trả thông thường, phải trả về tiền lương nghỉ phép, chi phí phát sinh trong giai đoạn ngừng sản xuất và chi phí sửa chữa lớn TSCĐ là những khoản dự phòng phải trả khi ước tính được một cách đáng tin cậy.

#### **7.2.1.5. Kế toán các khoản phải trả khác**

Các khoản phải trả khác bao gồm các khoản phải trả phát sinh ngoài các khoản đã đề cập đến ở trên như: Tài sản thừa chờ xử lý, các khoản khấu trừ vào lương của cán bộ để trả cho người khác theo quy định của pháp luật, lãi và cổ tức phải trả cho các bên tham gia liên doanh, cổ tức chưa trả cho cổ đông, khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược của người khác, số chênh lệch tỷ giá hối đoái,... làm hình thành nên những khoản nợ phải trả của doanh nghiệp. Những khoản phải trả này khá đa dạng, có nguồn gốc phát sinh từ các trường hợp cụ thể như sau:

- Giá trị tài sản thừa chưa xác định rõ nguyên nhân, còn chờ quyết



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

- Các khoản khấu trừ vào tiền lương của công nhân viên để trả cho người khác theo quyết định của toà án (tiền nuôi con khi ly dị, con ngoài giá thú, lệ phí tòa án, các khoản thu hộ, đền bù...).

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

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

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

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

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

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

- Khoản lãi nhận trước khi cho vay vốn hoặc mua các công cụ nợ.

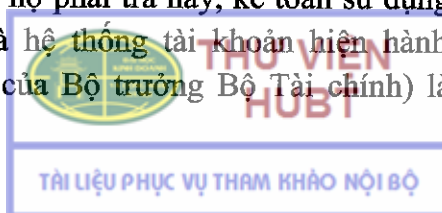
- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư chưa xử lý tại thời điểm cuối năm tài chính.

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

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

- Các khoản phải trả, phải nộp khác.

Để ghi nhận số nợ phải trả này, kế toán sử dụng tài khoản “Phải trả, phải nộp khác” mà hệ thống tài khoản hiện hành (theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính) là tài khoản mang số



hiệu TK 338. Do tính chất đa dạng của khoản phải trả này nên tài khoản này thường được chi tiết hóa thành nhiều tài khoản cấp 2.

Chẳng hạn:

- *Tài khoản 3381- Tài sản thừa chờ giải quyết*: Phản ánh giá trị tài sản thừa chưa xác định rõ nguyên nhân, còn chờ quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền. Trường hợp giá trị tài sản thừa đã xác định được nguyên nhân và có biên bản xử lý thì được ghi ngay vào các tài khoản liên quan, không hạch toán qua tài khoản 338 (3381).

- *Tài khoản 3382- Kinh phí công đoàn*: Phản ánh tình hình trích và thanh toán kinh phí công đoàn ở đơn vị.

- *Tài khoản 3383- Bảo hiểm xã hội*: Phản ánh tình hình trích và thanh toán bảo hiểm xã hội ở đơn vị.

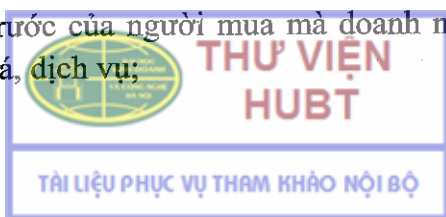
- *Tài khoản 3384- Bảo hiểm y tế*: Phản ánh tình hình trích và thanh toán bảo hiểm y tế ở đơn vị.

- *Tài khoản 3385- Phải trả về cổ phần hoá*: Phản ánh số phải trả về tiền thu bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước, Khoản chênh lệch giữa giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước chuyển thành công ty cổ phần lớn hơn giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp;

- *Tài khoản 3386- Bảo hiểm thất nghiệp*: Phản ánh tình hình trích và thanh toán bảo hiểm thất nghiệp ở đơn vị.

- *Tài khoản 3387- Doanh thu chưa thực hiện*: Phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm doanh thu chưa thực hiện của doanh nghiệp trong kỳ kế toán. Doanh thu chưa thực hiện gồm doanh thu nhận trước như: Số tiền của khách hàng đã trả trước cho một hoặc nhiều kỳ kế toán về cho thuê tài sản; Khoản lãi nhận trước khi cho vay vốn hoặc mua các công cụ nợ; Và các khoản doanh thu chưa thực hiện khác như: Khoản chênh lệch giữa giá bán hàng trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả tiền ngay, khoản doanh thu tương ứng với giá trị hàng hóa, dịch vụ hoặc số phải chiết khấu giảm giá cho khách hàng trong chương trình khách hàng truyền thống... Không hạch toán vào tài khoản này các khoản:

+ Tiền nhận trước của người mua mà doanh nghiệp chưa cung cấp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ;



+ Doanh thu chưa thu được tiền của hoạt động cho thuê tài sản, cung cấp dịch vụ nhiều kỳ (doanh thu nhận trước chỉ được ghi nhận khi đã thực thu được tiền, không được ghi đối ứng với TK 131- Phải thu của khách hàng).

- *Tài khoản 3388- Phải trả, phải nộp khác*: Phản ánh các khoản phải trả khác của đơn vị ngoài nội dung các khoản phải trả đã phản ánh trên các tài khoản khác từ TK 3381 đến TK 3387.

Nội dung hạch toán đối với các khoản phải trả về BHXH, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, BHTN đã được trình bày tại phần kế toán phải trả người lao động và các khoản trích theo lương ở trên; đối với khoản doanh thu chưa thực hiện được trình bày tại các phần khác có liên quan. Ở đây chúng ta chỉ tập trung vào quá trình kế toán đối với những khoản nợ phải trả điển hình như: Tài sản thừa chờ xử lý, phải trả về cổ phần hóa.

*a. Kế toán tài sản thừa chờ giải quyết*

- Trường hợp TSCĐ phát hiện thừa chưa xác định rõ nguyên nhân phải chờ giải quyết. Kế toán phản ánh giá trị tài sản thừa theo giá trị hợp lý tại thời điểm phát hiện để ghi sổ kế toán, ghi:

Nợ các TK 111, 152, 153, 156, 211 (Theo giá trị hợp lý)

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

Khi có biên bản xử lý của cấp có thẩm quyền về số tài sản thừa, kế toán căn cứ vào quyết định xử lý ghi vào các tài khoản liên quan, ghi:

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

Có TK 411- Vốn đầu tư của chủ sở hữu; hoặc

Có TK 441- Nguồn vốn đầu tư XDCB;

Có TK 338- Phải trả, phải nộp khác (3388);

Có TK 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 711- Thu nhập khác.

*b. Kế toán khoản phải trả về cổ phần hóa*

Trong quá trình chuyển đổi doanh nghiệp nhà nước sang công ty cổ phần, các doanh nghiệp thu được tiền từ bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước, nếu thu được các khoản nợ phải thu hoặc thu về bán tài sản được

loại trừ không tính vào giá trị doanh nghiệp. Toàn bộ số tiền thu được này được xác định là khoản phải trả (phải nộp vào Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp), trong thời gian chưa nộp được theo dõi là khoản phải trả Nhà nước trong quá trình cổ phần hoá. Quá trình kế toán cơ bản đối với khoản phải trả về cổ phần hóa diễn ra như sau:

▪ *Đối với khoản tiền thu từ khoản phải thu và bán tài sản không tính vào giá trị doanh nghiệp.*

- Từ thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp đến thời điểm DNNN chính thức chuyển sang công ty cổ phần, nếu thu được các khoản nợ phải thu và tiền thu về nhượng bán tài sản được loại trừ không tính vào giá trị doanh nghiệp, kế toán phản ánh toàn bộ số tiền thu được phải nộp:

Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng... (TK 111, 112,...)

Có TK Phải trả về cổ phần hóa (TK 3385)

- Khi nộp tiền thu từ các khoản nợ phải thu và tiền thu về nhượng bán tài sản không tính vào giá trị doanh nghiệp vào Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp sẽ tất toán khoản phải trả để nộp qua kho bạc nhà nước.

▪ *Đối với khoản tiền thu bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước.*

- Khi bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước cho các cổ đông, kế toán ghi nhận số tiền thu được như một khoản phải trả cho Nhà nước:

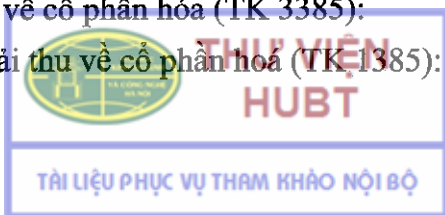
Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng... (TK 111, 112,...): *(Số tiền thu từ bán*

Có TK Phải trả về cổ phần hóa (TK 3385): *cổ phần vốn Nhà nước)*

- Trong quá trình cổ phần hóa có thể phát sinh những khoản chi phí, số chi phí này sẽ được theo dõi vào tài khoản riêng (tài khoản phải thu về cổ phần hóa). Khi kết thúc quá trình cổ phần hoá, doanh nghiệp phải báo cáo và thực hiện quyết toán chi phí cổ phần hoá với cơ quan quyết định cổ phần hoá. Số chi phí phát sinh trong quá trình cổ phần hóa được bù trừ từ tiền thu từ bán cổ phần thuộc phần vốn Nhà nước tại doanh nghiệp. Kế toán kết chuyển chi phí cổ phần hoá đã được duyệt, ghi:

Nợ TK Phải trả về cổ phần hóa (TK 3385): *(Số trừ vào*

Có TK Phải thu về cổ phần hoá (TK 1385): *chi phí phần hoá)*





- Sau khi bù trừ với chi phí, số tiền thu về bán cổ phần vốn nhà nước còn lại sẽ nộp vào Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK Phải trả về cổ phần hóa (TK 3385): (Số tiền nộp vào quỹ  
Có TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng... hỗ trợ  
(TK 111, 112,...): sắp xếp DN)

### c. Kế toán các khoản phải trả khác

Ngoài các khoản phải trả đã đề cập ở trên, trong doanh nghiệp còn có thể phát sinh các khoản khác như lãi chia cho các cổ đông nhưng chưa trả, vật tư, tiền vốn mượn tạm của cán bộ nhân viên hoặc người bên ngoài,... cũng hình thành nên những khoản nợ phải trả của doanh nghiệp. Chẳng hạn:

- Đối với số lãi được chia theo quyết định của Hội đồng quản trị (hay Đại hội đồng cổ đông) cho các cổ đông nhưng chưa chi trả được ghi nhận:

Nợ TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421)

Có TK Phải trả, phải nộp khác (TK 3388)

- Khi mượn tiền, vật tư có tính chất tạm thời nhưng không phải trả lãi, kế toán ghi nhận:

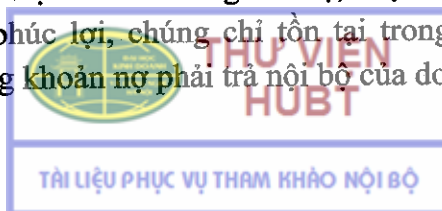
Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, vật tư... (TK 111, 112, 152...)

Có TK Phải trả, phải nộp khác (TK 3388)

Những khoản nợ này sẽ tất toán khi doanh nghiệp trả lãi cho cổ đông hoặc hoàn trả tiền, vật tư mượn tạm thời cho tổ chức, cá nhân.

### 7.2.1.6. Kế toán quỹ khen thưởng, phúc lợi

Quỹ khen thưởng, phúc lợi được trích từ lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp dùng cho mục đích khen thưởng, khuyến khích lợi ích vật chất, sự nghiệp phúc lợi để nâng cao đời sống vật chất, tinh thần cho người lao động. Mặc dù quỹ khen thưởng và quỹ phúc lợi được trích từ lợi nhuận của doanh nghiệp, nhưng do tính chất của những quỹ này là sử dụng để chi tiêu cho việc khen thưởng cán bộ, nhân viên doanh nghiệp và chỉ cho sự nghiệp phúc lợi, chúng chỉ tồn tại trong một thời gian nên được xem như những khoản nợ phải trả nội bộ của doanh nghiệp.





Việc trích lập và sử dụng quỹ khen thưởng, phúc lợi đối với các doanh nghiệp nhà nước thực hiện theo chính sách tài chính hiện hành của nhà nước, đối với doanh nghiệp cổ phần, trách nhiệm hữu hạn thực hiện theo điều lệ doanh nghiệp.

Đề theo dõi quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi kế toán phải hạch toán riêng cho từng quỹ, trong thời gian quỹ này chưa sử dụng các tài khoản này sẽ có số dư có, số dư đó tồn tại như những khoản phải trả.

Theo chế độ kế toán hiện hành của Việt Nam ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC của Bộ Tài chính thì tài khoản sử dụng để theo dõi các quỹ này tài khoản “Quỹ khen thưởng, phúc lợi - TK 353”. Tài khoản này được chi tiết thành 4 tài khoản cấp 2:

- TK 3531- Quỹ khen thưởng
- TK 3532- Quỹ phúc lợi
- TK 3533- Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ
- TK 3534- Quỹ thưởng ban quản lý, điều hành công ty

Quá trình hạch toán quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi trong doanh nghiệp có thể tóm tắt qua những nghiệp vụ chủ yếu như sau:

*a. Các trường hợp làm tăng quỹ khen thưởng, phúc lợi*

- Trong năm căn cứ vào chính sách tài chính hoặc điều lệ của doanh nghiệp, các doanh nghiệp sẽ tiến hành tạm trích quỹ khen thưởng, phúc lợi:

Nợ TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421)

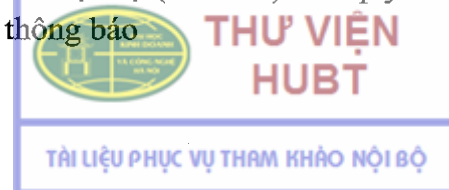
Có TK Quỹ khen thưởng, phúc lợi (TK 3531, 3532).

- Cuối năm, sau khi xác định chính xác kết quả kinh doanh, quyết toán được duyệt để xác định quỹ khen thưởng, phúc lợi được trích thêm và ghi nhận như bút toán tạm trích.

- Ngoài nguồn hình thành do trích từ lợi nhuận, hai quỹ này còn có thể hình thành từ nguồn do cấp trên của doanh nghiệp cấp hoặc do đơn vị cấp dưới trực thuộc nộp lên. Căn cứ vào thông báo hoặc số tiền chuyển về, kế toán sẽ ghi nhận tăng các quỹ này:

Nợ TK Phải thu nội bộ (TK 136): Số quỹ được cấp, được nộp theo

thông báo



Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng (TK 111, 112): Số tiền được chuyển về quỹ

Có TK Quỹ khen thưởng, phúc lợi: (TK 3531, 3532): Số quỹ KT, PL tăng

*b. Các trường hợp làm giảm quỹ khen thưởng, phúc lợi*

- Khi tính toán số tiền thưởng phải trả cho công nhân viên và người lao động trong doanh nghiệp, kế toán ghi giảm quỹ khen thưởng để chuyển sang khoản phải trả cho người lao động:

Nợ TK Quỹ khen thưởng (TK 3531)

Có TK Phải trả người lao động (TK 334)

- Khi dùng quỹ phúc lợi để chi trợ cấp khó khăn, chi cho công nhân viên và người lao động nghỉ mát, chi cho phong trào văn hóa, văn nghệ quần chúng, kế toán ghi giảm quỹ phúc lợi để chi tiền ra theo các mục đích sử dụng:

Nợ TK Quỹ phúc lợi (TK 3532)

Có TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng (TK 111, 112,...)

- Trường hợp doanh nghiệp kinh doanh nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế, khi biểu tặng các sản phẩm, hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ và được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi, kế toán phản ánh doanh thu của sản phẩm, hàng hóa biểu, tặng theo giá bán chưa có thuế GTGT và ghi giảm quỹ khen thưởng, phúc lợi:

Nợ TK Quỹ khen thưởng, phúc lợi (TK 353): Tổng giá thanh toán

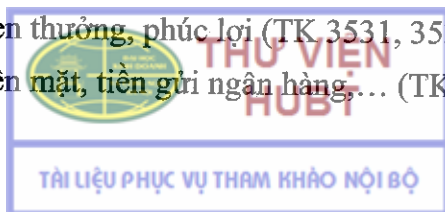
Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 33311): Số thuế GTGT tương ứng

Có TK Doanh thu bán hàng (TK 511): Giá bán không có thuế GTGT

- Trường hợp doanh nghiệp trích nộp quỹ khen thưởng, phúc lợi cho đơn vị cấp trên, ghi giảm các quỹ này và chuyển tiền đi:

Nợ TK Quỹ khen thưởng, phúc lợi (TK 3531, 3532)

Có TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng... (TK 111, 112,...)



- Khi doanh nghiệp dùng quỹ phúc lợi ủng hộ các vùng thiên tai, hỏa hoạn, hoặc chi cho các hoạt động từ thiện... kế toán ghi:

Nợ TK Quỹ phúc lợi (TK 3532)

Có TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng,... (TK 111, 112,...)

- Trường hợp doanh nghiệp dùng quỹ phúc lợi để đầu tư, mua sắm TSCĐ cho mục đích văn hoá, phúc lợi của doanh nghiệp đòi hỏi phải theo dõi từ quá trình mua sắm, quyết toán hoàn thành, khấu hao trong quá trình sử dụng cho tới khi thanh lý tài sản này.

+ Khi hoàn thành quá trình xây dựng, mua sắm tài sản đưa vào sử dụng, kế toán ghi tăng TSCĐ, đồng thời ghi giảm quỹ phúc lợi để theo dõi trên tài khoản “Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ”:

Nợ TK TSCĐ hữu hình (TK 211):

Có TK Liên quan (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, XDCB, phải trả người bán...)

Đồng thời ghi giảm quỹ phúc lợi để theo dõi trên tài khoản quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ:

Nợ TK Quỹ phúc lợi (TK 3532)

Có TK Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (TK 3533)

+ Cuối niên độ kế toán, tính hao mòn TSCĐ đầu tư bằng quỹ phúc lợi, sử dụng cho nhu cầu văn hóa, phúc lợi của doanh nghiệp, ghi giảm Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ và tăng giá trị hao mòn TSCĐ:

Nợ TK Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (TK 3533)

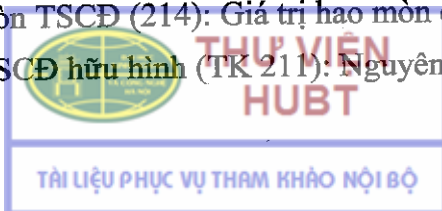
Có TK Hao mòn TSCĐ (TK 214)

+ Khi nhượng bán, thanh lý TSCĐ đầu tư, mua sắm bằng quỹ phúc lợi, dùng vào hoạt động văn hoá, phúc lợi kế toán phải tất toán tài khoản “Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ”, tất toán giá trị hao mòn đã trích và xuất TSCĐ theo nguyên giá:

Nợ TK Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (TK 3533): Giá trị còn lại

Nợ TK Hao mòn TSCĐ (214): Giá trị hao mòn đã trích

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



Trong quá trình thanh lý phát sinh các khoản chi cho hoạt động thanh lý và các khoản thu từ nhượng bán tài sản thanh lý, kế toán ghi nhận các khoản thu, chi này vào quỹ phúc lợi:

Đối với các khoản chi cho thanh lý, ghi:

Nợ TK Quỹ phúc lợi (TK 3532)

Có TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng (TK 111, 112,...)

Đối với các khoản thu từ bán tài sản thanh lý, ghi:

Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng (TK 111, 112,...): Tổng số tiền thu về

Có TK Quỹ phúc lợi (TK 3532): Giá bán chưa có thuế GTGT

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

### 7.2.2. Kế toán các khoản nợ tín dụng

Các khoản nợ chiếm dụng đã đề cập ở phần trên chủ yếu là hình thành từ các giao dịch kinh tế với các đối tác là người bán, người cung cấp dịch vụ hay phát sinh từ quá trình hoạt động của doanh nghiệp và doanh nghiệp không phải trả lãi trên những khoản nợ chiếm dụng. Đối với các khoản nợ tín dụng được hình thành thông qua các quan hệ vay mượn (quan hệ tín dụng) của doanh nghiệp đối với các ngân hàng thương mại, các tổ chức tài chính, tín dụng trên cơ sở các hợp đồng tín dụng hoặc từ phát hành các trái phiếu để vay nợ từ công chúng hay tổ chức khác và doanh nghiệp phải trả lãi. Từ góc độ của người cho vay là các ngân hàng thương mại, các tổ chức tín dụng có thể phân chia các khoản cho vay ra nhiều loại khác nhau dựa trên các tiêu chí khác nhau. Từ góc độ của người đi vay là doanh nghiệp cũng có thể chia các khoản vay ra nhiều loại khác nhau; nhưng đối với kế toán để đáp ứng thông tin cho mục tiêu quản lý, các khoản vay được phân loại thành ngắn hạn và dài hạn theo các nguyên tắc phân loại nợ phải trả căn cứ vào thời gian đáo hạn của các khoản vay phải hoàn trả.

Các khoản nợ tín dụng ngắn hạn bao gồm các khoản nợ vay ngắn hạn và nợ vay dài hạn nhưng đến hạn trả, các khoản nợ tín dụng dài hạn bao gồm nợ vay dài hạn, trái phiếu phát hành và các khoản nợ dài hạn

khác. Riêng đối với nợ tín dụng dài hạn phát sinh từ hoạt động thuê tài sản do có những đặc trưng riêng nên sẽ được trình bày ở phần kế toán thuê tài sản, ở chương này chúng ta chỉ tập trung vào quá trình kế toán đối với nợ tín dụng ngắn hạn, nợ vay dài hạn thông thường và nợ dài hạn từ phát hành trái phiếu.

Ngoài các nguyên tắc kế toán áp dụng như đối với các khoản nợ chiếm dụng phải trả thì đối với nợ tín dụng, kế toán nợ tín dụng còn phải đáp ứng được các yêu cầu sau:

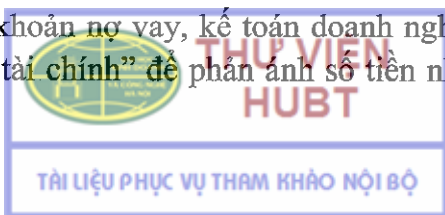
- Theo dõi chặt chẽ phát sinh nợ vay theo từng hợp đồng, từng khế ước, mức lãi suất và thời gian điều chỉnh lãi suất của mỗi hợp đồng.
- Theo dõi chi tiết các khoản thế chấp hoặc cầm cố khi vay và khi thu hồi
- Tính, thanh toán và ghi nhận lãi vay theo đúng chuẩn mực kế toán Việt Nam “Chuẩn mực số 16- Chi phí đi vay”

#### **7.2.2.1. Kế toán vay và nợ thuê tài chính**

Vay và nợ thuê tài chính là những khoản mà doanh nghiệp đi vay các TCTD hoặc từ đối tượng khác để thỏa mãn nhu cầu vốn thiếu hụt, mở rộng sản xuất, mua sắm TSCĐ trong quá trình sản xuất kinh doanh. Trường hợp vay ngân hàng, doanh nghiệp phải đáp ứng được các nguyên tắc, điều kiện cho vay của ngân hàng về mục đích sử dụng vốn, hiệu quả sản xuất kinh doanh, tài sản đảm bảo và có nghĩa vụ trả nợ gốc và lãi đúng hạn. Trường hợp vay các tổ chức, cá nhân, doanh nghiệp cũng phải đảm bảo các điều kiện của bên cho vay. Các quyền lợi, nghĩa vụ của bên đi vay và bên cho vay thường được phản ánh trên hợp đồng tín dụng mà hai bên đã ký kết.

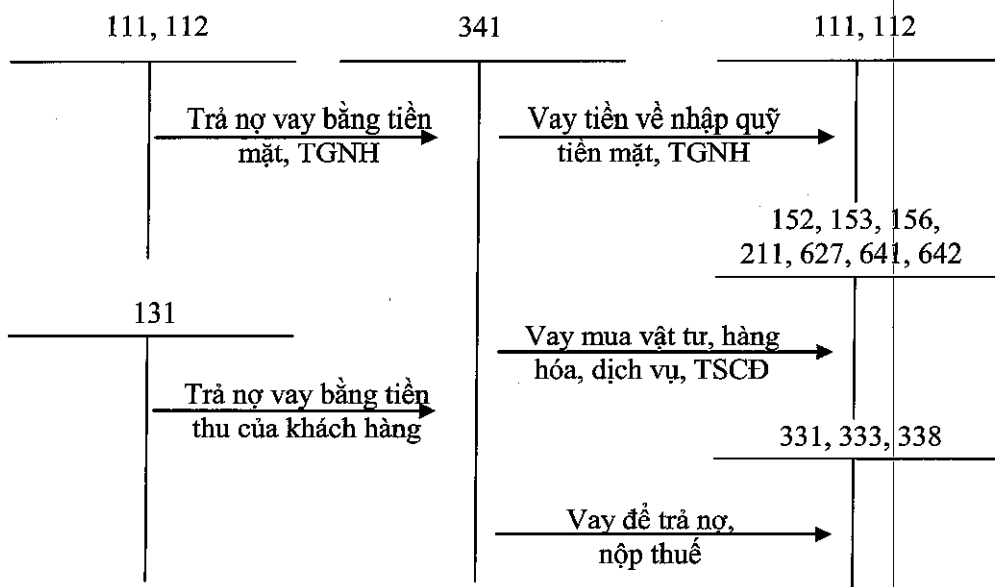
Đối với các khoản nợ vay, doanh nghiệp không những phải trả lãi mà còn phải trả đúng thời hạn đã cam kết. Nếu không thực hiện được kế hoạch trả nợ như đã thỏa thuận và không được bên cho vay gia hạn thì khoản nợ vay đó bị chuyển thành nợ quá hạn và doanh nghiệp phải chịu lãi suất cao hơn cùng với các điều khoản phạt của bên cho vay theo hợp đồng tín dụng.

Để theo dõi khoản nợ vay, kế toán doanh nghiệp sử dụng tài khoản “Vay và nợ thuê tài chính” để phản ánh số tiền nhận vay, số tiền trả nợ



mà hệ thống tài khoản kế toán hiện hành của Việt Nam là TK 341. Tài khoản này phản ánh chung các khoản vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn và dài hạn.

Có thể khái quát các nghiệp vụ phát sinh chủ yếu liên quan đến khoản nợ vay đối với khoản nợ gốc theo sơ đồ 7.3 và đối với khoản nợ lãi theo sơ đồ 7.4 dưới đây.



**Sơ đồ 7.3: Hạch toán các khoản vay**

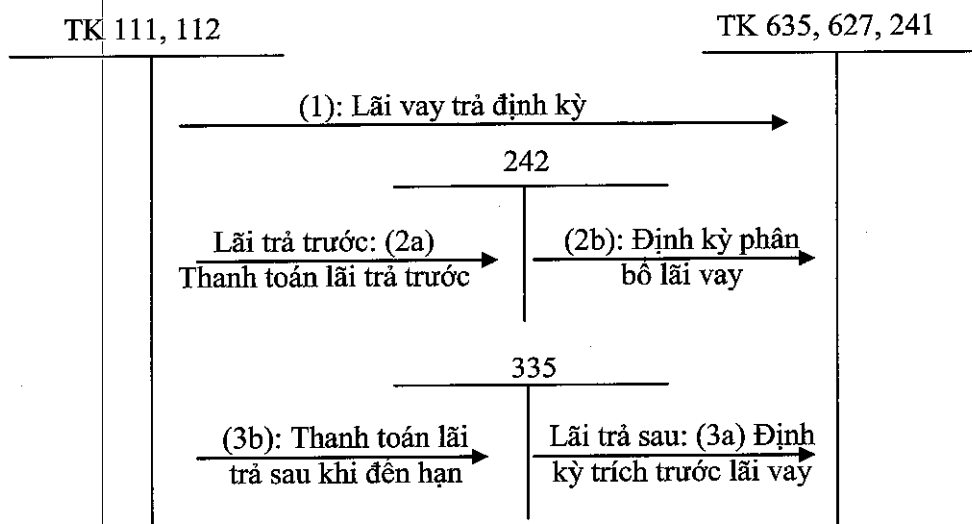
Trong đó:

TK 111- Tiền mặt	TK 311- Vay ngắn hạn
TK 112- Tiền gửi ngân hàng	TK 331- Phải trả cho người bán
TK 131- Phải thu của khách hàng	TK 333- Thuế và các khoản phải nộp nhà nước
TK 152- Nguyên liệu, vật liệu	TK 338- Phải trả, phải nộp khác
TK 153- Công cụ, dụng cụ	TK 627- Chi phí sản xuất chung
TK 156- Hàng hóa	TK 641- Chi phí bán hàng
TK 211- TSCĐ hữu hình	TK 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp



Riêng đối với những khoản vay bằng ngoại tệ hoặc vàng bạc, ngoài việc phản ánh phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá hoặc giá trị vàng bạc tại thời điểm nhận tiền vay để ghi nhận số nợ, kế toán phải theo dõi theo từng loại ngoại tệ, vàng bạc để cuối kỳ đánh giá lại giá trị của những khoản nợ vay này nhằm điều chỉnh để phản ánh đúng với số nợ mà doanh nghiệp phải trả. Số chênh lệch điều chỉnh lại những khoản nợ vay bằng ngoại tệ, vàng bạc do đánh giá lại khoản nợ sẽ được ghi nhận tương ứng trên các tài khoản thích hợp về chênh lệch đánh giá lại tài sản.

Trong trường hợp trả nợ vay bằng ngoại tệ cũng được quy đổi ra Đồng Việt Nam, số chênh lệch tỷ giá tại thời điểm trả nợ so với giá gốc sẽ được ghi vào thu hoặc chi hoạt động tài chính.



#### Sơ đồ 7.4: Hạch toán khoản tiền lãi nợ vay

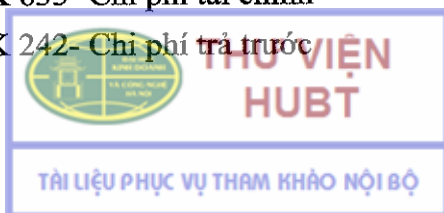
Trong đó: TK 111- Tiền mặt

TK 335- Chi phí phải trả

TK 112- Tiền gửi ngân hàng

TK 635- Chi phí tài chính

TK 242- Chi phí trả trước



Số lãi tiền vay được ghi nhận vào chi phí tài chính của doanh nghiệp. Việc trả lãi vay có thể thực hiện theo một trong ba cách do bên cho vay quy định (trả trước, trả sau hoặc trả theo định kỳ). Tuy nhiên, dù áp dụng trả lãi theo cách nào thì việc hạch toán số lãi vay phải trả vào chi phí tài chính cũng phải đảm bảo phù hợp với thời gian sử dụng tiền vay và tuân thủ các nguyên tắc kế toán cơ bản. Chẳng hạn, nếu trả nợ trước (trả ngay từ khi vay) thì ghi nhận vào chi phí trả trước rồi định kỳ phân bổ vào chi phí, nếu trả sau (trả lãi cùng gốc khi đáo hạn) thì định kỳ ghi vào chi phí và cộng dồn trên tài khoản chi phí phải trả để đến khi thanh toán sẽ lấy từ đó để trả, nếu trả theo định kỳ thì ghi thẳng vào chi phí khi phát sinh khoản trả lãi.

### **7.2.2.3. Kế toán phát hành trái phiếu doanh nghiệp**

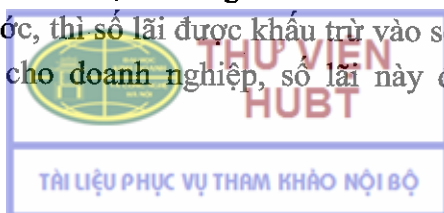
#### **a. Những vấn đề chung về phát hành trái phiếu doanh nghiệp**

Trái phiếu doanh nghiệp (sau đây gọi tắt là trái phiếu) là một loại chứng khoán nợ do doanh nghiệp phát hành, xác nhận nghĩa vụ của doanh nghiệp phát hành đối với việc trả cả gốc và lãi cho người sở hữu trái phiếu. Trái phiếu có thể được doanh nghiệp phát hành dưới hình thức chứng chỉ hay dưới hình thức bút toán ghi sổ hoặc dữ liệu điện tử.

Đặc điểm phổ biến của trái phiếu là người sở hữu trái phiếu chỉ được rút tiền gốc khi đáo hạn nên tiền gốc được trả một lần khi đến hạn nhưng tiền lãi có thể được trả theo định kỳ, trả trước (ngay khi phát hành) hoặc trả sau cùng với gốc khi đáo hạn. Căn cứ mức độ uy tín của doanh nghiệp, hiệu quả của dự án đầu tư và tình hình thị trường tài chính, tiền tệ doanh nghiệp phát hành trái phiếu quyết định lãi suất trái phiếu cho từng đợt phát hành. Lãi suất trái phiếu có thể xác định cố định cho cả kỳ hạn hoặc thả nổi trên thị trường. Trường hợp phát hành trái phiếu với lãi suất thả nổi, tổ chức phát hành công bố mức lãi suất tham chiếu để làm căn cứ xác định mức lãi phải trả cho người sở hữu trái phiếu.

Tiền lãi của trái phiếu có thể được doanh nghiệp trả trước (trả ngay tại thời điểm phát hành), trả theo định kỳ hoặc trả sau cùng với khoản tiền gốc khi trái phiếu đáo hạn cho người sở hữu trái phiếu.

- Nếu trả lãi trước, thì số lãi được khấu trừ vào số tiền mà người mua trái phiếu phải trả cho doanh nghiệp, số lãi này được kế toán doanh





nghiệp ghi nhận như một khoản trả trước dài hạn để định kỳ phân bổ vào chi phí SXKD hoặc vốn hóa vào giá trị của tài sản dở dang.

- Nếu trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn) thì định kỳ kế toán phải tính lãi phải trả trong kỳ để ghi nhận vào chi phí SXKD hoặc vốn hóa vào giá trị của tài sản dở dang.

- Trường hợp trả lãi định kỳ mà kỳ trả lãi không trùng với thời điểm lập Báo cáo tài chính thì khi lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp vẫn phải trích trước chi phí lãi vay phải trả như đối với trường hợp trả lãi sau.

Trong tương lai, quá trình kế toán đối với trái phiếu phát hành, nhất là việc ghi nhận giá trị ban đầu và xác định lại giá trị và trình bày trên báo cáo tài chính sẽ phải tuân theo chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính (IAS 32, IAS 39, IFRS 07 và IFRS 09). Định hướng này đã được xác định trên Thông tư số 210/2009/TT-BTC ngày 06/11/2009 của Bộ Tài chính “*Hướng dẫn áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế về trình bày báo cáo tài chính và thuyết minh thông tin đối với công cụ tài chính*”. Khi áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế về công cụ tài chính để hạch toán đối với trái phiếu phát hành thông thường được ghi nhận theo giá trị phân bổ. Các khoản phụ trội và chiết khấu nếu có được ghi nhận và phân bổ ngầm định thông qua quá trình hạch toán chi phí lãi theo lãi suất thực và xác định giá trị phân bổ của trái phiếu

Tuy nhiên, hiện nay do còn một số khó khăn về điều kiện và các yếu tố để vận dụng các chuẩn mực quốc tế này nên quá trình kế toán trái phiếu phát hành vẫn tuân theo quy định hiện hành (Nghị định số 52/2006/NĐ-CP ngày 19/5/2006 của Chính phủ về phát hành trái phiếu doanh nghiệp). Theo đó, khi doanh nghiệp phát hành trái phiếu có thể xảy ra 3 trường hợp:

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

- Phát hành trái phiếu có chiết khấu (giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá): Là phát hành trái phiếu với giá nhỏ hơn mệnh giá của trái phiếu. Trường hợp này thường xảy ra khi lãi suất thị trường lớn hơn lãi suất

danh nghĩa của trái phiếu phát hành. Phân chênh lệch giữa giá phát hành trái phiếu nhỏ hơn mệnh giá của trái phiếu gọi là giá trị chiết khấu trái phiếu phát hành.

- Phát hành trái phiếu có phụ trội (giá phát hành lớn hơn mệnh giá): Là phát hành trái phiếu với giá lớn hơn mệnh giá của trái phiếu. Trường hợp này thường xảy ra khi lãi suất thị trường nhỏ hơn lãi suất danh nghĩa của trái phiếu phát hành. Phân chênh lệch giữa giá phát hành trái phiếu lớn hơn mệnh giá của trái phiếu gọi là giá trị phụ trội trái phiếu phát hành.

Giá trị chiết khấu hoặc phụ trội phát sinh khi tại thời điểm doanh nghiệp phát hành trái phiếu có sự chênh lệch giữa lãi suất thị trường và lãi suất danh nghĩa được các nhà đầu tư mua trái phiếu chấp nhận. Giá trị chiết khấu hoặc giá trị phụ trội của trái phiếu phát hành được xác định và ghi nhận ngay tại thời điểm phát hành; chênh lệch giữa lãi suất thị trường và lãi suất danh nghĩa sau thời điểm phát hành trái phiếu không ảnh hưởng đến giá trị khoản phụ trội hay chiết khấu đã ghi nhận.

#### *b. Phân bổ chiết khấu và phụ trội trái phiếu*

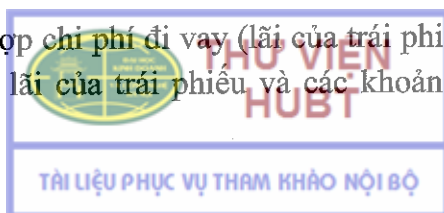
Kế toán doanh nghiệp phải theo dõi giá trị chiết khấu và phụ trội cho từng loại trái phiếu phát hành và tình hình phân bổ từng khoản chiết khấu, phụ trội khi xác định chi phí đi vay, cụ thể là:

- Giá trị chiết khấu trái phiếu tạo cho doanh nghiệp phát hành một khoản bất lợi nên nó được xem như khoản chi phí tăng thêm ngoài chi phí lãi phải trả cho người sở hữu trái phiếu nên được phân bổ dần để tính vào chi phí đi vay từng kỳ trong suốt thời hạn của trái phiếu.

- Giá trị phụ trội trái phiếu tạo cho doanh nghiệp phát hành một lợi thế, nó được xem như một khoản lời nên được phân bổ dần để giảm trừ chi phí đi vay từng kỳ trong suốt thời hạn của trái phiếu.

Kế toán doanh nghiệp phải theo dõi số chiết khấu hay phụ trội cho từng loại trái phiếu phát hành để thực hiện phân bổ số chiết khấu, phụ trội khi xác định chi phí đi vay để tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hóa theo từng kỳ.

Trong trường hợp chi phí đi vay (lãi của trái phiếu) đủ điều kiện vốn hóa, thì khoản tiền lãi của trái phiếu và các khoản phân bổ chiết khấu



hoặc phụ trội được vốn hóa trong từng kỳ không được vượt quá số lãi vay thực tế phát sinh và số phân bổ chiết khấu/phụ trội trong kỳ đó.

Khi phân bổ khoản chiết khấu hoặc phụ trội, trong kế toán người ta thường áp dụng 1 trong 2 phương pháp phân bổ như sau:

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

**Ví dụ 7.1 (A):** Ngày 01/01/200N, Công ty Cổ phần Vận tải biển Hòa Hoa phát hành 1.000 trái phiếu mệnh giá 100.000đ/trái phiếu, kỳ hạn 5 năm, lãi suất ghi trên trái phiếu 10%/năm đã thu bằng tiền gửi ngân hàng. Giá phát hành là 85.000đ/trái phiếu. Lãi và mệnh giá hoàn trả khi đến hạn bằng tiền mặt.

- Giá trị chiết khấu trái phiếu = 100.000.000 - 85.000.000 = 15.000.000.

Nếu áp dụng phương pháp phân bổ theo đường thẳng ta có bảng sau:

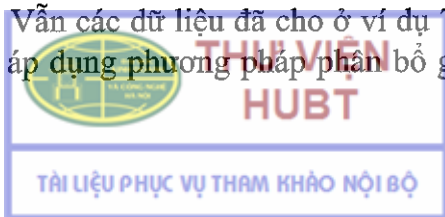
**Bảng phân bổ chiết khấu theo phương pháp đường thẳng**

(Đơn vị tính: đồng)

Tính đến ngày	Giá trị ghi số (Giá trị phân bổ)	Chiết khấu chưa phân bổ	Phân bổ chiết khấu	Chi phí lãi được ghi nhận	Lãi thực trả 10%* 100.000.000
	A = A + C	B = B - C	C = 15.000.000/5	D = E + C	E
1/1/200N	85.000.000	15.000.000			
31/12/200N	88.000.000	12.000.000	3.000.000	13.000.000	10.000.000
31/12/200N+1	91.000.000	9.000.000	3.000.000	13.000.000	10.000.000
31/12/200N+2	94.000.000	6.000.000	3.000.000	13.000.000	10.000.000
31/12/200N+3	97.000.000	3.000.000	3.000.000	13.000.000	10.000.000
31/12/200N+4	100.000.000	-	3.000.000	13.000.000	10.000.000
			<b>15.000.000</b>	<b>65.000.000</b>	<b>50.000.000</b>

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

**Ví dụ 7.1 (B):** Vẫn các dữ liệu đã cho ở ví dụ 7.1 (A), nhưng trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp phân bổ giá trị chiết khấu theo



phương pháp lãi suất thực tế, và cho biết lãi suất thực tế tại thời điểm phát hành là 14,41%/năm. Từ đó, ta tính được dòng tiền vào và ra khỏi doanh nghiệp qua các thời điểm như sau:

**Bảng tính dòng tiền vào, ra tới các thời điểm:**

(Đơn vị tính: triệu đồng)

Luồng tiền từ trái phiếu						
	1/1/200N	31/12/200N	31/12/200N+1	31/12/200N+2	31/12/200N+3	31/12/200N+4
Tiền vào	85					
Tiền ra		(10)	(10)	(10)	(10)	(110)
LS thực	14,41%					

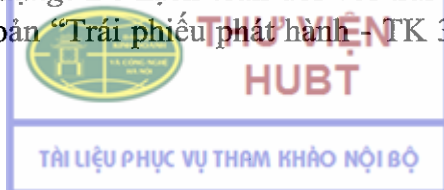
**Bảng phân bổ chiết khấu theo phương pháp lãi suất thực tế**

(Đơn vị tính: đồng)

Tính đến thời điểm	Giá trị ghi sổ (Giá trị phân bổ)	Chiết khấu chưa phân bổ	Phân bổ chiết khấu	Chi phí lãi được ghi nhận (theo LS thực = 14,41%*Giá trị ghi sổ trái phiếu kỳ trước)	Lãi thực trả 10%* 100.000.000
	A = A + C	B = B - C	C = D - E	D	E
1/1/200N	85.000.000	15.000.000			
31/12/200N	87.250.768	12.749.232	2.250.768	12.250.768	10.000.000
31/12/200N+1	89.825.931	10.174.069	2.575.163	12.575.163	10.000.000
31/12/200N+2	92.772.244	7.227.756	2.946.313	12.946.313	10.000.000
31/12/200N+3	96.143.200	3.856.800	3.370.956	13.370.956	10.000.000
31/12/200N+4	100.000.000	0	3.856.800	13.856.800	10.000.000
			<b>15.000.000</b>	<b>65.000.000</b>	<b>50.000.000</b>

**c. Phương pháp kế toán trái phiếu phát hành**

- Tài khoản sử dụng: Để hạch toán đối với trái phiếu phát hành, kế toán sử dụng tài khoản “Trái phiếu phát hành - TK 343”. Tài khoản này



hiện nay cần được chi tiết để phản ánh mệnh giá, khoản chiết khấu và khoản phụ trội của trái phiếu phát hành. Cụ thể tài khoản này được chi tiết như sau:

- Tài khoản 3431 “Trái phiếu thường. Tài khoản này có 3 tài khoản cấp 3:

+ Tài khoản 34311- Mệnh giá trái phiếu

+ Tài khoản 34312- Chiết khấu trái phiếu

+ Tài khoản 34313- Phụ trội trái phiếu.

- Tài khoản 3432 “Trái phiếu chuyển đổi”

- *Giá trị của trái phiếu phát hành khi ghi sổ và phản ánh trên báo cáo tài chính:*

+ **Tại thời điểm phát hành:** giá trị ghi sổ ban đầu của trái phiếu là ghi nhận theo giá phát hành

*Giá phát hành của trái phiếu = Mệnh giá/-+ Chiết khấu/Phụ trội*

+ **Tại thời điểm lập báo cáo tài chính:** Khi lập BCTC, trên Bảng cân đối kế toán khoản mục trái phiếu phát hành được phản ánh trên cơ sở giá trị thuần của trái phiếu tức là mệnh giá cộng (trừ) với giá trị phụ trội (chiết khấu) chưa được phân bổ đến thời điểm lập BCTC:

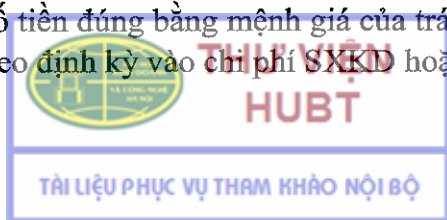
*Giá trị thuần của trái phiếu phản ánh trên BCĐKT = Mệnh giá của trái phiếu -/+ Giá trị chiết khấu/ Phụ trội chưa phân bổ*

d. *Hạch toán kế toán phát hành trái phiếu thường:*

o *Trường hợp trái phiếu phát hành trả lãi sau hoặc trả lãi theo định kỳ:*

Khi phát hành trái phiếu trả lãi sau (hoặc trả lãi theo định kỳ) thì số tiền doanh nghiệp thu được tại thời điểm phát hành bằng mệnh giá của trái phiếu. Để xác định trái phiếu phát hành ngang giá hay có phụ trội, chiết khấu sẽ so sánh giữa số tiền thu được với mệnh giá của trái phiếu.

• Nếu phát hành ngang giá: Trường hợp này, khi phát hành doanh nghiệp sẽ thu về số tiền đúng bằng mệnh giá của trái phiếu, số lãi của trái phiếu được tính theo định kỳ vào chi phí SXKD hoặc vốn hóa.



- Tại thời điểm phát hành: Ghi nhận số tiền thu về phát hành trái phiếu (bằng mệnh giá của trái phiếu)

Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi NH,... (TK 111, 112, 331,...)

Có TK Mệnh giá trái phiếu phát hành (TK 34311)

- Khi tính lãi phải trả theo định kỳ: Tùy theo mục đích sử dụng nguồn vốn của trái phiếu và điều kiện ghi nhận để tính vào chi phí SXKD trong kỳ hay vốn hóa số tiền lãi phải trả.

Nợ TK Chi phí tài chính (TK 635): Nếu số lãi tính vào chi phí SXKD trong kỳ

Nợ TK XDCB dở dang (TK 241): Nếu số lãi được vốn hóa vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (TK 627): Nếu số lãi được vốn hóa vào giá trị tài sản sản xuất dở dang

Có TK Tiền mặt, tiền gửi NH,... (TK 111, 112,...): Nếu trả lãi thẳng cho người sở hữu trái phiếu

Có TK Chi phí phải trả (TK 335): Số lãi chưa trả cho người sở hữu trái phiếu

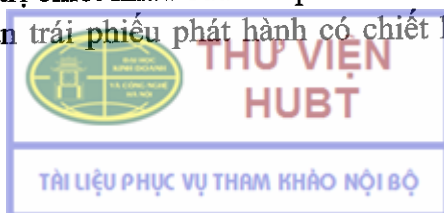
- Đến hạn thanh toán tiền gốc cho người sở hữu trái phiếu: Doanh nghiệp phát hành trả số tiền gốc theo mệnh giá và số lãi còn lại chưa trả

Nợ TK Mệnh giá trái phiếu phát hành (TK 34311): Số tiền gốc theo mệnh giá

Nợ TK Chi phí phải trả (TK 335): Số lãi còn lại chưa trả

Có TK Tiền mặt, tiền gửi NH,... (TK 111, 112,...): Tổng tiền gốc và lãi

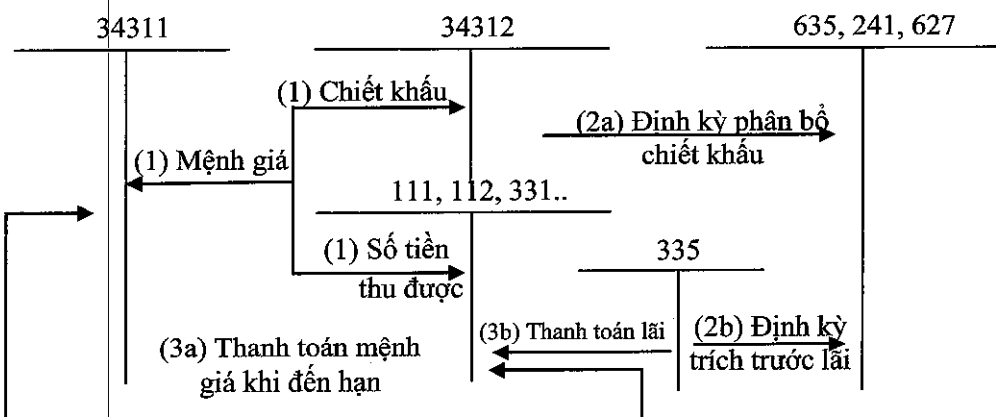
• Nếu phát hành có chiết khấu: Trường hợp này số tiền doanh nghiệp nhận được ít hơn so với mệnh giá của trái phiếu, phần chênh lệch thấp hơn đó là giá trị chiết khấu của trái phiếu sẽ được theo dõi trên tài khoản “Chiết khấu trái phiếu” để thực hiện phân bổ vào chi phí đi vay hoặc vốn hóa trong suốt kỳ hạn của trái phiếu. Về cơ bản quá trình hạch toán tương tự như trường hợp phát hành ngang giá, chỉ khác ở điểm theo dõi và phân bổ giá trị chiết khấu của trái phiếu. Theo chế độ kế toán hiện hành việc hạch toán trái phiếu phát hành có chiết khấu sử dụng các tài khoản sau đây:



- TK 111- Tiền mặt
- TK 112- Tiền gửi ngân hàng
- TK 241- XDCB dở dang
- TK 331- Phải trả cho người bán
- TK 335- Chi phí phải trả
- TK 34311- Mệnh giá trái phiếu
- TK 34312- Chiết khấu trái phiếu
- TK 627- Chi phí sản xuất chung
- TK 635- Chi phí tài chính

Có thể khái quát quá trình phát hành trái phiếu theo giá trị chiết khấu theo sơ đồ 7.7 như sau:

**Sơ đồ 7.7: Sơ đồ hạch toán trái phiếu phát hành có chiết khấu**



Để hiểu rõ hơn về việc tính phân bổ giá trị chiết khấu trái phiếu phát hành theo lãi suất thực tế, ta hãy xét ví dụ sử dụng các tài khoản theo chế độ hiện hành sau đây:

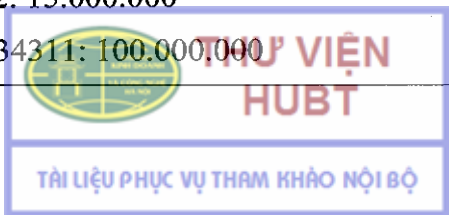
**Ví dụ 7.2:** (Tiếp) Hạch toán trường hợp phân bổ chiết khấu theo lãi suất thực tế:

Ngày 01/01/200N, Phát hành trái phiếu:

Nợ TK 112: 85.000.000

Nợ TK 34312: 15.000.000

Có TK 34311: 100.000.000



Ngày 31/12/200N, trích trước lãi vay phải trả:

Nợ TK 635, 627, 241: 10.000.000

Có TK 335: 10.000.000

Phân bổ chiết khấu:

Nợ TK 635, 627, 241: 2.250.768

Có TK 34312: 2.250.768

Ngày 31/12/200N+1, 31/12/200N+2, 31/12/200N+3: trích trước lãi vay và phân bổ chiết khấu tương tự 31/12/200N, tuy nhiên số tiền chiết khấu phân bổ sẽ thay đổi tương ứng với bảng tính

Ngày 31/12/20N+3: Thanh toán mệnh giá trái phiếu:

Nợ TK 3431: 100.000.000

Có TK 111: 100.000.000

Thanh toán lãi trái phiếu:

Nợ TK 635, 627, 241: 10.000.000

Nợ TK 335: 40.000.000

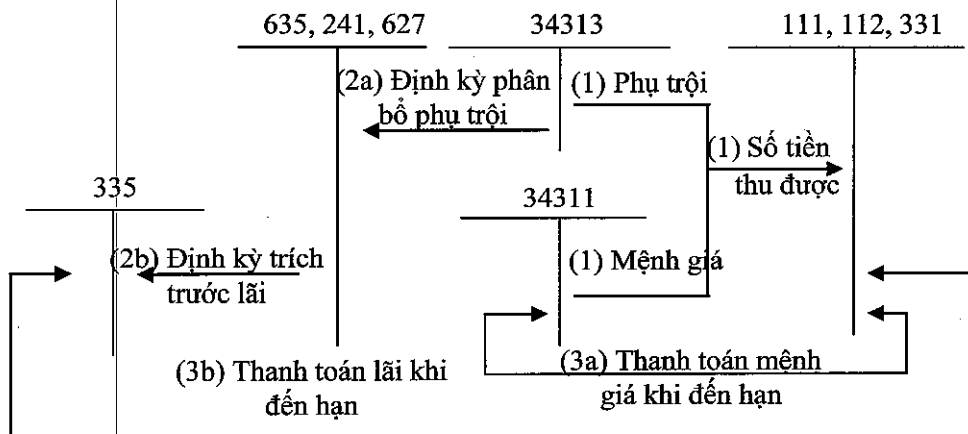
Có TK 111: 50.000.000

• Nếu phát hành có phụ trội: Trường hợp này số tiền doanh nghiệp nhận được lớn hơn so với mệnh giá của trái phiếu, phần chênh lệch lớn hơn đó là giá trị phụ trội của trái phiếu sẽ được theo dõi trên tài khoản “Phụ trội trái phiếu” để thực hiện phân bổ giảm chi phí đi vay hoặc vốn hóa trong suốt kỳ hạn của trái phiếu. Về cơ bản quá trình hạch toán tương tự như trường hợp phát hành ngang giá, chỉ khác ở điểm theo dõi và phân bổ giá trị phụ trội của trái phiếu:





## Sơ đồ 7.8: Hạch toán trái phiếu phát hành có phụ trội



Trong đó:

- TK 111- Tiền mặt
- TK 112- Tiền gửi ngân hàng
- TK 241- XDCB dở dang
- TK 331- Phải trả cho người bán
- TK 335- Chi phí phải trả
- TK 34311- Mệnh giá trái phiếu
- TK 34313- Phụ trội trái phiếu
- TK 627- Chi phí sản xuất chung
- TK 635- Chi phí tài chính

○ Trường hợp trái phiếu phát hành trả lãi trước:

Khác với phát hành trái phiếu trả lãi sau, nếu doanh nghiệp phát hành trái phiếu trả lãi trước thì số tiền thu được khi phát hành trái phiếu là số tiền nhỏ hơn mệnh giá sau khi đã trừ số lãi trả ngay cho người phát hành. Như vậy, để xác định là trái phiếu phát hành ngang giá hay có chiết khấu, phụ trội thì cần so sánh số tiền thu được với mệnh giá trừ đi lãi đã trả tại thời điểm phát hành. Số lãi trả trước được ghi nhận như một khoản chi phí trả trước để định kỳ phân bổ vào chi phí đi vay hoặc vốn hóa.

