

PHẦN VĂN BẢN QUY PHẠM PHÁP LUẬT

BỘ TÀI CHÍNH

**Thông tư số 133/2016/TT-BTC ngày 26 tháng 8 năm 2016
hướng dẫn Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa**

(Tiếp theo Công báo số 1099 + 1100)

Điều 31. Tài khoản 211 - Tài sản cố định

1. Nguyên tắc kế toán:

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm nguyên giá của toàn bộ tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định vô hình thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp và TSCĐ thuê tài chính.

1.1. Tài sản cố định là những tư liệu lao động được biểu hiện dưới hình thái vật chất hoặc phi vật chất, có đủ tiêu chuẩn TSCĐ theo quy định (Trừ trường hợp có quy định riêng đối với 1 số tài sản đặc thù).

a) Tài sản cố định hữu hình là những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc hoạt động khác phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình.

Những tài sản hữu hình có kết cấu độc lập hoặc nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau thành một hệ thống để cùng thực hiện một hay một số chức năng nhất định, nếu thiếu bất kỳ một bộ phận nào trong đó thì cả hệ thống không thể hoạt động được, nếu thỏa mãn đồng thời cả bốn tiêu chuẩn dưới đây thì được coi là tài sản cố định:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách tin cậy;
- Có thời gian sử dụng từ 1 năm trở lên;
- Có giá trị theo quy định hiện hành.

Trường hợp một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau, trong đó mỗi bộ phận cấu thành có thời gian sử dụng khác nhau và nếu thiếu một bộ phận nào đó mà cả hệ thống vẫn thực hiện được chức năng hoạt động chính của nó nhưng do yêu cầu quản lý, sử dụng tài sản cố định đòi hỏi phải quản lý riêng từng bộ phận tài sản và mỗi bộ phận tài sản đó nếu cùng thỏa mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định thì được coi là một tài sản cố định hữu hình độc lập.

Đối với súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, nếu từng con súc vật thỏa mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định đều được coi là một tài sản cố định hữu hình.

Đối với vườn cây lâu năm, nếu từng mảnh vườn cây, hoặc cây thỏa mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của tài sản cố định thì cũng được coi là một tài sản cố định hữu hình;

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

Khi một tài sản vô hình được thỏa mãn đồng thời 4 tiêu chuẩn quy định tại điểm a nêu trên thì được coi là TSCĐVH;

c) TSCĐ thuê tài chính

- Thuê tài chính: Là hình thức thuê tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

- Các trường hợp thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính là:

+ Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê;

+ Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê;

+ Thời hạn thuê tài sản tối thiểu phải chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu;

+ Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn (tương đương) giá trị hợp lý của tài sản thuê;

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

- Hợp đồng thuê tài sản được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu thỏa mãn ít nhất một trong ba (3) điều kiện sau:

+ Nếu bên thuê hủy hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc hủy hợp đồng cho bên cho thuê;

+ Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn với bên thuê;

+ Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường. Riêng trường hợp thuê tài sản là quyền sử dụng đất thì thường được phân loại là thuê hoạt động.

- TSCĐ thuê tài chính là những TSCĐ chưa thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng doanh nghiệp có nghĩa vụ và trách nhiệm quản lý và sử dụng như tài sản của doanh nghiệp.

1.2. Giá trị TSCĐ phản ánh trên TK 211 theo nguyên giá. Kế toán phải theo dõi chi tiết nguyên giá của từng loại và từng TSCĐ. Tùy thuộc vào nguồn hình thành, nguyên giá TSCĐ được xác định như sau:

1.2.1. TSCĐ hữu hình

a) Nguyên giá TSCĐ hữu hình do mua sắm bao gồm: Giá mua (trừ các khoản được chiết khấu thương mại, giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như chi phí chuẩn bị mặt bằng, chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu, chi phí lắp đặt, chạy thử (trừ (-) các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử), chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác. Chi phí lãi vay phát sinh khi mua sắm TSCĐ đã hoàn thiện (TSCĐ sử dụng được ngay mà không cần qua quá trình lắp đặt, chạy thử đầu tư xây dựng) không được vốn hóa vào nguyên giá TSCĐ.

- Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm: Là giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua cộng các chi phí liên quan trực tiếp tính đến thời điểm đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại). Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo kỳ hạn thanh toán.

- Nguyên giá TSCĐ là bất động sản: Khi mua sắm bất động sản, đơn vị phải tách riêng giá trị quyền sử dụng đất và tài sản trên đất theo quy định của pháp luật. Phần giá trị tài sản trên đất được ghi nhận là TSCĐ hữu hình; Giá trị quyền sử dụng đất được hạch toán là TSCĐ vô hình hoặc chi phí trả trước tùy từng trường hợp theo quy định của pháp luật;

b) Nguyên giá TSCĐ hữu hình hình thành do đầu tư xây dựng cơ bản hoàn thành

- Nguyên giá TSCĐ theo phương thức giao thầu: Là giá quyết toán công trình xây dựng theo quy định, các chi phí khác có liên quan trực tiếp và lệ phí trước bạ (nếu có). Đối với tài sản cố định là con súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, vườn cây lâu năm thì nguyên giá là toàn bộ các chi phí thực tế đã chi ra cho con súc vật, vườn cây đó từ lúc hình thành cho tới khi đưa vào khai thác, sử dụng và các chi phí khác trực tiếp có liên quan.

- TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự sản xuất:

Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự xây dựng là giá trị quyết toán công trình khi đưa vào sử dụng. Trường hợp TSCĐ đã đưa vào sử dụng nhưng chưa thực hiện quyết toán thì doanh nghiệp căn cứ vào chi phí đầu tư xây dựng thực tế để hạch

toán tăng nguyên giá TSCĐ theo giá tạm tính. Sau khi quyết toán vốn đầu tư xây dựng cơ bản được duyệt, nếu có chênh lệch so với giá trị TSCĐ đã tạm tính thì kế toán điều chỉnh tăng, giảm vào nguyên giá TSCĐ.

Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự sản xuất là giá thành thực tế của TSCĐ hữu hình cộng (+) các chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

- Trong cả hai trường hợp trên, nguyên giá TSCĐ bao gồm cả chi phí lắp đặt, chạy thử trừ giá trị sản phẩm thu hồi trong quá trình chạy thử, sản xuất thử. Doanh nghiệp không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình các khoản lãi nội bộ và các khoản chi phí không hợp lý như nguyên liệu, vật liệu lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình tự xây dựng hoặc tự sản xuất;

c) Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác, được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình nhận về hoặc giá trị hợp lý của tài sản đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về cộng các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại).

Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình tương tự, hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Trong trường hợp này không có bất kỳ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi. Nguyên giá TSCĐ nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ đem trao đổi;

d) Nguyên giá TSCĐ hữu hình được cấp, được điều chuyển đến bao gồm: Giá trị còn lại trên sổ kế toán tài sản cố định ở doanh nghiệp cấp, doanh nghiệp điều chuyển hoặc giá trị theo đánh giá thực tế của Hội đồng giao nhận hoặc tổ chức định giá chuyên nghiệp theo quy định của pháp luật và các chi phí liên quan trực tiếp như vận chuyển, bốc dỡ, chi phí nâng cấp, lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ (nếu có)... mà bên nhận tài sản phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng;

đ) Nguyên giá tài sản cố định hữu hình nhận góp vốn, nhận lại vốn góp là giá trị do các thành viên, cổ đông sáng lập định giá nhất trí hoặc doanh nghiệp và người góp vốn thỏa thuận hoặc do tổ chức chuyên nghiệp định giá theo quy định của pháp luật và được các thành viên, cổ đông sáng lập chấp thuận;

e) Nguyên giá tài sản cố định do phát hiện thừa, được tài trợ, biếu, tặng: Là giá trị theo đánh giá thực tế của Hội đồng giao nhận hoặc tổ chức định giá chuyên nghiệp; Các chi phí mà bên nhận phải chi ra tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng như: Chi phí vận chuyển, bốc dỡ, lắp đặt, chạy thử, lệ phí trước bạ (nếu có).

1.2.2. Tài sản cố định thuê tài chính

a) Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính được ghi nhận bằng giá trị hợp lý của tài sản thuê hoặc là giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu (trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu) cộng với các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính. Nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ thì giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu không bao gồm số thuế GTGT phải trả cho bên cho thuê.

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

b) Số thuế GTGT đầu vào của tài sản thuê tài chính không được khấu trừ được hạch toán như sau:

- Nếu thuế GTGT đầu vào được thanh toán một lần ngay tại thời điểm ghi nhận tài sản thuê thì nguyên giá tài sản thuê bao gồm cả thuế GTGT;

- Nếu thuế GTGT đầu vào được thanh toán từng kỳ thì được ghi vào chi phí SXKD trong kỳ phù hợp với khoản mục chi phí khấu hao của tài sản thuê tài chính;

c) Khoản nợ thuê tài chính phản ánh trên TK 3412 không bao gồm thuế GTGT đầu vào;

d) Không phản ánh vào tài khoản này giá trị của TSCĐ thuê hoạt động.

1.2.3. TSCĐ vô hình

Nguyên giá của TSCĐ vô hình là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ vô hình tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào sử dụng theo dự kiến.

a) Nguyên giá của TSCĐ vô hình do mua sắm trả tiền ngay, mua dưới hình thức thanh toán trả chậm, trả góp, mua dưới hình thức trao đổi, TSCĐ vô hình được cho, được biếu, tặng, nhận vốn góp liên doanh, nhận lại vốn góp, do phát hiện thừa.... được xác định như quy định tại điểm 1.2.1 TSCĐ hữu hình;

b) TSCĐ vô hình hình thành từ việc trao đổi, thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của đơn vị, thì nguyên giá TSCĐ của nó là giá trị hợp lý của các công cụ được phát hành liên quan đến quyền sở hữu vốn của đơn vị;

c) Nguyên giá TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất là số tiền đã trả để có được quyền sử dụng đất hợp pháp (gồm chi phí đã trả cho tổ chức, cá nhân chuyển nhượng hoặc chi phí đền bù, giải phóng mặt bằng, san lấp mặt bằng, lệ phí trước bạ...) hoặc theo thỏa thuận của các bên khi góp vốn. Việc xác định TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất phải tuân thủ các quy định của pháp luật có liên quan;

d) Đối với chi phí thực tế phát sinh liên quan đến giai đoạn triển khai TSCĐ vô hình: Trường hợp xét thấy kết quả triển khai thỏa mãn được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình thì các chi phí giai đoạn triển khai được tập hợp vào TK 241 "Xây dựng cơ bản dở dang" (2412). Khi kết thúc giai đoạn triển khai các chi phí hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình trong giai đoạn triển khai phải được kết chuyển vào bên Nợ tài khoản 2113 "TSCĐ vô hình", nếu không đủ điều kiện ghi nhận là TSCĐ vô hình thì toàn bộ chi phí thực tế phát sinh được kết chuyển vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ hoặc được phân bổ theo quy định của pháp luật;

đ) Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp gồm: chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập, chi phí chuyển dịch địa điểm được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ theo quy định hiện hành;

e) Chi phí liên quan đến tài sản vô hình đã được doanh nghiệp ghi nhận là chi phí để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ trước đó thì không được tái ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ vô hình;

g) Các nhãn hiệu, tên thương mại, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ vô hình.

1.3. Việc tính và trích khấu hao tài sản cố định được thực hiện theo quy định của pháp luật hiện hành.

Đối với TSCĐ thuê tài chính, định kỳ, bên thuê có trách nhiệm tính, trích khấu hao tài sản cố định vào chi phí sản xuất, kinh doanh tùy theo bộ phận sử dụng tài sản cố định trên cơ sở áp dụng chính sách khấu hao nhất quán với chính sách khấu hao của tài sản cùng loại thuộc sở hữu của mình. Nếu không chắc chắn là bên thuê sẽ có quyền sở hữu tài sản thuê khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời hạn thuê nếu thời hạn thuê ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thuê.

1.4. Chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau khi ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì được ghi tăng nguyên giá TSCĐ vô hình:

- Chi phí phát sinh có khả năng làm cho TSCĐ tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu;

- Chi phí được xác định một cách chắc chắn và gắn liền với TSCĐ vô hình cụ thể.

Riêng đối với chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu liên quan đến các tài sản mua ngoài là nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự về bản chất luôn được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

1.5. Trường hợp mua TSCĐ gồm có nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất thì phải xác định tách biệt giá trị nhà cửa, vật kiến trúc để ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ hữu hình (TK 2111) và giá trị quyền sử dụng đất để ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ vô hình (TK 2113)

1.6. Doanh nghiệp chỉ thay đổi nguyên giá TSCĐ theo quy định của cơ chế tài chính hiện hành.

1.7. Mọi trường hợp tăng, giảm TSCĐ đều phải lập biên bản giao nhận, biên bản thanh lý TSCĐ và phải thực hiện các thủ tục quy định.

1.8. TSCĐ phải được theo dõi chi tiết cho từng đối tượng ghi TSCĐ, theo từng loại TSCĐ và địa điểm bảo quản, sử dụng, quản lý TSCĐ trên “Sổ Tài sản cố định”, cụ thể:

- TSCĐ hữu hình, gồm: Nhà cửa, vật kiến trúc, máy móc, thiết bị, phương tiện truyền tải, truyền dẫn, thiết bị dụng cụ quản lý, cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm, các TSCĐ hữu hình khác.

- TSCĐ vô hình, gồm: Quyền phát hành; Bản quyền, bằng sáng chế; Nhãn hiệu hàng hóa; Phần mềm máy tính; Giấy phép và giấy phép nhượng quyền; TSCĐ vô hình khác.

1.9. Tài sản cố định của doanh nghiệp giảm, do nhượng bán, thanh lý, mất mát, phát hiện thiếu khi kiểm kê, điều chuyển cho doanh nghiệp khác, tháo dỡ một hoặc một số bộ phận... Trong mọi trường hợp giảm TSCĐ, kế toán phải làm đầy đủ thủ tục, xác định đúng những khoản thiệt hại và thu nhập (nếu có). Căn cứ các chứng từ liên quan, kế toán ghi sổ theo từng trường hợp cụ thể như sau:

- Trường hợp nhượng bán TSCĐ dùng vào sản xuất, kinh doanh: TSCĐ nhượng bán thường là những TSCĐ không cần dùng hoặc xét thấy sử dụng không có hiệu quả. Khi nhượng bán TSCĐ phải làm đầy đủ các thủ tục cần thiết theo quy định của pháp luật.

- TSCĐ thanh lý là những TSCĐ hư hỏng không thể tiếp tục sử dụng được, những TSCĐ lạc hậu về kỹ thuật hoặc không phù hợp với yêu cầu sản xuất, kinh doanh. Khi có TSCĐ thanh lý, doanh nghiệp phải ra quyết định thanh lý, thành lập Hội đồng thanh lý TSCĐ. Hội đồng thanh lý TSCĐ có nhiệm vụ tổ chức thực hiện việc thanh lý TSCĐ theo đúng trình tự, thủ tục quy định và lập “Biên bản thanh lý TSCĐ”.

Căn cứ vào Biên bản thanh lý và các chứng từ có liên quan đến các khoản thu, chi thanh lý TSCĐ,... kế toán ghi sổ như trường hợp nhượng bán TSCĐ.

1.10. Mọi trường hợp phát hiện thừa hoặc thiếu TSCĐ đều phải truy tìm nguyên nhân. Căn cứ vào "Biên bản kiểm kê TSCĐ" và kết luận của Hội đồng kiểm kê để hạch toán chính xác, kịp thời, theo từng nguyên nhân cụ thể:

a) TSCĐ phát hiện thừa:

- Nếu TSCĐ phát hiện thừa do để ngoài sổ sách (chưa ghi sổ), kế toán phải căn cứ vào hồ sơ TSCĐ để ghi tăng TSCĐ theo từng trường hợp cụ thể.

- Nếu TSCĐ phát hiện thừa được xác định là TSCĐ của doanh nghiệp khác thì phải báo ngay cho doanh nghiệp chủ tài sản đó biết. Trong thời gian chờ xử lý, kế toán phải căn cứ vào tài liệu kiểm kê, tạm thời theo dõi và giữ hộ.

- Nếu TSCĐ thừa không xác định được chủ sở hữu thì ghi tăng thu nhập khác theo giá trị hợp lý của tài sản.

b) TSCĐ phát hiện thiếu phải được truy cứu nguyên nhân, xác định người chịu trách nhiệm và xử lý theo quy định.

Căn cứ "Biên bản xử lý TSCĐ thiếu" đã được duyệt và hồ sơ TSCĐ, kế toán phải xác định nguyên giá, giá trị hao mòn của TSCĐ đó làm căn cứ ghi giảm TSCĐ và xử lý vật chất phân giá trị còn lại của TSCĐ. Tùy thuộc vào quyết định xử lý để hạch toán vào các tài khoản có liên quan.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 211 - Tài sản cố định

Bên Nợ:

- Nguyên giá của TSCĐ tăng do mua sắm, do trao đổi TSCĐ, do XD/CB hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, do các đơn vị tham gia liên doanh góp vốn, do được tặng biếu, viện trợ...

- Điều chỉnh tăng nguyên giá của TSCĐ do xây lắp, trang bị thêm hoặc do cải tạo nâng cấp, do đánh giá lại.

Bên Có:

- Nguyên giá của TSCĐ giảm do điều chuyển cho đơn vị khác, do đem đi trao đổi để lấy TSCĐ, do nhượng bán, thanh lý hoặc đem đi góp vốn vào đơn vị khác ...

- Nguyên giá của TSCĐ giảm do tháo bớt một hoặc một số bộ phận do đánh giá lại giảm nguyên giá.

Số dư bên Nợ:

Nguyên giá TSCĐ hiện có cuối kỳ ở doanh nghiệp.

Tài khoản 211 - Tài sản cố định có 3 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2111 - TSCĐ hữu hình*: Dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của toàn bộ TSCĐ hữu hình thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp theo nguyên giá.

- *Tài khoản 2112 - TSCĐ thuê tài chính*: Dùng để phản ánh nguyên giá TSCĐ doanh nghiệp đi thuê dài hạn theo phương thức thuê tài chính.

- *Tài khoản 2113 - TSCĐ vô hình*: Dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của toàn bộ TSCĐ vô hình thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp theo nguyên giá.

Điều 32. Tài khoản 214 - Hao mòn tài sản cố định

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình tăng, giảm giá trị hao mòn và giá trị hao mòn lũy kế của các loại TSCĐ và bất động sản đầu tư (BĐSDT) trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ, BĐSĐT và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ, BĐSĐT;

b) Về nguyên tắc, mọi TSCĐ, BĐSĐT dùng để cho thuê của doanh nghiệp có liên quan đến sản xuất, kinh doanh (gồm cả tài sản chưa dùng, không cần dùng, chờ thanh lý) đều phải trích khấu hao theo quy định hiện hành. Khấu hao TSCĐ dùng trong sản xuất, kinh doanh và khấu hao BĐSĐT được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ; khấu hao TSCĐ, BĐSĐT chưa dùng, không cần dùng, chờ thanh lý thực hiện theo quy định của pháp luật hiện hành. Đối với TSCĐ dùng cho mục đích phúc lợi thì không phải trích khấu hao tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh mà chỉ tính hao mòn TSCĐ và hạch toán giảm nguồn hình thành TSCĐ đó;

c) Căn cứ vào quy định của pháp luật và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp để lựa chọn 1 trong các phương pháp tính, trích khấu hao theo quy định của pháp luật phù hợp cho từng TSCĐ, BĐSĐT nhằm kích thích sự phát triển sản xuất, kinh doanh, đảm bảo việc thu hồi vốn nhanh, đầy đủ và phù hợp với khả năng trang trải chi phí của doanh nghiệp.

Phương pháp khấu hao được áp dụng cho từng TSCĐ, BĐSĐT phải được thực hiện nhất quán và có thể được thay đổi khi có sự thay đổi đáng kể cách thức thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ và BĐSĐT;

d) Thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ phải được xem xét lại ít nhất là vào cuối mỗi năm tài chính. Nếu thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản khác biệt lớn so với các ước tính trước đó thì thời gian khấu hao phải được thay đổi tương ứng. Phương pháp khấu hao TSCĐ được thay đổi khi có sự thay đổi đáng kể cách thức ước tính thu hồi lợi ích kinh tế của TSCĐ. Trường hợp này, phải điều chỉnh chi phí khấu hao cho năm hiện hành, các năm tiếp theo và phải thuyết minh trong Báo cáo tài chính;

đ) Đối với các TSCĐ đã khấu hao hết (đã thu hồi đủ vốn) nhưng vẫn còn sử dụng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh thì không được tiếp tục trích khấu hao. Các TSCĐ chưa tính đủ khấu hao (chưa thu hồi đủ vốn) mà đã hư hỏng, cần

thanh lý thì phải xác định nguyên nhân, trách nhiệm của tập thể, cá nhân để xử lý bồi thường và phần giá trị còn lại của TSCĐ chưa thu hồi, không được bồi thường phải được bù đắp bằng số thu do thanh lý của chính TSCĐ đó, số tiền bồi thường do lãnh đạo doanh nghiệp quyết định. Nếu số thu thanh lý và số thu bồi thường không đủ bù đắp phần giá trị còn lại của TSCĐ chưa thu hồi, hoặc giá trị TSCĐ bị mất thì chênh lệch còn lại được coi là lỗ về thanh lý TSCĐ và kế toán vào chi phí khác;

e) Đối với TSCĐ vô hình, phải tùy thời gian phát huy hiệu quả để trích khấu hao tính từ khi TSCĐ được đưa vào sử dụng (theo hợp đồng, cam kết hoặc theo quyết định của cấp có thẩm quyền);

g) Đối với TSCĐ thuê tài chính, trong quá trình sử dụng bên đi thuê phải trích khấu hao trong thời gian thuê theo hợp đồng tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh, đảm bảo thu hồi đủ vốn;

h) Đối với BĐSĐT cho thuê hoạt động phải trích khấu hao và ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ. Doanh nghiệp có thể dựa vào các BĐS chủ sở hữu sử dụng (TSCĐ) cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và xác định phương pháp khấu hao BĐSĐT. Trường hợp BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá, doanh nghiệp không trích khấu hao mà xác định tổn thất do giảm giá trị. Khi có bằng chứng chắc chắn cho thấy BĐSĐT tăng giá trở lại thì doanh nghiệp được điều chỉnh tăng nguyên giá BĐSĐT nhưng tối đa không vượt quá nguyên giá ban đầu của BĐSĐT.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 214 - Hao mòn TSCĐ

Bên Nợ: Giá trị hao mòn TSCĐ, BĐSĐT giảm do TSCĐ, BĐSĐT thanh lý, nhượng bán, điều động cho đơn vị hạch toán phụ thuộc, góp vốn đầu tư vào đơn vị khác,...

Bên Có: Giá trị hao mòn TSCĐ, BĐSĐT tăng do trích khấu hao TSCĐ, BĐSĐT,...

Số dư bên Có: Giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ, BĐSĐT hiện có cuối kỳ ở doanh nghiệp.

Tài khoản 214 - Hao mòn TSCĐ, có 4 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2141 - Hao mòn TSCĐ hữu hình:* Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ hữu hình trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ hữu hình.

- *Tài khoản 2142 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính:* Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ thuê tài chính trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ thuê tài chính.

- *Tài khoản 2143 - Hao mòn TSCĐ vô hình*: Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ vô hình trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ vô hình và những khoản làm tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ vô hình.

- *Tài khoản 2147 - Hao mòn BĐSĐT*: Tài khoản này phản ánh giá trị hao mòn BĐSĐT trong quá trình cho thuê hoạt động và những khoản làm tăng, giảm hao mòn khác của BĐSĐT.

Điều 33. Tài khoản 217 - Bất động sản đầu tư

1. Nguyên tắc kế toán

1.1. Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm bất động sản đầu tư (BĐSDT) của doanh nghiệp theo nguyên giá, được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng tương tự như TSCĐ. BĐSĐT gồm: Quyền sử dụng đất, nhà hoặc một phần của nhà hoặc cả nhà và đất, cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để:

- Sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý; hoặc

- Bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường.

1.2. Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị BĐS đủ tiêu chuẩn ghi nhận là BĐSĐT. Không phản ánh vào tài khoản này giá trị bất động sản mua về để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh bình thường hoặc xây dựng để bán trong tương lai gần, bất động sản chủ sở hữu sử dụng, bất động sản trong quá trình xây dựng chưa hoàn thành với mục đích để sử dụng trong tương lai dưới dạng BĐSĐT.

Bất động sản đầu tư được ghi nhận là tài sản phải thỏa mãn đồng thời hai điều kiện sau:

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai;

- Nguyên giá phải được xác định một cách đáng tin cậy.

1.3. Bất động sản đầu tư được ghi nhận trên tài khoản này theo nguyên giá. Nguyên giá của BĐSĐT là toàn bộ các chi phí (tiền hoặc tương đương tiền) mà doanh nghiệp bỏ ra hoặc giá trị hợp lý của các khoản khác đưa đi trao đổi để có được BĐSĐT tính đến thời điểm mua hoặc xây dựng hoàn thành BĐSĐT đó.

