

**BỘ NÔNG NGHIỆP VÀ PHÁT TRIỂN NÔNG THÔN  
TRƯỜNG CAO ĐẲNG LƯƠNG THỰC - THỰC PHẨM  
KHOA TÀI CHÍNH KẾ TOÁN**

**Bộ môn Kế toán**



Chủ biên:

Ths. Trần Quang Việt

**GIÁO TRÌNH  
KẾ TOÁN THƯƠNG MẠI, DỊCH VỤ  
VÀ XÂY LẮP**

(Lưu hành nội bộ)



Đà Nẵng - 2015

# MỤC LỤC

Trang

<b>Lời mở đầu</b>	01
<b>Danh mục các chữ viết tắt</b>	02
<b>Chương 1: Kế toán mua, bán hàng hóa trong nước</b>	03
1. Những vấn đề chung về kế toán mua bán hàng hóa	03
1.1. Khái niệm và đặc điểm kinh doanh trong thương mại	03
1.2. Nhiệm vụ kế toán	04
1.3. Các phương pháp hạch toán hàng tồn kho	05
1.4. Đánh giá hàng hóa	05
2. Kế toán mua hàng	11
2.1. Phạm vi và thời điểm ghi chép hàng mua	11
2.2. Các phương thức mua hàng	12
2.3. Phương pháp kế toán mua hàng	12
3. Kế toán bán hàng hóa	23
3.1. Phạm vi hàng bán và thời điểm ghi nhận doanh thu	23
3.2. Các phương thức bán hàng	24
3.3. Phương pháp kế toán bán hàng	26
4. Kế toán hàng hóa dự trữ	41
4.1. Kế toán kết quả kiểm kê	41
4.2. Kế toán chi tiết hàng tồn kho	42
4.3. Kế toán chi tiết ở quầy hàng	43
5. Kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho	44
5.1. Nội dung và nguyên tắc hạch toán dự phòng	44
5.2. Tài khoản sử dụng	45
5.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu	45
5.4. Ví dụ kế toán	46
<b>Chương 2: Kế toán các nghiệp vụ ngoại tệ và hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu</b>	48
1. Kế toán các nghiệp vụ ngoại tệ	48
1.1. Nội dung và nguyên tắc hạch toán	48
1.2. Tài khoản sử dụng	52
1.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu	53
2. Kế toán nhập, xuất khẩu	59
2.1. Những vấn đề chung về hoạt động kinh doanh nhập, xuất khẩu	59
2.2. Kế toán nhập khẩu hàng hóa	62
2.3. Kế toán xuất khẩu hàng hóa	72
<b>Chương 3: Kế toán hoạt động kinh doanh dịch vụ</b>	83
1. Kế toán hoạt động kinh doanh nhà hàng	83
1.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh nhà hàng	83

1.2. Kế toán hoạt động kinh doanh nhà hàng	83
2. Kế toán hoạt động kinh doanh khách sạn	86
2.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh khách sạn	86
2.2. Kế toán hoạt động kinh doanh khách sạn	87
3. Kế toán hoạt động kinh doanh du lịch	89
3.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh du lịch	89
3.2. Kế toán hoạt động kinh doanh du lịch	90
4. Kế toán hoạt động kinh doanh vận tải	92
4.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh vận tải	92
4.2. Kế toán hoạt động kinh doanh vận tải	93
5. Bài tập vận dụng	96

#### **Chương 4: Kế toán hoạt động xây lắp** 109

1. Đặc điểm hoạt động xây lắp	109
1.1. Xét về đặc điểm kinh tế kỹ thuật	109
1.2. Xét về phương diện tổ chức hoạt động sản xuất trong các doanh nghiệp xây lắp	110
2. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất, đối tượng tính giá thành, kỳ tính giá thành, kết cấu giá thành sản phẩm xây lắp	110
3. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất	110
3.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	111
3.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp	115
3.3. Kế toán chi phí sử dụng máy thi công	117
3.4. Kế toán chi phí sản xuất chung	123
3.5. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh phụ và xây lắp phụ	127
3.6. Kế toán các khoản thiệt hại trong sản xuất xây lắp	129
4. Kế toán tổng hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm xây lắp	131
4.1. Tổng hợp chi phí sản xuất	131
4.2. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ và tính giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành	133
5. Kế toán bàn giao công trình xây lắp	135
5.1. Kế toán trường hợp thanh toán theo tiến độ kế hoạch	136
5.2. Kế toán trường hợp thanh toán theo khối lượng thực hiện hoàn thành	138
6. Kế toán theo phương thức khoán gọn trong xây dựng cơ bản	138
6.1. Hợp đồng khoán gọn	138
6.2. Kế toán tại đơn vị giao khoán	139

#### **Chương 5: Kế toán xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp thương mại, dịch vụ và xây lắp** 141

1. Kế toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	141
1.1. Kế toán chi phí bán hàng	141
1.2. Kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp	144
2. Kế toán doanh thu, chi phí hoạt động tài chính	147
2.1. Kế toán doanh thu hoạt động tài chính	147
2.2. Kế toán chi phí hoạt động tài chính	152

3. Kế toán thu nhập và chi phí hoạt động khác	158
3.1. Kế toán thu nhập khác	158
3.2. Kế toán chi phí khác	163
4. Kế toán chi phí thuê thu nhập doanh nghiệp	165
4.1. Nội dung và phương pháp tính	165
4.2. Phương pháp kế toán	166
5. Kế toán xác định kết quả hoạt động kinh doanh	172
5.1. Nội dung và phương pháp tính kết quả hoạt động kinh doanh	172
5.2. Phương pháp kế toán	173
<b>Tài liệu tham khảo</b>	

## LỜI MỞ ĐẦU

Để đáp ứng yêu cầu về tài liệu giảng dạy của các giảng viên và kịp thời phục vụ nhu cầu học tập của sinh viên, học viên chuyên ngành kế toán và các ngành kinh tế khác. Khoa Tài chính - Kế toán trường Cao Đẳng Lương thực - Thực phẩm Đà Nẵng đã biên soạn giáo trình “*Kế toán thương mại dịch vụ và xây lắp*” nhằm giúp cho mọi đối tượng có tài liệu cơ bản để học tập, nghiên cứu nhằm đạt được trình độ chuyên sâu về kế toán trong doanh nghiệp.

Giáo trình này được biên soạn chủ yếu dựa trên Luật kế toán, các Chuẩn mực kế toán, Thông tư số 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22/12/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về hướng dẫn chế độ kế toán thay thế chế độ kế toán theo quyết định số 15/2006/QĐ/BTC và các văn bản pháp luật liên quan khác đang áp dụng hiện hành.

Nội dung của giáo trình chủ yếu trình bày các vấn đề lý luận về kế toán thương mại, dịch vụ và hoạt động xây lắp và phương pháp ghi chép kế toán những nghiệp vụ kinh tế chủ yếu liên quan đến hoạt động thương mại dịch vụ và hoạt động xây lắp.

Giáo trình được phân thành 5 chương học:

Chương 1: Kế toán mua bán hàng hóa trong nước

Chương 2: Kế toán các nghiệp vụ ngoại tệ và hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu

Chương 3: Kế toán hoạt động kinh doanh dịch vụ

Chương 4: Kế toán hoạt động xây lắp

Chương 5: Kế toán xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp thương mại, dịch vụ và xây lắp

Trong mỗi nội dung của chương học ngoài lý thuyết được trình bày đều có sơ đồ kế toán tổng hợp, các ví dụ kế toán để minh họa giúp cho người đọc dễ hiểu, dễ dàng tiếp cận với chế độ kế toán doanh nghiệp. Có các bài tập giải mẫu giúp cho sinh viên, học viên rèn luyện kỹ năng chuyên môn và tự kiểm tra kết quả học tập.

Chúng tôi xin chân thành cảm ơn những tác giả trong các tài liệu mà chúng tôi đã tham khảo trong quá trình biên soạn giáo trình này. Mặc dù đã có nhiều cố gắng, song không thể tránh khỏi những hạn chế nhất định trong nội dung và trình bày, chúng tôi mong nhận được những góp ý của các bạn đọc.

Xin chân thành cảm ơn.

Chủ biên  
Trần Quang Việt

## DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

1	BHXXH	: Bảo hiểm xã hội
2	BHTN	: Bảo hiểm thất nghiệp
3	BHYT	: Bảo hiểm y tế
4	BĐS	: Bất động sản
5	BTP	: Bán thành phẩm
6	CĐKT	: Cân đối kế toán
6	CMKT	: Chuẩn mực kế toán
7	CNSX	: Công nhân sản xuất
8	CN	: Công nhân
9	CPSX	: Chi phí sản xuất
10	GTGT	: Giá trị gia tăng
11	GTCL	: Giá trị còn lại
12	KPCĐ	: Kinh phí công đoàn
13	KTQT	: Kế toán quản trị
14	KTTC	: Kế toán tài chính
15	NVL	: Nguyên vật liệu
16	NVLTT	: Nguyên vật liệu trực tiếp
17	NCTT	: Nhân công trực tiếp
18	NSNN	: Ngân sách Nhà nước
19	NXT	: Nhập xuất tồn
20	PS	: Phát sinh
21	SP	: Sản phẩm
22	SCL	: Sửa chữa lớn
23	SXKD	: Sản xuất kinh doanh
24	SX	: Sản xuất
25	SD	: Số dư
26	PXSX	: Phân xưởng sản xuất
27	TK	: Tài khoản
28	TGNH	: Tiền gửi ngân hàng
29	TSCĐ	: Tài sản cố định
30	VL	: Vật liệu
31	TTĐB	: Tiêu thụ đặc biệt
32	XL	: Xây lắp
33	XDCB	: Xây dựng cơ bản
34	XK	: Xuất khẩu

# Chương 1

## KẾ TOÁN MUA, BÁN HÀNG HÓA TRONG NƯỚC

### Mục tiêu:

- Trình bày được đặc điểm kinh doanh trong doanh nghiệp thương mại;
- Phân loại được lưu chuyển hàng hóa và đánh giá được hàng hóa nhập, xuất;
- Phân biệt được các phương pháp hạch toán hàng tồn kho;
- Trình bày được phương pháp kế toán mua, bán hàng hóa trong nước;
- Ghi được sổ kế toán các nghiệp vụ mua hàng, bán hàng hóa trong nước;
- Tuân thủ Chế độ kế toán doanh nghiệp do Bộ Tài chính ban hành.

### Nội dung:

## 1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN MUA BÁN HÀNG HÓA

### 1.1. Khái niệm và đặc điểm kinh doanh trong thương mại

#### 1.1.1. Khái niệm về quá trình lưu chuyển hàng hóa

Lưu chuyển hàng hóa là quá trình vận động của hàng hóa từ lĩnh vực sản xuất đến lĩnh vực tiêu dùng thông qua phương thức mua bán hàng hóa. Lưu chuyển hàng hóa bao gồm ba khâu: mua vào, dự trữ và bán ra.

Trong kinh doanh thương mại, người ta chia quá trình lưu chuyển hàng hóa thành các loại sau:

Căn cứ vào người bán, gồm 2 loại:

- Lưu chuyển hàng hóa ban đầu: là lưu chuyển hàng hóa trong đó người sản xuất đồng thời cũng là người bán sản phẩm, hàng hóa (doanh nghiệp sản xuất);
- Lưu chuyển hàng hóa trung gian: là lưu chuyển hàng hóa trong đó người bán không phải là người sản xuất sản phẩm, hàng hóa mà là người mua đi bán lại để kiếm lời (doanh nghiệp thương mại).

Căn cứ vào người mua, gồm 2 loại:

- Lưu chuyển hàng hóa bán buôn: là việc mua bán giữa các doanh nghiệp với nhau. Kết thúc quá trình bán buôn hàng hóa chưa đi vào lĩnh vực tiêu dùng.

Đặc điểm lưu chuyển hàng bán buôn:

- + Số lượng bán một lần lớn.
- + Bán cho tổ chức bán lẻ, tổ chức sản xuất, kinh doanh, dịch vụ hoặc các đơn vị xuất khẩu để tiếp tục quá trình lưu chuyển của hàng hóa.
- + Việc mua bán phải thông qua các hợp đồng kinh tế, đơn đặt hàng và phải lập chứng từ là Hóa đơn bán hàng cho từng lần bán và ghi sổ kế toán.
- Lưu chuyển hàng hóa bán lẻ: là quá trình bán hàng cho người tiêu dùng, kết thúc quá trình bán lẻ hàng hóa không nằm trong lĩnh vực lưu thông mà đã đi vào lĩnh vực tiêu dùng, kết thúc khâu lưu thông hàng hóa.

Đặc điểm của lưu chuyển hàng hóa bán lẻ:

- + Số lượng bán một lần ít, số lần bán nhiều;
- + Bán cho người tiêu dùng.

+ Không cần lập chứng từ cho từng lần bán mà đến cuối ca hay cuối ngày bán hàng, nhân viên bán hàng lập chứng từ là Báo cáo bán hàng cho tất cả các lần bán trong ngày và ghi sổ kế toán.

Căn cứ vào phạm vi lưu thông, gồm:

- Lưu chuyển hàng hóa nội thương: là lưu chuyển hàng trong phạm vi một quốc gia, điều kiện mua bán đơn giản. Đồng tiền sử dụng trong giao dịch chủ yếu là tiền VNĐ.

- Lưu chuyển hàng hóa ngoại thương: là lưu chuyển hàng hóa vượt ra khỏi phạm vi một quốc gia, điều kiện mua bán phức tạp. Đồng tiền sử dụng trong lưu thông chủ yếu là đồng ngoại tệ.

### **1.1.2. Đặc điểm kinh doanh trong doanh nghiệp thương mại**

- *Đặc điểm hoạt động*: Hoạt động kinh tế cơ bản của kinh doanh thương mại là lưu chuyển hàng hóa.

- *Đặc điểm hàng hóa*: Hàng hóa trong kinh doanh thương mại gồm nhiều chủng loại có hình thái vật chất hay không có hình thái vật chất mà doanh nghiệp mua về để bán.

- *Đặc điểm phương thức lưu chuyển hàng hóa*:

Trong kinh doanh thương mại, quá trình lưu chuyển hàng hóa được thực hiện theo hai phương thức bán buôn và bán lẻ. Trong đó, lưu chuyển hàng hóa bán buôn kết thúc nhưng hàng hóa vẫn còn trong lĩnh vực lưu thông hoặc chuyển vào trong lĩnh vực sản xuất để chế biến rồi trở lại lĩnh vực lưu thông; còn lưu chuyển hàng hóa trong bán lẻ kết thúc thì hàng hóa thoát khỏi lĩnh vực lưu thông chuyển sang lĩnh vực tiêu dùng, chấm dứt khâu lưu thông.

Cả hai phương thức bán buôn và bán lẻ, tuy mỗi phương thức có những đặc trưng khác nhau nhưng chúng lại có mối liên hệ mật thiết với nhau trong việc hoàn thành nhiệm vụ cơ bản của doanh nghiệp thương mại là phục vụ sản xuất và phục vụ nhu cầu tiêu dùng trong xã hội.

- *Đặc điểm về tổ chức kinh doanh*: Tổ chức kinh doanh có nhiều mô hình khác nhau như công ty bán buôn, công ty bán lẻ, công ty kinh doanh, công ty môi giới,...

- *Đặc điểm về sự vận động của hàng hóa*: Sự vận động của hàng hóa trong kinh doanh thương mại không giống nhau, tùy thuộc vào nguồn hàng và ngành hàng (hàng hóa trong nước, hàng xuất nhập khẩu, hàng công nghệ phẩm, hàng nông sản thực phẩm, thực phẩm chế biến,...)

## **1.2. Nhiệm vụ kế toán**

Từ đặc điểm kinh doanh và những yêu cầu quản lý kinh tế trong doanh nghiệp thương mại, kế toán nghiệp vụ hàng hóa cần phải thực hiện tốt các nhiệm vụ chủ yếu sau:

- Phản ánh hàng hóa riêng biệt theo từng cá nhân, tổ, bộ phận,... chịu trách nhiệm vật chất để nhằm đảm bảo an toàn hàng hóa, gắn chặt chúng với trách nhiệm của cá nhân hay tập thể.

- Phản ánh chi tiết hàng hóa trên cả hai mặt: hiện vật và giá trị, nhằm giúp doanh nghiệp nắm chắc lực lượng hàng hóa, từ đó góp phần tăng cường công tác quản lý hàng hóa và là cơ sở để doanh nghiệp điều hòa nhập, xuất đáp ứng kịp thời nhu cầu thị trường.

Để làm tốt nhiệm vụ này đòi hỏi doanh nghiệp phải:

- + Xây dựng danh mục hàng hóa thống nhất;
- + Chấp hành đầy đủ chế độ chứng từ, sổ sách;
- + Thường xuyên đối chiếu và định kỳ kiểm kê hàng hóa;
- + Bảo quản, sắp xếp hàng hóa khoa học, hợp lý.

- Đánh giá hàng hóa chính xác, kịp thời và lựa chọn phương pháp hạch toán hàng tồn kho phù hợp.

- Phân bổ hợp lý chi phí mua hàng cho số hàng đã bán và hàng tồn cuối kỳ, để từ đó xác định giá vốn hàng hóa đã bán ra và hàng tồn kho.

### 1.3. Các phương pháp hạch toán hàng tồn kho

Theo quy định của chế độ kế toán doanh nghiệp, hàng tồn kho (vật tư, hàng hóa, sản phẩm) được hạch toán theo hai phương pháp là kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ. Doanh nghiệp vận dụng phương pháp nào cũng phải ít nhất là 1 năm tài chính và áp dụng thống nhất cho tất cả các loại hàng tồn kho trong doanh nghiệp.

#### 1.3.1. Phương pháp kê khai thường xuyên

Phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp theo dõi và phản ánh một cách thường xuyên liên tục tình hình nhập, xuất, tồn kho của hàng tồn kho trên sổ kế toán sau mỗi lần phát sinh nghiệp vụ nhập, xuất.

- Ưu điểm: Cung cấp thông tin kịp thời cho người quản lý nhờ cập nhật số liệu trên sổ sách kế toán, cho biết hàng hóa thừa, thiếu và nguyên nhân.

- Nhược điểm: Công việc tương đối phức tạp, phương pháp này thường được áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất, thương mại kinh doanh mặt hàng có giá trị lớn và có quy mô lớn.

#### 1.3.2. Phương pháp kiểm kê định kỳ

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

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Trị giá thực tế} & & \text{Trị giá thực tế} & & \text{Trị giá thực tế} & & \text{Trị giá thực tế} \\ \text{hàng hóa} & = & \text{hàng hóa} & + & \text{hàng hóa} & - & \text{hàng hóa} \\ \text{xuất trong kỳ} & & \text{tồn đầu kỳ} & & \text{nhập trong kỳ} & & \text{tồn cuối kỳ} \end{array}$$

Ưu điểm: Công việc hạch toán đơn giản, số liệu trên sổ sách kế toán luôn luôn phù hợp với số liệu kiểm kê.

Nhược điểm: Không cung cấp được các thông tin về tình hình nhập, xuất cho người quản lý được kịp thời, khó xác định được trị giá hàng thừa, thiếu.

Phương pháp này thường được áp dụng ở đơn vị thương mại, kinh doanh các mặt hàng có giá trị thấp, số lượng lớn, nhiều chủng loại qui cách và hàng hóa xuất kho thường xuyên.

### 1.4. Đánh giá hàng hóa

Đánh giá hàng hóa chính là việc xác định trị giá thực tế của hàng hóa theo nguyên tắc nhất định.

#### 1.4.1. Tính giá hàng hóa mua vào

Hàng hóa mua vào được phản ánh theo nguyên tắc giá phí, việc tính giá hàng hóa mua vào tương tự như giá nguyên vật liệu mua vào nhưng phải theo dõi phản ánh riêng biệt trị giá mua và chi phí mua hàng hóa, toàn bộ chi phí phát sinh trong quá trình mua đều hạch toán vào Tài khoản 1562- *Chi phí mua hàng*.

#### 1.4.2. Tính giá hàng hóa xuất kho

Do hàng nhập vào của doanh nghiệp từ nhiều nguồn khác nhau có giá nhập kho khác nhau, do đó để tính được trị giá thực tế hàng xuất kho nhằm xác định giá vốn hàng bán làm cơ sở tính kết quả bán hàng, kết quả kinh doanh cần thiết phải tính giá hàng hóa xuất kho.

Trên thực tế có 3 cách luân chuyển hàng tồn kho:

- Hàng nhập trước xuất trước;
- Xuất hàng một cách bất kỳ;
- Xuất hàng một cách đích danh.

Khi xác định giá thực tế của hàng hóa xuất kho trong kỳ có thể sử dụng một trong các phương pháp sau:

- Nhập trước, xuất trước;
- Đơn giá bình quân;
- Giá thực tế đích danh.

Tất cả 3 phương pháp trên đều thuộc nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận trong chuẩn mực kế toán.

Các doanh nghiệp có thể sử dụng phương pháp nào thích hợp với mình mà không phụ thuộc vào dòng chảy thực tế của hàng. Khi giá cả của các loại hàng không đổi thì các cách tính đều cho kết quả như nhau về giá hàng xuất kho và tồn kho cuối kỳ. Nhưng nếu giá tăng, giảm hoặc dao động nhiều trong kỳ thì 3 cách này cho ra các kết quả khác nhau. Các doanh nghiệp phải nhất quán trong việc lựa chọn cách tính giá hàng xuất kho.

Ngoài ra, một số đơn vị có đặc thù (ví dụ như các đơn vị kinh doanh siêu thị hoặc trưng tự) có thể áp dụng kỹ thuật xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ theo phương pháp Giá bán lẻ. Phương pháp này thường được dùng trong ngành bán lẻ để tính giá trị của hàng tồn kho với số lượng lớn các mặt hàng thay đổi nhanh chóng và có lợi nhuận biên trưng tự mà không thể sử dụng các phương pháp tính giá gốc khác. Giá gốc hàng tồn kho được xác định bằng cách lấy giá bán của hàng tồn kho trừ đi lợi nhuận biên theo tỷ lệ phần trăm hợp lý. Tỷ lệ được sử dụng có tính đến các mặt hàng đó bị hạ giá xuống thấp hơn giá bán ban đầu của nó. Thông thường mỗi bộ phận bán lẻ sẽ sử dụng một tỷ lệ phần trăm bình quân riêng.

#### 1.4.2.1. Tính theo đơn giá bình quân gia quyền

Theo phương pháp này, trước hết ta phải tính đơn giá bình quân cho từng loại hàng, sau đó căn cứ vào số lượng trên Phiếu xuất kho để tính trị giá hàng xuất kho trong kỳ. Đơn giá bình quân của từng loại hàng có thể tính vào thời điểm cuối kỳ hoặc tại các thời điểm sau mỗi lần nhập tùy thuộc vào phương pháp hạch toán hàng tồn kho mà doanh nghiệp áp dụng.

- Nếu áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên

$$\begin{array}{c} \text{Giá thực tế} \\ \text{hàng xuất trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Đơn giá thực} \\ \text{tế bình quân} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Số lượng hàng} \\ \text{xuất trong kỳ} \end{array}$$

- Nếu áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ: ta phải tính trị giá hàng tồn kho trước, sau đó mới tính trị giá hàng xuất:

$$\begin{array}{c} \text{Giá thực tế} \\ \text{hàng tồn kho cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Đơn giá thực} \\ \text{tế bình quân} \end{array} \times \begin{array}{c} \text{Số lượng hàng} \\ \text{tồn kho cuối kỳ qua kiểm kê} \end{array}$$

Trong đó, đơn giá thực tế bình quân được tính như sau:

- Nếu tính theo giá thực tế bình quân cuối kỳ dự trữ: (Bình quân thời kỳ)

$$\begin{array}{c} \text{Đơn giá} \\ \text{thực tế} \\ \text{bình quân} \end{array} = \frac{\begin{array}{c} \text{Trị giá thực tế} \\ \text{hàng tồn đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Tổng trị giá thực tế} \\ \text{hàng nhập trong kỳ} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{Số lượng hàng} \\ \text{tồn đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Tổng số lượng hàng} \\ \text{nhập trong kỳ} \end{array}}$$

- Nếu tính theo giá thực tế bình quân sau mỗi lần nhập (bình quân thời điểm): Sau mỗi lần nhập phải tính lại đơn giá bình quân.

$$\text{Đơn giá thực tế bình quân} = \frac{\text{Trị giá thực tế hàng tồn trước lần nhập n} + \text{Giá thực tế hàng lần nhập n}}{\text{Số lượng hàng tồn trước lần nhập n} + \text{Số lượng hàng nhập lần nhập n}}$$

Phương pháp bình quân cuối kỳ dự trữ tuy đơn giản, dễ làm nhưng độ chính xác không cao. Hơn nữa, công việc tính toán dồn vào cuối kỳ nên gây ảnh hưởng đến công tác kế toán nói chung.

Phương pháp bình quân sau mỗi lần nhập khắc phục được nhược điểm của phương pháp cuối kỳ dự trữ, vừa chính xác vừa cập nhật, song nhược điểm của nó là tốn nhiều công sức do tính toán nhiều lần.

#### 1.4.2.2. Phương pháp nhập trước - xuất trước

Theo phương pháp này, giả thiết rằng số vật liệu nào nhập trước thì xuất trước, xuất hết số nhập trước mới đến số nhập sau theo giá thực tế của từng số hàng đó, có nghĩa là phải xuất hết giá trị vật liệu nhập trước, mới xuất giá trị của vật liệu nhập sau. Cụ thể ta căn cứ vào đơn giá mua của từng lần nhập theo thứ tự, hàng nào nhập trước sẽ lấy đơn giá đó làm giá xuất trước, nhưng phải đảm bảo mối tương quan về lượng hàng có đơn giá đó.

Phương pháp này thích hợp trong trường hợp giá cả ổn định hoặc có xu hướng giảm.

#### 1.4.2.3. Phương pháp đơn giá đích danh

Theo phương pháp này, có thể lấy đơn giá mua của lô hàng bất kỳ để tính giá xuất. Dùng phương pháp này, kế toán phải có đầy đủ hồ sơ cho từng lần nhập, từng loại hàng thì mới có thể xác định giá hàng tồn kho theo giá thực tế đích danh.

Phương pháp này thường sử dụng với các loại hàng có giá trị cao và có tính tách biệt.

Mỗi phương pháp tính giá thực tế xuất kho đều có những ưu điểm, nhược điểm nhất định. Việc lựa chọn phương pháp nào là tùy thuộc yêu cầu quản lý, trình độ năng lực nghiệp vụ trang bị công cụ tính toán. Đồng thời cũng tùy thuộc tính phức tạp về chủng loại, quy cách và sự biến động của hàng hóa.

Mức độ chính xác và độ tin cậy của mỗi phương pháp tùy thuộc vào sự đơn giản hay phức tạp của sự tính toán, tùy thuộc vào phương pháp hạch toán hàng tồn kho mà doanh nghiệp đang áp dụng mà kết quả tính toán cụ thể của các phương pháp trên có những điểm khác nhau. Đơn vị có thể sử dụng phương pháp tính giá nào là phải đảm bảo tính nhất quán trong niên độ kế toán.

Để minh họa, ta giả sử tại Công ty thương mại X có tình hình nhập, xuất, tồn kho hàng hóa A tháng 9 năm N như sau:

Ngày tháng	Diễn giải	Số lượng (kg)	Đơn giá (đ/kg)		Thành tiền (đ)
			Giá nhập kho	Giá bán	
	Tồn kho đầu kỳ	10	200		2.000
03/09	Mua vào	8	250		2.000
05/09	Xuất kho bán	12		400	4.800
18/09	Mua vào	16	300		4.800
20/09	Mua vào	10	320		3.200
25/09	Xuất kho bán	16		400	6.400
	Tồn kho cuối kỳ	<b>16</b>			

Và giả định số liệu kiểm kê hàng hóa A cuối tháng là 16 kg. Với tài liệu kế toán này ta tính trị giá xuất kho hàng hóa A như sau:

**(1) Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên**

a. Tính giá xuất kho hàng hoá theo phương pháp Nhập trước, xuất trước:

	Mua vào			Xuất kho			Tồn kho		
	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Số lượng	Đơn giá	Số tiền
Tồn đầu kỳ							10	200	2.000
03/09 Mua	8	250	2.000				18	10 x 200 8 x 250	4.000
05/09 Bán				12	10 x 200 2 x 250	2.500	6	250	1.500
18/09 Mua	16	300	4.800				22	6 x 250 16 x 300	6.300
20/09 Mua	10	320	3.200				32	6 x 250 16 x 300 10 x 320	9.500
25/09 Bán				16	6 x 250 10 x 300	4.500	16	6 x 300 10 x 320	5.000
Cộng	34		10.000	28		7.000	16		5.000

	Số lượng	Số tiền
Tồn kho đầu kỳ	10	2.000
Nhập mua	34	10.000
Tồn kho cuối kỳ	16	5.000
Xuất kho	28	7.000

b. Tính giá xuất kho hàng hóa theo phương pháp đơn giá bình quân di động

	Mua vào			Xuất kho			Tồn kho		
	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Số lượng	Đơn giá	Số tiền
Tồn đầu kỳ							10	200,00	2.000
03/09 Mua	8	250	2.000				18	222,22	4.000
05/09 Bán				12	222,22	2.667	6	222,22	1.333
18/09 Mua	16	300	4.800				22	278,77	6.133
20/09 Mua	10	320	3.200				32	291,66	9.333
25/09 Bán				16	291,66	4.667	16	291,66	4.667
Cộng	34		10.000	28		7.333	16		4.667

	Số lượng	Số tiền
Tồn kho đầu kỳ	10	2.000
Nhập mua	34	10.000
Tồn kho cuối kỳ	16	4.667
Xuất kho	28	7.333

**(2) Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ**

Phương pháp kiểm kê định kỳ quy định việc tính toán thực hiện vào cuối kỳ, do đó:

a. *Tính giá xuất kho hàng hoá theo phương pháp nhập trước, xuất trước*

Phương pháp nhập trước, xuất trước quy định việc tính giá hàng xuất theo giá nhập trước. Do đó:

Tồn kho cuối kỳ: 16 kg, gồm có:

10 kg mua ngày 20/09 (giá 320đ/kg) = 3.200

6 kg mua ngày 18/09 (giá 300đ/kg) = 1.800

Cộng giá trị tồn kho cuối kỳ: 5.000 (a)

	Số lượng	Số tiền
Tồn kho đầu kỳ	10	2.000
Nhập mua	34	10.000
Tồn kho cuối kỳ	16	5.000 (a)
Xuất kho	28	7.000 (b)

Với phương pháp nhập trước, xuất trước sẽ cho số liệu trên bảng cân đối kế toán của hàng hoá là theo giá mới nhất và phản ánh giá vốn trong báo cáo kết quả kinh doanh là theo giá cũ, vì vậy giá trị tồn kho trên bảng cân đối kế toán sát với giá hiện hành trên thị trường, đảm bảo được giá trị tài sản thuần, chính xác hơn báo cáo kết quả kinh doanh.

Phương pháp này cho kết quả giống như phương pháp nhập trước, xuất trước theo kê khai thường xuyên, trị giá hàng xuất kho là 7.000.

b. *Tính giá xuất kho hàng hoá theo phương pháp đơn giá bình quân:*

Phương pháp tính hàng hoá xuất kho theo giá bình quân gia quyền theo kiểm kê định kỳ phản ánh rõ rệt sự khác nhau giữa dòng chảy của chi phí và dòng chảy của hàng hoá.

Theo phương pháp này ta tính giá trị tồn kho cuối kỳ theo đơn giá bình quân trên cơ sở số liệu kiểm kê tồn kho và từ đó ta tính giá trị hàng xuất kho như sau:

- Đơn giá bình quân :  $12.000/44 \text{ kg} = 272,73 \text{ đ/kg}$

- Trị giá hàng tồn kho cuối kỳ:  $16 \text{ kg} \times 272,73 \text{ đ/kg} = 4.364$  (làm tròn số liệu), (e)

- Giá vốn hàng xuất ra:  $2.000 + 10.000 - 4.364 = 7.636$  (f)

	Số lượng	Số tiền
Tồn kho đầu kỳ	10	2.000
Nhập mua	34	10.000
Tồn kho cuối kỳ	16	4.364 (e)
Xuất kho	28	7.636 (f)

c. *Tính giá xuất kho hàng hoá theo phương pháp thực tế đích danh*

Theo phương pháp này, trị giá hàng xuất kho được xác định theo chính trị giá mua thực tế của hàng hoá đó.

Trong 16 kg tồn kho có :

2 kg của tồn kho đầu kỳ (giá 200 đ/kg): 400

4 kg mua ngày 03/09 (giá 250 đ/kg): 1.000

10 kg mua ngày 20/09 (giá 320 đ/kg): 3.200

Cộng giá trị tồn kho cuối kỳ: 4.600 (g)

	Số lượng	Số tiền
Tồn kho đầu kỳ	10	2.000
Nhập mua	34	10.000
Tồn kho cuối kỳ	16	4.600 (g)
Xuất kho	28	7.400 (h)

So sánh các cách tính giá xuất kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Phương pháp	Nhập trước xuất trước	Đơn giá bình quân	Thực tế đích danh
1- Doanh thu	11.200	11.200	11.200
2- Giá vốn hàng bán ra	7.000	7.636	7.400
3- Lãi gộp	4.200	3.564	3.800

Trong trường hợp giá nhập kho liên tục tăng hoặc liên tục giảm thì phương pháp nhập trước, xuất trước tạo ra các giá trị cao nhất và thấp nhất trong 3 cách tính mà ta đã nghiên cứu. Các doanh nghiệp được phép chọn 1 trong 3 cách tính nhưng phải nhất quán giữa các kỳ kinh doanh và phải dùng một báo cáo duy nhất để báo cáo cho cơ quan thuế và cho cổ đông.

Phương pháp nhập trước, xuất trước được sử dụng rộng rãi trong các ngành. Phương pháp thực tế đích danh thường được sử dụng cho các hàng hoá có giá trị cao. Phương pháp đơn giá bình quân sử dụng trong trường hợp nhiều mặt hàng có giá trị thấp hoặc giá cả thường xuyên biến động.

Mặc dù sử dụng phương pháp nào, tổng hợp trong suốt thời gian hoạt động của doanh nghiệp kết quả tài chính vẫn như nhau.

### (3) So sánh các phương pháp tính giá xuất kho

Từ kết quả tính ở trên ta lập bảng so sánh:

	Nhập trước xuất trước		Đơn giá bình quân		Thực tế đích danh
	Kiểm kê định kỳ	Kê khai thường xuyên	Kiểm kê định kỳ	Kê khai thường xuyên	
Doanh thu	11.200	11.200	11.200	11.200	11.200
Giá vốn	7.000	7.000	7.636	7.333	7.400
Lãi gộp	4.200	4.200	3.564	3.867	3.800

Trong một thị trường ổn định, khi giá không biến động, việc lựa chọn một phương pháp hạch toán hàng tồn kho nào là không quan trọng lắm và khi giá không đổi từ kỳ này sang kỳ khác thì tất cả các phương pháp tính giá xuất kho đều cho cùng một kết quả. Tuy nhiên, trong một thị trường không ổn định, khi giá thường biến động, thì mỗi phương pháp tính sẽ cho một kết quả khác nhau. Những sự khác nhau này được minh họa trên bảng tính trên, với giả sử hàng A là hàng hóa với doanh số bán là 11.200.

Những số liệu khác nhau trên bảng tính là do sự lựa chọn phương pháp hạch toán hàng tồn kho khác nhau. Vì giá mua vào tăng lên qua các kỳ nên phương pháp nhập trước, xuất trước cho kết quả giá trị giá vốn của hàng bán thấp nhất, lãi gộp cao nhất. Kết quả của phương pháp giá thực tế đích danh thì hoàn toàn phụ thuộc vào hàng nào thực tế xuất kho.

Mỗi một phương pháp tính giá xuất trên đây đều đã được quy định trong chế độ kế toán và có những ưu nhược điểm riêng của mỗi phương pháp. Phương pháp giá thực tế đích danh có thể được ủng hộ vì nó hoàn toàn tương xứng giữa doanh thu và chi phí. Tuy nhiên phương pháp này chỉ được sử dụng khi các loại hàng hóa có giá trị cao và do vậy chỉ có vài

hàng hóa được tồn kho và bán. Phương pháp đơn giá bình quân có khuynh hướng che dấu sự biến động của giá. Phương pháp nhập trước, xuất trước cung cấp một cách đánh giá hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán sát với giá hiện hành trên thị trường của hàng hóa thay thế nhất.

Do phương pháp hạch toán hàng tồn kho thường có những ảnh hưởng cụ thể trên các báo cáo tài chính nên sự lựa chọn phương pháp nào cũng phải công khai trong phần báo cáo thuyết minh của doanh nghiệp. Thông tin này rất quan trọng để người đọc có thể hiểu được các báo cáo tài chính và đó cũng là yêu cầu của nguyên tắc công khai.

Như vậy:

- Theo bất kỳ phương pháp hạch toán hàng tồn kho nào, trong trường hợp giá liên tục tăng thì phương pháp nhập trước, xuất trước cho kết quả giá thực tế xuất kho là thấp nhất;

- Kết quả giá vốn hàng xuất kho theo phương pháp nhập trước, xuất trước trong trường hợp áp dụng kê khai thường xuyên chênh lệch nhỏ hơn trong trường hợp áp dụng kiểm kê định kỳ;

- Theo bất kỳ phương pháp hạch toán hàng tồn kho nào thì phương pháp nhập trước xuất trước vẫn cho kết quả giống nhau.

## **2. KẾ TOÁN MUA HÀNG**

### **2.1. Phạm vi và thời điểm ghi chép hàng mua**

Mua vào là khâu đầu tiên của quá trình lưu chuyển hàng hóa là điều kiện thiết yếu để thực hiện việc dự trữ và bán ra. Trong việc ghi chép phản ánh hàng mua, kế toán phải nắm vững nội dung và thời điểm ghi chép hàng mua.

#### **2.1.1. Phạm vi hàng mua**

Trong doanh nghiệp thương mại, hàng hóa được coi là hàng mua khi thỏa được đồng thời các điều kiện sau:

- Doanh nghiệp đã nắm được quyền sở hữu về hàng hóa;
- Hàng hóa phải được thông qua một phương thức mua bán và thanh toán tiền hàng nhất định;
- Hàng hóa mua vào với mục đích để bán ra hoặc qua gia công sản xuất rồi bán ra.

Căn cứ các điều kiện trên đây thì những hàng hóa sau đây không được coi là hàng mua bao gồm:

Hàng biếu tặng, hàng mẫu nhận được, hàng dôi thừa tự nhiên, hàng mua về để dùng trong doanh nghiệp, hàng nhận bảo quản hộ, hàng nhận bán hộ, hàng nhận gia công, thu hồi từ cơ sở gia công...

#### **2.1.2. Thời điểm ghi chép hàng mua**

Thời điểm ghi chép hàng mua là thời điểm doanh nghiệp nhận được quyền sở hữu về hàng hóa, mất quyền sở hữu về tiền tệ hoặc chấp nhận thanh toán. Tức là:

- Bên bán chuyển giao quyền sở hữu cho bên mua và có quyền đòi tiền bên mua;
- Bên mua nhận được quyền sở hữu từ bên bán và có trách nhiệm thanh toán tiền cho bên bán.

Trong thực tế có thể xảy ra trường hợp sau vẫn ghi chép hàng mua:

- Bên mua đã nhận được hàng và đã hồi báo cho bên bán biết vì lý do nào đó chưa trả tiền cho bên bán;

- Bên mua tuy chưa nhận được hàng nhưng nhận được Hóa đơn và các chứng từ có liên quan chứng nhận bên bán đã xuất kho chuyển hàng đi và bên mua chấp nhận trả tiền.

## **2.2. Các phương thức mua hàng**

### **2.2.1. Mua hàng theo phương thức chuyển hàng**

Theo phương thức này căn cứ vào hợp đồng kinh tế đã ký kết, bên bán chuyển hàng đến cho bên mua theo và giao hàng tại địa điểm đã ký trong hợp đồng: bến tàu, bến cảng, kho của đơn vị mua,...

Trường hợp này bên bán chuyển hàng đi thì hàng hóa vẫn thuộc quyền sở hữu bên cung cấp, khi nào bên mua nhận được hàng do bên bán chuyển đến, đã thanh toán tiền hoặc chấp nhận thanh toán, lúc đó hàng hóa mới thuộc quyền sở hữu bên mua. Mọi trường hợp tổn thất xảy ra trên đường vận chuyển thuộc trách nhiệm của người bán. Phương thức này được áp dụng rộng rãi trong các đơn vị bán buôn.

### **2.2.2. Mua hàng theo phương thức nhận hàng trực tiếp**

Theo phương thức này căn cứ vào hợp đồng kinh tế đã ký kết, bên mua ủy nhiệm cho nhân viên nghiệp vụ của mình đến nhận hàng tại bên bán theo địa điểm quy định trong hợp đồng. Khi nhận hàng người ủy nhiệm phải có đầy đủ thủ tục chứng từ bao gồm: giấy ủy quyền, chứng minh thư và các giấy tờ khác. Người nhận hàng phải có trách nhiệm kiểm tra về số lượng và phẩm chất hàng hóa và có nhiệm vụ chuyển toàn bộ số hàng đó về đơn vị mua.

Theo phương thức này, sau khi nhận hàng, hàng hóa đã thuộc quyền sở hữu bên mua, nên mọi trường hợp hao hụt, tổn thất, dôi thừa trong quá trình vận chuyển bên mua chịu trách nhiệm. Phương thức này được vận dụng rộng rãi ở các đơn vị bán lẻ và các hợp tác xã mua bán.

### **2.2.3. Phương thức mua hàng nông, lâm, hải sản, lương thực, thực phẩm**

Do đặc điểm sản xuất, điều kiện sản xuất các loại hàng hóa này có những đặc điểm riêng, để đảm bảo tập trung nguồn hàng cần phải tổ chức tốt công tác thu mua, có thể vận dụng theo nhiều hình thức mua như:

- Đại lý mua;
- Ủy quyền cho hợp tác xã hoặc cá nhân mua hộ;
- Cử nhân viên đi mua trực tiếp...

Dù có áp dụng phương thức mua hàng nào nhưng khi nhận hàng nhất thiết phải đảm bảo thực hiện đầy đủ các thủ tục như kiểm nhận và lập Phiếu nhập kho.

## **2.3. Phương pháp kế toán mua hàng**

### **2.3.1. Chứng từ sử dụng**

- **Biên bản kiểm nhận hàng hóa**

- Mục đích: Để phản ánh số lượng, quy cách, phẩm chất các loại hàng hóa trong quá trình giao nhận; và làm căn cứ để xác định trách nhiệm cho từng cá nhân, đơn vị trong quá trình vận chuyển, giao nhận hàng hóa. Đồng thời làm căn cứ để lập chứng từ liên quan đến việc thanh toán.

- Phạm vi áp dụng: Biên bản này được áp dụng cho mọi trường hợp giao nhận hàng hóa có thừa, thiếu, sai quy cách phẩm chất.

- Trách nhiệm và phương pháp ghi: Biên bản này do tổ kiểm nhận lập thành 3 bản: 1 lưu tại kho, 1 giao cho bên giao hàng, 1 giao cho kế toán.

- **Phiếu nhập kho**

- Mục đích: Để theo dõi chặt chẽ số lượng, chất lượng hàng hóa, làm căn cứ ghi thẻ kho và sổ kế toán liên quan, đồng thời có cơ sở kiểm tra khi cần thiết.

- Phạm vi áp dụng: Được áp dụng chung cho mọi trường hợp nhập kho.

- Trách nhiệm và phương pháp ghi: Do thủ kho lập (hoặc nhân viên nghiệp vụ) căn cứ vào chứng từ bên giao và thực tế kiểm nhận để lập làm 4 bản (1 lưu, 1 giao thủ kho, 1 giao cho kế toán, 1 giao cho bên nhận hàng)

- **Thẻ kho**

- Mục đích: Dùng theo dõi số lượng hàng hóa nhập, xuất, tồn ở từng kho, từng loại hàng;

- Trách nhiệm và phương pháp ghi: Phòng kế toán lập thẻ kho rồi giao cho thủ kho, hằng ngày căn cứ Phiếu nhập kho, Phiếu xuất kho thủ kho ghi vào thẻ kho, mỗi chứng từ ghi 1 dòng. Định kỳ kế toán kiểm tra và xác nhận tồn kho.

### 2.3.2. Tài khoản sử dụng

#### Tài khoản 151 - Hàng mua đang đi đường

Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá các loại hàng hóa mua ngoài đã thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp còn đang trên đường vận chuyển, ở bến cảng, bến bãi, hoặc đã về đến doanh nghiệp nhưng đang chờ kiểm nghiệm nhập kho.

Quy định hạch toán:

- Hàng hóa thuộc quyền sở hữu của đơn vị nhưng chưa về nhập kho gồm: Hàng hóa mua đã thanh toán tiền hoặc đã chấp nhận thanh toán nhưng còn để ở kho người bán, ở bến cảng, bến bãi hoặc đang trên đường vận chuyển, hoặc đã về doanh nghiệp nhưng đang chờ kiểm nghiệm nhập kho.

- Kế toán hàng mua đang đi đường được ghi nhận trên Tài khoản 151 theo nguyên tắc giá gốc quy định trong Chuẩn mực kế toán 02- Hàng tồn kho;

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

Trong tháng, nếu hàng về nhập kho, kế toán căn cứ Phiếu nhập kho ghi sổ vào tài khoản 156 - Hàng hóa.

Nếu cuối tháng hàng vẫn chưa về thì căn cứ Hóa đơn mua hàng ghi vào TK 151 - Hàng mua đang đi đường.

#### Kết cấu và nội dung phản ánh Tài khoản 151 - Hàng mua đang đi đường

- Giá trị hàng hóa đã mua đang đi đường;	- Giá trị hàng hóa đang đi đường đã về nhập kho hoặc chuyển giao thẳng cho khách hàng.
- Kết chuyển giá trị thực tế của hàng hóa đang đi trên đường cuối kỳ. <i>(kiểm kê định kỳ)</i>	- Kết chuyển trị giá thực tế của hàng hóa đang đi trên đường đầu kỳ. <i>(kiểm kê định kỳ)</i>
<i>Số dư Nợ:</i> Trị giá hàng hóa đã mua chưa về nhập kho.	

#### Tài khoản 156 - Hàng hóa

Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng giảm các loại hàng hóa của doanh nghiệp bao gồm hàng hóa tại các kho hàng, quầy hàng, hàng hóa bất động sản.

Hàng hóa là các loại vật tư, sản phẩm do doanh nghiệp mua về với mục đích để bán. Hàng hóa nhận bán hộ, giữ hộ cho các doanh nghiệp khác kế toán ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ và trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính

Kế toán nhập, xuất hàng hóa trên Tài khoản 156 được phản ánh theo giá gốc quy định trong Chuẩn mực kế toán 02 – Hàng tồn kho.

Tài khoản 156 có 3 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 1561- *Giá mua hàng hóa*

Tài khoản này phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động của hàng hóa mua vào và đã nhập kho (tính theo giá trị mua).

Kết cấu và nội dung phản ánh  
Tài khoản 1561- Giá mua hàng hóa

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trị giá mua của hàng hóa nhập kho;</li> <li>- Thuế nhập khẩu hoặc thuế TTĐB của hàng nhập khẩu, thuế GTGT đầu vào nếu không được khấu trừ;</li> <li>- Nhập kho hàng hóa thuê gia công, chế biến</li> <li>- Trị giá hàng hóa nhận vốn góp;</li> <li>- Trị giá hàng hóa đã bán bị trả lại nhập kho;</li> <li>- Trị giá hàng hóa phát hiện thừa;</li> <li>- Kết chuyển trị giá hàng hóa tồn kho cuối kỳ (theo phương pháp kiểm kê định kỳ).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trị giá hàng hóa xuất kho: bán, trao đổi, biếu tặng, đơn vị trực thuộc, xuất sử dụng nội bộ, giao cho đại lý, gia công, xuất góp vốn liên doanh;</li> <li>- Chiết khấu thương mại hàng mua được hưởng;</li> <li>- Các khoản giảm giá hàng mua được hưởng;</li> <li>- Trị giá hàng trả lại người bán;</li> <li>- Trị giá hàng hóa thiếu hụt, mất mát, kém phẩm chất;</li> <li>- Kết chuyển trị giá hàng hóa tồn kho đầu kỳ (theo phương pháp kiểm kê định kỳ).</li> </ul>
<p><i>Số dư Nợ:</i> Trị giá thực tế hàng hóa tồn kho.</p>	

- Tài khoản 1562 - *Chi phí thu mua hàng hóa*

Tài khoản này phản ánh chi phí thu mua hàng hóa thực tế phát sinh liên quan đến số hàng hóa mua đã nhập kho trong kỳ và tình hình phân bổ chi phí thu mua hàng hóa cho số hàng hóa đã bán trong kỳ và tồn kho thực tế cuối kỳ (kể cả tồn trong kho và hàng gửi bán, hàng gửi đại lý, kí gửi chưa bán được).

Chi phí thu mua hàng hóa được hạch toán vào Tài khoản 1562 - “*Chi phí thu mua hàng hóa*”, gồm các chi phí liên quan trực tiếp đến quá trình thu mua hàng hóa như: chi phí bảo hiểm hàng hóa, tiền thuê kho, tiền thuê bến bãi... chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản đưa hàng từ nơi mua về đến kho doanh nghiệp; các khoản hao hụt tự nhiên trong định mức phát sinh trong quá trình thu mua hàng hóa.

Kết cấu và nội dung phản ánh  
Tài khoản 1562 - Chi phí thu mua hàng hóa.

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chi phí thu mua hàng hóa thực tế phát sinh liên quan tới khối lượng hàng hóa mua vào.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Chi phí thu mua hàng hóa tính cho khối lượng hàng hóa đã bán trong kỳ.</li> </ul>
<p><i>Số dư Nợ:</i> Chi phí thu mua còn lại cuối kỳ.</p>	

- Tài khoản 1567 - *Hàng hóa bất động sản*

Tài khoản này phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại hàng hóa bất động sản của doanh nghiệp.

Hàng hóa bất động sản gồm: Quyền sử dụng đất, nhà, hoặc nhà và quyền sử dụng đất, cơ sở hạ tầng mua để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh bình thường.

Kết cấu và nội dung phản ánh của  
Tài khoản 1567 - Hàng hóa bất động sản

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trị giá thực tế hàng hóa BĐS mua về để bán;</li> <li>- Giá trị còn lại của BĐS đầu tư chuyển thành hàng tồn kho;</li> <li>- Chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích bán ghi tăng giá gốc hàng hóa bất động sản.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trị giá thực tế hàng hóa BĐS bán;</li> <li>- Trị giá thực tế hàng hóa BĐS chuyển thành bất động sản đầu tư hoặc chuyển thành TSCĐ.</li> </ul>
<p><i>Số dư Nợ:</i> Trị giá thực tế hàng hóa BĐS còn lại cuối kỳ.</p>	

**Tài khoản 611 - Mua hàng**

- Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá nguyên liệu, vật liệu, công cụ, hàng hóa mua vào trong kỳ đối với các đơn vị hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ.

- Quy định hạch toán:

Tài khoản 611 - Mua hàng, chỉ áp dụng đối với doanh nghiệp thực hiện kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ;

Giá trị nguyên liệu, vật liệu, công cụ, hàng hóa mua vào phản ánh trên tài khoản 611- “Mua hàng” phải thực hiện theo nguyên tắc giá gốc. Khi xuất sử dụng hoặc xuất bán chỉ ghi một lần vào cuối kỳ kế toán căn cứ vào kết quả kiểm kê.

Doanh nghiệp phải tổ chức kiểm kê hàng tồn kho vào cuối kỳ kế toán để xác định số lượng và giá trị của từng nguyên liệu, vật liệu, công cụ, hàng hóa tồn kho đến cuối kỳ kế toán và xác định giá trị hàng xuất kho.

Kết cấu và nội dung phản ánh của

Tài khoản 611 - Mua hàng

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Số kết chuyển hàng hóa tồn kho đầu kỳ;</li> <li>- Trị giá thực tế hàng hóa mua nhập kho trong kỳ; hàng hóa bán bị trả lại...</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kết chuyển trị giá hàng hóa thực tế tồn kho cuối kỳ (theo kết quả kiểm kê);</li> <li>- Trị giá thực tế hàng hóa xuất;</li> <li>- Trị giá thực tế hàng hóa đã gửi bán nhưng chưa xác định là đã bán trong kỳ;</li> <li>- Trị giá hàng mua vào trả lại người bán hoặc được giảm giá.</li> </ul>
--	--

Tài khoản này không có số dư

Tài khoản 611 có 2 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 6111 - *Mua nguyên liệu, vật liệu*
- Tài khoản 6112 - *Mua hàng hóa*

**2.3.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu**

**Trường hợp 1:** Mua hàng của các doanh nghiệp có Hóa đơn (nhập kho đủ)

- Theo phương pháp kê khai thường xuyên:

- **Hàng và hóa đơn cùng về:** Căn cứ vào Hóa đơn và hàng đã về kiểm nhập kho nhận và lập Phiếu nhập kho, kế toán ghi:

+ Nếu thuế GTGT được khấu trừ:

Nợ TK 156 (1561) – Hàng hóa

Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111, 112, 331,...

+ Nếu thuế GTGT không được khấu trừ:

Nợ TK 156 (1561) – Hàng hóa  
Có TK 111, 112, 331,...

**- Hóa đơn về trước, hàng về sau:**

Kế toán lưu Hóa đơn vào tập hồ sơ “Hàng mua đang đi đường”. Trong tháng nếu hàng về thì vẫn tiến hành ghi sổ bình thường như trường hợp trên. Nếu đến cuối tháng hàng vẫn chưa về thì kế toán hạch toán giá trị hàng mua vào TK 151- Hàng mua đang đi đường, kê toán ghi:

Nợ TK 151- Hàng mua đang đi đường  
Nợ TK 133 (1331)- Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 331, 111, 112

Tháng sau khi hàng về, ghi:

Nợ TK 156 (1561) - Giá mua hàng hóa  
Có TK 151 - Hàng mua đang đi đường

**- Hàng về trước, hóa đơn về sau:**

Khi hàng về doanh nghiệp tiến hành kiểm nghiệm hàng hóa và làm thủ tục nhập kho: lập Phiếu nhập kho. Trên Phiếu nhập kho kê toán ghi rõ hàng chưa có Hóa đơn và hạch toán theo giá tạm tính.

Khi Hóa đơn về kế toán tiến hành điều chỉnh giá tạm tính, ghi theo giá ghi trên hóa đơn bằng các phương pháp sửa sai của kế toán.

Trong quá trình mua hàng nếu có phát sinh chi phí, ghi:

- Nếu thuế GTGT được khấu trừ:

Nợ TK 156 (1562) - Chi phí thu mua hàng hóa  
Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111,112, 331,....

- Nếu thuế GTGT không được khấu trừ:

Nợ TK 156 (1562) - Chi phí thu mua hàng hóa  
Có TK 111,112, 331,...

- Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, Hàng nhập kho ghi:

Nợ TK 611 (6112) – Mua hàng (*Ghi giá mua số thực nhập*)  
Nợ TK 133 (1331)- Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111,112, 331,.... (*Giá thanh toán*)

Ví dụ 1: Doanh nghiệp thương mại ABC hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ:

Trong tháng 5/N có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh như sau:

1. Công ty A mua hàng hóa của công ty X:

Giá mua trên hóa đơn 20.000.000đ, thuế GTGT 2.000.000đ, giá thanh toán 22.000.000đ; đã thanh toán bằng tiền vay ngắn hạn. Hàng chở về kho nhập đủ số.

- *Nhập kho hàng hóa:*

1a.Nợ TK 1561: 20.000.000

Nợ TK 1331: 2.000.000

Có TK 341: 22.000.000

Chi phí vận chuyển trả bằng tiền tạm ứng kể cả thuế GTGT 10% là: 660.000đ,

2. Công ty A mua hàng hóa của công ty Y theo giá mua trên hóa đơn 30.000.000đ, thuế 3.000.000đ, giá thanh toán 33.000.000đ; đã thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng. Cuối tháng hàng chưa về nhập kho.

3. Công ty A mua hàng hóa của công ty Z: hàng đã nhập kho nhưng đến cuối tháng chưa có Hóa đơn, kế toán hạch toán theo giá tạm tính là 10.000.000đ,

Sang tháng sau, Hóa đơn chuyển đến: giá mua chưa thuế 12.000.000đ, thuế GTGT 10%,

- *Chi phí mua:*

1b.Nợ TK 1562: 600.000  
Nợ TK 1331: 60.000  
Có TK 141: 660.000

- *Nhập kho hàng hóa:*

2.Nợ TK 151: 30.000.000  
Nợ TK 1331: 3.000.000  
Có TK 112: 33.000.000

- *Nhập kho theo tạm tính:*

3a.Nợ TK 1561: 10.000.000  
Có TK 331: 10.000.000

- *Điều chỉnh số liệu:*

3b1.Nợ TK 1561: (10.000.000)  
Có TK 331: (10.000.000)  
3b2.Nợ TK 1561: 12.000.000  
Nợ TK 1331: 1.200.000  
Có TK 331: 13.200.000

### **Trường hợp 2:** Mua hàng của các hộ sản xuất cá thể (không có hóa đơn)

Trong trường hợp này không được khấu trừ thuế GTGT đầu vào do đơn vị không phát hành Hóa đơn nên doanh nghiệp (đơn vị mua) phải lập Bảng kê thu mua hàng hóa mua vào không có hóa đơn (Mẫu số 06 - VT) và Phiếu nhập kho (Mẫu số 01 - VT). Căn cứ vào đó kế toán ghi:

Nợ TK 156 (1561) – Giá mua hàng hóa (*Theo phương pháp kê khai thường xuyên*)  
Nợ TK 611 (6112) – Mua hàng (*Theo phương pháp kiểm kê định kỳ*)  
Có TK 111, 112, 331,... (*Giá thanh toán*)

Ví dụ 2. Công ty A mua hàng của người trực tiếp sản xuất đã nhập kho trị giá 10.000.000đ, đã chi trả bằng tiền tạm ứng. (*Theo kê khai thường xuyên*)

- *Nhập kho hàng:*

3a.Nợ TK 1561: 10.000.000  
Có TK 141: 10.000.000

### **Trường hợp 3:** Mua hàng nhập kho có phát sinh thừa

- *Phương pháp kê khai thường xuyên:*

- Mua theo phương thức chuyển hàng: hàng thừa thuộc về người bán, nên người mua hạch toán:

+ Nếu không mua số hàng thừa:

Nhập kho hàng theo Hóa đơn:

Nợ TK 156 (1561) – Giá mua hàng hóa (*Giá ghi trên Hóa đơn*)  
Nợ TK 133 (1331) – Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111, 112, 331,...

Và số hàng thừa doanh nghiệp chủ động ghi chép và theo dõi trong hệ thống quản trị và trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính

+ Nếu mua hàng thừa, thì toàn bộ hàng nhập kho ghi:

Nợ TK 156 (1561) – Giá mua hàng hóa (*Giá ghi trên Hóa đơn*)

Nợ TK 133 (1331) – Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111, 112, 331,...

- Mua hàng theo phương thức nhận hàng: hàng thừa thuộc về người mua, hạch toán vào TK 3381, sau đó xử lý.

Nợ TK 156 (1561) – Ghi giá mua số thực nhập  
Nợ TK 133 (1331) – Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111, 112, 331, ... (Giá thanh toán số thực nhập)  
Có TK 338 (3381) – (Phải trả, phải nộp khác)  
Có TK 711 – Thu nhập khác (*Thừa tự nhiên*)

Nếu thừa do bên bán xuất nhầm: Bên mua chủ động ghi chép và theo dõi trong hệ thống quản trị và trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính

*Phương pháp kiểm kê định kỳ:*

Nợ TK 611 - Ghi giá mua số thực nhập  
Nợ TK 133 (1331) – Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111, 112, 331, ... (Giá thanh toán số thực nhập)  
Có TK 338 (3381) - (Phải trả, phải nộp khác)  
Có TK 711 - Thu nhập khác (*Thừa tự nhiên*)

Ví dụ 3: Công ty A mua hàng của công ty B, theo Hóa đơn GTGT:

- Giá mua: 10.000 kg x 1.000đ/kg = 10.000.000,  
- Thuế GTGT: 10% là 1.000.000,  
- Giá thanh toán 11.000.000. Tiền hàng chưa thanh toán.

Khi hàng chở về nhập kho qua kiểm nhận phát hiện thừa 100 kg không rõ nguyên nhân.

Yêu cầu: Lập định khoản kế toán [Công ty mua hàng theo phương thức chuyển hàng (không mua hàng thừa) và phương thức nhận hàng]

- Theo phương thức chuyển hàng và không mua hàng thừa:

3a. Nợ TK 1561: 10.000.000  
Nợ TK 1331: 1.000.000  
Có TK 331: 11.000.000

3b. Ghi chép và theo dõi trong hệ thống số hàng thừa

- Theo phương thức nhận hàng:

3. Nợ TK 1561: 10.100.000  
Nợ TK 1331: 1.000.000  
Có TK 3381: 100.000  
Có TK 331: 11.000.000

#### **Trường hợp 4: Mua hàng nhập kho có phát sinh thiếu**

• *Phương pháp kê khai thường xuyên:*

- Theo phương thức chuyển hàng: doanh nghiệp hạch toán hàng mua theo số lượng thực nhập, còn hàng thiếu thuộc trách nhiệm bên bán.

Nợ TK 156 (1561) – Giá mua hàng hóa (Ghi giá mua số thực nhập)  
Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 331, 111, 112: *Ghi giá thanh toán số thực nhập*

- Theo phương thức nhận hàng: doanh nghiệp hạch toán nhập kho theo số thực nhập, đối với hàng thiếu (trong định mức) hạch toán vào chi phí mua hàng vào TK 1562, nếu thiếu (ngoài định mức) thì lập biên bản chờ xử lý và hạch toán vào TK 1381 (nếu chưa xác định được lý do), sau đó xử lý hoặc bồi thường (nếu xác định được nguyên nhân).

Nợ TK 156 (1561) – Giá mua hàng hóa (Số thực nhập)  
Nợ TK 156 (1562) – Chi phí mua hàng (Số thiếu trong định mức)  
Nợ TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý (Số thiếu chờ xử lý)  
Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112... Ghi giá thanh toán theo hoá đơn

• *Phương pháp kiểm kê định kỳ:*

- Theo phương thức chuyển hàng:

Nợ TK 611 (6112) - Mua hàng hóa

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

Có TK 331, 111, 112: Ghi giá thanh toán số thực nhập

- Theo phương thức nhận hàng:

Nợ TK 611 (6112) - Mua hàng hóa (Số thực nhập)

Nợ TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý (Số thiếu)

Nợ TK 1331 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331, 111, 112... Ghi giá thanh toán theo hoá đơn

Khi xử lý:

Nợ TK 156 (1562) – Chi phí mua (Nếu hao hụt trong định mức)

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (Ghi tăng giá vốn)

Nợ TK 1388– Phải thu khác (Nếu buộc bồi thường)

Có TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý (Số đã xử lý).

Ví dụ 4: Công ty A mua hàng của công ty B, trên hoá đơn GTGT:

- Hàng B:  $1.100 \text{ kg} \times 5.000\text{đ/kg} = 5.500.000$ , thuế GTGT: 550.000, giá thanh toán 6.050.000. Tiền hàng chưa thanh toán.

- Khi hàng chờ về nhập kho qua kiểm nhận phát hiện thiếu 100 kg không rõ nguyên nhân.

Yêu cầu: Lập định khoản kế toán trong 2 trường hợp:

- Mua hàng theo phương thức chuyển hàng.

- Mua hàng theo phương thức nhận hàng.

(Phương pháp kê khai thường xuyên)

- Theo phương thức chuyển hàng

4. Nợ TK 1561: 5.000.000

Nợ TK 1331: 500.000

Có TK 331: 5.500.000

- Theo phương thức nhận hàng:

4. Nợ TK 1561: 5.000.000

Nợ TK 1331: 550.000

Nợ TK 1381: 500.000

Có TK 331: 6.050.000

**Trường hợp 5:** Mua hàng có bao bì kèm theo tính giá riêng

Căn cứ Hóa đơn mua hàng (Hoặc Bảng kê hàng hóa thu mua) và Phiếu nhập kho, ghi:

Nợ TK 156 (1561) - Hàng hóa (Trị giá hàng mua nhập kho)

Nợ TK 153 - Công cụ (Trị giá bao bì tính riêng nhập kho)

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

Có TK 331, 111, 112, 336

Ví dụ 5: Nhập hàng của công ty B theo tổng giá thanh toán của hàng hóa kể cả thuế GTGT 10% là 55.000.000, trị giá bao bì kèm theo là 1.000.000. Tiền hàng chưa thanh toán. Hàng về nhập kho đủ.

5. Nợ TK 1561: 50.000.000

Nợ TK 153 : 1.000.000

Nợ TK 1331: 5.000.000

Có TK 331.B: 56.000.000

**Trường hợp 6:** Mua hàng được hưởng chiết khấu thanh toán

Chiết khấu thanh toán là khoản tiền người mua được hưởng trong trường hợp người mua chi trả tiền hàng trong thời hạn quy định. Do đó, kế toán phản ánh chiết khấu thanh toán khi người mua thanh toán tiền hàng và bên bán có quy định chiết khấu.

Chiết khấu thanh toán bên mua hạch toán vào Tài khoản 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

Nợ TK 331- Phải trả cho người bán. (Nếu khấu trừ vào nợ)

Nợ TK 111, 112,...(Nếu nhận bằng tiền)

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

Ví dụ 6:

- Ngày 1/9 công ty A mua một lô hàng của công ty C, trị giá mua chưa thuế: 10.000.000đ, thuế GTGT 10%, tiền chưa thanh toán. Hàng về nhập kho đủ số. Chiết khấu thanh toán 0,5 % trên giá thanh toán nếu thanh toán trong vòng 10 ngày.

- Ngày 5/9 Báo nợ: Công ty A trả tiền hàng cho công ty C có tính trừ tiền chiết khấu.

- Nhập kho hàng:

6a.Nợ TK 1561: 10.000.000

Nợ TK 1331 : 1.000.000

Có TK 331.C : 11.000.000

- Phản ánh chiết khấu:

6b.Nợ TK 331.C: 11.000.000

Có TK 515: 55.000

Có TK 112: 10.945.000

**Trường hợp 7:** Mua được hưởng chiết khấu thương mại hoặc được giảm giá hàng, thì kế toán ghi giảm giá trị hàng mua

Nợ TK 112, 111,...: (Nếu nhận bằng tiền)

Nợ TK 331- Phải trả cho người bán (Nếu ghi trừ vào tiền nợ người bán)

Có TK 1561- Giá mua hàng hóa (Ghi giảm giá mua hàng hóa)

Có TK 1331- Thuế GTGT được khấu trừ (Ghi giảm thuế đầu vào)

Ví dụ 7:

- Công ty A mua một lô hàng của Công ty D, trị giá mua chưa thuế: 10.000.000đ, thuế GTGT 10%, tiền chưa thanh toán. Hàng về nhập kho đủ số.

- Do lô hàng có một số sai quy cách, nên Công ty D đồng ý giảm giá hàng 0,5 % trên giá thanh toán lô hàng trên và trừ vào nợ chưa thanh toán.

