



ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KỸ THUẬT CÔNG NGHIỆP

TS. NGUYỄN THỊ KIM HUYỀN (Chủ biên);
TS. NGÔ THUY HÀ, ThS. DƯƠNG HƯƠNG LAM,
ThS. MA THỊ THU THỦY, ThS. NGUYỄN THỊ HỒNG

Giáo trình

KẾ TOÁN TÀI CHÍNH (PHẦN I)



MGT.23088741



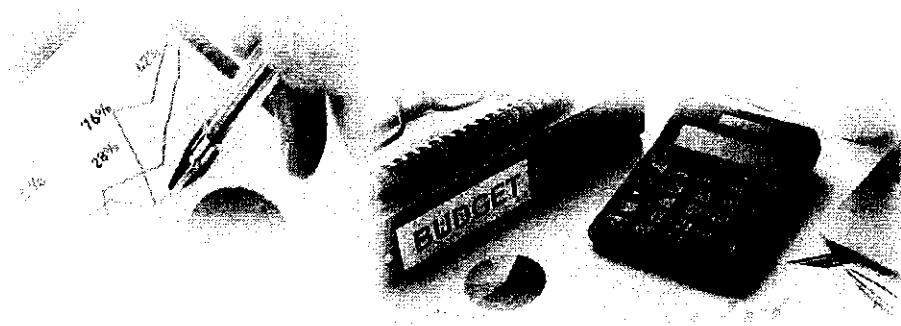
NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN

ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KỸ THUẬT CÔNG NGHIỆP

TS. NGUYỄN THỊ KIM HUYỀN (CHỦ BIÊN),
TS. NGÔ THUYẾT HÀ, ThS. DƯƠNG HƯƠNG LAM,
ThS. MA THỊ THU THUYẾT, ThS. NGUYỄN THỊ HỒNG

Giáo trình

KẾ TOÁN TÀI CHÍNH (PHẦN I)



TRƯỜNG ĐẠI HỌC KỸ THUẬT CÔNG NGHIỆP
THƯ VIỆN
 PHÒNG MUỐN

NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN
NĂM 2021

MÃ SỐ: $\frac{10 - 208}{\text{ĐHTN} - 2021}$

MỤC LỤC

LỜI NÓI ĐẦU	3
CHƯƠNG I: KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG	9
1.1. MỘT SỐ VẤN ĐỀ VỀ TIỀN LƯƠNG	9
1.1.1. Khái niệm và ý nghĩa của tiền lương	9
1.1.2. Quỹ tiền lương và các hình thức trả lương	11
1.2. CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG	17
1.2.1. Bảo hiểm xã hội	17
1.2.2. Bảo hiểm y tế	18
1.2.3. Bảo hiểm thất nghiệp	18
1.2.4. Kinh phí công đoàn	19
1.2.5. Căn cứ tính các khoản trích theo lương	20
1.3. KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG	24
1.3.1. Nhiệm vụ của kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương	24
1.3.2. Nguyên tắc kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương	24
1.3.3. Chứng từ kế toán sử dụng	27
1.3.4. Tài khoản kế toán sử dụng	30
1.3.5. Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu	32
CHƯƠNG II: KẾ TOÁN NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ	37
2.1. MỘT SỐ KHÁI NIỆM	37
2.1.1. Khái niệm hàng tồn kho	37
2.1.2. Khái niệm nguyên liệu, vật liệu	38
2.1.3. Khái niệm công cụ, dụng cụ	39
2.2. ĐẶC ĐIỂM VÀ PHÂN LOẠI NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ	40
2.2.1. Đặc điểm của nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ	40

2.2.2. Phân loại nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ	40
2.3. TÍNH GIÁ NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ	43
2.3.1. Nguyên tắc tính giá nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ	43
2.3.2. Giá thực tế nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ	45
2.3.3. Giá hạch toán nguyên liệu vật liệu, Công cụ, dụng cụ	49
2.4. YÊU CẦU QUẢN LÝ VÀ NHIỆM VỤ KẾ TOÁN NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU VÀ CÔNG CỤ, DỤNG CỤ	50
2.4.1. Yêu cầu quản lý nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ	50
2.4.2. Nhiệm vụ kế toán nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ	51
2.5. KẾ TOÁN CHI TIẾT NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ	52
2.5.1. Phương pháp thẻ song song	52
2.5.2. Phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển	54
2.5.3. Phương pháp sổ sổ dư	55
2.6. KẾ TOÁN TỔNG HỢP NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ THEO PHƯƠNG PHÁP KẾ KHAI THƯỜNG XUYÊN	57
2.6.1. Chứng từ kế toán sử dụng	58
2.6.2. Tài khoản kế toán sử dụng	58
2.6.3. Phương pháp kế toán một số giao dịch chủ yếu	60
2.7. KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO THEO PHƯƠNG PHÁP KIỂM KÊ ĐỊNH KỲ	69
2.7.1. Khái niệm phương pháp kiểm kê định kỳ	69
2.7.2. Chứng từ, tài khoản kế toán sử dụng	70
2.7.3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu	71
CHƯƠNG III: KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ	73
3.1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ	73
3.1.1. Khái niệm, đặc điểm và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản cố định	73
3.1.2. Phân loại tài sản cố định	77
3.1.3. Đánh giá tài sản cố định	80

3.1.4. Khái niệm và tính giá bất động sản đầu tư.....	87
3.1.5. Nguyên tắc quản lý và nhiệm vụ kế toán TSCĐ.....	89
3.2. KẾ TOÁN BIẾN ĐỘNG TÀI SẢN CỐ ĐỊNH HỮU HÌNH.....	90
3.2.1. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng.....	90
3.2.2. Kế toán chi tiết tài sản cố định hữu hình	91
3.2.3. Kế toán biến động tăng tài sản cố định hữu hình.....	92
3.2.4. Kế toán biến động giảm tài sản cố định hữu hình.....	99
3.3. KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH THUÊ TÀI CHÍNH	109
3.3.1. Khái niệm, quy định khi hạch toán tài sản cố định thuê tài chính	109
3.3.2. Tài khoản kế toán sử dụng	111
3.3.3. Phương pháp hạch toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu.....	112
3.4. KẾ TOÁN BIẾN ĐỘNG TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÔ HÌNH.....	115
3.4.1. Khái niệm, nguyên tắc hạch toán TSCĐ vô hình.....	115
3.4.2. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng.....	117
3.4.3. Phương pháp kế toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu.....	118
3.5. KẾ TOÁN BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ.....	123
3.5.1. Tài khoản kế toán sử dụng	123
3.5.2. Kế toán biến động tăng bất động sản đầu tư	123
3.5.3. Kế toán biến động giảm bất động sản đầu tư.....	126
3.6. KẾ TOÁN KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ.....	129
3.6.1. Khái niệm và nguyên tắc trích khấu hao.....	129
3.6.2. Phương pháp tính khấu hao	132
3.6.3. Tài khoản kế toán sử dụng	135
3.6.4. Phương pháp hạch toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu.....	136
3.7. KẾ TOÁN SỬA CHỮA TÀI SẢN CỐ ĐỊNH	138
3.7.1. Kế toán sửa chữa thường xuyên tài sản cố định	139
3.7.2. Kế toán sửa chữa lớn tài sản cố định	139
3.7.3. Kế toán sửa chữa nâng cấp tài sản cố định	141

CHƯƠNG IV: KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT, TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM VÀ HẠCH TOÁN THÀNH PHẨM	142
4.1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM	142
4.1.1. Chi phí sản xuất	142
4.1.2. Giá thành sản phẩm	149
4.2. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT THEO PHƯƠNG PHÁP KÊ KHAI THƯỜNG XUYÊN	154
4.2.1. Kế toán chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	154
4.2.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp	157
4.2.3. Kế toán chi phí trả trước và chi phí phải trả	159
4.2.4. Kế toán chi phí sản xuất chung	165
4.2.5. Tập hợp chi phí sản xuất	170
4.3. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT THEO PHƯƠNG PHÁP KIỂM KÊ ĐỊNH KỲ	173
4.3.1. Kế toán chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	174
4.3.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp	175
4.3.3. Kế toán chi phí sản xuất chung	175
4.3.4. Tập hợp chi phí sản xuất	175
4.4. KIỂM KÊ VÀ ĐÁNH GIÁ SẢN PHẨM DỒ DANG	176
4.4.1. Khái niệm	176
4.4.2. Các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang	176
4.5. CÁC PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ THÀNH	181
4.5.1. Phương pháp giản đơn	181
4.5.2. Phương pháp tính giá thành phân bước	181
4.5.3. Phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng	184
4.5.4. Phương pháp tính giá thành tỷ lệ	184
4.5.5. Phương pháp tính giá thành theo hệ số	185
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	186

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Chữ viết đầy đủ
BĐS	Bất động sản
BHTN	Bảo hiểm thất nghiệp
BHXXH	Bảo hiểm xã hội
BHYT	Bảo hiểm y tế
BNN	Bệnh nghề nghiệp
CCDC	Công cụ dụng cụ
CNTTSX	Công nhân trực tiếp sản xuất
GTGT	Giá trị gia tăng
HT	Hưu trí
KPCĐ	Kinh phí công đoàn
NLVL	Nguyên liệu vật liệu
ÔĐ	Ôm đau
SXKD	Sản xuất kinh doanh
SPDD	Sản phẩm dở dang
TNLĐ	Tai nạn lao động
TS	Thai sản
TSCĐ	Tài sản cố định
TT	Tử tuất
XDCB	Xây dựng cơ bản

LỜI NÓI ĐẦU

Ngày 11/01/2007, Việt Nam chính thức trở thành thành viên của Tổ chức Thương mại Thế giới (WHO), sự kiện này đã mang lại nhiều thuận lợi, nhưng cũng không ít khó khăn cho các doanh nghiệp nói riêng và nền kinh tế Việt Nam nói chung.

Để đáp ứng yêu cầu quản lý trong môi trường hội nhập, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22 tháng 12 năm 2014 về *hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp* thay thế cho Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 và Thông tư 202/2014/TT-BTC về hướng dẫn phương pháp lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất, áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế trong cả nước, và Thông tư 53/2016/TT-BTC, ngày 21 tháng 3 năm 2016, *Thông tư sửa đổi, bổ sung một số điều của thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp*.

Để giúp cho các nhà nghiên cứu, cán bộ giảng dạy, sinh viên ngành kế toán có thêm nguồn tài liệu phục vụ công tác giảng dạy, nghiên cứu, học tập, Bộ môn Kế toán doanh nghiệp công nghiệp, Khoa Kinh tế công nghiệp, Trường Đại học Kỹ thuật Công nghiệp, Đại học Thái Nguyên tổ chức biên soạn cuốn giáo trình ***Kế toán tài chính (Phần I)*** theo Thông tư 200/2014/TT-BTC, Thông tư 53/2016/TT-BTC và hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện nay.

Tham gia biên soạn giáo trình Kế toán tài chính (Phần I) gồm có:

TS. Nguyễn Thị Kim Huyền: Chủ biên, biên soạn các chương I và chương II.

TS. Ngô Thuý Hà: Biên soạn chương IV.

ThS. Ma Thị Thu Thuý: Biên soạn chương IV.

ThS. Dương Hương Lam: Biên soạn chương III.

ThS. Nguyễn Thị Hồng: Biên soạn chương III.

Mặc dù đã rất cố gắng, song chắc chắn cuốn giáo trình không tránh khỏi những hạn chế nhất định. Tập thể tác giả rất mong nhận được những ý kiến đóng góp của các độc giả.

Xin trân trọng cảm ơn!

Chương I

KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG

Mục tiêu

Nội dung của chương cung cấp cho người học, người đọc những nội dung kiến thức sau:

+ Các khái niệm về tiền lương và các khoản trích theo lương; nhiệm vụ của kế toán lương; các hình thức trả lương, quỹ tiền lương, cách trích lập các quỹ này.

+ Hạch toán lương và các khoản trích theo lương.

1.1. MỘT SỐ VẤN ĐỀ VỀ TIỀN LƯƠNG

1.1.1. Khái niệm và ý nghĩa của tiền lương

Ở mỗi giai đoạn phát triển của nền kinh tế, có những khái niệm khác nhau về tiền lương, cụ thể như:

Trong cơ chế kế hoạch hóa tập trung, tiền lương được biểu hiện một cách thống nhất là một phần thu nhập quốc dân, biểu hiện dưới hình thức tiền tệ được Nhà nước phân phối kế hoạch cho cán bộ công chức viên chức, phù hợp với số lượng, chất lượng lao động của mỗi người đã cống hiến. Tiền lương phản ánh việc chi trả cho cán bộ công chức, viên chức dựa trên nguyên tắc phân phối lao động nhằm tái sản xuất sức lao động.

Bước sang nền kinh tế thị trường, sự thay đổi cơ chế quản lý kinh tế đã bộc lộ những hạn chế, thiếu sót trong nhận thức về vai trò của yếu tố sức lao động và bản chất kinh tế của tiền lương. Cơ chế thị trường buộc chúng ta phải có những thay đổi lớn trong nhận thức về tiền lương. Theo đó, tiền lương được hiểu bằng tiền của giá trị sức lao động, là giá trị của yếu tố lao động mà người sử dụng (Nhà nước, chủ doanh nghiệp) phải trả cho người cung ứng lao động, tuân theo nguyên tắc cung cầu, giá cả thị trường theo pháp luật hiện hành của Nhà nước.

Ngoài ra, theo tiếp cận của các nhà nghiên cứu khác nhau, tiền lương cũng có nhiều quan niệm khác nhau, có thể kể đến:

Theo PGS. TS. Nguyễn Văn Công trong cuốn “Kế toán doanh nghiệp, Lý thuyết - bài tập mẫu và bài giải” trang 52, “Tiền lương (tiền công) chính là phần thù lao lao động được biểu hiện bằng tiền mà doanh nghiệp trả cho người lao động căn cứ vào thời gian, khối lượng và chất lượng công việc của họ”.

TS. Phan Đức Dũng trong cuốn “Kế toán tài chính – Phần 1” lại đưa ra quan điểm “Tiền lương là khoản thu nhập mà doanh nghiệp tạo điều kiện cho người lao động sinh sống, sinh hoạt, tái sản xuất, phát triển mọi mặt về vật chất và tinh thần trong đời sống gia đình, xã hội” (tr.180)

Trong cuốn Giáo trình Kế toán tài chính doanh nghiệp của tác giả Đặng Thị Loan, “tiền lương là biểu hiện bằng tiền của hao phí lao động sống cần thiết mà doanh nghiệp trả cho người lao động theo thời gian, khối lượng công việc mà người lao động đã cống hiến cho doanh nghiệp” (tr.69)

Dù tiếp cận theo cách thức nào thì bản chất của tiền lương đều là giá cả của hàng hóa sức lao động, là động lực quyết định hành vi cung ứng lao động, là một phạm trù của kinh tế hàng hóa, chịu sự chi phối của các quy luật kinh tế khách quan và được thể hiện trên các khía cạnh như sau:

- (i) Tiền lương là nguồn thu nhập chính của người lao động;
- (ii) Tiền lương là một khoản chi phí của người sử dụng lao động – các doanh nghiệp;
- (iii) Tiền lương có ý nghĩa quan trọng đối với cả người lao động và người sử dụng lao động.

Như vậy, theo một cách chung nhất có thể hiểu *Tiền lương (hay tiền công)* là số tiền thù lao mà doanh nghiệp trả cho người lao động theo số lượng và chất lượng lao động mà họ đóng góp cho doanh nghiệp nhằm đảm bảo cho người lao động đủ để tái sản xuất sức lao động và nâng cao, bồi dưỡng sức lao động.

Ngoài khái niệm về tiền lương nói chung, trên thực tế còn tồn tại các khái niệm về tiền lương có liên quan như:

✓ *Tiền lương danh nghĩa*: là khái niệm chỉ số lượng tiền tệ mà người sử dụng lao động căn cứ vào hợp đồng thỏa thuận giữa hai bên trong việc thuê lao động. Trên thực tế, mọi mức lương trả cho người lao động đều là tiền lương

danh nghĩa. Song nó chưa cho ta nhận thức đầy đủ về mức trả công thực tế cho người lao động.

✓ *Tiền lương thực tế*: là số lượng tư liệu sinh hoạt và dịch vụ mà người lao động có thể mua được bằng tiền lương của mình sau khi đã nộp các khoản thuế theo quy định của Nhà nước. Chỉ số tiền lương thực tế tỷ lệ nghịch với tỷ số giá cả và tỷ lệ thuận với chỉ số tiền lương danh nghĩa tại thời điểm xác định.

✓ *Tiền lương tối thiểu*: là “ngưỡng” cuối cùng để từ đó xây dựng các mức lương khác, tạo thành hệ thống tiền lương của một ngành nào đó hoặc hệ thống tiền lương chung thống nhất của một nước, là căn cứ để hoạch định chính sách tiền lương. Nó được coi là yếu tố hết sức quan trọng của chính sách tiền lương.

Xuất phát khái niệm, cũng như bản chất về tiền lương như trên, có thể rút ra ý nghĩa của tiền lương như sau:

- Đối với người lao động: Tiền lương giúp người lao động có điều kiện để tái sản xuất sức lao động, phát triển mọi mặt về vật chất và tinh thần trong đời sống gia đình, xã hội.

- Đối với doanh nghiệp: Tiền lương được coi là một khoản chi phí sản xuất cấu thành nên giá thành sản phẩm. Do đó quản lý tốt tiền lương sẽ giúp cho doanh nghiệp nâng cao hiệu quả sử dụng lao động, tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm.

1.1.2. Quỹ tiền lương và các hình thức trả lương

1.1.2.1. Quỹ tiền lương

Quỹ tiền lương của doanh nghiệp là toàn bộ số tiền lương mà đơn vị phải trả cho tất cả lao động thuộc đơn vị quản lý, cũng như sử dụng. Thành phần quỹ tiền lương thường bao gồm:

- Tiền lương tháng, lương ngày theo hệ thống các thang lương, mức lương chức vụ đã được Nhà nước ban hành.

- Tiền lương trả theo sản phẩm.

- Tiền lương công nhật, tiền lương khoán.

- Tiền lương trả cho cán bộ, công chức, viên chức khi chế tạo ra sản phẩm không đúng quy cách, trong phạm vi chế độ quy định.

- Tiền lương trả cho cán bộ, công chức, viên chức trong thời gian phải ngừng việc do thiết bị, máy móc ngừng chạy, xí nghiệp thiếu nguyên liệu, nhiên liệu, vật liệu hoặc do điều kiện thiên nhiên ảnh hưởng như mưa, bão lụt...

- Tiền lương trả cho cán bộ, công chức, viên chức trong thời gian điều động công tác hoặc huy động đi làm nghĩa vụ của Nhà nước và xã hội trong phạm vi thể lệ và chính sách quy định.

- Tiền lương trả cho cán bộ, công chức, viên chức được cử đi học theo chế độ quy định nhưng vẫn còn tính trong biên chế của cơ quan, xí nghiệp; tiền lương trả cho cán bộ, công chức, viên chức nghỉ phép định kỳ; tiền lương trả cho nữ cán bộ, công chức, viên chức nghỉ đẻ; tiền lương trả cho cán bộ, công chức, viên chức ốm đau, nghỉ phép vì việc riêng, trong phạm vi thể lệ và chính sách quy định.

- Tiền nhuận bút, tiền giảng bài trả cho cán bộ, công chức, viên chức trong các cơ quan Nhà nước.

- Các loại tiền thưởng có tính chất thường xuyên.

- Các khoản phụ cấp như: Phụ cấp làm đêm, thêm giờ, thêm kíp (gồm cả thêm giờ, thêm kíp trong những ngày nghỉ, ngày lễ); tiền phụ cấp thêm cho những người được nghỉ phép định kỳ nhưng không nghỉ, ở lại làm việc; phụ cấp dạy nghề trong sản xuất; phụ cấp trách nhiệm cho các tổ trưởng hoặc phụ trách bộ phận sản xuất trong các xí nghiệp, công trường, nông trường, lâm trường,...; phụ cấp trách nhiệm, phụ cấp kỹ thuật cho công nhân lái các loại xe vận tải, hành khách, du lịch và các loại máy kéo ở cương vị trách nhiệm khác nhau, số lượng trọng tải khác nhau và trên các quãng đường khó khăn khác nhau theo chế độ quy định; phụ cấp thâm niên nghề trong các ngành đã được Nhà nước quy định; phụ cấp cho cán bộ, công chức, viên chức chuyên đi công tác lưu động; phụ cấp khu vực; phụ cấp cho những vùng đặc biệt...

Nếu xét trên góc độ hạch toán thì quỹ tiền lương được chia thành: Quỹ lương chính và quỹ lương phụ.

- Quỹ lương chính thường bao gồm tiền lương theo thời gian, tiền lương theo sản phẩm, tiền thưởng có tính chất lương, các khoản phụ cấp theo quy định. Quỹ lương này tính trên khối lượng công việc hoàn thành hoặc thời gian làm việc thực tế của người lao động.

- Quỹ lương phụ trả cho người lao động trong thời gian không làm việc tại doanh nghiệp nhưng vẫn được chi trả theo quy định của pháp luật như nghỉ lễ, tết, nghỉ phép...

Nếu xét trên mối quan hệ giữa tiền lương và quá trình sản xuất kinh doanh (SXKD) thì quỹ tiền lương được chia thành:

- Tiền lương chính: là khoản tiền lương trả cho người lao động trong thời gian thực tế có làm việc theo hợp đồng đã ký kết hoặc theo vị trí công việc được phân công, bao gồm tiền lương cấp bậc, tiền thưởng và các khoản phụ cấp có tính chất tiền lương..

- Tiền lương phụ: là khoản tiền lương trả cho người lao động trong thời gian thực tế không làm việc nhưng vẫn được hưởng theo chế độ quy định như nghỉ phép, hội họp, học tập, lễ, tết...

1.1.2.2. Các hình thức trả lương

Căn cứ vào đặc thù hoạt động sản xuất - kinh doanh, tính chất công việc, yêu cầu và trình độ quản lý mà việc tính và chi trả lương cho lao động trong doanh nghiệp có thể thực hiện theo nhiều hình thức khác nhau. Trên thực tế, thường áp dụng các hình thức trả lương như sau:

(1) Tiền lương theo thời gian

Hình thức này áp dụng cho lao động làm công tác quản lý, hành chính, văn phòng. Trả lương theo thời gian dựa trên thời gian làm việc thực tế, ngành nghề, trình độ thành thạo công việc, cũng như thang bậc lương của người lao động (trong đó, thang bậc lương của người lao động phụ thuộc vào tính chất lao động và được quy định theo từng ngành nghề cụ thể).

Tiền lương theo thời gian được tính theo công thức chung là:

$$\text{Tiền lương theo thời gian} = \frac{\text{Mức lương}}{\text{thời gian}} \times \frac{\text{Thời gian làm việc}}{\text{thực tế}}$$

Đơn vị sử dụng để tính tiền lương theo thời gian gồm lương tháng, lương tuần, lương ngày và lương giờ.

✓ Tiền lương tháng: là tiền lương trả cố định hàng tháng trên cơ sở hợp đồng lao động đã ký kết.

Tiền lương phải trả trong tháng được tính theo công thức:

$$\text{Tiền lương phải trả trong tháng} = \frac{\text{Mức lương tháng}}{\text{Số ngày làm việc trong tháng theo quy định}} \times \text{Số ngày công làm việc thực tế trong tháng của người lao động}$$

Trong đó:

$$\text{Mức lương tháng} = \text{Tiền lương tối thiểu} \times (\text{Hệ số lương} + \text{Hệ số phụ cấp được hưởng theo quy định})$$

✓ Tiền lương tuần: là tiền lương trả cho một tuần làm việc được xác định theo công thức sau:

$$\text{Tiền lương tuần} = \text{Tiền lương tháng} \times \frac{12}{52}$$

✓ Tiền lương ngày: là tiền lương trả cho một ngày làm việc và được tính bằng cách lấy tiền lương tháng chia cho số ngày làm việc trong tháng.

$$\text{Tiền lương phải trả trong ngày} = \frac{\text{Mức lương tháng}}{\text{Số ngày làm việc trong tháng theo quy định}}$$

✓ Tiền lương giờ: là tiền lương trả cho một giờ làm việc và được xác định bằng cách lấy tiền lương ngày chia cho số giờ tiêu chuẩn theo quy định của Luật Lao động.

$$\text{Tiền lương giờ} = \frac{\text{Mức lương ngày}}{\text{Số giờ làm việc trong ngày theo quy định}}$$

Về cơ bản, tiền lương theo thời gian có cách tính toán khá đơn giản, nhưng hạn chế của hình thức này là tính bình quân, chưa gắn với kết quả sản xuất, vì thế sẽ không có tác động kích thích người lao động sáng tạo, cũng như thi đua tăng năng suất.

Ngoài ra, tiền lương theo thời gian còn có thể thực hiện tính toán theo thời gian có thưởng như sau:

$$\text{Tiền lương trả theo thời gian có thưởng} = \text{Tiền lương phải trả (tính theo lương tháng/tuần/ngày)} + \text{Các khoản tiền thưởng}$$

Tiền lương theo thời gian có thưởng là việc chi trả lương theo thời gian những có kết hợp với chế độ thưởng như thưởng do nâng cao chất lượng sản phẩm, năng suất lao động hoặc tiết kiệm chi phí. Điều này giúp khắc phục phần nào hạn chế của việc chi trả lương theo thời gian thông thường thông qua việc kích thích người lao động làm việc hiệu quả hơn.

(2) Tiền lương theo sản phẩm

Tiền lương theo sản phẩm thường được áp dụng cho bộ phận lao động trực tiếp trong doanh nghiệp, đây là hình thức trả lương cho người lao động căn cứ vào số lượng, chất lượng sản phẩm làm ra và đơn giá tiền lương tính cho một đơn vị sản phẩm. Tùy theo tính chất, đặc thù sản phẩm, công việc, cũng như quy chế tiền lương được xây dựng tại mỗi doanh nghiệp mà việc trả lương theo sản phẩm có thể tiến hành theo nhiều hình thức khác nhau, như trả lương theo sản phẩm trực tiếp không hạn chế, trả lương theo sản phẩm gián tiếp, trả lương theo sản phẩm có thưởng, trả lương theo sản phẩm lũy tiến.

✓ Trả lương theo sản phẩm trực tiếp không hạn chế được căn cứ vào số lượng sản phẩm hoàn thành đúng quy cách, phẩm chất và đơn giá tiền lương quy định cho một sản phẩm, ngoài ra không chịu một sự hạn chế nào. Cụ thể là:

$$\text{Tiền lương sản phẩm trực tiếp} = \text{Số lượng (khối lượng) sản phẩm, công việc hoàn thành} \times \text{Đơn giá tiền lương sản phẩm}$$

✓ Trả lương theo sản phẩm gián tiếp áp dụng để trả lương cho bộ phận lao động phục vụ sản xuất, đây là bộ phận hưởng lương phụ thuộc vào kết quả lao động của bộ phận trực tiếp sản xuất. Theo đó, tiền lương theo sản phẩm gián tiếp được tính như sau:

$$\text{Tiền lương sản phẩm gián tiếp} = \text{Tiền lương sản phẩm trực tiếp} \times \text{Tỷ lệ tiền lương gián tiếp}$$

✓ Trả lương theo sản phẩm có thưởng là việc kết hợp trả lương theo sản phẩm với chế độ tiền thưởng trong sản xuất. Hay nói cách khác, đây là việc trả

lương tính theo sản phẩm trực tiếp hoặc gián tiếp kết hợp với chế độ khen thưởng do doanh nghiệp quy định. Hình thức trả lương này giúp kích thích người lao động hăng say lao động, sáng tạo, thực hiện cải tiến kỹ thuật, nâng cao chất lượng sản phẩm, tiết kiệm chi phí...

✓ Trả lương theo sản phẩm lũy tiến là việc trả lương trên cơ sở sản phẩm trực tiếp, đồng thời, căn cứ vào mức độ hoàn thành định mức sản xuất. Mức độ hoàn thành định mức sản xuất càng cao thì tiền lương được tính thêm càng lớn.

Trả lương theo sản phẩm lũy tiến có tác động khuyến khích người lao động hăng say sản xuất, phát huy sáng tạo nhằm cải tiến kỹ thuật, nâng cao năng suất lao động. Tuy nhiên, khi áp dụng tính lương theo sản phẩm lũy tiến, chi phí nhân công trực tiếp trong giá thành sản xuất của doanh nghiệp sẽ tăng, vì vậy khi xây dựng thang tiền thưởng lũy tiến cần cân nhắc điều kiện áp dụng, đồng thời phải có biện pháp nhằm hạn chế hiện tượng người lao động tăng cường độ lao động quá mức không đảm bảo cho sức khỏe, cũng như vi phạm luật lao động.

Ngoài ra, trong tiền lương theo sản phẩm còn có 2 dạng đặc biệt đó là hình thức khoán theo khối lượng công việc và hình thức khoán quỹ lương.

✓ Hình thức khoán theo khối lượng công việc: được áp dụng cho những công việc lao động giản đơn, có tính chất đột xuất như bốc dỡ hàng hoá, vệ sinh kho bãi... đây là những công việc cần phải được hoàn thành trong một khoảng thời gian không dài, với khối lượng công việc được xác định rõ ràng và phát sinh đột xuất. Khi áp dụng hình thức này, doanh nghiệp cần có kế hoạch kiểm tra, giám sát tiến độ, chất lượng công việc và nghiệm thu một cách nghiêm túc.

✓ Hình thức khoán quỹ lương: được sử dụng để trả lương cho người lao động làm việc tại các phòng ban của doanh nghiệp. Theo đó, doanh nghiệp sẽ dựa trên khối lượng công việc của từng phòng ban để tiến hành khoán quỹ lương. Quỹ lương thực tế của từng phòng ban phụ thuộc vào khối lượng công việc và mức độ hoàn thành công việc thực tế của phòng. Trong khi đó tiền lương thực tế của người lao động trong phòng phụ thuộc vào quỹ lương thực tế và số lượng người lao động làm việc thực tế của chính phòng ban đó.

Như vậy, so với tiền lương theo thời gian, tiền lương theo sản phẩm đã gắn tiền lương trả cho từng bộ phận, từng người lao động với chất lượng, kết quả lao động cuối cùng của bộ phận và người lao động đó. Điều này khắc phục được hạn chế của tiền lương theo thời gian. Tuy nhiên, tiền lương theo sản phẩm cần tính toán cẩn thận và có độ phức tạp hơn tiền lương thời gian.

1.2. CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG

Cùng với sự phát triển của hệ thống chính trị, những tiến bộ của xã hội, mà ngày nay, người lao động không chỉ được hưởng các khoản tiền lương, tiền thưởng quy định trong chế độ lương, thưởng của doanh nghiệp mà còn được hưởng các lợi ích khác khi gặp các tình huống ốm đau, tai nạn lao động, thai sản, khám chữa bệnh, hưu trí, mất sức, mất việc tạm thời... cũng như được chăm sóc, bảo vệ bởi tổ chức công đoàn. Những lợi ích này của người lao động là do quỹ bảo hiểm xã hội (BHXH); Bảo hiểm y tế (BHYT); Bảo hiểm thất nghiệp (BHTN); Kinh phí công đoàn (KPCĐ) mang lại.

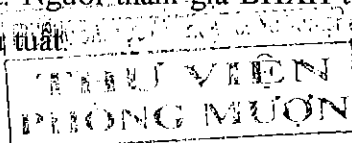
1.2.1. Bảo hiểm xã hội

BHXH là sự bảo đảm thay thế hoặc bù đắp một phần thu nhập của người lao động khi họ bị giảm hoặc mất thu nhập do ốm đau, thai sản, tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp, hết tuổi lao động hoặc chết, trên cơ sở đóng vào quỹ BHXH (Điều 3, Luật BHXH, Luật số 58/2014/QH13)

BHXH bao gồm:

- BHXH bắt buộc là loại hình BHXH do Nhà nước tổ chức mà người lao động và người sử dụng lao động phải tham gia. Theo đó, người lao động khi tham gia BHXH bắt buộc sẽ được hưởng các chế độ như ốm đau (ÔĐ), thai sản (TS), hưu trí (HT), tử tuất (TT), tai nạn lao động (TNLĐ), bệnh nghề nghiệp (BNN) khi đáp ứng đủ các điều kiện tương ứng theo quy định của pháp luật. Trong nội dung chương này, chủ yếu tập trung vào việc tính toán, trích lập BHXH bắt buộc, sau đây gọi chung là BHXH.

- BHXH tự nguyện là loại hình BHXH do Nhà nước tổ chức mà người tham gia được lựa chọn mức đóng, phương thức đóng phù hợp với thu nhập của mình và Nhà nước có chính sách hỗ trợ tiền đóng BHXH để người tham gia hưởng chế độ hưu trí và tử tuất. Người tham gia BHXH tự nguyện được giải quyết các chế độ về hưu trí và tử tuất.



Nguồn hình thành quỹ BHXH:

BHXH được hình thành trên cơ sở đóng góp của người sử dụng lao động và người lao động với tỷ lệ đóng góp theo quy định hiện hành như sau:

+ Người sử dụng lao động đóng theo tỷ lệ quy định là 17,5% trên mức tiền lương tháng đóng BHYT, BHXH bắt buộc, BHTN và tính vào chi phí sản xuất kinh doanh. (Trong đó: 3% vào quỹ ốm đau và thai sản và 14% vào quỹ hưu trí và tử tuất, 0,5% vào quỹ Bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp).

+ Người lao động đóng theo tỷ lệ quy định là 8% trên mức tiền lương đóng BHYT, BHXH bắt buộc, BHTN (đóng vào quỹ hưu trí, tử tuất).

+ Tiền sinh lời của hoạt động đầu tư từ quỹ.

+ Hỗ trợ của Nhà nước.

+ Các nguồn thu hợp pháp khác.

1.2.2. Bảo hiểm y tế

BHYT là hình thức bảo hiểm bắt buộc được áp dụng đối với các đối tượng theo quy định của Luật này để chăm sóc sức khỏe, không vì mục đích lợi nhuận do Nhà nước tổ chức thực hiện (Khoản 1, Điều 2 Luật BHYT năm 2008, sửa đổi bổ sung 2014).

Nguồn hình thành quỹ bảo hiểm y tế:

+ Tiền thu phí BHYT do người sử dụng lao động và người tham gia BHYT đóng.

+ Các khoản nhà nước đóng BHYT cho đối tượng theo quy định và các khoản hỗ trợ khác

+ Tiền sinh lời do thực hiện các biện pháp hợp pháp nhằm bảo toàn và tăng trưởng Quỹ BHYT

+ Các khoản thu từ nguồn tài trợ, viện trợ.

+ Các khoản thu hợp pháp khác.

Quỹ BHYT chủ yếu được hình thành bằng cách trích theo tỷ lệ quy định trên tiền lương tháng đóng BHYT, BHXH bắt buộc, BHTN. Theo quy định hiện hành, tỷ lệ đó là 4,5%, trong đó: 3% tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ; 1,5% do người lao động chịu.

1.2.3. Bảo hiểm thất nghiệp

BHTN là chế độ nhằm bù đắp một phần thu nhập của người lao động khi bị mất việc làm, hỗ trợ người lao động học nghề, duy trì việc làm, tìm việc làm trên cơ sở đóng vào Quỹ bảo hiểm thất nghiệp (khoản 4, Điều 3 Luật Việc làm 2013).

Nguồn hình thành quỹ BHTN:

- + Người lao động đóng bằng 1% tiền lương, tiền công tháng đóng BHTN.
- + Người sử dụng lao động đóng bằng 1% trên tiền lương tháng đóng BHYT, BHXH bắt buộc, BHTN của những người lao động tham gia BHTN.
- + Hàng tháng, Nhà nước hỗ trợ từ ngân sách bằng 1% quỹ tiền lương, tiền công tháng đóng BHTN của những người lao động tham gia BHTN và mỗi năm chuyển một lần.

1.2.4. Kinh phí công đoàn

KPCĐ là nguồn tài trợ cho hoạt động công đoàn ở các cấp.

Nguồn hình thành kinh phí công đoàn.

Tại mục 2, Điều 26, Luật Công đoàn (Luật số 12/2012/QH13), KPCĐ được hình thành do cơ quan, tổ chức, doanh nghiệp đóng bằng 2% quỹ tiền lương làm căn cứ đóng BHXH cho người lao động.

Bảng 1.1. Tỷ lệ trích lập các khoản trích theo lương¹

	Người sử dụng lao động						Người lao động		
	BHXH			BHYT	BHTN	KPCĐ	BHXH	BHYT	BHTN
	HT-TT	ÔĐ-TS	TNLD-BNN				HT-TT		
Tỷ lệ	14%	3%	0,5%	3%	1%	2%	8%	1,5%	1%
Tổng	17,5%			3%	1%	2%	10,5%		

¹ Áp dụng đối với người lao động Việt Nam

1.2.5. Căn cứ tính các khoản trích theo lương

Căn cứ tính các khoản trích theo lương được chia thành 2 nhóm lớn, nhóm người lao động thuộc đối tượng thực hiện chế độ tiền lương do Nhà nước quy định và nhóm người lao động hưởng tiền lương theo quy định của người sử dụng lao động, cụ thể như sau:

+ Đối với người lao động thuộc đối tượng thực hiện chế độ tiền lương do Nhà nước quy định thì căn cứ để đóng BHXH, BHYT, BHTN là hệ số tiền lương tháng theo ngạch bậc, cấp quân hàm và các khoản phụ cấp chức vụ, phụ cấp thâm niên vượt khung, phụ cấp thâm niên nghề (nếu có) tính theo mức lương cơ sở do Chính phủ quy định.

+ Đối với người lao động hưởng tiền lương theo quy định của người sử dụng lao động (doanh nghiệp) thì căn cứ để đóng BHXH, BHYT, BHTN là tiền lương tháng làm căn cứ tính BHXH.

Về tiền lương tháng làm căn cứ tính BHXH được quy định tại Khoản 2 Điều 89, Luật BHXH, năm 2014 bao gồm mức lương; phụ cấp lương và các khoản bổ sung khác theo quy định của pháp luật về lao động. Trong đó:

- *Mức lương* bao gồm mức lương thời gian và mức lương sản phẩm. Mức lương thời gian là mức lương tính theo thời gian của công việc hoặc chức danh theo thang lương, bảng lương do người sử dụng lao động xây dựng theo quy định của pháp luật lao động mà hai bên đã thỏa thuận. Đối với người lao động hưởng lương theo sản phẩm hoặc lương khoán được xác định dựa trên đơn giá sản phẩm hoặc lương khoán.

Mức tiền lương tháng đóng BHXH bắt buộc tối thiểu được quy định tại Điểm 2.6, Khoản 2, Điều 6 Quyết định 595/QĐ-BHXH ngày 14/4/2017 như sau:

+ Đối với người lao động làm công việc hoặc chức danh giản đơn nhất trong điều kiện lao động bình thường: Không thấp hơn mức lương tối thiểu vùng tại thời điểm đóng.

+ Đối với người lao động làm công việc hoặc chức danh đòi hỏi lao động qua đào tạo, học nghề: Cao hơn ít nhất 7% so với mức lương tối thiểu vùng.

+ Đối với người lao động làm công việc hoặc chức danh trong điều kiện lao động nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm: Cao hơn ít nhất 5% so với mức lương

của công việc hoặc chức danh có độ phức tạp tương đương, làm việc trong điều kiện lao động bình thường.

+ Đối với người lao động làm công việc hoặc chức danh trong điều kiện lao động đặc biệt nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm: Cao hơn ít nhất 7% so với mức lương của công việc hoặc chức danh có độ phức tạp tương đương, làm việc trong điều kiện lao động bình thường.

