

**BỘ THÔNG TIN VÀ TRUYỀN THÔNG  
HỌC VIỆN CÔNG NGHỆ BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG**

--!□□--



**ĐINH XUÂN DŨNG**

**BÀI GIẢNG  
KẾ TOÁN TÀI CHÍNH III**

**Tháng 12/2018**

<b>MỤC LỤC</b>		
	<b>LỜI MỞ ĐẦU</b>	01
	<b>BẢNG DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT</b>	02
	<b>CHƯƠNG VIII</b>	03
	<b>KẾ TOÁN CÁC KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ VÀ NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU</b>	
8.1.	Nhiệm vụ kế toán nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu	03
8.1.1	Nội dung và yêu cầu quản lý các khoản nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.	03
8.1.2	Nhiệm vụ kế toán các khoản nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.	03
8.2.	Kế toán các khoản nợ phải trả.	04
8.2.1.	Nguyên tắc kế toán các khoản nợ phải trả	04
8.2.2.	Kế toán vay và nợ thuê tài chính	05
8.2.3.	Kế toán phải trả cho người bán	08
8.2.4.	Kế toán thuế và các khoản phải nộp nhà nước	14
8.2.5.	Kế toán khoản nợ phải trả người lao động	29
8.2.6.	Kế toán khoản chi phí phải trả	32
8.2.7.	Kế toán khoản phải trả nội bộ	37
8.2.8.	Kế toán thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	41
8.2.9.	Kế toán Phải trả, phải nộp khác	42
8.2.10	Kế toán phát hành trái phiếu công ty	54
8.2.11	Kế toán khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả	65
8.2.12	Kế toán dự phòng phải trả	67
8.3.	Kế toán nguồn vốn chủ sở hữu	73
8.3.1.	Nguyên tắc kế toán vốn chủ sở hữu	73
8.3.2.	Kế toán vốn đầu tư của chủ sở hữu	74
8.3.3.	Kế toán chênh lệch đánh giá lại tài sản	85
8.3.4.	Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái	87
8.3.5.	Kế toán lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	95
8.3.6.	Kế toán cổ phiếu quỹ	100
8.3.7.	Kế toán các quỹ của doanh nghiệp	102
8.3.8.	Kế toán nguồn vốn đầu tư XDCB	105
8.3.9.	Kế toán nguồn kinh phí sự nghiệp	107
8.3.10.	Kế toán Nguồn kinh phí hình thành tài sản cố định	110
<b>CHƯƠNG IX</b>		115
<b>KẾ TOÁN CHI PHÍ, DOANH THU VÀ KẾT QUẢ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VÀ THƯƠNG MẠI</b>		
9.1.	Kế toán chi phí, doanh thu và kết quả trong các doanh nghiệp xây lắp	124
9.1.1.	Đặc điểm hoạt động SXKD của các doanh nghiệp xây lắp	124
9.1.2.	Đặc điểm công tác kế toán chi phí, doanh thu và kết quả trong các doanh nghiệp xây lắp	132
9.1.3.	Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm xây lắp	134
9.1.4.	Kế toán doanh thu và xác định kết quả hoạt động xây lắp	148
9.2.	Kế toán chi phí, doanh thu và kết quả trong các DN thương mại	151
9.2.1.	Đặc điểm kinh doanh thương mại	151
9.2.2.	Kế toán mua hàng hóa	152
9.2.3.	Kế toán bán hàng hóa	162

9.2.4.	Kế toán chi phí và xác định kết quả kinh doanh thương mại	169
	<b>CHƯƠNG X</b>	173
	<b>BÁO CÁO TÀI CHÍNH DOANH NGHIỆP</b>	
10.1	Một số quy định chung về báo cáo tài chính doanh nghiệp	173
10.1.1.	Mục đích của Báo cáo tài chính	173
10.1.2.	Kỳ lập Báo cáo tài chính	173
10.1.3.	Đối tượng áp dụng, trách nhiệm lập và chữ ký trên Báo cáo tài chính	174
10.1.4.	Hệ thống báo cáo tài chính doanh nghiệp	175
10.1.5.	Yêu cầu đối với thông tin trình bày trong Báo cáo tài chính	175
10.1.6.	Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính của doanh nghiệp đáp ứng giả định hoạt động liên tục	176
10.1.7.	Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính khi thay đổi kỳ kế toán	177
10.1.8.	Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính khi chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp	178
10.1.9.	Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo tài chính khi chia tách, sáp nhập doanh nghiệp	178
10.1.10.	Lập và trình bày Báo cáo tài chính khi doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục	179
10.1.11.	Đồng tiền sử dụng để lập Báo cáo tài chính khi công bố ra công chúng và nộp các cơ quan chức năng quản lý Nhà nước tại Việt Nam	183
10.1.12.	Nguyên tắc lập Báo cáo tài chính khi thay đổi đơn vị tiền tệ trong kế toán	184
10.1.13.	Thời hạn nộp Báo cáo tài chính	184
10.1.14.	Nơi nhận Báo cáo tài chính	185
10.2	Lập Bảng cân đối kế toán (Mẫu B01-DN)	186
10.2.1.	Lập và trình Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp đáp ứng giả định hoạt động liên tục	186
10.2.2.	Lập và trình Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp không đáp ứng giả định hoạt động liên tục	209
10.3	Lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh	210
10.3.1.	Nội dung và kết cấu báo cáo	210
10.3.4.	Mẫu báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh	217
10.4	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	208
10.4.1.	Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	218
10.4.2.	Cơ sở lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	220
10.4.3.	Yêu cầu về mở và ghi sổ kế toán phục vụ lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	220
10.4.4.	Phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ năm	220
10.4.5.	Mẫu báo cáo báo cáo lưu chuyển tiền tệ - Theo phương pháp trực tiếp	227
10.4.6.	Mẫu báo cáo báo cáo lưu chuyển tiền tệ - Theo phương pháp gián tiếp	239
10.5	Thuyết minh báo cáo tài chính (Mẫu B09-DN).	240
10.5.1.	Mục đích của Bản thuyết minh Báo cáo tài chính	240
10.5.2.	Nguyên tắc lập và trình bày Bản thuyết minh Báo cáo tài chính	240
10.5.3.	Cơ sở lập Bản thuyết minh Báo cáo tài chính	241
10.5.4.	Nội dung và phương pháp lập các chỉ tiêu	241
	<b>TÀI LIỆU THAM KHẢO</b>	255

# LỜI MỞ ĐẦU

Trước sự hội nhập kinh tế thế giới và khu vực, sự đổi mới trong lĩnh vực quản lý kinh tế nói chung và lĩnh vực kế toán nói riêng là điều hết sức quan trọng. Ngày 22/12/2014, Bộ trưởng Bộ Tài chính đã ban hành thông tư 200/2014/TT-BTC về việc đổi mới chế độ kế toán doanh nghiệp cho phù hợp với luật Kế toán; các chuẩn mực kế toán do Nhà nước ban hành cũng như yêu cầu quản lý của các doanh nghiệp, vì thế việc biên soạn bài giảng “Kế toán Tài chính 3” phục vụ đào tạo Cử nhân Kế toán là điều cần thiết.

Để phục vụ việc giảng dạy và học tập môn học trên, Khoa Tài chính Kế toán – Học viện Công nghệ Bưu chính Viễn thông đã tổ chức biên soạn bài giảng “Kế toán Tài chính 3” do Th.S – Giảng viên chính Đinh Xuân Dũng chủ biên. Tài liệu được chia làm 3 chương, tiếp nối môn học Kế toán Tài chính 1&2, sau mỗi chương đều có phần ôn tập. Tài liệu được biên soạn trên cơ sở kế thừa nguồn tài liệu phong phú trong và ngoài nước, đặc biệt là những vấn đề đổi mới quản lý Tài chính - Kế toán, quản lý sản xuất kinh doanh trong nền kinh tế thị trường theo định hướng XHCN của Nhà nước và Bộ Tài chính.

Mặc dù đã hết sức cố gắng, song tài liệu không tránh khỏi những thiếu sót, tác giả biên soạn rất mong nhận được sự đóng góp ý kiến của bạn đọc để cuốn sách này ngày càng hữu ích hơn.

Xin trân trọng cảm ơn!

**Chủ biên**

**Th.S Đinh Xuân Dũng**

## BẢNG DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

TT	Ký hiệu	Diễn giải
1	TSCĐ	Tài sản cố định
2	TSCĐHH	Tài sản cố định hữu hình
3	GTGT	Giá trị gia tăng
4	NK	Nhập khẩu
5	XDCB	Xây dựng cơ bản
6	XHCN	Xã Hội Chủ Nghĩa
7	NVKD	Nguồn vốn kinh
8	SXKD	Sản xuất kinh doanh
9	CCDC	Công cụ dụng cụ
10	SCL	Sửa chữa lớn
11	DN	Doanh nghiệp
12	CF	Chi phí
13	ĐTXD	Đầu tư xây dựng
14	ĐTXDCB	Đầu tư xây dựng cơ bản
15	BĐS	Bất động sản
16	BĐSĐT	Bất động sản đầu tư
17	TK	Tài khoản
18	CPSX	Chi phí sản xuất
19	KKTX	Kê khai thường xuyên
20	KKĐK	Kiểm kê định kỳ
21	DNSX	Doanh nghiệp sản xuất
22	DNTM	Doanh nghiệp thương mại
23	KQKD	Kết quả kinh doanh
24	TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
25	NGTSCĐ	Nguyên giá tài sản cố định
26	GTHM	Giá trị hao mòn
27	GTCL	Giá trị chênh lệch
28	BHXH	Bảo hiểm xã hội
29	BHYT	Bảo hiểm y tế
30	BHTN	Bảo hiểm thất nghiệp
31	KPCĐ	Kinh phí công đoàn

### CHƯƠNG VIII KẾ TOÁN CÁC KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ VÀ NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU

#### 8.1. Nhiệm vụ kế toán nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu

### **8.1.1 Nội dung và yêu cầu quản lý các khoản nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.**

Quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, trong phạm vi doanh nghiệp cũng như giữa doanh nghiệp và các đơn vị, các tổ chức xã hội đã phát sinh các quan hệ kinh tế rất phong phú và đa dạng. Trong các quan hệ kinh tế đó doanh nghiệp có thể vừa là chủ nợ vừa là con nợ. Các khoản nợ mà doanh nghiệp phải trả cho các đơn vị, các tổ chức kinh tế xã hội chính là nguồn hình thành nên một bộ phận tài sản của doanh nghiệp. Xét trên góc độ tài chính thì các khoản nợ phải trả và các khoản doanh nghiệp tự đầu tư, được cấp phát lần đầu hoặc liên doanh, liên kết hay từ kết quả kinh doanh đem lại là nguồn vốn hình thành nên toàn bộ tài sản của doanh nghiệp. Như vậy trên cơ sở pháp lý và chủ thể sở hữu của doanh nghiệp nguồn hình thành tài sản của doanh nghiệp, gồm các khoản nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.

- **Nợ phải trả** là các khoản nợ phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh mà doanh nghiệp phải trả thanh toán cho các đơn vị các tổ chức kinh tế, xã hội hoặc cá nhân như: nợ tiền vay, nợ phải trả cho người bán, nợ phải trả phải nộp cho Nhà nước, cho công nhân viên, cho cơ quan cấp trên và các khoản phải trả khác.

- **Nguồn vốn chủ sở hữu:** Là nguồn hình thành nên các loại tài sản của doanh nghiệp do chủ doanh nghiệp, các nhà đầu tư góp vốn hoặc hình thành từ kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Để thực hiện tốt các chính sách tài chính và để tổ chức huy động, khai thác các loại nguồn vốn. Trong công tác quản lý tài chính yêu cầu phải quản lý chặt chẽ và xác định đúng đắn nguồn vốn được hình thành. Đối với các khoản nợ phải trả phải phân ánh được đầy đủ, kịp thời, chính xác các khoản nợ phải trả, các chủ nợ, thời hạn thanh toán, tình hình thanh toán và phương thức thanh toán. Đối với nguồn vốn chủ sở hữu doanh nghiệp phải hạch toán rành mạch rõ ràng từng loại nguồn vốn, từng loại quỹ, phải theo dõi chi tiết từng nguồn hình thành và theo dõi từng đối tượng góp vốn; việc chuyển dịch từ nguồn vốn này sang nguồn vốn khác phải theo đúng chế độ và làm đầy đủ các thủ tục cần thiết.

Trường hợp doanh nghiệp bị giải thể hoặc bị phá sản các chủ sở hữu vốn chỉ được nhận giá trị còn lại sau khi đã thanh toán các khoản nợ phải trả.

### **8.1.2 Nhiệm vụ kế toán các khoản nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.**

Do tính chất, phạm vi và thời hạn huy động các khoản nợ phải trả và quyền sử dụng nguồn vốn chủ sở hữu có khác nhau, mặt khác trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp các khoản nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu luôn biến động do đó cần phải được quản lý một cách chặt chẽ, sử dụng đúng mục đích, có hiệu quả và theo dõi chi tiết riêng cho từng khoản.

Để thoả mãn nhu cầu về vốn cho hoạt động sản xuất kinh doanh và đáp ứng yêu cầu quản lý tài chính của doanh nghiệp kế toán thực hiện đầy đủ các nhiệm vụ sau đây:

1. Tổ chức ghi chép phản ánh chính xác đầy đủ kịp thời các khoản nợ phải trả và tình hình thanh toán từng khoản cho từng chủ nợ nhằm thực hiện tốt kỷ luật thanh toán và chế độ quản lý tài chính.

2. Tổ chức hạch toán rành mạch, rõ ràng từng loại nguồn vốn chủ sở hữu; theo dõi chi tiết tình hình biến động từng nguồn hình thành và từng đối tượng góp vốn.

3. Kiểm tra và giám đốc chặt chẽ việc sử dụng các nguồn vốn của doanh nghiệp theo đúng chế độ hiện hành nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn.

## **8.2. Kế toán các khoản nợ phải trả.**

### **8.2.1. Nguyên tắc kế toán các khoản 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 và người bán (là đơn vị độc lập với người mua, gồm cả các khoản phải trả giữa công ty mẹ và công ty con, công ty liên doanh, liên kết). 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 không có tư cách pháp nhân 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, phải trả về tiền phạt, bồi thường, tài sản thừa chờ xử lý, phải trả về các khoản BHXH, BHYT, BHTN, 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. Khi có các bằng chứng cho thấy một khoản tổn thất có khả năng chắc chắn xảy ra, kế toán phải ghi nhận ngay một khoản phải trả theo nguyên tắc thận trọng.

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

## **8.2.2. Kế toán vay và nợ thuê tài chính - Tài khoản 341**

### **8.2.2.1. Nguyên tắc kế toán**

a) Tài khoản này dùng để phản ánh các khoản tiền vay, nợ thuê tài chính và tình hình thanh toán các khoản tiền vay, nợ thuê tài chính của doanh nghiệp. Không phản ánh vào tài khoản này các khoản vay dưới hình thức phát hành trái phiếu hoặc phát hành cổ phiếu ưu đãi có điều khoản bắt buộc bên phát hành phải mua lại tại một thời điểm nhất định trong tương lai.

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) 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... 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.

d) Đối với khoản nợ thuê tài chính, tổng số nợ thuê phản ánh vào bên Có của TK 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.

e) Doanh nghiệp phải hạch toán chi tiết và theo dõi từng đối tượng cho vay, cho nợ, từng kế ước vay nợ và từng loại tài sản vay nợ. Trường hợp vay, nợ bằng ngoại tệ, kế toán phải theo dõi chi tiết nguyên tệ và thực hiện theo nguyên tắc:

- Các khoản vay, nợ bằng ngoại tệ phải quy đổi ra đơn vị tiền tệ kế toán theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh;

- Khi trả nợ, vay bằng ngoại tệ, bên Nợ TK 341 được quy đổi theo tỷ giá ghi sổ kế toán thực tế đích danh cho từng đối tượng;

- Khi lập Báo cáo tài chính, số dư các khoản vay, nợ thuê tài chính bằng ngoại tệ phải được đánh giá lại theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm lập Báo cáo tài chính.

- Các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh từ việc thanh toán và đánh giá lại cuối kỳ khoản vay, nợ thuê tài chính bằng ngoại tệ được hạch toán vào doanh thu hoặc chi phí hoạt động tài chính.

### **8.2.2.2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 341- Vay và nợ thuê tài chính**

#### **Bên Nợ:**

- Số tiền đã trả nợ của các khoản vay, nợ thuê tài chính;
- Số tiền vay, nợ được giảm do được bên cho vay, chủ nợ chấp thuận;
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư vay, nợ thuê tài chính bằng ngoại tệ cuối kỳ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với Đồng Việt Nam).



**Bên Có:**

- Số tiền vay, nợ thuê tài chính phát sinh trong kỳ;
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư vay, nợ thuê tài chính bằng ngoại tệ cuối kỳ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với Đồng Việt Nam).

**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 và tình hình thanh toán các khoản tiền vay của doanh nghiệp (tài khoản này không phản ánh các khoản vay dưới hình thức phát hành 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.

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

(a) Vay bằng tiền

- Trường hợp vay bằng Đồng Việt Nam (nhập về quỹ hoặc gửi vào Ngân hàng), ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (1111)

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng (1121)

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

- Trường hợp vay bằng ngoại tệ phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt (1112) (vay nhập quỹ)

Nợ TK 112 - Tiền gửi Ngân hàng (1122) (vay gửi vào ngân hàng)

Nợ các TK 221, 222 (vay đầu tư vào công ty con, liên kết, liên doanh)

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (vay thanh toán thẳng cho người bán)

Nợ TK 211 - Tài sản cố định hữu hình (vay mua TSCĐ)

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

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

- Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến khoản vay (ngoài lãi vay phải trả) như chi phí kiểm toán, lập hồ sơ thẩm định... ghi:

Nợ các TK 241, 635

Có các TK 111, 112, 331.

- b) Vay chyen thẳng cho người bán để mua sắm hàng tồn kho, TSCĐ, để thanh toán về đầu tư XD CB, nếu thuế GTGT đầu vào được khấu trừ, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 156, 211, 213, 241 (giá mua chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình (giá mua chưa có thuế GTGT)

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

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

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, giá trị TSCĐ mua sắm, xây dựng được ghi nhận bao gồm cả thuế GTGT. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến khoản vay (ngoài lãi vay phải trả) như chi phí kiểm toán, lập hồ sơ thẩm định kế toán tương tự bút toán ở mục a.

c) Vay thanh toán hoặc ứng vốn (trả trước) cho người bán, người nhận thầu về XDCC, để thanh toán các khoản chi phí, ghi:

Nợ các TK 331, 641, 642, 811

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

d) Vay để đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết, đầu tư cổ phiếu, trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 221, 222, 228

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

đ) Trường hợp lãi vay phải trả được nhập gốc, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Nợ các TK 154, 241 (nếu lãi vay được vốn hóa)

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

e) Khi trả nợ vay bằng Đồng Việt Nam hoặc bằng tiền thu nợ của khách hàng, ghi:

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

Có các TK 111, 112, 131.

g) Khi trả nợ vay bằng ngoại tệ:

Nợ TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính (theo tỷ giá ghi sổ của TK 3411)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗi tỷ giá)

Có các TK 111, 112 (theo tỷ giá trên sổ kế toán của TK 111, 112)

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

h) Kế toán các nghiệp vụ liên quan đến hoạt động thuê tài chính: Thực hiện theo quy định của TK 212 – TSCĐ thuê tài chính.

i) Khi lập Báo cáo tài chính, số dư vay và nợ thuê tài chính bằng ngoại tệ được đánh giá lại theo tỷ giá giao dịch thực tế cuối kỳ:

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

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính.

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

Nợ TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

### **8.2.3. Kế toán phải trả cho người bán - Tài khoản 331**

#### **8.2.3.1. 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 hoá, dịch vụ, khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao.

c) Doanh nghiệp phải theo dõi chi tiết các khoản nợ phải trả cho người bán theo từng loại nguyên tệ. Đối với các khoản phải trả bằng ngoại tệ thì thực hiện theo nguyên tắc:

- Khi phát sinh các khoản nợ phải trả cho người bán (bên có tài khoản 331) bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi ra Đồng Việt nam theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh (là tỷ giá bán của ngân hàng thương mại nơi thường xuyên có giao dịch). Riêng trường hợp ứng trước cho nhà thầu hoặc người bán, khi đủ điều kiện ghi nhận tài sản hoặc chi phí thì bên Có tài khoản 331 áp dụng tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh đối với số tiền đã ứng trước.

- Khi thanh toán nợ phải trả cho người bán (bên Nợ tài khoản 331) bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh cho từng đối tượng chủ nợ (Trường hợp chủ nợ có nhiều giao dịch thì tỷ giá thực tế đích danh được xác định trên cơ sở bình quân gia quyền di động các giao dịch của chủ nợ đó). Riêng trường hợp phát sinh giao dịch ứng trước tiền cho nhà thầu hoặc người bán thì bên Nợ tài khoản 331 áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế (là tỷ giá bán của ngân hàng nơi thường xuyên có giao dịch) tại thời điểm ứng trước;

- Doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản phải trả cho người bán có gốc ngoại tệ tại tất cả các thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật. Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại khoản phải trả cho người bán là tỷ giá bán ngoại tệ của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. Các đơn vị trong tập đoàn được áp dụng chung một tỷ giá do Công ty mẹ quy định (phải đảm bảo sát với tỷ giá giao dịch thực tế) để đánh giá lại các khoản phải trả cho người bán có gốc ngoại tệ phát sinh từ các giao dịch trong nội bộ tập đoàn.

d) 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.

đ) Những vật tư, hàng hóa, dịch vụ đã nhận, nhập kho nhưng đến cuối tháng 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.

e) 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.

#### 8.2.3.2. 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.

- Đánh giá lại các khoản phải trả cho người bán bằng ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ giảm so với Đồng Việt Nam).

##### **Bên Có:**

- Số tiền phải trả cho người bán vật tư, hàng hoá, 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 hoá, dịch vụ đã nhận, khi có hoá đơn hoặc thông báo giá chính thức;

- Đánh giá lại các khoản phải trả cho người bán bằng ngoại tệ (trường hợp tỷ giá ngoại tệ tăng so với Đồng Việt Nam).

**Số dư bên Có:** Số tiền còn phải trả cho người bán, người cung cấp, 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 Bảng Cân đối kế toán, 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”.

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

1/ Mua vật tư, hàng hóa chưa trả tiền người bán về nhập kho trong trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên hoặc khi mua TSCĐ:

a) Trường hợp mua trong nội địa, ghi:

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

Nợ các TK 152, 153, 156, 157, 211, 213 (giá chưa có thuế GTGT)

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

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

- Trường hợp thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá trị vật tư, hàng hóa, TSCĐ bao gồm cả thuế GTGT (tổng giá thanh toán).

b) Trường hợp nhập khẩu, ghi:

- Phản ánh giá trị hàng nhập khẩu bao gồm cả thuế TTĐB, thuế XK, thuế BVMT (nếu có), ghi:

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

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 3332 - Thuế TTĐB (nếu có)

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

Có TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường.

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

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312).

2/ Mua vật tư, hàng hoá chưa trả tiền người bán về nhập kho trong trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ:

a. Trường hợp mua trong nội địa:

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

Nợ TK 611 - Mua hàng (giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

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

- Trường hợp thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá trị vật tư, hàng hóa bao gồm cả thuế GTGT (tổng giá thanh toán)

b. Trường hợp nhập khẩu, ghi:

- Phản ánh giá trị hàng nhập khẩu bao gồm cả thuế TTĐB, thuế XK, thuế BVMT (nếu có), ghi:

Nợ TK 611 - Mua hàng.

Có TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 3332 - Thuế TTĐB (nếu có)

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

Có TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường.

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

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312).

3/ Trường hợp đơn vị có thực hiện đầu tư XD CB theo phương thức giao thầu, khi nhận khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao của bên nhận thầu xây lắp, căn cứ hợp đồng giao thầu và biên bản bàn giao khối lượng xây lắp, hoá đơn khối lượng xây lắp hoàn thành:

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

Nợ TK 241 - XD CB dở dang (giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

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

- Trường hợp thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá trị đầu tư XD CB bao gồm cả thuế GTGT (tổng giá thanh toán).

4/ Khi ứng trước tiền hoặc thanh toán số tiền phải trả cho người bán vật tư, hàng hoá, người cung cấp dịch vụ, người nhận thầu xây lắp, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có các TK 111, 112, 341,...

- Trường hợp phải thanh toán cho nhà thầu bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh (là tỷ giá bán của ngân hàng thương mại nơi thường xuyên có giao dịch).

- Trường hợp đã ứng trước tiền cho nhà thầu bằng ngoại tệ, kế toán ghi nhận giá trị đầu tư XD CB tương ứng với số tiền đã ứng trước theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước. Phần giá trị đầu tư XD CB còn phải thanh toán (sau khi đã trừ đi số tiền ứng trước) được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh.

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (tỷ giá giao dịch thực tế)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tỷ giá giao dịch thực tế thấp hơn tỷ giá ghi sổ kế toán của TK tiền)

Có các TK 111, 112, ... (tỷ giá ghi sổ kế toán)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (nếu tỷ giá giao dịch thực tế cao hơn tỷ giá ghi sổ kế toán của TK tiền).

5/ Khi nhận lại tiền do người bán hoàn lại số tiền đã ứng trước vì không cung cấp được hàng hóa, dịch vụ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, ...

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

6/ Nhận dịch vụ cung cấp (chi phí vận chuyển hàng hoá, điện, nước, điện thoại, kiểm toán, tư vấn, quảng cáo, dịch vụ khác) của người bán:

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

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1562)

Nợ TK 241 - XDCB dở dang

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

Nợ các TK 623, 627, 641, 642, 635, 811

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

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

- Trường hợp thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì giá trị dịch vụ bao gồm cả thuế GTGT (tổng giá thanh toán).

7/ Chiết khấu thanh toán mua vật tư, hàng hoá doanh nghiệp được hưởng do thanh toán trước thời hạn phải thanh toán và tính trừ vào khoản nợ phải trả người bán, người cung cấp, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

8/ Trường hợp vật tư, hàng hoá mua vào phải trả lại hoặc được người bán chấp thuận giảm giá do không đúng quy cách, phẩm chất được tính trừ vào khoản nợ phải trả cho người bán, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

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

Có các TK 152, 153, 156, 611,...

9/ Trường hợp các khoản nợ phải trả cho người bán không tìm ra chủ nợ hoặc chủ nợ không đòi và được xử lý ghi tăng thu nhập khác của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 711 - Thu nhập khác.

10/ Đối với nhà thầu chính, khi xác định giá trị khối lượng xây lắp phải trả cho nhà thầu phụ theo hợp đồng kinh tế đã ký kết, căn cứ vào hóa đơn, phiếu giá công trình, biên bản nghiệm thu khối lượng xây lắp hoàn thành và hợp đồng giao thầu phụ, ghi:

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

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

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (tổng số tiền phải trả cho nhà thầu phụ gồm cả thuế GTGT đầu vào).

11/ Trường hợp doanh nghiệp nhận bán hàng đại lý, bán đúng giá, hưởng hoa hồng.

- Khi nhận hàng bán đại lý, doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép thông tin về hàng nhận bán đại lý trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

- Khi bán hàng nhận đại lý, ghi:

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

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (giá giao bán đại lý + thuế).

Đồng thời doanh nghiệp theo dõi và ghi chép thông tin về hàng nhận bán đại lý đã xuất bán trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

- Khi xác định hoa hồng đại lý được hưởng, tính vào doanh thu hoa hồng về bán hàng đại lý, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

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

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

- Khi thanh toán tiền cho bên giao hàng đại lý, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (giá bán trừ (-) hoa hồng đại lý)

Có các TK 111, 112,...

12/ Kế toán phải trả cho người bán tại đơn vị giao uỷ thác nhập khẩu:

- Khi trả trước một khoản tiền uỷ thác mua hàng theo hợp đồng uỷ thác nhập khẩu cho đơn vị nhận uỷ thác nhập khẩu mở LC... căn cứ các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (chi tiết cho từng đơn vị nhận uỷ thác)

Có các TK 111, 112,...

- Khi nhận hàng uỷ thác nhập khẩu do bên nhận uỷ thác giao trả, kế toán thực hiện như đối với hàng nhập khẩu thông thường.

- Khi trả tiền cho đơn vị nhận uỷ thác nhập khẩu về số tiền hàng nhập khẩu và các chi phí liên quan trực tiếp đến hàng nhập khẩu, căn cứ các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (chi tiết cho từng đơn vị nhận uỷ thác)

Có các TK 111, 112,...

- Phí uỷ thác nhập khẩu phải trả đơn vị nhận uỷ thác được tính vào giá trị hàng nhập khẩu, căn cứ các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ các TK 151, 152, 156, 211,...

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (chi tiết từng đơn vị nhận uỷ thác).

- Việc thanh toán nghĩa vụ thuế đối với hàng nhập khẩu thực hiện theo quy định của TK 333 - Thuế và khoản phải nộp Nhà nước.

- Đơn vị nhận uỷ thác không sử dụng tài khoản này để phản ánh các nghiệp vụ thanh toán uỷ thác mà phản ánh qua các TK 138 và 338.