• Nếu phát hành ngang giá:

- Khi phát hành, số tiền doanh nghiệp thu được bằng mệnh giá trừ đi (-) số lãi trả ngay cho chủ sở hữu trái phiếu. Kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi NH,...(TK 111, 112,...): Số tiền thu được

Nợ TK Chi phí trả trước (TK 242): Số lãi trả trước

Có TK Mệnh giá trái phiếu (TK 34311): Số tiền theo mệnh giá

trái phiếu



TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

- Định kỳ, tiến hành phân bổ số lãi trả trước vào chi phí đi vay hoặc vốn hóa số lãi phải trả trong kỳ:

Nợ TK Chi phí tài chính (TK 635): Nếu phân bổ vào chi phí tài chính trong kỳ

Nợ TK Xây dựng cơ bản dở dang (TK 241): Nếu vốn hóa vào TS đầu tư dở dang

Nợ TK Chi phí sản xuất chung (TK 627): Nếu vốn hóa vào TS sản xuất dở dang

Có TK Chi phí trả trước (TK 242): Số lãi phân bổ trong kỳ

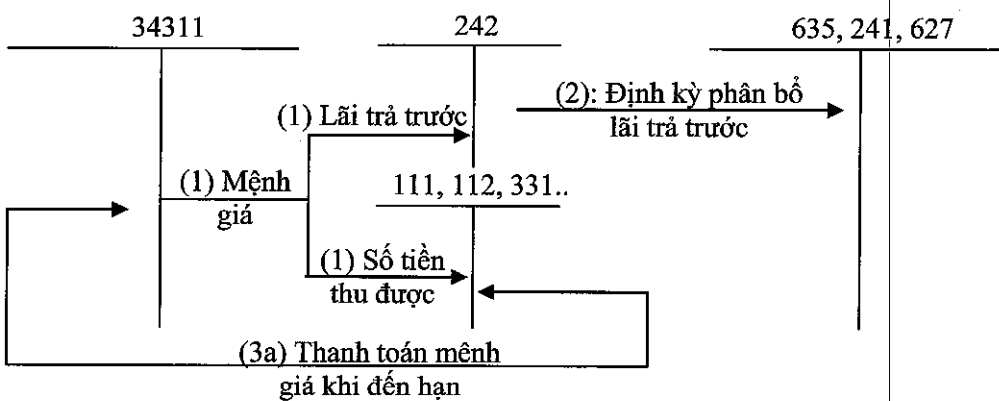
- Khi trái phiếu đáo hạn, doanh nghiệp thanh toán cho chủ sở hữu trái phiếu theo mệnh giá:

Nợ TK Mệnh giá trái phiếu (TK 34311): Số tiền theo mệnh

Có TK Tiền mặt, tiền gửi NH...(TK 111, 112,...): giá trái phiếu

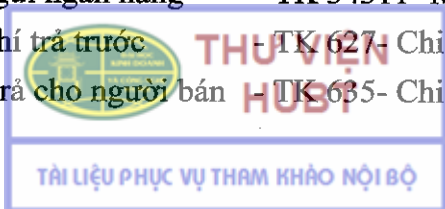
Có thể biểu diễn quá trình hạch toán trái phiếu phát hành trả lãi trước, phát hành ngang giá thông qua sơ đồ 7.9.

**Sơ đồ 7.9: Hạch toán phát hành trái phiếu ngang giá trả lãi trước**



Trong sơ đồ, các tài khoản sử dụng bao gồm:

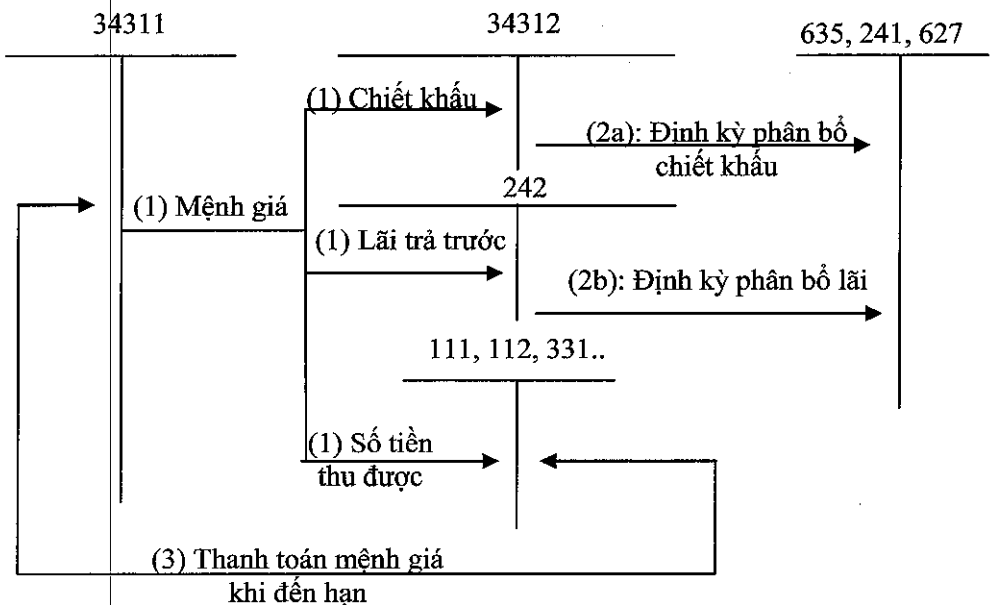
- TK 111- Tiền mặt
- TK 112- Tiền gửi ngân hàng
- TK 242- Chi phí trả trước
- TK 331- Phải trả cho người bán
- TK 335- Chi phí phải trả
- TK 34311- Mệnh giá trái phiếu
- TK 627- Chi phí sản xuất chung
- TK 635- Chi phí tài chính



• Nếu phát hành có chiết khấu: Trường hợp này, khi phát hành trái phiếu doanh nghiệp thu được số tiền nhỏ hơn mệnh giá trừ (-) đi lãi trả trước; số chênh lệch nhỏ hơn này là giá trị chiết khấu. Trong thực tế, khi doanh nghiệp đã chấp nhận trả lãi trước thì hiếm khi lại chịu chấp nhận giá trị chiết khấu.

Nếu xảy ra trường hợp phát hành có giá trị chiết khấu thì quá trình hạch toán cũng xử lý tương tự như đối với trường hợp trái phiếu phát hành ngang giá ở trên, chỉ khác ở việc ghi nhận giá trị chiết khấu vào tài khoản riêng để phân bổ vào chi phí đi vay hoặc vốn hóa trong suốt thời hạn của trái phiếu. Có thể khái quát quá trình hạch toán trái phiếu phát hành trả lãi trước và có chiết khấu trên sơ đồ 7.10.

**Sơ đồ 7.10: Hạch toán trái phiếu phát hành trả lãi trước và có giá trị chiết khấu**



Trong sơ đồ 7.10, các tài khoản sử dụng gồm:

- TK 111 - Tiền mặt
- TK 112 - Tiền gửi ngân hàng
- TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu
- TK 34312 - Chiết khấu trái phiếu



- TK 241 - XDCB dở dang
- TK 627 - Chi phí sản xuất chung
- TK 331 - Phải trả cho người bán
- TK 635 - Chi phí tài chính
- TK 335 - Chi phí phải trả
- TK 242 - Chi phí trả trước

Để hiểu rõ về phương pháp phân bổ giá trị chiết khấu của trái phiếu phát hành theo lãi suất thực tế, ta hãy xét ví dụ sau đây khi sử dụng các tài khoản theo chế độ hiện hành.

**Ví dụ 7.3:** (Tiếp ví dụ trên) Giả sử các điều kiện khác không thay đổi trừ điều kiện trả lãi sau được sửa thành trả lãi trước ngay khi phát hành trái phiếu.

Ngày 01/01/200N, Phát hành trái phiếu:

Nợ TK 112: 35.000.000

Nợ TK 34312: 15.000.000

Nợ TK 242: 50.000.000

Có TK 34311: 100.000.000

Ngày 31/12/200N, phân bổ lãi vay:

Nợ TK 635, 627, 241: 10.000.000

Có TK 242: 10.000.000

Phân bổ chiết khấu:

Nợ TK 635, 627, 241: 2.250.768

Có TK 34312: 2.250.768

Ngày 31/12/200N+1, 31/12/200N+2, 31/12/200N+3: Trích trước lãi vay và phân bổ chiết khấu tương tự 31/12/200N, tuy nhiên số tiền chiết khấu phân bổ sẽ thay đổi tương ứng với bảng tính.

Ngày 31/12/200N+3: Thanh toán mệnh giá trái phiếu:

Nợ TK 34311: 100.000.000

Có TK 111: 100.000.000

Phân bổ nốt lãi vay trả trước:

Nợ TK 635, 627, 241: 10.000.000

Có TK 242: 10.000.000



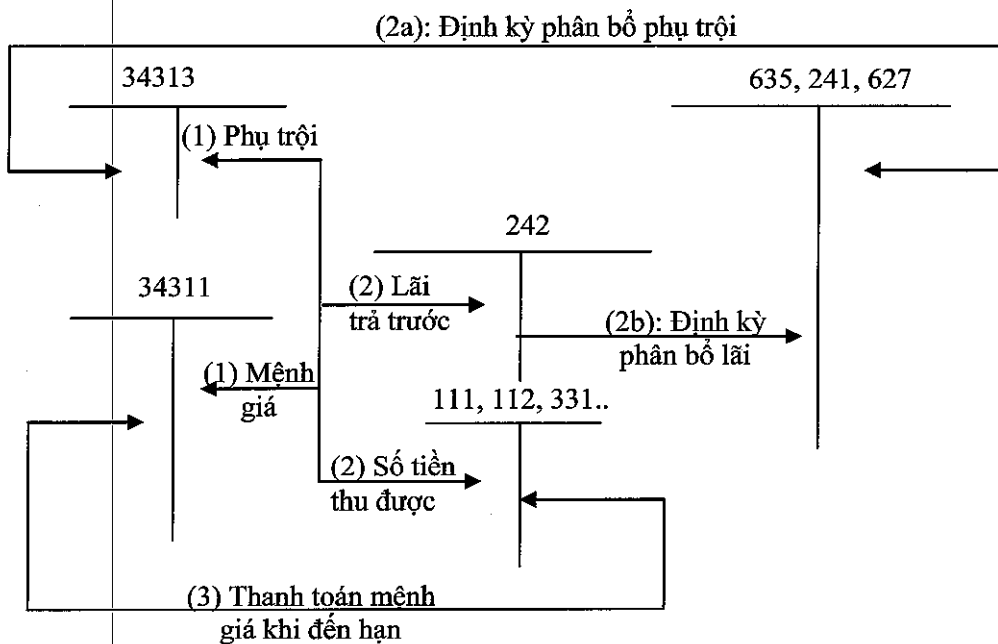
THƯ VIỆN  
HUBT

• Nếu phát hành có phụ trội: Trường hợp này, khi phát hành trái phiếu doanh nghiệp thu được số tiền lớn hơn mệnh giá trừ (-) đi lãi trả trước; số chênh lệch lớn hơn này là giá trị phụ trội của trái phiếu. Kế toán ghi nhận giá trị phụ trội vào tài khoản riêng để phân bổ giảm chi phí đi vay hoặc vốn hóa trong suốt thời hạn của trái phiếu.

Trong sơ đồ 7.11, các tài khoản sử dụng bao gồm:

- TK 111- Tiền mặt
- TK 112- Tiền gửi ngân hàng
- TK 241- XDCB dở dang
- TK 331- Phải trả cho người bán
- TK 242- Chi phí trả trước
- TK 34311- Mệnh giá trái phiếu
- TK 34313- Phụ trội trái phiếu
- TK 627- Chi phí sản xuất chung
- TK 635- Chi phí tài chính

**Sơ đồ 7.11: Hạch toán trái phiếu phát hành trả lãi trước và có giá trị phụ trội**



*e. Hạch toán kế toán chi phí phát hành trái phiếu:*

Trong quá trình phát hành trái phiếu, doanh nghiệp thường phải bỏ ra một số chi phí, như chi phí về giấy tờ in, chi phí văn phòng, chi phí giao dịch ngân hàng, chi phí quản lý,... Theo chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế và Thông tư 210/2009/TT-BTC thì những chi phí này sẽ được tính giảm trừ vào giá trị ghi sổ của trái phiếu. Nhưng cũng như phần phản ánh giá trị của trái phiếu và các khoản chiết khấu, phụ trội ở trên, trước mắt các chi phí này vẫn được hạch toán riêng và tính vào chi phí hoạt động của doanh nghiệp.

Cụ thể là, nếu số chi phí phát hành trái phiếu có giá trị nhỏ thì doanh nghiệp được tính ngay vào chi phí tài chính trong kỳ và kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí tài chính (TK 635)

Có TK Tiền mặt, tiền gửi NH,... (TK 111, 112,...)

Nếu chi phí phát hành trái phiếu có giá trị lớn, kế toán phải theo dõi như một khoản chi phí trả trước để phân bổ dần vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa trong suốt thời hạn sử dụng nguồn vốn này.

+ Khi phát sinh chi phí, kế toán ghi nhận:

Nợ TK Chi phí trả trước dài hạn (TK 242)

Có TK Tiền mặt, tiền gửi NH,... (TK 111, 112,...)

+ Định kỳ phân bổ vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa số chi phí cần phân bổ trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí tài chính (TK 635): Nếu phân bổ vào chi phí tài chính

Nợ TK XDCB dở dang (TK 241): Nếu vốn hóa vào TS đầu tư dở dang

Nợ TK Chi phí SX chung (TK 627): Nếu vốn hóa vào TS sản xuất dở dang

Có TK Chi phí trả trước dài hạn (TK 242): Số chi phí được phân bổ, vốn hóa

**7.2.2.4. Kế toán chi phí đi vay**

Ở các phần trên, khi kế toán các khoản vay ta thấy rằng chi phí đi vay có thể được ghi nhận vào một trong ba tài khoản sau:

- Tài khoản “Chi phí hoạt động tài chính” (TK 635)- tức là được ghi nhận vào chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ; hoặc

- Tài khoản “Chi phí xây dựng cơ bản dở dang” (TK 241)- tức là được vốn hóa vào giá trị tài sản xây dựng dở dang; hoặc

- Tài khoản “Chi phí sản xuất chung” (TK 627)- tức là được vốn hóa vào giá trị tài sản sản xuất dở dang.

Vậy thì cơ sở cho việc ghi nhận đó là gì? Việc xử lý và ghi nhận chi phí đi vay được quy định trong Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 16- Chi phí đi vay, theo đó:

*Chi phí đi vay* là lãi tiền vay và các chi phí khác phát sinh liên quan trực tiếp đến các khoản vay của doanh nghiệp. Chi phí đi vay bao gồm:

- Lãi tiền vay ngắn hạn, lãi tiền vay dài hạn, kể cả lãi tiền vay trên các khoản thấu chi;

- Phần phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội phát sinh liên quan đến những khoản vay do phát hành trái phiếu;

- Phần phân bổ các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay;

- Chi phí tài chính của tài sản thuê tài chính

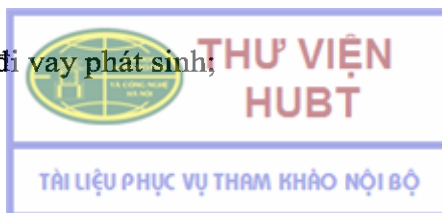
Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất *tài sản dở dang* được tính vào giá trị của tài sản đó (được vốn hoá) khi doanh nghiệp chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó và chi phí đi vay có thể xác định được một cách đáng tin cậy. Nếu không, chi phí đi vay phải ghi nhận vào *chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ* khi phát sinh

*Tài sản dở dang*: Là tài sản đang trong quá trình đầu tư xây dựng và tài sản đang trong quá trình sản xuất cần có một thời gian đủ dài (trên 12 tháng) để có thể đưa vào sử dụng theo mục đích định trước hoặc để bán.

*Bắt đầu vốn hóa*: Chi phí đi vay bắt đầu được vốn hóa khi đồng thời thỏa mãn các điều kiện sau:

- Các chi phí cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bắt đầu phát sinh;

- Các chi phí đi vay phát sinh;



- Các hoạt động cần thiết trong việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đang được tiến hành.

**Tạm ngừng vốn hoá:** Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ được tạm ngừng lại trong các giai đoạn mà quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn, trừ khi sự gián đoạn đó là cần thiết. Khi đó chi phí đi vay phát sinh được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ cho đến khi việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tiếp tục.

**Chấm dứt vốn hóa:** Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành. Chi phí đi vay phát sinh sau đó sẽ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh.

**Xác định chi phí đi vay được vốn hóa:**

+ Trường hợp khoản vay vốn riêng biệt sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang, chi phí đi vay được vốn hóa cho tài sản dở dang được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí đi vay được} \\ \text{vốn hóa cho mỗi kỳ} \\ \text{kế toán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí đi vay thực tế} \\ \text{phát sinh của khoản} \\ \text{vay riêng biệt} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Thu nhập phát sinh} \\ \text{từ hoạt động đầu tư} \\ \text{tạm thời khoản vay} \end{array}$$

**Ví dụ 7.4:** Ngày 01 tháng 4 năm 2009, Doanh nghiệp A khởi công xây dựng một nhà máy sản xuất dự kiến 18 tháng hoàn thành. Việc xây dựng dùng toàn bộ bằng vốn vay 12 tỷ đồng trong 2 năm (giải ngân từ ngày khởi công), lãi suất 15%/năm. Tính chi phí đi vay được vốn hóa trong năm 2009?

Chi phí đi vay được vốn hóa năm 2009 được tính là:

$$12.000.000.000 \times 15\% \times 9/12 = 1.350.000.000đ$$

+ Trường hợp khoản vay vốn chung, chi phí đi vay được vốn hóa cho tài sản dở dang được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Số chi phí đi vay} \\ \text{được vốn hoá cho} \\ \text{mỗi kỳ kế toán (1)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí lý kế bình quân gia} \\ \text{quyền phát sinh cho đầu tư} \\ \text{xây dựng hoặc sản xuất tài} \\ \text{sản dở dang cho đến cuối kỳ} \\ \text{kế toán (2)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ vốn} \\ \text{hoá (\% (3))} \end{array}$$





$$\text{Chi phí lãi kế bình quân gia quyền (2)} = \sum \left\{ \begin{array}{l} \text{Chi phí cho} \\ \text{từng tài sản} \\ \text{(4)} \end{array} \times \frac{\text{Số tháng CP thực tế phát sinh trong kỳ kế toán (5)}}{\text{Số tháng phát sinh của kỳ kế toán (6)}} \right\}$$

$$\text{Tỷ lệ vốn hoá (\% (3))} = \frac{\text{Tổng số tiền lãi vay thực tế của các khoản vay phát sinh trong kỳ (7)}}{\text{Số dư bình quân gia quyền các khoản vay gốc (8)}} \times 100\%$$

$$\text{Số dư bình quân gia quyền các khoản vay gốc (8)} = \sum \left\{ \begin{array}{l} \text{Số dư của} \\ \text{từng} \\ \text{khoản vay} \\ \text{gốc (9)} \end{array} \times \frac{\text{Số tháng chi phí thực tế phát sinh trong kỳ kế toán (5)}}{\text{Số tháng phát sinh của kỳ kế toán (6)}} \right\}$$

**Ví dụ 7.5:** Doanh nghiệp A có tình hình sau: Ngày 01/07/2009 vay 1 tỷ trong 3 năm với lãi suất 18%/năm, ngày 1/4/2009 vay 600 triệu trong 2 năm với lãi suất 15%/năm dùng cho nhiều mục đích trong đó có dùng cho xây dựng công trình A (dự kiến 2 năm hoàn thành) với việc sử dụng tiền vay cho công trình như sau:

- Ngày 01/07/2009 sử dụng 900 triệu
- Ngày 01/11/2009 sử dụng 600 triệu.

Hãy xác định chi phí đi vay được vốn hóa cho công trình A năm 2009?

**- Tính tỷ lệ vốn hóa:**

Tổng lãi vay phát sinh:

- + Khoản vay 1: lãi vay = 1.000.000.000đ x 18% x 6/12 = 90.000.000đ
- + Khoản vay 2: lãi vay = 600.000.000đ x 15% x 9/12 = 67.500.000đ

**Tổng lãi vay = 157.500.000đ**

Số dư nợ gốc bình quân:

- + Khoản vay 1 = 1.000.000.000đ x 6/12 = 500.000.000đ
- + Khoản vay 2 = 600.000.000đ x 9/12 = 450.000.000đ

**Tổng nợ gốc bình quân = 950.000.000đ**

**Tỷ lệ vốn hóa = 157.500.000/950.000.000 = 16,58%**



**- Chi phí bình quân dùng cho việc xây dựng tài sản dở dang:**

+ Khoản sử dụng vào ngày 01/07/2009 =  $900.000.000 \times \frac{6}{12} = 450.000.000đ$

+ Khoản sử dụng vào ngày 01/11/2009 =  $600.000.000 \times \frac{2}{12} = 100.000.000đ$

**Tổng chi phí bình quân = 550.000.000đ**

**Chi phí đi vay được vốn hóa cho công trình A năm 2009**

**=  $550.000.000 \times 16,58\% = 91.190.000đ$**

Vậy 31/12/2009, kế toán sẽ ghi nhận chi phí lãi vay phải trả như sau:

Nợ TK 241 (2412): 91.190.000 (phần vốn hóa)

Nợ TK 635: 66.310.000 (phần không được vốn hóa)

Có TK 111, 112, 335: 157.500.000 (tổng lãi vay)

**7.2.3. Kế toán các khoản nợ tiềm tàng và dự phòng phải trả**

**7.2.3.1 Bản chất, nội dung trình bày trên báo cáo tài chính của nợ tiềm tàng và dự phòng phải trả**

**a. Bản chất của nợ tiềm tàng và dự phòng phải trả**

**• Nợ tiềm tàng:**

- Là nghĩa vụ có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của nghĩa vụ này sẽ chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được; hoặc

- Là nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra nhưng chưa được ghi nhận vì:

+ Không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do việc phải thanh toán nghĩa vụ; hoặc

+ Giá trị của nghĩa vụ đó không được xác định một cách đáng tin cậy.

Nghĩa vụ ở đây có thể là nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới, trong đó:

*Nghĩa vụ pháp lý:* Là nghĩa vụ phát sinh từ: một hợp đồng hoặc một văn bản pháp luật hiện hành.



*Nghĩa vụ liên đới:* Là nghĩa vụ phát sinh từ các hoạt động của một doanh nghiệp khi thông qua các chính sách đã ban hành hoặc hồ sơ, tài liệu hiện tại có liên quan để chứng minh cho các đối tác khác biết rằng doanh nghiệp sẽ chấp nhận và thực hiện những nghĩa vụ cụ thể.

• *Dự phòng phải trả:* Là khoản nợ phải trả của doanh nghiệp không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian. Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thoả mãn các điều kiện sau:

+ Doanh nghiệp có nghĩa vụ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

+ Có sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ; và

+ Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ đó.

Như vậy về bản chất, tất cả các khoản dự phòng phải trả đều là nợ tiềm tàng. Tuy nhiên nếu như với nợ tiềm tàng khả năng xảy ra cũng như sự giảm sút về lợi ích kinh tế do việc phải thanh toán nghĩa vụ là *chưa chắc chắn* hay giá trị của nghĩa vụ đó *không được xác định* một cách đáng tin cậy thì với dự phòng phải trả là *gần như chắc chắn* hay *đưa ra được một ước tính đáng tin cậy* về giá trị của nghĩa vụ đó. Mặt khác, nếu như dự phòng được ghi nhận là các khoản nợ phải trả thì nợ tiềm tàng không được ghi nhận là nợ phải trả trên bảng cân đối kế toán vì chúng không thoả mãn tiêu chí cũng như điều kiện ghi nhận một khoản nợ phải trả.

Trong quá trình xác định giá trị, ghi nhận các khoản dự phòng cần lưu ý một số vấn đề sau:

- *Dự phòng phải trả- thanh lý tài sản dự tính:* Không được tính các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản khi xác định giá trị khoản dự phòng, ngay cả khi hoạt động thanh lý dự tính gắn liền với sự kiện làm phát sinh khoản dự phòng đó. Thay vào đó, doanh nghiệp phải ghi nhận các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản đã dự tính tại thời điểm được quy định trong các Chuẩn mực kế toán liên quan

- *Dự phòng phải trả- các khoản bồi hoàn:* Khi một phần hay toàn bộ chi phí để thanh toán một khoản dự phòng dự tính được bên khác bồi

hoàn thì khoản bồi hoàn này chỉ được ghi nhận khi doanh nghiệp chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó. Khoản bồi hoàn này phải được ghi nhận như một tài sản riêng biệt. Giá trị ghi nhận của khoản bồi hoàn không được vượt quá giá trị khoản dự phòng. Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chi phí liên quan đến khoản dự phòng có thể được trình bày theo giá trị sau khi trừ giá trị khoản bồi hoàn được ghi nhận

- *Dự phòng phải trả- điều chỉnh*: Các khoản dự phòng phải được xem xét lại và điều chỉnh tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm để phản ánh ước tính hợp lý nhất ở thời điểm hiện tại. Nếu doanh nghiệp chắc chắn không phải chịu sự giảm sút về lợi ích kinh tế do không phải chi trả nghĩa vụ nợ thì khoản dự phòng đó phải được hoàn nhập.

- *Dự phòng phải trả- sử dụng*: Chỉ nên sử dụng một khoản dự phòng cho những chi phí mà khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu.

*b. Trình bày trên báo cáo tài chính các khoản nợ tiềm tàng và dự phòng phải trả*

• *Đối với nợ tiềm tàng*: Trừ khi khó xảy ra khả năng phải chi trả, doanh nghiệp phải trình bày trên Thuyết minh Báo cáo tài chính một cách tóm tắt bản chất của khoản nợ tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm cùng với các thông tin sau:

- Ước tính về ảnh hưởng tài chính của khoản nợ tiềm tàng này theo quy định ở các đoạn 32 - 48 của Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 18- Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng

- Dấu hiệu không chắc chắn liên quan đến giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả có thể xảy ra

- Khả năng nhận được các khoản bồi hoàn

• *Đối với dự phòng phải trả*: Số dư dự phòng phải trả được trình bày trên Bảng cân đối kế toán ở mục Nợ phải trả, chi phí lập dự phòng được trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Ngoài ra, doanh nghiệp còn phải trình bày trên Thuyết minh Báo cáo tài chính từng loại dự phòng theo các khoản mục:

- Số dư đầu kỳ và cuối kỳ;



- Số dự phòng tăng do các khoản dự phòng trích lập bổ sung trong kỳ, kể cả việc tăng các khoản dự phòng hiện có;
- Số dự phòng giảm trong kỳ do phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu;
- Số dự phòng không sử dụng đến được ghi giảm (hoàn nhập) trong kỳ; và
- Số dự phòng tăng trong kỳ do giá trị hiện tại của khoản dự phòng tăng lên theo thời gian và do ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ lệ chiết khấu dòng tiền.

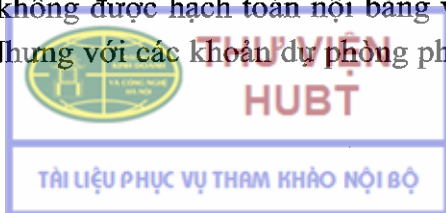
Doanh nghiệp không phải trình bày thông tin so sánh về các khoản dự phòng. Đối với mỗi loại dự phòng có giá trị trọng yếu, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

- Tóm tắt bản chất của nghĩa vụ nợ và thời gian chi trả dự tính;
- Dấu hiệu cho thấy có sự không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả. Khi cần đưa ra thông tin đầy đủ thì doanh nghiệp phải trình bày những giả định chính liên quan đến các sự kiện xảy ra trong tương lai, như đã quy định trong đoạn 44;
- Giá trị của khoản bồi hoàn dự tính nhận được nếu giá trị của tài sản đã được ghi nhận liên quan đến khoản bồi hoàn dự tính đó.

Trong một số trường hợp, việc trình bày một số hay toàn bộ các thông tin như quy định có thể gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến vị thế của doanh nghiệp trong việc tranh chấp với các chủ thể khác liên quan đến nội dung của khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng thì doanh nghiệp phải trình bày bản chất chung của vấn đề đang tranh chấp và lý do không trình bày những thông tin này.

#### **7.2.3.2. Kế toán một số khoản dự phòng phải trả**

Như trên đã nói, do các khoản nợ tiềm tàng là khả năng xảy ra cũng như sự giảm sút về lợi ích kinh tế, việc phải thanh toán nghĩa vụ là *chưa chắc chắn* hay giá trị của nghĩa vụ đó *không được xác định* một cách đáng tin cậy nên không được hạch toán nội bảng và phản ánh trên bảng cân đối kế toán. Nhưng với các khoản dự phòng phải trả là *gần như chắc*



*chấn* hay đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nên chúng cần được hạch toán và phản ánh trên bảng cân đối kế toán. Từ đó, trong phần hạch toán chúng ta chỉ đề cập đến nội dung kế toán các khoản dự phòng phải trả. Có một số khoản dự phòng phải trả điển hình thường phát sinh trong doanh nghiệp cần được ghi nhận là: Dự phòng phải trả bảo hành sản phẩm; dự phòng phải trả tái cơ cấu doanh nghiệp; dự phòng phải trả đối với hợp đồng có rủi ro lớn mà trong đó những chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá những lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó; và dự phòng phải trả khác.

Để phản ánh các khoản dự phòng phải trả, kế toán sử dụng tài khoản sử dụng tài khoản “Dự phòng phải trả” (TK 352). Theo đó, các khoản dự phòng phải trả được hạch toán như sau:

*a. Hạch toán khoản dự phòng phải trả bảo hành sản phẩm, hàng hóa*

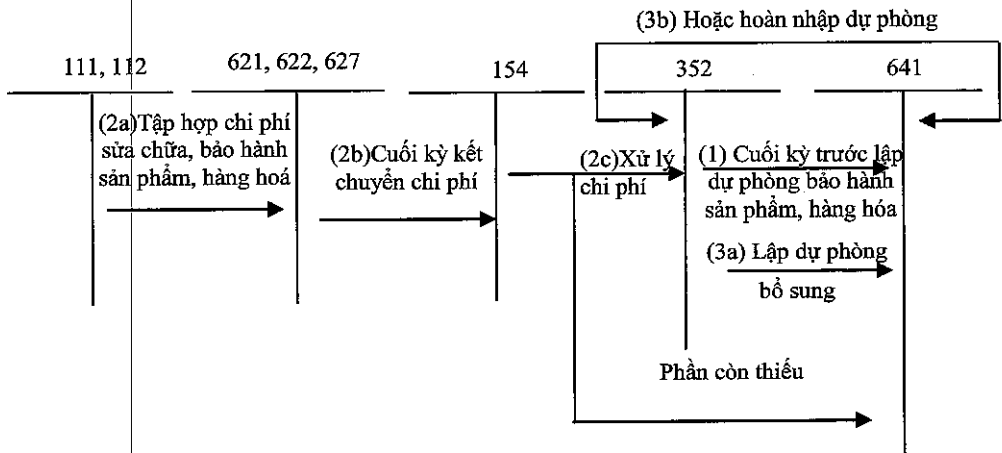
Khoản dự phòng này phát sinh khi doanh nghiệp bán sản phẩm, hàng hóa cho khách hàng kèm theo cam kết (giấy bảo hành) về việc sửa chữa, đổi lại các sản phẩm, hàng hóa có lỗi xảy ra trong thời gian bảo hành.

Cuối kỳ kế toán lập báo cáo tài chính, căn cứ và sản lượng tiêu thụ, kinh nghiệm quá khứ ước tính chi phí bảo hành phát sinh liên quan đến các sản phẩm, hàng hóa đã tiêu thụ để xác định dự phòng phải lập. Cụ thể là:

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước (chưa sử dụng hết) thì số chênh lệch lớn hơn được trích lập bổ sung ghi vào chi phí bán hàng.

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước (chưa sử dụng hết) thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm chi phí bán hàng. Có thể biểu diễn quá trình hạch toán khi trích lập dự phòng bảo hành sản phẩm trong trường hợp doanh nghiệp không có và có bộ phận bảo hành độc lập như sau:

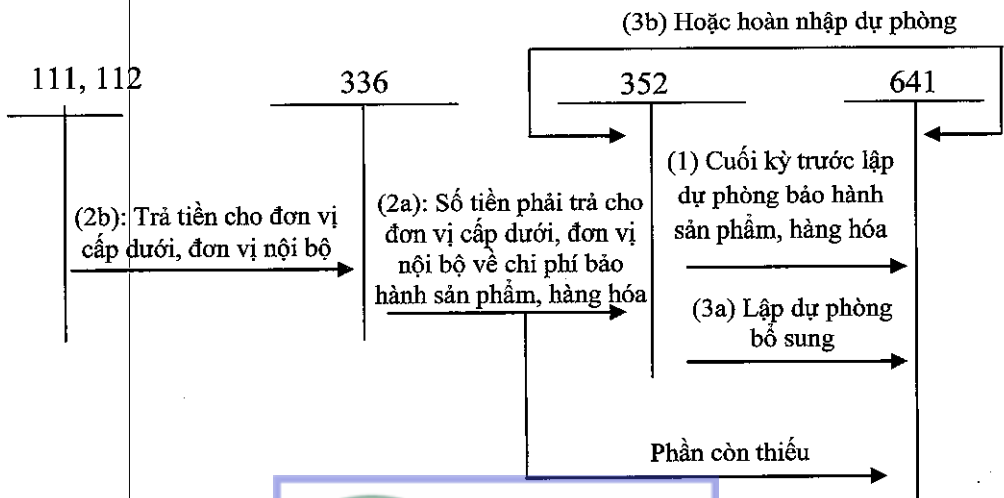




**Sơ đồ 7.11: Trường hợp doanh nghiệp không có bộ phận bảo hành độc lập**

Các tài khoản sử dụng trong sơ đồ theo chế độ hiện hành gồm:

- TK 111- Tiền mặt                                      - TK 621 - Chi phí NVL trực tiếp
- TK 112- Tiền gửi ngân hàng - TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp
- TK 154- Chi phí SXKD dở dang - TK 627 - Chi phí sản xuất chung
- TK 352- Dự phòng phải trả                      - TK 641 - Chi phí bán hàng
- TK 336- Phải trả nội bộ



**Sơ đồ 7.12: Trường hợp doanh nghiệp có bộ phận bảo hành độc lập**



*b. Hạch toán khoản dự phòng phải trả bảo hành công trình xây lắp*

Tương tự dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa, khi doanh nghiệp hoàn thành hoạt động xây lắp và bàn giao công trình cho bên chủ đầu tư, lúc đó được xem như doanh nghiệp tiêu thụ sản phẩm. Theo chế độ XDCB, bên xây lắp phải bảo hành công trình đã bàn giao sau một thời gian quy định. Trong thời gian này nếu phát hiện công trình có lỗi hoặc hỏng hóc thì doanh nghiệp có trách nhiệm sửa chữa hoặc thay thế các bộ phận bị hỏng. Từ đó, để đảm bảo thực hiện nghĩa vụ bảo hành có thể phát sinh đòi hỏi doanh nghiệp phải trích lập khoản dự phòng bảo hành công trình xây lắp.

Quá trình hạch toán đối với khoản dự phòng bảo hành công trình xây lắp cũng tương tự như đối khoản dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa. Nhưng do đặc điểm sản phẩm tiêu thụ là công trình xây dựng nên điểm khác biệt trong hạch toán khoản dự phòng bảo hành này là:

- Chi phí dự phòng được tính vào chi phí sản xuất chung (TK 627)
- Khi phát sinh chi phí bảo hành, phần thiếu (dự phòng không đủ) được tính vào Giá vốn hàng bán (TK 632)

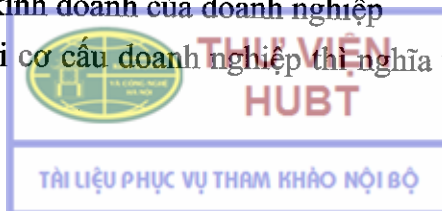
*c. Hạch toán dự phòng phải trả về tái cơ cấu doanh nghiệp*

• *Tái cơ cấu doanh nghiệp:*

Tái cơ cấu doanh nghiệp là một chương trình do Ban Giám đốc lập kế hoạch, kiểm soát và có những thay đổi quan trọng về: Phạm vi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp; hoặc phương thức hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Ví dụ về những sự kiện nằm trong định nghĩa về "tái cơ cấu doanh nghiệp" như:

- Bán hoặc chấm dứt một dây chuyền sản xuất sản phẩm;
- Đóng cửa cơ sở kinh doanh ở một địa phương, một quốc gia khác hoặc chuyển đổi hoạt động kinh doanh từ địa phương này, quốc gia này sang một địa phương hoặc một quốc gia khác;
- Thay đổi cơ cấu bộ máy quản lý, ví dụ loại bỏ một cấp quản lý;
- Hoạt động tái cơ cấu cơ bản sẽ gây ra tác động lớn đến bản chất và mục tiêu hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp

Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chi phát sinh khi:





- Có kế hoạch chính thức, cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải thoả mãn ít nhất 5 nội dung sau:

+ Thay đổi toàn bộ hoặc một phần hoạt động kinh doanh;

+ Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;

+ Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;

+ Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và

+ Khi kế hoạch được thực hiện.

- Đưa danh sách chủ thể chắc chắn bị ảnh hưởng; thực hiện kế hoạch tái cơ cấu hoặc thông báo các vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu.

Việc có kế hoạch một cách chính thức và cụ thể đồng thời thông báo tới các chủ thể bị ảnh hưởng cho thấy khả năng chắc chắn của việc tái cơ cấu, dẫn tới nghĩa vụ hiện tại của các hoạt động phục vụ cho việc tái cơ cấu (chấm dứt hoạt động cũ).

• *Dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp:*

Để tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp đòi hỏi phải bỏ ra một số chi phí nhất định, nên doanh nghiệp cần trích lập dự phòng cho hoạt động tái cơ cấu có thể diễn ra trong tương lai gần. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, những chi phí thoả mãn cả hai điều kiện:

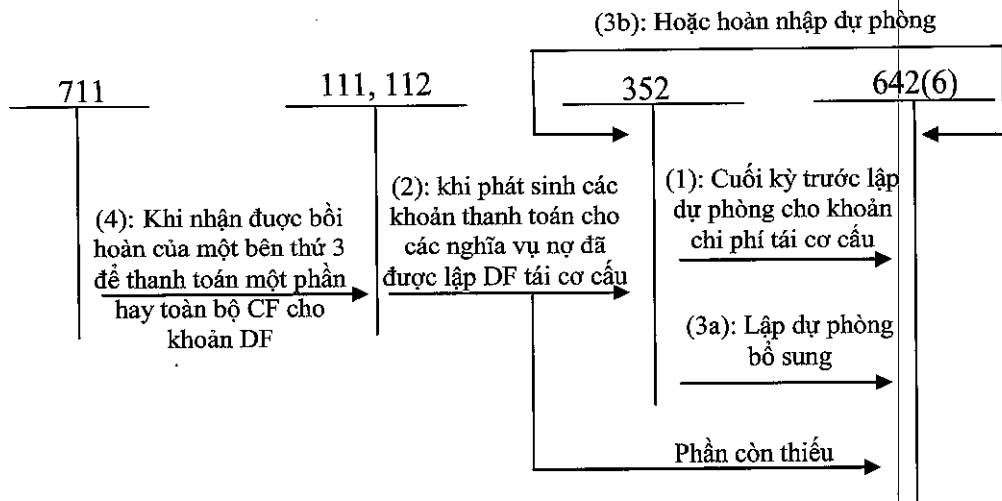
- Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu; và

- Không liên quan đến hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp

Khoản dự phòng này không bao gồm các chi phí như: Chi phí đào tạo lại, chuyển chuyên nhân viên hiện có; chi phí tiếp thị; hoặc chi đầu tư vào những hệ thống mới và các mạng lưới phân phối.

Có thể biểu diễn việc hạch toán khoản dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp theo sơ đồ 7.13 (sử dụng các tài khoản theo Thông tư 200/2014/TT-BTC của Bộ Tài Chính).





### Sơ đồ 7.13: Kế toán dự phòng phải trả về tái cơ cấu doanh nghiệp

Trong sơ đồ, các tài khoản bao gồm:

- TK 111- Tiền mặt
- TK 112- Tiền gửi ngân hàng
- TK 352- Dự phòng phải trả
- TK 642 (6)- Chi phí dự phòng
- TK 711- Thu nhập khác

*d. Kế toán dự phòng phải trả cho những hợp đồng có rủi ro lớn và dự phòng phải trả khác*

*Hợp đồng có rủi ro lớn:* Là hợp đồng trong đó có những chi phí không thể tránh được buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó. Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn, thì nghĩa vụ nợ hiện tại theo hợp đồng phải được ghi nhận và đánh giá như một khoản dự phòng.

*Các khoản dự phòng phải trả khác* là các khoản theo quy định của pháp luật ngoài các khoản dự phòng đã được phản ánh nêu trên, như chi phí hoàn nguyên môi trường, chi phí thu dọn, khôi phục và hoàn trả mặt bằng, dự phòng trợ cấp thôi việc theo quy định của Luật lao động...

Quá trình hạch toán khoản dự phòng phải trả cho hợp đồng có rủi ro



lớn, dự phòng phải trả khác tương tự dự phòng tái cơ cấu và được ghi nhận vào “Chi phí quản lý doanh nghiệp” (tài khoản 642); nếu có khoản bồi hoàn sẽ được hạch toán vào “Thu nhập khác” (TK 711).

### **7.2.3.3. Kế toán quỹ phát triển khoa học và công nghệ**

#### **a. Nội dung của quỹ và tài khoản sử dụng**

Quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp được sử dụng cho đầu tư khoa học, công nghệ. Việc trích lập và sử dụng quỹ phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp phải tuân thủ theo các quy định của pháp luật. Quá trình trích lập quỹ này được hạch toán vào chi phí quản lý doanh nghiệp để tính xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

Hàng năm, doanh nghiệp tự xác định mức trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ theo quy định; chi phí trích lập quỹ được chấp nhận là chi phí hợp lý, hợp lệ khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp nếu việc trích lập và sử dụng quỹ phù hợp với luật thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành. Việc cho phép ghi nhận vào báo cáo tài chính và tính vào chi phí được trừ khi tính thuế trên cơ sở ước tính trước có thể xem như là một ngoại lệ để khuyến khích các hoạt động khoa học công nghệ của doanh nghiệp. Hàng năm doanh nghiệp phải lập Báo cáo trích, sử dụng quỹ, kê khai mức trích lập, số tiền trích lập vào tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp. Báo cáo việc sử dụng quỹ phát triển khoa học và công nghệ được nộp cùng tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp.

Để theo dõi việc trích lập và sử dụng quỹ này, kế toán sử dụng tài khoản “Quỹ phát triển khoa học và công nghệ” (TK 356- trong hệ thống tài khoản hiện hành). Để theo dõi chi tiết số quỹ hiện có và số quỹ đã được sử dụng để hình thành nên các tài sản cố định sử dụng tại doanh nghiệp, tài khoản này được chi tiết thành 2 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản “*Quỹ phát triển khoa học và công nghệ*” (TK 3561): Tài khoản này phản ánh số hiện có và tình hình trích lập, chi tiêu Quỹ phát triển khoa học và công nghệ;

- Tài khoản “*Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành*



TSCĐ” (TK 3562): Tài khoản này phản ánh số hiện có, tình hình tăng, giảm về giá trị TSCĐ đã hình thành từ quỹ phát triển khoa học và công nghệ.

*b. Phương pháp hạch toán kế toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu về quỹ phát triển khoa học và công nghệ*

○ Kế toán khi trích lập quỹ:

Trong năm, căn cứ vào mức trích lập quỹ phát triển khoa học và công nghệ để tiến hành việc trích lập quỹ theo đúng quy định. Khi trích lập quỹ kế toán ghi:

Nợ TK Chi phí quản lý doanh nghiệp (TK 642): (Số tiền trích quỹ

Có TK Quỹ phát triển khoa học và công nghệ (TK 356):  
PTKH&CN)

○ Kế toán quá trình sử dụng quỹ:

• Trường hợp sử dụng Quỹ phát triển khoa học và công nghệ phục vụ cho mục đích nghiên cứu, phát triển khoa học và công nghệ của doanh nghiệp phải đảm bảo chi tiêu đúng quy định. Căn cứ vào nội dung chi, kế toán ghi:

Nợ TK Quỹ phát triển khoa học và công nghệ (TK 356): Số tiền sử dụng quỹ

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

Có TK Tiền mặt, TGNH, Phải trả người bán,... (TK 111, 112, 331...): ST chi ra

• Trường hợp sử dụng Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đầu tư, mua sắm TSCĐ cho mục đích nghiên cứu, phát triển khoa học và công nghệ

- Khi xây dựng, mua sắm TSCĐ hoàn thành, kế toán ghi:

+ Tăng giá trị TSCĐ hình thành:

Nợ TK Tài sản cố định (TK 211, 213): Nguyên giá



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

Có TK Tiền mặt, TGNH, Phải trả người bán,... (TK 111, 112, 331...): ST chi ra

+ Đồng thời, kết chuyển số tiền từ Quỹ PTKH&CN chưa sử dụng thành Quỹ PTKH&CN đã hình thành TSCĐ:

Nợ TK Quỹ phát triển khoa học và công nghệ (TK 3561)

Có TK Quỹ PTKH&CN đã hình thành TSCĐ (TK 3562)

- Các TSCĐ hình thành từ Quỹ phát triển khoa học và công nghệ cũng phải thực hiện trích khấu hao như những TSCĐ khác, nên cuối kỳ kế toán, tính hao mòn TSCĐ đầu tư, mua sắm bằng Quỹ phát triển khoa học và công nghệ, kế toán ghi tăng hao mòn TSCĐ và giảm quỹ PTKH&CN đã hình thành TSCĐ:

Nợ TK Quỹ PTKH&CN đã hình thành TSCĐ (TK 3562)

Có TK Hao mòn TSCĐ (TK 214).

- Trường hợp TSCĐ đầu tư, mua sắm bằng Quỹ phát triển khoa học và công nghệ không sử dụng nữa, doanh nghiệp tiến hành thanh lý, nhượng bán theo đúng trình tự quá trình thanh lý, nhượng bán như đối với TSCĐ khác để giảm TSCĐ, giảm giá trị hao mòn; đồng thời ghi nhận các khoản chi phí và khoản thu hồi từ việc thanh lý, nhượng bán:

+ Ghi giảm TSCĐ thanh lý, nhượng bán:

Nợ TK Quỹ PTKH&CN đã hình thành TSCĐ (TK 3562): Giá trị còn lại

Nợ Hao mòn TSCĐ (TK TK 214): Giá trị hao mòn đã trích khấu hao

Có TK TSCĐ (TK 211, 213): Nguyên giá

+ Ghi nhận số tiền thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, phải thu của KH... (TK 111, 112, 131): Số tiền thu

Có TK Quỹ phát triển khoa học và công nghệ (TK 3561): ST đưa vào Quỹ

Có TK Thuế GTGT phải nộp (TK 33311): Số VAT phải nộp



+ Ghi nhận chi phí phát sinh liên quan trực tiếp đến việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ:

Nợ TK Quỹ PTKH&CN (TK 3561): ST chi ra từ Quỹ cho quá trình thanh lý

Nợ TK Thuế GTGT được khấu trừ (TK 133): Số VAT được khấu trừ  
Có TK Tiền mặt, TGNH,... (TK 111, 112, 331): Tổng số tiền chi ra

- Khi kết thúc quá trình nghiên cứu, phát triển khoa học công nghệ, doanh nghiệp chuyển TSCĐ hình thành từ Quỹ phát triển khoa học và công nghệ sang phục vụ mục đích sản xuất, kinh doanh, kế toán ghi nhận như một khoản thu bất thường và giảm Quỹ tính trên giá trị còn lại chưa khấu hao của TSCĐ:

Nợ TK Quỹ PTKH&CN đã hình thành TSCĐ (TK 3562):

*(Giá trị còn lại của*

Có TK Thu nhập khác (TK 711): *TSCĐ hình thành từ Quỹ chưa khấu hao hết)*

Kể từ thời điểm TSCĐ chuyển sang phục vụ mục đích sản xuất, kinh doanh, việc trích khấu hao của TSCĐ này được tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh như các TSCĐ dùng cho mục đích sản xuất kinh doanh bình thường của doanh nghiệp.



## CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP CHƯƠNG 7

1. Nợ phải trả trong doanh nghiệp bao gồm những loại nào? Điều kiện ghi nhận mỗi loại đó là gì?
2. Đặc điểm của nợ chiếm dụng? Tại sao chi phí phải trả và quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi của doanh nghiệp lại được xếp vào nợ chiếm dụng?
3. Đặc điểm của các khoản nợ vay trong doanh nghiệp? Nợ vay ngân hàng có phải là nợ vay chủ yếu của doanh nghiệp hay không?
4. Khi nào phát hành trái phiếu vay nợ, các doanh nghiệp phát hành trả lãi trước, trả lãi sau, phát hành ngang giá, phát hành có phụ trội và phát hành có chiết khấu? Ưu, nhược điểm của mỗi cách phát hành đó?
5. Các khoản chi phí đi vay được vốn hóa trong những trường hợp nào? Khi nào bắt đầu và khi nào chấm dứt việc vốn hóa đó? Phương pháp ghi nhận của kế toán khi vốn hóa?
6. Khi nào phát sinh nợ tiềm tàng của doanh nghiệp? Tại sao phải trích dự phòng cho các khoản nợ này? Khi lập BCTC thì khóa dự phòng nợ phải trả được trình bày như thế nào?
7. Làm rõ những thông tin cần trình bày trên báo cáo tài chính đối với nợ phải trả?