Hiện nay, lương tối thiểu vùng năm 2021 đã được Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội báo cáo Thủ tướng Chính phủ theo phương án chưa tăng lương tối thiểu vùng năm 2021 (như kết quả bỏ phiếu của Hội đồng Tiền lương Quốc gia); tức mức lương sẽ được thực hiện theo Nghị định 90/2019/NĐ-CP của Chính phủ. Theo đó, mức lương đóng BHXH bắt buộc tối thiểu áp dụng năm 2021 được tổng kết trong bảng 1.2 và hằng năm sẽ thay đổi theo quy định về mức lương tối thiểu vùng và mức lương tối thiểu chung.

Bảng 1.2. Mức lương đóng các khoản trích theo lương thấp nhất²

Vùng	Người làm việc trong điều kiện bình thường	Người đã qua học nghề, đào tạo nghề	Người làm việc trong điều kiện nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm		Người làm việc trong điều kiện đặc biệt nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm	
			Công việc giản đơn	Công việc yêu cầu đã qua học nghề, đào tạo nghề	Công việc giản đơn	Công việc yêu cầu đã qua học nghề, đào tạo nghề
Vùng I	4.420.000	4.729.400	4.641.000	4.965.870	4.729.400	5.060.458
Vùng II	3.920.000	4.194.400	4.116.000	4.404.120	4.194.400	4.488.008
Vùng III	3.430.000	3.670.100	3.601.500	3.853.605	3.670.100	3.927.007
Vùng IV	3.070.000	3.284.900	3.223.500	3.449.145	3.284.900	3.514.843

- *Phụ cấp lương* là các khoản phụ cấp lương mà hai bên đã thỏa thuận, cụ thể:

+ Các khoản phụ cấp lương để bù đắp yếu tố về điều kiện lao động, tính chất phức tạp công việc, điều kiện sinh hoạt, mức độ thu hút lao động mà mức

² Áp dụng cho năm 2021

lương thỏa thuận trong hợp đồng lao động chưa được tính đến hoặc tính chưa đầy đủ.

+ Các khoản phụ cấp lương gắn với quá trình làm việc và kết quả thực hiện công việc của người lao động.

Bao gồm: Phụ cấp chức vụ, chức danh, phụ cấp trách nhiệm, phụ cấp độc hại, phụ cấp thâm niên, phụ cấp khu vực và các khoản phụ cấp khác.

- *Các khoản bổ sung khác* là các khoản bổ sung mà hai bên đã thỏa thuận, gồm: Các khoản bổ sung xác định được mức tiền cụ thể cùng với mức lương thỏa thuận trong hợp đồng lao động và trả thường xuyên trong mỗi kỳ trả lương; Các khoản bổ sung không xác định được mức tiền cụ thể cùng với mức lương thỏa thuận trong hợp đồng lao động, trả thường xuyên hoặc không thường xuyên trong mỗi kỳ trả lương gắn với quá trình làm việc, kết quả thực hiện công việc của người lao động.

Bao gồm: Các khoản tiền thưởng, tiền ăn ca, tiền hỗ trợ xăng xe, tiền điện thoại, đi lại, nhà ở, tiền trông giữ trẻ, hỗ trợ khi người lao động có thân nhân bị chết, người lao động có người thân kết hôn, sinh nhật của người lao động, trợ cấp cho người lao động gặp hoàn cảnh khó khăn khi bị tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp và các khoản hỗ trợ, trợ cấp khác.

Mặc dù vậy, trong tình hình dịch bệnh Covid 19 bùng phát tại Việt Nam từ đầu năm 2020 đến nay, để hỗ trợ giải quyết khó khăn cho doanh nghiệp, người lao động trong việc thực hiện các khoản trích lập BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ, ngày 07/7/2021 Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Quyết định số 23/2021/QĐ-TTg và ngày 01/7/2021 Chính phủ đã ban hành Nghị quyết 68/NQ-CP quy định về tỷ lệ trích BHXH từ ngày 01/7/2021 như sau:

- Về mức đóng và thời gian áp dụng mức đóng vào Quỹ bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp:

✓Mức đóng: Bằng 0% quỹ tiền lương làm căn cứ đóng BHXH.

✓Thời gian áp dụng: 12 tháng, từ ngày 01 tháng 7 năm 2021 đến hết ngày 30 tháng 6 năm 2022.

Người sử dụng lao động sẽ thực hiện hỗ trợ toàn bộ số tiền có được từ việc giảm đóng vào Quỹ bảo hiểm tai nạn lao động, bệnh nghề nghiệp cho người lao động để phòng, chống Covid-19.

Còn theo Nghị quyết 116/NQ-CP ngày 24/9/2021 của Chính phủ quy định về việc giảm mức đóng BHTN cho người sử dụng lao động bị ảnh hưởng bởi đại dịch Covid-19 như sau:

✓Đối tượng áp dụng: Người sử dụng lao động quy định tại Điều 43 của Luật Việc làm (không bao gồm các cơ quan nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội, đơn vị vũ trang nhân dân và đơn vị sự nghiệp công lập do ngân sách nhà nước bảo đảm chi thường xuyên) đang tham gia BHTN trước ngày 01 tháng 10 năm 2021.

✓Mức giảm đóng: Người sử dụng lao động được giảm mức đóng từ 1% xuống bằng 0% quỹ tiền lương tháng của những người lao động thuộc đối tượng tham gia BHTN.

✓Thời gian thực hiện giảm mức đóng: 12 tháng, kể từ ngày 01 tháng 10 năm 2021 đến hết ngày 30 tháng 9 năm 2022.

Như vậy, tỷ lệ các khoản trích theo lương giai đoạn 2021-2022 được chi tiết trong bảng 1.3.

Bảng 1.3. Tỷ lệ các khoản trích theo lương giai đoạn 2021-2022

Mốc thời gian	Người sử dụng lao động				Người lao động		
	BHXXH	BHYT	BHTN	KPCĐ	BHXXH	BHYT	BHTN
01/01/2021 đến 30/6/2021	17,5%	3%	1%	2%	8%	1,5%	1%
	Tổng: 23,5%				Tổng: 10,5%		
01/7/2021 đến 30/9/2021	17%	3%	1%	2%	8%	1,5%	1%
	Tổng: 23%				Tổng: 10,5%		
01/10/2021 đến 30/6/2022	17%	3%	0%	2%	8%	1,5%	1%
	Tổng: 22%				Tổng: 10,5%		
01/7/2022 đến 30/9/2022	17,5%	3%	0%	2%	8%	1,5%	1%
	Tổng: 22,5%				Tổng: 10,5%		

1.3. KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG VÀ CÁC KHOẢN TRÍCH THEO LƯƠNG

1.3.1. Nhiệm vụ của kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương

Để quản lý tốt quỹ lương và quỹ BHXH, đảm bảo cho việc trả lương và BHXH đúng nguyên tắc, đúng chế độ và khuyến khích người lao động nâng cao năng suất lao động thì việc tổ chức tốt kế toán lao động tiền lương và các khoản trích theo lương là một trong những điều kiện rất quan trọng, đồng thời, tạo điều kiện tính và phân bổ chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương vào giá thành sản phẩm được chính xác. Từ ý nghĩa đó, kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương phải thực hiện các nhiệm vụ chủ yếu sau:

- Tổ chức ghi chép, phản ánh, tổng hợp số liệu về số lượng lao động, thời gian lao động, kết quả lao động của từng người, từng bộ phận một cách chính xác và kịp thời.

- Tính và phân bổ chính xác tiền lương và các khoản trích theo lương cho các đối tượng sử dụng.

- Hướng dẫn, kiểm tra các nhân viên kinh tế phân xưởng và các phòng, ban liên quan thực hiện đầy đủ việc hạch toán ban đầu về lao động, tiền lương theo đúng quy định.

- Lập các báo cáo về lao động và tiền lương kịp thời, chính xác.

- Tham gia phân tích tình hình quản lý, sử dụng lao động cả về số lượng, thời gian, năng suất. Trên cơ sở đó, đề xuất các giải pháp thích hợp để nâng cao hiệu quả sử dụng lao động.

- Phân tích tình hình quản lý, sử dụng quỹ tiền lương, xây dựng phương án trả lương hợp lý nhằm kích thích người lao động nâng cao năng suất lao động, tiết kiệm chi phí, nâng cao chất lượng sản phẩm.

1.3.2. Nguyên tắc kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương

Thông thường, để chi trả lương cho công nhân viên của mình, các doanh nghiệp sẽ xây dựng quy chế chi lương cụ thể, phù hợp với đặc thù của hoạt động sản xuất – kinh doanh, với nhu cầu quản lý và với mục tiêu khuyến khích người lao động...

Trong mỗi doanh nghiệp, kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương là một bộ phận phức tạp trong kế toán chi phí, do cách trả thù lao lao động thường không thống nhất giữa các bộ phận, các đơn vị, các thời kỳ,... Việc kế toán tính chính xác chi phí về tiền lương và các khoản trích theo lương có vị trí quan trọng, là cơ sở để xác định giá thành sản phẩm và giá bán sản phẩm. Đồng thời, nó còn là căn cứ để xác định các khoản nghĩa vụ phải nộp cho Ngân sách, cho các cơ quan phúc lợi xã hội. Vì thế, để bảo đảm cung cấp thông tin kịp thời cho quản lý, đòi hỏi kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương phải quán triệt các nguyên tắc sau:

(1) Phân loại lao động hợp lý

Do lao động trong doanh nghiệp có nhiều loại khác nhau nên để thuận tiện cho việc quản lý và hạch toán, cần thiết phải tiến hành phân loại. Phân loại lao động là việc sắp xếp lao động vào các nhóm khác nhau theo những đặc trưng nhất định. Về mặt quản lý và hạch toán, lao động thường được phân loại theo các tiêu thức sau:

✓ Phân loại lao động theo thời gian lao động

Theo thời gian lao động, toàn bộ lao động có thể chia thành:

- Lao động thường xuyên, trong danh sách.
- Lao động tạm thời, mang tính thời vụ.

Cách phân loại này giúp cho doanh nghiệp nắm được tổng số lao động của mình, từ đó có kế hoạch sử dụng, bồi dưỡng, tuyển dụng và huy động khi cần thiết. Đồng thời, phải xác định các khoản nghĩa vụ với người lao động và với Nhà nước được chính xác.

✓ Phân loại lao động theo quan hệ với quá trình sản xuất

Dựa theo mối quan hệ của lao động với quá trình sản xuất, có thể phân loại lao động của doanh nghiệp thành 2 loại sau:

- Lao động trực tiếp sản xuất: Lao động trực tiếp sản xuất là bộ phận công nhân trực tiếp tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm hay thực hiện các lao vụ, dịch vụ. Thuộc loại này gồm có:

+ Những người điều khiển thiết bị, máy móc để sản xuất sản phẩm (kể cả cán bộ kỹ thuật trực tiếp sử dụng).

+ Những người phục vụ quá trình sản xuất (vận chuyển, bốc dỡ nguyên liệu, vật liệu trong nội bộ, sơ chế nguyên liệu, vật liệu trước khi đưa vào sản xuất).

- Lao động gián tiếp sản xuất: Là bộ phận lao động tham gia một cách gián tiếp vào quá trình sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp. Thuộc bộ phận này bao gồm:

+ Công nhân kỹ thuật.

+ Nhân viên quản lý kinh tế.

+ Nhân viên quản lý hành chính.

Cách phân loại này giúp cho doanh nghiệp đánh giá được tính hợp lý của cơ cấu lao động, từ đó có biện pháp tổ chức, bố trí lao động phù hợp với yêu cầu, tính chất công việc.

✓ Phân loại theo chức năng của lao động trong quá trình SXKD

Theo đó, toàn bộ lao động trong doanh nghiệp được chia thành:

- Lao động thực hiện chức năng sản xuất, chế biến.

- Lao động thực hiện chức năng bán hàng.

- Lao động thực hiện chức năng quản lý.

Cách phân loại này giúp cho việc tập hợp chi phí lao động được kịp thời, chính xác, phân loại được chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

(2) Phân loại tiền lương một cách phù hợp

Do tiền lương được chi trả cho nhiều đối tượng khác nhau, với tính chất khác nhau nên cần phân loại tiền lương theo tiêu thức phù hợp.

Có rất nhiều cách phân loại tiền lương như:

✓ *Phân loại theo cách thức trả lương:* bao gồm lương sản phẩm, lương thời gian, lương khoán.

✓ *Phân loại theo đối tượng nhận lương:* gồm lương gián tiếp và lương trực tiếp.

✓ *Phân loại theo chức năng của tiền lương*: gồm lương sản xuất, bán hàng và quản lý.

Tuy nhiên, để thuận tiện cho công tác hạch toán nói riêng và quản lý nói chung, xét về mặt hiệu quả, tiền lương được chia thành 2 loại sau:

- Tiền lương chính: là bộ phận tiền lương trả cho người lao động trong thời gian thực tế có làm việc, bao gồm tiền lương cấp bậc, tiền thưởng và các khoản phụ cấp có tính chất tiền lương.

- Tiền lương phụ: là bộ phận tiền lương trả cho người lao động trong thời gian thực tế không làm việc nhưng được chế độ quy định như nghỉ phép, hội họp, học tập, lễ, tết...

Cách phân loại này giúp cho việc tính toán, phân bổ chi phí tiền lương được chính xác, đồng thời, cung cấp thông tin chính xác cho việc phân tích chi phí tiền lương.

1.3.3. Chứng từ kế toán sử dụng

1.3.3.1. Chứng từ hạch toán lao động

(i) Hạch toán số lượng lao động:

- Sổ lao động: Dùng để quản lý lao động về mặt số lượng, chất lượng lao động, tình hình biến động lao động, việc chấp hành chế độ đối với người lao động.

- Cơ sở để ghi vào sổ sách lao động là chứng từ ban đầu về tuyển dụng, chuyển công tác, nâng bậc lương, thôi việc....

(ii) Hạch toán thời gian lao động:

- Bảng chấm công (mẫu số 01a – LĐTL).

- Bảng chấm công làm thêm giờ (mẫu số 01b – LĐTL).

(iii) Hạch toán kết quả lao động:

- Bảng thanh toán tiền lương (mẫu số 02 – LĐTL).

- Bảng thanh toán tiền thưởng (mẫu số 03 – LĐTL).

- Phiếu xác nhận sản phẩm hoặc công việc hoàn thành (mẫu số 05 – LĐTL).

- Bảng thanh toán tiền làm thêm giờ (mẫu số 06 – LĐTL).
- Bảng thanh toán tiền thuê ngoài (mẫu số 07 – LĐTL).
- Hợp đồng giao khoán (mẫu số 08 – LĐTL).
- Biên bản thanh lý (nghiem thu) hợp đồng giao khoán (mẫu số 09 – LĐTL).
- Bảng kê trích nộp các khoản theo lương (mẫu số 10 – LĐTL).

1.3.3.2. Chứng từ tính lương và các khoản trợ cấp BHXH

- Bảng chấm công (mẫu số 01a – LĐTL).
- Phiếu xác nhận sản phẩm hoặc công việc hoàn thành (mẫu số 05 – LĐTL).
- Hợp đồng giao khoán (mẫu số 08 – LĐTL).
- Biên bản thanh lý nghiệm thu hợp đồng giao khoán (mẫu số 09 – LĐTL).
- Giấy nghỉ ốm hưởng BHXH.
- Biên bản điều tra tai nạn lao động.
- Giấy chứng sinh...

Để thanh toán tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp, trợ cấp BHXH cho người lao động, hàng tháng kế toán doanh nghiệp phải lập:

- Bảng thanh toán tiền lương (mẫu số 02 – LĐTL).
- Bảng thanh toán tiền thưởng (mẫu số 03 – LĐTL).
- Bảng thanh toán tiền làm thêm giờ (mẫu số 06 – LĐTL).
- Bảng thanh toán tiền thuê ngoài (mẫu số 07 – LĐTL).
- Bảng kê trích nộp các khoản theo lương (mẫu số 10 – LĐTL).

1.3.3.3. Tổng hợp, phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương

Hàng tháng, kế toán tiền lương phải tổng hợp tiền lương phải trả trong kỳ theo từng đối tượng sử dụng và tính BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ hàng tháng tính vào chi phí kinh doanh, tổng hợp các số liệu này kế toán lập *Bảng phân bổ tiền lương và BHXH (mẫu số 11 – LĐTL)*.

BẢNG PHÂN BỐ TIỀN LƯƠNG VÀ BHXH

Tháng ... năm ...

Ghi Có TK Đối tượng sử dụng (Ghi Nợ TK)	TK 334 – Phải trả NLD			TK 338 – Phải trả, phải nộp khác					TK 335 – Chi phí phải trả	Tổng cộng
	Lương	Các khoản khác	Cộng Có TK 334	KPCĐ	BHXH	BHYT	BHTN	Cộng Có TK 338		
TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp										
- Phân xưởng ...										
- Phân xưởng ...										
TK 623 – Chi phí sử dụng máy thi công										
-										
TK 627 – Chi phí sản xuất chung										
- Phân xưởng ...										
TK 641 – Chi phí bán hàng										
TK 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp										
TK 242 – Chi phí trả trước										
TK 335 – Chi phí phải trả										
TK 241 – XDCB dở dang										
TK 334 – Phải trả người lao động										
TK 338 – Phải trả, phải nộp khác										
...										

Căn cứ để lập *Bảng phân bổ tiền lương và BHXH* là các chứng từ:

- Bảng thanh toán tiền lương (mẫu số 02 – LĐTL).
- Bảng thanh toán tiền thưởng (mẫu số 03 – LĐTL).
- Bảng kê trích nộp các khoản theo lương (mẫu số 10 – LĐTL).
- Mức trích trước tiền lương nghỉ phép của công nhân trực tiếp sản xuất.

1.3.4. Tài khoản kế toán sử dụng

1.3.4.1. Tài khoản kế toán sử dụng hạch toán lương

Để phản ánh các khoản phải trả và tình hình thanh toán các khoản phải trả cho người lao động của doanh nghiệp về tiền lương, tiền công, tiền thưởng, BHXH và các khoản phải trả khác phụ thuộc vào thu nhập của người lao động, kế toán sử dụng tài khoản 334 – Phải trả người lao động.

Nội dung và kết cấu của tài khoản này như sau:

TK 334 – Phải trả người lao động

- Các khoản tiền lương, tiền công, tiền thưởng có tính chất lương, BHXH và các khoản khác đã trả, đã chi, đã ứng trước cho người lao động. - Các khoản khấu trừ vào tiền lương, tiền công của người lao động.	- Các khoản tiền lương, tiền công, tiền thưởng có tính chất lương và các khoản khác phải trả, phải chi cho người lao động.
Tổng phát sinh Nợ	Tổng phát sinh Có
Dư nợ (DN): Số tiền đã trả lớn hơn số tiền phải trả về tiền lương, tiền công, tiền và các khoản khác cho người lao động.	Dư có (DC): Các khoản tiền lương, tiền công, tiền thưởng có tính chất lương và các khoản khác còn phải trả cho người lao động.

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

Tài khoản 334 – Phải trả người lao động có 2 tài khoản cấp 2:

- ✓ Tài khoản 3341 – Phải trả người lao động.
- ✓ Tài khoản 3348 – Phải trả người lao động khác.

1.3.4.2. Tài khoản kế toán sử dụng hạch toán các khoản trích theo lương

Để theo dõi tình hình biến động của các khoản trích theo lương, kế toán sử dụng tài khoản 338 – Phải trả, phải nộp khác. Với các tài khoản cấp 2 sử dụng để hạch toán các khoản trích theo lương như sau:

✓ TK 3382 – KPCĐ: Phản ánh tình hình trích và thanh toán KPCĐ ở đơn vị.

✓ TK 3383 – BHXH: Phản ánh tình hình trích và thanh toán BHXH của đơn vị.

✓ TK 3384 – BHYT: Phản ánh tình hình trích và thanh toán BHYT theo quy định.

✓ TK 3386 – BHTN: Phản ánh tình hình trích và thanh toán BHTN theo quy định.

Nội dung và kết cấu của các tài khoản này như sau:

TK 338 – Phải trả, phải nộp khác

- BHXH phải trả công nhân viên; - KPCĐ chỉ tại đơn vị; - Số BHXH, BHYT, KPCĐ đã nộp cho cơ quan quản lý quỹ BHXH, BHYT và KPCĐ.	- Trích BHXH, BHYT, KPCĐ vào chi phí sản xuất, kinh doanh; - Trích BHXH, BHYT khấu trừ vào lương của công nhân viên; - KPCĐ vượt chi được cấp bù; - Số BHXH đã chi trả công nhân viên được cơ quan BHXH thanh toán
Tổng phát sinh Nợ	Tổng phát sinh Có
DN: Số BHXH đã chi trả công nhân viên chưa được thanh toán và KPCĐ vượt chi chưa được cấp bù.	DC: BHXH, BHYT, KPCĐ đã trích chưa nộp cho cơ quan quản lý, hoặc KPCĐ được để lại cho đơn vị chưa chi hết.

1.3.4.3. Tài khoản kế toán sử dụng hạch toán các khoản trích trước về tiền lương

Để theo dõi những khoản chi trả thực tế chưa phát sinh nhưng được tính trước vào chi phí SXKD trong kỳ cho các đối tượng chịu chi phí để đảm bảo

khi các khoản chi trả này phát sinh thực tế không gây đột biến cho chi phí SXKD, kế toán sử dụng tài khoản 335 – Chi phí phải trả.

Nội dung và kết cấu của tài khoản 335 như sau:

TK 335 – Chi phí phải trả

- Các khoản chi trả thực tế phát sinh được tính vào chi phí phải trả; - Số chênh lệch về chi phí phải trả lớn hơn số chi phí thực tế được ghi giảm chi phí.	- Chi phí phải trả dự tính trước và ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh.
Tổng phát sinh Nợ	Tổng phát sinh Có
	DC: Chi phí phải trả đã tính vào chi phí SXKD nhưng thực tế chưa phát sinh

Ngoài ra, kế toán còn sử dụng một số TK khác như: TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp, TK 627 – Chi phí sản xuất chung, TK 641 – Chi phí bán hàng, TK 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp, TK 111 – Tiền mặt, TK 112 – Tiền gửi ngân hàng, TK 138 - Phải thu khác...

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

1.3.5.1. Kế toán tiền lương

(1) Tính ra tiền lương và các khoản phụ cấp theo quy định phải trả cho người lao động

Nợ TK 241 – XDCB dở dang.

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp.

Nợ TK 623 – Chi phí sử dụng máy thi công (6231)

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6271)

Nợ TK 641 – Chi phí bán hàng (6411)

Nợ TK 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp (6421)

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

(2) Tiền thưởng trả cho công nhân viên

✓ Khi xác định số tiền thưởng trả công nhân viên từ quỹ khen thưởng:

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

Có TK 334 – Phải trả người lao động (3341)

✓ Đối với tiền thưởng tính vào chi phí SXKD trong kỳ hoặc các khoản khác phải trả công nhân viên, người lao động của doanh nghiệp như tiền ăn ca, tiền nhà, tiền điện thoại...:

Nợ TK 622, 623, 627, 641, 642.

Có TK 334 – Phải trả người lao động.

✓ Khi xuất quỹ chi trả tiền thưởng, hoặc các khoản khác:

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

Có TK 111, 112...

(3) Tính tiền BHXH (ốm đau, thai sản, tai nạn...) phải trả công nhân viên

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

Có TK 334 – Phải trả người lao động (3341)

(4) Tính ra tiền lương nghỉ phép thực tế phải trả cho công nhân viên

a. Nếu doanh nghiệp không trích trước tiền lương nghỉ phép cho công nhân trực tiếp sản xuất:

Nợ TK 622, 623, 627, 641, 642

Có TK 334 – Phải trả người lao động (3341)

b. Nếu doanh nghiệp thực hiện trích trước tiền lương nghỉ phép cho công nhân trực tiếp sản xuất:

Nợ TK 623, 627, 641, 642

Nợ TK 335 – Chi phí phải trả (phần lương phép trả cho công nhân trực tiếp sản xuất)

Có TK 334 – Phải trả người lao động (3341)

(5) Các khoản khấu trừ vào lương và thu nhập của công nhân viên, người lao động khác của doanh nghiệp (như: tiền tạm ứng chưa chi hết, BHXH, BHYT, BHTN, thuế thu nhập cá nhân, tiền thu bồi thường tài sản thiếu theo quyết định xử lý...):

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

Có TK 141 – Tạm ứng.

Có TK 338 – Phải trả, phải nộp khác.

Có TK 138 – Phải thu khác.

Có TK 333 – Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (3335)

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

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

Có TK 111, 112,...

(7) Thanh toán các khoản phải trả cho công nhân viên và người lao động khác của doanh nghiệp

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

Có TK 111, 112...

(8) Trường hợp trả lương hoặc thưởng cho công nhân viên và người lao động khác của doanh nghiệp bằng sản phẩm, hàng hoá

✓ Ghi nhận giá vốn:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán.

Có TK 152, 156, 153, 155.

✓ Ghi nhận doanh thu:

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

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

Có TK 333 – Thuế GTGT phải nộp (33311).

1.3.5.2. Kế toán các khoản trích theo lương

(1) Hàng tháng, trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ vào chi phí sản xuất, kinh doanh

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp.

Nợ TK 623 – Chi phí sử dụng kinh doanh (6231).

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6271).

Nợ TK 641 – Chi phí bán hàng (6411).

Nợ TK 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp (6421).

Có TK 338 – Phải trả, phải nộp khác (3382; 3383; 3384; 3386)

(2) *Tính ra tiền BHYT, BHXH, BHTN trừ vào lương của công nhân viên*

Nợ TK 334 – Phải trả người lao động.

Có TK 338 – Phải trả, phải nộp khác (3383; 3384; 3386).

(3) *Nộp BHXH, BHTN, KPCĐ cho cơ quan quản lý quỹ và mua thẻ BHYT cho công nhân viên*

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

Có TK 111, 112...

(4) *Tính ra BHXH phải trả công nhân viên khi nghỉ ốm đau, thai sản...*

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

Có TK 334 – Phải trả người lao động.

(5) *Chi tiêu KPCĐ tại đơn vị*

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

Có TK 111, 112...

(6) *KPCĐ vượt chi được cấp bù, khi nhận được tiền*

Nợ TK 111, 112

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

1.3.5.3. Kế toán trích trước tiền lương nghỉ phép cho công nhân trực tiếp sản xuất

Đối với những đơn vị sản xuất mang tính thời vụ, để giảm sự biến động lớn của giá thành sản phẩm do công nhân đồng loạt nghỉ phép cùng một thời điểm (nhưng doanh nghiệp vẫn phải trả lương), kế toán thường tiến hành trích trước tiền lương nghỉ phép kế hoạch cho công nhân trực tiếp sản xuất, theo đó, hàng tháng, sẽ có một khoản chi phí đều đặn được tính vào giá thành sản phẩm. Mức trích trước tiền lương nghỉ phép kế hoạch của công nhân trực tiếp sản xuất (CNTTSX) được xác định theo công thức:

$$\begin{array}{lcl} \text{Mức trích trước tiền lương} & & \text{Tiền lương chính thực tế} \\ \text{nghỉ phép kế hoạch của} & = & \text{phải trả CNTT SX hàng} \\ \text{CNTT SX} & & \text{tháng.} \end{array} \quad \times \quad \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ} \\ \text{trích} \\ \text{trước} \end{array}$$

Trong đó, tỷ lệ trích trước được tính như sau:

$$\begin{array}{lcl} \text{Tỷ lệ} & & \text{Tổng số lương phép kế hoạch} \\ \text{trích trước} & = & \frac{\text{năm của CNTT SX}}{\text{Tổng số lương chính kế hoạch}} \times 100\% \\ & & \text{năm của CNTT SX} \end{array}$$

Tuy nhiên, việc tỷ lệ trích trước tiền lương nghỉ phép kế hoạch cho CNTT SX có thể dựa vào chính kinh nghiệm của các doanh nghiệp để xây dựng một cách hợp lý. Trên thực tế hiện nay, tồn tại xu hướng không trích trước tiền lương nghỉ phép kế hoạch cho CNTT SX nữa.

(1) Trích trước tiền lương nghỉ phép cho công nhân trực tiếp sản xuất:

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp.

Có TK 335 – Chi phí phải trả.

(2) Tính ra tiền lương nghỉ phép thực tế cho công nhân trực tiếp sản xuất:

a. Nếu số đã trích trước lớn hơn số thực tế phát sinh:

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

Có TK 334 – Phải trả người lao động (tổng số tiền lương nghỉ phép thực tế phải trả).

Có TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp (phần chênh lệch)

b. Nếu số đã trích trước bằng số thực tế phát sinh:

Nợ TK 335 – Chi phí phải trả

Có TK 334 – Phải trả người lao động

c. Nếu số đã trích trước nhỏ hơn số thực tế phát sinh:

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp (phần chênh lệch).

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

Có TK 334 – Phải trả người lao động (tổng số tiền lương nghỉ phép thực tế phải trả).

Chương II

KẾ TOÁN NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

Mục tiêu

Nội dung của chương cung cấp cho người học, người đọc những nội dung kiến thức sau:

+ Các khái niệm về hàng tồn kho; nguyên liệu, vật liệu; Công cụ, dụng cụ; đặc điểm, phân loại nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ; các nguyên tắc, phương pháp tính giá nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ.

+ Kế toán nguyên liệu, vật liệu và Công cụ, dụng cụ.

2.1. MỘT SỐ KHÁI NIỆM

2.1.1. Khái niệm hàng tồn kho

Đứng ở những góc độ khác nhau, có những khái niệm khác nhau về hàng tồn kho (HTK), cụ thể như:

Theo chuẩn mực kế toán công quốc tế IPSAS 12, “Hàng tồn kho là những tài sản:

(a) Dưới hình thức nguyên liệu, vật tư được sử dụng trong quá trình sản xuất;

(b) Dưới hình thức nguyên liệu, vật tư được sử dụng hoặc phân phối trong quá trình cung cấp dịch vụ;

(c) Được giữ để bán hoặc phân phối trong quá trình hoạt động thông thường;

(d) Đang trong quá trình sản xuất để bán hoặc phân phối”.

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 02 “Hàng tồn kho là những tài sản:

- Được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường;

- Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang;

- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ”.

Dù theo khái niệm nào thì hàng tồn kho đều bao gồm:

- Hàng hóa mua về để bán: Hàng hóa tồn kho, hàng mua đang đi trên đường, hàng gửi đi bán, hàng hóa gửi đi gia công chế biến;

- Thành phẩm tồn kho và thành phẩm gửi đi bán;

- Sản phẩm dở dang: Sản phẩm chưa hoàn thành và sản phẩm hoàn thành chưa làm thủ tục nhập kho thành phẩm;

- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho, gửi đi gia công chế biến và đã mua đang đi trên đường;

- Chi phí dịch vụ dở dang.

Theo TS. Nguyễn Phú Giang trong cuốn “Kế toán tài chính” trang 75, *Hàng tồn kho là toàn bộ giá trị hàng hóa thành phẩm, nguyên liệu, vật liệu (NLVL) và các công cụ, dụng cụ thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp chi cho hoạt động SXKD. Hàng tồn kho không bao gồm những hàng hóa nhận bán hộ, giữ hộ, nhận bán đại lý, ký quỹ, ký cược. Trong các doanh nghiệp thương mại, dịch vụ hàng tồn kho thường chiếm tỷ trọng lớn trong tổng số tài sản lưu động của doanh nghiệp.*

Như vậy, các khái niệm về HTK đều nhấn mạnh đến phạm vi của hàng tồn kho và đây cũng chính là một trong những nội dung quan trọng của công tác kế toán trong doanh nghiệp.

2.1.2. Khái niệm nguyên liệu, vật liệu

Nguyên liệu, vật liệu là một bộ phận HTK trong doanh nghiệp, có đặc điểm chung là thời gian luân chuyển ngắn, thường là một chu kỳ kinh doanh trong thời gian dưới 1 năm.

Theo tác giả Nguyễn Văn Công, NLVL “là những đối tượng lao động thể hiện dưới dạng vật hóa”. Trong doanh nghiệp nhất là doanh nghiệp sản xuất, NLVL được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau như mua ngoài, tự sản xuất dùng cho mục đích sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, nhận góp vốn liên

doanh, vốn góp của các thành viên tham gia công ty ..., trong đó chủ yếu là do mua ngoài. NLVL được sử dụng phục vụ cho việc sản xuất, chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện dịch vụ hay sử dụng cho việc bán hàng, cho quản lý doanh nghiệp.

Theo quan điểm của tác giả Phan Đức Dũng, “Nguyên liệu, vật liệu của doanh nghiệp là những đối tượng lao động mua ngoài hoặc tự chế biến dùng cho mục đích sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp”.

Nhìn chung, dù theo quan điểm nào thì khái niệm NLVL đều được khẳng định dưới góc độ đối tượng lao động tham gia vào quá trình SXKD của doanh nghiệp.

2.1.3. Khái niệm công cụ, dụng cụ

Công cụ, dụng cụ (CCDC) là những tư liệu lao động không đủ các tiêu chuẩn để được ghi nhận là tài sản cố định (TSCĐ) hữu hình (như giá trị nhỏ hơn 30 triệu đồng, thời gian sử dụng thường từ 1 năm trở xuống).

Công cụ, dụng cụ trong các doanh nghiệp được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau như mua ngoài, nhận góp vốn, tự sản xuất... được dùng trong quá trình sản xuất, bán hàng hoặc quản lý doanh nghiệp.

Trên thực tế, tồn tại những tư liệu lao động không phân biệt theo tiêu chuẩn giá trị và thời gian sử dụng nhưng vẫn được coi là công cụ, dụng cụ, chẳng hạn như:

- Các loại bao bì sử dụng để đựng sản phẩm, hàng hoá trong quá trình mua, bán, bảo quản;
- Các dụng cụ gá lắp chuyên được sử dụng trong sản xuất; hay các lán trại tạm, ván khuôn, giàn giáo sử dụng trong xây dựng;
- Đồ dùng, quần áo bảo hộ lao động;
- Các loại bao bì kèm sản phẩm, hàng hoá tiêu thụ nhưng trong quá trình bảo quản hàng hóa vận chuyển trên đường và dự trữ trong kho có tính giá trị hao mòn để trừ dần giá trị của bao bì;
- Những dụng cụ, đồ nghề bằng thủy tinh, sành, sứ;
- Phương tiện quản lý, đồ dùng văn phòng.

2.2. ĐẶC ĐIỂM VÀ PHÂN LOẠI NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

2.2.1. Đặc điểm của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ

2.2.1.1. Đặc điểm của nguyên liệu, vật liệu

Xuất phát từ khái niệm trên, đặc điểm của NLVL có thể chỉ ra là:

- Chỉ tham gia vào một chu kỳ SXKD nhất định;
- Toàn bộ giá trị của NLVL được chuyển hết một lần vào chi phí kinh doanh trong kỳ;
- Khi tham gia vào hoạt động sản xuất - kinh doanh, NLVL có thể bị biến dạng hoặc tiêu hao hoàn toàn, cũng như chuyển hóa thành sản phẩm, do đó giá trị của nó là một trọng những yếu tố hình thành giá thành sản phẩm.

Ngoài ra, NLVL trong doanh nghiệp có thể hình thành từ nhiều nguồn khác nhau nhưng chủ yếu và thông thường nhất là từ mua ngoài.

2.2.1.2. Đặc điểm của công cụ, dụng cụ

Về mặt bản chất, CCDC là những tư liệu lao động không đủ tiêu chuẩn về mặt giá trị theo quy định để được xếp vào nhóm tài sản cố định, do đó nó được xếp vào nhóm HTK. Tuy nhiên, dù được quản lý, hạch toán như HTK, nhưng khác với nguyên liệu, vật liệu, CCDC mang những đặc điểm tương đối giống với TSCĐ như:

- Tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất, kinh doanh.
- Giá trị bị hao mòn dần trong quá trình sử dụng và giữ nguyên hình thái vật chất ban đầu cho đến lúc hư hỏng.
- Được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau, như: mua ngoài, tự sản xuất, nhận góp vốn...

2.2.2. Phân loại nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ

Phân loại tài sản nói chung và phân loại nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ nói riêng là việc sắp xếp các loại tài sản khác nhau theo những tiêu thức cụ thể nhằm mục tiêu quản lý khoa học, dễ dàng, theo dõi chính xác tình hình biến động của chúng. Mỗi một cách phân loại đều có những tác dụng nhất

định trong quản lý và hạch toán. Sau đây là cách phân loại thường sử dụng trong kế toán nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ.

2.2.2.1. Phân loại nguyên liệu, vật liệu

Một là, phân loại theo công dụng của nguyên liệu, vật liệu

Theo đó, chúng gồm có:

- NLVL chính: là những NLVL mà sau quá trình gia công, chế biến sẽ cấu thành nên thực thể vật chất chủ yếu của sản phẩm. Trên thực tế, NLVL là những vật phẩm tự nhiên chưa qua một sự chế biến nào và cần được tác động bởi người lao động, máy móc, kỹ thuật mới biến hóa mới thành sản phẩm.

- NLVL phụ: là những NLVL chỉ có tác dụng phụ trợ trong sản xuất, được sử dụng kết hợp với NLVL chính để làm thay đổi màu sắc, hình thái, mùi vị hoặc dùng để bảo quản, phục vụ hoạt động của các tư liệu lao động hay phục vụ cho lao động của công chức, viên chức.

- Nhiên liệu: là những thứ NLVL được dùng để cung cấp nhiệt lượng trong quá trình sản xuất như than, củi, xăng dầu, hơi đốt, khí đốt...

- Phụ tùng thay thế: là các chi tiết, phụ tùng dùng để sửa chữa và thay thế cho máy móc, thiết bị, phương tiện vận tải...

- NLVL và thiết bị xây dựng cơ bản: bao gồm các NLVL và thiết bị (cần lắp, không cần lắp, vật kết cấu, công cụ, khí cụ....) mà doanh nghiệp mua vào nhằm mục đích đầu tư cho xây dựng cơ bản (XD CB).

- Phế liệu: là các loại NLVL thu được trong quá trình sản xuất hay thanh lý tài sản, có thể sử dụng hay bán ra ngoài.

Hai là, phân loại theo nguồn hình thành (nguồn cung cấp)

Theo cách phân loại này, nguyên liệu, vật liệu được chia thành:

- Nguyên liệu, vật liệu mua ngoài là NLVL do doanh nghiệp mua ngoài mà có, thông thường mua của các nhà cung cấp.

- Nguyên liệu, vật liệu tự chế biến là NLVL do doanh nghiệp sản xuất ra và sử dụng như là nguyên liệu để sản xuất ra sản phẩm.

- Nguyên liệu, vật liệu thuê ngoài gia công chế biến là NLVL mà doanh nghiệp không tự sản xuất, cũng không phải mua ngoài mà thuê các cơ sở gia công.

- Nguyên liệu, vật liệu nhận góp vốn liên doanh là NLVL do các bên liên doanh góp vốn theo thỏa thuận trên hợp đồng liên doanh.

Ba là, phân loại theo hình thức sử dụng

Theo đó, nguyên liệu, vật liệu được chia thành:

- NLVL dùng trực tiếp cho sản xuất sản phẩm.

- NLVL dùng cho nhu cầu khác: phục vụ cho sản xuất chung, cho nhu cầu bán hàng, cho quản lý doanh nghiệp.

Ngoài cách phân loại nguyên liệu, vật liệu như trên, để phục vụ cho việc quản lý NLVL một cách tỷ mỉ, chặt chẽ, đặc biệt trong điều kiện ứng dụng tin học vào công tác kế toán, các đơn vị hiện nay còn tiến hành lập danh điểm NLVL.

Lập danh điểm nguyên liệu, vật liệu là quy định cho mỗi thứ NLVL một ký hiệu riêng bằng hệ thống các chữ số (kết hợp với các chữ cái) thay thế tên gọi, quy cách kích cỡ của chúng, tùy theo từng doanh nghiệp, hệ thống danh điểm NLVL có thể được xây dựng theo nhiều phương thức khác nhau nhưng phải đảm bảo đơn giản, dễ nhớ, không trùng lặp, có sự thống nhất về tên gọi, mã hiệu quy cách, đơn vị, giá hạch toán của NLVL.