13/ Khi lập Báo cáo tài chính, số dư nợ phải trả cho người bán bằng ngoại tệ được đánh giá theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm lập Báo cáo tài chính:

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

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

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

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

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

Có TK 331 - Phải trả cho người bán.

#### **8.2.4. Kế toán thuế và các khoản phải nộp nhà nước - Tài khoản 333**

##### **8.2.4.1. Nguyên tắc kế toán**

a) 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.

b) 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...

c) 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, 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.

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

- Đối với số thuế đã nộp ở khâu mua được hoàn lại (ví dụ trong giao dịch tạm nhập - tái xuất, các khoản thuế TTĐB, thuế NK, thuế BVMT đã nộp được hoàn lại khi tái xuất...), kế toán ghi giảm giá trị hàng mua hoặc giảm giá vốn hàng bán, giảm chi phí khác tùy theo từng trường hợp cụ thể. Riêng thuế GTGT đầu vào được hoàn ghi giảm số thuế GTGT được khấu trừ;

- Đối với số thuế đã nộp ở khâu nhập khẩu nhưng hàng nhập khẩu không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, khi tái xuất được hoàn thì kế toán ghi giảm khoản phải thu khác (ví dụ thuế nhập khẩu đã nộp của hàng nhận gia công được hoàn lại khi tái xuất...);

- Đối với số thuế phải nộp khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ nhưng sau đó được giảm, được hoàn, kế toán ghi nhận vào thu nhập khác (ví dụ hoàn thuế xuất khẩu, giảm số thuế TTĐB, GTGT, BVMT phải nộp khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ).

đ) 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.

e) 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.

*8.2.4.2. 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 phải nộp, 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.

Trong trường hợp cá biệt, 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 hoá, 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 về thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế khác, như: Thuế môn bài, thuế nộp thay cho các tổ chức, cá nhân nước ngoài có hoạt động kinh doanh tại Việt Nam...

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

+ 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 ghi 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.

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

##### 1/ Thuế GTGT phải nộp (3331)

- *Kế toán thuế GTGT đầu ra (TK 33311)*

a) Kế toán thuế GTGT đầu ra phải nộp theo phương pháp khấu trừ:

Khi xuất hóa đơn GTGT theo phương pháp khấu trừ và doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, kế toán phản ánh doanh thu, thu nhập theo giá bán chưa có thuế GTGT, thuế GTGT phải nộp được tách riêng tại thời điểm xuất hóa đơn, ghi:

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

Có các TK 511, 515, 711 (giá chưa có thuế GTGT)

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

b) Kế toán thuế GTGT đầu ra phải nộp theo phương pháp trực tiếp

Kế toán được lựa chọn một trong 2 phương pháp ghi sổ sau:

- Phương pháp 1: Tách riêng ngay số thuế GTGT phải nộp khi xuất hóa đơn, thực hiện như điểm a nêu trên;

- Phương pháp 2: Ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, định kỳ khi xác định số thuế GTGT phải nộp kế toán ghi giảm doanh thu, thu nhập tương ứng:

Nợ các TK 511, 515, 711

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

c) Khi nộp thuế GTGT vào Ngân sách Nhà nước, ghi:

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Có các TK 111, 112.

- *Kế toán thuế GTGT của hàng nhập khẩu (TK 33312)*

a) Khi nhập khẩu vật tư, hàng hoá, TSCĐ kế toán phản ánh số thuế nhập khẩu phải nộp, tổng số tiền phải thanh toán và giá trị vật tư, hàng hoá, TSCĐ nhập khẩu (chưa bao gồm thuế GTGT hàng nhập khẩu), ghi:

Nợ các TK 152, 153, 156, 211, 611,...

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3333)

Có các TK 111, 112, 331,...

b) Phản ánh số thuế GTGT phải nộp của hàng nhập khẩu:

- Trường hợp thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312).

- Trường hợp thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp không được khấu trừ phải tính vào giá trị vật tư, hàng hoá, TSCĐ nhập khẩu, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 156, 211, 611,...

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312).

c) Khi thực nộp thuế GTGT của hàng nhập khẩu vào Ngân sách Nhà nước, ghi:

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312)

Có các TK 111, 112,...

d) Trường hợp nhập khẩu ủy thác (áp dụng tại bên giao ủy thác)

- Khi nhận được thông báo về nghĩa vụ nộp thuế GTGT hàng nhập khẩu từ bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác ghi nhận số thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312).

- Khi nhận được chứng từ nộp thuế vào NSNN của bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác phản ánh giảm nghĩa vụ với NSNN về thuế GTGT hàng nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33312)

Có các TK 111, 112 (nếu trả tiền ngay cho bên nhận ủy thác)

Có TK 3388 - Phải trả khác (nếu chưa thanh toán ngay tiền thuế GTGT hàng nhập khẩu cho bên nhận ủy thác)

Có TK 138 - Phải thu khác (ghi giảm số tiền đã ứng cho bên nhận ủy thác để nộp thuế GTGT hàng nhập khẩu)

- Bên nhận ủy thác không phản ánh số thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp như bên giao ủy thác mà chỉ ghi nhận số tiền đã nộp thuế hộ bên giao ủy thác, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (phải thu lại số tiền đã nộp hộ)

Nợ TK 3388 - Phải trả khác (trừ vào số tiền đã nhận của bên giao ủy thác)

Có các TK 111, 112.

- *Kế toán thuế GTGT được khấu trừ*

- Định kỳ, kế toán tính, xác định số thuế GTGT được khấu trừ với số thuế GTGT đầu ra phải nộp trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ.

- Trường hợp tại thời điểm giao dịch phát sinh chưa xác định được thuế GTGT đầu vào của hàng hóa, dịch vụ có được khấu trừ hay không, kế toán ghi nhận toàn bộ số thuế GTGT đầu vào trên TK 133. Định kỳ, khi xác định số thuế GTGT không được khấu trừ với thuế GTGT đầu ra, kế toán phản ánh vào chi phí có liên quan, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ của hàng tồn kho đã bán)

Nợ các TK 641, 642 (thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ của các khoản chi phí bán hàng, chi phí QLDN)

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ.

- *Kế toán thuế GTGT phải nộp được giảm*

Trường hợp doanh nghiệp được giảm số thuế GTGT phải nộp, kế toán ghi nhận số thuế GTGT được giảm vào thu nhập khác, ghi:

Nợ TK 33311 - Thuế GTGT phải nộp (nếu được trừ vào số thuế phải nộp)

Nợ các TK 111, 112 - Nếu số được giảm được nhận lại bằng tiền

Có TK 711 - Thu nhập khác.

- *Kế toán thuế GTGT đầu vào được hoàn*

Trường hợp doanh nghiệp được hoàn thuế GTGT theo luật định do thuế đầu vào lớn hơn thuế đầu ra, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ.

## *2. Thuế tiêu thụ đặc biệt (TK 3332)*

### *1/ Nguyên tắc kế toán*

- Tài khoản này sử dụng cho người có nghĩa vụ nộp thuế tiêu thụ đặc biệt theo quy định của pháp luật. Trong giao dịch xuất nhập khẩu ủy thác, tài khoản này chỉ sử dụng cho bên giao ủy thác, không áp dụng cho bên nhận ủy thác.

- Các doanh nghiệp bán sản phẩm, hàng hoá chịu thuế tiêu thụ đặc biệt ghi nhận doanh thu không bao gồm thuế TTĐB. Trường hợp không tách ngay được số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp tại thời điểm ghi nhận doanh thu thì được ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế nhưng định kỳ phải ghi giảm doanh thu đối với số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp. 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 số thuế TTĐB phải nộp khi bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ.

- Các doanh nghiệp nhập khẩu hoặc mua nội địa hàng hoá, TSCĐ thuộc diện chịu thuế tiêu thụ đặc biệt được ghi nhận số thuế phải nộp vào giá gốc hàng nhập kho. 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 nhập khẩu phải nộp không được ghi nhận vào giá trị hàng hóa mà được ghi nhận là khoản phải thu khác.

- Kế toán số thuế TTĐB được hoàn, được giảm thực hiện theo nguyên tắc:
  - + Thuế TTĐB 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 hóa (nếu xuất trả lại do vay, mượn...);
  - + Thuế TTĐB 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 TTĐB 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 TTĐB 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.

## *2/ Phương pháp kế toán thuế tiêu thụ đặc biệt*

- a) Kế toán thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp khi bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ:
  - Trường hợp tách ngay được thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp tại thời điểm giao dịch phát sinh, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ không bao gồm thuế tiêu thụ đặc biệt, ghi:

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

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

Có TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt.

- Trường hợp không tách ngay được thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp tại thời điểm giao dịch phát sinh, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt. Định kỳ khi xác định số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp, kế toán ghi giảm doanh thu, ghi:

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

Có TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt.

- b) Khi nhập khẩu hàng hoá thuộc đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, kế toán căn cứ vào hoá đơn mua hàng nhập khẩu và thông báo nộp thuế của cơ quan có thẩm quyền, xác định số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp của hàng nhập khẩu, ghi:

Nợ các TK 152, 156, 211, 611,...

Có TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt.

- Đối với hàng tạm nhập – tái xuất không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, ví dụ như hàng quá cảnh được tái xuất ngay tại kho ngoại quan, khi nộp thuế TTĐB của hàng nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác

Có TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt.

- c) Khi nộp tiền thuế tiêu thụ đặc biệt vào Ngân sách Nhà nước, ghi:

Nợ TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt

Có các TK 111, 112.

d) Kế toán hoàn thuế tiêu thụ đặc biệt đã nộp ở khâu nhập khẩu:

- Thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu, được hoàn khi tái xuất hàng hóa, ghi:

Nợ TK 3332 - Thuế TTĐB

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (nếu xuất hàng để bán)

Có các TK 152, 153, 156 (nếu xuất hàng trả lại).

- Thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu, được hoàn khi tái xuất TSCĐ, ghi:

Nợ TK 3332 - Thuế TTĐB

Có TK 211 - Tài sản cố định hữu hình (nếu xuất trả lại TSCĐ)

Có TK 811 - Chi phí khác (nếu bán TSCĐ).

- Thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu nhưng hàng hóa không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, được hoàn khi tái xuất, ghi:

Nợ TK 3332 - Thuế TTĐB

Có TK 138 - Phải thu khác.

đ) Kế toán thuế TTĐB phải nộp khi bán hàng hóa, TSCĐ, cung cấp dịch vụ nhưng sau đó được giảm, được hoàn: Khi nhận được thông báo của cơ quan có thẩm quyền về số thuế ở khâu bán được giảm, được hoàn, ghi:

Nợ TK 3332 - Thuế TTĐB

Có TK 711 - Thu nhập khác.

e) Trường hợp xuất sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ chịu thuế tiêu thụ đặc biệt để tiêu dùng nội bộ, cho, biếu, tặng, khuyến mại, quảng cáo không thu tiền, ghi:

Nợ các TK 641, 642

Có các TK 154, 155

Có TK 3332 - Thuế TTĐB.

g) Trường hợp nhập khẩu ủy thác (áp dụng tại bên giao ủy thác)

- Khi nhận được thông báo về nghĩa vụ nộp thuế TTĐB từ bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác ghi nhận số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp, ghi:

Nợ các TK 152, 156, 211, 611,...

Có TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt.

- Khi nhận được chứng từ nộp thuế vào NSNN của bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác phản ánh giảm nghĩa vụ với NSNN về thuế tiêu thụ đặc biệt, ghi:

Nợ TK 3332 - Thuế tiêu thụ đặc biệt

Có các TK 111, 112 (nếu trả tiền ngay cho bên nhận ủy thác)

Có TK 3388 - Phải trả khác (nếu chưa thanh toán ngay tiền thuế TTĐB cho bên nhận ủy thác)

Có TK 138 - Phải thu khác (ghi giảm số tiền đã ứng cho bên nhận ủy thác để nộp thuế TTĐB).



- Bên nhận ủy thác không phản ánh số thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp như bên giao ủy thác mà chỉ ghi nhận số tiền đã nộp thuế hộ bên giao ủy thác, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (phải thu lại số tiền đã nộp hộ)

Nợ TK 3388 - Phải trả khác (trừ vào số tiền đã nhận của bên giao ủy thác)

Có các TK 111, 112.

### 3. Thuế xuất khẩu (TK 3333)

#### 1/ Nguyên tắc kế toán

- Tài khoản này sử dụng cho người có nghĩa vụ nộp thuế xuất khẩu theo quy định của pháp luật. Trong giao dịch xuất khẩu ủy thác, tài khoản này chỉ sử dụng cho bên giao ủy thác, không áp dụng cho bên nhận ủy thác.

- Thuế xuất khẩu là thuế gián thu, không nằm trong cơ cấu doanh thu của doanh nghiệp. Khi xuất khẩu hàng hóa, kế toán phải tách riêng số thuế xuất khẩu phải nộp ra khỏi doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ. Trường hợp không tách ngay được số thuế xuất khẩu phải nộp tại thời điểm ghi nhận doanh thu thì được ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế nhưng định kỳ phải ghi giảm doanh thu đối với số thuế xuất khẩu phải nộp. 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 số thuế xuất khẩu phải nộp khi xuất khẩu hàng hóa, dịch vụ.

- Thuế xuất khẩu phải nộp khi xuất khẩu nhưng sau đó được hoàn, được giảm thì kế toán ghi nhận vào thu nhập khác.

#### 2/ Phương pháp kế toán

a) Kế toán thuế xuất khẩu phải nộp khi bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ:

- Trường hợp tách ngay được thuế xuất khẩu phải nộp tại thời điểm giao dịch phát sinh, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ không bao gồm thuế xuất khẩu, ghi:

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

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

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

- Trường hợp không tách ngay được thuế xuất khẩu phải nộp tại thời điểm giao dịch phát sinh, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ bao gồm cả thuế xuất khẩu. Định kỳ khi xác định số thuế xuất khẩu phải nộp, kế toán ghi giảm doanh thu, ghi:

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

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

b) Khi nộp tiền thuế xuất khẩu vào NSNN, ghi:

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

Có các TK 111, 112,...

c) Thuế xuất khẩu được hoàn hoặc được giảm (nếu có), ghi:

Nợ các TK 111, 112, 3333

Có TK 711 - Thu nhập khác.

d) Trường hợp xuất khẩu ủy thác (áp dụng tại bên giao ủy thác)

- Khi bán hàng hoá, dịch vụ chịu thuế xuất khẩu, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ và số thuế xuất khẩu phải nộp như trường hợp xuất khẩu thông thường quy định tại điểm a mục này.

- Khi nhận được chứng từ nộp thuế vào NSNN của bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác phản ánh giảm nghĩa vụ với NSNN về thuế xuất khẩu, ghi:

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

Có các TK 111, 112 (nếu trả tiền ngay cho bên nhận ủy thác)

Có TK 3388 - Phải trả khác (nếu chưa thanh toán ngay tiền thuế xuất khẩu cho bên nhận ủy thác)

Có TK 138 - Phải thu khác (ghi giảm số tiền đã ứng cho bên nhận ủy thác để nộp thuế xuất khẩu).

- Bên nhận ủy thác không phản ánh số thuế xuất khẩu phải nộp như bên giao ủy thác mà chỉ ghi nhận số tiền đã nộp thuế hộ bên giao ủy thác, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (phải thu lại số tiền đã nộp hộ)

Nợ TK 3388 - Phải trả khác (trừ vào số tiền đã nhận của bên giao ủy thác)

Có các TK 111, 112.

#### 4. Thuế nhập khẩu (TK 3333)

##### 1/ Nguyên tắc kế toán

- Tài khoản này sử dụng cho người có nghĩa vụ nộp thuế nhập khẩu theo quy định của pháp luật. Trong giao dịch nhập khẩu ủy thác, tài khoản này chỉ sử dụng cho bên giao ủy thác, không áp dụng cho bên nhận ủy thác.

- Các doanh nghiệp nhập khẩu hàng hoá, TSCĐ được ghi nhận số thuế nhập khẩu 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 nhập khẩu phải nộp không được ghi nhận vào giá trị hàng hóa mà được ghi nhận là khoản phải thu khác.

- Kế toán số thuế nhập khẩu được hoàn, được giảm thực hiện theo nguyên tắc:

+ Thuế nhập khẩu 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 hóa (nếu xuất trả lại do vay, mượn...);

+ Thuế nhập khẩu 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 nhập khẩu 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 (ví dụ hàng tạm nhập – tái xuất để gia công, chế biến...) thì khi được hoàn ghi giảm khoản phải thu khác.

## 2/ Phương pháp kế toán thuế nhập khẩu

a) Khi nhập khẩu vật tư, hàng hoá, TSCĐ, kế toán phản ánh số thuế nhập khẩu phải nộp, tổng số tiền phải trả, hoặc đã thanh toán cho người bán và giá trị vật tư, hàng hoá, TSCĐ nhập khẩu (giá có thuế nhập khẩu), ghi:

Nợ các TK 152, 156, 211, 611,... (giá có thuế nhập khẩu)

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

Có các TK 111, 112, 331,...

Đối với hàng tạm nhập – tái xuất không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, ví dụ như hàng quá cảnh được tái xuất ngay tại kho ngoại quan, khi nộp thuế nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác

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

b) Khi nộp thuế nhập khẩu vào Ngân sách Nhà nước, ghi:

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

Có các TK 111, 112,...

c) Kế toán hoàn thuế nhập khẩu đã nộp ở khâu nhập khẩu

- Thuế nhập khẩu đã nộp ở khâu nhập khẩu, được hoàn khi tái xuất hàng hóa, ghi:

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

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (nếu xuất hàng để bán)

Có các TK 152, 153, 156 - Hàng hóa (nếu xuất hàng trả lại).

- Thuế nhập khẩu đã nộp ở khâu nhập khẩu, được hoàn khi tái xuất TSCĐ, ghi:

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

Có TK 211 - Tài sản cố định hữu hình (nếu xuất trả lại TSCĐ)

Có TK 811 - Chi phí khác (nếu bán TSCĐ).

- Thuế nhập khẩu đã nộp ở khâu nhập khẩu nhưng hàng hóa không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, được hoàn khi tái xuất (ví dụ thuế nhập khẩu đã nộp khi nhập khẩu hàng phục vụ gia công, chế biến), ghi:

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

Có TK 138 - Phải thu khác.

- Khi nhận được tiền từ NSNN, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi ngân hàng

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

d) Trường hợp nhập khẩu ủy thác (áp dụng tại bên giao ủy thác)

- Khi nhận được thông báo về nghĩa vụ nộp thuế nhập khẩu từ bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác ghi nhận số thuế nhập khẩu phải nộp, ghi:

Nợ các TK 152, 156, 211, 611,... (giá có thuế nhập khẩu)

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

- Khi nhận được chứng từ nộp thuế vào NSNN của bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác phản ánh giảm nghĩa vụ với NSNN về thuế nhập khẩu, ghi:

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

Có các TK 111, 112 (nếu trả tiền ngay cho bên nhận ủy thác)

Có TK 3388 - Phải trả khác (nếu chưa thanh toán ngay tiền thuế nhập khẩu cho bên nhận ủy thác)

Có TK 138 - Phải thu khác (ghi giảm số tiền đã ứng cho bên nhận ủy thác để nộp thuế nhập khẩu).

- Bên nhận ủy thác không phản ánh số thuế nhập khẩu phải nộp như bên giao ủy thác mà chỉ ghi nhận số tiền đã nộp thuế hộ bên giao ủy thác, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (phải thu lại số tiền đã nộp hộ)

Nợ TK 3388 - Phải trả khác (trừ vào số tiền đã nhận của bên giao ủy thác)

Có các TK 111, 112.

#### 5. Thuế thu nhập doanh nghiệp (TK 3334)

a) Căn cứ số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp vào Ngân sách Nhà nước hàng quý theo quy định, ghi:

Nợ TK 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (8211)

Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

b) Khi nộp tiền thuế thu nhập doanh nghiệp vào NSNN, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có các TK 111, 112.

c) Cuối năm, khi xác định số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của năm tài chính:

- Nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp nhỏ hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp hàng quý trong năm, thì số chênh lệch, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có TK 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (8211).

- Nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp lớn hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp hàng quý trong năm, thì số chênh lệch phải nộp thiếu, ghi:

Nợ TK 821 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (8211)

Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

#### 6. Thuế thu nhập cá nhân (TK 3335)

Khi xác định số thuế thu nhập cá nhân phải nộp khấu trừ tại nguồn tính trên thu nhập chịu thuế của công nhân viên và người lao động khác, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3335).

- Khi chi trả thu nhập cho các cá nhân bên ngoài, doanh nghiệp phải xác định số thuế thu nhập cá nhân phải nộp tính trên thu nhập không thường xuyên chịu thuế theo từng lần phát sinh thu nhập, ghi:

+ Trường hợp chi trả tiền thù lao, dịch vụ thuê ngoài... ngay cho các cá nhân bên ngoài, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642, 635 (tổng số phải thanh toán); hoặc

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (tổng số tiền phải thanh toán); hoặc

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (tổng tiền phải thanh toán) (3531)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3335) (số thuế thu nhập cá nhân phải khấu trừ)

Có các TK 111, 112 (số tiền thực trả).

+ Khi chi trả các khoản nợ phải trả cho các cá nhân bên ngoài có thu nhập, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (tổng số tiền phải trả)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (số thuế thu nhập cá nhân phải khấu trừ)

Có các TK 111, 112 (số tiền thực trả).

- Khi nộp thuế thu nhập cá nhân vào Ngân sách Nhà nước thay cho người có thu nhập, ghi:

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3335)

Có các TK 111, 112,...

#### 7. Thuế tài nguyên (TK 3336)

- Xác định số thuế tài nguyên phải nộp tính vào chi phí sản xuất chung, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (6278)

Có TK 3336 - Thuế tài nguyên.

- Khi thực nộp thuế tài nguyên vào Ngân sách Nhà nước, ghi:

Nợ TK 3336 - Thuế tài nguyên

Có các TK 111, 112,...

#### 8. Thuế nhà đất, tiền thuê đất (TK 3337)

- Xác định số thuế nhà đất, tiền thuê đất phải nộp tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6425)

Có TK 3337 - Thuế nhà đất, tiền thuê đất.

- Khi nộp tiền thuế nhà đất, tiền thuê đất vào Ngân sách Nhà nước, ghi:

Nợ TK 3337 - Thuế nhà đất, tiền thuê đất

Có các TK 111, 112,...

### 9. Thuế bảo vệ môi trường

#### 1/ Nguyên tắc kế toán:

- Tài khoản này sử dụng cho người nộp thuế bảo vệ môi trường theo quy định của pháp luật. Trong giao dịch nhập khẩu ủy thác, tài khoản này chỉ sử dụng cho bên giao ủy thác, không áp dụng cho bên nhận ủy thác.

- Các doanh nghiệp bán sản phẩm, hàng hoá chịu thuế bảo vệ môi trường ghi nhận doanh thu không bao gồm số thuế bảo vệ môi trường phải nộp. Trường hợp không tách ngay được số thuế phải nộp tại thời điểm phát sinh thì được ghi nhận doanh thu bao gồm cả thuế bảo vệ môi trường nhưng định kỳ phải ghi giảm doanh thu đối với số thuế bảo vệ môi trường phải nộp.

- Các doanh nghiệp nhập khẩu hoặc mua trong nội địa hàng hoá thuộc diện chịu thuế bảo vệ môi trường được ghi nhận số thuế bảo vệ môi trường phải nộp vào giá gốc hàng nhập kho.

- Kế toán số thuế BVMT được hoàn, được giảm thực hiện theo nguyên tắc:

+ Thuế 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 hóa (nếu xuất trả lại do vay, mượn...);

+ Thuế 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 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 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.

#### 2/ Phương pháp kế toán thuế bảo vệ môi trường

a) Khi bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế bảo vệ môi trường đồng thời chịu thuế GTGT, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ không bao gồm thuế bảo vệ môi trường và không có thuế GTGT, ghi:

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

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (giá bán không có thuế bảo vệ môi trường và thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311)

Có TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường.

Trường hợp không xác định được ngay số thuế phải nộp tại thời điểm giao dịch phát sinh, doanh thu được ghi nhận bao gồm cả thuế nhưng định kỳ khi xác định số thuế phải nộp thì phải ghi giảm doanh thu:

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp (chi tiết từng loại thuế).

b) Khi nhập khẩu hàng hoá thuộc đối tượng chịu thuế bảo vệ môi trường, kế toán căn cứ vào hoá đơn mua hàng nhập khẩu và thông báo nộp thuế về số thuế bảo vệ môi trường phải nộp, xác định số thuế bảo vệ môi trường phải nộp của hàng nhập khẩu, ghi:

Nợ các TK 152, 156, 211, 611,...

Có TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường.

- Trường hợp xuất sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ chịu thuế bảo vệ môi trường để tiêu dùng nội bộ, cho, biếu, tặng, khuyến mại, quảng cáo không thu tiền, ghi:

Nợ các TK 641, 642

Có các TK 152, 154, 155

Có TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường.

c) Trường hợp doanh nghiệp là bên nhận uỷ thác nhập khẩu phải nộp thuế bảo vệ môi trường hộ bên giao uỷ thác nhập khẩu, khi xác định số thuế bảo vệ môi trường phải nộp, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác

Có TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường.

- Khi nộp tiền thuế bảo vệ môi trường vào Ngân sách Nhà nước, ghi:

Nợ TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường

Có các TK 111, 112,...

d) Kế toán hoàn thuế bảo vệ môi trường đã nộp ở khâu nhập khẩu

- Thuế BVMT đã nộp ở khâu nhập khẩu, được hoàn khi tái xuất hàng hóa, ghi:

Nợ TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (nếu xuất hàng để bán)

Có các TK 152, 153, 156 (nếu xuất hàng trả lại).

- Thuế TTĐB đã nộp ở khâu nhập khẩu, được hoàn khi tái xuất TSCĐ, ghi:

Nợ TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường

Có TK 211 - Tài sản cố định hữu hình (nếu xuất trả lại TSCĐ)

Có TK 811 - Chi phí khác (nếu bán TSCĐ).

- Thuế BVMT đã nộp ở khâu nhập khẩu nhưng hàng hóa không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, được hoàn khi tái xuất, ghi:

Nợ TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường

Có TK 138 - Phải thu khác.

đ) Kế toán thuế BVMT phải nộp khi bán hàng hóa, TSCĐ, cung cấp dịch vụ nhưng sau đó được giảm, được hoàn: Khi nhận được thông báo của cơ quan có thẩm quyền về số thuế ở khâu bán được giảm, được hoàn, ghi:

Nợ TK 33381 - Thuế bảo vệ môi trường

Có TK 711 - Thu nhập khác.

*10. Các loại thuế khác (33382), Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác (3339)*

- Khi xác định số lệ phí trước bạ tính trên giá trị tài sản mua về (khi đăng ký quyền sở hữu hoặc quyền sử dụng), ghi:

Nợ TK 211 - Tài sản cố định hữu hình

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

- Khi thực nộp các loại thuế khác (như thuế nhà thầu), phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác, ghi:

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (33382, 3339)

Có các TK 111, 112.

*11. Kế toán các khoản trợ cấp, trợ giá của Nhà nước cho doanh nghiệp*

- Khi nhận được quyết định về khoản trợ cấp, trợ giá của Nhà nước trong trường hợp doanh nghiệp thực hiện các nhiệm vụ cung cấp hàng hoá, dịch vụ theo yêu cầu của Nhà nước, kế toán phản ánh doanh thu trợ cấp, trợ giá được Nhà nước cấp, ghi:

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

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5114).

- Khi nhận được tiền trợ cấp, trợ giá của Nhà nước, ghi:

Nợ các TK 111, 112

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

### **8.2.5. Kế toán khoản nợ phải trả người lao động - Tài khoản 334**

#### *8.2.5.1. 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.

#### *8.2.5.2. 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 rất cá biệt - 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.

Tài khoản 334 phải hạch toán chi tiết theo 2 nội dung: Thanh toán lương và thanh toán các khoản khác.

***Tài khoản 334 - Phải trả người lao động, có 2 tài khoản cấp 2:***

- *Tài khoản 3341 - Phải trả công nhân viên:* Phản ánh các khoản phải trả và tình hình thanh toán các khoản phải trả cho công nhân viên của doanh nghiệp về tiền lương, tiền thưởng có tính chất lương, bảo hiểm xã hội và các khoản phải trả khác thuộc về thu nhập của công nhân viên.

- *Tài khoản 3348 - Phải trả người lao động khác:* Phản ánh các khoản phải trả và tình hình thanh toán các khoản phải trả cho người lao động khác ngoài công nhân viên của doanh nghiệp về tiền công, tiền thưởng (nếu có) có tính chất về tiền công và các khoản khác thuộc về thu nhập của người lao động.

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

a) Tính tiền lương, các khoản phụ cấp theo quy định phải trả cho người lao động, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

Nợ các TK 622, 623, 627, 641, 642

Có TK 334 - Phải trả người lao động (3341, 3348).

b) Tiền thưởng trả cho công nhân viên:

- Khi xác định số tiền thưởng trả công nhân viên từ quỹ khen thưởng, ghi:

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (3531)

Có TK 334 - Phải trả người lao động (3341).

- Khi xuất quỹ chi trả tiền thưởng, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (3341)

Có các TK 111, 112,...

c) Tính tiền bảo hiểm xã hội (ốm đau, thai sản, tai nạn,...) phải trả cho công nhân viên, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3383)

Có TK 334 - Phải trả người lao động (3341).

d) Tính tiền lương nghỉ phép thực tế phải trả cho công nhân viên, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (đơn vị có trích trước tiền lương nghỉ phép)

Có TK 334 - Phải trả người lao động (3341).