### Bài tập 1: Nợ chiếm dụng do mua chịu

1. Ngày 01/05/XX, doanh nghiệp A nhận được hóa đơn mua hàng hoá từ Công ty QH với giá thanh toán là 1.100.000, trong đó thuế GTGT 10%, đã tiến hành nhập kho đủ, chưa thanh toán, điều kiện thanh toán là 1/10, n/30 (được phép chịu trong vòng 30 ngày, nếu thanh toán trong 10 ngày đầu tiên sẽ được hưởng chiết khấu thanh toán 1% trên tổng số tiền phải trả).

2. Doanh nghiệp A thực hiện thanh toán cho người bán theo các trường hợp sau:

+ *Trường hợp 1:* Ngày 07/05/XX Doanh nghiệp lập uỷ nhiệm chi thanh toán đủ tiền hàng cho Công ty QH sau khi đã trừ 11.000 chiết khấu



thanh toán được hưởng, đã nhận được giấy báo nợ của ngân hàng và tiến hành thanh lý hợp đồng.

+ *Trường hợp 2:* Ngày 17/05/XX Doanh nghiệp mới lập uỷ nhiệm chi thanh toán tiền hàng cho Công ty QH, số tiền 1.100.000, đã nhận được giấy báo nợ của Ngân hàng và tiến hành thanh lý hợp đồng

*Yêu cầu:*

a. Xử lý và hạch toán các nghiệp vụ trên theo chế độ kế toán hiện hành tại doanh nghiệp A.

b. Giả sử, cuối kỳ kế toán nếu doanh nghiệp vẫn chưa thanh toán tiền hàng cho Công ty QH, khi đó sổ chi tiết “Phải trả người bán” sẽ có số dư gì? Giá trị là bao nhiêu? Và khi lập BCDKT, số dư này sẽ được trình bày ở chỉ tiêu nào của Bảng cân đối kế toán?

**Bài tập 2: Ứng trước tiền cho người bán**

1. Ngày 10/03/XX, Doanh nghiệp B ký hợp đồng với Công ty BK mua 10 kg vật liệu dùng cho sản xuất với giá thanh toán là 22.000.000 (trong đó thuế GTGT 10%). Doanh nghiệp phải chuyển khoản ứng trước cho Công ty BK 30% giá trị hợp đồng ngay sau khi ký hợp đồng.

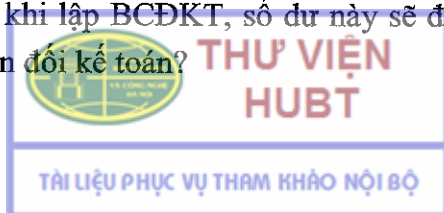
2. Ngày 20/03/XX, Công ty BK đã giao và phát hành hóa đơn đối với số hàng mua theo hợp đồng

3. Ngày 22/03/XX, Doanh nghiệp B đã lập uỷ nhiệm chi thanh toán nốt số tiền còn lại cho Công ty BK và nhận được Giấy báo nợ của Ngân hàng, hai bên tiến hành thanh lý hợp đồng.

*Yêu cầu:*

a. Xử lý và hạch toán các nghiệp vụ trên theo chế độ kế toán hiện hành tại doanh nghiệp B.

b. Giả sử, cuối kỳ kế toán nếu Công ty BK vẫn chưa giao hàng cho doanh nghiệp B, khi đó sổ chi tiết Phải trả người bán sẽ có số dư gì? Giá trị là bao nhiêu? Và khi lập BCDKT, số dư này sẽ được trình bày ở chỉ tiêu nào của Bảng cân đối kế toán?





**Bài tập 3:** Ngày 1/4/2009, công ty A vay 800 triệu để xây dựng toà nhà VP, với LS 15% năm, thời hạn 3 năm. Ngoài ra, A có 2 khoản vay dài hạn dùng cho nhiều mục đích là: khoản vay 500 triệu từ phát hành TP năm 2008, kỳ hạn 5 năm, lãi suất 12% năm; và khoản vay 200 triệu từ NH kỳ hạn 2 năm với lãi suất 16% năm, ngày vay 1/7/09. Chi phí liên quan đến toà nhà phát sinh trong năm:

Ngày 01/04: 500 triệu, Ngày 01/07: 300 triệu. (Hai khoản này chi từ khoản vay riêng)

Ngày 01/10: 360 triệu (Khoản này được lấy từ khoản vay chung).  
Hãy tính:

- a. Lãi A phải trả trong năm 2009
- b. Chi phí lãi vay được vốn hóa liên quan đến toà nhà trên trong năm 2009
- c. Chi phí lãi vay liên quan đến toà nhà được ghi nhận trên báo cáo KQHĐSXKD
- d. Giả sử lãi từ đầu tư tạm thời khoản vốn vay riêng để xây dựng toà nhà trong năm 2009 là 8 triệu. Lãi từ đầu tư tạm thời các khoản vốn vay chung: 5 triệu. Hãy tính CF lãi vay được vốn hóa năm 2009.

## Chương 8

# KẾ TOÁN NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU

### *Mục tiêu của chương*

Chương Kế toán vốn chủ sở hữu nhằm trang bị cho người học những hiểu biết và có khả năng thực hành những vấn đề chủ yếu sau đây:

- Nắm vững được khái niệm và cơ cấu nguồn vốn chủ sở hữu trong doanh nghiệp bao gồm những thành phần nào.

- Hiểu được nguồn hình thành của từng bộ phận trong vốn chủ sở hữu và các quỹ, nguồn kinh phí được tính vào vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp cũng như mục đích sử dụng của từng loại vốn, quỹ, nguồn kinh phí.

- Nắm vững nguyên tắc phân phối lợi nhuận để từ đó liên hệ với chế độ kế toán, tài chính từng giai đoạn để từ đó vận dụng để thực hiện theo đúng chế độ quy định

- Thực hiện được các bút toán cần ghi nhận vào các sổ sách có liên quan tới vốn chủ sở hữu.

- Biết phương pháp và nội dung trình bày các chỉ tiêu thuộc vốn chủ sở hữu trên báo cáo tài chính

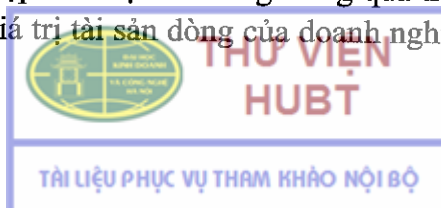
## 8.1. KHÁI NIỆM, ĐẶC ĐIỂM, YÊU CẦU QUẢN LÝ VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN VỐN CHỦ SỞ HỮU

### 8.1.1. Khái niệm về vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp

Như đã nói ở chương 7 “Kế toán nợ phải trả”, thì vốn chủ sở hữu cũng là một trong 3 bộ phận chính trên phương trình kế toán và Bảng cân đối kế toán của một doanh nghiệp.

*Tổng tài sản = Nợ phải trả + Vốn chủ sở hữu*

Từ phương trình kế toán cho thấy “Vốn chủ sở hữu” là giá trị vốn thuộc sở hữu của doanh nghiệp do các tổ chức, cá nhân đóng góp khi thành lập doanh nghiệp và được bổ sung trong quá trình hoạt động. Vốn chủ sở hữu là phần giá trị tài sản ròng của doanh nghiệp sau khi hoàn trả hết các khoản nợ.



*Vốn chủ sở hữu (Hay giá trị tài sản ròng) = Tổng tài sản - Nợ phải trả*

Doanh nghiệp muốn hoạt động cần phải có một số vốn nhất định thuộc sở hữu của mình, cá nhân hoặc tổ chức nào bỏ vốn vào doanh nghiệp để cùng kinh doanh và được quyền kiểm soát doanh nghiệp được gọi là chủ sở hữu vốn. Một doanh nghiệp có thể có một hoặc nhiều chủ sở hữu.

Đối với công ty nhà nước, vốn chủ sở hữu do Nhà nước cấp hoặc đầu tư ban đầu nên Nhà nước là chủ sở hữu. Đối với doanh nghiệp liên doanh, công ty TNHH, công ty hợp danh thì vốn chủ sở hữu do các thành viên tham gia đóng góp hoặc các tổ chức, cá nhân tham gia hùn vốn. Đối với công ty cổ phần thì vốn chủ sở hữu do các cổ đông mua cổ phần. Đối với doanh nghiệp tư nhân, vốn chủ sở hữu vốn do cá nhân hoặc hộ gia đình bỏ vào để kinh doanh....

Ngoài số vốn đóng góp ban đầu, vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp có thể tăng lên hoặc giảm đi qua quá trình hoạt động như: Vốn được bổ sung từ lợi nhuận giữ lại, quá trình trích lập các quỹ từ kết quả kinh doanh, biến động về giá trị tài sản của doanh nghiệp khi đánh giá lại, số chênh lệch khi phát hành cổ phiếu, giá trị cổ phiếu quỹ do doanh nghiệp mua để tái phát hành,... Và vốn chủ sở hữu được thể hiện dưới dạng nguồn vốn kinh doanh, vốn đầu tư XDCB, lợi nhuận chưa phân phối, nguồn kinh phí và các quỹ của doanh nghiệp.

Như vậy, dù tổ chức dưới hình thức nào thì vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp cũng có thể bao gồm các thành phần sau:

- Vốn đóng góp ban đầu của các nhà đầu tư để thành lập mới hoặc mở rộng doanh nghiệp.
- Các khoản thặng dư vốn cổ phần do phát hành cổ phiếu với giá phát hành cao hơn hoặc thấp hơn mệnh giá.
- Vốn được bổ sung từ kết quả sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp theo quy định của chính sách tài chính hoặc quyết định của các chủ sở hữu vốn, của Hội đồng quản trị,...
- Các khoản chênh lệch do đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong quá trình đầu tư xây dựng cơ bản, và các quỹ hình thành từ lợi nhuận sau thuế (Quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài

chính, các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, lợi nhuận chưa phân phối, nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản,...).

- Giá trị cổ phiếu quỹ,...

Trong nội dung của chương này không đề cập đến tất cả quá trình kế toán đối với từng thành phần trên của vốn chủ sở hữu, mà chỉ đề cập đến một số thành phần cơ bản như: Nguồn vốn kinh doanh, cổ phiếu quỹ, nguồn vốn đầu tư XDCB, lợi nhuận chưa phân phối và một số quỹ của doanh nghiệp. Để đảm bảo tính chặt chẽ về mặt khoa học và tránh sự trùng lặp của nội dung, các thành phần khác trong vốn chủ sở hữu được đề cập đến ở những phần thích hợp như: Chênh lệch tỷ giá được đề cập trong nội dung về kế toán đánh giá lại ngoại tệ, chênh lệch đánh giá lại tài sản được đề cập trong phần kế toán đánh giá lại tài sản cố định và đánh giá lại các tài sản khác,... Riêng nguồn kinh phí sự nghiệp do chủ yếu phát sinh ở các đơn vị hành chính sự nghiệp và một số doanh nghiệp có hoạt động công ích nên sẽ được đề cập sâu trong của học phần Kế toán công hoặc Kế toán đơn vị hành chính sự nghiệp.

### **8.1.2. Đặc điểm và yêu cầu quản lý đối với vốn chủ sở hữu**

Vốn chủ sở hữu có đặc điểm là số vốn do các chủ sở hữu đầu tư vào doanh nghiệp mà doanh nghiệp không phải cam kết thanh toán. Vì vậy, vốn chủ sở hữu không phải là một khoản nợ.

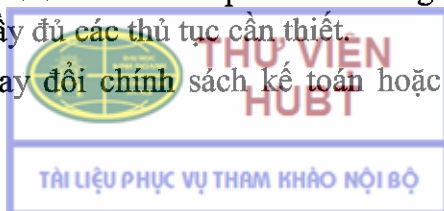
Trong quá trình quản lý vốn chủ sở hữu cần phải đáp ứng một số yêu cầu sau đây:

- Các doanh nghiệp có quyền chủ động sử dụng các loại nguồn vốn và các quỹ hiện có theo chính sách tài chính hiện hành, nhưng với nguyên tắc phải đảm bảo hạch toán rành mạch, rõ ràng từng loại nguồn vốn, quỹ. Phải theo dõi chi tiết theo từng nguồn hình thành và theo từng đối tượng góp vốn (tổ chức hoặc cá nhân), từng loại vốn, quỹ.

- Vốn chủ sở hữu của chủ doanh nghiệp thể hiện là giá trị tài sản thuần hiện có ở doanh nghiệp, nhưng không phải cho một tài sản cụ thể mà là giá trị các tài sản nói chung.

- Việc di chuyển từ nguồn vốn này sang nguồn vốn khác hoặc từ chủ sở hữu này sang chủ sở hữu khác phải theo đúng chính sách tài chính hiện hành và làm đầy đủ các thủ tục cần thiết.

- Khi có sự thay đổi chính sách kế toán hoặc phát hiện ra sai sót



trọng yếu mà phải áp dụng hồi tố, sau khi xác định được ảnh hưởng của các khoản mục vốn chủ sở hữu thì phải điều chỉnh vào số dư đầu năm của các tài khoản vốn chủ sở hữu tương ứng của năm hiện tại.

- Trường hợp doanh nghiệp bị giải thể, phá sản, các chủ sở hữu vốn (các tổ chức hoặc cá nhân góp vốn) chỉ được nhận phần giá trị còn lại của tài sản sau khi đã thanh toán hết các khoản nợ phải trả.

### **8.1.3. Nhiệm vụ của kế toán chủ sở hữu**

Để quản lý hiệu quả vốn chủ sở hữu, kế toán đối với vốn chủ sở hữu cần thực hiện tốt các nhiệm vụ sau:

- Phản ánh chính xác, rõ ràng từng loại vốn theo từng nguồn hình thành, từng đối tượng góp vốn và giám đốc quá trình biến động nhằm quản lý chặt chẽ từng nguồn vốn.

- Thường xuyên tiến hành phân tích và báo cáo tình hình biến động nguồn vốn chủ sở hữu, tham mưu cho lãnh đạo để nâng cao hiệu quả sử dụng và bảo toàn vốn.

## **8.2. KẾ TOÁN NGUỒN VỐN KINH DOANH**

### **8.2.1. Nguyên tắc kế toán đối với nguồn vốn kinh doanh**

Vốn chủ sở hữu ban đầu của một doanh nghiệp được hình thành từ nguồn do các đối tượng đóng góp để hình thành nguồn vốn kinh doanh ban đầu và đầu tư cho cơ sở vật chất kỹ thuật của doanh nghiệp, nguồn vốn này còn được gọi là nguồn vốn kinh doanh. Kế toán hạch toán số vốn do các chủ sở hữu đóng góp vào tài khoản “Vốn cổ phần” hay “Nguồn vốn kinh doanh” theo số vốn thực tế đã góp bằng tiền, bằng tài sản khi mới thành lập và số vốn thu hút thêm để mở rộng quy mô hoạt động của doanh nghiệp. Trong hạch toán nguồn vốn kinh doanh, kế toán phải tôn trọng các nguyên tắc cơ bản sau đây:

• Doanh nghiệp phải tổ chức hạch toán chi tiết nguồn vốn kinh doanh của chủ sở hữu theo từng nguồn hình thành và từng tổ chức, cá nhân tham gia góp vốn.

- Đối với doanh nghiệp thuộc sở hữu Nhà nước thì vốn ban đầu do Nhà nước đầu tư nên nguồn vốn kinh doanh được theo dõi chi tiết gồm:

+ Vốn đầu tư của chủ sở hữu: Là số vốn Ngân sách Nhà nước giao (kể cả vốn có nguồn gốc từ NSNN như khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản,...);



+ Vốn bổ sung từ lợi nhuận sau thuế của doanh nghiệp.

- Đối với các doanh nghiệp liên doanh, công ty TNHH, công ty hợp danh thì vốn góp do các bên tham gia đóng góp, nên nguồn vốn kinh doanh được theo dõi chi tiết gồm:

+ Vốn đầu tư của chủ sở hữu: Là số vốn của các thành viên tham gia liên doanh, thành lập công ty TNHH hoặc tham gia công ty hợp danh đóng góp.

+ Vốn khác: Là số vốn được bổ sung từ lợi nhuận sau thuế hoặc được tặng, biếu, viện trợ,...

- Đối với công ty cổ phần thì nguồn vốn kinh doanh được hạch toán chi tiết bao gồm:

+ Vốn đầu tư chủ sở hữu: Là số tiền hoặc giá trị tài sản do các cổ đông góp cổ phần tính theo mệnh giá của cổ phiếu đã phát hành

+ Thặng dư vốn cổ phần: Là số chênh lệch giữa mệnh giá và giá phát hành cổ phiếu.

+ Vốn khác: Là số vốn bổ sung từ lợi nhuận sau thuế nhưng chưa tính cho từng cổ đông

- Đối với doanh nghiệp liên doanh phải tổ chức hạch toán chi tiết số vốn kinh doanh theo từng bên góp vốn. Trong đó phải chi tiết theo từng lần góp vốn, mức vốn góp, loại vốn góp, như: Vốn góp ban đầu, vốn được bổ sung từ kết quả hoạt động kinh doanh

• Kế toán doanh nghiệp chỉ được ghi giảm số vốn góp khi:

- Trả cho Ngân sách Nhà nước;

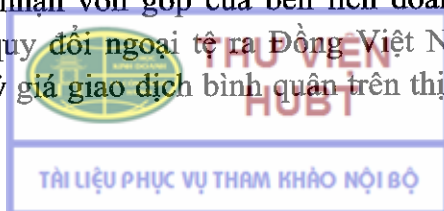
- Điều động vốn cho doanh nghiệp khác theo quyết định của Tổng công ty;

- Trả vốn cho các cổ đông hoặc cho các bên tham gia liên doanh

- Trả vốn cho các chủ sở hữu khi giải thể, thanh lý doanh nghiệp;

- Sử dụng vốn để xử lý bù lỗ kinh doanh theo quyết định của Đại hội cổ đông hay của cấp có thẩm quyền.

• Trường hợp nhận vốn góp của bên liên doanh, của các cổ đông bằng ngoại tệ thì quy đổi ngoại tệ ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế hoặc tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên



ngân hàng do Ngân hàng nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh. Trong các kỳ kế toán không được đánh giá lại số của tài khoản “Nguồn vốn kinh doanh” có gốc ngoại tệ.

- Trường hợp nhận vốn góp của các tổ chức, cá nhân góp vốn bằng tài sản phải phản ánh tăng nguồn vốn kinh doanh theo giá đánh giá lại của tài sản được các bên góp vốn chấp nhận

- Đối với công ty cổ phần, vốn góp cổ phần của các cổ đông được ghi theo giá thực tế phát hành cổ phiếu, nhưng được phản ánh chi tiết theo hai chỉ tiêu riêng: Vốn đầu tư của chủ sở hữu và thặng dư vốn cổ phần. Vốn đầu tư của chủ sở hữu được phản ánh theo mệnh giá của cổ phiếu. Thặng dư vốn cổ phần phản ánh khoản chênh lệch tăng giữa số tiền thực tế thu được so với mệnh giá khi phát hành lần đầu, hoặc phát hành bổ sung cổ phiếu và chênh lệch tăng, giảm giữa số tiền thực tế thu được so với giá mua lại cổ phiếu khi tái phát hành cổ phiếu quỹ.

- Trường hợp mua lại cổ phiếu để huỷ bỏ ngay tại ngày mua thì giá trị cổ phiếu được ghi giảm nguồn vốn kinh doanh tại ngày mua là giá thực tế mua lại và cũng phải ghi giảm nguồn vốn kinh doanh chi tiết theo mệnh giá và phần thặng dư vốn cổ phần của cổ phiếu mua lại.

## 8.2.2. Phương pháp kế toán nguồn vốn kinh doanh

### a. Chứng từ và tài khoản sử dụng

#### ▪ Chứng từ sử dụng

Để theo dõi và phản ánh các nghiệp vụ có liên quan đến nguồn vốn kinh doanh trong vốn chủ sở hữu, kế toán sử dụng các chứng từ như:

- Trường hợp nhận hoặc hoàn trả vốn góp bằng tiền mặt, kế toán sử dụng Phiếu thu, phiếu chi để ghi nhận số vốn nhận góp hoặc hoàn trả cho bên góp vốn.

- Trường hợp nhận vốn góp hoặc hoàn trả vốn góp qua tài khoản tiền gửi tại ngân hàng, kế toán sử dụng Giấy báo có, giấy báo nợ do ngân hàng gửi đến để hạch toán.

- Trong trường hợp nhận vốn góp hoặc hoàn trả vốn góp cho bên góp vốn bằng tài sản cố định thì sử dụng Biên bản bàn giao TSCĐ và các chứng từ về định giá tài sản.



▪ *Tài khoản sử dụng*

Như đã nói ở trên, để hạch toán số vốn góp của các chủ sở hữu, kế toán sử dụng tài khoản “Vốn cổ phần” hay “Vốn kinh doanh”. Ở Nước ta hiện nay sử dụng tài khoản mang tên “Nguồn vốn kinh doanh” để theo dõi. Tài khoản này dùng để phản ánh nguồn vốn kinh doanh do các chủ sở hữu đóng góp để hình thành nên nguồn vốn kinh doanh và những biến động của nó trong quá trình doanh nghiệp hoạt động.

Theo chế độ kế toán hiện hành của nước ta (Thông tư số 200/2014/TT-BTC và Thông tư số 202/2014/TT-BTC ngày 22 tháng 12 năm 2014), tài khoản “*Nguồn vốn kinh doanh*- TK 411” có kết cấu như sau:

- **Bên Nợ:** Phản ánh nguồn vốn kinh doanh giảm do:

+ Hoàn trả vốn cho các chủ sở hữu

+ Giải thể, thanh lý doanh nghiệp

+ Bù lỗ kinh doanh theo quyết định của Đại hội cổ đông (Đối với công ty cổ phần),

+ Mua lại cổ phiếu để huỷ bỏ (đối với công ty công ty cổ phần).

- **Bên Có:** Phản ánh nguồn vốn kinh doanh tăng do:

+ Các chủ sở hữu đầu tư, góp vốn (góp ban đầu và góp bổ sung),

+ Bổ sung vốn từ lợi nhuận kinh doanh

+ Phát hành cổ phiếu cao hơn mệnh giá,

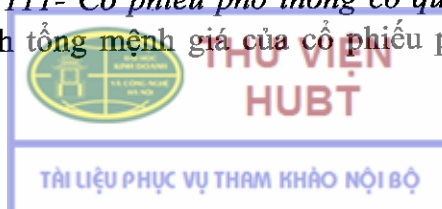
- **Số dư Có:** Phản ánh nguồn vốn kinh doanh hiện có của doanh nghiệp

**Tài khoản 411- Vốn đầu tư của chủ sở hữu, có 4 tài khoản cấp 2:**

- **TK 4111- Vốn góp của chủ sở hữu:** Tài khoản này phản ánh khoản vốn thực đã đầu tư của chủ sở hữu theo Điều lệ công ty của các chủ sở hữu vốn. Đối với các công ty cổ phần thì vốn góp từ phát hành cổ phiếu được ghi vào tài khoản này theo mệnh giá.

Đối với công ty cổ phần, tài khoản 4111- Vốn góp của chủ sở hữu có 2 tài khoản cấp 3:

+ **Tài khoản 41111- Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết:** Tài khoản này phản ánh tổng mệnh giá của cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết;





+ *Tài khoản 41112- Cổ phiếu ưu đãi*: Tài khoản này phản ánh tổng mệnh giá của cổ phiếu ưu đãi. Doanh nghiệp phải chi tiết cổ phiếu ưu đãi thành 2 nhóm chính: Nhóm được phân loại và trình bày là vốn chủ sở hữu (tại chỉ tiêu 411a của Bảng cân đối kế toán); Nhóm được phân loại và trình bày là nợ phải trả (tại chỉ tiêu 342 của Bảng cân đối kế toán)

- *TK 4112- Thặng dư vốn cổ phần*: Tài khoản này phản ánh phần chênh lệch giữa giá phát hành và mệnh giá cổ phiếu; Chênh lệch giữa giá mua lại cổ phiếu quỹ và giá tái phát hành cổ phiếu quỹ (đối với các công ty cổ phần). Tài khoản này có thể có số dư Có hoặc số dư Nợ

- *TK 4113- Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu*: Tài khoản này chỉ sử dụng tại bên phát hành trái phiếu chuyển đổi, dùng để phản ánh cấu phần vốn (quyền chọn cổ phiếu) của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm báo cáo.

Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 4113- “Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu”

**Bên Nợ**: Kết chuyển giá trị quyền chọn cổ phiếu để ghi tăng thặng dư vốn cổ phần tại thời điểm đáo hạn trái phiếu.

**Bên Có**: Giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi ghi nhận tại thời điểm phát hành.

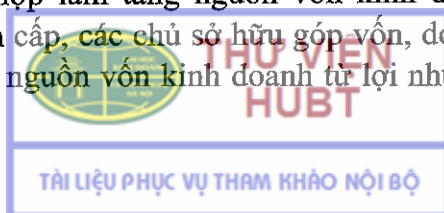
**Số dư Bên Có**: Giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm báo cáo.

- *TK 4118- Vốn khác*: Tài khoản này phản ánh số vốn kinh doanh được hình thành do bổ sung từ kết quả hoạt động kinh doanh hoặc do được tặng, biếu, tài trợ, đánh giá lại tài sản (nếu các khoản này được phép ghi tăng, giảm Vốn đầu tư của chủ sở hữu).

Ngoài ra, để phản ánh các nghiệp vụ làm tăng, giảm nguồn vốn kinh doanh kế toán còn sử dụng một số tài khoản khác có liên quan như: Tài khoản Tiền mặt, Tiền gửi ngân hàng, Tài sản cố định, Vật tư, nguyên vật liệu,...

### ***b. Kế toán các nghiệp vụ chủ yếu làm tăng giảm nguồn vốn kinh doanh***

Các trường hợp làm tăng nguồn vốn kinh doanh xảy ra khi ngân sách cấp, cấp trên cấp, các chủ sở hữu góp vốn, do được biếu tặng, nhận viện trợ; bổ sung nguồn vốn kinh doanh từ lợi nhuận, từ nguồn vốn xây



dựng cơ bản (do việc xây dựng, mua sắm TSCĐ đã hoàn thành và đưa vào sử dụng); chuyển từ các quỹ hay tăng nguồn vốn kinh doanh do đánh giá lại giá trị của tài sản tăng,... kế toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh tương ứng với ghi tăng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, giảm nguồn vốn XDCB, các quỹ hoặc ghi tăng giá trị tài sản đánh giá lại...

Các trường hợp làm giảm nguồn vốn kinh doanh xảy ra khi Nhà nước hoặc cấp trên, các chủ sở hữu rút vốn; xử lý lỗ do làm ăn thua lỗ bằng nguồn vốn kinh doanh theo quyết định của cấp có thẩm quyền; do đánh giá lại giá trị của tài sản giảm;... kế toán ghi giảm nguồn vốn kinh doanh tương ứng với ghi giảm tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, giảm trừ số bị lỗ, giảm giá trị của tài sản...

o *Kế toán các trường hợp tăng nguồn vốn kinh doanh*

- *Đối với các doanh nghiệp nhà nước*: Việc tăng vốn kinh doanh của các doanh nghiệp nhà nước thường xảy ra khi doanh nghiệp được Nhà nước hay cấp trên cấp vốn, được chuyển từ quỹ đầu tư phát triển để bổ sung vào vốn, được các tổ chức hay cá nhân biếu tặng hay viện trợ không hoàn lại bằng tài sản hay bằng tiền, hoặc do đánh giá lại tài sản của doanh nghiệp,...

+ Khi nhận được vốn do Nhà nước hoặc cấp trên cấp, tùy theo hình thức cấp vốn bằng tiền hay bằng tài sản, kế toán ghi nhận tăng nguồn vốn kinh doanh tương ứng với số tiền hoặc giá trị tài sản tăng lên:

Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng (TK 111, 112): Nếu nhận bằng tiền

Nợ TK Nguyên vật liệu, TSCĐ (TK 152, 156, 211): Nếu nhận tài sản

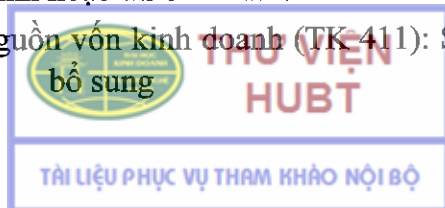
Có TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu (TK 411): Số vốn được cấp

+ Khi bổ sung nguồn vốn kinh doanh từ quỹ đầu tư phát triển hoặc chuyển từ nguồn vốn đầu tư XDCB sang khi được phép của cơ quan có thẩm quyền, kế toán ghi:

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414): Nếu chuyển từ Quỹ đầu tư phát triển sang vốn KD

Nợ TK Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản (TK 441): Giá trị công trình hoặc TSCĐ mua sắm hoàn thành đưa vào sử dụng

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411): Số vốn tăng do được bổ sung



+ Trường hợp có chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản khi được phép của cơ quan có thẩm quyền được bổ sung vào nguồn vốn kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412)

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

+ Trường hợp nhận được các khoản biếu, tặng, tài trợ không hoàn lại, sau khi thực hiện nghĩa vụ thuế với Nhà nước, nếu phần còn lại được phép ghi tăng nguồn vốn kinh doanh, doanh nghiệp phải phản ánh các nghiệp vụ làm tăng tiền, tài sản,... như một khoản thu nhập bất thường rồi kết chuyển vào nguồn vốn kinh doanh từ lợi nhuận chưa phân phối, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421): Giá trị tài sản

Có TK Vốn khác (TK 4118): được tính vào vốn KD

- *Đối với công ty cổ phần*: Công ty cổ phần tăng vốn thường xuất hiện khi phát hành cổ phiếu lần đầu, phát hành bổ sung hay chi trả cổ tức bằng cổ phiếu để tăng vốn,... Ngoài ra, vốn của các công ty cổ phần cũng có thể tăng do chuyển từ các quỹ của doanh nghiệp sang hay do đánh giá lại tài sản...

Khi phát hành cổ phiếu với giá phát hành cao hơn mệnh giá, kế toán ngoài việc phản ánh tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu theo mệnh giá của cổ phiếu, cần ghi nhận số thặng dư vốn cổ phần nếu có khoản chênh lệch giữa giá phát hành với mệnh giá cổ phiếu, đồng thời tăng giá trị tiền hoặc tài sản tương ứng với hình thức góp vốn của chủ sở hữu. Cụ thể là:

+ Trường hợp phát hành cổ phiếu ngang giá (giá phát hành cổ phiếu bằng mệnh giá), kế toán ghi:

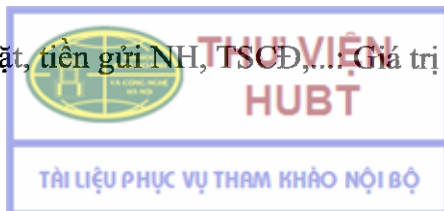
Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Nếu nhận bằng tiền

Nợ TK TSCĐHH, TSCĐVH (TK 211, 213): Nếu nhận bằng tài sản

Có TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu (TK 4111): Mệnh giá của cổ phiếu

+ Trường hợp doanh nghiệp phát hành cổ phiếu cao hơn mệnh giá, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi NH, TSCĐ,...: Giá trị phát hành



Có TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu (TK 4111): Mệnh giá của cổ phiếu

Có TK Thặng dư vốn cổ phần (TK 4112): Số chênh lệch lớn hơn

+ Trường hợp tăng vốn do tái phát hành cổ phiếu quỹ, khi phát hành cổ phiếu quỹ thu được tiền, kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Giá tái phát hành

Có/Nợ TK Thặng dư vốn cổ phần (TK 4112): CL giữa giá tái phát hành lớn hơn/nhỏ hơn giá ghi sổ của cổ phiếu quỹ

Có TK Cổ phiếu quỹ (TK 419): Giá ghi sổ thực tế của cổ phiếu quỹ

+ Trường hợp bổ sung vốn góp thông qua việc trả cổ tức bằng cổ phiếu cho các cổ đông, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421): Giá thị trường của cổ phiếu

Có/Nợ TK Thặng dư vốn cổ phần (TK 4112): CL giữa giá thị trường và mệnh giá của cổ phiếu

Có TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu (TK 4111): Mệnh giá của cổ phiếu

+ Các trường hợp tăng vốn khác như bổ sung vốn từ các quỹ, từ chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản,... hạch toán tương tự như đối với các doanh nghiệp nhà nước nhưng theo quyết định của đại hội cổ đông hoặc hội đồng quản trị.

- *Đối với các doanh nghiệp liên doanh*: Vốn của doanh nghiệp liên doanh được hình thành từ các bên tham gia liên doanh góp vốn. Khi nhận vốn góp của các bên tham gia liên doanh, tùy theo nhận góp vốn bằng tiền hay bằng tài sản, kế toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh tương ứng với số tiền hay giá trị tài sản tăng lên:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH, TSCĐ (TK 111, 112, 211): Giá trị TS góp

Có TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu (TK 4111): Giá trị vốn góp

Trong quá trình hoạt động, vốn của doanh nghiệp liên doanh cũng có thể tăng lên từ các nguồn tương tự như đối với doanh nghiệp nhà nước như: Bổ sung vốn từ các quỹ, do đánh giá lại tài sản,...

○ *Kế toán các nghiệp vụ làm giảm nguồn vốn kinh doanh*

- *Đối với các doanh nghiệp nhà nước*: Các trường hợp vốn kinh doanh của doanh nghiệp nhà nước giảm là do nguyên nhân từ việc Nhà nước hay cơ quan chủ quản quyết định rút bớt số vốn đã cấp, do đánh giá lại tài sản bị giảm giá và được tính giảm vốn. Ngoài ra, trong một số trường hợp doanh nghiệp kinh doanh bị thua lỗ và được cơ quan có thẩm quyền cho phép giảm trừ vào vốn kinh doanh,...

+ Khi Nhà nước hoặc cấp trên cấp có quyết định thu hồi vốn, tùy theo hình thức hoàn trả vốn bằng tiền hay bằng tài sản, kế toán ghi nhận giảm nguồn vốn kinh doanh tương ứng với số tiền hoặc giá trị tài sản giảm đi:

Nợ TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu (TK 411): Số vốn hoàn trả

Có TK TSCĐ (TK 211): Nếu hoàn trả bằng tài sản

Có TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng (TK 111, 112): Nếu hoàn trả bằng tiền

+ Trường hợp có chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản khi được phép của cơ quan có thẩm quyền được giảm vào nguồn vốn kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

Có TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản (TK 412)

+ Trường hợp cuối năm doanh nghiệp kinh doanh bị thua lỗ và được cấp có thẩm quyền cho phép giảm trừ vào vốn kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

Có TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421)

- *Đối với công ty cổ phần*: Vốn kinh doanh của công ty cổ phần bị giảm thường xuất phát từ các nguyên nhân: Hoàn trả vốn cho cổ đông tham gia góp vốn, mua lại cổ phiếu của chính công ty để hủy bớt số cổ phần, hay các trường hợp do đánh giá lại tài sản bị giảm giá trị, do kinh doanh thua lỗ,...

+ Trường hợp hoàn trả vốn góp cho các thành viên góp vốn, tùy theo trả bằng tiền hay bằng tài sản, kế toán ghi:

Nợ TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411): Số vốn KD hoàn trả



Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Nếu hoàn trả bằng tiền

Có TK Nguyên vật liệu, TSCĐ,...: Nếu hoàn trả bằng tài sản

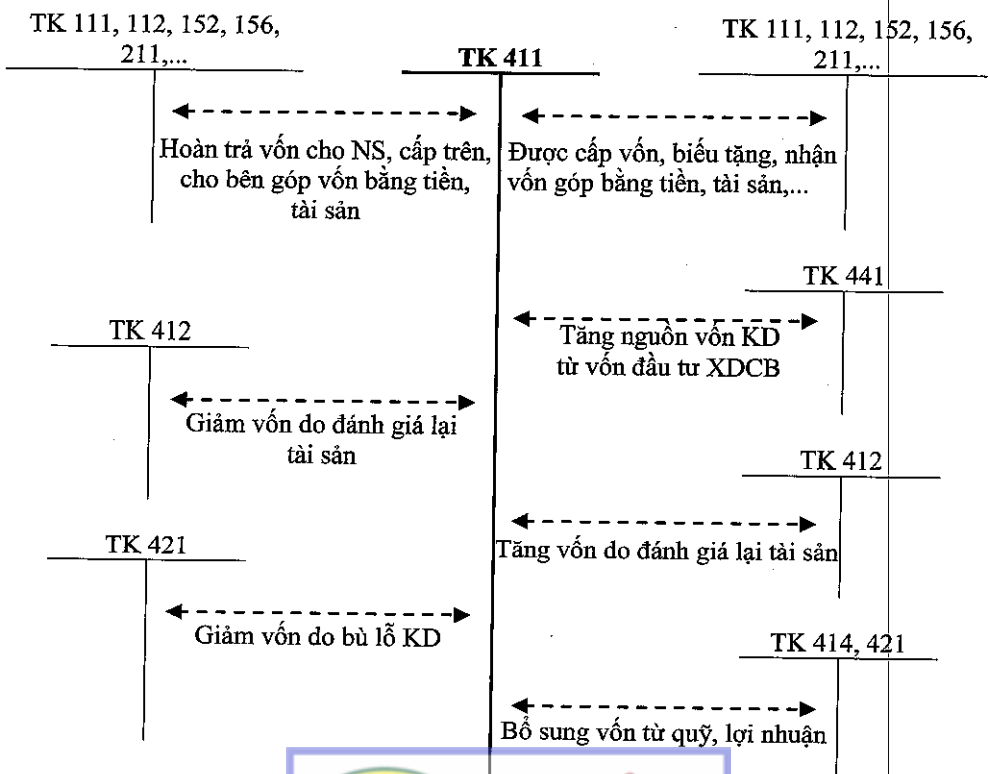
+ Khi công ty cổ phần mua lại cổ phiếu để huỷ bỏ ngay, kế toán sẽ ghi giảm vốn đầu tư của chủ sở hữu theo mệnh giá tương ứng với ghi giảm số tiền trả ra tương ứng. Nếu trường hợp giá thực tế mua lại lớn hơn hay thấp hơn mệnh giá của cổ phiếu thì phần chênh lệch được ghi nhận vào thặng dư vốn cổ phần:

Nợ TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu (TK 411): Giá trị theo mệnh giá

Nợ/Có TK Thặng dư vốn cổ phần (TK 412): Số chênh lệch

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Số tiền trả ra theo giá mua

Tóm lại: Quá trình kế toán các nghiệp vụ cơ bản làm tăng, giảm nguồn vốn kinh doanh có thể khái quát theo sơ đồ 8.1 theo hệ thống tài khoản hiện hành đang áp dụng tại Việt Nam:



Sơ đồ 8.1: Kế toán tăng, giảm vốn kinh doanh



Trong sơ đồ, các tài khoản sử dụng là:

- TK 111- Tiền mặt
- TK 112- Tiền gửi ngân hàng
- TK 152- Nguyên liệu, vật liệu
- TK 156- Hàng hóa
- TK 211- TSCĐ
- TK 411- Nguồn vốn kinh doanh
- TK 412- CL đánh giá lại tài sản
- TK 414- Quỹ đầu tư phát triển
- TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối
- TK 441- Nguồn vốn đầu tư XDCB

Trường hợp kế toán phát hành cổ phiếu có khả năng chuyển đổi sẽ được nghiên cứu ở môn học khác.

### 8.3. KẾ TOÁN CỔ PHIẾU QUỸ

Cổ phiếu quỹ là các cổ phiếu được mua lại bởi chính công ty phát hành, nhưng không phải với mục đích huỷ bỏ đi mà sẽ được tái phát hành trở lại trong khoảng thời gian theo quy định của pháp luật về chứng khoán. Các cổ phiếu do công ty nắm giữ không được nhận cổ tức, không có quyền bầu cử hay tham gia chia phần tài sản khi công ty giải thể. Khi chia cổ tức cho các cổ phần, các cổ phiếu quỹ đang do công ty nắm giữ được coi là cổ phiếu chưa bán.

#### 8.3.1. Yêu cầu kế toán và lập báo cáo tài chính đối với cổ phiếu quỹ

Trong quá trình hạch toán và lập báo cáo tài chính đối với cổ phiếu quỹ, cần đáp ứng những yêu cầu sau đây:

- Giá trị cổ phiếu quỹ được phản ánh trên sổ sách kế toán theo giá thực tế mua lại bao gồm giá mua lại và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua lại cổ phiếu, như chi phí giao dịch, thông tin...

- Cuối kỳ kế toán, khi lập báo cáo tài chính, giá trị thực tế của cổ phiếu quỹ được ghi giảm nguồn vốn kinh doanh trên “Bảng cân đối kế toán” bằng cách ghi số âm.

- Tài khoản dùng để phản ánh cổ phiếu quỹ không bao gồm trị giá các cổ phiếu của những công ty khác mà công ty mua với mục đích nắm giữ đầu tư.

- Trường hợp công ty mua lại cổ phiếu do chính công ty phát hành nhằm mục đích thu hồi cổ phiếu để huỷ bỏ thì giá trị những cổ phiếu đó không được phản ánh vào tài khoản cổ phiếu quỹ mà ghi giảm trực tiếp vào vốn đầu tư của chủ sở hữu và thặng dư vốn cổ phần.



- Trị giá của cổ phiếu quỹ khi tái phát hành, hoặc khi sử dụng tính toán trả cổ tức, trả thưởng... được tính theo phương pháp bình quân gia quyền.

### **8.3.2. Chứng từ và tài khoản sử dụng trong kế toán cổ phiếu quỹ.**

#### **a. Chứng từ sử dụng**

Đề ghi nhận và phản ánh các nghiệp vụ mua vào, tái phát hành đối với cổ phiếu quỹ, tùy theo hình thức thanh toán khi mua và khi tái phát hành kế toán sử dụng các chứng từ như: Phiếu chi, phiếu thu, giấy báo nợ, giấy báo có, các bảng kê chứng từ mua, bán cổ phiếu,...

#### **b. Tài khoản sử dụng**

Đề ghi nhận trị giá cổ phiếu quỹ khi mua vào và khi phát hành trở lại, kế toán sử dụng một tài khoản được gọi là tài khoản “Cổ phiếu quỹ”. Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của số cổ phiếu do các công ty cổ phần mua lại trong số cổ phiếu do công ty đó phát hành ra công chúng với mục đích sau đó sẽ phát hành trở lại. Tài khoản “Cổ phiếu quỹ”- TK 419 có kết cấu như sau:..

- *Bên Nợ*: Phản ánh trị giá thực tế cổ phiếu quỹ mua vào

- *Bên Có*: Phản ánh trị giá thực tế cổ phiếu quỹ tái phát hành, chia cổ tức hoặc huỷ bỏ

- *Số dư Bên Nợ*: Phản ánh trị giá cổ phiếu quỹ công ty hiện đang nắm giữ.

### **8.3.3. Kế toán các nghiệp vụ về cổ phiếu quỹ**

- Khi công ty mua lại cổ phiếu của mình với mục đích tái phát hành, kế toán ghi nhận cổ phiếu quỹ tăng lên theo giá mua thực tế (giá mua lại trả cho người bán + các chi phí có liên quan), đồng thời ghi giảm số tiền hoặc giá trị tài sản sử dụng để thanh toán.

+ Sau khi đã hoàn tất các thủ tục mua lại số cổ phiếu theo luật định, thanh toán tiền cho người bán theo giá thoả thuận và nhận cổ phiếu về, kế toán ghi theo giá mua:

Nợ TK Cổ phiếu quỹ (TK 419): Giá mua lại cổ phiếu quỹ

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112):





+ Trong quá trình mua lại cổ phiếu, có thể phát sinh các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua lại cổ phiếu, kế toán ghi nhận các khoản chi phí đó vào giá gốc của cổ phiếu quỹ:

Nợ TK Cổ phiếu quỹ (TK 419): Chi phí phát sinh

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

- Khi doanh nghiệp tái phát hành các cổ phiếu quỹ: Trường hợp tái phát hành cổ phiếu quỹ có khoản chênh lệch giữa giá tái phát hành với giá mua thực tế được coi như khoản thặng dư vốn cổ phần tương tự như phát hành cổ phiếu lần đầu và khoản chênh lệch đó phải ghi tăng hoặc giảm nguồn vốn kinh doanh thông qua tài khoản “Thặng dư vốn cổ phần”. Cụ thể là:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112): Giá thực tế tái phát hành

Có TK Cổ phiếu quỹ (TK 419): Giá thực tế khi mua lại cổ phiếu

Có/Nợ TK Thặng dư vốn cổ phần (TK 412): Số chênh lệch giữa giá tái phát hành cao hơn/thấp hơn giá thực tế mua lại

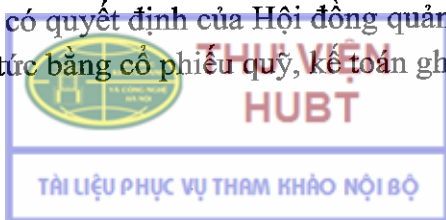
- Trường hợp doanh nghiệp không tái phát hành mà quyết định hủy bỏ số cổ phiếu quỹ. Căn cứ vào quyết định của Hội đồng quản trị kế toán ghi:

Nợ TK Vốn đầu tư của chủ sở hữu (TK 411): Mệnh giá số cổ phiếu hủy bỏ

Nợ TK Thặng dư vốn cổ phần (TK 412): Số chênh lệch giữa giá thực tế mua lại lớn hơn mệnh giá cổ phiếu bị hủy

Có TK Cổ phiếu quỹ (TK 419): Giá thực tế khi mua lại cổ phiếu

- Trường hợp sử dụng cổ phiếu quỹ để chia cổ tức: Trong trường hợp này cũng coi như tái phát hành, nhưng không bán ra công chúng mà chia cho các cổ đông hiện hữu. Số chênh lệch giữa giá tái phát hành (chia cho cổ đông) với giá thực tế khi mua cũng được ghi nhận như khoản thặng dư vốn cổ phần. Khi có quyết định của Hội đồng quản trị (thông qua Đại hội cổ đông) chia cổ tức bằng cổ phiếu quỹ, kế toán ghi:



Nợ TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421):

hoặc Nợ TK Phải trả, phải nộp khác (TK 3388): Giá tái phát hành cổ phiếu quỹ

Có TK Cổ phiếu quỹ (TK 419): Giá thực tế khi mua lại cổ phiếu

Có/Nợ TK Thặng dư vốn cổ phần (TK 4112): Số chênh lệch giữa giá tái phát hành (chia cổ tức) cao hơn/thấp hơn giá thực tế khi mua lại cổ phiếu

#### 8.4. KẾ TOÁN NGUỒN VỐN ĐẦU TƯ XÂY DỰNG CƠ BẢN

Trong các doanh nghiệp, nguồn vốn đầu tư XDCB có thể được hình thành từ các nguồn khác nhau như: Ngân sách nhà nước hoặc cấp trên cấp, do các bên tham gia liên doanh hay cổ đông góp vốn, từ các quỹ của doanh nghiệp chuyên sang,... để sử dụng vào mục đích đầu tư XDCB và mua sắm tài sản cố định. Sau quá trình xây dựng, mua sắm hoàn thành, tài sản đưa vào sử dụng thì phần nguồn vốn đầu tư XDCB sử dụng để hình thành nên tài sản đó cũng được chuyển thành nguồn vốn kinh doanh. Để quản lý chặt chẽ quá trình hình thành theo từng nguồn cụ thể và giám đốc quá trình sử dụng nguồn vốn này đảm bảo đúng mục đích, tiết kiệm và hiệu quả trên cơ sở tuân thủ pháp luật và các quy định pháp lý trong XDCB thì cần phải theo dõi riêng nguồn vốn này.

##### *a. Chứng từ và tài khoản sử dụng*

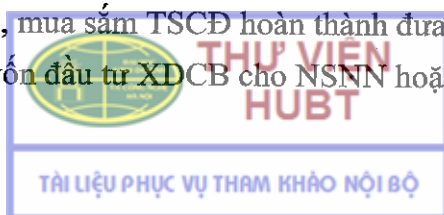
• *Chứng từ sử dụng*: Tùy theo nguồn hình thành và nội dung sử dụng nguồn vốn đầu tư XDCB mà kế toán sử dụng các chứng từ cụ thể như: Phiếu thu, biên bản góp vốn; giấy báo nợ, báo có của ngân hàng; biên bản nghiệm thu XDCB, mua sắm TSCĐ và các chứng từ thanh toán,...

• *Tài khoản sử dụng*: Để theo dõi nguồn vốn này, kế toán sử dụng tài khoản riêng như trong hệ thống tài khoản hiện hành áp dụng cho doanh nghiệp Việt Nam là tài khoản “Nguồn vốn đầu tư XDCB - TK 441”. Tài khoản có nội dung và kết cấu như sau:

- *Bên Nợ*: Phản ánh số vốn đầu tư XDCB giảm do các trường hợp

+ Xây dựng mới, mua sắm TSCĐ hoàn thành đưa vào sử dụng

+ Chuyển, nộp vốn đầu tư XDCB cho NSNN hoặc về cấp trên



- *Bên Có*: Phản ánh số vốn đầu tư XDCB tăng do các trường hợp:

+ NSNN hoặc cấp trên cấp

+ Bổ sung nguồn vốn đầu tư XDCB từ kết quả kinh doanh hoặc từ quỹ khác của doanh nghiệp

- *Số dư có*: Phản ánh số nguồn vốn đầu tư XDCB hiện có của doanh nghiệp chưa sử dụng hoặc đang sử dụng nhưng công tác xây dựng, mua sắm chưa hoàn thành và chưa được duyệt quyết toán.

### ***b. Kế toán các nghiệp vụ tăng, giảm nguồn vốn đầu tư XDCB***

#### *o Kế toán các trường hợp tăng vốn đầu tư XDCB*

- Trường hợp ngân sách nhà nước cấp vốn hoặc cấp trên cấp vốn đầu tư XDCB cho doanh nghiệp nhà nước, căn cứ vào thông báo cấp vốn và hình thức chuyển tiền kế toán sẽ ghi:

Nợ TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng,... (TK 111, 112,...)

Có TK Nguồn vốn đầu tư XDCB (TK 441)

- Trường hợp doanh nghiệp trích từ lợi nhuận hay chuyển từ quỹ đầu tư phát triển sang để bổ sung nguồn vốn đầu tư XDCB, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421): Nếu trích từ lợi nhuận

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414): Nếu chuyển từ quỹ ĐTPT sang

Có TK Nguồn vốn đầu tư XDCB (TK 441): Số quỹ được bổ sung thêm

- Trường hợp doanh nghiệp nhận được khoản viện trợ không hoàn lại để bổ sung nguồn vốn đầu tư XDCB, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421)

Có TK Nguồn vốn đầu tư XDCB (TK 441)

#### *o Kế toán các trường hợp giảm vốn đầu tư XDCB*

- Trường hợp sử dụng nguồn vốn XDCB để xây dựng, mua sắm TSCĐ thì căn cứ vào kế hoạch xây dựng, mua sắm và dự toán đã được duyệt, doanh nghiệp tiến hành quá trình xây dựng, mua sắm theo đúng các thủ tục quy định của Nhà nước. Tới khi công trình xây dựng hoặc việc mua sắm tài sản hoàn thành, bàn giao đưa vào sử dụng và quyết toán

được duyệt, ngoài việc ghi nhận giá trị tài sản tăng lên, kế toán thực hiện kết chuyển nguồn vốn đầu tư XDCB sang nguồn vốn kinh doanh, ghi:

Nợ TK Nguồn vốn đầu tư XDCB (TK 441)

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

- Trường hợp hoàn trả vốn đầu tư XDCB cho ngân sách nhà nước hoặc nộp lên cấp trên, sau khi thực hiện các thủ tục chuyển tiền, kế toán ghi:

Nợ TK Nguồn vốn đầu tư XDCB (TK 441)

Có TK Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng,... (TK 111, 112,...)