2.2.2.2. Phân loại công cụ, dụng cụ

Căn cứ vào mục đích sử dụng, công cụ, dụng cụ được chia thành:

- Công cụ, dụng cụ dùng cho SXKD: là những loại công cụ, dụng cụ dùng cho SXKD của doanh nghiệp;

- Công cụ, dụng cụ dùng cho quản lý: bao gồm các công cụ, dụng cụ dùng cho hoạt động quản lý, điều hành chung của doanh nghiệp;

- Công cụ, dụng cụ dùng cho mục đích khác.

Căn cứ vào yêu cầu quản lý và công việc ghi chép kế toán, công cụ, dụng cụ được chia thành:

- Công cụ, dụng cụ: Bao gồm toàn bộ các loại công cụ, dụng cụ được sử dụng cho mục đích sản xuất, kinh doanh, chế tạo sản phẩm, cung cấp dịch vụ, phục vụ bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

- Bao bì luân chuyển: Là loại bao bì được sử dụng luân chuyển nhiều lần và sau mỗi lần xuất dùng, giá trị bao bì bị giảm dần và được chuyển vào các chi phí có liên quan.

- Đồ dùng cho thuê: Là tất cả các loại công cụ, dụng cụ được sử dụng để cho thuê. Sau mỗi lần xuất cho thuê, giá trị của chúng giảm dần và được tính vào chi phí hoạt động cho thuê.

- Thiết bị, phụ tùng thay thế: là các loại công cụ, dụng cụ được sử dụng cho hoạt động sửa chữa, bảo dưỡng thường xuyên hoặc sửa chữa lớn TSCĐ.

Căn cứ vào phương pháp phân bổ, công cụ, dụng cụ được chia thành:

- Công cụ, dụng cụ loại phân bổ 1 lần: là những công cụ, dụng cụ có giá trị nhỏ và thời gian sử dụng ngắn.

- Công cụ, dụng cụ loại phân bổ nhiều lần: là công cụ, dụng cụ có giá trị lớn, thời gian sử dụng dài hơn và những công cụ, dụng cụ chuyên dùng.

2.3. TÍNH GIÁ NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

2.3.1. Nguyên tắc tính giá nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ

Hàng tồn kho nói chung, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ nói riêng được tính theo giá gốc.

Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì phải tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được.

Giá gốc bao gồm: chi phí mua; chi phí chế biến; các chi phí liên quan trực tiếp khác phát sinh để có được nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ ở địa điểm và trạng thái sẵn sàng sử dụng. Trong đó:

- Chi phí mua của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ bao gồm: giá mua, các loại thuế không được hoàn lại, chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản trong quá trình mua hàng và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ. Riêng các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua, hàng mua trả lại do sai quy cách, chất lượng được trừ ra khỏi chi phí mua.

- Chi phí chế biến nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ bao gồm những chi phí có liên quan trực tiếp đến sản phẩm sản xuất, bao gồm: chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi phát sinh trong quá trình chuyển hóa nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm.

+ Chi phí sản xuất chung cố định là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường không thay đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất. Thuộc loại này có chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị, nhà xưởng... và chi phí quản lý ở các phân xưởng sản xuất.

Loại chi phí này phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất.

Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra lớn hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh. Ngược lại, trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường.

+ Chi phí sản xuất chung biến đổi là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường thay đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất. Thuộc loại này có chi phí nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp.

Chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

Trường hợp cùng một quy trình sản xuất ra nhiều loại sản phẩm trong cùng một khoản thời gian mà chi phí chế biến của mỗi loại sản phẩm không được phản ánh một cách tách biệt, thì chi phí chế biến được phân bổ cho các loại sản phẩm theo tiêu thức phù hợp và đảm bảo nguyên tắc nhất quán trong kế toán.

- Chi phí liên quan trực tiếp khác tính vào giá gốc nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ bao gồm các khoản chi phí ngoài chi phí mua và chi phí chế

biên hàng tồn kho (chẳng hạn như chi phí thiết kế bao bì sản phẩm cho một đơn đặt hàng cụ thể).

Tuy nhiên, trên thực tế, khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ, còn có những chi phí không được tính vào giá gốc nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ, bao gồm:

(1) Chi phí nguyên liệu, vật liệu; chi phí nhân công và các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trên mức bình thường.

(2) Chi phí bán hàng.

(3) Chi phí quản lý doanh nghiệp.

2.3.2. Giá thực tế nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ

(1) Tính giá thực tế nhập kho

Tính giá nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ về thực chất là việc xác định giá trị ghi sổ của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ. Theo quy định, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ được tính theo giá thực tế (giá gốc), tức là nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ khi nhập kho hay xuất kho đều được phản ánh trên sổ sách theo giá thực tế.

Giá gốc ghi sổ của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ nhập kho trong các trường hợp cụ thể được tính như sau:

- Trường hợp 1: Đối với nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mua ngoài:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Giá thực} & & \text{Giá mua} & & \text{Chi} & & \text{Các khoản} & & \text{Chiết khấu} \\ \text{tế nhập} & = & \text{ghi trên} & + & \text{phí thu} & + & \text{thuế không} & - & \text{thương mại,} \\ \text{kho} & & \text{hóa đơn} & & \text{mua} & & \text{được hoàn} & & \text{giảm giá hàng} \\ & & & & & & \text{lại} & & \text{mua} \end{array}$$

Đối với trường hợp này, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ được hình thành theo 2 nhóm nhỏ là mua ngoài trong nước và nhập khẩu, theo đó:

+ Giá thực tế nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ thu mua trong nước:

Bao gồm giá mua [đã trừ (-) các khoản giảm giá hàng mua và chiết khấu thương mại được hưởng] cộng (+) các loại thuế không được hoàn lại (nếu có) và các khoản chi phí thu mua thực tế (chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí của bộ phận thu mua, chi phí thuê kho, thuê bãi, tiền phạt lưu kho...)

+ Giá thực tế nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ nhập khẩu:

✓ Nếu doanh nghiệp tính thuế giá trị gia tăng (GTGT) theo phương pháp khấu trừ: Giá thực tế gồm giá mua hàng nhập khẩu (giá CIF) [đã trừ (-) các khoản giảm giá hàng mua và chiết khấu thương mại được hưởng] cộng (+) thuế nhập khẩu và cộng (+) các chi phí khác phát sinh liên quan đến hàng nhập khẩu.

✓ Nếu doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp: Giá thực tế gồm giá mua hàng nhập khẩu (giá CIF) [đã trừ (-) các khoản giảm giá hàng mua và chiết khấu thương mại được hưởng] cộng (+) thuế nhập khẩu, cộng (+) thuế GTGT hàng nhập khẩu và cộng các chi phí khác phát sinh liên quan đến hàng nhập khẩu.

✓ Nếu hàng nhập khẩu là đối tượng chịu thuế tiêu thụ đặc biệt: Giá thực tế gồm giá mua hàng nhập khẩu (giá CIF) [đã trừ các khoản giảm giá hàng mua và chiết khấu thương mại được hưởng] cộng (+) thuế nhập khẩu, cộng (+) thuế tiêu thụ đặc biệt của hàng nhập khẩu và cộng (+) các khoản chi phí khác phát sinh liên quan đến hàng nhập khẩu.

- Trường hợp 2: Đối với nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tự chế biến:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành sản} \\ \text{xuất thực tế} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thực tế NLVL,} \\ \text{CCDC gia công chế biến} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí phát sinh liên} \\ \text{quan đến gia công chế} \\ \text{biến} \end{array}$$

- Trường hợp 3: Đối với NLVL thuê ngoài gia công chế biến:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thực} \\ \text{tế nhập} \\ \text{kho} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thực tế NLVL, CCDC xuất} \\ \text{kho thuê ngoài gia công chế biến} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí phát sinh liên} \\ \text{quan đến gia công chế} \\ \text{biến} \end{array}$$

- Trường hợp 4: Đối với nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ nhận góp vốn liên doanh, cổ phần:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thực tế} \\ \text{nhập kho} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá trị vốn góp do hội} \\ \text{đồng định giá đánh giá} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí phát sinh liên quan} \\ \text{đến quá trình tiếp nhận} \end{array}$$

- Trường hợp 5: Đối với nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ được biếu, tặng:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Giá thực tế} & & \text{Giá trị hợp lý hay giá thị} & & \text{Chi phí liên quan đến} \\ \text{nhập kho} & = & \text{trường tương đương} & + & \text{việc tiếp nhận} \end{array}$$

(2) Tính giá thực tế xuất kho

Việc lựa chọn phương pháp tính giá thực tế nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ xuất kho phải căn cứ vào đặc điểm của từng doanh nghiệp về số lượng danh điểm, số lần nhập xuất NLVL, CCDC trình độ của nhân viên kế toán, thủ kho, điều kiện kho tàng của doanh nghiệp.

Điều 13 Chuẩn mực kế toán số 02 nêu ra 4 phương pháp tính giá hàng xuất kho, doanh nghiệp lựa chọn phương pháp tính giá nào thì phải đảm bảo tính nhất quán trong cả niên độ kế toán. Tuy nhiên, theo Thông tư 200/2014/TT-BTC hiện có 3 phương pháp tính giá thực tế xuất kho đối với HTK nói chung và NLVL, CCDC nói riêng, đó là:

Thứ nhất, phương pháp giá thực tế đích danh

Theo phương pháp này, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ xuất kho thuộc lô nào thì được tính theo đơn giá đó.

Điều kiện áp dụng: Phương pháp này được áp dụng cho doanh nghiệp có chủng loại nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ ít và nhận diện từng lô hàng.

Ưu điểm: Xác định được chính xác giá nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ xuất kho làm cho chi phí hiện tại phù hợp với doanh thu hiện tại.

Nhược điểm: Trong trường hợp đơn vị có nhiều mặt hàng nhập - xuất thường xuyên thì khó theo dõi và công việc của kế toán chi tiết nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ sẽ rất phức tạp.

Thứ hai, phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO)

Theo phương pháp này, số nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ được giả thiết rằng loại nào, nhóm nào được nhập trước thì xuất trước, lần lượt cho đến số nhập sau theo giá thực tế của từng số hàng xuất. Nói cách khác, cơ sở

của phương pháp này là giá gốc của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mua trước sẽ được dùng làm giá để tính giá thực tế nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ xuất trước và do vậy giá trị nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho cuối kỳ sẽ là giá thực tế của số nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mua vào sau cùng.

Điều kiện áp dụng: Phương pháp này thích hợp với những doanh nghiệp mà NLVL, CCDC có tính chất dễ hư hỏng, khó bảo quản (như lương thực, thực phẩm).

Ưu điểm: Tính toán đơn giản, dễ hiểu, dễ áp dụng; Vì hàng nhập trước sẽ được xuất trước nên hạn chế được các trường hợp NLVL, CCDC bị hư hỏng trong kho do để lâu.

Nhược điểm: Phương pháp chỉ phù hợp trong điều kiện giá cả ổn định.

Thứ ba, phương pháp bình quân gia quyền:

Theo phương pháp này, giá gốc nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ xuất dùng trong kỳ được tính theo giá đơn vị bình quân (bình quân cả kỳ dự trữ, bình quân sau mỗi lần nhập hoặc bình quân cuối kỳ trước).

$$\text{Giá thực tế xuất dùng} = \frac{\text{Số lượng NLVL, CCDC xuất dùng}}{\text{Giá đơn vị bình quân của NLVL, CCDC}} \times$$

Đơn giá bình quân có thể được tính theo 1 trong 3 cách sau:

Cách 1: Đơn giá bình quân cả kỳ dự trữ

$$\text{Giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ} = \frac{\text{Trị giá NLVL, CCDC tồn đầu kỳ} + \text{trị giá NLVL, CCDC nhập trong kỳ}}{\text{Số lượng NLVL, CCDC tồn đầu kỳ} + \text{số lượng NLVL, CCDC nhập trong kỳ}}$$

Điều kiện áp dụng: Phù hợp với những doanh nghiệp mà kế toán viên có trình độ, chuyên môn nghiệp vụ tương đối cao.

Ưu điểm: Đơn giản, dễ làm, chỉ cần tính toán một lần vào cuối kỳ.

Nhược điểm: Độ chính xác không cao, hơn nữa, công việc tính toán thường dồn vào cuối tháng khiến cho khối lượng công việc của kế toán bị tăng

lên, ảnh hưởng đến tiến độ của các phần hành kế toán khác có liên quan. Ngoài ra, phương pháp này cũng chưa đáp ứng được tính kịp thời của thông tin kế toán tại thời điểm phát sinh giao dịch kinh tế.

Cách 2: Đơn giá bình quân sau mỗi lần nhập

$$\text{Giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập} = \frac{\text{Giá thực tế NLVL, CCDC tồn kho sau mỗi lần nhập}}{\text{Số lượng thực tế NLVL, CCDC tồn kho sau mỗi lần nhập}}$$

Điều kiện áp dụng: Phù hợp với những doanh nghiệp có ít chủng loại NLVL, CCDC, lưu lượng nhập xuất ít.

Ưu điểm: Khắc phục được những hạn chế của phương pháp đơn giá bình quân cả kỳ dự trữ.

Nhược điểm: Tính toán phức tạp, phải thực hiện nhiều lần, gây mất thời gian.

Cách 3: Đơn giá bình quân đầu kỳ (cuối kỳ trước)

$$\text{Giá đơn vị bình quân cuối kỳ trước} = \frac{\text{Trị giá NLVL, CCDC tồn đầu kỳ (hoặc cuối kỳ trước)}}{\text{Số lượng thực tế tồn đầu kỳ (hoặc cuối kỳ trước)}}$$

Điều kiện áp dụng: Phù hợp trong những doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực mà NLVL, CCDC ít có biến động về giá nhập.

Ưu điểm: Đơn giản, dễ tính toán.

Nhược điểm: Độ chính xác không cao do không cập nhật giá nhập trong kỳ khi có biến động của đầu vào.

2.3.3. Giá hạch toán nguyên liệu vật liệu, công cụ, dụng cụ

Giá hạch toán là giá mà doanh nghiệp tự xác định và sử dụng ổn định trong một thời gian dài, dùng để ghi chép chi tiết việc nhập, xuất, tồn kho vật tư, hàng hoá.

Giá hạch toán không có tác dụng giao dịch với bên ngoài. Sử dụng giá hạch toán, việc xuất kho vật tư, hàng hoá hàng ngày được thực hiện theo giá hạch toán, cuối kỳ kế toán phải tính ra giá thực tế để ghi sổ kế toán tổng hợp.

Để tính giá thực tế của vật tư, hàng hoá xuất kho trong kỳ, kế toán thực hiện theo các bước sau:

(1) Xác định hệ số chênh lệch giá (H) giữa giá thực tế và giá hạch toán của vật tư, hàng hoá luân chuyển trong kỳ:

$$H = \frac{\begin{array}{c} \text{Trị giá thực tế của vật tư, hàng} \\ \text{hoá tồn kho đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Trị giá thực tế của vật tư, hàng} \\ \text{hoá nhập kho trong kỳ} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{Trị giá hạch toán của vật tư,} \\ \text{hàng hoá tồn kho đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Trị giá hạch toán của vật tư,} \\ \text{hàng hoá nhập kho trong kỳ} \end{array}}$$

(2) Tính giá vốn thực tế của vật tư, hàng hoá xuất kho trong kỳ:

$$\begin{array}{c} \text{Trị giá thực tế của vật tư,} \\ \text{hàng hoá xuất kho trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Trị giá hạch toán của vật tư,} \\ \text{hàng hoá xuất kho trong kỳ} \end{array} \times H$$

2.4. YÊU CẦU QUẢN LÝ VÀ NHIỆM VỤ KẾ TOÁN NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU VÀ CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

2.4.1. Yêu cầu quản lý nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ

Trong nền kinh tế thị trường hiện nay, lợi nhuận là mục đích cuối cùng của SXKD. Mỗi quan hệ tỷ lệ nghịch giữa chi phí và lợi nhuận ngày càng được quan tâm. Vì thế các doanh nghiệp đều ra sức tìm con đường giảm chi phí sản xuất, hạ giá thành sản phẩm. Đối với doanh nghiệp sản xuất, đặc biệt doanh nghiệp có tỷ trọng chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp chiếm khoảng 60-70% tổng chi phí, thì nguyên liệu, vật liệu cần được quản lý thật tốt. Nếu doanh nghiệp có biện pháp sử dụng nguyên liệu, vật liệu, cũng như công cụ, dụng cụ một cách tiết kiệm, hợp lý thì sản phẩm làm ra càng có chất lượng tốt mà giá thành lại giảm, tạo ra mối tương quan có lợi cho doanh nghiệp trên thị trường. Quản lý nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ càng khoa học thì hiệu quả kinh tế càng có xu hướng được nâng cao.

Với vai trò như vậy, nên yêu cầu quản lý nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ cần thực hiện chặt chẽ trong tất cả các khâu từ khâu thu mua, dự trữ và bảo quản cho đến khâu sử dụng.

- Trong khâu thu mua: các doanh nghiệp phải thường xuyên tiến hành thu mua nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để đáp ứng kịp thời cho quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm và các nhu cầu khác của doanh nghiệp. Tại đây đòi hỏi phải quản lý chặt chẽ về khối lượng, quy cách, chủng loại và giá cả.

- Trong khâu dự trữ và bảo quản: để quá trình sản xuất được liên tục phải dự trữ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ đầy đủ, không gây gián đoạn sản xuất nhưng cũng không được dự trữ quá lượng cần thiết gây ứ đọng vốn, tổn diện tích. Đồng thời phải thực hiện đầy đủ chế độ bảo quản theo tính chất lý, hóa học của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ.

- Trong khâu sử dụng: doanh nghiệp cần tính toán đầy đủ, chính xác, kịp thời giá nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ có trong giá vốn của thành phẩm. Do vậy, trong khâu sử dụng phải tổ chức tốt việc ghi chép phản ánh tình hình xuất kho và sử dụng nguyên liệu, vật liệu, công cụ dụng cụ trong SXKD đảm bảo sử dụng tiết kiệm, hiệu quả.

2.4.2. Nhiệm vụ kế toán nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ

Xuất phát từ yêu cầu quản lý, vị trí và đặc điểm của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, kế toán nguyên liệu, vật liệu và công cụ, dụng cụ có những nhiệm vụ chủ yếu sau đây:

- Lựa chọn phương pháp kế toán chi tiết, phương pháp kế toán tổng hợp và phương pháp tính giá NLVL, CCDC xuất kho phù hợp với đặc điểm, tình hình của doanh nghiệp nhằm nâng cao hiệu quả của quá trình quản lý, tiết kiệm nhân công, giảm áp lực lên công việc của phòng kế toán.

- Phản ánh chính xác, đầy đủ, kịp thời số hiện có và tình hình biến động của các loại vật tư, hàng hoá cả về giá trị và hiện vật.

- Tính toán chính xác giá gốc (giá thành thực tế) của từng loại, từng thứ NLVL, CCDC nhập, xuất, tồn kho; đảm bảo cung cấp đầy đủ, kịp thời các thông tin phục vụ cho yêu cầu quản lý vật tư của doanh nghiệp.

- Tính toán và phân bổ chính xác, kịp thời giá trị NLVL, CCDC xuất dùng cho các đối tượng khác nhau. Kiểm tra chặt chẽ việc thực hiện định mức

tiêu hao NLVL, CCDC phát hiện và ngăn chặn kịp thời những trường hợp sử dụng NLVL, CCDC sai mục đích, lãng phí.

- Thường xuyên kiểm tra việc thực hiện định mức dự trữ NLVL, phát hiện kịp thời các loại NLVL, CCDC ứ đọng, kém phẩm chất, chưa cần dùng và có biện pháp giải phóng để thu hồi vốn nhanh chóng, hạn chế thiệt hại.

- Thực hiện việc kiểm kê vật tư theo yêu cầu quản lý, lập các báo cáo về NLVL, CCDC tham gia công tác phân tích việc thực hiện kế hoạch thu mua, dự trữ, sử dụng NLVL, CCDC.

2.5. KẾ TOÁN CHI TIẾT NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ

Kế toán chi tiết nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ nhằm mục đích:

- Cung cấp thông tin chi tiết, cụ thể về tình hình nhập – xuất – tồn kho NLVL, CCDC trong doanh nghiệp theo từng loại và địa điểm bảo quản.

- Làm căn cứ cho nhà quản lý và kế toán tổ chức tốt kế toán chi tiết NLVL, CCDC.

Trong thực tế hiện nay có 3 phương pháp kế toán chi tiết NLVL, CCDC sau:

2.5.1. Phương pháp thẻ song song

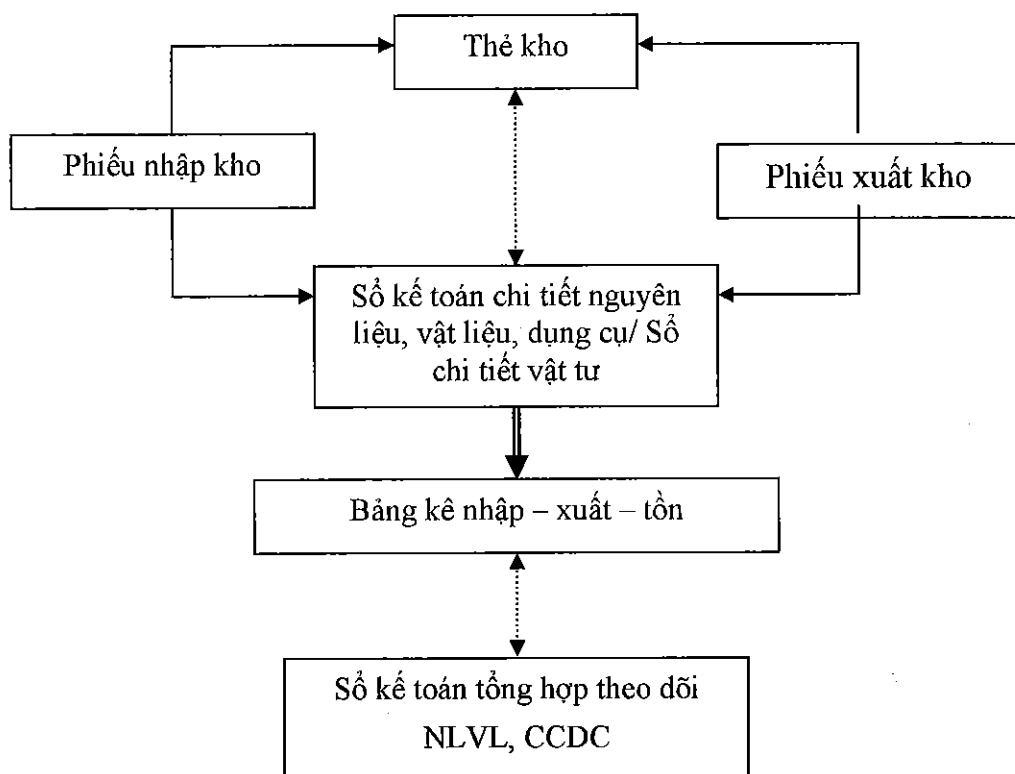
Nguyên tắc ghi chép của phương pháp này là việc thủ kho mở thẻ kho để ghi chép số lượng NLVL, CCDC tồn kho tại kho của đơn vị, trong khi đó, tại phòng kế toán, kế toán sẽ mở sổ chi tiết theo dõi cả về số lượng và giá trị nhằm phản ánh tình hình biến động của NLVL, CCDC.

Phương pháp này cụ thể như sau:

Tại kho: Hàng ngày, thủ kho căn cứ vào các chứng từ nhập, xuất kho NLVL, CCDC để ghi vào thẻ kho số lượng từng loại danh điểm. Định kỳ, thủ kho gửi các chứng từ nhập, xuất kho cho phòng kế toán.

Tại phòng kế toán: Hàng ngày hoặc định kỳ, căn cứ vào phiếu nhập, xuất kho do thủ kho gửi đến phòng, kế toán hoàn thiện chứng từ (bằng cách ghi đơn giá và tính thành tiền) rồi ghi số lượng, giá trị vào sổ (thẻ) kế toán chi tiết NLVL, CCDC theo từng loại.

Sơ đồ 2.1. Sơ đồ kế toán chi tiết nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ theo phương pháp thẻ song song



Ghi chú:

- Ghi hàng ngày
- =====> Ghi cuối tháng
- ←-----> Quan hệ đối chiếu

Cuối tháng, kế toán tiến hành tổng hợp số liệu trên sổ chi tiết NLVL, CCDC, thực hiện kiểm tra, đối chiếu số liệu giữa sổ kế toán chi tiết với thẻ kho về mặt số lượng, đồng thời vào bảng kê tổng hợp nhập - xuất - tồn theo từng loại NLVL, CCDC về mặt giá trị để có cơ sở dữ liệu phục vụ đối chiếu với sổ kế toán tổng hợp của tài khoản theo dõi giá trị NLVL, CCDC.

Ưu điểm: Đơn giản, dễ làm, dễ kiểm tra đối chiếu số liệu, từ đó phát hiện ra sai sót để tìm nguyên nhân khắc phục. Vì vậy, đảm bảo sự chính xác về

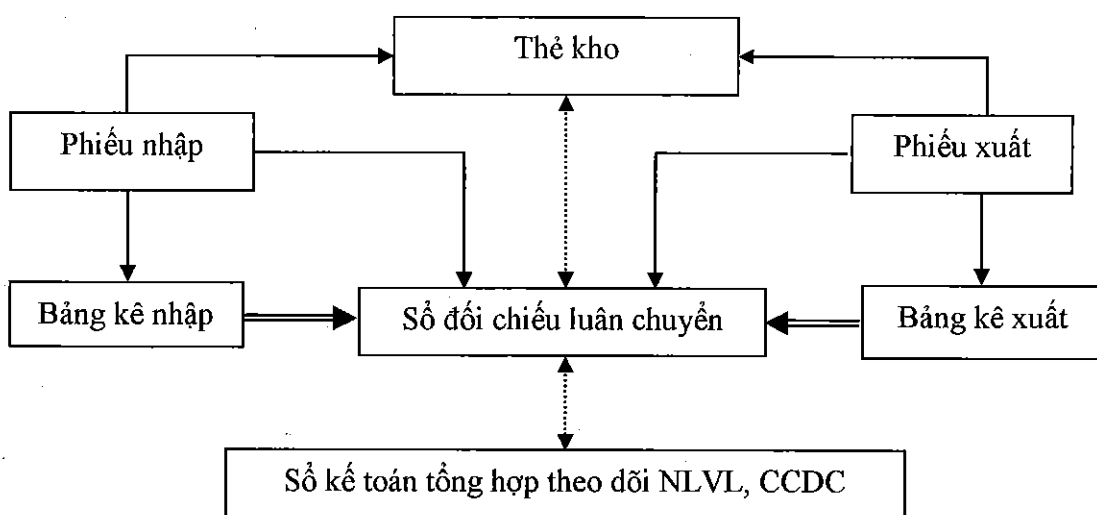
thông tin, cũng như cung cấp thông tin một cách kịp thời, nhanh chóng, phục vụ cho công tác quản trị hàng tồn kho nói chung, NLVL, CCDC nói riêng.

Nhược điểm: Khối lượng ghi chép lớn, có sự ghi chép trùng lặp về chỉ tiêu số lượng giữa thủ kho và kế toán; hạn chế chức năng kiểm tra của kế toán do việc đối chiếu số liệu chỉ thực hiện vào cuối tháng.

Điều kiện áp dụng: Phương pháp này được áp dụng trong doanh nghiệp có ít chủng loại NLVL, CCDC; số lượng nghiệp vụ nhập, xuất kho ít; trình độ nhân viên kế toán không cao.

2.5.2. Phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển

Sơ đồ 2.2. Sơ đồ kế toán chi tiết nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ theo phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển



Ghi chú:

- Ghi hàng ngày
- ==> Ghi cuối tháng
- <==> Quan hệ đối chiếu

Cũng mang nét tương đồng của phương pháp thẻ song song, là thủ kho sẽ dùng thẻ kho để theo dõi, ghi chép về mặt số lượng các biến động của NLVL, CCDC, nhưng điểm khác biệt của phương pháp này là kế toán sử dụng sổ đối chiếu luân chuyển để theo dõi số lượng, giá trị của từng loại NLVL, CCDC.

Nội dung phương pháp cụ thể như sau:

Tại kho: Thủ kho sử dụng thẻ kho để theo dõi từng loại NLVL, CCDC và thực hiện các công việc tương tự như phương pháp thẻ song song.

Tại phòng kế toán: Kế toán mở sổ đối chiếu luân chuyển để theo dõi số lượng và giá trị của từng loại NLVL, CCDC theo từng kho. Sổ này mỗi tháng ghi một lần vào cuối tháng trên cơ sở tổng hợp các chứng từ nhập, xuất kho phát sinh trong tháng của loại NLVL, CCDC, mỗi loại được ghi trên một dòng của sổ. Cuối tháng, đối chiếu số lượng NLVL, CCDC trên sổ đối chiếu luân chuyển với thẻ kho và đối chiếu về mặt giá trị với kế toán tổng hợp.

Ưu điểm: Phương pháp này ghi một lần vào cuối tháng nên giảm bớt được khối lượng ghi chép của kế toán so với phương pháp thẻ song song.

Nhược điểm: Công việc ghi sổ vẫn có sự trùng lặp trong theo dõi chỉ tiêu số lượng giữa thủ kho và kế toán, mặt khác việc kiểm tra, đối chiếu số liệu chỉ được thực hiện vào cuối tháng nên việc cung cấp thông tin phục vụ công tác quản lý NLVL, CCDC cũng có độ trễ nhất định, đồng thời việc lập báo cáo và cung cấp thông tin không thể đảm bảo tính nhanh chóng, tức thì.

Điều kiện áp dụng: Phương pháp này phù hợp với những doanh nghiệp có nhiều nghiệp vụ nhập xuất hàng tồn kho, không bố trí riêng nhân viên kế toán chi tiết NLVL, CCDC, cũng như không có điều kiện theo dõi tình hình nhập xuất kho hàng ngày.

2.5.3. Phương pháp sổ số dư

Với phương pháp này, thủ kho ngoài việc ghi chép thông tin về mặt số lượng trên thẻ kho còn thực hiện ghi chép trên sổ số dư do kế toán mở. Nội dung cơ bản của phương pháp này như sau:

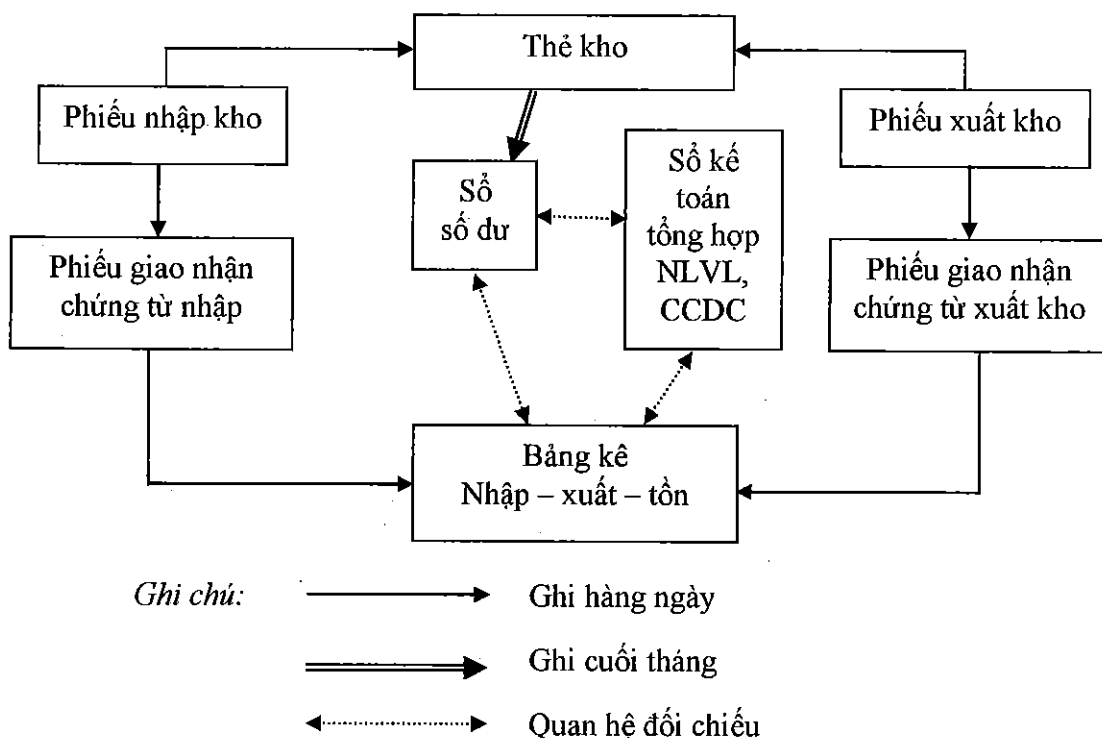
Tại kho: Hằng ngày thủ kho thực hiện các công việc ghi chép trên thẻ kho tương tự như phương pháp thẻ song song và sổ đối chiếu luân chuyển. Sau khi ghi thẻ kho, thủ kho phải tập hợp toàn bộ chứng từ nhập, xuất kho phát sinh theo từng loại NLVL, CCDC, sau đó lập phiếu giao nhận chứng từ và nộp cho kế toán kèm theo các chứng từ đó.

Cuối tháng, thủ kho ghi số lượng tồn kho của từng loại NLVL, CCDC vào sổ số dư. Sổ này do phòng kế toán mở cho từng kho và dùng trong suốt

một niên độ kế toán. Trước ngày cuối tháng, kế toán giao cho thủ kho để ghi thông tin số lượng của từng loại NLVL, CCDC vào sổ, sau khi ghi chép xong, thủ kho sẽ gửi sổ về phòng kế toán để kiểm tra và tính thành tiền.

Tại phòng kế toán: Định kỳ, kế toán lập bảng kê nhập – xuất – tồn căn cứ vào các chứng từ nhập, xuất kho do thủ kho gửi về theo chỉ tiêu giá trị. Cuối tháng, sau khi nhận sổ số dư, kế toán phản ánh về mặt giá trị của từng loại hàng tồn kho vào sổ. Đồng thời, thực hiện đối chiếu số liệu trên bảng tổng hợp nhập – xuất – tồn với sổ số dư và sổ số dư với sổ kế toán tổng hợp NLVL, CCDC về mặt giá trị.

Sơ đồ 2.3. Sơ đồ kế toán chi tiết nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ theo phương pháp sổ số dư



Ưu điểm: Phương pháp này khắc phục được hạn chế của phương pháp thẻ song song và sổ đối chiếu luân chuyển. Đồng thời, giúp giảm bớt số lượng ghi chép do kế toán chỉ ghi chỉ tiêu thành tiền của NLVL, CCDC theo nhóm và theo loại và được tiến hành đều trong tháng nên kế toán có thể thực hiện được việc kiểm tra đối với thông tin với thủ kho thường xuyên.

Nhuộc điểm: Do kế toán chỉ theo dõi về mặt giá trị nên khi muốn biết được số hiện có, tình hình tăng giảm của từng loại NLVL, CCDC về mặt số lượng thì phải xem số liệu trên thẻ kho. Ngoài ra khi kiểm tra đối chiếu số liệu nếu phát hiện chênh lệch giữa số liệu trên sổ số dư với số liệu tương ứng trên bảng kê nhập – xuất – tồn thì việc tìm kiếm nguyên nhân sẽ tương đối phức tạp.

Điều kiện áp dụng: Phương pháp này áp dụng cho những doanh nghiệp có nhiều chủng loại nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ; các nghiệp vụ nhập, xuất NLVL, CCDC diễn ra thường xuyên; doanh nghiệp đã xây dựng được hệ thống giá hạch toán, cũng như đội ngũ kế toán có nghiệp vụ khá vững vàng.

2.6. KẾ TOÁN TỔNG HỢP NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, DỤNG CỤ THEO PHƯƠNG PHÁP KÊ KHAI THƯỜNG XUYỀN

Phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp theo dõi và phản ánh tình hình hiện có, biến động tăng, giảm hàng tồn kho nói chung, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ nói riêng một cách thường xuyên, liên tục, trên các tài khoản kế toán phản ánh từng loại.

Trị giá thực tế xuất kho từng loại NLVL, CCDC được tính toán căn cứ vào các chứng từ xuất kho và phương pháp tính giá áp dụng.

$$\begin{array}{ccccc} \text{Giá thực tế} & & \text{Số lượng thực tế} & & \text{Đơn giá tính cho NLVL,} \\ \text{xuất kho} & = & \text{xuất kho} & \times & \text{CCDC xuất kho} \end{array}$$

Giá trị NLVL, CCDC tồn kho trên sổ kế toán có thể được xác định tại bất cứ thời điểm nào trong kỳ kế toán theo công thức tương tự như tính trị giá tồn kho cuối kỳ, đó là:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Trị giá NLVL,} & & \text{Trị giá} & & \text{Trị giá NLVL,} & & \text{Trị giá NLVL,} \\ \text{CCDC tồn kho} & = & \text{NLVL,} & + & \text{CCDC nhập kho} & - & \text{CCDC xuất} \\ \text{cuối kỳ} & & \text{CCDC tồn} & & \text{trong kỳ} & & \text{kho trong kỳ} \\ & & \text{đầu kỳ} & & & & \end{array}$$

Cuối kỳ, kế toán đối chiếu số liệu kiểm kê thực tế NLVL, CCDC tồn kho thực tế với số liệu NLVL, CCDC tồn kho trên sổ kế toán; nếu có chênh lệch phải

truy tìm nguyên nhân và có giải pháp xử lý kịp thời; đồng thời điều chỉnh số liệu NLVL, CCDC tồn kho trên sổ kế toán về số liệu kiểm kê thực tế tồn kho.

Về cơ bản, phương pháp này có ưu điểm, nhược điểm như sau:

Ưu điểm: Phương pháp này có độ chính xác cao, có khả năng cung cấp thông tin về hàng tồn kho nói chung, NLVL, CCDC nói riêng một cách kịp thời, nhanh chóng. Vì vậy, tại bất kỳ thời điểm nào, kế toán cũng có thể xác định được số lượng nhập, xuất, tồn của từng loại NLVL, CCDC để cung cấp thông tin cho việc lập báo cáo, lập kế hoạch liên quan đến NLVL, CCDC.

Nhược điểm: Khối lượng ghi chép nhiều, không thích hợp cho những doanh nghiệp có các loại NLVL, CCDC có giá trị nhỏ, thường xuyên xuất dùng, xuất bán.

2.6.1. Chứng từ kế toán sử dụng

(i) Chứng từ nhập kho

- Hoá đơn bán hàng thông thường hoặc Hoá đơn GTGT;
- Phiếu nhập kho (mẫu 01 – VT);
- Biên bản kiểm nghiệm vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá (mẫu 03 – VT);
- Bảng kê mua hàng (mẫu số 06 – VT).

(ii) Chứng từ xuất kho

- Phiếu xuất kho (mẫu số 02 – VT);
- Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ.

(iii) Chứng từ theo dõi quản lý

- Biên bản kiểm kê vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá (mẫu 05 – VT);
- Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ (mẫu số 04 – VT);
- Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ.

Ngoài ra còn có các chứng từ có liên quan khác.

2.6.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Để hạch toán biến động nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ theo phương pháp kê khai thường xuyên, kế toán sử dụng các tài khoản 151, 152, 153. Nội dung và kết cấu của các tài khoản này như sau:

Tài khoản 151 – Hàng mua đang đi đường.

TK 151 – Hàng mua đang đi đường

- Trị giá vật tư, hàng hoá đã mua đang đi trên đường. - Kết chuyển trị giá thực tế vật tư, hàng hoá mua đang đi đường cuối kỳ (Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).	- Trị giá vật tư, hàng hoá đã mua đang đi đường đã về nhập kho hoặc đã chuyển giao thẳng cho khách hàng. - Kết chuyển trị giá thực tế vật tư, hàng hoá đã mua đang đi đường đầu kỳ (Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Trị giá vật tư, hàng hoá đã mua đang đi đường cuối kỳ.	