- Nhập kho hàng:

7a.Nợ TK 1561: 10.000.000

Nợ TK 1331 : 1.000.000

Có TK 331.D :11.000.000

- Ghi giảm giá hàng:

7b.Nợ TK 331.D: 55.000

Có TK 1331: 5.000

Có TK 1561: 50.000

**Trường hợp 8:** Hàng mua trả lại cho người bán

Khi hàng của người bán gửi đến, qua kiểm nhận hàng và nhận thấy hàng không đúng quy cách, phẩm chất theo hợp đồng kinh tế hoặc không đảm bảo chất lượng thì có quyền từ chối trả lại hàng:

- Trường hợp hàng hóa chưa ghi nhập kho, đã giữ hộ cho người bán nay xuất trả lại, kế toán ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ

- Trường hợp hàng hóa ghi nhập kho, khi xuất trả lại cho người bán, ghi:

Nợ TK 111, 112 – (Nếu nhận được tiền)

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (Trừ vào nợ người bán)

Có TK 1331 - Thuế GTGT được khấu trừ (Thuế đầu vào của hàng trả lại)

Có TK 1561- Giá mua hàng hóa (Ghi giảm giá mua hàng hóa)

Ví dụ 8: Công ty A mua một lô hàng của Công ty E, trị giá mua chưa thuế: 10.000 kg x 1.000 = 10.000.000đ, thuế GTGT 10%, tiền chưa thanh toán. Hàng nhập kho đủ số.

Do lô hàng có một số sai quy cách, nên Công ty A xuất trả lại 2.000 kg.

- Nhập kho hàng:

8a.Nợ TK 1561: 10.000.000

Nợ TK 1331 : 1.000.000

Có TK 331.E: 11.000.000

- Ghi hàng trả lại cho bên bán

8b.Nợ TK 331.E: 2.200.000

Có TK 1331: 200.000

Có TK 1561: 2.000.000

**Trường hợp 9:** Hàng mua chuyển gửi bán thẳngNợ TK 157- Hàng gửi đi bán (*Hàng mua chuyển bán*)Nợ TK 632- Giá vốn hàng bán (*Hàng mua bán thẳng trực tiếp*)

Nợ TK 1331- Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 331,141, 111, 112 (*Số đã trả hoặc phải trả*)

Ví dụ 9: Mua một lô hàng của công ty B chuyển thẳng đến cho công ty M theo Hóa đơn mua như sau:

- Giá chưa thuế : 50.000.000

- Thuế GTGT 10% : 5.000.000

Tổng giá trị thanh toán: 55.000.000, tiền chưa trả cho công ty B

- Ghi Hàng mua chuyển gửi bán

9. Nợ TK 157 : 50.000.000

Nợ TK 1331: 5.000.000

Có TK 331: 55.000.000

**Trường hợp 10:** Hạch toán và phân bổ chi phí mua hàng- *Kế toán chi phí mua hàng:*

Chi phí mua hàng bao gồm các chi phí liên quan đến việc mua hàng hóa, gồm: chi phí vận chuyển, bốc dỡ, thuê kho bãi, hao hụt hợp lệ, chi phí bảo hiểm hàng hoá, phí uỷ thác nhập khẩu,... căn cứ vào các chứng từ có liên quan, ghi:

Nợ TK 156 (1562)- Chi phí mua hàng.

Nợ TK 133 (1331)- Thuế GTGT đầu vào (Nếu có)

Có TK 111, 112, 331,...: *Tổng giá thanh toán*- *Phân bổ chi phí mua hàng:*

Chi phí mua hàng phát sinh trong kỳ không chỉ liên quan đến hàng trong kho (hàng còn lại) mà còn liên quan đến hàng đã bán ra trong kỳ, hàng mua đang đi trên đường, hàng gửi đi bán nhưng chưa xác định là hàng đã bán. Vì vậy, nhằm xác định đúng đắn trị giá vốn hàng xuất bán, trên cơ sở đó tính toán chính xác kết quả bán hàng. Đồng thời phản ánh được trị giá vốn hàng tồn kho trên báo cáo tài chính được chính xác, vào cuối kỳ kế toán cần tính toán, phân bổ chi phí mua hàng cho hàng còn lại và hàng bán ra trong kỳ theo công thức phân bổ:

$$\text{Chi phí mua hàng phân bổ cho hàng bán ra} = \frac{\text{Chi phí mua hàng phân bổ cho hàng tồn đầu kỳ} + \text{Chi phí mua hàng phát sinh trong kỳ}}{\text{Trị giá mua của hàng hiện còn cuối kỳ và hàng hóa đã bán ra trong kỳ}} \times \text{Trị giá mua của hàng hóa đã bán ra trong kỳ}$$

Tùy theo tiêu thức phân bổ được lựa chọn mà thay thế trị giá mua thành số lượng, trọng lượng, v.v...

*Lưu ý:* - Hàng hoá hiện còn cuối kỳ ở đây bao gồm: hàng hóa tồn trong kho (1561), hàng mua đang đi đường (151) và hàng hoá gửi đi bán chưa xác định là hàng bán (157)

- Tiêu thức phân bổ chi phí mua thường được chọn là trị giá mua của hàng hoá; số lượng; trọng lượng; doanh số của hàng hoá,... Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ nào là tùy thuộc vào điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp nhưng phải đảm bảo tính nhất quán trong niên độ.

$$\text{Chi phí mua hàng phân bổ cho hàng tồn cuối kỳ} = \text{Chi phí mua hàng phân bổ cho hàng tồn đầu kỳ} + \text{Chi phí mua hàng phát sinh trong kỳ} - \text{Chi phí mua hàng phân bổ cho hàng bán ra trong kỳ}$$

Nếu doanh nghiệp xác định kết quả kinh doanh riêng cho từng nhóm hàng từng mặt hàng thì sau khi phân bổ chi phí mua hàng cho hàng bán ra, kế toán cần phải phân bổ chi phí mua hàng cho từng mặt hàng.

$$\text{Chi phí mua hàng phân bổ cho nhóm hàng } i \text{ bán ra} = \frac{\text{Chi phí mua phân bổ cho hàng bán ra}}{\text{Trị giá mua của hàng hóa đã bán ra trong kỳ}} \times \text{Trị giá mua của nhóm hàng } i \text{ đã bán ra trong kỳ}$$

Cuối kỳ, căn cứ vào số tính phân bổ chi phí mua để tính trị giá vốn hàng xuất bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có TK 1562- Chi phí mua hàng (mức phân bổ)

Ví dụ 10: Có tài liệu kế toán tại công ty thương mại X

- Số dư các tài khoản: TK 1561: 30.000.000

TK 1562: 2.000.000

- Trị giá hàng mua vào trong kỳ: 70.000.000, (hàng hóa A là: 42.000.000, hàng hóa B là: 28.000.000)

- Giá vốn hàng bán trong kỳ: 60.000.000, (hàng hóa A là: 40.000.000, hàng hóa B là: 20.000.000)

- Chi phí mua hàng phát sinh: 6.000.000

**Yêu cầu:**

1. Tính phân bổ chi phí mua hàng cho hàng bán ra và hàng tồn kho theo trị giá hàng mua;

2. Tính phân bổ chi phí mua hàng cho từng loại hàng theo giá vốn hàng bán.

3. Lập định khoản kế toán.

☐ Tính phân bổ chi phí mua hàng cho hàng bán ra và hàng tồn kho

$$\text{Chi phí mua hàng phân bổ cho hàng bán ra} = \frac{2.000.000 + 6.000.000}{30.000.000 + 70.000.000} \times 60.000.000 = 4.800.000$$

Chi phí mua hàng phân bổ cho hàng tồn kho:

$$= 2.000.000 + 6.000.000 - 4.800.000 = 3.200.000$$

☐ Tính phân bổ chi phí mua hàng *phân bổ* cho từng loại hàng bán ra:

$$\text{Hàng A} = \frac{4.800.000}{40.000.000 + 20.000.000} \times 40.000.000 = 3.200.000$$

$$\text{Hàng B} = 4.800.000 - 3.200.000 = 1.600.000$$

☐ *Lập định khoản*

- Phân bổ chi phí mua hàng:

10. Nợ TK 632: 4.800.000

(Nợ TK 632. A: 3.200.000)

(Nợ TK 632. B: 1.600.000)

Có TK 1562: 4.800.000

### **Trường hợp 11:** Kế toán các nghiệp vụ liên quan đến hàng hóa bất động sản

(1) Khi mua hàng hóa BĐS về để bán, ghi:

Nợ TK 156 (1567)- Hàng hóa bất động sản (*Giá mua chưa có thuế GTGT*)

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

Có TK 331, 111, 112

- Chi phí liên quan trực tiếp đến việc mua hàng hóa bất động sản, ghi:

Nợ TK 156 (1567)- Hàng hóa bất động sản

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

Có TK 111, 112, 331,...

(2) Khi chuyển BĐS đầu tư thành hàng hoá BĐS, ghi:

Nợ TK 156 (1567) - Hàng hóa bất động sản (*Giá trị còn lại của BĐS đầu tư*)

Nợ TK 214 (2147) - Hao mòn TSCĐ

Có TK 217- BĐS đầu tư (*Nguyên giá*)

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích để bán, ghi:

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

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

Có TK 111, 112, 152, 331,...

- Khi kết thúc giai đoạn sửa chữa, cải tạo, nâng cấp triển khai cho mục đích để bán, kết chuyển toàn bộ chi phí, ghi:

Nợ TK 156 (1567) - Hàng hóa bất động sản

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

(3) Khi doanh nghiệp mua BĐS đang trong giai đoạn XD/CB, ghi:

Nợ TK 241 – Xây dựng cơ bản dở dang (*Giá thực tế mua*)

Nợ TK 133: (*Thuế GTGT đầu vào*)

Có TK 111,112,331,..... *Tổng giá thanh toán*

- Các khoản chi phí xây dựng phát sinh, ghi:

Nợ TK 241 – Xây dựng cơ bản dở dang

Nợ TK 133 (nếu có)

Có TK 111, 112, 152, 334,.....

- Khi quá trình xây dựng hoàn thành chuyển thành hàng hoá BĐS để thực hiện mục đích bán, ghi:

Nợ TK 156 (1567) - Hàng hóa bất động sản

Có TK 241 – Xây dựng cơ bản dở dang

## **3. KẾ TOÁN BÁN HÀNG HÓA**

### **3.1. Phạm vi hàng bán và thời điểm ghi nhận doanh thu**

Bán hàng hóa là khâu cuối cùng của lưu chuyển hàng hóa trong doanh nghiệp, để phản ánh chính xác nghiệp vụ bán hàng, kế toán cần nắm vững phạm vi hàng bán và thời điểm ghi nhận doanh thu.

#### **3.1.1. Phạm vi hàng bán**

Doanh nghiệp được phép hạch toán vào hàng bán, nếu như hàng hóa xuất giao phải hội đủ các điều kiện sau:

- Phải thỏa các điều kiện là hàng mua;
- Hàng xuất giao phải thông qua phương thức mua bán và thanh toán;
- Doanh nghiệp mất quyền sở hữu về hàng hóa đã xuất giao và nắm quyền sở hữu về tiền tệ hoặc có quyền đòi tiền ở khách hàng.

Ngoài ra, theo quy định các trường hợp sau được hạch toán vào hàng bán, gồm:

- Hàng hoá xuất để đổi lấy hàng hoá khác không tương tự;
- Hàng hóa xuất biểu, tặng hoặc trả lương, thưởng cho công nhân viên, thanh toán thu nhập chia cho các bên liên doanh, liên kết;
- Hàng hoá xuất dùng trong nội bộ, phục vụ cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

### **3.1.2. Thời điểm ghi nhận doanh thu bán hàng**

Doanh thu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp đã thu được và sẽ thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.

Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ là toàn bộ số tiền thu được và sẽ thu được từ các giao dịch và nghiệp vụ phát sinh doanh thu như bán sản phẩm, hàng hóa, cung cấp dịch vụ cho khách hàng bao gồm các khoản phụ thu và phí thu thêm ngoài giá bán.

*Doanh thu bán hàng được ghi nhận* khi đồng thời thỏa mãn tất cả 5 điều kiện sau:

- Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;
- Doanh nghiệp không còn nắm quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;
- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;
- Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;
- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

Cơ sở xác định thời điểm ghi chép doanh thu trong từng trường hợp cụ thể được quy định sau:

- Bán thu tiền trực tiếp (bằng tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, ...) thì ghi sau khi kế toán nhận và kiểm tra xong Báo cáo bán hàng hằng ngày hoặc Bảng kê xuất hàng hằng ngày.
- Bán hàng thanh toán qua ngân hàng thì ghi chép sau khi nhận giấy báo Có hay Bảng sao kê của ngân hàng hoặc khi nhận được giấy báo của bên mua đã nhận được hàng.

## **3.2. Các phương thức bán hàng**

### **3.2.1. Đối với bán buôn**

Trường hợp này bán buôn hàng hóa sau khi bán vẫn còn trong lĩnh vực lưu thông chưa sang lĩnh vực tiêu dùng. Các doanh nghiệp bán buôn áp dụng hai phương thức:

#### *a. Phương thức bán hàng qua kho*

Theo phương thức này hàng hóa mua về nhập kho rồi mới xuất bán và được thể hiện qua hai hình thức bán:

- Hình thức chuyển hàng: Theo hình thức này căn cứ trên hợp đồng kinh tế đã ký kết bên bán chuyển cho bên mua hàng bằng phương tiện tự có hoặc thuê ngoài và giao hàng tại địa điểm đã ký kết trong hợp đồng. Hàng gửi đi vẫn thuộc sở hữu của bên bán, chỉ khi nào

nhận tiền hoặc đã nhận thông báo của bên mua đã nhận được hàng khi đó hàng mới xác định tiêu thụ.

- Hình thức giao hàng trực tiếp tại kho: Theo hình thức này, bên mua căn cứ vào hợp đồng đã ký kết, cử nhân viên nghiệp vụ trực tiếp đến nhận hàng tại kho bên bán, người được ủy quyền phải có đầy đủ thủ tục giấy tờ cần thiết cho việc nhận hàng và có trách nhiệm chuyển số hàng đã nhận về đơn vị của mình.

Ở đây khi xuất khỏi kho và có chữ ký của người nhận hàng trên chứng từ Phiếu xuất kho và Hóa đơn thì số hàng này được xác định là đã bán.

#### *b. Phương thức bán hàng vận chuyển thẳng*

Là hàng hóa mua về không nhập kho mà chuyển thẳng từ đơn vị bán đến đơn vị mua theo hợp đồng đã ký kết. Phương thức này tiết kiệm được chi phí vận chuyển và tăng nhanh sự vận động của hàng hóa.

Phương thức này có thể vận dụng dưới hai hình thức:

- Bán hàng vận chuyển thẳng có tham gia thanh toán

Theo hình thức này bên bán căn cứ vào hợp đồng kinh tế đã ký kết báo cho người cung cấp biết để phát chuyển hàng hóa cho bên mua hoặc cũng có thể viết hóa đơn bán hàng giao thẳng để người mua đến nhận hàng trực tiếp tại nơi đơn vị cung cấp. Sau bên bán kết toán số tiền hàng với đơn vị cung cấp (giá mua) và với người mua (giá bán).

Áp dụng hình thức này thì đơn vị vừa phát sinh nghiệp vụ bán hàng vừa phát sinh nghiệp vụ mua hàng, giảm bớt khâu vận động qua kho, nhưng số khâu kết toán vẫn không thay đổi.

- Bán hàng vận chuyển thẳng không qua thanh toán:

Với hình thức này đơn vị bán là đơn vị trung gian trong mối quan hệ giữa bên cung cấp với bên mua. Bên bán ủy nhiệm cho bên mua trực tiếp nhận hàng và thanh toán tiền mua hàng với bên cung cấp. Như vậy, đơn vị bán không phát sinh nghiệp vụ mua bán hàng hóa. Kết thúc việc mua bán, đơn vị bán được hưởng một khoản thù tục phí do bên mua hoặc bên cung cấp trả.

### **3.2.2. Đối với bán lẻ**

Bán lẻ là giai đoạn cuối cùng của quá trình vận động hàng hóa từ nơi sản xuất đến nơi tiêu dùng. Quá trình lưu chuyển hàng hóa bán lẻ kết thúc, hàng hóa thoát khỏi lưu thông đi vào trong lĩnh vực tiêu dùng. Hiện nay các doanh nghiệp thường vận dụng hai phương thức bán lẻ chủ yếu:

- *Bán hàng thu tiền trực tiếp*

Theo phương thức này nghiệp vụ bán hàng và nghiệp vụ thu tiền được tiến hành đồng thời. Nhân viên bán hàng vừa là người bán vừa là người giao hàng cho khách. Cuối ngày hoặc cuối ca, phải kiểm kê số lượng hàng hóa tồn kho ở quầy, xác định lượng hàng hóa bán ra, đối chiếu doanh số bán ra với số thực nộp để xác định tiền bán hàng thừa thiếu và lập Báo cáo bán hàng.

- *Bán hàng thu tiền tập trung (tách rời nghiệp vụ bán hàng và nghiệp vụ thu tiền)*

Theo phương thức này, ở quầy bán có người thu tiền riêng, viết Hóa đơn giao cho khách hàng. Khách hàng sẽ nhận hàng từ nhân viên giao hàng. Cuối ngày (ca), người thu tiền và người giao hàng phải kiểm kê tiền thu, hàng hóa và lập báo cáo bán hàng.

### **3.2.3. Bán hàng trả góp (đối với hàng có giá trị tương đối cao)**

Theo phương thức này, khi mua hàng khách hàng có thể trả trước một khoản tiền, số tiền còn lại khách hàng nợ và sẽ trả dần vào kỳ tiếp theo. Ngoài ra, khách hàng phải trả thêm cho doanh nghiệp một khoản tiền lãi tính trên số tiền chậm trả.

### **3.2.4. Bán hàng đại lý**

Để mở rộng mạng lưới kinh doanh, ngoài việc bán hàng tại các cửa hàng, quầy hàng của mình, doanh nghiệp còn thực hiện việc bán hàng thông qua hệ thống các đại lý.

Sau khi kết thúc hợp đồng bán hàng, doanh nghiệp sẽ trả cho các đại lý một khoản thù lao về việc bán hàng này gọi là hoa hồng đại lý. Phí hoa hồng được tính theo tỷ lệ % trên tổng giá bán của hàng hóa mà đại lý đã bán.

## **3.3. Phương pháp kế toán bán hàng**

### **3.3.1. Chứng từ sử dụng**

Kế toán bán hàng sử dụng các chứng từ chủ yếu sau:

- Phiếu xuất kho
- Hóa đơn GTGT
- Hóa đơn bán hàng
- Hóa đơn bán hàng vận chuyển thẳng
- Báo cáo bán hàng
- Chứng từ thanh toán: Phiếu thu, Bảng kê nộp séc, Giấy báo nợ, báo có,
- ...

### **3.3.2. Tài khoản sử dụng**

Kế toán nghiệp vụ bán hàng sử dụng các tài khoản sau:

- TK 157- Hàng gửi bán
- TK 632- Giá vốn hàng bán
- TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ
- TK 521- Chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại

(Nội dung kết cấu các tài khoản trên đã nghiên cứu trong phần kế toán bán thành phẩm).

### **3.3.3. Kế toán nghiệp vụ bán hàng hóa theo phương pháp kê khai thường xuyên**

**Trường hợp 1: Bán hàng qua kho**

❖ **Xuất bán tại kho:** Bán trực tiếp

- Ghi nhận doanh thu:

Nợ TK 111, 112, 131

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5111)

- Và ghi giá vốn hàng bán:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 1561 - Giá mua hàng hóa

❖ **Trường hợp bán lẻ** nếu có phát sinh chênh lệch giữa giá thanh toán và số thực thu (số tiền nộp):

- Giá thanh toán > Số thực thu => Thiếu tiền

Nợ TK 111 - Tiền mặt (*Số thực thu*)  
 Nợ TK 1381 – Tài sản thiếu chờ xử lý (*Chênh lệch tiền thiếu*)  
 Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5111)  
 Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

- Giá thanh toán < Số thực thu => Thừa tiền

Nợ TK 111- Tiền mặt (*Số thực thu*)  
 Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5111)  
 Có TK 3381, 711: (*Chênh lệch tiền thừa*)  
 Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Ví dụ 1: Theo hợp đồng kinh tế đã ký, công ty X xuất hàng tại kho bán cho công ty A - *Phản ánh doanh thu*

- Giá bán chưa thuế trên hóa đơn là: 150.000.000,  
 - Thuế GTGT 10% : 15.000.000  
 - Giá thanh toán : 165.000.000  
 - Trị giá xuất kho : 100.000.000.

Tiền hàng đơn vị mua đã thanh toán bằng TGNH: 60.000.000, số còn lại chưa thu.

1a.Nợ TK 1121: 60.000.000  
 Nợ TK 131.A: 105.000.000  
 Có TK 5111: 150.000.000  
 Có TK 3331: 15.000.000

- Ghi giá vốn hàng bán

1b. Nợ TK 632: 100.000.000  
 Có TK 1561: 100.000.000

Ví dụ 2: Tập hợp các chứng từ của các cơ sở bán lẻ thu tiền ngay:

- Hàng A: 2.000 cái x 1.000 = 2.000.000đ, thuế GTGT 10%  
 - Hàng B: 500 m x 5.000 = 2.500.000đ, thuế GTGT 10%

Tiền hàng thu được bằng tiền mặt: 3.955.000đ và bằng Séc là 1.000.000đ. Số tiền thu thừa chưa rõ nguyên nhân và kế toán đã tính giá mua của số hàng xuất trên:  
 Hàng A: 1.500.000đ, hàng B: 2.000.000đ.

- *Phản ánh doanh thu*

2a.Nợ TK 1111: 3.955.000  
 Nợ TK 1131: 1.000.000  
 Có TK 5111: 4.500.000  
 Có TK 3331: 450.000  
 Có TK 3381: 5.000

- Ghi giá vốn hàng bán

2b. Nợ TK 632: 3.500.000  
 Có TK 1561: 3.500.000

## **Trường hợp 2: Gửi hàng chuyển bán**

(1) Khi xuất hàng chuyển đến cho bên mua, căn cứ vào trị giá hàng hoá xuất kho, ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán  
 Có TK 1561 - Giá mua hàng hóa

(2) Khi xác định là hàng đã bán:

- Ghi doanh thu:

Nợ TK 111, 112, 131...  
 Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5111)  
 Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

- Ghi giá vốn:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán  
 Có TK 157 - Hàng gửi đi bán

(3) Trường hợp hàng gửi bán có tính tiền bao bì riêng, ghi tiền bao bì:

- Nếu bên bán chịu tiền bao bì và chi phí, thì hạch toán vào chi phí bán, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng  
 Có TK 153, 242  
 Có TK 111, 112

- Nếu khách hàng (bên mua) phải thanh toán tiền bao bì và chi phí

+ Theo dõi tiền bao bì và chi phí:

Nợ TK 138 (1388) - Phải thu khác

Có TK 153, 242

Có TK 111, 112

+ Khi xác định là hàng đã bán: phản ánh tiền bao bì và chi phí đã thu hoặc phải thu, ghi:

Nợ TK 111, 112,... (*Số đã thu*)

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (*Số phải thu*)

Có TK 138 - Phải thu khác (1388)

(4) Trường hợp giao hàng có phát sinh thừa, thiếu:

a. Bán hàng theo phương thức nhận hàng: Hàng thừa, thiếu thuộc trách nhiệm về người mua, bên bán chỉ hạch toán theo Hóa đơn.

b. Bán hàng theo phương thức chuyển hàng:

- Đối với hàng thừa phải theo dõi để xử lý:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Có TK 3381 - Tài sản thừa chờ giải quyết (*Giá mua hàng xuất thừa*)

- Khi xử lý số hàng thừa này:

Giá trị tài sản thừa tùy trường hợp, ghi:

Nợ TK 3381 - Tài sản thừa chờ giải quyết

Có TK 1561 - Giá mua hàng hóa (*Nếu do xuất nhầm thì điều chỉnh lại số*)

Có TK 711 - Thu nhập khác (*Nếu do thừa tự nhiên thì ghi tăng thu nhập*)

Đồng thời, số giá trị hàng trên TK 157, tùy trường hợp, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (*Nếu số hàng thừa đồng ý bán*)

Nợ TK 1561 - Giá mua hàng hóa (*Nếu hàng thừa chở đã về nhập kho*)

Có TK 157 - Hàng gửi đi bán

- Đối với hàng thiếu, kế toán theo dõi để xử lý:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (*Nếu thiếu trong định mức*)

Nợ TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý (*Thiếu hàng chưa xác định rõ nguyên nhân*)

Có TK 157 - Hàng gửi đi bán

Và, khi xử lý số hàng thiếu, ghi:

Nợ TK 1561 - Giá mua hàng hóa (*Nếu do xuất hàng thiếu thì điều chỉnh lại số*)

Nợ TK 1388 - Phải thu khác (*Hoặc xác định bồi thường*)

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (*Thiếu trong định mức*)

Nợ TK 811 - Chi phí khác (*Hoặc không tìm được nguyên nhân*)

Có TK 1381 - Tài sản thiếu chờ xử lý

Ví dụ 2:

Công ty P hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, xuất hàng hóa bán cho công ty Q:

1. Bán hàng A:

- Giá xuất kho:  $1.000 \text{ kg} \times 6.000\text{đ/kg} = 6.000.000$

- Giá bán chưa thuế:  $1.000 \text{ kg} \times 10.000\text{đ/kg} = 10.000.000$

- Thuế GTGT 10%:  $= 1.000.000$

- Giá thanh toán = 11.000.000, tiền hàng chưa thu,  
 Công ty Q nhận hàng, qua kiểm nhận phát hiện thiếu 20 kg chưa rõ nguyên nhân.

2. Bán hàng B:

- Giá xuất kho: 1.000 chiếc x 14.000đ/chiếc = 14.000.000

- Giá bán chưa thuế: 1.000 chiếc x 20.000đ/chiếc = 20.000.000

- Thuế GTGT 10%: = 2.000.000

- Giá thanh toán: = 22.000.000, tiền hàng đã thu đủ  
 bằng tiền gửi ngân hàng.

Công ty Q nhận hàng, qua kiểm nhận phát hiện thừa 20 chiếc.

3. Hội đồng xử lý của công ty P (Q) xác nhận:

- Hàng thiếu ở nghiệp vụ 1: hao hụt trong định mức 5 kg, số còn lại do nhân viên áp  
 tải hàng chịu trách nhiệm và bồi thường theo giá mua.

- Hàng thừa ở nghiệp vụ 2: do thừa tự nhiên.

Yêu cầu: Lập định khoản kế toán tình hình trên tại công ty P và công ty Q trong 2  
 trường hợp:

- Bán hàng theo phương thức nhận hàng;
- Bán hàng theo phương thức chuyển hàng.

**Theo phương thức nhận hàng (Tại kho P)**

Công ty P hạch toán (bên bán)		Công ty Q hạch toán (bên mua)	
<i>- Phản ánh giá vốn hàng bán:</i>		<i>- Nhập kho hàng hóa:</i>	
1a. Nợ TK 632:	6.000.000	1. Nợ TK 1561:	9.800.000
Có TK 1561:	6.000.000	Nợ TK 1381:	200.000
<i>- Phản ánh doanh thu</i>		Nợ TK 1331:	1.000.000
1b. Nợ TK 131.Q:	11.000.000	Có TK 331.P:	11.000.000
Có TK 5111:	10.000.000	<i>- Nhập kho hàng hóa:</i>	
Có TK 3331:	1.000.000	2. Nợ TK 1561:	20.400.000
<i>- Ghi giá vốn hàng bán:</i>		Nợ TK 1331:	2.000.000
2a. Nợ TK 632:	14.000.000	Có TK 3381:	400.000
Có TK 1561:	14.000.000	Có TK 1121:	22.000.000
<i>- Phản ánh doanh thu</i>		<i>- Xử lý hàng thiếu, thừa:</i>	
2b. Nợ TK 1121:	22.000.000	3a. Nợ TK 1562:	50.000
Có TK 5111:	20.000.000	Nợ TK 1388	150.000
Có TK 3331:	2.000.000	Có TK 1381:	200.000
		3b. Nợ TK 3381:	400.000
		Có TK 711	400.000

**Theo phương thức chuyển hàng (Tại kho Q)**

Công ty P hạch toán:		Công ty Q hạch toán:	
<i>- Phản ánh hàng gửi bán:</i>		<i>Nhập kho hàng hóa:</i>	
1a. Nợ TK 157:	6.000.000	1. Nợ TK 1561:	9.800.000
Có TK 1561:	6.000.000	Nợ TK 1331:	980.000
<i>- Phản ánh doanh thu</i>		Có TK 331.P:	10.780.000
1b. Nợ TK 131.Q:	10.780.000		

Có TK 5111:	9.800.000
Có TK 3331:	980.000
<i>- Ghi giá vốn hàng bán:</i>	
1c. Nợ TK 632:	5.880.000
Nợ TK 1381	120.000
Có TK 157:	6.000.000
 <i>- Phản ánh hàng gửi bán:</i>	
2a. Nợ TK 157:	14.000.000
Có TK 1561:	14.000.000
<i>- Phản ánh doanh thu:</i>	
2b. Nợ TK 1121:	22.000.000
Có TK 5111:	20.000.000
Có TK 3331:	2.000.000
<i>- Ghi giá vốn hàng bán:</i>	
2c. Nợ TK 632:	14.000.000
Có TK 157:	14.000.000
<i>- Theo dõi hàng thừa:</i>	
2d. Nợ TK 157	280.000
Có TK 3381	280.000
<i>- Xử lý hàng thiếu, thừa:</i>	
3a. Nợ TK 1388	90.000
Nợ TK 632	30.000
Có TK 1381	120.000
3b. Nợ TK 3381	280.000
Có TK 711	280.000

<i>Nhập kho hàng hóa:</i>	
2a. Nợ TK 1561:	20.000.000
Nợ TK 1331:	2.000.000
Có TK 1121:	22.000.000

*Theo dõi hàng thừa trên hệ thống quản trị nội bộ và trình bày trong thuyết minh BCTC*

(5) Kế toán hàng bán bị trả lại:

Trường hợp hàng chuyển bán, khi bên mua nhận được từ chối trả lại ngay, ghi:

Nợ 156 – Hàng hóa

Có TK 157- Hàng gửi bán

Trường hợp hàng chuyển bán đã được xác định là hàng đã bán sau đó trả lại, ghi:

- Phản ánh doanh thu hàng bán bị trả lại:

+ Đối với hàng hoá chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế.

Nợ TK 5213 - Hàng bán bị trả lại (*Giá bán của hàng trả lại chưa có thuế GTGT*)

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản nộp Nhà nước (3331); (*Giảm thuế GTGT đầu ra*)

Có TK 111, 112, 131

+ Hàng hoá tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT

Nợ TK 5213 - Hàng bán bị trả lại

Có TK 111, 112, 131

- Phản ánh trị giá thực tế của hàng trả lại:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (*Đã nhập kho*)  
Nợ TK 157- Hàng gửi bán (*Hàng trả lại nhờ bên mua giữ hộ*)  
Có TK 632 - Giá vốn hàng bán

(6) Kế toán giảm giá hàng bán:

Khoản giảm giá hàng bán là số tiền bên bán giảm giá cho bên mua do hàng hoá không đúng quy cách, phẩm chất hoặc do vi phạm các cam kết theo hợp đồng, chỉ thực hiện sau khi đã bán hàng hoá (Giảm giá ngoài hoá đơn). Khi giảm giá, cho bên mua, kế toán ghi:

- Đối với hàng hoá chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế.

Nợ TK 5212 - Giảm giá hàng bán (*Số tiền giảm giá hàng bán*)  
Nợ TK 333 - Thuế và các khoản nộp Nhà nước (3331); (*Giảm thuế GTGT đầu ra*)  
Có TK111, 112, 131, ...

- Đối với hàng hoá chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

Nợ TK 5212 - Giảm giá hàng bán  
Có TK111, 112, 131, ...

(7) Kế toán chiết khấu thương mại:

Chiết khấu thương mại là khoản tiền mà doanh nghiệp giảm trừ hoặc thanh toán cho người mua do mua hàng với số lượng lớn theo thoả thuận về chiết khấu thương mại đã ghi trong hợp đồng kinh tế, hoặc cam kết mua bán. Khi phát sinh chiết khấu thương mại, ghi:

- Đối với hàng hoá chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế.

Nợ TK 5211 - Chiết khấu thương mại (*Số tiền chiết khấu thương mại*)  
Nợ TK 333 - Thuế và các khoản nộp Nhà nước (3331); (*Giảm thuế GTGT đầu ra*)  
Có TK111, 112, 131, ...

- Đối với hàng hoá chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

Nợ TK 5211 - Chiết khấu thương mại (5211)  
Có TK111, 112, 131, ...

(8) Kế toán nghiệp vụ chiết khấu thanh toán:

Là số tiền bên bán chiết khấu lại cho bên mua do thanh toán trước thời hạn đã ghi trong hợp đồng kinh tế, hoặc cam kết thanh toán. Kế toán chỉ hạch toán khoản chiết khấu tín dụng sau khi bên mua đã thanh toán tiền mua hàng.

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (*Số tiền chiết khấu thanh toán*)  
Nợ TK 111, 112 - *Số tiền thực tế thanh toán*  
Có TK 131 - Phải thu khách hàng

**Trường hợp 3:** Bán hàng theo phương thức chuyển thẳng

Doanh nghiệp mua hàng của nhà cung cấp sau đó tiến hành bán thẳng cho bên mua, có thể doanh nghiệp mua hàng xong gửi thẳng cho người mua hoặc người mua đến nhận hàng tại kho của nhà cung cấp. Trong trường hợp này doanh nghiệp lập hợp đồng bán hàng giao cho người mua để làm cơ sở hạch toán doanh thu bán hàng và căn cứ vào hợp đồng của nhà cung cấp để hạch toán giá mua của hàng bán ra.

(1) Trường hợp mua hàng và gửi thẳng hàng chuyển bán

- Hàng mua chuyển gửi bán thẳng:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)  
Có TK 331, 141, 111, 112: (*Giá thanh toán cho nhà cung cấp*)

- Khi hàng xác định là hàng đã bán:

+ Phản ánh doanh thu:

Nợ TK 131, 111, 112  
Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ  
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

+ Phản ánh giá vốn hàng bán theo giá mua

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán  
Có TK 157 - Hàng gửi đi bán (*Giá mua hàng bán*)

(2). Trường hợp giao hàng tay ba (người mua đến nhận hàng tại kho nhà cung cấp)

- Xác định và phản ánh doanh thu:

Nợ TK 131, 111, 112  
Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ  
Có TK 333 - Thuế GTGT phải nộp (3331)

- Phản ánh giá vốn hàng bán theo giá mua:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán  
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)  
Có TK 331, 141, 111, 112

Nếu có chi phí hạch toán giống trường hợp xuất kho chuyên bán.

**Trường hợp 4:** Bán hàng theo phương thức giao hàng cho đại lý, ký gửi

(1) *Phương pháp kế toán bên giao hàng*

- Số hàng đại lý, ký gửi vẫn thuộc sở hữu của doanh nghiệp cho đến khi chính thức xác định là hàng đã bán được. Về cơ bản, kế toán ghi các bút toán tương tự như phương thức gửi hàng (chuyển hàng chờ chấp nhận). Khi xuất hàng giao cho các cơ sở đại lý, ký gửi, kế toán lập Phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý. Căn cứ vào chứng từ này kế toán ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi đi bán (*Giá thực tế của hàng ký gửi, giao đại lý*)  
Có TK 1561 - *Giá mua hàng xuất tại kho* .

- Khi nhận *Bảng kê Hoá đơn bán hàng* của số hàng đã bán do các cơ sở đại lý bán gửi về thanh toán số hàng đã bán. Kế toán lập Hóa đơn GTGT và phản ánh doanh thu của hàng đã bán bằng bút toán:

Nợ TK 131 - Ghi số tiền chưa thu  
Nợ TK 111, 112 - *Ghi số tiền đã thu*  
Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5111) (*Ghi giá bán*)  
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (*Ghi thuế GTGT phải nộp*)

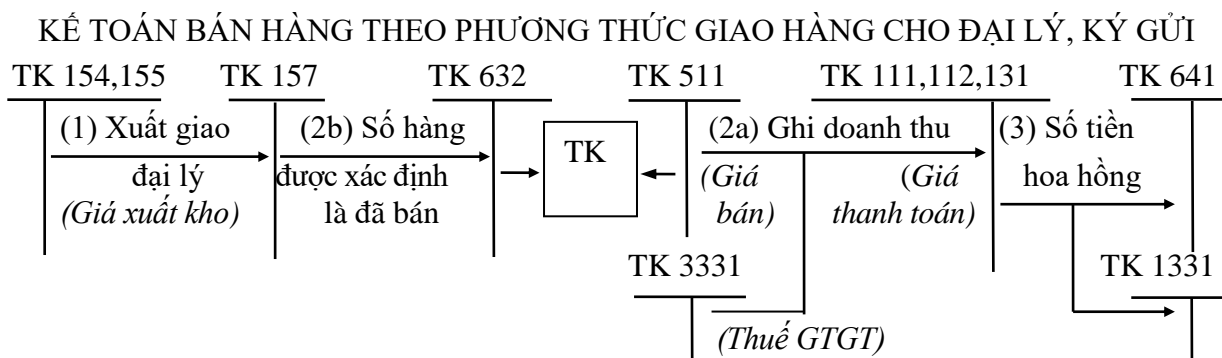
Đồng thời, phản ánh trị giá vốn của hàng bán ra:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán  
Có TK 157 - Hàng gửi đi bán (*Giá thực tế hàng đại lý đã bán*)

- Số tiền hoa hồng phải trả cho đơn vị nhận bán hàng đại lý hưởng hoa hồng:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (*Ghi hoa hồng đại lý chưa có thuế GTGT*)  
Nợ TK 1331 - Thuế GTGT được khấu trừ (*Ghi thuế GTGT được khấu trừ*)  
Có TK 111, 112, 131 - *Ghi số tiền hoa hồng kể cả thuế GTGT*

Sơ đồ 1.1



- Nếu doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng theo giá thanh toán, ghi :

Nợ TK 111, 112, 131,...

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (*Tổng giá thanh toán*)

(2). *Phương pháp kế toán bên nhận hàng đại lý, ký gửi, bán đúng giá hưởng hoa hồng:*

Bên nhận hàng đại lý, ký gửi, hàng nhận không phải là hàng mua theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ và trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính, doanh thu bán hàng chỉ phản ánh phần hoa hồng được hưởng.

- Khi nhận hàng của chủ hàng giao cho, căn cứ vào trị giá hàng đã nhận, kế toán ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ và trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính

- Khi hàng nhận đại lý đã bán được hàng, phải lập Hóa đơn GTGT hoặc Hóa đơn bán hàng theo chế độ quy định. Căn cứ vào Hóa đơn GTGT hoặc Hóa đơn bán hàng và các chứng từ khác có liên quan, kế toán phản ánh tổng giá thanh toán của số hàng đại lý đã bán phải trả cho bên giao hàng:

Nợ TK 111,112,131

Có TK 331 - *Theo giá bán theo quy định kể cả thuế GTGT*

Đồng thời ghi chép và theo dõi trong hệ thống quản trị nội bộ số hàng nhận đại lý đã bán được

- Định kỳ, khi thanh toán hoa hồng, cơ sở đại lý lập Hoá đơn GTGT, trên hóa đơn ghi dòng giá bán là tiền hoa hồng bán hàng. Căn cứ vào Hoá đơn GTGT về tiền hoa hồng được hưởng, kế toán ghi doanh thu hoa hồng đại lý:

Nợ TK 331- Phải trả cho người bán

Có TK 511 - Ghi tiền hoa hồng đại lý được hưởng (chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (Nếu có)

- Khi thanh toán tiền hàng cho chủ hàng

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán

Có TK 111, 112 - (*Số tiền nộp cho chủ hàng*)

Ví dụ 4: Công ty thương mại X trong tháng giao hàng cho cơ sở đại lý K: Hàng B 10.000 kg; giá bán quy định kể cả thuế GTGT 10% là 1.100 đ/kg, và hoa hồng trả cho đại lý 2% trên doanh thu, giá mua của số hàng trên: 800 đ/kg. Cuối tháng, cơ sở đại lý báo đã bán được 6.000 kg hàng và chuyển nộp tiền mặt đủ số. Công ty X đã chi trả hoa hồng cho đại lý bằng tiền tạm ứng kể cả thuế GTGT 10%.

Yêu cầu hạch toán bên giao hàng và bên cơ sở đại lý.

Doanh nghiệp X hạch toán	Bên cơ sở đại lý K hạch toán
- Xuất hàng	- Đại lý nhập hàng:
1. Nợ TK 157: 8.000.000	1. Ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ
Có TK 155: (gxk) 8.000.000	- Đại lý bán hàng thu tiền:
- Ghi doanh thu 6.000 kg:	2a. Nợ TK 111: 6.600.000
2a. Nợ TK 111: 6.600.000	Có TK 331.X: 6.600.000
Có TK 511: (gb) 6.000.000	- Đồng thời: Xuất hàng bán
Có TK 3331: 600.000	2b. Ghi giảm giá trị hàng trong hệ thống quản trị nội bộ
- Ghi giá vốn 6.000 kg:	- Phản ánh doanh thu hoa hồng bán
2b. Nợ TK 632: 4.800.000	3. Nợ TK 331.X: 132.000
Có TK 157: 4.800.000	Có TK 3331: 12.000
- Chi phí hoa hồng bán:	Có TK 5113: 120.000
3. Nợ TK 641: 120.000	- Đại lý nộp tiền cho bên giao hàng:
Nợ TK 1331 12.000	4. Nợ TK 331.X 6.600.000
Có TK 141 132.000	Có TK 112 6.600.000
	- Nhận tiền hoa hồng bán:
	5. Nợ TK 111 132.000
	Có TK 331.X 132.000

#### **Trường hợp 5: Bán hàng trả góp**

Theo phương thức này *khi giao hàng cho người mua thì lượng hàng đó được xác định là đã bán*. Về tiền hàng người mua thanh toán ngay lần đầu tại thời điểm mua một phần số tiền phải trả, phần còn lại trả dần trong nhiều kỳ và phải chịu một lãi suất nhất định. Nếu doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thì *doanh thu bán hàng là giá bán chưa có thuế* (theo giá bán trả ngay) không kể phần lãi trả chậm. Nếu doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì doanh thu bán hàng kể cả thuế. Phần lãi tính trên số tiền trả chậm được phản ánh vào Tài khoản 3387- “Doanh thu chưa thực hiện”.

- *Đối với sản phẩm, hàng hóa, BĐS đầu tư chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán phản ánh các bút toán sau:*

- Phản ánh số doanh thu của hàng trả chậm, trả góp theo hóa đơn GTGT:

Nợ TK 111, 112- *Số tiền người mua thanh toán lần đầu.*

Nợ TK 131- *Phải thu của khách hàng (Số tiền người mua còn nợ kể cả lãi do trả chậm)*

    Có TK 511 – *Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5112, 5117)- Doanh thu tính theo giá bán trả tiền ngay chưa có thuế GTGT*

    Có TK 333 (3331) - *Thuế GTGT phải nộp tính doanh thu trả tiền ngay*

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

- Phản ánh trị giá vốn của hàng bán:

Nợ TK 632 - *Giá vốn hàng bán (Trị giá vốn của hàng bán)*

Có TK 154, 155, 156...(Giá thực tế xuất)

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

Nợ TK 338 - *Doanh thu chưa thực hiện (3387)*

    Có TK 515 - *Doanh thu hoạt động tài chính.*

- Khi thực thu tiền bán hàng lần tiếp sau, ghi:

Nợ TK 111, 112  
 Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

- Đối với hàng bán trả chậm, trả góp không thuộc diện chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp:

- Phản ánh trị giá vốn của hàng bán trả chậm, trả góp:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (*Trị giá vốn của hàng bán trả chậm, trả góp*)  
 Có TK 154, 155, 156... (*Giá thực tế xuất*)

- Phản ánh số thu của hàng trả góp theo hóa đơn GTGT:

Nợ TK 111, 112 - Số tiền người mua thanh toán lần đầu.

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (*Số tiền người mua còn nợ kể cả lãi trả chậm*)

Có TK 511 (5112, 5117) - Doanh thu tính theo giá bán trả tiền ngay 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 ngay có thuế GTGT*)

- Cuối kỳ, xác định số thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp, ghi:

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

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

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

Nợ TK 338 - Doanh thu chưa thực hiện (3387)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- Khi thực thu tiền bán hàng lần tiếp sau, ghi:

Nợ TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

**Ví dụ 5:** Công ty thương mại X bán 1 hàng A theo phương thức trả góp:

- Giá bán trả tiền ngay chưa có thuế: 30.000.000
- Thuế GTGT của hàng bán trả góp: 3.000.000
- Người mua đã trả tiền lần đầu bằng tiền mặt: 9.000.000
- Số tiền còn phải thu về bán hàng trả góp: 25.000.000
- Số tiền còn lại sẽ trả trong 6 tháng tiếp theo.
- Giá mua của hàng A: 28.000.000

- Ghi doanh thu:

5a. Nợ TK 111: 9.000.000

Nợ TK 131: 25.000.000

Có TK 511: 30.000.000

Có TK 3331: 3.000.000

Có TK 3387: 1.000.000

- Ghi giá vốn:

35. Nợ TK 632: 28.000.000

Có TK 1561: 28.000.000

### **Trường hợp 6:** Bán hàng có trợ giá

Trong trường hợp doanh nghiệp thực hiện các nhiệm vụ cung cấp hàng hóa, và dịch vụ theo yêu cầu của Nhà nước, kế toán căn cứ theo giá bán của Nhà nước và hạch toán doanh thu trợ cấp, trợ giá.

Phản ánh doanh thu trợ giá:

Nợ TK 111, 112, 333 (3339)

Có TK 511 (5114) - Doanh thu trợ cấp, trợ giá

### **Trường hợp 7:** Phương thức đổi hàng

Hàng đổi hàng là phương thức bán hàng mà trong đó người bán đem hàng hóa của mình để đổi lấy vật tư, hàng hoá của người mua. Giá trị trao đổi là giá bán của hàng hóa vật tư đó trên thị trường.

*a. Theo phương thức đổi hàng không tương tự về bản chất*

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

@ Đối với doanh nghiệp chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

- Phản ánh trị giá vốn hàng đem đi trao đổi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 156 – Hàng hóa (Giá xuất kho của hàng đem đi trao đổi)

Phản ánh doanh thu bán hàng để đổi lấy hàng hóa theo giá bán chưa có thuế:

Nợ TK 131 - Phải thu của người mua (Tổng giá trị hàng đem đi trao đổi)

Có TK 511 - Doanh thu hàng đem đi trao đổi (giá bán chưa có thuế)

Có TK 3331 - Thuế GTGT đầu ra phải nộp của hàng đem đi trao đổi.

Phản ánh trị giá hàng hóa nhận được do trao đổi:

Nợ TK 156 – Hàng hóa: Giá hợp lý của hàng hoá chưa thuế GTGT (giá mua)

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

Có TK 131: Tổng giá trị hàng nhận về (Giá thỏa thuận trao đổi có thuế GTGT).

- Trường hợp phải trả thêm tiền, khi trả thêm tiền, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

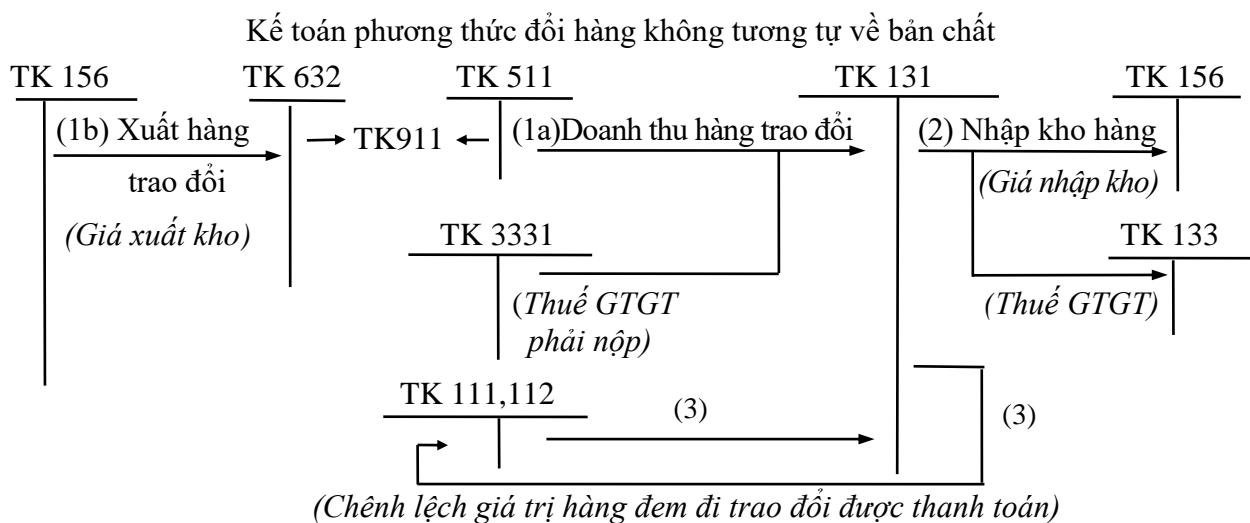
Có TK 111, 112,...

- Trường hợp được nhận thêm tiền, khi nhận thêm tiền, ghi:

Nợ TK 111, 112,...

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng

Sơ đồ: 1.2



**Ví dụ 6:** Theo hợp đồng đã ký giữa doanh nghiệp X

6a1. Nợ TK 131.Y: 11.000.000

Có TK 5112: 10.000.000

với công ty Y về việc trao đổi hàng hóa A lấy hàng hóa B được thực hiện như sau:

a. Doanh nghiệp X xuất kho hàng hóa A theo giá xuất kho: 8.000.000, giá bán chưa thuế là 10.000.000, thuế GTGT: 10%.

b. Doanh nghiệp X nhập kho hàng hóa B của công ty Y chuyển đến theo giá mua chưa thuế là 12.000.000, thuế GTGT: 10%.

c. Phần chênh lệch giữa giá trị trao đổi đã được thanh toán bằng tiền mặt đủ số.

Có TK 3331:	1.000.000
6a2. Nợ TK 632:	8.000.000
Có TK 1561.A:	8.000.000
6b. Nợ TK 1561.B:	12.000.000
Nợ TK 1331:	1.200.000
Có TK 131.Y	13.200.000
6c. Nợ TK 131.Y:	2.200.000
Có TK 111:	2.200.000

@. Đối với doanh nghiệp chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp:

- Trường hợp hàng nhận về được dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh chịu thuế theo phương pháp trực tiếp hoặc không chịu thuế GTGT, kế toán ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hóa (1561)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng (*Tổng giá thanh toán*)

- Kế toán phản ánh doanh thu bán hàng trao đổi theo tổng giá thanh toán, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (*Tổng giá thanh toán*)

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

b. Theo phương thức đổi hàng tương tự

- Trao đổi hàng hóa tương tự về bản chất và giá trị:

Khi hàng hóa được trao đổi để lấy hàng hóa **tương tự về bản chất** thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu.

Ví dụ: Trao đổi hàng hóa A lấy hàng hóa A;

- Trao đổi sản phẩm tương tự về giá trị nhưng khác về bản chất:

Kế toán phản ánh tương tự như trường hợp đổi hàng không tương tự.

**Trường hợp 8:** Trường hợp sử dụng sản phẩm để khuyến mại, quảng cáo

- Trường hợp doanh nghiệp sử dụng hàng hóa để biếu tặng, khuyến mại, quảng cáo (theo pháp luật về thương mại), khi xuất hàng hóa cho mục đích khuyến mại, quảng cáo:

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

Nợ TK 641- Chi phí bán hàng

Có TK 156 - Hàng hóa (giá vốn).

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

- Khi xuất hàng hóa khuyến mại, kế toán ghi nhận giá trị hàng khuyến mại vào giá vốn hàng bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (giá thành sản xuất)

Có TK 156 - Hàng hóa.

- Ghi nhận doanh thu của hàng khuyến mại trên cơ sở phân bổ số tiền thu được cho cả sản phẩm, hàng hóa được bán và hàng hóa khuyến mại, quảng cáo, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131...

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

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

c) Trường hợp doanh nghiệp là nhà phân phối hoạt động thương mại được nhận hàng hoá (không phải trả tiền) từ nhà sản xuất để quảng cáo, khuyến mại cho khách hàng mua hàng của nhà sản xuất, nhà phân phối

- Khi nhận hàng của nhà sản xuất (không phải trả tiền) dùng để khuyến mại, quảng cáo cho khách hàng, nhà phân phối phải theo dõi chi tiết số lượng hàng trong hệ thống quản trị nội bộ của mình và thuyết minh trên Bản thuyết minh Báo cáo tài chính đối với hàng nhận được và số hàng đã dùng để khuyến mại cho người mua.

- Khi hết chương trình khuyến mại, nếu không phải trả lại nhà sản xuất số hàng khuyến mại chưa sử dụng hết, kế toán ghi nhận thu nhập khác là giá trị số hàng khuyến mại không phải trả lại, ghi:

Nợ TK 156 - Hàng hoá (theo giá trị hợp lý)

Có TK 711 - Thu nhập khác.

**Trường hợp 9:** Trường hợp xuất hàng hóa biếu, tặng hoặc trả lương

- Nếu việc biếu, tặng sản phẩm được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi hoặc để trả thay lương phục vụ cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính *theo phương pháp khấu trừ*:

+ Kế toán ghi doanh thu bán hàng theo giá bán chưa có thuế:

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (Nếu để biếu, tặng = Tổng giá thanh toán)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (Nếu để trả thay lương = Tổng giá thanh toán)

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311)

+ Đồng thời ghi giá vốn:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 156 (1561) - Hàng hóa (*Ghi giá xuất kho*)

- Nếu việc biếu, tặng sản phẩm được trang trải bằng quỹ khen thưởng, phúc lợi hoặc để trả thay lương phục vụ cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính *theo phương pháp trực tiếp* hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

- Kế toán phản ánh doanh thu bán hàng nội bộ là tổng giá thanh toán, ghi:

Nợ TK 353 - Quỹ khen thưởng, phúc lợi (Nếu để biếu, tặng)

Nợ TK 334 - Phải trả người lao động (*Nếu để trả thay lương*)

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

Đồng thời ghi giá vốn:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 155 - Thành phẩm (*Ghi giá xuất kho*)

**Trường hợp 10:** Trường hợp xuất hàng hóa để sử dụng (tiêu dùng) nội bộ

Sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu dùng nội bộ là sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ do cơ sở kinh doanh xuất hoặc cung ứng sử dụng cho tiêu dùng của cơ sở kinh doanh, không bao gồm sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ sử dụng để tiếp tục quá trình sản xuất kinh doanh của cơ sở. Việc xác định số thuế GTGT được khấu trừ, thuế GTGT phải nộp và kê khai thuế GTGT, thuế TNDN thực hiện theo quy định của pháp luật về thuế.

- Nếu hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ tiêu dùng nội bộ để phục vụ cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ, khi xuất dùng kế toán phản ánh doanh thu bán hàng nội bộ theo giá vốn hàng hóa, ghi:

Nợ TK 621, 623, 627, 641, 642, 241

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

Và đồng thời ghi giá vốn hàng xuất kho:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 1561 – Hàng hóa (*Ghi giá xuất kho*)

- Nếu hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ tiêu dùng nội bộ để phục vụ cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng nội bộ theo giá vốn hàng hoá, thuế GTGT đầu ra phải nộp *không được khấu trừ* mà tính vào chi phí sản xuất kinh doanh sản phẩm, dịch vụ tương ứng, ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642... (*Ghi giá vốn hàng hoá cộng (+) thuế GTGT đầu ra*)

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (33311). (*Thuế GTGT phải nộp của hàng sử dụng nội bộ*)

Đồng thời, ghi giá vốn hàng xuất kho:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 1561 – Hàng hóa (*Ghi giá xuất kho*)

**Trường hợp 11:** Kế toán bán hàng tại các đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc

*Khi doanh nghiệp (Công ty, đơn vị cấp trên) xuất hàng hóa đến các đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc (Như các chi nhánh, cửa hàng) phải lập Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ.*

- Công ty, đơn vị cấp trên căn cứ vào Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ, xác định giá vốn của hàng hóa xuất cho các đơn vị trực thuộc để bán, ghi:

Nợ TK 157 – Hàng gửi đi bán (Giá vốn)

Có TK 1561 – Hàng hóa

- Khi đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc nhận được hàng hóa do công ty, đơn vị cấp trên chuyển đến, kế toán căn cứ vào Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ và các chứng từ có liên quan, ghi:

Nợ TK 1561 – Hàng hóa (*Giá bán nội bộ*)

Có TK 336 - Phải trả nội bộ.

*Khi đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc (Là đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ), bán hàng hóa do công ty, đơn vị cấp trên chuyển đến phải lập Hóa đơn GTGT hàng hóa bán ra theo qui định.*

- Đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc căn cứ vào Hóa đơn GTGT phản ánh doanh thu bán hàng, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,...

Có TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Giá bán có thuế chưa GTGT); (5111, 5112)

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

- Khi đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc nhận được Hóa đơn GTGT về hàng hóa tiêu thụ nội bộ do công ty, đơn vị cấp trên lập chuyển đến trên cơ sở số hàng hóa đã bán, căn cứ vào Hóa đơn GTGT *phản ánh thuế GTGT đầu vào được khấu trừ*, ghi:

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

Có TK 156 - Hàng hóa (Nếu chưa kết chuyển giá vốn hàng hóa)

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (Nếu đã kết chuyển giá vốn hàng hóa)

#### **Trường hợp 12:** Kế toán bán hàng nội bộ

- Bán hàng nội bộ là việc bán hàng hóa giữa đơn vị chính với các đơn vị phụ thuộc hoặc giữa các đơn vị phụ thuộc với nhau trong cùng một công ty, Tổng công ty, tập đoàn sản xuất...

- Về nguyên tắc hạch toán như bán hàng bên ngoài.

+ Phản ánh doanh thu :

Nợ TK 111, 112, 1368: (Ghi giá thanh toán nội bộ)

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

+ Phản ánh giá vốn:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 156 – Hàng hóa (Giá thực tế hàng hóa xuất bán)

#### **Trường hợp 13:** Kế toán bán hàng hóa BĐS

- Phản ánh doanh thu: Căn cứ vào giá bán, thuế GTGT đầu ra và số tiền khách hàng thanh toán khi mua hàng hoá BĐS để ghi:

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

Có TK 511 (5117): Giá bán

Có TK 333 (3331): Thuế GTGT đầu ra

- Phản ánh giá vốn: Căn cứ giá thực tế của hàng hóa BĐS được bán, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 1567 - Hàng hóa BĐS

### **3.3.4. Kế toán nghiệp vụ bán hàng hóa theo phương pháp kiểm kê định kỳ**

Đối với các doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho phương pháp kiểm kê định kỳ, kế toán phản ánh doanh thu và các khoản liên quan đến doanh thu (giảm giá hàng bán, doanh thu hàng bán trả lại, thuế GTGT...) tương tự như phương pháp kê khai thường xuyên và khi bán hàng không hạch toán giá vốn. Đến cuối kỳ hạch toán, căn cứ vào kết quả kiểm kê cuối kỳ, xác định số lượng hàng tồn cuối kỳ, sau đó áp dụng một trong các phương pháp tính giá hàng xuất kho để xác định giá trị hàng xuất.

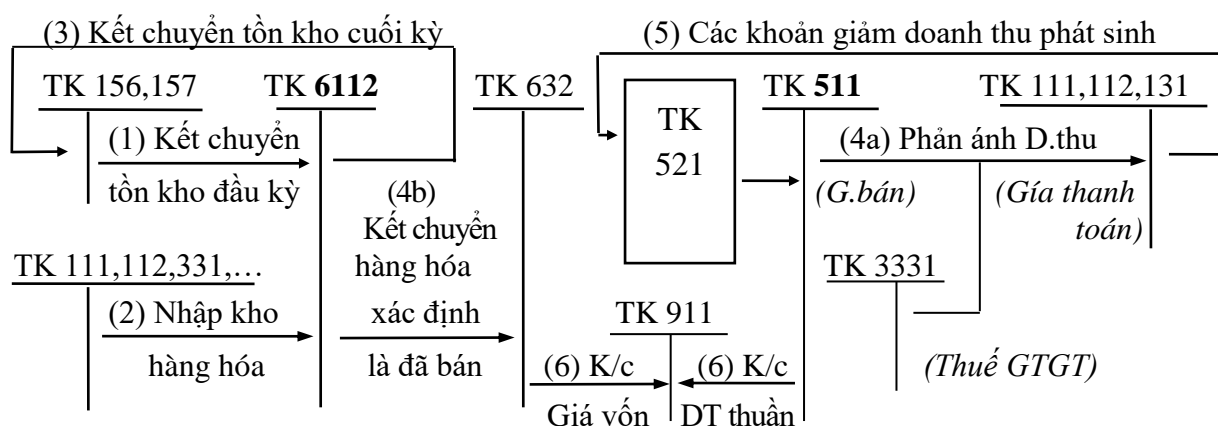
Phân ánh giá vốn:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán  
 Có TK 611- Mua hàng (6112)

Giá trị hàng hóa xuất kho được xác định là đã bán trong kỳ	=	Giá trị hàng hóa tồn kho đầu kỳ	+	Giá trị hàng hóa gửi bán chưa xác định là đã bán đầu kỳ	+	Giá trị hàng hóa nhập kho trong kỳ	-	Giá trị hàng hóa tồn kho cuối kỳ	-	Giá trị hàng hóa gửi bán chưa xác định là đã bán cuối kỳ
--	---	---------------------------------	---	---	---	------------------------------------	---	----------------------------------	---	--

Sơ đồ 1.3

Kế toán bán hàng hóa theo phương pháp kiểm kê định kỳ



#### 4. KẾ TOÁN HÀNG HÓA DỰ TRỮ

##### 4.1. Kế toán kết quả kiểm kê

Hàng hóa tồn kho bao gồm hàng hóa thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, đang nằm ở các địa điểm khác như:

- Hàng hóa tại kho;
- Hàng mua đang đi trên đường;
- Hàng hóa chờ kiểm nhận;
- Hàng hóa nhờ doanh nghiệp khác bán hộ;
- Hàng gửi bán;
- Hàng hóa bị trả lại nhờ giữ hộ.

*Các quy định trong quản lý và hạch toán:*

- Hàng tồn kho phải được quản lý chặt chẽ trong quá trình nhập, xuất cũng như bảo quản.
- Hàng hóa phải được giám sát chặt chẽ và số lượng chủng loại, chất lượng và giá trị.
- Việc tổ chức hạch toán hàng tồn kho phải thực hiện theo nguyên tắc trách nhiệm vật chất và địa điểm phát sinh.

- Trong từng trường hợp cụ thể, nếu xét thấy hàng tồn kho ở cuối niên độ kế toán có khả năng bị giảm giá so với giá thực tế đã ghi sổ kế toán thì được phép lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

- Trong doanh nghiệp chỉ áp dụng một trong hai phương pháp hạch toán hàng tồn kho là phương pháp kê khai thường xuyên hoặc phương pháp kiểm kê định kỳ.

Căn cứ vào kết quả kiểm kê, xác định số lượng hàng tồn tại thời điểm kiểm kê, sau đó so với số liệu trên sổ kế toán để xác định hàng thừa, thiếu:

- Nếu số lượng thực tế > Số lượng trên sổ kế toán => Thừa hàng, ghi:

Nợ TK 1561 - Giá mua hàng hóa

Có TK 3381- Tài sản thừa chờ giải quyết (*Giá trị hàng thừa*)

- Nếu số lượng kiểm kê < Số lượng trên sổ kế toán => Thiếu hàng

+ Xác định số lượng hàng hóa hao hụt định mức (nếu có): hạch toán vào TK 632

+ Nếu số lượng hàng thiếu chưa rõ nguyên nhân: hạch toán vào TK 1381, nếu xác định được nguyên nhân buộc bồi thường hạch toán vào TK 1388.

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (*Thiếu trong định mức*)

Nợ TK 1381,1388 - *Thiếu ngoài định mức*

Có TK 1561 - Giá mua hàng hóa (*Giá mua hàng xuất kho*)

## 4.2. Kế toán chi tiết hàng tồn kho

Được tiến hành đồng thời ở kho và bộ phận kế toán. Các doanh nghiệp thương mại thường sử dụng 2 phương pháp sau: phương pháp thẻ song song và phương pháp sổ sổ dư.

### 4.2.1. Phương pháp ghi thẻ song song

- Nguyên tắc hạch toán:

Ở kho theo dõi về số lượng, bộ phận kế toán theo dõi cả về số lượng và giá trị.

- Trình tự ghi chép ở kho:

Hàng ngày thủ kho căn cứ vào các chứng từ nhập xuất hàng hóa ghi số lượng nhập xuất vào thẻ kho (mở chi tiết theo từng mặt hàng). Thủ kho phải thường xuyên đối chiếu số tồn kho thực tế và số tồn kho trên thẻ kho. Hàng ngày hoặc định kỳ sau khi ghi vào thẻ kho xong, thủ kho chuyển toàn bộ chứng từ nhập, xuất cho phòng kế toán.

- Trình tự ghi chép ở phòng kế toán:

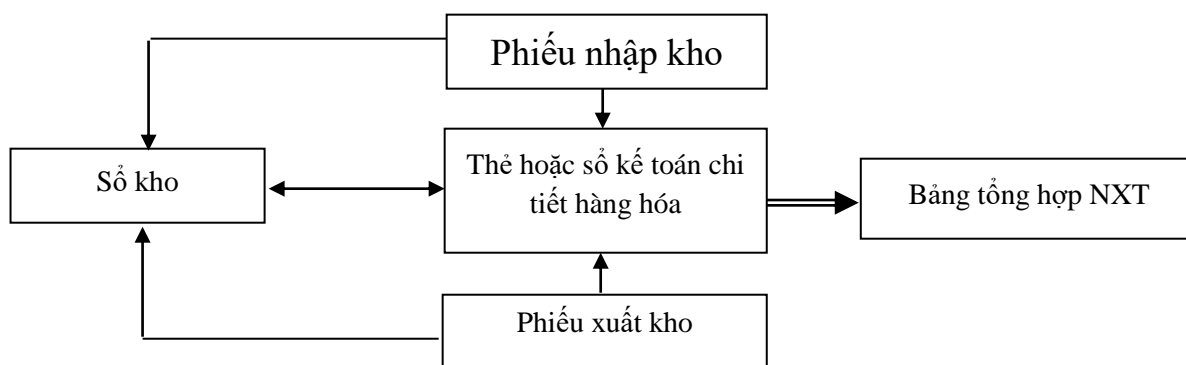
Tại đây, mở Sổ chi tiết cho hoặc thẻ hàng cho từng lô hàng tương ứng với từng Thẻ kho của thủ kho.

Hàng ngày hoặc định kỳ khi nhận được chứng từ nhập, xuất hàng hóa ở kho gửi lên, kế toán tiến hành kiểm tra chứng từ, ghi đơn giá và tính giá thành tiền trên các chứng từ nhập xuất, sau đó ghi vào thẻ hoặc sổ chi tiết về cả số lượng và giá trị. Cuối tháng kế toán cộng thẻ hoặc sổ chi tiết rồi từ đó tính ra tổng nhập, xuất, tồn của từng loại hàng hóa và đối chiếu với thẻ kho của thủ kho về số lượng. Sau khi đối chiếu khớp đúng, kế toán lập Bảng tổng hợp nhập xuất tồn hàng hóa về mặt giá trị để đối chiếu với kế toán tổng hợp.

- Phương pháp này đơn giản, dễ làm, dễ kiểm tra đối chiếu và phát hiện sai sót trong việc ghi chép và quản lý. Nhược điểm là khối lượng ghi chép lớn, trùng lặp giữa kho và kế toán, việc kiểm tra đối chiếu dồn vào cuối tháng.

#### Sơ đồ 1.4

#### Kế toán chi tiết hàng hóa theo phương pháp thẻ song song



#### 4.2.2. Phương pháp sổ dư

- Nguyên tắc hạch toán: Ở kho theo dõi về số lượng, ở bộ phận kế toán theo dõi cả về mặt giá trị và mặt số lượng.