Trong thời gian chưa sử dụng đến hoặc đang trong quá trình xây dựng, mua sắm tài sản chưa hoàn thành, số dư của nguồn vốn này thể hiện trên dư có của tài khoản “Nguồn vốn XDCB” là một thành phần trong vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

## **8.5. KẾ TOÁN LỢI NHUẬN CHƯA PHÂN PHỐI**

### **8.5.1. Nội dung phân phối lợi nhuận**

Phân phối lợi nhuận thực chất là việc phân chia số tiền lãi sau thuế để thoả mãn nhu cầu lợi ích của chính doanh nghiệp và các bên liên quan. Theo cơ chế tài chính hiện hành áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam, lợi nhuận của doanh nghiệp sau khi bù đắp lỗ năm trước theo quy định của Luật Thuế thu nhập doanh nghiệp và nộp thuế thu nhập doanh nghiệp được phân phối cho các mục đích như sau:

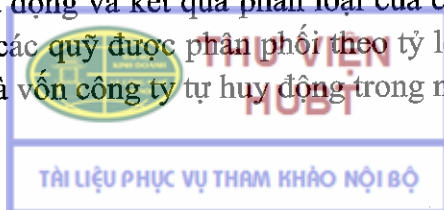
- Chia lãi cho các thành viên góp vốn liên doanh, liên kết theo quy định của hợp đồng, chia cổ tức cho các cổ đông;

- Bù đắp khoản lỗ của các năm trước đã hết thời hạn được trừ vào lợi nhuận trước thuế;

- Trích quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính;

- Trích quỹ khen thưởng và quỹ phúc lợi

- Ngoài các quỹ trên, đối với các doanh nghiệp nhà nước còn phải trích lập các quỹ đặc biệt từ lợi nhuận sau thuế theo quy định đối với công ty đặc thù. Trích lập quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty trên cơ sở hiệu quả hoạt động và kết quả phân loại của công ty nhà nước. Số còn lại sau khi lập các quỹ được phân phối theo tỷ lệ giữa vốn nhà nước đầu tư tại công ty và vốn công ty tự huy động trong năm...



Quá trình phân phối lợi nhuận tại doanh nghiệp thường được thực hiện theo hai bước:

*Bước 1: Tạm phân phối trong năm:* Hàng tháng (hàng quý) doanh nghiệp dựa vào việc tạm tính kết quả SXKD thực hiện trong kỳ và tỷ lệ phân phối theo chế độ tài chính quy định để tạm nộp thuế thu nhập cho ngân sách, tạm chia lãi cho các bên liên quan và trích lập các quỹ.

*Bước 2: Phân phối chính thức cuối năm:* Khi quyết toán năm được duyệt, doanh nghiệp xác định được chính xác số thuế phải nộp, số lãi được chia cho từng đối tượng và số tiền chính thức được trích lập cho các quỹ; đồng thời tiến hành điều chỉnh trên cơ sở số tiền đã tạm phân phối cho các đối tượng trong năm.

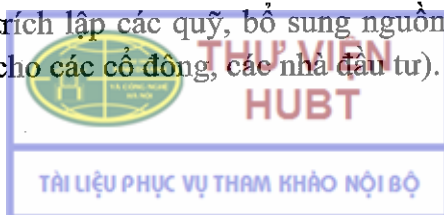
### **8.5.2. Chứng từ và tài khoản sử dụng trong kế toán phân phối lợi nhuận**

#### *a. Chứng từ sử dụng*

Như đã nói ở trên, quá trình phân phối lợi nhuận của doanh nghiệp được tiến hành theo hai bước: Phân phối tạm trong năm và phân phối chính thức cuối năm. Căn cứ để phân phối lợi nhuận là chế độ tài chính của Nhà nước, các văn bản hướng dẫn của cấp chủ quản, điều lệ của doanh nghiệp và quyết định của Hội đồng quản trị, đại hội cổ đông,... Khi tạm trích, tạm chia hàng tháng (hàng quý) kế toán sử dụng chứng từ là các “Bảng tạm trích quỹ” và “Bảng tạm chia lãi cho các bên liên doanh, chia lãi cho cổ đông”. Cuối năm, khi quyết toán được duyệt thì căn cứ vào “Báo cáo quyết toán năm” và các bảng tính trích lập quỹ, bảng phân chia lãi hoặc cổ tức...

#### *b. Tài khoản sử dụng*

Việc phản ánh quá trình phân chia lợi nhuận hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp phải đảm bảo rõ ràng, rành mạch và theo đúng chế độ chính sách tài chính hiện hành. Để đáp ứng yêu cầu quản lý tài chính doanh nghiệp một cách chặt chẽ, cần phải hạch toán chi tiết kết quả hoạt động kinh doanh của từng năm tài chính riêng, đồng thời phải theo dõi chi tiết theo từng nội dung phân chia lợi nhuận của doanh nghiệp theo đúng đối tượng (trích lập các quỹ, bổ sung nguồn vốn kinh doanh, chia cổ tức, lợi nhuận cho các cổ đông, các nhà đầu tư).



Để phản ánh số lợi nhuận và quá trình phân phối lợi nhuận của doanh nghiệp, kế toán sử dụng tài khoản “*Lợi nhuận chưa phân phối*”. Tài khoản này phản ánh kết quả kinh doanh (lãi, lỗ) sau thuế thu nhập doanh nghiệp, quá trình phân chia lợi nhuận hoặc xử lý số bị lỗ của doanh nghiệp. Trên tài khoản này chỉ phản ánh số lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp hoặc số bị lỗ của hoạt động kinh doanh. Theo chế độ kế toán hiện hành của Việt Nam, tài khoản “*Lợi nhuận chưa phân phối*”- TK 421, có kết cấu và nội dung phản ánh như sau:

- **Bên Nợ:** Phản ánh các khoản bao gồm:

- + Số tiền lỗ về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp
- + Số trích lập các quỹ của doanh nghiệp
- + Số tiền chia cổ tức, lợi nhuận cho các cổ đông, cho các nhà đầu tư, các bên tham gia liên doanh
- + Số lợi nhuận được dùng để bổ sung nguồn vốn kinh doanh
- + Số lợi nhuận nộp lợi nhuận cấp trên

- **Bên Có:** Phản ánh các khoản:

- + Số lợi nhuận thực tế hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ
- + Số lợi nhuận do cấp dưới nộp lên
- + Số tiền lỗ được cấp trên cấp bù
- + Số tiền xử lý các khoản lỗ về hoạt động kinh doanh

- **Số dư:**

- + Nếu dư có: Phản ánh số lãi (số lợi nhuận) chưa phân phối
- + Nếu dư nợ: Phản ánh số lỗ chưa được xử lý

Tài khoản “*Lợi nhuận chưa phân phối*”- TK 421 được chi tiết thành hai tài khoản cấp 2:

- **Tài khoản “*Lợi nhuận chưa phân phối năm trước*” (TK 4211):** Tài khoản này phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh, tình hình phân chia lợi nhuận hoặc xử lý số lỗ của các năm trước. Ngoài ra, tài khoản này còn phản ánh số điều chỉnh tăng hoặc giảm số dư đầu năm khi áp dụng hồi tố do thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của năm trước được phát hiện ở năm hiện hành.

- Tài khoản “Lợi nhuận chưa phân phối năm nay” (TK 4212): Tài khoản này phản ánh kết quả kinh doanh, tình hình phân chia lợi nhuận và xử lý lỗ của năm kế toán hiện hành.

### **8.5.3. Kế toán lợi nhuận chưa phân phối và quá trình phân phối lợi nhuận**

Đầu năm tài chính, để phân biệt kết quả kinh doanh của năm trước với năm mới, kế toán kết chuyển số lợi nhuận chưa phân phối từ tài khoản lợi nhuận chưa phân phối năm nay sang tài khoản lợi nhuận chưa phân phối năm trước. Số lỗ của năm trước được xử lý trừ vào lợi nhuận chịu thuế của năm sau theo quy định của luật pháp và chế độ tài chính áp dụng cho từng thời kỳ.

- Trong năm tài chính, khi tạm phân phối lợi nhuận, kế toán ghi giảm lợi nhuận chưa phân phối của năm nay để lập các quỹ, chuyển sang bổ sung nguồn vốn kinh doanh hoặc tạm chia cổ tức cho cổ đông. Cụ thể là:

+ Khi doanh nghiệp quyết định tạm chi trả cổ tức, lợi nhuận được chia cho nhà đầu tư, các bên góp vốn, cho các cổ đông. Căn cứ vào quyết định hoặc thông báo tạm chia cổ tức, lợi nhuận để tính số tiền chia cho các bên liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận năm nay (TK 4212):

Có TK Tiền mặt, tiền gửi NH (TK 111, 112):

Nếu chưa trả ngay tiền cổ tức, lợi nhuận cho các cổ đông, các bên góp vốn, kế toán sẽ hạch toán số tạm chia này sang theo dõi trên tài khoản “Các khoản phải trả, phải nộp khác” (TK 3388) để thực hiện chi trả sau này.

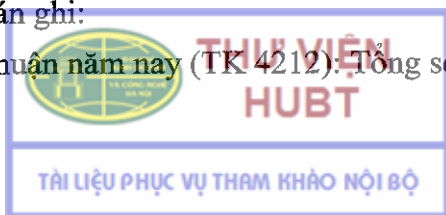
+ Khi tạm trích quỹ đầu tư phát triển từ kết quả hoạt động kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận năm nay (TK 4212)

Có TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414)

+ Khi tạm trích quỹ khen thưởng, phúc lợi, quỹ thưởng cho ban điều hành công ty và các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, từ kết quả hoạt động kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận năm nay (TK 4212). Tổng số tiền tạm trích





Có TK Quỹ khen thưởng (TK 3531): Số tiền tạm trích quỹ khen thưởng

Có TK Quỹ phúc lợi (TK 3532): Số tiền tạm trích quỹ phúc lợi

Có TK Quỹ thưởng ban QLDH công ty (TK 3534): Số tiền tạm trích thưởng ban điều hành công ty

Có TK Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu (TK 418): Số tạm trích quỹ khác

- Cuối kỳ, xác định kết quả kinh doanh, lãi (lỗ) từ kết quả hoạt động kinh doanh được kết chuyển từ tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh” sang tài khoản “Lợi nhuận chưa phân phối năm nay”.

+ Trường hợp có lãi, kế toán ghi:

Nợ TK Xác định kết quả kinh doanh (TK 911)

Có TK Lợi nhuận năm nay (TK 4212)

+ Trường hợp bị lỗ, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận năm nay (TK 4212)

Có TK Xác định kết quả kinh doanh (TK 911)

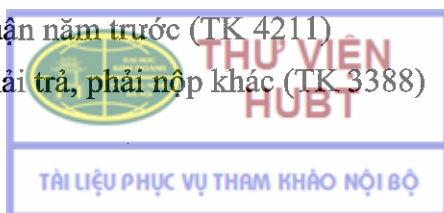
Trong trường hợp nhận được lợi nhuận từ cấp dưới nộp lên, kế toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh, tăng tiền hoặc tăng khoản phải thu nội bộ (nếu chưa nhận được tiền).

- Việc phân phối lợi nhuận chính thức xảy ra khi quyết toán năm được phê duyệt. Việc phê duyệt quyết toán thường xảy ra vào những ngày đầu năm mới, nên số lợi nhuận của năm cũ phản ánh trên tài khoản “Lợi nhuận năm nay” lại được chuyển sang theo dõi trên tài khoản “Lợi nhuận năm trước”. Trên cơ sở số lãi (lỗ) được duyệt, căn cứ vào chế độ tài chính, kế toán sẽ tính toán và điều chỉnh lại lợi nhuận đã phân phối trong năm.

+ Khi có quyết định hoặc thông báo xác định cổ tức và lợi nhuận còn phải trả cho các nhà đầu tư, các bên góp vốn, cho các cổ đông, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận năm trước (TK 4211)

Có TK Phải trả, phải nộp khác (TK 3388)





+ Kế toán tính và xác định số tiền các quỹ được trích thêm, ghi:

Nợ TK Lợi nhuận năm trước (TK 4211): Số tiền trích bổ sung

Có TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414): Số trích thêm quỹ  
ĐTPT

Có TK Quỹ khen thưởng, phúc lợi (TK 353): Số trích thêm quỹ  
KT, PL

Có TK Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu (TK 418): Trích  
thêm quỹ khác

.....

+ Phần bổ sung nguồn vốn kinh doanh từ lợi nhuận hoạt động kinh doanh (phần lợi nhuận để lại của doanh nghiệp), kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421)

Có TK Nguồn vốn kinh doanh (TK 411)

Ngoài số được trích để bổ sung vào nguồn vốn kinh doanh, số dư của tài khoản lợi nhuận chưa phân phối cũng được xem như một thành phần trong vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

## 8.6. KẾ TOÁN CÁC QUỸ DOANH NGHIỆP

Trong doanh nghiệp có nhiều loại quỹ khác nhau như: Quỹ đầu tư phát triển, quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp, quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi, quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty, các quỹ dự phòng,... Tuy nhiên, theo chế độ quản lý tài chính và chế độ kế toán hiện hành của Việt Nam cũng như căn cứ vào tính chất hình thành và đặc điểm sử dụng các quỹ, nên có những quỹ mang tính chất như những khoản nợ phải trả, có những quỹ được xem như thành phần của vốn chủ sở hữu. Với những quỹ mang tính chất như là các khoản nợ phải trả (quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi; quỹ phát triển khoa học, công nghệ...) đã được đề cập trong chương “Kế toán các khoản nợ phải trả”. Trong chương này chỉ trình bày quá trình kế toán đối với những quỹ được xem như những thành phần trong vốn chủ sở hữu và được hình thành từ kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như: Quỹ đầu tư phát triển, quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp, các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu.

### 8.6.1. Kế toán quỹ đầu tư phát triển

Quỹ đầu tư phát triển là một loại quỹ của doanh nghiệp được trích lập từ lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp và được sử dụng vào việc mở rộng và phát triển sản xuất kinh doanh hoặc đầu tư chiều sâu, cải tiến công nghệ, nghiên cứu khoa học hay đào tạo nâng cao trình độ của người lao động trong doanh nghiệp.

Việc trích lập và sử dụng quỹ đầu tư phát triển phải theo đúng chế độ quản lý tài chính quy định đối với từng loại doanh nghiệp như doanh nghiệp nhà nước, doanh nghiệp cổ phần, doanh nghiệp liên doanh, doanh nghiệp tư nhân. Trong quá trình hoạt động, số dư của quỹ đầu tư phát triển chưa sử dụng đến sẽ được tính như một thành phần trong vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

#### ***a. Chứng từ và tài khoản sử dụng trong kế toán quỹ đầu tư phát triển***

##### ***• Chứng từ kế toán sử dụng***

Để phản ánh quá trình hình thành quỹ này thông qua việc tạm trích trong năm và trích cuối năm của doanh nghiệp hoặc do các đơn vị cấp trên, cấp dưới chuyển đến kế toán sử dụng các chứng từ như: Kế hoạch tạm trích các quỹ, thông báo duyệt quyết toán, giấy báo có của ngân hàng, phiếu thu,... Khi sử dụng quỹ cho các mục đích theo quy định, doanh nghiệp có thể chi bằng tiền mặt hoặc chuyển khoản cho đối tượng sử dụng, sẽ sử dụng các chứng từ như: Phiếu chi, giấy báo nợ của ngân hàng làm căn cứ để ghi sổ kế toán.

##### ***• Tài khoản kế toán sử dụng***

Để theo dõi quá trình hình thành và sử dụng quỹ đầu tư phát triển, kế toán sử dụng tài khoản "Quỹ đầu tư phát triển". Theo chế độ kế toán hiện hành của Việt Nam, tài khoản "*Quỹ đầu tư phát triển*" (TK 414) có nội dung và kết cấu như sau:

- ***Bên Nợ:*** Phản ánh tình hình chi tiêu, sử dụng quỹ đầu tư phát triển.
- ***Bên Có:*** Phản ánh quỹ đầu tư phát triển tăng do trích lập từ kết quả kinh doanh và từ các nguồn khác.
- ***Dư Có:*** Phản ánh số quỹ đầu tư phát triển hiện có của doanh nghiệp



## ***b. Kế toán quá trình hình thành và sử dụng quỹ đầu tư phát triển***

### ***o Kế toán trích lập và các nghiệp vụ làm tăng quỹ đầu tư phát triển***

Như đã đề cập trong phần kế toán phân phối lợi nhuận có liên quan đến việc trích lập quỹ đầu tư phát triển. Cũng như các quỹ khác, việc trích lập quỹ đầu tư phát triển cũng được thực hiện qua hai bước (tạm trích trong năm và trích chính thức cuối năm). Ngoài nguồn trích lập từ lợi nhuận, quỹ đầu tư phát triển của doanh nghiệp có thể được hình thành từ các nguồn khác như: Cơ quan chủ quản cấp trên cấp, được tài trợ của các tổ chức, cá nhân;...

- Trong năm, khi doanh nghiệp tạm trích lập quỹ đầu tư phát triển từ lợi nhuận, kế toán căn cứ vào bảng tính tạm trích ghi:

Nợ TK Lợi nhuận năm nay (TK 4212): Số tạm trích

Có TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414): Số tạm trích

- Cuối năm tài chính, sau khi quyết toán được duyệt sẽ xác định chính thức số quỹ đầu tư phát triển được trích để tính toán số trích thêm. Nhất là đối với doanh nghiệp nhà nước thì số lợi nhuận được chia theo vốn tự huy động được trích tối thiểu 30% vào quỹ đầu tư phát triển của công ty. Khi trích bổ sung từ lợi nhuận năm cũ đã được duyệt quyết toán, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận năm trước (TK 4211): Số trích thêm

Có TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414): Số trích thêm

- Trường hợp doanh nghiệp được đơn vị cấp trên cấp quỹ đầu tư phát triển hoặc nhận được tài trợ cho quỹ đầu tư phát triển, tùy theo hình thức chuyển tiền nhận được kế toán ghi:

Nợ TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

Có TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414)

### ***o Kế toán quá trình sử dụng quỹ đầu tư phát triển***

Quỹ đầu tư phát triển là một loại quỹ chuyên dùng trong doanh nghiệp, vì vậy doanh nghiệp chỉ được sử dụng quỹ này theo đúng tính chất của nó như: Đầu tư cho mở rộng và phát triển sản xuất kinh doanh hoặc đầu tư cho nghiên cứu cải tiến công nghệ, nâng cao chất lượng sản phẩm, nghiên cứu khoa học, đào tạo người lao động,... Tùy theo nội

dung sử dụng quỹ và hình thức chi tiền từ quỹ để ghi nhận giảm quỹ tương ứng với mỗi lần sử dụng. Cụ thể là:

- Khi sử dụng quỹ đầu tư phát triển để mua sắm TSCĐ hoặc đầu tư xây dựng cho việc mở rộng SXKD hay cải tiến công nghệ,..., sau khi quá trình xây dựng, mua sắm đã hoàn thành đưa vào sử dụng làm giảm quỹ đầu tư phát triển đồng thời tăng giá trị TSCĐ của doanh nghiệp. Kế toán ghi:

+ Ghi nhận TSCĐ tăng lên tương ứng với giá trị công trình xây dựng hay giá trị tài sản mua sắm hoàn thành:

Nợ TK TSCĐ (TK 211)

Có TK Xây dựng cơ bản dở dang (TK 241)

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

+ Đồng thời, kế toán tiến hành kết chuyển nguồn vốn từ quỹ đầu tư phát triển sang nguồn vốn kinh doanh số quỹ đã sử dụng để hình thành nên TSCĐ:

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414)

Có TK Nguồn vốn kinh doanh- Vốn khác (TK 4118)

- Khi sử dụng quỹ đầu tư phát triển để chi cho công tác nghiên cứu khoa học và đào tạo, căn cứ vào số thực tế chi ra thể hiện trên chứng từ, kế toán ghi:

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414)

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)

- Trường hợp doanh nghiệp dùng quỹ đầu tư phát triển để bổ sung cho vốn đầu tư xây dựng cơ bản để sử dụng cho mục đích đầu tư XD CB sau này, kế toán ghi nhận:

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414)

Có TK Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản (TK 441)

- Trường hợp doanh nghiệp phải trích một phần quỹ đầu tư phát triển nộp lên cấp trên, khi trích chuyển quỹ kế toán ghi:

Nợ TK Quỹ đầu tư phát triển (TK 414)

Có TK Tiền mặt, TGNH (TK 111, 112)



## 8.6.2. Kế toán quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp

Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp được hình thành từ lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp nhằm sử dụng làm nguồn hỗ trợ trong trường hợp doanh nghiệp, công ty TNHH một thành viên do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ theo quy định của pháp luật chuyển đổi, sắp xếp loại hình hoạt động.

\*. Nguồn thu của Quỹ có thể bao gồm các khoản, như:

- Thu từ cổ phần hóa; Thu từ các hình thức sắp xếp, chuyển đổi doanh nghiệp;
- Kinh phí hỗ trợ theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền;
- Lãi tiền gửi của Quỹ tại ngân hàng;
- Tiền phạt chậm nộp;
- Các khoản khác theo quy định của pháp luật.

\*. Nội dung chi Quỹ

- Hỗ trợ các doanh nghiệp thực hiện sắp xếp, chuyển đổi sở hữu, giải quyết chính sách đối với lao động dôi dư và xử lý các vấn đề tài chính theo quy định của pháp luật;
- Bổ sung vốn điều lệ cho các đơn vị theo quy định của pháp luật;
- Điều chuyển, đầu tư vào doanh nghiệp theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền;
- Các khoản chi khác theo quy định của pháp luật.

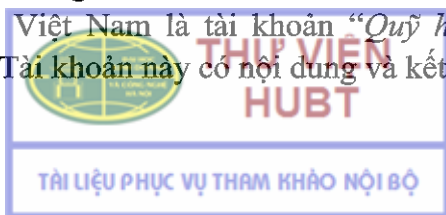
### a. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng

#### • Chứng từ sử dụng

Quá trình trích lập và sử dụng quỹ này kế toán sử dụng các chứng từ như: thông báo duyệt quyết toán, phiếu thu, phiếu chi, giấy báo có, giấy báo nợ,...

#### • Tài khoản sử dụng

Để theo dõi quá trình hình thành, tình hình trích lập và sử dụng quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp, kế toán sử dụng tài khoản riêng mà theo quy định trong hệ thống tài khoản kế toán hiện hành đang áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam là tài khoản “Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp”- TK 417. Tài khoản này có nội dung và kết cấu như sau:



**Bên Nợ:** Các khoản chi từ Quỹ theo quy định của pháp luật.

**Bên Có:** Các khoản thu của Quỹ

**Số dư bên Có:** Số dư Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp hiện có cuối kỳ.

**b. Kế toán quá trình trích lập và sử dụng quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp**

- Kế toán số thu về cổ phần hóa:

Nợ TK 1385- Phải thu về cổ phần hoá

Có TK 417- Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp.

- Kế toán phản ánh số thu của Quỹ theo quyết định của cấp có thẩm quyền, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 138

Có TK 417- Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp.

- Căn cứ vào báo cáo quyết toán các khoản chi thực hiện chính sách đối với người lao động tại doanh nghiệp cổ phần hoá và chi phí cổ phần hoá do doanh nghiệp cổ phần hóa lập, kế toán tại Công ty mẹ, Tập đoàn, Tổng Công ty Nhà nước phản ánh số thu từ chênh lệch thu, chi cổ phần hoá doanh nghiệp và phản ánh số đã chi trả cho người lao động, số chi phí cổ phần hoá, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Nợ TK 417- Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp.

Có TK 1385- Phải thu về cổ phần hoá.

- Khi điều chuyển Quỹ hoặc chi tiền từ Quỹ theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền, ghi:

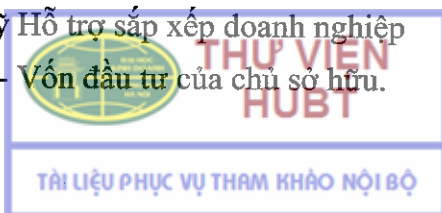
Nợ TK 417- Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp

Có các TK 111, 112.

- Khi có phê duyệt của Thủ tướng Chính phủ về việc bổ sung vốn điều lệ cho các Tập đoàn, tổng công ty Nhà nước, Công ty mẹ, kế toán ghi:

Nợ TK 417- Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp

Có TK 411- Vốn đầu tư của chủ sở hữu.



### 8.6.3. Kế toán các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

Các quỹ khác được hình thành từ lợi nhuận sau thuế TNDN và được quy định trong chính sách quản lý tài chính của Nhà nước cũng như chế độ kế toán xác định là thuộc nguồn vốn chủ sở hữu. Các quỹ này sử dụng vào việc khen thưởng ban quản lý điều hành, phục vụ công tác điều hành của Ban giám đốc, Hội đồng quản trị hoặc các mục đích khác theo quy định. Việc trích lập và sử dụng quỹ này phải tuân theo luật pháp và chính sách tài chính cụ thể áp dụng cho từng giai đoạn và từng loại hình doanh nghiệp (doanh nghiệp nhà nước, công ty cổ phần, công ty TNHH, doanh nghiệp tư nhân...)

#### a. Chứng từ và tài khoản sử dụng

- *Chứng từ sử dụng:* Quá trình trích lập và sử dụng các quỹ này cũng với những nội dung tương tự như các quỹ đầu tư phát triển và quỹ dự phòng tài chính, nên trong kế toán các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu cũng sử dụng các chứng từ như: Kế hoạch tạm trích các quỹ, thông báo duyệt quyết toán, phiếu thu, phiếu chi, giấy báo có, giấy báo nợ,...

- *Tài khoản sử dụng:* Để theo dõi những quỹ này, trong hệ thống tài khoản kế toán cũng cần bố trí một hay một nhóm tài khoản riêng để hạch toán quá trình tăng, giảm (trích lập và sử dụng) quỹ. Trong hệ thống tài khoản hiện đang áp dụng cho doanh nghiệp Việt Nam đã bố trí một tài khoản để theo dõi là “*Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu*”- (TK 418) với nội dung và kết cấu như sau:

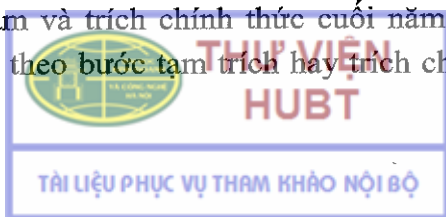
- **Bên Nợ:** Phản ánh tình hình chi tiêu, sử dụng các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp (các nghiệp vụ làm giảm quỹ)

- **Bên Có:** Phản ánh các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu tăng do được trích lập từ lợi nhuận sau thuế

- **Số dư có:** Phản ánh số tiền của các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu hiện có của doanh nghiệp

#### b. Kế toán trích lập và sử dụng các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

- Việc trích lập các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu cũng thực hiện tạm trích trong năm và trích chính thức cuối năm khi quyết toán được duyệt. Vì vậy, tùy theo bước tạm trích hay trích chính thức để ghi nhận





trên tài khoản lợi nhuận năm nay hay năm trước. Căn cứ vào bảng kê tạm trích hoặc thông báo duyệt quyết toán để xác định số tiền trích cho các quỹ khác, kế toán ghi:

Nợ TK Lợi nhuận chưa phân phối (TK 421)

Có TK Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu (TK 418)

- Khi sử dụng quỹ khác để chi thường cho ban quản lý, điều hành hay chi cho đối tượng sử dụng theo đúng quy định, căn cứ vào chứng từ hợp lệ, hợp pháp về chi sử dụng tiền từ quỹ, kế toán ghi:

Nợ TK Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu (TK 418)

Có TK Tiền mặt, TGNH,... (TK 111, 112,...)

Trong quá trình hoạt động, số dư tồn của các quỹ khác này chưa sử dụng đến được xem như một bộ phận trong vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

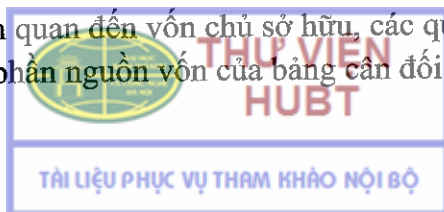
### **8.7. TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH VỀ VỐN CHỦ SỞ HỮU**

Nguồn vốn chủ sở hữu là một trong ba thành phần chính của phương trình kế toán và bảng cân đối kế toán, nên trên báo cáo tài chính cần được trình bày một cách rõ ràng, chính xác. Thậm chí, trong thành phần của báo cáo tài chính ở nhiều nước còn có riêng một báo cáo về tình hình thay đổi nguồn vốn chủ sở hữu. Nguồn vốn này tăng lên hay giảm đi, thay đổi cơ cấu như thế nào sẽ phản ánh hiệu quả hoạt động kinh doanh cuối cùng của doanh nghiệp. Việc trình bày rõ ràng tình hình nguồn vốn chủ sở hữu là một yêu cầu quan trọng của việc lập báo cáo tài chính để giúp các chủ sở hữu thấy rõ được mức độ bảo toàn và hiệu quả sử dụng số vốn của mình đầu tư như thế nào. Những biến động của nguồn vốn chủ sở hữu thể hiện trên báo cáo tài chính sẽ giúp các cơ quan quản lý nhà nước và những người quan tâm thấy rõ tình hình tài chính và hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp để đưa ra các quyết định kinh tế có liên quan.

Theo chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành của Việt Nam, việc trình bày nguồn vốn trên Báo cáo tài chính chủ yếu là trên Bảng cân đối kế toán và Bản thuyết minh báo cáo tài chính như sau:

#### ***a. Trình bày trên bảng cân đối kế toán***

Các chỉ tiêu liên quan đến vốn chủ sở hữu, các quỹ của doanh nghiệp được trình bày bên phải nguồn vốn của bảng cân đối kế toán





- Số dư Có của tài khoản “Vốn đầu tư của chủ sở hữu - TK 4111” được ghi vào chỉ tiêu “Vốn đầu tư của chủ sở hữu” trên bảng cân đối kế toán.

- Số dư Có của tài khoản “Thặng dư vốn cổ phần - TK 4112” được ghi vào chỉ tiêu “Thặng dư vốn cổ phần” trên bảng cân đối kế toán. Nếu có số dư nợ thì ghi số âm.

- Số dư Có của tài khoản “Vốn khác - TK 4118” được ghi vào chỉ tiêu “Vốn khác của chủ sở hữu” trên bảng cân đối kế toán.

- Số dư Nợ của tài khoản “Cổ phiếu quỹ - TK 419” được ghi vào chỉ tiêu “Cổ phiếu quỹ” trên bảng cân đối kế toán bằng số âm.

- Đối với số dư các quỹ của doanh nghiệp thể hiện trên số dư có trên các tài khoản TK 414, 418... sẽ được phản ánh vào các chỉ tiêu tương ứng trong phần nguồn vốn của bảng cân đối kế toán.

### ***b. Trình bày trên bảng thuyết minh Báo cáo tài chính***

Khi lập bảng thuyết minh báo cáo tài chính kế toán phải trình bày các thông tin chủ yếu sau:

- Thuyết minh chi tiết sự biến động vốn đầu tư của chủ sở hữu: Phần này thuyết minh những biến động (tăng, giảm, thay đổi cơ cấu) về vốn đầu tư của Nhà nước, vốn góp của cổ đông, các thành viên góp vốn, thặng dư vốn cổ phần và cổ phiếu quỹ.

- Thuyết minh các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và phân phối cổ tức, lợi nhuận: Nội dung này cần thuyết minh những giao dịch phát sinh trong năm làm thay đổi nguồn vốn kinh doanh, chuyển nhượng cổ phần của các cổ đông; chính sách và quá trình phân chia lợi nhuận cho các bên góp vốn hoặc phân chia cổ tức cho các cổ đông...

- Ngoài những thuyết minh trên, doanh nghiệp có thể có những thuyết minh khác nếu phát sinh như thuyết minh về các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, quỹ hỗ trợ và sắp xếp cổ phần hóa doanh nghiệp... thuyết minh về mục đích trích lập các quỹ.



## CÂU HỎI THẢO LUẬN VÀ BÀI TẬP CHƯƠNG 8

1. Vốn chủ sở hữu của các doanh nghiệp bao gồm những thành phần nào? Trong đó thành phần nào là nguồn vốn cơ bản, thành phần nào là nguồn vốn bổ sung?

2. Khi bổ sung nguồn vốn kinh doanh từ kết quả hoạt động kinh doanh, doanh nghiệp có thể trích từ lợi nhuận trước thuế, sau thuế hay từ các quỹ nào của doanh nghiệp?

3. Quá trình phân phối lợi nhuận của doanh nghiệp thường xảy ra như thế nào? Khi tạm phân phối lợi nhuận trong năm căn cứ vào cơ sở nào để tính toán tạm trích lập các quỹ của doanh nghiệp?

4. Số dư của tài khoản “Lợi nhuận chưa phân phối năm trước” có luôn luôn được tính toàn bộ vào vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp hay không? Tại sao?

5. Số liệu phản ánh trên tài khoản “Thặng dư vốn cổ phần” có phải chỉ phát sinh khi phát hành cổ phiếu mới hay không? Bản chất số dư có, dư nợ của tài khoản này nói lên điều gì về tài chính của doanh nghiệp?

6. Tại sao số “Chênh lệch đánh giá lại tài sản” lại được tính vào nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp?

7. Khi một doanh nghiệp mua lại cổ phiếu do chính mình phát hành ra trên thị trường nhằm những mục đích gì? Số cổ phiếu này có bao giờ được ghi nhận như một tài sản của doanh nghiệp hay không?

**Bài tập 1:** Trích tài liệu ở một DN thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ: (ĐVT: 1000đ)

1. Vay của đơn vị X trả nợ tiền mua hàng cho công ty A: 30.000

2. Nhận tiền của đơn vị B trả trước để mua hàng của DN bằng TGNH: 16.000 (đã có giấy báo)

3. Xử lý vật liệu thừa đã kiểm kê kỳ trước: 1.000, cho phép ghi tăng NVKD.

4. Ngân sách cấp vốn kinh doanh bằng 1 TSCĐ, nguyên giá: 120.000

5. Chuyển TGNH trả nợ vay dài hạn đến hạn trả: 40.000 (đã có giấy báo)



6. Vay dài hạn NH mua 1 TSCĐ không qua lắp đặt đưa vào sử dụng: 400.000 (chưa bao gồm thuế GTGT 10%).

7. Chuyển TGNH trả tiền vay dài hạn ngân hàng 300.000.

8. Mua 1 TSCĐ bằng TGNH theo giá chưa thuế GTGT là 300.000, thuế GTGT 10%, chi phí vận chuyển TSCĐ trả bằng tiền mặt: 5.000, chi phí lắp đặt, chạy thử trả bằng tiền mặt 3.000, TSCĐ được đầu tư bằng quỹ đầu tư XDCB.

9. Xử lý chênh lệch tăng do đánh giá lại TS: cho phép ghi tăng NVKD: 4.000

10. Doanh nghiệp phát hành 1.000 cổ phiếu, mệnh giá 10.000đ/cổ phiếu, giá phát hành 20.000đ/cổ phiếu thu bằng TGNH.

*Yêu cầu:* Lập định khoản kế toán và phản ánh vào tài khoản chữ T các nghiệp vụ có liên quan đến các tình huống đã nêu trên.

**Bài tập 2:** Công ty cổ phần vận tải Hoàng Anh, hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Trong tháng 3/200X, có các nghiệp vụ kinh tế như sau:

1. Nhận cấp vốn của nhà nước là 100tr bằng tiền mặt
2. Nhận vốn góp của chủ sở hữu bằng TSCĐHH, trị giá 30tr
3. Bổ sung nguồn vốn kinh doanh từ quỹ đầu tư phát triển: 25tr
4. Chênh lệch đánh giá lại tài sản tăng 57tr, được quyết định ghi tăng nguồn vốn kinh doanh

5. Tạm trích lập các quỹ trong năm 2010 như sau:

- Quỹ dự phòng tài chính: 25tr
- Quỹ khen thưởng, phúc lợi: 10tr

6. Chi thưởng cho cán bộ nhân viên hoàn thành kế hoạch quý 1 từ quỹ khen thưởng phúc lợi là 5tr.

7. Kiểm kê phát hiện thiếu TSCĐ trị giá 30tr, ban giám đốc quyết định ghi giảm nguồn vốn

*Yêu cầu:* Lập định khoản kế toán và phản ánh vào tài khoản chữ T các nghiệp vụ trên.



# Chương 9

## BÁO CÁO TÀI CHÍNH

### *Mục tiêu của chương*

*Chương này tập trung làm rõ những kiến thức cơ bản về Báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Sau khi nghiên cứu chương này người học sẽ có được những kiến thức và kỹ năng cơ bản sau đây:*

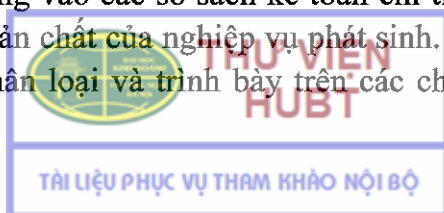
- Nắm được các nguyên tắc, yêu cầu lập và trình bày một báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kế toán Việt Nam và quốc tế.*
- Hiểu được cơ cấu, nội dung và ý nghĩa của các báo cáo trong báo cáo tài chính của một doanh nghiệp*
- Nắm được phương pháp lập và trình bày một báo cáo tài chính cơ bản của doanh nghiệp từ nguồn số liệu là các sổ sách của hệ thống kế toán cung cấp theo chế độ kế toán hiện hành của Việt Nam.*

### **9.1. KHÁI QUÁT VỀ BÁO CÁO TÀI CHÍNH, NGUYÊN TẮC LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

#### **9.1.1. Ý nghĩa và mục đích của báo cáo tài chính**

Báo cáo tài chính là sản phẩm cuối cùng của hệ thống kế toán tài chính của một doanh nghiệp, là phương tiện cơ bản để truyền đạt thông tin về tình hình tài chính của doanh nghiệp tại một thời điểm nhất định cho những người cần quan tâm. Báo cáo tài chính có thể coi như một bức tranh tổng thể của một doanh nghiệp được trình bày bằng ngôn ngữ tài chính. Mặc dù có thể chưa phải là một bức tranh hoàn hảo, nhưng bằng những phương pháp và công cụ sử dụng, kế toán đã mô tả thực trạng tài chính của doanh nghiệp trên báo cáo tài chính với những cố gắng cao nhất.

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh và hoàn thành được kế toán phản ánh trên các chứng từ phù hợp, từ đó tiến hành xử lý và ghi chép một cách có hệ thống vào các sổ sách kế toán chi tiết và tổng hợp theo đúng nội dung và bản chất của nghiệp vụ phát sinh. Các số liệu trên các sổ kế toán được phân loại và trình bày trên các chỉ tiêu xác định trên



báo cáo tài chính vào cuối kỳ kế toán theo đúng chuẩn mực và chế độ kế toán.

Báo cáo tài chính phản ánh theo một cấu trúc chặt chẽ tình hình tài chính, kết quả kinh doanh của một doanh nghiệp. Mục đích chủ yếu của báo cáo tài chính là cung cấp các thông tin về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh và các luồng tiền của doanh nghiệp, đáp ứng nhu cầu hữu ích cho số đông những người sử dụng trong việc đưa ra các quyết định kinh tế. Để đạt mục đích chủ yếu này, báo cáo tài chính của một doanh nghiệp phải cung cấp những thông tin về các chỉ tiêu cơ bản về: Tài sản; nợ phải trả; vốn chủ sở hữu; doanh thu, thu nhập khác, chi phí, lãi và lỗ; các luồng tiền của doanh nghiệp. Ngoài các thông tin cơ bản này, doanh nghiệp phải cung cấp các thông tin quan trọng khác để giải thích rõ hơn về những chỉ tiêu trên các báo cáo, các chính sách kế toán mà mình áp dụng trong kỳ và để lập, trình bày báo cáo tài chính.

### **9.1.2. Các báo cáo tài chính cơ bản**

Để đạt được mục đích cơ bản của báo cáo tài chính, theo yêu cầu của chuẩn mực về báo cáo tài chính quốc tế IFRS<sup>1</sup> thì một bộ BCTC đầy đủ bao gồm:

- Báo cáo về vị thế tài chính tại thời điểm cuối kỳ kế toán (a statement of financial position as at the end of the period). Báo cáo này cần thể hiện tổng hợp toàn diện tình hình tài sản, nguồn vốn và công nợ của doanh nghiệp đến cuối kỳ kế toán. Bảng này được gọi là Bảng cân đối kế toán - Balance Sheets (hay còn gọi là bảng cân đối tài sản, bảng tổng kết tài sản,...)

- Báo cáo về thu nhập tổng hợp của kỳ kế toán (a statement of comprehensive income for the period): Bản báo cáo này phản ánh toàn bộ những khoản thu nhập, chi phí về hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ và các khoản thu nhập tổng hợp khác (other comprehensive income) có ảnh hưởng tới sự thay đổi vốn chủ sở hữu trong kỳ (ví dụ lãi/lỗ từ đánh giá lại tài sản)

<sup>1</sup> Theo chuẩn mực kế toán quốc tế IAS Presentation of Financial Statements, phiên bản 2009, đoạn 10.



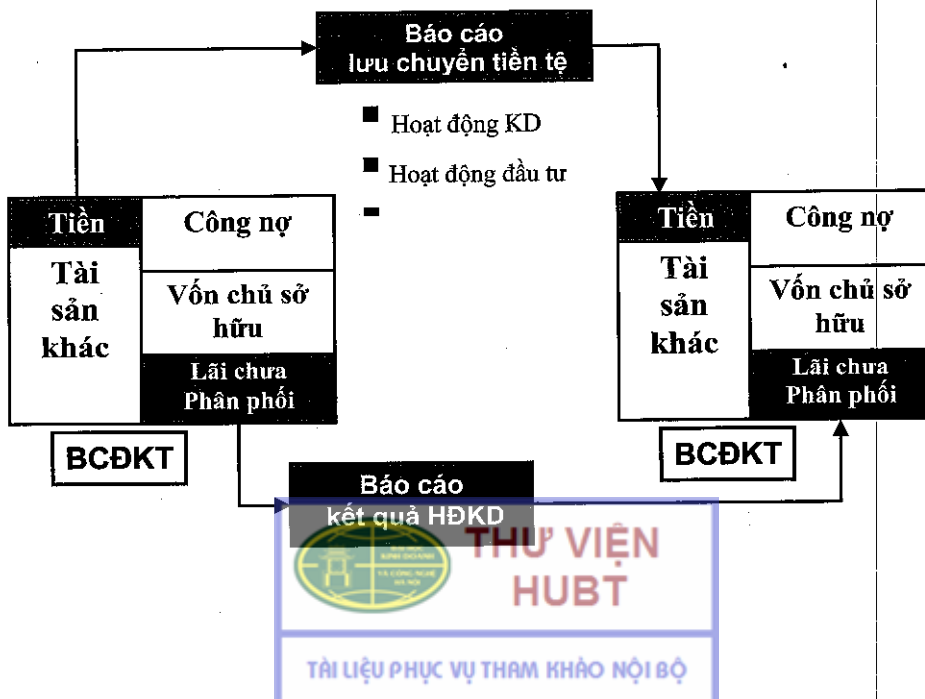
- Báo cáo về các thay đổi của vốn chủ sở hữu trong kỳ (a statement of changes in equity for the period): Báo cáo phản ánh những biến động tăng, giảm, thay đổi cơ cấu trong vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp đến cuối kỳ kế toán.

- Báo cáo về luồng tiền trong kỳ (a statement of cash flows for the period): Báo cáo trình bày về những luồng tiền được tạo ra cùng với tình hình sử dụng các luồng tiền trong kỳ có liên quan đến quá trình sản xuất kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính của doanh nghiệp.

- Bản báo cáo thuyết minh: Báo cáo này giải thích tóm tắt các chính sách kế toán quan trọng mà doanh nghiệp áp dụng trong kỳ kế toán và trình bày báo cáo tài chính, các thông tin mang tính giải thích khác.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện tại chưa yêu cầu báo cáo riêng về các khoản thu nhập tổng hợp khác (*other comprehensive income*) và các thay đổi trong vốn chủ sở hữu. Tuy nhiên, nội dung về các thay đổi trong vốn chủ sở hữu cần phải được trình bày trong Thuyết minh báo cáo tài chính.

Các báo cáo thành phần trong một BCTC có liên quan và bổ sung lẫn nhau để phản ánh về tình hình tài chính của doanh nghiệp. Mối quan hệ này có thể hiện khái quát qua sơ đồ sau:



### 9.1.3. Yêu cầu, nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính

#### a. Yêu cầu đối với báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính phải phản ánh một cách trung thực và hợp lý tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và các luồng tiền của doanh nghiệp. Để đảm bảo yêu cầu trung thực và hợp lý, các báo cáo tài chính phải được lập và trình bày trên cơ sở tuân thủ các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán và các quy định có liên quan.

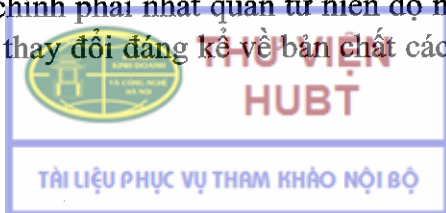
#### b. Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính

Để đảm bảo tính trung thực và hợp lý của các báo cáo tài chính, theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (VAS 21- Lập và trình bày BCTC) yêu cầu các doanh nghiệp trong quá trình lập và trình bày BCTC của mình phải tuân thủ theo các nguyên tắc cơ bản như sau:

- **Nguyên tắc hoạt động liên tục:** Nguyên tắc này đòi hỏi khi lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, trừ khi doanh nghiệp có ý định cũng như buộc phải ngừng hoạt động, hoặc phải thu hẹp đáng kể qui mô hoạt động của mình. Giám đốc (hoặc người đứng đầu) doanh nghiệp cần phải đánh giá về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp. Khi đánh giá, nếu biết có những điều không chắc chắn liên quan đến các sự kiện hoặc các điều kiện có thể gây ra sự nghi ngờ lớn về khả năng hoạt động liên tục của doanh nghiệp thì những điều không chắc chắn đó cần được nêu rõ. Nếu báo cáo tài chính không được lập trên cơ sở hoạt động liên tục, thì cần được nêu rõ, cùng với cơ sở dùng để lập báo cáo tài chính và lý do khiến cho doanh nghiệp không được coi là đang hoạt động liên tục.

- **Nguyên tắc cơ sở dồn tích:** Doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính theo cơ sở kế toán dồn tích, ngoại trừ các thông tin liên quan đến các luồng tiền. Theo nguyên tắc này, các giao dịch kinh tế được ghi nhận và phản ánh trên BCTC vào thời điểm phát sinh nghiệp vụ chứ không căn cứ vào thời điểm thu, chi tiền; báo cáo kết quả kinh doanh cần được theo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí.

- **Nguyên tắc nhất quán:** Việc trình bày và phân loại các khoản mục trong báo cáo tài chính phải nhất quán từ niên độ này sang niên độ khác, trừ khi: (1) Có sự thay đổi đáng kể về bản chất các hoạt động của doanh





ngiệp hoặc khi xem xét lại việc trình bày báo cáo tài chính cho thấy rằng cần phải thay đổi để có thể trình bày một cách hợp lý hơn các giao dịch và các sự kiện; hoặc (2) một chuẩn mực kế toán khác yêu cầu có sự thay đổi trong việc trình bày.

Doanh nghiệp có thể trình bày báo cáo tài chính theo một cách khác khi mua sắm hoặc thanh lý lớn các tài sản, hoặc khi xem xét lại cách trình bày báo cáo tài chính. Việc thay đổi cách trình bày báo cáo tài chính chỉ được thực hiện khi cấu trúc trình bày mới sẽ được duy trì lâu dài trong tương lai hoặc nếu lợi ích của cách trình bày mới được xác định rõ ràng. Khi có thay đổi, thì doanh nghiệp phải phân loại lại các thông tin mang tính so sánh và phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

• **Nguyên tắc trọng yếu và tập hợp:** Từng khoản mục trọng yếu phải được trình bày riêng biệt trong báo cáo tài chính. Các khoản mục không trọng yếu thì không phải trình bày riêng rẽ mà được tập hợp vào những khoản mục có cùng tính chất hoặc chức năng.

Theo nguyên tắc trọng yếu, doanh nghiệp không nhất thiết phải tuân thủ các quy định về trình bày báo cáo tài chính của các chuẩn mực kế toán cụ thể nếu các thông tin đó không có tính trọng yếu.

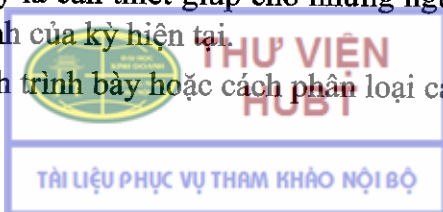
• **Nguyên tắc bù trừ:** Các khoản mục tài sản và nợ phải trả trình bày trên báo cáo tài chính không được bù trừ, trừ khi một chuẩn mực kế toán khác quy định hoặc cho phép bù trừ.

Các khoản mục doanh thu, thu nhập khác và chi phí chỉ được bù trừ khi:

- Được quy định tại một chuẩn mực kế toán khác; hoặc
- Các khoản lãi, lỗ và các chi phí liên quan phát sinh từ các giao dịch và các sự kiện giống nhau hoặc tương tự và không có tính trọng yếu.

• **Nguyên tắc có thể so sánh:** Các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính nhằm để so sánh giữa các kỳ kế toán phải được trình bày tương ứng với các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính của kỳ trước. Các thông tin so sánh cần phải bao gồm cả các thông tin diễn giải bằng lời nếu điều này là cần thiết giúp cho những người sử dụng hiểu rõ được báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.

Khi thay đổi cách trình bày hoặc cách phân loại các khoản mục trong





báo cáo tài chính, thì phải phân loại lại các số liệu so sánh (trừ khi việc này không thể thực hiện được) nhằm đảm bảo khả năng so sánh với kỳ hiện tại và phải trình bày tính chất, số liệu và lý do phân loại lại. Nếu không thể thực hiện được việc phân loại lại các số liệu tương ứng mang tính so sánh thì cần phải nêu rõ lý do và tính chất của những thay đổi nếu việc phân loại lại các số liệu được thực hiện.

#### **9.1.4. Kỳ lập báo cáo tài chính**

Báo cáo tài chính đầy đủ của doanh nghiệp là báo cáo cuối năm được lập vào ngày kết thúc niên độ kế toán (thường là ngày 31/12 hàng năm) vì nó gắn với một năm tài chính, đó cũng là lúc mà các chủ sở hữu, các cơ quan quản lý nhà nước và những bên liên quan đánh giá tình hình tài chính và kết quả kinh doanh của một doanh nghiệp để đưa ra các quyết định của mình. Ngoài báo cáo tài chính năm, các doanh nghiệp còn phải lập BCTC giữa niên độ (BCTC quý) hoặc các BCTC theo các kỳ hạn khác như hàng tháng, 6 tháng, 9 tháng,... tùy theo quy định của chế độ kế toán hay yêu cầu quản lý của các doanh nghiệp. Ngoài ra, trong các trường hợp trước khi đơn vị kế toán bị chia tách, sáp nhập, hợp nhất, giải thể, chấm dứt hoạt động hay chuyển đổi hình thức sở hữu,... thì tại thời điểm đó doanh nghiệp cũng phải lập báo cáo tài chính.

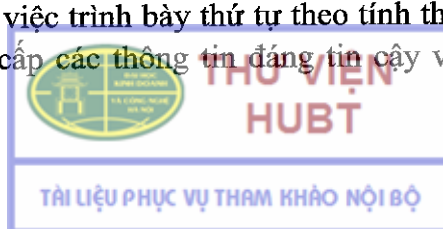
### **9.2. BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN (balance sheets)**

#### **9.2.1. Khái quát về bảng cân đối kế toán và tác dụng của nó**

##### ***a. Khái quát về bảng cân đối kế toán***

Bảng cân đối kế toán (BCĐKT), còn gọi là Báo cáo về vị thế tài chính (*statement of financial position*), hay Bảng tổng kết tài sản là một báo cáo tài chính tổng hợp phản ánh khái quát về tình hình tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu của đơn vị kế toán tại một thời điểm nhất định.

Bảng cân đối kế toán giúp người đọc đánh giá một cách khái quát về vị thế tài chính của đơn vị báo cáo. Để phục vụ cho mục tiêu phân tích tài chính, các chuẩn mực kế toán cũng đưa ra yêu cầu về phân nhóm các tài sản và công nợ của doanh nghiệp. Trên bảng cân đối kế toán, mỗi doanh nghiệp phải trình bày riêng biệt các tài sản và nợ phải trả thành ngắn hạn và dài hạn *trừ khi* việc trình bày thứ tự theo tính thanh khoản của tài sản và công nợ cung cấp các thông tin đáng tin cậy và thích hợp hơn. Khi



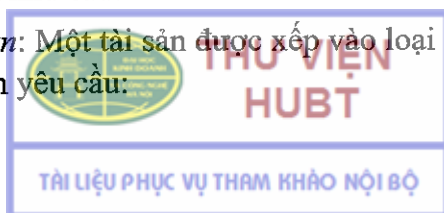
doanh nghiệp lựa chọn trình bày bảng cân đối kế toán theo tính thanh khoản thì toàn bộ tài sản và công nợ phải được trình bày theo phương pháp này.