- Tùy thuộc vào từng trường hợp, nguyên giá của BĐSĐT được xác định như sau:

+ Nguyên giá của BĐSĐT được mua bao gồm giá mua và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua, như: Phí dịch vụ tư vấn, lệ phí trước bạ và chi phí giao dịch liên quan khác,...

+ Trường hợp mua BĐSĐT thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của BĐSĐT được phản ánh theo giá mua trả tiền ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa giá mua trả chậm và giá mua trả tiền ngay được hạch toán vào chi phí tài chính theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá BĐSĐT;

+ Nguyên giá của BĐSĐT tự xây dựng là giá thành thực tế và các chi phí liên quan trực tiếp của BĐSĐT tính đến ngày hoàn thành công việc xây dựng;

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

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

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

1.4. Các chi phí liên quan đến BĐSĐT phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, trừ khi chi phí này có khả năng chắc chắn làm cho BĐSĐT tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu thì được ghi tăng nguyên giá BĐSĐT.

1.5. Trong quá trình cho thuê hoạt động phải tiến hành trích khấu hao BĐSĐT và ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ (kể cả trong thời gian ngừng cho thuê). Doanh nghiệp có thể dựa vào các bất động sản chủ sở hữu sử dụng cùng loại để ước tính thời gian trích khấu hao và xác định phương pháp khấu hao của BĐSĐT.

- Trường hợp doanh nghiệp ghi nhận doanh thu đối với toàn bộ số tiền nhận trước từ việc cho thuê BĐSĐT, kế toán phải ước tính đầy đủ giá vốn tương ứng với doanh thu được ghi nhận (bao gồm cả số khấu hao được tính trước).

- Giá vốn của BĐSĐT cho thuê bao gồm: Chi phí khấu hao BĐSĐT và các chi phí liên quan trực tiếp khác tới việc cho thuê, như: Chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí tiền lương nhân viên trực tiếp quản lý bất động sản cho thuê, chi phí khấu hao các công trình phụ trợ phục vụ việc cho thuê BĐSĐT.

1.6. Doanh nghiệp không trích khấu hao đối với BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá. Trường hợp có bằng chứng chắc chắn cho thấy BĐSĐT bị giảm giá so với giá thị trường và khoản giảm giá được xác định một cách đáng tin cậy thì doanh nghiệp được đánh giá giảm nguyên giá BĐSĐT và ghi nhận khoản tổn thất vào giá vốn hàng bán (tương tự như việc lập dự phòng đối với hàng hóa bất động sản).

1.7. Đối với những BĐSĐT được mua vào nhưng phải tiến hành xây dựng, cải tạo, nâng cấp trước khi sử dụng cho mục đích đầu tư thì giá trị bất động sản, chi phí mua sắm và chi phí cho quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp BĐSĐT được phản ánh trên TK 241 “Xây dựng cơ bản dở dang”. Khi quá trình xây dựng, cải tạo, nâng cấp hoàn thành phải xác định nguyên giá BĐSĐT hoàn thành để kết chuyển vào TK 217 “Bất động sản đầu tư”.

1.8. Việc chuyển từ bất động sản chủ sở hữu sử dụng thành BĐSĐT hoặc từ BĐSĐT sang bất động sản chủ sở hữu sử dụng hay hàng tồn kho chỉ khi có sự thay đổi về mục đích sử dụng như các trường hợp sau:

- BĐSĐT chuyển thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng khi chủ sở hữu bắt đầu sử dụng tài sản này;
- BĐSĐT chuyển thành hàng tồn kho khi chủ sở hữu bắt đầu triển khai cho mục đích bán;
- Bất động sản chủ sở hữu sử dụng chuyển thành BĐSĐT khi chủ sở hữu kết thúc sử dụng tài sản đó và khi bên khác thuê hoạt động;
- Hàng tồn kho chuyển thành BĐSĐT khi chủ sở hữu bắt đầu cho bên khác thuê hoạt động;
- Bất động sản xây dựng chuyển thành BĐSĐT khi kết thúc giai đoạn xây dựng, bàn giao đưa vào đầu tư.

Việc chuyển đổi mục đích sử dụng giữa BĐSĐT với bất động sản chủ sở hữu sử dụng hoặc hàng tồn kho không làm thay đổi giá trị ghi sổ của tài sản được chuyển đổi và không làm thay đổi nguyên giá của bất động sản trong việc xác định giá trị hay để lập Báo cáo tài chính.

1.9. Khi doanh nghiệp quyết định bán một BĐSĐT mà không có giai đoạn sửa chữa, cải tạo nâng cấp thì doanh nghiệp vẫn tiếp tục ghi nhận là BĐSĐT trên TK 217 "Bất động sản đầu tư" cho đến khi BĐSĐT đó được bán mà không chuyển thành hàng tồn kho.

1.10. Doanh thu từ việc bán BĐSĐT được ghi nhận là giá bán chưa có thuế GTGT (đối với trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ) hoặc tổng giá thanh toán (đối với trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp). Trường hợp bán 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 phải thanh toán và giá bán trả tiền ngay được ghi nhận là doanh thu tiền lãi chưa thực hiện.

1.11. Ghi giảm BĐSĐT trong các trường hợp:

- Chuyển đổi mục đích sử dụng từ BĐSĐT sang hàng tồn kho hoặc bất động sản chủ sở hữu sử dụng;
- Bán, thanh lý BĐSĐT;
- Hết thời hạn thuê tài chính trả lại BĐSĐT cho bên cho thuê.

1.12. Doanh nghiệp xây dựng danh mục BĐSĐT nắm giữ cho thuê hoặc chờ tăng giá và thực hiện chính sách khấu hao hoặc xác định tổn thất một cách nhất quán trong năm tài chính.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 217 - Bất động sản đầu tư

Bên Nợ: Nguyên giá BĐSĐT tăng trong kỳ.

Bên Có: Nguyên giá BĐSĐT giảm trong kỳ.

Số dư bên Nợ: Nguyên giá BĐSĐT hiện có cuối kỳ.

Điều 34. Tài khoản 228 - Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác**1. Nguyên tắc kế toán**

1.1. Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản đầu tư góp vốn vào đơn vị khác và tình hình thu hồi các khoản đầu tư góp vốn vào đơn vị khác của doanh nghiệp.

Các khoản đầu tư góp vốn vào đơn vị khác của doanh nghiệp gồm:

a) Các khoản vốn góp liên doanh, liên kết:

- Tài khoản này dùng để phản ánh toàn bộ vốn góp vào công ty liên doanh và công ty liên kết; tình hình thu hồi vốn đầu tư liên doanh, liên kết. Tài khoản này không phản ánh các giao dịch dưới hình thức hợp đồng hợp tác kinh doanh không thành lập pháp nhân.

- Công ty liên doanh được thành lập bởi các bên góp vốn liên doanh có quyền đồng kiểm soát các chính sách tài chính và hoạt động, là đơn vị có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập. Công ty liên doanh phải tổ chức thực hiện công tác kế toán riêng theo quy định của pháp luật hiện hành về kế toán, chịu trách nhiệm kiểm soát tài sản, các khoản nợ phải trả, doanh thu, thu nhập khác và chi phí phát sinh tại đơn vị mình. Mỗi bên góp vốn liên doanh được hưởng một phần kết quả hoạt động của công ty liên doanh theo thỏa thuận của hợp đồng liên doanh.

- Khoản đầu tư được phân loại là đầu tư vào công ty liên kết khi nhà đầu tư nắm giữ trực tiếp hoặc gián tiếp từ 20% đến dưới 50% quyền biểu quyết của bên nhận đầu tư mà không có thỏa thuận khác hoặc nhà đầu tư có ảnh hưởng đáng kể với bên được đầu tư.

- Khi nhà đầu tư không còn quyền đồng kiểm soát thì phải ghi giảm khoản đầu tư vào công ty liên doanh; Khi không còn ảnh hưởng đáng kể hoặc tỷ lệ nắm giữ quyền biểu quyết đối với bên nhận đầu tư không đảm bảo theo tỷ lệ quy định nêu trên thì phải ghi giảm khoản đầu tư vào công ty liên kết.

- Các khoản chi phí liên quan trực tiếp tới hoạt động bán hoặc thanh lý khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết được ghi nhận là chi phí tài chính trong kỳ phát sinh.

- Khi thanh lý, nhượng bán, thu hồi vốn góp liên doanh, liên kết, căn cứ vào giá trị tài sản thu hồi được kế toán ghi giảm số vốn đã góp. Phần chênh lệch giữa giá trị hợp lý của khoản thu hồi được so với giá trị ghi sổ của khoản đầu tư được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ);

b) Đầu tư khác: Bao gồm các khoản đầu tư vào công cụ vốn của đơn vị khác nhưng không có quyền đồng kiểm soát, không có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư và các khoản đầu tư khác như vàng, bạc, kim khí quý, đá quý không được phân loại là hàng tồn kho.

1.2. Giá phí các khoản đầu tư được phản ánh theo giá gốc, bao gồm giá mua cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đầu tư (nếu có), như: Chi phí giao dịch, môi giới, tư vấn, kiểm toán, lệ phí, thuế và phí ngân hàng... Trường hợp đầu tư bằng tài sản phi tiền tệ, giá phí khoản đầu tư được ghi nhận theo giá trị hợp lý của tài sản phi tiền tệ tại thời điểm phát sinh.

1.3. Trường hợp nhà đầu tư mua lại phần vốn góp tại công ty liên doanh, liên kết: Tại ngày mua, nhà đầu tư xác định và phản ánh giá phí khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết bao gồm: Giá trị hợp lý tại ngày diễn ra trao đổi của các tài sản đem trao đổi, các khoản nợ phải trả đã phát sinh hoặc đã thừa nhận và các công cụ vốn do bên mua phát hành để đổi lấy quyền đồng kiểm soát tại công ty liên doanh và ảnh hưởng đáng kể tại công ty liên kết cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua lại phần vốn góp tại công ty liên doanh, liên kết.

1.4. Việc đầu tư có thể thực hiện dưới các hình thức:

a) Đầu tư dưới hình thức góp vốn vào đơn vị khác (do bên được đầu tư huy động vốn): Theo hình thức này, tài sản của bên góp vốn được ghi nhận vào Báo cáo tình hình tài chính của bên nhận vốn góp.

b) Đầu tư dưới hình thức mua lại phần vốn góp tại đơn vị khác (mua lại phần vốn của chủ sở hữu): Theo hình thức này, tài sản của bên mua (bên đầu tư, nhận chuyển nhượng vốn góp) được chuyển cho bên bán (bên chuyển nhượng vốn góp) mà không được ghi nhận vào Báo cáo tình hình tài chính của đơn vị phát hành công cụ vốn (bên được đầu tư).

1.5. Khi thực hiện đầu tư bằng tài sản phi tiền tệ, nhà đầu tư phải căn cứ vào hình thức đầu tư để áp dụng phương pháp kế toán một cách phù hợp, cụ thể:

a) Nếu đầu tư dưới hình thức góp vốn bằng tài sản phi tiền tệ, nhà đầu tư phải đánh giá lại tài sản mang đi góp vốn trên cơ sở thỏa thuận. Phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ hoặc giá trị còn lại và giá trị đánh giá lại của tài sản mang đi góp vốn được kế toán là thu nhập khác hoặc chi phí khác.

b) Nếu đầu tư dưới hình thức mua lại phần vốn góp của đơn vị khác và thanh toán cho bên chuyển nhượng vốn bằng tài sản phi tiền tệ:

- Nếu tài sản phi tiền tệ dùng để thanh toán là hàng tồn kho, nhà đầu tư phải kế toán như giao dịch bán hàng tồn kho dưới hình thức hàng đổi hàng (ghi nhận doanh thu, giá vốn của hàng tồn kho mang đi trao đổi lấy phần vốn được mua);

- Nếu tài sản phi tiền tệ dùng để thanh toán là TSCĐ, BĐSĐT, nhà đầu tư phải kế toán như giao dịch nhượng bán TSCĐ, BĐSĐT (ghi nhận doanh thu, thu nhập khác, giá vốn, chi phí khác....);

- Nếu tài sản phi tiền tệ dùng để thanh toán là các khoản đầu tư vào công cụ vốn (cổ phiếu) hoặc công cụ nợ (trái phiếu, các khoản phải thu...) của đơn vị khác, nhà đầu tư phải kế toán như giao dịch thanh lý, nhượng bán các khoản đầu tư (ghi nhận lãi, lỗ vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính).

1.6. Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng khoản đầu tư vào đơn vị khác theo từng đối tượng. Thời điểm ghi nhận các khoản đầu tư góp vốn vào đơn vị khác là thời điểm nhà đầu tư chính thức có quyền sở hữu, cụ thể như sau:

- Chứng khoán niêm yết được ghi nhận tại thời điểm khớp lệnh ($T + 0$);

- Chứng khoán chưa niêm yết, các khoản đầu tư dưới hình thức khác được ghi nhận tại thời điểm chính thức có quyền sở hữu theo quy định của pháp luật.

1.7. Nhà đầu tư phải hạch toán đầy đủ, kịp thời các khoản cổ tức, lợi nhuận được chia vào Báo cáo tài chính riêng tại thời điểm được quyền nhận. Cổ tức, lợi nhuận được chia trong một số trường hợp được hạch toán như sau:

a) Cổ tức, lợi nhuận được chia bằng tiền hoặc tài sản phi tiền tệ cho giai đoạn sau ngày đầu tư được hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính theo giá trị hợp lý tại ngày được quyền nhận;

b) Cổ tức, lợi nhuận được chia bằng tiền hoặc tài sản phi tiền tệ cho giai đoạn trước ngày đầu tư không hạch toán vào doanh thu hoạt động tài chính mà hạch toán giảm giá trị khoản đầu tư;

c) Trường hợp nhận cổ tức bằng cổ phiếu thì thực hiện theo nguyên tắc: chỉ theo dõi số lượng cổ phiếu được nhận trên thuyết minh Báo cáo tài chính, không ghi nhận tăng giá trị khoản đầu tư và doanh thu hoạt động tài chính.

1.8. Giá vốn các khoản đầu tư tài chính khi thanh lý, nhượng bán được xác định theo phương pháp bình quân gia quyền tính cho các khoản đầu tư tại từng đối tượng.

1.9. Khi lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải xác định giá trị khoản đầu tư bị tổn thất để trích lập dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 228 - Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác:

Bên Nợ:

- Số vốn góp liên doanh đã góp vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát tăng;
- Giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên kết tăng;
- Giá trị các khoản đầu tư khác tăng.

Bên Có:

- Số vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát giảm do đã thu hồi, chuyển nhượng dẫn đến không còn quyền đồng kiểm soát đối với bên được đầu tư;

- Giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên kết giảm do nhận lại vốn đầu tư hoặc thu được các khoản lợi ích ngoài lợi nhuận được chia;

- Giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên kết giảm do bán, thanh lý toàn bộ hoặc một phần khoản đầu tư và không còn ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư;

- Giá trị các khoản đầu tư khác giảm.

Số dư bên Nợ:

- Số vốn góp liên doanh vào cơ sở kinh doanh đồng kiểm soát hiện còn cuối kỳ.

- Giá gốc khoản đầu tư vào công ty liên kết hiện đang nắm giữ cuối kỳ.

- Giá trị khoản đầu tư khác hiện có cuối kỳ.

Tài khoản 228 - Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác, có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2281 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết:* Phản ánh toàn bộ vốn góp vào công ty liên doanh, liên kết; tình hình thu hồi vốn đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

- *Tài khoản 2288 - Đầu tư khác:* Phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các loại đầu tư vào công cụ vốn của đơn vị khác nhưng không có quyền kiểm soát hoặc đồng kiểm soát, không có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư và các khoản đầu tư khác như vàng, bạc, kim khí quý... không được phân loại là hàng tồn kho.

Điều 35. Kế toán giao dịch hợp đồng hợp tác kinh doanh**1. Nguyên tắc kế toán**

1.1. Hợp đồng hợp tác kinh doanh (BCC) là thỏa thuận bằng hợp đồng của hai hoặc nhiều bên để cùng thực hiện hoạt động kinh tế nhưng không hình thành pháp nhân độc lập. Hoạt động này có thể được đồng kiểm soát bởi các bên góp vốn theo thỏa thuận liên doanh hoặc kiểm soát bởi một trong số các bên tham gia.

1.2. BCC có thể được thực hiện dưới hình thức cùng nhau xây dựng tài sản hoặc hợp tác trong một số hoạt động kinh doanh. Các bên tham gia trong BCC có thể thỏa thuận chia doanh thu, chia sản phẩm hoặc chia lợi nhuận sau thuế.

1.3. Trong mọi trường hợp, khi nhận tiền, tài sản của các bên khác đóng góp cho hoạt động BCC, bên nhận phải kế toán là nợ phải trả, không được ghi nhận vào vốn chủ sở hữu.

1.4. Đối với BCC theo hình thức tài sản đồng kiểm soát

a) Tài sản đồng kiểm soát bởi các bên tham gia liên doanh là tài sản được các bên tham gia liên doanh mua, xây dựng, được sử dụng cho mục đích của liên doanh và mang lại lợi ích cho các bên tham gia liên doanh theo quy định của Hợp đồng liên doanh. Các bên tham gia liên doanh được ghi nhận phần giá trị tài sản đồng kiểm soát mà mình được hưởng là tài sản trên Báo cáo tài chính của mình;

b) Mỗi bên tham gia liên doanh được nhận sản phẩm hoặc doanh thu từ việc sử dụng và khai thác tài sản đồng kiểm soát và chịu một phần chi phí phát sinh theo thỏa thuận trong hợp đồng;

c) Các bên tham gia liên doanh phải mở sổ kế toán chi tiết trên cùng hệ thống sổ kế toán của mình để ghi chép và phản ánh trong Báo cáo tài chính của mình những nội dung sau đây:

- Phần vốn góp vào tài sản đồng kiểm soát, được phân loại theo tính chất của tài sản;

- Các khoản nợ phải trả phát sinh riêng của mỗi bên tham gia góp vốn liên doanh;

- Phần nợ phải trả phát sinh chung phải gánh chịu cùng với các bên tham gia góp vốn liên doanh khác từ hoạt động của liên doanh;

- Các khoản thu nhập từ việc bán hoặc sử dụng phần sản phẩm được chia từ liên doanh cùng với phần chi phí phát sinh được phân chia từ hoạt động của liên doanh;

- Các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc góp vốn liên doanh.

Đối với TSCĐ, BĐSĐT khi mang đi góp vốn vào BCC và không chuyển quyền sở hữu từ bên góp vốn thành sở hữu chung của các bên thì bên nhận tài sản theo dõi như tài sản nhận giữ hộ, không hạch toán tăng tài sản và vốn góp của chủ sở hữu; Bên góp tài sản không ghi giảm tài sản trên sổ kế toán mà chỉ theo dõi chi tiết địa điểm, vị trí, nơi đặt tài sản.

Đối với TSCĐ, BĐSĐT mang đi góp vốn có sự chuyển quyền sở hữu từ bên góp vốn thành quyền sở hữu chung, trong quá trình đang xây dựng tài sản đồng kiểm soát, bên mang tài sản đi góp phải ghi giảm tài sản trên sổ kế toán và ghi nhận giá trị tài sản vào chi phí xây dựng cơ bản dở dang. Sau khi tài sản đồng kiểm soát hoàn thành, bàn giao, đưa vào sử dụng, căn cứ vào giá trị tài sản được chia, các bên ghi nhận tăng tài sản của mình phù hợp với mục đích sử dụng.

1.5. Đối với BCC dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát

a) Hợp đồng hợp tác kinh doanh dưới hình thức hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát là hoạt động liên doanh không thành lập một cơ sở kinh doanh mới. Các

bên liên doanh có nghĩa vụ và được hưởng quyền lợi theo thỏa thuận trong hợp đồng. Hoạt động của hợp đồng liên doanh được các bên góp vốn thực hiện cùng với các hoạt động kinh doanh thông thường khác của từng bên;

b) Hợp đồng hợp tác kinh doanh quy định các khoản chi phí phát sinh riêng cho hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát do mỗi bên liên doanh bỏ ra thì bên đó phải gánh chịu. Đối với các khoản chi phí chung (nếu có) thì căn cứ vào các thỏa thuận trong hợp đồng để phân chia cho các bên góp vốn;

c) Các bên tham gia liên doanh phải mở sổ kế toán để ghi chép và phản ánh trong Báo cáo tài chính của mình các nội dung sau đây:

- Tài sản góp vốn liên doanh và chịu sự kiểm soát của bên góp vốn liên doanh;
- Các khoản nợ phải trả phải gánh chịu;
- Doanh thu được chia từ việc bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ của liên doanh;
- Chi phí phải gánh chịu.

d) Khi bên liên doanh có phát sinh chi phí chung phải mở sổ kế toán để ghi chép, tập hợp toàn bộ các chi phí chung đó. Định kỳ căn cứ vào các thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh về việc phân bổ các chi phí chung, kế toán lập Bảng phân bổ chi phí chung, được các bên liên doanh xác nhận, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Bảng phân bổ chi phí chung kèm theo các chứng từ gốc hợp pháp là căn cứ để mỗi bên liên doanh kế toán chi phí chung được phân bổ từ hợp đồng;

đ) Trường hợp hợp đồng liên doanh quy định chia sản phẩm, định kỳ theo thỏa thuận trong hợp đồng liên doanh, các bên liên doanh phải lập Bảng phân chia sản phẩm cho các bên góp vốn và được các bên xác nhận số lượng, quy cách sản phẩm được chia từ hợp đồng, giao cho mỗi bên giữ một bản (bản chính). Mỗi khi thực giao sản phẩm, các bên liên doanh phải lập Phiếu giao nhận sản phẩm (hoặc phiếu xuất kho). Phiếu giao nhận sản phẩm là căn cứ để các bên liên doanh ghi sổ kế toán, theo dõi và là căn cứ thanh lý hợp đồng;

e) Trường hợp BCC phát sinh các chi phí, doanh thu chung mà các bên tham gia hợp đồng phải gánh chịu hoặc được hưởng thì các bên tham gia liên doanh phải thực hiện các quy định về kế toán như đối với trường hợp hoạt động kinh doanh đồng kiểm soát.

1.6. Trường hợp BCC chia lợi nhuận sau thuế

a) BCC chia lợi nhuận sau thuế thường là BCC dưới hình thức hoạt động đồng kiểm soát hoặc do một bên kiểm soát. Trường hợp BCC chia lợi nhuận sau thuế, các bên phải cử ra một bên để kế toán toàn bộ các giao dịch của BCC, ghi nhận doanh thu, chi phí, theo dõi riêng kết quả kinh doanh của BCC và quyết toán thuế. Khi quyết định ký kết BCC theo hình thức này, các bên phải cân nhắc về rủi ro có thể phải gánh chịu do:

- Một số khoản chi phí không được tính đầy đủ là chi phí tính thuế do không có sự chuyển giao tài sản giữa các bên, ví dụ:

+ Chi phí khấu hao của một số TSCĐ sẽ không được cơ quan thuế chấp nhận do bên tham gia BCC không làm thủ tục chuyển quyền sở hữu cho bên thực hiện kế toán và quyết toán thuế cho BCC;

+ Một số khoản chi phí của các bên tham gia không được cơ quan thuế chấp nhận do hóa đơn đầu vào không mang tên bên kế toán và quyết toán thuế của BCC;

+ Một số chi phí phát sinh tại bên tham gia BCC không thể chuyển cho bên kế toán và quyết toán thuế do các rào cản của pháp luật, ví dụ bên tham gia BCC có hóa đơn nộp tiền sử dụng đất nhưng pháp luật không cho phép bên phát sinh chi phí tiền sử dụng đất cho bên kế toán và quyết toán thuế thuê lại đất nên chi phí thuê đất không được tính vào chi phí của BCC.

- Rủi ro về chính sách:

+ Bên kế toán và quyết toán thuế cho BCC có thể phát sinh lỗ lũy kế, tuy nhiên riêng kết quả của hoạt động BCC thì có lãi. Trường hợp này thay vì được bù trừ số lãi từ BCC với số lỗ các hoạt động khác, doanh nghiệp vẫn phải nộp thuế TNDN đối với BCC; Nếu BCC lỗ nhưng các hoạt động khác có lãi, doanh nghiệp có thể không được bù trừ phần lỗ tương ứng với phần được chia trong BCC;

+ Đối với các bên khác nếu đưa TSCĐ vào dùng cho hoạt động của BCC thì có thể sẽ không được tính chi phí khấu hao là chi phí được trừ tại doanh nghiệp do không sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh tại doanh nghiệp (không phù hợp với doanh thu của các hoạt động khác).

b) Trường hợp BCC quy định chia lợi nhuận sau thuế, bên thực hiện kế toán và quyết toán thuế phải căn cứ vào bản chất của hợp đồng để kế toán một cách phù hợp theo nguyên tắc:

- Trường hợp BCC quy định các bên khác tham gia BCC được hưởng một khoản lợi nhuận cố định mà không phụ thuộc vào kết quả kinh doanh của hợp đồng thì mặc dù hình thức pháp lý của hợp đồng là BCC nhưng bản chất của hợp đồng là thuê tài sản. Trong trường hợp này, bên kế toán và quyết toán thuế thực chất là bên có quyền điều hành và chi phối hoạt động của BCC, phải áp dụng phương pháp kế toán thuê tài sản cho hợp đồng, ghi nhận khoản phải trả cho các bên khác là chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ, cụ thể:

+ Ghi nhận toàn bộ doanh thu, chi phí và lợi nhuận sau thuế của BCC trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của mình;

+ Ghi nhận toàn bộ Lợi nhuận sau thuế của BCC vào chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” của Báo cáo tình hình tài chính.