- Trình tự ghi chép ở kho:

Tương tự như phương pháp thẻ song song. Hằng ngày hoặc định kỳ sau khi ghi vào thẻ kho xong, thủ kho lập Phiếu giao nhận chứng từ. Cuối tháng, thủ kho căn cứ vào thẻ kho chỉ tiêu số lượng hàng hóa theo từng mặt hàng tồn kho cuối kỳ vào Sổ số dư và chuyển số này cho phòng kế toán.

- Trình tự ghi ở phòng kế toán:

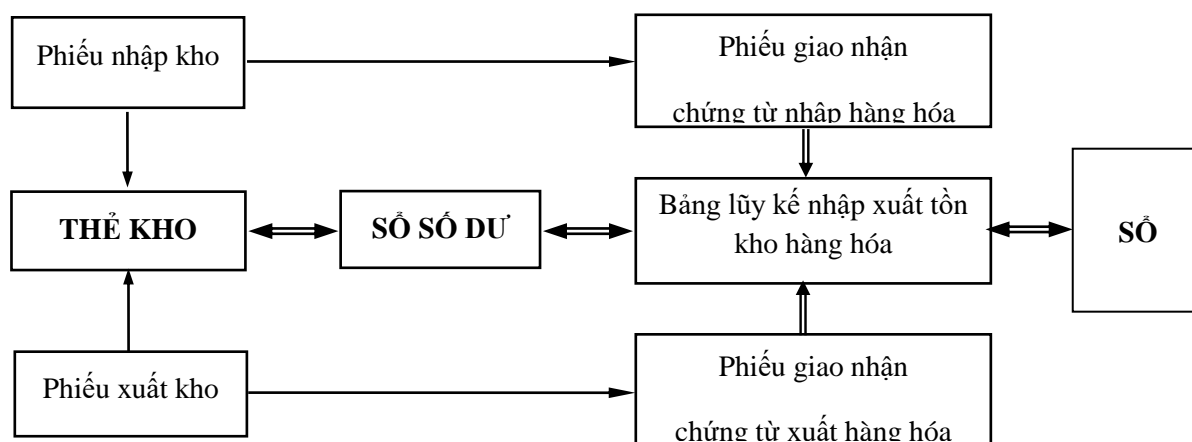
Hằng ngày hoặc định kỳ, kế toán kho hàng xuống kho để kiểm tra việc ghi chép của thủ kho và ký ngay trên Thẻ kho để chứng thực kết quả kiểm tra. Sau đó đem toàn bộ chứng từ cùng Phiếu giao nhận chứng từ về phòng kế toán để tiến hành ghi chép. Căn cứ vào Phiếu giao nhận chứng từ, kế toán ghi đơn giá và tính thành tiền rồi ghi vào Bảng lũy kế nhập xuất tồn (được mở cho từng kho).

Sau đó cộng số tiền nhập, xuất trong tháng và dựa vào sổ Số dư đầu tháng để tính ra số dư cuối tháng của từng loại hàng. Số dư này được dùng để đối chiếu với số dư trên sổ Số dư.

- Phương pháp này thích hợp với các doanh nghiệp thực hiện công việc kế toán thủ công, hạn chế sự trùng lặp trong công việc giữa thủ kho và kế toán viên.

Sơ đồ 1.5

Kế toán chi tiết hàng hóa theo phương pháp sổ số dư



#### 4.3. Kế toán chi tiết ở quầy hàng

Kế toán chi tiết ở quầy hàng thường vận dụng theo một trong hai phương pháp sau:

#### **4.3.1. Phương pháp chi tiết hàng hóa theo số tiền**

Theo phương pháp này, hàng hóa giao cho các quầy hàng bán lẻ, kế toán không theo dõi về số lượng mà chỉ theo dõi về mặt giá trị. Nhân viên bán phải chịu trách nhiệm với doanh nghiệp về số hàng nhận bán. Doanh số được bán ra được xác định bằng số tiền thực nộp hàng ngày. Kế toán căn cứ vào chứng từ nhận hàng của từng quầy và giấy nộp tiền bán để vào bảng cân đối nhập xuất tồn. Cuối tháng, tiến hành kiểm kê hàng hóa tồn ở quầy để đối chiếu với giá trị hàng hóa hiện còn theo số liệu Bảng cân đối nhập, xuất tồn, xác định tình hình thừa, thiếu tiền bán hàng.

Ưu điểm của phương pháp này là đơn giản, giảm được khối lượng công việc. Tuy nhiên phương pháp này chỉ mang lại hiệu quả trong những điều kiện nhất định như:

- Phải xây dựng chế độ trách nhiệm vật chất chặt chẽ với từng quầy hàng.
- Phải thực hiện nghiêm chỉnh chế độ kiểm kê hàng hóa định kỳ và bất thường.

#### **4.3.2. Phương pháp kế toán chi tiết hàng hóa theo số lượng và số tiền**

Theo phương pháp này thì ở quầy hàng nhân viên bán hàng phải mở thẻ quầy hàng để theo dõi sự biến động của từng mặt hàng về mặt giá trị và số lượng. Các thẻ quầy hàng được đăng ký ở phòng kế toán, đánh số thẻ và được sắp xếp theo danh mục hàng hóa, nhóm hàng. Định kỳ, phải tiến hành kiểm kê, và căn cứ kết quả kiểm kê để tính toán số lượng bán ra của từng mặt hàng, lập Báo cáo bán hàng kèm theo giấy nộp tiền chuyển cho phòng kế toán để theo dõi và kiểm tra ghi sổ.

Còn bộ phận kế toán sau khi nhận được báo cáo bán hàng và giấy nộp tiền có trách nhiệm kiểm tra và ghi vào Bảng nhập xuất tồn kho, xác định số dư ở quầy về mặt giá trị. Kế toán phải thường xuyên kiểm tra việc ghi chép thẻ quầy hàng ở quầy và đối chiếu với báo cáo bán. Cuối tháng phải căn cứ vào số dư hàng tồn ở quầy để lập Bảng kê số dư và đối chiếu với số dư bằng tiền trên Bảng nhập xuất tồn kho.

Phương pháp này cho phép quản lý tiền hàng chặt chẽ, xác định trách nhiệm vật chất rõ ràng. Song đòi hỏi nhân viên bán phải có trình độ nghiệp vụ trong việc ghi chép tính toán kiểm kê,...

### **5. KẾ TOÁN DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ HÀNG TỒN KHO**

#### **5.1. Nội dung và nguyên tắc hạch toán dự phòng**

##### **5.1.1. Nội dung**

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp luôn có một lượng hàng hóa dự trữ nhằm đảm bảo cho quá trình bán ra được thường xuyên liên tục. Vào thời điểm nhất định các loại hàng hóa đó có thể bị giảm giá do kém chất lượng hoặc lỗi thời không hợp thị hiếu, kiểu mới hoặc giá trị hàng hóa thay thế trên thị trường có xu hướng giảm, chính điều đó làm cho doanh nghiệp gặp khó khăn trong việc thực hiện giá trị thuần của hàng hóa để nhằm đảm bảo hoàn vốn, đồng thời cũng để phản ánh đúng giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho của doanh nghiệp khi lập báo cáo tài chính vào cuối kỳ hạch toán, do đó doanh nghiệp phải lập dự phòng.

Dự phòng giảm giá hàng tồn kho: là dự phòng phần giá trị bị tổn thất do giá vật tư, thành phẩm, hàng hóa tồn kho bị giảm.

Đây là việc tính trước vào giá vốn hàng bán phần giá trị bị giảm xuống thấp hơn so với giá trị ghi sổ kế toán của hàng tồn kho. Việc lập dự phòng nhằm bù đắp các khoản thiệt hại thực tế xảy ra do giảm giá vật tư, thành phẩm, hàng hóa tồn kho bị giảm giá; đồng thời cũng để phản ánh đúng giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho của doanh nghiệp khi

lập báo cáo tài chính vào cuối kỳ hạch toán.

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

Giá trị thuần của hàng tồn kho trên báo cáo tài chính là giá trị điều chỉnh giữa giá trị tồn kho trên sổ kế toán và giá trị giảm giá hàng tồn kho.

### 5.1.2. Nguyên tắc hạch toán

- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho chỉ được ghi vào cuối kỳ kế toán năm khi lập báo cáo tài chính trên cơ sở có bằng chứng tin cậy về sự biến động giá cả.

$$\begin{matrix} \text{Mức dự phòng giảm} \\ \text{giá vật tư, hàng hóa} \\ \text{cho năm kế hoạch} \end{matrix} = \begin{matrix} \text{Lượng vật tư, hàng hóa} \\ \text{tồn kho giảm giá tại thời} \\ \text{điểm lập báo cáo tài} \\ \text{chính năm} \end{matrix} \times \left[ \begin{matrix} \text{Giá gốc} & \text{Giá thực tế trên thị} \\ \text{Hàng tồn} & \text{trường tại thời điểm} \\ \text{kho trên} & \text{lập báo cáo tài} \\ \text{sổ kế toán} & \text{chính năm} \end{matrix} \right]$$

- Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được tính cho từng loại hàng, nhóm hàng có tính chất như nhau.

- Đối với dự trữ vật tư cho sản xuất không được lập dự phòng nếu giá bán của thành phẩm được sản xuất từ các loại vật tư này dự kiến là cao hơn giá gốc.

- Cuối niên độ kế toán phải tính toán hoàn nhập khoản chênh lệch dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập so với số dự phòng đã lập cho hàng tồn kho cuối niên độ trước hoặc lập bổ sung khoản chênh lệch dự phòng.

- Điều kiện lập dự phòng theo Thông tư số 228 ngày 07/12/2009: Việc trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải đảm bảo các điều kiện:

+ Có hóa đơn, chứng từ hợp pháp theo quy định của Bộ Tài chính hoặc các bằng chứng khác chứng minh giá vốn hàng tồn kho.

+ Là những vật tư, hàng hóa thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp tồn kho tại thời điểm lập báo cáo tài chính.

### 5.2. Tài khoản sử dụng

#### Tài khoản 2294 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Tài khoản này phản ánh các khoản dự phòng giảm giá của hàng tồn kho phải lập khi có những bằng chứng tin cậy về sự giảm giá của giá trị thuần có thể thực hiện được so với giá gốc của hàng tồn kho.

Kết cấu và nội dung phản ánh của

#### Tài khoản 2294- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

- Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho được hoàn nhập ghi giảm giá vốn hàng bán.	- Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập tính vào giá vốn hàng bán trong kỳ
	<i>Số dư có:</i> Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho hiện có cuối kỳ.

### 5.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

- Cuối kỳ kế toán năm, khi giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá gốc thì phải lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Số dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập là số chênh lệch giữa giá gốc của hàng tồn kho lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng.

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết dự phòng giảm giá hàng tồn kho)

Có TK 2294 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

- Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán năm nay lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán năm trước thì số chênh lệch lớn hơn được lập thêm, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết dự phòng giảm giá hàng tồn kho)

Có TK 2294 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

- Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối kỳ kế toán năm nay nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán năm trước thì số chênh lệch nhỏ hơn được hoàn nhập, ghi:

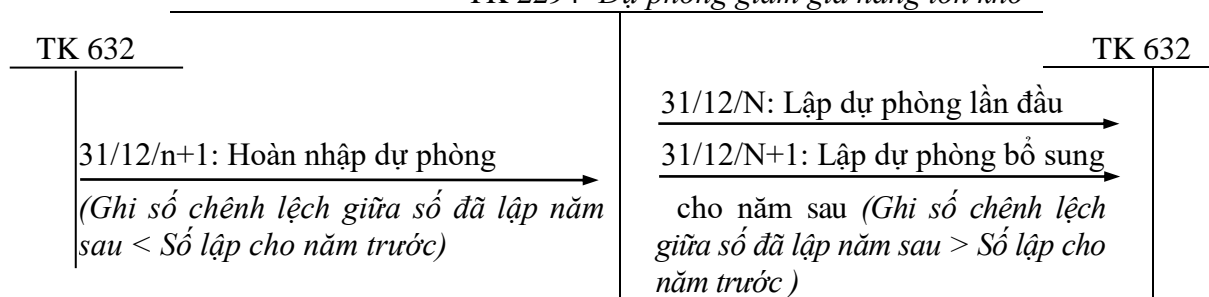
Nợ TK 2294 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (Chi tiết dự phòng giảm giá hàng tồn kho).

Sơ đồ 1.6

### KẾ TOÁN KẾ TOÁN DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ HÀNG TỒN KHO

#### TK 2294- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho



#### 5.4. Ví dụ kế toán

Công ty M kê khai và nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, tính giá xuất hàng tồn kho theo phương pháp nhập trước - xuất trước. Có tài liệu kế toán như sau:

##### I. Số dư đầu tháng:

Tài khoản 1561	45.000.000
- Hàng A	$3.000 \text{ kg} \times 11.000 = 33.000.000$
- Hàng B	$2.000 \text{ m} \times 6.000 = 12.000.000$
Tài khoản 2294	1.800.000
- Hàng A	1.000.000
- Hàng B	800.000

##### II. Trong tháng phát sinh các nghiệp vụ sau:

- Ngày 04/12: Công ty M mua hàng A nhập kho:  $7.000 \text{ kg} \times 10.800/\text{kg}$ , thuế suất thuế GTGT 10%, tiền chưa thanh toán cho người bán. Hàng A nhập kho đủ.
- Ngày 14/12: Xuất kho bán trực tiếp: hàng A: 5.000 kg, hàng B: 1.000 m.
- Ngày 31/12: Căn cứ vào tài liệu tin cậy về sự giảm giá Công ty M tiến hành lập dự phòng giảm giá hàng A và hàng B cho năm N+1. Biết thông tin về giá thị trường của hàng hóa A: là

10.500đ/kg, hàng hóa B: là 5.500đ/m. Công ty N tiến hành lập dự phòng giảm giá hàng hóa A và B.

### III. Yêu cầu:

Tính toán và định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Giải:

#### BẢNG TÍNH LẬP DỰ PHÒNG

Tên hàng	Lượng tồn kho cuối năm	Giá trị tồn kho trên sổ kế toán cuối năm	Giá thực tế trên thị trường tại thời điểm cuối năm	Mức dự phòng giảm giá hàng tồn kho cho năm sau	Mức dự phòng đã lập năm trước	Số chênh lệch dự phòng
1	2	3	4	$5 = (3 - 4) \cdot 2$	6	$7 = (5 - 6)$
Hàng A	5.000 kg	10.800 đ/kg	10.500 đ/kg	1.500.000	1.000.000	500.000
Hàng B	1.000 m	6.000 đ/m	5.500 đ/m	500.000	800.000	-300.000
<i>Cộng</i>				2.000.000	1.800.000	200.000

Lập định khoản:

Ngày 04/12: Nhập mua hàng

1.	Nợ TK 1561.A	$(7.000 \text{ kg} \times 10.800 \text{ đ/kg})$	=	75.600.000
	Nợ TK 1331			7.560.000
	Có TK 331			83.160.000

Ngày 14/12: Xuất kho hàng bán trực tiếp

2.	Nợ TK 632		=	60.600.000
	Có TK 1561.A	$(3.000 \text{ kg} \times 11.000 \text{ đ/kg})$	=	54.600.000
		$+ 2.000 \text{ kg} \times 10.800 \text{ đ/kg})$		
	Có TK 1561.B	$(1.000 \text{ m} \times 6.000 \text{ đ/m})$	=	6.000.000

Ngày 31/12: Lập dự phòng cuối năm (Số liệu tính ở Bảng tính lập dự phòng)

- Lập dự phòng Hàng A bổ sung cho năm sau (*Ghi số chênh lệch*)

3a.	Nợ TK 632			500.000
	Có TK 2294.A			500.000

- Hoàn nhập dự phòng Hàng B (*Ghi số chênh lệch*)

3b.	Nợ TK 2294.B			300.000
	Có TK 632			300.000

### CÂU HỎI ÔN TẬP

- Chi phí mua hàng là gì? Trình bày phương pháp phân bổ chi phí mua hàng cho hàng tồn và hàng bán ra.
- Lưu chuyển hàng hóa là gì? Phân biệt lưu chuyển hàng hóa bán buôn và bán lẻ.
- Trình bày khái niệm, ưu, nhược điểm của phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai và kiểm kê định kỳ.
- Trình bày các phương pháp tính giá thực tế xuất kho hàng hóa.
- Phân biệt mua hàng theo phương thức nhận hàng và mua hàng theo phương thức chuyển hàng.

## **Chương 2**

# **KẾ TOÁN CÁC NGHIỆP VỤ NGOẠI TỆ VÀ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH XUẤT NHẬP KHẨU**

### **Mục tiêu:**

- Trình bày được đặc nội dung và nguyên tắc hạch toán ngoại tệ;
- Ghi sổ kế toán được các trường hợp kế toán chủ yếu về chênh lệch tỷ giá phát sinh và xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại cuối năm;
- Trình bày được đặc điểm của hoạt động kinh doanh nhập, xuất khẩu, các phương thức kinh doanh nhập xuất khẩu và các điều kiện giao hàng theo Incoterms;
- Trình bày được các phương pháp kế toán nhập, xuất khẩu;
- Xác định được các chứng từ kế toán và các tài khoản kế toán sử dụng để hạch toán các nghiệp vụ nhập, xuất khẩu;
- Ghi được sổ kế toán nghiệp vụ nhập, xuất khẩu;
- Tuân thủ Chế độ kế toán doanh nghiệp do Bộ Tài chính ban hành.

### **Nội dung:**

## **1. KẾ TOÁN CÁC NGHIỆP VỤ NGOẠI TỆ**

### **1.1. Nội dung và nguyên tắc hạch toán**

#### **1.1.1. Chênh lệch tỷ giá hối đoái**

\* 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.

\* 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.

\* 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.

\* 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.

\* 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.

### ***1.1.2. Nguyên tắc ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ ở thời điểm cuối năm tài chính***

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.

### **1.1.3. Nguyên tắc xử lý các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái**

- *Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái của nghiệp vụ ngoại tệ trong kỳ và chênh lệch đánh giá lại cuối kỳ của hoạt động đầu tư xây dựng ở giai đoạn trước hoạt động như sau:*

@ 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).

- *Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái của nghiệp vụ ngoại tệ trong kỳ và chênh lệch đánh giá lại cuối kỳ của hoạt động sản xuất kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản của doanh nghiệp vừa có hoạt động kinh doanh, vừa có hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản.*

@ Toàn bộ chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ được ghi nhận vào *chi phí tài chính*, hoặc *doanh thu tài chính* trên bảng Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của năm tài chính.

@ Cuối năm tài chính, kế toán đánh giá lại số dư các Tài khoản “Tiền mặt”, “Tiền gửi Ngân hàng”, “Tiền đang chuyển”, các khoản tương đương tiền, các khoản phải thu, các khoản phải trả có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm lập bảng CĐKT cuối năm tài chính. Khoản chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư ngoại tệ của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được hạch toán vào Tài khoản 413- “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”; Khoản chênh lệch giữa tỷ giá sau khi quy đổi với tỷ giá đang hạch toán trên sổ kế toán được xử lý như sau:

- Đối với chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do việc đánh giá lại số dư cuối năm là: tiền mặt, tiền gửi, tiền đang chuyển, các khoản nợ ngắn hạn (1 năm trở xuống) có gốc ngoại tệ tại thời điểm lập báo cáo tài chính thì không hạch toán vào chi phí hoặc thu nhập mà để số dư trên báo cáo tài chính, đầu năm sau ghi bút toán ngược lại để xóa số dư.

- Đối với chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do việc đánh giá lại số dư cuối năm của các khoản nợ dài hạn (trên 1 năm) có gốc ngoại tệ tại thời điểm lập báo cáo tài chính thì được xử lý như sau:

a. Đối với các khoản nợ phải thu dài hạn: Đối với các khoản nợ phải thu bằng ngoại tệ, công ty phải đánh giá lại số dư cuối năm của các loại ngoại tệ, sau khi bù trừ, chênh lệch còn lại được hạch toán vào thu nhập hoặc chi phí tài chính trong năm.

b. Đối với các khoản nợ phải trả dài hạn: Đối với khoản nợ phải trả bằng ngoại tệ, công ty phải đánh giá lại số dư cuối năm của các loại ngoại tệ, sau khi bù trừ, chênh lệch còn lại được xử lý như sau:

- Trường hợp chênh lệch tăng tỷ giá hối đoái thì chênh lệch tỷ giá hạch toán vào chi phí tài chính trong năm và được tính vào chi phí hợp lý khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp.

Trường hợp hạch toán chênh lệch tỷ giá hối đoái vào chi phí làm cho kết quả kinh doanh của công ty bị lỗ thì có thể phân bổ một phần chênh lệch tỷ giá cho năm sau để công ty không bị lỗ nhưng mức hạch toán vào chi phí trong năm ít nhất cũng phải bằng chênh lệch tỷ giá của số dư ngoại tệ dài hạn phải trả trong năm đó. Số chênh lệch tỷ giá còn lại sẽ được theo dõi và tiếp tục phân bổ vào chi phí cho các năm sau nhưng tối đa không quá 5 năm.

- Trường hợp chênh lệch giảm thì được hạch toán vào thu nhập tài chính.

Khi thanh lý từng khoản nợ phải thu, nợ phải trả dài hạn, nếu tỷ giá thanh toán thực tế phát sinh cao hơn hoặc thấp hơn tỷ giá đang hạch toán trên sổ sách thì phần chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh được ghi nhận là thu nhập hoặc chi phí trong năm tài chính.

## 1.2. Tài khoản sử dụng

Kế toán các nghiệp vụ ngoại tệ sử dụng chủ yếu các tài khoản sau:

- **Tài khoản 111 (1112)** -- Tiền mặt- *Ngoại tệ*
- **Tài khoản 112 (1122)** -- Tiền gửi ngân hàng - *Ngoại tệ*
- **Tài khoản 635** – Chi phí tài chính
- **Tài khoản 515** – Doanh thu hoạt động tài chính
- **Tài khoản 413** - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Tài khoản này dùng để phản ánh số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động); chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính; khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài và tình hình xử lý số chênh lệch tỷ giá hối đoái đó.

Hạch toán Tài khoản 413 – Chênh lệch tỷ giá hối đoái, cần tôn trọng một số quy định sau:

1. Doanh nghiệp chỉ phản ánh các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái vào TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”, trong các trường hợp:

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện và chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính của hoạt động đầu tư XDCB trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập (Khi chưa hoàn thành đầu tư);

- Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư XDCB (doanh nghiệp sản xuất kinh doanh vừa có hoạt động đầu tư XDCB);

- Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài hoạt động độc lập.

2. Cuối năm tài chính, kế toán đánh giá lại số dư các Tài khoản “Tiền mặt”, “Tiền gửi Ngân hàng”, “Tiền đang chuyển”, các khoản tương đương tiền, các khoản phải thu, các khoản phải trả có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm lập bảng CĐKT cuối năm tài chính. Khoản chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư ngoại tệ của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được hạch toán vào Tài khoản 413- “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”; sau khi bù trừ giữa chênh lệch tỷ giá hối đoái tăng, hoặc giảm do đánh giá lại phải kết chuyển ngay vào chi phí tài chính hoặc doanh thu hoạt động tài chính.

3. Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện và chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính đối với các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của hoạt động đầu tư

XDCB (giai đoạn trước hoạt động) được phản ánh lũy kế trên Bảng cân đối kế toán (Chi tiêu Chênh lệch tỷ giá - TK 413).

Khi kết thúc quá trình đầu tư xây dựng, khoản chênh lệch hối đoái này được tính ngay, hoặc phân bổ vào doanh thu hoạt động tài chính, hoặc chi phí tài chính kể từ khi công trình hoàn thành đưa vào hoạt động.

4. Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài phải tuân thủ quy định tại Đoạn 24, Chuẩn mực số 10- Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái và được hạch toán trên TK 413 - "Chênh lệch tỷ giá hối đoái" và được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo quy định của Đoạn 30, Chuẩn mực số 10 "Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái".

5. Đối với doanh nghiệp không chuyên kinh doanh mua, bán ngoại tệ, thì các nghiệp vụ kinh tế mua, bán ngoại tệ phát sinh được quy đổi ra Đồng Việt Nam theo tỷ giá mua, bán thực tế phát sinh. Chênh lệch giữa tỷ giá thực tế mua vào và tỷ giá thực tế bán ra của ngoại tệ được hạch toán vào Tài khoản 515- "Doanh thu hoạt động tài chính", hoặc vào Tài khoản 635- "Chi phí tài chính".

6. Đối với các Tổng công ty, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phản ánh trên Bảng Cân đối kế toán hợp nhất chỉ phản ánh khoản chênh lệch tỷ giá khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài để hợp nhất báo cáo tài chính và khoản chênh lệch tỷ giá của hoạt động đầu tư XDCB chưa hoàn thành (giai đoạn trước hoạt động) của các đơn vị thành viên.

#### Kết cấu và nội dung phản ánh

##### Tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lỗ tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ;</li> <li>- 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.</li> <li>- Kết chuyển lỗ tỷ giá vào doanh thu hoạt động tài chính;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Lãi tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ;</li> <li>- 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.</li> <li>- Kết chuyển lãi tỷ giá vào chi phí tài chính;</li> </ul>
<p><i>Số dư bên Nợ:</i> 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.</p>	<p><i>Số dư bên Có:</i> 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.</p>

Tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái, có 2 tài khoản cấp hai:

*Tài khoản 4131 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính:* Phản ánh khoản 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 sản xuất, kinh doanh có cả hoạt động đầu tư XDCB).

*Tài khoản 4132 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư XDCB:* Phản ánh khoản 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 (lãi, lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động).

### 1.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

### **1.3.1. Kế toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động)**

(1) Khi mua ngoài hàng hoá, dịch vụ, TSCĐ, thiết bị, khối lượng xây dựng, lắp đặt do người bán hoặc bên nhận thầu bàn giao:

- Nếu phát sinh lỗ chênh lệch tỷ giá trong giao dịch bằng ngoại tệ thanh toán mua hàng hoá, dịch vụ, TSCĐ, thiết bị, khối lượng xây dựng, lắp đặt do bên nhận thầu bàn giao, ghi:

Nợ các TK 151, 152, 211, 213, 241,...: (Tỷ giá giao dịch thực tế)

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

Có các TK 111 (1112), 112 (1122): (Tỷ giá ghi sổ kế toán).

- Nếu phát sinh lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giao dịch bằng ngoại tệ thanh toán mua hàng hoá, dịch vụ, TSCĐ, thiết bị, khối lượng xây dựng, lắp đặt do bên nhận thầu bàn giao, ghi:

Nợ TK 151, 152, 211, 213, 241,... : (Tỷ giá giao dịch thực tế)

Có TK 111 (1112), 112 (1122): (Tỷ giá ghi sổ kế toán)

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

(2) Khi thanh toán nợ phải trả bằng ngoại tệ (nợ phải trả người bán, vay, nợ nội bộ (nếu có),...):

- Nếu phát sinh lỗ tỷ giá hối đoái trong giao dịch thanh toán nợ phải trả bằng ngoại tệ, ghi:

Nợ TK 331, 336, 341,... (Tỷ giá ghi sổ kế toán)

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

Có các TK 111 (1112), 112 (1122) : (Tỷ giá ghi sổ kế toán).

- Nếu phát sinh lãi tỷ giá hối đoái trong giao dịch thanh toán nợ phải trả bằng ngoại tệ, ghi:

Nợ TK 331, 336, 341,...: (Tỷ giá ghi sổ kế toán)

Có các TK 111 (1112), 112 (1122): (Tỷ giá ghi sổ kế toán)

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

(3) Hàng năm, chênh lệch tỷ giá đã thực hiện phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng (giai đoạn trước hoạt động) được phản ánh lũy kế trên TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4132) cho đến khi hoàn thành đầu tư XDCB.

(4) Kết thúc giai đoạn đầu tư xây dựng (giai đoạn trước hoạt động), kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện (theo số thuần sau khi bù trừ số dư bên Nợ và bên Có Tài khoản 4132) của hoạt động đầu tư (giai đoạn trước hoạt động) trên TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (TK 4132) tính ngay (nếu nhỏ) vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính, hoặc để phân bổ dần, ghi:

- Trường hợp phát sinh lãi tỷ giá hối đoái

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4132)

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính

- Trường hợp phát sinh lỗ tỷ giá hối đoái

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu ghi ngay vào chi phí tài chính)

Có TK 413 (4132) - Chênh lệch tỷ giá hối đoái .

(5) Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện (Lỗ hoặc lãi) trong giai đoạn đầu tư XDCB được lũy kế đến thời điểm quyết toán bàn giao TSCĐ đưa công trình vào hoạt động cho hoạt động sản xuất kinh doanh.

- Trường hợp lỗ tỷ giá hối đoái phải phân bổ dần, định kỳ khi phân bổ chênh lệch lỗ tỷ giá hối đoái đã thực hiện phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản vào chi phí tài

chính của năm tài chính khi kết thúc giai đoạn đầu tư XD CB bàn giao đưa TSCĐ vào sử dụng, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (*Lỗi tỷ giá hối đoái*)  
Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Trường hợp lãi tỷ giá hối đoái phải phân bổ dần, định kỳ khi phân bổ chênh lệch lãi tỷ giá hối đoái đã thực hiện phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng cơ bản vào doanh thu hoạt động tài chính của năm tài chính khi kết thúc giai đoạn đầu tư XD CB bàn giao đưa TSCĐ vào sử dụng, ghi:

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (*Lãi tỷ giá hối đoái*)

### **1.3.2. Kế toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ của hoạt động kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư XD CB của doanh nghiệp đang sản xuất kinh doanh**

(1) Khi mua vật tư, hàng hóa, tài sản cố định, dịch vụ thanh toán bằng ngoại tệ:

Nợ TK 151, 152, 153, 211, 213, 217, 627, 641,...: *Tỷ giá giao dịch thực tế*  
Nợ TK 133- Thuế GTGT được khấu trừ: *Tỷ giá giao dịch thực tế*  
Nợ TK 635- Chi phí tài chính (Nếu lỗi tỷ giá hối đoái: *Ghi số chênh lệch tỷ giá*)  
Có TK 111(1112), TK 112(1122): *Theo tỷ giá ghi sổ kế toán*  
Có TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính (Nếu lãi tỷ giá hối đoái: *Ghi số chênh lệch tỷ giá*)

(2) Khi nhận vật tư, hàng hóa, dịch vụ của nhà cung cấp, hoặc khi vay ngắn hạn, vay dài hạn, hoặc nhận nợ nội bộ bằng ngoại tệ, ghi:

Nợ TK liên quan (152, 153, 627, 642...), TK 133: *Tỷ giá giao dịch thực tế*  
Có TK 331, 341, 336...: *Theo tỷ giao dịch thực tế*

(3) Khi chi ngoại tệ thanh toán nợ phải trả (Nợ phải trả người bán, nợ vay ngắn hạn, nợ vay dài hạn, nợ nội bộ...).

Nợ TK 331, 341: *Theo tỷ giá hối đoái ghi sổ*  
Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (Nếu lỗi tỷ giá hối đoái: *Ghi số chênh lệch tỷ giá*)  
Có TK 111(1112), TK 112(1122): *Theo tỷ giá hối đoái ghi sổ.*  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Nếu lãi tỷ giá hối đoái: *Ghi số chênh lệch tỷ giá*)

(4) Khi phát sinh doanh thu, thu nhập khác bằng đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ sử dụng để ghi sổ kế toán, ghi:

Nợ TK 111(1112), TK 112(1122), TK 131...: *Tỷ giá giao dịch thực tế*  
Có các TK 511, 711,...: *Tỷ giá giao dịch thực tế*

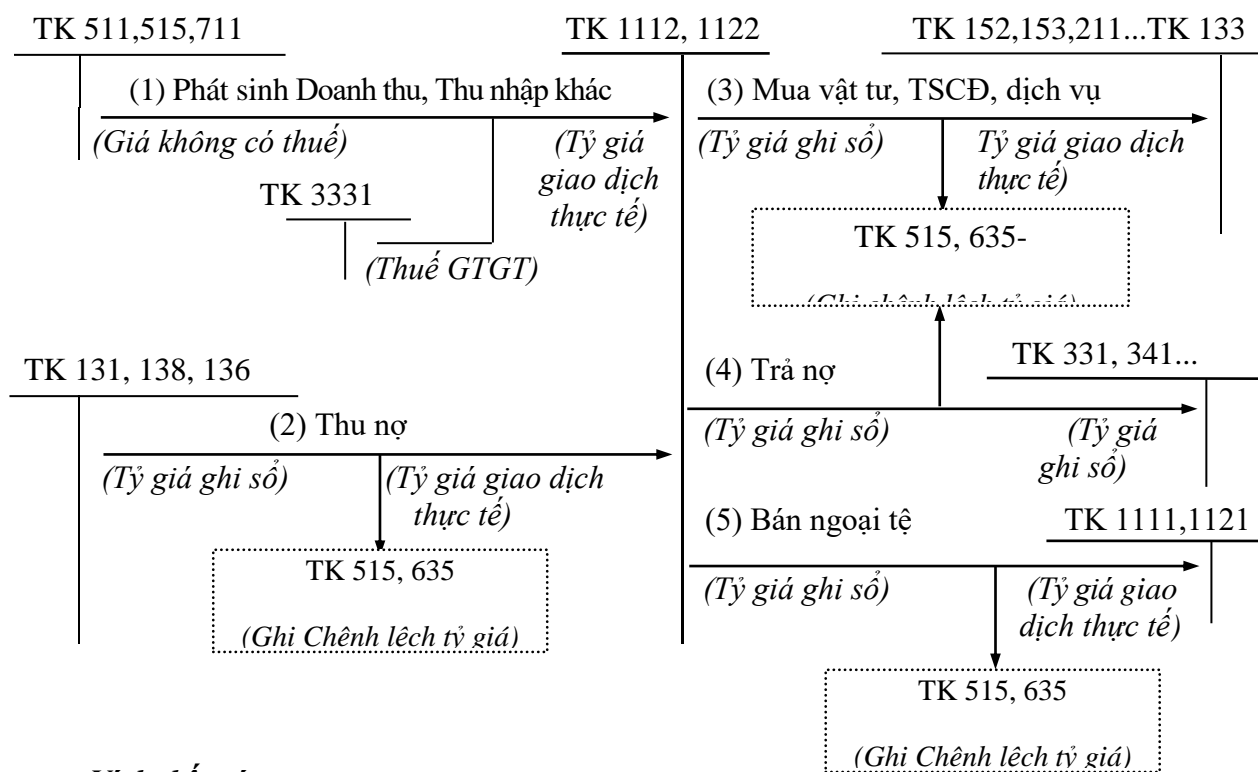
(5) Khi phát sinh các khoản nợ phải thu bằng ngoại tệ, ghi:

Nợ TK 131, 138: *Tỷ giá giao dịch thực tế*  
Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (Nếu lỗi tỷ giá hối đoái: *Ghi số chênh lệch tỷ giá*).  
Có TK 111(1112), TK 112(1122): *Tỷ giá ghi sổ kế toán.*  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (*Ghi số chênh lệch tỷ giá*)

(6) Khi thu được tiền nợ phải thu bằng ngoại tệ (phải thu khách hàng, phải thu nội bộ,...)

Nợ TK 111(1112), TK 112(1122): *Tỷ giá giao dịch thực tế*  
Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (*Lỗi tỷ giá hối đoái: Ghi chênh lệch tỷ giá*)  
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*)

**Sơ đồ 2.1: Kế toán tiền mặt, tiền gửi ngân hàng ngoại tệ**



**Ví dụ kế toán**

Số dư đầu tháng: TK 111(1112) : 253.200; (chi tiết 12 USD)

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

1. Bán sản phẩm thu tiền mặt nhập quỹ theo giá bán cả thuế GTGT: 88 USD, trong đó thuế GTGT: 8 USD; Tỷ giá giao dịch thực tế: 21.150 đ/USD.	1.Nợ TK 111(1112): 1.861.200 Có TK 511: 1.692.000 Có TK 3331 169.200
2. Mua vật liệu nhập kho theo giá mua: 20 USD, thuế GTGT 2 USD, giá thanh toán: 22 USD, đã chi trả bằng tiền mặt ngoại tệ; Tỷ giá giao dịch thực tế 21.050 đ/USD.	2.Nợ TK 152: 421.000 Nợ TK 133: 42.100 Nợ TK 635: 2.068 Có TK 1112: 465.168
3. Xuất quỹ 30 USD bán lấy tiền VN nhập quỹ; Tỷ giá giao dịch thực tế: 21.200 đ/USD.	3.Nợ TK 1111: 636.000 Có TK 515: 1.680 Có TK 1112: 634.320
4. Xuất quỹ 10 USD trả nợ cho nhà cung cấp, tỷ giá ghi sổ lúc nhận nợ là 21.100 đ/USD. <i>Biết: Tỷ giá ghi sổ tiền tính theo tỷ giá bình quân di động:</i>	4a.Nợ TK 331: 211.000 Nợ TK 635: 440 Có TK 111(1112): 211.440

$$\frac{(253.200 + 1.861.200)}{12 \text{ USD} + 88 \text{ USD}} = 21.144 \text{ đ/USD}$$

**1.3.3. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại cuối năm tài chính của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ**

Ở thời điểm cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán) theo tỷ giá thực tế (tỷ giá mua của ngân hàng thương mại công bố) tại thời điểm cuối năm tài chính, có thể phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái (lãi hoặc lỗ). Doanh nghiệp phải chi tiết khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ này của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (giai đoạn trước hoạt động) (TK 4132) và của hoạt động sản xuất, kinh doanh (TK 4131):

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

Nợ TK 111 (1112), 112 (1122), 131, 136, 138, 331, 341,...  
Có TK 413 (4131, 4132) - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

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

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131, 4132)  
Có TK 111(1112), 112(1122), 131, 136, 138, 331, 341,...

#### **1.3.4. Kế toán xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại cuối năm**

*1.3.4.1. Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm của các khoản mục tiền tệ của hoạt động sản xuất, kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư xây dựng (của doanh nghiệp đang sản xuất, kinh doanh vừa có hoạt động đầu tư XD/CB)*

- Kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh (theo số thuần sau khi bù trừ số dư 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 chênh lệch 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 chênh lệch 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 (4131) - Chênh lệch tỷ giá hối đoái

*1.3.4.2. Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại cuối năm của các khoản mục tiền tệ của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (Giai đoạn trước hoạt động):*

- Ở giai đoạn đang đầu tư xây dựng, doanh nghiệp chưa đi vào hoạt động thì chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm được phản ánh lũy kế trên TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”(4132), Số dư Nợ, hoặc Có này phản ánh trên Bảng Cân đối kế toán.

- Khi kết thúc giai đoạn đầu tư, xây dựng chuyển sang hoạt động sản xuất, kinh doanh số dư Nợ, hoặc số dư Có TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái” phản ánh chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ cuối mỗi năm tài chính (không bao gồm khoản đánh giá lại các khoản mục tiền tệ liên quan đến hoạt động đầu tư xây dựng ở thời điểm bàn giao tài sản để đưa vào sử dụng) sẽ được xử lý như sau:

+ Kết chuyển số dư Nợ TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái” (4132) vào TK 635 “Chi phí tài chính”, hoặc phân bổ dần số lỗ tỷ giá hối đoái của giai đoạn đầu tư xây dựng trong các năm tài chính tiếp theo trong thời gian quy định (kể từ khi kết thúc giai đoạn đầu tư) vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (nếu ghi ngay vào chi phí)  
Có TK 413 (4132)- Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

+ Kết chuyển số dư Có TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái” (4132) vào TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính”, hoặc (Nếu lớn) để phân bổ dần số lãi tỷ giá hối đoái của giai đoạn đầu tư xây dựng trong các năm tài chính tiếp theo trong thời gian quy định (kể từ khi kết thúc giai đoạn đầu tư) vào doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 413 (4132) - Chênh lệch tỷ giá hối đoái  
 Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính (*Nếu ghi ngay vào doanh thu*)

**Ví dụ kế toán**

I. Số dư đầu tháng:

TK 111 (1112) : 11.760.000 Chi tiết: 560 USD  
 TK 112 (1122) : 30.240.000 Chi tiết: 1.440 USD  
 (Tỷ giá ghi sổ đầu kỳ 21.000 đ/USD)

II. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh: (Hạch toán tỷ giá ngoại tệ theo phương pháp bình quân di động)

1. 5/12/N: Bán sản phẩm thu tiền mặt nhập quỹ theo giá bán: 440 USD, trong đó thuế GTGT: 40 USD; Tỷ giá giao dịch thực tế 21.100 đ/USD.	1.Nợ TK 1112: $(440 \times 21.100) = 9.284.000$ Có TK 511: $(400 \times 21.100) = 8.440.000$ Có TK 3331: $(40 \times 21.100) = 844.000$
2. 10/12/N: Mua vật liệu nhập kho theo giá mua: 200 USD, thuế GTGT 20 USD, giá thanh toán: 220 USD, đã chi trả bằng tiền mặt ngoại tệ; Tỷ giá giao dịch thực tế 20.900 đ/USD.	2.Nợ TK 152: $(200 \times 20.900) = 4.180.000$ Nợ TK 133: $(20 \times 20.900) = 418.000$ Nợ TK 635: $220 \times (21.044 - 20.900) = 31.680$ Có TK 1112: $(220 \times 21.044) = 4.629.680$
3. 15/12/N: Xuất quỹ 300 USD bán lấy tiền VN nhập quỹ; Tỷ giá giao dịch thực tế 21.200 đ/USD.	3.Nợ TK 1111: $(300 \times 21.200) = 6.360.000$ Có TK 515: $(21.200 - 21.044) \times 300 = 46.800$ Có TK 1112: $(300 \times 21.000) = 6.313.200$
4. 25/12/N: Xuất quỹ 140 USD trả nợ cho nhà cung cấp, tỷ giá ghi sổ nợ là 20.800 đ/USD.	4.Nợ TK 331: $(140 \times 20.800) = 2.912.000$ Nợ TK 635: $140 \times 244 = 34.160$ Có TK 1112: $140 \times 21.044 = 2.946.160$
5. 26/12/N: Trích tiền gửi ngân hàng ký quỹ mở L/C: 500 USD. Tỷ giá giao dịch thực tế: 21.100 đ/USD.	5. Nợ TK 244: $(500 \times 21.100) = 10.550.000$ Có TK 515: $(21.100 - 21.000) \times 500 = 50.000$ Có TK 1122: $(500 \times 21.000) = 10.500.000$
6. 28/12/N: Xuất quỹ 100 USD nộp vào ngân hàng. Tỷ giá giao dịch thực tế: 21.050 đ/USD.	6.Nợ TK 1122: $(100 \times 21.050) = 2.105.000$ Có TK 515: $100 \times 6 = 600$ Có TK 1112: $(100 \times 21.044) = 2.104.400$
7. Đánh giá lại số dư ngoại tệ (TK vốn bằng tiền) vào 31/12 theo tỷ giá thực tế mua của ngân hàng 21.200 đ/USD và xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá số dư ngoại tệ vào 31/12. (*)	-Phản ánh chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại 7a.Nợ TK 1112: 37.440 Nợ TK 1122: 203.000 Có TK 4131: 240.440 -Xử lý chênh lệch tỷ giá 7b.Nợ TK 4131: 240.440 (*) Có TK 515: 240.440

(\*) Tính toán chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại cuối năm như sau:

- Xác định số nguyên tệ tồn cuối kỳ (31/12):

Nguyên tệ Tiền mặt :  $560 + 440 - 220 - 300 - 140 - 100 = 240$  (USD)

Nguyên tệ TGNH :  $1.440 - 500 + 100 = 1.040$  (USD)

- Đánh giá lại vốn bằng tiền là ngoại tệ theo tỷ giá mua cuối năm

Tiền mặt :  $240 \text{ USD} \times 21.200 \text{ đ/USD} = 5.088.000$

Tiền gửi ngân hàng :  $1.040 \text{ USD} \times 21.200 \text{ đ/USD} = 22.048.000$

- Xác định Vốn bằng tiền theo tỷ giá ghi sổ tại thời điểm cuối năm:
  - Tiền mặt : 240 USD x 21.044 đ/USD = 5.050.560
  - Tiền gửi ngân hàng : 1.040 USD x 21.004,8 = 21.845.000 (làm tròn)
- => Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại cuối năm:
  - Tiền mặt (1112) : 5.088.000 - 5.050.560 = +37.440
  - Tiền gửi ngân hàng (1122) : 22.048.000 - 21.845.000 = +203.000

## 2. KẾ TOÁN NHẬP, XUẤT KHẨU

### 2.1. Những vấn đề chung về hoạt động kinh doanh nhập, xuất khẩu

#### 2.1.1. Đặc điểm của hoạt động kinh doanh nhập, xuất khẩu

Hoạt động kinh doanh nhập, xuất khẩu là hoạt động mua bán trao đổi hàng hoá và dịch vụ giữa các quốc gia với nhau thông qua các hợp đồng ngoại thương.

Doanh nghiệp nhập, xuất khẩu là đơn vị kinh tế cơ sở hạch toán kinh tế độc lập do Bộ thương mại quản lý. Nhiệm vụ chủ yếu của các doanh nghiệp này là kinh doanh mua bán hàng hoá với nước ngoài, thực hiện các dịch vụ ngoại thương khác trên cơ sở các hợp đồng kinh tế là chủ yếu về những mặt hàng, dịch vụ được nhà nước cấp phép hoặc cho phép.

Ngoài ra, các doanh nghiệp nhập, xuất khẩu còn phải thực hiện việc nhập, xuất khẩu thông qua các Hiệp định, Nghị định thư do Chính phủ đã ký với nước ngoài, giao cho doanh nghiệp thực hiện.

Đặc điểm cơ bản của kinh doanh nhập xuất khẩu, bao gồm:

- Kinh doanh nhập, xuất khẩu có thị trường rộng lớn cả trong và ngoài nước, chịu ảnh hưởng rất lớn của sự phát triển sản xuất trong nước và tình hình thị trường nước ngoài;
- Người mua, người bán thuộc các quốc gia khác nhau, có trình độ quản lý, phong tục, tập quán tiêu dùng và chính sách ngoại thương ở mỗi quốc gia có sự khác nhau;
- Hàng xuất nhập khẩu đòi hỏi chất lượng cao, mẫu mã đẹp hợp thị hiếu tiêu dùng ở từng khu vực, từng quốc gia trong từng thời kì;
- Điều kiện địa lý, phương tiện vận chuyển, điều kiện và phương thức thanh toán có ảnh hưởng không ít đến quá trình kinh doanh, thời gian giao hàng và thanh toán có khoảng cách xa.

Xuất phát từ những đặc điểm trên, kế toán hàng hoá trong kinh doanh nhập, xuất khẩu cần thực hiện tất cả các nhiệm vụ chủ yếu sau đây:

- Phản ánh và kiểm tra tình hình ký kết và thực hiện các hợp đồng nhập xuất khẩu, kiểm tra việc đảm bảo an toàn hàng hoá nhập, xuất khẩu cả về số lượng và giá trị;
- Tổ chức kế toán tài chính và kế toán quản trị nghiệp vụ hàng hoá, nghiệp vụ thanh toán phù hợp với đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp, trên cơ sở đó tính toán chính xác, trung thực kết quả kinh doanh;
- Cung cấp thông tin chính xác, kịp thời đầy đủ phục vụ cho việc điều hành và quản lý quá trình kinh doanh nhập, xuất khẩu đạt hiệu quả cao.

#### 2.1.2. Các phương thức kinh doanh và tiền tệ sử dụng trong nhập xuất khẩu

##### 2.1.2.1. Các phương thức kinh doanh nhập xuất khẩu

Kinh doanh nhập, xuất khẩu hiện nay thường thực hiện theo phương thức nhập xuất khẩu trực tiếp, nhập xuất khẩu ủy thác và nhập xuất khẩu hỗn hợp, gia công hàng xuất khẩu, mua bán đối lưu.

- Nhập xuất khẩu trực tiếp: Theo phương thức này, các doanh nghiệp được Nhà nước cấp giấy phép và cho phép trực tiếp giao dịch, ký kết hợp đồng mua bán với các tổ chức, cá nhân nước ngoài. Nhập xuất khẩu trực tiếp có thể tiến hành theo Nghị định thư ký kết giữa hai nhà nước hoặc nhập xuất khẩu trực tiếp theo hợp đồng thương mại được ký kết giữa hai hay nhiều tổ chức kinh tế cụ thể thuộc nước nhập hàng và nước xuất hàng.

Các phương tiện vận chuyển hàng hoá trong nhập, xuất khẩu trực tiếp bao gồm vận chuyển bằng đường biển, đường bộ, đường hàng không,...

Các phương thức thanh toán quốc tế dùng trong nhập, xuất khẩu trực tiếp bao gồm phương thức chuyển tiền, phương thức ghi sổ, phương thức nhờ thu, phương thức tín dụng chứng từ, phương thức thư uỷ thác mua,...

- Nhập xuất khẩu ủy thác: Theo phương thức này, các doanh nghiệp chưa đủ điều kiện để Nhà nước cấp phép cho nhập, xuất khẩu trực tiếp, phải nhờ các doanh nghiệp nhập, xuất khẩu khác nhập, xuất khẩu hộ.

Các đơn vị nhờ nhập, xuất khẩu hộ gọi là đơn vị giao nhập, xuất khẩu ủy thác, các đơn vị nhập, xuất khẩu hộ gọi là đơn vị nhận nhập, xuất khẩu ủy thác.

- Nhập xuất khẩu hỗn hợp: Phương thức này là sự kết hợp của hai phương thức trên

- Gia công hàng hóa xuất khẩu là các hoạt động sản xuất, chế biến, lắp ráp, đóng gói,... nhằm chuyển hóa nguyên liệu, phụ liệu, bán thành phẩm,... do bên đặt gia công cung cấp, thành sản phẩm hoặc bán sản phẩm theo các yêu cầu của bên đặt gia công.

- Phương thức mua bán đối lưu: là phương thức giao dịch mà trong đó việc mua bán gắn liền với nhau tức người mua đồng thời là người bán, lượng hàng hoá trao đổi thường có nhiều giá trị tương đương. Trong quá trình buôn bán, ký hợp đồng, thanh toán vẫn phải dùng tiền làm vật ngang giá chung.

#### *2.1.2.2. Tiền tệ sử dụng trong nhập xuất khẩu*

Trong các hợp đồng mua bán ngoại thương phải quy định rõ điều kiện tiền tệ dùng để thanh toán. Điều kiện tiền tệ cho biết việc sử dụng loại tiền nào để thanh toán trong các hợp đồng ngoại thương và cách xử lý khi đồng tiền đó bị biến động.

Tiền tệ tính toán là tiền tệ dùng để xác định giá trị thanh toán trong hợp đồng mua bán ngoại thương. Đồng tiền thanh toán thường là đồng tiền của một trong hai đối tác trong quan hệ mua bán hoặc đồng ngoại tệ mạnh của một nước thứ ba. Đồng tiền thanh toán thường là các ngoại tệ được chuyển đổi tự do.

Các yếu tố dùng để xác định tiền tệ thanh toán thường là:

- Sự so sánh lực lượng giữa hai bên mua và bán;
- Vị trí của đồng tiền đó trên thị trường quốc tế;
- Tập quán sử dụng đồng tiền thanh toán trên thế giới;
- Đồng tiền được sử dụng để thanh toán thống nhất trong một số khu vực trên thế giới.

Giá cả trong hợp đồng mua bán ngoại thương sẽ là điều kiện để xác định địa điểm giao hàng trong hợp đồng. Điều kiện về địa điểm giao hàng là cơ sở để phân định trách nhiệm vật chất của người bán và người mua về chi phí và rủi ro.

#### *2.1.3. Các điều kiện giao hàng theo Incoterms*

- Điều kiện EXW (Ex Works) – Giao hàng tại xưởng: Người bán giao hàng cho người mua tại địa điểm giao hàng của mình, hàng hoá chưa được làm thủ tục xuất khẩu, chưa được bốc lên phương tiện chuyên chở. Do đó theo điều kiện này người mua phải chịu mọi phí tổn và rủi ro từ khi nhận hàng ở người bán (trừ khi có những thoả thuận riêng).

- Điều kiện FCA (Free Carrier) – Giao cho người vận chuyển: Người bán chịu trách nhiệm về chi phí và hàng hoá cho đến khi hàng hoá được giao cho người vận chuyển chỉ định. Như vậy người bán sau khi làm thủ tục xuất khẩu sẽ giao hàng cho người vận chuyển do người mua chỉ định tại một địa điểm quy định. Nếu hàng giao tại cơ sở của người bán thì người bán có trách nhiệm bốc hàng còn nếu giao tại địa điểm khác thì người bán không có trách nhiệm bốc dỡ hàng.

- Điều kiện FOB (Free On Board) – Giao hàng lên boong tàu tại cảng xếp hàng quy định: Người bán chịu mọi trách nhiệm làm thủ tục xuất khẩu và nộp thuế và các lệ phí liên quan cho tới khi hàng hoá đã qua lan can tàu tại cảng bốc hàng quy định do người mua chỉ định tại biên giới nước bán. Giao các bằng chứng đã giao hàng lên tàu cho người mua. Đây là điều kiện cơ sở giao hàng áp dụng phổ biến trong các hợp đồng xuất khẩu của các doanh nghiệp xuất, nhập khẩu ở Việt Nam.

Nghĩa vụ đối với người mua: Trả tiền hàng; thuê tàu và trả chi phí chuyên chở từ cảng bốc hàng đến cảng dỡ hàng; làm thủ tục nhập khẩu, nộp thuế và các lệ phí nhập khẩu; chịu mọi rủi ro sau khi hàng đã được đưa lên lan can tàu tại cảng bốc hàng.

- Giao hàng dọc mạn tàu: Người bán phải làm thủ tục xuất khẩu cho hàng hoá trừ khi có thoả thuận riêng, chịu trách nhiệm và mọi chi phí cho tới khi hàng được đặt lên dọc mạn tàu tại cảng quy định do người mua chỉ định.

- Điều kiện CFR (Cost and Freight) – Tiền hàng và cước phí: Người bán giao hàng khi hàng hoá đã qua lan can tàu tại cảng gửi hàng, do vậy giá cả của hàng hoá bao gồm giá trị lô hàng và cước phí vận chuyển. Người bán phải có trách nhiệm làm thủ tục xuất khẩu, trả các phí tổn và cước phí vận chuyển cần thiết để đưa hàng tới cảng quy định, mọi rủi ro và chi phí phát sinh sau khi giao hàng đều thuộc trách nhiệm của người mua.

- Điều kiện CIF (Cost, Insurance and Freight) – Tiền hàng, bảo hiểm và cước phí: Trường hợp này giá trị của hợp đồng ngoại thương bao gồm giá trị của lô hàng, chi phí bảo hiểm hàng hoá và cước phí vận chuyển hàng hoá đến cảng quy định.

Nghĩa vụ đối với người bán:

- Thuê tàu và trả cước phí vận tải từ cảng bốc đến cảng dỡ hàng;
- Giao hàng lên tàu;
- Làm thủ tục xuất khẩu, nộp thuế và chịu lệ phí xuất khẩu;
- Trả lệ phí bốc hàng lên tàu và chi phí dỡ hàng trong trường hợp chi phí này nằm trong cước phí vận tải;
- Mua bảo hiểm hàng hoá;
- Giao các chứng từ có liên quan đến lô hàng cho người mua.

Nghĩa vụ đối với người mua:

- Trả tiền theo hợp đồng đã thoả thuận;
  - Trả chi phí dỡ hàng nếu chi phí này chưa nằm trong cước phí vận tải;
  - Làm thủ tục nhập khẩu, nộp thuế và các lệ phí nhập khẩu;
  - Chịu mọi rủi ro tổn thất sau khi hàng giao đã qua lan can tàu ở cảng bốc hàng.
- Giao tại biên giới: Người bán phải làm thủ tục xuất khẩu và chịu mọi rủi ro cũng như chi phí cho đến lúc giao hàng. Thời điểm giao hàng là thời điểm hàng hoá được đặt dưới quyền định đoạt của người mua trên phương tiện chuyên chở đến, hàng hoá chưa được làm thủ tục thông quan nhập khẩu ở địa điểm quy định tại biên giới. Điều kiện này thường được sử dụng cho phương thức vận tải hàng hoá được giao tại biên giới trên đất liền.

- Giao tại tàu: Người bán phải làm thủ tục xuất khẩu và chịu mọi chi phí rủi ro cho đến lúc giao hàng. Thời điểm giao hàng là thời điểm hàng hoá được đặt dưới quyền định đoạt của

người mua trên boong tàu, hàng hoá chưa được làm thủ tục nhập khẩu đến quy định. Điều kiện này thường được sử dụng cho phương thức vận tải hàng hoá bằng đường biển hoặc đường thuỷ nội địa.

- Giao tại cầu cảng: Người bán giao hàng khi hàng hoá được đặt dưới quyền định đoạt của người mua trên cầu tàu ở cảng đến quy định, hàng hoá chưa được làm thủ tục nhập khẩu. Người bán phải chịu mọi phí tổn và rủi ro liên quan đến việc đưa hàng hoá tới cảng quy định và bốc dỡ hàng lên cầu tàu. Người mua phải làm mọi thủ tục nhập khẩu hàng hoá. Điều kiện này chỉ có thể sử dụng khi vận chuyển hàng hoá bằng đường biển hoặc đường thuỷ nội địa hoặc bằng vận tải đa phương thức khi dỡ khỏi tàu lên cầu tàu ở cảng đến quy định.

Ngoài các điều kiện cơ sở giao hàng trên người ta còn sử dụng các điều kiện: giao tại đích chưa nộp thuế, giao tại đích đã nộp thuế; cước phí trả tới đích quy định; cước phí và bảo hiểm trả tới đích quy định.

## **2.2. Kế toán nhập khẩu hàng hóa**

### **2.2.1. Một số vấn đề chung về nhập khẩu hàng hóa**

#### *2.2.1.1. Nội dung, phạm vi và thời điểm xác định hàng hóa nhập khẩu*

Hàng hóa được coi là hàng nhập khẩu, theo quy định gồm:

- Hàng mua của nước ngoài dùng để phát triển kinh tế và thoả mãn nhu cầu sử dụng trong nước theo hợp đồng mua bán ngoại thương;

- Hàng đưa vào Việt Nam tham gia hội chợ, triển lãm, sau đó doanh nghiệp mua lại và thanh toán bằng ngoại tệ;

- Hàng tại các khu phi thuế quan (phần chia thu nhập của bên đối tác không mang về nước) bán tại thị trường Việt Nam, thu ngoại tệ.

Những hàng hoá sau đây không được coi là hàng nhập khẩu:

- Hàng tạm nhập để tái xuất.

- Hàng tạm xuất, nay nhập về.

- Hàng viện trợ nhân đạo.

- Hàng đưa qua nước thứ ba (quá cảnh).

Thời điểm ghi chép hàng nhập khẩu là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu khi mà người nhập khẩu nắm được quyền sở hữu về hàng hoá và mất quyền sở hữu về tiền tệ hoặc có nghĩa vụ phải thanh toán tiền cho người xuất khẩu. Thời điểm này phụ thuộc vào điều kiện giao hàng và chuyên chở.

Chẳng hạn, nếu xuất khẩu theo điều kiện CIF (Cost, insurance, freight):

- Vận chuyển bằng đường biển: Thời điểm ghi (xác định) hàng nhập khẩu (tính từ ngày) hải quan cảng đăng ký vào tờ khai hàng hoá nhập khẩu.

- Vận chuyển bằng đường hàng không: Tính từ ngày hàng hoá được chuyển đến sân bay đầu tiên của nước ta theo xác nhận của hải quan sân bay.

#### *2.2.1.2. Phương pháp xác định giá thực tế của hàng nhập khẩu*

Nếu hàng nhập khẩu thuộc đối tượng tính thuế GTGT, doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thì trị giá mua hàng nhập khẩu được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{cccccc} \text{Trị giá mua} & & \text{Trị giá mua} & & \text{Thuế} & & \text{Chi phí khác} & & \text{Khoản} \\ \text{thực tế của} & = & \text{phải thanh} & + & \text{nhập khẩu} & + & \text{phát sinh} & - & \text{giảm giá} \\ \text{hàng nhập khẩu} & & \text{toán cho} & & \text{phải nộp} & & \text{trong nhập} & & \text{được} \\ & & \text{người XK} & & & & \text{khẩu} & & \text{hưởng} \end{array}$$

Trong đó:

$$\text{- Trị giá mua phải thanh toán cho người xuất khẩu} = \text{Trị giá ghi trên hoá đơn thương mại} \times \text{Tỷ giá giao dịch thực tế}$$

- Thuế nhập khẩu được thực hiện theo Luật thuế nhập khẩu và có biểu thuế, thuế suất quy định cho từng mặt hàng hoặc từng ngành hàng. Trị giá tính thuế đối với hàng nhập khẩu là giá tính thuế phải trả tính đến cửa khẩu nhập đầu tiên. Các phương pháp xác định giá tính thuế bao gồm: Phương pháp trị giá giao dịch, phương pháp trị giá giao dịch của hàng hóa nhập khẩu giống hệt, phương pháp trị giá giao dịch của hàng hóa tương tự, phương pháp trị giá khấu trừ, phương pháp trị giá thanh toán, phương pháp suy luận.

Căn cứ tính thuế nhập khẩu, thuế nhập khẩu là số lượng đơn vị từng mặt hàng thực tế nhập khẩu ghi trong tờ khai hải quan, giá tính thuế, thuế suất theo tỷ lệ %.

$$\begin{array}{cccccc} \text{Số thuế nhập} & & \text{Số lượng đơn vị từng mặt hàng} & & \text{Giá tính thuế của} & & \text{Thuế} \\ \text{khẩu phải nộp} & = & \text{thực tế nhập khẩu ghi trên tờ} & \times & \text{từng mặt hàng} & \times & \text{suất} \\ & & \text{khai hải quan} & & & & \end{array}$$

Đối với mặt hàng áp dụng thuế tuyệt đối thì căn cứ tính thuế là số lượng đơn vị từng mặt hàng thực tế nhập khẩu ghi trong tờ khai hải quan và mức thuế tuyệt đối qui định trên 1 đơn vị hàng hóa.

$$\begin{array}{cccccc} \text{Số thuế nhập} & & \text{Số lượng đơn vị từng mặt hàng} & & \text{Mức thuế tuyệt đối} \\ \text{khẩu phải nộp} & = & \text{thực tế nhập khẩu ghi trên tờ} & \times & \text{qui định trên 1 đơn} \\ & & \text{khai hải quan} & & \text{vị hàng hóa} \end{array}$$

- Khoản giảm giá hàng nhập được hưởng, bao gồm: chiết khấu thương mại, giảm giá mua hàng, hàng đã mua trả lại.

- Chi phí khác phát sinh trong khâu nhập khẩu bao gồm lệ phí thanh toán, lệ phí chuyển ngân, lệ phí sửa đổi L/C (Letter of Credit), chi phí vận chuyển, chi phí bốc hàng dỡ hàng, phí thuê kho, bến bãi, lưu kho,... (nếu nhập khẩu theo điều kiện FOB thì chi phí còn bao gồm phí vận tải ngoài nước, phí bảo hiểm; đối với hàng nhập khẩu uỷ thác, hoa hồng trả cho bên uỷ thác nhập khẩu được ghi nhận vào chi phí phát sinh trong quá trình nhập khẩu,...)

Nếu hàng nhập khẩu thuộc đối tượng tính thuế GTGT, doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc hàng hoá nhập khẩu không thuộc tính thuế GTGT hay hàng hoá nhập khẩu dùng vào hoạt động sự nghiệp, dự án, văn hoá, phúc lợi,... được trang trải bằng các nguồn kinh phí khác thì trị giá mua của hàng hoá nhập khẩu được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{cccccc} \text{Trị giá} & & \text{Trị giá mua} & & \text{Thuế} & & \text{Thuế giá} & & \text{Chi phí} & & \text{Giảm giá} \\ \text{mua thực tế} & = & \text{phải thanh toán} & + & \text{nhập} & + & \text{trị giá tăng} & + & \text{khác phát} & - & \text{hàng nhập} \\ \text{của hàng} & & \text{cho người} & & \text{khẩu} & & \text{của hàng} & & \text{sinh trong} & & \text{khẩu được} \\ \text{nhập khẩu} & & \text{xuất khẩu} & & \text{phải nộp} & & \text{nhập khẩu} & & \text{nhập khẩu} & & \text{hưởng} \end{array}$$

Trong đó:

$$\text{Thuế GTGT của hàng nhập khẩu} = \left( \begin{array}{l} \text{Trị giá hàng hoá nhập khẩu} \\ \text{theo giá CIF hoặc giá trong} \\ \text{biểu thuế nhập khẩu} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Thuế nhập} \\ \text{khẩu phải} \\ \text{nộp} \end{array} \right) \times \text{Thuế suất thuế GTGT}$$

Trường hợp doanh nghiệp nhập khẩu những mặt hàng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường, trị giá hàng hoá nhập khẩu bao gồm cả thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế bảo vệ môi trường:

$$\begin{array}{l} \text{Trị giá} \\ \text{mua thực} \\ \text{tế của} \\ \text{hàng NK} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trị giá mua} \\ \text{phải thanh} \\ \text{toán cho} \\ \text{người} \\ \text{XK} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Thuế} \\ \text{NK} \\ \text{phải} \\ \text{nộp} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Thuế} \\ \text{TTĐB} \\ \text{của hàng} \\ \text{NK} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Thuế} \\ \text{BVMT} \\ \text{của} \\ \text{hàng} \\ \text{NK} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{khác phát} \\ \text{sinh trong} \\ \text{nhập khẩu} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giảm giá} \\ \text{hàng} \\ \text{NK} \\ \text{được} \\ \text{hưởng} \end{array}$$

Trong đó:

$$\begin{array}{l} \text{Thuế TTĐB} \\ \text{của hàng} \\ \text{nhập khẩu} \end{array} = \left( \begin{array}{l} \text{Trị giá hàng hoá nhập khẩu theo} \\ \text{giá CIF hoặc giá trong biểu thuế} \\ \text{nhập khẩu} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Thuế} \\ \text{nhập khẩu} \\ \text{phải nộp} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{Thuế suất} \\ \text{thuế tiêu thụ} \\ \text{đặc biệt} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Thuế BVMT} \\ \text{của hàng NK} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng hàng hóa trên} \\ \text{tờ khai hải quan} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{mức thuế} \\ \text{tuyệt đối} \end{array}$$

## 2.2.2. Kế toán nhập khẩu hàng hoá trực tiếp

### 2.2.2.1. Chứng từ sử dụng

Để tiến hành hạch toán ban đầu, khi nhập khẩu doanh nghiệp cần có đủ Bộ chứng từ thanh toán sau đây:

- Hoá đơn thương mại (Commercial Invoice)
- Vận đơn đường biển (Bill of lading - B/L) hoặc đường hàng không (Bill of air - B/A).
- Chứng từ bảo hiểm (Insurrance policy).
- Giấy chứng nhận phẩm chất (Certificate of quality) do Vinacontrol cấp.
- Phiếu đóng gói (Packing list).
- Giấy chứng nhận xuất xứ hàng hoá (Certificate of Original).
- Giấy chứng nhận số lượng/trọng lượng (Certificate of quality/Weight )

Ngoài ra theo hợp đồng xuất - nhập khẩu và theo qui định trong thư tín dụng, bộ chứng từ thanh toán gồm có:

- Giấy chứng nhận kiểm dịch đối với hàng nông sản, thực phẩm;
- Hối phiếu.

Hoặc các tài liệu khác kèm theo như biên bản quyết toán với tàu, biên bản hư hỏng tổn thất.

Ngoài bộ chứng từ thanh toán, còn có các chứng từ sau:

- Biên lai thu thuế;
- Tờ khai hải quan;
- Phiếu nhập kho;
- Các chứng từ thanh toán,....

