



# LÀM RÕ HƠN PHƯƠNG PHÁP HOẠCH TOÁN

# **Làm rõ hơn phương pháp hạch toán các nghiệp vụ đặc thù của TSCĐ**

Kế toán và kiểm toán Việt Nam đang đứng chứng kiến những cải cách liên tục và mạnh mẽ để phù hợp với cơ chế kinh tế thị trường và hội nhập kinh tế quốc tế. Do vậy, nếu không cập nhật thường xuyên sự thay đổi của chế độ, chính sách về kế toán, người là kế toán dễ bị tụt hậu. Trong phạm vi bài viết này, xin làm rõ một số thuật ngữ và nghiệp vụ về tài sản cố định (TSCĐ) theo quy định hiện hành mà có lẽ vẫn còn khá mới mẻ với nhiều người làm công tác kế toán (như giao dịch bán và thuê lại tài sản tài chính, bán và thuê lại tài sản thuê hoạt động, giao dịch trao đổi tài sản)

## **Kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản thuê tài chính**

Giao dịch bán và thuê lại tài sản (TS) thuê tài chính được thực hiện khi TS được bán và thuê lại theo phương thức thuê tài chính bởi chính DN đã bán TS. Như vậy, nghiệp vụ này sẽ bao gồm hai vế, giao dịch bán TS và giao dịch thuê lại chính TS đã bán theo phương thức thuê tài chính.

*Thuê tài chính* là thuê TS mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích kinh tế gắn liền với quyền sở hữu TS từ bên cho thuê cho bên thuê. Các trường hợp thuê TS dưới đây thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính"

(1) Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu TS cho bên thuê khi hết thời hạn thuê;

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

(3) Thời hạn thuê TS tối thiểu phải chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của TS cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu;

(4) Tại thời điểm khởi đầu thuê TS, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn giá trị hợp lý của TS thuê;

(5) TS thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê mới có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi, sửa chữa nào.

Hợp đồng thuê TS cũng được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu thoả mãn ít nhất một trong trường hợp sau: Nếu bên thuê huỷ hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc huỷ hợp đồng cho bên cho thuê và (hoặc) thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của TS thuê gắn liền với bên thuê; Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại TS sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường.

*Giao dịch bán và thuê lại TS là thuê tài chính: do có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích nên trong giao dịch bán và thuê lại TSCĐ thuê tài chính chỉ xem xét giữa giá bán (GB) và giá trị còn lại (GTCL) của TSCĐ.*

- Trường hợp giao dịch bán và thuê lại với  $GB > GTCL$  của

TSCĐ:

Căn cứ vào hoá đơn và các chứng từ liên quan, phản ánh thu nhập:

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

Có TK 711-GB -GTCL

Có TK 3387- Chênh lệch (GB-GTCL)

Có TK 3331

Đồng thời phản ánh nghiệp vụ giảm TSCĐ:

Nợ TK 811- GTCL

Nợ TK 214- Hao mòn lũy kế.

Có TK 211- Nguyên giá

Đồng thời, phản ánh các bút toán thuê tài chính theo quy định của Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài chính về thuê tài chính.

Định kỳ, phân bổ phần doanh thu chưa thực hiện để giảm chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ phù hợp với thời gian thuê TS:

Nợ TK 3387- Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 623, 641, 642

- Trường hợp giao dịch bán và thuê lại với  $GB < GTCL$  của

TSCĐ:

Căn cứ hoá đơn và các chứng từ liên quan, phản ánh thu nhập:

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

Có TK 711- GB

Có TK 3331

Đồng thời phản ánh nghiệp vụ giảm TSCĐ:

Nợ TK 811

Nợ TK 242 - Chênh lệch (GTCL-GB)

Nợ TK 214- Hao mòn lũy kế

Có TK 211- Nguyên giá



Đồng thời phản ánh nghiệp vụ thuê tài chính theo quy định của Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài chính về thuê tài chính

Định kỳ phân bổ phần chi phí trả trước dài hạn tăng chi phí SXKD trong kỳ phù hợp với thời gian thuê TS:

Nợ TK 624, 627, 641, 642

Có TK 242- Chênh lệch (GTCL-GB)

**Giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động**

Thuê hoạt động là thuê TS không phải là thuê tài chính (nội dung hợp đồng thuê TS không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích kinh tế gắn liền với quyền sở hữu TS)

Giao dịch bán và thuê lại TS thuê hoạt động được thực hiện khi TS được bán và thuê lại theo phương thức thuê hoạt động bởi chính DN đã bán TS. Như vậy, đối với nghiệp vụ này sẽ bao gồm hai về đó là giao dịch bán TS và giao dịch thuê lại chính TS đã bán đó theo phương thức thuê hoạt động.