Tài khoản 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu

- Trị giá thực tế NLVL nhập kho do mua ngoài, tự chế, thuê ngoài gia công chế biến, nhận góp vốn hoặc từ các nguồn khác. - Trị giá NLVL thừa phát hiện khi kiểm kê. - Kết chuyển trị giá thực tế NLVL tồn kho cuối kỳ (Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).	- Trị giá thực tế NLVL xuất kho dùng vào SXKD, để bán, thuê ngoài gia công chế biến, hoặc đưa đi góp vốn. - Trị giá NLVL trả lại người bán hoặc giảm giá hàng mua. - Chiết khấu thương mại NLVL khi mua được hưởng. - Trị giá NLVL hao hụt mất mát phát hiện khi kiểm kê. - Kết chuyển trị giá thực tế NLVL tồn kho đầu kỳ (Trường hợp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Trị giá thực tế NLVL tồn kho cuối kỳ	

Tài khoản 153 – Công cụ, dụng cụ.

TK 153 – Công cụ, dụng cụ

- Trị giá thực tế CCDC nhập kho do mua ngoài, tự chế, thuê ngoài gia công chế biến, nhận góp vốn hoặc từ các nguồn khác. - Trị giá CCDC thừa phát hiện khi kiểm kê. - Trị giá CCDC cho thuê nhập lại kho. - Kết chuyển trị giá thực tế CCDC tồn kho cuối kỳ (Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).	- Trị giá thực tế CCDC xuất kho dùng vào SXKD, cho thuê, hoặc đưa đi góp vốn. - Trị giá CCDC trả lại người bán hoặc giảm giá hàng mua. Chiết khấu TM CCDC khi mua được hưởng. - Trị giá CCDC thiếu phát hiện khi kiểm kê. - Kết chuyển trị giá thực tế CCDC tồn kho đầu kỳ (Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Trị giá thực tế CCDC tồn kho cuối kỳ	

TK 153 có 4 tài khoản cấp 2 gồm:

- ✓ TK 1531 – Công cụ, dụng cụ;
- ✓ TK 1532 – Bao bì luân chuyển;
- ✓ TK 1533 – Đồ dùng cho thuê;
- ✓ TK 1534 – Thiết bị, phụ tùng thay thế.

Ngoài ra, kế toán còn sử dụng các tài khoản có liên quan như TK 621, TK 627, TK 641, TK 642, TK 111, TK 112, TK 133, TK 331...

2.6.3. Phương pháp kế toán một số giao dịch chủ yếu

2.6.3.1. Kế toán biến động tăng nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ

(1) Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tăng do mua ngoài

a. Trường hợp 1: Hàng và hoá đơn cùng về trong tháng.

Kế toán căn cứ vào hoá đơn để kiểm nhận và lập phiếu nhập kho, ghi:

+ Đối với NLVL, CCDC mua ngoài dùng vào sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc diện chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu (giá mua chưa có thuế GTGT).

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ (giá mua chưa có thuế GTGT).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (tiền thuế GTGT đầu vào).

Có TK 111, 112, 141, 331 ... – Tổng giá thanh toán.

+ Đối với NLVL, CCDC mua ngoài dùng vào SXKD hàng hoá, dịch vụ chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc diện chịu thuế GTGT, hoặc phục vụ cho hoạt động sự nghiệp, chương trình, dự án, đề tài..., thì giá trị NLVL, CCDC bao gồm cả thuế GTGT.

b. Trường hợp 2: Hàng về nhưng chưa có hoá đơn.

Trường hợp này, kế toán phải lưu phiếu nhập kho vào một tập hồ sơ riêng.

Nếu trong tháng có hoá đơn về thì căn cứ vào hoá đơn để ghi sổ như trường hợp 1.

Nhưng nếu cuối tháng mà hoá đơn chưa về thì kế toán phải đối chiếu với hợp đồng, tiến hành kiểm nhận, lập phiếu nhập kho theo số thực nhận và ghi sổ theo giá tạm tính:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu (giá tạm tính).

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ (giá tạm tính).

Có TK 111, 112, 141, 331 ... – Theo giá tạm tính.

Sang tháng sau, khi hoá đơn về kế toán điều chỉnh giá tạm tính theo giá thực tế trên hoá đơn như sau:

+ Phản ánh thuế GTGT phải nộp:

Nợ TK 133 – Thuế GTGT phải nộp (thuế GTGT đầu vào).

Có TK 111, 112, 141, 331 ...

+ Nếu giá ghi trên hoá đơn cao hơn giá tạm tính, ghi bổ sung:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu (phần chênh lệch).

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ (phần chênh lệch).

Có TK 111, 112, 141, 331 ... – Phần chênh lệch.

+ Nếu giá ghi trên hoá đơn thấp hơn giá tạm tính, ghi giảm giá trị hàng nhập kho:

Nợ TK 111, 112, 141, 331 ... – Phần chênh lệch.

Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu (phần chênh lệch).

Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ (phần chênh lệch).

c. Trường hợp 3: Hoá đơn về nhưng hàng chưa về.

Trường hợp này, kế toán lưu hoá đơn vào tập hồ sơ riêng ghi chú “Hàng mua đang đi đường”.

+ Trong tháng, khi NLVL, CCDC về, kế toán ghi sổ bình thường:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu (giá mua chưa có thuế GTGT).

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ (giá mua chưa có thuế GTGT).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (tiền thuế GTGT đầu vào).

Có TK 111, 112, 141, 331 ... – Tổng giá thanh toán.

+ Nếu cuối tháng NLVL, CCDC chưa về, kế toán căn cứ vào hoá đơn để ghi:

Nợ TK 151 – Hàng mua đang đi đường (giá chưa có thuế GTGT).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ.

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

+ Sang tháng sau, khi NLVL, CCDC về nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

Có TK 151 – Hàng mua đang đi đường.

+ Nếu NLVL, CCDC về không nhập kho mà đưa ngay vào SXKD:

Nợ TK 621, 627, 641, 642, 241...

Có TK 151 – Hàng mua đang đi đường.

* Trường hợp doanh nghiệp được hưởng chiết khấu thanh toán, phản ánh vào thu nhập hoạt động tài chính:

Nợ TK 331 – Chiết khấu được hưởng trừ vào tiền hàng phải trả.

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính.

* Các chi phí phát sinh khác liên quan đến việc mua và nhập NLVL, CCDC như chi phí, bốc xếp, vận chuyển, bốc dỡ,... được tính vào giá NLVL, CCDC nhập kho:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

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

Có TK 111, 112, 331, 141...

* Trường hợp nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ trả lại cho người bán, hoặc chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua phát sinh khi mua NVL, CCDC:

Nợ TK 331 – Tổng giá thanh toán của số hàng trả lại hoặc giảm giá.

Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

Có TK 133 – Thuế GTGT của số hàng trả lại hoặc giảm giá.

* Trường hợp chiết khấu thương mại hoặc giảm giá hàng mua phát sinh sau khi mua NVL, CCDC thì kế toán phải căn cứ vào tình hình biến động NLVL, CCDC để phân bổ số chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua được hưởng dựa trên số còn tồn kho, số đã xuất dùng cho sản xuất hoặc cho đầu tư xây dựng hay đã tiêu thụ trong kỳ để ghi:

+ Đối với nguyên liệu, vật liệu:

Nợ TK 111, 112, 331...

Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu (nếu còn tồn kho).

Có TK 621, 623, 627, 154 (nếu đã xuất dùng cho sản xuất)

Có TK 241 – XDCB dở dang (nếu đã xuất dùng cho hoạt động đầu tư xây dựng)

Có TK 632 – Giá vốn hàng bán (nếu sản phẩm do NLVL cấu thành đã xác định là tiêu thụ trong kỳ)

Có TK 641, 642 (nếu đã xuất dùng cho hoạt động bán hàng, quản lý)

Có TK 133 – Thuế GTGT của số hàng trả lại hoặc giảm giá.

+ Đối với công cụ, dụng cụ

Nợ TK 111, 112, 331...

Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ (nếu còn tồn kho).

Có TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (nếu đã xuất dùng cho sản xuất)

Có TK 242 – Chi phí trả trước (nếu được phân bổ dần)

Có TK 632 – Giá vốn hàng bán (nếu sản phẩm do CCDC cấu thành đã xác định là tiêu thụ trong kỳ)

Có TK 641, 642 (nếu đã xuất dùng cho hoạt động bán hàng, quản lý)

Có TK 133 – Thuế GTGT của số hàng trả lại hoặc giảm giá.

(2) Trường hợp NLVL, CCDC tăng do nhập khẩu

+ Khi nhập khẩu NLVL, CCDC ghi:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

Có TK 331 – Phải trả cho người bán (giá phải trả người bán).

Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp (33312 - nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu không được khấu trừ).

Có TK 3332 – Thuế tiêu thụ đặc biệt (nếu có)

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

Có TK 33381 – Thuế bảo vệ môi trường.

+ Nếu thuế GTGT đầu vào của hàng nhập khẩu được khấu trừ:

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ.

Có TK 33312 – Thuế GTGT phải nộp của hàng nhập khẩu.

(3) NLVL, CCDC nhập kho do thuê ngoài gia công chế biến

+ Trị giá NLVL, CCDC xuất giao cho người nhận gia công chế biến:

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

+ Chi phí thuê ngoài gia công chế biến:

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

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

Có TK 111, 112, 331...

+ Nhập kho số NLVL, CCDC thuê ngoài gia công chế biến xong (phản ánh giá thực tế):

Nợ TK 152, 153.

Có TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

(4) NLVL, CCDC nhập kho do tự chế

+ Trị giá NLVL, CCDC xuất kho để tự chế, ghi:

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

Có TK 152, 153.

+ Chi phí chế biến:

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ.

Có TK 111, 112, 334, ...

+ Trị giá NLVL, CCDC nhập kho do chế biến xong:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

Có TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

(5) Trường hợp NLVL, CCDC tăng do nhận cấp phát, viện trợ hoặc tặng thưởng

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

Có TK 711 – Thu nhập khác.

(6) Trường hợp NLVL, CCDC tăng do nhận vốn góp liên doanh

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu (giá thoả thuận).

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ (giá thoả thuận).

Có TK 411 – Nguồn vốn kinh doanh.

(7) Trường hợp NLVL xuất sử dụng không hết nhập lại kho; phế liệu thu hồi nhập kho

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Có TK 621, 627, 641, 642 – Trị giá NLVL còn dư nhập lại kho.

Có TK 154 – Trị giá phế liệu thu hồi nhập kho.

(8) Trường hợp NLVL, CCDC thừa phát hiện khi kiểm kê

+ Nếu thừa do nhầm lẫn trong quá trình tính toán thì kế toán căn cứ vào nguyên nhân thừa được xác định để ghi:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

Có TK 331, 3388, 411, 711

+ Nếu thừa nhưng chưa xác định được nguyên nhân, kế toán căn cứ vào giá trị vật liệu, CCDC thừa để ghi:

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

Có TK 3381 – Tài sản thừa chờ giải quyết.

+ Khi có quyết định xử lý NLVL, CCDC thừa phát hiện trong kiểm kê, căn cứ vào quyết định xử lý kế toán ghi:

Nợ TK 3381 – Tài sản thừa chờ giải quyết.

Có TK 331, 3388, 411, 711

+ Trường hợp xác định số NLVL, CCDC thừa là của đơn vị khác khi nhập kho chưa ghi tăng NLVL, CCDC thì không ghi vào bên Có TK 338, mà doanh nghiệp chủ động ghi chép, theo dõi trên hệ thống quản trị và trình bày trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

2.6.3.2. Kế toán biến động giảm nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ

(1) Xuất kho NLVL, CCDC cho SXKD

+ Đối với NLVL, căn cứ vào phiếu xuất kho, kế toán ghi:

Nợ TK 621, 627, 641, 642, 241.

Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

+ Đối với CCDC xuất dùng cho SXKD, liên quan đến 1 kỳ kế toán, căn cứ vào phiếu xuất kho kế toán ghi:

Nợ TK 627, 641, 642, 623

Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

+ Đối với CCDC lớn, sử dụng cho nhiều kỳ SXKD hoặc xuất dùng bao bì luân chuyển, phải phân bổ dần vào chi phí SXKD.

✓ Khi xuất kho CCDC, căn cứ vào phiếu xuất kho, kế toán ghi:

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước.

Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

✓ Khi phân bổ giá trị CCDC xuất dùng cho từng kỳ kế toán:

Nợ TK 627, 641, 642, 623

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

+ Đối với CCDC cho thuê, kế toán ghi nhận doanh thu về cho thuê:

Nợ TK 111, 112, 131...

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

Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp

+ Nhận lại CCDC cho thuê:

Nợ TK 153 – Công cụ, dụng cụ

Có TK 242 – Chi phí trả trước (giá trị còn lại chưa tính vào chi phí)

(2) Xuất kho NLVL, CCDC để góp vốn vào công ty con, liên doanh, liên kết, đầu tư góp vốn khác, kế toán phản ánh giá trị vốn góp theo giá Hội đồng liên doanh đã xác định

+ Trường hợp giá thực tế xuất kho bằng giá do hội đồng liên doanh đánh giá lại:

Nợ TK 221, 222, 228 – Theo giá đánh giá lại

Có TK 152, 153 – Theo giá thực tế xuất kho

+ Trường hợp giá thực tế xuất kho lớn hơn giá do hội đồng liên doanh đánh giá lại:

Nợ TK 221, 222, 228 – Theo giá đánh giá lại.

Nợ TK 811 – Chi phí khác (phần chênh lệch lỗ).

Có TK 152, 153 – Theo giá thực tế xuất kho

+ Nếu giá thực tế xuất kho nhỏ hơn giá do HĐLĐ đánh giá, kế toán ghi:

Nợ TK 221, 222, 228 – Theo giá đánh giá lại.

Có TK 711 – Thu nhập khác (phần chênh lệch lãi)

Có TK 152, 153 – Theo giá thực tế xuất kho

(3) Xuất kho NLVL, CCDC dùng để mua lại một phần vốn góp tại công ty con, công ty liên doanh, liên kết

Ghi nhận doanh thu bán NLVL, CCDC và khoản đầu tư vào công ty con, liên doanh, liên kết:

Nợ TK 221, 222 – Theo giá trị hợp lý

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

Có TK 331 – Thuế GTGT đầu ra phải nộp

Ghi nhận giá vốn NLVL, CCDC dùng để mua lại phần vốn góp:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có TK 152, 153.

(4) Xuất kho NLVL, CCDC để cấp cho đơn vị trực thuộc

Nợ TK 136 – Phải thu nội bộ (1361).

Có TK 152, 153.

(5) Đối với NLVL, CCDC thiếu hụt phát hiện khi kiểm kê

+ Nếu phát hiện thiếu đã rõ nguyên nhân thì xử lý ngay. Căn cứ vào biên bản kiểm kê và quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền, kế toán ghi:

Nợ TK 138 – Phải thu khác (1388 - người chịu trách nhiệm bồi thường)

Nợ TK 334 – Phải trả công nhân viên (khấu trừ vào lương nhân viên).

Nợ TK 111, 112 – Thu bằng tiền.

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (tính vào giá vốn hàng bán phần còn lại sau khi trừ phần các tổ chức, cá nhân bồi thường).

Có TK 152, 153.

+ Nếu NLVL, CCDC thiếu chưa rõ nguyên nhân, căn cứ vào biên bản kiểm kê, kế toán phản ánh giá trị hàng tồn kho mất mát, hao hụt, ghi:

Nợ TK 138 – Phải thu khác (tài sản thiếu chờ xử lý) (1381).

Có TK 152, 153.

Khi có quyết định xử lý, ghi:

Nợ TK 138 – Phải thu khác (1388 - người chịu trách nhiệm bồi thường)

Nợ TK 334 – Phải trả công nhân viên (khấu trừ vào lương nhân viên).

Nợ TK 111, 112 – Tiền mặt (thu bằng tiền).

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (tính vào giá vốn hàng bán phần còn lại sau khi trừ phần các tổ chức, cá nhân bồi thường).

Có TK 138 – Phải thu khác (1381 - tài sản thiếu chờ xử lý).

+ Nếu NLVL, CCDC thiếu nằm trong phạm vi hao hụt cho phép (hao hụt trong định mức), kế toán ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán.

Có TK 152, 153.

(6) Đối với NLVL, công cụ, dụng cụ ứ đọng không cần dùng

+ Khi thanh lý, nhượng bán ghi:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán.

Có TK 152, 153.

+ Phản ánh doanh thu bán:

Nợ TK 111, 112, 131.

Có TK 511 – Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5118).

Có TK 333 – Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

2.7. KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO THEO PHƯƠNG PHÁP KIỂM KÊ ĐỊNH KỲ

2.7.1. Khái niệm phương pháp kiểm kê định kỳ

Phương pháp kiểm kê định kỳ là phương pháp không theo dõi và phản ánh một cách thường xuyên, liên tục về tình hình hiện có, biến động tăng, giảm hàng tồn kho nói chung, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ nói riêng trên các tài khoản kế toán theo dõi hàng tồn kho (nhóm TK15X), mà chỉ phản ánh giá trị tồn đầu và cuối kỳ của chúng trên cơ sở kiểm kê cuối kỳ, xác định lượng tồn kho thực tế và lượng xuất dùng cho các mục đích khác nhau, theo công thức:

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

$$\begin{array}{ccccc} \text{Giá thực tế} & & \text{Số lượng thực tế} & & \text{Đơn giá tính cho} \\ \text{tồn kho cuối kỳ} & = & \text{tồn kho} & \times & \text{hàng tồn kho} \end{array}$$

Phương pháp này cũng có những ưu điểm và nhược điểm riêng, như:

Ưu điểm: Tiết kiệm công sức và thời gian theo dõi, ghi chép.

Nhược điểm: Độ chính xác không cao.

2.7.2. Chứng từ, tài khoản kế toán sử dụng

Về chứng từ kế toán sử dụng: để hạch toán tổng hợp nguyên liệu, vật liệu, Công cụ, dụng cụ theo phương pháp kiểm kê định kỳ, kế toán sử dụng các chứng từ tương tự như phương pháp kê khai thường xuyên.

Về tài khoản kế toán sử dụng: để hạch toán biến động hàng tồn kho theo phương pháp KKĐK kế toán sử dụng tài khoản 611 – Mua hàng.

Nội dung và kết cấu của tài khoản này như sau:

TK 611 – Mua hàng

- Kết chuyển giá gốc hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho đầu kỳ (Theo kết quả kiểm kê).	- Kết chuyển giá gốc hàng hóa, vật tư tồn kho cuối kỳ (Theo kết quả kiểm kê).
- Giá gốc hàng hóa, nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mua vào trong kỳ, hàng hóa đã bán bị trả lại,...	- Giá gốc hàng hóa, vật tư xuất sử dụng trong kỳ hoặc giá gốc hàng hóa xuất bán (chưa xác định là đã bán trong kỳ).
	- Giá gốc hàng hóa, vật tư mua vào trả lại người bán, hoặc được giảm giá.



TK 611 – Mua hàng có 2 tài khoản cấp 2:

✓ TK 6111 – Mua nguyên liệu, vật liệu.

✓ TK 6112 – Mua hàng hóa.

Khi áp dụng phương pháp này, các tài khoản TK 151, TK 152, TK 153 chỉ được sử dụng để phản ánh giá trị nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ vào thời điểm đầu và cuối kỳ, nội dung và kết cấu của các TK 151, TK 152, TK 153 trong trường hợp này như sau:

TK 151, 152, 153

- Kết chuyển trị giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ và hàng mua đang đi đường cuối kỳ.	- Kết chuyển trị giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ và hàng mua đang đi đường đầu kỳ.
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Trị giá của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ và hàng mua đang đi đường cuối kỳ.	

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

(1) Đầu kỳ, kết chuyển trị giá NLVL, CCDC tồn kho đầu kỳ (theo kết quả kiểm kê cuối kỳ trước)

Nợ TK 611 – Mua hàng (6111).

Có TK 151, 152, 153

(2) Trong kỳ, căn cứ vào phiếu nhập kho NLVL, CCDC mua vào dùng cho SXKD hàng hoá, dịch vụ tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Nợ TK 611 – Mua hàng (6111).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ.

Có TK 111, 112, 331. . .

(3) Đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, căn cứ vào phiếu nhập kho NLVL, CCDC mua vào

Nợ TK 611 – Mua hàng (6111).

Có TK 111, 112, 331. . .

(4) Nếu doanh nghiệp được bên bán cho hưởng chiết khấu thương mại, giảm giá hoặc trả lại NLVL, CCDC đã mua thì căn cứ vào các chứng từ có liên quan ghi

Nợ TK 331 – Phải trả người bán

Nợ TK 111, 112.

Có TK 611 – Mua hàng (6111).

Có TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (số thuế đầu vào của hàng mua trả lại và hàng giảm giá).

(5) Khi thanh toán tiền hàng, nếu doanh nghiệp được bên bán cho hưởng chiết khấu thanh toán

Nợ TK 331 – Phải trả người bán

Có TK 111, 112.

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính (chiết khấu thanh toán).

(6) Các trường hợp tăng NLVL, CCDC do nhận vốn góp liên doanh

Nợ TK 611 – Mua hàng (6111).

Có TK 411 – Nguồn vốn kinh doanh

(7) Cuối kỳ, căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế, kế toán xác định trị giá thực tế NLVL, CCDC tồn kho cuối kỳ và giá trị vật tư đang đi đường để kết chuyển sang TK 151, 152, 153

Nợ TK 151, 152, 153

Có TK 611 – Mua hàng (6111).

(8) Xác định giá trị thực tế NLVL, CCDC xuất sử dụng hoặc xuất bán

Nợ TK 621, 623, 627, 641, 642, 241, 632. . .

Có TK 611 – Mua hàng (6111).

(9) Trị giá thực tế NLVL, CCDC thiếu hụt, mất mát, căn cứ vào biên bản xác định thiếu hụt, mất mát chờ xử lý

Nợ TK 138 – Phải thu khác (1381).

Có TK 611 – Mua hàng (6111).

Chương III

KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

Mục tiêu

Nội dung của chương cung cấp cho người học, người đọc những nội dung kiến thức sau:

+ Các khái niệm về tài sản cố định (TSCĐ) và bất động sản đầu tư (BDS đầu tư); các quy định hiện hành về TSCĐ và BDS đầu tư.

+ Kế toán TSCĐ và BDS đầu tư.

3.1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

3.1.1. Khái niệm, đặc điểm và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản cố định

3.1.1.1. Khái niệm và đặc điểm

Để tiến hành hoạt động SXKD, các doanh nghiệp cần thiết phải có đầy đủ các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất bao gồm: Tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động. TSCĐ là một bộ phận chủ yếu của tư liệu lao động, chúng đóng vai trò quan trọng trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, nhất là các doanh nghiệp sản xuất, chế tạo.

TSCĐ là những tư liệu lao động chủ yếu và các tài sản khác có giá trị lớn, tham gia vào nhiều chu kỳ SXKD và giá trị của nó được dịch chuyển dần dần, từng phần vào giá trị sản phẩm, dịch vụ được sản xuất ra trong kỳ. TSCĐ có thể là những tài sản tồn tại dưới các hình thái hiện vật như nhà xưởng, máy móc, thiết bị, dụng cụ quản lý... gọi chung là TSCĐ hữu hình và có thể là những tài sản không có hình thái hiện vật nhưng cũng tham gia vào nhiều chu kỳ SXKD như quyền sử dụng đất, bằng phát minh sáng chế... gọi chung là TSCĐ vô hình.

Tài sản nói chung trong doanh nghiệp được định nghĩa là “tất cả những nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát, nắm giữ và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó” (VAS 01, đoạn 18). Theo đó, các tài sản là do doanh nghiệp có quyền kiểm soát không phân biệt thuộc quyền sở hữu hay không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động SXKD của doanh nghiệp và từ đó thu được lợi ích từ việc sử dụng tài sản đó.

Theo thông lệ quốc tế, TSCĐ là những tài sản phải thỏa mãn đồng thời hai tiêu chuẩn: Chắc chắn doanh nghiệp sẽ thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó và giá trị của tài sản đối với doanh nghiệp có thể được xác định một cách đáng tin cậy (IAS 16, IAS 38). Việc coi trọng tính chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai nhằm nhấn mạnh đến nguyên tắc phù hợp trong kế toán. Bên cạnh đó, giá trị của TSCĐ đảm bảo được xác định một cách đáng tin cậy. Tức là, những thông tin kế toán phải đảm bảo trung thực, hợp lý để phản ánh giá trị của tài sản dựa trên các phương pháp đo lường được chấp nhận.

Theo nhà nghiên cứu kế toán ở Mỹ Raymond H. Peterson (2002, tr.115) “TSCĐ là những tài sản có thời gian sử dụng lâu dài, được đầu tư sử dụng cho hoạt động SXKD của doanh nghiệp, không phải đầu tư để bán cho khách hàng”. Đồng quan điểm đó, nhà nghiên cứu kế toán tại Anh Hennie Van Greuning & Marius Koen (2000, tr.224) cũng đưa ra khái niệm như sau “tài sản được ghi nhận là TSCĐ khi thỏa mãn đồng thời các điều kiện: có thời gian sử dụng lâu dài, được sử dụng cho hoạt động SXKD của doanh nghiệp và không phục vụ mục đích kinh doanh thương mại”. Hai khái niệm trên đều nhấn mạnh đến thời gian phát huy tác dụng của TSCĐ trong hoạt động SXKD của doanh nghiệp, đồng thời TSCĐ đã đầu tư sẽ hình thành cơ sở vật chất kỹ thuật và sử dụng cho mục đích lâu dài tại doanh nghiệp.

Theo các nhà nghiên cứu kế toán tại Việt Nam, Võ Văn Nhị & cộng sự (2015, tr.138) “TSCĐ là biểu hiện nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát, đó là những tài sản có hình thái vật chất cụ thể như nhà xưởng máy móc, thiết bị hoặc không biểu hiện dưới hình thái vật chất cụ thể như bản quyền, bằng sáng chế, được sử dụng để thực hiện một hoặc một số chức năng nhất định trong quá

trình hoạt động của doanh nghiệp, có giá trị lớn và sử dụng trong thời gian dài”. Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03 thì TSCĐ hữu hình là những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động SXKD phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận là TSCĐ hữu hình.

Theo quy định hiện hành của Việt Nam (Thông tư số 45/2013/TT- BTC về khấu hao TSCĐ ngày 25/4/2013) thì giá trị của TSCĐ phải từ 30.000.000 đồng trở lên và thời gian sử dụng từ một năm trở lên.

Theo khoản 1 điều 3 Thông tư 45/2013/TT-BTC quy định tiêu chuẩn nhận biết TSCĐ hữu hình như sau: Tư liệu lao động là những tài sản hữu hình có kết cấu độc lập, hoặc là một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau để cùng thực hiện một hay một số chức năng nhất định mà nếu thiếu bất kỳ một bộ phận nào thì cả hệ thống không thể hoạt động được, nếu thoả mãn đồng thời cả ba tiêu chuẩn dưới đây thì được coi là TSCĐ:

- (1) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- (2) Có thời gian sử dụng trên 1 năm trở lên;
- (3) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách tin cậy và có giá trị từ 30.000.000 đồng (Ba mươi triệu đồng) trở lên.

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

Đối với súc vật làm việc và/hoặc cho sản phẩm, thì từng con súc vật thoả mãn đồng thời ba tiêu chuẩn của TSCĐ được coi là một TSCĐ hữu hình.

Đối với vườn cây lâu năm thì từng mảnh vườn cây, hoặc cây thoả mãn đồng thời ba tiêu chuẩn của TSCĐ được coi là một TSCĐ hữu hình.

Các khái niệm nêu trên đều nhấn mạnh đến tiêu chuẩn giá trị của TSCĐ là những tài sản có giá trị lớn, có thời gian sử dụng lâu dài phục vụ cho hoạt động SXKD của doanh nghiệp, tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất và giá trị

của TSCĐ được dịch chuyển dần vào giá trị của sản phẩm sản xuất thông qua khấu hao TSCĐ.

Xuất phát từ những lập luận trên đây, có thể hiểu: TSCĐ là những tài sản có giá trị lớn, thời gian sử dụng lâu dài, đáp ứng được tiêu chuẩn về TSCĐ theo quy định của Nhà nước. Theo quy định hiện hành, những tài sản có giá trị từ 30 triệu đồng và thời gian sử dụng từ 1 năm trở lên thì được coi là TSCĐ.

Từ khái niệm về TSCĐ trên đây có thể thấy TSCĐ mang những đặc điểm cơ bản sau:

- + Tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất, kinh doanh;
- + Trong quá trình sử dụng, giá trị TSCĐ bị hao mòn dần và chuyển từng phần vào chi phí hoạt động sản xuất, kinh doanh;
- + TSCĐ hữu hình giữ nguyên hình thái vật chất trong suốt quá trình hoạt động.

3.1.1.2. Tiêu chuẩn ghi nhận tài sản cố định

Đối với TSCĐ hữu hình: TSCĐ hữu hình là những tài sản có hình thái vật chất cụ thể do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động SXKD phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình.

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

- Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- Nguyên giá TSCĐ phải được xác định một cách đáng tin cậy;
- Thời gian sử dụng ước tính trên một năm;
- Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

Trường hợp một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau, trong đó mỗi bộ phận cấu thành có thời gian sử dụng khác nhau và nếu thiếu một bộ phận nào đó mà cả hệ thống vẫn thực hiện được chức năng hoạt

động chính của nó nhưng do yêu cầu quản lý, sử dụng TSCĐ đòi hỏi phải quản lý riêng từng bộ phận tài sản và mỗi bộ phận tài sản đó nếu cùng thỏa mãn đồng thời bốn tiêu chuẩn của TSCĐ thì được coi là một TSCĐ hữu hình độc lập.

Đối với súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm, nếu từng con súc vật thỏa mãn đồng thời 04 tiêu chuẩn của TSCĐ thì được coi là một TSCĐ hữu hình.

Đối với vườn cây lâu năm, nếu từng mảnh vườn cây, hoặc cây thỏa mãn đồng thời 04 tiêu chuẩn của TSCĐ thì được coi là một TSCĐ hữu hình.

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

Một tài sản được ghi nhận là TSCĐ vô hình phải thỏa mãn đồng thời: Định nghĩa về TSCĐ vô hình; và 04 tiêu chuẩn ghi nhận sau:

- + Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do tài sản đó mang lại.
- + Nguyên giá phải được xác định một cách tin cậy.
- + Thời gian sử dụng ước tính trên một năm.
- + Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành.

3.1.2. Phân loại tài sản cố định

Trong doanh nghiệp tồn tại rất nhiều loại TSCĐ khác nhau do mục đích sử dụng, nguồn hình thành, tính chất đầu tư... khác nhau. Để thuận tiện cho việc sử dụng, quản lý và hạch toán kế toán TSCĐ cần phải sắp xếp TSCĐ theo từng nhóm với đặc trưng riêng.

3.1.2.1. Phân loại tài sản cố định căn cứ vào hình thái biểu hiện

Theo hình thái biểu hiện, tài sản cố định trong doanh nghiệp được chia thành hai loại TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình. Việc phân loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện giúp doanh nghiệp quản lý với từng loại TSCĐ, xác định được thời gian sử dụng để quản lý chi phí khấu hao, tổng hợp thông tin phục vụ lập Báo cáo tài chính.

Theo đó, tài sản cố định hữu hình là những loại TSCĐ có hình thái vật chất cụ thể, thỏa mãn đồng thời các tiêu chuẩn ghi nhận đối với TSCĐ hữu hình. Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS 03), TSCĐ hữu hình phải thỏa mãn đồng thời 4 tiêu chuẩn ghi nhận “chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai, nguyên giá được xác định một cách đáng tin cậy, thời gian sử dụng ước tính trên một năm và có đủ tiêu chuẩn giá trị theo quy định hiện hành” .

- TSCĐ hữu hình trong doanh nghiệp bao gồm: nhà cửa, vật kiến trúc; máy móc, thiết bị; phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn; thiết bị, dụng cụ quản lý; vườn cây lâu năm, súc vật làm việc hoặc cho sản phẩm và TSCĐ hữu hình khác. TSCĐ hữu hình có thể là những tài sản có kết cấu độc lập hoặc là một hệ thống gồm nhiều tài sản riêng lẻ liên kết với nhau để cùng thực hiện một hoặc một số chức năng nhất định mà nếu thiếu một tài sản nào đó thì hệ thống không hoạt động được. Tuy nhiên, trong một số trường hợp một hệ thống gồm nhiều tài sản riêng lẻ liên kết với nhau nhưng mỗi bộ phận có thời gian sử dụng khác nhau và nếu thiếu một tài sản nào đó mà hệ thống vẫn thực hiện được chức năng chính thì mỗi bộ phận riêng lẻ nếu thỏa mãn các tiêu chuẩn ghi nhận cũng được coi là TSCĐ hữu hình độc lập.

- TSCĐ vô hình là “tài sản không có hình thái vật chất nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong SXKD, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình” (VAS 04). Các yếu tố cần xem xét khi xác định nguồn lực vô hình có thỏa mãn định nghĩa TSCĐ vô hình bao gồm “tính có thể xác định được, khả năng kiểm soát nguồn lực và tính chắc chắn của lợi ích kinh tế trong tương lai” (VAS 04).

TSCĐ vô hình trong doanh nghiệp bao gồm: phần mềm máy tính; bằng sáng chế, bản quyền; giấy phép và giấy phép nhượng quyền; nhãn hiệu hàng hóa; quyền phát hành; công thức cách thức pha chế...

3.1.2.2. Phân loại tài sản cố định căn cứ vào quyền sở hữu

Theo đó, tài sản cố định được chia thành TSCĐ thuộc quyền sở hữu của đơn vị và TSCĐ thuê ngoài.

+ TSCĐ thuộc quyền sở hữu của đơn vị là những tài sản do đơn vị tự mua sắm, xây dựng, chế tạo bằng các nguồn vốn do ngân sách cấp, nguồn vốn đầu tư XDCB...

+ TSCĐ thuê ngoài là những TSCĐ do đơn vị thuê ngoài về để sử dụng trong một thời gian nhất định tùy theo hợp đồng thuê. Tùy theo bản chất của các điều khoản thỏa thuận trên hợp đồng kinh tế, thuê tài sản được chia thành hai loại là thuê hoạt động và thuê tài chính. Tài sản thuê hoạt động là những tài sản doanh nghiệp đi thuê của các tổ chức, cá nhân khác để sử dụng trong một thời gian nhất định mà khi kết thúc hợp đồng không có sự chuyển giao quyền sở hữu. Trong thời gian hợp đồng thuê có hiệu lực, doanh nghiệp đi thuê có quyền quản lý, sử dụng nhưng không có quyền sở hữu, không ghi tăng tài sản, không tính khấu hao và không được thay đổi kết cấu của tài sản đi thuê.

TSCĐ thuê tài chính là những tài sản thuê mà trong đó bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cho bên đi thuê. Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 06 (VAS 06), các trường hợp sau dẫn đến hợp đồng thuê tài chính: “Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản thuê khi hết thời hạn thuê; Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê; Thời hạn thuê tài sản chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu; Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn giá trị hợp lý của tài sản thuê; tài sản thuê thuộc loại chuyên dụng mà chỉ có bên thuê có khả năng sử dụng, không cần có sự thay đổi, sửa chữa nào”. Như vậy, xét về nguyên tắc, quyền sở hữu tài sản thuê có thể được chuyển giao cho bên đi thuê khi kết thúc hợp đồng thuê. Trong thời gian hợp đồng thuê tài chính có hiệu lực thì quyền sở hữu tài sản vẫn thuộc bên cho thuê, bên đi thuê tuy chưa được chuyển giao quyền sở hữu nhưng nhận được lợi ích kinh tế gắn với tài sản thuê nên vẫn phải ghi tăng giá trị tài sản thuê trên Bào cáo tài chính và thực hiện tính khấu hao trong quá trình sử dụng.

3.1.2.3. Phân loại tài sản cố định căn cứ theo công dụng

Căn cứ vào công dụng, TSCĐ trong đơn vị có thể chia thành:

- + TSCĐ dùng cho mục đích sản xuất, kinh doanh.
- + TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi.
- + TSCĐ chờ xử lý (là những loại tài sản không cần dùng, chưa cần dùng hoặc đang chờ thanh lý, nhượng bán).

3.1.3. Đánh giá tài sản cố định

Đánh giá tài sản cố định là việc xác định giá trị ghi sổ của TSCĐ. Trong mọi trường hợp TSCĐ phải được đánh giá theo nguyên giá và giá trị còn lại. Do đó, việc ghi sổ phải đảm bảo phản ánh được 3 chỉ tiêu giá trị của TSCĐ, bao gồm: Nguyên giá, giá trị hao mòn, giá trị còn lại.

3.1.3.1. Xác định giá trị ban đầu của tài sản cố định

Theo quy định thống nhất của Nhà nước, mọi trường hợp tăng giảm TSCĐ đều phải được tính theo nguyên giá (giá trị ban đầu).

Nguyên giá TSCĐ là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có được TSCĐ tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Nguyên giá TSCĐ được xác định theo nguyên tắc giá phí.

Nguyên giá TSCĐ được xác định cho từng đối tượng ghi tài sản cố định là từng đơn vị tài sản có kết cấu độc lập hoặc một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản liên kết với nhau để thực hiện một hay một số chức năng nhất định.

(i) Đối với TSCĐ hữu hình

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

- Trường hợp mua TSCĐ kèm thiết bị, phụ tùng thay thế thì phải xác định và ghi nhận riêng thiết bị, phụ tùng thay thế theo giá trị hợp lý. Nguyên giá TSCĐ được mua là tổng các chi phí liên quan trực tiếp tới việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng trừ đi giá trị thiết bị, phụ tùng thay thế.

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

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

** Nguyên giá TSCĐ hữu hình hình thành do đầu tư XD CB hoàn thành:*

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

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

Nguyên giá TSCĐ hữu hình tự xây dựng hoặc tự chế là giá thành thực tế của TSCĐ tự xây dựng, hoặc tự chế cộng (+) chi phí lắp đặt, chạy thử. Trường hợp doanh nghiệp dùng sản phẩm do mình sản xuất ra để chuyển thành TSCĐ thì nguyên giá là chi phí sản xuất sản phẩm đó cộng (+) các chi phí trực tiếp liên quan đến việc đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Trong các trường hợp trên, mọi khoản lãi nội bộ không được tính vào nguyên giá của các tài sản đó. Các chi phí không hợp lý, như nguyên liệu, vật liệu

lãng phí, lao động hoặc các khoản chi phí khác sử dụng vượt quá mức bình thường trong quá trình tự xây dựng hoặc tự chế không được tính vào nguyên giá TSCĐ hữu hình.

** Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi.*

- Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với một TSCĐ hữu hình tương tự hoặc có thể hình thành do được bán để đổi lấy quyền sở hữu một tài sản tương tự (tài sản tương tự là tài sản có công dụng tương tự, trong cùng lĩnh vực kinh doanh và có giá trị tương đương). Cả 2 trường hợp này không có bất cứ khoản lãi hay lỗ nào được ghi nhận trong quá trình trao đổi. Nguyên giá TSCĐ nhận về được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ đem trao đổi.

- Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi với TSCĐ hữu hình không tương tự hoặc tài sản khác được xác định theo giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình nhận về hoặc giá trị hợp lý của TSCĐ hữu hình đem trao đổi sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại).