+ Các bên khác ghi nhận doanh thu cho thuê tài sản đối với khoản được chia từ BCC.

- Trường hợp BCC quy định các bên khác trong BCC chỉ được phân chia lợi nhuận nếu kết quả hoạt động của BCC có lãi, đồng thời phải gánh chịu lỗ, thì mặc dù hình thức pháp lý của BCC là chia lợi nhuận sau thuế nhưng bản chất của BCC là chia doanh thu, chi phí, các bên thường phải có quyền, điều kiện, khả năng để đồng kiểm soát hoạt động cũng như dòng tiền của BCC. Bên kế toán và quyết toán thuế phải áp dụng phương pháp kế toán BCC chia doanh thu để ghi nhận doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong kỳ, đồng thời cung cấp bằng chứng về việc quyết toán thuế cho các bên khác, cụ thể:

+ Ghi nhận trên Báo cáo kết quả kinh doanh phần doanh thu, chi phí và lợi nhuận tương ứng với phần được chia theo thỏa thuận của BCC; Bên quyết toán thuế cung cấp bản sao các hồ sơ, tài liệu về việc đã thực hiện nghĩa vụ với NSNN của BCC cho các bên trong BCC để phục vụ việc quyết toán thuế của các bên khác trong BCC;

+ Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối của Báo cáo tình hình tài chính chỉ bao gồm phần lợi nhuận sau thuế tương ứng của từng bên được hưởng.

+ Các bên khác được ghi nhận trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phần doanh thu, chi phí tương ứng với phần mình được chia từ BCC, báo cáo cơ quan thuế về việc khoản doanh thu, chi phí này đã được thực hiện nghĩa vụ thuế làm căn cứ điều chỉnh số thuế TNDN phải nộp.

1.7. Khoản chênh lệch giữa giá trị vốn đã góp và giá trị hợp lý của tài sản nhận về được phản ánh vào thu nhập khác hoặc chi phí khác.

Điều 36. Tài khoản 229 - Dự phòng tổn thất tài sản

1. Nguyên tắc kế toán

1.1. Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các khoản dự phòng tổn thất tài sản, gồm:

a) Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh: Là dự phòng phần giá trị bị tổn thất có thể xảy ra do giảm giá các loại chứng khoán doanh nghiệp đang nắm giữ vì mục đích kinh doanh;

b) Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác: Là khoản dự phòng tổn thất do doanh nghiệp nhận vốn góp đầu tư bị lỗ dẫn đến nhà đầu tư có khả năng mất vốn hoặc khoản dự phòng do suy giảm giá trị các khoản đầu tư.

- Đối với khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, nhà đầu tư chỉ trích lập dự phòng khi công ty liên doanh, liên kết bị lỗ dẫn đến nhà đầu tư có khả năng mất vốn theo quy định hiện hành.

- Đối với khoản đầu tư mà nhà đầu tư nắm giữ lâu dài (không phân loại là chứng khoán kinh doanh) và nhà đầu tư không nắm quyền kiểm soát, không có ảnh hưởng đáng kể đối với bên được đầu tư, việc lập dự phòng được thực hiện như sau:

+ Đối với khoản đầu tư vào cổ phiếu niêm yết hoặc giá trị hợp lý khoản đầu tư được xác định tin cậy, việc lập dự phòng dựa trên giá trị thị trường của cổ phiếu (tương tự như dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh);

+ Đối với khoản đầu tư không xác định được giá trị hợp lý tại thời điểm báo cáo, việc lập dự phòng được thực hiện căn cứ vào khoản lỗ của bên được đầu tư (dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác).

c) Dự phòng phải thu khó đòi: Là khoản dự phòng phần giá trị các khoản nợ phải thu và các khoản có tính chất tương tự các khoản phải thu mà khó có khả năng thu hồi;

d) Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: Là khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho khi có sự suy giảm của giá trị thuần có thể thực hiện được so với giá gốc của hàng tồn kho.

1.2. Nguyên tắc kế toán dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh

a) Doanh nghiệp được trích lập dự phòng đối với phần giá trị bị tổn thất có thể xảy ra khi có bằng chứng chắc chắn cho thấy giá trị thị trường của các loại chứng khoán doanh nghiệp đang nắm giữ vì mục đích kinh doanh bị giảm so với giá trị ghi sổ;

b) Điều kiện, căn cứ và mức trích lập hoặc hoàn nhập dự phòng thực hiện theo các quy định của pháp luật;

c) Việc trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh được thực hiện ở thời điểm lập Báo cáo tài chính:

- Nếu số dự phòng phải lập năm nay cao hơn số dự phòng đang ghi trên sổ kế toán thì doanh nghiệp trích lập bổ sung số chênh lệch đó và ghi nhận vào chi phí tài chính trong kỳ.

- Nếu số dự phòng phải lập năm nay thấp hơn số dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết thì doanh nghiệp hoàn nhập số chênh lệch đó và ghi giảm chi phí tài chính.

1.3. Nguyên tắc kế toán dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác

a) Đối với đơn vị được đầu tư là công ty mẹ, căn cứ để nhà đầu tư trích lập dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác là BCTC hợp nhất của công ty mẹ đó. Đối với các đơn vị được đầu tư là doanh nghiệp độc lập không có công ty con, căn cứ để nhà đầu tư trích lập dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác là Báo cáo tài chính của bên được đầu tư đó;

b) Việc trích lập và hoàn nhập khoản dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác được thực hiện ở thời điểm lập Báo cáo tài chính cho từng khoản đầu tư theo nguyên tắc:

- Nếu số dự phòng phải lập năm nay cao hơn số dự phòng đang ghi trên sổ kế toán thì doanh nghiệp trích lập bổ sung số chênh lệch đó và ghi nhận vào chi phí tài chính trong kỳ.

- Nếu số dự phòng phải lập năm nay thấp hơn số dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết thì doanh nghiệp hoàn nhập số chênh lệch đó và ghi giảm chi phí tài chính.

c) Giá trị tổn thất các khoản đầu tư vào đơn vị khác sau khi bù trừ với số dự phòng đã trích lập được phản ánh vào chi phí tài chính trong kỳ báo cáo.

1.4. Nguyên tắc kế toán dự phòng nợ phải thu khó đòi:

a) Khi lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp xác định các khoản nợ phải thu khó đòi và các khoản khác có bản chất tương tự các khoản phải thu mà có khả năng không đòi được để trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng phải thu khó đòi;

b) Doanh nghiệp trích lập dự phòng phải thu khó đòi khi:

- Nợ phải thu quá hạn thanh toán ghi trong hợp đồng kinh tế, các khế ước vay nợ, bản cam kết hợp đồng hoặc cam kết nợ, doanh nghiệp đã đòi nhiều lần nhưng vẫn chưa thu được, kể cả trường hợp không có biên bản đối chiếu công nợ hoặc đối tượng nợ không ký xác nhận công nợ hoặc bỏ trốn, mất tích. Việc xác định thời gian quá hạn của khoản nợ phải thu được xác định là khó đòi phải trích lập dự phòng được căn cứ vào thời gian trả nợ gốc theo hợp đồng mua, bán ban đầu, không tính đến việc gia hạn nợ giữa các bên.

- Nợ phải thu chưa đến thời hạn thanh toán nhưng đối tượng nợ đã lâm vào tình trạng phá sản hoặc đang làm thủ tục giải thể, mất tích, bỏ trốn;

c) Điều kiện, căn cứ trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi: Thực hiện theo quy định của pháp luật hiện hành;

d) Việc trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng phải thu khó đòi được thực hiện ở thời điểm lập Báo cáo tài chính.

- Trường hợp khoản dự phòng phải thu khó đòi phải lập ở cuối kỳ kế toán này lớn hơn số dư khoản dự phòng phải thu khó đòi đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch lớn hơn được ghi tăng dự phòng và ghi tăng chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Trường hợp khoản dự phòng phải thu khó đòi phải lập ở cuối kỳ kế toán này nhỏ hơn số dư khoản dự phòng phải thu khó đòi đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm dự phòng và ghi giảm chi phí quản lý doanh nghiệp;

e) Đối với những khoản phải thu khó đòi kéo dài trong nhiều năm, doanh nghiệp đã cố gắng dùng mọi biện pháp để thu nợ nhưng vẫn không thu được nợ và xác định đối tượng nợ thực sự không có khả năng thanh toán thì doanh nghiệp xóa những khoản nợ phải thu khó đòi trên sổ kế toán. Việc xóa các khoản nợ phải thu khó đòi phải thực hiện theo quy định của pháp luật và điều lệ doanh nghiệp. Số nợ này được theo dõi trong hệ thống quản trị của doanh nghiệp và trình bày trong thuyết minh Báo cáo tài chính. Nếu sau khi đã xóa nợ, doanh nghiệp lại đòi được nợ đã xử lý thì số nợ thu được sẽ hạch toán vào tài khoản 711 "Thu nhập khác";

g) Đối với khoản tổn thất về nợ phải thu nếu đã được trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi thì doanh nghiệp sử dụng số dự phòng nợ phải thu khó đòi đã trích lập để bù đắp, trường hợp số dự phòng đã trích lập không đủ bù đắp tổn thất thì số tổn thất còn lại được tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

1.5. Nguyên tắc kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho

a) Doanh nghiệp phải trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho khi có những bằng chứng tin cậy về sự suy giảm của giá trị thuần có thể thực hiện được so với giá gốc của hàng tồn kho. Dự phòng là khoản dự tính trước để đưa vào chi phí sản xuất, kinh doanh phần giá trị bị giảm xuống thấp hơn giá trị đã ghi sổ kế toán của hàng tồn kho và nhằm bù đắp các khoản thiệt hại thực tế xảy ra do vật tư, sản phẩm, hàng hóa tồn kho bị giảm giá;

b) Dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập vào thời điểm lập Báo cáo tài chính. Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải được thực hiện theo quy định hiện hành;

c) Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải tính theo từng loại vật tư, hàng hóa, sản phẩm tồn kho. Đối với dịch vụ cung cấp dở dang, việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải được tính theo từng loại dịch vụ có mức giá riêng biệt;

d) Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho là giá bán ước tính của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường trừ (-) chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc bán chúng;

đ) Khi lập Báo cáo tài chính, căn cứ vào số lượng, giá gốc, giá trị thuần có thể thực hiện được của từng loại vật tư, hàng hóa, từng loại dịch vụ cung cấp dở dang, xác định khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập:

- Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán này lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch lớn hơn được ghi tăng dự phòng và ghi tăng giá vốn hàng bán.

- Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán này nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đang ghi trên sổ kế toán thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập ghi giảm dự phòng và ghi giảm giá vốn hàng bán;

e) Đối với khoản tồn thất hàng tồn kho nếu đã được trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho thì doanh nghiệp sử dụng số dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã trích lập để bù đắp, trường hợp số dự phòng đã trích lập không đủ bù đắp tồn thất thì số tồn thất còn lại được tính vào giá vốn hàng bán;

g) Doanh nghiệp không trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho đối với nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ dùng cho đầu tư xây dựng cơ bản, dùng cho sản xuất sản phẩm nếu sản phẩm do chúng góp phần cấu tạo nên sẽ được bán với giá bằng hoặc cao hơn giá thành sản xuất của sản phẩm.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 229 - Dự phòng tồn thất tài sản

Bên Nợ:

- Hoàn nhập chênh lệch giữa số dự phòng tồn thất tài sản phải lập kỳ này nhỏ hơn số dự phòng đã trích lập kỳ trước chưa sử dụng hết;
- Bù đắp phần giá trị tồn thất của tài sản từ số dự phòng đã trích lập.

Bên Có:

Trích lập các khoản dự phòng tồn thất tài sản tại thời điểm lập Báo cáo tài chính.

Số dư bên Có: Số dự phòng tồn thất tài sản hiện có cuối kỳ.

Tài khoản 229 - Dự phòng tồn thất tài sản có 4 tài khoản cấp 2

Tài khoản 2291 - Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh: Tài khoản này phản ánh tình hình trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh.

Tài khoản 2292 - Dự phòng tồn thất đầu tư vào đơn vị khác: Tài khoản này phản ánh tình hình trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng do doanh nghiệp nhận vốn góp đầu tư bị lỗ dẫn đến nhà đầu tư có khả năng mất vốn hoặc khoản dự phòng do suy giảm giá trị các khoản đầu tư.

Tài khoản 2293 - Dự phòng phải thu khó đòi: Tài khoản này phản ánh tình hình trích lập hoặc hoàn nhập khoản dự phòng các khoản phải thu và các khoản có bản chất tương tự các khoản phải thu mà có khả năng không thu hồi được.

Tài khoản 2294 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: Tài khoản này phản ánh tình hình trích lập hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

Điều 37. Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này phản ánh chi phí thực hiện các dự án đầu tư XD CB (bao gồm chi phí mua sắm mới TSCĐ, xây dựng mới hoặc sửa chữa, cải tạo, mở rộng hay trang bị lại kỹ thuật công trình) và tình hình quyết toán dự án đầu tư XD CB ở các doanh nghiệp có tiến hành công tác mua sắm TSCĐ, đầu tư XD CB, sửa chữa lớn TSCĐ.

Công tác đầu tư XDCH và sửa chữa lớn TSCĐ của doanh nghiệp có thể được thực hiện theo phương thức giao thầu hoặc tự làm. Ở các doanh nghiệp tiến hành đầu tư XDCH theo phương thức tự làm thì tài khoản này phản ánh cả chi phí phát sinh trong quá trình xây lắp, sửa chữa;

b) Chi phí thực hiện các dự án đầu tư XDCH là toàn bộ chi phí cần thiết để xây dựng mới hoặc sửa chữa, cải tạo, mở rộng hay trang bị lại kỹ thuật công trình được xác định theo quy định hiện hành, đồng thời phải phù hợp những yếu tố khách quan của thị trường trong từng thời kỳ và được thực hiện theo quy chế về quản lý đầu tư XDCH. Chi phí đầu tư XDCH, bao gồm:

- Chi phí xây dựng;
- Chi phí thiết bị;
- Chi phí bồi thường, hỗ trợ và tái định cư;
- Chi phí quản lý dự án;
- Chi phí tư vấn đầu tư xây dựng;
- Chi phí khác.

Tài khoản 241 được mở chi tiết theo từng công trình, hạng mục công trình và ở mỗi hạng mục công trình phải được hạch toán chi tiết từng nội dung chi phí đầu tư XDCH và được theo dõi lũy kế kể từ khi khởi công đến khi công trình, hạng mục công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng.

c) Khi đầu tư XDCH các chi phí xây lắp, chi phí thiết bị thường tính trực tiếp cho từng công trình; Các chi phí quản lý dự án và chi phí khác thường được chi chung. Chủ đầu tư phải tiến hành tính toán, phân bổ chi phí quản lý dự án và chi phí khác cho từng công trình theo nguyên tắc:

- Nếu xác định được riêng các chi phí quản lý dự án và chi phí khác liên quan trực tiếp đến từng công trình thì tính trực tiếp cho công trình đó;
- Các chi phí quản lý dự án và chi phí chung có liên quan đến nhiều công trình mà không tính trực tiếp được cho từng công trình thì đơn vị được quyền phân bổ theo những tiêu thức phù hợp nhất với từng công trình.

d) Chi phí sửa chữa, bảo dưỡng, duy trì cho TSCĐ hoạt động bình thường được hạch toán trực tiếp vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Đối với các TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật phải sửa chữa, bảo trì, duy tu định kỳ mà không làm tăng giá trị tài sản, doanh nghiệp được trích lập dự phòng phải trả và tính trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh để có nguồn trang trải hoặc được phân bổ dần theo quy định khi việc sửa chữa, bảo trì phát sinh;

đ) Chủ đầu tư xây dựng bất động sản sử dụng tài khoản này để tập hợp chi phí xây dựng TSCĐ hoặc bất động sản đầu tư. Trường hợp bất động sản xây dựng sử dụng cho nhiều mục đích (làm văn phòng, cho thuê hoặc để bán, ví dụ như tòa nhà

chung cư hỗn hợp) thì kế toán vẫn tập hợp chi phí phát sinh liên quan trực tiếp tới việc đầu tư xây dựng trên TK 241. Khi công trình, dự án hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, kế toán căn cứ cách thức sử dụng tài sản trong thực tế để kết chuyển chi phí đầu tư xây dựng phù hợp với bản chất của từng loại tài sản;

e) Đối với hoạt động XDCB dở dang mà phải thanh toán cho nhà thầu bằng ngoại tệ: Chi phí XDCB dở dang được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm công trình XDCB hoàn thành, nghiệm thu đưa vào sử dụng. Trường hợp doanh nghiệp ứng trước cho nhà thầu bằng ngoại tệ thì chi phí XDCB dở dang tương ứng với số tiền ứng trước được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước, chi phí XDCB dở dang tương ứng với số tiền còn lại được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm công trình XDCB hoàn thành, nghiệm thu đưa vào sử dụng;

g) Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ quá trình đầu tư xây dựng cơ bản trong giai đoạn trước hoạt động hoặc khi doanh nghiệp đã đi vào hoạt động (kể cả việc đầu tư mới hoặc đầu tư mở rộng) đều được tính ngay vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) tại thời điểm phát sinh;

h) Trường hợp dự án đầu tư bị hủy bỏ, doanh nghiệp phải tiến hành thanh lý và thu hồi các chi phí đã phát sinh của dự án. Phần chênh lệch giữa chi phí đầu tư thực tế phát sinh và số thu từ việc thanh lý được ghi nhận vào chi phí khác hoặc xác định trách nhiệm bồi thường của tổ chức, cá nhân để thu hồi;

i) Các chi phí khác phát sinh như chi phí lãi vay được vốn hóa, chi phí đấu thầu (sau khi bù trừ với số tiền thu từ việc bán hồ sơ thầu), chi phí tháo dỡ hoàn trả mặt bằng (sau khi bù trừ với số phế liệu có thể thu hồi) được hạch toán vào chi phí xây dựng cơ bản dở dang;

k) Trường hợp hoạt động sản xuất thử không tạo ra sản phẩm thì toàn bộ chi phí chạy thử được hạch toán vào chi phí xây dựng cơ bản dở dang; Trường hợp hoạt động sản xuất thử tạo ra sản phẩm sản xuất thử thì toàn bộ chi phí chạy thử có tải để sản xuất ra sản phẩm sản xuất thử được tập hợp trên TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang, phần chênh lệch giữa chi phí sản xuất thử với số thu từ việc bán sản phẩm sản xuất thử được hạch toán vào chi phí xây dựng cơ bản dở dang.

Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang, có 3 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 2411 - Mua sắm TSCĐ*: Phản ánh chi phí mua sắm TSCĐ và tình hình quyết toán chi phí mua sắm TSCĐ trong trường hợp phải qua lắp đặt, chạy thử trước khi đưa vào sử dụng (kể cả mua TSCĐ mới hoặc đã qua sử dụng). Nếu mua sắm TSCĐ về phải đầu tư, trang bị thêm mới sử dụng được thì mọi chi phí mua sắm, lắp đặt và trang bị thêm cũng được phản ánh vào tài khoản này.

- *Tài khoản 2412 - Xây dựng cơ bản*: Phản ánh chi phí đầu tư XD CB và tình hình quyết toán vốn đầu tư XD CB. Tài khoản này được mở chi tiết cho từng công trình, hạng mục công trình (theo từng đối tượng tài sản hình thành qua đầu tư) và ở mỗi đối tượng tài sản phải theo dõi chi tiết từng nội dung chi phí đầu tư XD CB.

- *Tài khoản 2413 - Sửa chữa lớn TSCĐ*: Phản ánh chi phí sửa chữa lớn TSCĐ và tình hình quyết toán chi phí sửa chữa lớn TSCĐ. Trường hợp sửa chữa thường xuyên TSCĐ thì không hạch toán vào tài khoản này mà tính thẳng vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

Bên Nợ:

- Chi phí đầu tư XD CB, mua sắm, sửa chữa lớn TSCĐ phát sinh (TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình);

- Chi phí mua sắm bất động sản đầu tư (trường hợp cần có giai đoạn đầu tư xây dựng);

- Chi phí đầu tư XD CB bất động sản đầu tư;

- Chi phí cải tạo, nâng cấp, sửa chữa lớn TSCĐ, BĐSĐT.

Bên Có:

- Giá trị TSCĐ hình thành qua đầu tư XD CB, mua sắm đã hoàn thành đưa vào sử dụng;

- Giá trị bất động sản đầu tư hình thành qua đầu tư XD CB đã hoàn thành;

- Giá trị công trình bị loại bỏ và các khoản chi phí duyệt bỏ khác kết chuyển khi quyết toán được duyệt;

- Kết chuyển chi phí cải tạo, nâng cấp, sửa chữa lớn TSCĐ, BĐSĐT phát sinh sau ghi nhận ban đầu vào các tài khoản có liên quan khi quyết toán được duyệt.

Số dư Nợ:

- Chi phí dự án đầu tư xây dựng và sửa chữa lớn TSCĐ, BĐSĐT dở dang;

- Giá trị công trình xây dựng và sửa chữa lớn TSCĐ, BĐSĐT đã hoàn thành nhưng chưa bàn giao đưa vào sử dụng hoặc quyết toán chưa được duyệt;

- Giá trị bất động sản đầu tư đang đầu tư xây dựng dở dang.

Điều 38. Tài khoản 242 - Chi phí trả trước

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các chi phí thực tế đã phát sinh nhưng có liên quan đến kết quả hoạt động SXKD của nhiều kỳ kế toán và việc kết chuyển các khoản chi phí này vào chi phí SXKD của các kỳ kế toán sau;

b) Các nội dung được phản ánh là chi phí trả trước, gồm:

- Chi phí trả trước về thuê cơ sở hạ tầng, thuê hoạt động TSCĐ (quyền sử dụng đất, nhà xưởng, kho bãi, văn phòng làm việc, cửa hàng và TSCĐ khác) phục vụ cho sản xuất, kinh doanh nhiều kỳ kế toán;

- Chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo, quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động có giá trị lớn được phân bổ theo quy định của pháp luật hiện hành;

- 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;

- Lãi tiền vay trả trước cho nhiều kỳ kế toán;

- 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 theo quy định của pháp luật hiện hành;

- Chi phí nghiên cứu và chi phí cho giai đoạn triển khai không đủ tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ vô hình nếu được phân bổ dần theo quy định của pháp luật hiện hành;

- Các khoản chi phí trả trước khác phục vụ cho hoạt động kinh doanh của nhiều kỳ kế toán.

c) Việc tính và phân bổ chi phí trả trước vào chi phí SXKD từng kỳ kế toán phải căn cứ vào tính chất, mức độ từng loại chi phí để lựa chọn phương pháp và tiêu thức hợp lý;

d) Kế toán phải theo dõi chi tiết từng khoản chi phí trả trước theo từng kỳ hạn trả trước đã phát sinh, đã phân bổ vào các đối tượng chịu chi phí của từng kỳ kế toán và số còn lại chưa phân bổ vào chi phí;

đ) Đối với các khoản chi phí trả trước bằng ngoại tệ, trường hợp tại thời điểm lập báo cáo có bằng chứng chắc chắn về việc người bán không thể cung cấp hàng hóa, dịch vụ và doanh nghiệp sẽ chắc chắn nhận lại các khoản trả trước bằng ngoại tệ thì được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ và phải đánh giá lại theo tỷ giá chuyển khoản trung bình của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm báo cáo.

Việc xác định tỷ giá chuyển khoản trung bình và xử lý chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại chi phí trả trước là khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại Điều 52 Thông tư này.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 242 - Chi phí trả trước

Bên Nợ: Các khoản chi phí trả trước phát sinh trong kỳ.

Bên Có: Các khoản chi phí trả trước đã tính vào chi phí SXKD trong kỳ.

Số dư bên Nợ: Các khoản chi phí trả trước chưa tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

Điều 39. Nguyên tắc kế toán nợ phải trả

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

2. Việc phân loại các khoản phải trả là phải trả người bán, phải trả nội bộ, phải trả khác được thực hiện theo nguyên tắc:

a) Phải trả người bán gồm các khoản phải trả mang tính chất thương mại phát sinh từ giao dịch mua hàng hóa, dịch vụ, tài sản. Khoản phải trả này gồm cả các khoản phải trả khi nhập khẩu thông qua người nhận ủy thác (trong giao dịch nhập khẩu ủy thác);

b) Phải trả nội bộ gồm các khoản phải trả giữa đơn vị cấp trên và đơn vị cấp dưới trực thuộc hạch toán phụ thuộc;

c) Phải trả khác gồm các khoản phải trả không có tính thương mại, không liên quan đến giao dịch mua, bán, cung cấp hàng hóa dịch vụ:

- Các khoản phải trả liên quan đến chi phí tài chính, như: khoản phải trả về lãi vay, cổ tức và lợi nhuận phải trả, chi phí hoạt động đầu tư tài chính phải trả;

- Các khoản phải trả do bên thứ ba chi hộ; Các khoản tiền bên nhận ủy thác nhận của các bên liên quan để thanh toán theo chỉ định trong giao dịch ủy thác xuất nhập khẩu;

- Các khoản phải trả không mang tính thương mại như phải trả do mượn tài sản phi tiền tệ, phải trả về tiền phạt, bồi thường, tài sản thừa chờ xử lý, phải trả về các khoản BHXH, BHYT, BHTN, BHTNLĐ, KPCĐ...

3. Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán căn cứ kỳ hạn còn lại của các khoản phải trả để phân loại là dài hạn hoặc ngắn hạn.

4. Đối với các khoản phải trả bằng ngoại tệ, doanh nghiệp phải theo dõi chi tiết các khoản nợ phải trả theo từng loại nguyên tệ, từng đối tượng thanh toán và thực hiện theo nguyên tắc:

- Khi phát sinh các khoản nợ phải trả (bên Có các Tài khoản phải trả), kế toán phải quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh.

Riêng trường hợp ứng trước tiền cho người bán bằng ngoại tệ thì khi ghi nhận giá trị tài sản mua về hoặc chi phí phát sinh, bên Có Tài khoản 331 tương ứng với số tiền ứng trước được ghi nhận theo tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh tại thời điểm ứng trước.

- Khi thanh toán nợ phải trả (bên Nợ các Tài khoản phải trả), doanh nghiệp được lựa chọn tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền cho từng đối tượng phải trả hoặc tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm trả nợ.

Riêng trường hợp ứng trước tiền cho người bán thì bên Nợ Tài khoản 331 áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước.

- Trường hợp doanh nghiệp sử dụng tỷ giá giao dịch thực tế để hạch toán bên Nợ các tài khoản phải trả, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ được ghi nhận ngay tại thời điểm phát sinh giao dịch hoặc ghi nhận định kỳ tùy theo đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

- Tại thời điểm lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản phải trả là khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá chuyển khoản trung bình cuối kỳ của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch.

Việc xác định tỷ giá chuyển khoản trung bình và xử lý chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại khoản nợ phải trả là khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại Điều 52 Thông tư này.

Điều 40. Tài khoản 331 - Phải trả người bán

1. Nguyên tắc kế toán

a) 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, người cung cấp dịch vụ, người bán TSCĐ, BĐSĐT, các khoản đầu tư tài chính theo hợp đồng kinh tế đã ký kết. Tài khoản này cũng được dùng để phản ánh tình hình thanh toán về các khoản nợ phải trả cho người nhận thầu xây lắp chính, phụ. Không phản ánh vào tài khoản này các nghiệp vụ mua trả tiền ngay;

b) Nợ phải trả cho người bán, người cung cấp, người nhận thầu xây lắp cần được hạch toán chi tiết cho từng đối tượng phải trả. Trong chi tiết từng đối tượng phải trả, tài khoản này phản ánh cả số tiền đã ứng trước cho người bán, người cung cấp, người nhận thầu xây lắp nhưng chưa nhận được sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao;

c) Bên giao nhập khẩu ủy thác ghi nhận trên tài khoản này số tiền phải trả người bán về hàng nhập khẩu thông qua bên nhận nhập khẩu ủy thác như khoản phải trả người bán thông thường;

d) Những vật tư, hàng hóa, dịch vụ đã nhận, nhập kho nhưng đến cuối kỳ vẫn chưa có hóa đơn thì sử dụng giá tạm tính để ghi sổ và phải điều chỉnh về giá thực tế khi nhận được hóa đơn hoặc thông báo giá chính thức của người bán;

đ) Khi hạch toán chi tiết các khoản này, kế toán phải hạch toán rõ ràng, rành mạch các khoản chiết khấu thanh toán, chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán của người bán, người cung cấp nếu chưa được phản ánh trong hóa đơn mua hàng.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 331 - Phải trả cho người bán

Bên Nợ:

- Số tiền đã trả cho người bán vật tư, hàng hóa, người cung cấp dịch vụ, người nhận thầu xây lắp;

- Số tiền ứng trước cho người bán, người cung cấp, người nhận thầu xây lắp nhưng chưa nhận được vật tư, hàng hóa, dịch vụ, khối lượng sản phẩm xây lắp hoàn thành bàn giao;

- Số tiền người bán chấp thuận giảm giá hàng hóa hoặc dịch vụ đã giao theo hợp đồng;

- Chiết khấu thanh toán và chiết khấu thương mại được người bán chấp thuận cho doanh nghiệp giảm trừ vào khoản nợ phải trả cho người bán;

- Giá trị vật tư, hàng hóa thiếu hụt, kém phẩm chất khi kiểm nhận và trả lại người bán;

- Điều chỉnh số chênh lệch giữa giá tạm tính lớn hơn giá thực tế của số vật tư, hàng hóa, dịch vụ đã nhận, khi có hóa đơn hoặc thông báo giá chính thức;

- Đánh giá lại các khoản phải trả cho người bán là khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với tỷ giá ghi sổ kế toán).

Bên Có:

- Số tiền phải trả cho người bán vật tư, hàng hóa, người cung cấp dịch vụ và 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 giá chính thức;

- Đánh giá lại các khoản phải trả cho người bán là khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với tỷ giá ghi sổ kế toán).

Số dư bên Có: Số tiền còn phải trả cho người bán hàng, người cung cấp dịch vụ, người nhận thầu xây lắp.

Tài khoản này có thể có số dư bên Nợ: Số dư bên Nợ (nếu có) phản ánh số tiền đã ứng trước cho người bán hoặc số tiền đã trả nhiều hơn số phải trả cho người bán theo chi tiết của từng đối tượng cụ thể. Khi lập Báo cáo tình hình tài chính, phải lấy số dư chi tiết của từng đối tượng phản ánh ở tài khoản này để ghi 2 chỉ tiêu bên “Tài sản” và bên “Nguồn vốn”.

Điều 41. Tài khoản 333 - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước**1. Nguyên tắc kế toán**

1.1. Tài khoản này dùng để phản ánh quan hệ giữa doanh nghiệp với Nhà nước về các khoản thuế, phí, lệ phí và các khoản khác phải nộp, đã nộp, còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước trong kỳ kế toán năm.

1.2. Doanh nghiệp chủ động tính, xác định và kê khai số thuế, phí, lệ phí và các khoản phải nộp cho Nhà nước theo luật định; Kịp thời phản ánh vào sổ kế toán số thuế phải nộp, đã nộp, được khấu trừ, được hoàn...

1.3. Các khoản thuế gián thu như thuế GTGT (kể cả theo phương pháp khấu trừ hay phương pháp trực tiếp), thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế gián thu khác về bản chất là khoản thu hộ bên thứ ba. Vì vậy các khoản thuế gián thu được loại trừ ra khỏi số liệu về doanh thu gộp trên Báo cáo tài chính hoặc các báo cáo khác.

Doanh nghiệp có thể lựa chọn việc ghi nhận doanh thu và số thuế gián thu phải nộp trên sổ kế toán bằng một trong 2 phương pháp:

- Tách và ghi nhận riêng số thuế gián thu phải nộp (kể cả thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp) ngay tại thời điểm ghi nhận doanh thu. Theo phương pháp này doanh thu ghi trên sổ kế toán không bao gồm số thuế gián thu phải nộp, phù hợp với số liệu về doanh thu gộp trên Báo cáo tài chính và phản ánh đúng bản chất giao dịch;

- Ghi nhận số thuế gián thu phải nộp bằng cách ghi giảm số doanh thu đã ghi chép trên sổ kế toán. Theo phương pháp này, định kỳ mới ghi giảm doanh thu đối với số thuế gián thu phải nộp, số liệu về doanh thu trên sổ kế toán có sự khác biệt so với doanh thu gộp trên Báo cáo tài chính.

Trong mọi trường hợp, chỉ tiêu “Doanh thu bán hàng và 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.

1.4. Các doanh nghiệp nhập khẩu hoặc mua nội địa hàng hóa, TSCĐ thuộc diện chịu thuế NK, TTDB, BVMT được ghi nhận số thuế phải nộp vào giá gốc hàng mua. Trường hợp doanh nghiệp nhập khẩu hàng hộ nhưng không có quyền sở hữu hàng hóa, ví dụ giao dịch tạm nhập - tái xuất hộ bên thứ ba thì số thuế NK, TTDB, BVMT phải nộp không được ghi nhận vào giá trị hàng hóa mà được ghi nhận là khoản phải thu khác.

Số thuế tài nguyên phải nộp NSNN được hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Tiền thuê đất, thuế nhà đất phải nộp được tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

Thuế GTGT, TTĐB, BVMT của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ tiêu dùng nội bộ, cho, biếu, tặng, khuyến mại, quảng cáo không thu tiền được hạch toán vào chi phí bán hàng hoặc chi phí quản lý doanh nghiệp tùy theo từng trường hợp cụ thể.

1.5. Đối với các khoản thuế được hoàn, được giảm, kế toán phải phân biệt rõ số thuế được hoàn, được giảm là số thuế đã nộp ở khâu mua hay phải nộp ở khâu bán và thực hiện theo nguyên tắc:

- Thuế NK, TTĐB, BVMT đã nộp khi nhập khẩu hàng hóa, dịch vụ, nếu được hoàn ghi giảm giá vốn hàng bán (nếu xuất hàng để bán) hoặc giảm giá trị hàng tồn kho (nếu xuất trả lại do vay, mượn...).

- Thuế NK, TTĐB, BVMT đã nộp khi nhập khẩu TSCĐ, nếu được hoàn ghi giảm chi phí khác (nếu bán TSCĐ) hoặc giảm nguyên giá TSCĐ (nếu xuất trả lại).

- Thuế NK, TTĐB, BVMT đã nộp khi nhập khẩu hàng hóa, TSCĐ nhưng đơn vị không có quyền sở hữu, khi được hoàn ghi giảm khoản phải thu khác.

- Thuế XK, TTĐB, BVMT phải nộp khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ nhưng sau đó được hoàn, được giảm thì kế toán ghi nhận vào thu nhập khác.

- Thuế GTGT đầu vào được hoàn ghi giảm số thuế GTGT được khấu trừ. Số thuế GTGT phải nộp được giảm ghi nhận vào thu nhập khác.

1.6. Nghĩa vụ đối với NSNN trong giao dịch ủy thác xuất - nhập khẩu:

- Trong giao dịch ủy thác xuất nhập khẩu (hoặc các giao dịch tương tự), nghĩa vụ đối với NSNN được xác định là của bên giao ủy thác;

- Bên nhận ủy thác được xác định là bên cung cấp dịch vụ cho bên giao ủy thác trong việc chuẩn bị hồ sơ, kê khai, thanh quyết toán với NSNN (người nộp thuế hộ cho bên giao ủy thác).

- TK 333 chỉ sử dụng tại bên giao ủy thác, không sử dụng tại bên nhận ủy thác. Bên nhận ủy thác với vai trò trung gian chỉ phản ánh số thuế phải nộp vào NSNN là khoản chi hộ, trả hộ trên TK 3388 và phản ánh quyền được nhận lại số tiền đã chi hộ, trả hộ cho bên giao ủy thác trên TK 138. Căn cứ để phản ánh tình hình thực hiện nghĩa vụ với NSNN của bên giao ủy thác như sau:

- + Khi nhận được thông báo về số thuế phải nộp, bên nhận ủy thác bàn giao lại cho bên giao ủy thác toàn bộ hồ sơ, tài liệu, thông báo của cơ quan có thẩm quyền về số thuế phải nộp làm căn cứ ghi nhận số thuế phải nộp trên TK 333.

- + Căn cứ chứng từ nộp tiền vào NSNN của bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác phản ánh giảm số phải nộp NSNN.

1.7. Kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng khoản thuế, phí, lệ phí và các khoản phải nộp, đã nộp và còn phải nộp.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 333 - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước

Bên Nợ:

- Số thuế GTGT đã được khấu trừ trong kỳ;
- Số thuế, phí, lệ phí và các khoản khác đã nộp vào Ngân sách Nhà nước;
- Số thuế được giảm trừ vào số thuế phải nộp;
- Số thuế GTGT của hàng bán bị trả lại, bị giảm giá.

Bên Có:

- Số thuế GTGT đầu ra và số thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp;
- Số thuế, phí, lệ phí và các khoản khác phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

Số dư bên Có:

Số thuế, phí, lệ phí và các khoản khác còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

TK 333 có thể có số dư bên Nợ: Số dư bên Nợ (nếu có) của TK 333 phản ánh số thuế và các khoản đã nộp lớn hơn số thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước, hoặc có thể phản ánh số thuế đã nộp được xét miễn, giảm hoặc cho thoái thu nhưng chưa thực hiện việc thoái thu.

Tài khoản 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước, có 9 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 3331 - Thuế giá trị gia tăng phải nộp:* Phản ánh số thuế GTGT đầu ra, số thuế GTGT của hàng nhập khẩu phải nộp, số thuế GTGT đã được khấu trừ, số thuế GTGT đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

Tài khoản 3331 có 2 tài khoản cấp 3:

+ *Tài khoản 33311 - Thuế giá trị gia tăng đầu ra:* Dùng để phản ánh số thuế GTGT đầu ra, số thuế GTGT đầu vào đã khấu trừ, số thuế GTGT của hàng bán bị trả lại, bị giảm giá, số thuế GTGT phải nộp, đã nộp, còn phải nộp của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ tiêu thụ trong kỳ.

+ *Tài khoản 33312 - Thuế GTGT hàng nhập khẩu:* Dùng để phản ánh số thuế GTGT của hàng nhập khẩu phải nộp, đã nộp, còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- *Tài khoản 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt:* Phản ánh số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước

- *Tài khoản 3333 - Thuế xuất, nhập khẩu:* Phản ánh số thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- *Tài khoản 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp:* Phản ánh số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- *Tài khoản 3335 - Thuế thu nhập cá nhân:* Phản ánh số thuế thu nhập cá nhân phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- *Tài khoản 3336 - Thuế tài nguyên*: Phản ánh số thuế tài nguyên phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- *Tài khoản 3337 - Thuế nhà đất, tiền thuê đất*: Phản ánh số thuế nhà đất, tiền thuê đất phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước.

- *Tài khoản 3338 - Thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế khác*: Phản ánh số phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào Ngân sách Nhà nước về thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế khác, như: Thuế môn bài, thuế nhà thầu nước ngoài...

TK 3338 có 2 tài khoản cấp 3:

+ *TK 33381: Thuế bảo vệ môi trường*: Phản ánh số thuế bảo vệ môi trường phải nộp, đã nộp và còn phải nộp vào NSNN;

+ *TK 33382: Các loại thuế khác*: Phản ánh số phải nộp, đã nộp, còn phải nộp các loại thuế khác. Doanh nghiệp được chủ động mở các TK cấp 4 chi tiết cho từng loại thuế phù hợp với yêu cầu quản lý.

- *Tài khoản 3339 - Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác*: Phản ánh số phải nộp, đã nộp và còn phải nộp về các khoản phí, lệ phí, các khoản phải nộp khác cho Nhà nước ngoài các khoản đã phản ánh vào các tài khoản từ 3331 đến 3338. Tài khoản này còn phản ánh các khoản Nhà nước trợ cấp cho doanh nghiệp (nếu có) như các khoản trợ cấp, trợ giá.

Điều 42. Tài khoản 334 - Phải trả người lao động

1. Nguyên tắc kế toán

Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản phải trả và tình hình thanh toán các khoản phải trả cho người lao động của doanh nghiệp về tiền lương, tiền công, tiền thưởng, bảo hiểm xã hội và các khoản phải trả khác thuộc về thu nhập của người lao động.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 334 - Phải trả người lao động

Bên Nợ:

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

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

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

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

Tài khoản 334 có thể có số dư bên Nợ. Số dư bên Nợ tài khoản 334 (nếu có) phản ánh số tiền đã trả lớn hơn số phải trả về tiền lương, tiền công, tiền thưởng và các khoản khác cho người lao động.

Điều 43. Tài khoản 335 - Chi phí phải trả

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản phải trả cho hàng hóa, dịch vụ đã nhận được từ người bán trong kỳ báo cáo nhưng thực tế chưa chi trả do chưa có hóa đơn hoặc chưa đủ hồ sơ, tài liệu kế toán, được ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ báo cáo.

Tài khoản này còn phản ánh cả các khoản phải trả cho người lao động trong kỳ như phải trả về tiền lương nghỉ phép và các khoản chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ báo cáo phải trích trước, như:

- Chi phí trong thời gian doanh nghiệp ngừng sản xuất theo mùa, vụ mà doanh nghiệp có thể xây dựng được kế hoạch ngừng sản xuất. Kế toán tiến hành tính trước và hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ những chi phí sẽ phải chi trong thời gian ngừng sản xuất, kinh doanh.

- Trích trước chi phí lãi tiền vay phải trả trong trường hợp vay trả lãi sau.

b) Kế toán phải phân biệt các khoản chi phí phải trả (hay còn được gọi là chi phí trích trước hoặc chi phí dồn tích) với các khoản dự phòng phải trả được phản ánh trên tài khoản 352 để ghi nhận và trình bày Báo cáo tài chính phù hợp với bản chất của từng khoản mục, cụ thể:

- Các khoản dự phòng phải trả là nghĩa vụ nợ hiện tại nhưng thường chưa xác định được thời gian thanh toán cụ thể; Các khoản chi phí phải trả là nghĩa vụ nợ hiện tại chắc chắn về thời gian phải thanh toán;

- Các khoản dự phòng phải trả thường được ước tính và có thể chưa xác định được chắc chắn số sẽ phải trả (ví dụ khoản chi phí dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây dựng); Các khoản chi phí phải trả xác định được chắc chắn số sẽ phải trả;

- Trên Báo cáo tài chính, các khoản dự phòng phải trả được trình bày tách biệt với các khoản phải trả thương mại và phải trả khác trong khi chi phí phải trả là một phần của các khoản phải trả thương mại hoặc phải trả khác.

- Việc hạch toán các khoản chi phí phải trả vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phải thực hiện theo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí phát sinh trong kỳ. Các khoản phải trả chưa phát sinh do chưa nhận hàng hóa, dịch vụ nhưng được tính trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh kỳ này để đảm bảo khi phát sinh thực tế không gây đột biến cho chi phí sản xuất, kinh doanh được phản ánh là dự phòng phải trả.

c) Các khoản trích trước không được phản ánh vào tài khoản 335 mà được phản ánh là dự phòng phải trả, như:

- Chi phí sửa chữa lớn của những TSCĐ đặc thù do việc sửa chữa lớn có tính chu kỳ, doanh nghiệp được phép trích trước chi phí sửa chữa cho năm báo cáo hoặc một số năm tiếp theo;

- Dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa, công trình xây dựng;

- Các khoản dự phòng phải trả khác (quy định trong TK 352).

d) Về nguyên tắc, các khoản chi phí phải trả phải được quyết toán với số chi phí thực tế phát sinh. Số chênh lệch giữa số trích trước và chi phí thực tế phải được hoàn nhập;

đ) Việc vốn hóa lãi vay trong một số trường hợp cụ thể như sau:

- Đối với khoản vay riêng phục vụ việc xây dựng TSCĐ, BĐSĐT, lãi vay được vốn hóa kể cả khi thời gian xây dựng dưới 12 tháng;

- Nhà thầu không vốn hóa lãi vay khi đi vay để phục vụ việc thi công, xây dựng công trình, tài sản cho khách hàng, kể cả trường hợp đối với khoản vay riêng, ví dụ: Nhà thầu xây lắp vay tiền để thi công xây dựng công trình cho khách hàng, công ty đóng tàu theo hợp đồng cho chủ tàu...

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 335 - Chi phí phải trả

Bên Nợ:

- Các khoản chi trả thực tế phát sinh đã được tính vào chi phí phải trả;

- Số chênh lệch về chi phí phải trả lớn hơn số chi phí thực tế được ghi giảm chi phí.

Bên Có: Chi phí phải trả dự tính trước và ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh.

Số dư bên Có: Chi phí phải trả đã tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh nhưng thực tế chưa phát sinh.

Điều 44. Tài khoản 336 - Phải trả nội bộ

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình thanh toán các khoản phải trả giữa doanh nghiệp (đơn vị cấp trên) với các đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc có tổ chức công tác kế toán (đơn vị cấp dưới); Giữa các đơn vị hạch toán phụ thuộc của cùng một doanh nghiệp với nhau.

Trong doanh nghiệp, việc phân loại các đơn vị cấp dưới trực thuộc cho mục đích kế toán được căn cứ vào bản chất của đơn vị (hạch toán độc lập hay hạch toán phụ thuộc, có tư cách pháp nhân hay không, có người đại diện trước pháp luật hay không) mà không phụ thuộc vào tên gọi của đơn vị đó (chi nhánh, xí nghiệp, tổ, đội...);

b) Các khoản phải trả nội bộ phản ánh trên tài khoản 336 "Phải trả nội bộ" bao gồm khoản phải trả về vốn kinh doanh và các khoản đơn vị hạch toán phụ thuộc phải nộp doanh nghiệp, phải trả đơn vị hạch toán phụ thuộc khác; Các khoản doanh nghiệp phải cấp cho đơn vị hạch toán phụ thuộc. Các khoản phải trả, phải nộp có thể là quan hệ nhận tài sản, vốn, thanh toán vãng lai, chi hộ trả hộ,...;

c) Tùy theo việc phân cấp quản lý và đặc điểm hoạt động, doanh nghiệp quyết định đơn vị hạch toán phụ thuộc ghi nhận khoản vốn kinh doanh được doanh nghiệp cấp vào TK 3361 - Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh hoặc TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu;

d) Tài khoản 336 "Phải trả nội bộ" được hạch toán chi tiết cho từng đơn vị nội bộ có quan hệ thanh toán, trong đó được theo dõi theo từng khoản phải nộp, phải trả;

đ) Cuối kỳ, kế toán tiến hành kiểm tra, đối chiếu tài khoản 136, tài khoản 336 giữa các đơn vị nội bộ theo từng nội dung thanh toán để lập biên bản thanh toán bù trừ với từng đơn vị làm căn cứ hạch toán bù trừ trên 2 tài khoản này. Khi đối chiếu, nếu có chênh lệch, phải tìm nguyên nhân và điều chỉnh kịp thời.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 336 - Phải trả nội bộ

Bên Nợ:

- Số tiền đã trả cho đơn vị hạch toán phụ thuộc;
- Số tiền đơn vị hạch toán phụ thuộc đã nộp doanh nghiệp;
- Số tiền đã trả các khoản mà các đơn vị nội bộ chi hộ, hoặc thu hộ đơn vị nội bộ;
- Bù trừ các khoản phải thu với các khoản phải trả của cùng một đơn vị có quan hệ thanh toán.

Bên Có:

- Số vốn kinh doanh của đơn vị hạch toán phụ thuộc được doanh nghiệp cấp;
- Số tiền đơn vị hạch toán phụ thuộc phải nộp doanh nghiệp;
- Số tiền phải trả cho đơn vị hạch toán phụ thuộc;
- Số tiền phải trả cho các đơn vị khác trong nội bộ về các khoản đã được đơn vị khác chi hộ và các khoản thu hộ đơn vị khác.

Số dư bên Có: Số tiền còn phải trả, phải nộp cho doanh nghiệp và các đơn vị trong nội bộ doanh nghiệp.

Tài khoản 336 - Phải trả nội bộ, có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 3361 - Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh:* Tài khoản này chỉ mở ở đơn vị cấp dưới hạch toán phụ thuộc để phản ánh số vốn kinh doanh được đơn vị cấp trên giao.

- *Tài khoản 3368 - Phải trả nội bộ khác:* Phản ánh tất cả các khoản phải trả khác giữa các đơn vị nội bộ trong cùng một doanh nghiệp.

Điều 45. Tài khoản 338 - Phải trả, phải nộp khác**1. Nguyên tắc kế toán**

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình thanh toán về các khoản phải trả, phải nộp ngoài nội dung đã phản ánh ở các tài khoản khác thuộc nhóm TK 33 (từ TK 331 đến TK 336). Tài khoản này cũng được dùng để hạch toán doanh thu nhận trước về các dịch vụ đã cung cấp cho khách hàng;

b) Nội dung và phạm vi phản ánh của tài khoản này gồm các nghiệp vụ chủ yếu sau:

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

- Số tiền trích và thanh toán bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm tai nạn lao động và kinh phí công đoàn;

- Các khoản khấu trừ vào tiền lương của công nhân viên theo quyết định của tòa án;

- Các khoản lợi nhuận, cổ tức phải trả cho các chủ sở hữu;

- Vật tư, hàng hóa vay, mượn, các khoản nhận vốn góp hợp đồng hợp tác kinh doanh (BCC) không hình thành pháp nhân mới;

- Các khoản thu hộ bên thứ ba phải trả lại, các khoản tiền bên nhận ủy thác nhận từ bên giao ủy thác để nộp các loại thuế xuất, nhập khẩu, thuế GTGT hàng nhập khẩu và để thanh toán hộ cho bên giao ủy thác;

- Số tiền thu trước của khách hàng trong nhiều kỳ kế toán về cho thuê tài sản, cơ sở hạ tầng, khoản lãi nhận trước khi cho vay vốn hoặc mua các công cụ nợ (gọi là doanh thu nhận trước); Các khoản doanh thu, thu nhập chưa thực hiện.