### 2.2.2.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Kế toán nghiệp vụ nhập khẩu hàng hoá trực tiếp trong các doanh nghiệp kinh doanh xuất, nhập khẩu sử dụng các tài khoản chủ yếu sau:

Tài khoản 151 - Hàng mua đang đi đường

Tài khoản 156 - Hàng hoá

Tài khoản 157 - Hàng gửi bán

Tài khoản 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược

Tài khoản 331 - Phải trả người bán nước ngoài

Tài khoản 3333 - Thuế nhập khẩu

Tài khoản 33312 - Thuế GTGT phải nộp trên hàng nhập khẩu

Tài khoản 33381 - Thuế bảo vệ môi trường

### 2.2.2.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

(1) Sau khi ký hợp đồng nhập khẩu, doanh nghiệp tiến hành làm các thủ tục mở thư tín dụng (Leter of Credit - L/C) và ghi rõ yêu cầu cụ thể đối với chủ hàng.

- Khi chuyển tiền để mở LC, căn cứ chứng từ phát sinh ghi:

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

Có TK 111, 112, ...

Có TK 515 hoặc Nợ TK 635 (*Nếu quỹ bằng ngoại tệ ghi chênh lệch tỷ giá*)

- Khi ngân hàng báo Có về số tiền vay ngoại tệ để mở L/C:

Nợ TK 244 - Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược (*Theo Tỷ giá hối đoái hiện hành*)

Có TK 341: (*Theo Tỷ giá hối đoái hiện hành*)

(2) Khi hàng nhập khẩu đã hoàn thành thủ tục hải quan, được tính là hàng nhập khẩu. Khi nhận hàng, doanh nghiệp tiến hành kiểm nhận hàng hoá và lập Phiếu nhập kho theo số hàng thực nhận. Nếu có chênh lệch giữa số thực nhận với số ghi trên Bill of Lading – B/L và Hoá đơn thì phải lập biên bản để tiện cho việc xử lý về sau, ghi:

Nợ TK 151- Hàng đang đi trên đường (*Ghi trị giá hàng thực nhận kể cả thuế nhập khẩu - Hàng chưa nhập kho*)(*Theo tỷ giá thực tế*)

Nợ TK 1561- Hàng hoá (*Ghi trị giá hàng thực nhận kể cả thuế nhập khẩu - Hàng nhập kho*)(*Theo tỷ giá thực tế*)

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1381)(*Ghi số hàng thiếu chưa rõ nguyên nhân*)

Nợ TK 635 hoặc Có TK 515 (*Chênh lệch tỷ giá*)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán (*Theo tỷ giá thực tế*)

Có TK 244 hoặc TK 1112, 1122 (*Theo tỷ giá ghi sổ*)

Có TK 3333 - (*Chi tiết thuế nhập khẩu*)

Có TK 33381: *Thuế bảo vệ môi trường*

Đồng thời phản ánh thuế giá trị gia tăng của hàng nhập khẩu phải nộp (Nếu có):

Nợ TK 133 - Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ (1331)

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

Trường hợp nếu phải nộp thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 1561- Hàng hoá

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (3332)

(3) Chi phí mua hàng khác thực tế liên quan phát sinh, ghi:

- Nợ TK 1562 – Chi phí mua hàng
- Nợ TK 1331- Thuế GTGT được khấu trừ
- Có TK 111, 112, 331, 141,....

(4) Khi phát sinh các khoản giảm trừ:

- Đối với khoản chiết khấu thương mại, và giảm giá hàng mua, ghi:

- Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (*Theo tỷ giá ghi sổ nợ*)
- Có TK 1561....(*Tỷ giá ghi sổ*)

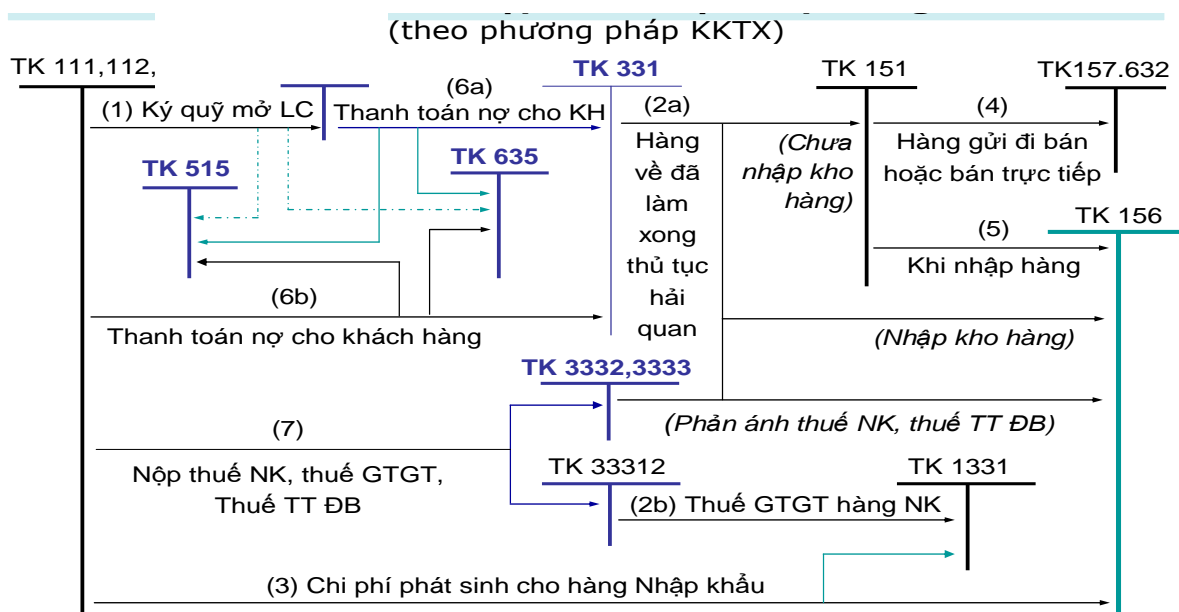
- Đối với khoản hàng mua buộc phải xuất khẩu trả lại, ghi:

- Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (*Theo tỷ giá ghi sổ nợ*)
- Nợ TK 333 (3333) - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (*Chi tiết thuế nhập khẩu*)(*Tỷ giá ghi sổ: Tỷ giá khi ghi nhận khoản mục thuế này*)
- Nợ TK 33381: Thuế bảo vệ môi trường
- Nợ TK 333 (3332) - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (*Chi tiết thuế tiêu thụ đặc biệt*)(*Tỷ giá ghi sổ: Tỷ giá khi ghi nhận khoản thuế này*)
- Có TK 1561- Hàng hoá (*Ghi trị giá hàng thực nhận kể cả thuế nhập khẩu*)(*Tỷ giá ghi sổ*)

(5) Khi thanh toán tiền cho chủ hàng, kế toán ghi:

- Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán (*Theo tỷ giá ghi sổ*)
- Nợ TK 635, hoặc Có TK 515 (*Chênh lệch tỷ giá*)
- Có TK 244 – Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược (*Theo tỷ giá ghi sổ*)
- Có TK 1122, 1112....*Theo tỷ giá ghi sổ*)

Sơ đồ 2.2: Kế toán nhập khẩu trực tiếp hàng hóa (theo phương pháp KCTX)



#### 2.3.3.4. Ví dụ kế toán

1. Công ty B chuyển tiền gửi ngân hàng mở LC 100.000 USD để nhập khẩu hàng. Tỷ giá hối đoái thực tế 21.100 đ/USD, tỷ giá hối đoái ghi sổ tiền là 21.000 đ/USD.

2. Công ty B nhập khẩu trực tiếp một lô hàng theo giá thanh toán 100.000 USD. Hàng đã kiểm nhận nhập kho trong kỳ, tiền chưa thanh toán. Tỷ giá hối đoái thực tế 21.000 đ/USD.

Lô hàng nhập khẩu chịu thuế nhập khẩu 5% và thuế GTGT 10%. Toàn bộ số thuế đã nộp bằng chuyển khoản VNĐ.

3. Chi phí vận chuyển hàng từ cảng về nhập kho công ty thanh toán bằng tiền mặt kể cả thuế GTGT 10% là 3.300.000.

- Khi chuyển tiền mở LC

1a. Nợ TK 244: $(100.000 \times 21.100)$	:	2.110.000.000
Có TK 112: $(100.000 \times 21.000)$	:	2.100.000.000
Có TK 515	:	10.000.000

- Nhập kho hàng:

2a. Nợ TK 156 (1561): $(100.000 \times 21.000) + 105.000.000$	:	2.205.000.000
Có TK 331: $(100.000 \times 21.000)$	:	2.100.000.000
Có TK 333 (3333): $(100.000 \times 21.000) \times 5\%$	:	105.000.000

- Thuế GTGT phải nộp của hàng nhập khẩu:

2b. Nợ TK 1331: $(2.205.000.000 \times 10\%)$	:	220.500.000
Có TK 3331 (33312)	:	220.500.000

- Nộp thuế nhập khẩu và thuế GTGT cho Nhà nước:

2c. Nợ TK 333: $(3333: 105.000.000; 33312: 220.500.000)$	:	325.500.000
Có TK 112 (1121)	:	325.500.000

- Chi phí vận chuyển:

3. Nợ TK 156 (1562)	:	3.000.000
Nợ TK 133 (1331)	:	300.000
Có TK 111 (1111)	:	3.000.000

### 2.2.3. Kế toán nhập khẩu hàng hoá uỷ thác

#### 2.2.3.1. Một số vấn đề chung về nhập khẩu uỷ thác

Để thực hiện việc nhập khẩu hàng hoá uỷ thác, các bên đối tác trong giao dịch phải thực hiện hai hợp đồng:

- Hợp đồng uỷ thác nhập khẩu được ký kết giữa bên giao nhập khẩu uỷ thác và bên nhận nhập khẩu uỷ thác, trong đó có quy định các điều khoản có liên quan đến nghĩa vụ của mỗi bên tham gia hợp đồng. Hợp đồng này chịu sự điều chỉnh của Luật kinh doanh trong nước.

- Hợp đồng ngoại thương được ký giữa bên nhận nhập khẩu uỷ thác và bên đối tác nước ngoài, trong đó có sự điều chỉnh của Luật kinh doanh trong nước, Luật kinh doanh quốc tế và Luật của nước xuất khẩu.

*Bên giao uỷ thác nhập khẩu (bên uỷ thác) có trách nhiệm:*

- Căn cứ hợp đồng uỷ thác nhập khẩu để chuyển vốn cho bên nhận uỷ thác nhập khẩu;
- Quản lý số tiền giao cho bên nhận uỷ thác nhập khẩu để nhập khẩu hàng hoá và nộp các khoản thuế liên quan đến hàng nhập khẩu;
- Tổ chức nhận hàng nhập khẩu khi bên nhập khẩu giao hàng;
- Thanh toán hoa hồng uỷ thác nhập khẩu căn cứ vào tỷ lệ % hoa hồng đã quy định trong điều khoản hợp đồng cùng các chi phí khác (nếu có);
- kê khai thuế nhập khẩu và thuế GTGT của hàng nhập khẩu

*Bên nhận nhập khẩu uỷ thác (bên nhận uỷ thác) có trách nhiệm:*

- Đứng ra ký kết hợp đồng mua - bán ngoại thương;
- Nhận tiền của bên giao nhập khẩu để thanh toán với người xuất khẩu hàng hóa và nộp các khoản thuế liên quan đến nhập khẩu;
- Đứng ra nhập khẩu hàng hoá, thanh toán và tham gia các khiếu nại tranh chấp nếu xảy ra;
- Phải trả tiền chi phí nếu trong điều khoản hợp đồng quy định người nhận uỷ thác nhập khẩu phải chịu;
- Được hưởng hoa hồng theo tỷ lệ % quy định trong điều khoản hợp đồng uỷ thác.

- Thuế nhập khẩu, thuế GTGT hàng nhập khẩu, Thuế TTĐB phải nộp hộ cho doanh nghiệp uỷ thác nhập khẩu: Trong giao dịch xuất - nhập khẩu uỷ thác (phải có hợp đồng xuất-nhập khẩu uỷ thác), bên nhận uỷ thác được xác định là người đại diện bên giao uỷ thác để thực hiện các nghĩa vụ với NSNN (người nộp thuế hộ cho bên giao uỷ thác), nghĩa vụ nộp thuế được xác định là của bên giao uỷ thác. Trường hợp này, bên nhận uỷ thác chỉ phản ánh số tiền thuế đã nộp vào NSNN là khoản chi hộ, trả hộ cho bên giao uỷ thác. Khi xuất trả hàng nhập khẩu cho bên uỷ thác nhập khẩu, bên nhận uỷ thác nhập khẩu phải lập đồng thời 2 hoá đơn GTGT:

- *Hoá đơn GTGT đối với hoa hồng uỷ thác*, trong đó ghi rõ số tiền hoa hồng uỷ thác, Thuế GTGT của hoa hồng uỷ thác và tổng giá thanh toán phải thu ở bên uỷ thác;

- *Hoá đơn GTGT về hàng nhập khẩu uỷ thác*, trong đó ghi rõ số tiền phải thu bên uỷ thác, bao gồm giá mua (theo Hoá đơn thương mại), số thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt và thuế GTGT của hàng nhập khẩu (theo thông báo của cơ quan hải quan). Hoá đơn này làm cơ sở tính thuế đầu vào của bên giao uỷ thác.

Trường hợp bên nhận uỷ thác chưa nộp thuế GTGT ở khâu nhập khẩu, khi xuất trả hàng cho bên uỷ thác nhập khẩu, bên nhận uỷ thác nhập khẩu phải lập phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ kèm theo lệnh điều động nội bộ làm chứng từ lưu thông hàng hoá trên thị trường. Sau khi đã nộp thuế GTGT ở khâu nhập khẩu, bên nhận uỷ thác mới lập Hoá đơn GTGT giao cho bên uỷ thác nhập khẩu.

### 2.2.3.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Kế toán tại đơn vị uỷ thác nhập khẩu sử dụng *Tài khoản 331* - Phải trả người bán: để phản ánh mối quan hệ thanh toán với đơn vị nhận uỷ thác nhập khẩu.

Kế toán tại đơn vị nhận uỷ thác nhập khẩu sử dụng *Tài khoản 138* - Phải thu khác và 3388 – Phải trả khác: để phản ánh mối quan hệ thanh toán với đơn vị uỷ thác nhập khẩu.

### 2.2.3.3. Các trường hợp kế toán tại đơn vị uỷ thác nhập khẩu (bên giao uỷ thác nhập khẩu)

(1) 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 L/C..., 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 nhập khẩu*)  
 Có TK 111, 112,...

Nếu ứng bằng ngoại tệ thì chênh lệch tỷ giá phát sinh ghi vào Nợ TK 635 hoặc Có TK 515

(2) Khi nhập kho hàng nhập khẩu do bên nhận uỷ thác giao trả, căn cứ vào hóa đơn xuất trả hàng của bên nhận uỷ thác nhập khẩu và các chứng từ liên quan phản ánh các nghiệp vụ liên quan:

Nợ TK 1561- Hàng hóa (Giá trị hàng nhập khẩu không bao gồm thuế GTGT và thuế NK)

Có TK 331: Phải trả người bán (trừ vào số tiền ứng trước cho bên nhận ủy thác)

(3) Trường hợp 1: Khi nhận được thông báo về nghĩa vụ nộp thuế GTGT, thuế nhập khẩu từ bên nhận ủy thác nhập khẩu, bên giao ủy thác ghi:

- Số thuế GTGT được khấu trừ phải nộp:

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 33312: Thuế GTGT phải nộp

- Số thuế nhập khẩu phải nộp:

Nợ TK 156: Hàng hóa

Có TK 3333: Thuế nhập khẩu

- Khi nộp thuế:

Nợ TK 33312: Thuế GTGT phải nộp

Nợ TK 3333: Thuế nhập khẩu

Có TK 1111, 1121

(4) Trường hợp 2: Khi nhận được chứng từ nộp thuế vào ngân sách nhà nước của bên nhận ủy thác, bên giao ủy thác phản ánh giảm nghĩa vụ với NSNN về thuế GTGT và thuế nhập khẩu, kế toán ghi:

Nợ TK 33312: Thuế GTGT phải nộp

Nợ TK 3333: Thuế nhập khẩu

Có TK 1111, 1121- (nếu trả tiền ngay cho bên nhận ủy thác)

Có TK 3388- Phải trả khác (nếu chưa thanh toán ngay tiền thuế)

Có TK 1388: Phải thu khác (ghi giảm số tiền đã ứng cho bên nhận ủy thác để nộp hộ thuế)

(5) Khi trả tiền cho bên nhận ủy thác nhập khẩu về số tiền hàng nhập khẩu và các chi phí liên quan trực tiếp đến hàng nhập khẩu, căn cứ vào các chứng từ liên quan kế toán ghi:

Nợ TK 331- Phải trả cho người bán (chi tiết bên nhận ủy thác)

Có TK 111, 112

(6) Phí ủy thác nhập khẩu phải trả đơn vị nhận ủy thác được tính vào giá trị hàng nhập khẩu, căn cứ vào các chứng từ liên quan kế toán ghi:

Nợ TK 1561 - Hàng hóa (Khoản phí ủy thác chưa thuế GTGT)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ

Có TK 331- Phải trả khác (chi tiết bên nhận ủy thác nhập khẩu)

(7) Khi thanh toán cho bên nhận ủy thác về khoản phí ủy thác và giá trị lô hàng sau khi trừ đi số tiền đã ứng trước:

Nợ TK 331- Phải trả cho người bán (chi tiết bên nhận ủy thác)

Có TK 111, 112

Khi phát sinh các nghiệp vụ bằng ngoại tệ kế toán ghi sổ theo tỷ giá hối đoái thực tế mua bán bình quân trên thị trường liên ngân hàng tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ, khoản chênh lệch giữa tỷ giá ghi sổ và tỷ giá hối đoái phát sinh được phản ánh vào TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính *hoặc* TK 635- Chi phí tài chính.

#### 2.2.3.4. Các trường hợp kế toán tại đơn vị nhận ủy thác nhập khẩu

(1) Khi nhận trước tiền của bên giao ủy thác nhập khẩu để mở LC..., ghi:

Nợ TK 111, 112,...

Có TK 3388 - Phải trả khác (*Chi tiết cho đơn vị giao ủy thác nhập khẩu*)

(2) Khi chuyển tiền hoặc vay ngân hàng để ký quỹ mở L/C, ghi:

Nợ TK 244 - Cầm cố, kí cược, kí quỹ  
Có TK 111, 112, 341,...

(3) Khi nhập khẩu 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 báo cáo tài chính về số lượng, chủng loại, quy cách, thời hạn nhập khẩu, đối tượng thanh toán..., không ghi nhận giá trị hàng nhập khẩu ủy thác trên bảng cân đối kế toán.

(4) 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, kế toán ghi:

Nợ TK 138 – Phải thu khác (chi tiết bên giao ủy thác)  
Có TK 244 – Cầm cố, ký quỹ, ký cược

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

Nợ TK 1388 - 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 TK 111,112  
Có TK 3388 - Phải trả khác (chi tiết người bán nước ngoài nếu chưa trả)

(5) Phí ủy thác nhập khẩu và thuế GTGT tính trên phí ủy thác nhập khẩu, căn cứ vào Hóa đơn GTGT và các chứng từ liên quan, kế toán phản ánh doanh thu phí ủy thác nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 131, 111, 112, ...  
Có TK 511 (5113) - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ  
Có TK 333 (3331) - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước

(6) Các khoản chi hộ cho đơn vị ủy thác nhập khẩu liên quan đến hoạt động nhận ủy thác nhập khẩu như phí ngân hàng, phí giám định hải quan, chi phí thuê kho, bãi..., kế toán ghi:

Nợ TK 1388 - Phải thu khách hàng (Chi tiết cho từng đơn vị giao ủy thác nhập khẩu)  
Có TK 111, 112, ...

(7) Khi nộp hộ thuế nhập khẩu, thuế GTGT hàng nhập khẩu, thuế TTĐB cho bên giao ủy thác nhập khẩu, kế toán 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 TK 111,112

(8) 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

(9) Khi nhận được tiền do đơn vị giao ủy thác nhập khẩu chuyển trả về phí ủy thác nhập khẩu, căn cứ các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 111, 112, ...  
Có TK 131 - Phải thu khách hàng (*Chi tiết cho từng đơn vị giao ủy thác nhập khẩu*)

Khi phát sinh các nghiệp vụ bằng ngoại tệ, kế toán ghi sổ theo tỷ giá hối đoái thực tế mua bán bình quân trên thị trường liên ngân hàng tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ, khoản chênh lệch giữa tỷ giá ghi sổ và tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh được phản ánh vào TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính hoặc TK 635- Chi phí tài chính.

#### 2.2.3.5. Ví dụ kế toán

Trong tháng 3/N Công ty P ký hợp đồng ủy thác cho công ty Q nhập khẩu một lô hàng theo giá thanh toán 100.000 USD. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ như sau:

1. Ngày 02/3: Công ty P chuyển giao cho công ty Q bằng chuyển khoản số tiền hàng 100.000 USD. Tỷ giá giao dịch thực tế trong ngày 21.000 đ/USD, tỷ giá ghi sổ ngoại tệ 21.100 đ/USD.

Sau đó, ngày 05/3: Công ty Q ký quỹ mở LC toàn bộ số tiền này, biết tỷ giá giao dịch thực tế trong ngày 20.500 đ/USD, tỷ giá ghi sổ ngoại tệ 21.100 đ/USD

2. Ngày 15/3: Công ty Q hoàn tất việc nhập khẩu và đã gửi thông báo (Kèm chứng từ liên quan).

- Công ty Q thanh toán cho nhà cung cấp 100.000 USD bằng tiền ký quỹ;

- Thuế suất thuế nhập khẩu là 5% và thuế suất thuế GTGT của hàng nhập khẩu là 10% và phí ngân hàng kể cả thuế GTGT 10%: 1.650.000. Công ty Q đã nộp hộ toàn bộ bằng chuyển khoản (VNĐ). Tỷ giá giao dịch thực tế 21.000đ/USD

- Công ty Q đã thanh toán hộ tiền vận chuyển hàng từ cảng về kho bằng tiền mặt kể cả thuế GTGT 10% là 22.000.000;

- Cùng trong ngày công ty Q đã bàn giao số hàng nhập khẩu cho công ty P (P kiểm nhận nhập kho).

3. Ngày 25/3: Thanh toán hoa hồng ủy thác nhập khẩu kể cả thuế GTGT 10% (phí ủy thác nhập khẩu tính theo tỷ lệ 1% trên trị giá lô hàng) và các khoản mà công ty Q đã chi hộ cho công ty P bằng chuyển khoản (VNĐ).

**Kế toán tại công ty P (Đơn vị giao ủy thác nhập khẩu), ghi:**

- Chuyển tiền cho công ty Q:

1. Nợ TK 331.Q: $100.000 \text{ USD} \times 21.000 \text{ đ/USD}$	=	2.100.000.000
Nợ TK 635:	=	10.000.000
Có TK 112 (1122): $100.000 \text{ USD} \times 21.100 \text{ đ/USD}$	=	2.110.000.000

- Nhập kho hàng :

2a. Nợ TK 1561: $100.000 \text{ USD} \times 21.000 \text{ đ/USD}$	=	2.100.000.000
Có TK 331.Q: $100.000 \text{ USD} \times 21.000 \text{ đ/USD}$	=	2.100.000.000

- Số thuế nhập khẩu phải nộp:

2b. Nợ TK 1561: $2.100.000.000 \times 5\%$	=	105.000.000
Có TK 3333	=	105.000.000

- Số thuế GTGT hàng nhập khẩu phải nộp:

2c. Nợ TK 1331: $(2.100.000.000 + 105.000.000) \times 10\%$	=	220.500.000
Có TK 33312.:	=	220.500.000

- Số thuế Nhập khẩu và thuế GTGT của hàng nhập khẩu công ty Q đã chi hộ:

2d. Nợ TK 333	=	325.500.000
Có TK 3388:	=	325.500.000

- Chi phí vận chuyển Công ty Q thanh toán hộ cho Công ty P:

2đ. Nợ TK 1562: $22.000.000 / (1 + 10\%)$	=	20.000.000
Nợ TK 1331	=	2.000.000
Có TK 331.Q:	=	22.000.000

- Phí ngân hàng Công ty Q chi hộ

2đ. Nợ TK 1562:	=	1.500.000
Nợ TK 1331	=	150.000

Có TK 331.Q = 1.650.000

- Thanh toán phí ủy thác nhập khẩu và các khoản mà công ty Q chi hộ cho công ty P:

3. Nợ TK 1562:  $(100.000 \times 21.100) \times 1\%$  = 21.100.000  
 Nợ TK 1331:  $21.100.000 \times 10\%$  = 2.110.000  
 Nợ TK 331.Q:  $(22.000.000 + 1.650.000)$  = 23.650.000  
 Nợ TK 3388.Q = 325.500.000  
 Có TK 112 (1121) = 372.360.000

**Kế toán tại Công ty Q (đơn vị nhận ủy thác nhập khẩu), ghi:**

☞ Trường hợp hàng không nhập kho chuyển giao thẳng cho công ty P.

- Nhận tiền của công ty P:

1a. Nợ TK 112 (1122):  $100.000 \text{ USD} \times 21.000 \text{ đ/USD}$  = 2.100.000.000  
 Có TK 3388-P: = 2.100.000.000

- Chuyển tiền ký quỹ mở L/C:

1b. Nợ TK 244:  $100.000 \text{ USD} \times 20.500 \text{ đ/USD}$  = 2.050.000.000  
 Nợ TK 635:  $100.000 \text{ USD} \times 600 \text{ đ/USD}$  = 60.000.000  
 Có TK 112 (1122):  $100.000 \text{ USD} \times 21.100 \text{ đ/USD}$  = 2.110.000.000

2a. Theo dõi hàng nhập khẩu ủy thác trên hệ thống quản trị nội bộ

- Hàng nhập khẩu ủy thác được xác định là đã nhập khẩu, công ty Q đã thanh toán hộ cho công ty P bằng tiền ký quỹ

2b. Nợ TK 3388.P:  $100.000 \text{ USD} \times 21.000 \text{ đ/USD}$  = 2.100.000.000  
 Có TK 244:  $100.000 \text{ USD} \times 20.500 \text{ đ/USD}$  = 2.050.000.000  
 Có TK 515: = 50.000.000

- Công ty Q nộp hộ thuế nhập khẩu, thuế GTGT hàng nhập khẩu:

2c. Nợ TK 1388P = 325.500.000  
 Có TK 112 (1121) = 325.000.000

- Phí ngân hàng Công ty Q chi hộ:

2d. Nợ TK 1388.P: = 1.650.000  
 Có TK 112 (1121) = 1.650.000

- Chi phí vận chuyển Công ty Q chi hộ cho Công ty P:

2e. Nợ TK 1388P: = 22.000.000  
 Có TK 111 (1111) = 22.000.000

- Công ty Q đã bàn giao số hàng nhập khẩu cho công ty P, thanh toán tiền hàng: ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ

- Nhận phí ủy thác nhập khẩu:

3a. Nợ TK 1121: = 23.100.000  
 Có TK 5113:  $(100.000 \times 21.000) \times 1\%$  = 21.000.000  
 Có TK 3331:  $21.000.000 \times 10\%$  = 2.100.000

- Và nhận các khoản mà công ty Q chi hộ cho công ty P bằng chuyển khoản (VNĐ):

3b. Nợ TK 1121: = 349.150.000  
 Có TK 1388.P: = 349.150.000

### 2.3. Kế toán xuất khẩu hàng hoá

### **2.3.1. Một số vấn đề chung về xuất khẩu hàng hoá**

#### **2.3.1.1. Phạm vi hàng xuất khẩu**

Xuất khẩu là bán hàng hoá hay dịch vụ ra nước ngoài căn cứ vào những hợp đồng đã được ký kết. Xuất khẩu là một trong những nghiệp vụ kinh tế quan trọng trong quan hệ kinh tế đối ngoại. Cũng tương tự như nhập khẩu, xuất khẩu hàng hoá có thể thực hiện theo những phương thức khác nhau như xuất khẩu trực tiếp, xuất khẩu ủy thác. Về phương thức thanh toán, xuất khẩu hàng hoá có thể thanh toán trực tiếp bằng ngoại tệ, thanh toán bằng hàng hoá hoặc xuất khẩu trừ nợ theo Nghị định thư của Nhà nước. Hàng hoá được coi là xuất khẩu trong những trường hợp sau:

- Hàng xuất cho các thương nhân nước ngoài theo hợp đồng đã ký kết;
- Hàng hóa được đưa từ thị trường trong nước vào khu phi thuế quan;
- Hàng gửi đi triển lãm sau đó bán thu bằng ngoại tệ;
- Hàng bán cho du khách nước ngoài, cho Việt kiều, thu bằng ngoại tệ;
- Các dịch vụ sửa chữa, bảo hiểm tàu biển, máy bay cho nước ngoài thanh toán bằng ngoại tệ.
- Hàng viện trợ cho nước ngoài thông qua các Hiệp định, Nghị định thư do Nhà nước ký kết với nước ngoài nhưng được thực hiện qua doanh nghiệp xuất khẩu.

#### **2.3.1.2. Thời điểm xác định hàng xuất khẩu**

Thời điểm xác định hàng hoá đã hoàn thành việc xuất khẩu là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu về hàng hoá, tức là khi người xuất khẩu mất quyền sở hữu về hàng hoá và nắm quyền sở hữu về tiền tệ hoặc quyền đòi tiền ở người nhập khẩu. Do đặc điểm của hoạt động kinh doanh xuất, nhập khẩu nên thời điểm ghi chép hàng xuất khẩu là thời điểm khi hàng hoá đã được trao cho bên mua, đã hoàn thành các thủ tục hải quan. Tuy nhiên, tùy theo phương thức giao nhận hàng hoá, thời điểm xác định hàng xuất khẩu như sau:

- Nếu hàng vận chuyển bằng đường biển, hàng được coi là xuất khẩu tính ngay từ thời điểm thuyền trưởng ký vào vận đơn, hải quan đã ký xác nhận mọi thủ tục hải quan để rời cảng.
- Nếu hàng vận chuyển bằng đường sắt, hàng xuất khẩu tính từ ngày hàng được giao tại ga cửa khẩu theo xác nhận của hải quan cửa khẩu.
- Nếu hàng vận chuyển bằng đường hàng không, hàng xuất khẩu được xác nhận từ khi trường máy bay ký vào vận đơn, hải quan sân bay ký xác nhận hoàn thành mọi thủ tục hải quan.
- Hàng đưa đi hội chợ, triển lãm, hàng xuất khẩu được tính khi hoàn thành thủ tục bán hàng thu ngoại tệ.

Việc xác định đúng thời điểm xuất khẩu có ý nghĩa quan trọng trong việc ghi chép doanh thu hàng xuất khẩu, giải quyết các tranh chấp, khiếu nại, thưởng phạt trong buôn bán ngoại thương và tính toán.

Một số đặc điểm quan trọng trong kinh doanh hàng xuất khẩu là quá trình lưu chuyển hàng hoá tương đối dài vì hàng xuất khẩu của nước ta sản xuất phân tán, phải có thời gian dài để thu gom, từ nhiều nơi hoặc từ nhiều cơ sở sản xuất và có thể còn phải gia công, tu chỉnh, đóng gói trước khi xuất khẩu. Do vậy, kế toán phải theo dõi, ghi chép thường xuyên, liên tục từ khi ký hợp đồng đến khi kết thúc hợp đồng xuất khẩu.

#### **2.3.2. Kế toán xuất khẩu trực tiếp**

### 2.3.2.1. Chứng từ sử dụng

Để hạch toán ban đầu hàng hoá xuất khẩu, kế toán cần có đầy đủ các chứng từ liên quan, đó là:

- Các chứng từ mua hàng trong nước: Hợp đồng mua hàng, Hóa đơn GTGT, Bảng kê thu mua hàng hoá nông lâm thủy sản của người trực tiếp sản xuất, Vận đơn, Phiếu nhập kho,...

- Chứng từ thanh toán hàng mua trong nước: Phiếu chi, giấy báo nợ...

- Chứng từ trong xuất khẩu hàng hóa: Bộ chứng từ thanh toán, các chứng từ ngân hàng, chứng từ xuất hàng...

### 2.3.2.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Xuất nhập khẩu trực tiếp thường được thực hiện theo phương thức gửi hàng. Trong thời gian hàng gửi đi xuất khẩu vẫn thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp xuất khẩu. Vì vậy, kế toán sử dụng TK 157- Hàng gửi bán, để phản ánh trị giá hàng gửi xuất khẩu và các tài khoản sau:

- Tài khoản 156 - Hàng hoá,

- Tài khoản 632 - Giá vốn hàng bán,

- Tài khoản 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ,

- Tài khoản 131 - Phải thu khách hàng,

- Tài khoản 331 - Phải trả cho người bán

Các tài khoản này có kết cấu và nội dung phản ánh giống như các doanh nghiệp kinh doanh thương mại nội địa.

### 2.3.2.3. Các trường hợp kế toán nghiệp vụ xuất khẩu trực tiếp

(1) Khi xuất kho hàng hoá, gửi hàng đi xuất khẩu, ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi bán (*Trị giá mua của hàng chuyển đi xuất khẩu*)

Nợ TK 138 (1388): *Trị giá bao bì kèm theo (Nếu có)*

Có TK 156 (1561): *Trị giá hàng hoá xuất kho*

Có TK 153: *Trị giá bao bì xuất kho*

Có TK 331,151,111,112,...*Trị giá hàng và bao bì mua chuyển thẳng đi xuất khẩu.*

(2) Khi hàng xuất khẩu hoàn thành thủ tục Hải quan, xếp lên phương tiện vận tải và rời biên giới: hàng hoá được xác định là hàng đã xuất khẩu, ghi:

- Phản ánh doanh thu hàng xuất khẩu và bao bì tính riêng được người thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng (*Số còn phải thu theo tỷ giá hối đoái thực tế*)

Nợ TK 1112,1122 (*Số tiền đã thu theo Tỷ giá hối đoái thực tế*)

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng (*Tỷ giá hối đoái thực tế*)

Có TK 1388 - Phải thu khác (*Trị giá bao bì theo tỷ giá thực tế*)

- Đồng thời xác định giá vốn hàng xuất khẩu:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 157 - Hàng gửi bán

- Căn cứ Tờ khai thuế có xác nhận của Hải quan, phản ánh số tiền thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp:

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

Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước (3333, 3332, 33381)

- Khi nhận tiền thanh toán, ghi:

Nợ TK 111, 112

Có TK 131 - Phải thu khách hàng

- Các khoản chi phí bán hàng liên quan đến hàng xuất khẩu (gồm chi bán hàng trong nước và chi phí bán hàng ngoài nước), ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng (Chi tiết chi phí trong nước và ngoài nước)

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

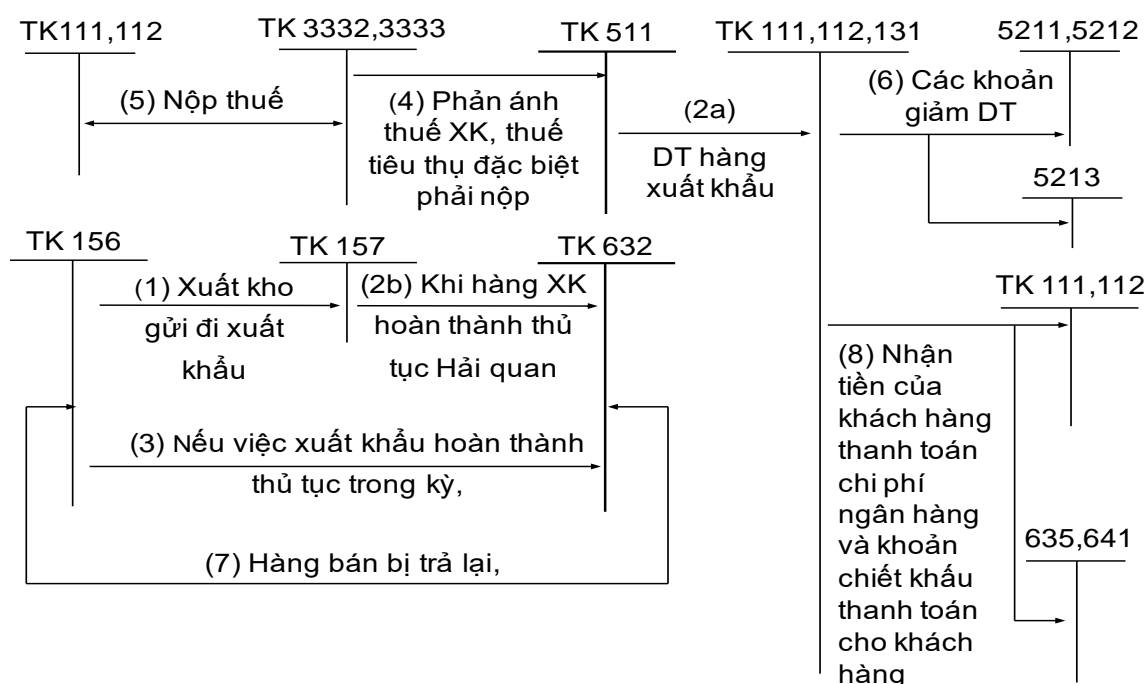
Có TK 111, 112...

- Các bút toán còn lại (Chiết khấu, giảm giá ...) hạch toán tương tự như bán hàng trong nước.

Trường hợp hàng xuất theo giá FOB (Free on Board- Giao hàng lên boong tàu tại cảng xếp hàng quy định), nêu việc xuất khẩu hoàn thành trong kỳ, để đơn giản có thể ghi trị giá mua của hàng xuất khẩu trực tiếp vào Tài khoản 632- Giá vốn hàng bán, mà không nhất thiết phải qua Tài khoản 157- Hàng gửi bán.

Khi phát sinh các nghiệp vụ bằng ngoại tệ kế toán ghi sổ theo tỷ giá hối đoái thực tế mua bán bình quân trên thị trường liên ngân hàng tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ, khoản chênh lệch giữa tỷ giá ghi sổ và tỷ giá hối đoái thực tế phát sinh được phản ánh vào Tài khoản 515- Doanh thu hoạt động tài chính hoặc Tài khoản 635- Chi phí tài chính.

Sơ đồ 2.3: Kế toán xuất khẩu trực tiếp



#### 2.3.2.4. Ví dụ kế toán

Trong tháng 9/N: Công ty B xuất khẩu một lô hàng:

1. Ngày 10/9/N: Xuất kho một lô hàng theo trị giá mua 130.000.000, giá bán 10.000 USD/FOB. Danang.

2. Ngày 12/9/N: Hàng xuất khẩu hoàn thành thủ tục Hải quan, xếp lên phương tiện vận tải và rời bến. Thuế xuất khẩu 5% trên giá bán, công ty đã nộp bằng chuyển khoản. Tỷ giá giao dịch thực tế 21.100 đ/USD. Tiền hàng chưa thanh toán.

3. Chi phí kiểm nghiệm, bốc dỡ đã trả bằng tiền mặt kể cả thuế GTGT 10% là 5.500.000.

4. Ngày 20/9/N: Nhận báo Có của Ngân hàng, số tiền 9.945 USD (đã trừ thủ tục phí ngân hàng 55 USD bao gồm cả thuế GTGT 10%). Tỷ giá giao dịch thực tế 21.000 đ/USD.

- Trị giá thực tế hàng xuất kho:

1. Nợ TK 157:	130.000.000
Có TK 1561:	130.000.000

- Phản ánh doanh thu:

2a. Nợ TK 131: (10.000 USD x 21.100) =	211.000.000
Có TK 511:	211.000.000

- Đồng thời phản ánh giá vốn hàng bán:

2b. Nợ TK 632:	130.000.000
Có TK 157:	130.000.000

- Phản ánh thuế xuất khẩu phải nộp và nộp thuế:

2c. Nợ TK 511: (211.000.000 x 5%) =	10.550.000
Có TK 3333:	10.550.000

2d. Nợ TK 333 (3333):	10.550.000
Có TK 112 (1121):	10.550.000

- Chi phí kiểm nghiệm, bốc dỡ:

3. Nợ TK 641(6418):	5.000.000
Nợ TK 1331:	500.000
Có TK 111 (1111):	5.500.000

- Nhận tiền của khách hàng qua ngân hàng và tính trừ thủ tục phí ngân hàng :

4a. Nợ TK 112(1122): (9.945 x 21.000) =	208.845.000	(Tỷ giá giao dịch thực tế)
Nợ TK 641(6418): (50 x 21.000) =	1.050.000	
Nợ TK 1331: (50 x 21.000) x 10% =	105.000	
Nợ TK 635: 10.000 x (21.100-21.000)=	1.000.000	
Có TK 131: (10.000 x 21.100) =	211.000.000	(Tỷ giá ghi sổ)

### 2.3.3. Kế toán xuất khẩu ủy thác

Xuất khẩu ủy thác là một trong những phương thức kinh doanh xuất nhập khẩu, trong đó đơn vị xuất khẩu không đứng ra đàm phán, ký kết hợp đồng ngoại thương đối với đối tác nước ngoài mà thông qua một đơn vị xuất khẩu có kinh nghiệm trong lĩnh vực hoạt động này ký kết và thực hiện hợp đồng ngoại thương thay cho mình.

Theo chế độ hiện hành, bên ủy thác xuất khẩu khi giao hàng cho bên nhận ủy thác phải lập “Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ” kèm theo Lệnh điều động nội bộ. Khi hàng hoá đã thực sự được xuất khẩu (căn cứ vào xác nhận của Hải quan). Căn cứ vào các chứng từ đối chiếu, xác nhận về số lượng, giá trị hàng hoá thực tế xuất khẩu của cơ sở nhận ủy thác xuất khẩu, bên ủy thác xuất khẩu lập Hóa đơn GTGT với thuế suất 0% giao cho bên nhận ủy thác.

Khi hoạt động dịch vụ xuất khẩu hoàn tất, bên nhận ủy thác xuất khẩu phải xuất Hóa đơn GTGT đối với hoa hồng ủy thác xuất khẩu với thuế suất 10% giao cho bên ủy thác xuất khẩu. Bên ủy thác được ghi nhận số thuế tính trên hoa hồng ủy thác vào số thuế GTGT đầu

vào được khấu trừ, còn bên nhận ủy thác sẽ ghi vào sổ thuế GTGT đầu ra phải nộp. Giá tính thuế GTGT của dịch vụ ủy thác là toàn bộ tiền hoa hồng ủy thác và các khoản chi hộ (nếu có trừ khoản nộp thuế hộ) chưa có thuế GTGT. Các chứng từ chi hộ nếu có thuế GTGT thì bên nhận ủy thác được khấu trừ ở đầu vào.

Theo quy định, số thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt về hàng xuất khẩu do bên giao ủy thác kê khai

Khi thực hiện xong dịch vụ xuất khẩu bên nhận ủy thác phải chuyển cho bên ủy thác các chứng từ sau:

- Bản thanh lý hợp đồng
- Hoá đơn thương mại xuất cho nước ngoài (1 bản sao)
- Hoá đơn thuế GTGT về hoa hồng ủy thác (1 bản sao)

Các bản sao phải được bên nhận ủy thác sao và ký, đóng dấu. Trường hợp bên nhận ủy thác cùng một lúc xuất khẩu hàng hoá ủy thác cho nhiều đơn vị, không có hoá đơn xuất hàng và tờ khai hải quan riêng cho từng đơn vị thì vẫn gửi bản sao cho các đơn vị ủy thác nhưng phải kèm theo bảng kê chi tiết hàng hoá, số lượng, đơn giá và doanh thu hàng đã xuất cho từng đơn vị.

#### *2.3.3.1. Kế toán tại đơn vị giao ủy thác xuất khẩu*

Đơn vị giao ủy thác xuất khẩu là đơn vị có hàng hoá nhưng không xuất khẩu trực tiếp nên phải nhờ đơn vị xuất khẩu trực tiếp xuất khẩu hộ và phải trả cho các đơn vị này một khoản tiền hoa hồng xuất khẩu ủy thác theo thoả thuận.

##### *Tài khoản kế toán sử dụng*

Tại đơn vị giao ủy thác xuất khẩu, để theo dõi mối quan hệ thanh toán với đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

- Tài khoản 131 - Phải thu khách hàng: Dùng để phản ánh số phải thu về tiền hàng mà đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu phải hoàn trả lại cho mình.

- Tài khoản 338 - Phải trả, phải nộp khác: Dùng để phản ánh số tiền phải trả cho đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu về các khoản như: Các khoản thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt mà đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu nộp hộ; các khoản chi phí liên quan đến hoạt động ủy thác xuất khẩu mà đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu đã chi hộ; phí ủy thác xuất khẩu.

##### *Các trường hợp kế toán nghiệp vụ xuất khẩu ủy thác*

(1) Khi xuất hàng hoá giao cho đơn vị nhận xuất khẩu ủy thác xuất khẩu hộ, căn cứ Phiếu xuất kho, ghi:

Nợ TK 157 - Hàng gửi bán  
Có TK 156 - Hàng hoá

(2) Chi phí vận chuyển liên quan đến vận chuyển hàng xuất khẩu ủy thác từ kho của doanh nghiệp đến cảng, ga, sân bay, ghi:

Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng  
Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111, 112...

(3) Khi nhận được thông báo hàng xuất khẩu đã hoàn thành thủ tục Hải quan (căn cứ xác nhận của hải quan) được tính là hàng xuất khẩu, kế toán xuất Hóa đơn GTGT với thuế suất 0% giao cho bên nhận xuất khẩu ủy thác, ghi:

- Ghi doanh thu bán hàng đồng thời với số tiền phải thu của người nhận xuất khẩu ủy thác:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng  
 Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

- Đồng thời xác định giá vốn hàng xuất khẩu:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán  
 Có TK 157 - Hàng gửi bán

(4) Thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường phải nộp vào ngân sách nhà nước, căn cứ vào tờ khai thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ  
 Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước (3332,3333,33381)

(5) Khi nhận được thông báo về số thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế bảo vệ môi trường do bên nhận ủy thác đã nộp hộ, căn cứ vào biên lai thuế, kế toán ghi:

Nợ TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp cho Nhà nước (3332, 3333,33381)  
 Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (*Chi tiết cho từng đơn vị nhận ủy thác*) (3388)  
 Có TK 1388 - phải thu khác (ghi giảm số tiền đã ứng cho bên nhận ủy thác)  
 Có TK 111,112 (nếu trả tiền ngay cho bên nhận ủy thác)

(6) Khoản phí ủy thác xuất khẩu (hoa hồng ủy thác, phí khác phải trả cho đơn vị nhận ủy thác), ghi:

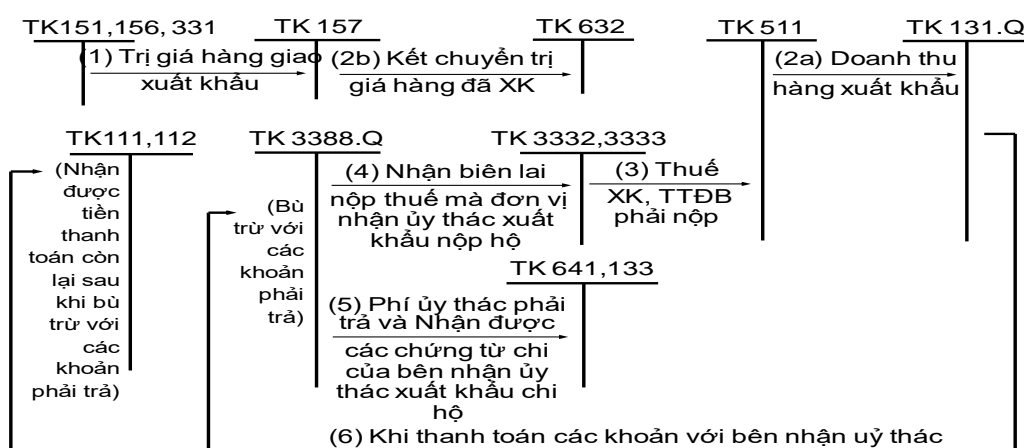
Nợ TK 641 - Chi phí bán hàng  
 Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331)  
 Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3388): (*Chi tiết từng đơn vị nhận ủy thác*)

(7) Khi thanh toán các khoản với bên nhận ủy thác, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3388): (*Chi tiết từng đơn vị nhận ủy thác*)  
 Nợ TK 111, 112 (*Ghi số tiền còn được nhận*)  
 Có TK 131 - Phải thu khách hàng (*Chi tiết từng đơn vị nhận ủy thác*)

Trường hợp nhận tiền hàng bằng ngoại tệ, phải quy đổi theo tỷ giá thực tế giao dịch bình quân liên ngân hàng để ghi.

Sơ đồ 2.4: Kế toán xuất khẩu ủy thác tại đơn vị giao ủy thác xuất khẩu



### Ví dụ kế toán

Trong tháng 9/N: Công ty P xuất khẩu ủy thác một lô hàng:

1. Ngày 10/9/N: Xuất kho một lô hàng hóa cho công ty Q để xuất khẩu ủy thác theo giá mua 130.000.000, giá bán 10.000 USD/FOB. Danang.

2. Ngày 12/9/N: Nhận giấy báo (Kèm chứng từ) của công ty Q về số hàng hoàn thành thủ tục Hải quan, xếp lên phương tiện vận tải và rời bến. Tiền hàng người mua M chưa thanh toán. Tỷ giá hối đoái thực tế 21.100 đ/USD,

- Thuế xuất khẩu 5%, công ty Q đã nộp hộ bằng chuyển khoản.

- Phí hoa hồng ủy thác phải trả cho công ty Q theo tỷ lệ 2,5% trên giá bán, thuế GTGT của hoa hồng ủy thác là 10%.

- Chi phí kiểm nghiệm, bốc dỡ đã trả bằng tiền mặt cả thuế GTGT 10% là 5.500.000 (công ty Q chịu).

3. Ngày 20/9/N: Công ty Q nhận giấy báo Có của Ngân hàng về số tiền người mua M trả là 9.945 USD đã trừ thủ tục phí ngân hàng kể cả thuế GTGT 10% là 55 USD (thủ tục phí ngân hàng do công ty P chịu). Tỷ giá hối đoái thực tế 21.000 đ/USD.

4. Đồng thời cùng ngày 20/9/N, sau khi bù trừ nợ (hoa hồng ủy thác xuất khẩu, tiền thuế nộp hộ và phí ngân hàng). Công ty Q đã làm thủ tục chuyển tiền cho P gồm 9.000 USD và VNĐ số còn lại. Công ty P đã nhận đủ tiền (giấy báo Có). Tỷ giá hối đoái thực tế 21.000 đ/USD.

*Kế toán tại Công ty P, ghi:*

- Xuất hàng giao cho công ty Q:

1. Nợ TK 157:	130.000.000
Có TK 156 (1561):	130.000.000

- Ghi Doanh thu hàng xuất khẩu:

2a. Nợ TK 131-Q: $(10.000 \times 21.100) =$	211.000.000
Có TK 511:	211.000.000

- Ghi Giá vốn hàng xuất khẩu:

2b. Nợ TK 632:	130.000.000
Có TK 157:	130.000.000

- Thuế xuất khẩu phải nộp:

2d. Nợ TK 511: $211.000.000 \times 5\% =$	10.550.000
Có TK 333 (3333):	10.550.000

- Đơn vị Q đã nộp Thuế xuất khẩu:

2đ. Nợ TK 333 (3333):	10.550.000
Có TK 338 (3388)-Q:	10.550.000

- Phí ủy thác phải trả cho công ty Q:

2c. Nợ TK 641: $211.000.000 \times 2,5\% =$	5.275.000
Nợ TK 1331:	527.500
Có TK 3388.Q:	5.802.500

- Phí ngân hàng phải trả, công ty Q đã thanh toán hộ:

3. Nợ TK 641	1.050.000
Nợ TK 1331:	105.000
Có TK 3388.Q: $(55 \text{ USD} \times 21.000)$	1.155.000

- Bù trừ công nợ: tiền thuế nộp hộ, hoa hồng ủy thác xuất khẩu và phí ngân hàng:

*Bù trừ công nợ phải trả:  $(10.550.000 + 5.802.500 + 1.155.000) = 17.507.500$*

4a. Nợ TK 338 (3388)-Q	17.507.500
Có TK 131-Q:	17.507.500

- Nhận tiền của Công ty Q chuyển trả số còn lại (Giấy báo có):

*Số tiền còn thanh toán: 211.000.000 - 17.507.500 = 193.492.500*

4b1. Nợ TK 112 (1122):  $(9.000 \text{ USD} \times 21.000)$  = 189.000.000

Nợ TK 112 (1121):  $193.492.500 - (900.000 + 189.000.000)$  = 3.592.500

Nợ TK 635:  $9.000 \text{ USD} \times (21.100 - 21.000)$  = 900.000

Có TK 131-Q:  $(10.000 \times 21.100) - 17.507.500$  = 193.492.500

### 2.3.3.2. Kế toán tại đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu

Tại đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu, để theo dõi mối quan hệ thanh toán với đơn vị giao ủy thác xuất khẩu, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

- Tài khoản 3388 - *Phải trả khác*: Dùng để phản ánh tiền hàng thu hộ phải trả cho đơn vị ủy thác xuất khẩu; các khoản thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt phải nộp thay cho đơn vị ủy thác xuất khẩu.

- Tài khoản 131 - *Phải thu của khách hàng*: Dùng để phản ánh số phí ủy thác xuất khẩu phải thu của đơn vị ủy thác xuất khẩu.

- Tài khoản 138 - *Phải thu khác*: Dùng để phản ánh các khoản phí liên quan đến hoạt động ủy thác xuất khẩu đã chi hộ cho đơn vị ủy thác xuất khẩu.

*Các trường hợp kế toán chủ yếu về nghiệp vụ xuất khẩu ủy thác*

(1) Khi nhận hàng của bên ủy thác xuất khẩu, hàng này không thuộc quyền sở hữu của bên nhận ủy thác xuất khẩu, kế toán căn cứ vào *Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ*, ghi đơn:

Kế toán ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ và trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính

Sau khi hợp đồng giao nhận xuất khẩu ủy thác được ký kết, bên nhận ủy thác phải ký kết hợp đồng với các công ty nước ngoài để thỏa thuận phương thức vận chuyển và phương thức thanh toán cùng các điều kiện khác.

(2) Khi nhận được các chứng từ hợp pháp và L/C, kế toán phải kiểm tra kỹ tất cả các điều khoản của hợp đồng và tiến hành việc xuất hàng gửi đi.

- Khi hàng xuất khẩu hoàn thành thủ tục Hải quan, được tính là hàng xuất khẩu, số tiền hàng ủy thác xuất khẩu phải thu hộ cho bên giao ủy thác xuất khẩu, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng (*Chi tiết cho từng người mua nước ngoài*)

Có TK 3388 - Phải trả cho người bán (*Chi tiết cho từng đơn vị giao ủy thác*)

- Đồng thời ghi chép và theo dõi giá trị hàng đã xuất khẩu trên hệ thống quản trị nội bộ và trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính

(3) Phản ánh thuế xuất khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng xuất khẩu nộp hộ cho bên giao ủy thác xuất khẩu, ghi:

Nợ TK 1388 - Phải thu khác (phải thu lại số tiền đã nộp hộ)

Nợ TK 3388 - Phải trả cho người bán (*trừ vào số tiền đã nhận của đơn vị giao ủy thác*)

Có TK 111, 112

(4) Căn cứ vào Hóa đơn GTGT phí ủy thác xuất khẩu, được ghi nhận doanh thu dịch vụ ủy thác xuất khẩu, nếu trừ vào số tiền phải trả, kế toán ghi vào bên Nợ TK 3388; nếu phải thu của bên giao ủy thác, kế toán ghi vào bên Nợ TK 131, nếu thu ngay được tiền kế toán ghi vào TK 111, 112.

Nợ TK 3388 - Phải trả khác (*Nếu trừ vào số tiền phải trả*)

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng (*Nếu phải thu*)

Nợ TK 111, 112 (*Nếu thu ngay được tiền*)

Có TK 511- Doanh thu bán hàng (5113): *(Tiền hoa hồng ủy thác)*  
 Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp *(Số tiền thuế GTGT tính trên tiền hoa hồng ủy thác)*

(5) Các khoản chi hộ cho bên giao ủy thác, kế toán phản ánh vào TK 138- Phải thu khác bao gồm phí ngân hàng, phí giám định hải quan, chi phí vận chuyển, bốc xếp,...

Nợ TK 138 - Phải thu khác (1388)  
 Có TK 111, 112

(6) Khi thu tiền của người nhập khẩu, ghi:

Nợ TK 111, 112  
 Có TK 131- Phải thu khách hàng *(Chi tiết cho từng người nhập khẩu)*

(7) Bù trừ các khoản phải thu phải trả khác:

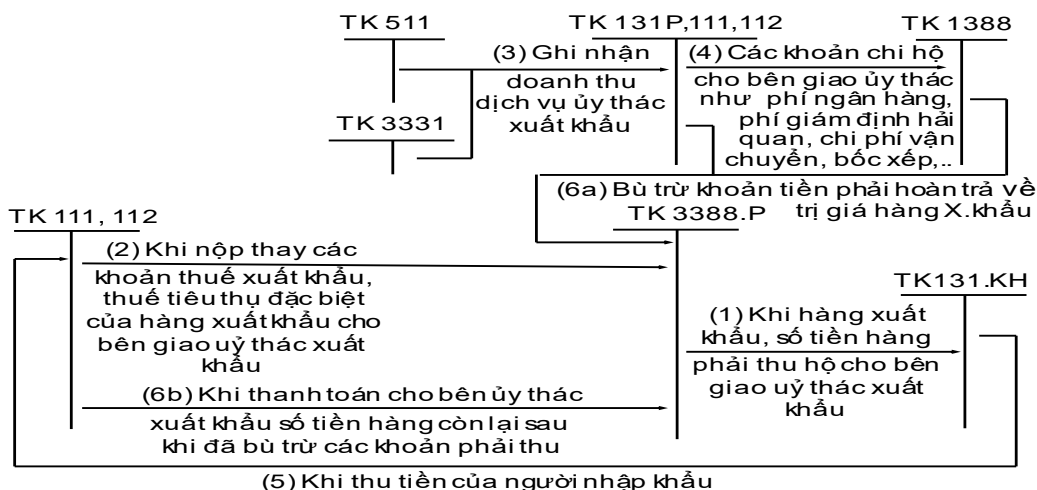
Nợ TK 3388- Phải trả khác  
 Có TK 1388- Phải thu khác

(8) Khi thanh toán với bên giao xuất khẩu số tiền còn lại sau khi bù trừ các khoản phải thu khác, ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả cho người bán  
 Có TK 131 - phải thu khách hàng *(tiền hoa hồng ủy thác)*  
 Có TK 111, 112 – *(Chi bằng tiền số tiền hàng còn lại sau khi bù trừ các khoản phải thu)*

Khi phát sinh các nghiệp vụ bằng ngoại tệ kế toán ghi sổ theo tỷ giá thực tế mua bán bình quân trên thị trường liên ngân hàng tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ, khoản chênh lệch giữa tỷ giá ghi sổ và tỷ giá hối đoái thực tế phát sinh được phản ánh vào TK 515- Doanh thu hoạt động tài chính hoặc TK 635- Chi phí tài chính.

Sơ đồ 2.5: Kế toán xuất khẩu ủy thác tại đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu



### Ví dụ kế toán

Với ví dụ trên, tại công ty Q (Đơn vị nhận ủy thác), ghi:

- Nhận hàng của công ty P:

1. Ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ

- Phản ánh số tiền phải thu hộ cho bên giao ủy thác xuất khẩu:

2a1. Nợ TK 131.M:  $10.000 \times 21.100 = 211.000.000$

Có TK 3388P:

211.000.000

- Đồng thời, phản ánh trị giá hàng xuất khẩu:

2a2. Ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ

- Số thuế xuất khẩu nộp hộ cho công ty P

2b2. Nợ TK 1388:	10.550.000
Có TK 1121:	10.550.000

- Phí ủy thác xuất khẩu phải thu của công ty P:

2c. Nợ TK 131.P:	5.802.500
Có TK 511(5113): $211.000.000 \times 2,5\% =$	5.275.000
Có TK 3331:	527.500

- Chi phí kiểm nghiệm, bốc dỡ đã trả bằng tiền mặt (Công ty Q chịu):

2d. Nợ TK 6418:	5.000.000
Nợ TK 1331:	500.000
Có TK 1111:	5.500.000

- Ngân hàng báo Có về số tiền thanh toán từ bên mua hàng có tính trừ phí ngân hàng công ty P chịu:

3a. Nợ TK 1122:	$(9.945 \text{ USD} \times 21.000) =$	208.845.000
Nợ TK 1388.P:	$(55 \text{ USD} \times 21.000) =$	1.155.000
Nợ TK 635		1.000.000
Có TK 131.P: $(10.000 \text{ USD} \times 21.100) =$		211.000.000

Đồng thời theo dõi nguyên tệ: ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ

- Thanh toán với bên giao xuất khẩu:

+ Bù trừ nợ giữa các phải thu và phải trả: Các khoản phải thu gồm phí ngân hàng, thuế xuất khẩu nộp hộ =  $(1.155.000 + 10.550.000) = 11.705.000$

4a. Nợ TK 3388.P:	17.507.500
Có TK 1388-P:	11.705.000
Có TK 131 -P:	5.802.500

+ Số còn lại thanh toán:  $(211.000.000 - 5.802.500) - 11.705.000 = 193.492.500$

- Số chi trả bằng ngoại tệ:  $(9.000 \text{ USD} \times 21.000) = 189.000.000$  (TGGS)

- Và số chi trả bằng VNĐ:  $193.492.500 - 189.000.000 - 900.000 = 3.592.500$

4b1. Nợ TK 3388.P $(9.000 \text{ USD} \times 21.100) + 3.592.500$	193.492.500
Có TK 112 (1122): $(9.000 \text{ USD} \times 21.000) =$	189.000.000
Có TK 112 (1121):	3.592.500
Có TK 515: $9.000 \text{ USD} \times (21.100 - 21.000) =$	900.000

Đồng thời theo dõi nguyên tệ: ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ

## CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Trình bày phạm vi và thời điểm xác định hàng xuất khẩu.
2. Trình bày phương pháp kế toán tại bên giao ủy thác nhập khẩu.
3. Trình bày phương pháp kế toán tại bên nhận ủy thác nhập khẩu.
4. Trình bày phương pháp kế toán tại bên giao ủy thác xuất khẩu.
5. Trình bày phương pháp kế toán tại bên nhận ủy thác xuất khẩu.

## **Chương 3**

### **KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG KINH DOANH DỊCH VỤ**

#### **Mục tiêu:**

- Trình bày được đặc điểm, đối tượng tập hợp chi phí sản xuất, đối tượng tính giá thành, nguyên tắc kế toán và quy trình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành dịch vụ nhà hàng, khách sạn, du lịch, vận tải;
- Tập hợp được chi phí và tính giá thành dịch vụ trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ;
- Ghi sổ kế toán được một số nghiệp vụ chủ yếu liên quan đến các hoạt động kinh doanh dịch vụ nhà hàng, khách sạn, du lịch, vận tải;
- Làm được các bài tập về kế toán chi phí và tính giá thành dịch vụ trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ;
- Tuân thủ Chế độ kế toán doanh nghiệp do Bộ Tài chính ban hành.

#### **Nội dung:**

### **1. KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG KINH DOANH NHÀ HÀNG**

Hoạt động kinh doanh nhà hàng là hoạt động sản xuất và bán ngay sản phẩm ăn uống, chu kỳ chế biến trong hoạt động nhà hàng thường ngắn và thường không có sản phẩm dở dang cuối kỳ.

#### **1.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh nhà hàng**

- Sản phẩm sản xuất theo yêu cầu của khách hàng;
- Hoạt động kinh doanh vừa sản xuất chế biến vừa bán hàng chế biến ra và vừa có yếu tố phục vụ trong quá trình bán.
- Vì chu kỳ sản xuất ngắn, thường không có sản phẩm dở dang cuối kỳ nên thường không áp dụng các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang.
- Nguyên vật liệu dùng trong chế biến có thể xuất dùng từ kho nhưng không thường được mua và đưa vào chế biến ngay.
- Sản phẩm kinh doanh của nhà hàng gồm có 2 dạng: sản phẩm chế biến (thức ăn,...) và sản phẩm mua sẵn (bia, nước ngọt, bánh,...)

#### **1.2. Kế toán hoạt động kinh doanh nhà hàng**

Đối với sản phẩm chế biến, các chi phí phát sinh liên quan được tập hợp theo 3 khoản mục:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, gồm: các loại nguyên liệu để chế biến;
- Chi phí nhân công trực tiếp, gồm: tiền lương, các khoản phụ cấp và các khoản trích theo lương theo quy định của nhân viên chế biến;
- Chi phí sản xuất chung là các khoản chi phí phục vụ và quản lý quá trình chế biến. Đây là chi phí phát sinh trong phạm vi các đơn vị, bộ phận trực tiếp chế biến, gồm: tiền lương, các khoản phụ cấp và các khoản trích theo lương theo quy định của nhân viên quản lý trực tiếp, nhân viên lễ tân, chi phí công cụ, khấu hao TSCĐ, chi phí dịch vụ và các chi khác bằng tiền.

Về tính giá thành thường sử dụng chủ yếu là phương pháp giản đơn;

### **1.2.1. Chứng từ sử dụng**

- Hóa đơn GTGT, Hóa đơn mua hàng;
- Phiếu nhập kho, phiếu xuất kho;
- Bảng tính lương;
- Bảng tính BHXH;
- Bảng tính khấu hao TSCĐ;
- Bảng phân bổ công cụ dụng cụ;
- Chứng từ chi tiền: Báo nợ, phiếu chi;
- ...

### **1.2.2. Tài khoản sử dụng**

Kế toán hoạt động kinh doanh nhà hàng sử dụng các tài khoản sau:

Tài khoản 152 – Nguyên vật liệu,

Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng giảm của các loại nguyên vật liệu chế biến món ăn.

Tài khoản 156 - Hàng hóa; Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng giảm các loại hàng hóa của doanh nghiệp bao gồm hàng hóa tại các kho hàng, quầy hàng, hàng hóa bất động sản.

Tài khoản 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; Tài khoản này dùng để tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp cho hoạt động sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ để làm cơ sở tính giá thành.

Tài khoản 622 - Chi phí nhân công trực tiếp; Tài khoản này dùng để phản ánh chi phí nhân công trực tiếp tham gia hoạt động sản xuất, kinh doanh để làm cơ sở tính giá thành.

Tài khoản 627 - Chi phí sản xuất chung; Tài khoản này được sử dụng để tập hợp chi phí quản lý, phục vụ sản xuất ở phân xưởng, bộ phận sản xuất kinh doanh và phân bổ chi phí này vào các đối tượng hạch toán chi phí hoặc đối tượng tính giá thành.

Để tính giá thành, tùy thuộc vào phương pháp hạch toán hàng tồn kho: nếu áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên kế toán sử dụng Tài khoản 154- *Chi phí sản phẩm sản xuất kinh doanh dở dang* hoặc nếu áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ kế toán sử dụng Tài khoản 631- *Giá thành sản xuất*.

Cuối kỳ kinh doanh, do sản phẩm dịch vụ không có hình thái hiện vật nên giá thành sản phẩm hoàn thành được kết chuyển từ Tài khoản 154- *Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang* hoặc từ Tài khoản 631 - *Giá thành sản xuất* sang Tài khoản 632 - *Giá vốn hàng bán*.

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán.

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

Hoặc: Có TK 631- Giá thành sản xuất

### **1.2.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu**

**Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên:**

(1) Căn cứ vào Hóa đơn và hàng đã về kiểm nhập kho nhận và lập Phiếu nhập kho, kế toán ghi:

+ Nếu thuế GTGT được khấu trừ:

Nợ TK 152, 153, 156 (1561) – Nguyên vật liệu, công cụ, hàng hóa

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

Có TK 111, 112, 331,...

+ Nếu thuế GTGT không được khấu trừ:

Nợ TK 156 (1561) – Hàng hóa  
Có TK 111, 112, 331,...