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

Riêng nguyên giá TSCĐ hữu hình, được điều chuyển giữa các đơn vị không có tư cách pháp nhân, hạch toán phụ thuộc trong cùng doanh nghiệp là nguyên giá phản ánh ở đơn vị bị điều chuyển phù hợp với bộ hồ sơ của TSCĐ đó. Đơn vị nhận TSCĐ căn cứ vào nguyên giá, sổ khấu hao lũy kế, giá trị còn lại trên sổ kế toán và bộ hồ sơ của TSCĐ đó để phản ánh vào sổ kế toán. Các chi phí có liên quan đến việc điều chuyển TSCĐ giữa các đơn vị không có tư cách pháp nhân hạch toán phụ thuộc không được hạch toán tăng nguyên giá TSCĐ mà hạch toán vào chi phí SXKD trong kỳ.

** Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng từ các nguồn khác.*

Nguyên giá TSCĐ hữu hình nhận góp vốn liên doanh, nhận lại vốn góp là giá trị do các thành viên, cổ đông sáng lập định giá nhất trí hoặc doanh nghiệp/ người góp vốn thỏa thuận hoặc do tổ chức chuyên nghiệp định giá theo quy định của pháp luật và được các thành viên, cổ đông sáng lập chấp nhận.

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

(ii) Đối với TSCĐ thuê tài chính

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

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

Số thuế GTGT đầu vào của tài sản thuê tài chính không được khấu trừ bên đi thuê phải trả cho bên cho thuê được hạch toán như sau:

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

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

Chi phí trực tiếp phát sinh liên quan đến hợp đồng thuê tài chính được tính vào nguyên giá của tài sản thuê như chi phí đàm phán, ký kết hợp đồng thuê, chi phí vận chuyển bốc dỡ, lắp đặt, chạy thử mà bên thuê phải chi ra.

(iii) Đối với TSCĐ vô hình

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

- Nguyên giá TSCĐ vô hình mua riêng biệt bao gồm: Giá mua (trừ các khoản chiết khấu thương mại hoặc giảm giá) cộng (+) các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự kiến.

- Trường hợp TSCĐ vô hình mua sắm được thanh toán theo phương thức trả chậm, trả góp, nguyên giá của TSCĐ vô hình được phản ánh theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải trả và giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí SXKD theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá TSCĐ vô hình (vốn hoá) theo quy định của chuẩn mực kế toán chi phí đi vay.

- TSCĐ vô hình được hình thành từ việc trao đổi với một TSCĐ vô hình không tương tự được xác định theo giá trị hợp lý của tài sản đem đi trao đổi sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu về. Nếu việc trao đổi, thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của doanh nghiệp, thì nguyên giá là giá trị hợp lý của các chứng từ được phát hành liên quan đến quyền sở hữu vốn của doanh nghiệp.

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

- TSCĐ vô hình được Nhà nước cấp hoặc được tặng, biểu được xác định theo giá trị hợp lý ban đầu cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào sử dụng theo dự kiến.

- Nguyên giá TSCĐ vô hình được điều chuyển đến là nguyên giá ghi trên sổ sách kế toán của đơn vị có tài sản điều chuyển.

Toàn bộ chi phí thực tế phát sinh liên quan đến giai đoạn triển khai không đủ điều kiện ghi nhận là TSCĐ vô hình được tập hợp vào chi phí SXKD trong kỳ. Trường hợp xét thấy kết quả triển khai thỏa mãn được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình quy định tại chuẩn mực kế toán “TSCĐ vô hình” thì các chi phí giai đoạn triển khai được tập hợp vào TK 241. Khi kết thúc giai đoạn triển khai các chi phí hình thành nguyên giá TSCĐ vô hình trong giai đoạn triển khai phải được kết chuyển ghi tăng TK 213.

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

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

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

Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai của doanh nghiệp gồm: Chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập, chi phí cho giai đoạn nghiên cứu, chi phí chuyển dịch địa điểm được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ hoặc được phân bổ dần vào chi phí SXKD trong thời gian tối đa không quá 3 năm.

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

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

3.1.3.2. Xác định giá trị tài sản cố định trong quá trình nắm giữ, sử dụng

- Chỉ thay đổi nguyên giá TSCĐ hữu hình trong các trường hợp:
 - + Đánh giá lại TSCĐ theo quyết định của Nhà nước;
 - + Xây lắp, trang bị thêm cho TSCĐ;
 - + Thay đổi bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng thời gian sử dụng hữu ích, hoặc làm tăng công suất sử dụng của chúng;
 - + Cải tiến bộ phận của TSCĐ hữu hình làm tăng đáng kể chất lượng sản phẩm sản xuất ra;
 - + Áp dụng quy trình công nghệ sản xuất mới làm giảm chi phí hoạt động của tài sản so với trước;
 - + Tháo dỡ một hoặc một số bộ phận của TSCĐ.

Mọi trường hợp tăng, giảm TSCĐ hữu hình đều phải lập biên bản giao nhận, biên bản thanh lý TSCĐ và phải thực hiện các thủ tục quy định. Kế toán có nhiệm vụ lập và hoàn chỉnh hồ sơ TSCĐ về mặt kế toán.

- Chi phí sửa chữa và bảo dưỡng TSCĐ hữu hình nhằm mục đích khôi phục hoặc duy trì khả năng đem lại lợi ích kinh tế của tài sản theo trạng thái hoạt động tiêu chuẩn ban đầu được tính vào chi phí SXKD trong kỳ.

- Sau ghi nhận ban đầu, trong quá trình sử dụng TSCĐ hữu hình được xác định theo nguyên giá, khấu hao lũy kế, và giá trị còn lại. Trường hợp TSCĐ hữu hình được đánh giá lại theo quy định của Nhà nước thì nguyên giá, khấu hao lũy kế, và giá trị còn lại phải được điều chỉnh theo kết quả đánh giá lại. Chênh lệch do đánh giá lại TSCĐ hữu hình được xử lý và kế toán theo quy định của Nhà nước.

**** Giá trị hao mòn của TSCĐ***

Giá trị hao mòn của TSCĐ là số tiền đã trích khấu hao đưa vào chi phí trong quá trình sử dụng TSCĐ hàng tháng, hoặc số hao mòn đã tính hàng năm.

**** Giá trị còn lại của TSCĐ***

Giá trị còn lại (giá trị kế toán) của tài sản cố định là phần giá trị TSCĐ chưa chuyển dịch vào giá trị sản phẩm sản xuất ra.

$$\text{Giá trị còn lại} = \text{Nguyên giá} - \text{Giá trị hao mòn lũy kế}$$

** Đánh giá lại TSCĐ*

Đánh giá lại TSCĐ phải thực hiện theo đúng quy định của Nhà nước và chỉ tiến hành đánh giá lại TSCĐ trong các trường hợp sau:

- Nhà nước có quyết định đánh giá lại TSCĐ;
- Cổ phần hoá doanh nghiệp;
- Chia, tách, giải thể doanh nghiệp;
- Góp vốn liên doanh, liên kết...

Khi đánh giá lại TSCĐ, phải xác định lại cả chỉ tiêu nguyên giá và giá trị còn lại của TSCĐ. Thông thường giá trị còn lại của TSCĐ sau khi đánh giá lại được điều chỉnh theo công thức:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Giá trị còn lại của} & & \text{Giá trị còn lại} & & \text{Giá trị đánh giá lại của TSCĐ} \\ \text{TSCĐ sau khi} & = & \text{của TSCĐ} & \times & \frac{\quad}{\quad} \\ \text{đánh giá lại} & & \text{đánh giá lại} & & \text{Nguyên giá của TSCĐ} \end{array}$$

3.1.4. Khái niệm và tính giá bất động sản đầu tư

3.1.4.1. Khái niệm

Bất động sản đầu tư: Là bất động sản, gồm: quyền sử dụng đất, nhà, hoặc một phần của nhà hoặc cả nhà và đất, cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ hoặc sử dụng cho các mục đích quản lý; hoặc bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường.

Ví dụ về BĐS đầu tư:

+ Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ trong thời gian dài để chờ tăng giá;

+ Quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại) nắm giữ mà chưa xác định rõ mục đích sử dụng trong tương lai...

Điều kiện ghi nhận BĐS đầu tư

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

- ✓ Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai;
- ✓ Nguyên giá của BĐS đầu tư phải được xác định một cách đáng tin cậy.

3.1.4.2. Tính giá bất động sản đầu tư

Cũng giống như TSCĐ, BĐS đầu tư được ghi sổ theo nguyên giá và giá trị còn lại.

(i) Xác định giá trị ban đầu của BĐS đầu tư.

Nguyên giá của BĐS đầu tư được mua bao gồm: Giá mua cộng (+) các chi phí liên quan trực tiếp (phí dịch vụ tư vấn về luật pháp liên quan, thuế trước bạ và chi phí giao dịch liên quan khác...).

Trường hợp mua BĐS đầu tư thanh toán theo phương thức trả chậm, nguyên giá của BĐS đầu tư được phản ánh theo giá mua trả ngay tại thời điểm mua. Khoản chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán với giá mua trả ngay được hạch toán vào chi phí tài chính theo kỳ hạn thanh toán, trừ khi số chênh lệch đó được tính vào nguyên giá BĐS đầu tư theo quy định của chuẩn mực kế toán chi phí đi vay.

Nguyên giá của BĐS đầu tư tự xây dựng là giá thành thực tế và các chi phí liên quan trực tiếp của BĐS đầu tư tính đến ngày hoàn thành công việc xây dựng.

Trường hợp BĐS thuê tài chính với mục đích để cho thuê hoạt động thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận là BĐS đầu tư thì nguyên giá của BĐS đầu tư đó tại thời điểm khởi đầu thuê được thực hiện theo quy định của chuẩn mực kế toán “Thuê tài sản”.

Các chi phí không được tính vào nguyên giá của BĐS đầu tư:

- Chi phí phát sinh ban đầu (trừ trường hợp các chi phí này là cần thiết để đưa BĐS đầu tư vào trạng thái sẵn sàng sử dụng).
- Các chi phí khi mới đưa BĐS đầu tư vào hoạt động lần đầu trước khi BĐS đầu tư đạt tới trạng thái hoạt động bình thường theo dự kiến.
- Các chi phí không bình thường về nguyên liệu, vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác trong quá trình xây dựng BĐS đầu tư.

(ii) Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu.

Sau ghi nhận ban đầu, trong thời gian nắm giữ BĐS đầu tư được xác định theo nguyên giá, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại.

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

3.1.5. Nguyên tắc quản lý và nhiệm vụ kế toán tài sản cố định

+ Nguyên tắc:

- Phải lập bộ hồ sơ cho mọi TSCĐ có trong doanh nghiệp, hồ sơ bao gồm: Biên bản giao nhận TSCĐ, hợp đồng, hoá đơn mua TSCĐ và các chứng từ có liên quan khác.

- Tổ chức phân loại, thống kê, đánh số, lập thẻ riêng và theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi TSCĐ trong sổ theo dõi TSCĐ ở phòng Kế toán và đơn vị sử dụng.

- TSCĐ phải được quản lý theo nguyên giá, số khấu hao lũy kế và giá trị còn lại trên sổ kế toán.

- Định kỳ vào cuối mỗi năm tài chính, doanh nghiệp phải tiến hành kiểm kê TSCĐ. Mọi trường hợp thiếu, thừa TSCĐ đều phải lập biên bản, tìm nguyên nhân và có biện pháp xử lý.

+ Nhiệm vụ:

- Tổ chức ghi chép, phản ánh, tổng hợp số liệu một cách chính xác, đầy đủ, kịp thời về số lượng, hiện trạng, giá trị TSCĐ hiện có, tình hình tăng giảm và di chuyển TSCĐ trong nội bộ doanh nghiệp, đồng thời kiểm soát chặt chẽ việc bảo quản, bảo dưỡng và sử dụng TSCĐ ở các bộ phận khác nhau nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ.

- Tính toán chính xác, kịp thời số khấu hao TSCĐ, phân bổ đúng đắn số khấu hao vào các đối tượng sử dụng TSCĐ.

- Tham gia lập kế hoạch sửa chữa và dự toán chi phí sửa chữa TSCĐ, phản ánh chính xác các khoản chi phí sửa chữa TSCĐ, kiểm tra việc thực hiện kế hoạch và dự toán chi phí sửa chữa TSCĐ.

- Theo dõi, ghi chép, kiểm tra chặt chẽ quá trình thanh lý, nhượng bán TSCĐ nhằm bảo đảm việc quản lý và sử dụng vốn đúng mục đích và có hiệu quả.

- Tham gia kiểm kê, kiểm tra định kỳ hay bất thường TSCĐ, tham gia đánh giá lại TSCĐ khi cần thiết. Lập các báo cáo về TSCĐ, tổ chức phân tích tình hình bảo quản và sử dụng TSCĐ ở doanh nghiệp.

3.2. KẾ TOÁN BIẾN ĐỘNG TÀI SẢN CÓ ĐỊNH HỮU HÌNH

3.2.1. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng

3.2.1.1. Chứng từ sử dụng

Theo quy định tại Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp, có 6 loại chứng từ TSCĐ, bao gồm:

- Biên bản giao nhận TSCĐ (mẫu số 01 – TSCĐ);
- Biên bản thanh lý TSCĐ (mẫu số 02 – TSCĐ);
- Biên bản giao nhận TSCĐ sửa chữa lớn đã hoàn thành (mẫu số 03 – TSCĐ);
- Biên bản kiểm kê TSCĐ (mẫu số 04 – TSCĐ);
- Biên bản đánh giá lại TSCĐ (mẫu số 05 – TSCĐ);
- Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ (mẫu số 06 – TSCĐ);
- Các tài liệu kỹ thuật có liên quan.

3.2.1.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của toàn bộ TSCĐ hữu hình trong doanh nghiệp theo nguyên giá, kế toán sử dụng tài khoản 211- TSCĐ hữu hình.

Nội dung và kết cấu của tài khoản này như sau:

TK 211 – Tài sản cố định hữu hình

- Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng do XDCB hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng, do mua sắm, do nhận vốn góp liên doanh, do được cấp, tặng biếu, tài trợ.... - Điều chỉnh nguyên giá TSCĐ hữu hình do xây lắp, trang bị thêm hoặc do cải tạo, nâng cấp. - Điều chỉnh tăng nguyên giá TSCĐ hữu hình do đánh giá lại.	- Nguyên giá TSCĐ hữu hình giảm do điều chuyển cho đơn vị khác, do nhượng bán, thanh lý hoặc đem đi góp vốn liên doanh... - Nguyên giá TSCĐ hữu hình giảm do tháo bớt một hoặc một số bộ phận. - Điều chỉnh giảm nguyên giá TSCĐ hữu hình do đánh giá lại.
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Nguyên giá TSCĐ hữu hình hiện có ở DN cuối kỳ	

Tài khoản 211 – TSCĐ hữu hình được mở 6 tài khoản cấp 2:

- ✓ TK 2111 – Nhà cửa, vật kiến trúc;
- ✓ TK 2112 – Máy móc thiết bị;
- ✓ TK 2113 – Phương tiện vận tải, truyền dẫn;
- ✓ TK 2114 – Thiết bị, dụng cụ quản lý;
- ✓ TK 2115 – Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm;
- ✓ TK 2118 – TSCĐ khác.

3.2.2. Kế toán chi tiết tài sản cố định hữu hình

*** Tổ chức kế toán chi tiết TSCĐ tại nơi sử dụng và bảo quản.**

Tại nơi sử dụng, bảo quản TSCĐ (phòng, ban, đội sản xuất, phân xưởng sản xuất...), sử dụng “sổ TSCĐ theo đơn vị sử dụng” để theo dõi tình hình tăng giảm TSCĐ hữu hình trong phạm vi bộ phận quản lý, sử dụng.

Mỗi đơn vị sử dụng phải mở một sổ riêng, trong đó ghi TSCĐ tăng giảm của đơn vị mình theo từng chứng từ tăng giảm, theo thứ tự thời gian phát sinh nghiệp vụ tăng giảm TSCĐ hữu hình.

**** Tổ chức kế toán chi tiết TSCĐ tại bộ phận kế toán.***

Kế toán sử dụng các sổ sau đây:

- Thẻ TSCĐ
- Sổ đăng ký thẻ TSCĐ
- Sổ TSCĐ toàn doanh nghiệp.

**** Trình tự hạch toán chi tiết như sau:***

- Khi có các nghiệp vụ tăng TSCĐ hữu hình, kế toán căn cứ vào các chứng từ có liên quan để lập thẻ TSCĐ theo từng đối tượng ghi TSCĐ, sau đó ghi vào sổ đăng ký thẻ TSCĐ rồi bảo quản thẻ vào hòm thẻ. Đồng thời, kế toán căn cứ vào các chứng từ có liên quan đến tăng TSCĐ hữu hình để ghi vào sổ TSCĐ (phần ghi tăng TSCĐ).

- Khi có nghiệp vụ giảm TSCĐ hữu hình, kế toán căn cứ vào các chứng từ giảm TSCĐ để ghi vào phần giảm TSCĐ trên thẻ TSCĐ, đồng thời ghi giảm ở sổ đăng ký thẻ TSCĐ và lưu thẻ TSCĐ giảm vào ngăn riêng trong hòm thẻ. Mặt khác, căn cứ vào các chứng từ liên quan để ghi vào phần giảm TSCĐ và xác định số khấu hao lũy kế của TSCĐ giảm để ghi vào các cột liên quan trong thẻ TSCĐ và sổ TSCĐ.

- Căn cứ vào số liệu trên các bảng tính và phân bổ khấu hao, nhân viên kế toán tổng hợp số khấu hao hàng năm của từng đối tượng ghi TSCĐ và xác định giá trị hao mòn lũy kế để ghi vào phần liên quan trong thẻ và sổ TSCĐ.

3.2.3. Kế toán biến động tăng tài sản cố định hữu hình

(1) Trường hợp TSCĐ hữu hình mua sắm

- Trường hợp mua sắm TSCĐ hữu hình về dùng cho SXKD hàng hoá dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Căn cứ vào các chứng từ liên quan (hoá đơn GTGT, phiếu chi...), kế toán xác định nguyên giá TSCĐ, lập hồ sơ kế toán, lập Biên bản giao nhận TSCĐ và ghi:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (theo nguyên giá chưa có thuế GTGT).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332).

Có TK 111, 112, 331, 341 (tổng giá thanh toán).

- Trường hợp mua sắm TSCĐ hữu hình được nhận kèm thiết bị phụ tùng thay thế:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (chi tiết TSCĐ được mua, chi tiết thiết bị, phụ tùng thay thế đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ).

Nợ TK 153 – CCDC (thiết bị, phụ tùng thay thế) (1534)

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332).

Có TK 111, 112, 331, 341 (tổng giá thanh toán).

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thì nguyên giá TSCĐ bao gồm cả thuế GTGT.

- Nếu TSCĐ được mua sắm bằng nguồn vốn đầu tư XDCB của doanh nghiệp dùng vào SXKD, theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền phải ghi tăng nguồn vốn kinh doanh và giảm nguồn vốn XDCB, khi quyết toán được duyệt, ghi:

Nợ TK 441 – Nguồn vốn đầu tư XDCB

Có TK 411 – Vốn đầu tư của chủ sở hữu

(2) TSCĐ hữu hình mua theo phương thức trả chậm, trả góp

- Khi mua TSCĐ hữu hình theo phương thức trả chậm, trả góp và đưa về sử dụng ngay cho hoạt động SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá theo giá mua trả tiền ngay).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332 - nếu có).

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước.

Có TK 111, 112, 331 – Phải trả cho người bán (tổng giá thanh toán).

Trong đó: Lãi trả chậm là số chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) giá mua trả tiền ngay trừ (-) thuế GTGT (nếu có)

- Định kỳ, thanh toán tiền cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK 331 – Phải trả cho người bán.

Có TK 111, 112 – (số phải trả định kỳ gồm cả gốc và lãi phải trả định kỳ).

- Định kỳ, tính vào chi phí tài chính lãi trả chậm, trả góp từng kỳ:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính.

Có TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn.

- Đồng thời kế toán ghi điều chuyển nguồn vốn như trường hợp 1.

(3) Trường hợp được tài trợ, biếu tặng TSCĐ hữu hình đưa vào sử dụng ngay cho sản xuất kinh doanh

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Có TK 711 – Thu nhập khác.

- Các chi phí liên quan trực tiếp đến TSCĐ hữu hình được tài trợ, biếu tặng tính vào nguyên giá, ghi:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Có TK 111, 112, 331....

(4) TSCĐ hữu hình tăng do tự sản xuất

Khi sử dụng sản phẩm do doanh nghiệp tự sản xuất để chuyển thành TSCĐ hữu hình sử dụng cho SXKD:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình

Có TK 155 – Thành phẩm (nếu xuất kho ra để sử dụng).

Có TK 154 – Chi phí SXKD dở dang (nếu sản xuất xong đưa vào sử dụng ngay, không qua nhập kho).

(5) Trường hợp nhận vốn góp của chủ sở hữu hoặc nhận vốn cấp bằng TSCĐ hữu hình

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (theo giá thỏa thuận)

Có TK 411 – Vốn đầu tư của chủ sở hữu.

(6) Trường hợp TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi

- Nếu trao đổi với TSCĐ hữu hình tương tự.

+ Khi nhận TSCĐ hữu hình tương tự do trao đổi và đưa vào sử dụng ngay cho hoạt động SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá TSCĐ hữu hình nhận về ghi theo giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi trao đổi).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị đã khấu hao của TSCĐ hữu hình đưa đi trao đổi).

Có TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá TSCĐ hữu hình đưa đi trao đổi).

- Nếu trao đổi với TSCĐ hữu hình không tương tự.

+ Khi giao TSCĐ hữu hình cho bên trao đổi, ghi:

Nợ TK 811 – Chi phí khác (giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình mang đi trao đổi).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị đã khấu hao).

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

+ Phản ánh thu nhập tăng do trao đổi TSCĐ:

Nợ TK 131 – Phải thu của khách hàng (tổng giá thanh toán).

Có TK 711 – Thu nhập khác (giá trị hợp lý của TSCĐ mang đi trao đổi).

Có TK 333 – Thuế GTGT phải nộp (3331 - nếu có).

+ Khi nhận được TSCĐ hữu hình do trao đổi, ghi:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (Giá trị hợp lý của TSCĐ nhận được do trao đổi).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332 - nếu có).

Có TK 131 – Phải thu của khách hàng (tổng giá thanh toán).

+ Trường hợp phải thu thêm tiền do giá trị hợp lý của tài sản đưa đi trao đổi lớn hơn giá trị hợp lý của tài sản nhận được do trao đổi, thì khi nhận được tiền của bên có TSCĐ, ghi:

Nợ TK 111, 112 (số tiền đã thu thêm).

Có TK 131 – Phải thu của khách hàng.

+ Trường hợp phải trả thêm tiền do giá trị hợp lý của tài sản đưa đi trao đổi nhỏ hơn giá trị hợp lý của tài sản nhận được do trao đổi, thì khi trả tiền cho bên có TSCĐ, ghi:

Nợ TK 131 – Phải thu của khách hàng.

Có TK 111, 112....

(7) Trường hợp mua TSCĐ hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc gắn liền với quyền sử dụng đất, đưa vào sử dụng ngay cho hoạt động SXKD

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá – chi tiết nhà cửa, vật kiến trúc).

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình (nguyên giá – chi tiết quyền sử dụng đất).

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

Có TK 111, 112, 331.....

(8) TSCĐ hữu hình tăng do công tác XD CB hoàn thành

Trường hợp công trình hoặc hạng mục công trình XD CB hoàn thành đã bàn giao đưa vào sử dụng, nhưng chưa được duyệt quyết toán vốn đầu tư, thì doanh nghiệp căn cứ vào chi phí đầu tư XD CB thực tế, tạm tính nguyên giá để hạch toán tăng, giảm TSCĐ (để có cơ sở tính và trích khấu hao TSCĐ đưa vào sử dụng). Sau khi quyết toán vốn đầu tư XD CB được duyệt, nếu có chênh lệch so với giá trị TSCĐ đã tạm tính thì kế toán thực hiện điều chỉnh tăng, giảm số chênh lệch.

** Trường hợp quá trình đầu tư XD CB được hạch toán trên cùng hệ thống sổ kế toán của doanh nghiệp:*

- Khi công tác XD CB hoàn thành nghiệm thu, bàn giao đưa vào sử dụng cho SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Có TK 241 – XD CB dở dang (2412).

- Nếu tài sản hình thành qua đầu tư không thoả mãn các tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình theo quy định của chuẩn mực kế toán TSCĐ hữu hình, ghi:

Nợ TK 152, 153 (nếu là NLVL, CCDC nhập kho).

Có TK 241 – XDCB dở dang.

- Nếu doanh nghiệp sử dụng nguồn vốn đầu tư XDCB hoặc các quỹ của doanh nghiệp để đầu tư XDCB, kế toán phải phản ánh các bút toán ghi tăng nguồn vốn kinh doanh, ghi giảm nguồn vốn đầu tư XDCB và các quỹ của doanh nghiệp khi quyết toán được duyệt.

** Trường hợp quá trình đầu tư XDCB không hạch toán trên cùng hệ thống sổ kế toán của doanh nghiệp, khi nhận bàn giao công trình, chủ đầu tư:*

Nợ TK 111, 112, 152, 153, 211, 213

Có TK 136 – Phải thu nội bộ.

Có TK 331, 333,... (nhận nợ phải trả nếu có)

- Đồng thời ghi nhận bút toán điều chuyển nguồn.

(9) Trường hợp TSCĐ hữu hình tăng do điều động nội bộ Tổng Công ty (không phải trả tiền

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn).

Có TK 336, 411 – Nguồn vốn kinh doanh (giá trị còn lại).

(10) Trường hợp dùng kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án để đầu tư, mua sắm TSCĐ, khi mua sắm, hoàn thành đưa vào sử dụng cho hoạt động sự nghiệp, dự án

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Có TK 111, 112, 241, 331.

Có TK 461 – Nguồn kinh phí sự nghiệp (4612)

Đồng thời ghi tăng nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ:

Nợ TK 161 – Chi sự nghiệp (1612).

Có TK 466 – Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ.

Nếu rút dự toán mua, doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

(11) Trường hợp đầu tư, mua sắm TSCĐ bằng quỹ phúc lợi, khi hoàn thành đưa vào sử dụng cho hoạt động văn hóa, phúc lợi

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (tổng giá thanh toán).

Có TK 111, 112, 331, 341 (3411).

Đồng thời ghi:

Nợ TK 3532 – Quỹ phúc lợi

Có TK 3533 – Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ.

(12) Trường hợp đánh giá lại TSCĐ hữu hình phải điều chỉnh tăng nguyên giá và giá trị hao mòn

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (phần nguyên giá tăng).

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn tăng).

Có TK 412 – Chênh lệch đánh giá lại tài sản (giá trị TSCĐ tăng thêm).

(13) TSCĐ phát hiện thừa

- Trường hợp phát hiện có TSCĐ hữu hình thừa do thiếu sót trong khâu ghi sổ, kế toán căn cứ vào hồ sơ TSCĐ để ghi tăng TSCĐ theo từng trường hợp, ghi:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Có TK 241, 331, 338, 411.

- Nếu TSCĐ thừa đang sử dụng thì ngoài nghiệp vụ ghi tăng TSCĐ hữu hình, phải trích bổ sung khấu hao TSCĐ hoặc trích bổ sung hao mòn đối với TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi, dự án, sự nghiệp, ghi:

Nợ TK chi phí SXKD – Nếu TSCĐ dùng cho SXKD.

Nợ TK 3533 – Nếu TSCĐ dùng cho hoạt động phúc lợi.

Nợ TK 466 – Nếu TSCĐ dùng cho sự nghiệp, dự án

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ.

- Nếu TSCĐ thừa là của doanh nghiệp khác thì phải báo ngay cho chủ tài sản đó biết. Trường hợp không tìm được chủ tài sản thì phải báo ngay cho cơ quan cấp trên, cơ quan tài chính cùng cấp (nếu là doanh nghiệp Nhà nước) biết

để xử lý. Trong thời gian chờ xử lý, kế toán căn cứ vào tài liệu kiểm kê, tạm thời theo dõi, giữ hộ.

(14) Chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu liên quan đến TSCĐ hữu hình như sửa chữa, nâng cấp, trang bị thêm

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa, cải tạo, nâng cấp TSCĐ hữu hình sau khi ghi nhận ban đầu, ghi:

Nợ TK 241 – XDCB dở dang.

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332).

Có TK 111, 112, 152, 331, 334...

- Khi công việc sửa chữa, cải tạo, nâng cấp TSCĐ hoàn thành đưa vào sử dụng:

+ Nếu đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình, kế toán ghi:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Có TK 241 – XDCB dở dang.

+ Nếu không đủ tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình, ghi:

Nợ TK 627, 641, 642, 623 (nếu giá trị sửa chữa nhỏ).

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước (nếu giá trị sửa chữa lớn phải phân bổ dần).

Có TK 241 – XDCB dở dang.

3.2.4. Kế toán biến động giảm tài sản cố định hữu hình

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

(1) Kế toán nhượng bán TSCĐ hữu hình

** Trường hợp nhượng bán TSCĐ dùng cho SXKD, ghi:*

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn lũy kế).

Nợ TK 811 – Chi phí khác (giá trị còn lại chưa thu hồi).

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

- Phản ánh khoản thu được từ nhượng bán TSCĐ hữu hình:
 - + Nếu đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ:
 - Nợ TK 111, 112, 131... – Tổng số tiền thu được do nhượng bán
 - Có TK 711 – Thu nhập khác (khoản thu chưa có thuế GTGT).
 - Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp.
 - + Nếu đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp :
 - Nợ TK 111, 112, 131... (tổng giá thanh toán).
 - Có TK 711 – Thu nhập khác (tổng giá thanh toán).
- Các khoản chi phí phát sinh khi nhượng bán (sửa chữa, tân trang, môi giới...):
 - Nợ TK 811 – Chi phí khác.
 - Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1331 - nếu có).
 - Có TK 334, 338, 111, 112, 152, 153,...
- Kết chuyển thu nhập, chi phí hoạt động nhượng bán sang TK 911
 - * Trường hợp nhượng bán TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án, ghi:
 - Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn lũy kế).
 - Nợ TK 466 – Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại).
 - Có TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá).
- Số tiền thu, chi liên quan đến nhượng bán TSCĐ hữu hình ghi vào các tài khoản liên quan theo quy định của cơ quan có thẩm quyền.
 - * Trường hợp nhượng bán TSCĐ dùng cho hoạt động văn hóa, phúc lợi, ghi:
 - Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn lũy kế).
 - Nợ TK 353 – Quỹ khen thưởng, phúc lợi (3533 - giá trị còn lại)
 - Có TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá).
- Phản ánh khoản thu được từ nhượng bán TSCĐ hữu hình:
 - Nợ TK 111, 112, 131... – Tổng số tiền thu được do nhượng bán
 - Có TK 3532 – Quỹ phúc lợi
 - Có TK 333 – Thuế GTGT phải nộp (3331 - nếu có).

- Các khoản chi phí phát sinh khi nhượng bán:

Nợ TK 3532 – Quỹ phúc lợi

Có TK 111, 112,...

(2) Kế toán thanh lý TSCĐ hữu hình

TSCĐ thanh lý là những TSCĐ hư hỏng không thể tiếp tục sử dụng được, những TSCĐ lạc hậu về kỹ thuật hoặc không phù hợp với yêu cầu sản xuất, kinh doanh. Khi có TSCĐ thanh lý, doanh nghiệp phải ra quyết định thanh lý, thành lập Hội đồng thanh lý TSCĐ. Hội đồng thanh lý TSCĐ có nhiệm vụ tổ chức thực hiện việc thanh lý TSCĐ theo đúng trình tự, thủ tục quy định trong chế độ quản lý tài chính và lập “Biên bản thanh lý TSCĐ” theo mẫu quy định. Biên bản được lập thành 2 bản, 1 bản chuyển cho phòng kế toán để theo dõi ghi sổ, 1 bản giao cho bộ phận quản lý, sử dụng TSCĐ. Căn cứ vào biên bản thanh lý và các chứng từ có liên quan, kế toán ghi sổ như trường hợp nhượng bán TSCĐ.

(3) Khi góp vốn vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết bằng TSCĐ hữu hình

- Trường hợp trị giá vốn góp nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình.

Nợ TK 221, 222 (theo giá trị do các bên liên doanh đánh giá).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (phần giá trị hao mòn).

Nợ TK 811 – Chi phí khác (số chênh lệch).

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

- Trường hợp trị giá vốn góp lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình.

Nợ TK 221, 222 (theo giá trị do các bên liên doanh đánh giá).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (phần giá trị hao mòn).

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

Có TK 711 – Thu nhập khác (số chênh lệch).

(4) Kế toán TSCĐ hữu hình phát hiện thiếu khi kiểm kê

- Trường hợp có quyết định xử lý ngay:

+ Nếu TSCĐ hữu hình thiếu sử dụng cho hoạt động SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn).

Nợ TK 111, 112, 138(8), 334... (bồi thường vật chất).

Nợ TK 411 – Nguồn vốn kinh doanh (nếu được phép ghi giảm vốn).

Nợ TK 811 – Chi phí khác (nếu doanh nghiệp chịu tổn thất).

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

+ Nếu TSCĐ thiếu dùng vào hoạt động sự nghiệp, dự án, kế toán ghi:

Nợ TK 466 – Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn).

Có TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Đối với phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu phải thu hồi theo quyết định xử lý, ghi:

Nợ TK 111, 112 (nếu thu tiền)

Nợ TK 334 – Phải trả người lao động (nếu trừ vào lương)

Có TK có liên quan (tùy quyết định xử lý)

+ Nếu TSCĐ thiếu dùng vào hoạt động phúc lợi:

Nợ TK 3533 – Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị khấu hao lũy kế).

Có TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Đối với phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu phải thu hồi theo quyết định xử lý, ghi:

Nợ TK 111, 112 (nếu thu tiền)

Nợ TK 334 – Phải trả người lao động (nếu trừ vào lương)

Có TK 3532 – Quỹ phúc lợi

- Trường hợp phải chờ quyết định xử lý:

+ Đối với TSCĐ thiếu dùng vào SXKD:

Phản ánh giảm TSCĐ đối với phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu, ghi:

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn).

Nợ TK 138) – Tài sản thiếu chờ xử lý (1381 - giá trị còn lại)

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

Khi có quyết định xử lý, ghi:

Nợ TK 111, 112, 138(8), 334 (người chịu trách nhiệm phải bồi thường giá trị còn lại của TSCĐ).

Nợ TK 411 – Nguồn vốn kinh doanh (nếu được phép ghi giảm vốn).

Nợ TK 811 – Chi phí khác (nếu doanh nghiệp chịu tổn thất).

Có TK 138 – Phải thu khác (1381).

+ Đối với TSCĐ thiếu dùng vào hoạt động sự nghiệp, dự án:

Phản ánh giảm TSCĐ, ghi:

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn).

Nợ TK 466 – Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại).

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

Đồng thời phản ánh giá trị còn lại của TSCĐ thiếu vào TK 1381:

Nợ TK 1381 – Tài sản thiếu chờ xử lý

Có TK 338 – Phải trả, phải nộp khác

Khi có quyết định xử lý, ghi:

Nợ TK 111, 334...

Có TK 1381 – Tài sản thiếu chờ xử lý.

Đồng thời phản ánh số thu bồi thường phần giá trị còn lại của TSCĐ thiếu vào các tài khoản có liên quan theo quyết định xử lý:

Nợ TK 338 – Phải trả, phải nộp khác.

Có TK liên quan (TK 333, 461)

+ Đối với TSCĐ thiếu dùng vào hoạt động văn hóa, phúc lợi:

Phản ánh giảm TSCĐ, ghi:

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn).

Nợ TK 3533 – Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại).

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

Đồng thời phản ánh giá trị còn lại của TSCĐ thiếu vào TK 1381:

Nợ TK 1381 – Tài sản thiếu chờ xử lý

Có TK 3532 – Quỹ phúc lợi

Khi có quyết định xử lý, ghi:

Nợ TK 111, 334...

Có TK 1381 – Tài sản thiếu chờ xử lý.

(5) Kế toán giảm TSCĐ hữu hình do chuyển thành công cụ, dụng cụ

- Nếu giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình nhỏ thì tính toàn bộ giá trị đó vào chi phí SXKD của đối tượng sử dụng tài sản đó trong kỳ kế toán:

Nợ TK 623, 627, 641, 642 – (giá trị còn lại của TSCĐ).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ.

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

- Nếu giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình lớn thì phải chuyển thành chi phí trả trước để phân bổ dần vào chi phí của đối tượng sử dụng:

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước (giá trị còn lại).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn).

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

Đồng thời, tiến hành phân bổ phần giá trị còn lại vào chi phí SXKD trong kỳ, ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642.... (giá trị phân bổ kỳ này tính vào chi phí SXKD).

Có TK 242 – Chi phí trả trước

(6) Kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động

- 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. Kế toán phản ánh khoản thu nhập bán TSCĐ:

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

Có TK 711 – Thu nhập khác (giá bán TSCĐ)

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

+ Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại.

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ.

Có TK 211 – Nguyên giá TSCĐ.

- Trường hợp giao dịch bán và cho thuê lại với giá 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 hoá đơn và các chứng từ liên quan, phản ánh thu nhập bán TSCĐ, ghi:

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

Có TK 711 – Thu nhập khác (giá bán TSCĐ)

Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp.

Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại.

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước.

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (nếu có).

Có TK 211 – Nguyên giá TSCĐ.

- Định kỳ, phân bổ số lỗ về giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động (chênh lệch giữa giá bán nhỏ hơn giá trị hợp lý) vào chi phí SXKD 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 623, 627, 641, 642

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

- Nếu giá bán và cho thuê lại tài sản 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 được phân bổ dần trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến được sử dụng, còn số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị còn lại được ghi nhận ngay là một khoản lãi trong kỳ.

Căn cứ vào hóa đơn GTGT bán TSCĐ ghi:

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

Có TK 711 – Thu nhập khác (tính bằng giá trị hợp lý của TSCĐ)

Có TK 3387 – Chênh lệch giữa giá bán cao hơn giá trị hợp lý

Có TK 333 – Thuế GTGT phải nộp (3331 - nếu có).

Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại.

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (nếu có).

Có TK 211 – Nguyên giá TSCĐ.

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 SXKD trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà TSCĐ đó dự kiến sử dụng:

Nợ TK 3387 – Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 623, 627, 641, 642

(7) Kế toán xử lý TSCĐ hữu hình khi kiểm kê tại thời điểm xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hóa doanh nghiệp 100% vốn nhà nước

** Kế toán kiểm kê tài sản.*

- Trường hợp thiếu TSCĐ hữu hình, ghi:

Nợ TK 1381 – TS thiếu chờ xử lý (giá trị còn lại)

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn lũy kế)

Có TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá)

- Trường hợp phát sinh thừa TSCĐ: Doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính các tài sản phát hiện thừa khi kiểm kê. Sau đó ghi vào các tài khoản có liên quan trong Bảng cân đối kế toán sau khi tìm ra nguyên nhân và có quyết định xử lý của cấp có thẩm quyền.

** Kế toán xử lý TSCĐ hữu hình thừa, thiếu trong kiểm kê*

- Đối với TSCĐ phát hiện thiếu qua kiểm kê, căn cứ vào biên bản xử lý, ghi:

Nợ TK 111, 1388, 334 (phần tổ chức, cá nhân bồi thường)

Nợ TK 811 – Chi phí khác (phần tính vào tổn thất của DN)

Có TK 1381 – Tài sản thiếu chờ xử lý

- Đối với TSCĐ phát hiện thừa qua kiểm kê, căn cứ vào biên bản xử lý, ghi:

Nợ TK 3381 – Tài sản thừa chờ xử lý

Có TK 331 – Nếu tài sản thừa của người bán

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

Có TK 411 – Đối với TSCĐ thừa không xác định được nguyên nhân và không tìm được chủ sở hữu.

** Kế toán thanh lý, nhượng bán TSCĐ không cần dùng, tài sản ứ đọng chờ thanh lý:*

- Phản ánh giảm TSCĐ đã thanh lý, nhượng bán:

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị hao mòn lũy kế).