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

- Các khoản nhận cầm cố, ký cược, ký quỹ của tổ chức, cá nhân khác.

- Các khoản phải trả, phải nộp khác như phải trả để mua bảo hiểm hưu trí tự nguyện, bảo hiểm nhân thọ và các khoản hỗ trợ khác (ngoài lương) cho người lao động...

c) Kế toán nhận ký quỹ, ký cược phải theo dõi chi tiết từng khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược của từng khách hàng theo kỳ hạn và theo từng loại nguyên tệ (nếu có). Các khoản nhận ký cược, ký quỹ phải trả có kỳ hạn còn lại không quá 12 tháng được trình bày là nợ ngắn hạn, các khoản có kỳ hạn trên 12 tháng được trình bày là nợ dài hạn.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 338 - Phải trả, phải nộp khác Bên Nợ:

- Kết chuyển giá trị tài sản thừa vào các tài khoản liên quan theo quyết định ghi trong biên bản xử lý;
- Kinh phí công đoàn chi tại đơn vị;
- Số BHXH, BHYT, BHTN, BHTNLĐ, KPCĐ đã nộp cho cơ quan quản lý quỹ bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp và kinh phí công đoàn;
- Doanh thu chưa thực hiện tính cho từng kỳ kế toán; trả lại tiền nhận trước cho khách hàng khi không tiếp tục thực hiện việc cho thuê tài sản;
- Số phân bổ khoản chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả tiền ngay (lãi trả chậm) vào doanh thu hoạt động tài chính;
- Hoàn trả tiền nhận ký cược, ký quỹ;
- Các khoản đã trả và đã nộp khác;
- Đánh giá lại các khoản phải trả, phải nộp khác là khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với tỷ giá ghi sổ kế toán).

Bên Có:

- Giá trị tài sản thừa chờ xử lý (chưa xác định rõ nguyên nhân); Giá trị tài sản thừa phải trả cho cá nhân, tập thể (trong và ngoài đơn vị) theo quyết định ghi trong biên bản xử lý do xác định ngay được nguyên nhân;
- Trích BHXH, BHYT, BHTN, BHTNLĐ, KPCĐ vào chi phí sản xuất, kinh doanh hoặc khấu trừ vào lương của công nhân viên;
- Các khoản thanh toán với công nhân viên về tiền nhà, điện, nước ở tập thể;
- Số BHXH đã chi trả công nhân viên khi được cơ quan BHXH thanh toán;
- Doanh thu chưa thực hiện phát sinh trong kỳ;
- Số chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả ngay;
- Vật tư, hàng hóa vay, mượn, các khoản nhận vốn góp hợp đồng hợp tác kinh doanh (BCC) không thành lập pháp nhân;
- Các khoản thu hộ đơn vị khác phải trả lại;
- Số tiền nhận cầm cố, ký cược, ký quỹ phát sinh trong kỳ;
- Các khoản phải trả khác;
- Đánh giá lại các khoản phải trả, phải nộp khác là khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với tỷ giá ghi sổ kế toán).

Số dư bên Có:

- BHXH, BHYT, BHTN, BHTNLĐ, KPCĐ đã trích chưa nộp cho cơ quan quản lý hoặc kinh phí công đoàn được để lại cho đơn vị chưa chi hết;

- Giá trị tài sản phát hiện thừa còn chờ giải quyết;
- Doanh thu chưa thực hiện ở thời điểm cuối kỳ kế toán;
- Các khoản còn phải trả, còn phải nộp khác;
- Số tiền nhận ký cược, ký quỹ chưa trả.

Tài khoản này có thể có số dư bên Nợ: Số dư bên Nợ phản ánh số đã trả, đã nộp nhiều hơn số phải trả, phải nộp hoặc số bảo hiểm xã hội đã chi trả công nhân viên chưa được thanh toán và kinh phí công đoàn vượt chi chưa được cấp bù.

Tài khoản 338 - Phải trả, phải nộp khác, có 8 tài khoản cấp 2:

- *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 - Bảo hiểm thất nghiệp:* Phản ánh tình hình trích và thanh toán bảo hiểm thất nghiệp ở đơn vị.

- *Tài khoản 3386 - Nhận ký quỹ, ký cược:* Phản ánh số tiền nhận ký quỹ, ký cược của các đơn vị, cá nhân bên ngoài doanh nghiệp.

- *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; 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. Không hạch toán vào tài khoản này các khoản:

+ Tiền nhận trước của người mua mà doanh nghiệp chưa cung cấp sản phẩm, hàng hóa, 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 doanh thu chưa thực hiện 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.

Điều 46. Tài khoản 341 - Vay và nợ thuê tài chính

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản tiền vay (bao gồm cả vay dưới hình thức phát hành trái phiếu), nợ thuê tài chính và tình hình thanh toán các khoản tiền vay, nợ thuê tài chính của doanh nghiệp;

b) Doanh nghiệp phải theo dõi chi tiết kỳ hạn phải trả của các khoản vay, nợ thuê tài chính. Các khoản có thời gian trả nợ hơn 12 tháng kể từ thời điểm lập Báo cáo tài chính, kế toán trình bày là vay và nợ thuê tài chính dài hạn. Các khoản đến hạn trả trong vòng 12 tháng tiếp theo kể từ thời điểm lập Báo cáo tài chính, kế toán trình bày là vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn để có kế hoạch chi trả;

c) Khi doanh nghiệp đi vay dưới hình thức 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.

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

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

Khi hạch toán trái phiếu phát hành, doanh nghiệp phải ghi nhận khoản chiết khấu hoặc phụ trội trái phiếu tại thời điểm phát hành và theo dõi chi tiết thời hạn phát hành trái phiếu, các nội dung có liên quan đến trái phiếu phát hành:

+ Mệnh giá trái phiếu;

+ Chiết khấu trái phiếu;

+ Phụ trội trái phiếu.

- Doanh nghiệp phải theo dõi chiết khấu và phụ trội cho từng loại trái phiếu phát hành và tình hình phân bổ từng khoản chiết khấu, phụ trội khi xác định chi phí đi vay tính vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa theo từng kỳ, cụ thể:

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

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

+ Trường hợp chi phí lãi vay của trái phiếu đủ điều kiện vốn hóa, các khoản lãi tiền vay và 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 hoặc phụ trội trong kỳ đó;

+ Khoản chiết khấu hoặc phụ trội được phân bổ trong suốt kỳ hạn của trái phiếu theo phương pháp đường thẳng.

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

- Khi lập báo cáo tài chính, trên Báo cáo tình hình tài chính trong phần nợ phải trả thì khoản trái phiếu phát hành được phản ánh trên cơ sở thuần (xác định bằng trị giá trái phiếu theo mệnh giá trừ (-) chiết khấu trái phiếu cộng (+) phụ trội trái phiếu).

d) Các chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến khoản vay (ngoài lãi vay phải trả), như chi phí thẩm định, kiểm toán, lập hồ sơ vay vốn, chi phí phát hành trái phiếu... được hạch toán vào chi phí tài chính. Trường hợp các chi phí này phát sinh từ khoản vay riêng cho mục đích đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang thì được vốn hóa;

đ) Đối với khoản nợ thuê tài chính, tổng số nợ thuê phản ánh vào bên Có của Tài khoản 341 là tổng số tiền phải trả được tính bằng giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu hoặc giá trị hợp lý của tài sản thuê.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 341 - Vay và nợ thuê tài chính

Bên Nợ:

- Số tiền đã trả nợ gốc của các khoản vay, nợ thuê tài chính;
- Số tiền gốc vay, nợ được giảm do được bên cho vay, chủ nợ chấp thuận;
- Số phân bổ phụ trội trái phiếu phát hành;
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư vay, nợ thuê tài chính là khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với tỷ giá ghi sổ kế toán).

Bên Có:

- Số tiền vay, nợ thuê tài chính phát sinh trong kỳ;
- Số phân bổ chiết khấu trái phiếu phát hành;
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư vay, nợ thuê tài chính là khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với tỷ giá ghi sổ kế toán).

Số dư bên Có: Số dư vay, nợ thuê tài chính chưa đến hạn trả.

Tài khoản 341 - Vay và nợ thuê tài chính có 2 tài khoản cấp 2:

Tài khoản 3411 - Các khoản đi vay: Tài khoản này phản ánh giá trị các khoản tiền đi vay, tình hình thanh toán các khoản tiền vay (kể cả đi vay dưới hình thức phát hành trái phiếu) của doanh nghiệp và tình hình phân bổ chiết khấu, phụ trội trái phiếu.

Tài khoản 3412 - Nợ thuê tài chính: Tài khoản này phản ánh giá trị khoản nợ thuê tài chính và tình hình thanh toán nợ thuê tài chính của doanh nghiệp.

Điều 47. Tài khoản 352 - Dự phòng phải trả

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản dự phòng phải trả hiện có, tình hình trích lập và sử dụng dự phòng phải trả của doanh nghiệp.

b) Dự phòng phải trả chỉ được ghi nhận khi thỏa mãn các điều kiện sau:

- Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

- Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ;

- Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

c) Giá trị được ghi nhận của một khoản dự phòng phải trả là giá trị được ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán.

d) Khoản dự phòng phải trả được lập tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. 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 được ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ kế toán đó. Trường hợp số dự phòng phải trả 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 phải được hoàn nhập.

Đối với dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp thì dự phòng được lập cho từng công trình xây lắp và được lập vào cuối kỳ kế toán.

đ) Chỉ những khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập ban đầu mới được bù đắp bằng khoản dự phòng phải trả đó.

e) Không được ghi nhận khoản dự phòng cho các khoản lỗ hoạt động trong tương lai, trừ khi chúng liên quan đến một hợp đồng có rủi ro lớn và thỏa mãn điều kiện ghi nhận khoản dự phòng. 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 và khoản dự phòng được lập riêng biệt cho từng hợp đồng có rủi ro lớn.

g) Các khoản dự phòng phải trả thường bao gồm:

- Dự phòng phải trả bảo hành sản phẩm, hàng hóa;
- Dự phòng bảo hành công trình xây dựng;

- Dự phòng phải trả khác, bao gồm cả khoản dự phòng trợ cấp thôi việc theo quy định của pháp luật, khoản dự phòng cho việc sửa chữa, bảo dưỡng TSCĐ định kỳ (theo yêu cầu kỹ thuật), khoản 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;

h) Khoản dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hóa được ghi nhận vào chi phí bán hàng, khoản dự phòng phải trả về chi phí bảo hành công trình xây lắp được ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, khoản dự phòng phải trả khác được ghi nhận vào chi phí liên quan tùy theo nội dung chi phí;

i) Số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp đã lập lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch được hoàn nhập ghi vào TK 711 “Thu nhập khác”. Số hoàn nhập dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hóa được ghi giảm chi phí bán hàng. Số hoàn nhập dự phòng phải trả khác được ghi giảm chi phí liên quan tùy theo nội dung chi phí;

k) Khi doanh nghiệp nhận được khoản bồi hoàn của một bên thứ 3 để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng thì khoản được bồi hoàn từ bên thứ 3 ghi nhận vào thu nhập khác.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 352 - Dự phòng phải trả

Bên Nợ:

- Ghi giảm dự phòng phải trả khi phát sinh khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu;

- Ghi giảm (hoàn nhập) dự phòng phải trả khi doanh nghiệp chắc chắn không còn phải chịu sự giảm sút về kinh tế do không phải chi trả cho nghĩa vụ nợ;

- Ghi giảm dự phòng phải trả về số chênh lệch giữa số dự phòng phải trả phải lập năm nay nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập năm trước chưa sử dụng hết.

Bên Có: Phản ánh số dự phòng phải trả trích lập tính vào chi phí.

Số dư bên Có: Phản ánh số dự phòng phải trả hiện có cuối kỳ.

Tài khoản 352 có 3 tài khoản cấp 2

- *Tài khoản 3521 - Dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa:* Tài khoản này dùng để phản ánh số dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa cho số lượng sản phẩm, hàng hóa đã xác định là tiêu thụ trong kỳ;

- *Tài khoản 3522 - Dự phòng bảo hành công trình xây dựng:* Tài khoản này dùng để phản ánh số dự phòng bảo hành công trình xây dựng đối với các công trình, hạng mục công trình hoàn thành, bàn giao trong kỳ;

- *Tài khoản 3524 - Dự phòng phải trả khác*: Tài khoản này phản ánh các khoản dự phòng phải trả khác theo quy định của pháp luật ngoài các khoản dự phòng đã được phản ánh nêu trên, như: dự phòng trợ cấp thôi việc theo quy định của Luật lao động, chi phí sửa chữa, bảo dưỡng, TSCĐ định kỳ...

Điều 48. Tài khoản 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có, tình hình tăng, giảm quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi và quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty của doanh nghiệp. Quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi được trích từ lợi nhuận sau thuế TNDN của doanh nghiệp để dùng cho công tác khen thưởng, khuyến khích lợi ích vật chất, phục vụ nhu cầu phúc lợi công cộng, cải thiện và nâng cao đời sống vật chất, tinh thần của người lao động;

b) Việc trích lập và sử dụng quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi và quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty phải theo chính sách tài chính hiện hành hoặc theo quyết định của chủ sở hữu;

c) Quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi, quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty phải được hạch toán chi tiết theo từng loại quỹ;

d) Đối với TSCĐ đầu tư, mua sắm bằng quỹ phúc lợi khi hoàn thành dùng vào sản xuất, kinh doanh, kế toán ghi tăng TSCĐ đồng thời ghi tăng Vốn đầu tư của chủ sở hữu và giảm quỹ phúc lợi;

đ) Đối với TSCĐ đầu tư, mua sắm bằng quỹ phúc lợi khi hoàn thành dùng cho nhu cầu văn hóa, phúc lợi của doanh nghiệp, kế toán ghi tăng TSCĐ và đồng thời kết chuyển từ Quỹ phúc lợi (TK 3532) sang Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (TK 3533). Những TSCĐ này hàng tháng không trích khấu hao TSCĐ vào chi phí mà cuối niên độ kế toán tính hao mòn TSCĐ một lần/một năm để ghi giảm Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi

Bên Nợ:

- Các khoản chi tiêu quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi, quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty;

- Giảm quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ khi tính hao mòn TSCĐ hoặc do nhượng bán, thanh lý, phát hiện thiếu khi kiểm kê TSCĐ;

- Đầu tư, mua sắm TSCĐ bằng quỹ phúc lợi khi hoàn thành phục vụ nhu cầu văn hóa, phúc lợi;

- Cấp quỹ khen thưởng, phúc lợi cho cấp dưới.

Bên Có

- Trích lập quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi, quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty từ lợi nhuận sau thuế TNDN;

- Quỹ khen thưởng, phúc lợi được cấp trên cấp;
- Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ tăng do đầu tư, mua sắm TSCĐ bằng quỹ phúc lợi hoàn thành đưa vào sử dụng cho sản xuất, kinh doanh hoặc hoạt động văn hóa, phúc lợi.

Số dư bên Có: Số quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi hiện còn của doanh nghiệp.

Tài khoản 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi, có 4 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 3531 - Quỹ khen thưởng:* Phản ánh số hiện có, tình hình trích lập và chi tiêu quỹ khen thưởng của doanh nghiệp.
- *Tài khoản 3532 - Quỹ phúc lợi:* Phản ánh số hiện có, tình hình trích lập và chi tiêu quỹ phúc lợi của doanh nghiệp.
- *Tài khoản 3533 - Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ:* Phản ánh số hiện có, tình hình tăng, giảm quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ của doanh nghiệp.
- *Tài khoản 3534 - Quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty:* Phản ánh số hiện có, tình hình trích lập và chi tiêu Quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty.

Điều 49. Tài khoản 356 - Quỹ phát triển khoa học và công nghệ

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có, tình hình tăng giảm Quỹ phát triển khoa học và công nghệ (PTKH&CN) của doanh nghiệp. Quỹ PTKH&CN của doanh nghiệp chỉ được sử dụng cho đầu tư khoa học, công nghệ tại Việt Nam;

b) Quỹ PTKH&CN được hạch toán vào chi phí quản lý doanh nghiệp để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ. Việc trích lập và sử dụng Quỹ PTKH&CN của doanh nghiệp phải tuân thủ theo các quy định của pháp luật;

c) Trường hợp doanh nghiệp sử dụng Quỹ PTKH&CN để tài trợ cho việc nghiên cứu, sản xuất thử nghiệm, số tiền thu được khi bán sản phẩm sản xuất thử được bù trừ với chi phí sản xuất thử theo nguyên tắc:

- Phần chênh lệch giữa số tiền thu từ bán sản phẩm sản xuất thử cao hơn chi phí sản xuất thử được ghi tăng Quỹ PTKH&CN;

- Phần chênh lệch giữa số tiền thu từ bán sản phẩm sản xuất thử thấp hơn chi phí sản xuất thử được ghi giảm Quỹ PTKH&CN.

d) Định kỳ, doanh nghiệp lập Báo cáo về mức trích, sử dụng, quyết toán Quỹ PTKH&CN và nộp cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 356 - Quỹ phát triển khoa học và công nghệ

Bên Nợ:

- Các khoản chi tiêu từ Quỹ phát triển khoa học và công nghệ;

- Giảm Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành tài sản cố định (TSCĐ) khi tính hao mòn TSCĐ; giá trị còn lại của TSCĐ khi nhượng bán, thanh lý; chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ hình thành từ Quỹ phát triển khoa học và công nghệ;

- Giảm Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ khi TSCĐ hình thành từ Quỹ phát triển khoa học và công nghệ chuyển sang phục vụ mục đích sản xuất, kinh doanh.

Bên Có:

- Trích lập Quỹ phát triển khoa học và công nghệ vào chi phí quản lý doanh nghiệp;
- Số thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ hình thành từ Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ.

Số dư bên Có: Số quỹ phát triển khoa học và công nghệ hiện còn của doanh nghiệp.

Tài khoản 356 - Quỹ phát triển khoa học và công nghệ có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 3561 - Quỹ phát triển khoa học và công nghệ:* Phản ánh số hiện có và tình hình trích lập, chi tiêu quỹ phát triển khoa học và công nghệ;

- *Tài khoản 3562 - Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ:* Phản ánh số hiện có, tình hình tăng, giảm quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ (Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ).

Điều 50. Nguyên tắc kế toán vốn chủ sở hữu

1. Vốn chủ sở hữu là phần tài sản thuần của doanh nghiệp còn lại thuộc sở hữu của các cổ đông, thành viên góp vốn (chủ sở hữu). Vốn chủ sở hữu được phản ánh theo từng nguồn hình thành như:

- Vốn góp của chủ sở hữu;
- Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh;
- Các khoản khác được phép ghi tăng vốn chủ sở hữu.

2. Kế toán không ghi nhận vốn góp theo vốn điều lệ trên giấy phép đăng ký kinh doanh. Khoản vốn góp huy động, nhận từ các chủ sở hữu luôn được ghi nhận theo số thực góp, tuyệt đối không ghi nhận theo số cam kết sẽ góp của các chủ sở hữu. Trường hợp nhận vốn góp bằng tài sản phi tiền tệ thì kế toán phải ghi nhận theo giá trị hợp lý của tài sản phi tiền tệ tại ngày góp vốn.

3. Việc nhận vốn góp bằng các loại tài sản vô hình như bản quyền, quyền khai thác, sử dụng tài sản, thương hiệu, nhãn hiệu... chỉ được thực hiện khi có quy định cụ thể của pháp luật hoặc cơ quan có thẩm quyền cho phép. Khi pháp luật chưa có quy định cụ thể về vấn đề này, các giao dịch góp vốn bằng nhãn hiệu, thương hiệu được kế toán như việc đi thuê tài sản hoặc nhượng quyền thương mại, theo đó:

- Đối với bên góp vốn bằng thương hiệu, nhãn hiệu, tên thương mại: Ghi nhận số tiền thu được từ việc cho bên kia sử dụng nhãn hiệu, tên thương mại là doanh thu cho thuê tài sản vô hình, nhượng quyền thương mại, không ghi nhận tăng giá trị khoản đầu tư vào đơn vị khác và thu nhập hoặc vốn chủ sở hữu tương ứng với giá trị khoản đầu tư;

- Đối với bên nhận vốn góp bằng thương hiệu, nhãn hiệu, tên thương mại: Không ghi nhận giá trị thương hiệu, nhãn hiệu, tên thương mại và ghi tăng vốn chủ sở hữu tương ứng với giá trị thương hiệu, nhãn hiệu, tên thương mại nhận vốn góp. Khoản tiền trả cho việc sử dụng nhãn hiệu, thương hiệu, tên thương mại được ghi nhận là chi phí thuê tài sản, chi phí nhượng quyền thương mại.

4. Việc phân phối lợi nhuận chỉ thực hiện khi doanh nghiệp có lợi nhuận sau thuế chưa phân phối. Mọi trường hợp trả cổ tức, lợi nhuận cho chủ sở hữu vượt quá số lợi nhuận sau thuế chưa phân phối về bản chất đều là giảm vốn góp, doanh nghiệp phải thực hiện đầy đủ các thủ tục theo quy định của pháp luật và điều chỉnh giấy đăng ký kinh doanh.

Điều 51. Tài khoản 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh vốn do chủ sở hữu đầu tư hiện có và tình hình tăng, giảm vốn đầu tư của chủ sở hữu;

b) Vốn đầu tư của chủ sở hữu bao gồm:

- Vốn góp ban đầu, góp bổ sung của các chủ sở hữu;
- Thặng dư vốn cổ phần;
- Vốn khác.

c) Các doanh nghiệp chỉ hạch toán vào TK 4111 - “Vốn góp của chủ sở hữu” theo số vốn thực tế chủ sở hữu đã góp, không được ghi nhận theo số cam kết, số phải thu của các chủ sở hữu;

d) Doanh nghiệp phải tổ chức hạch toán chi tiết vốn đầu tư của chủ sở hữu theo từng nguồn hình thành vốn (như vốn góp của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần, vốn khác) và theo dõi chi tiết cho từng tổ chức, từng cá nhân tham gia góp vốn;

đ) Doanh nghiệp ghi giảm vốn đầu tư của chủ sở hữu khi:

- Trả lại vốn cho các chủ sở hữu, hủy bỏ cổ phiếu quỹ theo quy định của pháp luật;

- Giải thể, chấm dứt hoạt động theo quy định của pháp luật;
- Các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.

e) Xác định phần vốn góp của nhà đầu tư bằng ngoại tệ

- Khi giấy phép đầu tư quy định vốn điều lệ của doanh nghiệp được xác định bằng ngoại tệ tương đương với một số lượng tiền Việt Nam đồng, việc xác định

phần vốn góp của nhà đầu tư bằng ngoại tệ (thừa, thiếu, đủ so với vốn điều lệ) được căn cứ vào số lượng ngoại tệ đã thực góp, không xem xét đến việc quy đổi ngoại tệ ra Việt Nam đồng theo giấy phép đầu tư.

- Trường hợp doanh nghiệp ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính bằng đơn vị tiền tệ kế toán, khi nhà đầu tư góp vốn bằng ngoại tệ theo tiến độ, kế toán phải áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại từng thời điểm thực góp để quy đổi ra đơn vị tiền tệ kế toán và ghi nhận vào vốn đầu tư của chủ sở hữu, thặng dư vốn cổ phần (nếu có).

- Trong quá trình hoạt động, không được đánh giá lại số dư có Tài khoản 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu có gốc ngoại tệ.

g) Trường hợp nhận vốn góp bằng tài sản phải phản ánh tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu theo giá đánh giá lại của tài sản được các bên góp vốn chấp nhận;

h) 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 góp của chủ sở hữu và thặng dư vốn cổ phần:

- Vốn góp của chủ sở hữu được phản ánh theo mệnh giá của cổ phiếu;

- Thặng dư vốn cổ phần phản ánh khoản chênh lệch giữa mệnh giá và giá phát hành cổ phiếu (kể cả các trường hợp tái phát hành cổ phiếu quỹ) và có thể là thặng dư dương (nếu giá phát hành cao hơn mệnh giá) hoặc thặng dư âm (nếu giá phát hành thấp hơn mệnh giá).

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Bên Nợ: Vốn đầu tư của chủ sở hữu giảm do:

- Hoàn trả vốn góp cho các chủ sở hữu vốn;
- Phát hành cổ phiếu thấp hơn mệnh giá;
- Giải thể, chấm dứt hoạt động doanh nghiệp;
- Bù lỗ kinh doanh theo quyết định của cấp có thẩm quyền;
- Hủy bỏ cổ phiếu quỹ (đối với công ty cổ phần).

Bên Có: Vốn đầu tư của chủ sở hữu tăng do:

- Các chủ sở hữu góp vốn;
- Bổ sung vốn từ lợi nhuận kinh doanh, từ các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu;
- Phát hành cổ phiếu cao hơn mệnh giá;
- Giá trị quà tặng, biếu, tài trợ (sau khi trừ các khoản thuế phải nộp) được phép ghi tăng Vốn đầu tư của chủ sở hữu theo quyết định của cấp có thẩm quyền.