***Ghi nhận giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động.***

- Nếu GB được thoả thuận ở mức giá trị hợp lý (GTHL) hoặc thấp hơn GTHL mà không có điều kiện nào khác tức là  $GB = GTHL$  thì các khoản lãi hoặc lỗ phải được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ (711 hoặc 811) phát sinh.

- Nếu GB được thoả thuận thấp hơn GTHL ( $GB < GTHL$ ) mà có điều kiện là khoản chênh lệch giữa GTHL và GB ( $GTHL - GB$ ) được bù đắp bằng khoản tiền thuê trong tương lai ở một mức giá thuê thấp hơn giá thuê thị trường, khoản chênh lệch này được theo dõi ở TK 242- Chi phí trả trước dài hạn và phân bổ dần vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà TS đó dự kiến sử dụng.

- Nếu GB cao hơn GTHL ( $GB > GTHL$ ) thì khoản chênh lệch ( $GB - GTHL$ ) được theo dõi ở TK 3387- doanh thu chưa thực hiện và được phân bổ dần để giảm chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà TS đó dự kiến sử dụng.

- Nếu GTHL tại thời điểm bán và thuê lại thấp hơn GTCL của TS, khoản chênh lệch giữa GTCL và GTHL ( $GTCL - GTHL$ ) phải được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ phát sinh (TK 811)

***Kế toán giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động:***

Do không có sự chuyển giao, phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu TS nên khi phát sinh nghiệp vụ bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động kế toán sử dụng các giá trị GB, GTHL, GTCL. Về bản chất, lãi lỗ của hoạt động bán TS vẫn là so sánh giữa GB và GTCL, tuy nhiên, GTHL là giá trị thoả thuận khi thuê lại TS hoạt động cũng có ảnh hưởng tới xử lý các khoản lãi hoặc lỗ.

*- Trường hợp  $GB > GTHL$  mà không có điều kiện khác thì các khoản lãi hay lỗ phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh (TK 711 hoặc TK 811)*

Căn cứ vào hoá đơn và các chứng từ liên quan, kế toán phản

ánh thu nhập:

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

Có TK 711- GB

Có TK 3331

Đồng thời phản ánh giảm TSCĐ:

Nợ TK 811-GTCL

Nợ TK 214- Hao mòn lũy kế

Có TK 211- Nguyên giá

Đồng thời phản ánh nghiệp vụ thuê TS hoạt động theo quy định của Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài chính về TS thuê hoạt động.

- Trường hợp  $GB < GTHL$  mà có thoả thuận là khoản chênh lệch giữa  $GTHL$  và  $GB$  được bù đắp bằng giá thuê hoạt động TS thấp hơn giá thuê thị trường thì khoản chênh lệch này ( $GTHL - GB$ ) được theo dõi ở TK 242- Chi phí trả trước dài hạn và phân bổ dần phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà TS đó dự kiến sử dụng. Căn cứ vào hoá đơn và các chứng từ liên quan, phản ánh thu nhập:

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

Có TK 711- GB

Có TK 3331

Đồng thời phản ánh nghiệp vụ giảm TSCĐ:

Nợ TK 811-GTCL GB

Nợ TK 242- Chênh lệch (GTCL GB)

Nợ TK 214- Hao mòn lũy kế

Có TK 211- Nguyên giá

Đồng thời phản ánh nghiệp vụ thuê TS hoạt động theo quy định của Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài chính về TS thuê hoạt động.