Nợ TK 811 – Chi phí khác (giá trị còn lại).

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

- Phản ánh khoản thu được từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ không cần dùng, chờ thanh lý:

Nợ TK 111, 112, 131... – Tổng số tiền thu được do nhượng bán

Có TK 711 – Thu nhập khác (khoản thu chưa có thuế GTGT).

Có TK 333 – Thuế GTGT phải nộp (3331 - nếu có).

- Phản ánh chi phí phát sinh từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ không cần dùng, chờ thanh lý:

Nợ TK 811 – Chi phí khác

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

Có TK 111, 112, 331.

** Trường hợp doanh nghiệp chuyển giao TSCĐ không cần dùng, chờ thanh lý theo quy định của pháp luật:*

Nợ TK 411 – Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 – TSCĐ hữu hình

** Kế toán chuyển giao TSCĐ là các công trình phúc lợi:*

- Trường hợp chuyển giao nhà ở cán bộ, công chức, viên chức đầu tư bằng Quỹ phúc lợi cho cơ quan nhà đất địa phương quản lý:

Nợ TK 3533 – Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (giá trị còn lại)

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị còn lại)

Có TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá)

- Đối với TSCĐ là công trình phúc lợi được đầu tư bằng nguồn vốn nhà nước, nếu doanh nghiệp cổ phần hóa sử dụng cho mục đích kinh doanh, ghi:

Nợ TK 466 – Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ

Có TK 411 – Vốn đầu tư của chủ sở hữu

** Kế toán TSCĐ được đánh giá lại khi xác định giá trị doanh nghiệp*

- Trường hợp đánh giá lại làm tăng giá trị ghi sổ và nguyên giá TSCĐ, hao mòn lũy kế đánh giá lại tăng so với giá trị ghi sổ:

Nợ TK 211 – Nguyên giá TSCĐ (phần đánh giá tăng)

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ (phần đánh giá tăng)

Có TK 412 – Giá trị TSCĐ tăng thêm

- Trường hợp đánh giá lại làm giảm giá trị ghi sổ và nguyên giá TSCĐ, hao mòn lũy kế đánh giá lại giảm so với giá trị ghi sổ:

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (phần đánh giá giảm)

Nợ TK 412 – Giá trị TSCĐ giảm

Có TK 211 – Nguyên giá TSCĐ (phần đánh giá giảm)

DN tiến hành trích khấu hao TSCĐ theo nguyên giá mới sau khi đã điều chỉnh giá trị do đánh giá lại.

** Bàn giao TSCĐ*

- Trường hợp cổ phần hoá doanh nghiệp độc lập, kế toán thực hiện các thủ tục bàn giao theo đúng quy định hiện hành.

- Trường hợp cổ phần hoá doanh nghiệp hạch toán phụ thuộc của Công ty Nhà nước độc lập, Tập đoàn, Tổng công ty, Công ty mẹ, Công ty thành viên

hạch toán độc lập của Tổng công ty. Khi bàn giao tài sản, căn cứ vào biên bản bàn giao tài sản, ghi:

Nợ TK 411 – Vốn đầu tư của chủ sở hữu

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (phần đã hao mòn)

Có TK 211 – Nguyên giá TSCĐ

3.3. KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH THUÊ TÀI CHÍNH

3.3.1. Khái niệm, quy định khi hạch toán tài sản cố định thuê tài chính

** Khái niệm:*

Theo điểm 3, điều 2 của Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25/04/2013 thì TSCĐ thuê tài chính là những TSCĐ mà doanh nghiệp thuê của công ty cho thuê tài chính. Khi kết thúc thời hạn thuê, bên thuê được quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê hoặc tiếp tục thuê theo các điều kiện đã thỏa thuận trong hợp đồng thuê tài chính. Tổng số tiền thuê một loại tài sản quy định tại hợp đồng thuê tài chính ít nhất phải tương đương với giá trị của tài sản đó tại thời điểm ký hợp đồng.

Theo điều 4, chuẩn mực kế toán Việt Nam số 06 (VAS06), thuê tài chính là thuê tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

Như vậy, TSCĐ thuê tài chính (thuê vốn dưới dạng thuê tài chính) là những TSCĐ chưa thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng doanh nghiệp có nghĩa vụ và trách nhiệm pháp lý quản lý, bảo dưỡng, giữ gìn và sử dụng như TSCĐ của doanh nghiệp.

Việc ghi nhận nguyên giá của TSCĐ đi thuê tài chính tại thời điểm thuê theo quy định tại VAS 06, nguyên giá TSCĐ thuê tài chính được ghi nhận theo giá thấp hơn trong hai giá: (i) Giá trị hợp lý của TSCĐ được xác định tại thời điểm khởi đầu thuê; hoặc (ii) Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu. Sau thời điểm đó, kế toán TSCĐ thuê tài chính được thực hiện theo quy định của VAS 03.

** Một hợp đồng thuê tài chính phải thoả mãn một trong các điều kiện sau:*

- Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê;
- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê;
- Thời hạn thuê tài sản tối thiểu phải chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu;
- Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn (tương đương) giá trị hợp lý của tài sản thuê;
- Tài sản thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi sửa chữa lớn nào.

** Một hợp đồng thuê tài sản được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu thoả mãn ít nhất một trong ba điều kiện sau:*

- Nếu bên thuê hủy hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc hủy hợp đồng cho bên cho thuê;
- Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn liền với bên thuê;
- Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường. Riêng trường hợp thuê tài sản là quyền sử dụng đất thì thường được phân loại là thuê hoạt động.

** Một số quy định khi hạch toán TSCĐ thuê tài chính.*

- Phải theo dõi chi tiết từng loại, từng TSCĐ đi thuê theo phương thức thuê tài chính.
- Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính được ghi nhận bằng giá trị hợp lý của TS thuê hoặc là giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu (trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu) cộng (+) các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính.

- Không hạch toán vào TSCĐ thuê tài chính giá trị của các TSCĐ thuê có tính chất thuê hoạt động.

- Bên đi thuê có trách nhiệm tính, trích khấu hao TSCĐ vào chi phí SXKD theo định kỳ trên cơ sở áp dụng chính sách khấu hao nhất quán với chính sách khấu hao của tài sản cùng loại thuộc sở hữu của mình.

Nếu không chắc chắn là bên thuê sẽ có quyền sở hữu tài sản thuê khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời hạn thuê nếu thời hạn thuê ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thuê.

- Trường hợp số thuế GTGT do bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê mà bên thuê phải hoàn lại thì định kỳ bên thuê phải hoàn trả dần cho bên cho thuê theo số liệu thể hiện trên Hoá đơn dịch vụ cho thuê do bên cho thuê gửi đến.

Định kỳ, theo quy định trong hợp đồng thuê, bên đi thuê phải thực hiện việc trả tiền thuê cho bên cho thuê.

3.3.2. Tài khoản kế toán sử dụng

Để phản ánh giá trị hiện có, tình hình biến động tăng, giảm của TSCĐ thuê tài chính của doanh nghiệp, kế toán sử dụng tài khoản 212 – Tài sản cố định thuê tài chính. Nội dung và kết cấu của tài khoản này như sau:

TK 212 – Tài sản cố định thuê tài chính

Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính tăng.	Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính giảm do chuyển trả lại cho bên cho thuê khi hết hạn hợp đồng hoặc mua lại thành TSCĐ của doanh nghiệp.
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính hiện có.	

TK 212 – TSCĐ thuê tài chính có 2 tài khoản cấp 2:

✓ TK 2121 – TSCĐ hữu hình thuê tài chính

✓ TK 2122 – TSCĐ vô hình thuê tài chính

3.3.3. Phương pháp hạch toán một số giao dịch kinh tế chủ yếu

(1) Khi phát sinh các chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến tài sản thuê tài chính trước khi nhận tài sản thuê như: Chi phí đàm phán, ký kết hợp đồng...

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước

Có TK 111, 112...

(2) Khi chi tiền ứng trước khoản tiền thuê tài chính hoặc ký quỹ đảm bảo việc thuê tài sản

Nợ TK 341 – Vay và nợ thuê tài chính (3412) (số tiền thuê trả trước).

Nợ TK 244 – Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược.

Có TK 111, 112...

(3) Khi nhận TSCĐ thuê tài chính, căn cứ vào hợp đồng thuê tài sản và các chứng từ có liên quan phản ánh giá trị TSCĐ thuê tài chính theo giá chưa có thuế GTGT đầu vào

Nợ TK 212 – TSCĐ thuê tài chính (giá chưa có thuế GTGT).

Có TK 341 – Vay và nợ thuê tài chính (giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu hoặc giá trị hợp lý của TS thuê không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại)

Chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính được ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ thuê tài chính ghi:

Nợ TK 212 – TSCĐ thuê tài chính (giá chưa có thuế GTGT).

Có TK 242 – Chi phí trả trước hoặc

Có TK 111, 112 (số chi phí trực tiếp liên quan đến hoạt động thuê phát sinh khi nhận tài sản thuê tài chính).

(4) Định kỳ, khi nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính

Khi trả nợ gốc, trả tiền lãi thuê cho bên cho thuê, ghi:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (tiền lãi thuê trả kỳ này).

Nợ TK 341 – Vay và nợ thuê tài chính (3412 - nợ gốc trả kỳ này).

Có TK 111, 112...

(5) Khi nhận được hóa đơn của bên thuê yêu cầu thanh toán khoản thuế GTGT đầu vào

+ Nếu thuế GTGT được khấu trừ, ghi:

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

Có TK 112 – Tiền gửi ngân hàng (nếu trả tiền ngay)

Có TK 338 – Phải trả khác (thuế GTGT đầu vào phải trả cho bên cho thuê)

+ Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, ghi:

Nợ TK 212 – TSCĐ thuê tài chính (nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ và việc thanh toán thuế GTGT được thực hiện một lần ngay tại thời điểm ghi nhận TSCĐ thuê tài chính)

Nợ TK 627, 641, 642 (nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ thanh toán theo định kỳ nhận hóa đơn)

Có TK 112 – Tiền gửi ngân hàng (nếu trả tiền ngay)

Có TK 338 – Phải trả khác (thuế GTGT đầu vào phải trả cho bên cho thuê)

(6) Khi trả phí cam kết sử dụng vốn phải trả cho bên thuê tài sản

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính

Có TK 111, 112,...

(7) Khi trả lại TSCĐ thuê tài chính theo quy định của hợp đồng thuê cho bên cho thuê

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (2142).

Có TK 212 – TSCĐ thuê tài chính.

(8) Trường hợp trong hợp đồng thuê tài sản quy định bên thuê chỉ thuê hết một phần giá trị tài sản, sau đó mua lại thì khi nhận chuyển giao quyền sở hữu tài sản

- Khi chuyển từ TSCĐ thuê tài chính sang TSCĐ thuộc sở hữu của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Có TK 212– TSCĐ thuê tài chính (giá trị còn lại).

Có TK 111, 112... (số tiền phải trả thêm).

- Đồng thời chuyển giá trị hao mòn:

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ thuê tài chính (2142).

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ hữu hình (2141).

(9) Kế toán giao dịch bán và cho thuê lại tài sản là thuê tài chính

- Trường hợp giao dịch bán và thuê lại với giá bán tài sản cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ.

+ Khi hoàn thành thủ tục bán tài sản, căn cứ vào hoá đơn và các chứng từ liên quan, kế toán ghi sổ theo định khoản:

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

Có TK 711 – Theo giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại.

Có TK 338 – Số chênh lệch giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ (3387).

Có TK 333 – Thuế GTGT phải nộp (3331).

+ Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại.

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ.

Có TK 211 – Nguyên giá TSCĐ.

+ Định kỳ, kế toán tính và trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính:

Nợ TK 623, 627, 641, 642

Có TK 2142 – Hao mòn TSCĐ thuê tài chính

+ Định kỳ, kết chuyển chênh lệch giá bán lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại ghi giảm chi phí SXKD trong kỳ phù hợp với thời gian thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 3387 – Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 623, 627, 641, 642 ...

- Trường hợp giao dịch bán và cho thuê lại với giá thấp hơn giá trị còn lại của TSCĐ.

+ Khi hoàn thành thủ tục bán tài sản, kế toán ghi sổ theo định khoản:

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

Có TK 711 – Theo giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại.

Có TK 333 – Thuế GTGT phải nộp (3331).

+ Đồng thời ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 – Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại.

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ.

Nợ TK 242 – Số chênh lệch giá trị còn lại lớn hơn giá bán tài sản.

Có TK 211 – Nguyên giá TSCĐ.

+ Định kỳ, kết chuyển chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại ghi tăng chi phí SXKD trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642 ...

Có TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn.

3.4. KẾ TOÁN BIẾN ĐỘNG TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÔ HÌNH

3.4.1. Khái niệm, nguyên tắc hạch toán tài sản cố định vô hình

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

Bốn tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình cũng giống như bốn tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ hữu hình

Đặc điểm của TSCĐ vô hình là tham gia vào nhiều chu kỳ kinh doanh, giá trị của chúng được chuyển dần vào chi phí kinh doanh trong từng kỳ.

Nguyên tắc hạch toán:

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

Trường hợp xét thấy kết quả triển khai thỏa mãn được định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình theo quy định thì các chi phí triển khai được tập hợp vào TK 241. Khi kết thúc giai đoạn triển khai, các chi phí hình thành TSCĐ vô hình trong giai đoạn triển khai được kết chuyển vào TK 213.

Trong quá trình sử dụng phải tiến hành trích khấu hao TSCĐ vô hình vào chi phí SXKD trong kỳ. Riêng đối với TSCĐ là quyền sử dụng đất thì chỉ tính khấu hao đối với những TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất có thời hạn.

Các chi phí liên quan đến TSCĐ vô hình phát sinh sau ghi nhận ban đầu phải được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ, trừ khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau thì được ghi tăng nguyên giá TSCĐ vô hình:

- Chi phí phát sinh có khả năng làm cho TSCĐ vô hình tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai nhiều hơn mức hoạt động được đánh giá ban đầu.
- Chi phí được đánh giá một cách chắc chắn và gắn liền với TSCĐ vô hình cụ thể.

Chi phí phát sinh đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp gồm: Chi phí thành lập doanh nghiệp, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí quảng cáo phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của doanh nghiệp mới thành lập, chi phí cho giai đoạn nghiên cứu, chi phí chuyển dịch địa điểm được ghi nhận là chi phí SXKD trong kỳ hoặc được phân bổ dần vào chi phí SXKD trong thời gian tối đa không quá 3 năm.

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

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

TSCĐ vô hình phải được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi trong “Sổ Tài sản cố định”.

3.4.2. Chứng từ và tài khoản kế toán sử dụng

* *Chứng từ kế toán sử dụng*

- Hoá đơn thuế GTGT, hoá đơn thông thường của bên bán.
- Giấy báo nợ, giấy báo có;
- Phiếu thu, phiếu chi...
- Biên bản giao nhận TSCĐ (mẫu số 01 – TSCĐ);
- Biên bản thanh lý TSCĐ (mẫu số 02 – TSCĐ);
- Bản kê thanh toán tạm ứng;
- Các chứng từ khác có liên quan...

* *Tài khoản kế toán sử dụng*

Để phản ánh giá trị hiện có, tình hình biến động tăng, giảm của TSCĐ vô hình của doanh nghiệp theo nguyên giá, kế toán sử dụng tài khoản 213 – TSCĐ vô hình. Nội dung và kết cấu của tài khoản này như sau:

TK 213 – Tài sản cố định vô hình

Nguyên giá TSCĐ vô hình tăng.	Nguyên giá TSCĐ vô hình giảm.
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Nguyên giá TSCĐ vô hình hiện có ở doanh nghiệp	

Tài khoản 213 – TSCĐ vô hình được mở 7 tài khoản cấp 2:

- ✓ TK 2131 – Quyền sử dụng đất.
- ✓ TK 2132 – Quyền phát hành.
- ✓ TK 2133 – Bản quyền, bằng sáng chế.
- ✓ TK 2134 – Nhãn hiệu, tên thương mại.

- ✓ TK 2135 – Chương trình phần mềm.
- ✓ TK 2136 – Giấy phép và giấy phép nhượng quyền.
- ✓ TK 2138 – TSCĐ vô hình khác.

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

3.4.3.1. Kế toán biến động tăng tài sản cố định vô hình

(1) Trường hợp TSCĐ vô hình mua sắm

- Trường hợp mua sắm TSCĐ vô hình về dùng cho SXKD hàng hoá dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

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

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332).

Có TK 111, 112, 331, 141... (tổng giá thanh toán).

- Trường hợp mua sắm TSCĐ vô hình về dùng cho SXKD hàng hoá dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình (tổng giá thanh toán).

Có TK 111, 112, 331...

- Đồng thời kế toán ghi điều chuyển nguồn tương tự như trường hợp tăng TSCĐ hữu hình.

(2) TSCĐ vô hình mua theo phương thức trả chậm, trả góp

- Khi mua TSCĐ vô hình theo phương thức trả chậm, trả góp và đưa về sử dụng ngay cho hoạt động SXKD hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, kế toán ghi:

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình (nguyên giá theo giá mua trả tiền ngay).

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

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước.

Có các TK 111, 112

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

- Trường hợp mua sắm TSCĐ vô hình về dùng cho SXKD hàng hoá dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT.

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình (theo giá mua trả tiền ngay đã có thuế GTGT).

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước (lãi trả chậm, trả góp).

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

- Hàng kỳ, tính số lãi phải trả về mua TSCĐ vô hình theo phương thức trả chậm, trả góp:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính.

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

- Khi thanh toán tiền cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK 331 – Phải trả cho người bán.

Có TK 111, 112 – (số phải trả định kỳ gồm cả gốc và lãi phải trả định kỳ).

- Đồng thời kế toán ghi điều chuyển nguồn tương tự như trường hợp tăng TSCĐ hữu hình.

(3) Trường hợp TSCĐ mua dưới hình thức trao đổi

- Nếu trao đổi hai TSCĐ vô hình tương tự.

+ Khi nhận TSCĐ vô hình tương tự do trao đổi và đưa vào sử dụng ngay cho hoạt động SXKD, kế toán ghi:

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình (nguyên giá TSCĐ vô hình nhận về ghi theo giá trị còn lại của TSCĐ đưa đi trao đổi).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (2143) (Giá trị đã khấu hao của TSCĐ vô hình đưa đi trao đổi).

Có TK 213 – TSCĐ vô hình (nguyên giá TSCĐ vô hình mang đi trao đổi).

- Nếu trao đổi hai TSCĐ vô hình không tương tự.

+ Ghi giảm TSCĐ vô hình đưa đi trao đổi, ghi:

Nợ TK 811 – Chi phí khác (giá trị còn lại).

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (giá trị đã khấu hao).

Có TK 213 – TSCĐ vô hình (nguyên giá).

+ Đồng thời, phản ánh số thu nhập tăng do trao đổi TSCĐ:

Nợ TK 131 – Phải thu của khách hàng (tổng giá thanh toán).

Có TK 711 – Thu nhập khác (giá trị hợp lý của TSCĐ đưa đi trao đổi).

Có TK 333 – Thuế GTGT phải nộp (33311 - nếu có).

+ Ghi tăng TSCĐ vô hình nhận trao đổi về, ghi:

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình (giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332 - nếu có).

Có TK 131 – Phải thu của khách hàng (tổng giá thanh toán).

+ Trường hợp phải thu thêm tiền do giá trị hợp lý của tài sản đưa đi trao đổi lớn hơn giá trị hợp lý của tài sản nhận được do trao đổi, thì khi nhận được tiền của bên có TSCĐ, ghi:

Nợ TK 111, 112 – Số tiền đã thu thêm.

Có TK 131 – Phải thu của khách hàng.

+ Trường hợp phải trả thêm tiền do giá trị hợp lý của tài sản đưa đi trao đổi nhỏ hơn giá trị hợp lý của tài sản nhận được do trao đổi, thì khi trả tiền cho bên có TSCĐ, ghi:

Nợ TK 131 – Phải thu của khách hàng.

Có TK 111, 112....

(4) Giá trị TSCĐ vô hình được hình thành từ nội bộ doanh nghiệp trong giai đoạn triển khai

- Khi phát sinh chi phí trong giai đoạn triển khai, xét thấy kết quả triển khai không thoả mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình thì tập hợp vào chi phí SXKD trong kỳ hoặc tập hợp vào chi phí trả trước dài hạn, ghi:

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước (trường hợp giá trị lớn).

Hoặc

Nợ TK 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp.

Có TK 111, 112, 152, 153, 331...

- Khi xét thấy kết quả triển khai thoả mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ vô hình, ghi:

+ Tập hợp chi phí thực tế phát sinh ở giai đoạn triển khai để hình thành Nguyên giá TSCĐ vô hình, ghi:

Nợ TK 241 – XDCB dở dang.

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332 - nếu có).

Có TK 111, 112, 152, 153, 331...

+ Khi kết thúc giai đoạn triển khai, kế toán phải xác định tổng chi phí thực tế phát sinh hình thành Nguyên giá TSCĐ vô hình, ghi:

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình.

Có TK 241 – XDCB dở dang.

(5) Trường hợp mua TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất cùng với mua nhà cửa, vật kiến trúc trên đất thì phải xác định riêng biệt giá trị TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất, TSCĐ hữu hình là nhà cửa, vật kiến trúc

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá nhà cửa, vật kiến trúc)

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình (nguyên giá quyền sử dụng đất)

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

Có TK 111, 112, 331,...

(6) Khi TSCĐ vô hình hình thành từ việc trao đổi thanh toán bằng chứng từ liên quan đến quyền sở hữu vốn của các Công ty cổ phần, nguyên giá TSCĐ vô hình là giá trị hợp lý của các chứng từ được phát hành liên quan đến quyền sở hữu vốn

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình.

Có TK 411 – Vốn đầu tư của chủ sở hữu

(7) Trường hợp được tài trợ, biếu tặng TSCĐ vô hình đưa vào sử dụng ngay cho SXKD

- Khi nhận TSCĐ vô hình được tài trợ, biếu, tặng, ghi:

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình.

Có TK 711 – Thu nhập khác.

- Các chi phí liên quan trực tiếp đến TSCĐ vô hình được tài trợ, biếu tặng tính vào nguyên giá, ghi:

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình.

Có TK 111, 112, 331....

(8) Trường hợp doanh nghiệp nhận vốn góp liên doanh bằng quyền sử dụng đất, căn cứ vào hồ sơ giao quyền sử dụng đất

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình.

Có TK 411 – Vốn đầu tư của chủ sở hữu

(9) Khi có quyết định chuyển mục đích sử dụng của BĐS đầu tư là quyền sử dụng đất sang TSCĐ vô hình

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình (2131)

Có TK 217 – BĐS đầu tư.

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế của BĐS đầu tư sang số hao mòn lũy kế của TSCĐ vô hình, ghi:

Nợ TK 2147 – Hao mòn BĐS đầu tư.

Có TK 2143 – Hao mòn TSCĐ vô hình.

3.4.3.2. Kế toán biến động giảm tài sản cố định vô hình

(1) Khi đầu tư bằng TSCĐ vô hình vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết, căn cứ vào giá đánh giá lại của TSCĐ vô hình

- Trường hợp đánh giá lại xác định là trị giá vốn góp nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đem đi góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK 221, 222 – Theo giá đánh giá lại.

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (2143 - giá trị hao mòn lũy kế).

Nợ TK 811 – Chi phí khác (số chênh lệch).

Có TK 213 – TSCĐ vô hình (nguyên giá).

- Trường hợp đánh giá lại xác định trị giá vốn góp lớn hơn giá trị còn lại của TSCĐ vô hình đem đi góp vốn, kế toán ghi:

Nợ TK 221, 222 – Theo giá đánh giá lại.

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (2143 - giá trị hao mòn lũy kế).

Có TK 213 – TSCĐ vô hình (nguyên giá).

Có TK 711 – Thu nhập khác (số chênh lệch).

(2) Hạch toán các nghiệp vụ nhượng bán, thanh lý TSCĐ vô hình được quy định như nhượng bán, thanh lý TSCĐ hữu hình

3.5. KẾ TOÁN BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

3.5.1. Tài khoản kế toán sử dụng

Để phản ánh số hiện có và tình hình biến động tăng, giảm của BĐS đầu tư của doanh nghiệp theo nguyên giá, kế toán sử dụng tài khoản 217 – Bất động sản đầu tư. Nội dung và kết cấu của tài khoản này như sau:

TK 217 – Bất động sản đầu tư

Nguyên giá BĐS đầu tư tăng trong kỳ.	Nguyên giá BĐS đầu tư giảm trong kỳ.
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Nguyên giá BĐS đầu tư hiện có ở doanh nghiệp.	

3.5.2. Kế toán biến động tăng bất động sản đầu tư

(1) Khi mua BĐS theo phương thức trả ngay, căn cứ vào các chứng từ liên quan

a. Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ:

Nợ TK 217 – BĐS đầu tư (nguyên giá).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332).

Có TK 111, 112, 331... – Tổng giá thanh toán của BĐS đầu tư.

b. Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp:

Nợ TK 217 – BĐS đầu tư (tổng giá thanh toán).

Có TK 111, 112, 331... – Tổng giá thanh toán của BĐS đầu tư.

(2) Khi mua BĐS đầu tư theo phương thức trả chậm, trả góp

a. Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, ghi nhận BĐS đầu tư được mua:

Nợ TK 217 – BĐS đầu tư (theo giá mua trả tiền ngay chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332).

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước (lãi trả chậm, trả góp).

Có TK 331 – Phải trả cho người bán

b. Trường hợp doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp:

Nợ TK 217 – Nguyên giá BĐS đầu tư theo phương thức mua thanh toán ngay.

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước (lãi trả chậm, trả góp).

Có TK 331 – Phải trả cho người bán

c. Định kỳ, tính và phân bổ số lãi phải trả về mua BĐS đầu tư theo phương thức trả chậm:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính.

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

d. Khi thanh toán cho người bán:

Nợ TK 331 – Phải trả cho người bán.

Có TK 515 – Doanh thu hoạt động tài chính (chiết khấu thanh toán được hưởng do thanh toán trước thời hạn – nếu có).

Có TK 111, 112,...

(3) Trường hợp BĐS đầu tư hình thành do XD CB hoàn thành, bàn giao:

a. Tập hợp chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu thực tế phát sinh:

Nợ TK 241 – XD CB dở dang.

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (1332 - nếu có).

Có TK 111, 112, 152, 331,...

b. XDCB hoàn thành bàn giao:

Nợ TK 217 – BĐS đầu tư (nguyên giá).

Có TK 241 – XDCB dở dang.

(4) Khi chuyển đổi TSCĐ thành BĐS đầu tư, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng

a. Nợ TK 217 – BĐS đầu tư.

Có TK 211 – TSCĐ hữu hình

Có TK 213 – TSCĐ vô hình.

b. Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế:

Nợ TK 214 (2141 hoặc 2143)

Có TK 2147 – Hao mòn BĐS đầu tư.

Có TK 217 - BĐS đầu tư (nếu BĐS đầu tư năm giữ chờ tăng giá)

(5) Khi chuyển hàng tồn kho thành BĐS đầu tư, căn cứ vào hồ sơ chuyển đổi mục đích sử dụng

Nợ TK 217 – BĐS đầu tư (nguyên giá).

Có TK 1557, 1567 – Hàng hoá BĐS đầu tư.

(6) Đối với TSCĐ đi thuê tài chính với mục đích để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động, nếu tài sản thuê thỏa mãn tiêu chuẩn là BĐS đầu tư, kế toán căn cứ vào hợp đồng thuê tài chính và các chứng từ khác có liên quan

Nợ TK 217 – BĐS đầu tư (nguyên giá).

Có TK 111, 112, 3412...

(7) Khi phát sinh chi phí sau ghi nhận ban đầu của BĐS đầu tư, nếu thỏa mãn các điều kiện được vốn hoá hoặc bao gồm trong nghĩa vụ của doanh nghiệp phải chịu các chi phí cần thiết sẽ phát sinh để đưa BĐS đầu tư tới trạng thái sẵn sàng hoạt động thì được ghi tăng nguyên giá BĐS đầu tư

+ Tập hợp chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu (nâng cấp, cải tạo BĐS đầu tư) thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 241 – XDCB dở dang

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

Có các TK 111, 112, 152, 331,...

+ Khi kết thúc hoạt động nâng cấp, cải tạo,... BĐS đầu tư, bàn giao ghi tăng nguyên giá BĐS đầu tư, ghi:

Nợ TK 217 – Bất động sản đầu tư

Có TK 241 – XDCB dở dang

+ Nếu mua lại BĐS đầu tư thuê tài chính đang phân loại là BĐS đầu tư để tiếp tục đầu tư, ghi tăng nguyên giá BĐS đầu tư số tiền phải trả thêm, ghi:

Nợ TK 217 – Bất động sản đầu tư

Có các TK 111, 112,...

3.5.3. Kế toán biến động giảm bất động sản đầu tư

(1) Đối với TSCĐ đi thuê tài chính với mục đích để cho thuê theo một hoặc nhiều hợp đồng thuê hoạt động, nếu tài sản thuê thỏa mãn tiêu chuẩn là BĐS đầu tư, khi hết hạn thuê tài sản tài chính (Trường hợp trả lại BĐS đầu tư thuê tài chính đang phân loại là BĐS đầu tư)

Nợ TK 214 – Giá trị hao mòn lũy kế (2147)

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (số chênh lệch)

Có TK 217 – BĐS đầu tư (nguyên giá)

(2) Khi phát sinh chi phí sau ghi nhận ban đầu của BĐS đầu tư, nếu mua lại bất động sản thuê tài chính đang phân loại là BĐS đầu tư để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc quản lý của doanh nghiệp thì phải phân loại lại thành bất động sản chủ sở hữu sử dụng

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình, hoặc

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình

Có TK 217 – Bất động sản đầu tư

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

Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế, ghi:

Nợ TK 2147 – Hao mòn BĐS đầu tư

Có các TK 2141, 2143

(3) Khi thanh lý hay nhượng bán BĐS đầu tư:

a) Ghi nhận doanh thu bán, thanh lý BĐS đầu tư

+ Trường hợp tách ngay được thuế GTGT đầu ra phải nộp tại thời điểm bán, thanh lý BĐS đầu tư, ghi:

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

Có TK 511 – Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (5117 - giá bán thanh lý chưa có thuế GTGT)

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

+ Trường hợp không tách ngay được thuế GTGT đầu ra phải nộp tại thời điểm bán, thanh lý BĐS đầu tư, doanh thu bao gồm cả thuế GTGT đầu ra phải nộp. Định kỳ, kế toán xác định số thuế GTGT phải nộp và ghi giảm doanh thu:

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

Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp.

b) Kế toán ghi giảm nguyên giá và giá trị còn lại của BĐS đầu tư đã được bán, thanh lý, ghi:

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (2147 - hao mòn BĐS đầu tư – nếu có)

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

Có TK 217 – Bất động sản đầu tư (nguyên giá của BĐS đầu tư).

(4) Trường hợp trả lại BĐS đầu tư thuê tài chính đang phân loại là BĐS đầu tư khi hết hạn tài sản tài chính

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (2147).

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (phản ánh số chênh lệch giữa nguyên giá BĐS đầu tư thuê và giá trị hao mòn lũy kế).

Có TK 217 – BĐS đầu tư (nguyên giá).

(5) Trường hợp doanh nghiệp mua lại BĐS đầu tư thuê tài chính đang phân loại là BĐS đầu tư để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc quản lý doanh nghiệp thì cần phải phân loại lại thành BĐS chủ sở hữu sử dụng

a. Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Nợ TK 213 – TSCĐ vô hình.

Có TK 217 – BĐS đầu tư.

Có TK 111, 112, 331... – Số tiền phải trả thêm.

b. Đồng thời kết chuyển số hao mòn lũy kế:

Nợ TK 214 – Hao mòn TCSĐ (2147).

Có TK 214 (2141, 2143)

(6) Trường hợp chuyển BĐS đầu tư thành hàng tồn kho khi có quyết định sửa chữa, cải tạo nâng cấp để bán

a. Nợ TK 156– Hàng hóa (1567 - giá trị còn lại của BĐS đầu tư).

Nợ TK 214– Hao mòn TCSĐ (2147 - số hao mòn lũy kế).

Có TK 217 – BĐS đầu tư (nguyên giá).

b. Các chi phí liên quan đến sửa chữa, cải tạo, nâng cấp để bán:

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

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

Có TK 111, 112, 152, 334, 331,...

c. Khi kết thúc giai đoạn sửa chữa, cải tạo, nâng cấp, kết chuyển toàn bộ chi phí tăng giá gốc hàng hóa BĐS chờ bán:

Nợ TK 156 – Hàng hóa (1567).

Có TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

(7) Trường hợp chuyển BĐS đầu tư thành BĐS chủ sở hữu sử dụng

Nợ TK 211, 213

Có TK 217 – BĐS đầu tư.

Đồng thời ghi:

Nợ TK 214 (2147) – Hao mòn BĐS đầu tư.

Có TK 214 (2141, 2143)

(8) Đối với BĐSĐT nắm giữ chờ tăng giá, kế toán không trích khấu hao mà thực hiện xác định tổn thất do giảm giá trị (tương tự như việc xác định dự phòng giảm giá của hàng hóa bất động sản). Nếu khoản tổn thất được xác định đáng tin cậy

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có TK 217 – Bất động sản đầu tư.

3.6. KẾ TOÁN KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ BẤT ĐỘNG SẢN ĐẦU TƯ

3.6.1. Khái niệm và nguyên tắc trích khấu hao

3.6.1.1. Khái niệm

Trong quá trình tham gia vào hoạt động SXKD, do chịu tác động của nhiều nguyên nhân nên TSCĐ bị hao mòn dần. Sự hao mòn này được thể hiện dưới 2 dạng: Hao mòn hữu hình và hao mòn vô hình.

✓ Hao mòn hữu hình là sự giảm dần về giá trị sử dụng và theo đó giá trị của TSCĐ giảm dần (nói cách khác đây là sự hao mòn vật lý trong quá trình sử dụng).

✓ Hao mòn vô hình là sự giảm thuần túy về mặt giá trị của TSCĐ mà nguyên nhân chủ yếu là do sự tiến bộ của khoa học và công nghệ.

Do vậy, để thu hồi lại giá trị của TSCĐ do sự hao mòn trên, cần phải tiến hành trích khấu hao TSCĐ. Khấu hao TSCĐ là sự phân bổ dần giá trị TSCĐ vào giá thành sản phẩm nhằm tái sản xuất TSCĐ sau khi hết thời gian sử dụng.

3.6.1.2. Nguyên tắc trích khấu hao

(1) Tất cả TSCĐ hiện có của doanh nghiệp đều phải trích khấu hao, trừ những TSCĐ sau đây:

- TSCĐ đã khấu hao hết giá trị nhưng vẫn đang sử dụng vào hoạt động SXKD;
- TSCĐ khấu hao chưa hết bị mất;
- TSCĐ khác do doanh nghiệp quản lý mà không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp (trừ TSCĐ thuê tài chính).
- TSCĐ không được quản lý, theo dõi, hạch toán trong sổ sách kế toán của doanh nghiệp;
- TSCĐ sử dụng trong các hoạt động phúc lợi phục vụ người lao động của doanh nghiệp (trừ các TSCĐ phục vụ cho người lao động làm việc tại các doanh nghiệp như: nhà nghỉ giữa ca, nhà thay quần áo, nhà vệ sinh, bể chứa

nước sạch, nhà để xe, phòng hoặc trạm y tế để khám chữa bệnh, xe đưa đón người lao động, cơ sở đào tạo, dạy nghề, nhà ở cho người lao động do doanh nghiệp đầu tư xây dựng);

- TSCĐ từ nguồn viện trợ không hoàn lại sau khi cơ quan có thẩm quyền bàn giao cho doanh nghiệp để phục vụ công tác nghiên cứu khoa học;

- TSCĐ vô hình là quyền sử dụng đất lâu dài có thu tiền sử dụng đất hoặc nhận chuyển nhượng quyền sử dụng đất lâu dài hợp pháp;

Các khoản chi phí khấu hao TSCĐ được tính vào chi phí hợp lý khi tính thuế thu nhập doanh nghiệp thực hiện theo quy định tại các văn bản pháp luật về thuế thu nhập doanh nghiệp.

(2) Trường hợp TSCĐ sử dụng trong các hoạt động phục lợi phục vụ cho người lao động của doanh nghiệp quy định tại khoản 1 Điều 9 Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25/04/2013 của Bộ Tài chính có tham gia hoạt động SXKD thì doanh nghiệp căn cứ vào thời gian, cũng như tính chất sử dụng các TSCĐ này để thực hiện tính và trích khấu hao vào chi phí kinh doanh của doanh nghiệp, đồng thời thông báo cho cơ quan thuế trực tiếp quản lý để theo dõi, quản lý.

(3) TSCĐ chưa khấu hao hết bị mất, bị hư hỏng mà không thể sửa chữa, khắc phục được, doanh nghiệp xác định nguyên nhân, trách nhiệm bồi thường của tập thể, cá nhân gây ra. Chênh lệch giữa giá trị còn lại của tài sản với tiền bồi thường của tổ chức, cá nhân gây ra, tiền bồi thường của cơ quan bảo hiểm và giá trị thu hồi được (nếu có). Trường hợp không có nguồn tài chính bù đắp, thì phần chênh lệch thiếu doanh nghiệp được tính vào chi phí hợp lý khi xác định thuế thu nhập doanh nghiệp.

(4) Doanh nghiệp cho thuê TSCĐ hoạt động phải trích khấu hao đối với TSCĐ cho thuê.

(5) Doanh nghiệp thuê TSCĐ theo hình thức thuê tài chính (gọi tắt là TSCĐ thuê tài chính) phải trích khấu hao TSCĐ đi thuê như TSCĐ thuộc sở hữu của doanh nghiệp theo quy định hiện hành. Trường hợp ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, doanh nghiệp thuê TSCĐ thuê tài chính cam kết không mua lại tài sản thuê trong hợp đồng thuê tài chính, thì doanh nghiệp đi thuê được trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính theo thời hạn thuê trong hợp đồng.

(6) Trường hợp đánh giá lại giá trị TSCĐ đã hết khấu hao để góp vốn, điều chuyển khi chia tách, hợp nhất, sáp nhập thì các TSCĐ này phải được các tổ chức định giá chuyên nghiệp xác định giá trị nhưng không thấp hơn 20% nguyên giá tài sản đó. Thời điểm trích khấu hao đối với những tài sản này là thời điểm doanh nghiệp chính thức nhận bàn giao đưa tài sản vào sử dụng và thời gian trích khấu hao từ 3 đến 5 năm. Thời gian cụ thể do doanh nghiệp quyết định nhưng phải thông báo với cơ quan thuế trước khi thực hiện.

(7) Đối với các doanh nghiệp thực hiện cổ phần hóa, thời điểm trích khấu hao của các TSCĐ nói trên là thời điểm doanh nghiệp được cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh chuyển thành công ty cổ phần.

(8) Các doanh nghiệp 100% vốn nhà nước thực hiện xác định giá trị doanh nghiệp để cổ phần hoá theo phương pháp dòng tiền chiết khấu (DCF) thì phần chênh lệch tăng của vốn nhà nước giữa giá trị thực tế và giá trị ghi trên sổ sách kế toán không được ghi nhận là TSCĐ vô hình và được phân bổ dần vào chi phí SXKD trong kỳ nhưng thời gian không quá 10 năm. Thời điểm bắt đầu phân bổ vào chi phí là thời điểm doanh nghiệp chính thức chuyển thành công ty cổ phần (có giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh).

(9) Việc trích hoặc thôi trích khấu hao TSCĐ được thực hiện bắt đầu từ ngày (theo số ngày của tháng) mà TSCĐ tăng hoặc giảm. Doanh nghiệp thực hiện hạch toán tăng, giảm TSCĐ theo quy định hiện hành về chế độ kế toán doanh nghiệp.