đ) Các khoản phải khấu trừ vào lương và thu nhập của công nhân viên và người lao động khác của doanh nghiệp như tiền tạm ứng chưa chi hết, bảo hiểm y tế, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm thất nghiệp, tiền thu bồi thường về tài sản thiếu theo quyết định xử lý.... ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (3341, 3348)

Có TK 141 - Tạm ứng

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác

Có TK 138 - Phải thu khác.

e) Tính tiền thuế thu nhập cá nhân của công nhân viên và người lao động khác của doanh nghiệp phải nộp Nhà nước, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (3341, 3348)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3335).

g) Khi ứng trước hoặc thực trả tiền lương, tiền công cho công nhân viên và người lao động khác của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (3341, 3348)

Có các TK 111, 112,...

h) Thanh toán các khoản phải trả cho công nhân viên và người lao động khác của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (3341, 3348)

Có các TK 111, 112,...

i) Trường hợp trả lương hoặc thưởng cho công nhân viên và người lao động khác của doanh nghiệp bằng sản phẩm, hàng hoá, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng không bao gồm thuế GTGT, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (3341, 3348)

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

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

k) Xác định và thanh toán các khoản khác phải trả cho công nhân viên và người lao động của doanh nghiệp như tiền ăn ca, tiền nhà, tiền điện thoại, học phí, thẻ hội viên....:

- Khi xác định được số phải trả cho công nhân viên và người lao động của doanh nghiệp, ghi:

Nợ các TK 622, 623, 627, 641, 642

Có TK 334 - Phải trả người lao động (3341, 3348).

- Khi chi trả cho công nhân viên và người lao động của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (3341, 3348)

Có các TK 111, 112,...

### **8.2.6. Kế toán khoản chi phí phải trả - Tài khoản 335**

#### **8.2.6.1. 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 hoặc đã cung cấp cho người mua 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 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, lãi trái phiếu trả sau (khi trái phiếu đáo hạn).

- Trích trước chi phí để tạm tính giá vốn hàng hóa, thành phẩm bất động sản đã bán.

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 kế hoạch hoặc một số năm tiếp theo;

- Dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây dựng, tái cơ cấu;

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

d) Việc trích trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phải được tính toán một cách chặt chẽ (lập dự toán chi phí và được cấp có thẩm quyền phê duyệt) và phải có bằng chứng hợp lý, tin cậy về các khoản chi phí phải trích trước trong kỳ, để đảm bảo số chi phí phải trả hạch toán vào tài khoản này phù hợp với số chi phí thực tế phát sinh. Nghiêm cấm việc trích trước vào chi phí những nội dung không được tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh.

đ) 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.

e) Việc trích trước chi phí để tạm tính giá vốn sản phẩm, hàng hoá bất động sản còn phải tuân thủ thêm các nguyên tắc sau:

- Doanh nghiệp chỉ được trích trước vào giá vốn hàng bán đối với các khoản chi phí đã có trong dự toán đầu tư, xây dựng nhưng chưa có đủ hồ sơ, tài liệu để nghiệm thu khối lượng và phải thuyết minh chi tiết về lý do, nội dung chi phí trích trước cho từng hạng mục công trình trong kỳ.

- Doanh nghiệp chỉ được trích trước chi phí để tạm tính giá vốn hàng bán cho phần hàng hoá bất động sản đã hoàn thành, được xác định là đã bán trong kỳ và đủ tiêu chuẩn ghi nhận doanh thu.

- Số chi phí trích trước được tạm tính và số chi phí thực tế phát sinh được ghi nhận vào giá vốn hàng bán phải đảm bảo tương ứng với định mức giá vốn tính theo tổng chi phí dự toán của phần hàng hoá bất động sản được xác định là đã bán (được xác định theo diện tích).

g) Việc xác định chi phí lãi vay được vốn hóa phải tuân thủ Chuẩn mực kế toán “Chi phí đi vay”. 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...

h) Những khoản chi phí trích trước chưa sử dụng cuối năm phải giải trình trong bản thuyết minh Báo cáo tài chính.

#### 8.2.6.2. 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.

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

a) Trích trước vào chi phí về tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất, ghi:

Nợ TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

b) Khi tính tiền lương nghỉ phép thực tế phải trả cho công nhân sản xuất, nếu số trích trước lớn hơn số thực tế phải trả, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (số đã trích trước)

Có TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp.

c) Trích trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh số chi sửa chữa TSCĐ phát sinh trong kỳ mà nhà thầu đã thực hiện nhưng chưa nghiệm thu, xuất hóa đơn, ghi:

Nợ các TK 241, 623, 627, 641, 642

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

d) Khi công việc sửa chữa TSCĐ hoàn thành, bàn giao đưa vào sử dụng, nếu số trích trước cao hơn chi phí thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (số đã trích trước lớn hơn chi phí phát sinh)

Có các TK 241, 623, 627, 641, 642.

đ) Trích trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh những chi phí dự tính phải chi trong thời gian ngừng việc theo thời vụ, hoặc ngừng việc theo kế hoạch, ghi:

Nợ TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

e) Chi phí thực tế phát sinh liên quan đến các khoản chi phí trích trước, ghi:

Nợ các TK 623, 627 (nếu số phát sinh lớn hơn số trích trước)

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (số đã trích trước)

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

Có các TK 111, 112, 152, 153, 331, 334

Có các TK 623, 627 (nếu số phát sinh nhỏ hơn số trích trước).

g) Trường hợp lãi vay trả sau, cuối kỳ tính lãi tiền vay phải trả trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lãi tiền vay vốn sản xuất, kinh doanh)

Nợ các TK 627, 241 (lãi vay được vốn hóa)

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

h) Trường hợp doanh nghiệp phát hành trái phiếu theo mệnh giá, nếu trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ vào chi phí sản xuất, kinh doanh hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ các TK 627, 241 (lãi vay được vốn hóa)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu lãi vay tính vào chi phí tài chính)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ).

Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (tổng số tiền lãi trái phiếu)

Nợ TK 34311 - Mệnh giá

Có các TK 111, 112,...

i) Trường hợp doanh nghiệp phát hành trái phiếu có chiết khấu, nếu trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ vào chi phí sản xuất, kinh doanh hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ các TK 627, 241 (lãi vay được vốn hóa)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu lãi vay tính vào chi phí tài chính)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ)

Có TK 34312 - Chiết khấu trái phiếu (số phân bổ trong kỳ).

Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (tổng số tiền lãi trái phiếu)

Nợ TK 34311 - Mệnh giá

Có các TK 111, 112,...

k) Trường hợp doanh nghiệp phát hành trái phiếu có phụ trội, nếu trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ vào chi phí sản xuất, kinh doanh hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ các TK 627, 241 (lãi vay được vốn hóa)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu lãi vay tính vào chi phí tài chính)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ).

Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (tổng số tiền lãi trái phiếu)

Nợ TK 34311 - Mệnh giá

Có các TK 111, 112,...

l) Đối với doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước khi chuyển thành công ty cổ phần:

- Đối với các khoản nợ vay Ngân hàng thương mại và Ngân hàng Phát triển Việt Nam đã quá hạn nhưng do doanh nghiệp bị lỗ, không còn vốn nhà nước, không thanh toán được, doanh nghiệp cổ phần hóa phải làm các thủ tục, hồ sơ đề nghị khoan nợ, giãn nợ, xoá nợ lãi vay ngân hàng theo quy định của pháp luật hiện hành. Khi có quyết định xoá nợ lãi vay, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (lãi vay được xoá)

Có TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (phần lãi vay đã hạch toán vào chi phí các kỳ trước nay được xoá)

Có TK 635 - Chi phí tài chính (phần lãi vay đã hạch toán vào chi phí tài chính trong kỳ này).

- Trong trường hợp thời gian tính từ ngày hết hạn nhà đầu tư nộp tiền mua cổ phần đến thời điểm công ty được cấp Giấy chứng nhận đăng ký doanh nghiệp trên 3 tháng thì doanh nghiệp được tính lãi vay để trả cho các nhà đầu tư:

+ Ghi nhận lãi vay phải trả, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

+ Khi trả tiền cho các nhà đầu tư, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có các TK 111, 112.

m) Kế toán khoản chi phí trích trước để tạm tính giá vốn sản phẩm, hàng hóa bất động sản được xác định là đã bán.

- Khi trích trước chi phí để tạm tính giá vốn hàng hóa bất động sản đã bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

- Các chi phí đầu tư, xây dựng thực tế phát sinh đã có đủ hồ sơ tài liệu và được nghiệm thu được tập hợp để tính chi phí đầu tư xây dựng bất động sản, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có các tài khoản liên quan.

- Khi các khoản chi phí trích trước đã có đủ hồ sơ, tài liệu chứng minh là đã thực tế phát sinh, kế toán ghi giảm khoản chi phí trích trước và ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang, ghi:

Nợ TK 335- Chi phí phải trả

Có TK 154- Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

- Khi toàn bộ dự án bất động sản hoàn thành, kế toán phải quyết toán và ghi giảm số dư khoản chi phí trích trước còn lại, ghi:

Nợ TK 335- Chi phí phải trả

Có TK 154- Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Có TK 632- Giá vốn hàng bán (phần chênh lệch giữa số chi phí trích trước còn lại cao hơn chi phí thực tế phát sinh).

### **8.2.7. Kế toán khoản phải trả nội bộ - Tài khoản 336**

#### **8.2.7. 1. Nguyên tắc kế toán**

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình thanh toán các khoản phải trả giữa doanh nghiệp với các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc có tổ chức công tác kế toán (sau đây gọi là đơn vị hạch toán phụ thuộc); 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 (đơn vị thành viên, chi nhánh, xí nghiệp, tổ, đội...).

b) Không phản ánh vào tài khoản 336 các giao dịch thanh toán giữa công ty mẹ với các công ty con và giữa các công ty con với nhau (giữa các đơn vị có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập).

c) 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, kinh phí, thanh toán vãng lai, chi hộ trả hộ, lãi vay, chênh lệch tỷ giá...;

d) 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 - Vốn kinh doanh tại các đơn vị trực thuộc hoặc TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

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



e) Cuối kỳ, kế toán tiến hành kiểm tra, đối chiếu tài khoản 136, tài khoản 336 giữa các đơn vị theo từng nội dung thanh toán nội bộ để lập biên bản thanh toán bù trừ theo 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.

#### 8.2.7.2. 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 4 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 không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc để phản ánh số vốn kinh doanh được doanh nghiệp cấp trên giao.

Tài khoản này không phản ánh số vốn của các công ty con hoặc đơn vị có bản chất là công ty con (các đơn vị trực thuộc có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập) nhận góp từ công ty mẹ.

- *Tài khoản 3362 - Phải trả nội bộ về chênh lệch tỷ giá:* Tài khoản này chỉ mở ở BQLDA trực thuộc doanh nghiệp là Chủ đầu tư, dùng để phản ánh khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh phải trả doanh nghiệp.

- *Tài khoản 3363 - Phải trả nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hóa:* Tài khoản này chỉ mở ở BQLDA trực thuộc doanh nghiệp là Chủ đầu tư, dùng để phản ánh khoản chi phí đi vay được vốn hóa phát sinh phải chuyển cho doanh nghiệp .

- *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.

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

1/ *Tại đơn vị hạch toán phụ thuộc*

a) Khi đơn vị hạch toán phụ thuộc như chi nhánh, cửa hàng, ban quản lý dự án... nhận vốn được cấp bởi doanh nghiệp, đơn vị cấp trên, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 152, 155, 156, 211, 213, 217.....

Có TK 336 - Phải trả nội bộ (3361).

b) Số tiền phải trả cho các đơn vị nội bộ khác về các khoản đã được chi hộ, trả hộ, hoặc khi nhận sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ từ các đơn vị nội bộ chuyển đến, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 156

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

c) Khi thu tiền hộ hoặc vay các đơn vị nội bộ khác, ghi:

Nợ các TK 111, 112, ...

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

d) Khi trả tiền cho doanh nghiệp và các đơn vị nội bộ về các khoản phải trả, phải nộp, chi hộ, thu hộ, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ

Có các TK 111, 112, ...

đ) Khi có quyết định điều chuyển tài sản cho các đơn vị khác trong nội bộ và có quyết định giảm vốn kinh doanh, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ (3361)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (nếu điều chuyển TSCĐ, BĐSĐT)

Có các TK 152, 155, 156, 211, 213, 217.....

e) Bù trừ giữa các khoản phải thu và phải trả phát sinh từ giao dịch với các đơn vị nội bộ, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ

Có TK 136 - Phải thu nội bộ.

g) Trường hợp đơn vị hạch toán phụ thuộc không được phân cấp kế toán đến lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (TK 421), định kỳ đơn vị hạch toán phụ thuộc kết chuyển các khoản doanh thu, thu nhập, chi phí trực tiếp qua TK 336 - Phải trả nội bộ hoặc qua TK 911 – Xác định kết quả kinh doanh, ghi:

- Kết chuyển doanh thu, thu nhập, ghi:

Nợ các TK 511, 711

Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh (nếu đơn vị hạch toán phụ thuộc theo dõi kết quả kinh doanh trong kỳ)

Có TK 336 - Phải trả nội bộ (nếu đơn vị hạch toán phụ thuộc không theo dõi kết quả kinh doanh).

Định kỳ, đơn vị hạch toán phụ thuộc được phân cấp theo dõi kết quả kinh doanh trong kỳ kết chuyển kết quả kinh doanh (lãi) lên đơn vị cấp trên, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

- Kết chuyển các khoản chi phí, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ (nếu đơn vị hạch toán phụ thuộc không được phân cấp theo dõi kết quả kinh doanh)

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh (nếu đơn vị hạch toán phụ thuộc được phân cấp theo dõi kết quả kinh doanh riêng)

Có các TK 632, 635, 641, 642.

Định kỳ, đơn vị hạch toán phụ thuộc được phân cấp theo dõi kết quả kinh doanh trong kỳ kết chuyển kết quả kinh doanh (lỗ) chuyển lên đơn vị cấp trên, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ

Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

h) Trường hợp được phân cấp hạch toán đến lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, định kỳ đơn vị hạch toán phụ thuộc kết chuyển lợi nhuận sau thuế chưa phân phối cho đơn vị cấp trên, ghi:

- Kết chuyển lãi, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

- Kết chuyển lỗ, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ

Có TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

*2/ Hạch toán tại doanh nghiệp có đơn vị hạch toán phụ thuộc (đơn vị cấp trên)*

a) Số quỹ khen thưởng, quỹ phúc lợi phải cấp cho các đơn vị hạch toán phụ thuộc, ghi:

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

b) Các khoản phải trả cho các đơn vị hạch toán phụ thuộc, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Nợ TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Nợ TK 641- Chi phí bán hàng

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

c) Khi thanh toán các khoản phải trả cho các đơn vị hạch toán phụ thuộc, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ

Có các TK 111, 112, ...

d) Bù trừ các khoản phải thu, phải trả nội bộ, ghi:

Nợ TK 336 - Phải trả nội bộ

Có TK 136 - Phải thu nội bộ.

### **8.2.8. Kế toán thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng - Tài khoản 337**

#### **8.2.8.1. Nguyên tắc kế toán**

a) Tài khoản này dùng để phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch và số tiền phải thu theo doanh thu tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định của hợp đồng xây dựng dở dang.

b) Tài khoản 337 “ Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng” chỉ áp dụng đối với trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch. Tài khoản này không áp dụng đối với trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện được khách hàng xác nhận.

c) Căn cứ để ghi vào bên Nợ TK 337 là chứng từ xác định doanh thu tương ứng với phần công việc đã hoàn thành trong kỳ (không phải hoá đơn) do nhà thầu tự lập, không phải chờ khách hàng xác nhận. Nhà thầu phải lựa chọn phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành và giao trách nhiệm cho các bộ phận liên quan xác định giá trị phần công việc đã hoàn thành và lập chứng từ phản ánh doanh thu hợp đồng xây dựng trong kỳ.

Căn cứ để ghi vào bên Có TK 337 là hoá đơn được lập trên cơ sở tiến độ thanh toán theo kế hoạch đã được quy định trong hợp đồng. Số tiền ghi trên hoá đơn là căn cứ để ghi nhận số tiền nhà thầu phải thu của khách hàng, không là căn cứ để ghi nhận doanh thu trong kỳ kế toán.

d) Tài khoản 337 phải được theo dõi chi tiết theo từng hợp đồng xây dựng.

#### **8.2.8.2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 337 - Thanh toán theo tiến độ hợp đồng xây dựng**

**Bên Nợ:** Phản ánh số tiền phải thu theo doanh thu đã ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng xây dựng dở dang.

**Bên Có:** Phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch của hợp đồng xây dựng dở dang.

**Số dư bên Nợ:** Phản ánh số tiền chênh lệch giữa doanh thu đã ghi nhận của hợp đồng lớn hơn số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch của hợp đồng xây dựng dở dang.

**Số dư bên Có:** Phản ánh số tiền chênh lệch giữa doanh thu đã ghi nhận của hợp đồng nhỏ hơn số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch của hợp đồng xây dựng dở dang.

#### *8.2.8.3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu*

a) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, thì kế toán căn cứ vào chứng từ phản ánh doanh thu tương ứng với phần công việc đã hoàn thành (không phải hoá đơn) do nhà thầu tự xác định, ghi:

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

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

b) Căn cứ vào hoá đơn được lập theo tiến độ kế hoạch để phản ánh số tiền phải thu theo tiến độ kế hoạch đã ghi trong hợp đồng, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

c) Khi nhà thầu nhận được tiền của khách hàng thanh toán, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

#### **8.2.9. Kế toán Phải trả, phải nộp khác - Tài khoản 338**

##### *9.2.9.1. 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 337). Tài khoản này cũng được dùng để hạch toán doanh thu nhận trước về các dịch vụ đã cung cấp cho khách hàng và các khoản chênh lệch giá phát sinh trong giao dịch bán thuê lại tài sản là thuê tài chính hoặc thuê hoạt động.

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 và kinh phí công đoàn;

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

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

- Vật tư, hàng hóa vay, mượn có tính chất tạm thời, 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.

- Số phải trả về tiền thu bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước, khi cổ phần hoá doanh nghiệp có 100% vốn nhà nước.

- Khoản chênh lệch giá bán cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê tài chính; Khoản chênh lệch giá bán cao hơn giá trị hợp lý của TSCĐ bán và thuê lại là thuê hoạt động.

- Các khoản phải trả, phải nộp khác, 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) Các khoản phải trả, phải nộp khác bằng ngoại tệ hoặc việc thanh toán các khoản phải trả, phải nộp khác đó phải theo dõi chi tiết gốc ngoại tệ riêng và quy đổi ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ kế toán theo nguyên tắc:

- Khi phát sinh các khoản phải trả, phải nộp khác bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh: (là tỷ giá bán của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch);

- Khi thanh toán các khoản phải trả, phải nộp khác bằng ngoại tệ, kế toán phải quy đổi theo tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh;

- Cuối kỳ, kế toán phải đánh giá lại số dư các khoản phải trả, phải nộp khác bằng ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm lập báo cáo (là tỷ giá bán của ngân hàng thương mại nơi thường xuyên có giao dịch) và được ghi nhận ngay vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính. Riêng khoản doanh thu nhận trước bằng ngoại tệ, nếu không có bằng chứng chắc chắn cho thấy doanh nghiệp sẽ phải trả lại khoản tiền nhận trước của khách hàng bằng ngoại tệ thì không được đánh giá lại.

*9.2.9.2. 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, 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 chi phí tài chính;
- Kết chuyển chênh lệch giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê tài chính ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh;
- Kết chuyển chênh lệch giá bán lớn hơn giá trị hợp lý của TSCĐ bán và thuê lại là thuê hoạt động ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh;
- Nộp vào Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp số tiền thu từ cổ phần hoá doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước;
- Kết chuyển chi phí cổ phần hoá trừ (-) vào số tiền Nhà nước thu được từ cổ phần hoá công ty Nhà nước;
- Các khoản đã trả và đã nộp khác.

**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, 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;
- Kinh phí công đoàn vượt chi được cấp bù;
- 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;
- Số chênh lệch giữa giá bán cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại của giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê tài chính;
- Số chênh lệch giữa giá bán cao hơn giá trị hợp lý của TSCĐ bán và thuê lại của giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động;
- Phản ánh tổng số tiền thu từ bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước; Khoản chênh lệch giữa giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm doanh nghiệp 100% vốn Nhà

nước chuyển thành công ty cổ phần lớn hơn giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp;

- Vật tư, hàng hóa vay, mượn tạm thời, các khoản nhận vốn góp hợp đồng hợp tác kinh doanh không thành lập pháp nhân;

- Các khoản thu hộ đơn vị khác phải trả lại;

- Các khoản phải trả khác.

#### **Số dư bên Có:**

- BHXH, BHYT, BHTN, 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;

- Số chênh lệch giá bán cao hơn giá trị hợp lý hoặc giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại chưa kết chuyển;

- Phản ánh số tiền thu về bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước hoặc khoản chênh lệch giữa giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước chuyển thành công ty cổ phần lớn hơn giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp còn phải trả đến cuối kỳ kế toán;

- Các khoản còn phải trả, còn phải nộp khác.

**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 - Phải trả về cổ phần hoá:* Phản ánh số phải trả về tiền thu bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước, Khoản chênh lệch giữa giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước chuyển thành công ty cổ phần lớn hơn giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp;



- *Tài khoản 3386 - Bảo hiểm thất nghiệp*: Phản ánh tình hình trích và thanh toán bảo hiểm thất nghiệp ở đơn vị.

- *Tài khoản 3387 - Doanh thu chưa thực hiện*: Phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm doanh thu chưa thực hiện của doanh nghiệp trong kỳ kế toán. Doanh thu chưa thực hiện gồm doanh thu nhận trước như: Số tiền của khách hàng đã trả trước cho một hoặc nhiều kỳ kế toán về cho thuê tài sản; Khoản lãi nhận trước khi cho vay vốn hoặc mua các công cụ nợ; Và các khoản doanh thu chưa thực hiện khác như: Khoản chênh lệch giữa giá bán hàng trả chậm, trả góp theo cam kết với giá bán trả tiền ngay, khoản doanh thu tương ứng với giá trị hàng hóa, dịch vụ hoặc số phải chiết khấu giảm giá cho khách hàng trong chương trình khách hàng truyền thống... Không hạch toán vào tài khoản này các khoản:

+ Tiền nhận trước của người mua mà doanh nghiệp chưa cung cấp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ;

+ Doanh thu chưa thu được tiền của hoạt động cho thuê tài sản, cung cấp dịch vụ nhiều kỳ (doanh thu nhận trước chỉ được ghi nhận khi đã thực thu được tiền, không được ghi đối ứng với TK 131 - Phải thu của khách hàng).

- *Tài khoản 3388 - Phải trả, phải nộp khác*: Phản ánh các khoản phải trả khác của đơn vị ngoài nội dung các khoản phải trả đã phản ánh trên các tài khoản khác từ TK 3381 đến TK 3387.

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

1. Trường hợp phát hiện tài sản thừa chưa xác định rõ nguyên nhân phải chờ giải quyết:

a) Kế toán phản ánh giá trị tài sản thừa theo giá trị hợp lý tại thời điểm phát hiện để ghi sổ kế toán, ghi:

Nợ các TK 111, 152, 153, 156, 211 (Theo giá trị hợp lý)

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

b) Khi có biên bản xử lý của cấp có thẩm quyền về số tài sản thừa, kế toán căn cứ vào quyết định xử lý ghi vào các tài khoản liên quan, ghi:

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

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu; hoặc

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XDCB;

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3388);

Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 711 - Thu nhập khác.

2. Kế toán tài sản thừa khi cổ phần hoá doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước

- Khi nhận được thông báo hoặc quyết định cổ phần hoá của cơ quan có thẩm quyền, doanh nghiệp cổ phần hoá có trách nhiệm kiểm kê, phân loại tài sản doanh

nghiệp đang quản lý, sử dụng tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp. Căn cứ vào Báo cáo kết quả kiểm kê tiền tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp, kế toán phân ánh giá trị tiền thừa qua kiểm kê, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 3381 - Tài sản thừa chờ giải quyết.

Trường hợp thừa tài sản: Doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép thông tin tài sản phát hiện thừa qua kiểm kê trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

- Kế toán xử lý tài sản thừa, thiếu trong kiểm kê: Đối với tài sản phát hiện thừa qua kiểm kê, căn cứ vào “Biên bản xử lý tài sản thừa, thiếu qua kiểm kê”, ghi:

Nợ TK 3381 - Tài sản thừa chờ giải quyết

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (nếu tài sản thừa của người bán)

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác(3388)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (đối với tài sản thừa không xác định được nguyên nhân hoặc không tìm được chủ sở hữu).

3. Kế toán BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ

- Khi trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ, ghi:

Nợ các TK 622, 623, 627, 641, 642 (số tính vào chi phí SXKD)

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

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3382, 3383, 3384, 3386).

- Khi nộp BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3382, 3383, 3384, 3386)

Có các TK 111, 112,...

- BHXH phải trả cho công nhân viên khi nghỉ ốm đau, thai sản..., ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3383)

Có TK 334 - Phải trả người lao động.

- Chi tiêu kinh phí công đoàn tại đơn vị, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3382)

Có các TK 111, 112,...

- Kinh phí công đoàn chi vượt được cấp bù, khi nhận được tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3382).

4. Khi vay, mượn vật tư, hàng hóa, nhận góp vốn hợp đồng hợp tác kinh doanh không hình thành pháp nhân, ghi

Nợ các TK 111, 112, 152, 153, 156...

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

5. Hạch toán doanh thu chưa thực hiện về cho thuê TSCĐ, BĐS đầu tư theo phương thức cho thuê hoạt động, doanh thu của kỳ kế toán được xác định bằng tổng số tiền cho thuê hoạt động TSCĐ, BĐS đầu tư đã thu chia cho số kỳ thu tiền trước cho thuê hoạt động TSCĐ, BĐS đầu tư (trừ trường hợp được ghi nhận doanh thu một lần đối với toàn bộ số tiền nhận trước):

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về cho thuê TSCĐ, BĐS đầu tư trong nhiều năm, kế toán phản ánh doanh thu chưa thực hiện theo giá chưa có thuế GTGT, ghi:

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

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (giá chưa có thuế GTGT)

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

- Khi tính và ghi nhận doanh thu của từng kỳ kế toán, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5113, 5117).

- Trường hợp hợp đồng cho thuê tài sản không được thực hiện phải trả lại tiền cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (giá cho thuê chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (số tiền trả lại cho người đi thuê về thuế GTGT của hoạt động cho thuê TSCĐ không thực hiện được)

Có các TK 111, 112,...(số tiền trả lại).

6. Hạch toán trường hợp bán hàng theo phương thức trả chậm, trả góp:

- Khi bán hàng trả chậm, trả góp thì ghi nhận doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của kỳ kế toán theo giá bán trả tiền ngay, phần chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp với giá bán trả tiền ngay ghi vào tài khoản 3387 "Doanh thu chưa thực hiện", ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

Có TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (theo giá bán trả tiền ngay chưa có thuế GTGT)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (phần chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp và giá bán trả tiền ngay chưa có thuế GTGT)

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331).

- Hàng kỳ, tính, xác định và kết chuyển doanh thu tiền lãi bán hàng trả chậm, trả góp trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Khi thực thu tiền bán hàng trả chậm, trả góp trong đó gồm cả phần chênh lệch giữa giá bán trả chậm, trả góp và giá bán trả tiền ngay, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

- Đồng thời ghi nhận giá vốn hàng bán:

+ Nếu bán sản phẩm, hàng hoá, ghi:

Nợ TK 632- Giá vốn hàng bán

Có các TK 154 (631), 155, 156, 157,...

+ Nếu thanh lý, bán BĐS đầu tư, ghi:

Nợ TK 632- Giá vốn hàng bán (giá trị còn lại của BĐS đầu tư)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2147) (số hao mòn lũy kế - nếu có)

Có TK 217- BĐS đầu tư.

7. Trường hợp bán và thuê lại TSCĐ là thuê tài chính có giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại:

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

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

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

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

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

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

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

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

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có các TK 623, 627, 641, 642,...

8. 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 - Doanh thu chưa thực hiện) 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, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

9. Kế toán các khoản phải trả về cổ phần hoá doanh nghiệp 100% vốn nhà nước.

- Khi thu tiền từ bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước tại doanh nghiệp, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa.

- Kế toán các khoản chính sách đối với người lao động dôi dư tại doanh nghiệp: Căn cứ quyết định của cơ quan có thẩm quyền về xác định khoản tiền phải sử dụng từ tiền thu bán cổ phần để hỗ trợ cho doanh nghiệp thực hiện chính sách đối với người lao động dôi dư tại thời điểm quyết định cổ phần hoá, ghi:

Nợ TK 3385 - Phải trả về cổ phần hoá

Có TK 334 - Phải trả người lao động.

Khi thực tế trả tiền cho người lao động, ghi:

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động

Có các TK 111, 112.