- Đối với yêu cầu phân loại tài sản và công nợ thành ngắn hạn và dài hạn: Khi một doanh nghiệp cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ trong một chu kỳ kinh doanh có thể xác định một cách rõ ràng, thì việc phân loại tài sản và nợ phải trả thành ngắn hạn và dài hạn trên bảng cân đối kế toán sẽ cung cấp các thông tin hữu ích thông qua việc phân biệt giữa các tài sản ròng được luân chuyển một cách liên tục như là vốn lưu động với những tài sản được sử dụng trong các hoạt động dài hạn của doanh nghiệp. Cách phân loại này cũng làm rõ những tài sản sẽ được thu hồi trong chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường với những khoản nợ đến hạn trong cùng một kỳ.

- Trường hợp phân loại tài sản và công nợ theo tính thanh khoản: Đối với một số loại hình doanh nghiệp (như các tổ chức tài chính), việc trình bày các tài sản và công nợ theo thứ tự tính thanh khoản sẽ cung cấp các thông tin đáng tin cậy và thích hợp hơn là phân loại thành ngắn hạn và dài hạn. Lý do là các doanh nghiệp này không cung cấp các sản phẩm dịch vụ trong một chu kỳ hoạt động kinh doanh mà chúng có thể xác định được một cách rõ ràng. Hơn nữa, với các loại hình doanh nghiệp này người ta thường quan tâm đến hiệu quả kinh doanh gắn với sự an toàn của doanh nghiệp mà tính thanh khoản của doanh nghiệp là chỉ tiêu cực kỳ quan trọng.

Đối với trường hợp phân chia tài sản và công nợ theo tính thanh khoản sẽ được đề cập sâu trong phần kế toán các tổ chức tài chính. Ở đây chúng ta chỉ tập trung vào phương pháp phân chia tài sản và công nợ thành ngắn hạn và dài hạn là phương pháp được áp dụng phổ biến trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh vật chất. Với phương pháp này, từng khoản mục tài sản và nợ phải trả, doanh nghiệp phải trình bày tổng số tiền dự tính được thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm, số tiền được thu hồi hoặc thanh toán sau 12 tháng. Cụ thể các tiêu chí để phân biệt tài sản và nợ phải trả thành ngắn hạn và dài hạn như sau:

• *Đối với tài sản*: Một tài sản được xếp vào loại tài sản ngắn hạn, khi tài sản này thỏa mãn yêu cầu:



- Được dự tính để bán hoặc sử dụng trong khuôn khổ của chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc

- Được nắm giữ chủ yếu cho mục đích thương mại hoặc cho mục đích ngắn hạn và dự kiến thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc niên độ (thời điểm báo cáo); hoặc

- Là tiền hoặc tài sản tương đương tiền mà việc sử dụng không gặp một hạn chế nào.

Tất cả các tài sản khác ngoài tài sản ngắn hạn được xếp vào loại tài sản dài hạn. Tài sản dài hạn thường bao gồm những tài sản như: Tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình, tài sản đầu tư tài chính dài hạn và tài sản dài hạn khác.

• *Đối với nợ phải trả:* Một khoản nợ phải trả được xếp vào loại nợ ngắn hạn, khi khoản nợ này thỏa mãn yêu cầu:

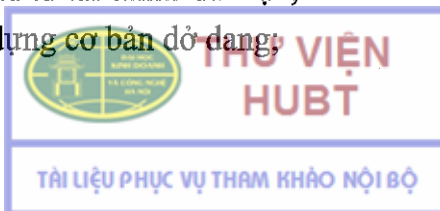
- Được dự kiến thanh toán trong một chu kỳ kinh doanh bình thường của doanh nghiệp; hoặc

- Được thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm (thời điểm báo cáo).

Tất cả các khoản nợ phải trả khác ngoài nợ phải trả ngắn hạn được xếp vào loại nợ phải trả dài hạn.

Ngoài việc phải lựa chọn phương pháp phân loại tài sản và công nợ như trên, để phân biệt một cách rõ ràng theo tính chất và đặc điểm của các loại tài sản và công nợ, đòi hỏi các khoản mục tài sản công nợ chủ yếu tối thiểu cần phải trình bày trên bảng cân đối kế toán bao gồm:

- Tiền và các khoản tương đương tiền;
- Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn;
- Các khoản phải thu thương mại và phải thu khác;
- Hàng tồn kho;
- Tài sản ngắn hạn khác;
- Tài sản cố định hữu hình;
- Tài sản cố định vô hình;
- Các khoản đầu tư tài chính dài hạn;
- Chi phí xây dựng cơ bản dở dang;



- Tài sản dài hạn khác;
- Vay ngắn hạn;
- Các khoản phải trả thương mại và phải trả ngắn hạn khác;
- Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước;
- Các khoản vay dài hạn và nợ phải trả dài hạn khác;
- Các khoản dự phòng;
- Phần sở hữu của cổ đông thiểu số;
- Vốn góp;
- Các khoản dự trữ;
- Lợi nhuận chưa phân phối.

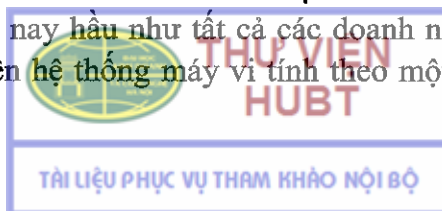
### ***b. Tác dụng của bảng cân đối kế toán***

Bảng cân đối kế toán có thể xem như một bức tranh tổng thể về tình hình tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp tại thời điểm cuối kỳ kế toán. Qua đó, có thể giúp người ta thấy được cơ cấu các tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp hiện có cũng như biến động của chúng ở cuối kỳ so với đầu năm. Chính vì vậy, nó là tài liệu quan trọng để cung cấp cho các chủ sở hữu, các cơ quan quản lý và bên liên quan sử dụng trong quá trình phân tích, đánh giá tình hình quản lý, tạo lập nguồn vốn, quá trình sử dụng các tài sản, tình hình tài chính của doanh nghiệp sau một kỳ kế toán cũng như đánh giá triển vọng trong thời gian tiếp theo của doanh nghiệp.

## **9.2.2. Kết cấu, nguồn số liệu và phương pháp lập bảng cân đối kế toán**

### ***a. Hình thức và kết cấu của bảng cân đối kế toán***

Bảng cân đối kế toán có thể là bảng cân đối một phía hay 2 phía, nhưng nguyên tắc cơ bản là tổng tài sản phải bằng tổng nợ phải trả cộng với nguồn vốn chủ sở hữu. Nếu bảng cân đối theo dạng 2 phía (dạng truyền thống trong kế toán thủ công) thì phía bên trái của bảng cân đối kế toán phản ánh các tài sản và phía bên phải phản ánh nguồn vốn. Tuy nhiên, do cách bố trí như vậy nên làm cho khuôn khổ của bảng cân đối trở nên cồng kềnh và sẽ khó khăn cho việc trình bày các thông tin cần thiết. Hơn nữa, hiện nay hầu như tất cả các doanh nghiệp đều tiến hành quá trình kế toán trên hệ thống máy vi tính theo một chương trình phần



mềm lựa chọn, từ đó việc trình bày bảng cân đối kế toán theo hình thức một phía trở nên thích hợp hơn. Với hình thức bảng cân đối kế toán một phía, trước hết là trình bày phân tài sản sau đó đến trình bày phân nguồn vốn. Tùy theo quy định của chuẩn mực kế toán, luật pháp và các chế độ, chính sách kế toán cũng như loại hình doanh nghiệp để sắp xếp các khoản mục tài sản và nguồn vốn theo những trình tự nhất định (phân chia theo ngắn hạn, dài hạn hay phân chia theo tính thanh khoản).

Đối với trường hợp doanh nghiệp lập bảng cân đối kế toán phân loại tài sản và nguồn vốn theo các khoản mục ngắn hạn và dài hạn có kết cấu chủ yếu như sau:

• **Phân tài sản:** Gồm những chỉ tiêu phản ánh giá trị của toàn bộ các tài sản hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo và được chia ra thành tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

- **Tài sản ngắn hạn:** Gồm các khoản mục phản ánh giá trị của tài sản ngắn hạn mà doanh nghiệp có đến thời điểm lập báo cáo như: Tiền, các khoản tương đương tiền và những tài sản ngắn hạn khác có thể chuyển đổi thành tiền, có thể bán hay có thời hạn sử dụng trong vòng một năm hay một chu kỳ kinh doanh bình thường.

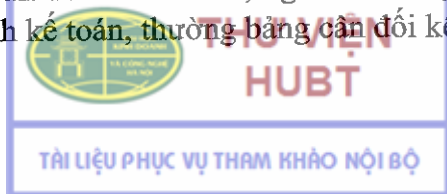
- **Tài sản dài hạn:** Gồm các khoản mục phản ánh giá trị của các tài sản dài hạn mà doanh nghiệp có đến thời điểm báo cáo như: Tài sản cố định, bất động sản đầu tư, các khoản phải thu dài hạn, đầu tư tài chính dài hạn cũng như các tài sản dài hạn khác.

• **Phân nguồn vốn:** Gồm những chỉ tiêu phản ánh các nguồn vốn hình thành nên tài sản của doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo và được chia thành vốn chủ sở hữu và nợ phải trả.

- **Nợ phải trả:** Gồm các khoản mục phản ánh toàn bộ các khoản nợ phải trả của doanh nghiệp như: Nợ ngắn hạn, nợ dài hạn và nợ khác mà doanh nghiệp có nghĩa vụ phải thanh toán tính đến thời điểm báo cáo.

- **Vốn chủ sở hữu:** Phần này gồm các khoản mục phản ánh các nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp như: Vốn đầu tư của các chủ sở hữu, vốn được bổ sung vào vốn chủ sở hữu qua quá trình hoạt động, các nguồn kinh phí và các quỹ của doanh nghiệp.

Ngoài phần cân đối các tài sản, nguồn vốn nội bảng được phản ánh trong phương trình kế toán, thường bảng cân đối kế toán có phần bổ sung



về các chỉ tiêu ngoài bảng cân đối để phản ánh những tài sản không thuộc sở hữu mà doanh nghiệp đang quản lý, các giao dịch ngoài bảng hay những khoản mục khác cần được theo dõi như nợ đã xử lý, dự toán kinh phí,...

Để minh họa rõ hơn, chúng ta hãy xem hình thức của bảng cân đối kế toán hiện nay đang áp dụng cho các loại hình doanh nghiệp sản xuất kinh doanh vật chất tại Việt Nam (theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC, ngày 22/12/2014 - Mẫu số B 01- DN) như sau:

Đơn vị báo cáo:.....

Mẫu số B 01- DN

Địa chỉ:..... (Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC  
Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

### BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

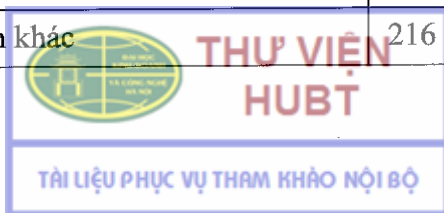
Tại ngày ... tháng ... năm ...(1)

(Áp dụng cho doanh nghiệp đáp ứng giá định hoạt động liên tục)

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm (3)	Số đầu năm (3)
1	2	3	4	5
<b>A. TÀI SẢN NGẮN HẠN</b>	<b>100</b>			
<b>I. Tiền và các khoản tương đương tiền</b>	<b>110</b>			
1. Tiền	111			
2. Các khoản tương đương tiền	112			
<b>II. Đầu tư tài chính ngắn hạn</b>	<b>120</b>			
1. Chứng khoán kinh doanh	121			
2. Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh (*)	122		(...)	(...)
3. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	123			
<b>III. Các khoản phải thu ngắn hạn</b>	<b>130</b>			
1. Phải thu ngắn hạn của khách hàng	131			

2. Trả trước cho người bán ngắn hạn	132			
3. Phải thu nội bộ ngắn hạn	133			
4. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	134			
5. Phải thu về cho vay ngắn hạn	135			
6. Phải thu ngắn hạn khác	136			
7. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (*)	137			
8. Tài sản thiếu chờ xử lý	139			
<b>IV. Hàng tồn kho</b>	<b>140</b>			
1. Hàng tồn kho	141			
2. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (*)	149	(...)	(...)	
<b>V. Tài sản ngắn hạn khác</b>	<b>150</b>			
1. Chi phí trả trước ngắn hạn	151			
2. Thuế GTGT được khấu trừ	152			
3. Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	153			
4. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	154			
5. Tài sản ngắn hạn khác	155			
<b>B- TÀI SẢN DÀI HẠN</b>	<b>200</b>			
<b>I. Các khoản phải thu dài hạn</b>	<b>210</b>			
1. Phải thu dài hạn của khách hàng	211			
2. Trả trước cho người bán dài hạn	212			
3. Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	213			
4. Phải thu nội bộ dài hạn	214			
5. Phải thu về cho vay dài hạn	215			
6. Phải thu dài hạn khác	216			



7. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (*)	219		(...)	(...)
<b>II. Tài sản cố định</b>	<b>220</b>			
1. Tài sản cố định hữu hình	221			
- Nguyên giá	222			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	223		(...)	(...)
2. Tài sản cố định thuê tài chính	224			
- Nguyên giá	225			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	226		(...)	(...)
3. Tài sản cố định vô hình	227			
- Nguyên giá	228			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	229		(...)	(...)
<b>III. Bất động sản đầu tư</b>	<b>230</b>			
- Nguyên giá	231			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	232			
			(...)	(...)
<b>IV. Tài sản dở dang dài hạn</b>	<b>240</b>			
1. Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn	241			
2. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	242			
<b>V. Đầu tư tài chính dài hạn</b>	<b>250</b>			
1. Đầu tư vào công ty con	251			
2. Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết	252			
3. Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	253			
4. Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn (*)	254			
5. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	255		(...)	(...)

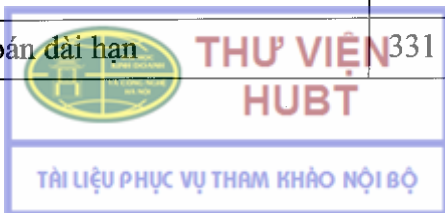


THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ



<b>VI. Tài sản dài hạn khác</b>	<b>260</b>			
1. Chi phí trả trước dài hạn	261			
2. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	262			
3. Thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn	263			
4. Tài sản dài hạn khác	268			
<b>Tổng cộng tài sản (270 = 100 + 200)</b>	<b>270</b>			
<b>C- NỢ PHẢI TRẢ</b>	<b>300</b>			
<b>I. Nợ ngắn hạn</b>	<b>310</b>			
1. Phải trả người bán ngắn hạn	311			
2. Người mua trả tiền trước ngắn hạn	312			
3. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	313			
4. Phải trả người lao động	314			
5. Chi phí phải trả ngắn hạn	315			
6. Phải trả nội bộ ngắn hạn	316			
7. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	317			
8. Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn	318			
9. Phải trả ngắn hạn khác	319			
10. Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn	320			
11. Dự phòng phải trả ngắn hạn	321			
12. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	322			
13. Quỹ bình ổn giá	323			
14. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	324			
<b>II. Nợ dài hạn</b>	<b>330</b>			
1. Phải trả người bán dài hạn	331			



2. Người mua trả tiền trước dài hạn	332			
3. Chi phí phải trả dài hạn	333			
4. Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh	334			
5. Phải trả nội bộ dài hạn	335			
6. Doanh thu chưa thực hiện dài hạn	336			
7. Phải trả dài hạn khác	337			
8. Vay và nợ thuê tài chính dài hạn	338			
9. Trái phiếu chuyển đổi	339			
10. Cổ phiếu ưu đãi	340			
11. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	341			
12. Dự phòng phải trả dài hạn	342			
13. Quỹ phát triển khoa học và công nghệ	343			
<b>D- VỐN CHỦ SỞ HỮU</b>	<b>400</b>			
<b>I. Vốn chủ sở hữu</b>	<b>410</b>			
1. Vốn góp của chủ sở hữu	411			
- Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết	411a			
- Cổ phiếu ưu đãi	411b			
2. Thặng dư vốn cổ phần	412			
3. Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	413			
4. Vốn khác của chủ sở hữu	414			
5. Cổ phiếu quỹ (*)	415		(...)	(...)
6. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	416			
7. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	417			
8. Quỹ đầu tư phát triển	418			
9. Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp	419			
10. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	420			



**THƯ VIỆN  
HUBT**

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

11. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	421			
- LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	421a			
- LNST chưa phân phối kỳ này	421b			
12. Nguồn vốn đầu tư XDCB	422			
<b>II. Nguồn kinh phí và quỹ khác</b>	<b>430</b>			
1. Nguồn kinh phí	431			
2. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	432			
<b>Tổng cộng nguồn vốn (440 = 300 + 400)</b>	<b>440</b>			

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

**Người lập biểu**

(Ký, họ tên)

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Giám đốc**

(Ký, họ tên, đóng dấu)

- Số chứng chỉ hành nghề;
- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán

**Ghi chú:**

(1) Những chỉ tiêu không có số liệu được miễn trình bày nhưng không được đánh lại “Mã số” chỉ tiêu.

(2) Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu (\*) được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

(3) Đối với doanh nghiệp có kỳ kế toán năm là năm dương lịch (X) thì “Số cuối năm” có thể ghi là “31.12.X”; “Số đầu năm” có thể ghi là “01.01.X”.

(4) Đối với người lập biểu là các đơn vị dịch vụ kế toán phải ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề, tên và địa chỉ Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán. Người lập biểu là cá nhân ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề.



## ***b. Nguồn số liệu để lập bảng cân đối kế toán***

Khi lập bảng cân đối kế toán, nguồn số liệu để lập chủ yếu là căn cứ vào:

- Bảng cân đối kế toán cuối niên độ kế toán trước: Đây là số liệu để đưa vào số liệu ở cột đầu năm của các khoản mục, đồng thời là căn cứ để tính toán xác định số dư cuối năm.

- Số dư các tài khoản loại I, II, III, IV trên các sổ kế toán chi tiết và sổ kế toán tổng hợp cuối kỳ lập báo cáo: Sau khi xác định chính xác số dư các tài khoản, phân loại theo từng khoản mục tài sản, nguồn vốn, kết hợp với số dư đầu năm (hoặc cuối năm trước) để xác định số dư cuối năm báo cáo của các khoản mục trên bảng cân đối.

- Bảng cân đối số phát sinh các tài khoản (nếu có): Bảng này là căn cứ để xác định tính chính xác của các tài khoản, các khoản mục trên bảng cân đối kế toán. Ngoài ra, trong một số trường hợp người ta có thể trình bày thêm cột về số bình quân trong năm thì bảng cân đối số phát sinh là nguồn quan trọng để tính toán.

## ***c. Phương pháp lập và trình bày bảng cân đối kế toán***

### *o Chuẩn bị trước khi lập bảng cân đối kế toán*

Để thực hiện tốt các yêu cầu lập và trình bày bảng cân đối kế toán, trước khi lập bộ phận kế toán cần phải thực hiện tốt các công việc chuẩn bị sau đây:

- Kiểm tra đối chiếu số liệu giữa các sổ kế toán có liên quan (sổ kế toán tổng hợp với nhau; sổ kế toán tổng hợp với sổ kế toán chi tiết), kiểm tra đối chiếu số liệu giữa các sổ kế toán doanh nghiệp với các đơn vị có quan hệ kinh tế (ngân hàng, người bán, người mua...). Việc kiểm tra đối chiếu này nhằm đảm bảo tính chính xác và khớp đúng về số liệu giữa các sổ sách, giữa ghi chép ở đơn vị với các bên về các tài sản, công nợ có liên quan như: tiền gửi và nợ vay ngân hàng, nợ phải trả cho người bán, nợ phải thu từ người mua,... Qua kiểm tra đối chiếu nếu phát hiện có chênh lệch cần phải điều chỉnh theo phương pháp thích hợp để đảm bảo sự khớp đúng trước khi lập báo cáo.

- Kiểm kê tài sản trong trường hợp cần thiết và kiểm tra đối chiếu số



liệu giữa biên bản kiểm kê với thẻ tài sản, sổ kho, sổ kế toán... nhằm đảm bảo sự khớp đúng giữa số liệu kế toán với tiền mặt, tài sản, vật tư hàng hóa vật chất nếu có chênh lệch phải điều chỉnh kịp thời, đảm bảo chính xác trước khi lập báo cáo.

- Khoá sổ kế toán tại thời điểm lập Bảng cân đối kế toán. Việc khoá sổ vào cuối kỳ thể hiện sự kết thúc của kỳ kế toán, tất cả các giao dịch, các biến động về tài sản và nguồn vốn xảy ra trong năm đều đã được ghi nhận đến thời điểm lập báo cáo tài chính. Các giao dịch kinh tế diễn ra sau thời điểm khoá sổ là những phát sinh của năm mới nên sẽ được ghi nhận vào kỳ kế toán tiếp theo. Số dư của những tài khoản trung gian để theo dõi mang tính tạm thời đều được kết chuyển sang các tài khoản thích hợp phản ánh đúng tính chất của khoản mục tài sản, nguồn vốn trên bảng cân đối.

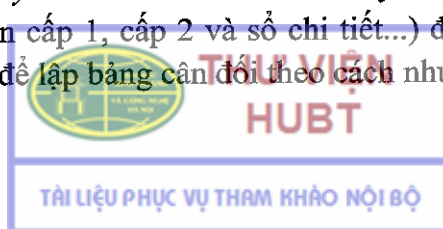
- Chuẩn bị mẫu biểu theo quy định và ghi trước các chỉ tiêu có thể (cột số đầu năm): Các mẫu biểu hoặc là thể hiện trên mẫu bằng giấy (trong kế toán thủ công) hoặc là trên chương trình phần mềm kế toán. Từ đó, các chỉ tiêu của Bảng cân đối kế toán cũng đã được thể hiện sẵn trên những mẫu này theo một khuôn khổ và hình thức chung phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán. Bộ phận kế toán có thể cần phải nhập số liệu đầu năm vào các khoản mục tương ứng, hoặc thực hiện các thao tác trên máy tính để chuyển số liệu trên bảng cân đối cuối năm trước sang số liệu cột đầu năm báo cáo.

#### ○ Phương pháp lập bảng cân đối kế toán

Việc lập và trình bày bảng cân đối kế toán có liên quan chủ yếu đến cách lấy số liệu và xác định các chỉ tiêu cơ bản của bảng cân đối này. Trong đó:

• **Cột số đầu năm:** Số liệu trên cột này được căn cứ vào cột "số cuối kỳ" của bảng cân đối kế toán cuối năm trước để ghi vào các chỉ tiêu tương ứng. Số liệu của cột "số đầu năm" không thay đổi trong cả 4 kỳ báo cáo quý của năm nay.

• **Cột số cuối kỳ:** Căn cứ vào số dư cuối kỳ của các sổ kế toán có liên quan (sổ tài khoản cấp 1, cấp 2 và sổ chi tiết...) đã được khoá sổ ở thời điểm lập báo cáo để lập bảng cân đối theo cách như sau:



- Phần lớn các chỉ tiêu trên bảng cân đối kế toán có nội dung kinh tế phù hợp với số dư của các tài khoản (tài khoản cấp 1, hoặc tài khoản cấp 2) thì căn cứ trực tiếp vào số dư của các tài khoản liên quan để ghi vào các chỉ tiêu tương ứng trong báo cáo theo nguyên tắc:

+ Số dư Nợ của các tài khoản phản ánh về tài sản được ghi vào chỉ tiêu tương ứng trong phần "Tài sản" của bảng cân đối - ngoại trừ những tài khoản đặc biệt có dư nợ nhưng vẫn được phản ánh bên nguồn vốn (tài khoản chênh lệch đánh giá lại tài sản, tài khoản lợi nhuận chưa phân phối,...)

+ Số dư Có của các tài khoản phản ánh nguồn vốn được ghi vào chỉ tiêu tương ứng trong phần "Nguồn vốn" của bảng cân đối - ngoại trừ một số tài khoản có dư có nhưng vẫn được phản ánh bên tài sản (tài khoản hao mòn TSCĐ, tài khoản dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng giảm giá tài sản,...)

- Một số chỉ tiêu trên bảng cân đối kế toán có nội dung kinh tế liên quan đến nhiều tài khoản, nhiều chi tiết của tài khoản thì căn cứ vào các số dư của các tài khoản, các chi tiết có liên quan tổng hợp lại để lập.

- Một số chỉ tiêu trong bảng cân đối kế toán có nội dung kinh tế phù hợp với nội dung kinh tế của chi tiết các tài khoản mà các chi tiết đó có thể có số dư nợ hoặc dư có: Khi lập bảng cân đối kế toán phải căn cứ vào số dư nợ của các chi tiết có liên quan tổng hợp lại để ghi vào chỉ tiêu tương ứng trong phần "Tài sản"; tổng hợp số dư có của các chi tiết có liên quan để ghi vào chỉ tiêu tương ứng trong phần "Nguồn vốn"; không bù trừ lẫn nhau giữa các chi tiết trong cùng một tài khoản. Chẳng hạn:

#### **- Đầu tư tài chính ngắn hạn (Mã số 120)**

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh tổng giá trị của các khoản đầu tư ngắn hạn (sau khi đã trừ đi dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh), bao gồm: Chứng khoán nắm giữ vì mục đích kinh doanh, các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn và các khoản đầu tư khác có kỳ hạn còn lại không quá 12 tháng kể từ thời điểm báo cáo.

Các khoản đầu tư ngắn hạn được phản ánh trong chỉ tiêu này không bao gồm các khoản đầu tư ngắn hạn đã được trình bày trong chỉ tiêu "Các khoản tương đương tiền", chỉ tiêu "Phải thu về cho vay ngắn hạn".

Mã số 120 = Mã số 121 + Mã số 122 + Mã số 123.

+ *Chứng khoán kinh doanh (Mã số 121)*: Chỉ tiêu này phản ánh giá trị các khoản chứng khoán và các công cụ tài chính khác nắm giữ vì mục đích kinh doanh tại thời điểm báo cáo (nắm giữ với mục đích chờ tăng giá để bán ra kiếm lời). Chỉ tiêu này có thể bao gồm cả các công cụ tài chính không được chứng khoán hóa, ví dụ như thương phiếu, hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng hoán đổi... nắm giữ vì mục đích kinh doanh. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của tài khoản 121- “Chứng khoán kinh doanh”.

+ *Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh (Mã số 122)*: Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng giảm giá của các khoản chứng khoán kinh doanh tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của Tài khoản 2291 “Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh” và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

+ *Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (Mã số 123)*: Chỉ tiêu này phản ánh các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn có kỳ hạn còn lại không quá 12 tháng kể từ thời điểm báo cáo, như tiền gửi có kỳ hạn, trái phiếu, thương phiếu và các loại chứng khoán nợ khác. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn đã được trình bày trong chỉ tiêu “Các khoản tương đương tiền”, chỉ tiêu “Phải thu về cho vay ngắn hạn”. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của TK 1281, TK 1282, 1288 (chi tiết các khoản có kỳ hạn còn lại không quá 12 tháng và không được phân loại là tương đương tiền).

#### **- Hàng tồn kho (Mã số 140)**

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị hiện có các loại hàng tồn kho dự trữ cho quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp (sau khi trừ đi dự phòng giảm giá hàng tồn kho) đến thời điểm báo cáo. Mã số 140 = Mã số 141 + Mã số 149.

+ *Hàng tồn kho (Mã số 141)*: Chỉ tiêu này phản ánh tổng giá trị của hàng tồn kho thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, được luân chuyển trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm giá trị chi phí sản xuất kinh doanh dở dang dài

hạn và giá trị thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ của các tài khoản 151- “Hàng mua đang đi đường”, tài khoản 152- “Nguyên liệu, vật liệu”, tài khoản 153- “Công cụ, dụng cụ”, tài khoản 154- “Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang”, tài khoản 155- “Thành phẩm”, tài khoản 156- “Hàng hoá”, tài khoản 157- “Hàng gửi đi bán”, tài khoản 158- “Hàng hoá kho bảo thuế”.

Khoản chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang vượt quá một chu kỳ kinh doanh thông thường không thỏa mãn định nghĩa về hàng tồn kho theo Chuẩn mực kế toán thì không được trình bày trong chỉ tiêu này mà trình bày tại chỉ tiêu “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang dài hạn”- Mã số 241.

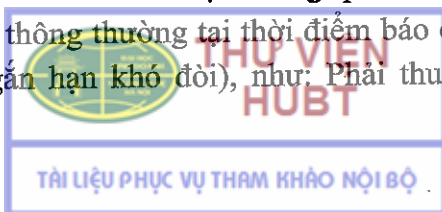
Khoản thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế trên 12 tháng hoặc vượt quá một chu kỳ kinh doanh thông thường không thỏa mãn định nghĩa về hàng tồn kho theo Chuẩn mực kế toán thì không được trình bày trong chỉ tiêu này mà trình bày tại chỉ tiêu “Thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn”- Mã số 263.

+ *Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (Mã số 149)*: Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng giảm giá của các loại hàng tồn kho tại thời điểm báo cáo sau khi trừ số dự phòng giảm giá đã lập cho các khoản chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có của Tài khoản 2294 “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho”, chi tiết dự phòng cho các khoản mục được trình bày là hàng tồn kho trong chỉ tiêu Mã số 141 và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn: (...).

Chỉ tiêu này không bao gồm số dự phòng giảm giá của chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn và thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn.

#### **- Các khoản phải thu ngắn hạn (Mã số 130)**

Là chỉ tiêu tổng hợp phản ánh toàn bộ giá trị của các khoản phải thu ngắn hạn có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo (sau khi trừ đi dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi), như: Phải thu của khách hàng, trả





trước cho người bán, phải thu nội bộ, phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng, phải thu về cho vay và phải thu ngắn hạn khác. Mã số 130 = Mã số 131 + Mã số 132 + Mã số 133 + Mã số 134 + Mã số 135 + Mã số 136 + Mã số 137 + Mã số 139.

+ *Phải thu ngắn hạn của khách hàng (Mã số 131)*: Chỉ tiêu này phản ánh số tiền còn phải thu của khách hàng có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số dư Nợ chi tiết của Tài khoản 131 “Phải thu của khách hàng” mở theo từng khách hàng.

+ *Trả trước cho người bán ngắn hạn (Mã số 132)*: Chỉ tiêu này phản ánh số tiền đã trả trước cho người bán không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường để mua tài sản nhưng chưa nhận được tài sản tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số phát sinh Nợ chi tiết của Tài khoản 331 “Phải trả cho người bán” mở theo từng người bán.

+ *Phải thu nội bộ ngắn hạn (Mã số 133)*: Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải thu giữa đơn vị cấp trên và các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc và giữa các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc với nhau trong các quan hệ thanh toán ngoài quan hệ giao vốn, có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của các Tài khoản 1362, 1363, 1368 trên Sổ kế toán chi tiết Tài khoản 136. Khi đơn vị cấp trên lập Báo cáo tài chính tổng hợp với đơn vị cấp dưới hạch toán phụ thuộc, chỉ tiêu này được bù trừ với chỉ tiêu “Phải trả nội bộ ngắn hạn” trên Bảng cân đối kế toán của các đơn vị hạch toán phụ thuộc.

+ *Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng (Mã số 134)*: Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa tổng số doanh thu đã ghi nhận lũy kế tương ứng với phần công việc đã hoàn thành lớn hơn tổng số tiền lũy kế khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch đến cuối kỳ báo cáo của các hợp đồng xây dựng dở dang. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ TK 337 “Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng”.



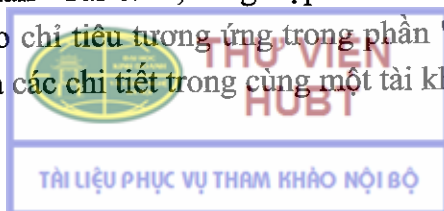
+ *Phải thu về cho vay ngắn hạn (Mã số 135)*: Chỉ tiêu này phản ánh các khoản cho vay (không bao gồm các nội dung được phản ánh ở chỉ tiêu “Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn”) có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo, như cho các khoản vay bằng khế ước, hợp đồng vay giữa 2 bên. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của TK 1283- Cho vay.

+ *Phải thu ngắn hạn khác (Mã số 136)*: Chỉ tiêu này phản ánh các khoản phải thu khác có kỳ hạn thu hồi còn lại không quá 12 tháng hoặc trong một chu kỳ kinh doanh thông thường tại thời điểm báo cáo, như: Phải thu về các khoản đã chi hộ, tiền lãi, cổ tức được chia, các khoản tạm ứng, cầm cố, ký cược, ký quỹ, cho mượn tạm thời... mà doanh nghiệp được quyền thu hồi không quá 12 tháng. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ chi tiết của các Tài khoản: TK 1385, TK1388, TK334, TK338, TK 141, TK 244.

+ *Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (Mã số 137)*: Chỉ tiêu này phản ánh khoản dự phòng cho các khoản phải thu ngắn hạn khó đòi tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết của Tài khoản 2293 “Dự phòng phải thu khó đòi”, chi tiết dự phòng cho các khoản phải thu ngắn hạn khó đòi và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

+ *Tài sản thiếu chờ xử lý (mã số 139)*: Chỉ tiêu này phản ánh các tài sản thiếu hụt, mất mát chưa rõ nguyên nhân đang chờ xử lý tại thời điểm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Nợ TK 1381- “Tài sản thiếu chờ xử lý”.

- Một số chỉ tiêu trong bảng cân đối kế toán có nội dung kinh tế phù hợp với nội dung kinh tế của chi tiết các tài khoản mà các chi tiết đó có thể có số dư nợ hoặc dư có: Khi lập bảng cân đối kế toán phải căn cứ vào số dư nợ của các chi tiết có liên quan tổng hợp lại để ghi vào chỉ tiêu tương ứng trong phần “Tài sản”; tổng hợp số dư có của các chi tiết có liên quan để ghi vào chỉ tiêu tương ứng trong phần “Nguồn vốn”; không bù trừ lẫn nhau giữa các chi tiết trong cùng một tài khoản.



**Ví dụ 9.1:** Các số chi tiết các tài khoản: “Phải thu của khách hàng-TK 131”, “Phải trả cho người bán-TK 331”, Doanh thu chưa thực hiện-TK 3387” ngày 31/12/N-1 và ngày 30/06/N của DN X như sau: Giả sử các khoản phải thu khách hàng, phải trả người bán chi tiết có thời gian thanh toán kể từ ngày lập báo cáo là ngắn hạn

Số dư chi tiết tài khoản	31/12/N-1	30/06/N
Phải thu KH A	1.000 (dư Nợ)	1.200 (dư Nợ)
Phải thu KH B	2.000 (dư Có)	2.300 (dư Nợ)
Phải thu KH C	3.000 (dư Nợ)	1.500 (dư Có)
Phải trả NB K	4.000 (dư Có)	9.500 (dư Có)
Phải trả NB Q	5.100 (dư Có)	4.800 (dư Nợ)
Phải trả NB J	6.400 (dư Nợ)	2.400 (dư Nợ)
Nhận trước tiền cho thuê tài sản	8.600 (dư Có)	4.700 (dư Có)

Tổng hợp các số liệu trên để lập BCDKT ngày 30/06/N các chỉ tiêu liên quan:

Chỉ tiêu	Mã	Số đầu năm	Số cuối kỳ
- Phải thu của khách hàng	131	4.000	3.500
- Trả trước cho người bán	132	6.400	7.200
- Phải trả cho người bán	311	9.100	9.500
- Người mua trả tiền trước	313	10.600	6.200

- Một số trường hợp đặc biệt:

+ Các tài khoản “Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh”- (TK2291), “Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi”, “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho”, “Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi”- Theo dõi chi tiết ở TK 2293, 2294 (Dự phòng tổn thất tài sản), “ Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn”- (TK 2292) và tài khoản “Hao mòn TSCĐ”- (TK 214) tuy có số dư có nhưng khi lập báo cáo vẫn được ghi vào các chỉ tiêu

tương ứng trong phần "Tài sản" bằng số âm (dưới hình thức ghi trong dấu ngoặc đơn)

+ Các tài khoản "Chênh lệch đánh giá lại tài sản"- (TK 412), "Chênh lệch tỷ giá hối đoái"- (TK 413), "Lợi nhuận chưa phân phối"- (TK 421) là những tài khoản được phản ánh trong phần nguồn vốn, nên nếu có số dư nợ thì vẫn được ghi vào chỉ tiêu tương ứng trong phần "Nguồn vốn" bằng số âm (dưới hình thức ghi trong dấu ngoặc đơn).

+ Vay và nợ thuê tài chính dài hạn (Mã số 338): Chỉ tiêu này phản ánh các khoản doanh nghiệp vay, nợ của các ngân hàng, tổ chức, công ty tài chính và các đối tượng khác, có kỳ hạn thanh toán còn lại trên 12 tại thời điểm báo cáo, như: Số tiền Vay ngân hàng, khoản phải trả về tài sản cố định thuê tài chính, tiền thu phát hành trái phiếu thường... Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là số dư Có chi tiết các tài khoản: TK 341 và kết quả tìm được của số dư Có TK 34311 trừ (-) dư Nợ TK 34312 cộng (+) dư Có TK 34313.

- Đối với bảng cân đối kế toán của toàn doanh nghiệp (bao gồm nhiều đơn vị trực thuộc có bảng cân đối kế toán riêng như: Tổng công ty...) khi lập cần tiến hành bù trừ một số chỉ tiêu sau:

+ Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc: Lấy phần dư nợ tài khoản "Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc"- (TK 1361) trên sổ cái của đơn vị chính trừ đi phần dư có tài khoản "Nguồn vốn kinh doanh"- (TK 411) trên sổ cái của đơn vị trực thuộc (chi tiết vốn cấp trên cấp). Tức là chỉ tiêu này sẽ được bù trừ với chỉ tiêu "Nguồn vốn kinh doanh" trên bảng cân đối kế toán của các đơn vị trực thuộc (phần do cấp trên cấp)

+ Phải trả (hoặc phải thu) các đơn vị nội bộ: Lấy số dư có tài khoản "Phải trả nội bộ"- (TK 336) của đơn vị chính bù trừ đi dư nợ tài khoản "Phải thu nội bộ khác"- (TK 1368) các đơn vị trực thuộc và dư nợ tài khoản "Phải thu nội bộ khác"- (TK 1368) đơn vị chính bù trừ dư có tài khoản "Phải trả nội bộ"- (TK 336) các đơn vị trực thuộc.



**d. Lập và trình Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục (Mẫu số B 01/CDHD- DNKLT)**

Đơn vị báo cáo:.....

**Mẫu số B 01/CDHD- DNKLT**

Địa chỉ:.....

(Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC

Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

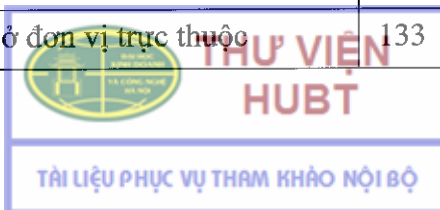
**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN**

Tại ngày ... tháng ... năm ...(1)

**(Áp dụng cho doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục)**

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm (3)	Số đầu năm (3)
1	2	3	4	5
<b>A- TÀI SẢN</b>	<b>100</b>			
<b>I. Tiền và các khoản tương đương tiền</b>	<b>110</b>			
1. Tiền	111			
2. Các khoản tương đương tiền	112			
<b>II. Đầu tư tài chính</b>	<b>120</b>			
1. Chứng khoán kinh doanh	121			
2. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	122			
3. Đầu tư vào công ty con	123			
4. Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết	124			
5. Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	125			
<b>III. Các khoản phải thu</b>	<b>130</b>			
1. Phải thu của khách hàng	131			
2. Trả trước cho người bán	132			
3. Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	133			



4. Phải thu nội bộ	134			
5. Phải thu về cho vay	135			
6. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	136			
7. Phải thu khác	137			
8. Tài sản thiếu chờ xử lý	138			
<b>IV. Hàng tồn kho</b>	<b>140</b>			
<b>V. Tài sản cố định</b>	<b>150</b>			
1. Tài sản cố định hữu hình	151			
2. Tài sản cố định thuê tài chính	152			
3. Tài sản cố định vô hình	153			
<b>VI. Bất động sản đầu tư</b>	<b>160</b>			
			(...)	(...)
<b>VII. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang</b>	<b>170</b>			
<b>VIII. Tài sản khác</b>	<b>180</b>			
1. Chi phí trả trước	181			
2. Thuế GTGT được khấu trừ	182			
3. Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	183			
4. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	184			
5. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	185			
6. Tài sản khác	186			
<b>B- NỢ PHẢI TRẢ</b>	<b>300</b>			
1. Phải trả người bán	311			
2. Người mua trả tiền trước	312			
3. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	313			



**TRƯỜNG VIỆN  
HUBT**

4. Phải trả người lao động	314			
5. Chi phí phải trả	315			
6. Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh				
7. Phải trả nội bộ khác	316			
8. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	317			
9. Doanh thu chưa thực hiện	318			
10. Phải trả khác	319			
11. Vay và nợ thuê tài chính	320			
12. Trái phiếu chuyển đổi	339			
13. Cổ phiếu ưu đãi	340			
14. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	341			
15. Dự phòng phải trả	321			
16. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	322			
17. Quỹ phát triển khoa học và công nghệ	343			
18. Quỹ bình ổn giá	323			
19. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	324			
<b>C- VỐN CHỦ SỞ HỮU</b>	<b>400</b>			
<b>I. Vốn chủ sở hữu</b>	<b>410</b>			
1. Vốn góp của chủ sở hữu	411			
- Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết	411a			
- Cổ phiếu ưu đãi	411b			
2. Thặng dư vốn cổ phần	412			
3. Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	413			
4. Vốn khác của chủ sở hữu	414			

5. Cổ phiếu quỹ (*)	415		(...)	(...)
6. Quỹ đầu tư phát triển	418			
7. Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp	419			
8. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	420			
9. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	421			
- LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	421a 421b			
- LNST chưa phân phối kỳ này				
10. Nguồn vốn đầu tư XDCB	422			
<b>II. Nguồn kinh phí và quỹ khác</b>	<b>430</b>			
1. Nguồn kinh phí	431			
2. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	432			
<b>Tổng cộng nguồn vốn (440 = 300 + 400)</b>	<b>440</b>			

**Ghi chú:**

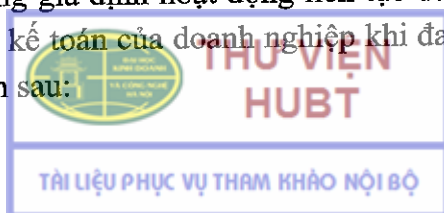
(4) Những chỉ tiêu không có số liệu được miễn trình bày nhưng không được đánh lại “Mã số” chỉ tiêu.

(5) Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu (\*) được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

(6) Đối với doanh nghiệp có kỳ kế toán năm là năm dương lịch (X) thì “Số cuối năm” có thể ghi là “31.12.X”; “Số đầu năm” có thể ghi là “01.01.X”.

(4) Đối với người lập biểu là các đơn vị dịch vụ kế toán phải ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề, tên và địa chỉ Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán. Người lập biểu là cá nhân ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề.

\* Việc trình bày các chỉ tiêu của Bảng cân đối kế toán khi doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục được thực hiện tương tự như Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp khi đang hoạt động ngoại trừ một số điều chỉnh sau:





(a) Không phân biệt ngắn hạn và dài hạn: Các chỉ tiêu được lập không căn cứ vào thời hạn còn lại kể từ ngày lập báo cáo là trên 12 tháng hay không quá 12 tháng hoặc hơn một chu kỳ kinh doanh thông thường hay trong một chu kỳ kinh doanh thông thường;

(b) Không trình bày các chỉ tiêu dự phòng do toàn bộ tài sản, nợ phải trả đã được đánh giá lại theo giá trị thuần có thể thực hiện được, giá trị có thể thu hồi hoặc giá trị hợp lý;

\* Một số chỉ tiêu có phương pháp lập khác với Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp đang hoạt động liên tục như sau:

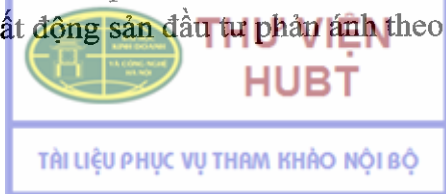
a) Chỉ tiêu “Chứng khoán kinh doanh” (Mã số 121): Chỉ tiêu này phản ánh giá trị ghi sổ của chứng khoán kinh doanh sau khi đã đánh giá lại. Doanh nghiệp không phải trình bày chỉ tiêu “Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh” do số dự phòng giảm giá được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của chứng khoán kinh doanh.

b) Các chỉ tiêu liên quan đến các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết, góp vốn đầu tư vào đơn vị khác phản ánh theo giá trị ghi sổ sau khi đã đánh giá lại các khoản đầu tư trên. Doanh nghiệp không phải trình bày chỉ tiêu “Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn” do số dự phòng được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của các khoản đầu tư.

c) Các chỉ tiêu liên quan đến các khoản phải thu phản ánh theo giá trị ghi sổ sau khi đã đánh giá lại các khoản phải thu. Doanh nghiệp không phải trình bày chỉ tiêu “Dự phòng phải thu khó đòi” do số dự phòng được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của các khoản phải thu.

d) Chỉ tiêu “Hàng tồn kho” Mã số 140: Chỉ tiêu này phản ánh giá trị ghi sổ của hàng tồn kho sau khi đã đánh giá lại. Số liệu chỉ tiêu này bao gồm cả các khoản chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang và thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế được phân loại là dài hạn trên Bảng Cân đối kế toán của doanh nghiệp đang hoạt động liên tục. Doanh nghiệp không phải trình bày chỉ tiêu “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho” do số dự phòng giảm giá được ghi giảm trực tiếp vào giá trị ghi sổ của hàng tồn kho.

e) Các chỉ tiêu liên quan đến TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, TSCĐ thuê tài chính, Bất động sản đầu tư phản ánh theo giá trị ghi sổ sau khi đã



đánh giá lại các tài sản trên. Doanh nghiệp không phải trình bày chi tiêu “Nguyên giá” do giá trị sổ sách là giá đánh giá lại, không trình bày chi tiêu “Hao mòn lũy kế” do số khấu hao đã được ghi giảm trực tiếp vào giá trị sổ sách của tài sản.

\* Các chỉ tiêu khác được lập trình bày bằng cách gộp nội dung và số liệu của các chỉ tiêu tương ứng ở phần dài hạn và ngắn hạn của doanh nghiệp đang hoạt động liên tục.

### **9.3. BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH (Income Statement)**

#### **9.3.1. Khái quát và tác dụng của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

##### ***a. Khái quát về báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh***

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Báo cáo KQHĐKD) là báo cáo tài chính tổng hợp phản ánh kết quả hoạt động của doanh nghiệp, tình hình thu nhập, chi phí, lãi/lỗ, trong một kỳ kế toán nhất định.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải phản ánh rõ ràng thu nhập, chi phí và lãi (lỗ) từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ; thu nhập, chi phí về hoạt động tài chính; thu nhập từ các hoạt động khác; lợi nhuận và thuế thu nhập doanh nghiệp.

- Về kết quả từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ phải trình bày các chỉ tiêu:

- + Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ;
- + Các khoản giảm trừ;
- + Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ;
- + Giá vốn hàng bán;
- + Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ;
- Về kết quả từ hoạt động tài chính cần làm rõ các chỉ tiêu:
  - + Doanh thu hoạt động tài chính;
  - + Chi phí tài chính;
  - Về thu nhập và chi phí khác gồm các chỉ tiêu
    - + Chi phí bán hàng;



- + Chi phí quản lý doanh nghiệp;
- + Thu nhập khác;
- + Chi phí khác;
- Về kết quả lãi lỗ và thuế gồm các chỉ tiêu
- + Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh;
- + Thuế thu nhập doanh nghiệp;
- + Lợi nhuận sau thuế và lợi nhuận thuần trong kỳ.

Ngoài ra, trong báo cáo tài chính hợp nhất thì báo cáo này còn có thể phản ánh các chỉ tiêu: Phần sở hữu trong lãi hoặc lỗ của công ty liên kết và liên doanh được kế toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu; phần sở hữu của cổ đông thiểu số trong lãi hoặc lỗ sau thuế.

Trường hợp do tính chất ngành nghề kinh doanh mà doanh nghiệp không thể trình bày các yếu tố thông tin trên Báo cáo KQHĐKD theo chức năng của chi phí thì được trình bày theo tính chất của chi phí

Hiện nay theo các chuẩn mực kế toán quốc tế, ngoài thông tin về các khoản thu nhập và chi phí phải trình bày trên Báo cáo KQHĐKD thì các doanh nghiệp còn phải trình bày trên cùng một báo cáo hoặc trong một báo cáo riêng rẽ tình hình các khoản thu nhập tổng hợp khác (*other comprehensive income*). Đây thực chất là những khoản lãi/lỗ đã phát sinh nhưng yêu cầu hoặc sự cho phép của các chuẩn mực báo cáo tài chính IFRS khác đã không được ghi nhận vào Báo cáo KQHĐKD mà được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu (chẳng hạn như số lãi/lỗ phát sinh từ chuyển đổi BCTC của đơn vị hoạt động ở nước ngoài).

#### ***b. Tác dụng của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh***

Với nội dung phản ánh của Báo cáo KQHĐKD, nên nó có tác dụng chủ yếu như sau:

- Báo cáo cung cấp thông tin cho người sử dụng để phân tích, đánh giá tình hình thực hiện các mục tiêu về lợi nhuận, dự toán chi phí sản xuất, tiêu thụ hàng hóa, kết quả hoạt động tài chính và các hoạt động khác cũng như thực hiện nghĩa vụ thuế với Nhà nước của doanh nghiệp.

- Từ tình hình lãi (lỗ) theo từng mảng hoạt động của doanh nghiệp người sử dụng báo cáo có thể đánh giá khả năng bảo toàn, phát triển vốn chủ sở hữu cũng như triển vọng kinh doanh trong tương lai.



### 9.3.2. Kết cấu và hình thức của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Về kết cấu của Báo cáo KQHĐKD thường được trình bày kết quả hoạt động theo từng mảng hoạt động chủ yếu của doanh nghiệp như: Kết quả từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ, kết quả từ hoạt động tài chính, kết quả từ các hoạt động khác theo từng chỉ tiêu về thu nhập, chi phí cụ thể. Ngoài ra, để có thể thấy rõ được kết quả năm báo cáo có những thay đổi như thế nào so với năm trước đó, trên báo cáo này thường chia ra cột số liệu của năm nay và số liệu của năm trước.

Về hình thức, căn cứ và những yêu cầu trình bày tối thiểu và hướng dẫn cách phân nhóm các khoản mục thu nhập và chi phí trong chuẩn mực kế toán, có thể minh họa mẫu Báo cáo KQHĐKD theo chế độ kế toán hiện hành (Thông tư số 200/2014/TT-BTC, ngày 22/12/2014- mẫu số B 02-DN) như sau:

Đơn vị báo cáo: .....

Mẫu số B 02- DN

Địa chỉ:.....

(Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC  
Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

### BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm.....

Đơn vị tính:.....

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01			
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02			
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 02)	10			
4. Giá vốn hàng bán	11			
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

6. Doanh thu hoạt động tài chính	21			
7. Chi phí tài chính	22			
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23			
8. Chi phí bán hàng	25			
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	26			
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (25 + 26)}	30			
11. Thu nhập khác	31			
12. Chi phí khác	32			
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40			
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	50			
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51			
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52			
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 - 51 - 52)	60			
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70			
19. Lãi suy giảm trên cổ phiếu (*)	71			

(\*) Chỉ áp dụng tại công ty cổ phần.

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

**Người lập biểu**

**Kế toán trưởng**

**Giám đốc**

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên, đóng dấu)

- Số chứng chỉ hành nghề;  
- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán



### **9.3.3. Phương pháp lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

#### ***a. Cơ sở số liệu để lập báo cáo***

Để lập Báo cáo KQHĐKD, căn cứ vào các nguồn số liệu sau đây:

- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ trước: Số liệu từ Báo cáo KQHĐKD kỳ trước là căn cứ để lập cho báo cáo kỳ này trên cột năm trước

- Số kế toán trong kỳ dùng cho các tài khoản từ loại 5 đến loại 9 đó là:

+ Các tài khoản ở loại 5 “Doanh thu”: Số liệu trên các tài khoản ở loại này dùng để lập cho các khoản mục như: Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ; các khoản giảm trừ doanh thu; doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ; doanh thu hoạt động tài chính.