Định kỳ phân bổ khoản chênh lệch chi phí trả trước dài hạn vào chi phí SXKD phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà TS đó dự kiến sử dụng:

Nợ TK 623, 627, 641, 642

Có TK 242- Chênh lệch (GTCL-GB)

- Tr ư ờng h ợp GB > GTHL

Căn cứ vào hoá đơn và các chứng từ liên quan, phản ánh thu nhập:

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

Có TK 711- (GB-GTCL)

Có TK 3387- Chênh lệch (GB-GTCL)

Có TK 3331

Đồng thời phản ánh nghiệp vụ giảm TSCĐ:

Nợ TK 811-GTCL

Nợ TK 214- Hao mòn lũy kế

Có TK 211- Nguyên giá

Đồng thời phản ánh nghiệp vụ thuê TS hoạt động theo quy định của Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài chính về TS thuê hoạt động.

Định kỳ phân bổ số lãi về giao dịch bán và thuê TS là thuê hoạt động làm giảm chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê:

Nợ TK 3387- Chênh lệch (GTCL-GB)

Có TK 623, 627, 641, 642

### **Giao dịch trao đổi TSCĐ**

*Trường hợp TSCĐ (hữu hình, vô hình) trao đổi với TSCĐ tương tự, kế toán ghi:*

Nợ TK 211, 213- Nguyên giá TSCĐ nhận về GTCL của TSCĐ  
đưa đi trao đổi

Nợ TK 214- Hao mòn lũy kế TSCĐ đưa đi trao đổi

Có TK 211, 213- Nguyên giá TSCĐ đưa đi trao đổi

Trường hợp TSCĐ (hữu hình, vô hình) trao đổi với TSCĐ không  
tương tự, đối với nghiệp vụ này kế toán xem như là hoạt động  
bán TSCĐ của mình sau đó mua lại TSCĐ không tương tự nhưng  
chỉ liên quan đến một đối tác, kế toán ghi:

Phản ánh nghiệp vụ giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 GTCL TSCĐ đưa đi trao đổi

Nợ TK 214 Hao mòn lũy kế TSCĐ đưa đi trao đổi

Có TK 211, 213 Nguyên giá TSCĐ đưa đi trao đổi

Đồng thời phản ánh thu nhập:

Nợ TK 131- Tổng giá thanh toán

Có TK 711 GTHL TSCĐ đưa đi trao đổi GB

Có TK 3331

Đồng thời, phản ánh nghiệp vụ mua lại TSCĐ không tương tự:

Nợ TK 211, 213 Nguyên giá TSCĐ nhận về GTHL TSCĐ nhận về.

Nợ TK 133 (1332)

Có TK 131 - Tổng giá thanh toán

Sau đó, bù trừ giữa khoản phải thu khi bán và khoản phải trả khi mua (do chỉ liên quan đến một đối tượng), nếu được thu thêm tiền, kế toán ghi: Nợ TK 111, 112/ Có TK 131; Nếu phải trả thêm tiền, kế toán ghi: Nợ TK 131/ Có TK 111, 112.

### **Giao dịch nhận TSCĐ được tài trợ biếu tặng**

*Khi nhận TSCĐ được tài trợ, biếu tặng, kế toán ghi:*

Nợ TK 211, 213- GTHL

Có TK 711

*Các chi phí phát sinh liên quan đến việc nhận TSCĐ được ghi tăng Nguyên giá TSCĐ:*

Nợ TK 211, 213- Các chi phí liên quan

Có TK 111, 112

*Tính chi phí thuế TNDN trên giá trị TSCĐ được tài trợ, biếu tặng:*

Nợ TK 8211- Chi phí thuế TNDN

Có TK 3334- Thuế TN

*Kết chuyển chi phí thuế TNDN để xác định kết quả:*

Nợ TK 911- Xác định kết quả

Có TK 8211- Chi phí thuế TNDN

*Kết chuyển kết quả sau thuế TNDN:*

Nợ TK 911- Xác định kết quả

Có TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối

*Kết quả sau thuế được xác định và kết chuyển tăng nguồn vốn:*

Nợ TK 421- Lợi nhuận chưa phân phối

Có TK 411- Nguồn vốn kinh doanh (4118)