- Quyết toán chi phí cổ phần hoá: Khi kết thúc quá trình cổ phần hoá, doanh nghiệp phải báo cáo và thực hiện quyết toán chi phí cổ phần hoá với cơ quan quyết định cổ phần hoá. Chi phí cổ phần hoá được trừ vào tiền thu từ cổ phần hoá doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa

Có TK 1385 - Phải thu về cổ phần hóa (chi tiết chi phí cổ phần hoá).

Khi nộp tiền thu từ cổ phần hóa (sau khi trừ số chi phí cổ phần hoá) về Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp tại công ty mẹ của Tập đoàn kinh tế, tổng công ty Nhà nước, công ty mẹ trong tổ hợp công ty mẹ - công ty con hoặc Quỹ Hỗ trợ sắp xếp và phát triển doanh nghiệp do Tổng công ty Đầu tư và kinh doanh vốn Nhà nước giữ, ghi:

Nợ TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa

Có các TK 111, 112.

- Trường hợp nếu tiền thu bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước, đơn vị không được sử dụng tiền thu bán cổ phần thì khoản lãi phải trả này phải trừ vào số phải nộp về thu cổ phần hoá mà không ghi nhận vào chi phí tài chính, kế toán ghi:

Nợ TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

Khi trả tiền cho các nhà đầu tư, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có các TK 111, 112.

- Kế toán khoản chênh lệch giữa giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm DNNN chuyển sang Công ty cổ phần so với giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp.

+ Trường hợp giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm doanh nghiệp chuyển thành Công ty cổ phần lớn hơn giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm

xác định giá trị doanh nghiệp thì số chênh lệch tăng (lãi) phải nộp vào Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp tại công ty mẹ của Tập đoàn kinh tế, tổng công ty Nhà nước, công ty mẹ trong tổ hợp công ty mẹ - công ty con hoặc Quỹ Hỗ trợ sắp xếp và phát triển doanh nghiệp do Tổng công ty Đầu tư và kinh doanh vốn Nhà nước giữ, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa.

Khi nộp tiền thu từ cổ phần hóa (sau khi trừ số chi phí cổ phần hoá) về Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp tại công ty mẹ của Tập đoàn kinh tế, tổng công ty Nhà nước, công ty mẹ trong tổ hợp công ty mẹ - công ty con hoặc Quỹ Hỗ trợ sắp xếp và phát triển doanh nghiệp do Tổng công ty Đầu tư và kinh doanh vốn Nhà nước giữ, ghi:

Nợ TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa

Có các TK 111, 112.

+ Trường hợp giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm doanh nghiệp chuyển sang Công ty cổ phần nhỏ hơn giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp, thì số chênh lệch giảm (lỗ), phản ánh như sau:

Trường hợp tập thể, cá nhân phải bồi thường, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

Khi nhận tiền của tập thể, cá nhân nộp tiền bồi thường, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 138 - Phải thu khác (1388).

Trường hợp chênh lệch giảm do nguyên nhân khách quan, hoặc chủ quan nhưng vì lý do bất khả kháng mà người có trách nhiệm bồi thường không có khả năng thực hiện việc bồi thường và đã được cơ quan có thẩm quyền xem xét, quyết định sử dụng số tiền thu từ bán cổ phần này để bù đắp tổn thất sau khi trừ đi phần được bảo hiểm bồi thường (nếu có) ghi:

Nợ TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa

Có TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

10. Kế toán các nghiệp vụ ở bên nhận uỷ thác nhập khẩu

a) Khi nhận của doanh nghiệp giao uỷ thác nhập khẩu tiền để mua hàng nhập khẩu, căn cứ các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ các TK 111, 112,....

Có TK 338 - Phải trả khác (3388).

b) Khi chuyển tiền để ký quỹ mở LC (nếu thanh toán bằng thư tín dụng), căn cứ các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 244 - Cầm cố, ký quỹ, ký cược

Có các TK 111, 112.

c) Khi nhập khẩu vật tư, thiết bị, hàng hóa cho bên giao ủy thác, kế toán theo dõi hàng nhập ủy thác nhập khẩu trên hệ thống quản trị của mình và thuyết minh trên Báo cáo tài chính về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất của hàng nhập khẩu ủy thác, thời hạn nhập khẩu, đối tượng thanh toán..., không ghi nhận giá trị hàng nhập ủy thác nhập khẩu trên Bảng cân đối kế toán.

d) Kế toán các nghiệp vụ thanh toán ủy thác nhập khẩu:

- Khi chuyển khoản ký quỹ mở L/C trả cho người bán ở nước ngoài như một phần của khoản thanh toán hàng nhập khẩu ủy thác, ghi:

Nợ 138 - Phải thu khác

Có TK 244 - Cầm cố, ký quỹ, ký cược.

- Khi thanh toán cho người bán ở nước ngoài về số tiền phải trả cho hàng nhập khẩu ủy thác, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (nếu bên giao ủy thác chưa ứng tiền mua hàng nhập khẩu)

Nợ TK 3388 - Phải trả khác (trừ vào số tiền đã nhận của bên giao ủy thác)

Có các TK 111, 112, 3388,.....

- Thuế nhập khẩu, thuế GTGT hàng nhập khẩu, Thuế TTĐB phải nộp hộ cho doanh nghiệp ủy thác nhập khẩu: Trong giao dịch xuất - nhập khẩu ủy thác (phải có hợp đồng xuất-nhập khẩu ủy thác), bên nhận ủy thác được xác định là người đại diện bên giao ủy thác để thực hiện các nghĩa vụ với NSNN (người nộp thuế hộ cho bên giao ủy thác), nghĩa vụ nộp thuế được xác định là của bên giao ủy thác. Trường hợp này, bên nhận ủy thác chỉ phản ánh số tiền thuế đã nộp vào NSNN là khoản chi hộ, trả hộ cho bên giao ủy thác. Khi nộp tiền vào NSNN, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (phải thu lại số tiền đã nộp hộ)

Nợ TK 3388 - Phải trả khác (trừ vào số tiền đã nhận của bên giao ủy thác)

Có các TK 111, 112.

đ) Đối với phí ủy thác nhập khẩu và thuế GTGT tính trên phí ủy thác nhập khẩu, căn cứ vào Hoá đơn GTGT và các chứng từ liên quan, kế toán phản ánh doanh thu phí ủy thác nhập khẩu, ghi:

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

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

e) Các khoản chi hộ khác cho doanh nghiệp ủy thác nhập khẩu liên quan đến hoạt động nhận ủy thác nhập khẩu (phí ngân hàng, phí giám định hải quan, chi thuê kho, thuê bãi chi bốc xếp, vận chuyển hàng...), căn cứ các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (chi tiết cho từng doanh nghiệp ủy thác NK)

Có TK 111, 112,...

g) Bù trừ các khoản phải thu và phải trả khác khi kết thúc giao dịch, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả khác

Có TK 138 - Phải thu khác.

11. Kế toán các nghiệp vụ ở bên nhận ủy thác xuất khẩu

a) Khi nhận ủy thác xuất khẩu vật tư, thiết bị, hàng hóa cho bên giao ủy thác, kế toán theo dõi hàng nhận để xuất khẩu trên hệ thống quản trị của mình và thuyết minh trên Báo cáo tài chính về số lượng, chủng loại, quy cách, phẩm chất của hàng nhận xuất khẩu ủy thác, thời hạn xuất khẩu, đối tượng thanh toán..., không ghi nhận giá trị hàng nhận ủy thác xuất khẩu trên Bảng cân đối kế toán. Thuế xuất khẩu phải nộp (nếu có) thực hiện theo quy định của TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

b) Các khoản chi hộ bên giao ủy thác xuất khẩu, ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có các TK 111, 112.

c) Khi nhận được tiền hàng của người mua ở nước ngoài, kế toán phản ánh là khoản phải trả cho bên giao ủy thác, ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi ngân hàng

Có TK 338 - Phải trả khác (3388).

d) Bù trừ các khoản phải thu phải trả khác, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả khác

Có TK 138 - Phải thu khác.

12. Xác định số lợi nhuận, cổ tức phải trả cho các chủ sở hữu, ghi:

- Khi xác định số phải trả, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3388).

- Khi trả cổ tức, lợi nhuận cho chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3388)

Có các TK 111, 112 (số tiền trả cổ tức, lợi nhuận cho chủ sở hữu)

Có TK 3335 - Thuế thu nhập cá nhân (nếu khấu trừ tại nguồn số thuế TNCN của chủ sở hữu).

13. Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán đánh giá lại số dư các khoản phải trả, phải nộp khác bằng ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch thực tế:

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

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

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

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác



Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

### **8.2.10. Kế toán phát hành trái phiếu công ty - Tài khoản 343**

#### **8.2.10.1. Nguyên tắc kế toán**

1. Tài khoản 343 chỉ áp dụng ở doanh nghiệp có vay vốn bằng phương thức phát hành trái phiếu. Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình phát hành trái phiếu, bao gồm cả trái phiếu chuyển đổi và tình hình thanh toán trái phiếu của doanh nghiệp. Tài khoản này cũng dùng để phản ánh các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu phát sinh khi phát hành trái phiếu và tình hình phân bổ các khoản chiết khấu, phụ trội khi xác định chi phí đi vay tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh hoặc vốn hóa theo từng kỳ.

2. Lãi suất thực tế (hay còn gọi là lãi suất hiệu lực) được xác định như sau:

a) Là lãi suất ngân hàng thương mại cho vay đang áp dụng phổ biến trên thị trường tại thời điểm giao dịch;

b) Trường hợp không xác định được lãi suất theo điểm a nêu trên thì lãi suất thực tế là lãi suất doanh nghiệp có thể đi vay dưới hình thức phát hành công cụ nợ không có quyền chuyển đổi thành cổ phiếu (như phát hành trái phiếu thường không có quyền chuyển đổi hoặc vay bằng kế ước thông thường) trong điều kiện sản xuất, kinh doanh đang diễn ra bình thường.

3. Nguyên tắc kế toán trái phiếu thường (trái phiếu không có quyền chuyển đổi)

a) Khi doanh nghiệp vay vốn bằng phát hành trái phiếu có thể xảy ra 3 trường hợp:

- *Phát hành trái phiếu ngang giá (giá phát hành bằng mệnh giá)*: Là phát hành trái phiếu với giá đúng bằng mệnh giá của trái phiếu. Trường hợp này thường xảy ra khi lãi suất thị trường bằng lãi suất danh nghĩa của trái phiếu phát hành;

- *Phát hành trái phiếu có chiết khấu (giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá)*: Là phát hành trái phiếu với giá nhỏ hơn mệnh giá của trái phiếu. 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 của trái phiếu phát hành.

b) Chiết khấu và phụ trội trái phiếu chỉ phát sinh khi doanh nghiệp đi vay bằng hình thức phát hành trái phiếu và tại thời điểm phát hành có sự chênh lệch giữa lãi suất thị trường và lãi suất danh nghĩa được các nhà đầu tư mua trái phiếu chấp nhận. Chiết khấu và phụ trội trái phiếu được xác định và ghi nhận ngay tại thời điểm phát hành trái

phiếu. Sự chênh lệch giữa lãi suất thị trường và lãi suất danh nghĩa sau thời điểm phát hành trái phiếu không ảnh hưởng đến giá trị khoản phụ trội hay chiết khấu đã ghi nhận.

c) Doanh nghiệp sử dụng TK 3431 - Trái phiếu thường để phản ánh chi tiết các nội dung có liên quan đến trái phiếu phát hành, gồm:

- Mệnh giá trái phiếu;
- Chiết khấu trái phiếu;
- Phụ trội trái phiếu.

Đồng thời theo dõi chi tiết theo thời hạn phát hành trái phiếu.

d) 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 SXKD hoặc vốn hoá 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 hoá, các khoản lãi tiền vay và khoản phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội được vốn hoá 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;

- Việc phân bổ khoản chiết khấu hoặc phụ trội có thể sử dụng phương pháp lãi suất thực tế hoặc phương pháp đường thẳng:

*Theo phương pháp lãi suất thực tế:* Khoản chiết khấu hoặc phụ trội phân bổ vào mỗi kỳ được tính bằng chênh lệch giữa chi phí lãi vay phải trả cho mỗi kỳ trả lãi (được tính bằng giá trị ghi sổ đầu kỳ của trái phiếu nhân (x) với tỷ lệ lãi thực tế trên thị trường) với số tiền phải trả từng kỳ.

*Theo phương pháp đường thẳng:* Khoản chiết khấu hoặc phụ trội phân bổ đều trong suốt kỳ hạn của trái phiếu.

e) 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 sản xuất, kinh doanh hoặc vốn hoá vào giá trị của tài sản dở dang.

g) Khi lập Báo cáo tài chính, trên Bảng cân đối kế toán trong phần nợ phải trả thì chỉ tiêu 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).

h) Chi phí phát hành trái phiếu được phân bổ dần phù hợp với kỳ hạn trái phiếu theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp lãi suất thực tế và ghi nhận vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa. Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, chi phí phát hành trái phiếu được ghi giảm mệnh giá của trái phiếu. Định kỳ, kế toán phân bổ chi phí phát

hành trái phiếu bằng cách ghi tăng giá trị mệnh giá trái phiếu và ghi nhận vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa phù hợp với việc ghi nhận lãi vay phải trả của trái phiếu.

#### 4. Nguyên tắc kế toán trái phiếu chuyển đổi

a) Trái phiếu chuyển đổi là loại trái phiếu có thể chuyển đổi thành cổ phiếu phổ thông của cùng một tổ chức phát hành theo các điều kiện đã được xác định trong phương án phát hành. Doanh nghiệp phát hành trái phiếu chuyển đổi phải thực hiện các thủ tục và đáp ứng được các điều kiện phát hành trái phiếu chuyển đổi theo quy định của pháp luật.

b) Doanh nghiệp (bên phát hành trái phiếu chuyển đổi) sử dụng tài khoản 3432 - Trái phiếu chuyển đổi để phản ánh giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm báo cáo. Doanh nghiệp phải mở sổ kế toán chi tiết để theo dõi từng loại trái phiếu chuyển đổi theo từng loại kỳ hạn, lãi suất và mệnh giá.

c) Trái phiếu chuyển đổi phản ánh trên tài khoản 3432 là loại trái phiếu có thể chuyển đổi thành một số lượng cổ phiếu xác định được quy định sẵn trong phương án phát hành. Loại trái phiếu có thể chuyển đổi thành một lượng cổ phiếu không xác định tại ngày đáo hạn (do phụ thuộc vào giá trị thị trường của cổ phiếu tại ngày đáo hạn) được kế toán như trái phiếu thường.

d) Chi phí phát hành trái phiếu chuyển đổi được phân bổ dần phù hợp với kỳ hạn trái phiếu theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp lãi suất thực tế và ghi nhận vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa. Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, chi phí phát hành trái phiếu chuyển đổi được ghi giảm phần nợ gốc của trái phiếu. Định kỳ, kế toán phân bổ chi phí phát hành trái phiếu chuyển đổi bằng cách ghi tăng giá trị nợ gốc và ghi nhận vào chi phí tài chính hoặc vốn hóa phù hợp với việc ghi nhận lãi vay phải trả của trái phiếu.

e) Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, khi phát hành trái phiếu chuyển đổi, doanh nghiệp phải tính toán và xác định riêng biệt giá trị cấu phần nợ (nợ gốc) và cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi. Phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được ghi nhận là nợ phải trả; cấu phần vốn (quyền chọn cổ phiếu) của trái phiếu chuyển đổi được ghi nhận là vốn chủ sở hữu. Việc xác định giá trị các cấu phần của trái phiếu chuyển đổi được thực hiện như sau:

- Xác định giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm phát hành

Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi được xác định bằng cách chiết khấu giá trị danh nghĩa của khoản thanh toán trong tương lai (gồm cả gốc và lãi trái phiếu) về giá trị hiện tại theo lãi suất của trái phiếu tương tự trên thị trường nhưng không có quyền chuyển đổi thành cổ phiếu và trừ đi chi phí phát hành trái phiếu chuyển đổi. Trường hợp không xác định được lãi suất của trái phiếu tương tự, doanh nghiệp được sử dụng lãi suất đi vay phổ biến trên thị trường tại thời điểm phát hành trái phiếu để xác định giá trị hiện tại của khoản thanh toán trong tương lai.

Lãi suất đi vay phổ biến trên thị trường là lãi suất đi vay được sử dụng trong phần lớn các giao dịch trên thị trường. Doanh nghiệp được chủ động xác định mức lãi suất đi vay phổ biến trên thị trường một cách phù hợp nhất với đặc điểm sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp và không trái với quy định của Ngân hàng Nhà nước.

Ví dụ xác định giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm phát hành: Ngày 1/1/20X2, công ty cổ phần Thăng Long phát hành 1 triệu trái phiếu chuyển đổi mệnh giá 10.000 đồng kỳ hạn 3 năm, lãi suất danh nghĩa 10%/năm, trả lãi mỗi năm 1 lần vào thời điểm cuối năm. Lãi suất của trái phiếu tương tự không được chuyển đổi là 15%/năm. Tại thời điểm đáo hạn, mỗi trái phiếu được chuyển đổi thành một cổ phiếu. Biết rằng trái phiếu chuyển đổi được phát hành để huy động vốn cho hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường (lãi vay được tính vào chi phí tài chính). Việc xác định giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm ghi nhận ban đầu được thực hiện (bỏ qua chi phí phát hành trái phiếu) như sau:

Đơn vị: Đồng

	Giá trị danh nghĩa khoản phải trả trong tương lai		Tỷ lệ chiết khấu		Giá trị hiện tại khoản phải trả trong tương lai
<b>Năm 1:</b>	1.000.000.000 (lãi vay phải trả)	x	[1/1.15]	=	869.565.000
<b>Năm 2:</b>	1.000.000,000 (lãi vay phải trả)	x	[1/1.15 <sup>2</sup> ]	=	756.144.000
<b>Năm 3:</b>	1.000.000,000 (lãi vay phải trả)	x	[1/1.15 <sup>3</sup> ]	=	657.516.000
<b>Năm 3:</b>	10.000.000.000 (gốc vay phải trả)	x	[1/1.15 <sup>3</sup> ]	=	6.575.160.000
<b>Cộng</b>					8.858.385.000

Theo ví dụ này, tổng số tiền thu từ phát hành trái phiếu là 10.000.000.000đ, trong đó tổng giá trị hiện tại của khoản thanh toán trong tương lai bao gồm cả gốc và lãi trái phiếu là 8.858.385.000đ. Giá trị này được xác định là giá trị của phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm ghi nhận ban đầu và được ghi nhận là nợ phải trả từ việc phát hành trái phiếu chuyển đổi.

- Xác định giá trị cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi (quyền chọn chuyển đổi trái phiếu)

Giá trị cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi được xác định là phần chênh lệch giữa tổng số tiền thu về từ việc phát hành trái phiếu chuyển đổi và giá trị cấu phần nợ của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm phát hành.

Theo ví dụ nêu trên, giá trị cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi được xác định là: 10.000.000.000 - 8.858.385.000 = 1.141.615.000 đồng. Giá trị cấu phần vốn

của trái phiếu chuyển đổi được ghi nhận là quyền chọn cổ phiếu thuộc phần vốn chủ sở hữu.

g) Sau ghi nhận ban đầu, kế toán phải điều chỉnh giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển như sau:

- Ghi tăng giá trị phần nợ gốc của trái phiếu đối với chi phí phát hành trái phiếu được phân bổ định kỳ;

- Ghi tăng giá trị phần nợ gốc của trái phiếu đối với phần chênh lệch giữa số lãi trái phiếu phải trả tính theo lãi suất của trái phiếu tương không có quyền chuyển đổi hoặc lãi suất thực tế cao hơn số lãi trái phiếu phải trả tính theo lãi suất danh nghĩa.

Ví dụ: Tiếp theo ví dụ trên, việc xác định chi phí tài chính trong kỳ và điều chỉnh giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm cuối kỳ như sau:

Đơn vị tính: Nghìn đồng

	Giá trị phần nợ gốc trái phiếu chuyển đổi đầu kỳ	Chi phí tài chính được ghi nhận trong kỳ (lãi suất 15%/năm)	Lãi vay phải trả tính theo lãi suất danh nghĩa 10%/năm	Giá trị được điều chỉnh tăng phần nợ gốc trái phiếu chuyển đổi trong kỳ	Giá trị phần nợ gốc trái phiếu chuyển đổi cuối kỳ
<b>Năm 1</b>	8.858.385	1.328.760 [8.858.385 x 15%]	1.000.000	328.760	9.187.150
<b>Năm 2</b>	9.187.150	1.378.070 [9.187.150 x 15%]	1.000.000	378.070	9.565.220
<b>Năm 3</b>	9.565.220	1.434.780 [9.565.220 x 15%]	1.000.000	434.780	10.000.000

h) Khi đáo hạn trái phiếu chuyển đổi:

- Giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi đang phản ánh trong phần vốn chủ sở hữu được chuyển sang ghi nhận là thặng dư vốn cổ phần mà không phụ thuộc vào việc người nắm giữ trái phiếu có thực hiện quyền chọn chuyển đổi thành cổ phiếu hay không.

- Trường hợp người nắm giữ trái phiếu không thực hiện quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu, doanh nghiệp ghi giảm phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi tương ứng với số tiền hoàn trả gốc trái phiếu.

- Trường hợp người nắm giữ trái phiếu thực hiện quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu, kế toán ghi giảm phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi và ghi tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu tương ứng với mệnh giá số cổ phiếu phát hành thêm. Phần chênh lệch giữa giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi lớn hơn giá trị cổ

phiếu phát hành thêm tính theo mệnh giá được ghi nhận là khoản thặng dư vốn cổ phần.

#### 8.2.10.2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 343 - Trái phiếu phát hành

a) Tài khoản 343 “Trái phiếu phát hành” có 2 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 3431 “Trái phiếu thường. Tài khoản này có 3 tài khoản cấp 3:
  - + Tài khoản 34311 - Mệnh giá trái phiếu
  - + Tài khoản 34312 - Chiết khấu trái phiếu
  - + Tài khoản 34313 - Phụ trội trái phiếu.
- Tài khoản 3432 “Trái phiếu chuyển đổi”

b) Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 3431 “Trái phiếu thường”

##### **Bên Nợ:**

- Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn;
- Chiết khấu trái phiếu phát sinh trong kỳ;
- Phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

##### **Bên Có:**

- Trị giá trái phiếu phát hành theo mệnh giá trong kỳ;
- Phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ;
- Phụ trội trái phiếu phát sinh trong kỳ.

**Số dư bên Có:** Trị giá khoản nợ vay do phát hành trái phiếu đến thời điểm cuối kỳ.

c) Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 3432 “Trái phiếu chuyển đổi”

##### **Bên Nợ:**

- Thanh toán nợ gốc trái phiếu khi đáo hạn nếu người nắm giữ trái phiếu không thực hiện quyền chọn chuyển đổi thành cổ phiếu;

- Kết chuyển nợ gốc trái phiếu để ghi tăng vốn chủ sở hữu nếu người nắm giữ trái phiếu thực hiện quyền chọn chuyển đổi thành cổ phiếu.

##### **Bên Có:**

- Trị giá phần nợ gốc trái phiếu ghi nhận tại thời điểm phát hành;
- Giá trị được điều chỉnh tăng phần nợ gốc trái phiếu trong kỳ.

**Số dư bên Có:** Giá trị phần nợ gốc trái phiếu tại thời điểm báo cáo.

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

##### 1. Kế toán phát hành trái phiếu thường

a) Kế toán phát hành trái phiếu theo mệnh giá

- Phản ánh số tiền thu về phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112,... (số tiền thu về bán trái phiếu)

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.

- Nếu trả lãi trái phiếu định kỳ, khi trả lãi tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ các TK 627, 241 (nếu được vốn hoá)

Có các TK 111, 112,... (số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ).

- Nếu trả lãi trái phiếu sau (khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ các TK 241, 627 (nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ).

Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (tổng số tiền lãi trái phiếu)

Nợ TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu (tiền gốc)

Có các TK 111, 112,...

- Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 (chi tiết lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí.

+ Tại thời điểm phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112,... (tổng số tiền thực thu)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (chi tiết lãi trái phiếu trả trước)

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.

+ Định kỳ, phân bổ lãi trái phiếu trả trước vào chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ các TK 241, 627 (nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang)

Có TK 242 - Chi phí trả trước (chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ).

- Chi phí phát hành trái phiếu:

+ Khi phát sinh chi phí phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112,...

+ Định kỳ, phân bổ chi phí phát hành trái phiếu theo phương pháp đường thẳng hoặc phương pháp lãi suất thực tế, ghi:

Nợ các TK 635, 241, 627 (số phân bổ chi phí phát hành trái phiếu trong kỳ)

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.

- Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, ghi:  
Nợ TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu  
    Có các TK 111, 112,...
- b) Kế toán phát hành trái phiếu có chiết khấu
  - Phản ánh số tiền thực thu về phát hành trái phiếu, ghi:  
Nợ các TK 111, 112, ... (số tiền thu về bán trái phiếu)  
Nợ TK 34312 - Chiết khấu trái phiếu (chênh lệch giữa số tiền thu về bán trái phiếu nhỏ hơn mệnh giá trái phiếu)  
    Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.
  - Trường hợp trả lãi định kỳ, khi trả lãi vay tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hóa, ghi:  
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)  
Nợ các TK 241, 627 (nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang)  
    Có các TK 111, 112, ... (số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ)  
    Có TK 34312 - Chiết khấu trái phiếu (số phân bổ chiết khấu từng kỳ).
  - Trường hợp trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn):
    - + Từng kỳ doanh nghiệp phải tính chi phí lãi vay phải trả trong kỳ, ghi:  
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)  
Nợ các TK 241, 627 (nếu được vốn hóa vào giá trị tài sản dở dang)  
    Có TK 335 - Chi phí phải trả (phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ)  
    Có TK 34312 - Chiết khấu trái phiếu (số phân bổ trong kỳ).
    - + Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp phải thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người mua trái phiếu, ghi:  
Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (tổng số tiền lãi trái phiếu)  
Nợ TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu  
    Có các TK 111, 112, ...
  - Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 (chi tiết lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng ghi nhận chi phí.
    - + Khi phát hành trái phiếu, ghi:  
Nợ các TK 111, 112, ... (tổng số tiền thực thu)  
Nợ TK 34312 - Chiết khấu trái phiếu  
Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (số tiền lãi trái phiếu trả trước)  
    Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.
    - + Định kỳ tính chi phí lãi vay vào chi phí SXKD trong kỳ, hoặc vốn hoá, ghi:



Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)  
Nợ các TK 241, 627 (nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang)  
    Có TK 242 - Chi phí trả trước (số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ)  
    Có TK 34312 - Chiết khấu trái phiếu (số phân bổ chiết khấu từng kỳ).

+ Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, ghi:  
Nợ TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu  
    Có các TK 111, 112,...

c) Kế toán phát hành trái phiếu có phụ trội

- Phản ánh số tiền thực thu về phát hành trái phiếu:  
Nợ các TK 111, 112 (số tiền thu về bán trái phiếu)  
    Có TK 34313 - Phụ trội trái phiếu (chênh lệch giữa số tiền thực thu về bán trái phiếu lớn hơn mệnh giá trái phiếu)  
    Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.

- Trường hợp trả lãi định kỳ:  
+ Khi trả lãi tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá, ghi:  
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)  
Nợ các TK 241, 627 (nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang)  
    Có các TK 111, 112, ... (số tiền trả lãi trái phiếu trong kỳ).

+ Đồng thời phân bổ dần phụ trội trái phiếu để ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, ghi:  
Nợ TK 34313 - Phụ trội trái phiếu (số phân bổ dần từng kỳ)  
    Có các TK 635, 241, 627.

- Trường hợp trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải ghi nhận trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ.  
+ Khi tính chi phí lãi vay cho các đối tượng ghi nhận chi phí đi vay trong kỳ, ghi:  
Nợ các TK 635, 241, 627  
    Có TK 335 - Chi phí phải trả (phần lãi trái phiếu phải trả trong kỳ).

+ Đồng thời phân bổ dần phụ trội trái phiếu để ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, ghi:  
Nợ TK 34313 - Phụ trội trái phiếu  
    Có các TK 635, 241, 627.

+ Cuối thời hạn của trái phiếu, doanh nghiệp phải thanh toán gốc và lãi trái phiếu cho người có trái phiếu, ghi:  
Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (tổng số tiền lãi trái phiếu)  
Nợ TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu (tiền gốc)

Có các TK 111, 112,...

- Trường hợp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 (chi tiết lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí.

+ Khi phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112, ... (tổng số tiền thực thu)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (số tiền lãi trái phiếu trả trước)

Có TK 34313 - Phụ trội trái phiếu

Có TK 34311 - Mệnh giá trái phiếu.

+ Định kỳ, tính phân bổ chi phí lãi vay cho các đối tượng ghi nhận chi phí đi vay trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

Nợ các TK 241, 627 (nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang)

Có TK 242 - Chi phí trả trước (số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ).

+ Đồng thời phân bổ dần phụ trội trái phiếu ghi giảm chi phí đi vay từng kỳ, ghi:

Nợ TK 34313 - Phụ trội trái phiếu (số phân bổ phụ trội trái phiếu từng kỳ)

Có các TK 635, 241, 627.