Doanh nghiệp thực hiện việc quản lý, theo dõi các TSCĐ trên đây như đối với các TSCĐ dùng trong hoạt động kinh doanh và tính mức hao mòn của các TSCĐ này (nếu có); mức hao mòn hàng năm được xác định bằng cách lấy nguyên giá chia (:) cho thời gian sử dụng của TSCĐ xác định theo quy định tại Phụ lục 1 - Khung thời gian trích khấu hao các loại TSCĐ (Ban hành kèm theo Thông tư số 45/2013/TT-BTC ngày 25/04/2013 của Bộ Tài chính). Nếu các TSCĐ này có tham gia vào hoạt động kinh doanh thì trong thời gian TSCĐ tham gia vào hoạt động kinh doanh, doanh nghiệp thực hiện tính và trích khấu hao vào chi phí kinh doanh của doanh nghiệp.

3.6.2. Phương pháp tính khấu hao

Căn cứ khả năng đáp ứng các điều kiện áp dụng quy định cho từng phương pháp trích khấu hao TSCĐ, doanh nghiệp được lựa chọn một trong các phương pháp trích khấu hao sau, sao cho phù hợp với từng loại TSCĐ của doanh nghiệp, đó là: Phương pháp khấu hao đường thẳng; phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh; phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm. Nội dung của từng phương pháp như sau:

3.6.2.1. Phương pháp khấu hao theo đường thẳng

TSCĐ trong doanh nghiệp được trích khấu hao theo phương pháp khấu hao đường thẳng như sau:

- Căn cứ các quy định trong Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ doanh nghiệp xác định thời gian sử dụng của TSCĐ;

- Xác định mức trích khấu hao trung bình hàng năm cho TSCĐ theo công thức dưới đây:

$$\text{Mức trích khấu hao trung bình hàng năm của TSCĐ} = \frac{\text{Nguyên giá của TSCĐ}}{\text{Thời gian sử dụng}}$$

- Mức trích khấu hao trung bình hàng tháng được tính bằng công thức:

$$\text{Mức trích khấu hao trung bình hàng tháng của TSCĐ} = \frac{\text{Số khấu hao phải trích cả năm}}{12}$$

Trường hợp thời gian sử dụng hay nguyên giá của TSCĐ thay đổi, doanh nghiệp phải xác định lại mức trích khấu hao trung bình của TSCĐ bằng công thức:

$$\text{Mức trích khấu hao trung bình hàng năm của TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị còn lại của TSCĐ trên sổ sách}}{\text{Thời gian sử dụng còn lại}}$$

Mức trích khấu hao cho năm cuối cùng của thời gian sử dụng TSCĐ được xác định là hiệu số giữa nguyên giá TSCĐ và số khấu hao lũy kế đã thực hiện đến năm trước năm cuối cùng của TSCĐ đó.

3.6.2.2. Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh

Điều kiện áp dụng: Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh được áp dụng đối với các doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực có công nghệ đòi hỏi phải thay đổi, phát triển nhanh.

TSCĐ tham gia vào hoạt động kinh doanh được trích khấu hao theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh phải thoả mãn đồng thời các điều kiện sau:

- + Là TSCĐ đầu tư mới (chưa qua sử dụng);
- + Là các loại máy móc, thiết bị; dụng cụ làm việc đo lường, thí nghiệm.

Nội dung phương pháp:

Mức trích khấu hao TSCĐ theo phương pháp số dư giảm dần có điều chỉnh được xác định như:

- Doanh nghiệp căn cứ vào Chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao TSCĐ để xác định thời gian sử dụng của TSCĐ.

- Xác định mức trích khấu hao năm của TSCĐ trong các năm đầu theo công thức dưới đây:

$$\text{Mức trích khấu hao hàng năm của TSCĐ} = \frac{\text{Giá trị còn lại của TSCĐ}}{\text{TSCĐ}} \times \text{Tỷ lệ khấu hao nhanh}$$

Trong đó:

✓ Tỷ lệ khấu hao nhanh xác định theo công thức sau:

$$\text{Tỷ lệ khấu hao nhanh (\%)} = \frac{\text{Tỷ lệ khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng}}{\text{Tỷ lệ khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng}} \times \text{Hệ số điều chỉnh}$$

✓ Tỷ lệ khấu hao TSCĐ được xác định theo phương pháp đường thẳng như sau:

$$\text{Tỷ lệ khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng (\%)} = \frac{1}{\text{Thời gian sử dụng của TSCĐ}} \times 100$$

✓ Hệ số điều chỉnh xác định theo thời gian sử dụng của TSCĐ quy định tại bảng dưới đây:

Thời gian sử dụng của TSCĐ	Hệ số điều chỉnh (lần)
Đến 4 năm ($t \leq 4$ năm)	1,5
Trên 4 đến 6 năm ($4 \text{ năm} < t \leq 6 \text{ năm}$)	2,0
Trên 6 năm ($t > 6$ năm)	2,5

Những năm cuối, khi mức khấu hao năm xác định theo phương pháp số dư giảm dần nói trên bằng (hoặc thấp hơn) mức khấu hao tính bình quân giữa giá trị còn lại và số năm sử dụng còn lại của TSCĐ, thì kể từ năm đó mức khấu hao được tính bằng giá trị còn lại của TSCĐ chia cho số năm sử dụng còn lại của TSCĐ.

- Mức trích khấu hao hàng tháng bằng số khấu hao phải trích cả năm chia cho 12 tháng.

3.6.2.3. Phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm

Điều kiện áp dụng: TSCĐ tham gia vào hoạt động kinh doanh được trích khấu hao theo phương pháp này là các loại máy móc, thiết bị thỏa mãn đồng thời các điều kiện sau:

- + Trực tiếp liên quan đến việc sản xuất sản phẩm;
- + Xác định được tổng số lượng, khối lượng sản phẩm sản xuất theo công suất thiết kế của TSCĐ;
- + Công suất sử dụng thực tế bình quân tháng trong năm tài chính không thấp hơn 50% công suất thiết kế.

Nội dung phương pháp:

TSCĐ trong doanh nghiệp được trích khấu hao theo phương pháp khấu hao theo số lượng, khối lượng sản phẩm như sau:

- Căn cứ vào hồ sơ kinh tế - kỹ thuật của TSCĐ, doanh nghiệp xác định tổng số lượng, khối lượng sản phẩm sản xuất theo công suất thiết kế của TSCĐ, gọi tắt là sản lượng theo công suất thiết kế.

- Căn cứ tình hình thực tế sản xuất, doanh nghiệp xác định số lượng, khối lượng sản phẩm thực tế sản xuất hàng tháng, hàng năm của TSCĐ.

- Xác định mức trích khấu hao trong tháng của TSCĐ theo công thức dưới đây:

$$\text{Mức trích khấu hao trong tháng của TSCĐ} = \frac{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất trong tháng}}{\text{Mức trích khấu hao bình quân tính cho một đơn vị sản phẩm}} \times$$

Trong đó:

$$\text{Mức trích khấu hao bình quân tính cho một đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Nguyên giá của TSCĐ}}{\text{Sản lượng theo công suất thiết kế}}$$

- Mức trích khấu hao năm của TSCĐ bằng tổng mức trích khấu hao của 12 tháng trong năm, hoặc tính theo công thức sau:

$$\text{Mức trích khấu hao năm của TSCĐ} = \frac{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất trong năm}}{\text{Mức trích khấu hao bình quân tính cho một đơn vị sản phẩm}} \times$$

Trường hợp công suất thiết kế hoặc nguyên giá của TSCĐ thay đổi, doanh nghiệp phải xác định lại mức trích khấu hao của TSCĐ.

3.6.3. Tài khoản kế toán sử dụng

Để phản ánh tình hình tăng, giảm giá trị hao mòn và giá trị hao mòn lũy kế của các loại TSCĐ và BĐS đầu tư trong quá trình sử dụng do trích khấu hao TSCĐ, BĐS đầu tư và những khoản tăng, giảm hao mòn khác của TSCĐ, BĐS đầu tư, kế toán sử dụng tài khoản 214 – Hao mòn tài sản cố định.

TK 214 – Hao mòn TSCĐ

Giá trị hao mòn TSCĐ, BĐS đầu tư giảm do TSCĐ, BĐS đầu tư thanh lý, nhượng bán, điều chuyển cho đơn vị khác, góp vốn liên doanh.	Giá trị hao mòn TSCĐ, BĐS đầu tư tăng do trích khấu hao TSCĐ, BĐS đầu tư.
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
	DC: Giá trị hao mòn lũy kế của TSCĐ, BĐS đầu tư hiện có ở đơn vị.

TK 214 – Hao mòn TSCĐ gồm 4 tài khoản cấp 2:

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

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

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

✓ TK 2147 – Hao mòn BĐS đầu tư: Phản ánh giá trị hao mòn của BĐS đầu tư trong quá trình nắm giữ chờ tăng giá, cho thuê hoạt động các BĐS đầu tư của doanh nghiệp.

3.6.4. Phương pháp hạch toán một số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

3.6.4.1. Phương pháp hạch toán

(1) Định kỳ tính, trích khấu hao TSCĐ vào chi phí sản xuất, kinh doanh, chi phí khác

Nợ TK 623– Chi phí sử dụng máy thi công (6234).

Nợ TK 627– Chi phí sản xuất chung (6274).

Nợ TK 641– Chi phí bán hàng (6414).

Nợ TK 642– Chi phí quản lý doanh nghiệp (6424).

Nợ TK 811 – Chi phí khác.

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ (chi tiết tài khoản cấp 2 phù hợp).

(2) TSCĐ đã sử dụng, nhận được do điều chuyển trong nội bộ Tổng công ty, công ty

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (nguyên giá).

Có TK 411 – Nguồn vốn kinh doanh (giá trị còn lại).

Có TK 214– Hao mòn TSCĐ (2141 - giá trị hao mòn).

(3) Định kỳ, trích khấu hao BĐS đầu tư đang nắm giữ chờ tăng giá, đang cho thuê hoạt động:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán.

Có TK 214– Hao mòn TSCĐ (2147).

(4) Trường hợp giảm TSCĐ, BĐS đầu tư thì đồng thời với việc ghi giảm nguyên giá TSCĐ phải ghi giảm giá trị hao mòn TSCĐ, BĐS đầu tư (Hạch toán cụ thể trong các trường hợp biến động TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, BĐS đầu tư).

(5) Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động sự nghiệp, dự án, khi tính hao mòn vào thời điểm cuối năm tài chính:

Nợ TK 466 – Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ.

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ.

(6) Đối với TSCĐ dùng cho hoạt động văn hóa, phúc lợi, khi tính hao mòn vào thời điểm cuối năm tài chính, ghi:

Nợ TK 353– Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ (3533).

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ.

(7) Trường hợp cuối năm tài chính, doanh nghiệp xem xét lại thời gian trích khấu hao và phương pháp khấu hao TSCĐ, nếu có sự thay đổi mức khấu hao cần phải điều chỉnh số khấu hao ghi trên sổ kế toán như sau:

a. Nếu thay đổi phương pháp khấu hao và thời gian trích khấu hao TSCĐ, mà mức khấu hao TSCĐ tăng lên so với số đã trích trong năm, số chênh lệch khấu hao tăng, ghi:

Nợ TK 623, 627, 641, 642 (số chênh lệch khấu hao tăng).

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ (chi tiết tài khoản cấp 2 phù hợp).

b. Nếu do thay đổi phương pháp khấu hao và thời gian trích khấu hao TSCĐ, mà mức khấu hao TSCĐ giảm so với số đã trích trong năm, số chênh lệch khấu hao giảm ghi:

Nợ TK 214 – Hao mòn TSCĐ (chi tiết tài khoản cấp 2 phù hợp).

Có TK 623, 627, 641, 642.

3.6.4.2. Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ

Kết cấu của bảng:

Đơn vị:...

Bộ phận:...

BẢNG TÍNH VÀ PHÂN BỐ KHẤU HAO TSCĐ

Tháng... năm...

Số TT	Chi tiêu	Nơi sử dụng		TK 627 Chi phí SXC			TK 623	TK 641	TK 642	TK 241	TK 142	TK 242	TK 335	
		Toàn doanh nghiệp	Số khấu hao	Phân xưởng	Phân xưởng	...								
1	I. Số khấu hao trích tháng trước													
2	II. Số khấu hao TSCĐ tăng trong tháng -													
3	III. Số khấu hao TSCĐ giảm trong tháng -													
4	IV. Số khấu hao trích tháng nay(I + II - III)													
Cộng														

3.7. KẾ TOÁN SỬA CHỮA TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

Trong quá trình sử dụng, TSCĐ cần phải được bảo dưỡng hoặc sửa chữa khi chúng hư hỏng, nhằm duy trì năng lực hoạt động bình thường của TSCĐ. Chi phí sửa chữa TSCĐ là chi phí gián tiếp cho quá trình kinh doanh của các doanh nghiệp, vì vậy nó phải được phân bổ vào chi phí kinh doanh của các kỳ hạch toán. Tuy nhiên cách thức phân bổ chi phí sửa chữa TSCĐ vào chi phí kinh doanh phụ thuộc vào tính chất của từng loại hình sửa chữa TSCĐ. Tùy theo mức độ sửa chữa người ta chia sửa chữa của doanh nghiệp thành sửa chữa thường xuyên, sửa chữa lớn.

3.7.1. Kế toán sửa chữa thường xuyên tài sản cố định

Sửa chữa nhỏ là việc sửa chữa lật vật, mang tính duy tu, bảo dưỡng thường xuyên. Do khối lượng công việc sửa chữa không nhiều, quy mô sửa chữa nhỏ, chi phí phát sinh đến đâu được tập hợp trực tiếp vào chi phí kinh doanh đến đó. Đặc điểm của loại hình sửa chữa nhỏ là thời gian tiến hành sửa chữa ngắn, chi phí sửa chữa chiếm một tỷ trọng không đáng kể so với tổng chi phí kinh doanh trong kỳ.

(1) Trường hợp sửa chữa do doanh nghiệp tự làm, chi phí sửa chữa được tập hợp như sau:

✓ Khi phát sinh chi phí sửa chữa, kế toán hạch toán:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642 – Chi phí sửa chữa TSCĐ

Nợ TK 242 – Chi phí sửa chữa TSCĐ (nếu chi phí cần phân bổ dần)

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

Có các TK 111, 152, 334.... – Trị giá sửa chữa TSCĐ.

✓ Hằng kỳ xác định mức phân bổ tính vào chi phí SXKD từng kỳ, kế toán hạch toán:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642 – Chi phí sửa chữa được phân bổ

Có TK 242 – Chi phí sửa chữa được phân bổ

(2) Trường hợp thuê ngoài

Nợ TK 627, 641, 642... – Chi phí sửa chữa liên quan đến từng bộ phận.

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ.

Có TK 111, 112, 331.... – Tổng số tiền phải trả hoặc đã trả.

3.7.2. Kế toán sửa chữa lớn tài sản cố định

Sửa chữa lớn mang tính phục hồi là việc sửa chữa, thay thế những bộ phận, chi tiết bị hư hỏng trong quá trình sử dụng mà nếu không thay thế, sửa chữa thì TSCĐ sẽ không hoạt động được hoặc hoạt động không bình thường. Chi phí sửa chữa lớn khá cao, thời gian sửa chữa thường kéo dài, công việc sửa chữa có thể tiến hành theo kế hoạch hoặc ngoài kế hoạch. Toàn bộ chi phí sửa chữa được tập hợp riêng theo từng công trình, khi công việc hoàn thành, tùy

theo tính chất công việc, chi phí sửa chữa sẽ được coi như một khoản chi phí theo dự toán, tính vào chi phí phải trả (nếu sửa chữa theo kế hoạch) hay tính vào chi phí trả trước (nếu sửa chữa ngoài kế hoạch).

Công tác sửa chữa lớn TSCĐ của doanh nghiệp có thể làm theo phương thức tự làm hoặc giao thầu.

3.7.2.1. Theo phương thức tự làm

(1) Nếu sửa chữa lớn TSCĐ phục vụ cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, tập hợp chi phí sửa chữa thực tế phát sinh (chi tiết theo từng công trình)

Nợ TK 241 – Chi phí sửa chữa thực tế chưa bao gồm thuế GTGT (2413).

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

Có TK 111, 112, 152, 214, 334,... – Tổng chi phí sửa chữa lớn tự làm

(2) Nếu sửa chữa lớn TSCĐ phục vụ cho sản xuất, kinh doanh hàng hóa, dịch vụ không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT hoặc thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, tập hợp chi phí sửa chữa thực tế phát sinh (chi tiết theo từng công trình)

Nợ TK 241 – Tổng chi phí sửa chữa lớn thực tế (2413).

Có TK 111, 112, 152, 214,... – Tổng chi phí sửa chữa lớn thực tế.

(3) Khi công trình sửa chữa lớn hoàn thành, kế toán tính giá thành thực tế của từng công trình sửa chữa lớn để quyết toán số chi phí này theo các trường hợp sau:

✓ Trường hợp chi phí sửa chữa lớn TSCĐ có giá trị nhỏ, nếu không đủ điều kiện ghi tăng nguyên giá TSCĐ, kết chuyển toàn bộ vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ có hoạt động sửa chữa lớn TSCĐ:

Nợ TK 623 – Chi phí sử dụng máy thi công.

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung.

Nợ TK 641 – Chi phí bán hàng.

Nợ TK 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp.

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước (nếu phát sinh lớn được phân bổ dần)

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (nếu trích trước chi phí sửa chữa định kỳ)

Có TK 241 – XDCB dở dang (2413).

✓ Trường hợp sửa chữa lớn hoặc cải tạo, nâng cấp thỏa mãn điều kiện ghi tăng nguyên giá TSCĐ:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình.

Có TK 241 – XDCB dở dang (2413).

3.7.2.2. Theo phương thức giao thầu

(1) Khi nhận khối lượng sửa chữa lớn do bên nhận thầu bàn giao:

Nợ TK 241 – XDCB dở dang (2413).

Có TK 331 – Phải trả cho người bán.

(2) Các bút toán kết chuyển chi phí sửa chữa lớn giống như phương pháp tự làm.

3.7.3. Kế toán sửa chữa nâng cấp tài sản cố định

Sửa chữa nâng cấp là công việc sửa chữa nhằm kéo dài tuổi thọ của TSCĐ hay nâng cao năng suất, tính năng, tác dụng của TSCĐ như cải tạo, thay thế, xây lắp, trang bị, bổ sung thêm một số bộ phận của TSCĐ. Kế toán sửa chữa nâng cấp tập hợp chi phí phát sinh riêng theo từng công trình qua tài khoản 241 (2413) và thực hiện tương tự như kế toán sửa chữa lớn TSCĐ. Khi công trình sửa chữa nâng cấp hoàn thành, bàn giao, giá trị nâng cấp sẽ được ghi tăng nguyên giá tài sản cố định bằng bút toán:

Nợ TK 211 – TSCĐ hữu hình (giá thành sửa chữa thực tế).

Có TK 241 – XDCB dở dang (2413).

Chương IV

KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT, TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM VÀ HẠCH TOÁN THÀNH PHẨM

Mục tiêu

Nội dung của chương cung cấp cho người học, người đọc những nội dung kiến thức sau:

- + Các khái niệm về chi phí, giá thành; Các phương pháp phân loại chi phí.
- + Các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, tính giá thành sản phẩm; phân biệt đối tượng tính giá thành và tập hợp chi phí.
- + Kế toán chi phí sản xuất và nhập kho thành phẩm.

4.1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

4.1.1. Chi phí sản xuất

4.1.1.1. Khái niệm chi phí sản xuất

Để tiến hành hoạt động SXKD, các doanh nghiệp cần phải có đủ ba yếu tố cơ bản, đó là tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động. Quá trình kết hợp, tác động qua lại của ba yếu tố cơ bản nhằm tạo ra các loại sản phẩm, lao vụ, dịch vụ được gọi là quá trình sản xuất. Đối với các doanh nghiệp, việc tiêu hao các yếu tố cơ bản trong quá trình SXKD sẽ tạo ra các loại chi phí tương ứng, cụ thể là chi phí về tư liệu lao động, chi phí về đối tượng lao động và chi phí về lao động sống. Như vậy, có thể thấy chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền doanh nghiệp phải chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc các khoản nợ phát sinh dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp.

Trong quá trình SXKD, các chi phí phát sinh một cách thường xuyên, luôn vận động và thay đổi hình thái biểu hiện từ hình thái giá trị sang hình thái hiện vật rồi quay trở về hình thái giá trị ban đầu.

Chi phí có mối quan hệ tỷ lệ nghịch với thu nhập được tạo ra từ quá trình SXKD, do đó doanh nghiệp cần phải sử dụng các phương pháp khác nhau để quản lý chi phí có hiệu quả, muốn vậy người ta phải nắm vững được bản chất của chi phí. Trên thực tế, các chi phí phát sinh trong doanh nghiệp thường được chia thành hai loại:

- ✓ Những chi phí chi ra gắn liền với việc tạo ra một giá trị sử dụng mới cũng như thực hiện giá trị sử dụng này;

- ✓ Những chi phí không liên quan đến việc tạo ra giá trị sử dụng mới nhưng cần thiết để duy trì các hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp.

Với sự phân biệt này người ta có thể xác định được phạm vi và nội dung của chi phí sản xuất.

Vậy, chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí về lao động sống, lao động vật hoá và các chi phí khác mà doanh nghiệp đã chi ra để tiến hành các hoạt động sản xuất trong một thời kỳ nhất định (tháng, quý, năm).

Nói cách khác, chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các hao phí mà doanh nghiệp phải tiêu dùng trong một thời kỳ để thực hiện quá trình sản xuất sản phẩm, cung ứng dịch vụ. Thực chất chi phí là sự dịch chuyển vốn – chuyển dịch giá trị của các yếu tố sản xuất vào các đối tượng tính giá (Sản phẩm, lao vụ, dịch vụ).

4.1.1.2. Phân loại chi phí sản xuất

Để quản lý chi phí có hiệu quả, các doanh nghiệp cần thiết phải tiến hành phân loại chi phí, việc này sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho công tác quản lý và hạch toán chi phí. Phân loại chi phí là việc sắp xếp các loại chi phí khác nhau thành từng nhóm, từng loại theo những đặc trưng nhất định. Trên thực tế, có nhiều cách phân loại chi phí, tuy nhiên, lựa chọn tiêu thức phân loại nào là phải dựa vào yêu cầu của công tác quản lý và hạch toán.

+ Phân loại chi phí sản xuất theo nội dung, tính chất kinh tế của chi phí:

Đặc điểm của cách phân loại này là dựa vào nội dung, tính chất của chi phí để chia toàn bộ chi phí phát sinh trong kỳ thành các yếu tố chi phí, mỗi yếu tố chi phí sẽ bao gồm các khoản chi phí có cùng nội dung, tính chất, không xét đến địa điểm phát sinh chi phí cũng như lĩnh vực hoạt động hoặc mục đích, tác dụng của chi phí. Với cách phân loại này, chi phí được chia thành các yếu tố sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu: Yếu tố chi phí này bao gồm toàn bộ giá trị nguyên, vật liệu chính, vật liệu phụ, phụ tùng thay thế, công cụ, dụng cụ... sử dụng vào SXKD (loại trừ giá trị dùng không hết nhập lại kho và phế liệu thu hồi cùng với nhiên liệu, động lực).

- Chi phí nhân công: Yếu tố chi phí này bao gồm tổng số tiền lương, phụ cấp mang tính chất lương phải trả cho người lao động; các khoản trích theo tỷ lệ quy định trên tổng số tiền lương, phụ cấp phải trả cho người lao động.

- Chi phí khấu hao TSCĐ: Yếu tố chi phí này bao gồm tổng số khấu hao TSCĐ phải trích trong kỳ của tất cả các TSCĐ sử dụng cho SXKD trong kỳ.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: Yếu tố chi phí này bao gồm toàn bộ các khoản chi trả cho các dịch vụ mua ngoài, thuê ngoài phục vụ cho lao động, SXKD của doanh nghiệp như: Tiền điện, nước, điện thoại...

- Chi phí khác bằng tiền: Yếu tố chi phí này bao gồm toàn bộ chi phí khác bằng tiền chưa phản ánh vào các yếu tố trên dùng vào hoạt động SXKD trong kỳ.

+ Phân loại chi phí sản xuất theo mục đích và công dụng của chi phí:

Đặc điểm của cách phân loại này là dựa vào mục đích và công dụng của chi phí trong sản xuất để chia toàn bộ chi phí thành các khoản mục khác nhau. Mỗi khoản mục chi phí sẽ bao gồm các yếu tố có cùng mục đích, công dụng, không phân biệt chi phí đó có nội dung kinh tế như thế nào.

Theo cách phân loại này, toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ được phân chia thành các khoản mục sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp: Bao gồm chi phí về nguyên liệu, vật liệu chính, vật liệu phụ (kể cả nửa thành phẩm mua ngoài), chi phí về nhiên

liệu sử dụng cho mục đích trực tiếp sản xuất sản phẩm, cung cấp lao vụ, dịch vụ. Không tính vào khoản mục này những chi phí nguyên liệu, vật liệu phục vụ nhu cầu sản xuất chung hay những hoạt động ngoài sản xuất.

- Chi phí nhân công trực tiếp: Bao gồm các khoản chi phí về tiền lương, tiền công và các khoản trích theo lương (BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ) của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm. Không tính vào khoản mục này các chi phí về tiền lương, tiền công và các khoản trích theo lương của nhân viên phân xưởng, nhân viên quản lý, nhân viên bán hàng.

- Chi phí sản xuất chung: Bao gồm toàn bộ những chi phí liên quan đến việc phục vụ và quản lý sản xuất trong phạm vi các phân xưởng sản xuất ngoài trừ 2 khoản mục chi phí trực tiếp nêu trên. Khoản mục chi phí này bao gồm:

✓ Chi phí nguyên liệu, vật liệu: Bao gồm các chi phí về vật liệu sử dụng chung như vật liệu dùng để sửa chữa, bảo dưỡng TSCĐ, vật liệu văn phòng và những vật liệu dùng cho nhu cầu quản lý chung ở các phân xưởng sản xuất.

✓ Chi phí dụng cụ sản xuất: Bao gồm các chi phí về công cụ, dụng cụ dùng cho nhu cầu sản xuất chung ở phân xưởng sản xuất với mục đích là phục vụ và quản lý sản xuất ở phân xưởng sản xuất như: Khuôn mẫu, dụng cụ gá lắp, dụng cụ bảo hộ lao động...

✓ Chi phí nhân viên quản lý: Bao gồm các khoản chi phí tiền lương, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo lương của nhân viên phân xưởng sản xuất (nhân viên quản lý, nhân viên kế toán, thống kê, thủ kho...).

✓ Chi phí khấu hao TSCĐ: Bao gồm toàn bộ số tiền trích khấu hao TSCĐ sử dụng ở các phân xưởng sản xuất với mục đích là phục vụ và quản lý sản xuất như: Khấu hao máy móc thiết bị sản xuất, phương tiện vận tải, truyền dẫn, nhà xưởng....

✓ Chi phí dịch vụ mua ngoài: Phản ánh những chi phí về lao vụ, dịch vụ mua từ bên ngoài phục vụ cho hoạt động sản xuất chung ở phân xưởng sản xuất như chi phí về điện, nước, điện thoại...

✓ Chi phí khác bằng tiền: Bao gồm các khoản chi bằng tiền ngoài những chi phí nêu trên dùng cho việc phục vụ và quản lý sản xuất ở phân xưởng sản xuất.

+ *Phân loại chi phí sản xuất theo mối quan hệ giữa chi phí với khối lượng công việc, sản phẩm hoàn thành:*

Đặc điểm của cách phân loại này là căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với khối lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ để chia chi phí sản xuất thành chi phí khả biến và chi phí bất biến với mục đích tạo điều kiện thuận lợi cho việc lập kế hoạch, kiểm tra, chủ động điều tiết chi phí, đồng thời là căn cứ để nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh phù hợp. Theo cách này, chi phí được phân thành:

- Chi phí khả biến (chi phí biến đổi): Là những chi phí có mối tương quan tỷ lệ thuận với khối lượng sản phẩm, công việc hoàn thành trong kỳ. Chi phí biến đổi nếu tính trên 1 đơn vị sản phẩm thì ổn định, không thay đổi.

- Chi phí bất biến (chi phí cố định): Là những chi phí không biến động khi số lượng sản phẩm, công việc hoàn thành trong kỳ thay đổi (như: chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí thuê mặt bằng, phương tiện kinh doanh...). Chi phí bất biến khi tính trên 1 đơn vị sản phẩm thì biến động tỷ lệ nghịch với khối lượng sản phẩm, công việc hoàn thành trong kỳ.

+ *Phân loại chi phí sản xuất theo phương pháp tập hợp chi phí và mối quan hệ với đối tượng chịu chi phí.*

Theo cách phân loại này, toàn bộ chi phí của doanh nghiệp được chia thành hai loại là chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

- Chi phí trực tiếp: Là những khoản mục chi phí có quan hệ trực tiếp với việc sản xuất một loại sản phẩm hay một công việc nhất định. Những khoản chi phí này kế toán có thể căn cứ vào số liệu chứng từ kế toán để hạch trực tiếp cho các đối tượng chịu chi phí.

- Chi phí gián tiếp: Là những khoản mục chi phí có liên quan cùng một lúc đến việc sản xuất nhiều loại sản phẩm, nhiều công việc, nhiều đối tượng khác nhau. Những khoản chi phí này kế toán phải tiến hành tổng hợp và phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí theo những tiêu thức phân bổ thích hợp.

+ *Phân loại chi phí sản xuất theo nội dung cấu thành của chi phí, bao gồm:*

Theo cách phân loại này, toàn bộ chi phí của doanh nghiệp được chia thành hai loại là chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

- Chi phí đơn nhất: Là những khoản chi phí do một yếu tố duy nhất cấu thành như chi phí nguyên liệu, vật liệu chính dùng trong sản xuất, chi phí tiền lương của công nhân sản xuất...

- Chi phí tổng hợp: Là những khoản chi phí do nhiều yếu tố khác nhau tập hợp lại theo cùng một công dụng như chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng....

Trên thực tế, các doanh nghiệp có thể lựa chọn phương pháp phân loại chi phí sản xuất phù hợp với đặc thù SXKD, tính chất sản phẩm, yêu cầu quản lý riêng của mình. Việc lựa chọn đúng đắn phương pháp phân loại chi phí sẽ giúp doanh nghiệp quản lý tốt chi phí, tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm; ngoài ra còn giúp doanh nghiệp nhận biết và sử dụng các nguồn lực dư thừa một cách hiệu quả.

4.1.1.3. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất

Để kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm được chính xác, công việc trước tiên là phải xác định được đối tượng kế toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành sản phẩm. Xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất chính là đi xác định phạm vi, giới hạn mà chi phí sản xuất cần phải tập hợp phục vụ cho yêu cầu quản lý của doanh nghiệp, phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm. Hay nói cách khác, xác định đối tượng tập hợp chi phí thực chất là xác định nơi phát sinh chi phí và nơi gánh chịu chi phí. Để xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất chính xác và phù hợp với mỗi doanh nghiệp, kế toán cần căn cứ vào:

- + Đặc điểm và công dụng của chi phí trong quá trình sản xuất.
- + Đặc điểm cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp.
- + Đặc điểm của sản phẩm, quy trình công nghệ sản xuất, chế tạo sản phẩm.
- + Căn cứ vào yêu cầu kiểm tra, kiểm soát chi phí và yêu cầu tính giá thành sản phẩm; Trình độ quản lý, kế toán của doanh nghiệp.

Việc xác định đúng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất có ý nghĩa quan trọng đối với mỗi doanh nghiệp, đặc biệt là trong công tác tổ chức kế toán tập

hợp chi phí sản xuất, từ tổ chức ban đầu đến tổ chức tổng hợp ghi chép trên sổ sách kế toán. Tập hợp chi phí sản xuất theo đúng đối tượng đã xác định có tác dụng tăng cường quản lý chi phí sản xuất, phục vụ công tác tính giá thành kịp thời và chính xác.

4.1.1.4. Phương pháp tập hợp chi phí

Trên cơ sở đối tượng tập hợp chi phí, kế toán lựa chọn phương pháp tập hợp chi phí phù hợp. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất được hiểu là các cách thức được sử dụng để tập hợp và phân loại các chi phí sản xuất trong phạm vi giới hạn của đối tượng tập hợp chi phí sản xuất.

Về cơ bản, phương pháp tập hợp chi phí sản xuất bao gồm:

+ *Phương pháp tập hợp trực tiếp:*

Phương pháp này được áp dụng đối với các chi phí liên quan trực tiếp đến từng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đã xác định.

Phương pháp này yêu cầu kế toán phải tổ chức công tác ghi chép ban đầu theo đúng đối tượng, qua đó tập hợp số liệu trên các chứng từ kế toán và tiến hành ghi trực tiếp vào các tài khoản kế toán có liên quan và chi tiết theo từng đối tượng.

+ *Phương pháp tập hợp chi phí gián tiếp:*

Phương pháp này được áp dụng đối với các khoản chi phí liên quan đến nhiều đối tượng khác nhau nhưng không thể tổ chức ghi chép ban đầu riêng theo từng đối tượng. Do đó, để tập hợp và phân bổ chi phí cho các đối tượng khác nhau phải tiến hành các bước sau:

Để tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất từng đối tượng có liên quan, kế toán phải tiến hành theo trình tự sau:

- *Bước 1:* Tổ chức ghi chép ban đầu (tập hợp chi phí sản xuất), chi phí sản xuất phát sinh ở bộ phận nào thì dựa trên các chứng từ liên quan để tập hợp vào bộ phận đó.

- *Bước 2:* Lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp với từng loại chi phí để tính toán phân bổ chi phí sản xuất đã tổng hợp cho các đối tượng liên quan.

- *Bước 3:* Xác định hệ số phân bổ (H) theo công thức:

$$H = \frac{C}{T} = \frac{C}{\sum_{i=1}^n T_i}$$

Trong đó:

H là hệ số phân bổ.

C là tổng chi phí cần phân bổ.

T là tổng tiêu chuẩn phân bổ.

T_i là tiêu chuẩn phân bổ của đối tượng i ($i = \overline{1;n}$).

- *Bước 4:* Tiến hành phân bổ chi phí cho các đối tượng theo công thức:

$$C_i = H \times T_i$$

(C_i là chi phí phân bổ cho đối tượng i)

4.1.2. Giá thành sản phẩm

4.1.2.1. Khái niệm giá thành sản phẩm

Giá thành sản phẩm là một chỉ tiêu mang tính giới hạn và xác định, vừa mang tính chất khách quan, vừa mang tính chất chủ quan. Trong hệ thống các chỉ tiêu quản lý của doanh nghiệp, giá thành sản phẩm là chỉ tiêu kinh tế tổng hợp, phản ánh kết quả sử dụng tài sản, vật tư, lao động và tiền vốn trong quá trình sản xuất, cũng như tính đúng đắn của các giải pháp tổ chức, kinh tế kỹ thuật và công nghệ mà doanh nghiệp đã sử dụng nhằm nâng cao năng suất lao động, hạ thấp chi phí, từ đó tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

Giá thành sản xuất sản phẩm là chi phí sản xuất tính cho một khối lượng hoặc đơn vị sản phẩm (công việc, lao vụ dịch vụ) do doanh nghiệp đã sản xuất hoàn thành trong kỳ.

Hoặc giá thành sản xuất sản phẩm là biểu hiện bằng tiền toàn bộ những hao phí về lao động sống, lao động vật hoá và các chi phí khác được doanh nghiệp sử dụng để sản xuất hoàn thành một khối lượng sản phẩm, lao vụ, dịch vụ trong một thời kỳ nhất định.

Giá thành sản phẩm là chỉ tiêu được sử dụng làm căn cứ để xác định giá bán sản phẩm, là cơ sở để đánh giá hạch toán kinh tế nội bộ, phân tích chi phí và xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

4.1.2.2. Phân loại giá thành sản phẩm

Để đáp ứng yêu cầu của quản lý và hạch toán cũng như yêu cầu xác định khung giá bán cho sản phẩm, dịch vụ, giá thành sản phẩm được xem xét dưới nhiều góc độ, nhiều phạm vi tính toán khác nhau.

+ *Phân loại giá thành sản phẩm theo thời điểm và nguồn số liệu để tính toán:*

Theo cách phân loại này, giá thành sản phẩm được chia thành ba loại:

- Giá thành kế hoạch: Là giá thành sản phẩm được tính toán trên cơ sở chi phí sản xuất kế hoạch và sản lượng kế hoạch.

Thời điểm tính giá thành kế hoạch là trước khi bắt đầu quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm.

Giá thành kế hoạch của sản phẩm là mục tiêu mà doanh nghiệp phấn đấu thực hiện, dùng làm căn cứ để so sánh, phân tích, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch hạ giá thành sản phẩm của doanh nghiệp.

- Giá thành định mức: Là loại giá thành được xây dựng trên cơ sở các định mức về chi phí hiện hành tại từng thời điểm nhất định trong kỳ kế hoạch và chỉ tính trên 1 đơn vị sản phẩm.

Thời điểm tính giá thành định mức cũng được xác định trước khi bắt đầu sản xuất sản phẩm.

Giá thành định mức luôn thay đổi phù hợp với sự thay đổi của các định mức chi phí đạt được trong quá trình thực hiện kế hoạch giá thành.

Giá thành định mức được sử dụng như một công cụ quản lý định mức của doanh nghiệp, là thước đo để xác định kết quả sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp trong sản xuất, qua đó đánh giá đúng đắn các giải pháp kinh tế, kỹ thuật mà doanh nghiệp đã thực hiện trong quá trình hoạt động sản xuất nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh.

- Giá thành thực tế: Là giá thành sản phẩm được tính toán trên cơ sở số liệu chi phí sản xuất thực tế đã phát sinh và tập hợp được trong kỳ với sản lượng sản phẩm thực tế đã sản xuất ra trong kỳ.

Thời điểm tính giá thành thực tế là sau khi kết thúc quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm và được tính toán cho cả chỉ tiêu tổng giá thành và giá thành đơn vị.

Giá thành thực tế là chỉ tiêu kinh tế tổng hợp phản ánh kết quả phần đầu của doanh nghiệp trong việc tổ chức và sử dụng đồng bộ các giải pháp kinh tế, tổ chức, kỹ thuật và công nghệ để thực hiện quá trình sản xuất sản phẩm, là cơ sở để xác định kết quả của hoạt động SXKD trong kỳ của doanh nghiệp, từ đó xác định nghĩa vụ của doanh nghiệp với Nhà nước cũng như với các bên có liên quan.

+ *Phân loại giá thành theo phạm vi phát sinh chi phí và các chi phí cấu thành:*

Theo cách phân loại này, giá thành sản phẩm được chia thành hai loại:

- Giá thành sản xuất (hay giá thành công xưởng): Là chỉ tiêu phản ánh tất cả những chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm trong phạm vi phân xưởng sản xuất. Giá thành sản xuất được tính theo công thức:

$$\text{Giá thành sản xuất} = \text{Chi phí NLVL trực tiếp} + \text{Chi phí nhân công trực tiếp} + \text{Chi phí sản xuất chung}$$

Giá thành sản xuất của sản phẩm được sử dụng để hạch toán trị giá thành phẩm nhập kho, xác định giá vốn hàng bán và tính lợi nhuận gộp trong kỳ của doanh nghiệp.

- Giá thành tiêu thụ (hay giá thành toàn bộ, giá thành đầy đủ): Là chỉ tiêu phản ánh toàn bộ các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất, tiêu thụ sản phẩm và được tính theo công thức:

$$\text{Giá thành tiêu thụ} = \frac{\text{Giá thành sản xuất tính cho khối lượng sản phẩm tiêu thụ}}{\text{phẩm tiêu thụ}} + \frac{\text{Chi phí quản lý doanh nghiệp}}{\text{ngành}} + \frac{\text{Chi phí bán hàng}}{\text{hàng}}$$

Như vậy, giá thành toàn bộ của sản phẩm chỉ được xác định khi sản phẩm, công việc đã được tiêu thụ; Chỉ tiêu này là căn cứ để tính toán, xác định lợi nhuận thuần trước thuế của doanh nghiệp.