+ Các tài khoản ở loại 6 “Chi phí sản xuất, kinh doanh”: Số liệu từ các tài khoản ở loại này dùng làm căn cứ để trình bày cho các khoản mục như: Giá vốn hàng bán; chi phí tài chính; chi phí bán hàng; chi phí quản lý doanh nghiệp.

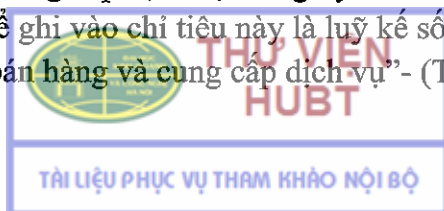
+ Kết hợp số liệu trên các tài khoản ở loại 5 và 6 để lập cho các khoản mục: Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ; lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh.

+ Các tài khoản ở loại 7 “Thu nhập khác” và loại 8 “Chi phí khác: Số liệu trên các tài khoản ở 2 loại này dùng làm căn cứ để lập cho khoản mục thu nhập khác, chi phí khác và lợi nhuận khác.

+ Số liệu trên tài khoản ở loại 9 “Xác định kết quả kinh doanh” kết hợp với các số liệu khác là căn cứ để tính toán các chỉ tiêu: Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế, thuế thu nhập doanh nghiệp, lợi nhuận sau thuế,....

#### ***b. Phương pháp lấy số liệu và trình bày các chỉ tiêu***

• *Chỉ tiêu “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”* (Mã số 01): Chỉ tiêu này phản ánh tổng doanh thu bán hàng hóa; thành phẩm, bất động sản đầu tư và cung cấp dịch vụ trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp. Nguồn số liệu lấy để ghi vào chỉ tiêu này là lũy kế số phát sinh Có của tài khoản “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”- (TK 511)



• *Chỉ tiêu “Các khoản giảm trừ doanh thu”* (Mã số 02): Chỉ tiêu này phản ánh tổng hợp các khoản được ghi giảm trừ vào tổng doanh thu trong kỳ, bao gồm: Các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại và thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp phải nộp tương ứng với số doanh thu được xác định kỳ báo cáo. Nguồn số liệu để lập cho chỉ tiêu này là lũy kế số phát sinh bên nợ tài khoản “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”- (TK 511) đối ứng với bên có các tài khoản “Chiết khấu thương mại”, “Hàng bán bị trả lại”, “Giảm giá hàng bán”- phản ánh ở TK 521- Các khoản giảm trừ doanh thu, “Thuế và các khoản phải nộp nhà nước”- (TK 333) trong kỳ báo cáo trên Sổ cái hoặc Nhật ký- Sổ cái.

• *Chỉ tiêu “Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ”* (Mã số 10): Chỉ tiêu này phản ánh số doanh thu bán hàng hóa, thành phẩm và cung cấp dịch vụ đã trừ các khoản giảm trừ (chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp) trong kỳ báo cáo, làm căn cứ tính kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Cách tính chỉ tiêu này là lấy số chênh lệch giữa hai chỉ tiêu trên (Mã số 10 = Mã số 01- Mã số 02).

• *Chỉ tiêu “Giá vốn hàng bán”* (Mã số 11): Chỉ tiêu này phản ánh tổng giá vốn của hàng hóa, bất động sản đầu tư, giá thành sản xuất của thành phẩm đã bán, chi phí trực tiếp của các dịch vụ đã cung cấp, chi phí khác được tính vào hoặc ghi giảm giá vốn hàng bán trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là lũy kế số phát sinh bên Có của tài khoản “Giá vốn hàng bán”- (TK 632) trong kỳ báo cáo đối ứng bên Nợ của tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911).

• *Chỉ tiêu “Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ”* (Mã số 20): Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa doanh thu thuần về bán hoá, thành phẩm, bất động sản đầu tư và cung cấp dịch vụ với giá vốn hàng bán phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để trình bày trên chỉ tiêu này là số chênh lệch giữa chỉ tiêu “Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ” (Mã số 10) trừ đi (-) “Giá vốn hàng bán” (Mã số 11).

• *Chỉ tiêu “Doanh thu hoạt động tài chính”* (Mã số 21): Chỉ tiêu này phản ánh doanh thu hoạt động tài chính thuần (tổng doanh thu trừ (-) thuế



GTGT theo phương pháp trực tiếp (nếu có) liên quan đến hoạt động khác) phát sinh trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là lũy kế số phát sinh Nợ của tài khoản “Doanh thu hoạt động tài chính”- (TK 515) đối ứng với bên Có tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911) trong kỳ báo cáo.

- *Chỉ tiêu “Chi phí tài chính”* (Mã số 22): Chỉ tiêu này phản ánh tổng chi phí tài chính, gồm tiền lãi vay phải trả, chi phí bản quyền, chi phí hoạt động liên doanh,... phát sinh trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là lũy kế số phát sinh bên Có tài khoản “Chi phí tài chính”- (TK 635) đối ứng với bên Nợ tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911) trong kỳ báo cáo.

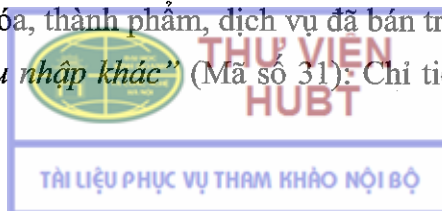
- *Chỉ tiêu “Chi phí lãi vay”* (Mã số 23): Chỉ tiêu này dùng để phản ánh chi phí lãi vay phải trả được tính vào chi phí tài chính trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào sổ kế toán chi tiết tài khoản “Chi phí tài chính”- (TK 635).

- *Chỉ tiêu “Chi phí bán hàng”* (Mã số 24): Chỉ tiêu này phản ánh tổng chi phí bán hàng phân bổ cho số hàng hóa, thành phẩm, dịch vụ đã bán trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng cộng số phát sinh Có của tài khoản “Chi phí bán hàng”- (TK 641) đối ứng với bên Nợ của tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911) trong kỳ báo cáo.

- *Chỉ tiêu “Chi phí quản lý doanh nghiệp”* (Mã số 25): Chỉ tiêu này phản ánh tổng chi phí quản lý doanh nghiệp phân bổ cho số hàng hóa, thành phẩm, dịch vụ đã bán trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là tổng cộng số phát sinh Có của tài khoản “Chi phí quản lý doanh nghiệp-TK 642” đối ứng với bên Nợ của tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh- TK 911” trong kỳ báo cáo.

- *Chỉ tiêu “Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh”* (Mã số 30): Chỉ tiêu này phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được tính toán trên cơ sở lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ cộng (+) doanh thu hoạt động tài chính trừ (-) chi phí tài chính, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp phân bổ cho hàng hóa, thành phẩm, dịch vụ đã bán trong kỳ báo cáo.

- *Chỉ tiêu “Thu nhập khác”* (Mã số 31): Chỉ tiêu này phản ánh các





khoản thu nhập khác (đã trừ thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp), phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào số phát sinh bên Nợ của tài khoản “Thu nhập khác”- (TK 711) đối ứng với bên Có của tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911) trong kỳ báo cáo.

- *Chỉ tiêu “Chi phí khác”* (Mã số 32): Chỉ tiêu này phản ánh các khoản chi phí khác.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được căn cứ vào số phát sinh Có của tài khoản “Chi phí khác”- (TK 811) đối ứng với bên Nợ của tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911) trong kỳ báo cáo.

- *Chỉ tiêu “Lợi nhuận khác”* (Mã số 40): Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa thu nhập khác (đã trừ thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp) với chi phí khác trong kỳ báo cáo. Số liệu để lập cho chỉ tiêu này là số chênh lệch giữa hai chỉ tiêu mã số 31 trừ đi (-) mã số 32.

- *Chỉ tiêu “Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế”* (Mã số 50): Chỉ tiêu này phản ánh tổng số lợi nhuận thực hiện trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp trước khi trừ thuế thu nhập doanh nghiệp từ hoạt động kinh doanh, hoạt động khác phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để lập cho chỉ tiêu này là số tổng cộng giữa hai chỉ tiêu mã số 30 cộng với (+) mã số 40.

- *Chỉ tiêu “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành”* (Mã số 51): phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong năm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số phát sinh bên Có tài khoản “Chi phí thuế thu nhập hiện hành”- (TK 8211) đối ứng với bên Nợ tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911), hoặc số phát sinh bên Nợ tài khoản “Chi phí thuế thu nhập hiện hành”- (TK 8211) đối ứng với số phát sinh bên Có tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911) (trường hợp này ghi bằng số âm).

- *Chỉ tiêu “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”* (Mã số 52): phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại hoặc thu nhập thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số phát sinh bên Có tài khoản “Chi phí thuế thu nhập hoãn lại”- (TK 8212) đối ứng với bên Nợ tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911), hoặc số phát sinh bên Nợ tài khoản “Chi phí

thuế thu nhập hoãn lại”- (TK 8212) đối ứng với bên Có tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”- (TK 911) (trường hợp này ghi bằng số âm).

- *Chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp”* (Mã số 60): Chỉ tiêu này phản ánh tổng số lợi nhuận thuần từ các hoạt động của doanh nghiệp sau khi trừ thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp phát sinh trong kỳ báo cáo. Số liệu để lập cho chỉ tiêu này là hiệu số của ba chỉ tiêu (mã số 50- mã số 51- mã số 52)

- *Chỉ tiêu “Lãi cơ bản trên cổ phiếu”* (Mã số 70): Chỉ tiêu này được xác định và trình bày theo hướng dẫn chuẩn mực số 30 “Lãi trên cổ phiếu”.

## **9.4. BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (Statement of Cash flows)**

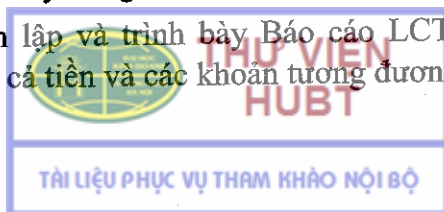
### **9.4.1. Khái quát và tác dụng của báo cáo lưu chuyển tiền tệ**

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (LCTT) là báo cáo tổng hợp phản ánh việc hình thành và sử dụng luồng tiền phát sinh trong kỳ; báo cáo này phản ánh những ảnh hưởng từ các hoạt động kinh doanh, đầu tư và hoạt động tài chính lên dòng tiền của doanh nghiệp trong kỳ kế toán.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là một bộ phận hợp thành của Báo cáo tài chính, nó cung cấp thông tin giúp người sử dụng đánh giá các thay đổi trong tài sản thuần, cơ cấu tài chính, khả năng chuyển đổi của tài sản thành tiền, khả năng thanh toán và khả năng của doanh nghiệp trong việc tạo ra các luồng tiền trong quá trình hoạt động. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cung cấp thông tin giúp cho người sử dụng đánh giá khả năng tạo ra các khoản tiền và việc sử dụng những khoản tiền đã tạo ra trong hoạt động của doanh nghiệp. Từ đó, nó giúp cho các nhà đầu tư, các tổ chức cung cấp tín dụng và chủ nợ có được cái nhìn khách quan tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp so với những doanh nghiệp khác vì nó loại trừ được các ảnh hưởng của việc sử dụng các phương pháp kế toán khác nhau cho cùng giao dịch và hiện tượng.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ còn có tác dụng để dự đoán khả năng về số lượng, thời gian và độ tin cậy của các luồng tiền trong tương lai; để kiểm tra lại các đánh giá, dự đoán trước đây về các luồng tiền; kiểm tra mối quan hệ giữa khả năng sinh lời với lượng lưu chuyển tiền thuần và những tác động của thay đổi giá cả.

Trong quá trình lập và trình bày Báo cáo LCTT, tiền ở đây được định nghĩa bao gồm cả tiền và các khoản tương đương tiền. Trong đó:



- *Tiền* bao gồm tiền mặt tại quỹ, tiền đang chuyển và các khoản tiền gửi không kỳ hạn tại ngân hàng và các tổ chức tín dụng.

- *Các khoản tương đương tiền* là các khoản đầu tư ngắn hạn (không quá 3 tháng) có tính thanh khoản cao, bao gồm: Số dư tài khoản trên thị trường tiền tệ, thương phiếu, tín phiếu kho bạc,....

- *Luồng tiền* là dòng vào và dòng ra của tiền và tương đương tiền, không bao gồm chuyển dịch nội bộ giữa các khoản tiền và tương đương tiền trong doanh nghiệp.

Để phục vụ cho việc phân tích và đánh giá, các luồng tiền được phân loại thành 3 nhóm thuộc 3 mảng hoạt động của doanh nghiệp như sau:

• ***Lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động kinh doanh***: Gồm các chỉ tiêu phản ánh các luồng tiền có liên quan đến hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp và các hoạt động khác không phải là các hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính. Phần này cung cấp thông tin để đánh giá khả năng tạo ra tiền từ các hoạt động kinh doanh để duy trì hoạt động, trang trải nợ và tiến hành đầu tư mới của doanh nghiệp mà không cần đến các nguồn tài chính từ bên ngoài. Chẳng hạn như tiền thu vào từ bán hàng cho khách hàng hoặc tiền chi ra cho nhà cung cấp về hàng hoá và dịch vụ; tiền chi cho nhân viên; tiền chi trả lãi vay cho chủ nợ; chi nộp thuế cho chính phủ,...

• ***Luân chuyển tiền từ hoạt động đầu tư***: Gồm các chỉ tiêu phản ánh các luồng tiền luân chuyển có liên quan đến các hoạt động mua sắm, xây dựng, thanh lý, nhượng bán các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không thuộc các khoản tương đương tiền. Chẳng hạn: Tiền thu vào từ bán các khoản đầu tư và TSCĐ; thu hồi nợ gốc các khoản cho vay, tiền chi ra cho mua sắm TSCĐ, đầu tư tài chính dài hạn, góp vốn liên doanh liên kết,...

• ***Luân chuyển tiền từ hoạt động tài chính***: Là các luồng tiền có liên quan đến các hoạt động tạo ra các thay đổi về quy mô và kết cấu của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp. Chẳng hạn: Tiền chi ra để hoàn trả vốn gốc của các khoản vay mượn; trả cổ tức cho chủ sở hữu; mua cổ phiếu quỹ...; tiền thu vào từ các khoản vay mượn ngắn và dài hạn; tiền thu vào từ các chủ sở hữu do phát hành cổ phiếu, nhận góp vốn...

Việc phân loại và báo cáo các luồng tiền theo các hoạt động như trên sẽ cung cấp thông tin cho người sử dụng báo cáo đánh giá được ảnh hưởng của các hoạt động đó đối với tình hình tài chính, lượng tiền và các khoản tương đương tiền tạo ra trong kỳ của doanh nghiệp. Thông tin này cũng được dùng để đánh giá các mối quan hệ giữa các hoạt động của doanh nghiệp. Việc phân loại các luồng tiền vào và ra theo các hoạt động có thể được tổng hợp như trên sơ đồ 9.1.

#### **9.4.2. Yêu cầu khi lập và trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ**

Khi lập và trình bày Báo cáo LCTT, ngoài việc phải tuân thủ các quy định của chuẩn mực kế toán còn phải đáp ứng được các yêu cầu sau đây:

- Các luồng tiền phát sinh bằng ngoại tệ phải được quy đổi ra đồng tiền báo cáo theo tỷ giá tại thời điểm phát sinh giao dịch.

- Các giao dịch về đầu tư và tài chính không trực tiếp sử dụng tiền hoặc tương đương tiền thì không được trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

- Các khoản mục tiền và tương đương tiền đầu kỳ, cuối kỳ; ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá do quy đổi tiền và tương đương tiền bằng ngoại tệ cuối kỳ phải được trình bày thành các chỉ tiêu riêng biệt để đối chiếu số liệu với các khoản mục tương ứng trên bảng Cân đối kế toán.

- Doanh nghiệp phải trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền có giá trị lớn do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng do có sự hạn chế của pháp luật hoặc các ràng buộc khác mà doanh nghiệp cần thực hiện.

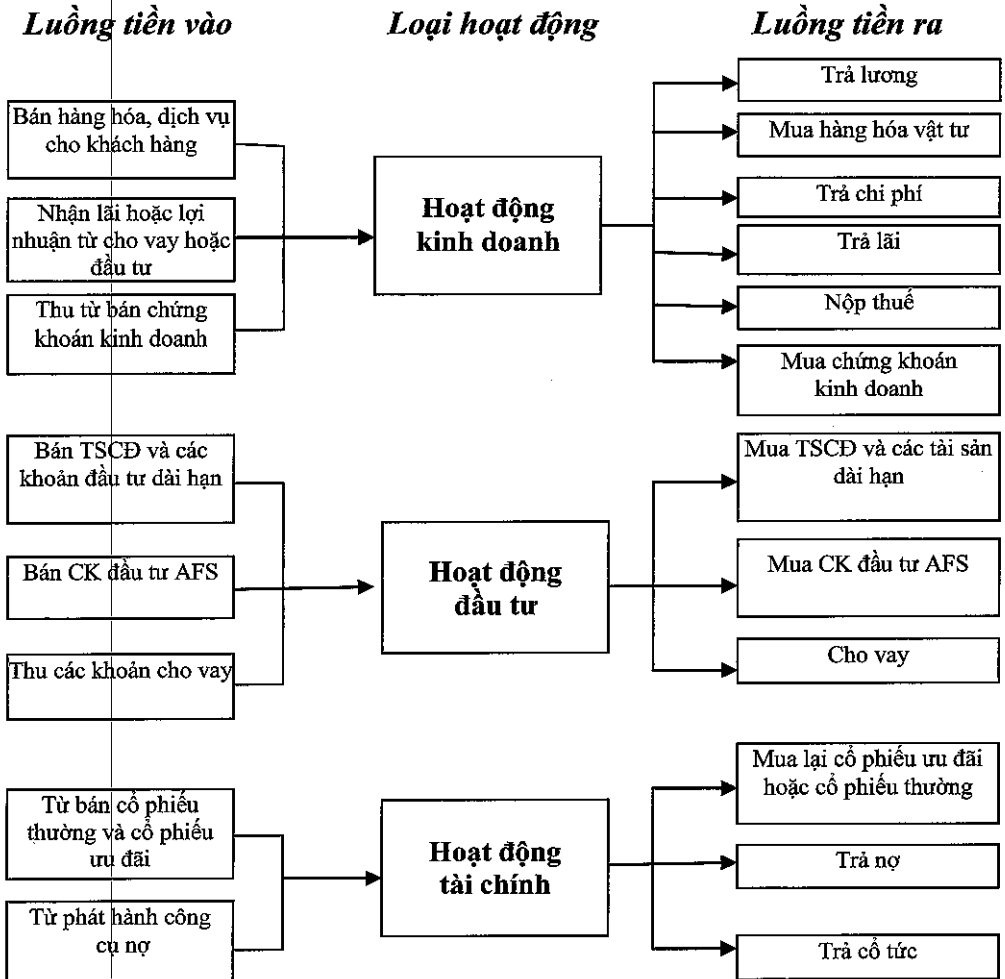
- Các luồng tiền sau được báo cáo trên cơ sở thuần:

- + Tiền thu hoặc chi hộ khách hàng (thu hộ, chi hộ và trả lại cho chủ sở hữu tài sản).

- + Thu tiền và chi tiền đối với những khoản có vòng quay nhanh, thời gian đáo hạn ngắn như: Mua- bán ngoại tệ, mua- bán các khoản đầu tư, các khoản đi vay hoặc cho vay ngắn hạn khác có thời hạn thanh toán không quá 3 tháng.



## Sơ đồ 9.1: Phân loại các luồng tiền luân chuyển từ các hoạt động

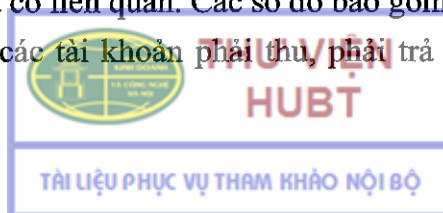


### 9.4.3. Nguồn số liệu để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ

#### a. Mở và ghi sổ kế toán phục vụ lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Như đã nói ở trên, do Báo cáo LCTT cần được trình bày các luồng tiền thuộc 3 mảng hoạt động là hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính, nên để có số liệu phục vụ cho việc lập báo cáo này, kế toán doanh nghiệp cần mở các sổ kế toán để ghi chép những thông tin cần thiết có liên quan. Các sổ đó bao gồm:

- Sổ kế toán các tài khoản phải thu, phải trả phải được mở chi tiết



theo 3 loại hoạt động: hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

- Đối với sổ kế toán các tài khoản “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”, “Tiền đang chuyển” phải mở chi tiết để theo dõi được 3 loại hoạt động (kinh doanh, đầu tư và tài chính) làm căn cứ tổng hợp khi lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Chẳng hạn, đối với khoản tiền trả ngân hàng về gốc và lãi vay, kế toán phản ánh riêng số tiền trả lãi vay và số tiền trả gốc vay trên sổ kế toán chi tiết.

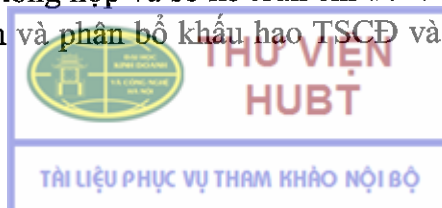
- Tại thời điểm cuối niên độ kế toán, khi lập Báo cáo LCTT, doanh nghiệp phải xác định các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua thỏa mãn định nghĩa là tương đương tiền phù hợp với các quy định của chuẩn mực kế toán để loại trừ ra khỏi các khoản mục liên quan đến các hoạt động đầu tư ngắn hạn. Giá trị của các khoản tương đương tiền được cộng vào chỉ tiêu “Tiền và các khoản tương đương tiền” cuối kỳ trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

- Đối với các khoản đầu tư chứng khoán và công cụ nợ không được coi là tương đương tiền, kế toán phải căn cứ vào mục đích đầu tư để lập bảng kê chi tiết xác định các khoản đầu tư chứng khoán và công cụ nợ phục vụ cho mục đích thương mại (mua vào để bán) và phục vụ cho mục đích nắm giữ đầu tư để thu lãi.

### ***b. Cơ sở số liệu để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ***

Khi lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ, ngoài các số liệu trên các sổ chi tiết trên người ta còn căn cứ vào nguồn số liệu trên các tài liệu chủ yếu sau đây:

- Bảng cân đối kế toán
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
- Thuyết minh báo cáo tài chính
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ kỳ trước
- Các tài liệu kế toán khác như: Sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết các tài khoản “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”, “Tiền đang chuyển”, Sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết của các tài khoản liên quan khác, bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ và các tài liệu kế toán chi tiết khác...



#### 9.4.4. Phương pháp lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Quá trình lập Báo cáo LCTT thường trải qua 4 bước cơ bản như sau:

- *Bước 1:* Xác định dòng tiền được tạo ra hay sử dụng cho các hoạt động kinh doanh
- *Bước 2:* Xác định dòng tiền được tạo ra hay sử dụng cho các hoạt động tài chính và đầu tư
- *Bước 3:* Xác định các thay đổi về tiền trong kỳ
- *Bước 4:* Cân đối khoản thay đổi trên với số dư tiền đầu kỳ và cuối kỳ

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế thì riêng *luồng tiền từ hoạt động kinh doanh*, cho phép các doanh nghiệp xác định và trình bày theo một trong hai phương pháp là trực tiếp hoặc gián tiếp, cụ thể là:

**a. Phương pháp trực tiếp:** Đặc trưng cơ bản của phương pháp này là căn cứ vào các sổ kế toán chi tiết để phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu vào, chi ra theo nội dung của từng chỉ tiêu của từng loại hoạt động để trình bày các chỉ tiêu tương ứng trên Báo cáo LCTT.

Theo phương pháp này, các chỉ tiêu phản ánh các luồng tiền vào và các luồng tiền ra được trình bày trên báo cáo và được xác định theo một trong hai cách sau:

- Phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu và chi theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.
- Điều chỉnh doanh thu, giá vốn hàng bán và các khoản mục khác trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho các chỉ tiêu:
  - + Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh;
  - + Các khoản mục không phải bằng tiền khác;
  - + Các luồng tiền liên quan đến hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

Để minh họa cho phương pháp lập Báo cáo LCTT theo phương pháp trực tiếp, theo thông tư số 200/2014/TT-BTC, ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính quy định lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp trực tiếp (mẫu số B 03- DN) như sau:





Đơn vị báo cáo:.....

Địa chỉ:.....

Mẫu số B 03- DN

(Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC

Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

## BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Theo phương pháp trực tiếp) (\*)

Năm....

Đơn vị tính: .....

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
<b>I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh</b>				
1. Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác	01			
2. Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ	02			
3. Tiền chi trả cho người lao động	03			
4. Tiền lãi vay đã trả	04			
5. Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	05			
6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	06			
7. Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	07			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh</b>	<b>20</b>			
<b>II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư</b>				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21			
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			



Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư</b>	<b>30</b>			
<b>III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính</b>				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31			
2. Tiền trả lại vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32			
3. Tiền thu từ đi vay	33			
4. Tiền trả nợ gốc vay	34			
5. Tiền trả nợ gốc thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính</b>	<b>40</b>			
<b>Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (50 = 20+30+40)</b>	<b>50</b>			
<b>Tiền và tương đương tiền đầu kỳ</b>	<b>60</b>			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
<b>Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50+60+61)</b>	<b>70</b>			

Ghi chú: Các chỉ tiêu không có số liệu thì doanh nghiệp không phải trình bày nhưng không được đánh lại “Mã số” chỉ tiêu.

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

**Người lập biểu**

**Kế toán trưởng**

**Giám đốc**

(Ký, họ tên)

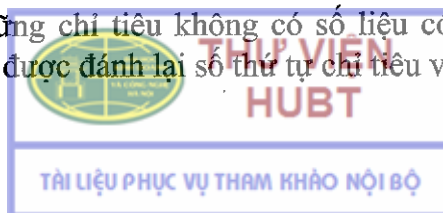
(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên, đóng dấu)

- Số chứng chỉ hành nghề;

- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán

Ghi chú: Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.



Về cách lấy số liệu và xác định các chỉ tiêu cơ bản theo phương pháp trực tiếp là:

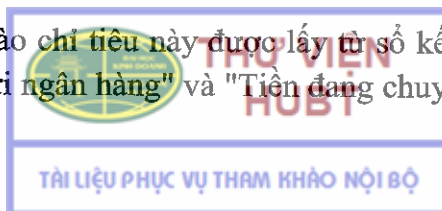
• **Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh**

○ *Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác - Mã số 01*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu (tổng giá thanh toán) trong kỳ do bán hàng hóa, thành phẩm, cung cấp dịch vụ, tiền bản quyền, phí, hoa hồng và các khoản doanh thu khác (như bán chứng khoán vì mục đích thương mại) (nếu có), trừ các khoản doanh thu được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, kể cả các khoản tiền đã thu từ các khoản nợ phải thu liên quan đến các giao dịch bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác phát sinh từ các kỳ trước nhưng kỳ này mới thu được tiền và số tiền ứng trước của người mua hàng hoá, dịch vụ.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng" (phần thu tiền), sổ kế toán các tài khoản phải trả (Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ chuyển trả ngay các khoản công nợ) trong kỳ báo cáo sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" (bán hàng, cung cấp dịch vụ thu tiền ngay) và sổ kế toán tài khoản "Phải thu của khách hàng" (bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác phát sinh từ các kỳ trước, đã thu được tiền trong kỳ này) hoặc số tiền ứng trước trong kỳ của người mua sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, sổ kế toán tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn" và tài khoản "Doanh thu hoạt động tài chính" (bán chứng khoán vì mục đích thương mại thu tiền ngay).

○ *Tiền trả cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ - Mã số 02 (được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (\*\*\*)*): Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả (tổng giá thanh toán) trong kỳ cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ, chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại (nếu có), kể cả số tiền đã trả cho các khoản nợ phải trả liên quan đến giao dịch mua hàng hoá, dịch vụ phát sinh từ các kỳ trước nhưng kỳ này mới trả tiền và số tiền chi ứng trước cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng" và "Tiền đang chuyển" (phần chi tiền),

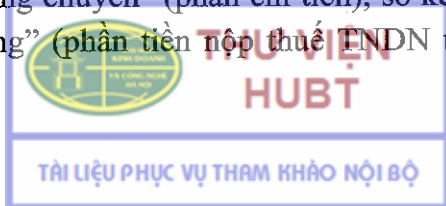


sổ kế toán tài khoản “Phải thu của khách hàng” (phần chi tiền từ thu các khoản phải thu của khách hàng), sổ kế toán tài khoản “Vay ngắn hạn” (phần chi tiền từ tiền vay ngắn hạn nhận được chuyển trả ngay cho người bán) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán tài khoản “Phải trả cho người bán”, sổ kế toán các tài khoản hàng tồn kho và các tài khoản có liên quan khác, chi tiết phần đã trả bằng tiền trong kỳ báo cáo, sổ kế toán các tài khoản “Đầu tư chứng khoán ngắn hạn” (chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại).

○ *Tiền trả cho người lao động - Mã số 03 (Ghi số âm)*: Chi tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả cho người lao động trong kỳ báo cáo về tiền lương, tiền công, phụ cấp, tiền thưởng... do doanh nghiệp đã thanh toán hoặc tạm ứng. Số liệu để ghi vào chi tiêu này được lấy từ sổ kế toán các tài khoản “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng” (phần chi tiền) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán tài khoản “Phải trả công nhân viên” - phần đã trả bằng tiền trong kỳ báo cáo.

○ *Tiền lãi vay đã trả - Mã số 04 (Ghi số âm)*: Chi tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền lãi vay đã trả trong kỳ báo cáo, bao gồm tiền lãi vay phát sinh trong kỳ và trả ngay kỳ này, tiền lãi vay phải trả phát sinh từ các kỳ trước và đã trả trong kỳ này, lãi tiền vay trả trước trong kỳ này. Số liệu để ghi vào chi tiêu này được lấy từ sổ kế toán các tài khoản “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng” và “Tiền đang chuyển”, sổ kế toán tài khoản “Phải thu của khách hàng” (phần tiền trả lãi vay từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán tài khoản “Chi phí phải trả” (theo dõi số tiền lãi vay phải trả) và các tài khoản liên quan khác.

○ *Tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp - Mã số 05 (Ghi số âm)*: Chi tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) cho Nhà nước trong kỳ báo cáo, bao gồm số tiền thuế TNDN đã nộp của kỳ này, số thuế TNDN còn nợ từ các kỳ trước đã nộp trong kỳ này và số thuế TNDN nộp trước (nếu có). Số liệu để ghi vào chi tiêu này được lấy từ sổ kế toán các tài khoản “Tiền mặt”, “Tiền gửi Ngân hàng” và “Tiền đang chuyển” (phần chi tiền), sổ kế toán tài khoản “Phải thu của khách hàng” (phần tiền nộp thuế TNDN từ tiền thu các khoản

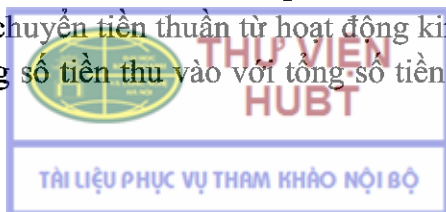


phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán tài khoản "Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước" (phần thuế TNDN đã nộp trong kỳ báo cáo).

○ *Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh - Mã số 06*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu từ các khoản khác từ hoạt động kinh doanh, ngoài khoản tiền thu được phản ánh ở Mã số 01, như: Tiền thu từ khoản thu nhập khác (tiền thu về được bồi thường, được phạt, tiền thưởng, và các khoản tiền thu khác...); tiền đã thu do được hoàn thuế; tiền thu được do nhận ký quỹ, ký cược; tiền thu hồi các khoản đưa đi ký cược, ký quỹ; tiền thu từ nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án (nếu có); tiền được các tổ chức, cá nhân bên ngoài thưởng, hỗ trợ ghi tăng các quỹ của doanh nghiệp; tiền nhận được ghi tăng các quỹ do cấp trên cấp hoặc cấp dưới nộp... Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Thu nhập khác", tài khoản "Thuế GTGT được khấu trừ" và sổ kế toán các tài khoản khác có liên quan trong kỳ báo cáo.

○ *Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh - Mã số 07 (ghi số âm)*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi về các khoản khác, ngoài các khoản tiền chi liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh trong kỳ báo cáo được phản ánh ở mã số 02, 03, 04, 05, như: Tiền chi bồi thường, bị phạt và các khoản chi phí khác; tiền nộp các loại thuế (không bao gồm thuế TNDN); tiền nộp các loại phí, lệ phí, tiền thuê đất; tiền chi đưa đi ký cược, ký quỹ; tiền trả lại các khoản nhận ký cược, ký quỹ; tiền chi từ quỹ khen thưởng, phúc lợi; tiền chi từ nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án; tiền chi nộp các quỹ lên cấp trên hoặc cấp cho cấp dưới,... Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" và "Tiền đang chuyển" trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Chi phí khác", "Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước", "Chi sự nghiệp" và các tài khoản liên quan khác.

○ *Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh - Mã số 20 (ghi số âm)*: Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động



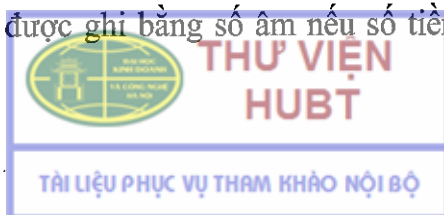
kinh doanh trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu từ Mã số 01 đến Mã số 07.

• **Luồng tiền từ hoạt động đầu tư**

○ *Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác-Mã số 21 (ghi số âm):* Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, tiền chi cho giai đoạn triển khai đã được vốn hoá thành TSCĐ vô hình, tiền chi cho hoạt động đầu tư xây dựng dở dang, đầu tư bất động sản trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Tiền đang chuyển" (phần chi tiền), sổ kế toán tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần chi tiền từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng), sổ kế toán tài khoản "Vay dài hạn" (phần chi tiền từ tiền vay dài hạn nhận được chuyển trả ngay cho người bán) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "TSCĐ hữu hình", "TSCĐ vô hình", "Xây dựng cơ bản dở dang", "Đầu tư dài hạn khác", "Phải trả cho người bán" trong kỳ báo cáo.

○ *Tiền thu thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác-Mã số 22:* Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số tiền thuần đã thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình và bất động sản đầu tư trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là chênh lệch giữa số tiền thu và số tiền chi cho việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ và bất động sản đầu tư. Số tiền thu được lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán tài khoản "Thu nhập khác" (chi tiết thu về thanh lý, nhượng bán TSCĐ), sổ kế toán tài khoản "Doanh thu hoạt động tài chính" (chi tiết thu về bán bất động sản đầu tư), sổ kế toán tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần tiền thu liên quan đến thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác) trong kỳ báo cáo. Số tiền chi được lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán tài khoản "Chi phí tài chính" và "Chi phí khác" (chi tiết chi về thanh lý, nhượng bán TSCĐ và bất động sản đầu tư) trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm nếu số tiền thực thu nhỏ hơn số tiền thực chi.



○ *Tiền chi cho vay và mua các công cụ nợ của đơn vị khác - Mã số 23 (Ghi số âm):*

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi cho bên khác vay, chi mua các công cụ nợ của đơn vị khác (trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu...) vì mục đích nắm giữ đầu tư trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm tiền chi mua các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và mua các công cụ nợ vì mục đích thương mại.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Đầu tư ngắn hạn khác", "Đầu tư dài hạn khác" (chi tiết các khoản tiền chi cho vay), tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn", "Đầu tư chứng khoán dài hạn" (chi tiết tiền chi mua các công cụ nợ của đơn vị khác (Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu...) trong kỳ báo cáo.

○ *Tiền thu hồi cho vay, bán lại công cụ nợ của đơn vị khác - Mã số 24:* Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu từ việc thu hồi lại số tiền gốc đã cho vay, từ bán lại hoặc thanh toán các công cụ nợ của đơn vị khác trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm tiền thu từ bán các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và bán các công cụ nợ vì mục đích thương mại. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Đầu tư ngắn hạn khác", "Đầu tư dài hạn khác" (chi tiết thu hồi tiền cho vay) và các tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn", "Đầu tư chứng khoán dài hạn" (chi tiết số tiền thu do bán lại các công cụ nợ (trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu)).

○ *Tiền chi đầu tư vốn vào đơn vị khác - Mã số 25 (ghi số âm):* Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi để đầu tư vốn vào doanh nghiệp khác trong kỳ báo cáo, bao gồm tiền chi đầu tư vốn dưới hình thức mua cổ phiếu, góp vốn vào công ty liên doanh, liên kết (không bao gồm tiền chi mua cổ phiếu vì mục đích thương mại). Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng" và "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Đầu tư chứng khoán dài hạn" (chi tiết đầu tư cổ phiếu), tài khoản



"Góp vốn liên doanh", tài khoản "Đầu tư ngắn hạn khác" và tài khoản "Đầu tư dài hạn khác" trong kỳ báo cáo.

○ *Tiền thu hồi đầu tư vốn vào đơn vị khác - Mã số 26*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền thu hồi các khoản đầu tư vốn vào đơn vị khác (do bán lại hoặc thanh lý các khoản vốn đã đầu tư vào đơn vị khác) trong kỳ báo cáo (không bao gồm tiền thu do bán cổ phiếu đã mua vì mục đích thương mại). Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Đầu tư chứng khoán dài hạn" (chi tiết cổ phiếu), tài khoản "Góp vốn liên doanh", tài khoản "Đầu tư ngắn hạn khác" và tài khoản "Đầu tư dài hạn khác" (chi tiết đầu tư vốn vào đơn vị khác) trong kỳ báo cáo.

○ *Thu lãi tiền cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia - Mã số 27*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số tiền thu về các khoản tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, lãi từ mua và nắm giữ đầu tư các công cụ nợ (trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu...), cổ tức và lợi nhuận nhận được từ góp vốn vào các đơn vị khác trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Doanh thu hoạt động tài chính", "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn", "Đầu tư chứng khoán dài hạn", "Góp vốn liên doanh", "Đầu tư ngắn hạn khác", "Đầu tư dài hạn khác" và các tài khoản khác có liên quan trong kỳ báo cáo.

○ *Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư - Mã số 30*: Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động đầu tư trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu có mã số từ Mã số 21 đến Mã số 27. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì được ghi dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (\*\*\*)

#### • **Luồng tiền từ hoạt động tài chính**

○ *Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu- Mã số 31*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu do các chủ sở hữu của doanh nghiệp góp vốn dưới các hình thức phát hành cổ phiếu thu bằng tiền (số tiền thu theo giá thực tế phát hành), tiền thu góp vốn bằng

tiền của các chủ sở hữu, tiền thu do Nhà nước cấp vốn trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản vay và nợ được chuyển thành vốn cổ phần hoặc nhận vốn góp của chủ sở hữu bằng tài sản.

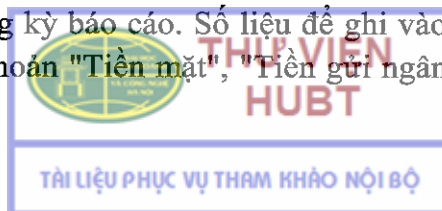
Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", sau khi đối chiếu với sổ kế toán tài khoản "Nguồn vốn kinh doanh" (chi tiết vốn góp của chủ sở hữu) trong kỳ báo cáo.

○ *Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu đã phát hành - Mã số 32 (ghi số âm)*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả do hoàn lại vốn góp cho các chủ sở hữu của doanh nghiệp dưới các hình thức hoàn trả bằng tiền hoặc mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành bằng tiền để huỷ bỏ hoặc sử dụng làm cổ phiếu ngân quỹ trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Nguồn vốn kinh doanh" và "Cổ phiếu ngân quỹ" trong kỳ báo cáo.

○ *Tiền vay nhận được - Mã số 33*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nhận được do doanh nghiệp đi vay ngắn hạn, dài hạn của ngân hàng, các tổ chức tài chính, tín dụng và các đối tượng khác trong kỳ báo cáo. Đối với các khoản vay bằng trái phiếu, số tiền đã thu được phản ánh theo số thực thu (bằng mệnh giá trái phiếu điều chỉnh với các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu hoặc lãi trái phiếu trả trước).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", các tài khoản phải trả (phần tiền vay nhận được chuyển trả ngay các khoản nợ phải trả) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Vay ngắn hạn", "Vay dài hạn", "Nợ dài hạn", "Trái phiếu phát hành" và các tài khoản khác có liên quan trong kỳ báo cáo.

○ *Tiền trả nợ vay - Mã số 34 (ghi số âm)*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả về khoản nợ gốc vay ngắn hạn, vay dài hạn, nợ thuê tài chính của ngân hàng, tổ chức tài chính, tín dụng và các đối tượng khác trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Tiền đang





chuyển", sổ kế toán tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần tiền trả nợ vay từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Vay ngắn hạn", "Nợ dài hạn đến hạn trả", "Vay dài hạn", "Nợ dài hạn" và "Trái phiếu phát hành" trong kỳ báo cáo.

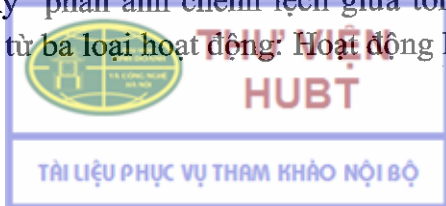
○ *Tiền chi trả nợ thuê tài chính - Mã số 35 (ghi số âm)*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả về khoản nợ thuê tài chính trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sổ kế toán tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần tiền trả nợ thuê tài chính từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản "Nợ dài hạn đến hạn trả" và "Nợ dài hạn" (chi tiết số trả nợ thuê tài chính) trong kỳ báo cáo.

○ *Cổ tức, lợi nhuận đã trả- Mã số 36 (ghi số âm)*: Chỉ tiêu này không bao gồm khoản cổ tức hoặc lợi nhuận được chia nhưng không trả cho chủ sở hữu mà được chuyển thành vốn cổ phần. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả cổ tức và lợi nhuận được chia cho các chủ sở hữu của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối" (chi tiết số tiền đã trả về cổ tức và lợi nhuận) trong kỳ báo cáo.

○ *Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính - Mã số 40*: Chỉ tiêu lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động tài chính trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu có mã số từ Mã số 31 đến Mã số 36; nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (\*\*\*)

#### **• Phân cân đối tiền đầu kỳ cuối kỳ và lưu chuyển tiền thuần trong kỳ**

○ *Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ - Mã số 50*: Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ ba loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động



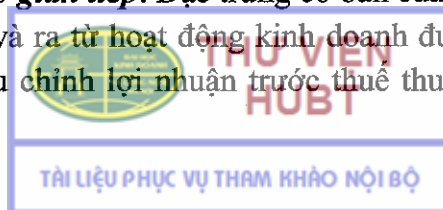
đầu tư và hoạt động tài chính của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được xác định bằng tổng của các chỉ tiêu Mã số 20, Mã số 30 và Mã số 40; nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (\*\*\*)

○ *Tiền và tương đương tiền đầu kỳ - Mã số 60*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số dư của tiền và tương đương tiền đầu kỳ báo cáo, bao gồm tiền mặt, tiền gửi Ngân hàng, tiền đang chuyển (Mã số 110, cột “Số đầu kỳ” trên Bảng cân đối kế toán) và số dư của các khoản tương đương tiền đầu kỳ được lấy trên sổ kế toán chi tiết tài khoản “Đầu tư chứng khoán ngắn hạn” đối với các khoản đầu tư ngắn hạn thoả mãn định nghĩa là tương đương tiền.

○ *Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ - Mã số 61*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư cuối kỳ của tiền (Mã số 110) và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ báo cáo. Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các tài khoản “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”, “Tiền đang chuyển”, và tài khoản “Đầu tư chứng khoán ngắn hạn” (chi tiết các khoản đầu tư ngắn hạn thoả mãn định nghĩa là tương đương tiền), sau khi đối chiếu với sổ kế toán chi tiết tài khoản “Chênh lệch tỷ giá hối đoái” trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số dương nếu tỷ giá hối đoái cuối kỳ cao hơn tỷ giá hối đoái đã ghi nhận trong kỳ, chỉ tiêu này được ghi bằng số âm nếu tỷ giá hối đoái cuối kỳ thấp hơn tỷ giá hối đoái đã ghi nhận trong kỳ.

○ *Tiền và tương đương tiền cuối kỳ - Mã số 70*: Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số dư của tiền và tương đương tiền cuối kỳ báo cáo, bao gồm tiền mặt, Tiền gửi Ngân hàng, tiền đang chuyển (Mã số 110, cột “Số cuối kỳ” trên Bảng Cân đối kế toán) và số dư cuối kỳ của các khoản tương đương tiền được lấy trên sổ kế toán chi tiết tài khoản “Đầu tư chứng khoán ngắn hạn” đối với các khoản đầu tư ngắn hạn thoả mãn định nghĩa là tương đương tiền. Chỉ tiêu này cũng được xác định bằng số tổng cộng các chỉ tiêu mã số 50, 60 và 61.

**b. Phương pháp gián tiếp**: Đặc trưng cơ bản của phương pháp này là các luồng tiền vào và ra từ hoạt động kinh doanh được tính toán và xác định bằng cách điều chỉnh lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp



khỏi ảnh hưởng của các khoản phi tiền tệ (khấu hao TSCĐ, dự phòng...), những thay đổi của hàng tồn kho, các khoản phải thu, phải trả từ hoạt động kinh doanh và các khoản thuộc luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Phương pháp này cung cấp sự kết nối hữu hiệu giữa Bảng CĐKT và Báo cáo KQHĐKD, giải thích rõ mối quan hệ giữa lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh và luồng tiền thuần.

Theo phương pháp này, các chỉ tiêu về luồng tiền được xác định trên cơ sở lấy tổng lợi nhuận trước thuế và điều chỉnh cho các khoản:

- Các khoản doanh thu, chi phí không phải bằng tiền như khấu hao TSCĐ, dự phòng...

- Lãi, lỗ do chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện;

- Tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp;

- Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh (trừ thuế thu nhập và các khoản phải nộp khác sau thuế thu nhập doanh nghiệp);

- Lãi lỗ từ hoạt động đầu tư.

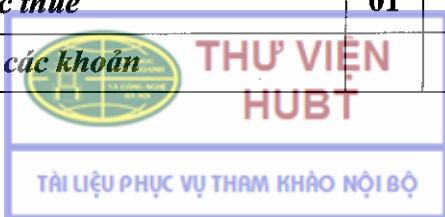
Áp dụng phương pháp này, theo Thông tư 200/2014/TT-BTC, ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính quy định lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp gián tiếp (mẫu B 03-DN) như sau:

## BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (Theo phương pháp gián tiếp) (\*)

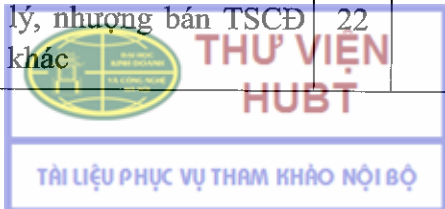
Năm.....

Đơn vị tính: .....

	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
Chỉ tiêu	1	2	3	4
<b>I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh</b>				
<b>1. Lợi nhuận trước thuế</b>	<b>01</b>			
<b>2. Điều chỉnh cho các khoản</b>				



Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
- Khấu hao TSCĐ	02			
- Các khoản dự phòng	03			
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện	04			
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05			
- Chi phí lãi vay	06			
<b>3. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động</b>	<b>08</b>			
- Tăng, giảm các khoản phải thu	09			
- Tăng, giảm hàng tồn kho	10			
- Tăng, giảm các khoản phải trả (Không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp)	11			
- Tăng, giảm chi phí trả trước	12			
- Tiền lãi vay đã trả	13			
- Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	14			
- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15			
- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	16			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh</b>	<b>20</b>			
<b>II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư</b>				
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21			
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22			



Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23			
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24			
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25			
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26			
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư</b>	<b>30</b>			
<b>III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính</b>				
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31			
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32			
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33			
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34			
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35			
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36			
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính</b>	<b>40</b>			
<b>Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ</b> <b>(50 = 20+30+40)</b>	<b>50</b>			



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

Chỉ tiêu	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60			
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61			
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50+60+61)	70	31		

*Ghi chú (\*):* Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và “Mã số”.

Theo phương pháp gián tiếp, cách lấy số liệu và xác định các chỉ tiêu cơ bản như sau:

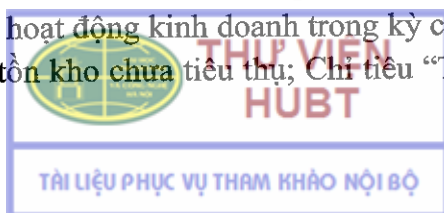
**- Lợi nhuận trước thuế (Mã số 01)**

Chỉ tiêu này được lấy từ chỉ tiêu Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (Mã số 50) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Nếu số liệu này là số âm (trường hợp lỗ), thì ghi trong ngoặc đơn (...).

**- Khấu hao TSCĐ và BĐSĐT (Mã số 02)**

+ Trường hợp doanh nghiệp bóc tách riêng được số khấu hao còn nằm trong hàng tồn kho và số khấu hao đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ: Chỉ tiêu “Khấu hao TSCĐ và BĐSĐT” chỉ bao gồm số khấu hao đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ; Chỉ tiêu “Tăng, giảm hàng tồn kho” không bao gồm số khấu hao nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ (chưa được xác định là tiêu thụ trong kỳ);

+ Trường hợp doanh nghiệp không thể bóc tách riêng được số khấu hao còn nằm trong hàng tồn kho và khấu hao số đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ thì thực hiện theo nguyên tắc: Chỉ tiêu “Khấu hao TSCĐ và BĐSĐT” bao gồm số khấu hao đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ cộng với số khấu hao liên quan đến hàng tồn kho chưa tiêu thụ; Chỉ tiêu “Tăng, giảm hàng tồn



kho” bao gồm cả số khấu hao TSCĐ nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ (chưa được xác định là tiêu thụ trong kỳ).

Trong mọi trường hợp, doanh nghiệp đều phải loại trừ khỏi Báo cáo lưu chuyển tiền tệ số khấu hao nằm trong giá trị xây dựng cơ bản dở dang, số hao mòn đã ghi giảm nguồn kinh phí, quỹ khen thưởng phúc lợi đã hình thành TSCĐ, giảm Quỹ phát triển KH&CN đã hình thành TSCĐ phát sinh trong kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế”.

**- Các khoản dự phòng (Mã số 03)**

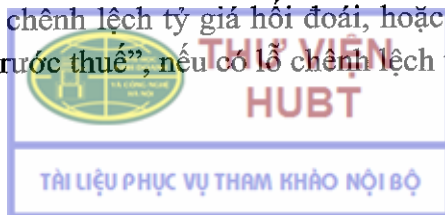
Chỉ tiêu này phản ánh ảnh hưởng của việc trích lập, hoàn nhập và sử dụng các khoản dự phòng đến các luồng tiền trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số chênh lệch giữa số dư đầu kỳ và số dư cuối kỳ của các khoản dự phòng tổn thất tài sản (dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh, dự phòng tổn thất đầu tư tài chính, dự phòng giảm giá hàng tồn kho, dự phòng nợ phải thu khó đòi) và dự phòng phải trả trên Bảng cân đối kế toán.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế” nếu tổng số dư cuối kỳ của các khoản dự phòng lớn hơn tổng số dư đầu kỳ hoặc được trừ vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế” nếu tổng số dư cuối kỳ của các khoản dự phòng nhỏ hơn tổng số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

**- Lãi/lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (Mã số 04)**

Chỉ tiêu này phản ánh lãi (hoặc lỗ) chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ đã được phản ánh vào lợi nhuận trước thuế trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào chênh lệch số phát sinh Có và phát sinh Nợ TK 4131 đối chiếu sổ kế toán TK 515 (chi tiết lãi do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ) hoặc TK 635 (chi tiết lỗ do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ).

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế”, nếu có lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái, hoặc được cộng (+) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế”, nếu có lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái.



### **- Lãi/lỗ từ hoạt động đầu tư (Mã số 05)**

Chỉ tiêu này căn cứ vào tổng số lãi, lỗ phát sinh trong kỳ đã được phản ánh vào lợi nhuận trước thuế nhưng được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, gồm:

- + Lãi, lỗ từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT;
- + Lãi, lỗ từ việc đánh giá lại tài sản phi tiền tệ mang đi góp vốn, đầu tư vào đơn vị khác
- + Lãi, lỗ từ việc bán, thu hồi các khoản đầu tư tài chính (không bao gồm lãi, lỗ mua bán chứng khoán kinh doanh), như: Các khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết; Các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn;
- + Khoản tổn thất hoặc hoàn nhập tổn thất của các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn;
- + Lãi cho vay, lãi tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia.