Số dư bên Có: Vốn đầu tư của chủ sở hữu hiện có của doanh nghiệp.

Tài khoản 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu, có 3 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. Tài khoản 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu tại công ty cổ phần có thể theo dõi chi tiết thành cổ phiếu cổ thông có quyền biểu quyết và cổ phiếu ưu đãi.

- *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 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).

Điều 52. Tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái**1. Quy định chung về tỷ giá hối đoái và chênh lệch tỷ giá hối đoái**

1.1. Chênh lệch tỷ giá hối đoái là chênh lệch phát sinh từ việc trao đổi thực tế hoặc quy đổi cùng một số lượng ngoại tệ sang đơn vị tiền tệ kế toán theo tỷ giá hối đoái khác nhau. Chênh lệch tỷ giá hối đoái chủ yếu phát sinh trong các trường hợp:

- Thực tế mua bán, trao đổi, thanh toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ trong kỳ;

- Đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm lập Báo cáo tài chính;

- Chuyển đổi Báo cáo tài chính được lập bằng ngoại tệ sang Đồng Việt Nam.

1.2. Các loại tỷ giá hối đoái (sau đây gọi tắt là tỷ giá) sử dụng trong kế toán

Các doanh nghiệp có nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ phải thực hiện ghi sổ kế toán và lập Báo cáo tài chính theo một đơn vị tiền tệ thống nhất là Đồng Việt Nam hoặc đơn vị tiền tệ kế toán. Việc quy đổi đồng ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ kế toán phải căn cứ vào:

- Tỷ giá giao dịch thực tế;

- Tỷ giá ghi sổ kế toán.

Khi xác định nghĩa vụ thuế (kê khai, quyết toán và nộp thuế), doanh nghiệp thực hiện theo các quy định của pháp luật về thuế.

1.3. Nguyên tắc xác định tỷ giá ghi sổ:

Tỷ giá ghi sổ gồm tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh hoặc tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền (tỷ giá bình quân gia quyền sau mỗi lần nhập hoặc cuối kỳ).

- Tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh là tỷ giá được xác định liên quan đến giao dịch đã phát sinh tại một thời điểm cụ thể. Tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh được áp dụng để ghi sổ kế toán cho bên Nợ các tài khoản phải thu đối với khoản tiền bằng ngoại tệ đã nhận ứng trước của khách hàng hoặc cho bên Có các tài khoản phải trả đối với khoản tiền bằng ngoại tệ đã ứng trước cho người bán.

- Tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền là tỷ giá được xác định trên cơ sở lấy tổng giá trị (theo đồng tiền ghi sổ kế toán) của từng khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ chia cho số lượng nguyên tệ thực có tại từng thời điểm.

1.4. Nguyên tắc xác định tỷ giá hối đoái và xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái:

1.4.1. Đối với các giao dịch bằng ngoại tệ phát sinh trong kỳ:

a) Doanh nghiệp áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế để quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán theo nguyên tắc:

- Tỷ giá giao dịch thực tế khi mua, bán ngoại tệ (hợp đồng mua bán ngoại tệ giao ngay, hợp đồng kỳ hạn, hợp đồng tương lai, hợp đồng quyền chọn, hợp đồng hoán đổi): Là tỷ giá ký kết trong hợp đồng mua, bán ngoại tệ giữa doanh nghiệp và ngân hàng thương mại;

- Trường hợp hợp đồng không quy định cụ thể tỷ giá thanh toán thì doanh nghiệp sử dụng tỷ giá giao dịch thực tế là tỷ giá xấp xỉ với tỷ giá chuyển khoản trung bình của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch để ghi sổ kế toán.

Tỷ giá xấp xỉ này phải đảm bảo chênh lệch không vượt quá $\pm 1\%$ so với tỷ giá chuyển khoản trung bình của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch (ngân hàng này do doanh nghiệp tự lựa chọn). Tỷ giá chuyển khoản trung bình có thể được xác định hàng ngày, hàng tuần hoặc hàng tháng trên cơ sở trung bình cộng giữa tỷ giá mua và tỷ giá bán chuyển khoản hàng ngày của ngân hàng thương mại.

Doanh nghiệp được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế là tỷ giá xấp xỉ để ghi sổ kế toán đối với:

+ Bên Nợ các TK tiền; Bên Nợ các TK phải thu (trừ trường hợp nhận ứng trước của khách hàng bằng ngoại tệ thì bên Nợ tài khoản 131 áp dụng tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh đối với số tiền nhận ứng trước), Bên Nợ các TK phải trả khi ứng trước tiền cho người bán.

+ Bên Có các TK phải trả (trừ trường hợp ứng trước cho người bán bằng ngoại tệ thì bên Có tài khoản 331 áp dụng tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh đối với số tiền đã ứng trước); Bên Có các TK phải thu khi nhận trước tiền của khách hàng.

+ Tài khoản loại vốn chủ sở hữu;

+ Các tài khoản phản ánh doanh thu, thu nhập khác.

Riêng trường hợp bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ hoặc thu nhập phát sinh có nhận trước tiền của người mua thì doanh thu, thu nhập tương ứng với

số tiền nhận trước được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước. Phần doanh thu, thu nhập tương ứng với số tiền còn lại được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu, thu nhập.

+ Các tài khoản phản ánh chi phí sản xuất, kinh doanh, chi phí khác.

Riêng trường hợp phân bổ khoản chi phí trả trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ thì chi phí được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm trả trước (không áp dụng theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phân bổ vào chi phí).

+ Các tài khoản phản ánh tài sản.

Riêng trường hợp mua tài sản có ứng trước tiền cho người bán thì giá trị tài sản tương ứng với số tiền ứng trước được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước, giá trị tài sản tương ứng với số tiền còn lại được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ghi nhận tài sản.

Việc sử dụng tỷ giá giao dịch thực tế là tỷ giá xấp xỉ nêu trên của doanh nghiệp phải đảm bảo không làm ảnh hưởng trọng yếu đến tình hình tài chính và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của kỳ kế toán.

b) Doanh nghiệp được lựa chọn áp dụng tỷ giá ghi sổ để quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán theo các trường hợp sau:

- Áp dụng tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền để hạch toán bên Có các tài khoản tiền, bên Có các tài khoản phải thu (ngoại trừ giao dịch nhận trước tiền của người mua), bên Nợ các tài khoản phải trả (ngoại trừ giao dịch trả trước tiền cho người bán).

+ Ngoài việc áp dụng tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền, các doanh nghiệp có thể lựa chọn áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế để ghi sổ kế toán đối với bên Có các TK tiền, bên Có các TK phải thu, bên Nợ các TK phải trả.

Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ được ghi nhận đồng thời tại thời điểm phát sinh hoặc định kỳ vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính tùy theo đặc điểm hoạt động kinh doanh và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

+ Trường hợp doanh nghiệp sử dụng tỷ giá giao dịch thực tế để hạch toán bên Có các tài khoản tiền, bên Có các tài khoản nợ phải thu, bên Nợ các tài khoản phải trả bằng ngoại tệ, nếu tại thời điểm cuối kỳ kế toán:

(+) Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ không còn số dư nguyên tệ thì doanh nghiệp phải kết chuyển toàn bộ chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính của kỳ báo cáo.

(+) Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ còn số dư nguyên tệ thì doanh nghiệp phải đánh giá lại cuối kỳ theo tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền và toàn bộ chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được xử lý theo quy định tại khoản 1.4.2 Điều này.

- Áp dụng tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh để hạch toán đối với:
- + Bên Nợ TK phải thu khi tất toán khoản tiền nhận trước của người mua khi chuyển giao sản phẩm, hàng hóa, TSCĐ, cung cấp dịch vụ cho khách hàng;
- + Bên Có TK phải trả khi tất toán khoản tiền ứng trước cho người bán khi nhận được sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, TSCĐ của người bán.

1.4.2. Tỷ giá để đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ là tỷ giá chuyển khoản trung bình cuối kỳ 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.

Toàn bộ khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (theo số thuần sau khi bù trừ số phát sinh bên Nợ và bên Có TK 413) được kết chuyển vào chi phí tài chính (nếu lỗ) hoặc doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) để xác định kết quả hoạt động kinh doanh.

1.4.3. Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái giai đoạn trước hoạt động:

- Các doanh nghiệp chưa phân bổ hết khoản lỗ chênh lệch tỷ giá của giai đoạn trước hoạt động (đang phản ánh trên tài khoản 242 trước thời điểm Thông tư này có hiệu lực) phải kết chuyển toàn bộ số lỗ chênh lệch tỷ giá vào chi phí tài chính để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

- Các doanh nghiệp chưa phân bổ hết khoản lãi chênh lệch tỷ giá của giai đoạn trước hoạt động (đang phản ánh trên tài khoản 3387 trước thời điểm Thông tư này có hiệu lực) phải kết chuyển toàn bộ số lãi chênh lệch tỷ giá vào doanh thu hoạt động tài chính để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

1.5. Nguyên tắc xác định các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ: Là các tài sản được thu hồi bằng ngoại tệ hoặc các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ. Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ có thể bao gồm:

- a) Tiền mặt, các khoản tương đương tiền, tiền gửi có kỳ hạn bằng ngoại tệ;
- b) Các khoản nợ phải thu, nợ phải trả có gốc ngoại tệ, ngoại trừ:

- Các khoản trả trước cho người bán và các khoản chi phí trả trước bằng ngoại tệ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo tài chính có bằng chứng chắc chắn về việc người bán không thể cung cấp hàng hóa, dịch vụ và doanh nghiệp sẽ phải nhận lại các khoản trả trước bằng ngoại tệ thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

- Các khoản người mua trả tiền trước và các khoản doanh thu nhận trước bằng ngoại tệ. Trường hợp tại thời điểm lập báo cáo tài chính có bằng chứng chắc chắn về việc doanh nghiệp không thể cung cấp hàng hóa, dịch vụ và sẽ phải trả lại các khoản nhận trước bằng ngoại tệ cho người mua thì các khoản này được coi là các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

c) Các khoản đi vay, cho vay dưới mọi hình thức được quyền thu hồi hoặc có nghĩa vụ hoàn trả bằng ngoại tệ;

d) Các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ được quyền nhận lại bằng ngoại tệ;

đ) Các khoản nhận ký cược, ký quỹ phải hoàn trả bằng ngoại tệ.

2. Nguyên tắc kế toán chênh lệch tỷ giá

a) Doanh nghiệp đồng thời phải theo dõi nguyên tệ trên sổ kế toán chi tiết các tài khoản: Tiền mặt, tiền gửi Ngân hàng, các khoản phải thu, các khoản phải trả, vốn góp của chủ sở hữu;

b) Tất cả các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ đều được phản ánh ngay vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) của kỳ báo cáo;

c) Doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá chuyển khoản trung bình cuối kỳ của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại tất cả các thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật;

d) Doanh nghiệp không được vốn hóa các khoản chênh lệch tỷ giá vào giá trị tài sản dở dang.

3. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Bên Nợ:

- Lỗ tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ;
- Kết chuyển lãi tỷ giá hối đoái vào doanh thu hoạt động tài chính.

Bên Có:

- Lãi tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ;
- Kết chuyển lỗ tỷ giá hối đoái vào chi phí tài chính.

Tài khoản 413 không có số dư.

Điều 53. Tài khoản 418 - Các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu

1. Nguyên tắc kế toán

Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm các quỹ thuộc nguồn vốn chủ sở hữu. Các quỹ này được hình thành từ lợi nhuận sau thuế TNDN. Việc trích và sử dụng quỹ thuộc nguồn vốn chủ sở hữu phải theo chính sách tài chính hiện hành đối với từng loại doanh nghiệp hoặc theo quyết định của chủ sở hữu.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 418 - Các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu

Bên Nợ: Tình hình chi tiêu, sử dụng các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

Bên Có: Các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu tăng do được trích lập từ lợi nhuận sau thuế.

Số dư bên Có: Số quỹ thuộc vốn chủ sở hữu hiện có.

Điều 54. Tài khoản 419 - Cổ phiếu quỹ

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng giảm của số cổ phiếu do các công ty cổ phần mua lại trong số cổ phiếu do công ty đó đã phát hành ra công chúng (gọi là cổ phiếu quỹ).

Các cổ phiếu quỹ 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.

b) Giá trị cổ phiếu quỹ được phản ánh trên tài khoản này theo giá thực tế mua lại bao gồm giá mua lại và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua lại cổ phiếu, như chi phí giao dịch, thông tin...

c) Cuối kỳ kế toán, khi lập Báo cáo tài chính, giá trị thực tế của cổ phiếu quỹ được ghi giảm Vốn đầu tư của chủ sở hữu trên Báo cáo tình hình tài chính bằng cách ghi số âm (...).

d) Tài khoản này không phản ánh trị giá cổ phiếu mà công ty mua của các công ty cổ phần khác vì mục đích nắm giữ đầu tư;

đ) Trị giá vốn của cổ phiếu quỹ khi tái phát hành, hoặc khi sử dụng để trả cổ tức, thưởng... được tính theo phương pháp bình quân gia quyền;

e) Trường hợp công ty mua lại cổ phiếu do chính công ty phát hành nhằm mục đích thu hồi cổ phiếu để hủy bỏ vĩnh viễn ngay khi mua vào thì giá trị cổ phiếu mua vào không được phản ánh vào tài khoản này mà ghi giảm trực tiếp vào vốn góp của chủ sở hữu và thặng dư vốn cổ phần (xem hướng dẫn ở tài khoản 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu).

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 419 - Cổ phiếu quỹ

Bên nợ: Trị giá thực tế cổ phiếu quỹ khi mua vào.

Bên Có: Trị giá thực tế cổ phiếu quỹ được tái phát hành, chia cổ tức hoặc hủy bỏ.

Số dư bên Nợ: Trị giá thực tế cổ phiếu quỹ hiện đang do công ty nắm giữ.

Điều 55. Tài khoản 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh kết quả kinh doanh (lãi, lỗ) sau thuế thu nhập doanh nghiệp và tình hình phân chia lợi nhuận hoặc xử lý lỗ của doanh nghiệp;

b) Việc phân chia lợi nhuận hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp phải đảm bảo rõ ràng, rành mạch và theo đúng chính sách tài chính hiện hành;

c) Phải hạch toán chi tiết kết quả hoạt động kinh doanh của từng năm tài chính (năm trước, năm nay), đồng thời theo dõi chi tiết theo từng nội dung phân chia lợi nhuận của doanh nghiệp (trích lập các quỹ, bổ sung Vốn đầu tư của chủ sở hữu, chia cổ tức, lợi nhuận cho các cổ đông, cho các nhà đầu tư);

d) Khi áp dụng hồi tố do thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của các năm trước nhưng năm nay mới phát hiện dẫn đến phải điều chỉnh số dư đầu năm phân lợi nhuận chưa phân phối thì kế toán phải điều chỉnh tăng hoặc giảm số dư đầu năm của TK 4211 “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước” trên sổ kế toán và điều chỉnh tăng hoặc giảm chỉ tiêu “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” trên Báo cáo tình hình tài chính.

Đối với tất cả các doanh nghiệp, khi phân phối lợi nhuận cần cân nhắc đến các khoản mục phi tiền tệ nằm trong lợi nhuận sau thuế chưa phân phối có thể ảnh hưởng đến luồng tiền và khả năng chi trả cổ tức, lợi nhuận của doanh nghiệp, như:

- Khoản lãi do đánh giá lại tài sản mang đi góp vốn; do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ; do đánh giá lại các công cụ tài chính.

- Các khoản mục phi tiền tệ khác...

e) Trong hoạt động hợp đồng hợp tác kinh doanh (BCC) chia lợi nhuận sau thuế, doanh nghiệp phải theo dõi riêng kết quả của BCC làm căn cứ để phân phối lợi nhuận hoặc chia lỗ cho các bên. Doanh nghiệp là bên nộp và quyết toán thuế TNDN thay các bên trong BCC chỉ phản ánh phần lợi nhuận tương ứng với phần của mình được hưởng, không được phản ánh toàn bộ kết quả của BCC trên tài khoản này trừ khi có quyền kiểm soát đối với BCC;

g) Đối với cổ tức ưu đãi phải trả: Doanh nghiệp phải căn cứ vào bản chất của cổ phiếu ưu đãi để hạch toán theo nguyên tắc:

- Nếu cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả, kế toán không ghi nhận cổ tức phải trả từ lợi nhuận sau thuế chưa phân phối;

- Nếu cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu, khoản cổ tức ưu đãi phải trả được kế toán tương tự như việc trả cổ tức của cổ phiếu phổ thông.

h) Doanh nghiệp phải theo dõi trong hệ thống quản trị nội bộ số lỗ tính thuế và số lỗ không tính thuế, trong đó:

- Khoản lỗ tính thuế là khoản lỗ tạo ra bởi các khoản chi phí được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế;

- Khoản lỗ không tính thuế là khoản lỗ tạo ra bởi các khoản chi phí không được trừ khi xác định thu nhập chịu thuế.

Khi chuyển lỗ theo quy định của pháp luật, doanh nghiệp chỉ được chuyển phần lỗ tính thuế làm căn cứ giảm trừ số thuế phải nộp trong tương lai.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Bên Nợ:

- Số lỗ về hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp;
- Trích lập các quỹ của doanh nghiệp;
- Chia cổ tức, lợi nhuận cho các chủ sở hữu;
- Bổ sung vốn đầu tư của chủ sở hữu.

Bên Có:

- Số lợi nhuận thực tế hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ;
- Số lỗ của cấp dưới được cấp trên cấp bù;
- Xử lý các khoản lỗ về hoạt động kinh doanh.

Tài khoản 421 có thể có số dư Nợ hoặc số dư Có.

Số dư bên Nợ: Số lỗ hoạt động kinh doanh chưa xử lý.

Số dư bên Có: Số lợi nhuận sau thuế chưa phân phối hoặc chưa sử dụng.

Tài khoản 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 4211 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước:* Phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh, tình hình phân chia lợi nhuận hoặc xử lý lỗ thuộc các năm trước. Tài khoản 4211 còn dùng để phản ánh số điều chỉnh tăng hoặc giảm số dư đầu năm của TK 4211 khi áp dụng hồi tố do thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của năm trước, năm nay mới phát hiện.

Đầu năm sau, kế toán kết chuyển số dư đầu năm từ TK 4212 “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay” sang TK 4211 “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước”.

- *Tài khoản 4212 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay:* Phản ánh kết quả kinh doanh, tình hình phân chia lợi nhuận và xử lý lỗ của năm nay.

Điều 56. Nguyên tắc kế toán doanh thu

1. Doanh thu là lợi ích kinh tế thu được làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp trừ phần vốn góp thêm của các cổ đông. Doanh thu được ghi nhận tại thời điểm giao dịch phát sinh, khi chắc chắn thu được lợi ích kinh tế, được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản được quyền nhận, không phân biệt đã thu tiền hay sẽ thu được tiền.

2. Doanh thu và chi phí tạo ra khoản doanh thu đó phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp. Tuy nhiên trong một số trường hợp, nguyên tắc phù hợp có thể xung đột với nguyên tắc thận trọng trong kế toán, thì kế toán phải căn cứ vào bản chất giao dịch để phản ánh một cách trung thực, hợp lý.

- Một hợp đồng kinh tế có thể bao gồm nhiều giao dịch. Kế toán phải nhận biết các giao dịch để áp dụng các điều kiện ghi nhận doanh thu phù hợp.

- Doanh thu phải được ghi nhận phù hợp với bản chất hơn là hình thức hoặc tên gọi của giao dịch và phải được phân bổ theo nghĩa vụ cung ứng hàng hóa, dịch vụ.

+ Ví dụ: Khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mại khi mua sản phẩm hàng hóa của đơn vị (như mua 2 sản phẩm được tặng thêm một sản phẩm) thì bản chất giao dịch là giảm giá hàng bán, sản phẩm tặng miễn phí cho khách hàng về hình thức được gọi là khuyến mại nhưng về bản chất là bán vì khách hàng sẽ không được hưởng nếu không mua sản phẩm. Trường hợp này giá trị sản phẩm tặng cho khách hàng được phản ánh vào giá vốn và doanh thu tương ứng với giá trị hợp lý của sản phẩm đó phải được ghi nhận.

- Đối với các giao dịch làm phát sinh nghĩa vụ của người bán ở thời điểm hiện tại và trong tương lai, doanh thu phải được phân bổ theo giá trị hợp lý của từng nghĩa vụ và được ghi nhận khi nghĩa vụ đã được thực hiện.

3. Doanh thu, lãi hoặc lỗ chỉ được coi là chưa thực hiện nếu doanh nghiệp còn có trách nhiệm thực hiện các nghĩa vụ trong tương lai (trừ nghĩa vụ bảo hành thông thường) và chưa chắc chắn thu được lợi ích kinh tế; Việc phân loại các khoản lãi, lỗ là thực hiện hoặc chưa thực hiện không phụ thuộc vào việc đã phát sinh dòng tiền hay chưa.

Các khoản lãi, lỗ phát sinh do đánh giá lại tài sản, nợ phải trả không được coi là chưa thực hiện do tại thời điểm đánh giá lại, đơn vị đã có quyền đối với tài sản và đã có nghĩa vụ nợ hiện tại đối với các khoản nợ phải trả, ví dụ: Các khoản lãi, lỗ phát sinh do đánh giá lại tài sản mang đi góp vốn đầu tư vào đơn vị khác, đánh giá lại các tài sản tài chính theo giá trị hợp lý đều được coi là đã thực hiện.

4. Doanh thu không bao gồm các khoản thu hộ bên thứ ba, ví dụ;

- Các loại thuế gián thu (thuế GTGT, thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường) phải nộp;

- Số tiền người bán hàng đại lý thu hộ bên chủ hàng do bán hàng đại lý;

- Các khoản phụ thu và phí thu thêm ngoài giá bán đơn vị không được hưởng;

- Các trường hợp khác.

Trường hợp các khoản thuế gián thu phải nộp mà không tách riêng ngay được tại thời điểm phát sinh giao dịch thì để thuận lợi cho công tác kế toán, có thể ghi nhận doanh thu trên sổ kế toán bao gồm cả số thuế gián thu nhưng định kỳ kế toán phải ghi giảm doanh thu đối với số thuế gián thu phải nộp. Tuy nhiên, khi lập Báo cáo tài chính, kế toán bắt buộc phải xác định và loại trừ toàn bộ số thuế gián thu phải nộp ra khỏi các chỉ tiêu phản ánh doanh thu gộp.

5. Thời điểm, căn cứ để ghi nhận doanh thu kế toán và doanh thu tính thuế có thể khác nhau tùy vào từng tình huống cụ thể. Doanh thu tính thuế chỉ được sử dụng để xác định số thuế phải nộp theo quy định của pháp luật; Doanh thu ghi nhận trên sổ kế toán để lập Báo cáo tài chính phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán và tùy theo từng trường hợp không nhất thiết phải bằng số đã ghi trên hóa đơn bán hàng.

6. Doanh thu được ghi nhận chỉ bao gồm doanh thu của kỳ báo cáo. Các tài khoản phản ánh doanh thu không có số dư, cuối kỳ kế toán phải kết chuyển doanh thu để xác định kết quả kinh doanh.

Điều 57. Tài khoản 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

1. Nguyên tắc kế toán

1.1. Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán của hoạt động sản xuất, kinh doanh từ các giao dịch và các nghiệp vụ sau:

a) Bán hàng hóa: Bán sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra, bán hàng hóa mua vào và bán bất động sản đầu tư;

b) Cung cấp dịch vụ: Thực hiện công việc đã thỏa thuận theo hợp đồng trong một kỳ, hoặc nhiều kỳ kế toán, như cung cấp dịch vụ vận tải, du lịch, cho thuê TSCĐ theo phương thức cho thuê hoạt động, doanh thu hợp đồng xây dựng...

c) Doanh thu khác.

1.2. Điều kiện ghi nhận doanh thu

a) Doanh nghiệp chỉ ghi nhận doanh thu bán hàng khi đồng thời thỏa mãn các điều kiện sau:

- Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm, hàng hóa cho người mua;

- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn. Khi hợp đồng quy định người mua được quyền trả lại sản phẩm, hàng hóa, đã mua theo những điều kiện cụ thể, doanh nghiệp chỉ được ghi nhận doanh thu khi những điều kiện cụ thể đó không còn tồn tại và người mua không được quyền trả lại sản phẩm, hàng hóa (trừ trường hợp khách hàng có quyền trả lại hàng hóa dưới hình thức đổi lại để lấy hàng hóa, dịch vụ khác);

- Doanh nghiệp đã hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;

- Xác định được các chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

b) Doanh nghiệp chỉ ghi nhận doanh thu cung cấp dịch vụ khi đồng thời thỏa mãn các điều kiện sau:

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn. Khi hợp đồng quy định người mua được quyền trả lại dịch vụ đã mua theo những điều kiện cụ thể, doanh nghiệp chỉ được ghi nhận doanh thu khi những điều kiện cụ thể đó không còn tồn tại và người mua không được quyền trả lại dịch vụ đã cung cấp;

- Doanh nghiệp đã hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;

- Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào thời điểm báo cáo;

- Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó.