## 2. Kế toán phát hành trái phiếu chuyển đổi

a) Tại thời điểm phát hành, kế toán xác định giá trị phần nợ gốc và quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi bằng cách chiết khấu giá trị danh nghĩa của khoản thanh toán trong tương lai về giá trị hiện tại, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (tổng số thu từ phát hành trái phiếu chuyển đổi)

Có TK 3432 - Trái phiếu chuyển đổi (phần nợ gốc)

Có TK 4113 - Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu (chênh lệch giữa số tiền thu được và nợ gốc trái phiếu chuyển đổi).

b) Chi phí phát hành trái phiếu phát sinh được phân bổ dần phù hợp với kỳ hạn trái phiếu:

- Khi phát sinh chi phí phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ TK 3432 - Trái phiếu chuyển đổi

Có các TK 111, 112, 338...

- Định kỳ phân bổ chi phí phát hành trái phiếu vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ các TK 635, 241, 627

Có TK 3432 - Trái phiếu chuyển đổi.

c) Định kỳ, kế toán ghi nhận chi phí tài chính hoặc vốn hoá đối với số lãi trái phiếu phải trả tính theo lãi suất của trái phiếu tương tự không có quyền chuyển đổi

hoặc tính theo lãi suất đi vay phổ biến trên thị trường đồng thời điều chỉnh giá trị phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Nợ các TK 241, 627 (nếu vốn hoá)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (số lãi trái phiếu phải trả trong kỳ tính theo lãi suất danh nghĩa)

Có TK 3432 - Trái phiếu chuyển đổi (phần chênh lệch giữa số lãi trái phiếu tính theo lãi suất thực tế hoặc lãi suất trái phiếu tương đương không có quyền chuyển đổi cao hơn số lãi trái phiếu phải trả trong kỳ tính theo lãi suất danh nghĩa).

d) Khi đáo hạn trái phiếu, trường hợp người nắm giữ trái phiếu không thực hiện quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu, doanh nghiệp hoàn trả gốc trái phiếu, ghi:

Nợ TK 3432 - Trái phiếu chuyển đổi

Có các TK 111, 112.

Đồng thời kết chuyển giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi vào thặng dư vốn cổ phần, ghi:

Nợ TK 4113 - Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần.

e) Khi đáo hạn trái phiếu, trường hợp người nắm giữ trái phiếu thực hiện quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu, kế toán ghi giảm phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi và ghi tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 3432 - Trái phiếu chuyển đổi

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (theo mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (phần chênh lệch giữa giá trị cổ phiếu phát hành thêm tính theo mệnh giá và giá trị nợ gốc trái phiếu chuyển đổi).

Đồng thời kết chuyển giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi vào thặng dư vốn cổ phần, ghi:

Nợ TK 4113 - Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần.

### **8.2.11. Kế toán khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả - Tài khoản 347**

#### **8.2.11.1. Nguyên tắc kế toán**

a) Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của thuế thu nhập hoãn lại phải trả. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được xác định trên cơ sở các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế phát sinh trong năm và thuế suất thuế thu nhập hiện hành theo công thức sau:

$$\text{Thuế thu nhập hoãn lại phải trả} = \text{Chênh lệch tạm thời chịu thuế} \times \text{Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành (\%)}$$

Trường hợp tại thời điểm ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã biết trước có sự thay đổi về thuế suất thuế TNDN trong tương lai, nếu việc hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả nằm trong thời gian thuế suất mới đã có hiệu lực thì thuế suất áp dụng để ghi nhận thuế hoãn lại phải trả được tính theo thuế suất mới.

b) Cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả và Chênh lệch tạm thời:

- Cơ sở tính thuế của tài sản là giá trị sẽ được trừ khỏi thu nhập chịu thuế khi thu hồi giá trị ghi sổ của tài sản. Nếu thu nhập không phải chịu thuế thì cơ sở tính thuế của tài sản bằng giá trị ghi sổ của tài sản đó. Cơ sở tính thuế thu nhập của nợ phải trả là giá trị ghi sổ của nó trừ đi (-) giá trị sẽ được khấu trừ vào thu nhập chịu thuế khi thanh toán nợ phải trả trong các kỳ tương lai. Đối với doanh thu nhận trước, cơ sở tính thuế là giá trị ghi sổ của nó, trừ đi phần giá trị của doanh thu không phải chịu thuế trong tương lai.

- Chênh lệch tạm thời là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản hoặc nợ phải trả trong Bảng Cân đối kế toán và cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả đó. Chênh lệch tạm thời gồm 2 loại: Chênh lệch tạm thời được khấu trừ và chênh lệch tạm thời chịu thuế. Chênh lệch tạm thời chịu thuế là các khoản chênh lệch tạm thời làm phát sinh khoản thuế thu nhập phải trả khi xác định thu nhập chịu thuế trong tương lai khi giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản được thu hồi hoặc nợ phải trả được thanh toán.

+ Chênh lệch tạm thời về thời gian chỉ là một trong các trường hợp chênh lệch tạm thời, ví dụ: Nếu lợi nhuận kế toán được ghi nhận trong kỳ này nhưng thu nhập chịu thuế được tính trong kỳ khác.

+ Các khoản chênh lệch tạm thời giữa giá trị ghi sổ của tài sản hoặc nợ phải trả so với cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả đó có thể không phải là chênh lệch tạm thời về mặt thời gian, ví dụ: Khi đánh giá lại một tài sản thì giá trị ghi sổ của tài sản thay đổi nhưng nếu cơ sở tính thuế không thay đổi thì phát sinh chênh lệch tạm thời. Tuy nhiên thời gian thu hồi giá trị ghi sổ và cơ sở tính thuế không thay đổi nên chênh lệch tạm thời này không phải là chênh lệch tạm thời về thời gian.

+ Kế toán không tiếp tục sử dụng khái niệm “Chênh lệch vĩnh viễn” để phân biệt với chênh lệch tạm thời khi xác định thuế thu nhập hoãn lại do thời gian thu hồi tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả cũng như thời gian để khấu trừ tài sản và nợ phải trả đó vào thu nhập chịu thuế là hữu hạn.

c) Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phải được ghi nhận cho tất cả các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế, trừ khi thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ ghi nhận ban đầu của một tài sản hay nợ phải trả của một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kế toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (hoặc lỗ tính thuế) tại thời điểm phát sinh giao dịch.

d) Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán phải xác định các khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh trong năm hiện tại làm căn cứ xác định số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận trong năm.

đ) Việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong năm được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm nay với số thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã ghi nhận từ các năm trước nhưng năm nay được ghi giảm (hoàn nhập), theo nguyên tắc:

- Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, kế toán chỉ ghi nhận bổ sung số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm;

- Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, kế toán chỉ ghi giảm (hoàn nhập) số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm.

e) Thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm không liên quan đến các khoản mục được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu phải được ghi nhận là chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm.

g) Kế toán phải ghi giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả khi các khoản chênh lệch tạm thời phải chịu thuế không còn ảnh hưởng tới lợi nhuận tính thuế (khi tài sản được thu hồi hoặc nợ phải trả được thanh toán).

h) Việc bù trừ thuế thu nhập hoãn lại phải trả và tài sản thuế thu nhập hoãn lại chỉ thực hiện khi lập Bảng cân đối kế toán, không thực hiện khi ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả trên sổ kế toán.

*8.2.11.2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 347- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả*

**Bên Nợ:** Thuế thu nhập hoãn lại phải trả giảm (được hoàn nhập) trong kỳ.

**Bên Có:** Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận trong kỳ.

**Số dư bên Có:** Thuế thu nhập hoãn lại phải trả còn lại cuối kỳ.

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

Cuối năm, kế toán căn cứ “Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả” để ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch trong năm vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại:

a) Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, kế toán chỉ ghi nhận bổ sung số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm, ghi:

Nợ TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

Có TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

b) Nếu số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm, kế toán chỉ ghi giảm (hoàn nhập) số thuế thu nhập hoãn lại phải trả là số chênh lệch giữa số thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm, ghi:

Nợ TK 347 - Thuế thu nhập hoãn lại phải trả

Có TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

### **8.2.12. Kế toán dự phòng phải trả - Tài khoản 352**

#### **8.2.12.1. 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 thoả 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; và

- 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 năm hoặc tại ngày kết thúc kỳ kế toán giữa niên độ.

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 ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ kế toán đó.

Đối với dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp được lập cho từng công trình xây lắp và được lập vào cuối kỳ kế toán năm hoặc cuối kỳ kế toán giữa niên độ. Trường hợp 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.

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 thoả 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) Một khoản dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp chỉ được ghi nhận khi có đủ các điều kiện ghi nhận đối với các khoản dự phòng theo quy định tại đoạn Chuẩn mực kế toán “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”. Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi doanh nghiệp:

- Có kế hoạch chính thức cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải có ít nhất 5 nội dung sau:

- + Toàn bộ hoặc một phần của việc kinh doanh có liên quan;
- + Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;
- + Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;
- + Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và
- + Khi nào kế hoạch được thực hiện.

- Đưa ra được một dự tính chắc chắn về những chủ thể bị ảnh hưởng và tiến hành quá trình tái cơ cấu bằng việc bắt đầu thực hiện kế hoạch đó hoặc thông báo những vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu.

h) Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, đó là những chi phí thoả mãn cả hai điều kiện:

- Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu;
- Không liên quan đến các hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp.

Khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu không bao gồm các chi phí như:

- Đào tạo lại hoặc chuyển nhân viên hiện có;
- Tiếp thị;
- Đầu tư vào những hệ thống mới và các mạng lưới phân phối.

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

- Dự phòng phải trả tái cơ cấu doanh nghiệp;
- Dự phòng phải trả bảo hành sản phẩm;
- 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;

k) Khi lập dự phòng phải trả, doanh nghiệp được ghi nhận vào chi phí quản lý doanh nghiệp, riêng đối với khoản dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá

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 chung.

#### 8.2.12.2. 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 giám sát 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 4 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 3523 - Dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp: Tài khoản này phản ánh số dự phòng phải trả cho hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp, như chi phí di dời địa điểm kinh doanh, chi phí hỗ trợ người lao động...;

- 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 chi phí hoàn nguyên môi trường, chi phí thu dọn, khôi phục và hoàn trả mặt bằng, dự phòng trợ cấp thôi việc theo quy định của Luật lao động, chi phí sửa chữa, bảo dưỡng, TSCĐ định kỳ...

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

a) Phương pháp kế toán dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa

- Trường hợp doanh nghiệp bán hàng cho khách hàng có kèm theo giấy bảo hành sửa chữa cho các khoản hỏng hóc do lỗi sản xuất được phát hiện trong thời gian bảo hành sản phẩm, hàng hoá, doanh nghiệp tự ước tính chi phí bảo hành trên cơ sở số lượng sản phẩm, hàng hóa đã xác định là tiêu thụ trong kỳ. Khi lập dự phòng cho chi phí sửa chữa, bảo hành sản phẩm, hàng hóa đã bán, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Có TK 352 - Dự phòng phải trả (3521).



- Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hóa đã lập ban đầu, như chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí dịch vụ mua ngoài...,:

+ Trường hợp không có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá:

Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến việc bảo hành sản phẩm, hàng hoá, ghi:

Nợ các TK 621, 622, 627,...

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

Có các TK 111, 112, 152, 214, 331, 334, 338,...

Cuối kỳ, kết chuyển chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá thực tế phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí SXKD dở dang

Có các TK 621, 622, 627,...

Khi sửa chữa bảo hành sản phẩm, hàng hoá hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (3521)

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (phần dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hoá còn thiếu)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

+ Trường hợp có bộ phận độc lập về bảo hành sản phẩm, hàng hoá, số tiền phải trả cho bộ phận bảo hành về chi phí bảo hành sản phẩm, hàng hoá, công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (3521)

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (chênh lệch nhỏ hơn giữa dự phòng phải trả bảo hành sản phẩm, hàng hoá so với chi phí thực tế về bảo hành)

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

- Khi lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải xác định số dự phòng bảo hành sản phẩm, hàng hóa cần trích lập:

+ Trường hợp số dự phòng cần lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch hạch toán vào chi phí, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng

Có TK 352 - Dự phòng phải trả (3521).

+ Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch hoàn nhập ghi giảm chi phí, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (3521)

Có TK 641 - Chi phí bán hàng.

b) Phương pháp kế toán dự phòng bảo hành công trình xây dựng

- Việc trích lập dự phòng bảo hành công trình xây dựng được thực hiện cho từng công trình, hạng mục công trình hoàn thành, bàn giao trong kỳ. Khi xác định số dự phòng phải trả về chi phí bảo hành công trình xây dựng, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 352 - Dự phòng phải trả (3522).

- Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây dựng đã lập ban đầu, như chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí dịch vụ mua ngoài...,:

+ Trường hợp doanh nghiệp tự thực hiện việc bảo hành công trình xây dựng:

Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến việc bảo hành, ghi:

Nợ các TK 621, 622, 627,...

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

Có các TK 111, 112, 152, 214, 331, 334, 338,...

Cuối kỳ, kết chuyển chi phí bảo hành thực tế phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí SXKD dở dang

Có các TK 621, 622, 627,...

Khi sửa chữa bảo hành công trình hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (3522)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (chênh lệch giữa số dự phòng đã trích lập nhỏ hơn chi phí thực tế về bảo hành)

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

+ Trường hợp giao cho đơn vị trực thuộc hoặc thuê ngoài thực hiện việc bảo hành, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (3522)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (chênh lệch giữa số dự phòng đã trích lập nhỏ hơn chi phí thực tế về bảo hành)

Có các TK 331, 336...

- Hết thời hạn bảo hành công trình xây dựng, nếu công trình không phải bảo hành hoặc số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây dựng lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch phải hoàn nhập, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (3522)

Có TK 711 - Thu nhập khác.

c) Phương pháp kế toán dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp và dự phòng phải trả khác

- Khi trích lập dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp, dự phòng phải trả khác, dự phòng cho các 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 (như khoản bồi thường hoặc đền bù do việc không thực hiện được hợp đồng, các vụ kiện pháp lý...), ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả (3523, 3524).

- Khi trích lập dự phòng cho các khoản chi phí hoàn nguyên môi trường, chi phí thu dọn, khôi phục và hoàn trả mặt bằng, dự phòng trợ cấp thôi việc theo quy định của Luật lao động..., ghi:

Nợ các TK 627, 641, 642

Có TK 352 - Dự phòng phải trả

- Đối với TSCĐ theo yêu cầu kỹ thuật phải được tiến hành sửa chữa định kỳ, kế toán phải thực hiện trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 627, 641, 642

Có TK 352 - Dự phòng phải trả

- Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả đã lập, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (3523, 3524)

Có các TK 111, 112, 241, 331,...

- Khi lập Báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải xác định số dự phòng phải trả cần trích lập:

+ 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 nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch hạch toán vào chi phí, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

Có TK 352 - Dự phòng phải trả (3523, 3524).

+ Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch hoàn nhập ghi giảm chi phí, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (3523, 3524)

Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426).

d) Trong một số trường hợp, doanh nghiệp có thể tìm kiếm một bên thứ 3 để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng (ví dụ, thông qua các hợp đồng bảo hiểm, các khoản bồi thường hoặc các giấy bảo hành của nhà cung cấp), bên thứ 3 có thể hoàn trả lại những gì mà doanh nghiệp đã thanh toán. 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, kế toán ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 711- Thu nhập khác.

đ) Kế toán xử lý các khoản dự phòng phải trả trước khi chuyển doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thành Công ty cổ phần

Các khoản dự phòng phải trả sau khi bù đắp tổn thất, đến thời điểm chính thức chuyển thành công ty cổ phần, nếu còn thì hạch toán tăng vốn nhà nước tại thời điểm bàn giao, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

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

### **8.3. Kế toán nguồn vốn chủ sở hữu.**

#### **8.3.1. 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;
- Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

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 sử dụng vốn đầu tư của chủ sở hữu, chênh lệch đánh giá lại tài sản, quỹ đầu tư phát triển để bù lỗ kinh doanh được thực hiện theo quyết định của chủ sở hữu, doanh nghiệp phải thực hiện đầy đủ các thủ tục theo quy định của pháp luật.

5. 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 quá mức 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.

### **8.3.2. Kế toán vốn đầu tư của chủ sở hữu - Tài khoản 411**

#### **8.3.2.1. 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. Các công ty con, đơn vị có tư cách pháp nhân hạch toán độc lập phản ánh số vốn được công ty mẹ đầu tư vào tài khoản này.

Tùy theo đặc điểm hoạt động của từng đơn vị, tài khoản này có thể được sử dụng tại các đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc để phản ánh số vốn kinh doanh được cấp bởi đơn vị cấp trên (trường hợp không hạch toán vào tài khoản 3361 - Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh).

b) Vốn đầu tư của chủ sở hữu bao gồm:

- Vốn góp ban đầu, góp bổ sung của các chủ sở hữu;
- Các khoản được bổ sung từ các quỹ thuộc vốn chủ sở hữu, lợi nhuận sau thuế của hoạt động kinh doanh;
- Cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi (quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu);
- Các khoản viện trợ không hoàn lại, các khoản nhận được khác được cơ quan có thẩm quyền cho phép ghi tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu.

c) Các doanh nghiệp chỉ hạch toán vào TK 411 - “Vốn đầu tư 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:

- Doanh nghiệp nộp trả vốn cho Ngân sách Nhà nước hoặc bị điều động vốn cho doanh nghiệp khác theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền;
- 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 tới 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 Việt Nam Đồng, 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 Việt Nam Đồng 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. Đối với các tài sản vô hình như thương hiệu, nhãn hiệu, tên thương mại, quyền khai thác, phát triển dự án... chỉ được ghi tăng vốn góp nếu pháp luật có liên quan cho phép.

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 đồng thời được theo dõi chi tiết đối với cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết và cổ phiếu ưu đãi. Doanh nghiệp phải kế toán chi tiết riêng 2 loại cổ phiếu ưu đãi:

+ Cổ phiếu ưu đãi được phân loại là vốn chủ sở hữu nếu người phát hành không có nghĩa vụ phải mua lại cổ phiếu ưu đãi đó.

+ Cổ phiếu ưu đãi được phân loại là nợ phải trả nếu bắt buộc người phát hành phải mua lại cổ phiếu ưu đãi đó tại một thời điểm đã được xác định trong tương lai và nghĩa vụ mua lại cổ phiếu phải được ghi rõ ngay trong hồ sơ phát hành tại thời điểm phát hành 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).

i) Nguyên tắc xác định và ghi nhận quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu (cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi):

- Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu phát sinh khi doanh nghiệp phát hành loại trái phiếu có thể chuyển đổi thành một số lượng cổ phiếu xác định được quy định sẵn trong phương án phát hành.

- Giá trị cấu phần vốn của trái phiếu chuyển đổi được xác định là phần chênh lệch giữa tổng số tiền thu về từ việc phát hành trái phiếu chuyển đổi và giá trị cấu phần nợ của trái phiếu chuyển đổi (xem quy định của tài khoản 343 - Trái phiếu phát hành).

- Tại thời điểm ghi nhận ban đầu, giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi được ghi nhận riêng biệt trong phần vốn đầu tư của chủ sở hữu. Khi đáo hạn trái phiếu, kế toán chuyển quyền chọn này sang ghi nhận là thặng dư vốn cổ phần.

#### 8.3.2.2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 411

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

- Hoàn trả vốn góp cho các chủ sở hữu vốn;
- Điều chuyển vốn cho đơn vị khác;
- Phát hành cổ phiếu thấp hơn mệnh giá;
- Giải thể, chấm dứt hoạt động doanh nghiệp;
- Bù lỗ kinh doanh theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền;
- Huỷ 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;
- Phát sinh quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu;
- Giá trị quà tặng, biếu, tài trợ (sau khi trừ các khoản thuế phải nộp) được ghi tăng Vốn đầu tư của chủ sở hữu theo quyết định của cơ quan 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 4 tài khoản cấp 2:**

- *TK 4111- Vốn góp của chủ sở hữu:* Tài khoản này phản ánh khoản vốn thực đã đầu tư của chủ sở hữu theo Điều lệ công ty của các chủ sở hữu vốn. Đối với các công ty cổ phần thì vốn góp từ phát hành cổ phiếu được ghi vào tài khoản này theo mệnh giá.

Đối với công ty cổ phần, tài khoản 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu có 2 tài khoản cấp 3:

+ *Tài khoản 41111 - Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết:* Tài khoản này phản ánh tổng mệnh giá của cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết;

+ *Tài khoản 41112 - Cổ phiếu ưu đãi:* Tài khoản này phản ánh tổng mệnh giá của cổ phiếu ưu đãi. Doanh nghiệp phải chi tiết cổ phiếu ưu đãi thành 2 nhóm chính: Nhóm được phân loại và trình bày là vốn chủ sở hữu (tại chỉ tiêu 411a của Bảng cân

đối kế toán); Nhóm được phân loại và trình bày là nợ phải trả (tại chỉ tiêu 342 của Bảng cân đối kế toán)

- *TK 4112- Thặng dư vốn cổ phần:* Tài khoản này phản ánh phần chênh lệch giữa giá phát hành và mệnh giá cổ phiếu; Chênh lệch giữa giá mua lại cổ phiếu quỹ và giá tái phát hành cổ phiếu quỹ (đối với các công ty cổ phần). Tài khoản này có thể có số dư Có hoặc số dư Nợ

- *TK 4113- Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu:* Tài khoản này chỉ sử dụng tại bên phát hành trái phiếu chuyển đổi, dùng để phản ánh cấu phần vốn (quyền chọn cổ phiếu) của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm báo cáo.

Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 4113 - Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu

**Bên Nợ:** Kết chuyển giá trị quyền chọn cổ phiếu để ghi tăng thặng dư vốn cổ phần tại thời điểm đáo hạn trái phiếu.

**Bên Có:** Giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi ghi nhận tại thời điểm phát hành.

**Số dư bên Có:** Giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi tại thời điểm báo cáo.

- *TK 4118- Vốn khác:* Tài khoản này phản ánh số vốn kinh doanh được hình thành do bổ sung từ kết quả hoạt động kinh doanh hoặc do được tặng, biếu, tài trợ, đánh giá lại tài sản (nếu các khoản này được phép ghi tăng, giảm Vốn đầu tư của chủ sở hữu).

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

1. Khi thực nhận vốn góp của các chủ sở hữu, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (nếu nhận vốn góp bằng tiền)

Nợ các TK 121, 128, 228 (nếu nhận vốn góp bằng cổ phiếu, trái phiếu, các khoản đầu tư vào doanh nghiệp khác)

Nợ các TK 152, 155, 156 (nếu nhận vốn góp bằng hàng tồn kho)

Nợ các TK 211, 213, 217, 241 (nếu nhận vốn góp bằng TSCĐ, BĐSĐT)

Nợ TK 331, 338, 341 (nếu chuyển vay, nợ phải trả thành vốn góp)

Nợ TK 4112, 4118 (chênh lệch giữa giá trị tài sản, nợ phải trả được chuyển thành vốn nhỏ hơn giá trị phần vốn được tính là vốn góp của chủ sở hữu).

Có TK 4111- Vốn góp của chủ sở hữu

Có các TK 4112, 4118 (chênh lệch giữa giá trị tài sản, nợ phải trả được chuyển thành vốn lớn hơn giá trị phần vốn được tính là vốn góp của chủ sở hữu).

2. Trường hợp công ty cổ phần phát hành cổ phiếu huy động vốn từ các cổ đông

a) Khi nhận được tiền mua cổ phiếu của các cổ đông với giá phát hành theo mệnh giá cổ phiếu, ghi:



Nợ các TK 111, 112 (mệnh giá)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (mệnh giá).

Công ty cổ phần ghi nhận chi tiết mệnh giá cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết trên TK 41111; Mệnh giá cổ phiếu ưu đãi trên TK 41112.

b) Khi nhận được tiền mua cổ phiếu của các cổ đông có chênh lệch giữa giá phát hành và mệnh giá cổ phiếu, ghi:

Nợ các TK 111,112 (giá phát hành)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá phát hành > mệnh giá)

c) Các chi phí trực tiếp liên quan đến việc phát hành cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có các TK 111, 112.

3. Trường hợp công ty cổ phần phát hành cổ phiếu từ các nguồn thuộc vốn chủ sở hữu:

a) Trường hợp công ty cổ phần được phát hành thêm cổ phiếu từ nguồn thặng dư vốn cổ phần, kế toán căn cứ vào hồ sơ, chứng từ kế toán liên quan, ghi:

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu.

b) Trường hợp công ty cổ phần được phát hành thêm cổ phiếu từ nguồn Quỹ đầu tư phát triển, ghi:

Nợ TK 414 - Quỹ đầu tư phát triển

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (nếu có).

c) Trường hợp công ty cổ phần được phát hành thêm cổ phiếu từ nguồn lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (trả cổ tức bằng cổ phiếu) ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu;

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (nếu có).

4. Trường hợp công ty cổ phần phát hành cổ phiếu để đầu tư vào doanh nghiệp khác (kể cả trường hợp hợp nhất kinh doanh dưới hình thức phát hành cổ phiếu)

a) Nếu giá phát hành cổ phiếu lớn hơn mệnh giá, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu;

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (nếu có).

b) Nếu giá phát hành cổ phiếu nhỏ hơn mệnh giá, ghi:

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (nếu có)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu.

5. Trường hợp công ty cổ phần được phát hành cổ phiếu thưởng từ quỹ khen thưởng để tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 3531 - Quỹ khen thưởng

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá phát hành thấp hơn mệnh giá)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá phát hành > mệnh giá).

6. Kế toán cổ phiếu quỹ

a) Khi mua cổ phiếu quỹ, kế toán phản ánh theo giá thực tế mua, ghi:

Nợ TK 419 - Cổ phiếu quỹ

Có các TK 111, 112.

b) Khi tái phát hành cổ phiếu quỹ, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (giá tái phát hành)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá tái phát hành nhỏ hơn giá ghi sổ)

Có TK 419 - Cổ phiếu quỹ (theo giá ghi sổ)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá tái phát hành lớn hơn giá ghi sổ cổ phiếu quỹ).

c) Khi công ty cổ phần huỷ bỏ cổ phiếu quỹ:

Nợ TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (theo mệnh giá)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá mua lại lớn hơn mệnh giá)

Có TK 419 - Cổ phiếu quỹ (theo giá ghi sổ)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá mua lại nhỏ hơn mệnh giá).

7. Khi doanh nghiệp bổ sung vốn điều lệ từ các nguồn vốn hợp pháp khác, doanh nghiệp phải kết chuyển sang Vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ các TK 412, 414, 418, 421, 441

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (4111).

8 Khi công trình xây dựng cơ bản bằng nguồn vốn đầu tư XD CB đã hoàn thành hoặc công việc mua sắm TSCĐ đã xong đưa vào sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh, quyết toán vốn đầu tư được duyệt, kế toán ghi tăng nguyên giá TSCĐ, đồng thời ghi tăng Vốn đầu tư của chủ sở hữu:

Nợ TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XD CB

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu.

9. Khi nhận được quà biếu, tặng, tài trợ và cơ quan có thẩm quyền yêu cầu ghi tăng vốn Nhà nước, ghi:

Nợ các TK 111,112,153, 211...

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (4118).

Các trường hợp khác mà cơ quan có thẩm quyền không yêu cầu ghi tăng vốn Nhà nước thì phản ánh qua biểu, tặng, tài trợ vào thu nhập khác.

10. Khi hoàn trả vốn góp cho các chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 411- Vốn đầu tư của chủ sở hữu (4111, 4112)

Có các TK 111,112.

11. Khi trả lại vốn góp cho chủ sở hữu, ghi:

- Trả lại vốn góp bằng tiền, hàng tồn kho, tài sản ghi:

Nợ TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu

Có các TK 111, 112,152, 155, 156... (giá trị ghi sổ).

- Trả lại vốn góp bằng TSCĐ, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có các TK 211, 213.

- Phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản trả cho chủ sở hữu vốn và số vốn góp của chủ sở hữu được ghi nhận vào làm tăng, giảm vốn khác của chủ sở hữu.

12. Kế toán quyền chọn chuyển đổi trái phiếu

- Tại thời điểm phát hành trái phiếu có quyền chuyển đổi thành cổ phiếu, kế toán xác định giá trị phần nợ gốc và quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi bằng cách chiết khấu giá trị danh nghĩa của khoản thanh toán trong tương lai về giá trị hiện tại, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (tổng số thu từ phát hành trái phiếu chuyển đổi)

Có TK 3432 - Trái phiếu chuyển đổi (phần nợ gốc)

Có TK 4113 - Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu (chênh lệch giữa số tiền thu được và nợ gốc trái phiếu chuyển đổi).

- Khi đáo hạn trái phiếu, trường hợp người nắm giữ trái phiếu thực hiện quyền chọn chuyển đổi trái phiếu thành cổ phiếu, kế toán ghi giảm phần nợ gốc của trái phiếu chuyển đổi và ghi tăng vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 3432 - Trái phiếu chuyển đổi

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (theo mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (phần chênh lệch giữa giá trị cổ phiếu phát hành thêm tính theo mệnh giá và giá trị nợ gốc trái phiếu chuyển đổi).

- Khi đáo hạn trái phiếu, kế toán kết chuyển giá trị quyền chọn cổ phiếu của trái phiếu chuyển đổi vào thặng dư vốn cổ phần (kể cả trường hợp trái chủ không thực hiện quyền chọn), ghi:

Nợ TK 4113 - Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần.