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 5117, 515, 711, 632, 635, 811 và các tài khoản khác có liên quan (chi tiết phần lãi, lỗ được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư) trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế” nếu hoạt động đầu tư có lãi thuần và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...); hoặc được cộng (+) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế”, nếu hoạt động đầu tư có lỗ thuần.

### **- Chi phí lãi vay (Mã số 06)**

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí lãi vay đã ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo, kể cả chi phí phát hành trái phiếu của trái phiếu thường và trái phiếu chuyển đổi; Số chi phí lãi vay hàng kỳ tính theo lãi suất thực tế được ghi tăng cấu phần nợ của trái phiếu chuyển đổi. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán TK 635 (chi tiết chi phí lãi vay kỳ báo cáo) sau khi đối chiếu với chỉ tiêu “Chi phí lãi vay” trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế”.





**- Các khoản điều chỉnh khác (Mã số 07)**

Chỉ tiêu này phản ánh số trích lập hoặc hoàn nhập Quỹ Bình ổn giá hoặc Quỹ phát triển khoa học và công nghệ trong kỳ. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 356, 357.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế” nếu trong kỳ trích lập thêm các Quỹ hoặc được trừ khỏi chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế” nếu trong kỳ hoàn nhập các quỹ.

**- Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động (Mã số 08)**

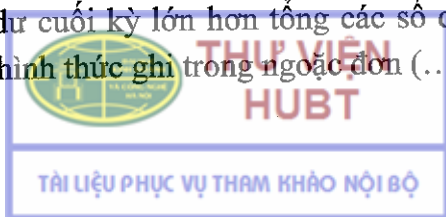
Chỉ tiêu này phản ánh luồng tiền được tạo ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo sau khi đã loại trừ ảnh hưởng của các khoản mục thu nhập và chi phí không phải bằng tiền. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào lợi nhuận trước thuế TNDN cộng (+) các khoản điều chỉnh. Mã số 08 = Mã số 01 + Mã số 02 + Mã số 03 + Mã số 04 + Mã số 05 + Mã số 06 + Mã số 07. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (...).

**- Tăng, giảm các khoản phải thu (Mã số 09)**

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các tài khoản phải thu (chi tiết phần liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh), như: TK 131, 136, 138, 133, 141, 244, 331 (chi tiết số trả trước cho người bán) trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản phải thu liên quan đến hoạt động đầu tư, như: Số tiền ứng trước cho nhà thầu XD/CB; Phải thu về cho vay (cả gốc và lãi); Phải thu về lãi tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia; Phải thu về thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT, các khoản đầu tư tài chính; Giá trị TSCĐ mang đi cầm cố, thế chấp...

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).



### **- Tăng, giảm hàng tồn kho (Mã số 10)**

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các tài khoản hàng tồn kho (không bao gồm số dư của tài khoản “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho” trên cơ sở đã loại trừ: Giá trị hàng tồn kho dùng cho hoạt động đầu tư XDCB hoặc hàng tồn kho dùng để trao đổi lấy TSCĐ, BĐSĐT; Chi phí sản xuất thử được tính vào nguyên giá TSCĐ hình thành từ XDCB. Trường hợp trong kỳ mua hàng tồn kho nhưng chưa xác định được mục đích sử dụng (cho hoạt động kinh doanh hay đầu tư XDCB) thì giá trị hàng tồn kho được tính trong chỉ tiêu này.

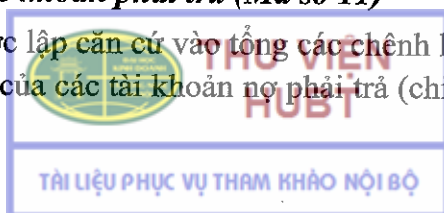
Trường hợp doanh nghiệp bóc tách riêng được số khấu hao TSCĐ còn nằm trong hàng tồn kho và khấu hao số đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ (chỉ tiêu “Khấu hao TSCĐ”- mã số 02 chỉ bao gồm số khấu hao TSCĐ đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ) thì chỉ tiêu này không bao gồm số khấu hao TSCĐ nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ (chưa được xác định là tiêu thụ trong kỳ);

Trường hợp doanh nghiệp không thể bóc tách riêng được số khấu hao TSCĐ còn nằm trong hàng tồn kho và khấu hao số đã được tính vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ (chỉ tiêu “Khấu hao TSCĐ”- mã số 02 bao gồm cả số khấu hao TSCĐ liên quan đến hàng tồn kho chưa tiêu thụ) thì chỉ tiêu này bao gồm cả số khấu hao TSCĐ nằm trong giá trị hàng tồn kho cuối kỳ (chưa được xác định là tiêu thụ trong kỳ).

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

### **- Tăng, giảm các khoản phải trả (Mã số 11)**

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ với số dư đầu kỳ của các tài khoản nợ phải trả (chỉ tiết phần liên quan



đến hoạt động sản xuất, kinh doanh), như: TK 331, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 344, 131 (chi tiết người mua trả tiền trước).

Chỉ tiêu này không bao gồm số thuế TNDN phải nộp (phát sinh Có TK 3334), lãi tiền vay phải trả (phát sinh Có TK 335, chi tiết lãi vay phải trả).

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản phải trả liên quan đến hoạt động đầu tư, như: Số tiền người mua trả trước liên quan đến việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT; Các khoản phải trả liên quan đến hoạt động mua sắm, xây dựng TSCĐ, BĐSĐT; Các khoản phải trả mua các công cụ vốn và công cụ nợ.; và các khoản phải trả liên quan đến hoạt động tài chính, như: Phải trả gốc vay, gốc trái phiếu, nợ thuê tài chính; Cổ tức, lợi nhuận phải trả.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

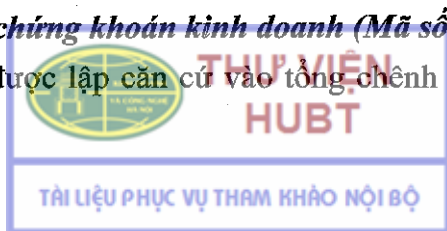
#### **- Tăng, giảm chi phí trả trước (Mã số 12)**

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của TK 242 “Chi phí trả trước” trong kỳ báo cáo trên cơ sở đã loại trừ khoản chi phí trả trước liên quan đến luồng tiền từ hoạt động đầu tư, như: Tiền thuê đất đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vô hình và khoản trả trước lãi vay được vốn hóa.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu số dư cuối kỳ nhỏ hơn số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu số dư cuối kỳ lớn hơn số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

#### **- Tăng, giảm chứng khoán kinh doanh (Mã số 13)**

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng chênh lệch giữa số dư cuối



kỳ và số dư đầu kỳ của TK 121 “Chứng khoán kinh doanh” trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu số dư cuối kỳ nhỏ hơn số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu số dư cuối kỳ lớn hơn số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

**- Tiền lãi vay đã trả (Mã số 14)**

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền lãi vay đã trả trong kỳ báo cáo, bao gồm tiền lãi vay phát sinh trong kỳ và trả ngay kỳ này, tiền lãi vay phải trả của các kỳ trước đã trả trong kỳ này, lãi tiền vay trả trước trong kỳ này.

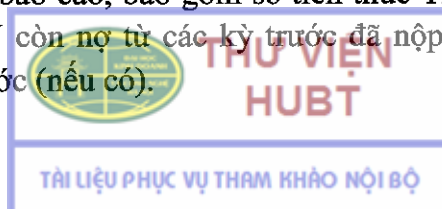
Chỉ tiêu này không bao gồm số tiền lãi vay đã trả trong kỳ được vốn hóa vào giá trị các tài sản dở dang được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Trường hợp số lãi vay đã trả trong kỳ vừa được vốn hóa, vừa được tính vào chi phí tài chính thì kế toán căn cứ tỷ lệ vốn hóa lãi vay áp dụng cho kỳ báo cáo theo quy định của Chuẩn mực kế toán “Chi phí đi vay” để xác định số lãi vay đã trả của luồng tiền từ hoạt động kinh doanh và luồng tiền hoạt động đầu tư.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 (chi tiết tiền chi trả lãi tiền vay); sổ kế toán các tài khoản phải thu (chi tiết tiền trả lãi vay từ tiền thu các khoản phải thu) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 335, 635, 242 và các Tài khoản liên quan khác.

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

**- Thuế TNDN đã nộp (Mã số 15)**

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nộp thuế TNDN cho Nhà nước trong kỳ báo cáo, bao gồm số tiền thuế TNDN đã nộp của kỳ này, số thuế TNDN còn nợ từ các kỳ trước đã nộp trong kỳ này và số thuế TNDN nộp trước (nếu có).



Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các TK 111, 112, 113 (chi tiết tiền nộp thuế TNDN), sau khi đối chiếu với sổ kế toán TK 3334. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

**- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh (Mã số 16)**

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản tiền thu khác phát sinh từ hoạt động kinh doanh ngoài các khoản đã nêu ở các Mã số từ 01 đến 14, như: Tiền thu từ nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án (nếu có); Tiền được các tổ chức, cá nhân bên ngoài thưởng, hỗ trợ ghi tăng các quỹ của doanh nghiệp; Tiền nhận được ghi tăng các quỹ do cấp trên cấp hoặc cấp dưới nộp; Lãi tiền gửi của Quỹ bình ổn giá (nếu không được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính mà ghi tăng Quỹ trực tiếp); Tiền thu từ cổ phần hóa tại các doanh nghiệp được cổ phần hóa... trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 111, 112, 113 sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản có liên quan trong kỳ báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động”.

**- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh (Mã số 17)**

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản tiền chi khác phát sinh từ hoạt động kinh doanh ngoài các khoản đã nêu ở các Mã số từ 01 đến 14, như: Tiền chi từ Quỹ khen thưởng, phúc lợi, Quỹ phát triển khoa học và công nghệ; Tiền chi trực tiếp bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án; Tiền chi trực tiếp từ tiền thu cổ phần hóa nộp lên cấp trên, nộp cho chủ sở hữu; Tiền chi phí cổ phần hóa, tiền hỗ trợ người lao động theo chính sách...

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các TK 111, 112, 113 sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản có liên quan trong kỳ báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động”.

**- Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh (Mã số 20)**

Chỉ tiêu “Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh” phản



ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Số liệu chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu có mã số từ Mã số 08 đến Mã số 16. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì sẽ được ghi dưới hình thức trong ngoặc đơn (...).

**Mã số 20 = Mã số 08 + Mã số 09 + Mã số 10 + Mã số 11 + Mã số 12 + Mã số 13 + Mã số 14 + Mã số 15 + Mã số 16 + Mã số 17**

**• Các chỉ tiêu về lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động đầu tư và từ hoạt động tài chính**

Sự khác biệt giữa phương pháp trực tiếp và phương pháp gián tiếp trong lập Báo cáo LCTT chỉ nằm ở phần lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động kinh doanh nên các mã số từ mã 21 đến mã 70 (lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động đầu tư, lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động tài chính) được lập tương tự như phương pháp trực tiếp.

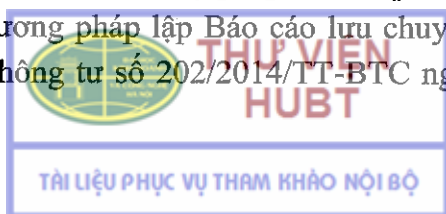
- Luồng tiền từ hoạt động đầu tư, hoạt động tài chính được lập và trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ một cách riêng biệt các luồng tiền vào và các luồng tiền ra, trừ trường hợp các luồng tiền được báo cáo trên cơ sở thuần đề cập trong đoạn 18 của Chuẩn mực “Báo cáo lưu chuyển tiền tệ”.

- Luồng tiền từ hoạt động đầu tư, hoạt động tài chính được lập theo phương pháp trực tiếp hoặc trực tiếp có điều chỉnh.

+ Theo phương pháp trực tiếp, các luồng tiền vào, ra trong kỳ từ hoạt động đầu tư hoặc hoạt động tài chính được xác định bằng cách phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu vào và chi ra theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

+ Theo phương pháp trực tiếp có điều chỉnh, các luồng tiền vào và ra trong kỳ được xác định bằng số chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán có liên quan sau đó điều chỉnh cho ảnh hưởng của các khoản mục phi tiền tệ.

+ Trường hợp lập theo phương pháp trực tiếp có điều chỉnh, doanh nghiệp vận dụng phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hợp nhất được quy định tại Thông tư số 202/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của



Bộ Tài chính hướng dẫn phương pháp lập và trình bày Báo cáo tài chính hợp nhất và các văn bản sửa đổi, bổ sung, thay thế.

## **9.5. THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

### **9.5.1. Mục đích và nội dung của thuyết minh báo cáo tài chính**

#### ***a. Mục đích của thuyết minh báo cáo tài chính***

Bản thuyết minh báo cáo tài chính là một báo cáo quan trọng cấu thành trong báo cáo tài chính của một doanh nghiệp nhằm cung cấp cho người sử dụng các thông tin về: Cơ sở để lập báo cáo tài chính và các chính sách kế toán cụ thể được chọn và áp dụng đối với các giao dịch và các sự kiện quan trọng; các thông tin chưa được trình bày trong các báo cáo tài chính khác theo quy định của các chuẩn mực kế toán; thông tin bổ sung chưa được trình bày trong các báo cáo tài chính khác nhưng lại cần thiết cho việc trình bày trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính. Từ đó, có thể xác định mục đích chủ yếu của bản thuyết minh báo cáo tài chính là:

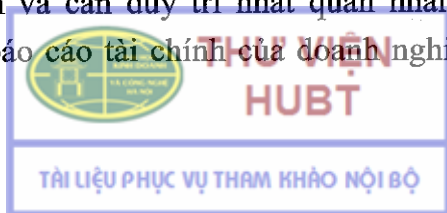
- Cho biết đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp;
- Cho biết các nguyên tắc, chế độ, chính sách kế toán áp dụng trong kỳ kế toán và làm cơ sở để lập báo cáo tài chính.

- Cung cấp các thông tin bổ sung cho các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh theo quy định của chuẩn mực kế toán hoặc doanh nghiệp xét thấy cần thiết để làm cho báo cáo tài chính đáp ứng được yêu cầu trung thực, hợp lý cũng như phục vụ cho việc kiểm tra, phân tích đánh giá của người sử dụng báo cáo tài chính.

Ngoài ra, có thể cần phải thuyết minh về những rủi ro chủ yếu mà doanh nghiệp đang phải đối mặt và những biện pháp quản lý rủi ro mà doanh nghiệp đang áp dụng.

#### ***b. Nội dung của thuyết minh báo cáo tài chính***

Bản thuyết minh báo cáo tài chính thường được trình bày theo một kết cấu nhất định và cần duy trì nhất quán nhằm giúp cho người sử dụng hiểu được báo cáo tài chính của doanh nghiệp và có thể so sánh





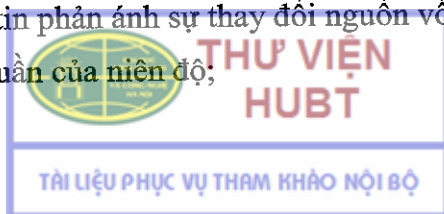
với báo cáo tài chính của các doanh nghiệp khác. Các nội dung cần trình bày bao gồm:

- Tuyên bố về việc tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán;
- Giải thích về cơ sở đánh giá và chính sách kế toán được áp dụng;
- Thông tin bổ sung cho các khoản mục được trình bày trong mỗi báo cáo tài chính theo thứ tự trình bày mỗi khoản mục và mỗi báo cáo;
- Trình bày những biến động trong nguồn vốn chủ sở hữu;
- Những thông tin khác, như: Những khoản nợ tiềm tàng, những khoản cam kết và những thông tin tài chính khác; những thông tin phi tài chính (trụ sở và loại hình pháp lý của doanh nghiệp, quốc gia đã chứng nhận tư cách pháp nhân của doanh nghiệp và địa chỉ của trụ sở doanh nghiệp hoặc của cơ sở kinh doanh chính); phần mô tả về tính chất của các nghiệp vụ và các hoạt động chính của doanh nghiệp; tên của công ty mẹ và công ty mẹ của cả tập đoàn; số lượng công nhân viên tại thời điểm cuối niên độ hoặc số lượng công nhân viên bình quân trong niên độ...

Trong đó, phần thuyết minh về các chính sách kế toán phải trình bày mỗi chính sách kế toán cụ thể cần thiết cho việc hiểu đúng các báo cáo và các cơ sở đánh giá được sử dụng trong quá trình lập báo cáo tài chính (nguyên giá, giá hiện hành, giá trị thuần có thể thực hiện được, giá trị hợp lý hoặc giá trị hiện tại). Khi doanh nghiệp sử dụng nhiều cơ sở đánh giá khác nhau để lập báo cáo tài chính (trường hợp một số tài sản được đánh giá lại theo quy định của nhà nước) thì phải nêu rõ các tài sản và nợ phải trả áp dụng mỗi cơ sở đánh giá đó. Khi quyết định việc trình bày chính sách kế toán cụ thể trong báo cáo tài chính, người đứng đầu doanh nghiệp phải xem xét tính hữu ích của việc diễn giải này để giúp cho người sử dụng hiểu được cách thức phản ánh các nghiệp vụ và các sự kiện trong kết quả hoạt động và tình hình tài chính của doanh nghiệp

Ngoài ra, theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 21 (VAS 21) cũng yêu cầu doanh nghiệp phải trình bày trong bản thuyết minh báo cáo tài chính những thông tin phản ánh sự thay đổi nguồn vốn chủ sở hữu, gồm:

- Lãi hoặc lỗ thuần của niên độ;





- Yếu tố thu nhập và chi phí, lãi (lỗ) được hạch toán trực tiếp vào nguồn vốn chủ sở hữu theo quy định của các chuẩn mực kế toán khác và tổng của các yếu tố này;

- Tác động lũy kế của những thay đổi trong chính sách kế toán và những sửa chữa sai sót cơ bản được đề cập trong phần các phương pháp hạch toán quy định trong chuẩn mực kế toán về “Lãi, lỗ thuần trong kỳ, các sai sót cơ bản và các thay đổi trong chính sách kế toán”;

- Các nghiệp vụ giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và việc phân phối cổ tức, lợi nhuận cho các chủ sở hữu;

- Số dư của khoản mục lãi (lỗ) lũy kế vào thời điểm đầu niên độ và cuối niên độ, và những biến động trong niên độ;

- Đối chiếu giữa giá trị ghi sổ của mỗi loại vốn góp, thặng dư vốn cổ phần, các khoản dự trữ vào đầu niên độ và cuối niên độ và trình bày riêng biệt từng sự biến động.

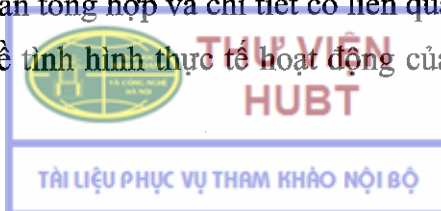
- Riêng đối với các ngân hàng thương mại, các tổ chức tín dụng còn phải thuyết minh về những rủi ro chủ yếu (rủi ro tín dụng, rủi ro tỷ giá, rủi ro thanh khoản,...) và những biện pháp quản lý rủi ro đang được tổ chức mình sử dụng.

## **9.5.2. Nguồn thông tin số liệu và phương pháp lập thuyết minh báo cáo tài chính**

### ***a. Nguồn thông tin số liệu để lập và trình bày thuyết minh báo cáo tài chính***

Để lập và trình bày thuyết minh báo cáo tài chính theo nội dung đã nói trên, người ta thường căn cứ vào nguồn thông tin, số liệu từ các tài liệu chủ yếu sau đây:

- Bản thuyết minh báo cáo tài chính kỳ trước;
- Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của năm kỳ báo cáo;
- Các sổ kế toán tổng hợp và chi tiết có liên quan của kỳ báo cáo
- Thông tin về tình hình thực tế hoạt động của doanh nghiệp và các



tài liệu khác có liên quan (điều lệ, quyết định của ban giám đốc, HĐQT, đại hội đồng cổ đông,...)

### ***b. Phương pháp lập thuyết minh báo cáo tài chính***

Lập và trình bày thuyết minh báo cáo tài chính phải đảm bảo đúng các chuẩn mực kế toán có liên quan như: Chuẩn mực số 02 (VAS 01), chuẩn mực số 21 (VAS 21),... Riêng đối với các ngân hàng và các tổ chức tài chính tương tự còn phải tuân thủ chuẩn mực số 22 (VAS 22) và các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS 32, IAS 39, IFRS 07, IFRS 09,...).

Khi lập bản thuyết minh, các thông tin về đặc điểm doanh nghiệp cần được trình bày một cách rõ ràng về các yếu tố cơ bản như: Hình thức sở hữu, lĩnh vực và ngành nghề kinh doanh, đặc điểm hoạt động của năm báo cáo có ảnh hưởng đến việc trình bày BCTC. Các thuyết minh về chuẩn mực, chế độ, chính sách kế toán, hình thức và nguyên tắc kế toán phải phù hợp với chuẩn mực, chế độ của Nhà nước và quá trình áp dụng tại đơn vị để lập và trình bày BCTC. Các thông tin bổ sung cho các báo cáo khác như: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ phải làm rõ những thông tin chưa được trình bày trên các báo cáo này dựa trên các sổ sách kế toán chi tiết và tổng hợp nhằm đáp ứng yêu cầu về tính trung thực, hợp lý của báo cáo tài chính.

Căn cứ và những yêu cầu trình bày tối thiểu và hướng dẫn về cách loại các thuyết minh trong chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành, theo thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính thì phương pháp lập bản thuyết minh BCTC được thực hiện theo mẫu B 09- DN như sau:



Đơn vị báo cáo:.....

Địa chỉ:.....

Mẫu số B 09- DN

(Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC

Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

## BẢN THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Năm ....(1)

### I. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp

1. Hình thức sở hữu vốn.
2. Lĩnh vực kinh doanh.
3. Ngành nghề kinh doanh.
4. Chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường.
5. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp trong năm tài chính có ảnh hưởng đến Báo cáo tài chính.
6. Cấu trúc doanh nghiệp
  - Danh sách các công ty con;
  - Danh sách các công ty liên doanh, liên kết;
  - Danh sách các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc.
7. Tuyên bố về khả năng so sánh thông tin trên Báo cáo tài chính (có so sánh được hay không, nếu không so sánh được phải nêu rõ lý do như vì chuyển đổi hình thức sở hữu, chia tách, sáp nhập, nêu độ dài về kỳ so sánh...)

### II. Kỳ kế toán, đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán

1. Kỳ kế toán năm (bắt đầu từ ngày...../...../..... kết thúc vào ngày...../...../.....).
2. Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán. Trường hợp có sự thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán so với năm trước, giải trình rõ lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi.

### III. Chuẩn mực và Chế độ kế toán áp dụng

1. Chế độ kế toán áp dụng
2. Tuyên bố về việc tuân thủ Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán



#### **IV. Các chính sách kế toán áp dụng (trong trường hợp doanh nghiệp hoạt động liên tục)**

1. Nguyên tắc chuyển đổi Báo cáo tài chính lập bằng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam (Trường hợp đồng tiền ghi sổ kế toán khác với Đồng Việt Nam); Ảnh hưởng (nếu có) do việc chuyển đổi Báo cáo tài chính từ đồng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam.

2. Các loại tỷ giá hối đoái áp dụng trong kế toán.

3. Nguyên tắc xác định lãi suất thực tế (lãi suất hiệu lực) dùng để chiết khấu dòng tiền.

4. Nguyên tắc ghi nhận các khoản tiền và các khoản tương đương tiền.

5. Nguyên tắc kế toán các khoản đầu tư tài chính

a) Chứng khoán kinh doanh;

b) Các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn;

c) Các khoản cho vay;

d) Đầu tư vào công ty con; công ty liên doanh, liên kết;

đ) Đầu tư vào công cụ vốn của đơn vị khác;

e) Các phương pháp kế toán đối với các giao dịch khác liên quan đến đầu tư tài chính.

6. Nguyên tắc kế toán nợ phải thu

7. Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho:

- Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho;

- Phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;

- Phương pháp hạch toán hàng tồn kho;

- Phương pháp lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

8. Nguyên tắc ghi nhận và các khấu hao TSCĐ, TSCĐ thuê tài chính, bất động sản đầu tư:

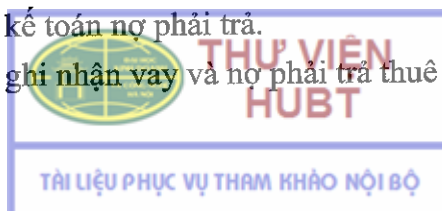
9. Nguyên tắc kế toán các hợp đồng hợp tác kinh doanh.

10. Nguyên tắc kế toán thuế TNDN hoãn lại.

11. Nguyên tắc kế toán chi phí trả trước.

12. Nguyên tắc kế toán nợ phải trả.

13. Nguyên tắc ghi nhận vay và nợ phải trả thuê tài chính.



14. Nguyên tắc ghi nhận và vốn hóa các khoản chi phí đi vay.
15. Nguyên tắc ghi nhận chi phí phải trả.
16. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận các khoản dự phòng phải trả.
17. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu chưa thực hiện.
18. Nguyên tắc ghi nhận trái phiếu chuyển đổi.
19. Nguyên tắc ghi nhận vốn chủ sở hữu:
  - Nguyên tắc ghi nhận vốn góp của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần, quyền chọn trái phiếu chuyển đổi, vốn khác của chủ sở hữu.
  - Nguyên tắc ghi nhận chênh lệch đánh giá lại tài sản.
  - Nguyên tắc ghi nhận chênh lệch tỷ giá.
  - Nguyên tắc ghi nhận lợi nhuận chưa phân phối.
20. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận doanh thu:
  - Doanh thu bán hàng;
  - Doanh thu cung cấp dịch vụ;
  - Doanh thu hoạt động tài chính;
  - Doanh thu hợp đồng xây dựng.
  - Thu nhập khác
21. Nguyên tắc kế toán các khoản giảm trừ doanh thu
22. Nguyên tắc kế toán giá vốn hàng bán.
23. Nguyên tắc kế toán chi phí tài chính.
24. Nguyên tắc kế toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.
25. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.
26. Các nguyên tắc và phương pháp kế toán khác.

**V. Các chính sách kế toán áp dụng (trong trường hợp doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục)**

1. Có tái phân loại tài sản dài hạn và nợ phải trả dài hạn thành ngắn hạn không?
2. Nguyên tắc xác định giá trị từng loại tài sản và nợ phải trả (theo



giá trị thuần có thể thực hiện được, giá trị có thể thu hồi, giá trị hợp lý, giá trị hiện tại, giá hiện hành...)

3. Nguyên tắc xử lý tài chính đối với:

- Các khoản dự phòng;

- Chênh lệch đánh giá lại tài sản và chênh lệch tỷ giá (còn đang phản ánh trên Bảng cân đối kế toán - nếu có).

**VI. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Bảng cân đối kế toán**

*Đơn vị tính:.....*

**1. Tiền**

	Cuối năm	Đầu năm
- Tiền mặt	...	...
- Tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn	...	...
- Tiền đang chuyển	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

**2. Các khoản đầu tư tài chính**

	Cuối năm			Đầu năm		
	Giá gốc	Giá trị hợp lý	Dự phòng	Giá gốc	Giá trị hợp lý	Dự phòng
a) Chứng khoán kinh doanh						
- Tổng giá trị cổ phiếu;	...	...	...	...	...	...
(chi tiết từng loại cổ phiếu chiếm từ 10% trên tổng giá trị cổ phiếu trở lên)	...	...	...	...	...	...
- Tổng giá trị trái phiếu;	...	...	...	...	...	...
(chi tiết từng loại trái phiếu chiếm từ 10% trên tổng giá trị trái phiếu trở lên)	...	...	...	...	...	...
- Các khoản đầu tư khác;	...	...	...	...	...	...
- Lý do thay đổi với từng khoản đầu tư/loại cổ phiếu, trái phiếu:	...	...	...	...	...	...
+ Về số lượng	...	...	...	...	...	...
+ Về giá trị	...	...	...	...	...	...



	Cuối năm		Đầu năm			
	Giá gốc	Giá trị ghi sổ	Giá gốc	Giá trị Ghi sổ		
b) Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	...	...	...	...		
b1) Ngắn hạn	...	...	...	...		
- Tiền gửi có kỳ hạn	...	...	...	...		
- Trái phiếu	...	...	...	...		
- Các khoản đầu tư khác	...	...	...	...		
b2) Dài hạn	...	...	...	...		
- Tiền gửi có kỳ hạn	...	...	...	...		
- Trái phiếu	...	...	...	...		
- Các khoản đầu tư khác	...	...	...	...		
	Cuối năm			Đầu năm		
	Giá gốc	Giá trị hợp lý	Dự phòng	Giá gốc	Giá trị hợp lý	Dự phòng
c) Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác (chi tiết từng khoản đầu tư theo tỷ lệ vốn nắm giữ và tỷ lệ quyền biểu quyết)						
- Đầu tư vào công ty con	...	...	...	...	...	...
- Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết;	...	...	...	...	...	...
- Đầu tư vào đơn vị khác;	...	...	...	...	...	...
- Tóm tắt tình hình hoạt động của các công ty con, công ty liên doanh, liên kết trong kỳ;						
- Các giao dịch trọng yếu giữa doanh nghiệp và công ty con, liên doanh, liên kết trong kỳ.						
- Trường hợp không xác định được giá trị hợp lý thì giải trình lý do.						

### 3. Phải thu của khách hàng

- |   | Cuối năm | Đầu năm |
|---|----------|---------|
| a) Phải thu của khách hàng ngắn hạn   | ...      | ...     |
| - Chi tiết các khoản phải thu của khách hàng chiếm từ 10% trở lên trên tổng phải thu khách hàng | ...      | ...     |
| - Các khoản phải thu khách hàng khác  | ...      | ...     |



b) Phải thu của khách hàng dài hạn (tương tự ngắn hạn)	...	...
c) Phải thu của khách hàng là các bên liên quan (chi tiết từng đối tượng)	...	...

**4. Phải thu khác**

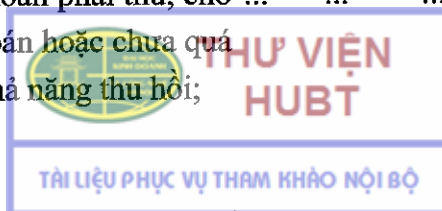
	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Dự phòng	Giá trị	Dự phòng
a) Ngắn hạn				
- Phải thu về cổ phần hoá;	...	...	...	...
- Phải thu về cổ tức và lợi nhuận được chia;	...	...	...	...
- Phải thu người lao động;	...	...	...	...
- Ký cược, ký quỹ;	...	...	...	...
- Cho mượn;	...	...	...	...
- Các khoản chi hộ;	...	...	...	...
- Phải thu khác.	...	...	...	...
b) Dài hạn (tương tự các khoản mục ngắn hạn)	...	...	...	...
<b>Cộng</b>	...	...	...	...

**5. Tài sản thiếu chờ xử lý (Chi tiết từng loại tài sản thiếu)**

	Cuối năm		Đầu năm	
	Số lượng	Giá trị	Số lượng	Giá trị
a) Tiền;	...	...	...	...
b) Hàng tồn kho;	...	...	...	...
c) TSCĐ;	...	...	...	...
d) Tài sản khác.	...	...	...	...

**6. Nợ xấu**

	Cuối năm			Đầu năm		
	Giá gốc	Giá trị có thể thu hồi	Đối tượng nợ	Giá gốc	Giá trị có thể thu hồi	Đối tượng nợ
- Tổng giá trị các khoản phải thu, cho vay quá hạn thanh toán hoặc chưa quá hạn nhưng khó có khả năng thu hồi;	...	...	...	...	...	...





(trong đó chi tiết thời gian quá hạn ... ..  
 và giá trị các khoản nợ phải thu, cho  
 vay quá hạn theo từng đối tượng nếu  
 khoản nợ phải thu theo từng đối  
 tượng đó chiếm từ 10% trở lên trên  
 tổng số nợ quá hạn);

- Thông tin về các khoản tiền phạt, ... ..  
 phải thu về lãi trả chậm... phát sinh  
 từ các khoản nợ quá hạn nhưng  
 không được ghi nhận doanh thu;
- Khả năng thu hồi nợ phải thu quá ... ..  
 hạn.

**Cộng**

... ..

**7. Hàng tồn kho:**

	Cuối năm	Đầu năm
	Giá gốc	Dự phòng
	Giá gốc	Dự phòng

- Hàng đang đi trên đường; ... ..
- Nguyên liệu, vật liệu; ... ..
- Công cụ, dụng cụ; ... ..
- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang; ... ..
- Thành phẩm; ... ..
- Hàng hóa; ... ..
- Hàng gửi bán; ... ..
- Hàng hóa kho bảo thuế. ... ..
- Giá trị hàng tồn kho ứ đọng, kém, mất phẩm chất không có khả năng  
 tiêu thụ tại thời điểm cuối kỳ; Nguyên nhân và hướng xử lý đối với hàng  
 tồn kho ứ đọng, kém, mất phẩm chất;
- Giá trị hàng tồn kho dùng để thế chấp, cầm cố bảo đảm các khoản nợ  
 phải trả tại thời điểm cuối kỳ;
- Lý do dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá  
 hàng tồn kho.



### 8. Tài sản dở dang dài hạn

	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá gốc	Giá trị có thể thu hồi	Giá gốc	Giá trị có thể thu hồi
a) Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn	...	...	...	...
(Chi tiết cho từng loại, nêu lí do vì sao không hoàn thành trong một chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường)	...	...	...	...
<b>Cộng</b>		...		...
b) Xây dựng cơ bản dở dang (Chi tiết cho các công trình chiếm từ 10% trên tổng giá trị XDCB)	...	...	...	...
- Mua sắm;	...	...	...	...
- XDCB;	...	...	...	...
- Sửa chữa.	...	...	...	...
<b>Cộng</b>		...		...

### 9. Tăng, giảm tài sản cố định hữu hình:

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tổng cộng
<b>Nguyên giá</b>						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm						
- Đầu tư XDCB hoàn thành						
- Tăng khác						
- Chuyển sang bất động sản đầu tư						
- Thanh lý, nhượng bán						
- Giảm khác						
Số dư cuối năm						



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm - Tăng khác - Chuyển sang bất động sản đầu tư - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác						
Số dư cuối năm						
<b>Giá trị còn lại</b>						
- Tại ngày đầu năm - Tại ngày cuối năm						

- Giá trị còn lại cuối kỳ của TSCĐ hữu hình dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo khoản vay;

- Nguyên giá TSCĐ cuối năm đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng;

- Nguyên giá TSCĐ cuối năm chờ thanh lý;

- Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai;

- Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

#### 10. Tăng, giảm tài sản cố định vô hình:

Khoản mục	Quyền sử dụng đất	Quyền phát hành	Bản quyền, bằng sáng chế	...	TSCĐ vô hình khác	Tổng cộng
<b>Nguyên giá</b>						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm - Tạo ra từ nội bộ DN - Tăng do hợp nhất kinh doanh						



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

- Tăng khác - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác							
Số dư cuối năm							
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>							
Số dư đầu năm							
- Khấu hao trong năm - Tăng khác - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác							
Số dư cuối năm							
<b>Giá trị còn lại</b>							
- Tại ngày đầu năm - Tại ngày cuối năm							

- Giá trị còn lại cuối kỳ của TSCĐ vô hình dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo khoản vay;

- Nguyên giá TSCĐ vô hình đã khấu hao hết nhưng vẫn sử dụng;

- Thuyết minh số liệu và giải trình khác;

### 11. Tăng, giảm tài sản cố định thuê tài chính:

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tài sản cố định vô hình	Tổng cộng
<b>Nguyên giá</b>							
Số dư đầu năm							
- Thuê tài chính trong năm - Mua lại TSCĐ thuê tài chính							



THƯ VIỆN  
HUBT

- Tăng khác							
- Trả lại TSCĐ thuê tài chính							
- Giảm khác							
Số dư cuối năm							
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>							
Số dư đầu năm							
- Khấu hao trong năm							
- Mua lại TSCĐ thuê tài chính							
- Tăng khác							
- Trả lại TSCĐ thuê tài chính	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
- Giảm khác	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)
Số dư cuối năm							
<b>Giá trị còn lại</b>							
- Tại ngày đầu năm							
- Tại ngày cuối năm							

\* Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong năm;

\* Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm;

\* Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản;

## 12. Tăng, giảm bất động sản đầu tư:

Khoản mục	Số đầu năm	Tăng trong năm	Giảm trong năm	Số cuối năm
<b>a) Bất động sản đầu tư cho thuê</b>				
<b>Nguyên giá</b>				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
- Cơ sở hạ tầng				



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>				
- Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				
<b>Giá trị còn lại</b>				
- Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				
<b>b) Bất động sản đầu tư năm giữ chờ tăng giá</b> <b>Nguyên giá</b> - Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng <b>Tổn thất do suy giảm giá trị</b> - Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng <b>Giá trị còn lại</b> - Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				

- Giá trị còn lại cuối kỳ của BDSĐT dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo khoản vay;

- Nguyên giá BDSĐT đã khấu hao hết nhưng vẫn cho thuê hoặc năm giữ chờ tăng giá;

- Thuyết minh số liệu và giải trình khác.



**13. Chi phí trả trước**

Cuối năm      Đầu năm

- a) Ngắn hạn (chi tiết theo từng khoản mục)
  - Chi phí trả trước về thuê hoạt động TSCĐ;
  - Công cụ, dụng cụ xuất dùng;
  - Chi phí đi vay;
  - Các khoản khác (nêu chi tiết nếu có giá trị lớn).

...      ...  
 ...      ...  
 ...      ...  
 ...      ...  
 ...      ...

b) Dài hạn

- Chi phí thành lập doanh nghiệp
- Chi phí mua bảo hiểm;
- Các khoản khác (nêu chi tiết nếu có giá trị lớn).

...      ...  
 ...      ...  
 ...      ...

**Cộng**

...      ...

**14. Tài sản khác**

Cuối năm      Đầu năm

a) Ngắn hạn (chi tiết theo từng khoản mục)

...      ...

b) Dài hạn (chi tiết theo từng khoản mục)

...      ...

**Cộng**

...      ...

**15. Vay và nợ thuê tài chính**

	Cuối năm		Trong năm		Đầu năm	
	Giá trị	Số có khả năng trả nợ	Tăng	Giảm	Giá trị	Số có khả năng trả nợ

a) Vay ngắn hạn

...      ...      ...      ...      ...      ...

b) Vay dài hạn (Chi tiết theo kỳ hạn)

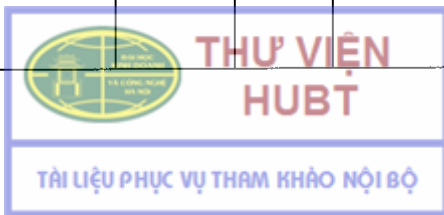
...      ...      ...      ...      ...      ...

**Cộng**

...      ...      ...      ...

c) Các khoản nợ thuê tài chính

Thời hạn	Năm nay			Năm trước		
	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc
Từ 1 năm trở xuống						



Trên 1 năm đến 5 năm						
Trên 5 năm						

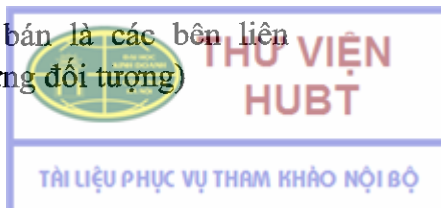
d) Số vay và nợ thuê tài chính quá hạn chưa thanh toán	Cuối năm		Đầu năm	
	Gốc	Lãi	Gốc	Lãi
- Vay;	...	...	...	...
- Nợ thuê tài chính;	...	...	...	...
- Lý do chưa thanh toán	...	...	...	...
<b>Cộng</b>	...		...	

đ) Thuyết minh chi tiết về các khoản vay và nợ thuê tài chính đối với các bên liên quan

**16. Phải trả người bán**

	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Số có khả năng trả nợ	Giá trị	Số có khả năng trả nợ
a) Các khoản phải trả người bán ngắn hạn	...	...	...	...
- Chi tiết cho từng đối tượng chiếm từ 10% trở lên trên tổng số phải trả;	...	...	...	...
- Phải trả cho các đối tượng khác	...	...	...	...
b) Các khoản phải trả người bán dài hạn (chi tiết tương tự ngắn hạn)	...	...	...	...
<b>Cộng</b>	...		...	
c) Số nợ quá hạn chưa thanh toán	...	...	...	...
- Chi tiết từng đối tượng chiếm 10% trở lên trên tổng số quá hạn;	...	...	...	...
- Các đối tượng khác	...	...	...	...
<b>Cộng</b>	...		...	

d) Phải trả người bán là các bên liên quan (chi tiết cho từng đối tượng)





<b>17. Thuế và các khoản phải nộp nhà nước</b>	Đầu năm	Số phải nộp trong năm	Số đã thực nộp trong năm	Cuối năm
a) Phải nộp (chi tiết theo từng loại thuế)	...	...	...	...
<b>Cộng</b>	...	...	...	...
b) Phải thu (chi tiết theo từng loại thuế)	...	...	...	...
<b>Cộng</b>	...	...	...	...
<b>18. Chi phí phải trả</b>			Cuối năm	Đầu năm
a) Ngắn hạn			...	...
- Trích trước chi phí tiền lương trong thời gian nghỉ phép;			...	...
- Chi phí trong thời gian ngừng kinh doanh;			...	...
- Chi phí trích trước tạm tính giá vốn hàng hóa, thành phẩm BĐS đã bán;			...	...
- Các khoản trích trước khác;			...	...
b) Dài hạn			...	...
- Lãi vay			...	...
- Các khoản khác (chi tiết từng khoản)			...	...
<b>Cộng</b>			...	...
<b>19. Phải trả khác</b>			Cuối năm	Đầu năm
a) Ngắn hạn			...	...
- Tài sản thừa chờ giải quyết;			...	...
- Kinh phí công đoàn;			...	...
- Bảo hiểm xã hội;			...	...
- Bảo hiểm y tế;			...	...
- Bảo hiểm thất nghiệp;			...	...
- Phải trả về cổ phần hoá;			...	...
- Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn;			...	...
- Cổ tức, lợi nhuận phải trả;			...	...

- Các khoản phải trả, phải nộp khác.	...	...
<b>Cộng</b>	...	...
b) Dài hạn (chi tiết từng khoản mục)	...	...
- Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	...	...
- Các khoản phải trả, phải nộp khác	...	...
c) Số nợ quá hạn chưa thanh toán (chi tiết từng khoản mục, lý do chưa thanh toán nợ quá hạn)	...	...

**20. Doanh thu chưa thực hiện**

a) Ngắn hạn	...	...
- Doanh thu nhận trước;	...	...
- Doanh thu từ chương trình khách hàng truyền thống;	...	...
- Các khoản doanh thu chưa thực hiện khác.	...	...

**Cộng**

b) Dài hạn (chi tiết từng khoản mục như ngắn hạn)	...	...
c) Khả năng không thực hiện được hợp đồng với khách hàng (chi tiết từng khoản mục, lý do không có khả năng thực hiện).	...	...

**21. Trái phiếu phát hành**

21.1. Trái phiếu thường (chi tiết theo từng loại)	Cuối năm			Đầu năm		
	Giá trị	Lãi suất	Kỳ hạn	Giá trị	Lãi suất	Kỳ hạn
a) Trái phiếu phát hành	...	...	...	...	...	...
- Loại phát hành theo mệnh giá;	...	...	...	...	...	...
- Loại phát hành có chiết khấu;	...	...	...	...	...	...
- Loại phát hành có phụ trội.	...	...	...	...	...	...

**Cộng**

b) Thuyết minh chi tiết về trái phiếu các bên liên quan nắm giữ (theo từng loại trái phiếu)



## 21.2. Trái phiếu chuyển đổi:

### a. Trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm đầu kỳ:

- Thời điểm phát hành, kỳ hạn gốc và kỳ hạn còn lại từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Số lượng từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Mệnh giá, lãi suất từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Tỷ lệ chuyển đổi thành cổ phiếu từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Lãi suất chiết khấu dùng để xác định giá trị phần nợ gốc của từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Giá trị phần nợ gốc và phần quyền chọn cổ phiếu của từng loại trái phiếu chuyển đổi.

### b. Trái phiếu chuyển đổi phát hành thêm trong kỳ:

- Thời điểm phát hành, kỳ hạn gốc từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Số lượng từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Mệnh giá, lãi suất từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Tỷ lệ chuyển đổi thành cổ phiếu từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Lãi suất chiết khấu dùng để xác định giá trị phần nợ gốc của từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Giá trị phần nợ gốc và phần quyền chọn cổ phiếu của từng loại trái phiếu chuyển đổi.

### c. Trái phiếu chuyển đổi được chuyển thành cổ phiếu trong kỳ:

- Số lượng từng loại trái phiếu đã chuyển đổi thành cổ phiếu trong kỳ; Số lượng cổ phiếu phát hành thêm trong kỳ để chuyển đổi trái phiếu;
- Giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được ghi tăng vốn chủ sở hữu.

### d. Trái phiếu chuyển đổi đã đáo hạn không được chuyển thành cổ phiếu trong kỳ:

- Số lượng từng loại trái phiếu đã đáo hạn không chuyển đổi thành cổ phiếu trong kỳ;
- Giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được hoàn trả cho nhà đầu tư.



e. Trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm cuối kỳ:

- Kỳ hạn gốc và kỳ hạn còn lại từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Số lượng từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Mệnh giá, lãi suất từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Tỷ lệ chuyển đổi thành cổ phiếu từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Lãi suất chiết khấu dùng để xác định giá trị phần nợ gốc của từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Giá trị phần nợ gốc và phần quyền chọn cổ phiếu của từng loại trái phiếu chuyển đổi.

g) Thuyết minh chi tiết về trái phiếu các bên liên quan nắm giữ (theo từng loại trái phiếu).

## 22. Cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả

- Mệnh giá;
- Đối tượng được phát hành (ban lãnh đạo, cán bộ, nhân viên, đối tượng khác);
- Điều khoản mua lại (Thời gian, giá mua lại, các điều khoản cơ bản khác trong hợp đồng phát hành);
- Giá trị đã mua lại trong kỳ;
- Các thuyết minh khác.

## 23. Dự phòng phải trả

a) Ngắn hạn

- Dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa;
- Dự phòng bảo hành công trình xây dựng;
- Dự phòng tái cơ cấu;
- Dự phòng phải trả khác (Chi phí sửa chữa TSCĐ định kỳ, chi phí hoàn nguyên môi trường...)

b) Dài hạn (chi tiết từng khoản mục như ngắn hạn)

Cuối năm

Đầu năm

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...

...



**24. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả**

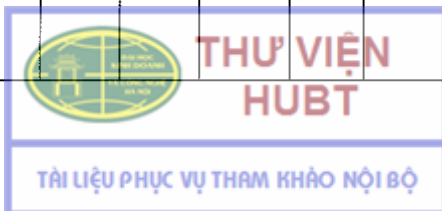
a) Tài sản thuế thu nhập hoãn lại:	Cuối năm	Đầu năm
- Thuế suất thuế TNDN sử dụng để xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản ưu đãi tính thuế chưa sử dụng	...	...
- Số bù trừ với thuế thu nhập hoãn lại phải trả	...	...
<b>Tài sản thuế thu nhập hoãn lại</b>	...	...

b) Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	Cuối năm	Đầu năm
- Thuế suất thuế TNDN sử dụng để xác định giá trị thuế thu nhập hoãn lại phải trả	...	...
- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế	...	...
- Số bù trừ với tài sản thuế thu nhập hoãn lại	...	...

**25. Vốn chủ sở hữu**

a) Bảng đối chiếu biến động của vốn chủ sở hữu

		Các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu								
		Vốn góp của chủ sở hữu	Thặng dư vốn cổ phần	Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	Vốn khác của chủ sở hữu	Chênh lệch đánh giá lại tài sản	Chênh lệch tỷ giá	LNST chưa phân phối và các quỹ	Các khoản mục khác ...	Cộng
A		1	2	3	4	5	6	7	8	
<b>Số dư đầu năm trước</b>										
- Tăng vốn trong năm trước										



	Các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu								
	Vốn góp của chủ sở hữu	Thặng dư vốn cổ phần	Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	Vốn khác của chủ sở hữu	Chênh lệch đánh giá lại tài sản	Chênh lệch tỷ giá	LNST chưa phân phối và các quỹ	Các khoản mục khác ...	Cộng
A	1	2	3	4	5	6	7	8	
- Lãi trong năm trước									
- Tăng khác									
- Giảm vốn trong năm trước									
- Lỗ trong năm trước									
- Giảm khác									
<b>Số dư đầu năm nay</b>									
- Tăng vốn trong năm nay									
- Lãi trong năm nay									
- Tăng khác									
- Giảm vốn trong năm nay									
- Lỗ trong năm nay									
- Giảm khác									
<b>Số dư cuối năm nay</b>									

b) Chi tiết vốn góp của chủ sở hữu

Cuối năm Đầu năm

- Vốn góp của công ty mẹ (nếu là công ty con)

...

...

- Vốn góp của các đối tượng khác

...

...



c) Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và phân phối cổ tức, chia lợi nhuận Năm nay Năm trước

- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	...	...
+ Vốn góp đầu năm	...	...
+ Vốn góp tăng trong năm	...	...
+ Vốn góp giảm trong năm	...	...
+ Vốn góp cuối năm	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận đã chia	...	...

d) Cổ phiếu Cuối năm Đầu năm

- Số lượng cổ phiếu đăng ký phát hành	...	...
- Số lượng cổ phiếu đã bán ra công chúng	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi (loại được phân loại là vốn chủ sở hữu)	...	...
- Số lượng cổ phiếu được mua lại (cổ phiếu quỹ)	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi (loại được phân loại là vốn chủ sở hữu)	...	...
- Số lượng cổ phiếu đang lưu hành	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi (loại được phân loại là vốn chủ sở hữu)	...	...

\* Mệnh giá cổ phiếu đang lưu hành :.....

đ) Cổ tức

- Cổ tức đã công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm:
- + Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu phổ thông:.....
- + Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu ưu đãi:.....
- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế chưa được ghi nhận:.....

e) Các quỹ của doanh nghiệp:

- Quỹ đầu tư phát triển;



- Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp;
- Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu.

g) Thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu theo qui định của các chuẩn mực kế toán cụ thể.

**26. Chênh lệch đánh giá lại tài sản** Năm nay Năm trước

Lí do thay đổi giữa số đầu năm và cuối năm  
(đánh giá lại trong trường hợp nào, tài sản nào  
được đánh giá lại, theo quyết định nào?...).

... ..

**27. Chênh lệch tỷ giá** Năm nay Năm trước

- Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC lập  
bằng ngoại tệ sang VND ... ..

- Chênh lệch tỷ giá phát sinh vì các nguyên nhân  
khác (nói rõ nguyên nhân) ... ..

**28. Nguồn kinh phí** Năm nay Năm trước

- Nguồn kinh phí được cấp trong năm ... ..

- Chi sự nghiệp (...) (...)

- Nguồn kinh phí còn lại cuối năm ... ..

**29. Các khoản mục ngoài Bảng Cân đối kế toán** Cuối năm Đầu năm

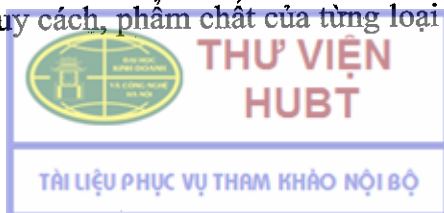
a) Tài sản thuê ngoài: Tổng số tiền thuê tối thiểu  
trong tương lai của hợp đồng thuê hoạt động tài  
sản không hủy ngang theo các thời hạn ... ..

- Từ 1 năm trở xuống; ... ..

- Trên 1 năm đến 5 năm; ... ..

- Trên 5 năm; ... ..

b) Tài sản nhận giữ hộ: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất của từng loại tài sản tại thời điểm cuối kỳ.





- Vật tư hàng hoá nhận giữ hộ, gia công, nhận ủy thác: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất tại thời điểm cuối kỳ.

- Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi, nhận cầm cố, thế chấp: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất từng loại hàng hoá;

c) Ngoại tệ các loại: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết số lượng từng loại ngoại tệ tính theo nguyên tệ. Vàng tiền tệ phải trình bày khối lượng theo đơn vị tính trong nước và quốc tế Ounce, thuyết minh giá trị tính theo USD.

d) Kim khí quý, đá quý: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết giá gốc, số lượng (theo đơn vị tính quốc tế) và chủng loại các loại kim khí quý, đá quý.