1.3. Trường hợp hợp đồng kinh tế bao gồm nhiều giao dịch, doanh nghiệp phải nhận biết các giao dịch để ghi nhận doanh thu, ví dụ:

- Trường hợp hợp đồng kinh tế quy định việc bán hàng và cung cấp dịch vụ sau bán hàng (ngoài điều khoản bảo hành thông thường), doanh nghiệp phải ghi nhận riêng doanh thu bán hàng và doanh thu cung cấp dịch vụ;

- Trường hợp hợp đồng quy định bên bán hàng chịu trách nhiệm lắp đặt sản phẩm, hàng hóa cho người mua thì doanh thu chỉ được ghi nhận sau khi việc lắp đặt được thực hiện xong;

- Trường hợp doanh nghiệp có nghĩa vụ phải cung cấp cho người mua hàng hóa, dịch vụ miễn phí hoặc chiết khấu, giảm giá, kế toán chỉ ghi nhận doanh thu đối với hàng hóa, dịch vụ phải cung cấp miễn phí đó cho đến khi đã thực hiện nghĩa vụ với người mua.

1.4. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ thuần mà doanh nghiệp thực hiện được trong kỳ kế toán có thể thấp hơn doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ ghi nhận ban đầu do các nguyên nhân: Doanh nghiệp chiết khấu thương mại, giảm giá hàng đã bán cho khách hàng hoặc hàng đã bán bị trả lại (do không đảm bảo điều kiện về quy cách, phẩm chất ghi trong hợp đồng kinh tế);

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

- Nếu sản phẩm, hàng hóa, 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 phát sinh sau ngày lập BCTC và ghi giảm doanh thu trên BCTC của kỳ lập báo cáo.

- Trường hợp sản phẩm, hàng hóa, 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.

1.5. Doanh thu trong một số trường hợp được xác định như sau:

1.5.1. Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ không bao gồm các khoản thuế gián thu phải nộp, như thuế GTGT (kể cả trường hợp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp), thuế TTDB, thuế xuất khẩu, thuế bảo vệ môi trường.

Trường hợp không tách ngay được số thuế gián thu phải nộp tại thời điểm ghi nhận doanh thu, kế toán được ghi nhận doanh thu bao gồm cả số thuế phải nộp và định kỳ phải ghi giảm doanh thu đối với số thuế gián thu phải nộp. Khi lập báo cáo kết quả kinh doanh, chỉ tiêu “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” và chỉ tiêu “Các khoản giảm trừ doanh thu” đều không bao gồm số thuế gián thu phải nộp trong kỳ do về bản chất các khoản thuế gián thu không được coi là một bộ phận của doanh thu.

1.5.2. Trường hợp trong kỳ doanh nghiệp đã viết hóa đơn bán hàng và đã thu tiền bán hàng nhưng đến cuối kỳ vẫn chưa giao hàng cho người mua hàng, thì trị giá số hàng này không được coi là đã bán trong kỳ và không được ghi vào tài khoản 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” mà chỉ hạch toán vào bên Có tài khoản 131 “Phải thu của khách hàng” về khoản tiền đã thu của khách hàng. Khi thực giao hàng cho người mua sẽ hạch toán vào tài khoản 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” về trị giá hàng đã giao, đã thu trước tiền bán hàng, phù hợp với các điều kiện ghi nhận doanh thu.

1.5.3. Trường hợp xuất hàng hóa để khuyến mại, quảng cáo nhưng khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mại, quảng cáo kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa (ví dụ như mua 2 sản phẩm được tặng 1 sản phẩm...) thì kế toán phải phân bổ số tiền thu được để tính doanh thu cho cả hàng khuyến mại, giá trị hàng khuyến mại được tính vào giá vốn hàng bán (trường hợp này bản chất giao dịch là giảm giá hàng bán).

1.5.4. Trường hợp doanh nghiệp có doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ bằng ngoại tệ mà phát sinh giao dịch nhận tiền ứng trước của khách hàng thì doanh thu tương ứng với số tiền nhận ứng trước được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận ứng trước, phần doanh thu tương ứng với số tiền còn lại được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu.

1.5.5. Doanh thu bán bất động sản của doanh nghiệp là chủ đầu tư phải thực hiện theo nguyên tắc:

Đối với các công trình, hạng mục công trình mà doanh nghiệp là chủ đầu tư (kể cả các công trình, hạng mục công trình doanh nghiệp vừa là chủ đầu tư, vừa tự thi công), doanh nghiệp không được ghi nhận doanh thu bán bất động sản và không được ghi nhận doanh thu đối với số tiền thu trước của khách hàng theo tiến độ. Việc ghi nhận doanh thu bán bất động sản phải đảm bảo thỏa mãn đồng thời 5 điều kiện sau:

- Bất động sản đã hoàn thành toàn bộ và bàn giao cho người mua, doanh nghiệp đã chuyển giao rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu bất động sản cho người mua;

- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý bất động sản như người sở hữu bất động sản hoặc quyền kiểm soát bất động sản;

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

- Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán bất động sản;

- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán bất động sản

1.5.6. Đối với hàng hóa nhận bán đại lý, ký gửi theo phương thức bán đúng giá hưởng hoa hồng, doanh thu là phần hoa hồng bán hàng mà doanh nghiệp được hưởng.

1.5.7. Đối với hoạt động dịch vụ ủy thác xuất nhập khẩu, doanh thu là phí ủy thác đơn vị được hưởng.

1.5.8. Đối với đơn vị nhận gia công vật tư, hàng hóa, doanh thu là số tiền gia công thực tế được hưởng, không bao gồm giá trị vật tư, hàng hóa nhận gia công.

1.5.9. Trường hợp bán hàng theo phương thức trả chậm, trả góp, doanh thu được xác định theo giá bán trả tiền ngay;

1.5.10. Nguyên tắc ghi nhận và xác định doanh thu của hợp đồng xây dựng:

a) Doanh thu của hợp đồng xây dựng bao gồm:

- Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng;

- Các khoản tăng, giảm khi thực hiện hợp đồng, các khoản tiền thưởng và các khoản thanh toán khác nếu các khoản này có khả năng làm thay đổi doanh thu, và có thể xác định được một cách đáng tin cậy:

+ Doanh thu của hợp đồng có thể tăng hay giảm ở từng thời kỳ, ví dụ: Nhà thầu và khách hàng có thể đồng ý với nhau về các thay đổi và các yêu cầu làm tăng hoặc giảm doanh thu của hợp đồng trong kỳ tiếp theo so với hợp đồng được chấp thuận lần đầu tiên; Doanh thu đã được thỏa thuận trong hợp đồng với giá cố định có thể tăng vì lý do giá cả tăng lên; Doanh thu theo hợp đồng có thể bị giảm do nhà thầu không thực hiện đúng tiến độ hoặc không đảm bảo chất lượng xây dựng theo thỏa thuận trong hợp đồng; Khi hợp đồng với giá cố định quy định mức giá cố định cho một đơn vị sản phẩm hoàn thành thì doanh thu theo hợp đồng sẽ tăng hoặc giảm khi khối lượng sản phẩm tăng hoặc giảm.

+ Khoản tiền thưởng là các khoản phụ thêm trả cho nhà thầu nếu nhà thầu thực hiện hợp đồng đạt hay vượt mức yêu cầu. Khoản tiền thưởng được tính vào doanh thu của hợp đồng xây dựng khi có đủ 2 điều kiện: (i) Chắc chắn đạt hoặc vượt mức một số tiêu chuẩn cụ thể đã được ghi trong hợp đồng; (ii) Khoản tiền thưởng được xác định một cách đáng tin cậy.

- Khoản thanh toán khác mà nhà thầu thu được từ khách hàng hay một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá hợp đồng. Ví dụ: Sự chậm trễ do khách hàng gây nên; Sai sót trong các chỉ tiêu kỹ thuật hoặc thiết kế và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng. Việc xác định doanh thu tăng thêm từ các khoản thanh toán trên còn tùy thuộc vào rất nhiều yếu tố không chắc chắn và thường phụ thuộc vào kết quả của nhiều cuộc đàm phán. Do đó, các khoản thanh toán khác chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng xây dựng khi:

+ Các cuộc thỏa thuận đã đạt được kết quả là khách hàng sẽ chấp thuận bồi thường;

+ Khoản thanh toán khác được khách hàng chấp thuận và có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

b) Ghi nhận doanh thu của hợp đồng xây dựng như sau:

Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận trong kỳ phản ánh trên hóa đơn đã lập.

c) Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng không thể ước tính được một cách đáng tin cậy, thì:

- Doanh thu chỉ được ghi nhận tương đương với chi phí của hợp đồng đã phát sinh mà việc được hoàn trả là tương đối chắc chắn;

- Chi phí của hợp đồng chỉ được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi các chi phí này đã phát sinh.

1.5.11. Không ghi nhận doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ đối với:

- Trị giá hàng hóa, vật tư, bán thành phẩm xuất giao cho bên ngoài gia công chế biến; Trị giá hàng gửi bán theo phương thức gửi bán đại lý, ký gửi (chưa được xác định là đã bán);

- Số tiền thu được từ việc bán sản phẩm sản xuất thử;

- Các khoản doanh thu hoạt động tài chính;

- Các khoản thu nhập khác.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Bên Nợ:

- Các khoản thuế gián thu phải nộp (GTGT, TTĐB, XK, BVMT);

- Các khoản giảm trừ doanh thu;

- Kết chuyển doanh thu thuần vào tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”.

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

Tài khoản 511 không có số dư cuối kỳ.

Tài khoản 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, có 4 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 5111 - Doanh thu bán hàng hóa:* Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu và doanh thu thuần của khối lượng hàng hóa được xác định là đã bán trong một kỳ kế toán của doanh nghiệp. Tài khoản này chủ yếu dùng cho các ngành kinh doanh hàng hóa, vật tư, lương thực,...

- *Tài khoản 5112 - Doanh thu bán thành phẩm:* Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu và doanh thu thuần của khối lượng sản phẩm (thành phẩm, bán thành phẩm) được xác định là đã bán trong một kỳ kế toán của doanh nghiệp. Tài khoản này chủ yếu dùng cho các ngành sản xuất vật chất như: Công nghiệp, nông nghiệp, xây lắp, ngư nghiệp, lâm nghiệp,...

- *Tài khoản 5113 - Doanh thu cung cấp dịch vụ:* Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu và doanh thu thuần của khối lượng dịch vụ đã hoàn thành, đã cung cấp cho khách hàng và được xác định là đã bán trong một kỳ kế toán. Tài khoản này chủ yếu dùng cho các ngành kinh doanh dịch vụ như: Giao thông vận tải, bưu điện, du lịch, dịch vụ công cộng, dịch vụ khoa học, kỹ thuật, dịch vụ kế toán, kiểm toán,...

- *Tài khoản 5118 - Doanh thu khác:* Tài khoản này dùng để phản ánh về doanh thu nhượng bán, thanh lý bất động sản đầu tư, các khoản trợ cấp, trợ giá của Nhà nước...

Điều 58. Tài khoản 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh doanh thu tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức, lợi nhuận được chia và doanh thu hoạt động tài chính khác của doanh nghiệp, gồm:

- Tiền lãi: Lãi cho vay, lãi tiền gửi Ngân hàng, lãi bán hàng trả chậm, trả góp, lãi đầu tư trái phiếu, tín phiếu, chiết khấu thanh toán được hưởng do mua hàng hóa, dịch vụ;...

- Cổ tức, lợi nhuận được chia cho giai đoạn sau ngày đầu tư;

- Thu nhập về hoạt động đầu tư mua, bán chứng khoán ngắn hạn, dài hạn; Lãi chuyển nhượng vốn khi thanh lý các khoản đầu tư góp vốn vào đơn vị khác;

- Thu nhập về các hoạt động đầu tư khác;

- Lãi tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ và đánh giá lại khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ; lãi do bán ngoại tệ;

- Các khoản doanh thu hoạt động tài chính khác.

b) Đối với hoạt động mua, bán chứng khoán kinh doanh, doanh thu được ghi nhận là số chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá vốn, trong đó giá vốn là giá trị ghi sổ được xác định theo phương pháp bình quân gia quyền hoặc nhập trước xuất trước, giá bán được tính theo giá trị hợp lý của khoản nhận được. Trường hợp mua, bán chứng khoán dưới hình thức hoán đổi cổ phiếu (nhà đầu tư hoán đổi cổ phiếu A để lấy cổ phiếu B), kế toán xác định giá trị cổ phiếu nhận về theo giá trị hợp lý tại ngày trao đổi như sau:

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

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

- Đối với cổ phiếu nhận về là cổ phiếu chưa niêm yết khác, giá trị hợp lý của cổ phiếu là giá thỏa thuận giữa các bên hoặc giá trị sổ sách tại thời điểm trao đổi hoặc giá trị sổ sách tại thời điểm cuối quý trước liền kề với ngày trao đổi. Việc xác định giá trị sổ sách của cổ phiếu được thực hiện theo công thức:

$$\text{Giá trị sổ sách của cổ phiếu} = \frac{\text{Tổng vốn chủ sở hữu}}{\text{Số lượng cổ phiếu hiện có tại thời điểm trao đổi}}$$

c) Đối với khoản doanh thu từ hoạt động mua, bán ngoại tệ, doanh thu được ghi nhận là số chênh lệch lãi giữa giá ngoại tệ bán ra và giá ngoại tệ mua vào;

d) Đối với lãi tiền gửi: Doanh thu không bao gồm khoản lãi tiền gửi phát sinh do hoạt động đầu tư tạm thời của khoản vay sử dụng cho mục đích xây dựng tài sản dở dang;

đ) Đối với tiền lãi phải thu từ các khoản cho vay, bán hàng trả chậm, trả góp: Doanh thu chỉ được ghi nhận khi chắc chắn thu được và khoản gốc cho vay, nợ gốc phải thu không bị phân loại là quá hạn cần phải lập dự phòng;

e) Đối với khoản tiền lãi đầu tư nhận được từ khoản đầu tư cổ phiếu, trái phiếu thì chỉ có phần tiền lãi của các kỳ sau khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư này mới được ghi nhận là doanh thu phát sinh trong kỳ, còn khoản lãi đầu tư nhận được từ các khoản lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó thì ghi giảm giá gốc khoản đầu tư trái phiếu, cổ phiếu đó;

g) Khi nhà đầu tư nhận cổ tức bằng cổ phiếu, nhà đầu tư chỉ theo dõi số lượng cổ phiếu tăng thêm trên thuyết minh BCTC, không ghi nhận giá trị cổ phiếu được nhận, không ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính, không ghi nhận tăng giá trị khoản đầu tư vào công ty;

h) Việc hạch toán khoản doanh thu hoạt động tài chính phát sinh liên quan đến ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại Điều 52 Thông tư này.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

Bên Nợ:

- Số thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp (nếu có);
- Kết chuyển doanh thu hoạt động tài chính thuần sang tài khoản 911 - “Xác định kết quả kinh doanh”.

Bên Có: Các khoản doanh thu hoạt động tài chính phát sinh trong kỳ.

Tài khoản 515 không có số dư cuối kỳ.

Điều 59. Nguyên tắc kế toán chi phí

1. Chi phí là những khoản làm giảm lợi ích kinh tế, được ghi nhận tại thời điểm giao dịch phát sinh hoặc khi có khả năng tương đối chắc chắn sẽ phát sinh trong tương lai không phân biệt đã chi tiền hay chưa.

2. Việc ghi nhận chi phí ngay cả khi chưa đến kỳ hạn thanh toán nhưng có khả năng chắc chắn sẽ phát sinh nhằm đảm bảo nguyên tắc thận trọng và bảo toàn vốn. Chi phí và khoản doanh thu do nó tạo ra phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp. Tuy nhiên trong một số trường hợp, nguyên tắc phù hợp có thể xung đột với nguyên tắc thận trọng trong kế toán, thì kế toán phải căn cứ vào bản chất của giao dịch để phản ánh một cách trung thực, hợp lý.

3. Kế toán phải theo dõi chi tiết các khoản chi phí phát sinh theo yếu tố, tiền lương, nguyên vật liệu, chi phí mua ngoài, khấu hao TSCĐ...

4. Các khoản chi phí không được coi là chi phí được trừ theo quy định của Luật thuế TNDN nhưng có đầy đủ hóa đơn chứng từ và đã hạch toán đúng theo Chế độ kế toán thì không được ghi giảm chi phí kế toán mà chỉ điều chỉnh trong quyết toán thuế TNDN để làm tăng số thuế TNDN phải nộp.

5. Các tài khoản phản ánh chi phí không có số dư, cuối kỳ kế toán phải kết chuyển tất cả các khoản chi phí phát sinh trong kỳ để xác định kết quả kinh doanh.

Điều 60. Tài khoản 611 - Mua hàng

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hóa mua vào, nhập kho hoặc đưa vào sử dụng trong kỳ. Tài khoản 611 “Mua hàng” chỉ áp dụng đối với doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ;

b) Giá trị nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hóa mua vào phản ánh trên tài khoản 611 “Mua hàng” phải thực hiện theo nguyên tắc giá gốc;

c) Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, doanh nghiệp phải tổ chức kiểm kê hàng tồn kho để xác định số lượng và giá trị của từng nguyên liệu, vật liệu, hàng hóa, sản phẩm, công cụ, dụng cụ tồn kho tại thời điểm cuối kỳ kế toán để xác định giá trị hàng tồn kho xuất vào sử dụng và xuất bán trong kỳ;

d) Phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ: Khi mua nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hóa, căn cứ vào hóa đơn mua hàng, Hóa đơn vận chuyển, phiếu nhập kho, thông báo thuế nhập khẩu phải nộp (hoặc biên lai thu thuế nhập khẩu,...) để ghi nhận giá gốc hàng mua vào tài khoản 611 “Mua hàng”. Khi xuất sử dụng, hoặc xuất bán chỉ ghi một lần vào cuối kỳ kế toán căn cứ vào kết quả kiểm kê;

đ) Kế toán phải mở sổ chi tiết để hạch toán giá gốc hàng tồn kho mua vào theo từng thứ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hóa.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 611 - Mua hàng

Bên Nợ:

- Kết chuyển giá gốc hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho đầu kỳ (theo kết quả kiểm kê);

- Giá gốc hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, mua vào trong kỳ.

Bên Có:

- Kết chuyển giá gốc hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho cuối kỳ (theo kết quả kiểm kê);

- Giá gốc hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ xuất sử dụng trong kỳ hoặc giá gốc hàng hóa xuất bán và hàng hóa gửi đi bán (chưa được xác định là đã bán trong kỳ);

- Giá gốc nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hóa mua vào trả lại cho người bán hoặc được giảm giá.

Tài khoản 611 không có số dư cuối kỳ.

Điều 61. Tài khoản 631 - Giá thành sản xuất

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, dịch vụ ở các đơn vị sản xuất công nghiệp, nông nghiệp, lâm nghiệp và các đơn vị kinh doanh dịch vụ vận tải, bưu điện, du lịch, khách sạn,... trong trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ;

b) Đối với doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên không sử dụng tài khoản này;

c) Chỉ hạch toán vào tài khoản 631 các loại chi phí sản xuất, kinh doanh sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp;
- Chi phí nhân công trực tiếp;
- Chi phí sử dụng máy thi công (đối với các doanh nghiệp xây lắp);
- Chi phí sản xuất chung.

d) Không hạch toán vào tài khoản 631 các loại chi phí sau:

- Chi phí bán hàng;
- Chi phí quản lý doanh nghiệp;
- Chi phí tài chính;
- Chi phí khác.

đ) Chi phí của bộ phận sản xuất, kinh doanh phục vụ cho sản xuất, kinh doanh, trị giá vốn hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu và chi phí thuê ngoài gia công chế biến (thuê ngoài, hay tự gia công, chế biến) cũng được phản ánh trên tài khoản 631;

e) Tài khoản 631 “Giá thành sản xuất” phải được hạch toán chi tiết theo nơi phát sinh chi phí (phân xưởng, tổ, đội sản xuất,...) theo loại, nhóm sản phẩm, dịch vụ...;

g) Đối với ngành nông nghiệp, giá thành thực tế của sản phẩm được xác định vào cuối vụ hoặc cuối năm. Sản phẩm thu hoạch năm nào thì tính giá thành trong năm đó, nghĩa là chi phí chi ra trong năm nay nhưng năm sau mới thu hoạch sản phẩm thì năm sau mới tính giá thành.

- Đối với ngành trồng trọt, chi phí phải được hạch toán chi tiết theo 3 loại cây:

- + Cây ngắn ngày;
- + Cây trồng một lần thu hoạch nhiều lần;
- + Cây lâu năm.

Đối với các loại cây trồng 2,3 vụ trong một năm, hoặc trồng năm nay, năm sau mới thu hoạch, hoặc loại cây vừa có diện tích trồng mới, vừa có diện tích chăm sóc thu hoạch trong cùng một năm,... thì phải căn cứ vào tình hình thực tế để ghi chép, phản ánh rõ ràng chi phí của vụ này với vụ khác, của diện tích này với diện tích khác, của năm trước với năm nay và năm sau,... Không phản ánh vào tài khoản 631 “Giá thành sản xuất” chi phí trồng mới và chăm sóc cây lâu năm đang trong thời kỳ XD CB.

Đối với một số loại chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng hạch toán hoặc liên quan đến nhiều vụ, nhiều thời kỳ thì phải được theo dõi chi tiết riêng, sau đó phân bổ vào giá thành từng loại sản phẩm có liên quan như: Chi phí tưới tiêu nước, chi phí chuẩn bị đất và trồng mới năm đầu của những cây trồng một lần, thu hoạch nhiều lần (chi phí này không thuộc vốn đầu tư XD CB).

Trên cùng một diện tích canh tác, nếu trồng xen kẽ từ hai loại cây công nghiệp ngắn ngày trở lên thì những chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến cây nào sẽ tập hợp riêng cho cây đó (như hạt giống, chi phí gieo trồng, thu hoạch) chi phí phát sinh chung cho các loại cây (như chi phí cày, bừa, tưới tiêu nước...) được tập hợp riêng và phân bổ cho từng loại cây theo diện tích gieo trồng.

Đối với cây lâu năm, các công việc từ khi làm đất, gieo trồng, chăm sóc đến khi bắt đầu có sản phẩm được xem như quá trình đầu tư XDCB để hình thành nên TSCĐ được tập hợp chi phí vào TK 241 “XDCB dở dang”.

- Hạch toán chi phí chăn nuôi phải theo dõi chi tiết cho từng ngành chăn nuôi (ngành chăn nuôi trâu bò, ngành chăn nuôi lợn...), theo từng nhóm hoặc theo từng loại gia súc, gia cầm. Đối với súc vật sinh sản khi đào thải chuyển thành súc vật nuôi lớn, nuôi béo được hạch toán vào TK 631 “Giá thành sản xuất” theo giá trị còn lại.

h) Tài khoản 631 “Giá thành sản xuất” áp dụng đối với ngành giao thông vận tải phải được hạch toán chi tiết theo từng loại hoạt động (vận tải hành khách, vận tải hàng hóa...). Trong quá trình vận tải, sắm lớp bị hao mòn với mức độ nhanh hơn mức khấu hao đầu xe nên thường phải thay thế nhiều lần nhưng giá trị sắm lớp thay thế không tính vào giá thành vận tải ngay một lúc khi xuất dùng thay thế, mà phải trích trước hoặc phân bổ dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh hàng kỳ;

i) Trong hoạt động kinh doanh khách sạn, hạch toán tài khoản 631 phải được theo dõi chi tiết theo từng loại hoạt động như: Hoạt động ăn uống, dịch vụ buồng nghỉ, phục vụ vui chơi giải trí, phục vụ khác (giặt, là, cắt tóc, điện tín, massage...).

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 631 - Giá thành sản xuất

Bên Nợ:

- Chi phí sản xuất, kinh doanh sản phẩm, dịch vụ dở dang đầu kỳ;
- Chi phí sản xuất, kinh doanh sản phẩm, dịch vụ thực tế phát sinh trong kỳ.

Bên Có:

- Giá thành sản phẩm nhập kho, dịch vụ hoàn thành kết chuyển vào tài khoản 632 “Giá vốn hàng bán”.

- Chi phí sản xuất, kinh doanh sản phẩm, dịch vụ dở dang cuối kỳ kết chuyển vào tài khoản 154 “Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang”.

Tài khoản 631 không có số dư cuối kỳ.