(2) Xuất kho nguyên vật liệu dùng chế biến, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp  
Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu

(3) Khi tính tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp phải trả cho bộ phận trực tiếp chế biến và nhân viên phân xưởng; tiền ăn giữa ca của nhân viên quản lý bộ phận sản xuất chế biến, ghi:

Nợ TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp  
Nợ TK 627 (6271)- Chi phí nhân viên phân xưởng  
Có TK 334 - Phải trả người lao động.

(4) Khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ theo tiền lương phải trả được tính vào chi phí theo quy định.

Nợ TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp  
Nợ TK 627 (6271) - Chi phí nhân viên phân xưởng  
Có TK 338 - Phải trả khác (3382, 3383, 3384, 3386)

(5) Tính khấu hao TSCĐ:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung  
Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ.

(6) Định kỳ, phân bổ chi phí trả trước, phân bổ công cụ, ghi:

Nợ TK 627– Chi phí sản xuất chung  
Có TK 242.

(7) Chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác được thanh toán bằng tiền.

Nợ TK 627 (6277, 6278)  
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)  
Có TK 111, 112, 331...

(8) Cuối kỳ, kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung để tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang  
Có TK 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp  
Có TK 622 - Chi phí sản xuất nhân công trực tiếp  
Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung

### **Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ:**

(1) Đầu kỳ, kế toán kết chuyển nguyên vật liệu tồn kho đầu kỳ, ghi:

Nợ TK 611 – Mua hàng  
Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu

(2) Mua nguyên liệu, vật liệu

Nợ TK 611 – Mua hàng  
Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111, 112, 331,...

(3) Trong kỳ các khoản chi phí sản xuất phát sinh cũng được tập hợp trên các Tài khoản 621, 622, 627.

- Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Căn cứ vào kết quả kiểm kê vật liệu hiện còn cuối kỳ để xác định trị giá vật liệu xuất sử dụng trong kỳ mà tính vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Nợ TK 621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp  
Có TK 611 - Mua nguyên liệu, vật liệu. (6111)

- Đối với chi phí nhân công trực tiếp: Căn cứ vào các khoản chi phí thực tế phát sinh về tiền lương, khoản trích theo tiền lương, ghi:

Nợ TK 622- Chi phí nhân công trực tiếp  
Có TK 334, 338,...

- Đối với chi phí sản xuất chung: Căn cứ vào khoản chi phí thực tế phát sinh để thực hiện công việc quản lý và phục vụ sản xuất ở phân xưởng, ghi:

Nợ TK 627- Chi phí sản xuất chung  
Có TK 334, 338, 214, 111,...

(4) Cuối kỳ, tiến hành kết chuyển các khoản chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ được tập hợp trên các Tài khoản 621, 622 và 627 về trên Tài khoản 631 để tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Nợ TK 631 - Tính giá thành  
Có TK 621, 622, 627

(5) Căn cứ vào kết quả kiểm kê và đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ, kết chuyển chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ trở lại Tài khoản 154.

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang  
Có TK 631 - Giá thành sản xuất

(6) Căn cứ vào giá thành thực tế của sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ để kết chuyển sang Tài khoản 632 – “Giá vốn hàng bán”

Nợ TK 632- Giá vốn hàng bán  
Có TK 631 - Giá thành sản xuất

## 2. KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG KINH DOANH KHÁCH SẠN

Hoạt động kinh doanh khách sạn là hoạt động cung cấp các dịch vụ cho thuê phòng nghỉ, kết hợp với dịch vụ ăn uống, vui chơi giải trí, bán hàng và các dịch vụ khác cho khách.

Hoạt động kinh doanh khách sạn gồm:

- Hoạt động kinh doanh: nhà hàng, quầy bar, shop bán hàng lưu niệm;
- Hoạt động phục vụ: cho thuê phòng nghỉ, dịch vụ giặt ủi, karaoke, massage, vũ trường,...

### 2.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh khách sạn

- Hoạt động kinh doanh khách sạn chủ yếu cung cấp dịch vụ ở cho khách. Doanh thu và thu nhập từ loại dịch vụ này rất cao;

- Chi phí dịch vụ cho thuê phòng khách sạn có thể có chi phí dở dang cuối kỳ vì khách hàng ở qua tháng sau chưa thanh toán tiền.

$$\text{Chi phí dở dang cuối kỳ} = \text{Số ngày thực tế khách đã ở} \times \text{Chi phí định mức ngày đêm phòng khách đã ở}$$

- Trong hoạt động kinh doanh khách sạn thì chi phí sản xuất chung thường chiếm tỷ trọng lớn hơn chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công trực tiếp.

## 2.2. Kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành dịch vụ khách sạn

Trong hoạt động phục vụ cho thuê phòng nghỉ thuộc hoạt động kinh doanh khách sạn để đáp ứng nhu cầu lưu trú của khách. Các chi phí sản xuất phát sinh liên quan được tập hợp theo 3 khoản mục:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, gồm: Trà, giấy vệ sinh, bàn chải răng, kem, dầu gội đầu,... trang bị tại buồng ngủ để khách lưu trú sử dụng;

- Chi phí nhân công trực tiếp, gồm: tiền lương, các khoản phụ cấp và các khoản trích theo lương theo quy định của nhân viên phục vụ phòng;

- Chi phí sản xuất chung là các khoản chi phí phục vụ và quản lý quá trình thực hiện các dịch vụ. Đây là chi phí phát sinh trong phạm vi các đơn vị, bộ phận trực tiếp cung cấp dịch vụ, gồm: tiền lương, các khoản phụ cấp và các khoản trích theo lương theo quy định của nhân viên quản lý trực tiếp, nhân viên lễ tân, chi phí công cụ, khấu hao TSCĐ, chi phí dịch vụ và các chi khác bằng tiền.

Đối với hoạt động kinh doanh buồng, phòng: đối tượng tính giá thành là lượt phòng/1 tháng theo từng loại phòng (phòng đặc biệt, loại 1, loại 2, loại 3...), còn phương pháp tính giá thành thường sử dụng các phương pháp như: Phương pháp giản đơn; phương pháp hệ số; phương pháp tỷ lệ.

### 2.2.1. Chứng từ sử dụng

- Hóa đơn GTGT, Hóa đơn mua hàng;
- Phiếu nhập kho, phiếu xuất kho;
- Bảng tính lương;
- Bảng tính BHXH;
- Bảng tính khấu hao TSCĐ;
- Bảng phân bổ công cụ dụng cụ;
- Chứng từ chi tiền: Báo nợ, phiếu chi;
- ...

### 2.2.2. Tài khoản sử dụng

Tài khoản 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Tài khoản 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

Tài khoản 627 - Chi phí sản xuất chung

Để tính giá thành, tùy thuộc vào phương pháp hạch toán hàng tồn kho: nếu áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên kê toán sử dụng Tài khoản 154- *Chi phí sản phẩm sản xuất kinh doanh dở dang* hoặc nếu áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ kê toán sử dụng Tài khoản 631- *Giá thành sản xuất*.

Cuối kỳ kinh doanh, do sản phẩm dịch vụ không có hình thái hiện vật nên giá thành sản phẩm hoàn thành được kết chuyển từ Tài khoản 154- *Chi phí sản phẩm sản xuất, kinh doanh dở dang* hoặc từ Tài khoản 631 - *Giá thành sản xuất* sang Tài khoản 632 - *Giá vốn hàng bán*.

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán.

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

Hoặc: Có TK 631- Giá thành sản xuất

### 2.2.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

**Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên:**

(1) Xuất kho nguyên vật liệu dùng trực tiếp cho dịch vụ, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp  
Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu

(2) Mua ngoài nguyên vật liệu dùng trực tiếp cho dịch vụ, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp  
Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu

(3) Khi tính tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp phải trả cho nhân viên trực tiếp thực hiện dịch vụ và nhân viên quản lý ở đơn vị hoặc bộ phận; tiền ăn giữa ca của nhân viên quản lý phân xưởng, bộ phận sản xuất chế biến, ghi:

Nợ TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp  
Nợ TK 627 (6271)- Chi phí nhân viên phân xưởng  
Có TK 334 - Phải trả người lao động.

(4) Khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ theo tiền lương phải trả được tính vào chi phí theo quy định.

Nợ TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp  
Nợ TK 627 (6271) - Chi phí nhân viên phân xưởng  
Có TK 338 - Phải trả khác (3382, 3383, 3384, 3386)

(5) Tính khấu hao TSCĐ dùng trực tiếp cho thực hiện dịch vụ:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung  
Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ.

(6) Vật liệu, công cụ xuất dùng cho quản lý đơn vị, bộ phận, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung  
Có TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu  
Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ

(7) Định kỳ, phân bổ chi phí trả trước, phân bổ công cụ, ghi:

Nợ TK 627– Chi phí sản xuất chung  
Có TK 242.

(8) Chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác được thanh toán bằng tiền.

Nợ TK 627 (6277, 6278)  
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)  
Có TK 111, 112, 331...

(9) Cuối kỳ, kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung để tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh, ghi:

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang  
Có TK 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp  
Có TK 622 - Chi phí sản xuất nhân công trực tiếp  
Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung

(10) Căn cứ vào giá thành thực tế của sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ, kế toán kết chuyển:

Nợ TK 632, 157:  
Có TK 154: Giá thành sản xuất

**Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ:**

(1) Đầu kỳ, kế toán kết chuyển nguyên vật liệu tồn kho đầu kỳ, ghi:

Nợ TK 611 – Mua hàng  
Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu

(2) Mua nguyên liệu, vật liệu

Nợ TK 611 – Mua hàng  
Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111, 112, 331,...

(3) Trong kỳ các khoản chi phí sản xuất phát sinh cũng được tập hợp trên các Tài khoản 621, 622, 627.

- Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Căn cứ vào kết quả kiểm kê vật liệu hiện còn cuối kỳ để xác định trị giá vật liệu xuất sử dụng trong kỳ mà tính vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Nợ TK 621- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp  
Có TK 611 - Mua nguyên liệu, vật liệu. (6111)

- Đối với chi phí nhân công trực tiếp: Căn cứ vào các khoản chi phí thực tế phát sinh về tiền lương, khoản trích theo tiền lương, ghi:

Nợ TK 622- Chi phí nhân công trực tiếp  
Có TK 334, 338,...

- Đối với chi phí sản xuất chung: Căn cứ vào khoản chi phí thực tế phát sinh để thực hiện công việc quản lý và phục vụ ở bộ phận, ghi:

Nợ TK 627- Chi phí sản xuất chung  
Có TK 334, 338, 214, 153, 111,...

(4) Cuối kỳ, tiến hành kết chuyển các khoản chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ được tập hợp trên các Tài khoản 621, 622 và 627 về trên Tài khoản 631 để tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Nợ TK 631 - Tính giá thành  
Có TK 621, 622, 627

(5) Căn cứ vào kết quả kiểm kê và đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ, kết chuyển chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ trở lại Tài khoản 154.

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang  
Có TK 631 - Giá thành sản xuất

(6) Căn cứ vào giá thành thực tế của sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ để kết chuyển sang Tài khoản 632 – “Giá vốn hàng bán”

Nợ TK 632- Giá vốn hàng bán  
Có TK 631 - Giá thành sản xuất

### **3. KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG KINH DOANH DU LỊCH**

#### **3.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh du lịch**

Hoạt động kinh doanh dịch vụ du lịch là ngành kinh tế mang tính tổng hợp, vì sản phẩm của ngành du lịch nhằm phục vụ nhu cầu tham quan, giải trí, nghỉ ngơi, kết hợp với các hoạt động nghiên cứu đầu tư, thể thao, văn hoá, xã hội...

Nghiên cứu đặc điểm của ngành du lịch có ý nghĩa lớn trong việc tổ chức hợp lý công tác kế toán, đặc biệt là kế toán chi phí, giá thành và kết quả kinh doanh.

Những đặc điểm cơ bản của hoạt động kinh doanh du lịch ảnh hưởng đối với công tác kế toán như sau:

- Du lịch là ngành kinh doanh đặc biệt, hoạt động vừa mang tính kinh doanh, vừa mang tính phục vụ văn hoá, xã hội;
- Hoạt động kinh doanh du lịch rất đa dạng gồm nhiều hoạt động như kinh doanh hướng dẫn du lịch, vận chuyển du lịch, hàng ăn, hàng uống, kinh doanh hàng hóa, vật tư, đồ lưu niệm và các hoạt động dịch vụ khác. Các hoạt động này có quy trình công nghệ khác nhau, chi phí kinh doanh cũng không giống nhau...;
- Mỗi loại sản phẩm du lịch có tính chất khác nhau, phụ thuộc vào loại hoạt động nhưng nhìn chung sản phẩm du lịch không có hình thái hiện vật, không có quá trình nhập, xuất kho;
- Quá trình sản xuất dịch vụ và bán sản phẩm không thể tách rời nhau mà được tiến hành đồng thời. Khách hàng mua sản phẩm dịch vụ du lịch trước khi họ nhìn thấy hoặc không nhìn thấy sản phẩm đó;
- Hoạt động kinh doanh dịch vụ du lịch mang tính thời vụ và bị ảnh hưởng khá lớn của điều kiện địa lý, tự nhiên, môi trường, và điều kiện văn hoá, kinh tế, xã hội trong từng thời kỳ.

### **3.2. Kế toán hoạt động kinh doanh du lịch**

#### **3.2.1. Nội dung chi phí hoạt động du lịch**

Nội dung chi phí hoạt động du lịch phụ thuộc vào từng loại hoạt động du lịch cụ thể. Mỗi loại hoạt động khác nhau nên nội dung chi phí cụ thể cũng khác nhau.

##### *Đối với hoạt động hướng dẫn du lịch*

Hoạt động này chủ yếu phục vụ nhu cầu tham gia du lịch tìm hiểu các di tích văn hoá, danh lam thắng cảnh, di tích lịch sử của du khách. Vì vậy, chi phí của hoạt động hướng dẫn du lịch bao gồm:

- Chi phí trực tiếp là các khoản chi phí phục vụ trực tiếp cho du khách gồm tiền trả cho các khoản ăn, uống, ngủ, thuê phương tiện đi lại, vé đò, phà, tiền vé ra vào các nơi tham quan.
- Chi phí nhân viên hướng dẫn du lịch: là các khoản chi về tiền công, tiền lương, BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ của hướng dẫn viên du lịch.
- Chi phí quản lý: là khoản chi phí phục vụ công tác quản lý chung toàn doanh nghiệp phân bổ cho hoạt động hướng dẫn du lịch, chi phí này không phụ thuộc và giá thành sản xuất, dịch vụ mà đó là một bộ phận trong các giá thành toàn bộ sản phẩm hướng dẫn du lịch.

##### *Đối với hoạt động kinh doanh vận chuyển du lịch*

Vận chuyển du lịch là hoạt động vận chuyển hành khách bằng các phương tiện vận chuyển thuộc vận chuyển đường sắt, đường thủy, đường hàng không, phương tiện thô sơ...

Chi phí hoạt động vận chuyển du lịch bao gồm:

- Chi phí nhiên liệu;
- Chi phí vật liệu;
- Chi phí nhân viên lái xe, lái tàu (gồm cả BHYT, BHXH, BHTN, KPCĐ);
- Chi phí khấu hao TSCĐ;
- Chi phí trích trước về sầm lốp;
- Chi phí sửa chữa phương tiện;
- Chi phí dịch vụ mua ngoài;

- Chi phí khác.

*Đối với hoạt động ăn, uống*

Hoạt động kinh doanh ăn uống là hoạt động kinh doanh dịch vụ chế biến các món ăn, đồ dùng phục vụ du khách. Chi phí của hoạt động này bao gồm:

- Chi phí vật liệu trực tiếp (vật liệu chính để chế biến món ăn, uống và vật liệu phụ như các loại gia vị);
- Chi phí nhân viên trực tiếp của công nhân chế biến món ăn;
- Chi phí khấu hao TSCĐ;
- Chi phí khác.

*Đối với hoạt động khác*

Hoạt động khác trong kinh doanh du lịch bao gồm các hoạt động phụ trợ gắn liền với các hoạt động kinh doanh đã nêu ở trên như: cắt tóc, giặt là, nhiếp ảnh, vật lý trị liệu, vũ trường, karaoke, ...

Các chi phí của hoạt động khác bao gồm:

- Chi phí vật liệu;
- Chi phí nhân viên;
- Chi phí công cụ đồ dùng;
- Chi phí khấu hao TSCĐ;
- Chi phí dịch vụ mua ngoài;
- Chi phí khác;

### **3.2.2. Đối tượng tập hợp chi phí và phương pháp tập hợp chi phí hoạt động du lịch**

Hiện nay, do đặc điểm của hoạt động kinh doanh du lịch và tính chất sản phẩm dịch vụ du lịch nên đối tượng tập hợp chi phí du lịch thường thực hiện theo từng hoạt động kinh doanh. Ngoài ra, để phục vụ cho việc cung cấp thông tin, đáp ứng yêu cầu của kế toán quản trị các doanh nghiệp có thể tập hợp chi phí du lịch theo từng địa điểm kinh doanh.

Phương pháp tập hợp chi phí gồm:

- *Phương pháp trực tiếp*: Tập hợp chi phí trực tiếp

Những khoản chi phí liên quan trực tiếp đến hoạt động nào thì được tập hợp trực tiếp cho hoạt động đó.

- *Phương pháp gián tiếp*: Tập hợp và phân bổ chi phí chung

Những chi phí liên quan đến nhiều hoạt động thì hằng ngày được tập hợp ở tờ kê, bảng kê riêng, cuối tháng tổng hợp chi phí và phân bổ theo tiêu chuẩn thích hợp.

### **3.2.3. Đối tượng tính giá thành và phương pháp tính giá thành**

*Đối tượng tính giá thành*: Căn cứ vào đặc điểm quản lý và tính chất sản phẩm du lịch để xác định đối tượng tính giá thành phù hợp.

- Đối tượng hoạt động hướng dẫn du lịch, đối tượng tính giá thành là tua du lịch
- Đối với hoạt động vận chuyển, đối tượng tính giá thành là người (hoặc 1.000 người), km hàng hoá vận chuyển.
- Đối với hoạt động khác có thể tính giá thành cho 1.000 đồng doanh thu hoặc có thể xác định chi phí hàng tháng để so sánh với doanh thu của tháng nhằm tính kết quả kinh doanh.

*Phương pháp tính giá thành:* Phương pháp tính giá thành kinh doanh dịch vụ du lịch. Mỗi hoạt động có đặc điểm riêng nên việc sử dụng các phương pháp tính giá thành cũng cần phù hợp với từng loại hoạt động đó. Trong kinh doanh du lịch hiện nay, chủ yếu sử dụng phương pháp tính giá thành giản đơn, phương pháp hệ số, phương pháp tỷ lệ, phương pháp định mức. Do đối tượng tập hợp chi phí là theo từng hoạt động dịch vụ và mỗi hoạt động gồm nhiều dịch vụ khác, tính chất dịch vụ cũng khác nhau nên để tính được giá thành của các hoạt động cụ thể cần phải sử dụng phương pháp toán để tính ra các tỷ lệ, các hệ số.

Đối với những dịch vụ, đối tượng tập hợp chi phí phù hợp với đối tượng tính giá thành và không có sản phẩm dở như hướng dẫn du lịch, giặt là, cắt tóc có thể áp dụng phương pháp giản đơn.

Đối với những hoạt động dịch vụ, đối tượng tập hợp chi phí là các hoạt động kinh doanh nhưng đối tượng tính giá thành là từng dịch vụ riêng biệt, phân chia theo phẩm cách, thứ hạng sản phẩm dịch vụ thì sau khi tổng hợp chi phí cho từng loại hoạt động phải tính giá thành cho các dịch vụ, phẩm cách riêng. Trường hợp này cần sử dụng phương pháp toán để tính tỷ lệ, hệ số và tính ra giá thành sản phẩm.

### **3.2.4. Phương pháp kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành hoạt động du lịch**

Các chứng từ sử dụng chủ yếu là:

- Hóa đơn GTGT, Hóa đơn mua hàng;
- Phiếu nhập kho, phiếu xuất kho;
- Bảng tính lương;
- Bảng tính BHXH;
- Bảng tính KH TSCĐ;
- Bảng phân bổ công cụ dụng cụ;
- Chứng từ chi tiền: Báo nợ, phiếu chi;
- ...

Để tập hợp chi phí hoạt động dịch vụ du lịch, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

- Tài khoản 621- *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*
- Tài khoản 622 - *Chi phí nhân công trực tiếp*
- Tài khoản 627- *Chi phí sản xuất chung*

Giống như các doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh khác, trình tự kế toán tập hợp chi phí du lịch được phản ánh vào các tài khoản ở trên, song doanh nghiệp phải mở Sổ chi tiết để phản ánh chi phí cho từng hoạt động.

Để tính giá thành, tùy thuộc vào phương pháp hạch toán hàng tồn kho: nếu áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên kế toán sử dụng Tài khoản 154- *Chi phí sản phẩm sản xuất kinh doanh dở dang* hoặc nếu áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ kế toán sử dụng tài khoản 631- *Giá thành sản xuất*.

Cuối kỳ kinh doanh, do sản phẩm dịch vụ không có hình thái hiện vật nên giá thành sản phẩm hoàn thành được kết chuyển từ Tài khoản 154- *Chi phí sản phẩm sản xuất, kinh doanh dở dang* hoặc từ tài khoản 631 - *Giá thành sản xuất* sang tài khoản 632 - *Giá vốn hàng bán*.

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán.

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

Hoặc: Có TK 631- Giá thành sản xuất

Bên cạnh đó còn phát sinh chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, đây là toàn bộ chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra có liên quan đến việc cung cấp dịch vụ và quản lý điều hành toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp.

## **4. KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG KINH DOANH VẬN TẢI**

### **4.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh vận tải**

Vận tải là ngành sản xuất vật chất đặc biệt, có nhiệm vụ chủ yếu là vận chuyển hàng hoá và vận chuyển hành khách từ nơi này đến nơi khác.

Doanh nghiệp vận tải quản lý quá trình hoạt động kinh doanh theo nhiều khâu khác nhau như giao dịch, hợp đồng vận chuyển hàng hoá hoặc hành khách, thanh toán hợp đồng, lập kế hoạch điều vận và kiểm tra tình hình thực hiện kế hoạch điều vận.

Kế hoạch tác nghiệp vận tải được thực hiện cụ thể, chi tiết cho từng ngày, giờ. Người điều hành phương tiện và phương tiện chủ yếu làm việc bên ngoài doanh nghiệp.

Sản phẩm vận tải không có hình thái hiện vật, đơn vị tính sản phẩm là tấn/km vận tải hàng hoá hoặc người/km vận chuyển hành khách.

Ngành vận tải gồm nhiều loại hình như vận tải ô tô, vận tải đường bộ, đường thủy, đường hàng không. Mỗi loại hình vận tải có đặc điểm đặc thù chi phối tới tổ chức công tác kế toán. Vì vậy, các nhà quản lý phải chú ý đến đặc điểm riêng của từng loại hình vận tải để vận dụng và công tác quản lý có hiệu quả.

### **4.2. Kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm vận tải**

#### **4.2.1. Nội dung chi phí**

Mỗi loại hình kinh doanh vận tải có nội dung chi phí khác nhau, thông thường vận tải ô tô, vận tải đường thủy và các đơn vị bóc xếp thuộc ngành vận tải có các nội dung chi phí chủ yếu sau:

- Tiền lương lái xe và phụ xe;
- BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ của lái xe và phụ xe;
- Nhiên liệu;
- Vật liệu;
- Chi phí sắm lốp;
- Chi phí sửa chữa TSCĐ;
- Chi phí công cụ, dụng cụ;
- Khấu hao phương tiện;
- Chi phí dịch vụ mua ngoài;
- Chi phí khác;

Riêng vận tải đường sắt, do quy trình công nghệ phức tạp, để hoàn thành sản phẩm cần có nhiều bộ phận liên quan như đầu máy, toa xe, cầu, đường, thông tin tín hiệu. Do đó, chi phí ngành đường sắt gồm nhiều loại khác nhau. Mỗi bộ phận đặc thù có các khoản mục chi phí riêng.

Toàn bộ chi phí trong các loại hình vận tải đều được hạch toán ở 3 khoản mục chi phí:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp;
- Chi phí nhân công trực tiếp;
- Chi phí sản xuất chung.

#### **4.2.2. Đối tượng tập hợp chi phí và phương pháp tập hợp chi phí vận tải**

Mỗi loại hình vận tải có những đặc điểm riêng, do đó đối tượng tập hợp chi phí vận tải ở các loại hình vận tải khác nhau cũng có sự khác nhau. Song nhìn chung, đối tượng tập hợp chi phí vận tải là các đoàn tàu, đoàn xe, đội tàu, đội xe. Riêng đối với vận tải đường sắt, do quy trình công nghệ phức tạp, khối lượng vận tải hoàn thành liên quan đến nhiều bộ phận nghiệp vụ, kỹ thuật như bộ phận vận chuyên, bộ phận đầu máy, toa xe, bộ phận cầu đường, bộ phận thông tin tín hiệu. Vì vậy, chi phí vận tải đường sắt được tập hợp riêng theo từng bộ phận và theo khoản mục chi phí do ngành quy định.

Nội dung cơ bản của phương pháp tập hợp chi phí vận tải là căn cứ vào đối tượng tập hợp chi phí đã xác định để mở các Sổ hoặc Thẻ chi tiết để phản ánh các khoản chi phí phát sinh đã được phân loại, tổng hợp theo từng đối tượng cụ thể. Căn cứ vào nội dung chi phí vận tải, kế toán xác định phương pháp tập hợp chi phí vận tải gồm:

- Phương pháp trực tiếp

Những khoản chi phí có liên quan trực tiếp đến từng đối tượng tập hợp chi phí được tập hợp trực tiếp vào từng đối tượng chịu chi phí. Hàng ngày, khi các khoản chi phí trực tiếp phát sinh liên quan trực tiếp đến đối tượng nào, kế toán phải căn cứ vào chứng từ để hạch toán trực tiếp cho đối tượng đó trên các Sổ kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết.

- Phương pháp gián tiếp.

Những chi phí phát sinh có liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí, không thể tổ chức ghi chép ban đầu riêng theo từng đối tượng chịu chi phí cụ thể được. Do đó kế toán tập hợp số liệu từ chứng từ kế toán phản ánh các chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí để cuối tháng phân bổ cho các đối tượng theo tiêu chuẩn thích hợp.

Trình tự tập hợp và phân bổ chi phí như sau:

*Bước 1:* Tập hợp chi phí liên quan đến nhiều đối tượng chi phí.

- Căn cứ vào chứng từ phát sinh liên quan đến chi phí chung, kế toán ghi vào Sổ chi phí chung;

- Cuối tháng, tổng hợp số liệu về chi phí chung để phân bổ theo từng nội dung chi phí chung.

*Bước 2:* Lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ và phân bổ theo từng nội dung chi phí cho từng đối tượng chịu chi phí.

Trên cơ sở đặc điểm cụ thể về tổ chức sản xuất kinh doanh, tổ chức quản lý và tính chất của sản phẩm để lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ. Đối với doanh nghiệp vận tải thường lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc phân bổ theo tổng doanh thu vận tải.

Công thức phân bổ:

$$\text{Chi phí chung phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí} = \frac{\text{Tổng chi phí cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu chuẩn phân bổ}} \times \text{Tiêu chuẩn phân bổ cho từng đối tượng}$$

#### **4.2.3. Kế toán tập hợp chi phí vận tải**

Để tập hợp chi phí vận tải, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

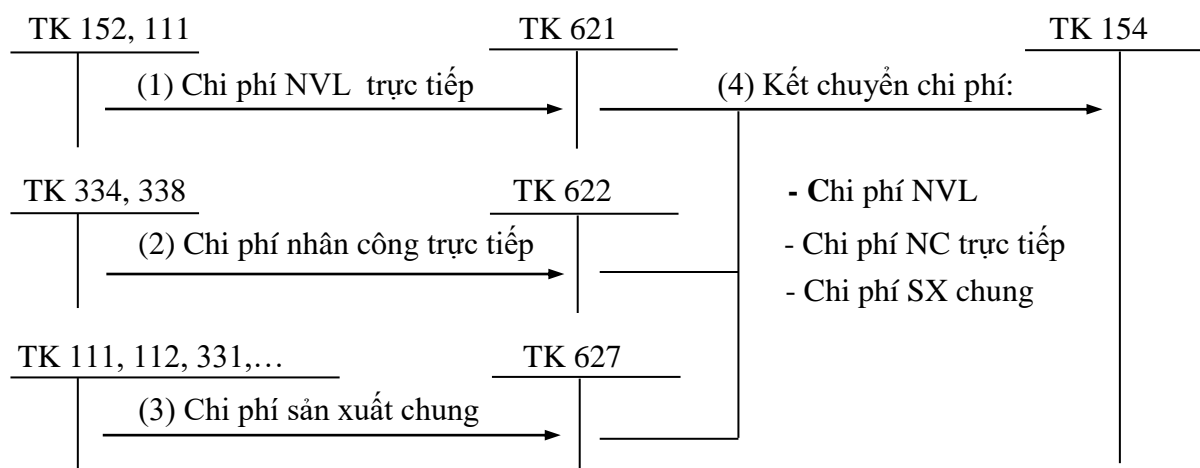
- Tài khoản 621- *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*: Dùng để tập hợp và kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (nhiên liệu, vật liệu trực tiếp cấu thành giá thành sản phẩm).

- Tài khoản 622 - *Chi phí nhân công trực tiếp*: Dùng để tập hợp và kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp (gồm tiền lương, BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ).

- Tài khoản 627- *Chi phí sản xuất chung*: Dùng để tập hợp và phân bổ các khoản chi phí chung.

Kết cấu và nội dung phản ánh của các tài khoản này giống ở các doanh nghiệp sản xuất.

Sơ đồ 3.1: Kế toán tập hợp chi phí vận tải



Đối với chi phí sản xuất chung cần phân biệt hai trường hợp là chi phí sản xuất chung cần phân bổ và chi phí sản xuất chung không cần phân bổ

- Chi phí sản xuất chung cần phân bổ là những chi phí liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí như khấu hao nhà xưởng, nhà làm việc, các tài sản cố định của các trạm xe, bến xe,... các chi phí này vừa liên quan đến vận tải hàng hoá, vừa liên quan đến vận tải hành khách.

- Các chi phí chung không cần phân bổ như khấu hao phương tiện vận tải. Thực chất các chi phí này là chi phí trực tiếp nhưng do quy định của Chế độ kế toán hiện hành, chi phí khấu hao được hạch toán ở Tài khoản 627 – *Chi phí sản xuất chung*.

Đối với chi phí nhiên liệu trong ngành vận tải được định mức cho từng loại phương tiện, từng loại đường, cung đường, mức độ mới, cũ của phương tiện và từng loại nhãn hiệu phương tiện.

#### 4.2.4. Hạch toán chi phí săm lốp trong doanh nghiệp vận tải

Chi phí săm lốp là khoản chi phí đặc thù của ngành vận tải ô tô. Khoản chi phí này gồm chi phí về mua săm lốp, hao mòn săm lốp, đập lại lốp,... Trong quá trình sử dụng phương tiện ô tô, săm lốp bị hao mòn dần, mức hao mòn phụ thuộc vào số km xe chạy. Khi hết thời hạn sử dụng săm lốp cần được thay thế để đảm bảo cho phương tiện hoạt động bình thường. Để giá thành dịch vụ vận tải hàng tháng không bị biến động đột ngột do ảnh hưởng của việc hạch toán chi phí săm lốp, các doanh nghiệp vận tải thường trích chi phí săm lốp vào chi phí vận tải hàng tháng. Theo quy định hiện nay của ngành vận tải chi phí săm lốp được trích trước theo một trong hai phương pháp sau đây:

- Phương pháp thứ nhất:

Căn cứ vào tổng số tiền ước tính của các bộ săm lốp vào thời gian sử dụng của chúng để tính chi phí cho một tháng hoặc một kỳ tính giá thành theo công thức:

$$\text{Số trích trước chi phí săm lốp} = \frac{\text{Tổng số tiền ước tính}}{\text{Số tháng sử dụng}}$$

- Phương pháp thứ hai:

Căn cứ vào định mức chi phí sãm lớp cho 1 km (100 km, 1.000 km) xe chạy trên tuyến đường tiêu chuẩn loại 1 và số km xe chạy thực tế trong tháng với hệ số quy đổi từ đường loại 1 để áp dụng cho các phương tiện chạy trên các loại đường khác nhau:

$$\frac{\text{Số tiền trích trước chi phí sãm lớp 1 tháng}}{\text{Định mức chi phí sãm lớp cho 100 km đường loại 1}} = \text{Số km thực tế xe chạy trong tháng} \times \text{Hệ số quy đổi từ đường loại 1}$$

*Trình tự kế toán chi phí sãm lớp:*

- Căn cứ số liệu trích trước chi phí sãm lớp vào chi phí dịch vụ vận tải:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (*Chi tiết vận tải hàng hoá và vận tải hành khách*)

Có TK 335 - Chi phí phải trả

- Khi thực tế phát sinh về chi phí sãm lớp:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có TK 152, 111, 112,...

- Cuối kỳ, nếu khoản trích trước lớn hơn chi phí thực tế phát sinh:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung (*Khoản chênh lệch*)

- Ngược lại nếu khoản trích trước nhỏ hơn chi phí thực tế phát sinh:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 335 - Chi phí phải trả (*Khoản chênh lệch*)

#### **4.2.5. Đối tượng và phương pháp tính giá thành vận tải**

Đối tượng tính giá thành sản phẩm vận tải là các loại sản phẩm của doanh nghiệp. Đối với vận tải hàng hoá thường là Tấn/km hàng hoá vận chuyển, đối với vận tải hành khách là người/km hành khách vận chuyển.

Phương pháp tính giá thành sản phẩm vận tải áp dụng hiện nay, gồm:

- *Phương pháp tính giá thành giản đơn*

Theo phương pháp này tổng giá thành sản phẩm vận tải được tính bằng công thức:

$$\text{Tổng giá thành sản phẩm} = \frac{\text{Chi phí nhiên liệu còn ở phương tiện đầu kỳ}}{\text{phương tiện đầu kỳ}} + \frac{\text{Chi phí vận tải phát sinh trong kỳ}}{\text{sinh trong kỳ}} - \frac{\text{Chi phí nhiên liệu còn ở phương tiện cuối kỳ}}{\text{phương tiện cuối kỳ}}$$

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm vận tải} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm}}{\text{Tổng số tấn/km vận chuyển (hoặc khách/km)}}$$

- *Phương pháp tính giá thành định mức*

Nội dung cơ bản của phương pháp này cũng giống trong các doanh nghiệp sản xuất.

- *Phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng*

Phương pháp này thường áp dụng với những doanh nghiệp vận tải hành khách và vận tải hàng hoá trong trường hợp nhận vận chuyển hàng chọn theo lô hàng trên cơ sở các hợp đồng đã ký kết.

Do đặc điểm của sản phẩm vận tải không có hình thái hiện vật nên giá thành sản phẩm vận tải hoàn thành được kết chuyển sang Tài khoản 632- Giá vốn hàng bán

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

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

## 5. BÀI TẬP VẬN DỤNG

### Bài 1

Một doanh nghiệp kinh doanh nhà hàng có tài liệu kế toán trong kỳ (1.000đ).

Số dư đầu kỳ của Tài khoản 152: 18.000, trong đó:

- Bộ phận chế biến : 6.000

- Bộ phận kho dự trữ : 12.000

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ như sau:

1. Xuất kho:

- Toàn bộ số nguyên vật liệu ở bộ phận chế biến ra để chế biến.

- Xuất kho nguyên vật liệu ở kho dự trữ ra để chế biến: 10.000.

2. Mua nguyên vật liệu từ chợ về giao trực tiếp để chế biến 22.510, thanh toán bằng tiền mặt.

3. Tiền lương phải trả:

- Bộ phận chế biến : 10.000;

- Quản lý doanh nghiệp : 8.000;

4. Trích KPCĐ, BHXH, BHYT, BHTN, BHYT theo chế độ hiện hành.

5. Các chi phí liên quan đến quá trình chế biến:

- Công cụ loại phân bổ 1 lần mua ngoài đưa vào sử dụng kể cả thuế GTGT 10% là 330, tiền thanh toán bằng tiền tạm ứng.

- Nhiên liệu mua ngoài đưa vào sử dụng kể cả thuế GTGT 10% là 660, tiền chưa thanh toán.

- Phân bổ công cụ kỳ trước : 1.000

- Khấu hao TSCĐ : 1.780

- Chi phí dịch vụ thanh toán bằng tiền mặt kể cả thuế GTGT 10% là 3.410.

6. Các chi phí quản lý nhà hàng khách sạn:

- Khấu hao TSCĐ: 1.200

- Chi phí dịch vụ mua ngoài chưa thanh toán kể cả thuế GTGT 10% là 770.

- Chi phí khác thanh toán bằng tiền mặt: 400

7. Cuối kỳ kiểm kê nguyên vật liệu tồn kho ở bộ phận chế biến là 2.600.

Các món ăn ở bộ phận chế biến đã thực hiện:

- Vịt hầm : 180 con, giá thành kế hoạch 160/con;

- Mực nướng : 50 kg, giá thành kế hoạch 110/kg;

- Lẩu Tứ xuyên : 130 lẩu, giá thành kế hoạch 120/lẩu.

Các món ăn chế biến xong là phục vụ ngay cho khách hàng và thu ngay bằng tiền mặt.

Giá bán chưa có thuế GTGT 10%: Vịt hầm: 280/con. Mực nướng 250/kg; Lẩu Tứ xuyên: 200/lẩu.

8. Chi phí thuế TNDN tạm tính là 5.547,5

9. Xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

**Yêu cầu:**

1. Tính giá thành chế biến từng món ăn theo phương pháp tỷ lệ.
2. Lập định khoản kế toán liên quan.

## Bài 2

Một khách sạn trực thuộc Công ty du lịch A có một bộ phận quản lý chung các hoạt động cho thuê buồng ngủ, dịch vụ karaoke, dịch vụ giặt là. Trong kỳ có các nội dung kinh tế như sau: (đơn vị tính 1.000đ)

1. Xuất kho vật liệu (Xà phòng, bàn chải, thuốc đánh răng, thuốc tẩy, nước thơm,...) sử dụng cho buồng ngủ trị giá 4.000, bộ phận giặt là 1.000.
2. Tiền lương phải trả:
  - a. Nhân viên phục vụ buồng ngủ : 35.000;
  - b. Nhân viên karaoke : 10.000;
  - c. Nhân viên giặt là : 5.000;
  - d. Nhân viên quản lý chung : 15.000.
3. Trích KPCĐ, BHXH, BHYT, BHTN, BHYT theo chế độ hiện hành.
4. Mua một số công cụ thuộc loại phân bổ 2 lần đưa vào sử dụng ngay cho bộ phận quản lý chung và đã thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng kể cả thuế GTGT 10% là 55.000.
5. Tính khấu hao TSCĐ sử dụng cho các hoạt động trong kỳ: 60.000.
6. Xuất quỹ tiền mặt chi bồi dưỡng sửa chữa nhỏ: 300
7. Chi phí điện, nước phục vụ cho quản lý chung chi bằng tiền gửi ngân hàng cả thuế GTGT 10% là 16.500.
8. Tổng hợp doanh thu trong tháng của các hoạt động:
  - a. Tổng thu từ hoạt động phục vụ buồng ngủ kể cả thuế GTGT 10%; trong đó:
    - Thu tiền mặt ngoại tệ:  $(4.000 \text{ USD} \times 21,12 / \text{USD}) = 84.480$  và VNĐ là 154.000,
    - Thu bằng chuyển khoản qua tài khoản tiền gửi ngân hàng VNĐ là 110.000
  - b. Tổng thu từ hoạt động giặt là kể cả thuế GTGT 10% bằng tiền mặt VNĐ: 38.500;
  - c. Tổng thu từ hoạt động karaoke bằng tiền mặt VNĐ: 260.000; thuế suất thuế tiêu thụ đặc biệt 30%.
9. Cuối kỳ, xác định kết quả hoạt động kinh doanh; Biết: Tổng phát sinh nợ cuối kỳ các Tài khoản liên quan khác là: TK 641: 5.000; TK 642: 10.000; TK 635: 2.000; TK 8211: 85.000

### **Yêu cầu:**

1. Tính tổng giá thành từng hoạt động và giá thành đơn vị kinh doanh buồng ngủ;
2. Lập định khoản kế toán tình hình trên;
3. Lập báo cáo kết quả kinh doanh.

Tài liệu bổ sung:

- Chi phí sản xuất chung của khách sạn được phân bổ cho từng hoạt động theo tiền lương nhân viên phục vụ trực tiếp;
- Tổng số ngày đêm nghỉ thực tế của loại buồng ngủ loại 1 là 100; loại 2 là 150, loại 3 là 80. Hệ số quy đổi buồng ngủ loại 3 là 1, loại 2 là 1,2, loại 1 là 1,4.

## Bài 3

Tài liệu kế toán tại công ty kinh doanh du lịch: (1.000đ)

1. Chi phí sản xuất, kinh doanh đã tập hợp:

Khoản mục chi phí	TK 154	TK 154 Hướng dẫn du lịch	TK 154 Buồng ngủ	TK 154 Vận chuyển khách
1. Chi phí NVL trực tiếp	150.000	24.000	30.000	96.000
2. Chi phí nhân công trực tiếp	200.400	93.600	60.000	46.800
3. Chi phí sản xuất chung	176.000	39.000	62.000	75.000
<b>Cộng</b>	<b>526.400</b>	<b>156.600</b>	<b>152.000</b>	<b>217.800</b>

2. Tổng hợp doanh thu dịch vụ:
- Thu từ hướng dẫn du lịch giá chưa thuế 275.000, thuế GTGT 27.500; trong đó: Tiền VND 110.000, ngoại tệ  $(7.000 \times 21,01/\text{USD}) = 147.070$ , còn lại thu bằng chuyển khoản VND (45.430).
  - Thu từ hoạt động vận chuyển cả thuế GTGT 5%: 315.000; trong đó: thu bằng chuyển khoản tiền VND 200.000, còn lại khách hàng chưa trả.
  - Thu từ kinh doanh buồng ngủ giá chưa thuế 300.000, thuế GTGT 30.000; trong đó bằng tiền mặt ngoại tệ  $(15.400 \text{ USD} \times 21,065/\text{USD}) = 294.910$ , còn lại thu bằng tiền mặt VND (35.090)
3. Tổng chi phí quản lý doanh nghiệp đã tổng hợp: 80.000, trong đó: Chi phí tiền lương: 30.000, chi phí vật liệu: 5.000, chi phí công cụ đồ dùng: 4.000, chi phí khấu hao TSCĐ: 18.000, chi phí dịch vụ mua ngoài chưa trả tiền: 15.000, chi phí khác bằng tiền mặt: 8.000
4. Kết chuyển thuế đầu vào được khấu trừ: 15.000 và nộp thuế GTGT bằng tiền gửi ngân hàng.
5. Phản ánh thuế thu nhập doanh nghiệp tạm tính theo thuế suất 20% trên thu nhập chịu thuế (thu nhập chịu thuế bằng lợi nhuận kế toán)
6. Cuối kỳ xác định kết quả kinh doanh.
- Yêu cầu:** Lập định khoản kế toán liên quan.

#### Bài 4

Công ty du lịch hoạt động kinh doanh khách sạn và kinh doanh hàng hóa có tình hình như sau (1.000 đồng):

- Xuất kho vật liệu sử dụng trực tiếp cho kinh doanh buồng ngủ 8.000, cho bao gói hàng hóa 1.800 và cho quản lý công ty 1.200.
- Phân bổ giá trị công cụ thuộc loại xuất dùng nhiều lần vào chi phí kinh doanh buồng ngủ: 10.000; bộ phận bán hàng 6.200 và bộ phận quản lý công ty: 4.800.
- Tổng hợp bán lẻ hàng hóa theo giá bán cả thuế GTGT 10% là 660.000; giá vốn 500.000. Tiền hàng đã thu bằng tiền mặt sau khi trừ chiết khấu thanh toán 2%/giá thanh toán.
- Tiền lương phải trả cho nhân viên phục vụ buồng ngủ 15.000, nhân viên gián tiếp kinh doanh buồng ngủ 4.000, nhân viên bán hàng 8.000, nhân viên quản lý công ty 10.000.
- Trích KPCĐ, BHXH, BHTN, BHYT theo tỷ lệ quy định.
- Trích khấu hao TSCĐ của bộ phận buồng ngủ 18.000, bộ phận bán hàng: 6.000, bộ phận quản lý: 5.000;
- Các chi phí khác bằng tiền mặt kể cả thuế GTGT 10% liên quan đến kinh doanh buồng ngủ 13.200, bán hàng 4.400, đến quản lý doanh nghiệp 3.300.
- Tổng doanh thu hoạt động kinh doanh buồng ngủ kể cả thuế GTGT 10% là 385.000 (thu bằng tiền mặt: 200.000, chuyển khoản: 185.000);
- Phản ánh thuế thu nhập doanh nghiệp tạm nộp 5.000 và trích tiền gửi ngân hàng nộp đủ thuế cho Nhà nước;
- Phản ánh thuế GTGT được khấu trừ theo số thực tế phát sinh trong kỳ;

## 11. Xác định kết quả hoạt động kinh doanh cuối kỳ.

### **Yêu cầu:**

1. Lập định khoản kế toán tình hình trên
2. Lập báo cáo kết quả kinh doanh.

### **Bài 5**

Công ty vận tải X hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và hạch toán thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ. Trong kỳ nhận hai hợp đồng vận tải hàng hóa và hành khách như sau: (ĐVT: 1.000 đồng)

- Hợp đồng số 1: Vận tải hàng hóa 300 tấn hàng, quãng đường vận chuyển 100 km.
- Hợp đồng số 2: Vận tải hành khách 50 người, quãng đường vận chuyển 2.000 km.

*Tình hình chi phí phát sinh trong kỳ như sau:*

1. Xuất kho nhiên liệu và các loại dầu mỡ phụ cho các đội xe để thực hiện hai hợp đồng trên:
  - Hợp đồng số 1: 18.240
  - Hợp đồng số 2: 30.000
2. Tiền lương phải trả cho lái xe và phụ xe
  - Hợp đồng số 1: 12.000
  - Hợp đồng số 2: 10.000
  - Tiền lương phải trả cho nhân viên quản lý đội xe 4.000
  - Tiền lương phải trả cho nhân viên văn phòng của công ty: 5.000
3. Trích BHXH, BHYT, KPCĐ theo tỷ lệ qui định tính vào chi phí.
4. Trích khấu hao TSCĐ trực tiếp phục vụ cho hoạt động dịch vụ
  - Khấu hao phương tiện vận tải hàng hóa : 10.000
  - Khấu hao phương tiện vận tải hành khách : 8.000
  - Khấu hao nhà cửa làm việc văn phòng của đội xe : 5.840
  - Khấu hao máy móc, thiết bị thuộc bộ phận văn phòng công ty: 3.000
5. Chi phí dịch vụ mua ngoài sử dụng tại đội xe, giá chưa thuế 6.000, thuế GTGT 10%, tất cả đã chi trả bằng tiền gửi ngân hàng
6. Lệ phí cầu phà đã chi bằng tiền tạm ứng (bao gồm cả thuế GTGT 10%): hợp đồng số 1: 3.300, hợp đồng số 2: 4.400.
7. Trích trước chi phí sửa chữa lớn phương tiện vận tải: 7.000 ( vận tải hành khách 4.000, vận tải hàng hóa: 3.000); chi phí sắm lốp 3.000 (vận tải hành khách 1.000, vận tải hàng hóa 2.000)
8. Kết quả thực hiện trong kỳ
  - Hợp đồng số 1 đã hoàn thành, khách hàng thanh toán bằng tiền mặt: 110.000 ( trong đó thuế GTGT 10%).
  - Hợp đồng số 2 tiếp tục thực hiện trong các kỳ tiếp theo.
9. Chi phí thuế TNDN tạm tính 2.000
10. Xác định kết quả kinh doanh trong kỳ. Cho biết chi phí tài chính phát sinh trong kỳ: 3.000, chi phí khác: 2.000, thu nhập khác 4.000.

### **Yêu cầu**

1. Tính giá thành dịch vụ vận tải của hợp đồng số 1 và giá trị dịch vụ vận tải đã thực hiện tính đến cuối kỳ của hợp đồng số 2. Cho biết chi phí quản lý chung của đội xe phân bổ cho từng hợp đồng theo tiền lương trực tiếp.
2. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh ở trên.

## Bài giải 1

### 1. Tính giá thành thực tế từng món ăn:

- Tổng giá thành kế hoạch:  $(180 \times 160) + (50 \times 110) + (130 \times 120) = 49.900$

- Tổng giá thành thực tế :  $[(38.510 - 2.600) + 11.900 + 7.080] = 54.890$

- Tỷ lệ tính giá thành =  $\frac{\text{Tổng giá thành thực tế}}{\text{Tổng giá thành kế hoạch}} = \frac{54.890}{49.900} \times 100 = 110\%$

- Giá thành từng món ăn:

\* Tổng giá thành của món vịt:  $110\% \times 28.800 = 31.680$

=> Giá thành đơn vị: 176 nghìn đồng/con

\* Tổng giá thành của món mực:  $110\% \times 5.500 = 6.050$

=> Giá thành đơn vị: 121 nghìn đồng/kg

\* Tổng giá thành của món lẩu:  $110\% \times 15.600 = 17.160$

=> Giá thành đơn vị: 132 nghìn đồng/lẩu

### 2. Lập định khoản kế toán:

- Xuất kho nguyên vật liệu:

1.Nợ TK 621	16.000
Có TK 152	16.000

- Vật liệu mua ngoài:

2.Nợ TK 621	22.510
Có TK 111	22.510

- Tính lương:

3/Nợ TK 622	10.000
Nợ TK 642	8.000
Có TK 334	18.000

- Tính BHXH, BHYT, .....:

4/Nợ TK 622	2.400
Nợ TK 642	1.920
Nợ TK 334	1.890
Có TK 338	6.210

- Các chi phí liên quan đến chế biến:

5a/Nợ TK 627	300
Nợ TK 1331	30
Có TK 141	330

5b/Nợ TK 627	600
--------------	-----

Nợ TK 1331	60
Có TK 331	660

- Nhập lại kho NVL chưa sử dụng:

7/Nợ TK 152	2.600
Có TK 621	2.600

- Kết chuyển chi phí :

7b/Nợ TK 154	55.090
Có TK 621	35.910
Có TK 622	12.400
Có TK 627	6.780

- Kết chuyển giá vốn:

7c/Nợ TK 632	55.090
Có TK 154	55.090

- Phản ảnh doanh thu:

7d/Nợ TK 111	97.790
Có TK 511	88.900
( Có TK 511.V	50.400
Có TK 511.M	12.500
Có TK 511.L	26.000)
Có TK 3331	8.890

- Thuế TNDN

8a/Nợ TK 8211	5.547,5
Có TK 3334	5.547,5

5c/Nợ TK 627	1.000			- Kết chuyển giá vốn và chi phí quản lý:	
Có TK 242		1.000		9a/Nợ TK 911	72.857,5
5d/Nợ TK 627	1.780			Có TK 632	55.090
Có TK 214		1.780		Có TK 642	12.220
5e/Nợ TK 627	3.100			Có TK 8211	5.547,5
Nợ TK 1331	310			- Kết chuyển doanh thu:	
Có TK 111		3.410		9b/Nợ TK 511	88.900
- Các chi phí quản lý doanh nghiệp:				Có TK 911	88.900
6a/Nợ TK 642	1.200			- Kết chuyển lãi:	
Có TK 214		1.200		9c/Nợ TK 911	16.042,5
6b/Nợ TK 642	700			Có TK 421	16.042,5
Nợ TK 1331	70				
Có TK 331		770			
6c/Nợ TK 642	400				
Có TK 111		400			

## Bài giải 2

### 1. Tính giá thành từng hoạt động

- Tập hợp và tổng hợp chi phí sản xuất :

Chi phí sản xuất chung tập hợp là 118.900, ta phân bổ cho từng hoạt động:

$$\text{- Hoạt động Buồng ngủ} = \frac{118.900}{50.000} \times 35.000 = 83.230$$

$$\text{- Hoạt động Karaoke} = \frac{118.900}{50.000} \times 10.000 = 23.780$$

$$\text{- Hoạt động Giặt là} = 118.900 - (83.230 + 23.780) = 11.890$$

Tổng hợp chi phí sản xuất:

Khoản mục chi phí	Buồng ngủ	Karaoke	Giặt là
Chi phí NVLTT	4.000		1.000
Chi phí NCTT	43.400	12.400	6.200
Chi phí SXC	83.230	23.780	11.890
<b>Cộng</b>	<b>130.630</b>	<b>36.180</b>	<b>19.090</b>

- Tính giá thành từng loại hoạt động:

Tổng giá thành (Buồng ngủ): 130.630

Tổng giá thành (Karaoke) : 36.180

Tổng giá thành (Giặt là) : 19.090

- Tính giá thành từng loại buồng ngủ:

- + Quy đổi ra sản phẩm chuẩn: Loại 1:  $100 \times 1,4 = 140$  ngày đêm  
 Loại 2:  $150 \times 1,2 = 180$  ngày đêm  
 Loại 3:  $80 \times 1 = 80$  ngày đêm  
 Tổng = 400 ngày đêm
- + Giá thành đơn vị bùồng ngủ chuẩn:  $130.630/400 = 326,575$  /ngày đêm
- + Giá thành từng loại bùồng ngủ:
- Tổng giá thành (Bùồng ngủ loại 1):  $140 \times 326,575 = 45.720,5$  (ngđ)
  - => Giá thành đơn vị (Bùồng ngủ loại 1):  $45.720,5/100 = 457,205$  (ngđ)/ngày đêm
  - Tổng giá thành (Bùồng ngủ loại 2):  $180 \times 326,575 = 58.783,5$  (ngđ)
  - => Giá thành đơn vị (Bùồng ngủ loại 2):  $58.783,5/150 = 391,89$  (ngđ)/ngày đêm
  - Tổng giá thành (Bùồng ngủ loại 3):  $80 \times 326,575 = 26.126$  (ngđ)
  - => Giá thành đơn vị (Bùồng ngủ loại 3):  $26.126/80 = 326,575$  (ngđ)/ngày đêm

## 2. Lập định khoản:

1. Nợ TK 621B	4.000		8b1. Nợ TK 154G	19.090	
Nợ TK 621G	1.000		Có TK 621G		1.000
Có TK 152		5.000	Có TK 622G		6.200
2. Nợ TK 622B	35.000		Có TK 627		11.890
Nợ TK 622K	10.000		8b2. Nợ TK 632G	19.090	
Nợ TK 622G	5.000		Có TK 154G		19.090
Nợ TK 627	15.000		8b3. Nợ TK 1111	38.500	
Có TK 334		65.000	Có TK 511G		35.000
3. Nợ TK 622B	8.400		Có TK 3331		3.500
Nợ TK 622K	2.400		8c1. Nợ TK 154K	36.180	
Nợ TK 622G	1.200		Có TK 622K		12.400
Nợ TK 627	3.600		Có TK 627		23.780
Nợ TK 334	6.825		8c2. Nợ TK 632K	36.180	
Có TK 338		22.425	Có TK 154K		36.180
4a. Nợ TK 242	50.000		8c3. Nợ TK 1111	260.000	
Nợ TK 1331	5.000		Có TK 511K		260.000
Có TK 112		55.000	8c4. Nợ TK 511	60.000	
4b. Nợ TK 627	25.000		Có TK 3332		60.000
Có TK 242		25.000	-Kết chuyển doanh thu thuần		
5. Nợ TK 627	60.000		9a. Nợ TK 511	551.800	
Có TK 214		60.000	(CT: Nợ TK 511B	316.800	
6. Nợ TK 627	300		Nợ TK 511K	200.000	
Có TK 111		300	Nợ TK 511G)	35.000	
7. Nợ TK 627	15.000		Có TK 911		551.800
Nợ TK 1331	1.500		-Kết chuyển chi phí		
Có TK 112		16.500	9b. Nợ TK 911	287.900	
8a1. Nợ TK 154B	130.630		Có TK 641		5.000
Có TK 621B		4.000	Có TK 642		10.000
Có TK 622B		43.400	Có TK 635		2.000
Có TK 627		83.230	Có TK 632		185.900
8a2. Nợ TK 632B	130.630		(CT: Có TK 632B		130.630
Có TK		130.630	Có TK 632K		36.180
154B					
8a3. Nợ TK 1112	84.480		Có TK 632G		19.090)

Nợ TK 1111	154.000		Có TK 821		85.000
Nợ TK 1121	110.000		-Kết chuyển lỗ lãi		
Có TK 511B		316.800	9c. Nợ TK 911	263.900	
Có TK 3331		31.680	Có TK 421		263.900

### 3. Lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay
1	2	3	4
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01		611.800
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02		60.000
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10= 01-02)	10		551.800
4. Giá vốn hàng bán	11		185.900
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20=10 - 11)	20		365900
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21		0
7. Chi phí tài chính	22		2.000
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23		
8. Chi phí bán hàng	25		5.000
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	26		10.000
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (25 + 26)}	30		348900
11. Thu nhập khác	31		0
12. Chi phí khác	32		0
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40		0
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	50		348900
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51		85.000
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52		
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60=50 - 51 - 52)	60		263.900
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70		
19. Lãi suy giảm trên cổ phiếu (*)	71		

### Bài giải 3

#### Lập định khoản kế toán:

NV1: Tập hợp chi phí sản xuất:

1a/ Nợ TK 154H:	156.600	
Có TK 621H:		24.000
Có TK 622H:		93.600
Có TK 627H:		39.000
1b/ Nợ TK 154B:	152.000	
Có TK 621B:		30.000
Có TK 622B:		60.000

NV3: Tập hợp chi phí quản lý doanh nghiệp:

3/ Nợ TK 642:	80.000	
Có TK 334:		30.000
Có TK 152:		5.000
Có TK 153:		4.000
Có TK 214:		18.000
Có TK 331:		15.000
Có TK 111:		8.000

	Có TK 627B:	62.000
1c/	Nợ TK 154V:	217.800
	Có TK 621V:	96.000
	Có TK 622V:	46.800
	Có TK 627V:	75.000

NV2: Tổng hợp doanh thu dịch vụ:

*Hoạt động hướng dẫn du lịch:*

- Ghi doanh thu:

2a1/	Nợ TK 1111:	110.000
	Nợ TK 1112:	147.070
	Nợ TK 1121:	45.430
	Có TK 511H:	275.000
	Có TK 3331:	27.500

- Ghi giá vốn:

2a2/	Nợ TK 632H:	156.600
	Có TK 154H:	156.600

*Hoạt động vận chuyển:*

- Ghi doanh thu:

2b1/	Nợ TK 111:	200.000
	Nợ TK 131:	115.000
	Có TK 511V:	300.000
	Có TK 3331:	15.000

- Ghi giá vốn:

2b2/	Nợ TK 632V:	217.800
	Có TK 154V:	217.800

*Hoạt động kinh doanh buồng ngủ:*

- Ghi doanh thu:

2c1/	Nợ TK 1112:	294.910
	Nợ TK 1111:	35.090
	Có TK 511B:	300.000
	Có TK 3331:	30.000

- Ghi giá vốn:

2c2/	Nợ TK 632B:	152.000
	Có TK 154B:	152.000

NV4: Kết chuyển thuế đầu vào được khấu trừ:

4a/	Nợ TK 3331:	15.000
	Có TK 1331:	15.000
	- Nộp thuế:	
4b/	Nợ TK 3331:	57.500
	Có TK 112:	57.500

NV5: Phản ánh thuế TNDN phải nộp:

$$\text{LNKT} = 875.000 - (526.400 + 80.000) = 268.600$$

Theo đề TNCT = LNKT, nên

$$\square \text{Thuế TNDN phải nộp: } 268.600 \times 20\% = 53.720$$

5/	Nợ TK 8211:	53.720
	Có TK 3334:	53.720

NV6: Xác định kết quả kinh doanh:

- Kết chuyển doanh thu thuần:

6a/	Nợ TK 511:	875.000
	Nợ TK 511H:	275.000
	Nợ TK 511V:	300.000
	Nợ TK 511B:	300.000
	Có TK 911:	875.000

- Kết chuyển chi phí:

6b/	Nợ TK 911:	660.120
	Có TK 632:	526.400
	Có TK 632H:	156.600
	Có TK 632V:	217.800
	Có TK 632B:	152.000
	Có TK 642:	80.000
	Có TK 821:	53.720

- Kết chuyển lãi:

6c/	Nợ TK 911:	214.880
	Có TK 421:	214.880

## Bài giải 4

### 1. Lập định khoản:

NV1: Xuất kho vật liệu:

NV8:



**BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH**

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay
1	2	3	4
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01		950.000
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02		0
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10= 01-02)	10		950.000
4. Giá vốn hàng bán	11		571.560
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20=10 - 11)	20		378.8440
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21		0
7. Chi phí tài chính	22		13.200
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23		
8. Chi phí bán hàng	25		27.920
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	26		26.400
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh { 30 = 20 + (21 - 22) - (25 + 26) }	30		310.920
11. Thu nhập khác	31		0
12. Chi phí khác	32		0
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40		0
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	50		310.920
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51		5.000
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52		
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60=50 - 51 - 52)	60		305.920
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70		
19. Lãi suy giảm trên cổ phiếu (*)	71		

**Bài giải 5**

1. Giá thành dịch vụ của hợp đồng số 1 và xác định giá trị dịch vụ đã thực hiện tính đến cuối kỳ của hợp đồng số 2.

- Chi phí quản lý chung của đội xe:  $4.000 + (4.000 \times 24\%) + 23.840 + 6.000 + 7.000 + 10.000 = 51.800$

Phân bổ cho:

Hợp đồng số 01:  $[51.800 / (12.000 + 10.000)] \times 12.000 = 28.254,545$

Hợp đồng số 02:  $51.800 - 28.254,545 = 23.545,455$

- Tổng hợp chi phí sản xuất:

Khoản mục chi phí	Hợp đồng số 01	Hợp đồng số 02
Chi phí NVLTT	18.240	30.000
Chi phí NCTT	14.880	12.400
Chi phí sản xuất chung	28.245,545	23.545,455
<i>Tổng</i>	<i>61.365,545</i>	<i>65.945,455</i>

- Giá trị dịch vụ đã thực hiện trong kỳ của hợp đồng số 02: 65.945,455 (Ngđ),

- Tổng giá thành của hợp đồng số 01: 61.365,545 (Ngđ),

=> Giá thành đơn vị =  $61.365,545 / (300 \text{ tấn} \times 100 \text{ km}) = 2,0455 \text{ (ngđ/T.Km)}$

2. Yêu cầu: Định khoản

1. Nợ TK 621I	18.240		8a1. Nợ TK 154I:	61.365,545
Nợ TK 621II	30.000		Có TK 621I:	18.240
Có TK 152	50.000		Có TK 622I:	14.880
2. Nợ TK 622I	12.000		Có TK 627:	28.245,545
Nợ TK 622II	10.000		a2. Nợ TK 632:	61.365,545
Nợ TK 627:	4.000		Có TK 154I:	61.365,545
Nợ TK 642:	5.000		a3. Nợ TK 111:	110.000
Có TK 334:	31.000		Có TK 511:	100.000
3. Nợ TK 622I	2.880		Có TK 3331:	10.000
Nợ TK 622II	2.400		b. Nợ TK 154II:	65.945,455
Nợ TK 627:	960		Có TK 621II:	30.000
Nợ TK 642:	1.200		Có TK 622II:	12.400
Có TK 338:	7.440		Có TK 627:	23.545,455
4. Nợ TK 627:	23.840		9. Nợ TK 8211:	2.000
Nợ TK 642:	3.000		Có TK 3334:	2.000
Có TK 214:	26.840		10a. Nợ TK 511:	100.000
5. Nợ TK 627:	6.000		Nợ TK 711:	4.000
Nợ TK 133:	600		Có TK 911:	104.000
Có TK 112:	6.600		10b. Nợ TK 911:	77.565,545
6. Nợ TK 627:	7.000		Có TK 632:	61.365,545
Nợ TK 133:	700		Có TK 642:	9.200
Có TK 141:	7.700		Có TK 8211:	2.000
7. Nợ TK 627:	10.000		Có TK 635:	3.000
Có TK 352:	7.000		Có TK 811:	2.000
Có TK 335:	3.000		10c. Nợ TK 911:	26.434,455
			Có TK 4211:	26.434,455

## CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Trình bày đặc điểm của hoạt động kinh doanh nhà hàng.
2. Trình bày đặc điểm của hoạt động kinh doanh khách sạn.
3. Trình bày đặc điểm của hoạt động kinh doanh du lịch.
4. Chi phí sắm laptop là gì? Trình bày các phương pháp trích trước chi phí sắm laptop trong kinh doanh vận tải.
5. Trình bày đối tượng và phương pháp tính giá thành trong kinh doanh vận tải.

## Chương 4

# KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG XÂY LẮP

### Mục tiêu:

- Trình bày được những vấn đề chung về kế toán xây lắp như đặc điểm của hoạt động xây lắp, đối tượng tập hợp chi phí sản xuất, đối tượng tính giá thành, kỳ tính giá thành và quy trình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, dịch vụ xây lắp;
- Tập hợp được chi phí sản xuất và tính chính xác giá thành sản phẩm xây lắp;
- Ghi được sổ kế toán các nghiệp vụ kế toán chi phí, giá thành sản phẩm và bàn giao công trình trong các doanh nghiệp xây lắp;
- Làm được các bài tập về kế toán đầu tư xây dựng cơ bản và kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp xây lắp;
- Tuân thủ Chế độ kế toán doanh nghiệp do Bộ Tài chính ban hành

### Nội dung:

## 1. ĐẶC ĐIỂM HOẠT ĐỘNG XÂY LẮP

Hoạt động xây lắp là một ngành sản xuất vật chất quan trọng trong nền kinh tế quốc dân, đây chính là quá trình xây dựng mới, xây dựng lại, cải tạo nhà cửa, cầu đường, nhà máy...

Doanh nghiệp xây lắp là đơn vị kinh tế cơ sở, là nơi trực tiếp sản xuất, kinh doanh, gồm một tập thể lao động nhất định có nhiệm vụ sử dụng các tư liệu lao động và đối tượng lao động để sản xuất ra các sản phẩm xây lắp và tạo nguồn tích lũy cho Nhà nước.

Sản phẩm xây lắp chính là những công trình, hạng mục công trình được kết cấu bởi những vật tư, thiết bị xây lắp do tác động của lao động xây lắp và gắn liền với những địa điểm nhất định như mặt đất, mặt nước, không gian.

### 1.1. Xét về đặc điểm kinh tế kỹ thuật

Sản phẩm xây lắp có những đặc điểm sau:

- *Sản phẩm xây lắp mang tính riêng lẻ*: Mỗi sản phẩm xây lắp có những kết cấu kỹ thuật, mỹ thuật, địa điểm, vật tư, nhân lực và phương pháp thi công khác nhau. Chính đặc điểm này hình thành nên sự khác nhau về dự toán chi phí thi công xây lắp, về vật tư, lao động máy móc thiết bị thi công. Đây là nguyên nhân phát sinh tính khác biệt về chi phí lao động, vật tư, chi phí sử dụng máy móc thiết bị trong từng quá trình thi công.

- *Sản phẩm xây lắp có giá trị lớn và thi công kéo dài*: Mỗi sản phẩm xây lắp thường có giá trị lớn vì vậy đòi hỏi phải huy động vốn từ nhiều nguồn, tài trợ. Quá trình thi công sản phẩm xây lắp thường kéo dài, có khi phải tiến hành trong nhiều năm, chịu sự chi phối rất lớn về thời tiết trong quá trình thi công. Đặc điểm này làm cho quá trình bàn giao sản phẩm, khối lượng xây lắp tiến hành nhiều lần; chi phí xây lắp phát sinh rất phức tạp. Đòi hỏi kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành phải phân tích, theo dõi được chi phí từng thời kỳ, từng lần bàn giao, theo từng nguồn vốn tài trợ.