đ) Nợ khó đòi đã xử lý: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết giá trị (theo nguyên tệ và VND) các khoản nợ khó đòi đã xử lý trong vòng 10 năm kể từ ngày xử lý theo từng đối tượng, nguyên nhân đã xoá sổ kế toán nợ khó đòi.

e) Các thông tin khác về các khoản mục ngoài Bảng cân đối kế toán

### 30. Các thông tin khác do doanh nghiệp tự thuyết minh, giải trình.

## VII. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Đơn vị tính:.....

Năm nay Năm trước

### 1. Tổng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

a) Doanh thu	...	...
- Doanh thu bán hàng;	...	...
- Doanh thu cung cấp dịch vụ;	...	...
- Doanh thu hợp đồng xây dựng;	...	...
+ Doanh thu của hợp đồng xây dựng được ghi nhận trong kỳ;	...	...



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

+ Tổng doanh thu lũy kế của hợp đồng xây dựng được ghi nhận đến thời điểm lập Báo cáo tài chính. ... ..

**Cộng** ... ..

b) Doanh thu đối với các bên liên quan (chi tiết từng đối tượng). ... ..

c) Trường hợp ghi nhận doanh thu cho thuê tài sản là tổng số tiền nhận trước, doanh nghiệp phải thuyết minh thêm để so sánh sự khác biệt giữa việc ghi nhận doanh thu theo phương pháp phân bổ dần theo thời gian cho thuê; Khả năng suy giảm lợi nhuận và luồng tiền trong tương lai do đã ghi nhận doanh thu đối với toàn bộ số tiền nhận trước. ... ..

**2. Các khoản giảm trừ doanh thu** ... ..

Trong đó:

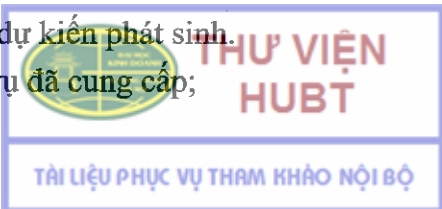
- Chiết khấu thương mại; ... ..
- Giảm giá hàng bán; ... ..
- Hàng bán bị trả lại. ... ..

**3. Giá vốn hàng bán** Năm nay Năm trước

- Giá vốn của hàng hóa đã bán; ... ..
- Giá vốn của thành phẩm đã bán; ... ..

Trong đó: Giá vốn trích trước của hàng hoá, thành phẩm bất động sản đã bán bao gồm: ... ..

- + Hạng mục chi phí trích trước; ... ..
- + Giá trị trích trước vào chi phí của từng hạng mục; ... ..
- + Thời gian chi phí dự kiến phát sinh. ... ..
- Giá vốn của dịch vụ đã cung cấp; ... ..



- Giá trị còn lại, chi phí nhượng bán, thanh lý của BĐS đầu tư;	...	...
- Chi phí kinh doanh Bất động sản đầu tư;	...	...
- Giá trị hàng tồn kho mất mát trong kỳ;	...	...
- Giá trị từng loại hàng tồn kho hao hụt ngoài định mức trong kỳ;	...	...
- Các khoản chi phí vượt mức bình thường khác được tính trực tiếp vào giá vốn;	...	...
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho;	...	...
- Các khoản ghi giảm giá vốn hàng bán.	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

#### **4. Doanh thu hoạt động tài chính**

	Năm nay	Năm trước
- Lãi tiền gửi, tiền cho vay	...	...
- Lãi bán các khoản đầu tư;	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận được chia;	...	...
- Lãi chênh lệch tỷ giá;	...	...
- Lãi bán hàng trả chậm, chiết khấu thanh toán;	...	...
- Doanh thu hoạt động tài chính khác.	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

#### **5. Chi phí tài chính**

	Năm nay	Năm trước
- Lãi tiền vay;	...	...
- Chiết khấu thanh toán, lãi bán hàng trả chậm;	...	...
- Lỗ do thanh lý các khoản đầu tư tài chính;	...	...
- Lỗ chênh lệch tỷ giá;	...	...
- Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh và tổn thất đầu tư;	...	...
- Chi phí tài chính khác;	...	...
- Các khoản ghi giảm chi phí tài chính.	...	...
<b>Cộng</b>	...	...



## 6. Thu nhập khác

	Năm nay	Năm trước
- Thanh lý, nhượng bán TSCĐ;	...	...
- Lãi do đánh giá lại tài sản;	...	...
- Tiền phạt thu được;	...	...
- Thuế được giảm;	...	...
- Các khoản khác.	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

## 7. Chi phí khác

	Năm nay	Năm trước
- Giá trị còn lại TSCĐ và chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ;	...	...
- Lỗ do đánh giá lại tài sản;	...	...
- Các khoản bị phạt;	...	...
- Các khoản khác.	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

## 8. Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

	Năm nay	Năm trước
a) Các khoản chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ	...	...
- Chi tiết các khoản chiếm từ 10% trở lên trên tổng chi phí QLDN;	...	...
- Các khoản chi phí QLDN khác.	...	...
b) Các khoản chi phí bán hàng phát sinh trong kỳ	...	...
- Chi tiết các khoản chiếm từ 10% trở lên trên tổng chi phí bán hàng;	...	...
- Các khoản chi phí bán hàng khác.	...	...
c) Các khoản ghi giảm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	...	...



- Hoàn nhập dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa; ... ..
- Hoàn nhập dự phòng tái cơ cấu, dự phòng khác; ... ..
- Các khoản ghi giảm khác. ... ..

**9. Chi phí sản xuất, kinh doanh theo yếu tố**

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu; ... ..
  - Chi phí nhân công; ... ..
  - Chi phí khấu hao tài sản cố định; ... ..
  - Chi phí dịch vụ mua ngoài; ... ..
  - Chi phí khác bằng tiền. ... ..
- Cộng** ... ..

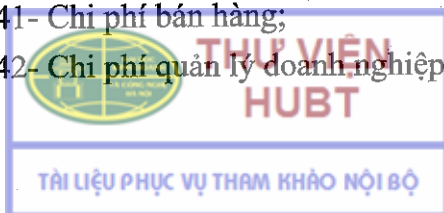
Ghi chú: Chỉ tiêu “Chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố” là các chi phí phát sinh trong kỳ được phản ánh trong Bảng Cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh.

- Đối với các doanh nghiệp sản xuất, việc thuyết minh chi phí theo yếu tố được căn cứ vào số phát sinh trên các tài khoản sau:

- + Tài khoản 621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp;
- + Tài khoản 622- Chi phí nhân công trực tiếp;
- + Tài khoản 623- Chi phí sử dụng máy thi công;
- + Tài khoản 627- Chi phí sản xuất chung;
- + Tài khoản 641- Chi phí bán hàng;
- + Tài khoản 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Đối với các doanh nghiệp thương mại, việc thuyết minh chi phí theo yếu tố được căn cứ vào số phát sinh trên các tài khoản sau (không bao gồm giá mua hàng hóa):

- + Tài khoản 156- Hàng hóa;
- + Tài khoản 632- Giá vốn hàng bán;
- + Tài khoản 641- Chi phí bán hàng;
- + Tài khoản 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp.



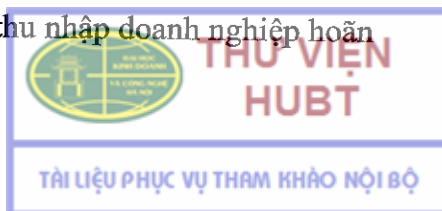
- Doanh nghiệp có quyền lựa chọn căn cứ khác nhưng phải đảm bảo thuyết minh đầy đủ chi phí theo yếu tố.

**10. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành** Năm nay Năm trước

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên thu nhập chịu thuế năm hiện hành ... ..
- Điều chỉnh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập hiện hành năm nay ... ..
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành ... ..

**11. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại** Năm nay Năm trước

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế; ... ..
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại; ... ..
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ; (...) (...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng; (...) (...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả; (...) (...)
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại. ... ..



## VIII. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

1. Các giao dịch không bằng tiền ảnh hưởng đến báo cáo lưu chuyển tiền tệ trong tương lai

	Năm nay	Năm trước
- Mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính;	...	...
- Mua doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu;	...	...
- Chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu;	...	...
- Các giao dịch phi tiền tệ khác	...	...

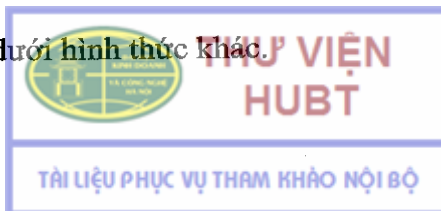
2. Các khoản tiền do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng: Trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền lớn do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng do có sự hạn chế của pháp luật hoặc các ràng buộc khác mà doanh nghiệp phải thực hiện.

3. Số tiền đi vay thực thu trong kỳ:

- Tiền thu từ đi vay theo kế ước thông thường;
- Tiền thu từ phát hành trái phiếu thường;
- Tiền thu từ phát hành trái phiếu chuyển đổi;
- Tiền thu từ phát hành cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả;
- Tiền thu từ giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và REPO chứng khoán;
- Tiền thu từ đi vay dưới hình thức khác.

4. Số tiền đã thực trả gốc vay trong kỳ:

- Tiền trả nợ gốc vay theo kế ước thông thường;
- Tiền trả nợ gốc trái phiếu thường;
- Tiền trả nợ gốc trái phiếu chuyển đổi;
- Tiền trả nợ gốc cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả;
- Tiền chi trả cho giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và REPO chứng khoán;
- Tiền trả nợ vay dưới hình thức khác.



## IX. Những thông tin khác

1. Những khoản nợ tiềm tàng, khoản cam kết và những thông tin tài chính khác: .....
2. Những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm: .....
3. Thông tin về các bên liên quan (ngoài các thông tin đã được thuyết minh ở các phần trên):.....
4. Trình bày tài sản, doanh thu, kết quả kinh doanh theo bộ phận (theo lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý) theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 28 “Báo cáo bộ phận”(1): .....
5. Thông tin so sánh (những thay đổi về thông tin trong Báo cáo tài chính của các niên độ kế toán trước): .....
6. Thông tin về hoạt động liên tục: .....
7. Những thông tin khác:.....

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

**Người lập biểu**

(Ký, họ tên)

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Giám đốc**

(Ký, họ tên, đóng dấu)

- Số chứng chỉ hành nghề;
- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán

### **Ghi chú:**

Đối với người lập biểu là các đơn vị dịch vụ kế toán phải ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề, tên và địa chỉ Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán. Người lập biểu là cá nhân ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề.





**c. Bản thuyết minh Báo cáo tài chính năm của doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục**

**Đơn vị báo cáo:.....**

**Địa chỉ:.....**

**Mẫu số B 09/CDHĐ- DNKLT**

(Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC

Ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

**BẢN THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

Năm ....(1)

(Áp dụng cho doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục)

**I. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp**

1. Hình thức sở hữu vốn.
2. Lĩnh vực kinh doanh.
3. Ngành nghề kinh doanh.
4. Chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường.
5. Lý do không đáp ứng giả định hoạt động: Vì doanh nghiệp chuẩn bị giải thể, phá sản, chấm dứt hoạt động theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền (ghi rõ tên cơ quan, số quyết định) hoặc do Ban giám đốc có dự định theo văn bản (số, ngày, tháng, năm).

**6. Cấu trúc doanh nghiệp**

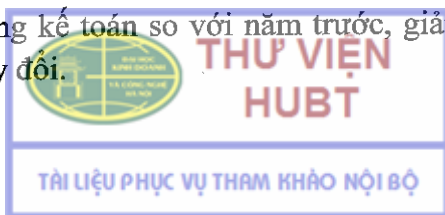
- Danh sách các công ty con;
- Danh sách các công ty liên doanh, liên kết;
- Danh sách các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc.

7. Tuyên bố về khả năng so sánh của thông tin trên Báo cáo tài chính (có so sánh được hay không)

**II. Kỳ kế toán, đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán**

1. Kỳ kế toán năm (bắt đầu từ ngày..../..../.... kết thúc vào ngày ..../..../....).

2. Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán. Trường hợp có sự thay đổi đơn vị tiền tệ trong kỳ kế toán so với năm trước, giải trình rõ lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi.



### **III. Các chính sách kế toán áp dụng (trong trường hợp doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục)**

1. Nguyên tắc chuyển đổi Báo cáo tài chính lập bằng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam (Trường hợp đồng tiền ghi sổ kế toán khác với Đồng Việt Nam); Ảnh hưởng (nếu có) do việc chuyển đổi Báo cáo tài chính từ đồng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam.

2. Các loại tỷ giá hối đoái áp dụng trong kế toán.

3. Nguyên tắc xác định lãi suất thực tế (lãi suất hiệu lực) dùng để chiết khấu dòng tiền.

4. Nguyên tắc ghi nhận các khoản tiền và các khoản tương đương tiền.

5. Nguyên tắc kế toán các khoản đầu tư tài chính

a) Chứng khoán kinh doanh;

b) Các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn;

c) Các khoản cho vay;

d) Đầu tư vào công ty con; công ty liên doanh, liên kết;

đ) Đầu tư vào công cụ vốn của đơn vị khác;

e) Các phương pháp kế toán đối với các giao dịch khác liên quan đến đầu tư tài chính.

6. Nguyên tắc kế toán nợ phải thu

7. Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho:

- Nguyên tắc ghi nhận hàng tồn kho;

- Phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;

- Phương pháp hạch toán hàng tồn kho;

- Phương pháp lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

8. Nguyên tắc ghi nhận và các khấu hao TSCĐ, TSCĐ thuê tài chính, bất động sản đầu tư:

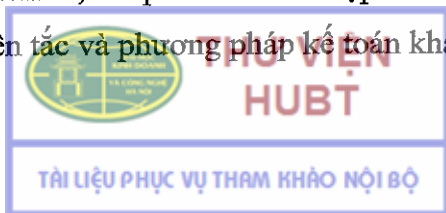
9. Nguyên tắc kế toán các hợp đồng hợp tác kinh doanh.

10. Nguyên tắc kế toán thuế TNDN hoãn lại.

11. Nguyên tắc kế toán chi phí trả trước.



12. Nguyên tắc kế toán nợ phải trả.
13. Nguyên tắc ghi nhận vay và nợ phải trả thuê tài chính.
14. Nguyên tắc ghi nhận và vốn hóa các khoản chi phí đi vay.
15. Nguyên tắc ghi nhận chi phí phải trả.
16. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận các khoản dự phòng phải trả.
17. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu chưa thực hiện.
18. Nguyên tắc ghi nhận trái phiếu chuyển đổi.
19. Nguyên tắc ghi nhận vốn chủ sở hữu:
  - Nguyên tắc ghi nhận vốn góp của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần, quyền chọn trái phiếu chuyển đổi, vốn khác của chủ sở hữu.
  - Nguyên tắc ghi nhận chênh lệch đánh giá lại tài sản.
  - Nguyên tắc ghi nhận chênh lệch tỷ giá.
  - Nguyên tắc ghi nhận lợi nhuận chưa phân phối.
20. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận doanh thu:
  - Doanh thu bán hàng;
  - Doanh thu cung cấp dịch vụ;
  - Doanh thu hoạt động tài chính;
  - Doanh thu hợp đồng xây dựng.
  - Thu nhập khác
21. Nguyên tắc kế toán các khoản giảm trừ doanh thu
22. Nguyên tắc kế toán giá vốn hàng bán.
23. Nguyên tắc kế toán chi phí tài chính.
24. Nguyên tắc kế toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.
25. Nguyên tắc và phương pháp ghi nhận chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.
26. Các nguyên tắc và phương pháp kế toán khác.



**IV. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Bảng cân đối kế toán**

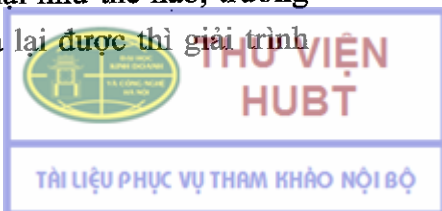
*Đơn vị tính:.....*

**1. Tiền**

	Cuối năm	Đầu năm
- Tiền mặt	...	...
- Tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn	...	...
- Tiền đang chuyển	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

**2. Các khoản đầu tư tài chính**

	Cuối năm		Đầu năm		Dự phòng
	Giá đánh giá lại	Giá gốc	Giá gốc	Giá trị hợp lý	
a) Chứng khoán kinh doanh (nêu rõ căn cứ đánh giá lại như thế nào, trường hợp không đánh giá lại được thì giải trình lý do)	...	...	...	...	...
- Tổng giá trị cổ phiếu;	...	...	...	...	...
(chi tiết từng loại cổ phiếu chiếm từ 10% trên tổng giá trị cổ phiếu trở lên)	...	...	...	...	...
- Tổng giá trị trái phiếu;	...	...	...	...	...
(chi tiết từng loại trái phiếu chiếm từ 10% trên tổng giá trị trái phiếu trở lên)	...	...	...	...	...
- Các khoản đầu tư khác;	...	...	...	...	...
- Lý do thay đổi với từng khoản đầu tư/loại cổ phiếu, trái phiếu:	...	...	...	...	...
+ Về số lượng	...	...	...	...	...
+ Về giá trị	...	...	...	...	...
	Giá đánh giá lại	Giá gốc	Giá gốc	Giá trị ghi sổ	
b) Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (nêu rõ căn cứ đánh giá lại như thế nào, trường hợp không đánh giá lại được thì giải trình lý do)	...	...	...	...	...



- Tiền gửi có kỳ hạn	...	...	...	...
- Trái phiếu	...	...	...	...
- Các khoản đầu tư khác	...	...	...	...

	Giá đánh giá lại	Giá gốc	Giá gốc	Dự phòng	Giá trị hợp lý
c) Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác (chi tiết từng khoản đầu tư theo tỷ lệ vốn nắm giữ và tỷ lệ quyền biểu quyết); Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, trường hợp không đánh giá lại được thì giải trình lý do.	...	...	...	...	...
- Đầu tư vào công ty con	...	...	...	...	...
- Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết;	...	...	...	...	...
- Đầu tư vào đơn vị khác;	...	...	...	...	...
- Tóm tắt tình hình hoạt động của các công ty con, công ty liên doanh, liên kết trong kỳ;					
- Các giao dịch trọng yếu giữa doanh nghiệp và công ty con, liên doanh, liên kết trong kỳ.					

**3. Phải thu của khách hàng** (Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do).

	Cuối năm Giá đánh giá lại	Giá gốc	Đầu năm Giá trị ghi sổ
a) Phải thu của khách hàng	...	...	...
- Chi tiết các khoản phải thu của khách hàng chiếm từ 10% trở lên trên tổng phải thu khách hàng	...	...	...
- Các khoản phải thu khách hàng khác	...	...	...
b) Phải thu của khách hàng là các bên liên quan (chi tiết từng đối tượng)	...	...	...

**4. Phải thu khác** (Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do).

	Cuối năm Giá đánh giá lại	Giá gốc	Đầu năm Giá trị	Dự phòng
- Phải thu về cổ phần hoá;	...	...	...	...



- Phải thu về cổ tức và lợi nhuận được chia;	...	...	...	...
- Phải thu người lao động;	...	...	...	...
- Ký cược, ký quỹ;	...	...	...	...
- Cho mượn;	...	...	...	...
- Các khoản chi hộ;	...	...	...	...
- Phải thu khác.	...	...	...	...
<b>Cộng</b>		...		...

**5. Tài sản thiếu chờ xử lý** (Chi tiết từng loại tài sản thiếu) (Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do).

	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá đánh giá lại	Giá gốc	Số lượng	Giá trị
a) Tiền;	...	...	...	...
b) Hàng tồn kho;	...	...	...	...
c) TSCĐ;	...	...	...	...
d) Tài sản khác.	...	...	...	...

**6. Nợ xấu**

(Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do)

	Cuối năm			Đầu năm		
	Giá gốc	Giá trị có thể thu hồi	Đối tượng nợ	Giá gốc	Giá trị có thể thu hồi	Đối tượng nợ
- Tổng giá trị các khoản phải thu, cho vay quá hạn thanh toán hoặc chưa quá hạn nhưng khó có khả năng thu hồi;	...	...	...	...	...	...
(trong đó chi tiết thời gian quá hạn và giá trị các khoản nợ phải thu, cho vay quá hạn theo từng đối tượng nếu khoản nợ phải thu theo từng đối tượng đó chiếm từ 10% trở lên trên tổng số nợ quá hạn);	...	...	...	...	...	...



- Thông tin về các khoản tiền phạt, ... ..  
phải thu về lãi trả chậm... phát sinh từ các khoản nợ quá hạn nhưng không được ghi nhận doanh thu;
- Khả năng thu hồi nợ phải thu quá hạn. ... ..

**Cộng** ... ..

**7. Hàng tồn kho** (Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do):

Cuối năm	Đầu năm		
		Giá đánh giá lại	Giá gốc

- Hàng đang đi trên đường; ... ..
- Nguyên liệu, vật liệu; ... ..
- Công cụ, dụng cụ; ... ..
- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang; ... ..
- Thành phẩm; ... ..
- Hàng hóa; ... ..
- Hàng gửi bán; ... ..
- Hàng hóa kho bảo thuế. ... ..
- Giá trị hàng tồn kho ứ đọng, kém mất phẩm chất không có khả năng tiêu thụ tại thời điểm cuối kỳ; Nguyên nhân và hướng xử lý đối với hàng tồn kho ứ đọng, kém, mất phẩm chất;
- Giá trị hàng tồn kho dùng để thế chấp, cầm cố bảo đảm các khoản nợ phải trả tại thời điểm cuối kỳ;
- Lý do dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

**8. Xây dựng cơ bản dở dang**  
(Chi tiết cho các công trình chiếm từ 10% trên tổng giá trị XDCCB)  
(Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do)

Cuối năm	Đầu năm
Giá đánh giá lại	Giá gốc



- Mua sắm;	...	...	...
- XDCB;	...	...	...
- Sửa chữa.	...	...	...
<b>Cộng</b>	...	...	...

**9. Tăng, giảm tài sản cố định hữu hình** (Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do):

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tổng cộng
<b>Nguyên giá</b>						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm - Đầu tư XDCB hoàn thành - Tăng khác - Chuyển sang bất động sản đầu tư - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác						
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm - Tăng khác - Chuyển sang bất động sản đầu tư - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác						



**THƯ VIỆN  
HUBT**

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

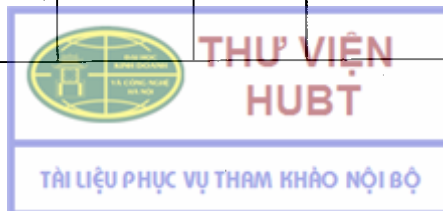


Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tổng cộng
<b>Giá trị còn lại</b>						
- Tại ngày đầu năm - Tại ngày cuối năm đã đánh giá lại						

- Giá trị còn lại cuối kỳ của TSCĐ hữu hình dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo khoản vay;
- TSCĐ cuối năm đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng;
- Giá trị còn lại TSCĐ cuối năm chờ thanh lý;
- Các cam kết về việc mua, bán TSCĐ hữu hình có giá trị lớn trong tương lai;
- Các thay đổi khác về TSCĐ hữu hình.

**10. Tăng, giảm tài sản cố định vô hình (Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do):**

Khoản mục	Quyền sử dụng đất	Quyền phát hành	Bản quyền, bằng sáng chế	...	TSCĐ vô hình khác	Tổng cộng
<b>Nguyên giá</b>						
Số dư đầu năm						
- Mua trong năm - Tạo ra từ nội bộ DN - Tăng do hợp nhất kinh doanh - Tăng khác - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác						

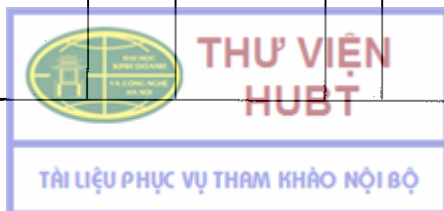


Khoản mục	Quyền sử dụng đất	Quyền phát hành	Bản quyền, bằng sáng chế	...	TSCĐ vô hình khác	Tổng cộng
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>						
Số dư đầu năm						
- Khấu hao trong năm - Tăng khác - Thanh lý, nhượng bán - Giảm khác						
<b>Giá trị còn lại</b>						
- Tại ngày đầu năm - Tại ngày cuối năm đã đánh giá lại						

- Giá trị còn lại cuối kỳ của TSCĐ vô hình dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo khoản vay;
- TSCĐ vô hình đã khấu hao hết nhưng vẫn sử dụng;
- Thuyết minh số liệu và giải trình khác;

**11. Tăng, giảm tài sản cố định thuê tài chính** (Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do):

Khoản mục	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	...	TSCĐ hữu hình khác	Tài sản cố định vô hình	Tổng cộng
<b>Nguyên giá</b>							
Số dư đầu năm							
- Thuê tài chính trong năm - Mua lại TSCĐ thuê tài chính							



- Tăng khác - Trả lại TSCĐ thuê tài chính - Giảm khác							
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>							
Số dư đầu năm							
- Khấu hao trong năm - Mua lại TSCĐ thuê tài chính - Tăng khác - Trả lại TSCĐ thuê tài chính - Giảm khác							
<b>Giá trị còn lại</b>							
- Tại ngày đầu năm - Tại ngày cuối năm đã đánh giá lại							

\* Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong năm;

\* Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm;

\* Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản;

**12. Tăng, giảm bất động sản đầu tư** (Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do):

Khoản mục	Số đầu năm	Tăng trong năm	Giảm trong năm	Số cuối năm
<b>a) Bất động sản đầu tư cho thuê</b>				



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ

Khoản mục	Số đầu năm	Tăng trong năm	Giảm trong năm	Số cuối năm
<b>Nguyên giá</b>				Không trình bày
- Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				
<b>Giá trị hao mòn lũy kế</b>				Không trình bày
- Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				
<b>Giá trị còn lại</b>				
- Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng				Trình bày theo giá đánh giá lại
<b>b) Bất động sản đầu tư nắm giữ chờ tăng giá</b> <b>Nguyên giá</b> - Quyền sử dụng đất - Nhà - Nhà và quyền sử dụng đất - Cơ sở hạ tầng <b>Giá trị tổn thất do suy giảm giá trị</b> - Quyền sử dụng đất - Nhà				



THƯ VIỆN  
HUBT

Khoản mục	Số đầu năm	Tăng trong năm	Giảm trong năm	Số cuối năm
- Nhà và quyền sử dụng đất				
- Cơ sở hạ tầng				
<b>Giá trị còn lại</b>				
- Quyền sử dụng đất				
- Nhà				
- Nhà và quyền sử dụng đất				
- Cơ sở hạ tầng				

- Giá trị còn lại cuối kỳ của BĐSĐT dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo khoản vay;

- BĐSĐT đã khấu hao hết nhưng vẫn cho thuê

- Thuyết minh số liệu và giải trình khác.

### 13. Chi phí trả trước

	Cuối năm	Đầu năm
- Chi phí trả trước về thuê hoạt động TSCĐ;	...	...
- Công cụ, dụng cụ xuất dùng;	...	...
- Chi phí đi vay;	...	...
- Các khoản khác (nêu chi tiết nếu có thể).	...	...
- Chi phí thành lập doanh nghiệp	...	...
- Chi phí mua bảo hiểm;	...	...
- Các khoản khác (nêu chi tiết nếu có thể).	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

### 14. Tài sản khác (Nêu rõ căn cứ đánh giá lại, không đánh giá lại được thì giải trình lý do):

Chi tiết theo từng khoản mục	Cuối năm		Đầu năm
	Giá đánh giá lại	Giá gốc	
1.....	...	...	...
2.....	...	...	...
3.....	...	...	...
	...	...	...



**15. Vay và nợ thuê tài chính**

Cuối năm      Trong năm      Đầu năm  
 Giá   Số có khả   Tăng   Giảm   Giá   Số có khả  
 trị   năng trả nợ                          trị   năng trả nợ

a) Vay

...      ...      ...      ...

**Cộng**

...      ...      ...      ...

b) Các khoản nợ thuê tài chính đã thanh toán

Thời hạn	Năm nay			Năm trước		
	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc	Tổng khoản thanh toán tiền thuê tài chính	Trả tiền lãi thuê	Trả nợ gốc
Từ 1 năm trở xuống						
Trên 1 năm đến 5 năm						
Trên 5 năm						

c) Giá trị nợ thuê tài chính

Cuối năm      Đầu năm  
 Giá đánh      Giá  
 giá lại      gốc

- Gốc nợ thuê tài chính
- Lãi thuê tài chính phải trả

d) Số vay và nợ thuê tài chính quá hạn chưa thanh toán

Cuối năm      Đầu năm  
 Gốc      Lãi      Gốc      Lãi

- Vay;      ...      ...      ...      ...
- Nợ thuê tài chính;      ...      ...      ...      ...
- Lý do chưa thanh toán      ...      ...      ...      ...



đ) Thuyết minh chi tiết về các khoản vay và nợ thuê tài chính đối với các bên liên quan

**16. Phải trả người bán**

	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Số có khả năng trả nợ	Giá trị	Số có khả năng trả nợ
a) Các khoản phải trả người bán	...	...	...	...
- Chi tiết cho từng đối tượng chiếm từ 10% trở lên trên tổng số phải trả;	...	...	...	...
- Phải trả cho các đối tượng khác	...	...	...	...
<b>Cộng</b>		...		...
b) Số nợ quá hạn chưa thanh toán				
- Chi tiết từng đối tượng chiếm 10% trở lên trên tổng số quá hạn;				
- Các đối tượng khác				
<b>Cộng</b>		...		...
c) Phải trả người bán là các bên liên quan (chi tiết cho từng đối tượng)				

**17. Trái phiếu phát hành**

17.1. Trái phiếu thường (chi tiết theo từng loại)

	Cuối năm			Cuối năm		
	Giá trị	Lãi suất	Kỳ hạn	Giá trị	Lãi suất	Kỳ hạn
a) Trái phiếu phát hành						
- Loại phát hành theo mệnh giá;	...	...	...	...	...	...
- Loại phát hành có chiết khấu;	...	...	...	...	...	...
- Loại phát hành có phụ trội.	...	...	...	...	...	...
<b>Cộng</b>		...			...	
b) Thuyết minh chi tiết về trái phiếu các bên liên quan nắm giữ (theo từng loại trái phiếu)						

**Cộng**



## 17.2. Trái phiếu chuyển đổi:

### a. Trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm đầu kỳ:

- Thời điểm phát hành, kỳ hạn gốc và kỳ hạn còn lại từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Số lượng từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Mệnh giá, lãi suất từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Tỷ lệ chuyển đổi thành cổ phiếu từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Lãi suất chiết khấu dùng để xác định giá trị phần nợ gốc của từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Giá trị phần nợ gốc và phần quyền chọn cổ phiếu của từng loại trái phiếu chuyển đổi.

### b. Trái phiếu chuyển đổi phát hành thêm trong kỳ:

- Thời điểm phát hành, kỳ hạn gốc từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Số lượng từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Mệnh giá, lãi suất từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Tỷ lệ chuyển đổi thành cổ phiếu từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Lãi suất chiết khấu dùng để xác định giá trị phần nợ gốc của từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Giá trị phần nợ gốc và phần quyền chọn cổ phiếu của từng loại trái phiếu chuyển đổi.

### c. Trái phiếu chuyển đổi được chuyển thành cổ phiếu trong kỳ:

- Số lượng từng loại trái phiếu đã chuyển đổi thành cổ phiếu trong kỳ; Số lượng cổ phiếu phát hành thêm trong kỳ để chuyển đổi trái phiếu;
- Giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được ghi tăng vốn chủ sở hữu.

### d. Trái phiếu chuyển đổi đã đáo hạn không được chuyển thành cổ phiếu trong kỳ:

- Số lượng từng loại trái phiếu đã đáo hạn không chuyển đổi thành cổ phiếu trong kỳ;
- Giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được hoàn trả cho nhà đầu tư.





e. Trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm cuối kỳ:

- Kỳ hạn gốc và kỳ hạn còn lại từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Số lượng từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Mệnh giá, lãi suất từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Tỷ lệ chuyển đổi thành cổ phiếu từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Lãi suất chiết khấu dùng để xác định giá trị phần nợ gốc của từng loại trái phiếu chuyển đổi;
- Giá trị phần nợ gốc và phần quyền chọn cổ phiếu của từng loại trái phiếu chuyển đổi.

g) Thuyết minh chi tiết về trái phiếu các bên liên quan nắm giữ (theo từng loại trái phiếu)

### 18. Cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả

- Mệnh giá;
- Đối tượng được phát hành (ban lãnh đạo, cán bộ, nhân viên, đối tượng khác);
- Điều khoản mua lại (Thời gian, giá mua lại, các điều khoản cơ bản khác trong hợp đồng phát hành);
- Giá trị đã mua lại trong kỳ;
- Các thuyết minh khác.

### 19. Thuế và các khoản phải nộp nhà nước

	Đầu năm	Số phải nộp trong năm	Số đã thực nộp trong năm	Cuối năm
a) Phải nộp (chi tiết theo từng loại thuế)	...	...	...	...
<b>Cộng</b>	...	...	...	...
b) Phải thu (chi tiết theo từng loại thuế)	...	...	...	...
<b>Cộng</b>	...	...	...	...



## 20. Chi phí phải trả

	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Số có khả năng trả nợ	Giá trị	Số có khả năng trả nợ
- Trích trước chi phí tiền lương trong thời gian nghỉ phép;	...	...	...	...
- Chi phí trong thời gian ngừng kinh doanh;	...	...	...	...
- Chi phí trích trước tạm tính giá vốn;	...	...	...	...
- Các khoản trích trước khác;	...	...	...	...
- Lãi vay	...	...	...	...
- Các khoản khác (chi tiết từng khoản)	...	...	...	...
<b>Cộng</b>		...		...

## 21. Phải trả khác

	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Số có khả năng trả nợ	Giá trị	Số có khả năng trả nợ
a) Các khoản phải trả	...	...	...	...
- Tài sản thừa chờ giải quyết;	...	...	...	...
- Kinh phí công đoàn;	...	...	...	...
- Bảo hiểm xã hội;	...	...	...	...
- Bảo hiểm y tế;	...	...	...	...
- Bảo hiểm thất nghiệp;	...	...	...	...
- Phải trả về cổ phần hoá;	...	...	...	...
- Nhận ký quỹ, ký cược;	...	...	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận phải trả;	...	...	...	...
- Các khoản phải trả, phải nộp khác.	...	...	...	...
b) Số nợ quá hạn chưa thanh toán (chi tiết từng khoản mục, lý do chưa thanh toán nợ quá hạn)				



**22. Doanh thu chưa thực hiện**

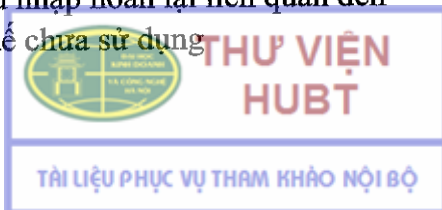
	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Số có khả năng trả nợ	Giá trị	Số có khả năng trả nợ
a) Các khoản doanh thu chưa thực hiện	...	...	...	...
- Doanh thu nhận trước;	...	...	...	...
- Doanh thu từ chương trình khách hàng truyền thống;	...	...	...	...
- Các khoản doanh thu chưa thực hiện khác.	...	...	...	...
b) Khả năng không thực hiện được hợp đồng với khách hàng (chi tiết từng khoản mục, lý do không có khả năng thực hiện).	...	...	...	...

**23. Dự phòng phải trả**

	Cuối năm		Đầu năm	
	Giá trị	Số có khả năng trả nợ	Giá trị	Số có khả năng trả nợ
- Dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa;	...	...	...	...
- Dự phòng bảo hành công trình xây dựng;	...	...	...	...
- Dự phòng tái cơ cấu;	...	...	...	...
- Dự phòng phải trả khác (Chi phí sửa chữa TSCĐ định kỳ, chi phí hoàn nguyên môi trường...)	...	...	...	...

**24. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả**

	Cuối năm	Đầu năm
a. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại:		
- Thuế suất thuế TNDN sử dụng để xác định giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại		
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ	...	...
- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng	...	...



- Tài sản thuế thu nhập hoãn lại liên quan đến khoản ưu đãi tính thuế chưa sử dụng ... ..

- Số bù trừ với thuế thu nhập hoãn lại phải trả ... ..

**Tài sản thuế thu nhập hoãn lại** ... ..

b. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả Cuối năm Đầu năm

- Thuế suất thuế TNDN sử dụng để xác định giá trị thuế thu nhập hoãn lại phải trả ... ..

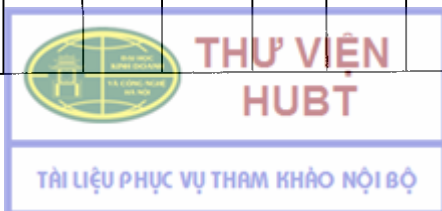
- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế ... ..

- Số bù trừ với tài sản thuế thu nhập hoãn lại ... ..

## 25. Vốn chủ sở hữu

a) Bảng đối chiếu biến động của vốn chủ sở hữu

	Các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu								Cộng
	Vốn góp của chủ sở hữu	Thặng dư vốn cổ phần	Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	Vốn khác của chủ sở hữu	Chênh lệch đánh giá lại tài sản	Chênh lệch tỷ giá	LNST chưa phân phối và các quỹ	Các khoản mục khác ...	
A	1	2	3	4	5	6	7	8	
<b>Số dư đầu năm trước</b>									
- Tăng vốn trong năm trước									
- Lãi trong năm trước									
- Tăng khác									
- Giảm vốn trong năm trước									
- Lỗ trong năm trước									
- Giảm khác									



	Các khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu									
	Vốn góp của chủ sở hữu	Thặng dư vốn cổ phần	Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	Vốn khác của chủ sở hữu	Chênh lệch đánh giá lại tài sản	Chênh lệch tỷ giá	LNST chưa phân phối và các quỹ	Các khoản mục khác ...	Cộng	
A	1	2	3	4	5	6	7	8		
<b>Số dư đầu năm nay</b>										
- Tăng vốn trong năm nay										
- Lãi trong năm nay										
- Tăng khác										
- Giảm vốn trong năm nay										
- Lỗ trong năm nay										
- Giảm khác										
<b>Số dư cuối năm nay</b>										

b) Chi tiết vốn góp của chủ sở hữu	Cuối năm	Đầu năm
- Vốn góp của công ty mẹ (nếu là công ty con)	...	...
- Vốn góp của các đối tượng khác	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

c) Các giao dịch về vốn với các chủ sở hữu và phân phối cổ tức, chia lợi nhuận	Năm nay	Năm trước
- Vốn đầu tư của chủ sở hữu	...	...
+ Vốn góp đầu năm	...	...
+ Vốn góp tăng trong năm	...	...
+ Vốn góp giảm trong năm	...	...
+ Vốn góp cuối năm	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận đã chia	...	...

d) Cổ phiếu	Cuối năm	Đầu năm
- Số lượng cổ phiếu đăng ký phát hành	...	...
- Số lượng cổ phiếu đã bán ra công chúng	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi (loại được phân loại là vốn chủ sở hữu)	...	...
- Số lượng cổ phiếu được mua lại (cổ phiếu quỹ)	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi (loại được phân loại là vốn chủ sở hữu)	...	...
- Số lượng cổ phiếu đang lưu hành	...	...
+ Cổ phiếu phổ thông	...	...
+ Cổ phiếu ưu đãi (loại được phân loại là vốn chủ sở hữu)	...	...
* Mệnh giá cổ phiếu đang lưu hành:.....		

**đ) Cổ tức**

- Cổ tức đã công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm:
- + Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu phổ thông:.....
- + Cổ tức đã công bố trên cổ phiếu ưu đãi:.....
- Cổ tức của cổ phiếu ưu đãi lũy kế chưa được ghi nhận:.....

**e) Các quỹ của doanh nghiệp:**

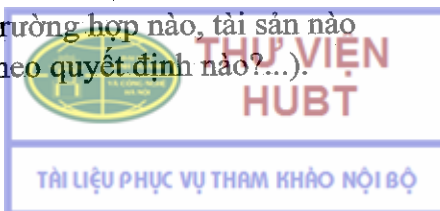
- Quỹ đầu tư phát triển;
- Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu.

**g) Thu nhập và chi phí, lãi hoặc lỗ được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu theo qui định của các chuẩn mực kế toán cụ thể.**

**26. Chênh lệch đánh giá lại tài sản**

Năm nay    Năm trước

Lí do thay đổi giữa số đầu năm và cuối năm ... ..  
 (đánh giá lại trong trường hợp nào, tài sản nào được đánh giá lại, theo quyết định nào?...).



**27. Chênh lệch tỷ giá**

Năm nay Năm trước

- Chênh lệch tỷ giá do chuyển đổi BCTC lập bằng ngoại tệ sang VND

... ..

- Chênh lệch tỷ giá phát sinh vì các nguyên nhân khác (nói rõ nguyên nhân)

... ..

**28. Nguồn kinh phí**

Năm nay Năm trước

- Nguồn kinh phí được cấp trong năm

... ..

- Chi sự nghiệp

(..) (..)

- Nguồn kinh phí còn lại cuối năm

... ..

**29. Các khoản mục ngoài Bảng Cân đối kế toán**

Cuối năm Đầu năm

a) Tài sản thuê ngoài: Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai của hợp đồng thuê hoạt động tài sản không hủy ngang theo các thời hạn

... ..

- Từ 1 năm trở xuống;

... ..

- Trên 1 năm đến 5 năm;

... ..

- Trên 5 năm;

... ..

b) Tài sản nhận giữ hộ: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất của từng loại tài sản tại thời điểm cuối kỳ.

- Vật tư hàng hoá nhận giữ hộ, gia công, nhận ủy thác: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất tại thời điểm cuối kỳ.

- Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi, nhận cầm cố, thế chấp: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất từng loại hàng hoá;

c) Ngoại tệ các loại: Doanh nghiệp phải thuyết minh chi tiết số lượng từng loại ngoại tệ tính theo nguyên tệ. Vàng tiền tệ phải trình bày khối lượng theo đơn vị tính trong nước và quốc tế Ounce, thuyết minh giá trị tính theo USD.









<b>4. Doanh thu hoạt động tài chính</b>	Năm nay	Năm trước
- Lãi tiền gửi, tiền cho vay	...	...
- Lãi bán các khoản đầu tư;	...	...
- Cổ tức, lợi nhuận được chia;	...	...
- Lãi chênh lệch tỷ giá;	...	...
- Lãi bán hàng trả chậm, chiết khấu thanh toán;	...	...
- Doanh thu hoạt động tài chính khác.	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

<b>5. Chi phí tài chính</b>	Năm nay	Năm trước
- Lãi tiền vay;	...	...
- Chiết khấu thanh toán, lãi bán hàng trả chậm;	...	...
- Lỗ do thanh lý các khoản đầu tư tài chính;	...	...
- Lỗ chênh lệch tỷ giá;	...	...
- Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh và tổn thất đầu tư;	...	...
- Chi phí tài chính khác.	...	...
- Các khoản ghi giảm chi phí tài chính	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

<b>6. Thu nhập khác</b>	Năm nay	Năm trước
- Thanh lý, nhượng bán TSCĐ;	...	...
- Lãi do đánh giá lại tài sản;	...	...
- Tiền phạt thu được;	...	...
- Thuế được giảm;	...	...
- Các khoản khác.	...	...



<b>7. Chi phí khác</b>	Năm nay	Năm trước
- Giá trị còn lại TSCĐ và chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ;	...	...
- Lỗ do đánh giá lại tài sản;	...	...
- Các khoản bị phạt;	...	...
- Các khoản khác.	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

<b>8. Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp</b>	Năm nay	Năm trước
a) Các khoản chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh trong kỳ	...	...
- Chi tiết các khoản chiếm từ 10% trở lên trên tổng chi phí QLDN;	...	...
- Các khoản chi phí QLDN khác.	...	...
b) Các khoản chi phí bán hàng phát sinh trong kỳ	...	...
- Chi tiết các khoản chiếm từ 10% trở lên trên tổng chi phí bán hàng;	...	...
- Các khoản chi phí bán hàng khác.	...	...
c) Các khoản ghi giảm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	...	...
- Hoàn nhập dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa;	...	...
- Hoàn nhập dự phòng tái cơ cấu, dự phòng khác;	...	...
- Các khoản ghi giảm khác	...	...



## 9. Chi phí sản xuất, kinh doanh theo yếu tố

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu;	...	...
- Chi phí nhân công;	...	...
- Chi phí khấu hao tài sản cố định;	...	...
- Chi phí dịch vụ mua ngoài;	...	...
- Chi phí khác bằng tiền.	...	...
<b>Cộng</b>	...	...

Ghi chú: Chỉ tiêu “Chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố” là các chi phí phát sinh trong kỳ được phản ánh trong Bảng Cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh.

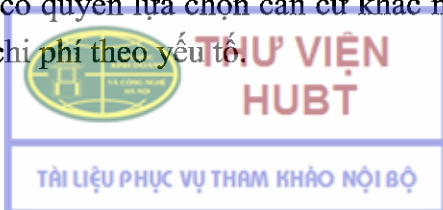
- Đối với các doanh nghiệp sản xuất, việc thuyết minh chi phí theo yếu tố được căn cứ vào số phát sinh trên các tài khoản sau:

- + Tài khoản 621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp;
- + Tài khoản 622- Chi phí nhân công trực tiếp;
- + Tài khoản 623- Chi phí sử dụng máy thi công;
- + Tài khoản 627- Chi phí sản xuất chung;
- + Tài khoản 641- Chi phí bán hàng;
- + Tài khoản 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Đối với các doanh nghiệp thương mại, việc thuyết minh chi phí theo yếu tố được căn cứ vào số phát sinh trên các tài khoản sau (không bao gồm giá mua hàng hóa):

- + Tài khoản 156- Hàng hóa;
- + Tài khoản 632- Giá vốn hàng bán;
- + Tài khoản 641- Chi phí bán hàng;
- + Tài khoản 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Doanh nghiệp có quyền lựa chọn căn cứ khác nhưng phải đảm bảo thuyết minh đầy đủ chi phí theo yếu tố.



**10. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành** Năm nay Năm trước

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp tính trên thu nhập chịu thuế năm hiện hành ... ..
- Điều chỉnh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập hiện hành năm nay ... ..
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành ... ..

**11. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại** Năm nay Năm trước

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế; ... ..
- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại; ... ..
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ; (...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng; (...)
- Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả; (...)
- Tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại. ... ..



## V. Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

### 1. Các giao dịch không bằng tiền ảnh hưởng đến BCLCTT trong tương lai

Năm nay Năm trước

- Mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính;	...	...
- Mua doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu;	...	...
- Chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu;	...	...
- Các giao dịch phi tiền tệ khác	...	...

### 2. Các khoản tiền do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng:

Trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền lớn do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng do có sự hạn chế của pháp luật hoặc các ràng buộc khác mà doanh nghiệp phải thực hiện.

### 3. Số tiền đã vay thực thu trong kỳ:

- Tiền thu từ đi vay theo kế ước thông thường;
- Tiền thu từ phát hành trái phiếu thường;
- Tiền thu từ phát hành trái phiếu chuyển đổi;
- Tiền thu từ phát hành cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả;
- Tiền thu từ giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và REPO chứng khoán;
- Tiền thu từ đi vay dưới hình thức khác.

### 4. Số tiền đã thực trả gốc vay trong kỳ:

- Tiền trả nợ gốc vay theo kế ước thông thường;
- Tiền trả nợ gốc trái phiếu thường;
- Tiền trả nợ gốc trái phiếu chuyển đổi;
- Tiền trả nợ gốc cổ phiếu ưu đãi phân loại là nợ phải trả;
- Tiền chi trả cho giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ và REPO chứng khoán;
- Tiền trả nợ vay dưới hình thức khác



## VII. Những thông tin khác

1. Những khoản nợ tiềm tàng, khoản cam kết và những thông tin tài chính khác: .....
2. Những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm: .....
3. Thông tin về các bên liên quan (ngoài các thông tin đã được thuyết minh ở các phần trên).....
4. Trình bày tài sản, doanh thu, kết quả kinh doanh theo bộ phận (theo lĩnh vực kinh doanh hoặc khu vực địa lý) theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 28 “Báo cáo bộ phận”(1): .....
5. Thông tin so sánh (những thay đổi về thông tin trong Báo cáo tài chính của các niên độ kế toán trước): .....
6. Những thông tin khác:.....

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

**Người lập biểu**

(Ký, họ tên)

- Số chứng chỉ hành nghề;
- Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán

**Kế toán trưởng**

(Ký, họ tên)

**Giám đốc**

(Ký, họ tên, đóng dấu)

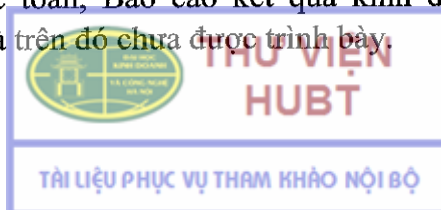
### ***Ghi chú:***

*Đối với người lập biểu là các đơn vị dịch vụ kế toán phải ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề, tên và địa chỉ Đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán. Người lập biểu là cá nhân ghi rõ Số chứng chỉ hành nghề.*

Trong quá trình lập bản thuyết minh BCTC, quá trình lấy thông tin, số liệu để trình bày các chỉ tiêu như sau:

- Các chỉ tiêu từ mục I đến mục IV căn cứ vào đặc điểm tình hình của doanh nghiệp, các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán của Nhà nước và chính sách kế toán của chính đơn vị để trình bày một cách có hệ thống, rõ ràng, dễ hiểu.

- Các chỉ tiêu từ mục V đến mục VIII căn cứ vào các sổ kế toán tổng hợp, chi tiết để lấy những thông tin số liệu bổ sung cho từng báo cáo (Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ) mà trên đó chưa được trình bày.



## CÂU HỎI CHƯƠNG 9

1. Ý nghĩa của BCTC và các báo cáo thành phần trong BCTC của một doanh nghiệp?

2. Những nội dung cơ bản của Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh?

3. Cơ sở để lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và sự khác nhau chủ yếu giữa 2 phương pháp lập và trình bày Báo cáo LCTT?

4. Nội dung chủ yếu của Thuyết minh báo cáo tài chính?





# GIÁO TRÌNH KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

\*

## NHÀ XUẤT BẢN LAO ĐỘNG

Số 175 Giảng Võ - Hà Nội

Điện thoại: 04.38515380; Fax: 04.38515381

Email: info@nxblaodong.com.vn

Website: www.nxblaodong.com.vn

## Chi nhánh phía Nam

Số 85 Cách mạng Tháng Tám, Quận 1, Tp Hồ Chí Minh

ĐT: 08 38390970; Fax: 08 39257205

*Chịu trách nhiệm xuất bản:*

*Giám đốc - Tổng biên tập*

**VÕ THỊ KIM THANH**

Biên tập: Nguyễn Thu Nga

Sửa bản in: Phạm Hồng Thúy

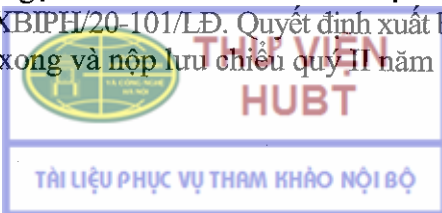
Trình bày bìa: Bùi Mạnh Chiến

**LIÊN KẾT XUẤT BẢN**

Công ty Cổ phần In Hà Nội

Lô 6B CN5 Cụm Công nghiệp Ngọc Hồi - Thanh Trì - Hà Nội

In 1.500 cuốn, khổ 16 cm x 24cm, tại Công ty Cổ phần In Hà Nội - Lô 6B CN5 Cụm Công nghiệp Ngọc Hồi - Thanh Trì - Hà Nội. Đăng ký kế hoạch xuất bản số 1522-2017/CXBIPH/20-101/LĐ. Quyết định xuất bản số 426/QĐ-NXBLĐ ngày 23/5/2017. In xong và nộp lưu chiểu quý II năm 2017.





HỌC VIỆN NGÂN HÀNG

PGS.TS LÊ VĂN LUYỆN (Chủ biên)

*Giáo trình*

# KẾ TOÁN TÀI CHÍNH



NHÀ XUẤT BẢN LAO ĐỘNG

GIÁO TRÌNH KẾ TOÁN TÀI CHÍNH  
ISBN: 978-604-59-8127-6



Giá: 72.000đ



THƯ VIỆN  
HUBT

TÀI LIỆU PHỤC VỤ THAM KHẢO NỘI BỘ