Điều 62. Tài khoản 632 - Giá vốn hàng bán

1. Nguyên tắc kế toán

a) 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; chi phí cho thuê BĐSĐT theo phương thức cho thuê hoạt động; chi phí nhượng bán, thanh lý BĐSĐT...;

b) Khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được tính vào giá vốn hàng bán trên cơ sở số lượng hàng tồn kho và phần chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá gốc hàng tồn kho. Khi xác định khối lượng hàng tồn kho bị giảm giá cần phải trích lập dự phòng, kế toán phải loại trừ khối lượng hàng tồn kho đã ký được hợp đồng tiêu thụ (có giá trị thuần có thể thực hiện được không thấp hơn giá trị ghi sổ) nhưng chưa chuyển giao cho khách hàng nếu có bằng chứng chắc chắn về việc khách hàng sẽ không từ bỏ thực hiện hợp đồng và loại trừ hàng tồn kho dùng cho hoạt động xây dựng cơ bản, giá trị hàng tồn kho dùng cho sản xuất sản phẩm mà sản phẩm được tạo ra từ những hàng tồn kho này có giá bán bằng hoặc cao hơn giá thành sản xuất của sản phẩm;

c) Đối với phần giá trị hàng tồn kho hao hụt, mất mát, kế toán phải tính ngay vào giá vốn hàng bán (sau khi trừ đi các khoản bồi thường, nếu có);

d) 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 thì được ghi giảm giá vốn hàng bán;

e) Các khoản chi phí không được coi là chi phí được trừ theo quy định của Luật thuế TNDN nhưng có đầy đủ hóa đơn chứng từ và đã hạch toán đúng theo Chế độ kế toán thì không được ghi giảm chi phí kế toán mà chỉ điều chỉnh trong quyết toán thuế TNDN để làm tăng số thuế TNDN phải nộp.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 632 - Giá vốn hàng bán

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

Bên Nợ:

- Đối với hoạt động sản xuất, kinh doanh, phản ánh:
 - + Trị giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã bán trong kỳ.
 - + Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công vượt trên mức bình thường và chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ được tính vào giá vốn hàng bán 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).
- Đối với hoạt động kinh doanh BĐSĐT, phản ánh:
 - + Số khấu hao BĐSĐT dùng để cho thuê hoạt động trích trong kỳ;
 - + Chi phí sửa chữa, nâng cấp, cải tạo BĐSĐT không đủ điều kiện tính vào nguyên giá BĐSĐT;
 - + Chi phí phát sinh từ nghiệp vụ cho thuê hoạt động BĐSĐT trong kỳ;

- + Giá trị còn lại của BĐSĐT bán, thanh lý trong kỳ;
- + Chi phí của nghiệp vụ bán, thanh lý BĐSĐT phát sinh trong kỳ;
- + Số tổn thất do giảm giá trị BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá;
- + Chi phí trích trước đối với hàng hóa bất động sản được xác định là đã bán.

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”;
- Kết chuyển toàn bộ chi phí kinh doanh BĐSĐT phát sinh trong kỳ để xác định kết quả hoạt động 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;
- Khoản hoàn nhập chi phí trích trước đối với hàng hóa bất động sản được xác định là đã bán (chênh lệch giữa số chi phí trích trước còn lại cao hơn chi phí thực tế phát sinh);
- Khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán nhận được sau khi hàng mua đã tiêu thụ;
- Số điều chỉnh tăng nguyên giá BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá khi có bằng chứng chắc chắn cho thấy BĐSĐT có dấu hiệu tăng giá trở lại;
- 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.

Tài khoản 632 không có số dư cuối kỳ.

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

2.2.1. Đối với doanh nghiệp kinh doanh thương mại

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”.

2.2.2. Đối với doanh nghiệp sản xuất và kinh doanh dịch vụ**Bên Nợ:**

- Trị giá vốn của thành phẩm, dịch vụ tồn kho đầu kỳ;
- Số trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập năm nay lớn hơn số dự phòng đã lập năm trước chưa sử dụng hết);
- Trị giá vốn của thành phẩm sản xuất xong nhập kho và dịch vụ đã hoàn thành.

Bên Có:

- Kết chuyển giá vốn của thành phẩm, dịch vụ tồn kho cuối kỳ vào bên Nợ TK 155 “Thành phẩm”; TK 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh, dở dang”;
- 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 chưa sử dụng hết);
- Kết chuyển giá vốn của thành phẩm đã xuất bán, dịch vụ hoàn thành được xác định là đã bán trong kỳ vào bên Nợ TK 911 “Xác định kết quả kinh doanh”.

Tài khoản 632 không có số dư cuối kỳ.

Điều 63. Tài khoản 635 - Chi phí tài chính**1. Nguyên tắc kế toán**

- a) Tài khoản này phản ánh những khoản chi phí hoạt động tài chính bao gồm:
- Chi phí lãi tiền vay, lãi mua hàng trả chậm, lãi thuê tài sản thuê tài chính;
 - Chiết khấu thanh toán cho người mua;
 - Các khoản lỗ do thanh lý, nhượng bán các khoản đầu tư; chi phí giao dịch bán chứng khoán;
 - Lỗ tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ; Lỗ tỷ giá hối đoái do đánh giá lại cuối kỳ các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ; Lỗ bán ngoại tệ;
 - Số trích lập dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh, dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác;
 - Các khoản chi phí của hoạt động đầu tư tài chính khác;
 - Các khoản chi phí tài chính khác.
- b) Tài khoản 635 phải được hạch toán chi tiết cho từng nội dung chi phí. Không hạch toán vào tài khoản 635 những nội dung chi phí sau đây:
- Chi phí phục vụ cho việc sản xuất sản phẩm, cung cấp dịch vụ;
 - Chi phí bán hàng;
 - Chi phí quản lý doanh nghiệp;
 - Chi phí kinh doanh bất động sản;
 - Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản;
 - Các khoản chi phí được trang trải bằng nguồn kinh phí khác;
 - Chi phí khác.

c) Việc hạch toán khoản chi phí tài chính phát sinh liên quan đến ngoại tệ được thực hiện theo quy định tại Điều 52 Thông tư này.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 635 - Chi phí tài chính

Bên Nợ:

- Các khoản chi phí tài chính phát sinh trong kỳ;
- Trích lập bổ sung dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh, dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập kỳ này lớn hơn số dự phòng đã lập kỳ trước).

Bên Có:

- Hoàn nhập dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh, dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập kỳ này nhỏ hơn số dự phòng đã trích lập kỳ trước chưa sử dụng hết);
- Các khoản được ghi giảm chi phí tài chính;
- Cuối kỳ kế toán, kết chuyển toàn bộ chi phí tài chính phát sinh trong kỳ để xác định kết quả hoạt động kinh doanh.

Tài khoản 635 không có số dư cuối kỳ.

Điều 64. Tài khoản 642 - Chi phí quản lý kinh doanh

1. Nguyên tắc kế toán

1.1. Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản chi phí quản lý kinh doanh bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp:

Chi phí bán hàng bao gồm 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, lương nhân viên bộ phận bán hàng (tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp,...), bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm tai nạn lao động của nhân viên bán hàng; chi phí vật liệu, công cụ lao động, khấu hao TSCĐ dùng cho bộ phận bán hàng; dịch vụ mua ngoài (điện, nước, điện thoại, fax,...); chi phí bằng tiền khác.

Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm các chi phí quản lý chung của doanh nghiệp bao gồm các chi phí về lương nhân viên bộ phận quản lý doanh nghiệp (tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp,...); bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp của nhân viên quản lý doanh nghiệp; chi phí vật liệu văn phòng, công cụ lao động, khấu hao TSCĐ dùng cho quản lý doanh nghiệp; tiền thuê đất, thuế môn bài; khoản lập dự phòng phải thu khó đòi; dịch vụ mua ngoài (điện, nước, điện thoại, fax, bảo hiểm tài sản, cháy nổ...); chi phí bằng tiền khác (tiếp khách, hội nghị khách hàng...) .

1.2. Các khoản chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp không được coi là chi phí được trừ theo quy định của Luật thuế TNDN nhưng có đầy đủ hóa đơn chứng từ và đã hạch toán đúng theo Chế độ kế toán thì không được ghi giảm chi phí kế toán mà chỉ điều chỉnh trong quyết toán thuế TNDN để làm tăng số thuế TNDN phải nộp.

1.3. Tài khoản 642 được mở chi tiết theo từng nội dung chi phí theo quy định. Tùy theo yêu cầu quản lý của từng ngành, từng doanh nghiệp, tài khoản 642 có thể được mở chi tiết theo từng loại chi phí như: chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Trong từng loại chi phí được theo dõi chi tiết theo từng nội dung chi phí như:

a) Đối với chi phí bán hàng:

- *Chi phí nhân viên*: Phản ánh các khoản phải trả cho nhân viên bán hàng, nhân viên đóng gói, vận chuyển, bảo quản sản phẩm, hàng hóa,... bao gồm tiền lương, tiền ăn giữa ca, tiền công và các khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp,...

- *Chi phí vật liệu, bao bì*: Phản ánh các chi phí vật liệu, bao bì xuất dùng cho việc bảo quản, tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, như chi phí vật liệu đóng gói sản phẩm, hàng hóa, chi phí vật liệu, nhiên liệu dùng cho bảo quản, bốc vác, vận chuyển sản phẩm, hàng hóa trong quá trình tiêu thụ, vật liệu dùng cho sửa chữa, bảo quản TSCĐ,... dùng cho bộ phận bán hàng.

- *Chi phí dụng cụ, đồ dùng*: Phản ánh chi phí về công cụ, dụng cụ phục vụ cho quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa như dụng cụ đo lường, phương tiện tính toán, phương tiện làm việc,...

- *Chi phí khấu hao TSCĐ*: Phản ánh chi phí khấu hao TSCĐ ở bộ phận bảo quản, bán hàng, như nhà kho, cửa hàng, bến bãi, phương tiện bốc dỡ, vận chuyển, phương tiện tính toán, đo lường, kiểm nghiệm chất lượng,...

- *Chi phí bảo hành*: Dùng để phản ánh khoản chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hóa. Riêng chi phí sửa chữa và bảo hành công trình xây lắp phản ánh ở TK 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” mà không phản ánh ở TK này.

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài*: Phản ánh các chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho bán hàng như chi phí thuê ngoài sửa chữa TSCĐ phục vụ trực tiếp cho khâu bán hàng, tiền thuê kho, thuê bãi, tiền thuê bốc vác, vận chuyển sản phẩm, hàng hóa đi bán, tiền trả hoa hồng cho đại lý bán hàng, cho đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu,...

- *Chi phí bằng tiền khác*: Phản ánh các chi phí bằng tiền khác phát sinh trong khâu bán hàng ngoài các chi phí nêu trên như chi phí tiếp khách ở bộ phận bán hàng, chi phí giới thiệu sản phẩm, hàng hóa, khuyến mại, quảng cáo, chào hàng, chi phí hội nghị khách hàng..

b) Đối với chi phí quản lý doanh nghiệp:

- *Chi phí nhân viên quản lý*: Phản ánh các khoản phải trả cho cán bộ nhân viên quản lý doanh nghiệp, như tiền lương, các khoản phụ cấp, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm

y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp của Ban Giám đốc, nhân viên quản lý ở các phòng, ban của doanh nghiệp.

- *Chi phí vật liệu quản lý*: Phản ánh chi phí vật liệu xuất dùng cho công tác quản lý doanh nghiệp như văn phòng phẩm... vật liệu sử dụng cho việc sửa chữa TSCĐ, công cụ, dụng cụ,... (giá có thuế hoặc chưa có thuế GTGT).

- *Chi phí đồ dùng văn phòng*: Phản ánh chi phí dụng cụ, đồ dùng văn phòng dùng cho công tác quản lý (giá có thuế hoặc chưa có thuế GTGT).

- *Chi phí khấu hao TSCĐ*: Phản ánh chi phí khấu hao TSCĐ dùng chung cho doanh nghiệp như: Nhà cửa làm việc của các phòng ban, kho tàng, vật kiến trúc, phương tiện vận tải truyền dẫn, máy móc thiết bị quản lý dùng trên văn phòng,...

- *Thuế, phí và lệ phí*: Phản ánh chi phí về thuế, phí và lệ phí như: thuế môn bài, tiền thuê đất,... và các khoản phí, lệ phí khác.

- *Chi phí dự phòng*: Phản ánh các khoản dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài*: Phản ánh các chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho công tác quản lý doanh nghiệp; các khoản chi mua và sử dụng các tài liệu kỹ thuật, bằng sáng chế,... (không đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ) được tính theo phương pháp phân bổ dần vào chi phí quản lý doanh nghiệp; tiền thuê TSCĐ, chi phí trả cho nhà thầu phụ.

- *Chi phí bằng tiền khác*: Phản ánh các chi phí khác thuộc quản lý chung của doanh nghiệp, ngoài các chi phí nêu trên, như: Chi phí hội nghị, tiếp khách, công tác phí, tàu xe, khoản chi cho lao động nữ,...

1.4. Đối với sản phẩm, hàng hóa dùng để khuyến mại, quảng cáo:

- Trường hợp xuất sản phẩm, hàng hóa để khuyến mại, quảng cáo không thu tiền, không kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa thì ghi nhận giá trị hàng khuyến mại, quảng cáo vào chi phí bán hàng.

- Trường hợp xuất sản phẩm, hàng hóa để khuyến mại, quảng cáo nhưng khách hàng chỉ được nhận hàng khuyến mại, quảng cáo kèm theo các điều kiện khác như phải mua sản phẩm, hàng hóa (ví dụ như mua 2 sản phẩm được tặng 1 sản phẩm...) thì kế toán phản ánh giá trị hàng khuyến mại, quảng cáo vào giá vốn hàng bán (trường hợp này bản chất giao dịch là giảm giá hàng bán).

- Trường hợp doanh nghiệp có hoạt động thương mại được nhận hàng hóa (không phải trả tiền) từ nhà sản xuất, nhà phân phối để quảng cáo, khuyến mại cho khách hàng mua hàng của nhà sản xuất, nhà phân phối:

+ Khi nhận hàng của nhà sản xuất (không phải trả tiền) dùng để khuyến mại, quảng cáo cho khách hàng, nhà phân phối phải theo dõi chi tiết số lượng hàng trong hệ thống quản trị nội bộ của mình và thuyết minh trên Bản thuyết minh Báo cáo tài chính đối với hàng nhận được và số hàng đã dùng để khuyến mại cho người mua (như hàng hóa nhận giữ hộ).

+ Khi hết chương trình khuyến mại, nếu không phải trả lại nhà sản xuất số hàng khuyến mại chưa sử dụng hết, kế toán ghi nhận thu nhập khác là giá trị số hàng khuyến mại không phải trả lại.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 642 - Chi phí quản lý kinh doanh

Bên Nợ:

- Các chi phí quản lý kinh doanh phát sinh trong kỳ;
- Số dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả (Chênh lệch giữa số dự phòng phải lập kỳ này lớn hơn số dự phòng đã lập kỳ trước chưa sử dụng hết).

Bên Có:

- Các khoản được ghi giảm chi phí quản lý kinh doanh;
- Hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả (chênh lệch giữa số dự phòng phải lập kỳ này nhỏ hơn số dự phòng đã lập kỳ trước chưa sử dụng hết);
- Kết chuyển chi phí quản lý kinh doanh vào tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”.

Tài khoản 642 không có số dư cuối kỳ.

Tài khoản 642 - Chi phí quản lý kinh doanh có 2 tài khoản cấp 2:

- *Tài khoản 6421 - Chi phí bán hàng:* Phản ánh chi phí bán hàng thực tế phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hóa và cung cấp dịch vụ trong kỳ của doanh nghiệp và tình hình kết chuyển chi phí bán hàng sang TK 911- Xác định kết quả kinh doanh.

- *Tài khoản 6422 - Chi phí quản lý doanh nghiệp:* Phản ánh chi phí quản lý chung của doanh nghiệp phát sinh trong kỳ và tình hình kết chuyển chi phí quản lý doanh nghiệp sang TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

Điều 65. Tài khoản 711 - Thu nhập khác

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản thu nhập khác ngoài hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, gồm:

- Thu nhập từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ;
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý tài sản được chia từ BCC cao hơn chi phí đầu tư xây dựng tài sản đồng kiểm soát;
- Chênh lệch lãi do đánh giá lại vật tư, hàng hóa, tài sản cố định đưa đi góp vốn liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết và đầu tư khác;
- Các khoản thuế phải nộp khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ nhưng sau đó được giảm, được hoàn (thuế xuất khẩu được hoàn, thuế GTGT, TTĐB, BVMT phải nộp nhưng sau đó được giảm);
- Thu tiền phạt do khách hàng vi phạm hợp đồng;

- Thu tiền bồi thường của bên thứ ba để bù đắp cho tài sản bị tổn thất (ví dụ thu tiền bảo hiểm được bồi thường, tiền đền bù di dời cơ sở kinh doanh và các khoản có tính chất tương tự);

- Thu các khoản nợ khó đòi đã xử lý xóa sổ;

- Thu các khoản nợ phải trả không xác định được chủ;

- Các khoản tiền thưởng của khách hàng liên quan đến tiêu thụ hàng hóa, sản phẩm, dịch vụ không tính trong doanh thu (nếu có);

- Thu nhập quà biếu, quà tặng bằng tiền, hiện vật của các tổ chức, cá nhân tặng cho doanh nghiệp;

- Giá trị số hàng khuyến mại không phải trả lại nhà sản xuất;

- Các khoản thu nhập khác ngoài các khoản nêu trên.

b) Khi có khả năng chắc chắn thu được các khoản tiền phạt vi phạm hợp đồng, kế toán phải xét bản chất của khoản tiền phạt để kế toán phù hợp với từng trường hợp cụ thể theo nguyên tắc:

- Đối với bên bán: Tất cả các khoản tiền phạt vi phạm hợp đồng thu được từ bên mua nằm ngoài giá trị hợp đồng được ghi nhận là thu nhập khác.

- Đối với bên mua:

+ Các khoản tiền phạt về bản chất là khoản giảm giá hàng mua, làm giảm khoản thanh toán cho người bán được hạch toán giảm giá trị tài sản hoặc khoản thanh toán (không hạch toán vào thu nhập khác) trừ khi tài sản có liên quan đã được thanh lý, nhượng bán.

Ví dụ khi nhà thầu thi công chậm tiến độ, chủ đầu tư được phạt nhà thầu theo đó được quyền thu hồi lại một phần số tiền đã thanh toán cho nhà thầu thì số tiền thu hồi lại được ghi giảm giá trị tài sản xây dựng. Tuy nhiên nếu khoản tiền phạt thu được sau khi tài sản đã được thanh lý, nhượng bán thì khoản tiền phạt được ghi vào thu nhập khác.

+ Các khoản tiền phạt khác được ghi nhận là thu nhập khác trong kỳ phát sinh, ví dụ: Người mua được quyền từ chối nhận hàng và được phạt người bán nếu giao hàng không đúng thời hạn quy định trong hợp đồng thì khoản tiền phạt phải thu được ghi nhận là thu nhập khác khi chắc chắn thu được. Trường hợp người mua vẫn nhận hàng và số tiền phạt được giảm trừ vào số tiền phải thanh toán thì giá trị hàng mua được ghi nhận theo số thực phải thanh toán, kế toán không ghi nhận khoản tiền phạt vào thu nhập khác.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 711 - Thu nhập khác

Bên Nợ:

- Số thuế GTGT phải nộp (nếu có) đối với các khoản thu nhập khác ở doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp.

- Cuối kỳ kế toán, kết chuyển các khoản thu nhập khác phát sinh trong kỳ sang tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”.

Bên Có: Các khoản thu nhập khác phát sinh trong kỳ.

Tài khoản 711 - Thu nhập khác không có số dư cuối kỳ.

Điều 66. Tài khoản 811 - Chi phí khác

1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này phản ánh những khoản chi phí phát sinh do các sự kiện hay các nghiệp vụ riêng biệt với hoạt động thông thường của doanh nghiệp. Chi phí khác của doanh nghiệp có thể gồm:

- Chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ (gồm cả chi phí đấu thầu hoạt động thanh lý). Số tiền thu từ bán hồ sơ thầu hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi giảm chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ;

- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý tài sản được chia từ BCC nhỏ hơn chi phí đầu tư xây dựng tài sản đồng kiểm soát;

- Giá trị còn lại của TSCĐ bị phá dỡ;

- Giá trị còn lại của TSCĐ thanh lý, nhượng bán TSCĐ (nếu có);

- Chênh lệch lỗ do đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ đưa đi góp vốn vào công ty liên doanh, liên kết và đầu tư khác;

- Tiền phạt phải trả do vi phạm hợp đồng kinh tế, phạt vi phạm hành chính;

- Các khoản chi phí khác.

b) Các khoản chi phí không được coi là chi phí được trừ theo quy định của Luật thuế TNDN nhưng có đầy đủ hóa đơn chứng từ và đã hạch toán đúng theo Chế độ kế toán thì không được ghi giảm chi phí kế toán mà chỉ điều chỉnh trong quyết toán thuế TNDN để làm tăng số thuế TNDN phải nộp.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 811 - Chi phí khác

Bên Nợ: Các khoản chi phí khác phát sinh.

Bên Có: Cuối kỳ, kết chuyển toàn bộ các khoản chi phí khác phát sinh trong kỳ vào tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”.

Tài khoản 811 không có số dư cuối kỳ.

Điều 67. Tài khoản 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp

1. Nguyên tắc kế toán

a) Nguyên tắc kế toán chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp

- Tài khoản này dùng để phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp phát sinh trong năm làm căn cứ xác định kết quả hoạt động kinh doanh sau thuế của doanh nghiệp trong năm tài chính hiện hành.

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp được ghi nhận vào tài khoản này là số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tính trên thu nhập chịu thuế trong năm và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

- Hàng quý, kế toán căn cứ vào chứng từ nộp thuế thu nhập doanh nghiệp để ghi nhận số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp. Cuối năm tài chính, căn cứ vào tờ khai quyết toán thuế, nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp trong năm nhỏ hơn số phải nộp cho năm đó, kế toán ghi nhận số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp thêm vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp. Trường hợp số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp trong năm lớn hơn số phải nộp của năm đó, kế toán phải ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp trong năm lớn hơn số phải nộp.

- Trường hợp phát hiện sai sót không trọng yếu liên quan đến khoản thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước, doanh nghiệp được hạch toán tăng (hoặc giảm) số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của năm phát hiện sai sót.

- Đối với các sai sót trọng yếu, kế toán điều chỉnh hồi tố.

- Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán phải kết chuyển chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh vào tài khoản 911 - “Xác định kết quả kinh doanh” để xác định lợi nhuận sau thuế trong kỳ kế toán.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp

Bên Nợ:

- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh trong năm;
- Thuế thu nhập doanh nghiệp của các năm trước phải nộp bổ sung do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của năm hiện tại.

Bên Có:

- Số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp được giảm trừ vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp đã ghi nhận trong năm;
- Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được ghi giảm do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm hiện tại;
- Kết chuyển số chênh lệch giữa chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp phát sinh trong năm lớn hơn khoản được ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm vào tài khoản 911 - “Xác định kết quả kinh doanh”.

Tài khoản 821 - “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp” không có số dư cuối kỳ.

Điều 68. Tài khoản 911 - Xác định kết quả kinh doanh**1. Nguyên tắc kế toán**

a) Tài khoản này dùng để xác định và phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh và các hoạt động khác của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán. Kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp bao gồm: Kết quả hoạt động sản xuất, kinh doanh, kết quả hoạt động tài chính và kết quả hoạt động khác.

- Kết quả hoạt động sản xuất, kinh doanh là số chênh lệch giữa doanh thu thuần và trị giá vốn hàng bán (gồm cả sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư và dịch vụ, giá thành sản xuất của sản phẩm xây lắp, chi phí liên quan đến hoạt động kinh doanh bất động sản đầu tư, như: chi phí khấu hao, chi phí sửa chữa, nâng cấp, chi phí cho thuê hoạt động, chi phí thanh lý, nhượng bán bất động sản đầu tư), chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Kết quả hoạt động tài chính là số chênh lệch giữa thu nhập của hoạt động tài chính và chi phí hoạt động tài chính.

- Kết quả hoạt động khác là số chênh lệch giữa các khoản thu nhập khác và các khoản chi phí khác và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp.

b) Tài khoản này phải phản ánh đầy đủ, chính xác kết quả hoạt động kinh doanh của kỳ kế toán. Kết quả hoạt động kinh doanh phải được hạch toán chi tiết theo từng loại hoạt động (hoạt động sản xuất, chế biến, hoạt động kinh doanh thương mại, dịch vụ, hoạt động tài chính...). Trong từng loại hoạt động kinh doanh có thể cần hạch toán chi tiết cho từng loại sản phẩm, từng ngành hàng, từng loại dịch vụ;

c) Các khoản doanh thu và thu nhập được kết chuyển vào tài khoản này là số doanh thu thuần và thu nhập thuần.

2. Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 911 - Xác định kết quả kinh doanh**Bên Nợ:**

- Trị giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư và dịch vụ đã bán;
- Chi phí hoạt động tài chính, chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp và chi phí khác;
- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp;
- Kết chuyển lãi.

Bên Có:

- Doanh thu thuần về số sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư và dịch vụ đã bán trong kỳ;

- Doanh thu hoạt động tài chính, các khoản thu nhập khác và khoản kết chuyển giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp;

- Kết chuyển lỗ.

Tài khoản 911 không có số dư cuối kỳ.

(Xem tiếp Công báo số 1103 + 1104)

VĂN PHÒNG CHÍNH PHỦ XUẤT BẢN

Địa chỉ: Số 1, Hoàng Hoa Thám, Ba Đình, Hà Nội
Điện thoại liên hệ:
- Nội dung: 080.44417; Fax: 080.44517
- Phát hành: 080.48543
Email: congbao@chinhphu.vn
Website: <http://congbao.chinhphu.vn>
In tại: Xí nghiệp Bản đồ 1- Bộ Quốc phòng

Giá: 10.000 đồng