13. Hướng dẫn kế toán tăng, giảm vốn Nhà nước tại doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước trước khi chuyển thành công ty cổ phần

a) Đối với tài sản phát hiện thừa qua kiểm kê, căn cứ vào “Biên bản xử lý tài sản thừa, thiếu qua kiểm kê”, ghi:

Nợ TK 3381 - Tài sản thừa chờ giải quyết

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (nếu tài sản thừa của người bán)

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác(3388)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (đối với tài sản thừa không xác định được nguyên nhân và không tìm được chủ sở hữu).

b) Kế toán chuyển giao vật tư, tài sản không cần dùng, tài sản ứ đọng, tài sản chờ thanh lý chưa được xử lý cho tập đoàn, tổng công ty nhà nước, công ty mẹ, công ty nhà nước độc lập khác:

- Trường hợp doanh nghiệp chuyển giao vật tư, hàng hoá không cần dùng, ứ đọng, chờ thanh lý chưa được xử lý cho tập đoàn, tổng công ty nhà nước, công ty mẹ, công ty nhà nước độc lập khác, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Có các TK 152, 153, 155.

- Trường hợp doanh nghiệp chuyển giao tài sản cố định không cần dùng, chờ thanh lý cho tập đoàn, tổng công ty nhà nước, công ty mẹ, công ty nhà nước độc lập khác, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

c) Kế toán chuyển giao tài sản là các công trình phúc lợi

Đối với tài sản là công trình phúc lợi được đầu tư bằng nguồn vốn Nhà nước, nếu doanh nghiệp cổ phần hoá tiếp tục sử dụng cho mục đích kinh doanh thì kế toán ghi như sau:

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành tài sản cố định

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

d) Kế toán xử lý các khoản nợ phải trả trước khi chuyển thành Công ty cổ phần: Trước khi chuyển thành công ty cổ phần, doanh nghiệp cổ phần hoá phải xử lý các khoản nợ phải trả, tùy thuộc từng khoản nợ và quyết định xử lý:

- Đối với các khoản nợ phải trả nhưng không phải thanh toán mà được hạch toán tăng vốn nhà nước, ghi:

Nợ các TK 331, 338,...

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu.

- Đối với các khoản nợ phải trả phải thanh toán bằng tiền, tài sản, ghi:

Nợ các TK 331, 338,...

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần hao mòn lũy kế TSCĐ dùng để trả nợ)

Có các TK 111, 112, 152, 153, 155, 156, 211, 213...

Phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ hoặc giá trị còn lại của tài sản dùng để trả nợ và giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả được xử lý theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền.

đ) Kế toán xử lý các khoản dự phòng trước khi doanh nghiệp chuyển thành Công ty cổ phần: Các khoản dự phòng sau khi bù đắp tổn thất, nếu còn sẽ được hạch toán tăng vốn nhà nước, ghi:

Nợ các TK 229, 352

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

e) Kế toán xử lý số dư chênh lệch tỷ giá hối đoái (nếu có)

- Nếu lãi tỷ giá được ghi tăng vốn nhà nước, ghi:

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái

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

- Nếu lỗ tỷ giá được ghi giảm vốn nhà nước, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Trường hợp cơ quan có thẩm quyền có quyết định khác thì các khoản lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái đang phản ánh trong TK 413 được xử lý theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền.

g) Kế toán xử lý vốn đầu tư dài hạn vào doanh nghiệp khác

- Trường hợp doanh nghiệp cổ phần hoá kế thừa vốn đã đầu tư dài hạn vào doanh nghiệp khác thì đơn vị phải xác định lại giá trị vốn đầu tư dài hạn tại thời điểm chuyển giao theo quy định của pháp luật.

- Trường hợp doanh nghiệp cổ phần hoá không kế thừa các khoản đầu tư dài hạn vào doanh nghiệp khác và chuyển giao cho doanh nghiệp nhà nước khác làm đối tác, căn cứ vào biên bản bàn giao ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Có các TK 222, 228...

h) Kế toán khoản chênh lệch giữa giá trị thực tế và giá trị ghi sổ của vốn Nhà nước: Chênh lệch của vốn Nhà nước giữa giá trị thực tế và giá trị ghi trên sổ kế toán được hạch toán như là một khoản lợi thế kinh doanh của doanh nghiệp, được ghi nhận như sau:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

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

i) Kế toán chênh lệch tiền thuê đất trả trước: Trường hợp đơn vị đã nộp tiền thuê đất một lần cho cả thời gian thuê đất hoặc đã nộp trước tiền thuê đất cho nhiều năm trước ngày 01/07/2004 (ngày Luật đất đai có hiệu lực thi hành) mà có chênh lệch tăng do xác định lại đơn giá thuê đất tại thời điểm định giá đối với thời gian còn lại của Hợp đồng thuê đất hoặc thời gian còn lại đã trả tiền thuê đất thì kế toán ghi nhận như sau:

- Trường hợp tiền thuê đất trả trước đã đủ tiêu chuẩn ghi nhận tài sản cố định vô hình, số chênh lệch tăng ghi:

Nợ TK 213 - Tài sản cố định vô hình

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

- Trường hợp tiền thuê đất trả trước không đủ tiêu chuẩn ghi nhận tài sản cố định vô hình, số chênh lệch tăng ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

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

k) Kế toán chuyển các nguồn vốn, quỹ thuộc nguồn vốn chủ sở hữu thành vốn nhà nước tại doanh nghiệp tại thời điểm chính thức chuyển sang công ty cổ phần:

Tại thời điểm doanh nghiệp chính thức chuyển thành công ty cổ phần, kế toán chuyển toàn bộ số dư Có Quỹ đầu tư phát triển, Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản, Chênh lệch đánh giá lại tài sản và Chênh lệch tỷ giá hối đoái sang Vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ các TK 412, 413, 414, 418, 421, 441

Có TK 411- Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

l) Kế toán tiền thu từ cổ phần hóa

- Khi thu tiền từ bán cổ phần thuộc vốn Nhà nước tại doanh nghiệp, ghi:

Nợ các TK 111, 112...

Có TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa.

- Khi thu tiền từ phát hành thêm cổ phần để tăng vốn kinh doanh, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (giá phát hành)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (phần chênh lệch giữa giá phát hành nhỏ hơn mệnh giá cổ phiếu)

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (phần chênh lệch giữa giá phát hành lớn hơn mệnh giá cổ phiếu).

m) Bàn giao tài sản, vốn cho công ty cổ phần

- Trường hợp cổ phần hoá doanh nghiệp độc lập: Trường hợp cổ phần hóa doanh nghiệp độc lập, kế toán thực hiện các thủ tục bàn giao theo đúng quy định hiện

hành về bàn giao tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn cho công ty cổ phần. Toàn bộ chứng từ kế toán, sổ kế toán và Báo cáo tài chính của doanh nghiệp cổ phần hoá thuộc diện phải lưu trữ được chuyển giao cho Công ty cổ phần để lưu trữ tiếp tục.

- Trường hợp cổ phần hóa đơn vị hạch toán phụ thuộc của Công ty Nhà nước độc lập, Tập đoàn, Tổng công ty, Công ty mẹ, Công ty thành viên hạch toán độc lập của Tổng công ty: Khi bàn giao tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn cho Công ty cổ phần, căn cứ vào biên bản bàn giao tài sản, các phụ lục chi tiết về tài sản bàn giao cho Công ty cổ phần và các chứng từ, sổ kế toán có liên quan, kế toán phản ánh giảm giá trị tài sản bàn giao cho Công ty cổ phần, ghi;

Nợ các TK 336, 411

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần đã hao mòn)

Nợ các TK 331, 335, 336, 338, 341...

Có các TK 111,112,121,131,152,153,154,155,156,211,213,221,222,...

n) Kế toán tại công ty cổ phần được chuyển đổi từ doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước.

- Mở sổ kế toán mới: Khi nhận tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn và hồ sơ kèm theo, Công ty cổ phần phải mở sổ kế toán mới (bao gồm các sổ kế toán tổng hợp và các sổ kế toán chi tiết) để phản ánh giá trị tài sản và nguồn vốn nhận bàn giao.

- Kế toán nhận bàn giao tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn, ở công ty cổ phần: Khi nhận bàn giao tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn, căn cứ vào hồ sơ, biên bản bàn giao, kế toán ghi:

Nợ các TK 111,112,121,131,138,141,152,153,154,155,156,157,211,221...

Có các TK 331, 333, 334, 335, 338, 341,...

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

- Kế toán tại doanh nghiệp có đơn vị trực thuộc được cổ phần hóa

+ Kế toán tại công ty mẹ của tập đoàn có công ty con được cổ phần hóa: Khi doanh nghiệp thành viên của Tập đoàn đã được cổ phần hoá, công ty mẹ căn cứ vào giá trị phần vốn nhà nước bán ra ngoài ghi giảm giá trị khoản đầu tư và giảm Vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Có TK 221 - Đầu tư vào Công ty con.

+ Kế toán tại doanh nghiệp có các đơn vị trực thuộc không có tư cách pháp nhân được cổ phần hoá: Khi đơn vị trực thuộc của Tổng công ty, Công ty đã được cổ phần hóa, Tổng công ty, Công ty căn cứ vào giá trị phần vốn nhà nước bán ra ngoài ghi giảm vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Có TK 1361 - Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc.

### **8.3.3. Kế toán chênh lệch đánh giá lại tài sản - Tài khoản 412**

#### **8.3.3.1. Nguyên tắc kế toán**

a) Tài khoản này dùng để phản ánh số chênh lệch do đánh giá lại tài sản hiện có và tình hình xử lý số chênh lệch đó ở doanh nghiệp. Tài sản được đánh giá lại chủ yếu là TSCĐ, bất động sản đầu tư, một số trường hợp có thể và cần thiết đánh giá lại vật tư, công cụ, dụng cụ, thành phẩm, hàng hóa, sản phẩm dở dang...

b) Chênh lệch đánh giá lại tài sản được phản ánh vào tài khoản này trong các trường hợp sau:

- Khi có quyết định của Nhà nước về đánh giá lại tài sản;
- Khi thực hiện cổ phần hóa doanh nghiệp Nhà nước;
- Các trường hợp khác theo quy định của pháp luật

c) Tài khoản này không phản ánh số chênh lệch đánh giá lại khi đưa tài sản đi góp vốn đầu tư vào đơn vị khác, thay đổi hình thức sở hữu. Khoản chênh lệch đánh giá lại trong các trường hợp này được phản ánh vào TK 711 - Thu nhập khác (nếu là lãi) hoặc TK 811 - Chi phí khác (nếu là lỗ).

d) Giá trị tài sản được xác định lại trên cơ sở bảng giá Nhà nước quy định, Hội đồng định giá tài sản hoặc cơ quan thẩm định giá chuyên nghiệp xác định.

đ) Số chênh lệch giá do đánh giá lại tài sản được hạch toán và xử lý theo pháp luật hiện hành.

#### **8.3.3.2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản**

##### **Bên Nợ:**

- Số chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản;
- Xử lý số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản.

##### **Bên Có:**

- Số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản;
- Xử lý số chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản.

Tài khoản 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản, có thể có số dư bên Nợ hoặc số dư bên Có:

**Số dư bên Nợ:** Số chênh lệch giảm do đánh giá lại tài sản chưa được xử lý.

**Số dư bên Có:** Số chênh lệch tăng do đánh giá lại tài sản chưa được xử lý.

#### **8.3.3.3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu**

a) Khi có quyết định của Nhà nước về đánh giá lại tài sản cố định, bất động sản đầu tư, vật tư, hàng hóa... hoặc định giá khi tiến hành cổ phần hóa doanh nghiệp Nhà nước, doanh nghiệp tiến hành kiểm kê, đánh giá lại tài sản và phản ánh số chênh lệch do đánh giá lại tài sản vào sổ kế toán.

- Đánh giá lại vật tư, hàng hóa:



+ Nếu giá đánh giá lại cao hơn trị giá đã ghi sổ kế toán thì số chênh lệch giá tăng, ghi:

Nợ các TK 152, 153, 155, 156

Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

+ Nếu giá đánh giá lại thấp hơn trị giá đã ghi sổ kế toán thì số chênh lệch giá giảm, ghi:

Nợ TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

Có các TK 152, 153, 155, 156.

- Đánh giá lại TSCĐ và bất động sản đầu tư: Căn cứ vào bảng tổng hợp kết quả kiểm kê và đánh giá lại TSCĐ, bất động sản đầu tư:

+ Phần nguyên giá, giá trị còn lại, giá trị hao mòn điều chỉnh tăng, ghi:

Nợ các TK 211, 213, 217 (phần nguyên giá điều chỉnh tăng)

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần giá trị hao mòn điều chỉnh tăng)

Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản (giá trị còn lại tăng).

+ Phần nguyên giá, giá trị còn lại, giá trị hao mòn điều chỉnh giảm, ghi:

Nợ TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản (giá trị còn lại điều chỉnh giảm)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (phần giá trị hao mòn điều chỉnh giảm)

Có các TK 211, 213, 217 (phần nguyên giá điều chỉnh giảm)

b) Cuối năm tài chính xử lý chênh lệch đánh giá lại tài sản theo quyết định của cơ quan hoặc cấp có thẩm quyền:

- Nếu tài khoản 412 có số dư bên Có, và có quyết định bổ sung Vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản

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

- Nếu tài khoản 412 có số dư bên Nợ, và có quyết định ghi giảm Vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Có TK 412 - Chênh lệch đánh giá lại tài sản.

### **8.3.4. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái - Tài khoản 413**

#### **8.3.4.1. Quy định chung về tỷ giá hối đoái và chênh lệch tỷ giá hối đoái**

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 (chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện);

- Đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm lập Báo cáo tài chính (chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện);

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

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 chính thức sử dụng trong kế toán. Việc quy đổi đồng ngoại tệ ra đồng Việt Nam 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.

3. Nguyên tắc xác định tỷ giá giao dịch thực tế:

a) Tỷ giá giao dịch thực tế đối với các giao dịch bằng ngoại tệ phát sinh trong kỳ:

- 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 tỷ giá thanh toán thì doanh nghiệp ghi sổ kế toán theo nguyên tắc:

+ Tỷ giá giao dịch thực tế khi góp vốn hoặc nhận vốn góp: Là tỷ giá mua ngoại tệ của ngân hàng nơi doanh nghiệp mở tài khoản để nhận vốn của nhà đầu tư tại ngày góp vốn;

+ Tỷ giá giao dịch thực tế khi ghi nhận nợ phải thu: Là tỷ giá mua của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp chỉ định khách hàng thanh toán tại thời điểm giao dịch phát sinh;

+ Tỷ giá giao dịch thực tế khi ghi nhận nợ phải trả: Là tỷ giá bán của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp dự kiến giao dịch tại thời điểm giao dịch phát sinh.

+ Đối với các giao dịch mua sắm tài sản hoặc các khoản chi phí được thanh toán ngay bằng ngoại tệ (không qua các tài khoản phải trả), tỷ giá giao dịch thực tế là tỷ giá mua của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thực hiện thanh toán.

b) Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại thời điểm lập Báo cáo tài chính: Là tỷ giá công bố của ngân hàng thương mại nơi doanh nghiệp thường xuyên có giao dịch (do doanh nghiệp tự lựa chọn) theo nguyên tắc:

- Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được phân loại là tài sản: Là tỷ giá mua ngoại tệ của ngân hàng thương mại nơi doanh

nghiệp thường xuyên có giao dịch tại thời điểm lập Báo cáo tài chính. Đối với các khoản ngoại tệ gửi ngân hàng thì tỷ giá thực tế khi đánh giá lại là tỷ giá mua của chính ngân hàng nơi doanh nghiệp mở tài khoản ngoại tệ.

- Tỷ giá giao dịch thực tế khi đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được phân loại là nợ phải trả: Là tỷ giá bán ngoại tệ của ngân hàng thương mại tại thời điểm lập Báo cáo tài chính;

- Các đơn vị trong tập đoàn được áp dụng chung một tỷ giá do Công ty mẹ quy định (phải đảm bảo sát với tỷ giá giao dịch thực tế) để đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phát sinh từ các giao dịch nội bộ.

4. 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 di động (tỷ giá bình quân gia quyền sau từng lần nhập).

- Tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh: Là tỷ giá khi thu hồi các khoản nợ phải thu, các khoản ký cược, ký quỹ hoặc thanh toán các khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ, được xác định theo tỷ giá tại thời điểm giao dịch phát sinh hoặc tại thời điểm đánh giá lại cuối kỳ của từng đối tượng.

- Tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền di động là tỷ giá được sử dụng tại bên Có tài khoản tiền khi thanh toán tiền bằng ngoại tệ, được xác định trên cơ sở lấy tổng giá trị được phản ánh tại bên Nợ tài khoản tiền chia cho số lượng ngoại tệ thực có tại thời điểm thanh toán.

5. Nguyên tắc áp dụng tỷ giá trong kế toán

a) Khi phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ, tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm giao dịch phát sinh được sử dụng để quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán đối với:

- Các tài khoản phản ánh doanh thu, thu nhập khác. Riêng trường hợp bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ hoặc thu nhập có liên quan đến doanh thu nhận trước hoặc giao dịch 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 của người mua (không áp dụng 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 ghi nhận chi phí).

- Các tài khoản phản ánh tài sản. Riêng trường hợp tài sản được mua có liên quan đến giao dịch trả trước cho người bán thì giá trị tài sản tương ứng với số tiền trả trước được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm trả trước cho người bán (không áp dụng theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ghi nhận tài sản).

- Tài khoản loại vốn chủ sở hữu;

- Bên Nợ các TK phải thu; Bên Nợ các TK vốn bằng tiền; Bên Nợ các TK phải trả khi phát sinh giao dịch trả trước tiền cho người bán.

- Bên Có các TK phải trả; Bên Có các TK phải thu khi phát sinh giao dịch nhận trước tiền của người mua;

b) Khi phát sinh các giao dịch bằng ngoại tệ, tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh được sử dụng để quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán đối với các loại tài khoản sau:

- Bên Có các TK phải thu (ngoại trừ giao dịch nhận trước tiền của người mua); Bên Nợ TK phải thu khi tất toán khoản tiền nhận trước của người mua do đã chuyển giao sản phẩm, hàng hóa, TSCĐ, cung cấp dịch vụ, khối lượng được nghiệm thu; Bên Có các TK khoản ký cược, ký quỹ, chi phí trả trước;

- Bên Nợ các TK phải trả (ngoại trừ giao dịch trả trước tiền cho người bán); Bên Có TK phải trả khi tất toán khoản tiền ứng trước cho người bán do đã nhận được sản phẩm, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ, nghiệm thu khối lượng.

- Trường hợp trong kỳ phát sinh nhiều khoản phải thu hoặc phải trả bằng ngoại tệ với cùng một đối tượng thì tỷ giá ghi sổ thực tế đích danh cho từng đối tượng được xác định trên cơ sở bình quân gia quyền di động của các giao dịch với đối tượng đó.

c) Khi thực hiện thanh toán bằng ngoại tệ, tỷ giá ghi sổ bình quân gia quyền di động được sử dụng để quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán ở bên Có các TK tiền.

6. 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 có bằng chứng chắc chắn về việc người bán không thể cung cấp hàng hoá, 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 có bằng chứng chắc chắn về việc doanh nghiệp không thể cung cấp hàng hoá, 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; Các khoản nhận ký cược, ký quỹ phải hoàn trả bằng ngoại tệ.

#### 8.3.4.2. 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, tiền đang chuyển, các khoản phải thu, các khoản phải trả.

b) Tất cả các khoản chênh lệch tỷ giá đều được phản ánh ngay vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi) hoặc chi phí tài chính (nếu lỗ) tại thời điểm phát sinh.

Riêng khoản chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của các doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng được tập hợp, phản ánh trên TK 413 và được phân bổ dần vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính khi doanh nghiệp đi vào hoạt động theo nguyên tắc:

- Khoản lỗ tỷ giá lũy kế trong giai đoạn trước hoạt động được phân bổ trực tiếp từ TK 413 vào chi phí tài chính, không thực hiện kết chuyển thông qua TK 242 - chi phí trả trước;

- Khoản lãi tỷ giá lũy kế trong giai đoạn trước hoạt động được phân bổ trực tiếp từ TK 413 vào doanh thu hoạt động tài chính, không thực hiện kết chuyển thông qua TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện;

- Thời gian phân bổ thực hiện theo quy định của pháp luật đối với loại hình doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ. Riêng số phân bổ khoản lỗ tỷ giá tối thiểu trong từng kỳ phải đảm bảo không nhỏ hơn mức lợi nhuận trước thuế trước khi phân bổ khoản lỗ tỷ giá (sau khi phân bổ lỗ tỷ giá, lợi nhuận trước thuế của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bằng không).

c) Doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch thực tế tại tất cả các thời điểm lập Báo cáo tài chính theo quy định của pháp luật. Đối với các doanh nghiệp đã sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái thì không được đánh giá lại các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ đã sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái.

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

#### *8.3.4.3. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái*

##### **Bên Nợ:**

- Lỗ tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ;
- Lỗ tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.
- Kết chuyển lãi tỷ giá vào doanh thu hoạt động tài chính;

##### **Bên Có:**

- Lãi tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ;

- Lãi tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.

- Kết chuyển lỗ tỷ giá vào chi phí tài chính;

**Tài khoản 413 có thể có số dư bên Nợ hoặc số dư bên Có.**

**Số dư bên Nợ:** Lỗ tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.

**Số dư bên Có:** Lãi tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.

**Tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái, có 2 tài khoản cấp 2:**

- **Tài khoản 4131 - Chênh lệch tỷ giá đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ:** Phản ánh số chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi, lỗ tỷ giá) cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư XDCB (doanh nghiệp SXKD có cả hoạt động đầu tư XDCB).

- **Tài khoản 4132 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái giai đoạn trước hoạt động:** Phản ánh số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ trong giai đoạn trước hoạt động. Tài khoản này chỉ áp dụng cho doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng.

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

1. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ (kể cả chênh lệch tỷ giá trong giai đoạn trước hoạt động của các doanh nghiệp không do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ):

a) Khi mua vật tư, hàng hoá, TSCĐ, dịch vụ thanh toán bằng ngoại tệ:

Nợ các TK 151, 152, 153, 156, 157, 211, 213, 217, 241, 623, 627, 641, 642 (tỷ giá giao dịch thực tế tại ngày giao dịch)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá hối đoái)

Có các TK 111 (1112), 112 (1122) (theo tỷ giá ghi sổ kế toán).

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá hối đoái).

b) Khi mua vật tư, hàng hoá, TSCĐ, dịch vụ của nhà cung cấp chưa thanh toán tiền, khi vay hoặc nhận nợ nội bộ... bằng ngoại tệ, căn cứ tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế tại ngày giao dịch, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 152, 153, 156, 211, 627, 641, 642...

Có các TK 331, 341, 336...

c) Khi ứng trước tiền cho người bán bằng ngoại tệ để mua vật tư, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ:

- Kế toán phản ánh số tiền ứng trước cho người bán theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (tỷ giá thực tế tại ngày ứng trước)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá hối đoái)

Có các TK 111 (1112), 112 (1122) (theo tỷ giá ghi sổ kế toán)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá hối đoái).

- Khi nhận vật tư, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ từ người bán, kế toán phản ánh theo nguyên tắc:

+ Đối với giá trị vật tư, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ tương ứng với số tiền bằng ngoại tệ đã ứng trước cho người bán, kế toán ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước, ghi:

Nợ các TK 151, 152, 153, 156, 157, 211, 213, 217, 241, 623, 627, 641, 642

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (tỷ giá thực tế ngày ứng trước).

+ Đối với giá trị vật tư, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ còn nợ chưa thanh toán tiền, kế toán ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh (ngày giao dịch), ghi:

Nợ các TK 151, 152, 153, 156, 157, 211, 213, 217, 241, 623, 627, 641, 642 (tỷ giá giao dịch thực tế tại ngày giao dịch)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (tỷ giá thực tế ngày giao dịch).

d) Khi thanh toán nợ phải trả bằng ngoại tệ (nợ phải trả người bán, nợ vay, nợ thuê tài chính, nợ nội bộ...), ghi:

Nợ các TK 331, 336, 341,... (tỷ giá ghi sổ kế toán)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá hối đoái)

Có các TK 111 (1112), 112 (1122) (tỷ giá ghi sổ kế toán).

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá hối đoái).

e) Khi phát sinh doanh thu, thu nhập khác bằng ngoại tệ, căn cứ tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế tại ngày giao dịch, ghi:

Nợ các TK 111(1112), 112(1122), 131... (tỷ giá thực tế tại ngày giao dịch)

Có các TK 511, 711 (tỷ giá thực tế tại ngày giao dịch).

g) Khi nhận trước tiền của người mua bằng ngoại tệ để cung cấp vật tư, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ:

- Kế toán phản ánh số tiền nhận trước của người mua theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước, ghi:

Nợ các TK 111 (1112), 112 (1122)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

- Khi chuyển giao vật tư, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ cho người mua, kế toán phản ánh theo nguyên tắc:

+ Đối với phần doanh thu, thu nhập tương ứng với số tiền bằng ngoại tệ đã nhận trước của người mua, kế toán ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (tỷ giá thực tế thời điểm nhận trước)

Có các TK 511, 711.

+ Đối với phần doanh thu, thu nhập chưa thu được tiền, kế toán ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

Có các TK 511, 711.

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

Nợ các TK 111 (1112), 112 (1122) (tỷ giá thực tế tại ngày giao dịch)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá hối đoái)

Có các TK 131, 136, 138 (tỷ giá ghi sổ kế toán).

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá hối đoái).

i) Khi cho vay, đầu tư bằng ngoại tệ, ghi:

Nợ các TK 121, 128, 221, 222, 228 (tỷ giá thực tế tại ngày giao dịch)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá hối đoái)

Có các TK 111 (1112), 112 (1122) (tỷ giá ghi sổ kế toán)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (lãi tỷ giá hối đoái).

k) Các khoản ký cược, ký quỹ bằng ngoại tệ

- Khi mang ngoại tệ đi ký cược, ký quỹ, ghi:

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

Có các TK 111 (1112), 112 (1122) (tỷ giá ghi sổ kế toán).

- Khi nhận lại tiền ký cược, ký quỹ, ghi:

Nợ các TK 111 (1112), 112 (1122) (tỷ giá giao dịch thực tế khi nhận lại)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lỗ tỷ giá)

Có TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký cược, ký quỹ (tỷ giá ghi sổ)

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

2. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ

a) Khi lập Báo cáo tài chính, kế toán đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế tại thời điểm báo cáo:

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



Nợ các TK 1112, 1122, 128, 228, 131, 136, 138, 331, 341,...

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

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

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

Có các TK 1112, 1122, 128, 228, 131, 136, 138, 331, 341,...

b) Kế toán xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ: Kế toán kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại (theo số thuần sau khi bù trừ số phát sinh bên Nợ và bên Có của TK 4131) vào chi phí tài chính (nếu lỗ tỷ giá hối đoái), hoặc doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi tỷ giá hối đoái) để xác định kết quả hoạt động kinh doanh:

- Kết chuyển lãi tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính vào doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

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

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi tỷ giá hối đoái).

- Kết chuyển lỗ tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (nếu lỗ tỷ giá hối đoái)

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

c) Kế toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp do Nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ có thực hiện dự án, công trình trọng điểm quốc gia gắn với nhiệm vụ ổn định kinh tế vĩ mô, an ninh, quốc phòng:

Đơn vị áp dụng tất cả các quy định về tỷ giá và nguyên tắc kế toán như đối với các doanh nghiệp khác, ngoại trừ:

- Việc ghi nhận khoản lãi tỷ giá khi phát sinh được phản ánh vào bên Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái;

- Việc ghi nhận khoản lỗ tỷ giá khi phát sinh được phản ánh vào bên Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái;

Khi doanh nghiệp đi vào hoạt động, kế toán kết chuyển khoản chênh lệch tỷ giá vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính.

d) Xử lý số chênh lệch tỷ giá còn lại trên TK 242 - Chi phí trả trước và TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện:

- 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, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước.

- 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, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

### **8.3.5. Kế toán lợi nhuận sau thuế chưa phân phối - Tài khoản 421**

#### **8.3.5.1. 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 hội tở do thay đổi chính sách kế toán và điều chỉnh hội tở các sai sót trọng yếu của các năm trước nhưng năm nay mới phát hiện dẫn đến phải điều chỉnh số dư đầu năm phần lợi nhuận chưa phân chia 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 Bảng Cân đối kế toán theo quy định tại Chuẩn mực kế toán “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót” và Chuẩn mực kế toán “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

đ) Công ty mẹ được phân phối lợi nhuận cho chủ sở hữu không vượt quá mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Báo cáo tài chính hợp nhất sau khi đã loại trừ ảnh hưởng của các khoản lãi do ghi nhận từ giao dịch mua giá rẻ (bất lợi thương mại hay còn gọi là lợi thế thương mại âm). Trường hợp mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Báo cáo tài chính hợp nhất cao hơn mức lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Báo cáo tài chính của riêng công ty mẹ và nếu số lợi nhuận quyết định phân phối vượt quá số lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trên Báo cáo tài chính riêng, công ty mẹ chỉ thực hiện việc phân phối sau khi đã điều chuyển lợi nhuận từ các công ty con về công ty mẹ.