- *Thời gian sử dụng của sản phẩm xây lắp tương đối dài*: Mỗi sản phẩm xây lắp thường có thời gian hữu dụng khá dài. Đặc điểm này bắt buộc quá trình chuẩn bị, thi công bàn giao sản phẩm xây lắp phải tuân thủ nghiêm ngặt những qui định, qui trình, qui phạm trong xây dựng cơ bản do Nhà nước ban hành và là nguyên nhân phát sinh những chi phí thiệt hại phá đi làm lại đôi khi rất lớn mà kế toán chi phí sản phẩm và tính giá thành sản phẩm xây lắp cần phải xác định rõ phạm vi chi phí liên quan và những chi phí nào được tính vào chi phí thi

công xây lắp công trình, chi phí nào không được tính vào chi phí thi công xây lắp công trình và những chi phí này được tài trợ từ nguồn nào.

## **1.2. Xét về phương diện tổ chức hoạt động sản xuất trong các doanh nghiệp xây lắp** (bên B-bên trực tiếp thực hiện các công việc cho bên chủ đầu tư giao thầu)

Để thực hiện quá trình thi công xây lắp, các đơn vị thi công xây lắp thường tổ chức thành các đội thi công xây lắp. Đây chính là bộ phận thực hiện hoạt động chính trong xây lắp, là trung tâm phát sinh chi phí chủ yếu trong sản phẩm xây lắp. Ngoài ra, trong các doanh nghiệp xây lắp, để tận dụng năng lực kinh tế hoặc đôi khi để đảm bảo chủ động, đảm bảo chất lượng quá trình thi công xây lắp, các doanh nghiệp còn tổ chức các bộ phận phục vụ cung ứng các sản phẩm, dịch vụ cho quá trình thi công xây lắp như hoạt động sản xuất cấu kiện, bê tông, vật liệu, cung ứng dịch vụ điện, nước, hơi gió... Về cơ bản những hoạt động này mang đặc điểm của sản xuất công nghiệp.

Với những đặc điểm trên chứng tỏ xây lắp là một ngành sản xuất vật chất đặc thù, sản phẩm xây lắp cũng là những sản phẩm đặc thù. Đây chính là đặc điểm kinh tế, kỹ thuật chi phối trực tiếp công tác kế toán và đặc biệt là kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm xây lắp.

## **2. ĐỐI TƯỢNG TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT, ĐỐI TƯỢNG TÍNH GIÁ THÀNH, KỶ TÍNH GIÁ THÀNH, KẾT CẤU GIÁ THÀNH SẢN PHẨM XÂY LẮP**

- Đối tượng tập hợp chi phí là từng giai đoạn thi công, từng hạng mục công trình, từng công trình hoặc địa bàn thi công (Công trường).

- Đối tượng tính giá thành là từng khối lượng công việc đến điểm dừng kỹ thuật, hoặc hạng mục công trình, công trình hoàn thành bàn giao;

- Kỳ tính giá thành là tháng, quý hoặc khi bàn giao khối lượng công việc, hạng mục, công trình.

- Kết cấu giá thành sản phẩm xây lắp gồm bốn khoản mục chi phí:

*Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:* Bao gồm toàn bộ chi phí nguyên vật liệu chính, nguyên vật liệu phụ, nhiên liệu, vật kết cấu sử dụng trực tiếp thi công và cấu thành nên thực thể của công trình như sắt, thép, xi măng, vôi, bê tông đúc sẵn, panen, thiết bị vệ sinh,....

*Chi phí nhân công trực tiếp:* Bao gồm tiền lương của công nhân trực tiếp thực hiện thi công (công nhân trong và ngoài định biên lao động của doanh nghiệp, nhưng không bao gồm các khoản trích theo lương như kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm y tế và cả tiền lương của nhân công khuôn vác, vận chuyển,... vật tư ngoài phạm vi qui định);

*Chi phí sử dụng máy thi công:* Bao gồm toàn bộ chi phí liên quan đến quá trình vận hành máy móc thi công ngoài công trường, nhưng không bao gồm khoản trích kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm y tế của công nhân vận hành máy thi công.

*Chi phí sản xuất chung:* Bao gồm toàn bộ chi phí liên quan trực tiếp thi công xây lắp, nhưng không thuộc những khoản mục chi phí trên.

## **3. KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT**

Tập hợp chi phí sản xuất là giai đoạn đầu của quá trình hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Nội dung của bước này là nhận dạng mối liên hệ giữa chi phí sản xuất với đối tượng tập hợp chi phí sản xuất để phân tích, phân bổ, ghi nhận chi phí sản xuất theo từng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất.

Có hai phương pháp chủ yếu để tập hợp chi phí sản xuất theo các đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là phương pháp ghi trực tiếp và phương pháp phân bổ gián tiếp.

Phương pháp ghi trực tiếp: Áp dụng trong trường hợp các chi phí sản xuất có quan hệ trực tiếp với từng đối tượng tập hợp chi phí riêng biệt. Phương pháp ghi trực tiếp đòi hỏi phải tổ chức việc ghi chép ban đầu (chứng từ gốc) theo từng đối tượng, trên cơ sở đó, kế toán tập hợp số liệu từ các chứng từ gốc theo từng đối tượng liên quan và ghi trực tiếp vào các tài khoản cấp I, cấp II hoặc các tài khoản chi tiết theo đúng đối tượng. Phương pháp ghi trực tiếp bảo đảm việc tập hợp chi phí sản xuất theo đúng đối tượng chi phí với mức độ chính xác cao.

Phương pháp phân bổ gián tiếp: Áp dụng trong trường hợp chi phí sản xuất phát sinh có liên quan với nhiều đối tượng tập hợp chi phí sản xuất mà không thể tổ chức việc ghi chép ban đầu riêng lẻ theo từng đối tượng được. Phương pháp này phải ghi chép ban đầu các chi phí sản xuất có liên quan tới nhiều đối tượng theo từng địa điểm phát sinh chi phí, trên cơ sở đó tập hợp các chứng từ kế toán theo từng địa điểm phát sinh chi phí (tổ, đội sản xuất, công trường...). Sau đó chọn tiêu chuẩn phân bổ để tính toán phân bổ chi phí sản xuất đã tập hợp cho các đối tượng có liên quan.

Việc tính toán phân bổ chi phí gồm hai bước:

- *Bước 1:* Tính hệ số phân bổ (H):

$$H = \frac{\text{Tổng chi phí đã tập hợp cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu chuẩn dùng phân bổ}}$$

- *Bước 2:* Phân bổ chi phí cho từng đối tượng có liên quan:

$$\text{Chi phí phân bổ cho từng đối tượng} = H \times \text{Tiêu chuẩn phân bổ cho từng đối tượng}$$

### 3.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

#### 3.1.1. Nội dung chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp là các chi phí về nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp cho hoạt động xây lắp hoặc sử dụng cho sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ, lao vụ của doanh nghiệp xây lắp.

Chi phí nguyên liệu, vật liệu phải tính theo giá thực tế khi xuất sử dụng. Giá thực tế của nguyên liệu vật liệu có thể được xác định theo một trong các phương pháp:

- Tính theo giá bình quân gia quyền (tại thời điểm xuất kho hoặc cuối kỳ dự trữ)
- Tính theo giá thực tế nhập trước, xuất trước;
- Tính theo giá thực tế theo đơn giá đích danh.

- Tính theo phương pháp hệ số chênh lệch giữa giá thực tế với giá hạch toán của nguyên liệu, vật liệu (trường hợp kế toán nguyên liệu, vật liệu theo giá hạch toán)

Nội dung của các phương pháp trên giống như ở các doanh nghiệp sản xuất khác. Chọn phương pháp nào, đơn vị phải đảm bảo tính nhất quán trong suốt niên độ kế toán.

Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp trong sản xuất xây lắp gồm nguyên vật liệu chính và vật liệu phụ dùng trực tiếp để sản xuất sản phẩm xây lắp.

##### (1) Chi phí nguyên vật liệu chính:

Chi phí nguyên vật liệu chính bao gồm giá trị thực tế của vật liệu chính, các cấu kiện hoặc các bộ phận rời, vật liệu luân chuyển tham gia cấu thành thực thể sản phẩm xây, lắp hoặc giúp cho việc thực hiện và hoàn thành khối lượng xây, lắp như: gạch, ngói, cát, đá, xi măng, sắt, bê tông đúc sẵn... Các chi phí nguyên vật liệu chính thường được xây dựng định mức chi phí và cũng tiến hành quản lý theo định mức.

Chi phí nguyên vật liệu chính thường có liên quan trực tiếp với từng đối tượng tập hợp chi phí như công trình, hạng mục công trình,... Do đó được tập hợp theo phương pháp ghi trực tiếp. Trường hợp chi phí nguyên vật liệu chính sử dụng có liên quan tới nhiều đối tượng chịu chi phí, nên kế toán phải dùng phương pháp phân bổ gián tiếp. Khi đó phải xác định tiêu chuẩn phân bổ hợp lý, và tiêu chuẩn phân bổ thường là định mức tiêu hao chi phí nguyên vật liệu chính.

Khi tính chi phí nguyên vật liệu chính vào chi phí sản xuất trong kỳ (tháng, quý, năm) ta chỉ tính trị giá của nguyên vật liệu chính đã thực tế sử dụng vào sản xuất. Vì vậy, nếu trong kỳ sản xuất, có những nguyên vật liệu chính đã xuất dùng cho các tổ, đội, công trình (theo chứng từ xuất nguyên vật liệu) nhưng chưa sử dụng hết vào sản xuất thì phải được loại trừ ra khỏi chi phí sản xuất trong kỳ bằng các bút toán điều chỉnh thích hợp.

### *(2) Chi phí vật liệu phụ:*

Chi phí vật liệu phụ bao gồm những thứ vật liệu mà khi tham gia vào sản xuất nó kết hợp với vật liệu chính làm thay đổi màu sắc, hình dáng bề ngoài của sản phẩm, góp phần tăng thêm chất lượng, thẩm mỹ của sản phẩm, kích thích thị hiếu sử dụng sản phẩm hoặc đảm bảo cho hoạt động sản xuất tiến hành thuận lợi, hoặc phục vụ cho nhu cầu kỹ thuật công nghệ hoặc phục vụ cho việc đánh giá bảo quản sản phẩm.

Vật liệu phụ trong sản xuất xây lắp như bột màu, giàn giáo, thuốc nổ, đinh, dây...

Việc tập hợp chi phí vật liệu phụ trong hoạt động xây lắp cũng tương tự như đối với chi phí nguyên vật liệu chính. Tuy nhiên các loại vật liệu phụ trong sản xuất xây lắp thường gồm nhiều loại phức tạp, công dụng đối với sản xuất đa dạng, việc xuất dùng vật liệu phụ trong sản xuất thường có liên quan tới nhiều đối tượng tập hợp chi phí. Do đó, phải sử dụng phương pháp phân bổ gián tiếp.

Đối với những vật liệu phụ có định mức chi phí thì căn cứ vào định mức chi phí để làm tiêu chuẩn phân bổ. Nếu không xác định định mức chi phí vật liệu phụ thì sẽ chọn tiêu chuẩn phân bổ phù hợp, thường phân bổ theo mức tiêu hao thực tế của vật liệu chính hoặc phân bổ theo giờ máy, ca máy thi công (nếu chi phí vật liệu phụ được sử dụng để phục vụ cho hoạt động của xe, máy móc thi công).

### *(3) Chi phí nhiên liệu:*

Trong hoạt động sản xuất xây lắp, trường hợp đối với các công trình cầu đường giao thông, dùng nhiên liệu nấu nhựa để rải đường, chi phí nhiên liệu sẽ được tính vào khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Phương pháp phân bổ chi phí nhiên liệu cũng giống như đối với vật liệu phụ đã trình bày ở trên.

Kế toán khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cần lưu ý là không được tính vào khoản mục này đối với trường hợp doanh nghiệp xây lắp nhận thiết bị xây dựng cơ bản của bên giao thầu (bên A) hoặc do bên A uỷ quyền cho bên B mua để lắp đặt vào công trình nhận thầu (trừ trường hợp nhận thầu theo hình thức chìa khoá trao tay). Khi nhận số thiết bị này doanh nghiệp xây lắp ghi Nợ Tài khoản 152 (chi tiết), Có Tài khoản 331. Khi nhận bàn giao lại số thiết bị này cho bên A, bên B phải ghi bút toán ngược lại và tiến hành quyết toán riêng về số thiết bị này, không được hạch toán giá trị thiết bị vào giá thành sản xuất xây lắp các công trình xây dựng cơ bản nhận thầu.

### **3.1.2. Tài khoản sử dụng**

Để tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp trong các doanh nghiệp xây lắp, kế toán sử dụng Tài khoản 621 - *Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp*

Tài khoản này được dùng để phản ánh các chi phí nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp cho sản phẩm xây lắp công nghiệp, thực hiện dịch vụ của doanh nghiệp xây lắp.

#### Kết cấu và nội dung phản ánh

##### Tài khoản 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

<p>- Trị giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu xuất dùng trực tiếp cho hoạt động xây lắp, sản xuất công nghiệp, kinh doanh dịch vụ trong kỳ hạch toán</p>	<p>- Trị giá nguyên liệu, vật liệu trực tiếp sử dụng không hết được nhập lại kho. - Kết chuyển hoặc tính phân bổ trị giá nguyên liệu, vật liệu thực tế sử dụng vào TK 154 và chi tiết cho các đối tượng để tính giá thành công trình xây lắp, giá thành sản phẩm, dịch vụ, lao vụ,...</p>
---	---

##### TK 621 không có số dư

Tài khoản 621 phải được mở chi tiết để theo dõi từng loại hoạt động trong doanh nghiệp xây lắp như hoạt động xây lắp, hoạt động công nghiệp, dịch vụ, lao vụ. Trong từng loại hoạt động, nếu hạch toán được theo từng đối tượng sử dụng nguyên liệu, vật liệu thì phải mở chi tiết theo từng đối tượng sử dụng để cuối kỳ kết chuyển chi phí, tính giá thành thực tế của từng đối tượng công trình.

#### 3.1.3. Các trường hợp kế toán chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

(1) Khi xuất nguyên liệu, vật liệu sử dụng cho hoạt động xây lắp, sản xuất công nghiệp, hoạt động dịch vụ trong kỳ ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (*Chi tiết cho từng đối tượng hoạt động*)  
Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu

(2) Trường hợp mua nguyên liệu, vật liệu đưa vào sử dụng ngay (không qua kho) và doanh nghiệp xây lắp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (Theo giá chưa thuế GTGT)  
Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ (*Thuế GTGT đầu vào*)  
Có TK 111, 112, 331.

(3) Trường hợp mua nguyên liệu, vật liệu sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh và doanh nghiệp xây lắp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (*Giá gồm cả thuế GTGT*)  
Có các TK 111, 112, 331.

(4) Trường hợp doanh nghiệp xây lắp thực hiện tạm ứng chi phí xây lắp giao khoán nội bộ mà đơn vị nhận khoán không tổ chức kế toán riêng.

- Khi tạm ứng kế toán ghi:

Nợ TK 141 - Tạm ứng (*Tạm ứng chi phí xây lắp giao khoán nội bộ*)  
Có TK 111, 112, 152,...

- Khi bản quyết toán tạm ứng về giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành đã bàn giao được duyệt, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (Phần chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)  
Có TK 141 - Tạm ứng (*Tạm ứng chi phí xây lắp giao khoán nội bộ*)

(5) Trường hợp số nguyên liệu, vật liệu xuất ra không sử dụng hết vào hoạt động sản xuất xây lắp, cuối kỳ nhập lại kho, ghi:

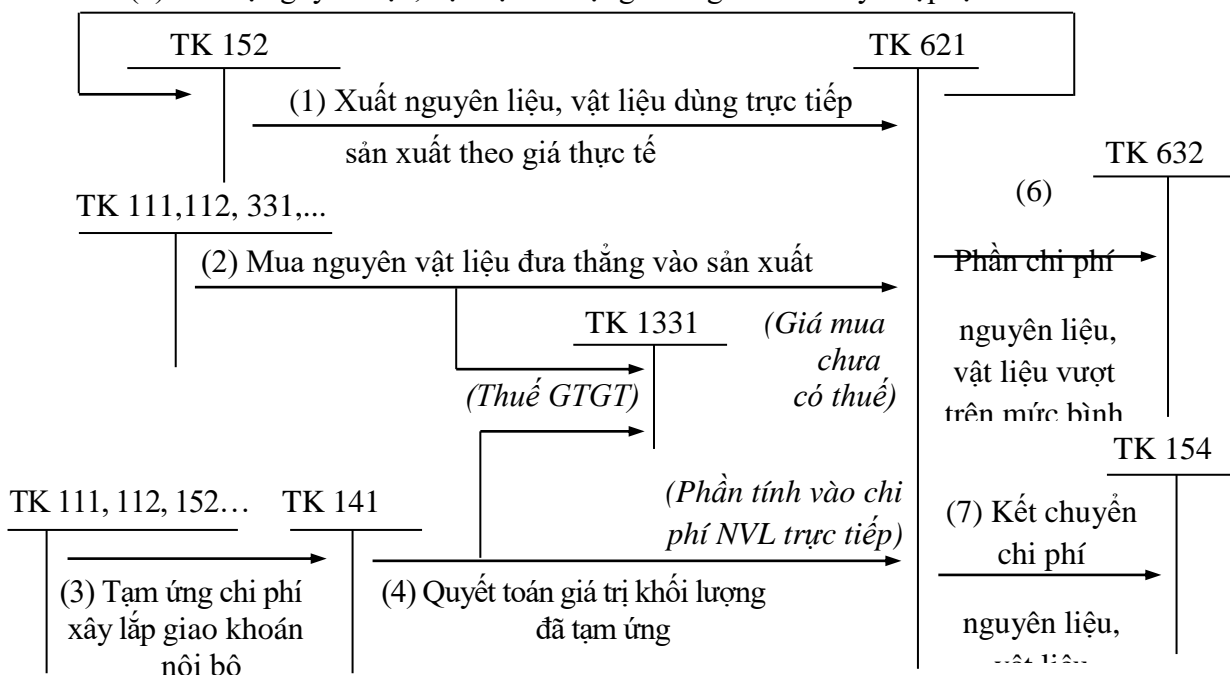
Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu  
 Có TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

(6) Cuối kỳ, căn cứ kết quả phân bổ chi phí vật liệu cho từng công trình, hạng mục công trình có liên quan (chi phí thực tế ca máy), ghi:

Nợ TK 154 (1541) - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang  
 Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán (*Phần chi phí nguyên liệu, vật liệu vượt trên mức bình thường*)  
 Có TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

*Sơ đồ 4.1: Kế toán chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp*

(5) Giá trị nguyên liệu, vật liệu sử dụng không hết cuối kỳ nhập lại kho



**3.1.4. Ví dụ kế toán**

Có tài liệu kế toán liên quan đến chi phí nguyên liệu, vật liệu của một doanh nghiệp xây lắp trong 6/N như sau: (Đơn vị tính: 1.000 đ).

- (1) Theo Bảng tổng hợp các chứng từ xuất nguyên vật liệu, trị giá nguyên vật liệu đã xuất cho hoạt động thi công xây lắp 2 công trình A và B:
  - Vật liệu xây dựng : 980.000
  - Vật liệu khác : 250.000
- (2) Số liệu kiểm kê nguyên vật liệu còn lại tại các đội thi công thời điểm cuối kỳ: vật liệu xây dựng trị giá 20.000, đã được nhập lại kho.
- (3) Xuất quỹ tiền mặt chi tạm ứng tiền mua nguyên vật liệu giao khoán cho đội I: 100.000
- (4) Theo Bảng quyết toán tạm ứng về khối lượng xây lắp hoàn thành, đội I thi công công trình C, giá trị nguyên vật liệu đội đã mua dùng cho công trình là theo giá mua chưa thuế 120.000, thuế GTGT 12.000. Doanh nghiệp đã chi tiền mặt bổ sung số tiền vật liệu còn thiếu cho đội I

**Yêu cầu:** Tính toán và hạch toán chi phí nguyên vật liệu cho từng công trình. *Biết:*

- Chi phí vật liệu xây dựng tính được theo định mức tiêu hao cho công trình A: 700.000 và công trình B: 300.000;

- Chi phí vật liệu khác phân bổ cho từng công trình theo mức tiêu hao thực tế của vật liệu chính dùng trong tháng.

**Giải:**

**a. Tính chi phí nguyên vật liệu cho từng công trình:**

- Phân bổ chi phí nguyên vật liệu chính:

Chi phí nguyên vật liệu chính cần phân bổ:  $980.000 - 20.000 = 960.000$

$$\text{Số phân bổ cho công trình A} = \frac{960.000}{700.000 + 300.000} \times 700.000 = 672.000$$

$$\text{Số phân bổ cho công trình B} = \frac{960.000}{700.000 + 300.000} \times 300.000 = 288.000$$

- Phân bổ chi phí vật liệu khác:

$$\text{Số phân bổ cho công trình A} = \frac{250.000}{960.000} \times 672.000 = 175.000$$

$$\text{Số phân bổ cho công trình B} = \frac{250.000}{960.000} \times 288.000 = 75.000$$

**b. Lập định khoản kế toán:**

(1) Nợ TK 621 (Công trình A,B)	:	1.230.000	
Có TK 152 (1521):			1.230.000
(2) Nợ TK 152 (1521)	:	20.000	
Có TK 621 (Công trình A,B):			20.000
(3) Nợ TK 141 (Đội I)	:	100.000	
Có TK 111	:		100.000
(4) Nợ TK 621 (Công trình C)	:	120.000	
Nợ TK 133 (1331):		12.000	
Có TK 141 (Đội I):			100.000
Có TK 111 (1111):			32.000
(5a) Nợ TK 154 (Công trình A)	:	847.000	
Nợ TK 154 (Công trình B):		363.000	
Có TK 621 (Công trình A,B):			1.210.000
(5a) Nợ TK 154 (Công trình C)	:	120.000	
Có TK 621 (Công trình C):			120.000

**3.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp**

**3.2.1. Nội dung chi phí nhân công trực tiếp**

Chi phí nhân công trực tiếp là các chi phí lao động trực tiếp tham gia vào quá trình hoạt động xây lắp và các hoạt động sản xuất sản phẩm công nghiệp, cung cấp dịch vụ, lao vụ trong doanh nghiệp xây lắp, chi phí lao động trực tiếp thuộc hoạt động sản xuất xây lắp bao gồm cả các khoản phải trả cho người lao động thuộc quyền quản lý của doanh nghiệp và lao động thuê ngoài theo từng loại công việc.

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tiền lương của công nhân trực tiếp thực hiện thi công (công nhân trong và ngoài định biên lao động của doanh nghiệp, nhưng không bao gồm các khoản trích theo lương như kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp và cả tiền lương của nhân công khàn vác, vận chuyển,... vật tư ngoài phạm vi qui định).

Chi phí nhân công trực tiếp nếu tính trả lương theo sản phẩm hoặc tiền lương trả theo thời gian nhưng có liên hệ trực tiếp với từng đối tượng tập hợp chi phí cụ thể thì dùng phương pháp tập hợp trực tiếp. Đối với chi phí nhân công trực tiếp sản xuất trả theo thời gian có liên quan tới nhiều đối tượng và không hạch toán trực tiếp được và các khoản tiền lương phụ của công nhân sản xuất xây lắp thì phải dùng phương pháp phân bổ gián tiếp. Tiêu chuẩn để được dùng phân bổ hợp lý là phân bổ theo giờ công định mức hoặc theo tiền lương định mức, hay phân bổ theo giờ công thực tế.

Đối với công nhân sản xuất vật liệu, trong chi phí nhân công trực tiếp còn gồm cả các khoản trích theo lương và tiền ăn giữa ca của công nhân sản xuất.

### 3.2.1. Tài khoản sử dụng

Để tập hợp chi phí nhân công trực tiếp trong các doanh nghiệp xây lắp, kế toán sử dụng Tài khoản 622 - *Chi phí nhân công trực tiếp*

Kết cấu và nội dung phản ánh

Tài khoản 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

<p>- Chi phí nhân công trực tiếp tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm (xây lắp, sản xuất sản phẩm công nghiệp, cung cấp dịch vụ) bao gồm: tiền lương, tiền công lao động và các khoản trích trên tiền lương theo quy định. (Riêng đối với hoạt động xây lắp, không bao gồm các khoản trích trên lương về BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ)</p>	<p>- Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vào bên Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang</p>
Tài khoản 622 không có số dư	

### 3.2.3. Các trường hợp kế toán chi phí nhân công trực tiếp

(1) Căn cứ vào bảng tính lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất cho hoạt động xây lắp, sản xuất sản phẩm công nghiệp, cung cấp dịch vụ gồm lương chính, lương phụ, phụ cấp lương và khoản phải trả về tiền công cho công nhân thuê ngoài.

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp  
 Có TK 334 (3341, 3348) - Phải trả người lao động

(2) Khi thực hiện việc trích KPCĐ, BHXH, BHYT, BHTN của công nhân trực tiếp sản xuất đối với hoạt động sản xuất công nghiệp hoặc cung cấp dịch vụ:

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp  
 Có TK 338 (3382, 3383, 3384, 3386)

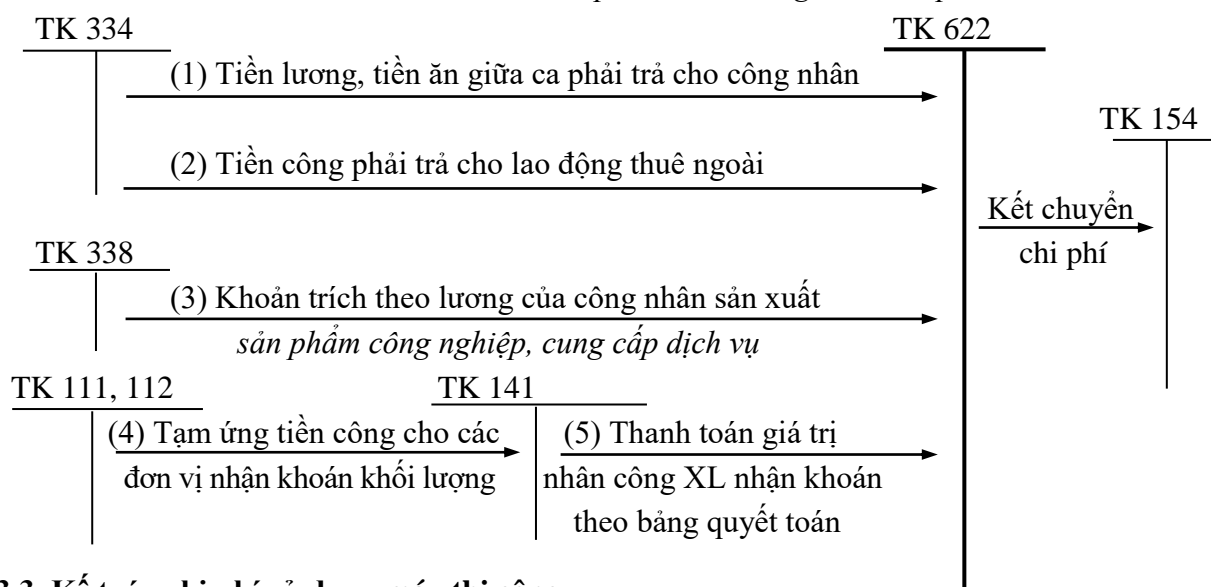
(3) Khi tạm ứng chi phí tiền công để thực hiện giá trị khối lượng giao khoán xây, lắp nội bộ (đơn vị nhận khoán không tổ chức kế toán riêng)

Nợ TK 141 - Tạm ứng (*Tạm ứng chi phí xây lắp giao khoán nội bộ*)  
 Có TK 111, 112, ...

(4) Khi bảng quyết toán tạm ứng về giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành đã bàn giao được duyệt, phần giá trị nhân công ghi:

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp  
 Có TK 141 - Tạm ứng (*Tạm ứng chi phí xây lắp giao khoán nội bộ*)

Sơ đồ 4.2: Kế toán chi phí nhân công trực tiếp



### 3.3. Kế toán chi phí sử dụng máy thi công

Bao gồm toàn bộ chi phí liên quan đến quá trình vận hành máy móc thi công ngoài công trường, nhưng không bao gồm khoản trích kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp của công nhân vận hành máy thi công.

Hạch toán chi phí sử dụng xe, máy thi công phụ thuộc vào hình thức sử dụng máy thi công: Tổ chức đội máy thi công chuyên thực hiện các khối lượng thi công bằng máy hoặc giao máy thi công cho các đội, xí nghiệp xây lắp.

- Nếu doanh nghiệp có tổ chức các Đội xe, máy thi công riêng và có phân cấp hạch toán và có tổ chức hạch toán kế toán riêng, thì tất cả các chi phí liên quan tới hoạt động của đội xe, máy thi công được tính vào các khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung chứ không phản ánh vào khoản mục chi phí sử dụng máy thi công. Sau đó các khoản mục này được kết chuyển để tính giá thành cho một ca máy thực hiện và cung cấp cho các đối tượng xây, lắp (công trình, hạng mục công trình). Quan hệ giữa đội xe, máy thi công với đơn vị xây lắp có thể thực hiện theo phương thức cung cấp lao vụ máy lẫn nhau giữa các bộ phận hay có thể thực hiện theo phương thức bán lao vụ máy lẫn nhau giữa các bộ phận trong nội bộ.

- Nếu doanh nghiệp không tổ chức Đội xe, máy thi công riêng biệt, hoặc có tổ chức đội máy thi công riêng biệt nhưng không tổ chức kế toán riêng cho đội xe, máy thi công và thực hiện phương thức thi công hỗn hợp vừa thủ công vừa kết hợp máy thì các chi phí liên quan đến hoạt động của đội máy thi công được tính vào khoản mục chi phí sử dụng máy thi công. Sau đó tính phân bổ chi phí sử dụng máy thi công thực tế cho từng công trình, hạng mục công trình.

Trường hợp doanh nghiệp thực hiện giao khoán giá trị xây lắp nội bộ cho đơn vị nhận khoán (không tổ chức hạch toán kế toán riêng) thì doanh nghiệp không theo dõi chi phí phát sinh thực tế mà chỉ theo dõi tiền tạm ứng chi phí máy thi công và thanh toán tiền tạm ứng khi có Bảng quyết toán tạm ứng về giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành đã bàn giao được duyệt.

Để hạch toán chi phí sử dụng máy thi công, hàng ngày các đội xe máy phải lập “Nhật trình xe máy” hoặc “Bảng theo dõi hoạt động xe máy thi công”. Định kỳ kế toán thu hồi các chứng từ trên để tổng hợp các chi phí phục vụ cho xe máy thi công cũng như kết quả thực hiện của từng loại máy, từng nhóm máy hoặc từng máy. Sau đó tính phân bổ chi phí sử dụng máy cho các đối tượng xây lắp.

### 3.3.1. Tài khoản sử dụng

Để tập hợp chi phí sử dụng máy thi công trong các doanh nghiệp xây lắp, kế toán sử dụng Tài khoản 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

Kết cấu và nội dung phản ánh của

Tài khoản 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

<p>- Các chi phí liên quan đến máy hoạt động của máy thi công (chi phí vật liệu cho máy hoạt động, chi phí tiền lương và các khoản phụ cấp lương, tiền công của công nhân trực tiếp điều khiển máy, chi phí bảo dưỡng, sửa chữa máy thi công ...). Chi phí văn phòng, dịch vụ khác phục vụ cho xe, máy thi công.</p>	<p>- Kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công vào bên Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.</p> <p>- Kết chuyển chi phí sử dụng máy thi công vượt trên mức bình thường vào TK 632 – Giá vốn hàng bán</p>
--	--

Tài khoản 623 không có số dư

Tài khoản 623 - Chi phí sử dụng máy thi công, có 6 tài khoản cấp 2.

- *Tài khoản 6231 - Chi phí nhân công*: Dùng để phản ánh lương chính, lương phụ, phụ cấp lương phải trả cho công nhân trực tiếp điều khiển xe, máy thi công, công nhân phục vụ máy thi công (Vận chuyển, cung cấp nhiên liệu, vật liệu,... cho xe, máy thi công) kể cả tiền ăn giữa ca của các công nhân này.

Tài khoản này không phản ánh khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ theo quy định hiện hành được tính trên tiền lương của công nhân sử dụng xe, máy thi công. Các khoản trích này được phản ánh vào TK 627- Chi phí sản xuất chung.

- *Tài khoản 6232 - Chi phí vật liệu*: Dùng để phản ánh chi phí nhiên liệu như xăng, dầu, mỡ ... vật liệu khác phục vụ xe, máy thi công.

- *Tài khoản 6233 - Chi phí dụng cụ sản xuất*: Dùng để phản ánh công cụ, dụng cụ lao động liên quan tới hoạt động của xe, máy thi công.

- *Tài khoản 6234 - Chi phí khấu hao máy thi công*: Dùng để phản ánh khấu hao xe, máy thi công sử dụng vào hoạt động xây lắp công trình.

- *Tài khoản 6237 - Chi phí dịch vụ mua ngoài*: Dùng để phản ánh chi phí dịch vụ mua ngoài như thuê ngoài sửa chữa xe, máy thi công; tiền mua bảo hiểm xe, máy thi công; chi phí điện, nước, tiền thuê TSCĐ, chi phí trả cho nhà thầu phụ,...

- *Tài khoản 6238 - Chi phí bằng tiền khác*: Dùng để phản ánh các chi phí bằng tiền phục vụ cho hoạt động của xe, máy thi công.

### 3.3.2. Các trường hợp kế toán chi phí sử dụng máy thi công

(1) Đối với doanh nghiệp tổ chức đội xe, máy thi công riêng biệt và có phân cấp hạch toán và có tổ chức kế toán riêng thì công việc kế toán được tiến hành như sau:

- Hạch toán chi phí liên quan đến hoạt động của đội xe, máy thi công, ghi:

Nợ TK 621, 622, 627.

Có các TK liên quan (111, 112, 152, 153, 334, 338, 214, 331....)

- Cuối kỳ kết chuyển chi phí để tính giá thành thực tế ca xe, máy.

Nợ TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang  
 Có TK 621, 622, 627

Căn cứ vào giá thành ca xe, máy tính toán được, tính phân bổ cho các đối tượng xây lắp:

- Nếu doanh nghiệp thực hiện theo phương thức cung cấp dịch vụ xe, máy lẫn nhau giữa các bộ phận trong nội bộ, ghi:

Nợ TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công (6238)  
 Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

- Nếu doanh nghiệp thực hiện theo phương thức bán dịch vụ xe, máy lẫn nhau giữa các bộ phận trong nội bộ, ghi:

(a) Giá thành ca máy chuyên giao cho các bộ phận xây lắp trong nội bộ

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán  
 Có TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

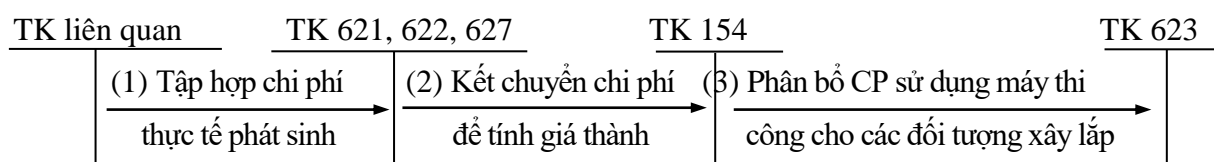
(b) Trị giá cung cấp lao vụ máy tính theo giá bán, kể cả thuế GTGT:

Nợ TK 623 (6238) - Chi phí sử dụng máy thi công (Giá chưa thuế)  
 Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (Nếu có)  
 Có TK 511 - Doanh thu tính theo giá chưa thuế  
 Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (Xác định thuế GTGT phải nộp tính trên giá bán nội bộ về ca xe, máy bán dịch vụ)

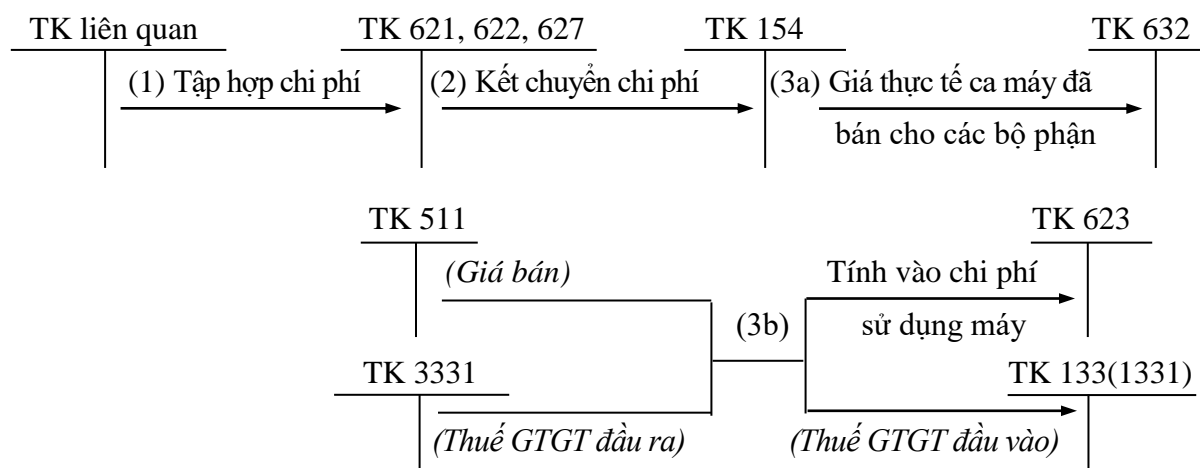
Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 623 – Chi phí sử dụng máy thi công  
 Có TK 511 – Doanh thu bán hàng nội bộ

Sơ đồ 4.3: Kế toán trường hợp cung cấp dịch vụ xe, máy lẫn nhau giữa các bộ phận



Kế toán trường hợp doanh nghiệp bán dịch vụ xe, máy lẫn nhau giữa các bộ phận



(2) Đối với doanh nghiệp không tổ chức Đội xe, máy thi công riêng, hoặc có tổ chức đội xe, máy thi công riêng nhưng không tổ chức kế toán riêng cho đội thì toàn bộ chi phí sử dụng

xe, máy phát sinh được tập hợp vào TK 623– *Chi phí sử dụng máy thi công*. Các chi phí sử dụng máy thi công gồm hai loại chi phí là chi phí thường xuyên và chi phí tạm thời.

*Chi phí thường xuyên*: Gồm các chi phí xảy ra hàng ngày một cách thường xuyên cho quá trình sử dụng xe, máy thi công như chi phí về nhiên liệu, dầu mỡ, các chi phí vật liệu khác; tiền lương của công nhân điều khiển và công nhân phục vụ xe, máy thi công; tiền khấu hao TSCĐ là xe, máy thi công; các chi phí về thuê máy, chi phí sửa chữa thường xuyên xe, máy thi công.

*Chi phí tạm thời* là những chi phí phát sinh một lần có liên quan đến việc sửa chữa lớn máy thi công (đại tu, trung tu,...) không đủ điều kiện ghi tăng nguyên giá, lắp, tháo, vận chuyển, di chuyển máy và các khoản chi phí về những công trình tạm phục vụ cho việc sử dụng xe, máy như: lán che máy ở công trường, bệ đỡ máy ở khu vực thi công.

Các chi phí thường xuyên được tính một lần vào chi phí sử dụng máy thi công trong kỳ còn chi phí tạm thời không hạch toán một lần vào chi phí sử dụng máy thi công mà được tính phân bổ dần theo thời gian sử dụng các công trình tạm hoặc dần theo thời gian thi công trên công trường (thời gian nào ngắn hơn sẽ được chọn làm tiêu thức để phân bổ). Xác định số phân bổ hàng tháng như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Số phân bổ} \\ \text{chi phí} \\ \text{tạm thời} \\ \text{hàng tháng} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Chi phí thực tế xây dựng} \\ \text{các công trình tạm} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí tháo dỡ các} \\ \text{công trình tạm dự tính} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Giá trị phế liệu thu} \\ \text{hồi được dự tính} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Thời gian sử dụng các công trình tạm} \\ \text{hoặc thời gian thi công trên công trường} \end{array}}$$

Chi phí tạm thời cũng có thể tiến hành theo phương pháp trích trước vào chi phí sử dụng máy thi công. Khi sử dụng xong công trình tạm, số chênh lệch giữa chi phí trực tiếp phát sinh với chi phí trích trước được xử lý theo quy định.

Nội dung và phương pháp kế toán:

*a. Đối với chi phí thường xuyên:*

(1) Căn cứ vào tiền lương (lương chính, lương phụ), tiền công, tiền ăn giữa ca, các phải trả cho công nhân điều khiển xe, máy, phục vụ xe, máy, ghi:

Nợ TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công (6231)

Có TK 334 - Phải trả người lao động

Trường hợp doanh nghiệp xây lắp thực hiện việc trích trước tiền lương nghỉ phép cho công nhân điều khiển xe, máy thi công, kế toán ghi giống như đối với công nhân xây lắp.

(2) Khi xuất kho hoặc mua nguyên liệu, nhiên liệu, vật liệu phụ sử dụng cho hoạt động xe, máy thi công, ghi:

Nợ TK 623 (6232) - Chi phí sử dụng máy thi công

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

Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu (Xuất kho)

Có TK 111, 112, 331... (*Mua ngoài*)

(3) Chi phí công cụ, dụng cụ dùng cho xe, máy thi công, ghi:

Nợ TK 623 (6233) - Chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 153, 111, 112...(Loại phân bổ 1 lần)

Có TK 242 – Chi phí trả trước (*Loại phân bổ dần*).

(4) Khấu hao xe, máy thi công sử dụng ở đội xe, máy thi công, ghi:

Nợ TK 623 (6234) - Chi phí sử dụng máy thi công  
Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ

(5) Chi phí dịch vụ mua ngoài phát sinh (chi phí sửa chữa xe, máy thi công, điện, nước, tiền thuê TSCĐ, chi phí trả cho nhà thầu phụ,...), ghi:

Nợ TK 623 (6237) - Chi phí sử dụng máy thi công (*Giá hoá đơn chưa có thuế - nếu tính thuế GTGT khấu trừ thuế*)

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (1331) (*Nếu được khấu trừ thuế*)  
Có TK 111, 112, 331,...

(6) Các chi phí bằng tiền khác phát sinh, ghi:

Nợ TK 623 (6238) - Chi phí bằng tiền khác

Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ (*Nếu được khấu trừ thuế*)  
Có TK 111, 112,...

*b. Đối với chi phí tạm thời*

(1) Trường hợp không trích trước:

- Khi phát sinh chi phí:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước

Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ (*Nếu được khấu trừ thuế*)  
Có TK 111, 112, 331,...

- Khi phân bổ chi phí trong kỳ:

Nợ TK 623 - Chi phí máy thi công (Chi tiết liên quan)

Có TK 242 - Chi phí trả trước

(2) Trường hợp có trích trước:

- Khi trích trước chi phí:

Nợ TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 352 - Dự phòng phải trả

- Chi phí thực tế phát sinh:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Có TK 111, 112, 331,...

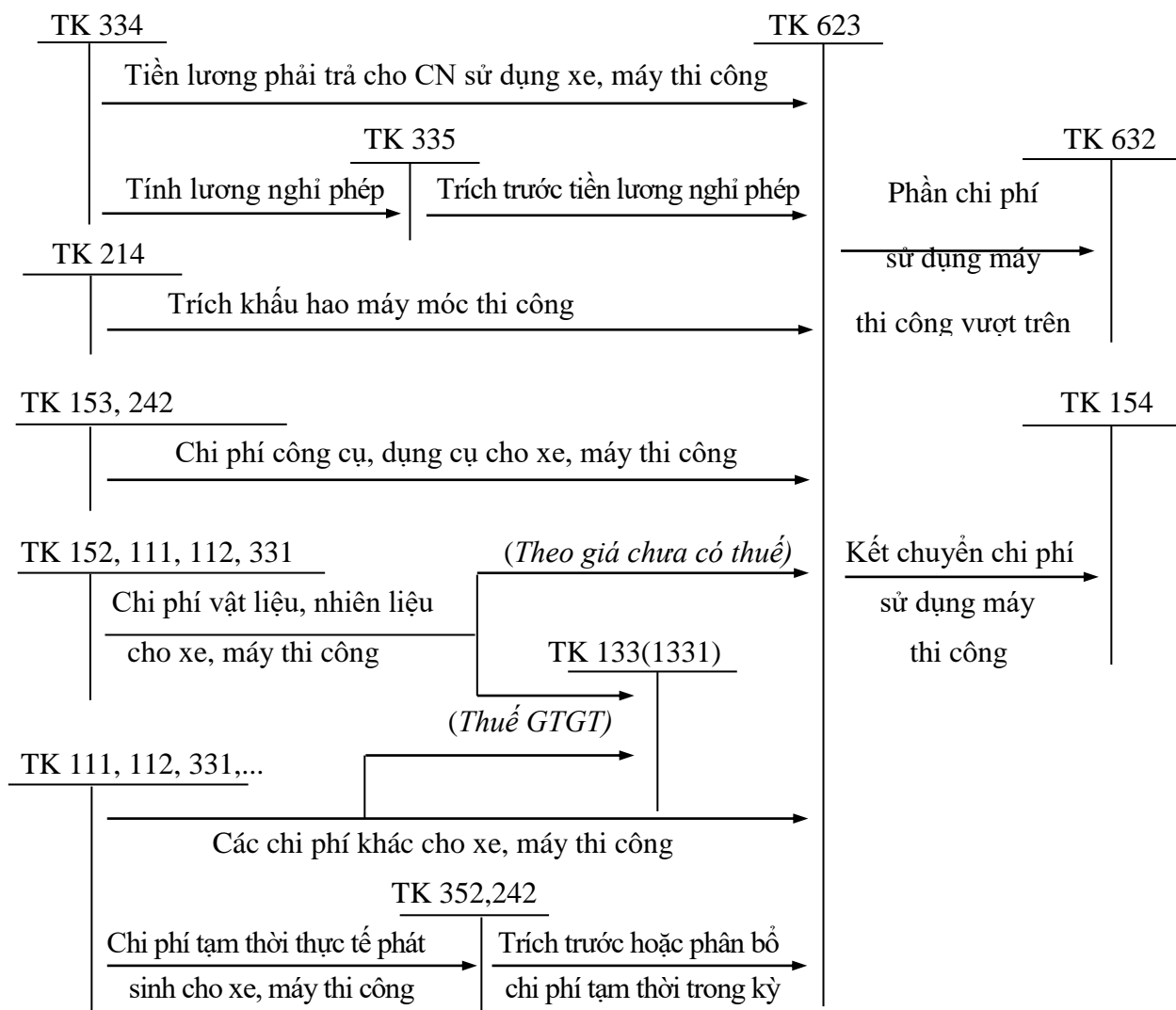
c. Cuối kỳ, căn cứ vào Bảng phân bổ chi phí sử dụng xe, máy thi công (Chi phí thực tế ca xe, máy) tính cho từng công trình, hạng mục công trình có liên quan, ghi:

Nợ TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (Khoản mục chi phí sử dụng máy thi công)

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (Phần chi phí sử dụng máy thi công vượt trên mức bình thường)

Có TK 623 – Chi phí sử dụng máy thi công.

Sơ đồ 4.4: Kế toán chi phí sử dụng máy thi công



**3.3.3. Phân bổ chi phí sử dụng máy thi công**

Để có số liệu kết chuyển hoặc phân bổ chi phí sử dụng máy thi công cho từng đối tượng chi phí, kế toán phải tập hợp chi phí sử dụng máy thi công vào bên Nợ của TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công.

Trước khi kết chuyển hoặc phân bổ chi phí phải loại ra các khoản làm giảm chi phí trong giá thành như giá trị vật liệu sử dụng không hết ngày cuối tháng làm giảm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, giá vật liệu, nhiên liệu, phụ tùng, dụng cụ đã xuất dùng, ngày cuối tháng sử dụng không hết làm giảm chi phí sử dụng máy thi công, ghi:

- Nợ TK 152- Nguyên liệu, vật liệu
- Nợ TK 153- Công cụ, dụng cụ
- Có TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

Chi phí sử dụng máy thi công được phân bổ cho các đối tượng xây lắp theo phương pháp thích hợp căn cứ vào số ca máy hoặc khối lượng phục vụ thực tế.

- Trường hợp các chi phí sử dụng xe, máy được theo dõi cho từng loại xe, máy. Xác định chi phí phân bổ cho từng đối tượng như sau:

$$\text{Chi phí sử dụng máy thi công phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng chi phí sử dụng xe, máy phải phân bổ}}{\text{Tổng số ca xe, máy hoạt động thực tế hoặc khối lượng công tác do xe, máy thực hiện}} \times \text{Số ca xe, máy thực tế (hoặc hoặc khối lượng công tác) máy đã phục vụ cho từng đối tượng}$$

- Trường hợp không theo dõi tập hợp chi phí cho từng loại xe, máy riêng biệt, phải xác định ca xe, máy tiêu chuẩn thông qua hệ số quy đổi. Hệ số quy đổi thường được xác định căn cứ vào đơn giá kế hoạch. Giá kế hoạch của một ca xe, máy thấp nhất được lấy làm ca xe, máy chuẩn. Xác định hệ số quy đổi H như sau:

$$H = \frac{\text{Giá kế hoạch của 1 ca xe, máy}}{\text{Giá kế hoạch 1 ca xe, máy thấp nhất}}$$

Sau đó căn cứ vào hệ số quy đổi và số ca xe, máy đã thực hiện của từng loại xe, máy để quy đổi thành số ca xe, máy chuẩn.

$$\text{Số ca xe, máy chuẩn của từng loại xe, máy đã hoạt động} = \text{Số ca xe, máy thực tế hoạt động của từng loại máy} \times H$$

Tính phân bổ chi phí sử dụng máy cho từng đối tượng theo số ca xe, máy tiêu chuẩn:

$$\text{Chi phí sử dụng máy thi công phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng chi phí sử dụng xe, máy phải phân bổ}}{\text{Tổng số ca xe, máy chuẩn (đã được quy đổi) của các loại máy}} \times \text{Số ca xe, máy đã được quy đổi phục vụ cho từng đối tượng}$$

### 3.4. Kế toán chi phí sản xuất chung

#### 3.4.1. Nội dung chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là những chi phí liên quan trực tiếp thi công xây lắp, nhưng không thuộc những khoản mục chi phí trên (Chi phí sản xuất của đội, công trường xây dựng). Bao gồm:

- Lương nhân viên quản lý phân xưởng, tổ, đội xây dựng; tiền ăn giữa ca của nhân viên quản lý đội xây dựng, của công nhân xây lắp, khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ được tính theo tỷ lệ (%) quy định hiện hành trên tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp xây lắp, nhân viên sử dụng máy thi công và nhân viên quản lý phân xưởng, tổ, đội (thuộc biên chế của doanh nghiệp);

- Chi phí vật liệu, gồm vật liệu dùng để sửa chữa, bảo dưỡng TSCĐ, công cụ dụng cụ thuộc đội xây dựng quản lý và sử dụng, chi phí lán trại tạm thời;

- Chi phí dụng cụ sản xuất;

- Chi phí khấu hao TSCĐ dùng chung cho hoạt động của đội xây dựng;

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: chi phí thuê sửa chữa, điện, nước, điện thoại, ... liên quan tới hoạt động của đội (chi phí không có thuế GTGT đầu vào nếu được khấu trừ thuế)

- Dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp được lập cho từng công trình;

- Chi phí bằng tiền khác.

#### 3.4.2. Tài khoản sử dụng

Để tập hợp chi phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp xây lắp, kế toán sử dụng Tài khoản 627- *Chi phí sản xuất chung*.

#### Kết cấu và nội dung phản ánh

##### Tài khoản 627- Chi phí sản xuất chung

<p>- Các chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ.</p>	<p>- Các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung.          - Chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào giá vốn hàng bán do mức hoạt động thực tế thấp hơn mức hoạt động bình thường          - Kết chuyển chi phí sản xuất chung vào bên Nợ TK 154</p>
Tài khoản 627 không có số dư cuối kỳ.	

Tài khoản 627 có 6 Tài khoản cấp 2

- Tài khoản 6271- *Chi phí nhân viên phân xưởng*
- Tài khoản 6272- *Chi phí vật liệu phụ*
- Tài khoản 6273- *Chi phí dụng cụ sản xuất*
- Tài khoản 6274- *Chi phí khấu hao TSCĐ*
- Tài khoản 6277- *Chi phí dịch vụ mua ngoài*
- Tài khoản 6278- *Chi phí bằng tiền khác*

Chi phí sản xuất chung được tập hợp theo nội dung khoản mục quy định. Tùy thuộc vào tổ chức của các tổ, đội xây lắp của doanh nghiệp xây lắp mà kế toán tổ chức kế toán cho phù hợp.

#### 3.4.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

(1) Khi tập hợp chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ:

- Khi tính tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp phải trả cho nhân viên phân xưởng; tiền ăn giữa ca của đội xây dựng, tiền ăn giữa ca của công nhân xây lắp, ghi:

Nợ TK 627 (6271) - Chi phí nhân viên phân xưởng  
 Có TK 334 - Phải trả người lao động.

- Khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ theo tỷ lệ quy định trên tiền lương phải trả công nhân trực tiếp xây lắp, nhân viên sử dụng máy thi công, nhân viên quản lý đội được tính vào chi phí theo quy định.

Nợ TK 627 (6271) - Chi phí nhân viên phân xưởng  
 Có TK 338 - Phải trả khác (3382, 3383, 3384, 3386)

- Vật liệu dùng thuộc đội xây dựng.

Nợ TK 627 (6272) - Chi phí vật liệu  
 Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu

- Dụng cụ sản xuất dùng thuộc đội xây dựng.

Nợ TK 627 (6273) - Chi phí dụng cụ xuất dùng  
 Có TK 153 - Công cụ, dụng cụ (Công cụ phân bổ một lần)  
 Có TK 242 - Chi phí trả trước (*Phân bổ công cụ*)

- Tính khấu hao máy móc thiết bị sản xuất thuộc đội xây dựng, ghi:

Nợ TK 627 (6274) - Chi phí khấu hao TSCĐ  
 Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ

- Chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác được thanh toán bằng tiền.

Nợ TK 627 (6277, 6278)- Chi phí sản xuất chung  
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)  
Có TK 111, 112, 331...

- Khi trích trước hoặc phân bổ dần số đã chi về chi phí sửa chữa lớn TSCĐ, ghi:

Nợ TK 627(6273) - Chi phí sản xuất chung  
Có TK 352 – Dự phòng phải trả  
Có TK 242

(2) Nếu phát sinh các khoản giảm chi phí sản xuất chung, ghi:

Nợ TK 111, 112, 138, ...  
Có TK 627 – Chi phí sản xuất chung.

(3) Cuối kỳ kế toán, phân bổ và kết chuyển chi phí sản xuất chung, ghi:

- Trước khi kết chuyển hoặc phân bổ chi phí phải loại ra các khoản làm giảm chi phí trong giá thành như giá trị vật liệu sử dụng không hết ngày cuối tháng làm giảm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, giá vật liệu, nhiên liệu, phụ tùng, dụng cụ đã xuất dùng, ngày cuối tháng sử dụng không hết làm giảm chi phí sản xuất chung, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu  
Nợ TK 153 - Công cụ, dụng cụ  
Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung

- Chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng công trường, hoặc đội thi công và tính phân bổ cho từng công trình, hạng mục công trình theo tiêu thức thích hợp. Tiêu thức để phân bổ chi phí sản xuất chung thường được sử dụng có thể là: phân bổ theo chi phí sản xuất chung định mức, phân bổ theo giờ công sản xuất kinh doanh định mức hoặc thực tế, phân bổ theo ca máy thi công, phân bổ theo chi phí nhân công, phân bổ theo chi phí trực tiếp (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp). Cuối kỳ căn cứ vào Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung để kết chuyển hoặc phân bổ chi phí sản xuất chung cho các công trình, hạng mục công trình có liên quan (thường tính theo tỷ lệ với chi phí nhân công), ghi:

- Nếu mức hoạt động thực tế cao hơn hoặc bằng mức hoạt động bình thường: phân bổ và kết chuyển chi phí sản xuất chung vào đối tượng hạch toán chi phí hoặc đối tượng tính giá thành:

Nợ TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (Chi tiết đối tượng)  
Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung (*Số kết chuyển chi phí sản xuất chung*)

- Nếu mức mức hoạt động thực tế thấp hơn mức hoạt động bình thường:

Nợ TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang  
Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (*Ghi số chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ vào chi phí chế biến*)  
Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung (*Số kết chuyển chi phí sản xuất chung*)

(4) Kế toán sửa chữa và bảo hành công trình:

- Khi xác định dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung  
Có TK 352 – Dự phòng phải trả

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa và bảo hành công trình, ghi:

Nợ TK 621 – Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp  
Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp  
Nợ TK 623 – Chi phí sử dụng máy thi công  
Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung  
Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)

Có các TK 111,112, 152, 153, 214, 331, 334, 338,...

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động sửa chữa, bảo hành công trình xây lắp để tổng hợp chi phí sửa chữa, bảo hành và tính giá thành bảo hành, ghi:

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

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

Có TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 623 – Chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 627 – Chi phí sản xuất chung

- Khi công việc sửa chữa, bảo hành công trình xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 – Dự phòng phải trả

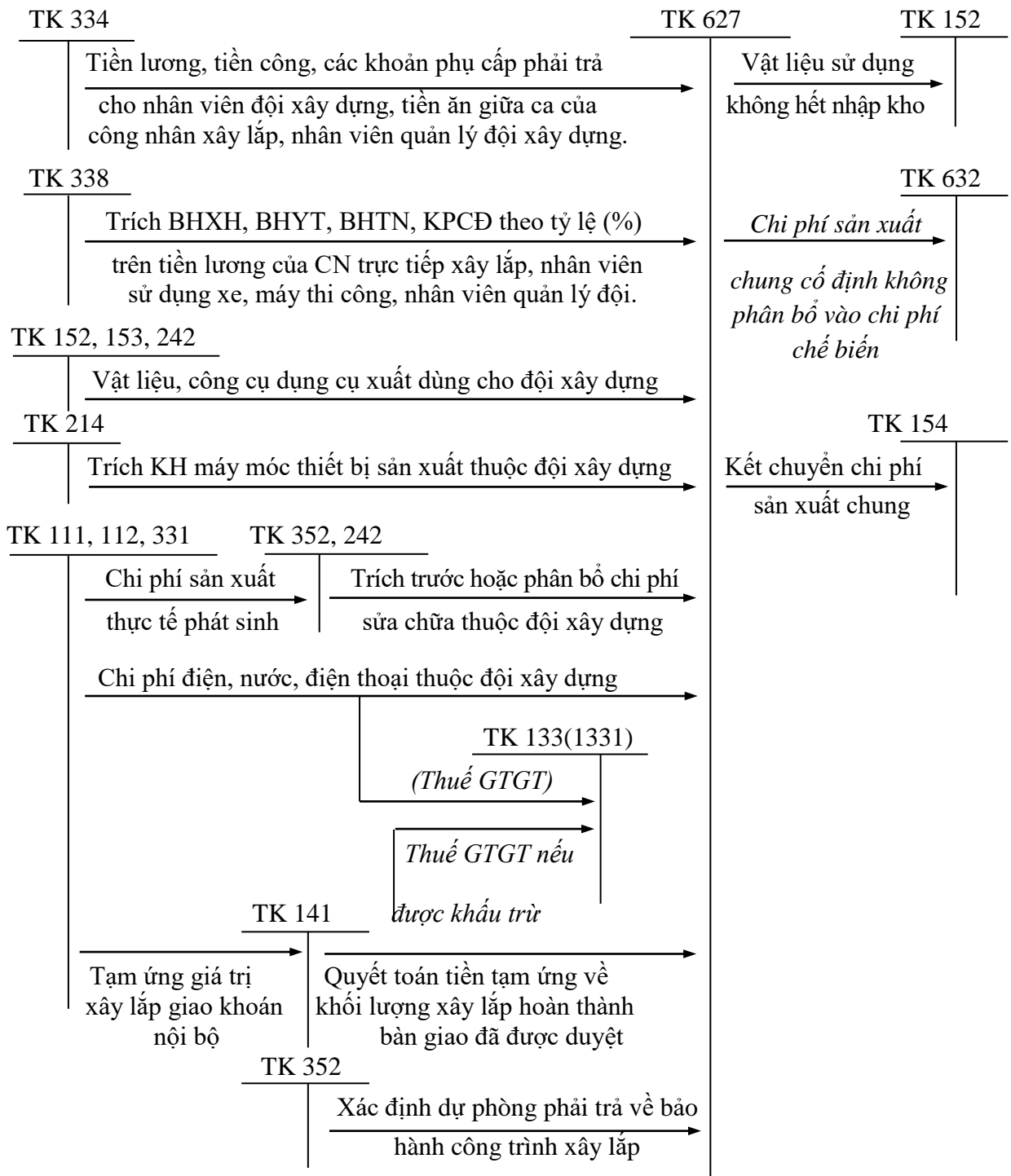
Có TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

- Hết hạn bảo hành công trình xây lắp, nếu công trình không phải bảo hành hoặc số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì số chênh lệch phải hoàn nhập, ghi:

Nợ TK 352 – Dự phòng phải trả

Có TK 711 – Thu nhập khác

Sơ đồ 4.5: Kế toán chi phí sản xuất chung



### 3.5. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh phụ và xây lắp phụ

Trong các doanh nghiệp xây lắp, ngoài các bộ phận sản xuất kinh doanh chính là xây lắp các công trình, còn có thể tổ chức các bộ phận sản xuất kinh doanh phụ và xây lắp phụ.

#### 3.5.1. Bộ phận sản xuất kinh doanh phụ trong các doanh nghiệp xây lắp bao gồm:

- Sản xuất các vật kết cấu bằng bê tông như tấm panen đúc sẵn và một số kết cấu bê tông khác, kết cấu bằng kim loại như vì kèo, các công cụ, dụng cụ và các vật kết cấu bằng gỗ khác.

- Các bộ phận khai thác cát, đá, sản xuất gạch ngói...

- Sản xuất hoặc cung cấp các lao vụ khác mang tính chất dịch vụ: thành lập các đội vận tải để vận chuyển vật liệu, phục vụ khác trong quản lý, bộ phận sản xuất điện, nước ở các công trường.

Mục đích chính của bộ phận sản xuất phụ là phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh chính và quản lý của doanh nghiệp. Ngoài ra sản phẩm, lao vụ của bộ phận sản xuất phụ có thể bán cho bên ngoài.

### **3.5.2. Công tác xây lắp phụ**

Công tác sản xuất phụ là công tác phục vụ cho công tác xây lắp chính (không được ghi trong kế hoạch xây lắp) bao gồm việc xây dựng và tháo dỡ các công trình tạm, xây dựng các phần bao che của công trình hoặc sửa chữa thường xuyên, sửa chữa lớn các TSCĐ là nhà cửa, vật kiến trúc.

Hoạt động của xây lắp phụ ngoài việc phục vụ cho hoạt động xây lắp công trình cũng có thể phục vụ cho bên ngoài.

Công tác sản xuất kinh doanh phụ và xây lắp phụ khi hoàn thành công việc hoặc cuối kỳ kế toán phải tính giá thành và phân bổ chi phí vào các đối tượng có liên quan, do đó trong quá trình hoạt động, kế toán phải phản ánh một cách đầy đủ và đúng chi phí thực tế phát sinh theo đúng các đối tượng hạch toán chi phí nhằm giúp cho việc tính toán giá thành sản phẩm lao vụ được chính xác; tính toán phân bổ hợp lý các đối tượng sử dụng; kiểm tra tình hình sử dụng lao động, vật tư dùng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh phụ, xây lắp phụ, bảo đảm hợp lý tiết kiệm; tính toán, xác định hợp lý kết quả hạch toán kinh tế nội bộ của từng phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ và công tác xây lắp phụ.

Hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm lao vụ sản xuất phụ, công tác xây lắp phụ cũng mang đầy đủ tính chất của việc hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm của hoạt động sản xuất kinh doanh chính. Tuy nhiên, do hoạt động sản xuất phụ và xây lắp phụ chủ yếu phục vụ cho hoạt động xây lắp chính, nên các chi phí phát sinh được tính toán chủ yếu là các chi phí trực tiếp liên quan đến quá trình sản xuất, không cần tính đủ các chi phí thuộc quản lý doanh nghiệp, trừ trường hợp sản phẩm, lao vụ, công tác xây lắp phụ có cung cấp cho bên ngoài, có thể tính phân bổ thêm một phần chi phí quản lý để việc tính toán xác định kết quả của hoạt động này được chính xác và giúp cho việc phân tích được đúng đắn.

Chi phí sản xuất của bộ phận sản xuất phụ và xây lắp phụ bao gồm các khoản mục sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Gồm chi phí nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ dùng trực tiếp cho hoạt động sản xuất phụ, công tác xây lắp phụ.

- Chi phí nhân công trực tiếp: Gồm đầy đủ các khoản tiền lương (chính phụ, phụ cấp), tiền công, các khoản trích theo lương theo tỷ lệ quy định, tiền ăn giữa ca của công nhân sản xuất phụ, công nhân xây lắp phụ.

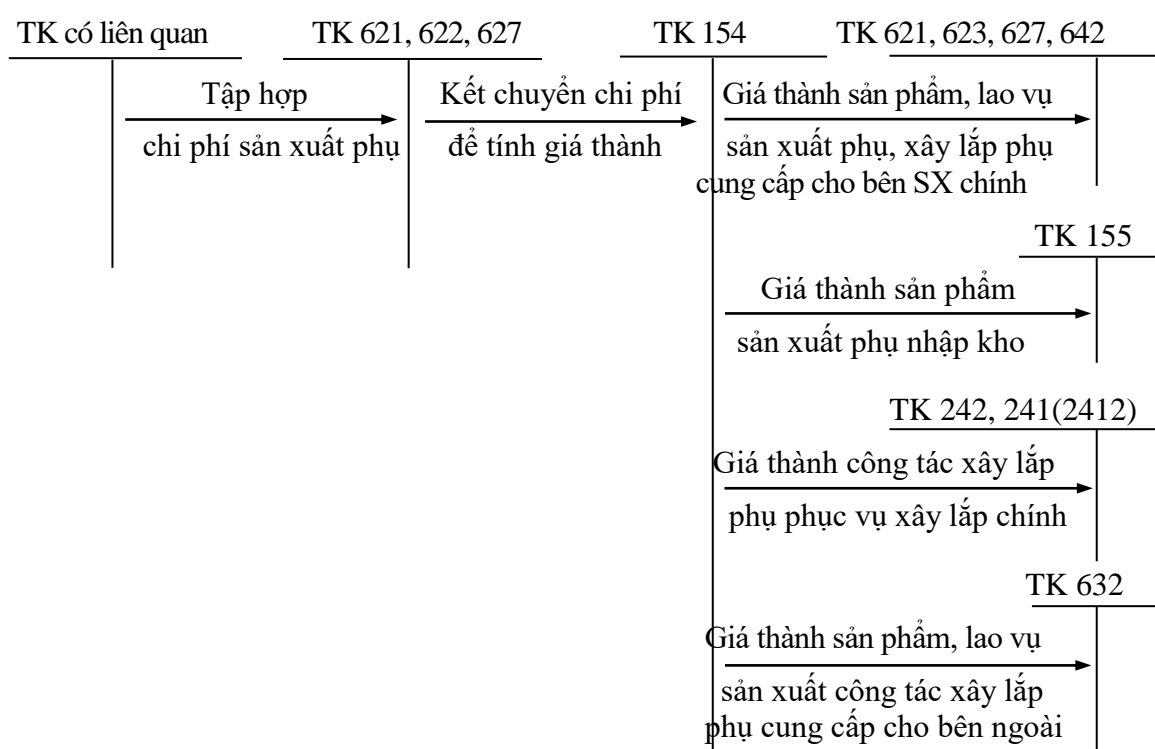
- Chi phí sản xuất chung: Gồm các chi phí trực tiếp khác và các chi phí thuộc tổ chức quản lý phục vụ sản xuất của bộ phận sản xuất phụ, xây lắp phụ.