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; 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 loại khoản cổ tức ưu đãi phải trả theo bản chất của cổ phiếu ưu đãi và 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.

*8.3.5.2. 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 của 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.

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

a) Cuối kỳ kế toán, kết chuyển kết quả hoạt động kinh doanh:

- Trường hợp lãi, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 421- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (4212).

- Trường hợp lỗ, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (4212)

Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

b) Khi có quyết định hoặc thông báo trả cổ tức, lợi nhuận được chia cho các chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3388).

Khi trả tiền cổ tức, lợi nhuận, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3388)

Có các TK 111, 112,... (số tiền thực trả).

c) Trường hợp Công ty cổ phần trả cổ tức bằng cổ phiếu (phát hành thêm cổ phiếu từ nguồn Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối) ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 4111- Vốn góp của chủ sở hữu (mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (số chênh lệch giữa giá phát hành cao hơn mệnh giá) (nếu có).

d) Các doanh nghiệp không phải là công ty cổ phần khi quyết định bổ sung vốn đầu tư của chủ sở hữu từ lợi nhuận hoạt động kinh doanh (phần lợi nhuận để lại của doanh nghiệp), ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu.

đ) Khi trích quỹ từ kết quả hoạt động kinh doanh (phần lợi nhuận để lại của doanh nghiệp), ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 414 - Quỹ đầu tư phát triển.

Có TK 418 - Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu.

Có TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (3531, 3532, 3534).

e) Đầu năm tài chính, kết chuyển lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay sang lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước, ghi:

- Trường hợp TK 4212 có số dư Có (lãi), ghi:

Nợ TK 4212 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay

Có TK 4211 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước.

- Trường hợp TK 4212 có số dư Nợ (lỗ), ghi:

Nợ TK 4211 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước

Có TK 4212 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay.

g) Kế toán xử lý lợi nhuận sau thuế chưa phân phối trước khi chuyển doanh nghiệp 100% vốn Nhà nước thành công ty cổ phần

- Kế toán xử lý các khoản nợ phải trả trước khi chuyển thành công ty cổ phần

Đối với các khoản nợ vay Ngân hàng thương mại Nhà nước và Ngân hàng Phát triển Việt Nam đã quá hạn nhưng do doanh nghiệp bị lỗ, không còn vốn nhà nước, không thanh toán được, doanh nghiệp phải làm các thủ tục, hồ sơ đề nghị khoan nợ, giãn nợ, xoá nợ lãi vay ngân hàng theo quy định của pháp luật hiện hành. Khi có quyết định xoá nợ lãi vay, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (lãi vay được xoá)

Có TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (phần lãi vay đã hạch toán vào chi phí các kỳ trước nay được xoá)

Có TK 635 - Chi phí tài chính (phần lãi vay đã hạch toán vào chi phí tài chính trong kỳ này).

- Kế toán khoản chênh lệch giữa giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm doanh nghiệp 100% Vốn Nhà nước chuyển sang Công ty cổ phần so với giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp.

+ Trường hợp giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm doanh nghiệp chuyển thành Công ty cổ phần lớn hơn giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp thì số chênh lệch tăng (lãi) phải nộp vào quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp theo quy định của pháp luật (như tại Tập đoàn, Tổng công ty, công ty mẹ hoặc quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp tại Tổng Công ty đầu tư và kinh doanh vốn Nhà nước), ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 3385 - Phải trả về cổ phần hoá.

+ Trường hợp giá trị thực tế phần vốn nhà nước tại thời điểm doanh nghiệp chuyển sang Công ty cổ phần nhỏ hơn giá trị thực tế phần vốn Nhà nước tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp thì phản ánh số chênh lệch giảm (lỗ), ghi:

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)

Có TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

+ Trường hợp chênh lệch giảm do nguyên nhân khách quan, hoặc chủ quan nhưng vì lý do bất khả kháng mà người có trách nhiệm bồi thường không có khả năng thực hiện việc bồi thường và đã được cơ quan có thẩm quyền xem xét, quyết định sử dụng số tiền thu từ bán cổ phần này để bù đắp tổn thất sau khi trừ đi phần được bảo hiểm bồi thường (nếu có) ghi:

Nợ TK 3385 - Phải trả về cổ phần hóa

Có TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối.

- Kế toán chuyển lợi nhuận sau thuế chưa phân phối thành vốn nhà nước tại doanh nghiệp tại thời điểm chính thức chuyển sang công ty cổ phần: Tại thời điểm doanh nghiệp chính thức chuyển thành công ty cổ phần, kế toán chuyển toàn bộ số dư Có Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối sang Vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

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

### **8.3.6. Kế toán cổ phiếu quỹ - Tài khoản 419**

#### **8.3.6.1. 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 để sau đó sẽ tái phát hành lại (gọi là cổ phiếu quỹ).

Cổ phiếu quỹ là cổ phiếu do công ty phát hành và được mua lại bởi chính công ty phát hành, nhưng nó không bị huỷ bỏ và sẽ được tái phát hành trở lại trong khoảng thời gian theo quy định của pháp luật về chứng khoán. 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 Bảng CĐKT bằng cách ghi số âm (...).

d) Tài khoản này không phản ánh giá trị 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.

#### 8.3.6.2. 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 huỷ bỏ.

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

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

a) Kế toán mua lại cổ phiếu do chính công ty đã phát hành:

- Khi công ty đã hoàn tất các thủ tục mua lại số cổ phiếu do chính công ty phát hành theo luật định, kế toán thực hiện thủ tục thanh toán tiền cho các cổ đông theo giá thoả thuận mua, bán và nhận cổ phiếu về, ghi:

Nợ TK 419 - Cổ phiếu quỹ (giá mua lại cổ phiếu)

Có các TK 111, 112.

- Trong quá trình mua lại cổ phiếu, khi phát sinh chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua lại cổ phiếu, ghi:

Nợ TK 419 - Cổ phiếu quỹ

Có các TK 111, 112.

b) Tái phát hành cổ phiếu quỹ:

- Khi tái phát hành cổ phiếu quỹ với giá cao hơn giá thực tế mua lại, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (tổng giá thanh toán tái phát hành cổ phiếu)

Có TK 419 - Cổ phiếu quỹ (giá thực tế mua lại cổ phiếu)

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (4112) (số chênh lệch giữa giá tái phát hành cao hơn giá thực tế mua lại cổ phiếu).

- Khi tái phát hành cổ phiếu quỹ ra thị trường với giá thấp hơn giá thực tế mua vào cổ phiếu, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (tổng giá thanh toán tái phát hành cổ phiếu)

Nợ TK 4112- Thặng dư vốn cổ phần (giá tái phát hành thấp hơn giá mua lại)

Có TK 419 - Cổ phiếu quỹ (giá thực tế mua lại cổ phiếu).

c) Khi huỷ bỏ số cổ phiếu quỹ, ghi:

Nợ TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (mệnh giá của số cổ phiếu huỷ bỏ);

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (giá mua lại cao hơn mệnh giá)

Có TK 419 - Cổ phiếu quỹ (giá thực tế mua lại cổ phiếu).

d) Khi có quyết định của Hội đồng quản trị (đã thông qua Đại hội cổ đông) chia cổ tức bằng cổ phiếu quỹ:

- Trường hợp giá phát hành cổ phiếu quỹ tại ngày trả cổ tức bằng cổ phiếu cao

hơn giá thực tế mua vào của cổ phiếu quỹ, ghi:

Nợ TK 421- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (giá phát hành cổ phiếu)

Có TK 419 - Cổ phiếu quỹ (theo giá thực tế mua lại cổ phiếu quỹ)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (số chênh lệch giữa giá mua lại cổ phiếu quỹ thấp hơn giá phát hành tại ngày trả cổ tức).

- Trường hợp giá phát hành cổ phiếu quỹ tại ngày trả cổ tức bằng cổ phiếu thấp hơn giá thực tế mua vào của cổ phiếu quỹ, ghi:

Nợ TK 421- Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối (giá phát hành cổ phiếu)

Nợ TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (số chênh lệch giữa giá mua lại cổ phiếu quỹ cao hơn giá phát hành tại ngày trả cổ tức).

Có TK 419 - Cổ phiếu quỹ (theo giá thực tế mua cổ phiếu quỹ).

### **8.3.7. Kế toán các quỹ của doanh nghiệp**

#### **8.3.7.1. Kế toán Quỹ đầu tư phát triển - Tài khoản 414**

##### **1. Nguyên tắc kế toán**

a) Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm quỹ đầu tư phát triển của doanh nghiệp.

b) Quỹ đầu tư phát triển được trích lập từ lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp và được sử dụng vào việc đầu tư mở rộng quy mô sản xuất, kinh doanh hoặc đầu tư chiều sâu của doanh nghiệp.

c) Việc trích và sử dụng quỹ đầu tư phát triển phải theo chính sách tài chính hiện hành đối với từng loại doanh nghiệp hoặc quyết định của chủ sở hữu.

d) Doanh nghiệp không tiếp tục trích Quỹ dự phòng tài chính. Chủ sở hữu doanh nghiệp ra quyết định chuyển số dư Quỹ dự phòng tài chính vào Quỹ đầu tư phát triển.

##### **2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 414 - Quỹ đầu tư phát triển**

**Bên Nợ:** Tình hình chi tiêu, sử dụng quỹ đầu tư phát triển của doanh nghiệp.

**Bên Có:** Quỹ đầu tư phát triển tăng do được trích lập từ lợi nhuận sau thuế.

**Số dư bên Có:** Số quỹ đầu tư phát triển hiện có.

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

a) Trong kỳ, khi tạm trích lập quỹ đầu tư phát triển từ lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 414 - Quỹ đầu tư phát triển.

b) Cuối năm, xác định số quỹ đầu tư phát triển được trích, kế toán tính số được trích thêm, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối



Có TK 414 - Quỹ đầu tư phát triển.

c) Trường hợp công ty cổ phần phát hành thêm cổ phiếu từ nguồn Quỹ đầu tư phát triển, ghi:

Nợ TK 414 - Quỹ đầu tư phát triển

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (theo mệnh giá)

Có TK 4112 - Thặng dư vốn cổ phần (phần chênh lệch giữa giá phát hành cao hơn mệnh giá, nếu có).

d) Chuyển số dư quỹ dự phòng tài chính: Số dư quỹ dự phòng tài chính hiện có tại doanh nghiệp được kết chuyển sang quỹ đầu tư phát triển, ghi:

Nợ TK 415 - Quỹ dự phòng tài chính

Có TK 414 - Quỹ đầu tư phát triển.

đ) Khi doanh nghiệp bổ sung vốn điều lệ từ Quỹ đầu tư phát triển, doanh nghiệp phải kết chuyển sang Vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 414 - Quỹ đầu tư phát triển

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu.

#### 8.3.7.2. Kế toán Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp - Tài khoản 417

##### 1. Nguyên tắc kế toán

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình trích lập và sử dụng “Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp” tại các công ty TNHH một thành viên do Nhà nước sở hữu 100% vốn điều lệ theo quy định của pháp luật.

b) Việc quản lý và sử dụng Quỹ; Báo cáo, quyết toán; Lưu trữ hồ sơ, chứng từ phải thực hiện theo đúng quy định của pháp luật hiện hành. Đơn vị quản lý Quỹ phải mở tài khoản riêng để theo dõi các khoản thu, chi của Quỹ; Mở sổ kế toán để hạch toán rõ ràng, đầy đủ, kịp thời các giao dịch phát sinh.

c) Nguồn thu của Quỹ có thể bao gồm các khoản, như:

- Thu từ cổ phần hóa; Thu từ các hình thức sắp xếp, chuyển đổi doanh nghiệp;
- Kinh phí hỗ trợ theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền;
- Lãi tiền gửi của Quỹ tại ngân hàng;
- Tiền phạt chậm nộp;
- Các khoản khác theo quy định của pháp luật.

d) Nội dung chi Quỹ

- Hỗ trợ các doanh nghiệp thực hiện sắp xếp, chuyển đổi sở hữu, giải quyết chính sách đối với lao động dôi dư và xử lý các vấn đề tài chính theo quy định của pháp luật;

- Bổ sung vốn điều lệ cho các đơn vị theo quy định của pháp luật;

- Điều chuyển, đầu tư vào doanh nghiệp theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền;

- Các khoản chi khác theo quy định của pháp luật.

*2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 417 - Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp*

**Bên Nợ:** Các khoản chi từ Quỹ theo quy định của pháp luật.

**Bên Có:** Các khoản thu của Quỹ

**Số dư bên Có:** Số dư Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp hiện có cuối kỳ.

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

a) Kế toán số thu về cổ phần hóa:

Nợ TK 1385 - Phải thu về cổ phần hoá

Có TK 417 - Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp.

b) Kế toán phản ánh số thu của Quỹ theo quyết định của cấp có thẩm quyền, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 138

Có TK 417 - Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp.

c) Căn cứ vào báo cáo quyết toán các khoản chi thực hiện chính sách đối với người lao động tại doanh nghiệp cổ phần hoá và chi phí cổ phần hoá do doanh nghiệp cổ phần hoá lập, kế toán tại Công ty mẹ, Tập đoàn, Tổng Công ty Nhà nước phản ánh số thu từ chênh lệch thu, chi cổ phần hoá doanh nghiệp và phản ánh số đã chi trả cho người lao động, số chi phí cổ phần hoá, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Nợ TK 417 - Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp.

Có TK 1385 - Phải thu về cổ phần hoá.

d) Khi điều chuyển Quỹ hoặc chi tiền từ Quỹ theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền, ghi:

Nợ TK 417 - Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp

Có các TK 111, 112.

đ) Khi có phê duyệt của Thủ tướng Chính phủ về việc bổ sung vốn điều lệ cho các Tập đoàn, tổng công ty Nhà nước, Công ty mẹ, kế toán ghi:

Nợ TK 417 - Quỹ Hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp

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

*8.3.7.3. Kế toán Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu - Tài khoản 418*

*1. Nguyên tắc kế toán*

Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm các quỹ khác thuộc nguồn vốn chủ sở hữu. Các quỹ khác thuộc nguồn vốn chủ sở hữu được

hình thành từ lợi nhuận sau thuế. Việc trích và sử dụng quỹ khác 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 khác thuộc vốn chủ sở hữu*

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

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

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

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

a) Trích lập quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu từ lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 421 - Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối

Có TK 418 - Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu.

b) Khi sử dụng quỹ, ghi:

Nợ TK 418 - Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

Có các TK111, 112.

c) Khi doanh nghiệp bổ sung vốn điều lệ từ các Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, doanh nghiệp phải kết chuyển sang Vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 418 - Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu

Có TK 411 - Vốn đầu tư của chủ sở hữu (4111).

### **8.3.8. Kế toán nguồn vốn đầu tư XDCB - Tài khoản 441**

#### *8.3.8.1. Nguyên tắc kế toán*

a) Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm nguồn vốn đầu tư XDCB của doanh nghiệp. Nguồn vốn đầu tư XDCB của doanh nghiệp được hình thành do Ngân sách cấp hoặc đơn vị cấp trên cấp. Vốn đầu tư XDCB của đơn vị được dùng cho việc đầu tư xây dựng mới, cải tạo, mở rộng cơ sở sản xuất, kinh doanh và mua sắm TSCĐ để đổi mới công nghệ. Công tác đầu tư XDCB ở doanh nghiệp phải chấp hành và tôn trọng các quy định về quản lý đầu tư và xây dựng cơ bản hiện hành.

b) Mỗi khi công tác xây dựng và mua sắm TSCĐ hoàn thành, tài sản được bàn giao đưa vào sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, kế toán phải tiến hành các thủ tục quyết toán vốn đầu tư của từng công trình, hạng mục công trình. Khi quyết toán vốn đầu tư được duyệt, kế toán phải ghi giảm nguồn vốn đầu tư XDCB, ghi tăng Vốn đầu tư của chủ sở hữu .

### 8.3.8.2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 441 - Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản

**Bên Nợ:** Số vốn đầu tư XDCB giảm do:

- Xây dựng mới và mua sắm TSCĐ hoàn thành, bàn giao đưa vào sử dụng và quyết toán vốn đầu tư đã được duyệt;
- Nộp lại số vốn đầu tư XDCB sử dụng không hết cho đơn vị cấp trên, cho Nhà nước.

**Bên Có:** Nguồn vốn đầu tư XDCB tăng do:

- Ngân sách Nhà nước hoặc cấp trên cấp vốn đầu tư XDCB;
- Nhận vốn đầu tư XDCB do được tài trợ, viện trợ;
- Bổ sung từ quỹ đầu tư phát triển.

**Số dư bên Có:** Số vốn đầu tư XDCB hiện có của doanh nghiệp chưa sử dụng hoặc đã sử dụng nhưng công tác XDCB chưa hoàn thành hoặc đã hoàn thành nhưng quyết toán chưa được duyệt.

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

a) Nhận được vốn đầu tư XDCB bằng tiền mặt, tiền gửi Ngân hàng, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XDCB.

b) Trường hợp nhận vốn đầu tư XDCB do Ngân sách cấp theo dự toán được giao:

- Khi được giao dự toán chi đầu tư XDCB, doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép thông tin về khoản mục này trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

- Khi rút dự toán chi đầu tư XDCB để sử dụng, căn cứ vào tình hình sử dụng dự toán chi đầu tư xây dựng để hạch toán vào các tài khoản có liên quan, ghi:

Nợ TK 111- Tiền mặt

Nợ các TK 152, 153, 331,...

Nợ TK 133- Thuế GTGT được khấu trừ

Nợ TK 241- XDCB dở dang (rút dự toán chi trực tiếp)

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XDCB.

c) Khi chưa được giao dự toán chi đầu tư XDCB, đơn vị được Kho bạc cho tạm ứng vốn đầu tư, khi nhận được vốn tạm ứng của Kho bạc, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 338- Phải trả, phải nộp khác (3388).

d) Khi dự toán chi đầu tư XDCB được giao, đơn vị phải thực hiện các thủ tục thanh toán để hoàn trả Kho bạc khoản vốn đã tạm ứng. Khi được Kho bạc chấp nhận các chứng từ thanh toán, ghi:

Nợ TK 338- Phải trả, phải nộp khác (3388)

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XDCB.

đ) Nhận vốn đầu tư XDCB để trả các khoản vay, nợ ghi:

Nợ các TK 336, 338, 341...

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XDCB.

e) Bổ sung vốn đầu tư XDCB bằng quỹ đầu tư phát triển, ghi:

Nợ TK 414 - Quỹ đầu tư phát triển

Có TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XDCB.

g) Khi công tác xây dựng cơ bản và mua sắm tài sản cố định bằng nguồn vốn đầu tư XDCB hoàn thành, bàn giao đưa vào sản xuất, kinh doanh: Kế toán ghi tăng giá trị TSCĐ do đầu tư XDCB, mua sắm TSCĐ hoàn thành, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang.

h) Khi trả lại vốn đầu tư XDCB cho Ngân sách Nhà nước, cho đơn vị cấp trên, ghi:

Nợ TK 441 - Nguồn vốn đầu tư XDCB

Có các TK 111, 112.

i) Khi doanh nghiệp bổ sung vốn điều lệ từ nguồn vốn đầu tư XDCB, doanh nghiệp phải kết chuyển sang Vốn đầu tư của chủ sở hữu, ghi:

Nợ TK 441- Nguồn vốn đầu tư XDCB

Có TK 4111 - Vốn góp của chủ sở hữu (4111).

### **8.3.9. Kế toán nguồn kinh phí sự nghiệp - Tài khoản 461**

#### **8.3.9.1. Nguyên tắc kế toán**

a) Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình tiếp nhận, sử dụng và quyết toán số kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án của đơn vị. Tài khoản này chỉ sử dụng ở các đơn vị được Nhà nước hoặc đơn vị cấp trên cấp phát kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án.

Nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án là khoản kinh phí do Ngân sách Nhà nước hoặc cấp trên cấp cho đơn vị, hoặc được Chính phủ, các tổ chức, cá nhân trong nước và nước ngoài viện trợ, tài trợ trực tiếp thực hiện các chương trình mục tiêu, dự án đã được duyệt, để thực hiện những nhiệm vụ kinh tế, chính trị, xã hội do Nhà nước hoặc cấp trên giao không vì mục đích lợi nhuận. Việc sử dụng nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án phải theo đúng dự toán được duyệt và phải quyết toán với cơ quan cấp kinh phí. Nguồn kinh phí sự nghiệp cũng có thể được hình thành từ các khoản thu sự nghiệp phát sinh tại đơn vị, như thu viện phí của công nhân viên chức trong ngành nằm điều trị, điều dưỡng tại bệnh viện của đơn vị, thu học phí, thu lệ phí...

b) Nguồn kinh phí sự nghiệp, nguồn kinh phí dự án phải được hạch toán chi tiết theo từng nguồn hình thành: Ngân sách Nhà nước cấp, đơn vị cấp trên cấp, nhận viện trợ, tài trợ của tổ chức, cá nhân, từ thu sự nghiệp của đơn vị. Đồng thời, phải hạch toán chi tiết, tách bạch nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay và kinh phí sự nghiệp năm trước.

c) Nguồn kinh phí sự nghiệp, nguồn kinh phí dự án phải được sử dụng đúng mục đích, nội dung hoạt động, đúng tiêu chuẩn, định mức của Nhà nước, của đơn vị cấp trên và trong phạm vi dự toán đã được duyệt.

d) Trường hợp nguồn kinh phí được NSNN cấp thì tùy theo từng phương thức cấp phát kinh phí sự nghiệp của Ngân sách Nhà nước để ghi sổ kế toán:

- Nếu Ngân sách Nhà nước cấp kinh phí bằng lệnh chi tiền, khi nhận được giấy báo Có, số tiền đã vào tài khoản của đơn vị, kế toán đồng thời ghi tăng tiền gửi và ghi tăng nguồn kinh phí sự nghiệp;

- Nếu Ngân sách Nhà nước cấp kinh phí bằng hình thức giao dự toán chi sự nghiệp, dự án, khi nhận được thông báo hoặc khi rút dự toán chi sự nghiệp, dự án để chi, đơn vị phải thuyết minh trên Báo cáo tài chính, đồng thời ghi Có TK 461 "Nguồn kinh phí sự nghiệp" đối ứng với các TK có liên quan.

đ) Cuối mỗi năm tài chính, đơn vị phải làm thủ tục quyết toán tình hình tiếp nhận và sử dụng nguồn kinh phí sự nghiệp với cơ quan tài chính, cơ quan chủ quản và với từng cơ quan, tổ chức cấp phát kinh phí theo chính sách tài chính hiện hành. Số kinh phí sử dụng chưa hết được xử lý theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền. Đơn vị chỉ được chuyển sang năm sau số kinh phí sự nghiệp, dự án chưa sử dụng hết khi được cơ quan hoặc cấp có thẩm quyền chấp nhận.

e) Cuối năm tài chính, nếu số chi hoạt động bằng nguồn kinh phí sự nghiệp chưa được duyệt quyết toán, thì kế toán kết chuyển nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay sang nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước.

#### *8.3.9.2. Kết cấu và nội dung phải ánh của tài khoản 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp*

##### **Bên Nợ:**

- Số chi bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, nguồn kinh phí dự án đã được duyệt quyết toán với nguồn kinh phí sự nghiệp, nguồn kinh phí dự án;

- Số kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án sử dụng không hết hoàn lại cho NSNN hoặc nộp trả cấp trên.

##### **Bên Có:**

- Số kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án đã thực nhận của Ngân sách hoặc cấp trên;

- Các khoản thu sự nghiệp phát sinh tại đơn vị được bổ sung nguồn kinh phí sự nghiệp.

**Số dư bên Có:** Số kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án đã nhận của Ngân sách hoặc cấp trên cấp nhưng chưa sử dụng hoặc đã sử dụng nhưng chưa được quyết toán.

**Tài khoản 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp, có 2 tài khoản cấp 2:**

- *Tài khoản 4611 - Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước:* Phản ánh số kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án thuộc năm trước đã sử dụng nhưng báo cáo quyết toán năm trước chưa được duyệt và số kinh phí sự nghiệp năm trước chưa sử dụng hết. Khi báo cáo quyết toán năm trước được duyệt, số chi bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án năm trước sẽ được chuyển trừ vào tài khoản 461 "Nguồn kinh phí sự nghiệp" (4611- Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước). Còn số kinh phí sự nghiệp năm trước chưa sử dụng hết, tùy theo quyết định của cơ quan tài chính hoặc cấp có thẩm quyền, phải nộp lại ngân sách hoặc chuyển thành nguồn kinh phí năm nay.

- *Tài khoản 4612 - Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay:* Phản ánh nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án đã được Ngân sách hoặc cấp trên cấp trong năm nay, kể cả các khoản kinh phí sự nghiệp năm trước chưa sử dụng hết khi xét duyệt báo cáo quyết toán được chuyển thành khoản kinh phí của năm nay. Hết niên độ kế toán, sang đầu năm sau số kinh phí thuộc năm nay, nếu chưa được quyết toán sẽ được chuyển từ tài khoản 4612 "Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay" sang tài khoản 4611 "Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước" để theo dõi cho đến khi báo cáo quyết toán năm trước được duyệt.

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

a) Nhận kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án do Ngân sách Nhà nước cấp bằng lệnh chi tiền hoặc kinh phí sự nghiệp do cấp trên cấp bằng tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp (4612).

b) Khi rút dự toán chi sự nghiệp, dự án về nhập quỹ hoặc mua vật tư, dụng cụ hoặc thanh toán trực tiếp cho người bán hàng, hoặc chi trực tiếp, ghi:

Nợ TK 111 - Tiền mặt

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp (1612)

Nợ các TK 152, 153, ...

Có TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp (4612).

c) Các khoản thu sự nghiệp phát sinh tại đơn vị (nếu có), ghi:

Nợ các TK 111, 112, ...

Có TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp (4612).

d) Nhận kinh phí sự nghiệp bằng TSCĐ do Ngân sách cấp, đơn vị cấp trên cấp hoặc được viện trợ không hoàn lại bằng TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, hoạt động dự án, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp.

Đồng thời, ghi:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp

Có TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ.

đ) Cuối kỳ kế toán năm, đơn vị còn có số dư tiền mặt, tiền gửi thuộc nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án nếu phải nộp trả số kinh phí sự nghiệp sử dụng không hết cho Ngân sách Nhà nước hoặc cấp trên, khi nộp trả, ghi:

Nợ TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp

Có các TK 111, 112.

Nếu số kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án sử dụng không hết được giữ lại để chuyển thành nguồn kinh phí năm sau thì không thực hiện bút toán trên.

e) Khi báo cáo quyết toán chi sự nghiệp, chi dự án được duyệt ngay trong năm, ghi:

Nợ TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp (4612)

Có TK 161 - Chi sự nghiệp (1612) (số chi được duyệt).

g) Nếu đến cuối năm báo cáo quyết toán chi sự nghiệp, dự án chưa được duyệt:  
- Kết chuyển chi sự nghiệp, chi dự án năm nay thành chi sự nghiệp, chi dự án năm trước, ghi:

Nợ TK 161- Chi sự nghiệp (1611 - Chi sự nghiệp năm trước)

Có TK 161- Chi sự nghiệp (1612 - Chi sự nghiệp năm nay).

- Đồng thời kết chuyển nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án năm nay thành nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án năm trước, ghi:

Nợ TK 461- Nguồn kinh phí sự nghiệp (4612)

Có TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp (4611).

h) Khi báo cáo quyết toán chi sự nghiệp, chi dự án năm trước được duyệt, ghi:

Nợ TK 461 - Nguồn kinh phí sự nghiệp (4611)

Có TK 161 - Chi sự nghiệp (1611).

i) Nguồn kinh phí sự nghiệp của năm trước được xác định còn thừa khi xét duyệt báo cáo quyết toán năm, được chuyển thành nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay, ghi:

Nợ TK 461- Nguồn kinh phí sự nghiệp (4611)

Có TK 461- Nguồn kinh phí sự nghiệp (4612).

### **8.3.10. Kế toán Nguồn kinh phí hình thành tài sản cố định - Tài khoản 466**

#### **8.3.10.1. Nguyên tắc kế toán**



a) Tài khoản này dùng để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ. Chi ghi tăng nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ khi đơn vị mua sắm TSCĐ, đầu tư xây dựng mới hoặc nâng cấp, cải tạo, mở rộng được ghi tăng nguyên giá TSCĐ bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án được cấp từ NSNN hoặc nhận viện trợ, tài trợ, đưa vào sử dụng cho hoạt động sự nghiệp, dự án.

b) Ghi giảm nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ khi tính hao mòn TSCĐ hoặc nhượng bán, thanh lý, phát hiện thiếu TSCĐ khi kiểm kê, nộp trả Nhà nước hoặc điều chuyển TSCĐ cho đơn vị khác theo lệnh của cấp trên, của Nhà nước.

#### *8.3.10.2. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản 466 - Nguồn kinh phí hình thành tài sản cố định*

**Bên Nợ:** Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ giảm, gồm:

- Nộp trả Nhà nước hoặc điều chuyển TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, hoạt động dự án theo quyết định của cơ quan Nhà nước hoặc cấp có thẩm quyền;

- Tính hao mòn TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án;

- Nhượng bán, thanh lý TSCĐ, phát hiện thiếu TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án;

- Giá trị còn lại của TSCĐ giảm do đánh giá lại.