Trình tự và phương pháp hạch toán được thực hiện giống như đối với hoạt động sản xuất công nghiệp cung cấp dịch vụ (đối với sản xuất phụ) và giống với hoạt động xây lắp (đối với công tác xây lắp phụ).

Các chi phí thực tế phát sinh được tập hợp vào các Tài khoản 621, 622, 627 và được mở chi tiết cho từng loại hoạt động, cuối kỳ kết chuyển vào TK 154 – *Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang*, để tính giá thành cho từng loại hoạt động và phân bổ chi phí cho các đối tượng sử dụng có liên quan (kế toán không sử dụng TK 155 trừ trường hợp sản xuất sản phẩm công nghiệp có nhập kho thành phẩm).

Việc phân bổ giá thành sản phẩm, lao vụ sản xuất phụ trong doanh nghiệp xây lắp được thực hiện giống như phân bổ sản phẩm, lao vụ sản xuất phụ ở các loại hình doanh nghiệp khác. Đối với công tác xây lắp phụ trong xây dựng cơ bản thường được tính theo khối lượng công việc thực tế đã thực hiện theo từng vụ việc. Các chi phí phát sinh được tập hợp theo từng khối lượng, sự việc, khi công tác hoàn thành, tổng hợp chi phí và tính giá thành của khối lượng công việc để tính cho từng đối tượng có liên quan (giống như công tác xây lắp chính).

Sơ đồ 4.6: Kế toán tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh phụ và xây lắp phụ



### 3.6. Kế toán các khoản thiệt hại trong sản xuất xây lắp

Cũng giống như các ngành sản xuất, kinh doanh khác, trong hoạt động thi công xây lắp có thể phát sinh các khoản thiệt hại trong quá trình thi công, xuất phát từ đặc điểm thời gian thi công công trình tương đối dài và việc sản xuất thi công thường diễn ra ngoài trời, chịu tác động trực tiếp bởi điều kiện môi trường, thiên nhiên thời tiết, sản xuất cũng một phần nào đó mang tính chất thời vụ. Các khoản thiệt hại phát sinh có thể do ngừng sản xuất hoặc do sai phạm kỹ thuật trong quá trình thi công phải phá đi làm lại.

#### 3.6.1. Thiệt hại phá đi làm lại

Trong quá trình thi công có những khối lượng công trình hoặc phần việc phải phá đi làm lại để đảm bảo chất lượng công trình. Nguyên nhân gây ra có thể do thiên tai, hỏa hoạn, do lỗi của bên giao thầu (bên A) như sửa đổi thiết kế hay thay đổi một bộ phận thiết kế của công trình; hoặc

có thể do bên thi công (bên B) gây ra do tổ chức không hợp lý, chỉ đạo thi công không chặt chẽ, sai phạm kỹ thuật của công nhân hoặc do các nguyên nhân khác từ bên ngoài.

Tuỳ thuộc vào mức độ thiệt hại và nguyên nhân gây ra thiệt hại để có biện pháp xử lý thích hợp.

Giá trị thiệt hại về phá đi làm lại là số chênh lệch giữa giá trị khối lượng phải phá đi làm lại với giá trị vật tư thu hồi được.

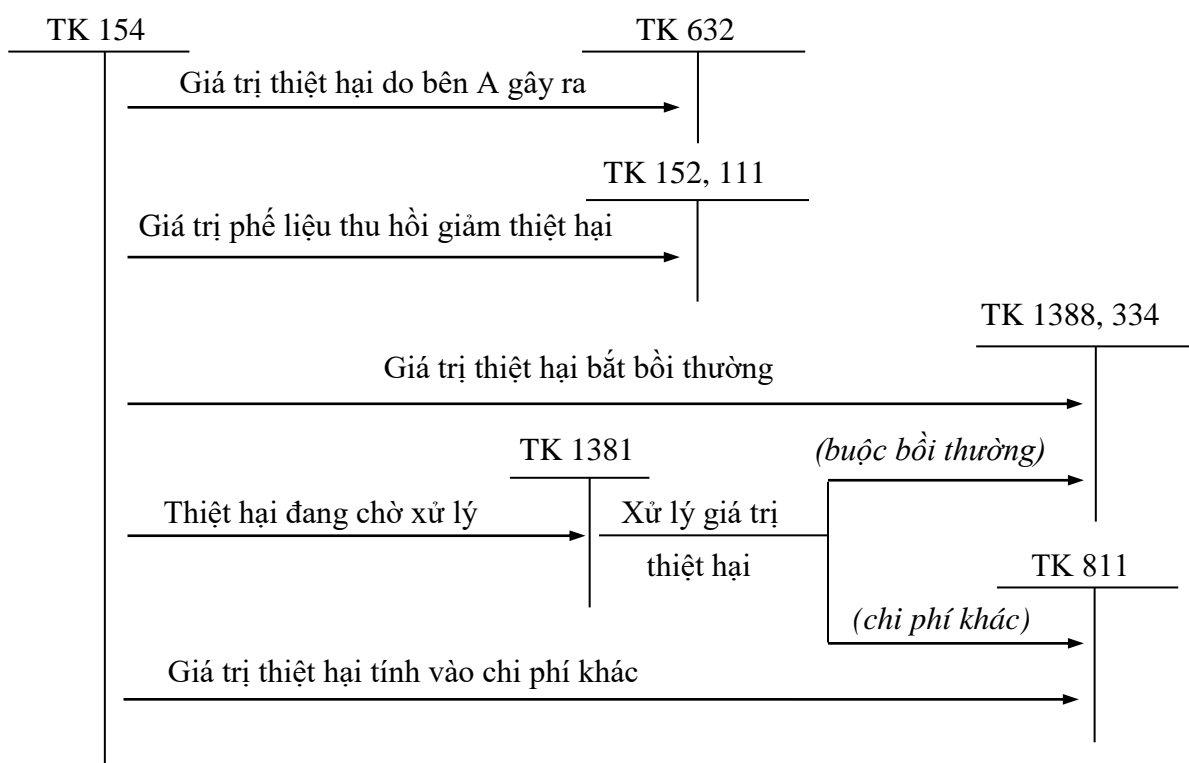
Giá trị của khối lượng phá đi làm lại bao gồm các phí tổn về nguyên vật liệu, nhân công, chi phí sử dụng máy thi công và chi phí sản xuất chung đã bỏ ra để xây dựng khối lượng xây lắp đó và các chi phí phát sinh để phá khối lượng đó. Các phí tổn để thực hiện xây dựng khối lượng xây lắp bị phá đi thường được xác định theo chi phí định mức vì rất khó có thể xác định một cách chính xác giá trị thực tế của khối lượng phải phá đi làm lại.

Trong trường hợp các sai phạm kỹ thuật nhỏ, không cần thiết phải phá đi làm lại mà chỉ cần sửa chữa, điều chỉnh thì chi phí thực tế phát sinh dùng để sửa chữa được tập hợp vào chi phí phát sinh ở các tài khoản có liên quan như khi sản xuất.

Giá trị thiệt hại phá đi làm lại có thể được xử lý như sau:

- Nếu do thiên tai gây ra được xem như khoản thiệt hại bất thường;
- Nếu do bên giao thầu gây ra thì bên giao thầu phải bồi thường thiệt hại, bên thi công coi như đã thực hiện xong khối lượng công trình và bàn giao tiêu thụ;
- Nếu do bên thi công gây ra thì có thể tính vào giá thành, hoặc tính vào khoản thiệt hại bất thường sau khi trừ đi phần giá trị bắt người phạm lỗi phải bồi thường và phần giá trị phế liệu thu hồi được.

Sơ đồ 4.7: Kế toán xử lý giá trị thiệt hại phá đi làm lại



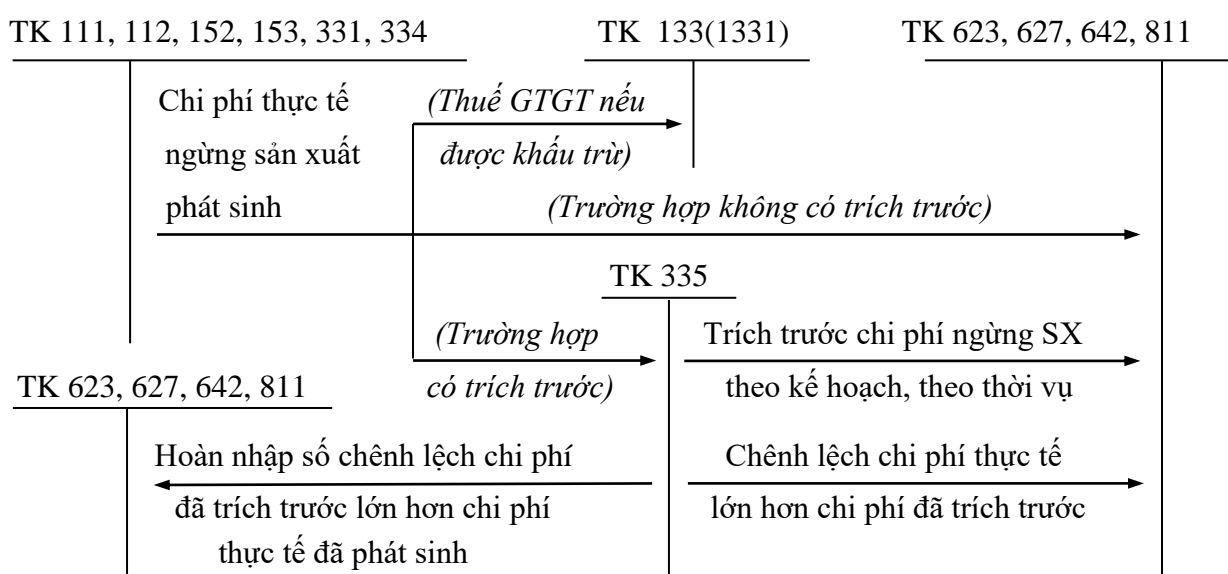
### 3.6.2. Thiệt hại ngừng sản xuất

Thiệt hại ngừng sản xuất là những khoản thiệt hại xảy ra do việc ngừng sản xuất trong một thời gian nhất định vì những nguyên nhân khách quan hay chủ quan nào đó. Ngừng sản xuất có thể do thời tiết, do thời vụ hoặc do tình hình cung cấp nguyên vật liệu, máy móc thi công và các nguyên nhân khác.

Các khoản thiệt hại phát sinh do ngừng sản xuất bao gồm: tiền lương phải trả trong thời gian ngừng sản xuất, giá trị nguyên nhiên vật liệu, động lực phát sinh trong thời gian ngừng sản xuất.

Trong trường hợp làm việc theo thời vụ hoặc ngừng việc theo kế hoạch, doanh nghiệp lập dự toán chi phí trong thời gian ngừng việc và tiến hành trích trước chi phí ngừng sản xuất vào chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh. Khi kết thúc niên độ kế toán hoặc khi công trình hoàn thành bàn giao, kế toán xác định số chênh lệch giữa số đã trích trước với chi phí thực tế phát sinh. Nếu chi phí trích trước lớn hơn chi phí thực tế phát sinh thì phải lập bút toán hoàn nhập số chênh lệch.

Sơ đồ 4.8: Kế toán thiệt hại ngừng sản xuất



#### 4. KẾ TOÁN TỔNG HỢP CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM XÂY LẮP

##### 4.1. Tổng hợp chi phí sản xuất

Chi phí sản xuất, kinh doanh trong doanh nghiệp xây lắp bao gồm những chi phí có liên quan đến việc sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp đã được tập hợp vào bên Nợ của các TK 621, 622, 623, 627. Cuối kỳ trên cơ sở các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí máy thi công và chi phí sản xuất chung đã được kết chuyển vào TK 154-*“Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”* theo từng đối tượng tính giá thành, kế toán tổng hợp chi phí đã phát sinh, đồng thời đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ để làm căn cứ tính giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành.

Đối với hoạt động kinh doanh xây lắp chỉ áp dụng phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên nên để tổng hợp chi phí sản xuất tính giá thành, kế toán sử dụng tài khoản:

- Tài khoản 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Tài khoản này dùng để tổng hợp chi phí sản xuất, kinh doanh, phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm xây lắp công nghiệp, dịch vụ khác của doanh nghiệp xây lắp.

Việc tập hợp chi phí, sản xuất và tính giá thành sản phẩm xây lắp phải theo từng công trình, hạng mục công trình xây lắp, các giai đoạn công việc của hạng mục công trình hoặc nhóm các hạng mục công trình và theo khoản mục giá thành quy định trong giá trị dự toán xây lắp, gồm: chi phí vật liệu, chi phí nhân công, chi phí sử dụng máy thi công và chi phí chung.

Riêng chi phí chung được tập hợp bên Nợ Tài khoản 1541 – Xây lắp: Chi bao gồm chi phí chung phát sinh ở đội nhận thầu hoặc công trường xây lắp. Còn chi phí quản lý doanh nghiệp xây lắp (là một bộ phận chi phí chung) được tập hợp bên Nợ Tài khoản 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp. Chi phí này sẽ được kết chuyển vào bên Nợ Tài khoản 911 - Xác định kết quả kinh doanh, tham gia vào giá thành toàn bộ sản phẩm xây lắp hoàn thành và bán ra trong kỳ.

#### Kết cấu và nội dung phản ánh

##### Tài khoản 154- *Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang*

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Các chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ liên quan đến giá thành sản phẩm xây lắp công trình, hoặc giá thành xây lắp theo giá khoán nội bộ.</li> <li>- Các chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ có liên quan sản xuất sản phẩm công nghiệp và dịch vụ, lao vụ khác.</li> <li>- Giá thành xây lắp của nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao cho nhà thầu chính chưa được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành bàn giao (từng phần hoặc toàn bộ, hoặc nhập kho thành phẩm chờ tiêu thụ)</li> <li>- Giá thành thực tế của sản phẩm đã chế tạo xong nhập kho hoặc chuyển đi bán.</li> <li>- Chi phí thực tế của khối lượng lao vụ, dịch vụ đã hoàn thành cung cấp cho khách hàng.</li> <li>- Giá thành xây lắp của nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao cho nhà thầu chính được xác định trong kỳ kế toán.</li> <li>- Trị giá phế liệu thu hồi, giá trị sản phẩm hỏng không sửa chữa được.</li> <li>- Trị giá nguyên liệu, vật liệu, hàng hoá gia công xong nhập lại kho.</li> </ul>
<p><i>Số dư bên Nợ:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Chi phí sản xuất, kinh doanh còn dở dang cuối kỳ (sản xuất xây lắp, công nghiệp, dịch vụ)</li> <li>- Giá thành xây lắp của nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao cho nhà thầu chính chưa được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán.</li> </ul>	

Tài khoản 154 - *Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang*, trong hoạt động xây lắp có 4 tài khoản cấp 2:

Tài khoản 1541 - *Xây lắp*: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp và phản ánh giá trị sản phẩm xây lắp dở dang cuối kỳ (kể cả của nhà thầu phụ chưa được xác định tiêu thụ trong kỳ kế toán).

Tài khoản 1542 - *Sản phẩm khác*: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm khác và phản ánh giá trị sản phẩm khác dở dang cuối kỳ (các thành phẩm, cấu kiện xây lắp,...)

Tài khoản 1543 - *Dịch vụ*: Dùng để tập hợp chi phí, tính giá thành dịch vụ và phản ánh chi phí dịch vụ dở dang cuối kỳ.

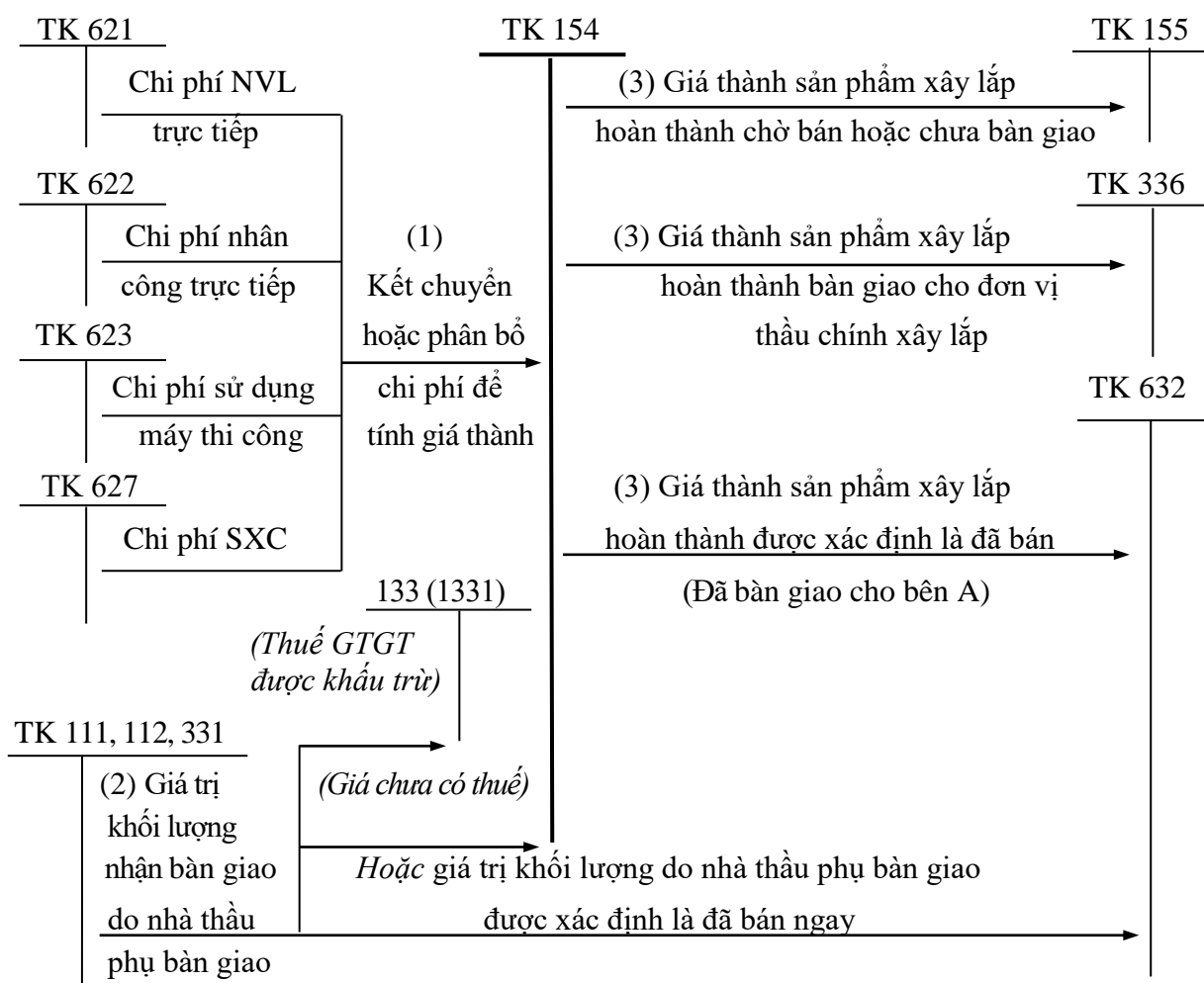
Tài khoản 1544 - *Chi phí bảo hành xây lắp*: Dùng để tập hợp chi phí bảo hành công trình xây dựng, lắp đặt thực tế phát sinh trong kỳ và giá trị công trình bảo hành xây lắp còn dở dang cuối kỳ.

Sản phẩm xây lắp không phải làm thủ tục nhập kho mà chỉ làm thủ tục nghiệm thu và đưa vào sử dụng. Tuy nhiên, trong trường hợp sản xuất xây lắp đã hoàn thành nhưng còn chờ

bán như xây nhà để bán hoặc sản phẩm đã hoàn thành nhưng chưa bàn giao, thì cũng được coi là sản phẩm được nhập kho thành phẩm (TK 155).

Sơ đồ 4.9

Kế toán tổng hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm xây lắp



## 4.2. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ và tính giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành

### 4.2.1. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ

Trong các doanh nghiệp xây lắp, việc đánh giá sản phẩm dở dang vẫn vận dụng những phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang ở sản phẩm công nghiệp. Để xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ phải tiến hành kiểm kê khối lượng xây lắp dở dang, xác định mức độ hoàn thành và dùng phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang thích hợp.

Căn cứ vào phương thức giao nhận thầu giữa chủ đầu tư và đơn vị xây lắp, có các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang như sau:

- Trường hợp đối với những công trình xây lắp bàn giao một lần chi phí dở dang cuối kỳ thường được đánh giá theo chi phí thực tế.

$$\text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ} = \text{Tổng chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh}$$

- Trường hợp đối với những công trình bàn giao nhiều lần (bàn giao thanh toán theo từng giai đoạn hoàn thành hoặc của từng loại công việc hoặc bộ phận kết cấu), chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ thường được đánh giá theo phương pháp sản lượng hoàn thành tương đương hoặc đánh giá theo chi phí định mức.

+ Nếu đánh giá sản phẩm dở dang cuối theo sản lượng tương đương, chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ được tính như sau:

$$\text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ}}{\text{Giá thành dự toán của khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao trong kỳ}} + \frac{\text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ}}{\text{Giá thành dự toán của khối lượng công việc dở dang cuối kỳ của các giai đoạn (hoặc của từng loại công việc hoặc bộ phận kết cấu)}} \times \text{Giá thành dự toán của khối lượng công việc dở dang cuối kỳ của các giai đoạn (hoặc của từng loại công việc hoặc bộ phận kết cấu)}$$

Trong đó:

$$\text{Giá thành dự toán của khối lượng công việc dở dang cuối kỳ ở từng giai đoạn} = \frac{\text{Giá thành dự toán của từng giai đoạn (hoặc của từng loại công việc hoặc bộ phận kết cấu)}}{\text{Tỷ lệ hoàn thành của từng giai đoạn (hoặc của từng loại công việc hoặc bộ phận kết cấu)}}$$

+ Nếu đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo chi phí định mức, chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ được tính như sau:

$$\text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ} = \frac{\text{Khối lượng công việc thi công xây lắp dở dang cuối kỳ}}{\text{Định mức chi phí sản xuất (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung)}}$$

#### 4.2.2. Phương pháp tính giá thành sản phẩm xây lắp

Phương pháp tính giá thành sản phẩm xây lắp được sử dụng phổ biến nhất là phương pháp đơn đặt hàng. Trường hợp trong đơn đặt hàng có nhiều công trình, hạng mục công trình, để xác định giá thành cho từng công trình, từng hạng mục công trình có thể dùng phương pháp liên hợp để tính giá thành, như kết hợp phương pháp trực tiếp với phương pháp tỷ lệ hoặc phương pháp hệ số.

- Phương pháp giản đơn (phương pháp trực tiếp). Với phương pháp này, giá thành sản phẩm xây lắp được tính theo công thức sau:

$$\text{Giá thành thực tế khối lượng, hạng mục công trình hoàn thành bàn giao} = \text{Chi phí thi công xây lắp dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí thi công xây lắp phát sinh trong kỳ} - \text{Chi phí thi công xây lắp dở dang cuối kỳ} - \text{Khoản điều chỉnh giảm giá thành}$$

- Phương pháp tỷ lệ: Với phương pháp này giá thành sản phẩm xây lắp được tính theo công thức sau:

$$\text{Giá thành thực tế công trình hoàn thành bàn giao} = \text{Chi phí thi công xây lắp dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí thi công xây lắp phát sinh trong kỳ} - \text{Chi phí thi công xây lắp dở dang cuối kỳ} - \text{Khoản điều chỉnh giảm giá thành}$$

$$\text{Tỷ lệ tính giá thành} = \frac{\text{Giá thành thực tế của công trình hoàn thành bàn giao}}{\text{Giá thành dự toán khối lượng, hạng mục, công trình hoàn thành bàn giao}}$$

$$\text{Giá thành thực tế của hạng mục } i = \text{Tỷ lệ Tính giá thành} \times \text{Giá thành dự toán của hạng mục } i$$

\* Ngoài các phương pháp trên, trong xây lắp nếu các hạng mục có mối quan hệ tương ứng tỷ lệ chúng ta có thể dùng phương pháp tính giá thành hệ số.

## 5. KẾ TOÁN BÀN GIAO CÔNG TRÌNH XÂY LẮP

Bàn giao công trình chính là bán sản phẩm xây lắp. Trong XDCCB do đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, do đối tượng lập dự toán, do phương thức thanh toán mà sản phẩm xây lắp hoàn thành bàn giao cho khách hàng có thể là công trình, hạng mục công trình, hay sản phẩm hoàn thành theo giai đoạn quy ước (Hoàn thành đến điểm dừng kỹ thuật).

*Do đó việc ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng theo 1 trong 2 trường hợp sau:*

(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 doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập báo cáo tài chính mà không phụ thuộc vào hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hóa đơn là bao nhiêu;

(b) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được *thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện*, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận trong kỳ phản ánh trên hóa đơn đã lập.

*Phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng làm cơ sở xác định doanh thu có thể được xác định bằng nhiều cách khác nhau. Doanh nghiệp cần sử dụng phương pháp tính toán thích hợp để xác định phần công việc đã hoàn thành. Tùy thuộc vào bản chất của hợp đồng, các phương pháp đó có thể là:*

- Tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng;

- Đánh giá phần công việc đã hoàn thành; *hoặc*

- Tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng.

*Ví dụ:*

(1) Doanh thu hợp đồng xây dựng với giá cố định được xác định theo phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) công việc hoàn thành, được đo bằng tỷ lệ phần trăm (%) giữa giờ công lao

đồng đã thực hiện đến thời điểm hiện tại so với tổng số giờ công lao động dự tính cho hợp đồng đó.

(2) Doanh thu hợp đồng xây dựng được xác định theo phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh tính đến thời điểm hiện tại so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng.

### **5.1. Kế toán trường hợp thanh toán theo tiến độ kế hoạch**

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

a. 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:

- Nếu áp dụng phương pháp "Tỷ lệ phần trăm (%)" giữa chi phí thực tế đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng" thì giao cho bộ phận kế toán phối hợp với các bộ phận khác thực hiện;

- Nếu áp dụng phương pháp "Đánh giá phần công việc đã hoàn thành" hoặc phương pháp "Tỷ lệ phần trăm (%)" giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng" thì giao cho bộ phận kỹ thuật thi công phối hợp với các bộ phận khác thực hiện.

b. Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, kế toán căn cứ vào chứng từ xác định doanh thu trên cơ sở phần công việc đã hoàn thành trong kỳ (không phải hóa đơn) làm căn cứ ghi nhận doanh thu trong kỳ kế toán.

Đồng thời nhà thầu phải căn cứ vào hợp đồng xây dựng để lập hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch gửi cho khách hàng đòi tiền. Kế toán căn cứ vào hóa đơn để ghi sổ kế toán số tiền khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch.

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, kế toán sử dụng Tài khoản 337 - Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng.

Hạch toán tài khoản này cần tôn trọng một số quy định sau:

1. Tài khoản 337 - "Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng" chỉ áp dụng đối 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.

2. Căn cứ để ghi vào bên Nợ Tài khoản 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 Tài khoản 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.

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

## Kết cấu và nội dung phản ánh

### Tài khoản 337 - Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng

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.	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.

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

1. 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

2. 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  
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

3. 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

Ví dụ kế toán:

Có các nghiệp vụ phát sinh trong tháng 2/N tại Công ty xây lắp ABC

1. Ngày 06/2/N: Nhận giấy Báo có ngân hàng số tiền ứng trước của khách hàng K 50.000.000 theo hợp đồng xây dựng số 18 về việc thi công công trình B được thanh toán theo tiến độ kế hoạch.

Nợ TK 112: 50.000.000  
Có TK 131K: 50.000.000

2. Ngày 24/2/N: Căn cứ vào Hóa đơn GTGT được lập theo tiến độ kế hoạch, Công ty xây lắp ghi nhận số tiền phải thu theo tiến độ kế hoạch theo hợp đồng số 18, giá chưa thuế 200.000.000, thuế GTGT 5%;

Nợ TK 131K: 210.000.000  
Có TK 337: 200.000.000  
Có TK 3331: 10.000.000

3. Ngày 30/2/N: Công ty xây lắp nhận giấy Báo có ngân hàng về số tiền thanh toán theo tiến độ kế hoạch của khách hàng K, sau khi trừ đi phần ứng trước (210.000.000 – 50.000.000)

Nợ TK 112: 160.000.000  
Có TK 131K: 160.000.000

4. Cuối tháng, Công ty xây lắp xác định giá vốn của phần khối lượng xây lắp hoàn thành là 225.000.000 và tự xác định doanh thu tương ứng với khối lượng xây lắp đã thực hiện là 250.000.000

a.Nợ TK 632:	225.000.000
Có TK 154:	225.000.000
b.Nợ TK 337:	250.000.000
Có TK 511:	250.000.000

## 5.2. Kế toán trường hợp thanh toán theo khối lượng thực hiện hoàn thành

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 thì nhà thầu phải căn cứ vào phương pháp tính toán thích hợp để xác định giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành trong kỳ. Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, kế toán phải lập hóa đơn gửi cho khách hàng đòi tiền và phản ánh doanh thu và nợ phải thu trong kỳ tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận.

(1) Khi công trình, hạng mục công trình xây lắp hoàn thành, bàn giao cho chủ đầu tư, ghi:

- Căn cứ Hóa đơn GTGT, phản ánh doanh thu hoạt động xây lắp:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng (*Tổng giá thanh toán phải thu*)

    Có TK 511: (*Doanh thu theo từng công trình, hạng mục công trình*)

    Có TK 3331: (*Thuế GTGT phải nộp*)

- Phản ánh giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp bàn giao:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

    Có TK 154: (*Giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp bàn giao*)

- Các bút toán chiết khấu, giảm giá,... hạch toán giống như các doanh nghiệp khác.

- Số tiền bảo hành công trình mà chủ đầu tư giữ lại được để dư Nợ TK 131 (Chi tiết đối tượng).

(2) Trường hợp nhà thầu giao thầu lại cho nhà thầu phụ:

- Khi nhận khối lượng xây lắp do nhà thầu phụ hoàn thành bàn giao, kế toán ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

    Có TK 331- Phải trả cho người bán

- Khi ứng trước hoặc thanh toán cho nhà thầu phụ:

Nợ TK 331- Phải trả cho người bán

    Có TK 111, 112,...

## 6. KẾ TOÁN THEO PHƯƠNG THỨC KHOÁN GỌN TRONG XÂY DỰNG CƠ BẢN (Tự học)

### 6.1. Hợp đồng khoán gọn

Khoán gọn là một hình thức mà đơn vị xây lắp giao khoán gọn khối lượng, công việc hoặc hạng mục công trình cho các đơn vị nhận khoán (xí nghiệp, tổ đội, tổ...). Giá khoán gọn bao gồm cả chi phí tiền lương, vật liệu, công cụ, dụng cụ thi công, chi phí chung.

Khi nhận khoán, hai bên (bên giao khoán và bên nhận khoán) phải lập hợp đồng giao khoán trong đó ghi rõ nội dung công việc, trách nhiệm và quyền lợi mỗi bên cũng như thời gian thực hiện hợp đồng. Khi hoàn thành công trình nhận khoán, bàn giao, hai bên lập biên bản thanh lý hợp đồng.

## HỢP ĐỒNG KHOẢN GỌN XÂY LẮP

Số...ngày...tháng...năm...

Họ tên..... chức vụ..... đại diện cho bên giao khoán.....

Họ tên..... chức vụ..... đại diện bên nhận khoán.....

Hai bên cùng ký hợp đồng khoán gọn với các điều khoản sau:

1. Tên công trình (HMCT)..... Địa điểm xây dựng.....
2. Thời gian thực hiện hợp đồng: Từ ngày.....đến ngày.....
3. Nội dung các công việc khoán gọn (chi tiết tên công việc, khối lượng, đơn giá giao khoán và thành tiền, phân tích theo khoản mục chi phí ).
4. Trách nhiệm và quyền lợi của người nhận khoán.

Đại diện bên nhận khoán gọn  
(Ký và họ tên)

Đại diện bên giao khoán gọn  
(Ký và họ tên)

### 6.2. Kế toán tại đơn vị giao khoán

Kế toán Công ty xây lắp (đơn vị giao khoán ) tiến hành như sau:

- Khi tạm ứng vật tư, tiền vốn cho đơn vị nhận khoán:

Nợ TK 141 - Tạm ứng

Có TK 152, 153, 111, 112,.....

- Khi thanh lý hợp đồng, phản ánh chi phí thực tế:

(1) Thu nhập phải trả cho công nhân viên chức trong đơn vị khoán gọn:

Nợ TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung.

Có TK 334: (Tổng số tiền lương, tiền công phải trả)

(2) Toàn bộ giá trị phải trả cho đơn vị nhận khoán (kể cả do đơn vị nhận khoán gọn tự làm và thuê ngoài):

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Nợ TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp (Thuê ngoài)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Kể cả máy thi công).

Nợ TK 334 - Phải trả công nhân viên chức (Trong đơn vị nhận khoán)

Có TK 141 - Tạm ứng (Giá trị nhận khoán phải trả)

(3) Thanh toán bổ sung số thiếu cho đơn vị nhận khoán:

Nợ TK 141 - Tạm ứng

Có TK 111, 112.

Tại đơn vị giao khoán, Tài khoản 141- Tạm ứng, được mở chi tiết cho từng đơn vị nhận khoán. Đồng thời, phải mở sổ theo dõi số lượng xây lắp giao khoán gọn theo từng công trình, hạng mục công trình, trong đó phản ánh theo giá nhận thầu và giao khoán, chi tiết theo từng khoản mục chi phí (vật liệu, nhân công, sử dụng máy, chi phí chung). Còn tại đơn vị nhận khoán cần mở sổ theo dõi khối lượng xây lắp nhận khoán cả về giá trị nhận khoán và chi phí thực tế theo từng khoản mục chi phí, Trong đó, chi phí nhân công thực tế cần chi tiết theo bộ phận thuê ngoài và bộ phận chi phí phải trả cho công nhân viên của đơn vị. Số chênh lệch giữa chi phí thực tế với giao khoán là mức tiết kiệm hoặc vượt chi của đơn vị nhận khoán.

Trường hợp đơn vị nhận khoán có hệ thống sổ sách riêng thì quan hệ giữa đơn vị giao khoán là đơn vị nhận khoán được theo dõi qua các Tài khoản 136 và Tài khoản 336 tương tự các doanh nghiệp công nghiệp.

## **CÂU HỎI ÔN TẬP**

1. Trình bày đặc điểm của hoạt động xây lắp.
2. Trình bày các phương pháp tính giá thành của sản phẩm xây lắp.
3. Thiệt hại ngừng sản xuất là gì? Trình bày phương pháp kế toán các khoản thiệt hại ngừng sản xuất trong hoạt động xây lắp.
4. Trình bày phương pháp kế toán xử lý giá trị thiệt hại phá đi làm lại.
5. Trình bày phương pháp phân bổ chi phí sử dụng máy thi công.

## **Chương 5**

# **KẾ TOÁN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH TRONG DOANH NGHIỆP THƯƠNG MẠI, DỊCH VỤ VÀ XÂY LẬP**

### **Mục tiêu:**

- Tính toán chính xác kết quả hoạt động kinh doanh cuối kỳ;
- Trình bày được nội dung và phương pháp kế toán doanh thu, thu nhập, chi phí, xác định kết quả hoạt động kinh doanh;
- Ghi được sổ kế toán các nghiệp vụ kế toán doanh thu, thu nhập, chi phí, xác định kết quả kinh doanh;
- Làm được các ví dụ và bài tập ứng dụng về kế toán xác định kết quả kinh doanh;
- Tuân thủ Chế độ kế toán doanh nghiệp do Bộ Tài chính ban hành.

### **Nội dung:**

## **1. KẾ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ CHI PHÍ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP (Tự học)**

### **1.1. Kế toán chi phí bán hàng**

Chi phí bán hàng là chi phí phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, bao gồm:

- Chi phí nhân viên bán hàng: gồm các khoản tiền lương phải trả cho nhân viên bán hàng, nhân viên đóng gói, bảo quản sản phẩm hàng hóa, vận chuyển hàng đi bán và các khoản trích bảo hiểm xã hội, y tế, bảo hiểm thất nghiệp, kinh phí công đoàn;

- Chi phí vật liệu bao bì phục vụ cho việc đóng gói sản phẩm, bảo quản sản phẩm, nhiên liệu để vận chuyển sản phẩm đi bán; phụ tùng thay thế cho việc sửa chữa TSCĐ cho bộ phận bán hàng;

- Chi phí dụng cụ, đồ dùng phục vụ cho hoạt động bán hàng như các dụng cụ đo lường, bàn ghế, máy tính cầm tay...;

- Chi phí khấu hao TSCĐ ở bộ phận bảo quản sản phẩm, hàng hóa, bộ phận bán hàng như: khấu hao nhà kho, cửa hàng, phương tiện vận chuyển;

- Chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho hoạt động bán hàng như: chi phí sửa chữa TSCĐ; tiền thuê kho bãi, tiền thuê bốc vác, vận chuyển hàng hóa đem bán; hoa hồng phải trả cho đại lý bán, cho các đơn vị nhận ủy thác xuất khẩu...;

- Chi phí bằng tiền khác: Là các chi phí bằng tiền khác phát sinh trong khâu bán hàng ngoài các chi phí không kể trên như chi phí tiếp khách ở bộ phận bán hàng, chi phí giới thiệu sản phẩm, quảng cáo, chào hàng, chi phí hội nghị khách hàng...

#### **1.1.1. Chứng từ sử dụng**

Chứng từ sử dụng để hạch toán các chi phí bán hàng là:

- Hóa đơn;
- Phiếu thu, phiếu chi;
- Giấy báo nợ;
- Các chứng từ khác có liên quan: Bảng tính khấu hao, bảng phân bổ tiền lương,...

### 1.1.2. Tài khoản sử dụng

#### Tài khoản 641 - Chi phí bán hàng

Tài khoản này dùng để phản ánh các chi phí thực tế phát sinh trong quá trình bán sản phẩm.

Kết cấu và nội dung phản ánh  
Tài khoản 641 - Chi phí bán hàng

- Tập hợp chi phí bán hàng	- Các khoản giảm chi phí - Kết chuyển chi phí bán hàng
----------------------------	---

(Tài khoản không có số dư)

Tài khoản 641 - Chi phí bán hàng, có 7 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 6411 - Chi phí nhân viên
- Tài khoản 6412 - Chi phí vật liệu, bao bì
- Tài khoản 6413 - Chi phí dụng cụ, đồ dùng
- Tài khoản 6414 - Chi phí khấu hao TSCĐ
- Tài khoản 6415 - Chi phí bảo hành
- Tài khoản 6417 - Chi phí dịch vụ mua ngoài
- Tài khoản 6418 - Chi phí bằng tiền khác

### 1.1.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

(1) Tính tiền lương, các khoản phụ cấp, tiền ăn giữa ca phải trả và các khoản trích theo lương của, nhân viên phục vụ trực tiếp cho quá trình bán sản phẩm, ghi:

- Nợ TK 641 (6411) – Chi phí bán hàng
- Có TK 334 – Phải trả người lao động (Các khoản chi phí tiền lương)
- Có TK 338 – Phải trả, phải nộp khác (Khoản tính BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ)

(2) Giá trị vật liệu, bao bì xuất dùng phục vụ quá trình bán hàng, ghi:

- Nợ TK 641 (6412) – Chi phí vật liệu, bao bì.
- Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu

(3) Phản ánh các chi phí về dụng cụ, đồ dùng phục vụ cho khâu bán hàng, ghi:

- Nợ TK 641 (6413) – Chi phí dụng cụ, đồ dùng.
- Có TK 153 - Công cụ (Xuất dùng với giá trị nhỏ phân bổ 1 lần)
- Có TK 242: (Phân bổ giá trị công cụ)

(4) Trích khấu hao TSCĐ của bộ phận bán hàng, ghi:

- Nợ TK 641 (6414) – Chi phí khấu hao TSCĐ
- Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ

(5) Chi phí bảo hành sản phẩm:

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, doanh nghiệp phải xác định cho từng mức chi phí sửa chữa cho toàn bộ nghĩa vụ bảo hành.

a. Khi xác định số dự phòng phải trả cần lập về chi phí sửa chữa sản phẩm đã bán, ghi:

- Nợ TK 641 (6415) - Chi phí bảo hành
- Có TK 352 - Dự phòng phải trả

b. Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm đã lập ban đầu:

Trường hợp không có bộ phận bảo hành độc lập về bảo hành sản phẩm:

- Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến việc bảo hành sản phẩm, ghi:

Nợ TK 621, 622, 627

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

Có TK 111, 112, 152, 214, 334...

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí bảo hành thực tế phát sinh trong kỳ, ghi:

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

Có TK 621, 622, 627

- Khi sửa chữa bảo hành sản phẩm hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Nợ TK 641 – *(Phần dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm còn thiếu)*

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

*Trường hợp doanh nghiệp có bộ phận độc lập về bảo hành, số tiền phải trả cho bộ phận bảo hành về chi phí bảo hành sản phẩm, ghi:*

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Nợ TK 641 (6415) - Chi phí bảo hành *(Chênh lệch nhỏ hơn giữa dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm so với chi phí thực tế về bảo hành)*

Có TK 336 - Phải trả nội bộ

c. Cuối kỳ kế toán, doanh nghiệp phải tính, xác định số dự phòng phải trả về sửa chữa bảo hành sản phẩm cần lập:

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch được trích thêm ghi nhận vào chi phí:

Nợ TK 641 (6415) - Chi phí bảo hành

Có TK 3521 - Dự phòng phải trả

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả cần lập ở kỳ kế toán trước nhưng chưa sử dụng hết thì số chênh lệch được hoàn nhập ghi giảm chi phí:

Nợ TK 3521 - Dự phòng phải trả

Có TK 641 (6415) - Chi phí bảo hành

d. Nếu doanh nghiệp không dự phòng phải trả về chi phí bảo hành và không có bộ phận bảo hành độc lập thì toàn bộ chi phí bảo hành thực tế phát sinh sẽ được hạch toán như sau:

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

Có TK 621, 622, 627

Sau đó kết chuyển vào TK 6415. Khi sản phẩm bảo hành được bàn giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 641 (6415) - Chi phí bảo hành

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

đ. Trường hợp sản phẩm bảo hành không thể sửa chữa được, doanh nghiệp phải xuất sản phẩm khác giao cho khách hàng, ghi:

Nợ TK 641 (6415) - Chi phí bảo hành

Có TK 155 – Thành phẩm

(6) Trường hợp sử dụng sản phẩm để khuyến mãi, quảng cáo

Nếu sản phẩm thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ và doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thì không phải tính thuế GTGT, kế toán phản ánh doanh thu bán hàng nội bộ là chi phí sản xuất sản phẩm, ghi:

- Nợ TK 641- Chi phí bán hàng  
 Có TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (*Chi phí sản xuất sản phẩm*)
- (7) Tập hợp chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho bán hàng, ghi:  
 Nợ TK 641 (6417) - Chi phí dịch vụ mua ngoài  
 Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)  
 Có TK 111, 112, 331
- (8) Chi phí bằng tiền khác phục vụ cho bán hàng, ghi:  
 Nợ TK 641 (6418) - Chi phí bằng tiền khác  
 Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ  
 Có TK 111, 112, 331
- (9) Trường hợp trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ, ghi:  
 Nợ TK 641 – Chi phí bán hàng  
 Có TK 352 – Dự phòng phải trả
- (10) Hoa hồng bán hàng bên giao đại lý phải trả cho bên nhận đại lý, ghi:  
 Nợ TK 641 – Chi phí bán hàng  
 Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ  
 Có TK 131 – Phải thu khách hàng
- (11) Khi phát sinh các khoản giảm chi phí bán hàng, ghi:  
 Nợ TK 111, 112, 152...  
 Có TK 641 – Chi phí bán hàng
- (12) Cuối kỳ, kết chuyển chi phí bán hàng trong kỳ:  
 Nợ TK 911 – Xác định kết quả kinh doanh  
 Có TK 641 – Chi phí bán hàng

## 1.2. Kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp

Chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí có liên quan đến toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp mà không thể tách riêng cho từng loại hoạt động nào, bao gồm chi phí quản lý kinh doanh, chi phí quản lý hành chính và các chi phí chung khác.

Phân theo yếu tố chi phí gồm:

- *Chi phí nhân viên quản lý*: Là các khoản phải trả về tiền lương, phụ cấp và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp.

- *Chi phí vật liệu quản lý*: Là các chi phí vật liệu xuất dùng cho công tác quản lý như giấy, bút, mực,... vật liệu sử dụng cho sửa chữa TSCĐ, công cụ,...

- *Chi phí công cụ, dụng cụ*: Gồm các loại công cụ, đồ dùng sử dụng cho công tác quản lý doanh nghiệp.

- *Chi phí khấu hao TSCĐ*: Là các chi phí khấu hao TSCĐ sử dụng cho công tác quản lý doanh nghiệp như nhà làm việc các phòng ban, kho tàng, vật kiến trúc, phương tiện truyền dẫn, máy móc thiết bị văn phòng,...

- *Thuế, phí và lệ phí*: Là các chi phí về thuế, phí và lệ phí như: Thuế môn bài, thuế nhà đất,... và các khoản phí, lệ phí khác.

- *Chi phí dự phòng*: Phản ánh khoản trích lập dự phòng phải thu khó đòi. dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp, dự phòng cho các hợp đồng có rủi ro lớn,...

- *Chi phí trợ cấp mất việc làm*: Phản ánh khoản dự phòng trợ cấp mất việc làm.

- *Chi phí phát triển khoa học và công nghệ*: Phản ánh khoản trích lập Quỹ phát triển khoa học và công nghệ theo quy định của pháp luật;

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài*: Là các chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ cho văn phòng doanh nghiệp; tiền điện, nước, điện thoại, điện báo, tiền thuê nhà, thuê ngoài sửa chữa TSCĐ dùng cho quản lý doanh nghiệp; các khoản chi mua và sử dụng các tài liệu kỹ thuật, bằng sáng chế phát minh, giấy phép chuyển giao công nghệ, nhãn hiệu thương mại,...(Không thuộc TSCĐ) được tính theo phương pháp phân bổ dần vào chi phí quản lý doanh nghiệp;

- *Chi phí bằng tiền khác*: Là các chi phí khác thuộc chi phí quản lý chung toàn doanh nghiệp, ngoài các chi phí kể trên như: Chi phí hội nghị, tiếp khách, công tác phí, tàu xe nghỉ phép, dân quân tự vệ, đào tạo cán bộ...

### 1.2.1. Chứng từ sử dụng

Chứng từ sử dụng để hạch toán các chi phí quản lý doanh nghiệp là:

- Hóa đơn;
- Phiếu thu, phiếu chi;
- Giấy báo nợ;
- Bảng thanh toán tạm ứng;
- Các chứng từ khác có liên quan: Bảng tính khấu hao, bảng phân bổ lương, bảng phân bổ chi phí trả trước, ...

### 1.2.2. Tài khoản sử dụng

**Tài khoản 642** - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Tài khoản này dùng để tập hợp các chi phí thuộc nội dung chi phí quản lý doanh nghiệp.

Kết cấu và nội dung phản ánh  
Tài khoản 642- *Chi phí quản lý doanh nghiệp*

- Các chi phí quản lý doanh nghiệp thực tế phát sinh trong kỳ; - Số dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả; - Dự phòng trợ cấp mất việc làm.	- Các khoản thu giảm phí - Hoàn nhập dự phòng phải thu khó đòi, dự phòng phải trả; - Kết chuyển chi phí quản lý doanh nghiệp vào TK 911- Xác định kết quả kinh doanh
--	--

*(Tài khoản không có số dư)*

Tài khoản 642 - Chi phí bán hàng, có 8 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 6421 - *Chi phí nhân viên quản lý*
- Tài khoản 6422 - *Chi phí vật liệu quản lý*
- Tài khoản 6423 - *Chi phí đồ dùng văn phòng*
- Tài khoản 6424 - *Chi phí khấu hao TSCĐ*
- Tài khoản 6425 - *Thuế, phí và lệ phí*
- Tài khoản 6426 - *Chi phí dự phòng*
- Tài khoản 6427 - *Chi phí dịch vụ mua ngoài*
- Tài khoản 6428 - *Chi phí bằng tiền khác*

### 1.2.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

(1) Phản ánh tiền lương, tiền công, phụ cấp và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý, ghi:

Nợ TK 642 (6421) - Chi phí quản lý doanh nghiệp  
Có TK 334, 338

(2) Vật liệu xuất dùng, hoặc mua vào sử dụng ngay cho quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 (6422) - Chi phí nhân viên quản lý  
Nợ TK 133 (1331)- Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu được khấu trừ)  
Có TK 152- Nguyên liệu, vật liệu  
Có TK 111, 112, 242, 331...

(3) Trị giá dụng cụ, đồ dùng văn phòng xuất dùng, hoặc mua vào sử dụng ngay cho quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 (6423) - Chi phí đồ dùng văn phòng  
Nợ TK 133 (1331)- Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu được khấu trừ)  
Có TK 153- Công cụ, dụng cụ  
Có TK 242 (Phân bổ công cụ, dụng cụ)  
Có TK 111, 112, 331...

(4) Trích khấu hao TSCĐ ở bộ phận quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 (6424) - Chi phí khấu hao tài sản cố định  
Có TK 214 – Hao mòn tài sản cố định

(5) Phản ánh các khoản thuế môn bài, tiền thuê đất,..., phí và lệ phí phải nộp, ghi:

Nợ TK 642 (6425)- Thuế, phí và lệ phí  
Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước

(6) Phản ánh khoản trích lập quỹ trợ cấp mất việc làm:

Nợ TK 642 (6426) - Chi phí dự phòng  
Có TK 3524 - Dự phòng phải trả khác

(7) Trích lập dự phòng giảm giá phải thu khó đòi, ghi:

Nợ TK 642 (6426) - Chi phí dự phòng  
Có TK 2293 - Dự phòng phải thu khó đòi

(8) Phản ánh khoản trích trước sửa chữa lớn TSCĐ:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp  
Có TK 352 - dự phòng phải trả

(9) Giá trị dịch vụ mua ngoài liên quan đến quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 (6427) - Chi phí quản lý doanh nghiệp  
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ  
Có các TK 331, 111, 112, 141...

(10) Các chi phí phát sinh về hội nghị, chi cho lao động nữ, chi cho nghiên cứu đào tạo, chi nộp phí tham gia hiệp hội và chi phí khác, ghi:

Nợ TK 642 (6428) - Chi phí quản lý doanh nghiệp  
Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ  
Có TK 111, 112, 331,...

(11) Định kỳ xác định số chi phí quản lý phải nộp cấp trên, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp  
Có TK 336 - Phải trả nội bộ  
Có TK 111, 112, ... (Nếu nộp ngay cho cấp trên)

(12) Hoàn nhập số chênh lệch giữa số dự phòng phải thu khó đòi cần lập ở kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng đã lập ở kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết, ghi:

Nợ TK 2293 - Dự phòng phải thu khó đòi  
Có TK 642 (6426) - Chi phí quản lý doanh nghiệp

(13) Thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ phải tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp  
Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

(14) Khi trích lập dự phòng phải trả về chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp, dự phòng phải trả cần lập cho hợp đồng có rủi ro lớn và dự phòng phải trả khác (Trừ dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm), ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp  
Có TK 352 - Dự phòng phải trả

Cuối kỳ kế toán, doanh nghiệp phải tính, xác định số dự phòng phải trả về dự phòng phải trả lập về chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp, dự phòng phải trả về hợp đồng có rủi ro lớn và dự phòng phải trả khác:

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở cuối kỳ kế toán này lớn hơn số dự phòng phải trả đã lập ở cuối kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch được trích thêm ghi nhận vào chi phí:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp  
Có TK 352 - Dự phòng phải trả

- Trường hợp số dự phòng phải trả cần lập ở cuối kỳ kế toán này nhỏ hơn số dự phòng phải trả đã lập ở cuối kỳ kế toán trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch được hoàn nhập ghi giảm chi phí:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả  
Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

(15) Khi phát sinh các khoản giảm chi phí doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 111, 112, 138...  
Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

(16) Cuối kỳ kết chuyển chi phí quản lý

Nợ TK 911 - Xác định kết quả (*Trừ vào kết quả kinh doanh trong kỳ*)  
Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

## **2. KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ HOẠT ĐỘNG TÀI CHÍNH (Tự học)**

### **2.1. Kế toán doanh thu hoạt động tài chính**

Doanh thu hoạt động tài chính bao gồm:

- Tiền lãi: Lãi cho vay, lãi tiền gửi Ngân hàng, lãi bán hàng trả chậm, trả góp; lãi đầu tư trái phiếu, tín phiếu, lãi cho thuê tài chính;
- Chiết khấu thanh toán được hưởng do mua hàng hóa, dịch vụ,...
- Cổ tức, lợi nhuận được chia;
- Thu nhập về thu hồi hoặc thanh lý các khoản vốn liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư vào công ty con, đầu tư vào vốn khác;
- Thu nhập về hoạt động đầu tư mua bán chứng khoán;
- Thu nhập về các hoạt động đầu tư khác;
- Lãi tỷ giá hối đoái (khoản chênh lệch tỷ giá ngoại tệ);
- Chênh lệch lãi do bán ngoại tệ;
- Chênh lệch lãi chuyển nhượng vốn;
- Các khoản doanh thu hoạt động tài chính khác.

Doanh thu phát sinh từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia của doanh nghiệp được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau:

- Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch đó;
- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn.

### 2.1.1. Chứng từ sử dụng

Các chứng từ được sử dụng để hạch toán doanh thu hoạt động tài chính là:

- Hoá đơn GTGT, hoá đơn bán hàng;
- Phiếu thu, phiếu chi;
- Báo nợ, báo có của ngân hàng;
- Các chứng từ khác.

### 2.1.2. Tài khoản sử dụng

**Tài khoản 515** - Doanh thu hoạt động tài chính

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

Nguyên tắc hạch toán tài khoản 515

- Doanh thu hoạt động tài chính được phản ánh trên Tài khoản 515 bao gồm các khoản doanh thu tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia và các hoạt động tài chính khác được coi là thực hiện trong kỳ, không phân biệt các khoản doanh thu đó thực tế đã thu được tiền hay sẽ thu được tiền.

- Đối với các khoản thu nhập từ hoạt động mua, bán chứng khoán, doanh thu được ghi nhận là số chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá gốc, số lãi về trái phiếu, tín phiếu hoặc cổ phiếu (không phản ánh tổng số tiền thu được từ việc bán chứng khoán).

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

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

- Đối với các khoản thu nhập từ nhượng bán các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên doanh, công ty liên kết, doanh thu được ghi nhận vào TK 515 là chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá gốc.

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

- Số thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp (nếu có)	- Doanh thu hoạt động tài chính phát sinh trong kỳ.
- Kết chuyển doanh thu hoạt động tài chính thuần sang TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh"	

(Tài khoản không có số dư)

### 2.1.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

(1) Phản ánh doanh thu cổ tức, lợi nhuận được chia phát sinh trong kỳ từ hoạt động góp vốn đầu tư (cổ phần, liên doanh), ghi:

Nợ TK 111, 112, 138, 152, 156, 133, ....

Nợ TK 221 - Đầu tư vào công ty con (*Nhận cổ tức bằng cổ phiếu*)

Nợ TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (*Lợi nhuận được chia bổ sung vốn góp*)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

(2) Đối với hoạt động đầu tư chứng khoán:

- *Định kỳ, tính lãi và thu lãi tín phiếu, trái phiếu hoặc nhận được thông báo về cổ tức, lợi nhuận được hưởng:*

+ Trường hợp nhận lãi bằng tiền, ghi:

Nợ TK 111, 112, 138,...

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

+ Trường hợp dùng cổ tức, lợi nhuận được chia bổ sung mua vốn góp, ghi:

Nợ TK 121 - Chứng khoán kinh doanh

Nợ TK 228 - Đầu tư khác (2281,2288)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

+ Trường hợp nếu nhận lãi đầu tư bao gồm cả khoản lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó thì doanh nghiệp phải phân bổ số tiền lãi này, chỉ có phần tiền lãi của các kỳ mà doanh nghiệp mua khoản đầu tư này mới được ghi nhận là doanh thu hoạt động tài chính, còn khoản tiền lãi dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó thì ghi giảm giá trị của chứng khoán đầu tư trái phiếu, cổ phiếu đó, ghi:

Nợ các TK 111, 112: (*Tổng tiền lãi thu được*)

Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (*Phần tiền lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư*)

Có TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (*Phần tiền lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư*)

Có TK 228 - Đầu tư khác (2281,2288) (*Phần tiền lãi đầu tư dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư*)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (*Phần tiền lãi của các kỳ mà doanh nghiệp mua khoản đầu tư này*)

+ Định kỳ nhận lãi cổ phiếu, trái phiếu (nếu có), ghi:

Nợ TK 111, 112; hoặc

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (*Chưa thu được tiền ngay*)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

- *Khi chuyển nhượng chứng khoán đầu tư ngắn hạn, dài hạn, căn cứ vào giá bán chứng khoán:*

+ Trường hợp có lãi, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131... (*Theo giá thanh toán*)

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

Có TK 228 (2281,2288) - Đầu tư khác (*Trị giá vốn*)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (*Lãi bán chứng khoán*).

+ Trường hợp lỗ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131 (*Tổng giá thanh toán*)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (*Lỗ bán chứng khoán*)  
Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (*Trị giá vốn*)  
Có TK 228 - Đầu tư khác (2281,2288) (*Trị giá vốn*).

- Thu hồi hoặc thanh toán chứng khoán đầu tư ngắn hạn, (phản ánh cả gốc và lãi được hưởng) ghi:

Nợ các TK 111, 112 (*Giá thanh toán*)  
Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (*Giá vốn*)  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (*Số tiền lãi*).

(3) Kế toán bán ngoại tệ (của hoạt động kinh doanh):

- Trường hợp có lãi, ghi:

Nợ TK 1111, 1121 (*Tổng giá thanh toán theo tỷ giá thực tế*)  
Có TK 1112, 1122 (*Theo tỷ giá trên sổ kế toán*)  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (*Số chênh lệch tỷ giá thực tế bán lớn hơn tỷ giá trên sổ kế toán*)

- Trường hợp bị lỗ, ghi:

Nợ các TK 1111, 1121 (*Tổng giá thanh toán theo tỷ giá thực tế*)  
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (*Số lỗ: Số chênh lệch tỷ giá thực tế nhỏ hơn tỷ giá trên sổ kế toán*)  
Có TK 1112, 1122 (*Theo tỷ giá trên sổ kế toán*)

(4) Kế toán hoạt động cho vay lấy lãi:

- Khi cho vay lấy lãi, ghi:

Nợ TK 128 (1283) - (*Nếu cho vay ngắn hạn*); hoặc  
Nợ TK 228 (2288) - (*Nếu cho vay dài hạn*)  
Có các TK 111, 112,...

- Định kỳ, tính toán, xác định số lãi cho vay phải thu trong kỳ theo khế ước vay, ghi:

Nợ các TK 111, 112 : (*Nếu thu tiền ngay*);  
Nợ TK 138 - Phải thu khách hàng (*Nếu chưa nhận được tiền ngay*)  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

(5) Các khoản thu lãi tiền gửi phát sinh trong kỳ, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (*Nếu thu tiền ngay*)  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

(6) Kế toán chiết khấu thanh toán:

Số tiền chiết khấu thanh toán được hưởng do thanh toán tiền mua hàng trước thời hạn được người bán chấp thuận, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

(7) Khi bán các khoản đầu tư vào công ty con, công ty liên kết, kế toán ghi nhận doanh thu hoạt động tài chính vào Tài khoản 515 là số chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá vốn, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131... (*Theo giá bán*)  
Có TK 121 - Chứng khoán kinh doanh (*Trị giá vốn*)  
Có TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết (*Trị giá vốn*)  
Có TK 228 - Đầu tư khác (*Trị giá vốn*)  
Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (*Chênh lệch giá bán lớn hơn giá vốn*).

(8) Khi doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh mua vật tư, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ thanh toán bằng ngoại tệ:

- Nếu tỷ giá giao dịch thực tế lớn hơn tỷ giá ghi sổ kế toán TK 111, 112, ghi:

Nợ TK 151,152,153,156,157,211,213,241,623,627,641,642, ... (Theo tỷ giá giao dịch thực tế)

Nợ TK 133 (Theo tỷ giá giao dịch thực tế)

Có 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)

(9) Khi thanh toán nợ phải trả (Nợ phải trả người bán, nợ vay, nợ nội bộ...), nếu phát sinh lãi tỷ giá hối đoái, ghi:

Nợ TK 331, 336, 341: Theo tỷ giá ghi sổ.

Có TK 111(1112), TK 112(1122): Theo tỷ giá hối đoái ghi sổ.

Có TK 515 – (Nếu lãi tỷ giá hối đoái: Ghi số chênh lệch tỷ giá)

(10) Khi thu được tiền nợ phải thu bằng ngoại tệ (phải thu khách hàng, phải thu nội bộ,...), nếu phát sinh lãi tỷ giá hối đoái, ghi:

Nợ TK 111(1112), TK 112(1122): Tỷ giá thực tế.

Có các TK 131, 136, 138...: Tỷ giá hối đoái ghi sổ kế toán.

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính (Lãi tỷ giá hối đoái)

(11) Khi xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm của các khoản mục tiền tệ của hoạt động sản xuất, kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư xây dựng (của doanh nghiệp đang sản xuất, kinh doanh vừa có hoạt động đầu tư XD/CB):

Kế toán kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh (theo số thuần sau khi bù trừ số dư bên Nợ và bên Có của TK 4132) vào doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi tỷ giá hối đoái) để xác định kết quả hoạt động kinh doanh, 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).

(12) Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại cuối năm của các khoản mục tiền tệ của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (Giai đoạn trước hoạt động). Khi kết thúc giai đoạn đầu tư, xây dựng chuyển sang hoạt động sản xuất, kinh doanh. Kết chuyển lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái (Theo số thuần sau khi bù trừ số phát sinh bên Nợ và bên Có của TK 4132) của hoạt động đầu tư (giai đoạn trước hoạt động) trên TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái” (4132) tính ngay vào doanh thu hoạt động tài chính (TK 515), hoặc (Nếu lớn) để phân bổ dần số lãi tỷ giá hối đoái của giai đoạn đầu tư xây dựng trong các năm tài chính tiếp theo trong thời gian quy định (kể từ khi kết thúc giai đoạn đầu tư) vào doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

Nợ TK 413 (4132)- Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Nếu ghi ngay vào doanh thu)

(13) Định kỳ, xác định và kết chuyển doanh thu tiền lãi bán hàng trả chậm, trả góp trong kỳ, hoặc doanh thu tiền lãi đối với các khoản cho vay hoặc mua trái phiếu nhận lãi trước, ghi:

Nợ TK 338 (3387) - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

(14) Cuối kỳ kế toán tính toán, xác định thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp đối với hoạt động tài chính (nếu có), ghi:

Nợ TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

(15) Cuối kỳ, kết chuyển doanh thu hoạt động tài chính thuần phát sinh trong kỳ sang Tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”, ghi:

Nợ TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính  
Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

## 2.2. Kế toán chi phí hoạt động tài chính

Chi phí hoạt động tài chính bao gồm các chi phí có liên quan đến các hoạt động về vốn và các khoản lỗ của hoạt động đầu tư tài chính như:

- Các khoản chi phí hoặc các khoản lỗ liên quan đến các hoạt động đầu tư tài chính;
- Chiết khấu thanh toán cho người mua;
- Chi phí cho vay và đi vay vốn;
- Chi phí góp vốn liên doanh, liên kết;
- Lỗ chuyển nhượng chứng khoán ngắn hạn,
- Chi phí giao dịch bán chứng khoán,...;
- Khoản lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán, đầu tư khác,
- Khoản lỗ khi bán ngoại tệ, lỗ tỷ giá hối đoái,...

### 2.2.1. Chứng từ sử dụng

Các chứng từ được sử dụng để hạch toán chi phí hoạt động tài chính là:

- Hoá đơn GTGT, hoá đơn bán hàng;
- Phiếu thu, phiếu chi,
- Giấy báo nợ, báo có của ngân hàng;
- Các chứng từ khác.

### 2.2.2. Tài khoản sử dụng

**Tài khoản 635** - Chi phí tài chính

Tài khoản này phản ánh các khoản chi phí hoạt động tài chính phát sinh.

Kết cấu và nội dung phản ánh  
Tài khoản 635 - *Chi phí tài chính*

<ul style="list-style-type: none"><li>- Các khoản chi phí lãi tiền vay, lãi mua hàng trả chậm, lãi thuê tài sản thuê tài chính;</li><li>- Lỗ phát sinh do bán ngoại tệ;</li><li>- Chiết khấu thanh toán cho người mua;</li><li>- Các khoản lỗ do thanh lý, nhượng bán các khoản đầu tư;</li><li>- Lỗ về chênh lệch tỷ giá ngoại tệ phát sinh trong kỳ và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại cuối năm tài chính của các tài khoản có gốc ngoại tệ của hoạt động kinh doanh;</li><li>- Kết chuyển hoặc phân bổ chênh lệch tỷ giá hối đoái của hoạt động đầu tư XDCB (Giai đoạn trước hoạt động) đã hoàn thành đầu tư;</li><li>- Dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán;</li><li>- Các khoản chi phí đầu tư tài chính khác;</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Hoàn nhập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán (Chênh lệch giữa số dự phòng phải lập kỳ này nhỏ hơn số dự phòng đã trích lập năm trước chưa sử dụng hết);</li><li>- Cuối kỳ kết chuyển toàn bộ chi phí tài chính và các khoản lỗ phát sinh trong kỳ để xác định kết quả hoạt động kinh doanh.</li></ul>
---	---

( Không có số dư )

Tài khoản 635 phải được hạch toán chi tiết cho từng nội dung chi phí.

### 2.2.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

#### (1) Kế toán chi phí đi vay

Nội dung chi phí đi vay:

- Chi phí đi vay phải ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh, trừ khi được vốn hoá theo quy định.

- Chi phí đi vay liên quan đến tài sản dở dang khi có đủ các điều kiện vốn hoá thì đơn vị phải thực hiện theo đúng quy định tại Chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay" về định nghĩa tài sản dở dang, xác định chi phí đi vay được vốn hoá, thời điểm bắt đầu vốn hoá, tạm ngừng vốn hoá và chấm dứt việc vốn hoá.

- Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào giá trị của tài sản đó (được vốn hoá), bao gồm các khoản lãi tiền vay, phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành trái phiếu, các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay.

- Đơn vị phải xác định chi phí đi vay được vốn hoá theo đúng quy định hiện hành của chuẩn mực kế toán cho hai trường hợp: (1) Khoản vay vốn riêng biệt sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang và (2) Các khoản vốn vay chung trong đó có sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang.

- Các khoản thu nhập phát sinh do đầu tư tạm thời các khoản vay riêng biệt trong khi chờ sử dụng vào mục đích có được tài sản dở dang thì phải ghi giảm trừ (-) vào chi phí đi vay phát sinh khi vốn hoá.

*\* Trường hợp chi phí đi vay được ghi vào chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ:*

- Trường hợp đơn vị thanh toán định kỳ chi phí lãi vay:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 111, 112...

- Trường hợp doanh nghiệp trả trước tiền lãi vay cho bên cho vay:

Nợ TK 242

Có TK 111, 112

Sau đó, định kỳ phân bổ chi phí lãi vay vào chi phí tài chính:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242

- Trường hợp vay trả lãi sau: doanh nghiệp thanh toán cả gốc và lãi khi hết thời hạn vay theo khế ước hoặc lãi tiền vay của kỳ đáo hạn.