**Bên Có:** Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ tăng, gồm:

- Đầu tư, mua sắm TSCĐ hoàn thành đưa vào sử dụng hoạt động sự nghiệp, dự án;

- Được cấp kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án, được viện trợ không hoàn lại bằng TSCĐ;

- Giá trị còn lại của TSCĐ tăng do đánh giá lại.

**Số dư bên Có:** Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ hiện có ở đơn vị.

#### *8.3.10.3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu*

a) Trường hợp được Ngân sách Nhà nước, đơn vị cấp trên cấp kinh phí bằng TSCĐ hoặc dùng kinh phí sự nghiệp, dự án, viện trợ không hoàn lại để mua sắm TSCĐ, đầu tư XD CB, khi việc mua TSCĐ, đầu tư XD CB hoàn thành tài sản được đưa vào sử dụng cho hoạt động sự nghiệp, dự án, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Nợ TK 213 - TSCĐ vô hình

Có các TK 111, 112, 241, 331, 461,...

Đồng thời ghi:

Nợ TK 161 - Chi sự nghiệp

Có TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ.

b) Cuối kỳ kế toán năm tính hao mòn TSCĐ đầu tư, mua sắm bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án, ghi:

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ.

c) Khi nhượng bán, thanh lý TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án:

- Ghi giảm TSCĐ nhượng bán, thanh lý:

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại)

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

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (nguyên giá)

Có TK 213 - TSCĐ vô hình (nguyên giá).

- Số thu, các khoản chi và chênh lệch thu, chi về nhượng bán, thanh lý TSCĐ đầu tư bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án, được xử lý và hạch toán theo quyết định thanh lý, nhượng bán TSCĐ của cấp có thẩm quyền.

d) Kế toán chuyển giao tài sản là các công trình phúc lợi: Đối với tài sản là công trình phúc lợi được đầu tư bằng nguồn vốn ngân sách Nhà nước, nếu doanh nghiệp cổ phần hóa từ doanh nghiệp 100% vốn nhà nước tiếp tục sử dụng cho mục đích kinh doanh, kế toán ghi:

Nợ TK 466 - Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ

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

## CÂU HỎI ÔN TẬP VÀ BÀI TẬP CHƯƠNG 8

### *Lý thuyết*

1. Nội dung và yêu cầu quản lý các khoản nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.
2. Nhiệm vụ kế toán các khoản nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.
3. Nguyên tắc kế toán các khoản nợ phải trả
4. Nguyên tắc kế toán vay và nợ thuê tài chính
5. Nguyên tắc kế toán phải trả cho người bán
6. Nguyên tắc kế toán thuế và các khoản phải nộp nhà nước
7. Nguyên tắc kế toán khoản nợ phải trả người lao động
8. Nguyên tắc kế toán khoản chi phí phải trả
9. Nguyên tắc kế toán khoản phải trả nội bộ
10. Nguyên tắc kế toán toán thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng
11. Nguyên tắc kế toán phải trả, phải nộp khác
12. Nguyên tắc kế toán phát hành trái phiếu công ty
13. Nguyên tắc kế toán khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả
14. Nguyên tắc kế toán dự phòng phải trả
15. Nguyên tắc kế toán nguồn vốn chủ sở hữu
16. Nguyên tắc kế toán vốn đầu tư của chủ sở hữu
17. Nguyên tắc kế toán chênh lệch đánh giá lại tài sản
18. Nguyên tắc kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái
19. Nguyên tắc kế toán lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
20. Nguyên tắc kế toán cổ phiếu quỹ
21. Nguyên tắc kế toán Quỹ đầu tư phát triển

22. Nguyên tắc kế toán Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp
23. Nguyên tắc kế toán Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu
24. Nguyên tắc kế toán nguồn vốn đầu tư XDCB
25. Nguyên tắc kế toán nguồn kinh phí sự nghiệp
26. Nguyên tắc kế toán Nguồn kinh phí hình thành tài sản cố định

### ***Xây dựng sơ đồ hạch toán***

1. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán vay và nợ thuê tài chính
2. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán phải trả cho người bán
3. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán thuế và các khoản phải nộp nhà nước
4. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán khoản nợ phải trả người lao động
5. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán khoản chi phí phải trả
6. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán khoản phải trả nội bộ
7. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng
8. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán phải trả, phải nộp khác
9. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán phát hành trái phiếu công ty
10. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán khoản thuế thu nhập hoãn lại phải trả
11. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán dự phòng phải trả
12. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán vốn đầu tư của chủ sở hữu
13. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán chênh lệch đánh giá lại tài sản
14. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái
15. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
16. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán cổ phiếu quỹ
17. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán Quỹ đầu tư phát triển
18. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp
19. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu
20. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán nguồn vốn đầu tư XDCB
21. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán nguồn kinh phí sự nghiệp
22. Xây dựng sơ đồ hạch toán tổng hợp kế toán Nguồn kinh phí hình thành tài sản cố định

## ***Bài tập***

### ***Bài 1:***

Trích tài liệu tháng 3 năm N của công ty A có các xí nghiệp trực thuộc (đơn vị cấp dưới) hoạch toán độc lập như sau: (đơn vị tính 1000đ).

#### ***A. Ở công ty A (cấp trên).***

1. Ngày 01/3 chuyển tiền gửi ngân hàng trả cho chi nhánh điện về tiền điện dùng cho sản xuất ở xí nghiệp trực thuộc I số tiền 11.000 đã nhận được giấy báo nợ công ty đã thông báo cho xí nghiệp I đơn vị cấp dưới biết.

2. Ngày 18/3 công ty A nhận được thông báo của xí nghiệp trực thuộc II về việc xí nghiệp trực thuộc II đã chi trả hộ khoản tiền công ty A nợ công ty B: Số tiền 15.400.

3. Ngày 20/3 công ty A đã thu hộ tiền đơn vị X nợ xí nghiệp trực thuộc I số tiền mặt đã thu nhập quỹ 8.800, đồng thời thông báo xí nghiệp I biết.

4. Quỹ quản lý phải thu ở xí nghiệp I là 1.200; phải thu ở xí nghiệp II là 1.300.

5. Công ty xác định số lợi nhuận xí nghiệp II phải nộp trong kỳ là: 45.000.

#### ***B. Ở các xí nghiệp trực thuộc (đơn vị cấp dưới).***

1. Ngày 02/3 xí nghiệp I nhận được thông báo của công ty A (cấp trên) về việc cấp trên đã trả hộ tiền điện cho chi nhánh điện số tiền 11.000.

2. Ngày 17/3 xí nghiệp II xuất quỹ tiền mặt trả hộ công ty A số tiền công ty A nợ công ty B: 15.400, đồng thời thông báo cho công ty A biết.

3. Ngày 21/3 xí nghiệp I nhận được thông báo của công ty A đã thu hộ khoản đơn vị X còn nợ xí nghiệp I về số tiền mua hàng là: 8.800.

4. Xí nghiệp I phải nộp quỹ quản lý cấp trên lên công ty A là 1.200

5. Xí nghiệp II phải nộp quỹ quản lý cấp trên lên công ty A là 1.300.

6. Xí nghiệp II phải nộp lợi nhuận lên công ty A là: 45.000.

7. Xí nghiệp I xuất quỹ tiền mặt cho xí nghiệp II mượn tạm thời không tính lãi số tiền 30.000.

8. Xí nghiệp II mượn tiền tạm thời của xí nghiệp I đã nhập quỹ số tiền 30.000.

#### ***Yêu cầu:***

1. Lập định khoản kế toán các nghiệp vụ liên quan.

2. Kết chuyển thanh toán bù trừ cuối kỳ, phản ánh trên sơ sồ tài khoản. Khoá sổ tính số dư (ở công ty và các xí nghiệp trực thuộc).

### ***Bài 2:***

Trích tài liệu tháng 3/N của DN X như sau: (đơn vị tính 1000đ)

#### ***A. Số dư đầu tháng 3/N của một số TK***

– TK 111.1: 57.000

- KT 311: 210.000
- TK 331 (chi tiết công ty A) dư có: 120.000
- Các TK khác có số dư bất kỳ.

**B. Trong tháng 3/N có các nghiệp vụ phát sinh gồm:**

1. Ngày 3/3, Doanh nghiệp vay ngắn hạn ngân hàng để trả cho người bán (công ty A) số nợ kỳ trước 120.000 và ứng trước tiền hàng kỳ này 30.000. Tổng số tiền vay là 150.000 thời hạn vay 6 tháng lãi suất 0,8%/tháng. Thanh toán 1 lần cả gốc và lãi khi đến hạn.

2. Ngày 8/3, Doanh nghiệp vay dài hạn ngân hàng để mua ô tô con 4 chỗ trang bị cho Giám đốc, giá mua chưa có thuế GTGT. 790.000, thuế GTGT 10% đã được ngân hàng cho vay thanh toán thẳng cho bên bán, tổng số tiền vay 869.000.

Ô tô đã nhận và hoàn tất giấy tờ trước bạ, đăng ký chi bằng tiền mặt 18.000 từ nguồn vốn khấu hao cơ bản.

3. Ngày 12/3, Doanh nghiệp mua vật liệu đã nhập kho đủ, giá mua chưa có thuế GTGT 270.000 thuế GTGT 10%. Ngân hàng đã cho vay thanh toán thẳng cho người bán số tiền 297.000 thời hạn vay 6 tháng, lãi suất 0,8% / tháng, thanh toán một lần cả gốc và lãi khi đến hạn.

3. Ngày 15/3, Doanh nghiệp nhận ký quỹ ngắn hạn của đơn vị y bằng ngoại tệ đã nhập quỹ số tiền 2000USD tỷ giá bình quân liên ngân hàng (BQLNH) tại thời điểm nhận ký quỹ là 15,8/1USD.

3. Ngày 18/3, Doanh nghiệp mua công cụ dụng cụ chưa trả tiền người bán số lượng 100 bộ, giá mua chưa có thuế GTGT: 100.000, thuế GTGT 10.000, hàng về tiến hành kiểm nghiệm số lượng thực tế 110 bộ đã nhập kho. Số công cụ dụng cụ thừa chưa xác định được nguyên nhân, trị giá công cụ dụng cụ thừa DN tính theo giá mua chưa có thuế ghi trên hoá đơn để nhập kho.

3. Ngày 31/3, Doanh nghiệp chuyển TGNH trả nợ vay ngắn hạn số nợ gốc 210.000 trả lãi vay trong 6 tháng lãi suất 0,8%/tháng. DN có trích trước tiền lãi vay phải trả hàng tháng.

**Yêu cầu:**

1. Tính toán và lập các định khoản kế toán liên quan các nghiệp vụ trên.
2. Ghi số cái TK 311 theo hình thức NKC.

**Tài liệu bổ sung:**

- DN nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế.
- DN thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

**Bài 3:**

Trích tài liệu quý I/N của doanh nghiệp M như sau (đơn vị tính 1000đ)

1. Ngày 01-1/N phòng kế toán nhận được biên bản kiểm kê số 01- ngày 01/01/N vật liệu chính thừa chưa rõ nguyên nhân trị giá 12.000.
2. Ngày 15/1/N doanh nghiệp vay 500.000 của đơn vị X trả cho công ty N về số tiền hàng nợ tháng trước. Giấy nhận nợ tiền vay số 03 ngày 15/1/N thời hạn vay 03 tháng lãi suất 0,8%/tháng trả lãi theo định kỳ hàng tháng.
3. Ngày 20/1/N doanh nghiệp nhận được giấy báo có của ngân hàng số 79 ngày 19/1/N số tiền 30.000 do đơn vị Y ký quỹ ngắn hạn để mua hàng của doanh nghiệp.
4. Ngày 31/1/N doanh nghiệp nhận được thông báo của cơ quan thuế về thuế nhà đất phải nộp 2.200.
5. Ngày 01/2/N doanh nghiệp chuyển TGNH trả nợ dài hạn đến hạn trả, cho công ty T số tiền 7.000, đã nhận được giấy báo nợ số 08 ngày 1/02/N.
6. Ngày 02/2/N. Giám đốc DN quyết định xử lý số vật liệu thừa được phép ghi tăng nguồn vốn kinh doanh.
7. Ngày 06/2/N DN chuyển TGNH nộp thuế nhà đất số tiền 2.200 đã nhận được giấy báo nợ số 12 ngày 06/2/N.
8. Doanh nghiệp xuất quỹ tiền mặt theo phiếu chi số 36 ngày 15/2/N trả lãi tiền vay cho đơn vị X số tiền 4.000.
9. Biên bản bàn giao TSCĐ số 004 ngày 11/3/N DN nhận một TSCĐHH đã đưa vào sử dụng ở bộ phận sản xuất. TSCĐ này được mua bằng tiền vay dài hạn đã thanh toán thẳng cho người bán theo hợp đồng vay vốn số 43 ngày 09/3/N tổng số tiền vay 441.000. Giá mua chưa có thuế 420.000 thuế GTGT 5%.

**Yêu cầu:**

1. Lập định khoản kế toán các nghiệp vụ trên.
2. Ghi số NKC, và ghi vào các Nhật ký chứng từ cần thiết.

**Bài 4:**

Trích tài liệu quý 4/N của công ty Điện tử viễn thông gồm: (đơn vị tính 1000đ).

1. Ngày 01/10/N. Công ty dùng quỹ phúc lợi mua một chiếc ô tô K 60 chỗ để đưa đón công nhân đi làm. Giá mua chưa có thuế GTGT 680.000 thuế GTGT 10% trả bằng tiền gửi ngân hàng . Lệ phí trước bạ, đăng kiểm giấy tờ liên quan khác đã chi bằng tiền mặt: 22.000.
2. Ngày 26/11/N. Công ty nhận bàn giao đưa vào kinh doanh một kiốt đã xây dựng bằng nguồn quỹ phúc lợi trị giá 120.000.
3. Ngày 01/12/N công ty tiến hành thanh lý 1 nhà trẻ để bàn giao mặt bằng cho ban quản lý dự án đô thị Hà Nội. Nguyên giá 360.000 giá trị hao mòn lũy kế 318.000, chi phí thanh lý thuê ngoài trả bằng tiền mặt 9.000, phế liệu thu hồi bán nhận bằng tiền mặt đã nhập quỹ 11.000. Giám đốc quyết định các khoản thu, chi liên quan đến thanh lý nhà trẻ đều hạch toán vào quỹ phúc lợi.

4. Do nguyên nhân khách quan trạm biến áp bị cháy nổ, ngày 18/12/N. Giám đốc quyết định dùng quỹ dự phòng tài chính để khắc phục và lắp đặt mới; công ty tiến hành thanh lý trạm biến áp nguyên giá 540.000 đã khấu hao 285.000 chi phí thanh lý thuê làm ngoài giờ (không có thuế GTGT) trả bằng tiền mặt: 12.000, bán phế liệu thu hồi thanh lý (không có thuế GTGT) đã nhập quỹ: 15.000.

Mua thiết bị lắp đặt đưa vào sử dụng phục vụ kịp thời cho sản xuất kinh doanh tổng số tiền thanh toán trả bằng séc chuyển khoản số tiền: 646.800 trong đó thuế GTGT 10%.

Trạm biến áp mới được hình thành từ nguồn vốn KHCB của trạm biến áp trước khi cháy nổ và quỹ dự phòng tài chính sau khi trừ giá trị thanh lý.

5. Ngày 31/12/N Công ty xác định giá trị hao mòn của chiếc ô tô K 60 chở đưa đón công nhân viên đi làm tính đến thời điểm cuối năm tài chính là: 30.000.

Yêu cầu:

1. Tính toán, lập định khoản liên quan ghi rõ số NKC.
2. Ghi số cái TK 4312 theo hình thức NKC.

**Bài 5:**

Trích tài liệu quý 4 năm N ở công ty A đang hoạt động SXKD như sau (đơn vị tính 1000đ)

**A. Số dư đầu quý 4 của một số TK.**

1. TK 1112: 342100..... TK 007: 22000 USD.

Số ngoại tệ tồn quỹ là số tiền khách hàng trả một lần trong tháng trước. Tỷ giá hối đoái quy đổi ghi sổ kế toán là 15,55.

2. TK 131: 203.500 trong đó:

- Công ty H nợ bằng tiền Việt Nam 33.000

- Công ty K nợ bằng ngoại tệ 11.000 USD tỷ giá khi nhận nợ là 15,5/1USD.

Quy đổi thành tiền Việt Nam ghi sổ là: 170.500 (11.000 x 15,5 = 170.500)

3. TK 311: (NHCT BĐ): 171.600 (vay bằng ngoại tệ là 11.000 USD tỷ giá giao dịch tại thời điểm vay là 15,6/1USD).

3. TK 331 (Chi tiết công ty XNKHN) dư có: 240.394 (số phải trả bằng ngoại tệ là: 15.400USD tỷ giá khi nhận nợ quy đổi để ghi sổ là: 15,61/1USD).

Các TK khác có số dư bất kỳ.....

**B. Trong quý 4 có các nghiệp vụ phát sinh gồm:**

1. Ngày 15/10/N DN chi tiền mặt bằng ngoại tệ tạm ứng cho ông B phòng cung tiêu 8.000USD để mua vật tư.

2. Ngày 10/11/N Công ty H trả tiền mua hàng nợ kỳ trước bằng ngoại tệ số tiền 2.200USD tỷ giá liên ngân hàng (BQLLNH) trong ngày là 15,65/1USD.



3. Ngày 30/11/N DN chi tiền mặt bằng ngoại tệ trả cho công ty XNK HN là 5.400 USD. Tỷ giá BQLNH trong ngày là 15,7/1USD.

4. Ngày 02/12/N công ty K trả tiền mua hàng nợ từ quý trước là 11.000USD tỷ giá BQLNH trong ngày 15,8/1USD.

5. Ngày 29/12/N DN chi tiền mặt bằng ngoại tệ trả cho công ty XNKHN 5.000USD, tỷ giá BQLNH trong ngày 16/1USD.

6. Ngày 30/12/N DN chi tiền mặt bằng ngoại tệ trả nợ vay ngắn hạn NHCT ĐĐ số tiền là 11.000USD.

7. Ngày 30/12/N ông B lập bảng kê thanh toán tạm ứng kèm theo hoá đơn và phiếu nhập kho nguyên vật liệu tổng số tiền trả cho người bán là 7.700USD. Giá mua vật tư là 7.000USD thuế GTGT 700USD, tỷ giá hối đoái tại ngày thanh toán là 16/1USD. Vật liệu đã nhập kho đủ. Số ngoại tệ không chi hết đã hoàn tạm ứng nhập lại quỹ.

8. Ngày 30/12/N. DN chuyển TGNH (tiền Việt Nam) trả lãi vay cho NHCT ĐĐ là 5.280 đã nhận được giấy báo nợ.

9. Cuối năm tài chính ngày 31/12/N DN đánh giá các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo quy định, tỷ giá BQLNH ngày 31/12/N là 16,5/1USD.

**Yêu cầu:** Hãy tính toán, lập định khoản kế toán ghi sổ NKC tình hình trên trong quý 4/ N .

**Tài liệu bổ sung:** Ngoại tệ xuất quỹ quy đổi ra Việt Nam đồng tính theo phương pháp nhập trước xuất trước.

### **Bài 6:**

Trích tài liệu quý I/N của doanh nghiệp H như sau: (đơn vị tính 1000đ)

1. Doanh nghiệp góp vốn liên doanh với hãng EW bằng quyền sử dụng đất. Hội đồng liên doanh đánh giá và công nhận vốn góp 50.000.000.

2. Doanh nghiệp nhận vốn góp liên doanh bằng một TSCĐHH đã đưa vào hoạt động. Hội đồng liên doanh đánh giá 240.000. Chi phí lắp đặt thuê ngoài trả bằng tiền mặt 66.000 trong đó thuế GTGT 10%, lấy từ nguồn vốn khấu hao cơ bản.

3. Doanh nghiệp nhận bàn giao một TSCĐHH. Giá mua chưa có thuế GTGT 200.000 thuế GTGT 10%. Doanh nghiệp thanh toán bằng cổ phiếu công ty.

4. Doanh nghiệp được tổ chức Việt Kiều gửi tặng một số công cụ dụng cụ trị giá 100.000 đã làm thủ tục nhập kho.

5. Doanh nghiệp quyết định dùng quỹ phúc lợi ủng hộ quỹ “vì người nghèo” chi bằng tiền mặt 12.000.

6. Doanh nghiệp chi quỹ phúc lợi trong dịp tết dương lịch cho CBCNV bằng tiền mặt số tiền: 21.000.

7. Doanh nghiệp nhận được văn bản phê duyệt quyết toán năm N-1:

- Số thuế TNDN còn phải nộp bổ sung 14.000  
- Các quỹ được trích bổ sung cho quỹ ĐTPT 13.000; quỹ DPTC 11.000; quỹ KT: 12.000; quỹ phúc lợi 12.000.

8. Kết chuyển lãi hoạt động kinh doanh quý I/N là: 16.000.

8. Cơ quan thuế thông báo thuế TNDN phải nộp cho quý I/N là: 10.000.

8. Doanh nghiệp chuyển TGNH nộp thuế TNDN quý I/N đã nhận được giấy báo nợ số tiền là 10.000.

**Yêu cầu:**

1. Tính toán lập định khoản kế toán cần thiết các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trên.

2. Phản ánh vào sơ đồ TK dạng chữ T.

**Bài 7:**

Trích tài liệu ở một doanh nghiệp như sau: (đơn vị tính 1.000đ)

A. Số dư ngày 31/12 năm N của một số tài khoản:

TK421 (4212):	50.000
TK414:	60.000
TK415:	80.000
TK431:	70.000

B. Các nghiệp vụ phát sinh trong quý I năm N + 1 như sau:

1. Chi tiền mặt để khen thưởng cho CNV từ quỹ khen thưởng số tiền: 6.000.

2. Kết chuyển lãi từ hoạt động sản xuất kinh doanh quý I là 35.000.

3. Tính thuế TNDN phải nộp theo kế hoạch quý I năm N+1 là 32.000.

4. Quyết toán phân phối lợi nhuận năm N được duyệt công nhận tổng số lợi nhuận thực tế năm N là 250.000, thuế TNDN phải nộp 28%. Số còn lại được trích lập các quỹ: quỹ đầu tư phát triển: 40%, quỹ dự phòng tài chính: 30%, quỹ khen thưởng phúc lợi: 30% và công nhận số đã tạm phân phối trong năm N:

- Thuế TNDN đã nộp: 100.000, đã trích quỹ đầu tư phát triển: 40.000, đã trích quỹ dự phòng tài chính: 30.000, đã trích quỹ khen thưởng phúc lợi: 30.000.

5. Chuyển TGNH nộp thuế TNDN quý I năm N+1 đã nhận được giấy báo nợ.

**Yêu cầu:**

1. Tính toán, lập định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh quý I năm N+1.

2. Phản ánh vào sơ đồ chữ T, khóa số tính số dư cuối quý I. Lập các chỉ tiêu liên quan đến TK421, 414, 415, 431 trên bảng cân đối kế toán quý I năm N+1.

Tài liệu bổ sung: Số nộp thừa của thuế TNDN năm N chuyển làm số nộp cho quý I năm N+1.

**Bài 8:** Kế toán nguồn vốn đầu tư XD CB và kế toán đơn vị chủ đầu tư (Có tổ chức Ban quản lý dự án)

Trích tài liệu của Ban quản lý dự án công trình A (đơn vị tính 1000đ)

1. Số dư của một số tài khoản ngày 01/1/N như sau:

TK111:	13.000	TK1521:	10.000
TK112:	24.000	TK241(1):	27.715.000
TK133:	2.376.000	TK441:	30.138.000

1. Trong quý I có các nghiệp vụ phát sinh như sau:

2. Nhận được giấy báo có của Ngân hàng Đầu tư phát triển. Vốn đầu tư được cấp quý I/N là: 5.500.000.

3. Ban quản lý dự án mua vật liệu chưa trả tiền người bán giao thẳng cho nhà thầu giá chưa có thuế GTGT 150.000, thuế GTGT 15.000 tổng số tiền phải trả là 165.000.

4. Ban quản lý dự án mua thiết bị không cần lắp chưa trả tiền người bán giao thẳng cho bên sử dụng (sản xuất kinh doanh) giá mua chưa có thuế 400.000, thuế GTGT 40.000.

5. Nhận vốn đầu tư cấp tạm ứng ngay cho nhà thầu xây lắp số tiền là 500.000.

6. Ban quản lý dự án mua vật liệu xây dựng trả bằng séc chuyển khoản vật liệu đã về nhập kho đủ, giá mua chưa có thuế 390.000 thuế GTGT 39.000.

7. Nhận vốn đầu tư thanh toán ngay cho người bán số tiền 500.000.

8. Nhận vốn đầu tư cấp trên cấp bằng thiết bị cần lắp đã nhập kho giá chưa có thuế GTGT 3.000.000 thuế GTGT 300.000.

9. Công trình được địa phương đóng góp bằng ngày công lao động trị giá 150.000.

10. Ban quản lý dự án mua thiết bị cần lắp và không cần lắp đã nhập kho giá mua chưa có thuế GTGT 2.000.000 thuế GTGT 200.000. Trả bằng séc chuyển khoản.

11. Ban quản lý xuất thiết bị không cần lắp từ kho của Ban quản lý dự án giao ngay cho bên sử dụng (sản xuất kinh doanh) trị giá 1.000.000.

12. Ban quản lý xuất kho thiết bị cần lắp đưa đi lắp đặt trị giá 4.000.000.

13. Xuất vật liệu trong kho Ban quản lý dự án giao cho bên nhận thầu trị giá 400.000.

14. Ban quản lý dự án hoàn thành thủ tục chuyển quyền sử dụng đất chi bằng uỷ nhiệm chi (qua ngân hàng) số tiền là 950.000.

15. Ban quản lý dự án rút TGNH về quỹ tiền mặt: 740.000.

16. Xuất quỹ tiền mặt trả lương cho CBCNV: 200.000 và trả tiền điện nước 550.000 trong đó thuế GTGT 10%.

17. Nhà thầu quyết toán vật liệu đã sử dụng cho công trình được ban quản lý dự án chấp nhận trị giá 400.000.

18. Thiết bị lắp đặt đã hoàn thành được nghiệm thu chấp nhận để thanh toán 4.000.000.

19. Ban quản lý dự án nhận giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành do nhà thầu bàn giao (không kể giá trị vật tư thiết bị). Biên bản nghiệm thu đã xác định giá chưa có thuế 480.000 thuế GTGT 48.000. Tổng giá trị thanh toán 528.000.

20. Chi phí chạy thử không tải trả bằng TGNH: 1.100.000 trong đó thuế VAT 10%.

21. Phân bổ chi phí quản lý của Ban quản lý dự án trong quý cho công trình là 700.000 và tạm bàn giao cho bên sản xuất kinh doanh đưa vào sử dụng chờ duyệt quyết toán.

22. Cuối quý I/N quyết toán công trình được duyệt xác định giá trị công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng là 36.915.000, chi phí được duyệt bỏ là 5.000. Công nhận thuế GTGT được khấu trừ là 3.168.000, chi phí bất hợp lý phải thu hồi = 25.000.

Yêu cầu: Hãy định khoản kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trên trong quý I/N.

### **Bài 9:**

Trích tài liệu tháng 12/N của công ty Đ như sau: (đơn vị tính 1000đ)

1. Ngày 01/12/N công ty nhận bàn giao đưa vào sử dụng một TSCĐHH theo hợp đồng thuê tài chính, thời hạn thuê 5 năm. Giá trị hợp lý của tài sản thuê là: 3.000.000 lãi thuê phải trả 1% tháng.

2. Ngày 02/12/N công ty phát hành 5.000 trái phiếu kỳ hạn 5 năm loại mệnh giá 1.000, lãi suất 8%/năm trả lãi sau. Số tiền bán trái phiếu thu theo đúng mệnh giá đã nhập quỹ là: 5.000.000.

3. Ngày 4/12/N công ty phát hành 3.000 trái phiếu kỳ hạn 5 năm loại mệnh giá 5.000, lãi suất 6%/năm trả lãi trước ngay khi phát hành số tiền bán trái phiếu thực tế thu nhập quỹ: 10.500.000.

4. Ngày 12/12/N công ty phát hành 2.000 trái phiếu kỳ hạn 5 năm loại mệnh giá 5.000, lãi suất 6%/năm, trả lãi sau. Tại thời điểm này lãi suất huy động vốn của ngân hàng trả cho người gửi là 6,3%/năm. Do lãi suất thị trường lớn hơn lãi suất danh nghĩa nên công ty bán một trái phiếu với giá: 4.940. Tổng số tiền thu thực tế nhập quỹ là: 9.880.000.

5. Ngày 31/12/N công ty nhận được hoá đơn GTGT về thuê tài sản số nợ gốc phải trả trong tháng 12/N là 50.000, thuế GTGT là 2500 tiền lãi thuê phải trả là 30.000.

6. Công ty chuyển TGNH thanh toán tiền thuê tài sản cố định thuê tài chính đã nhận được giấy báo nợ.

7. Cuối năm tài chính ngày 31/12/N công ty xác định và chuyển số nợ dài hạn đến hạn trả trong niên độ kế toán năm N+1.

Yêu cầu:

1. Tính toán lập các định khoản kế toán cần thiết.
2. Ghi vào sổ nhật ký chung.
3. Hãy cho biết tại thời điểm trên giá bán một trái phiếu là bao nhiêu thì người mua trái phiếu có được lãi suất bằng lãi suất tiền gửi ngân hàng.