+ Định kỳ ghi nhận lãi vay phải trả:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 335 - Chi phí phải trả

+ Hết thời hạn vay, thanh toán cả gốc lẫn lãi vay cho bên cho vay:

Nợ TK 341 – Vay và nợ thuê tài chính (Gốc vay dài hạn còn phải trả)

Nợ TK 335 – Chi phí phải trả (Lãi tiền vay của các kỳ trước)

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (*Lãi tiền vay của kỳ đáo hạn*)

Có TK 111, 112...

+ Lãi tiền vay của kỳ đáo hạn.

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (*Lãi tiền vay của kỳ đáo hạn*)

Có TK 111, 112...

- Trường hợp mua TSCĐ theo phương thức trả chậm, trả góp sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh:

Nợ TK 211, 213 - Nguyên giá TSCĐ (tính theo giá mua trả tiền ngay)

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

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (*Lãi trả chậm = Tổng số tiền thanh toán - Giá mua trả tiền ngay - Thuế GTGT*)

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

Định kỳ số lãi trả chậm được tính vào chi phí tài chính từng kỳ:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước

- Nếu doanh nghiệp nhận được khoản hỗ trợ lãi suất đi vay của Nhà nước cho hoạt động kinh doanh:

Nợ TK 111, 112...

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

*\* Trường hợp chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hoá*

- Đối với khoản vốn vay riêng biệt, chi phí đi vay được vốn hoá cho tài sản dở dang được xác định là chi phí đi vay thực tế phát sinh từ các khoản vay (-) các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay này:

Nợ TK 111, 112 - Khoản thu nhập phát sinh do đầu tư tạm thời

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Đối với tài sản đang xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Đối với trường hợp sản xuất dở dang)

Có TK 111, 112 - (Số tiền lãi vay định kỳ)

Có TK 242 - Chi phí trả trước (*Trả trước dài hạn chi phí đi vay*)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (*Trích trước chi phí đi vay phải trả*)

- Đối với khoản vốn vay chung, chi phí đi vay được vốn hoá là toàn bộ chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào chi phí đầu tư xây dựng cơ bản hoặc chi phí sản xuất sản phẩm mà không phải điều chỉnh các khoản thu nhập do đầu tư tạm thời:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 111, 112 - (Số tiền trả lãi vay định kỳ)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (*Trích trước chi phí đi vay phải trả*)

Các khoản thu nhập do đầu tư tạm thời của các khoản vốn vay chung ghi:

Nợ TK 111, 112

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

(2) Phản ánh chi phí hoặc khoản lỗ về hoạt động đầu tư tài chính phát sinh, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 111, 112, 141,...

Có các TK 121, 128, 221, 222,...

(3) Khi phát sinh chi phí liên quan đến hoạt động bán chứng khoán, hoạt động cho vay vốn, mua bán ngoại tệ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112, 141,...

(4) Khi bán vốn góp liên doanh, bán vốn đầu tư công ty con, công ty liên kết mà giá bán nhỏ hơn giá trị vốn góp (lỗ), ghi:

Nợ TK 111, 112,...(Giá bán)  
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (*Số lỗ*)  
    Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con  
    Có TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

(5) Khi nhận lại vốn góp liên doanh, nhận lại vốn công ty con, công ty liên kết mà giá trị tài sản được chia nhỏ hơn giá trị góp vốn, ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 156, 211,...  
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (*Số vốn không thu hồi được coi là thiệt hại*)  
    Có TK 221 - Đầu tư vào công ty con  
    Có TK 222 - Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết

(6) Cuối năm tài chính, doanh nghiệp căn cứ vào tình hình giảm giá đầu tư ngắn hạn, dài hạn của các loại chứng khoán, các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn hiện có tính đến 31/12, tính toán khoản phải lập dự phòng giảm giá cho các khoản đầu tư ngắn hạn, dài hạn này, so sánh với số đã lập dự phòng giảm giá năm trước (nếu có) xác định số chênh lệch phải lập tăng thêm, hoặc giảm đi (nếu có):

- Trường hợp số dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn, dài hạn phải lập năm nay lớn hơn số dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn, dài hạn đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, thì số chênh lệch lớn hơn, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
    Có TK 2291 - Dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán kinh doanh

- Trường hợp số dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn, dài hạn phải lập năm nay nhỏ hơn số dự phòng giảm giá chứng khoán đầu tư ngắn hạn, dài hạn đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, thì số chênh lệch phải được hoàn nhập, ghi:

Nợ TK 2291 - Dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán kinh doanh  
    Có TK 635 - Chi phí tài chính.

(7) Khoản chiết khấu thanh toán cho người mua hàng hóa, dịch vụ được hưởng, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
    Có TK 131, 111, 112,...

(8) Trường hợp trong quá trình đầu tư XDCB có phát sinh ngoại tệ: Cuối kỳ kế toán sau khi bù trừ giữa số tăng và số giảm chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ, nếu chênh lệch tỷ giá giảm (dư Nợ Tài khoản 413) được kết chuyển vào chi phí tài chính trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
    Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

(9) Số chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại số dư cuối kỳ của các khoản phải thu dài hạn và phải trả dài hạn có gốc ngoại tệ:

- Đối với các khoản phải thu dài hạn, nếu tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước công bố tại thời điểm lập báo cáo tài chính nhỏ hơn tỷ giá đang phản ánh trên sổ kế toán các tài khoản phải thu dài hạn có gốc ngoại tệ thì số chênh lệch tỷ giá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
    Có TK 131 - Phải thu của khách hàng (*Phải thu dài hạn có gốc ngoại tệ*)

- Đối với các khoản phải trả dài hạn, nếu tỷ giá giao dịch bình quân liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước công bố ở thời điểm lập báo cáo tài chính lớn hơn tỷ giá trên sổ kế toán của số dư ngoại tệ cuối kỳ của các tài khoản phải trả dài hạn, thì số chênh lệch tỷ giá, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính  
    Có TK 341 - Vay và nợ thuê tài chính (*Có gốc ngoại tệ*)

(10) Khoản lỗ phát sinh khi bán ngoại tệ của hoạt động kinh doanh, ghi:

Nợ các TK 1111, 1121: (Theo tỷ giá bán).

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (*Chênh lệch tỷ giá – Nếu lỗ*)

Có các TK 1112, 1122: (*Theo tỷ giá trên sổ kế toán*).

(11) Hạch toán lãi trái phiếu:

- Khi trả lãi trái phiếu định kỳ, ghi:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính

Có TK 111, 112,...(*Số tiền lãi trái phiếu trong kỳ*).

- Nếu trái phiếu trả sau (Khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải trích trước chi phí lãi vay phải trả vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 – 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 (*Số tiền lãi trái phiếu*)

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112,...

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

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính

Có TK 242 – Chi phí trả trước (Chi tiết lãi trái phiếu trước) (*Số lãi trái phiếu phân bổ từng kỳ*)

(12) Khi phát sinh chi phí phát hành trái phiếu:

- Nếu có giá trị nhỏ, ghi:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính

Có TK TK 111, 112,...

- Nếu có giá trị lớn phải phân bổ, ghi:

Nợ TK TK 242 – Chi phí trả trước (Chi tiết chi phí phát hành trái phiếu)

Có TK TK 111, 112,...

Định kỳ, phân bổ chi phí phát hành trái phiếu, ghi:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết chi phí phát hành trái phiếu)

(13) Trường hợp doanh nghiệp phát hành trái phiếu có chiết khấu hoặc phụ thu để huy động vốn vay dùng vào SXKD, định kỳ khi tính chi phí lãi vay vào chi phí SXKD trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112 (*Nếu trả lãi vay định kỳ*).

Có TK 242 - Chi phí trả trước (*Phân bổ chi phí đi vay phải trả trong kỳ*) (*Nếu trả trước dài hạn chi phí đi vay*)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (*Trích trước chi phí đi vay phải trả trong kỳ*) (*Nếu chi phí đi vay trả sau*)

- Nếu phát hành trái phiếu có chiết khấu, định kỳ, khi phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ vào chi phí đi vay, ghi:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính

Có TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (*Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ*)

- Nếu phát hành trái phiếu có phụ trội, định kỳ, khi phân bổ phụ trội trái phiếu từng kỳ ghi giảm chi phí đi vay, ghi:

Nợ TK 3433 – Phụ trội trái phiếu  
Có TK 635 – Chi phí tài chính

(14) Khi mua hàng hóa, vật liệu, tài sản cố định, dịch vụ thanh toán bằng ngoại tệ, nếu tỷ giá giao dịch thực tế nhỏ hơn tỷ giá ghi sổ kế toán của TK 1112, 1122, ghi:

Nợ TK 151, 152, 153, 211, 213, 217, 627, 641,...: *Tỷ giá giao dịch thực tế*  
Nợ TK 133- Thuế GTGT được khấu trừ: *Tỷ giá giao dịch thực tế*  
Nợ TK 635- (Lỗi tỷ giá hối đoái: *Ghi số chênh lệch tỷ giá*)  
Có TK 111 (1112), TK 112 (1122): *Theo tỷ giá ghi sổ kế toán*

(15) Khi thanh toán nợ phải trả (Nợ phải trả người bán, nợ vay ngắn hạn, nợ vay dài hạn, nợ nội bộ...), nếu tỷ giá trên sổ kế toán các tài khoản nợ phải trả nhỏ hơn tỷ giá ghi sổ kế toán của TK 1112, 1122, ghi:

Nợ TK 331, 341: *(Theo tỷ giá hối đoái ghi sổ kế toán)*  
Nợ TK 635 - (Lỗi tỷ giá hối đoái: *Ghi số chênh lệch tỷ giá*)  
Có TK 111(1112), TK 112(1122): *(Theo tỷ giá hối đoái ghi sổ)*

(16) Khi thu được tiền Nợ phải thu bằng ngoại tệ (phải thu khách hàng, phải thu nội bộ,...), nếu tỷ giá trên sổ kế toán các tài khoản Nợ phải thu lớn hơn tỷ giá giao dịch thực tế hoặc tỷ giá giao dịch bình quân liên ngân hàng, ghi:

Nợ TK 111(1112), TK 112(1122): *Tỷ giá hối đoái ngày giao dịch.*  
Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (*Lỗi tỷ giá hối đoái: Ghi chênh lệch tỷ giá*)  
Có các TK 131, 136, 138...: *(Tỷ giá ghi sổ kế toán TK 131, 136, 138)*

(17) Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của hoạt động sản xuất, kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư xây dựng (của doanh nghiệp đang sản xuất, kinh doanh vừa có hoạt động đầu tư XDCB):

Kế toán kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh vào chi phí tài chính (theo số thuần sau khi bù trừ số dư bên Nợ và bên Có của TK 4131 nếu TK 4131 có số dư Nợ) để xác định kết quả hoạt động kinh doanh. Khi kết chuyển lỗi chênh lệch 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 lỗi tỷ giá hối đoái*)  
Có TK 413 (4131) - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

(18) Khi bán chứng khoán ngắn hạn, dài hạn mà giá bán nhỏ hơn giá vốn, ghi:

Nợ TK 111, 112,...(Giá bán)  
Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (*Số chênh lệch giữa giá vốn lớn hơn giá bán*)  
Có TK các TK 121, 228.

(19) Cuối kỳ, kết chuyển toàn bộ chi phí tài chính phát sinh trong kỳ sang Tài khoản 911 “Xác định kết quả kinh doanh”, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh  
Có TK 635 - Chi phí tài chính.

#### 2.2.4. Ví dụ kế toán

Doanh nghiệp X có tài liệu kế toán trong tháng 12/N:

Lập định khoản như sau:

1. Phiếu thu: Chiết khấu thanh toán được hưởng: 1.000.000.	1. Nợ TK 111: 1.000.000 Có TK 515: 1.000.000
---	---

2. Báo có ngân hàng: Thu lãi tiền gửi ngân hàng: 500.000.	2. Nợ TK 112: 500.000 Có TK 515: 500.000
3. Báo có ngân hàng: Khoản được chia từ hoạt động liên doanh: 6.500.000.	3. Nợ TK 112: 6.500.000 Có TK 515: 6.500.000
4. Phiếu nhập kho: Khoản được chia từ hoạt động liên doanh bằng vật liệu nhập kho 10.000.000.	4. Nợ TK 152: 10.000.000 Có TK 515: 10.000.000
5. Phiếu chi: Chi trả lãi tiền vay kinh doanh: 1.500.000.	5. Nợ TK 635: 1.500.000 Có TK 111: 1.500.000
6. Phiếu chi: Chi phí liên quan đến việc góp vốn liên doanh: 100.000	6. Nợ TK 635: 100.000 Có TK 111: 100.000
7. Bán một số chứng khoán đầu tư ngắn hạn đã thu bằng tiền mặt theo giá bán: 9.000.000, biết rằng giá gốc chứng khoán này là: 10.000.000. Chi phí cho việc bán chứng khoán đã chi bằng tiền tạm ứng: 50.000.	7a. Nợ TK 111: 9.000.000 Nợ TK 635: 1.000.000 Có TK 121: 10.000.000 7b. Nợ TK 635: 50.000 Có TK 141: 50.000
8. Kết thúc hợp đồng, đơn vị thu hồi vốn góp vào cơ sở liên doanh đồng kiểm soát bằng tiền gửi ngân hàng 45.000.000, biết số vốn góp trên sổ kế toán là 50.000.000;	8. Nợ TK 112: 45.000.000 Nợ TK 635: 5.000.000 Có TK 222: 50.000.000
9. Cuối năm, hoàn nhập khoản dự phòng đầu tư dài hạn: 2.000.000	9. Nợ TK 2291: 2.000.000 Có TK 635: 2.000.000
10. Kế toán lập các bút toán kết chuyển liên quan để xác định kết quả kinh doanh.	- <i>Kết chuyển chi phí và doanh thu tài chính:</i> 10a. Nợ TK 911: 5.650.000 Có TK 635: 5.650.000 10b. Nợ TK 515: 18.000.000 Có TK 911: 18.000.000

### 3. KẾ TOÁN THU NHẬP, CHI PHÍ KHÁC (Tự học)

#### 3.1. Kế toán thu nhập khác

Thu nhập khác bao gồm các khoản thu nhập ngoài hoạt động tạo ra doanh thu của doanh nghiệp, được phát sinh từ các nghiệp vụ riêng biệt, không thường xuyên, xảy ra không đều đặn trong doanh nghiệp.

Nội dung thu nhập khác được quy định tại đoạn 30 của Chuẩn mực doanh thu và thu nhập khác. Thu nhập khác của doanh nghiệp, gồm:

- Thu nhập từ nhượng bán, thanh lý TSCĐ;
- Chênh lệch lãi do đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư dài hạn khác;
- Thu nhập từ nghiệp vụ bán và thuê lại tài sản;
- Thu tiền phạt do khách hàng vi phạm hợp đồng;
- Thu các khoản nợ khó đòi đã xử lý xóa sổ;
- Các khoản thuế được NSNN hoàn lại;

- Thu các khoản nợ phải trả không xác định được chủ;
- Các khoản tiền thưởng của khách hàng liên quan đến tiêu thụ hàng hóa, sản phẩm, dịch vụ không tính trong doanh thu (nếu có);
- Thu nhập quà biếu, quà tặng bằng tiền, hiện vật của các tổ chức, cá nhân tặng cho doanh nghiệp;
- Các khoản thu nhập khác ngoài các khoản nêu trên.

### 3.1.1. Chứng từ sử dụng

Các chứng từ được sử dụng để hạch toán các khoản thu nhập khác là:

- Hoá đơn GTGT, hoá đơn bán hàng;
- Phiếu thu, phiếu chi, giấy báo nợ, báo có của ngân hàng;
- Biên bản thanh lý, nhượng bán TSCĐ;
- Các chứng từ khác.

### 3.1.2. Tài khoản sử dụng

**Tài khoản 711 - Thu nhập khác**

Tài khoản này phản ánh các khoản thu nhập khác, các doanh thu ngoài hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

Kết cấu và nội dung phản ánh  
Tài khoản TK 711 - Thu nhập khác

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Số thuế GTGT phải nộp (nếu có) tính theo phương pháp trực tiếp đối với các khoản thu nhập khác ở doanh nghiệp nộp thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp;</li> <li>- Cuối kỳ, kế toán kết chuyển các khoản thu nhập khác trong kỳ sang tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh"</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Các khoản thu nhập khác phát sinh trong kỳ.</li> </ul>
(Tài khoản 711 không có số dư cuối kỳ)	

### 3.1.2. Các trường hợp kế toán chủ yếu

(1) Phương pháp hạch toán nghiệp vụ nhượng bán, thanh lý TSCĐ:

- Các chi phí phát sinh cho hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐ, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

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

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

- Phản ánh số thu nhập khác về thanh lý, nhượng bán TSCĐ:

+ Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, ghi:

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

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

+ Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, số thu về nhượng bán, thanh lý TSCĐ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131 (Tổng giá thanh toán)

Có TK 711 - Thu nhập khác (Tổng giá thanh toán).

- Số thuế GTGT phải nộp tính theo phương pháp trực tiếp, ghi:

Nợ TK 711 - Thu nhập khác  
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

- Ghi giảm TSCĐ thanh lý, nhượng bán, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Phần giá trị hao mòn)  
Nợ TK 811 - Chi phí khác (Phần giá trị còn lại)  
Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá)  
Có TK 213 - TSCĐ vô hình (Nguyên giá).

(2) *Kế toán thu nhập khác phát sinh khi đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ đưa đi đầu tư vào công ty liên kết.*

Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức góp vốn bằng vật tư, hàng hóa, TSCĐ, căn cứ vào giá trị đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ được thỏa thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết; nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa, TSCĐ lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại của TSCĐ, ghi:

Nợ TK 222 – Đầu tư vào công ty liên kết (Theo giá đánh giá lại)  
Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn lũy kế)  
Có các TK 152, 153, 156, 211, 213 (Giá trị ghi sổ, nguyên giá)  
Có TK 711 – Thu nhập khác (Chênh lệch giữa giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa, TSCĐ lớn hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại của TSCĐ).

(3) *Kế toán thu nhập khác phát sinh từ giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê tài chính:*

- Trường hợp giao dịch bán và thuê lại TSCĐ với giá bán cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ, khi hoàn tất thủ tục bán TSCĐ, căn cứ vào Hóa đơn và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,... (Tổng giá thanh toán)  
Có TK 711 – Thu nhập khác (Theo giá trị còn lại của TSCĐ)  
Có TK 3387 – Doanh thu chưa thực hiện (Số chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ).  
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp. (Nếu có)

Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ)  
Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn)  
Có TK 211 – TSCĐ hữu hình (Nguyên giá TSCĐ)

- Trường hợp giao dịch bán và thuê lại TSCĐ với giá bán thấp hơn giá trị còn lại của TSCĐ, khi hoàn tất thủ tục bán TSCĐ, căn cứ vào Hóa đơn và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,... (Tổng giá thanh toán)  
Có TK 711 – Thu nhập khác (Theo giá bán TSCĐ)  
Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp. (Nếu có)

Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Chi phí khác (Theo giá bán TSCĐ)  
Nợ TK 242 – Chi phí trả trước (Số chênh lệch giữa giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ)  
Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn)  
Có TK 211 – TSCĐ hữu hình (Nguyên giá TSCĐ)

Các bút toán ghi nhận tài sản thuê và nợ phải trả về thuê tài sản tài chính, trả tiền thuê từng kỳ thực hiện theo quy định tại TK 212 – TSCĐ thuê tài chính (Chương học kế toán TSCĐ).

*(4) Kế toán thu nhập khác phát sinh từ giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động:*

Khi bán và thuê lại TSCĐ, căn cứ vào Hóa đơn và các chứng từ liên quan đến việc bán TSCĐ, kế toán phản ánh giao dịch bán theo các trường hợp sau:

- Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý thì các khoản lỗ hay lãi phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh. Phản ánh số thu nhập bán TSCĐ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,... (*Tổng giá thanh toán*)  
    Có TK 711 – Thu nhập khác (*Theo giá bán TSCĐ*)  
    Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp (*Nếu có*)

Đồng thời ghi giảm TSCĐ: (như trường hợp 6)

- Trường hợp giá bán và thuê lại TSCĐ với giá bán thấp hơn giá trị hợp lý nhưng mức giá thuê thấp hơn giá thuê thị trường thì khoản lỗ này không được ghi nhận ngay mà phải phân bổ dần phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong thời gian thuê tài sản. Căn cứ vào Hóa đơn và các chứng từ liên quan đến việc bán TSCĐ, phản ánh thu nhập bán TSCĐ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,... (*Tổng giá thanh toán*)  
    Có TK 711 – Thu nhập khác (*Theo giá bán TSCĐ*)  
    Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp. (*Nếu có*)

Đồng thời ghi giảm TSCĐ: (như trường hợp 6)

- Nếu giá bán và thuê lại TSCĐ cao hơn giá trị hợp lý thì khoản chênh lệch cao hơn giá trị hợp lý không được ghi nhận ngay là một khoản lãi trong kỳ mà phải phân bổ dần trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng, còn số chênh lệch giữa giá trị hợp lý với giá trị còn lại được ghi nhận ngay là một khoản lãi trong kỳ.

+ Căn cứ Hóa đơn GTGT bán TSCĐ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131,... (*Tổng giá thanh toán*)  
    Có TK 711 – Thu nhập khác (*Tính bằng giá trị hợp lý của TSCĐ*)  
    Có TK 3387 – Doanh thu chưa thực hiện (*Số chênh lệch giữa giá bán lớn hơn giá trị hợp lý của TSCĐ*).  
    Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp. (*Nếu có*)

Đồng thời ghi giảm TSCĐ: (như trường hợp 6)

Định kỳ phân bổ chênh lệch giữa giá bán cao hơn giá trị hợp lý của TSCĐ bán và thuê lại ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến sử dụng, ghi:

Nợ TK 3387 – Doanh thu chưa thực hiện  
    Có các TK 632, 627, 641, 642

*(5) Phản ánh các khoản thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng:*

- Khi thu phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng kinh tế, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...  
    Có TK 711 - Thu nhập khác.

- Trường hợp đơn vị ký quỹ, ký cược vi phạm hợp đồng kinh tế đã ký kết với doanh nghiệp bị phạt theo thỏa thuận trong hợp đồng kinh tế:

+ Đối với khoản tiền phạt khấu trừ vào tiền ký cược, ký quỹ của người ký cược, ký quỹ, ghi:

Nợ TK 344 - Nhận ký cược, ký quỹ  
    Có TK 711 - Thu nhập khác.

+ Khi thực trả khoản ký quỹ, ký cược cho người ký quỹ, ký cược, ghi:

Nợ TK 344 (Đã trừ khoản tiền phạt - Nếu có)

Có TK 111, 112.

(6) Phản ánh tiền bảo hiểm được các tổ chức bảo hiểm bồi thường, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 711 - Thu nhập khác.

- Các khoản chi phí liên quan đến xử lý các thiệt hại đối với những trường hợp đã mua bảo hiểm, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác

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

Có các TK 111, 112, 152,...

(7) Hạch toán các khoản phải thu khó đòi đã xử lý xóa sổ, nay lại thu được tiền:

- Khi có quyết định cho phép xóa sổ khoản nợ phải thu khó đòi không có khả năng đòi được, ghi:

Nợ TK 2293 - Dự phòng phải thu khó đòi

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (Phần chênh lệch giữa số nợ phải thu khó đòi xóa sổ lớn hơn số lập dự phòng)

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

Đồng thời ghi chép và theo dõi trong hệ thống quản trị nội bộ và trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính.

- Đối với các khoản phải thu khó đòi đã xử lý cho xóa sổ, nếu sau đó lại thu hồi được nợ, kế toán căn cứ vào giá trị thực tế của khoản nợ thu hồi được, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 711 - Thu nhập khác.

Đồng thời ghi chép và theo dõi trên hệ thống quản trị nội bộ và trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính.

(8) Các khoản nợ phải trả mà chủ nợ không đòi được tính vào thu nhập khác, ghi:

Nợ TK 331 - Phải trả cho người bán; hoặc

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác

Có TK 711 - Thu nhập khác.

(9) Trường hợp được giảm, hoàn thuế GTGT phải nộp:

- Nếu số thuế GTGT được giảm, trừ vào số thuế GTGT phải nộp trong kỳ, ghi:

Nợ TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Có TK 711 - Thu nhập khác.

- Nếu số thuế GTGT được hoàn lại, khi ngân sách nhà nước trả lại bằng tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 711 - Thu nhập khác.

(10) Các khoản hoàn thuế xuất khẩu, nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt được tính vào thu nhập khác (nếu có), ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 711 - Thu nhập khác.

(11) Trường hợp doanh nghiệp được tài trợ, biếu, tặng vật tư, hàng hóa, TSCĐ, ..., ghi:

Nợ các TK 152, 156, 211,...

Có TK 711 - Thu nhập khác.

(12) Cuối kỳ kế toán, tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp của số thu nhập khác, ghi:

Nợ TK 711 - Thu nhập khác  
    Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

(13) Cuối kỳ kế toán, kết chuyển các khoản thu nhập khác phát sinh trong kỳ vào Tài khoản 911 "Xác định kết quả kinh doanh", ghi:

Nợ TK 711 - Thu nhập khác  
    Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

### 3.2. Kế toán chi phí khác

Chi phí khác là những khoản chi phí phát sinh do các sự kiện hay các nghiệp vụ riêng biệt với hoạt động thông thường của doanh nghiệp. Chi phí khác của doanh nghiệp gồm:

- Chi phí thanh lý, nhượng bán TSCĐ và giá trị còn lại của TSCĐ thanh lý, nhượng bán TSCĐ (nếu có);
- Chênh lệch lỗ do đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ đưa đi góp vốn liên doanh, đầu tư vào công ty liên kết, đầu tư dài hạn khác;
- Tiền phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế;
- Bị phạt thuế, truy nộp thuế;
- Các khoản chi phí do kế toán bị nhầm, hoặc bỏ sót khi ghi sổ kế toán;
- Các khoản chi phí khác.

#### 3.2.1. Chứng từ sử dụng

Các chứng từ được sử dụng để hạch toán khoản chi phí khác là:

- Hoá đơn GTGT, hoá đơn bán hàng;
- Phiếu thu, phiếu chi,
- Giấy báo nợ, báo có của ngân hàng;
- Các chứng từ khác.

#### 3.2.2. Tài khoản sử dụng

**Tài khoản 811 - Chi phí khác**

Tài khoản này phản ánh những khoản chi phí do các sự kiện hay các nghiệp vụ riêng biệt với hoạt động thông thường của các doanh nghiệp.

Kết cấu và nội dung phản ánh  
Tài khoản 811 - Chi phí khác

- Các khoản chi phí khác phát sinh.	- Cuối kỳ kết chuyển toàn bộ các khoản chi phí khác vào TK 911 "Xác định kết quả kinh doanh".
-------------------------------------	---

*(Tài khoản 811 không có số dư cuối kỳ)*

#### 3.2.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

(1) Phương pháp hạch toán nghiệp vụ nhượng bán, thanh lý TSCĐ:

- Thu nhập do nhượng bán, thanh lý TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131, ...  
Có TK 711 - Thu nhập khác  
Có TK 3331 (33311) - Thuế GTGT phải nộp (Nếu có).

- Các chi phí phát sinh cho hoạt động nhượng bán, thanh lý TSCĐ, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác  
Nợ TK 133 (1331) - Thuế GTGT được khấu trừ (Nếu có)  
Có các TK 111, 112, 141, ...

- Ghi giảm TSCĐ dùng vào SXKD đã nhượng bán, thanh lý, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn)  
Nợ TK 811 - Chi phí khác (Giá trị còn lại)  
Có TK 211 - TSCĐ hữu hình (Nguyên giá)  
Có TK 213 - TSCĐ vô hình (Nguyên giá).

(2) Kế toán chi phí khác phát sinh khi đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ đưa đi đầu tư vào công ty liên kết.

Khi đầu tư vào công ty liên kết dưới hình thức góp vốn bằng vật tư, hàng hóa, TSCĐ, căn cứ vào giá trị đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ được thỏa thuận giữa nhà đầu tư và công ty liên kết; nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa, TSCĐ nhỏ hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại của TSCĐ, ghi:

Nợ TK 222 – Đầu tư vào công ty liên kết (Theo giá đánh giá lại)  
Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn lũy kế)  
Nợ TK 811 – Chi phí khác (*Chênh lệch giữa giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa, TSCĐ nhỏ hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại của TSCĐ*).  
Có các TK 152, 153, 156, ... 211, 213 (*Giá trị ghi sổ, nguyên giá*)

(3) Kế toán chi phí khác phát sinh khi doanh nghiệp góp vốn bằng tài sản vào một doanh nghiệp khác chỉ nắm giữ dưới 20 % quyền biểu quyết.

Khi góp vốn bằng vật tư, hàng hóa, TSCĐ, căn cứ vào giá trị đánh giá lại vật tư, hàng hóa, TSCĐ được thỏa thuận giữa nhà đầu tư và bên nhận vốn góp; nếu giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa, TSCĐ nhỏ hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại của TSCĐ, ghi:

Nợ TK 228 – Đầu tư khác (Giá đánh giá lại)  
Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (Giá trị hao mòn)  
Nợ TK TK 811 – Chi phí khác (*C/l giữa giá đánh giá lại của vật tư, hàng hóa, TSCĐ nhỏ hơn giá trị ghi sổ của vật tư, hàng hóa, giá trị còn lại TSCĐ*)  
Có các TK 152, 153, 155, 156, 211, 213 (*Giá trị ghi sổ, nguyên giá*)

Hạch toán các khoản tiền bị phạt do vi phạm hợp đồng kinh tế, bị phạt thuế, truy nộp thuế, ghi:

Nợ TK 811 - Chi phí khác  
Có TK 111, 112, ...  
Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước  
Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác.

(4) Cuối kỳ kế toán kết chuyển toàn bộ chi phí khác phát sinh trong kỳ để xác định kết quả kinh doanh, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh  
Có TK 811 - Chi phí khác.

### 3.2.4. Ví dụ kế toán

Có tài liệu kế toán trong tháng 12/N tại doanh nghiệp ABC như sau:

1. Bán một TSCĐ hữu hình A theo giá bán kể cả thuế GTGT 10% là 16.500.000, tiền bán chưa thu. Chi phí tháo dỡ đã chi bằng tiền mặt: 1.000.000. TSCĐ này có nguyên giá là 40.000.000 và hao mòn lũy kế là 27.000.000

2. Các chứng từ báo Có của ngân hàng

- Thu tiền bồi thường hợp đồng kinh tế : 1.000.000

- Thu nợ khó đòi của người mua đã xóa sổ trước đây : 3.000.000

3. Chi tiền mặt nộp tiền bị phạt thuế: 500.000

4. Biên bản xử lý tài sản của Hội đồng xử lý tài sản quyết định: Số tài sản thừa trên sổ kế toán: 1.500.000 nay xử lý ghi giảm chi phí quản lý doanh nghiệp 1/2, số còn lại được ghi nhận là một khoản thu nhập khác.

5. Do vi phạm hợp đồng về mua hàng nên doanh nghiệp bị Công ty L phạt với số tiền là 300.000. Số tiền phạt này được trừ vào tiền ký quỹ ngắn hạn.

6. Nhận được thông báo của cơ quan thuế: Thuế TNDN được miễn giảm: 2.000.000.

7. Cuối tháng, kế toán kết chuyển chi phí và thu nhập khác để xác định kết quả hoạt động kinh doanh.

*Từ các nghiệp vụ trên lập định khoản kế toán như sau:*

1a. Nợ TK 131	16.500.000	4. Nợ TK 3381	1.500.000
Có TK 711	15.000.000	Có TK 642	750.000
Có TK 3331	1.500.000	Có TK 711	750.000
1b. Nợ TK 811	1.000.000	5. Nợ TK 811	300.000
Có TK 111	1.000.000	Có TK 244	300.000
1c. Nợ TK 214	27.000.000	6. Nợ TK 3334	2.000.000
Nợ TK 811	13.000.000	Có TK 711	2.000.000
Có TK 211	40.000.000	- Kết chuyển thu nhập khác:	
2. Nợ TK 112	4.000.000	7a. Nợ TK 711	21.750.000
Có TK 711	4.000.000	Có TK 911	21.750.000
3. Nợ TK 811	500.000	- Kết chuyển chi phí khác:	
Có TK 111	500.000	7b. Nợ TK 911	14.800.000
		Có TK 811	14.800.000

#### 4. KẾ TOÁN CHI PHÍ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP (Tự học)

##### 4.1. Nội dung và phương pháp tính

Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (hoặc thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp) là tổng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (hoặc thu nhập thuế thu nhập hiện hành và thu nhập thuế thu nhập hoãn lại) khi xác định lợi nhuận hoặc lỗ của một kỳ.

– Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành là số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tính trên thu nhập chịu thuế và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp trong năm hiện hành.

– Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại là số thuế thu nhập doanh nghiệp sẽ phải nộp trong tương lai phát sinh từ việc:

+ Ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong năm;

+ Hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã được ghi nhận từ các năm trước.

– Thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại là khoản ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh từ việc:

- + Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại trong năm;
- + Hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả đã được ghi nhận từ các năm trước.

## 4.2. Phương pháp kế toán

### 4.2.1. Chứng từ sử dụng

Chứng từ sử dụng để hạch toán chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp là:

- Tờ khai thuế thu nhập doanh nghiệp tạm tính (Mẫu số 01A/TNDN, 01B/TNDN);
- Tờ khai quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp (Mẫu số 03/TNDN)
- Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả (Biểu số 01, TT số 20-12/2005)
- Bảng xác định chênh lệch tạm thời chịu thuế (Biểu số 02, TT số 20-12/2005)
- Bảng theo dõi chênh lệch tạm thời được khấu trừ chưa sử dụng (Biểu số 04)
- Bảng xác định chênh lệch tạm thời được khấu trừ (Biểu số 03, TT số 20-12/2005)
- Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại (Biểu số 05, TT số 20-12/2005)

### 4.2.2. Tài khoản sử dụng

#### Tài khoản 821 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp

Tài khoản này dùng để phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp của doanh nghiệp bao gồm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm làm căn cứ xác định kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong năm tài chính hiện hành.

Tài khoản 821 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, có 2 Tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 8211 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành;
- Tài khoản 8212 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

#### Tài khoản 8211 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

Tài khoản này dùng để phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của doanh nghiệp.

Kết cấu và nội dung phản ánh

#### Tài khoản 8211 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

<ul style="list-style-type: none"><li>- Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp tính vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phát sinh trong năm;</li><li>- Thuế thu nhập doanh nghiệp của các năm trước phải nộp bổ sung do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của năm hiện tại.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập tạm phải nộp được giảm trừ vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành đã ghi nhận trong năm;</li><li>- Số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được ghi giảm do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành trong năm hiện tại;</li><li>- Kết chuyển chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành vào bên Nợ TK 911</li></ul>
--	---

(Tài khoản 8211 không có số dư cuối kỳ)

### **Tài khoản 8212 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.**

Tài khoản này dùng để phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm của doanh nghiệp.

Hạch toán tài khoản này cần tôn trọng một số quy định sau:

- Cuối năm tài chính, kế toán phải xác định số thuế thu nhập hoãn lại phải trả để ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại. Đồng thời phải xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại để ghi nhận vào thu nhập thuế thu nhập doanh nghiệp (Ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại).

- Kế toán không được phản ánh vào Tài khoản này tài sản thuế thu nhập hoãn lại hoặc thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch được ghi nhận trực tiếp vào vốn chủ sở hữu.

- Cuối năm tài chính, kế toán phải kết chuyển số chênh lệch giữa số phát sinh bên Nợ và số phát sinh bên Có TK 8212 “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại” vào Tài khoản 911.

Kết cấu và nội dung phản ánh của:

#### *Tài khoản 8212 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.*

<p>- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phát sinh trong năm từ việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả (là số chênh lệch giữa thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm lớn hơn thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm);</p> <p>- Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại được ghi nhận từ số chênh lệch giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm;</p> <p>- Kết chuyển chênh lệch giữa số phát sinh bên Có TK 8212 lớn hơn số phát sinh bên Nợ TK 8212 – “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại” phát sinh trong năm vào bên Có tài khoản 911 – “Xác định kết quả kinh doanh”.</p>	<p>- Ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (số chênh lệch giữa tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm).</p> <p>- Ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại (số chênh lệch giữa thuế thu nhập hoãn lại phải trả được hoàn nhập trong năm lớn hơn thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh trong năm).</p> <p>- Kết chuyển chênh lệch giữa số phát sinh bên Có TK 8212 nhỏ hơn số phát sinh bên Nợ TK 8212 – “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại” phát sinh trong năm vào bên Nợ tài khoản 911 – “Xác định kết quả kinh doanh”.</p>
--	---

*(Tài khoản 8212 không có số dư cuối kỳ)*

### **Tài khoản 347 – Thuế thu nhập hoãn lại phải trả**

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại phải trả.

Kết cấu và nội dung phản ánh

Tài khoản 347 – Thuế thu nhập hoãn lại phải trả.

<p>- Thuế thu nhập hoãn lại phải trả giảm (được hoàn nhập) trong kỳ.</p>	<p>Thuế thu nhập hoãn lại phải trả được ghi nhận trong kỳ.</p>
	<p><i>Số dư Có:</i> Thuế thu nhập hoãn lại phải trả còn lại cuối kỳ.</p>

### **Tài khoản 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại**

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của tài sản thuế thu nhập hoãn lại.

Kết cấu và nội dung phản ánh  
Tài khoản 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại tăng.	Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại giảm.
<i>Số dư bên Nợ:</i> Giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại còn lại cuối năm.	

#### 4.2.3. Các trường hợp kế toán chủ yếu

a. *Kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu liên quan đến chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành*

(1) Hàng quý, khi xác định thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp theo quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp, kế toán phản ánh số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp Nhà nước vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, ghi:

Nợ TK 8211– Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành  
    Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

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

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp  
    Có các TK 111, 112,...

(2) Cuối năm tài chính, căn cứ vào số thuế TNDN thực tế phải nộp, ghi:

- Nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp trong năm lớn hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp, kế toán phản ánh bổ sung số thuế thu nhập doanh nghiệp còn phải nộp, ghi:

Nợ TK 8211– Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành  
    Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

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

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp  
    Có các TK 111, 112,...

- Nếu số thuế thu nhập doanh nghiệp thực tế phải nộp trong năm nhỏ hơn số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm phải nộp, thì số chênh lệch kế toán ghi giảm chi phí số thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, ghi:

Nợ TK 3334 – Thuế thu nhập doanh nghiệp.  
    Có TK 8211– Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

(3) Trường hợp phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước liên quan đến khoản thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước, doanh nghiệp được hạch toán tăng (hoặc giảm) số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp của các năm trước vào chi phí thuế thu nhập hiện hành của năm phát hiện sai sót.

– Trường hợp thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của các năm trước phải nộp bổ sung do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi tăng chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành của năm hiện tại, ghi:

Nợ TK 8211 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành  
    Có TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp.

Khi nộp tiền, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp  
    Có các TK 111, 112,...

- Trường hợp số thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp được ghi giảm do phát hiện sai sót không trọng yếu của các năm trước được ghi giảm chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành trong năm hiện tại, ghi:

Nợ TK 3334 - Thuế thu nhập doanh nghiệp

Có TK 8211 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

(4) Cuối năm tài chính, kế toán kết chuyển chi phí thuế thu nhập hiện hành, ghi:

- Nếu TK 8211 có số phát sinh Nợ lớn hơn số phát sinh Có, thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 911 – Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 8211 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành.

- Nếu TK 8211 có số phát sinh Nợ nhỏ hơn số phát sinh Có, thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 8211 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành

Có TK 911 – Xác định kết quả kinh doanh.

*b. Kế toán các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu liên quan đến chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại*

(1) Trường hợp thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch trong năm được ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại: Cuối năm tài chính, 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:

- 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.

- 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 doanh nghiệp hoãn lại phải trả

Có TK 8212 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

(2) Trường hợp tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các giao dịch được ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập hoãn lại: Cuối năm tài chính, kế toán căn cứ “Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại” đã được lập làm căn cứ ghi nhận hoặc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các giao dịch được ghi nhận vào chi phí thuế thu nhập hoãn lại:

- Nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm lớn hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm, kế toán ghi nhận bổ sung giá trị tài sản thuế thu nhập hoãn lại là số chênh lệch giữa số tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh lớn hơn số được hoàn nhập trong năm, ghi:

Nợ TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

Có TK 8212 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

- Nếu tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh trong năm nhỏ hơn tài sản thuế thu nhập hoãn lại được hoàn nhập trong năm, kế toán ghi giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại là số chênh lệch giữa số tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh nhỏ hơn số được hoàn nhập trong năm, ghi:

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

Có TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại

(3) Cuối kỳ kế toán, kết chuyển số chênh lệch giữa số phát sinh bên Nợ và số phát sinh bên Có TK 8212 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại.

- Nếu TK 8212 có số phát sinh Nợ lớn hơn số phát sinh Có, thì số chênh lệch ghi:

Nợ TK 911 – Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 8212 – Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại

- Nếu TK 8212 có số phát sinh Nợ nhỏ hơn số phát sinh Có, thì số chênh lệch ghi:

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

Có TK 911 – Xác định kết quả kinh doanh.

(4) Trường hợp thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ việc áp dụng hội tở thay đổi chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hội tở các sai sót trọng yếu của các năm trước: Cuối năm tài chính, kế toán căn cứ “Bảng xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả” đã được lập làm căn cứ ghi nhận hoặc hoàn nhập thuế thu nhập hoãn lại phải trả phát sinh từ các giao dịch được điều chỉnh vào lợi nhuận chưa phân phối của các năm trước.

4.1- Trường hợp phải điều chỉnh tăng thuế thu nhập hoãn lại phải trả, ghi:

Nợ TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Tăng số dư Nợ đầu năm nếu TK 4211 có số dư Nợ), hoặc: (Giảm số dư Có đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước, nếu TK 4211 có số dư Có)

Có TK 347 – Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (Tăng số dư Có đầu năm)

4.2- Trường hợp phải điều chỉnh giảm thuế thu nhập hoãn lại phải trả, ghi:

Nợ TK 347 – Thuế thu nhập hoãn lại phải trả (Giảm số dư Có đầu năm)

Có TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước (Tăng số dư Có đầu năm, nếu TK 4211 có số dư Có), hoặc: (Giảm số dư Nợ đầu năm TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước, nếu TK 4211 có số dư Nợ)

(5) Trường hợp tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ việc áp dụng hội tở chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hội tở sai sót trọng yếu của các năm trước: Cuối năm tài chính, kế toán căn cứ “Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại” đã được lập làm căn cứ ghi nhận hoặc hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại phát sinh từ các giao dịch được điều chỉnh vào lợi nhuận chưa phân phối của các năm trước:

5.1- Trường hợp phải điều chỉnh tăng tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Nợ TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (Tăng số dư Nợ đầu năm)

Có TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước

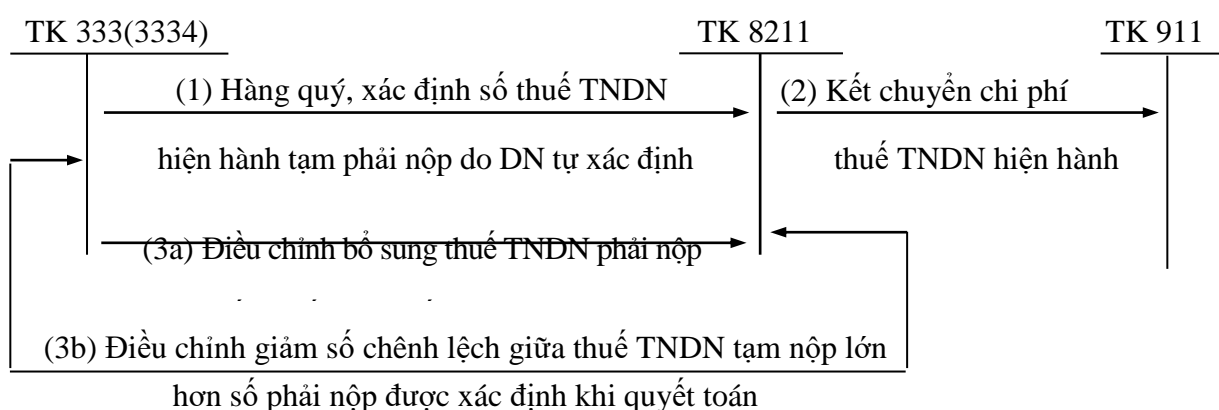
5.2- Trường hợp phải điều chỉnh giảm tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Nợ TK 4211 - Lợi nhuận chưa phân phối năm trước

Có TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại (Giảm số dư Nợ đầu năm)

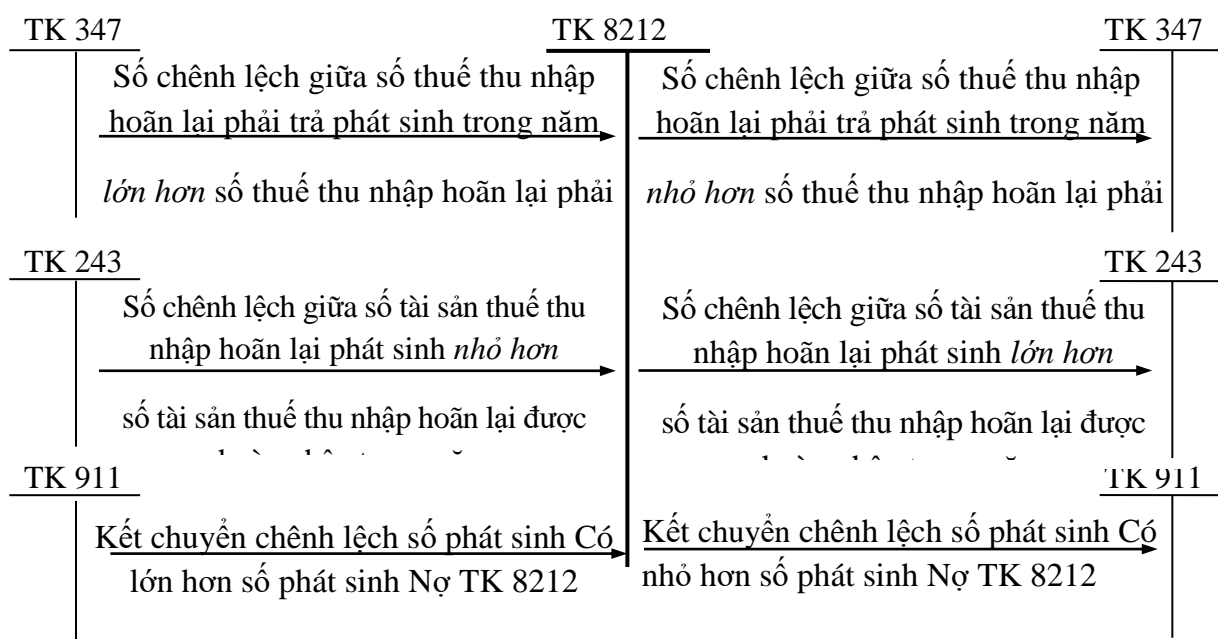
### Sơ đồ 5.1

#### Kế toán chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành



Sơ đồ 5.2

Kế toán chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại



4.2.4. Ví dụ kế toán

**Ví dụ 1:**

1. Trong quý 4 năm N, tạm tính thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp: 8.000.000, doanh nghiệp đã nộp bằng tiền gửi ngân hàng (báo nợ NH).

2. Tờ khai quyết toán thuế cuối năm, số thuế TNDN thực tế phải nộp là 100.000.000; biết số thuế thu nhập doanh nghiệp tạm tính đã nộp trong năm: 96.000.000. Kế toán đã điều chỉnh lại số kế toán và nộp thêm số thuế còn thiếu vào Ngân sách bằng tiền mặt.

3. Kế toán kết chuyển chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp để xác định kết quả.

Ta lập định khoản như sau:

<p>NV1 a. Nợ TK 8211: 8.000.000</p> <p style="padding-left: 20px;">Có TK 3334: 8.000.000</p> <p>b. Nợ TK 3334: 8.000.000</p> <p style="padding-left: 20px;">Có TK 1121: 8.000.000</p>		<p>NV2 a. Nợ TK 8211: 4.000.000</p> <p style="padding-left: 20px;">Có TK 3334: 4.000.000</p> <p>b. Nợ TK 3334: 4.000.000</p> <p style="padding-left: 20px;">Có TK 1111: 4.000.000</p> <p>NV3 Nợ TK 911: 12.000.000</p> <p style="padding-left: 20px;">sCó TK 8211: 12.000.000</p>
---	--	---

**Ví dụ 2:**

Trong kỳ doanh nghiệp ghi nhận một khoản nợ phải trả là chi phí phải trả về bảo hành sản phẩm có giá trị 50.000.000 đồng. Nhưng cho mục đích tính thuế thu nhập, chi phí bảo hành sản phẩm này chỉ được khấu trừ khi doanh nghiệp phát sinh chi phí bảo hành sản phẩm. Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 20%.

Việc xác định Tài sản thuế thu nhập hoãn lại được thực hiện như sau:

- Cơ sở tính thuế của khoản nợ phải trả này là không (giá trị ghi sổ 50.000.000 đồng, trừ đi phần giá trị của khoản nợ phải trả 50.000.000 đồng sẽ được khấu trừ cho mục đích tính thuế trong tương lai).

- Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ 50.000.000 đồng và cơ sở tính thuế 0, là chênh lệch tạm thời được khấu trừ 50.000.000 đồng

- Khi thanh toán nợ phải trả theo giá trị ghi sổ, doanh nghiệp sẽ được giảm thu nhập tính thuế trong tương lai với giá trị 50.000.000 đồng và do đó thuế thu nhập doanh nghiệp giảm 10.000.000 đồng (20% x 50.000.000 đồng). Vì vậy, doanh nghiệp ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại là 10.000.000 đồng (với điều kiện doanh nghiệp chắc chắn sẽ có đủ lợi nhuận tính thuế thu nhập trong tương lai để có thể hưởng lợi từ việc giảm thuế thu nhập doanh nghiệp trong tương lai).

Nợ TK 243 – Tài sản thuế thu nhập hoãn lại: 10.000.000

Có TK 821(8212) – Chi phí thuế TNDN hoãn lại: 10.000.000

### ***Ví dụ 3:***

Một tài sản cố định có nguyên giá là 180.000.000 đồng, giá trị còn lại là 110.000.000 đồng; Khấu hao lũy kế cho mục đích tính thuế thu nhập là 100.000.000 đồng và thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 20%.

Việc xác định thuế thu nhập hoãn lại phải trả được thực hiện như sau:

- Cơ sở tính thuế thu nhập của tài sản là 80.000.000 đồng (Nguyên giá trừ khấu hao lũy kế cho mục đích tính thuế: 180.000.000 đồng - 100.000.000 đồng).

- Để thu hồi giá trị ghi sổ 110.000.000 đồng này, doanh nghiệp phải có thu nhập chịu thuế là 110.000.000 đồng, nhưng chỉ có thể có khấu hao cho mục đích tính thuế là 100.000.000 đồng. Chênh lệch giữa giá trị ghi sổ 110.000.000 đồng và cơ sở tính thuế 80.000.000 đồng là khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế 30.000.000 đồng.

- Doanh nghiệp sẽ nộp thuế thu nhập doanh nghiệp là: (30.000.000 đồng x 20%) = 6.000.000 đồng khi doanh nghiệp thu hồi giá trị ghi sổ của tài sản này. Vì vậy, doanh nghiệp ghi nhận một khoản nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả là 6.000.000 đồng thể hiện phần thuế thu nhập doanh nghiệp mà doanh nghiệp sẽ phải nộp khi doanh nghiệp thu hồi được giá trị ghi sổ của tài sản.

Nợ TK 821(8212) – Chi phí thuế TNDN hoãn lại: 6.000.000

Có TK 347 – Thuế thu nhập hoãn lại phải trả: 6.000.000

## **5. KẾ TOÁN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH**

### **5.1. Nội dung và phương pháp tính kết quả hoạt động kinh doanh**

Kết quả hoạt động kinh doanh là kết quả cuối cùng về các hoạt động kinh doanh, đây là lợi nhuận (lãi, lỗ) của các hoạt động kinh doanh biểu hiện dưới hình thức tiền tệ trong một kỳ kinh doanh nhất định (tháng, quý, năm). Kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp được hình thành từ tổng hợp kết quả hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và hoạt động khác, được xác định theo từng kỳ kế toán, là phần chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí của các hoạt động kinh doanh trong kỳ kế toán đó.

Kết quả kinh doanh được xác định theo các chỉ tiêu:

- Lợi nhuận thuần của hoạt động kinh doanh được tính như sau:

Lợi nhuận thuần của hoạt động kinh doanh	=	Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ	-	Giá vốn hàng bán	+	Doanh thu hoạt động tài chính	-	Chi phí tài chính	-	Chi phí bán hàng	-	Chi phí quản lý doanh nghiệp
---	---	---	---	---------------------------	---	--	---	----------------------------	---	---------------------------	---	---------------------------------------

*Trong đó:*

$$\begin{array}{r} \text{Doanh thu} \\ \text{thuần bán} \\ \text{hàng và cung} \\ \text{cấp dịch vụ} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Doanh thu} \\ \text{bán hàng và} \\ \text{cung cấp} \\ \text{dịch vụ} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Các khoản giảm} \\ \text{doanh thu} \\ \text{(Giảm giá hàng bán, doanh thu} \\ \text{hàng bán trả lại, chiết khấu} \\ \text{thương mại)} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Thuế xuất khẩu,} \\ \text{thuế tiêu thụ đặc} \\ \text{biệt, thuế GTGT} \\ \text{theo phương pháp} \\ \text{trực tiếp} \end{array}$$

Nếu: - Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh > 0 => Thực lãi

- Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh < 0 => Thực lỗ

Sau khi xác định được doanh thu thuần kế toán tiến hành kết chuyển:

Nợ TK 511

Có TK 911 – Xác định kết quả kinh doanh

- Lợi nhuận khác là chênh lệch giữa các khoản thu nhập khác và các khoản chi phí khác, được tính như sau:

$$\text{Lợi nhuận khác} = \text{Thu nhập khác} - \text{Chi phí khác}$$

Sau khi xác định lợi nhuận từng hoạt động trong doanh nghiệp, ta tính được tổng lợi nhuận kế toán trước thuế của doanh nghiệp như sau:

$$\begin{array}{r} \text{Tổng lợi nhuận kế toán} \\ \text{trước thuế thu nhập doanh nghiệp} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Lợi nhuận thuần từ} \\ \text{hoạt động kinh doanh} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Lợi nhuận} \\ \text{khác} \end{array}$$

Và lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{r} \text{Lợi nhuận sau thuế} \\ \text{thu nhập doanh nghiệp} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Tổng lợi nhuận kế} \\ \text{toán trước thuế} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Chi phí thuế thu nhập} \\ \text{doanh nghiệp} \end{array}$$

## 5.2. Phương pháp kế toán

### 5.2.1. Tài khoản sử dụng

Để hạch toán kết quả hoạt động kinh doanh, kế toán sử dụng Tài khoản 911 - *Xác định kết quả kinh doanh*

Tài khoản này dùng để xác định và phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh và hoạt động khác của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán năm.

Kết quả hoạt động kinh doanh phải được chi tiết theo từng loại hoạt động (Hoạt động sản xuất, chế biến, hoạt động kinh doanh thương mại, dịch vụ, hoạt động tài chính...). Trong từng loại hoạt động kinh doanh có thể cần hạch toán chi tiết từng loại sản phẩm, từng ngành hàng, từng loại dịch vụ.

#### Kết cấu và nội dung phản ánh Tài khoản 911 - Xác định kết quả kinh doanh

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kết chuyển chi phí thuộc hoạt động kinh doanh (giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí tài chính) và toàn bộ chi phí kinh doanh BĐS đầu tư phát sinh trong kỳ;</li> <li>- Kết chuyển chi phí thuộc hoạt động khác;</li> <li>- Kết chuyển chi phí thuế TNDN;</li> <li>- Kết chuyển lãi.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Kết chuyển doanh thu thuần về số sản phẩm, hàng hóa, bất động sản đầu tư và dịch vụ trong kỳ;</li> <li>- Kết chuyển doanh thu thuần từ hoạt động tài chính</li> <li>- Kết chuyển thu nhập thuần từ hoạt động khác và khoản ghi giảm chi phí thuế TNDN;</li> <li>- Kết chuyển lỗ.</li> </ul>
--	--

(Tài khoản 911 không có số dư cuối kỳ)

### 5.2.2. Các trường hợp kế toán xác định kết quả kinh doanh

Cuối kỳ kế toán, việc hạch toán kết quả kinh doanh được tiến hành như sau:

(1) Trước hết, Kết chuyển các khoản giảm doanh thu để tính doanh thu thuần, ghi:

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

Có TK 521 (*Kết chuyển chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và doanh thu hàng trả lại*)

(2) Kết chuyển doanh thu bán hàng thuần và doanh thu hoạt động tài chính trong kỳ, ghi:

Nợ TK 511 – (*Ghi doanh thu bán hàng thuần*)

Nợ TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh (*Tổng doanh thu thuần về bán hàng và doanh thu hoạt động tài chính*)

(3) Kết chuyển toàn bộ thu nhập khác, ghi:

Nợ TK 711 – Thu nhập khác.

Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

(4) Kết chuyển trị giá vốn của sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ đã xác định là đã bán trong kỳ, chi phí liên quan đến hoạt động kinh doanh bất động sản như chi phí khấu hao, chi phí sửa chữa, nâng cấp, chi phí cho thuê hoạt động, chi phí thanh lý nhượng bán bất động đầu tư, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 632 - Giá vốn hàng bán (*Kết chuyển giá vốn hàng bán*)

(5) Kết chuyển chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 641 – Chi phí bán hàng

Có TK 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp

(6) Kết chuyển chi phí hoạt động tài chính

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 635- Chi phí tài chính (*Kết chuyển chi phí hoạt động tài chính*)

(7) Kết chuyển chi phí khác, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh

Có TK 811 - Chi phí khác.

(8) Kết chuyển chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

Có TK 8212 - Chi phí thuế thu nhập hiện hành.

(9) Kết chuyển số chênh lệch giữa số phát sinh bên Nợ và số phát sinh bên Có TK 8212 - “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại”.

- Nếu TK 8212 có phát sinh bên Nợ lớn hơn số phát sinh bên Có TK 8212 thì số chênh lệch, ghi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

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

- Nếu TK 8212 có phát sinh bên Nợ nhỏ hơn số phát sinh bên Có TK 8212 thì số chênh lệch, ghi:

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

Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

(10) Tính và kết chuyển số lợi nhuận sau thuế TNDN của hoạt động kinh doanh trong kỳ, ghi:

- Nếu lãi:

Nợ TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh;  
Có TK 4212 - Lợi nhuận chưa phân phối.

- Nếu lỗ:

Nợ TK 4212 - Lợi nhuận chưa phân phối;  
Có TK 911 - Xác định kết quả kinh doanh.

*Ví dụ:* Doanh nghiệp A hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên và tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Trong tháng 12/N có tài liệu kế toán như sau: (ĐVT: 1.000đ)

### I. Số dư đầu tháng:

- TK 155 P: 90.000(1.000sp x 90/sp)

Các tài khoản khác có số dư hợp lý

### II. Trong tháng có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

1/ Nhập kho sản phẩm P từ sản xuất: 1.000sp, giá thành đơn vị: 95/sp

2/ Xuất kho 500sp P bán trực tiếp cho khách hàng K, giá bán chưa có thuế 150/sp, thuế suất thuế GTGT 10%, khách hàng chưa thanh toán. Chiết khấu thanh toán quy định 1% trên giá thanh toán.

3/ Xuất kho 600 sản phẩm P giao cho cơ sở đại lý H, giá bán quy định kể cả thuế GTGT 10% là 165/sp. Phí hoa hồng bán 2% trên doanh thu.

Cuối tháng, cơ sở đại lý H thanh toán tiền hàng của 600 sản phẩm P gửi bán ở trên bằng TGNH. Doanh nghiệp đã chi trả số tiền hoa hồng cho đại lý H kể cả thuế GTGT 10% bằng tiền mặt.

4/ Doanh nghiệp nhận được giấy báo có của ngân hàng về việc khách hàng K thanh toán tiền hàng sau khi trừ đi chiết khấu thanh toán được hưởng.

5/ Các chi phí khác liên quan đến bán hàng và quản lý doanh nghiệp tập hợp được chưa kể các khoản chi phí phát sinh ở các nghiệp vụ trên:

Nội dung chi phí	Chi phí bán hàng	Chi phí quản lý doanh nghiệp
- Tiền lương phải trả	4.000	15.000
- Tính BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN	24%	24%
- Tính khấu hao TSCĐ	200	1.000
- Chi phí khác bằng tiền	500	5.000

6/ Tính chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hiện hành phải nộp theo tỷ lệ 20% trên thu nhập chịu thuế (giả sử thu nhập chịu thuế bằng lợi nhuận kế toán).

7/ Cuối tháng kế toán lập các bút toán kết chuyển liên quan và xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

8/ Doanh nghiệp tạm phân phối lợi nhuận như sau:

- Trích lập quỹ đầu tư phát triển: 1.000

- Trích lập quỹ phúc lợi: 5.000

### Yêu cầu:

1/ Tính giá thực tế xuất kho thành phẩm P theo phương pháp nhập trước – xuất trước

2/ Lập định khoản kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh..

3/ Lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Giải

**1/ Tính giá thực tế xuất kho**

Xuất bán trực tiếp:  $500 \times 90 = 45.000\text{ngđ}$

Xuất giao đại lý:  $(500 \times 90) + (100 \times 95) = 54.500\text{ngđ}$

Tổng trị giá thực tế xuất kho sản phẩm P: **99.500ngđ**

**2/ Định khoản**

1. Nợ TK 155(P)	95.000		5. Nợ TK 641	5.660	
Có TK 154(P)		95.000	Nợ TK 642	24.600	
2a. Nợ TK 632	45.000		Có TK 334		19.000
Có TK 155(P)		45.000	Có TK 338		4.560
2b. Nợ TK 131(K)	82.500		Có TK 214		1.200
Có TK 511		75.000	Có TK 111		5.500
Có TK 3331		7.500	6. Nợ TK 821	6.583	
3a. Nợ TK 157	54.500		Có TK 3334		6.583
Có TK 155		54.500	7a. Nợ TK 511	165.000	
3b. Nợ TK 632	54.500		Có TK 911		165.000
Có TK 157		54.500	7b. Nợ TK 911	138.668	
3c. Nợ TK 112	99.000		Có TK 632		99.500
Có TK 511		90.000	Có TK 641		7.160
Có TK 3331		9.000	Có TK 642		24.600
3d. Nợ TK 641	1.500		Có TK 635		825
Nợ TK 133	150		Có TK 821		6.583
Có TK 111		1.650	7c. Nợ TK 911	26.332	
4. Nợ TK 112	81.675		Có TK 4212		26.332
Nợ TK 635	825		8. Nợ TK 4212	6.000	
Có TK 131(K)		82.500	Có TK 414		1.000
			Có TK 353		5.000

**3/ Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay
1	2	3	4
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01		165.000
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02		0
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10=01-02)	10		165.000
4. Giá vốn hàng bán	11		99.500
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20=10-11)	20		65.500
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21		0
7. Chi phí tài chính	22		825
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23		
8. Chi phí bán hàng	25		7.160
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	26		24.600
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (25 + 26)}	30		32.915
11. Thu nhập khác	31		0
12. Chi phí khác	32		0
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40		0
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	50		32.915

15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51		6.583
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52		
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60=50 – 51 - 52)	60		26.332
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70		
19. Lãi suy giảm trên cổ phiếu (*)	71		

## CÂU HỎI ÔN TẬP

1. Kết quả kinh doanh là gì? Trình bày công thức tính kết quả kinh doanh.
2. Doanh thu thuần là gì? Các khoản giảm trừ doanh thu. Phương pháp hạch toán doanh thu bán hàng và các khoản giảm trừ doanh thu.
3. Trình bày phương pháp hạch toán chi phí bảo hành sản phẩm.
4. Nội dung và phương pháp hạch toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp
5. Trình bày nội dung và phương pháp hạch toán doanh thu và chi phí tài chính.
6. Trình bày nội dung và phương pháp hạch toán thu nhập khác và chi phí khác.
7. Chi phí thuế TNDN? Phương pháp hạch toán chi phí thuế TNDN.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ tài chính (2013), Luật số 31/2013/QH13 ngày 19 tháng 6 năm 2013 về việc sửa đổi, bổ sung một số điều luật thuế giá trị gia tăng số 13/2008/QH12, Hà Nội.
2. Bộ tài chính (2014), Luật số 71/2014/QH13 ngày 26 tháng 11 năm 2014 về việc sửa đổi, bổ sung một số điều của các luật về thuế, Hà Nội.
3. Bộ Tài chính (2001), Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 về việc ban hành 4 chuẩn mực kế toán (đợt 1), Hà Nội.
4. Bộ Tài chính (2002), Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 về việc ban hành 6 chuẩn mực kế toán (đợt 2), Hà Nội.
5. Bộ Tài chính (2003), Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 về việc ban hành 6 chuẩn mực kế toán (đợt 3), Hà Nội
6. Bộ Tài chính (2005), Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 về việc ban hành 6 chuẩn mực kế toán (đợt 4), Hà Nội.
7. Bộ Tài chính (2005), Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 về việc ban hành 4 chuẩn mực kế toán (đợt 5), Hà Nội.
8. Bộ tài chính (2002), Thông tư số 89/2002/TT-BTC ngày 09/10/2002: Hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (4) Chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (4 CMKT đợt 1), Hà Nội.
9. Bộ tài chính (2003), Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày 04/11/2003: Hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (6) Chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (6 CMKT đợt 2), Hà Nội.
10. Bộ tài chính (2005), Thông tư số 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005: Hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (6) Chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (6 CMKT đợt 3), Hà Nội.
11. Bộ tài chính (2006), Thông tư số 20/2006/TT-BTC ngày 20/03/2006: Hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (6) Chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (6 CMKT đợt 4), Hà Nội.
12. Bộ tài chính (2006), Thông tư số 21/2006/TT-BTC ngày 20/03/2006: Hướng dẫn kế toán thực hiện bốn (4) Chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (4 CMKT đợt 5), Hà Nội.
13. Bộ Tài chính (2013), Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25 tháng 4 năm 2013: Hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định, Hà Nội.
14. Bộ tài chính (2014), Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014: Hướng dẫn kế toán thay cho quyết định số 15/2006/QĐ/BTC, Hà Nội.
15. Chính phủ nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam (2002), Nghị định số 114/2002/NĐ-CP ngày 31/12/2002: Quy định về tiền lương và các khoản tính BHXH, BHYT, KPCĐ, Hà Nội.
16. Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh - Khoa Kế toán Kiểm toán (2007), Kế toán chi phí, TP Hồ Chí Minh.
17. Quốc Hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam, Khoá XI, kỳ họp thứ 3 (2003), Luật kế toán: Luật số 03/2003/QH11, Hà Nội.
18. Quốc Hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam (2007), Luật Lao động (Sửa đổi 2007), Hà Nội.
19. Tạp chí kế toán từ năm 2010 - 2014.

20. TS. Nguyễn Phú Giang (2010), *Kế toán thương mại dịch vụ xuất nhập khẩu và xây lắp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
21. TS. Phan Đức Dũng (2009), *Kế toán thương mại dịch vụ và kinh doanh xuất nhập khẩu*, NXB Thống kê, Hà Nội.
22. Trường Cao đẳng Lương thực - Thực phẩm Đà Nẵng (2012), *Giáo trình Lý thuyết kế toán*, Đà Nẵng.