Cách phân loại này có tác dụng giúp nhà quản lý biết được kết quả kinh doanh của từng mặt hàng, từng loại dịch vụ mà doanh nghiệp kinh doanh. Tuy nhiên, cách phân loại này chỉ mang ý nghĩa nghiên cứu do những hạn chế nhất định khi lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí quản lý, chi phí bán hàng cho từng mặt hàng, từng loại dịch vụ.

4.1.2.3. Đối tượng tính giá thành sản phẩm

* *Khái niệm*: Đối tượng tính giá thành sản phẩm là sản phẩm, nửa thành phẩm, công việc, lao vụ do doanh nghiệp sản xuất hoàn thành cần phải tính tổng giá thành và giá thành đơn vị tùy theo yêu cầu hạch toán nội bộ hay tiêu thụ sản phẩm của doanh nghiệp.

* *Căn cứ để xác định đối tượng tính giá thành*

+ Dựa vào đặc điểm tổ chức sản xuất:

- Đối với doanh nghiệp tổ chức sản xuất đơn chiếc, thì từng loại sản phẩm, từng công việc là một đối tượng tính giá thành.

- Đối với doanh nghiệp tổ chức sản xuất hàng loạt thì từng loại sản phẩm là một đối tượng tính giá thành.

- Đối với doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm thì đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm.

+ Dựa vào đặc điểm quy trình tổ chức sản xuất:

- Đối với quy trình tổ chức sản xuất giản đơn thì đối tượng tính giá thành là sản phẩm hoàn thành ở cuối quy trình công nghệ.

- Đối với quy trình tổ chức sản xuất phức tạp mang tính liên tục, sản xuất phải trải qua nhiều giai đoạn sản xuất kế tiếp nhau, thì đối tượng tính giá thành có thể là sản phẩm hoàn thành ở giai đoạn công nghệ cuối cùng hoặc nửa thành phẩm hoàn thành ở từng giai đoạn sản xuất và sản phẩm hoàn thành ở giai đoạn công nghệ cuối cùng.

- Đối với quy trình tổ chức sản xuất phức tạp kiểu song song thì đối tượng tính giá thành là sản phẩm được lắp ráp hoàn thành hoặc từng bộ phận, từng chi tiết sản phẩm.

Như vậy, để xác định được chính xác đối tượng tính giá thành cần dựa vào đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất, loại hình sản xuất, yêu cầu và trình độ quản lý, tổ chức kinh doanh.

4.1.3. Mối quan hệ giữa chi phí sản xuất với giá thành sản phẩm

Xét về bản chất, chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là hai mặt khác nhau của quá trình sản xuất. Chi phí sản xuất phản ánh mặt hao phí sản xuất, còn giá thành sản phẩm phản ánh mặt kết quả sản xuất. Vì vậy, chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm có những điểm giống và khác nhau, cụ thể:

Giống nhau: Chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm giống nhau về chất vì chúng đều biểu hiện bằng tiền những hao phí về lao động sống, lao động vật hoá và những chi phí khác mà doanh nghiệp đã chi ra trong quá trình sản xuất.

Khác nhau: Chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm khác nhau về lượng.

Chi phí sản xuất là toàn bộ chi phí chi ra để tiến hành sản xuất sản phẩm trong một thời kỳ nhất định, không phân biệt chi phí đó dùng cho loại sản phẩm nào, sản phẩm đã hoàn thành hay chưa.

Giá thành sản phẩm là chi phí sản xuất tính cho một khối lượng sản phẩm, lao vụ, dịch vụ đã hoàn thành trong kỳ. Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ bao gồm chi phí sản xuất của kỳ trước chuyển sang và một phần chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Có thể khái quát mối quan hệ giữa chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm qua mô hình sau:

CPSX dở dang đầu kỳ	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ
Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành ($\sum Z_{SP}$)	CPSX dở dang cuối kỳ

Mô hình 4.1. Mối quan hệ giữa chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Qua mô hình trên ta thấy:

$$\sum Z_{SP} = \frac{\text{Chi phí sản xuất}}{\text{dở dang đầu kỳ}} + \frac{\text{CPSX phát sinh}}{\text{trong kỳ}} - \frac{\text{Chi phí sản xuất}}{\text{dở dang cuối kỳ}}$$

Khi giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ và cuối kỳ bằng nhau hoặc các ngành sản xuất không có sản phẩm dở dang thì: $\sum Z_{SP} = \sum \text{CPSX phát sinh trong kỳ}$.

4.2. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT THEO PHƯƠNG PHÁP KÊ KHAI THƯỜNG XUYÊN

4.2.1. Kế toán chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên liệu, vật liệu là những chi phí về nguyên liệu, vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu... được xuất dùng trực tiếp cho việc chế tạo sản phẩm hay thực hiện các dịch vụ.

** Một số chú ý khi hạch toán chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp*

+ Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp phát sinh liên quan đến đối tượng nào thì phải tập hợp trực tiếp cho đối tượng đó. Trường hợp không tập hợp riêng cho từng đối tượng được thì phải tiến hành tập hợp cho các đối tượng có liên quan, sau đó phân bổ cho từng đối tượng theo các tiêu thức phù hợp như:

- Theo chi phí nguyên liệu, vật liệu định mức (đối với nguyên liệu, vật liệu chính hoặc nửa thành phẩm mua ngoài).

- Theo chi phí nguyên liệu, vật liệu kế hoạch.

- Theo số lượng sản phẩm sản xuất ra.

Nếu là chi phí vật liệu phụ thì ngoài 3 tiêu thức phân bổ trên, còn phân bổ theo chi phí nguyên liệu, vật liệu chính.

+ Để xác định chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp thực tế sử dụng trong kỳ phải căn cứ vào các yếu tố sau:

- a - Trị giá thực tế của nguyên liệu, vật liệu xuất kỳ trước chưa sử dụng hết chuyển sang kỳ này.

- b - Trị giá nguyên vật liệu xuất kho sử dụng cho sản xuất sản phẩm trong kỳ.

- c - Trị giá nguyên liệu, vật liệu sử dụng không hết trong kỳ nhập lại kho hoặc chuyển sang kỳ sau.

- d - Giá trị phế liệu thu hồi.

Chi phí NLVL trực tiếp thực tế = a + b – c – d

Việc phân bổ chi phí được thực hiện theo công thức sau:

$$\text{Chi phí vật liệu phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của từng đối tượng}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả các đối tượng}} \times \text{Tỷ lệ phân bổ}$$

Trong đó:

$$\text{Tỷ lệ phân bổ} = \frac{\text{Tổng chi phí vật liệu cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả các đối tượng}}$$

4.2.1.1. Tài khoản kế toán sử dụng

Đề tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp trong kỳ, kế toán sử dụng TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

Nội dung và kết cấu của TK 621 như sau:

TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

- Trị giá thực tế nguyên liệu, vật liệu xuất dùng trực tiếp cho hoạt động sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện dịch vụ trong kỳ hạch toán.	- Kết chuyển trị giá nguyên liệu, vật liệu thực tế sử dụng cho SXKD trong kỳ vào TK154 “Chi phí SXKD dở dang” hoặc TK 631 “Giá thành sản xuất” và chi tiết cho các đối tượng để tính giá thành sản phẩm, dịch vụ. - Kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp vượt trên mức bình thường vào TK 632 “Giá vốn hàng bán”. - Trị giá nguyên liệu, vật liệu trực tiếp sử dụng không hết được nhập lại kho.
--	--



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

(1) Đầu kỳ, nếu có giá trị nguyên liệu, vật liệu xuất kỳ trước chưa sử dụng hết chuyển sang kỳ này

Nợ TK 621 – Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

(2) Khi xuất kho nguyên liệu, vật liệu sử dụng cho hoạt động sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện dịch vụ trong kỳ

Nợ TK 621 – Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

(3) Trường hợp mua nguyên liệu, vật liệu sử dụng ngay (không qua nhập kho) cho hoạt động sản xuất sản phẩm, hoặc thực hiện dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Nợ TK 621 – Chi phí NLVL trực tiếp (giá chưa có thuế GTGT).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ.

Có TK 331, 111, 112, 141...

(4) Trường hợp mua nguyên liệu, vật liệu sử dụng ngay (không qua nhập kho) cho hoạt động sản xuất sản phẩm, hoặc thực hiện dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp

Nợ TK 621 – Chi phí NLVL trực tiếp (giá mua đã có thuế GTGT).

Có TK 331, 111, 112, 141...

(5) Trường hợp số nguyên liệu, vật liệu xuất ra không sử dụng hết vào hoạt động sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện dịch vụ, cuối kỳ nhập lại kho

Nợ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu.

Có TK 621 – Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

(6) Đối với chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp vượt trên mức bình thường hoặc hao hụt được tính ngay vào giá vốn hàng bán

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán.

Có TK 621 – Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

(7) Đối với chi phí nguyên liệu, vật liệu sử dụng chung cho hợp đồng hợp tác kinh doanh

+ Khi phát sinh chi phí nguyên liệu, vật liệu sử dụng chung cho hợp đồng hợp tác kinh doanh, căn cứ hóa đơn và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 621 – Chi phí NLVL trực tiếp (giá chưa có thuế GTGT, chi tiết từng hợp đồng).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ.

Có TK 331, 111, 112, 141...

+ Định kỳ, Kế toán lập Bảng phân bổ chi phí chung (có sự xác nhận của các bên) và xuất hóa đơn GTGT để phân bổ chi phí nguyên liệu, vật liệu sử dụng chung cho hợp đồng hợp tác kinh doanh cho các bên, ghi:

Nợ TK 138 – Phải thu khác (chi tiết cho từng đối tác).

Có TK 621 – Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp.

Trường hợp khi phân bổ chi phí không phải xuất hóa đơn GTGT, kế toán ghi giảm thuế GTGT đầu vào bằng các ghi Có TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ.

(8) Cuối kỳ, kế toán căn cứ vào “Bảng phân bổ vật liệu” tính cho từng đối tượng sử dụng nguyên liệu, vật liệu theo phương pháp trực tiếp hoặc phân bổ

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

Nợ TK 631 – Giá thành sản xuất (phương pháp kiểm kê định kỳ)

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (phần chi phí NLVL trực tiếp vượt mức bình thường).

Có TK 621 – Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.

4.2.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp là những khoản thù lao phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm, trực tiếp thực hiện các lao vụ, dịch vụ như tiền lương chính, lương phụ và các khoản phụ cấp có tính chất lương (phụ cấp khu vực, đất đỏ, độc hại, phụ cấp làm đêm, thêm giờ,...). Ngoài ra, chi phí nhân công còn bao gồm các khoản đóng góp cho các quỹ BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN theo quy định hiện hành.

4.2.2.1. Tài khoản sử dụng

Để tập hợp chi phí nhân công trực tiếp sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện lao vụ, dịch vụ trong kỳ, kế toán sử dụng tài khoản 622 – Chi phí nhân công trực tiếp.

Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm các khoản phải trả cho người lao động trực tiếp sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ thuộc danh sách quản lý của doanh nghiệp và cho lao động thuê ngoài theo từng loại công việc, như: Tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo lương (BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN).

Nội dung và kết cấu của TK 622 như sau:

TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp.

- Chi phí nhân công trực tiếp tham gia quá trình sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ, bao gồm: Tiền lương, tiền công lao động và các khoản trích trên tiền lương, tiền công theo quy định, phát sinh trong kỳ.	- Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vào bên Nợ TK 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang" hoặc vào bên Nợ TK 631 "Giá thành sản xuất"; - Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vượt trên mức bình thường vào TK 632.
--	---



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

(1) Căn cứ bảng phân bổ tiền lương, ghi nhận số tiền lương, tiền công và các khoản khác phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp.

Có TK 334 – Phải trả người lao động.

(2) Tính, trích BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN, các khoản hỗ trợ (như bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm hưu trí tự nguyện...) của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ (phần tính vào chi phí doanh nghiệp phải chịu) trên số tiền lương, tiền công phải trả theo chế độ quy định

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp.

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

(3) Trích trước tiền lương nghỉ phép cho công nhân trực tiếp sản xuất

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp.

Có TK 335 – Chi phí phải trả.

(4) Khi công nhân sản xuất thực tế nghỉ phép, kế toán phản ánh số phải trả về tiền lương nghỉ phép của công nhân trực tiếp sản xuất

Nợ TK 335 – Chi phí phải trả.

Có TK 334 – Phải trả người lao động.

(5) Đối với chi phí nhân công sử dụng chung cho hợp đồng hợp tác kinh doanh

- Khi phát sinh chi phí nhân công sử dụng chung cho hợp đồng hợp tác kinh doanh, căn cứ hoá đơn và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp (chi tiết cho từng hợp đồng)

Có các TK 111, 112, 334...

- Định kỳ, kế toán lập Bảng phân bổ chi phí chung (có sự xác nhận của các bên) và xuất hoá đơn GTGT để phân bổ chi phí nhân công sử dụng chung cho hợp đồng hợp tác kinh doanh cho các bên, ghi:

Nợ TK 138 – Phải thu khác (chi tiết cho từng đối tác)

Có TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp.

Trường hợp khi phân bổ chi phí không phải xuất hóa đơn GTGT, kế toán ghi giảm thuế GTGT đầu vào bằng cách ghi Có TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ.

(6) Cuối kỳ, kế toán tính phân bổ và kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vào bên nợ TK 154 hoặc bên Nợ TK 631 theo đối tượng tập hợp chi phí

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang.

Nợ TK 631 – Giá thành sản xuất (phương pháp kiểm kê định kỳ)

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (phần chi phí nhân công trực tiếp vượt mức bình thường).

Có TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp.

4.2.3. Kế toán chi phí trả trước và chi phí phải trả

4.2.3.1. Kế toán chi phí trả trước

Chi phí trả trước là những chi phí thực tế đã phát sinh nhưng chưa tính hết vào chi phí sản xuất, kinh doanh của kỳ này mà chưa tính cho hai hay

nhiều kỳ kế toán sau đó. Đây là những khoản chi phí phát sinh một lần quá lớn hoặc do bản thân chi phí phát sinh có tác dụng tới kết quả hoạt động của nhiều kỳ kế toán.

Để theo dõi các khoản chi phí trả trước, kế toán sử dụng tài khoản sau:

✓ Tài khoản 242 – Chi phí trả trước: Tài khoản này dùng để phản ánh các chi phí thực tế đã phát sinh nhưng có liên quan đến kết quả hoạt động SXKD của nhiều kỳ kế toán và việc kết chuyển các khoản chi phí này vào chi phí SXKD của các kỳ kế toán sau.

Nội dung và kết cấu của tài khoản này như sau:

TK 242 – Chi phí trả trước

Các khoản chi phí trả trước phát sinh trong kỳ.	Các khoản chi phí trả trước đã tính vào chi phí SXKD trong kỳ.
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Các khoản chi phí trả trước chưa tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.	

Nguyên tắc:

Các khoản chi phí trả trước phải phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí trong các năm tài chính có liên quan. Do đó, việc tính và phân bổ chi phí trả trước đã phát sinh vào các kỳ kế toán phải được kế hoạch hóa chặt chẽ trên cơ sở các dự toán chi phí và kế hoạch phân bổ chi phí. Trong năm tài chính, nếu thấy cần thiết, kế toán có thể phân bổ đều chi phí này.

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

(1) Khi phát sinh các khoản chi phí trả trước phải phân bổ dần vào chi phí SXKD của nhiều kỳ

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước

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

Có các TK 111, 112, 153, 331, 334, 338,...

Định kỳ tiến hành phân bổ chi phí trả trước vào chi phí SXKD, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 635, 641, 642

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

(2) Khi trả trước tiền thuê TSCĐ, thuê cơ sở hạ tầng theo phương thức thuê hoạt động và phục vụ hoạt động kinh doanh cho nhiều kỳ

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước

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

Có các TK 111, 112,...

- Nếu thuế GTGT đầu vào không được khấu trừ, chi phí trả trước bao gồm cả thuế GTGT.

(3) Đối với công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh trong nhiều kỳ, khi xuất dùng, cho thuê

- Khi xuất dùng hoặc cho thuê, ghi:

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước

Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

- Định kỳ tiến hành phân bổ giá trị công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê đã xuất kho theo tiêu thức hợp lý. Căn cứ để xác định mức chi phí phải phân bổ mỗi kỳ có thể là thời gian sử dụng hoặc khối lượng sản phẩm, dịch vụ mà công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê tham gia vào hoạt động sản xuất, kinh doanh trong từng kỳ kế toán. Khi phân bổ, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642,...

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

(4) Trường hợp mua TSCĐ và BĐS đầu tư theo phương thức trả chậm, trả góp

- Khi mua TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình hoặc mua BĐS đầu tư theo phương thức trả chậm, trả góp và đưa về sử dụng ngay cho SXKD, hoặc để nắm giữ chờ tăng giá hoặc cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ các TK 211, 213, 217 (ghi theo giá mua trả tiền ngay)

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

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước (phần lãi trả chậm)

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

- Định kỳ, thanh toán tiền cho người bán, kế toán ghi:

Nợ TK 331 – Phải trả cho người bán

Có các TK 111, 112 (số phải trả định kỳ bao gồm cả giá gốc và lãi trả chậm, trả góp phải trả định kỳ).

- Định kỳ, tính vào chi phí theo số lãi trả chậm, trả góp phải trả, ghi:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

(5) Trường hợp chi phí sửa chữa TSCĐ phát sinh lớn, doanh nghiệp không thực hiện trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ, phải phân bổ chi phí vào nhiều kỳ kế toán, khi công việc sửa chữa hoàn thành

- Kết chuyển chi phí sửa chữa TSCĐ vào tài khoản chi phí trả trước, ghi:

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước.

Có TK 241 – XDCB dở dang (2413).

- Định kỳ, tính và phân bổ chi phí sửa chữa TSCĐ vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642,...

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

(6) Trường hợp doanh nghiệp trả trước lãi tiền vay cho bên cho vay:

- Khi trả trước lãi tiền vay, ghi:

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước

Có các TK 111, 112.

- Định kỳ, khi phân bổ lãi tiền vay theo số phải trả từng kỳ vào chi phí tài chính hoặc vốn hoá tính vào giá trị tài sản dở dang, ghi:

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (chi phí đi vay ghi vào chi phí SXKD trong kỳ)

Nợ TK 241 – XDCB dở dang (nếu chi phí đi vay được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (nếu chi phí đi vay được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

(7) Khi doanh nghiệp phát hành trái phiếu theo mệnh giá để huy động vốn vay, nếu doanh nghiệp trả trước lãi trái phiếu ngay khi phát hành, chi phí lãi vay được phản ánh vào bên Nợ TK 242 (chi tiết lãi trái phiếu trả trước), sau đó phân bổ dần vào các đối tượng chịu chi phí.

- Tại thời điểm phát hành trái phiếu, ghi:

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

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

Có TK 343 – Mệnh giá trái phiếu (34311).

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

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

Nợ TK 241 – XDCB dở dang (nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản đầu tư xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (vốn hoá vào tài sản sản xuất dở dang)

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

4.2.3.2. Kế toán chi phí phải trả

Chi phí phải trả (chi phí trích trước) là những khoản chi phí thực tế chưa phát sinh nhưng được ghi nhận là chi phí của kỳ kế toán. Đây là những khoản chi phí trong kế hoạch của đơn vị mà do tính chất, hoặc yêu cầu quản lý nên được tính trước vào chi phí kinh doanh cho các đối tượng chịu chi phí, nhằm đảm bảo cho giá thành sản phẩm, dịch vụ và các chi phí kinh doanh khác không bị đột biến tăng khi những khoản chi phí thuộc loại này phát sinh.

Thuộc chi phí phải trả trong doanh nghiệp bao gồm:

- ✓ Trích trước chi phí sửa chữa lớn TSCĐ trong kế hoạch.
- ✓ Trích trước lãi tiền vay chưa đến hạn trả.
- ✓ Trích trước thiệt hại về ngừng sản xuất trong kế hoạch.
- ✓ Tiền thuê TSCĐ, mặt bằng kinh doanh,... chưa trả.
- ✓ Trích trước tiền lương nghỉ phép của công nhân trực tiếp sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất thời vụ....

Các khoản chi phí phải trả bao gồm: Chi phí phải trả ngắn hạn và chi phí phải trả dài hạn.

Nguyên tắc:

✓ Kế toán doanh nghiệp phải lập dự toán chi phí và dự toán trích trước một cách chặt chẽ đối với từng khoản mục chi phí.

✓ Nếu thấy cần thiết mới tiến hành trích trước; không lạm dụng các khoản chi phí này để làm tăng chi phí kinh doanh một cách giả tạo.

✓ Cuối năm tài chính, các khoản chi phí trích trước phải được quyết toán với số phải trả thực tế phát sinh.

+ Nếu số trích trước theo kế hoạch lớn hơn số thực tế phải trả thì phần chênh lệch được ghi giảm chi phí tương ứng;

+ Nếu số trích trước theo kế hoạch nhỏ hơn số thực tế phải trả thì phần chênh lệch được ghi bổ sung tăng chi phí tương ứng.

Các khoản chi phí trả trước được kế toán theo dõi, phản ánh trên TK 335

– Chi phí phải trả.

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

(1) Định kỳ, tiền hàng trích trước chi phí phải trả theo kế hoạch cho các đối tượng có liên quan

Nợ TK 622, 623, 627, 641, 642,...

Có TK 335 – Chi phí phải trả.

(2) Các chi phí phải trả thực tế phát sinh

Nợ TK 335 – Chi phí phải trả.

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

Có TK 111, 112, 241, 331, 334,...

(3) a. Trường hợp số trích trước theo kế hoạch lớn hơn số thực tế phải trả thì phần chênh lệch phản ánh như sau

Nợ TK 335 – Ghi giảm chi phí phải trả trong kỳ.

Có TK 622, 623, 627, 641, 642,...

b. Trường hợp số trích trước theo kế hoạch nhỏ hơn số thực tế phải trả thì phần chênh lệch được ghi như sau

Nợ TK 622, 623, 627, 641, 642,... – Ghi tăng các chi phí tương ứng.

Có TK 335 – Kết chuyển phần chênh lệch vào chi phí.

4.2.4. Kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là những chi phí cần thiết còn lại để sản xuất sản phẩm sau chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Đây là những chi phí phát sinh trong phạm vi các phân xưởng, bộ phận sản xuất của doanh nghiệp.

*** Một số lưu ý khi hạch toán chi phí sản xuất chung:**

+ Chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng địa điểm phát sinh chi phí.

+ Chi phí sản xuất chung phát sinh ở phân xưởng nào thì tập hợp cho phân xưởng đó.

Cuối kỳ, chi phí sản xuất chung đã được tập hợp sẽ được phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí theo tiêu thức phù hợp. Các tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung thường được sử dụng bao gồm:

- Phân bổ theo chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp.
- Phân bổ theo chi phí nhân công trực tiếp.
- Phân bổ theo định mức sản xuất chung.

4.2.4.1. Tài khoản sử dụng

Để hạch toán chi phí sản xuất chung, kế toán sử dụng tài khoản 627 – Chi phí sản xuất chung.

Tài khoản này dùng để phản ánh chi phí phục vụ sản xuất, kinh doanh chung phát sinh ở phân xưởng, bộ phận, đội, công trường,... phục vụ sản xuất sản phẩm, thực hiện dịch vụ, gồm: Chi phí lương nhân viên quản lý phân xưởng, bộ phận, đội; khấu hao TSCĐ sử dụng trực tiếp để sản xuất; khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN được tính theo tỷ lệ quy định trên tiền lương phải trả của nhân viên phân xưởng, bộ phận, đội sản xuất và các chi phí có liên quan trực tiếp khác đến phân xưởng.

Nội dung và kết cấu của TK 627 như sau:

TK 627 - Chi phí sản xuất chung.

- Các chi phí sản xuất chung phát sinh trong kỳ.	- Các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung. - Chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ cho mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường. - Kết chuyển chi phí sản xuất chung vào bên nợ TK 154.
--	---



TK 627 – Chi phí sản xuất chung gồm 6 tài khoản cấp 2, đó là:

- ✓ TK 6271 – Chi phí nhân viên phân xưởng.
- ✓ TK 6272 – Chi phí vật liệu.
- ✓ TK 6273 – Chi phí dụng cụ sản xuất.
- ✓ TK 6274 – Chi phí khấu hao TSCĐ.
- ✓ TK 6277 – Chi phí dịch vụ mua ngoài.
- ✓ TK 6278 – Chi phí bằng tiền khác.

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

(1) Khi tính tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp phải trả cho nhân viên của phân xưởng; tiền ăn giữa ca của nhân viên quản lý phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6271 – chi tiết phân xưởng, bộ phận).

Có TK 334 – Phải trả người lao động.

(2) Khi trích BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN, các khoản hỗ trợ người lao động (như bảo hiểm nhân thọ, bảo hiểm hưu trí tự nguyện) được tính theo tỷ lệ quy định hiện hành trên tiền lương phải trả cho nhân viên phân xưởng, bộ phận sản xuất

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6271 – chi tiết phân xưởng, bộ phận)

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

(3) Kế toán chi phí nguyên liệu, vật liệu xuất dùng cho phân xưởng (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên)

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6272 – chi tiết phân xưởng).

Có TK 152 (chi tiết).

(4) Khi xuất công cụ, dụng cụ sản xuất có tổng giá trị nhỏ sử dụng cho phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất, căn cứ vào phiếu xuất kho

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6273 – chi tiết phân xưởng).

Có TK 153 – Giá trị xuất dùng.

(5) Khi xuất công cụ, dụng cụ sản xuất có tổng giá trị lớn sử dụng cho phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất, phải phân bổ dần

Nợ TK 242 – Chi phí trả trước

Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ.

Khi phân bổ giá trị công cụ, dụng cụ vào chi phí sản xuất chung, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6273)

Có TK 242 – Chi phí trả trước.

(6) Trích khấu hao TSCĐ của phân xưởng

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6274).

Có TK 214 (chi tiết tài khoản cấp 2).

(7) Chi phí dịch vụ mua ngoài (chi phí điện, nước, điện thoại, ... thuộc phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất)

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6277).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT đầu vào (1331 - nếu có).

Có TK 111, 112, 331,...

(8) Phân bổ dần chi phí trả trước dài hạn

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (chi tiết phân xưởng).

Có TK 242 – Chi phí trả trước (chi tiết cho từng loại).

(9) Trích trước chi phí phải trả

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (chi tiết phân xưởng).

Có TK 335 – Chi phí phải trả (chi tiết cho từng loại).

(10) Các khoản chi phí bằng tiền khác

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6278 – chi tiết phân xưởng).

Nợ TK 133 – Thuế GTGT đầu vào (1331 - nếu có).

Có TK 111, 112, 113.

(11) Các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung

Nợ TK 111, 112, 152, 138...

Có TK 627 – Chi phí sản xuất chung (Chi tiết phân xưởng).

(12) Trường hợp sử dụng phương pháp trích trước hoặc phân bổ dần số đã chi về chi phí sửa chữa lớn TSCĐ thuộc phân xưởng, tính vào chi phí sản xuất chung

- Khi chi phí sửa chữa lớn TSCĐ thực tế phát sinh, ghi:

Nợ TK 2413 – Sửa chữa lớn TSCĐ

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

Có các TK 331, 111, 112,...

- Khi chi phí sửa chữa lớn TSCĐ hoàn thành, ghi:

Nợ các TK 242, 352

Có TK 2413 – Sửa chữa lớn TSCĐ.

- Khi trích trước hoặc phân bổ dần số đã chi về chi phí sửa chữa lớn TSCĐ, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6273)

Có các TK 352, 242.

(13) Trường hợp doanh nghiệp có TSCĐ cho thuê hoạt động, khi phát sinh chi phí liên quan đến TSCĐ cho thuê hoạt động

- Khi phát sinh các chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung

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

Có các TK 111, 112, 331,...

- Định kỳ, tính, trích khấu hao TSCĐ cho thuê hoạt động vào chi phí SXKD, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ (hao mòn TSCĐ cho thuê hoạt động)

(14) Ở doanh nghiệp xây lắp, khi xác định số dự phòng phải trả về bảo hành công trình xây lắp

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung

Có TK 352 – Dự phòng phải trả.

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa, bảo hành công trình xây lắp, ghi:

Nợ các TK 621, 622, 623, 627

Có các TK 111, 112, 152, 214, 334,...

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí sửa chữa, bảo hành công trình xây lắp, ghi:

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

Có các TK 621, 622, 623, 627.

- Khi sửa chữa, bảo hành công trình xây lắp hoàn thành, ghi:

Nợ TK 352 – Dự phòng phải trả

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

(15) Cuối kỳ, tiến hành phân bổ và kết chuyển chi phí sản xuất chung để tính giá thành sản phẩm

* Biên phí sản xuất chung được kết chuyển toàn bộ để tính giá thành.

* Đối với định phí sản xuất chung, trong trường hợp mức công suất thực tế cao hơn mức công suất bình thường thì định phí sản xuất chung sẽ phân bổ hết cho số sản phẩm sản xuất.

Trường hợp mức công suất thực tế thấp hơn mức công suất bình thường thì phần định phí sản xuất chung sẽ phân bổ theo mức công suất bình thường, trong đó số định phí sản xuất chung tính cho lượng sản phẩm chênh lệch giữa thực tế so với mức bình thường sẽ được tính vào giá vốn hàng tiêu thụ.

Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào Bảng phân bổ chi phí sản xuất chung để kết chuyển hoặc phân bổ chi phí sản xuất chung vào các tài khoản có liên quan cho từng sản phẩm, nhóm sản phẩm, dịch vụ theo tiêu thức phù hợp:

- Đối với doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, cuối kỳ kết chuyển chi phí sản xuất chung, ghi:

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

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (chi phí SXC cố định không phân bổ)

Có TK 627 – Chi phí sản xuất chung.

- Đối với doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ, cuối kỳ kết chuyển chi phí sản xuất chung, ghi:

Nợ TK 631 – Giá thành sản xuất

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán (chi phí SXC cố định không phân bổ)

Có TK 627 – Chi phí sản xuất chung.

4.2.5. Tập hợp chi phí sản xuất

Chi phí sau khi được tập hợp riêng cho từng khoản mục, kế toán sẽ tiến hành kết chuyển sang TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (Đối với

doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên). Tài khoản này dùng để phản ánh tổng hợp chi phí sản xuất, kinh doanh phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm, dịch vụ ở doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên trong hạch toán hàng tồn kho. Ở những doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ trong hạch toán hàng tồn kho, tài khoản 154 chỉ phản ánh giá trị thực tế của sản phẩm, dịch vụ dở dang cuối kỳ.

Nội dung và kết cấu của tài khoản này như sau:

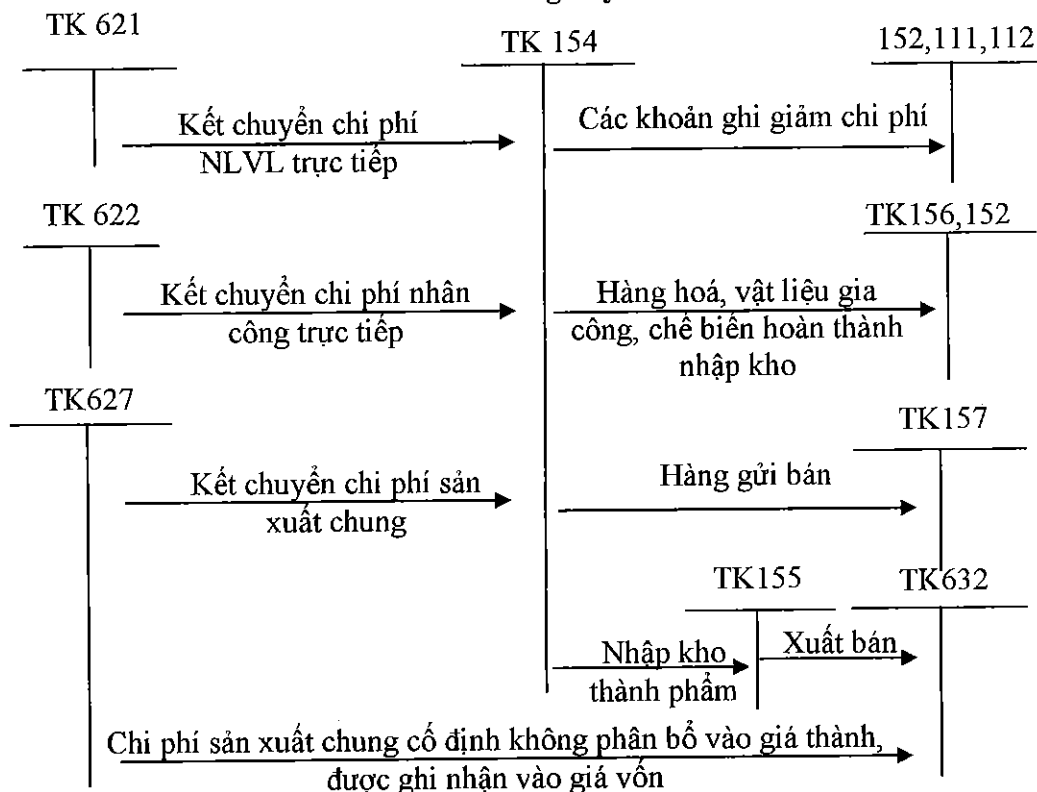
TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

- 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 sản xuất sản phẩm và chi phí thực hiện dịch vụ;	- Giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm đã chế tạo xong nhập kho, chuyển đi bán, tiêu dùng nội bộ ngay hoặc sử dụng ngay vào hoạt động XDCB;
- 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;	- Giá thành sản xuất sản phẩm xây lắp hoàn thành bàn giao từng phần, hoặc toàn bộ tiêu thụ trong kỳ; hoặc bàn giao cho doanh nghiệp nhận thầu chính xây lắp (cấp trên hoặc nội bộ); hoặc giá thành sản phẩm xây lắp hoàn thành chờ tiêu thụ;
- Kết chuyển chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang cuối kỳ (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ).	- Chi phí thực tế của khối lượng dịch vụ đã hoàn thành cung cấp cho khách hàng; - Trị giá phế liệu thu hồi, giá trị sản phẩm hỏng không sửa chữa được;

	- Trị giá nguyên liệu, vật liệu, hàng hoá gia công xong nhập lại kho; - Phản ánh chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công vượt trên mức bình thường và chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ không được tính vào trị giá hàng tồn kho mà phải tính vào giá vốn hàng bán của kỳ kế toán. Đối với doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng, hoặc có chu kỳ sản xuất sản phẩm dài mà hàng kỳ kế toán đã kết chuyển chi phí sản xuất chung cố định vào TK 154 đến khi sản phẩm hoàn thành mới xác định được chi phí sản xuất chung cố định không được tính vào trị giá hàng tồn kho mà phải hạch toán vào giá vốn hàng bán (Có TK 154, Nợ TK 632); - Kết chuyển chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang đầu kỳ (trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ)
Tổng số phát sinh Nợ	Tổng số phát sinh Có
DN: Chi phí sản xuất, kinh doanh còn dở dang cuối kỳ.	

Có thể khái quát kế toán tập hợp chi phí sản xuất trong trường hợp này qua sơ đồ sau:

Sơ đồ 4.1: Kế toán tập hợp chi phí sản xuất theo phương pháp kê khai thường xuyên



4.3. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT THEO PHƯƠNG PHÁP KIỂM KÊ ĐỊNH KỲ

Cũng tương tự như phương pháp kê khai thường xuyên, chi phí sản xuất trong kỳ cũng được tập hợp vào TK 621, 622, 627. Tuy nhiên, do đặc điểm của kế toán hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ việc tập hợp chi phí lúc cuối kỳ để tính giá thành sẽ được thực hiện trên TK 631 – Giá thành sản xuất.

Nội dung và kết cấu của TK 631 như sau:

TK 631 – Giá thành sản xuất

- Chi phí sản xuất, kinh doanh dịch vụ dở dang đầu kỳ.	- Giá thành sản phẩm nhập kho, dịch vụ hoàn thành kết chuyển vào TK 632.
- Chi phí sản xuất, kinh doanh dịch vụ thực tế phát sinh trong kỳ.	- Chi phí sản xuất, kinh doanh dịch vụ dở dang cuối kỳ kết chuyển vào TK 154.



4.3.1. Kế toán chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Để phản ánh chi phí nguyên liệu, vật liệu đã xuất dùng cho sản xuất sản phẩm, kế toán sử dụng TK 621. Các chi phí được phản ánh trên TK 621 không được ghi theo từng chứng từ xuất dùng nguyên liệu, vật liệu, mà được ghi 1 lần vào cuối kỳ kế toán, sau khi tiến hành kiểm kê, xác định được giá trị nguyên liệu, vật liệu tồn kho và đang đi đường.

Phương pháp hạch toán 1 số nghiệp vụ kinh tế chủ yếu

(1) Đầu kỳ, kết chuyển giá trị nguyên liệu, vật liệu chưa sử dụng hết theo từng loại

Nợ TK 611 – Mua hàng (giá trị nguyên liệu, vật liệu chưa sử dụng).

Có TK 152 – Trị giá vật liệu tồn kho (chi tiết cho từng loại).

Có TK 151 – Trị giá vật liệu đang đi đường.

(2) Trong kỳ, phản ánh các nghiệp vụ làm tăng nguyên liệu, vật liệu (mua ngoài, được cấp, góp vốn, ...)

Nợ TK 611 – Mua hàng.

Nợ TK 133 – Thuế GTGT đầu vào (1331 - nếu có).

Có TK liên quan (331, 341, 111, 112, 141, ...).

(3) Trị giá nguyên vật liệu được xuất dùng trực tiếp để chế tạo sản phẩm hoặc thực hiện lao vụ, dịch vụ được xác định vào lúc cuối kỳ

Nợ TK 621 – Chi tiết cho từng phân xưởng.

Có TK 611 – Giá trị vật liệu xuất dùng.

(4) Cuối kỳ, căn cứ vào kết quả kiểm kê hàng tồn kho, phản ánh trị giá vật liệu chưa sử dụng

Nợ TK 152 – Trị giá nguyên vật liệu tồn kho.

Nợ TK 151 – Trị giá nguyên vật liệu đang đi đường.

Có TK liên quan 611 – Kết chuyển trị giá nguyên vật liệu chưa dùng cuối kỳ (6111).

(5) Đồng thời, kết chuyển chi phí nguyên liệu, vật liệu vào giá thành sản phẩm, lao vụ, dịch vụ theo từng đối tượng

Nợ TK 631 – Tổng hợp chi phí sản xuất.

Có TK 621 – Chi tiết cho từng phân xưởng.

4.3.2. Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Tài khoản sử dụng và cách tập hợp chi phí trong kỳ giống như phương pháp kê khai thường xuyên.

Cuối kỳ, để tính giá thành sản phẩm, lao vụ, dịch vụ, kế toán tiến hành kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp vào TK 631 theo từng đối tượng:

Nợ TK 631 – Tổng hợp chi phí nhân công trực tiếp theo từng đối tượng.

Có TK 622 – Kết chuyển theo từng đối tượng

4.3.3. Kế toán chi phí sản xuất chung

Toàn bộ chi phí sản xuất chung được tập hợp vào TK 627 – Chi phí sản xuất chung và được chi tiết theo các tài khoản cấp 2 tương ứng, cách tập hợp chi phí tương tự như doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên. Sau đó, toàn bộ chi phí sẽ được kết chuyển sang TK 631 - Chi tiết theo từng đối tượng để tính giá thành:

Nợ TK 631 – Tổng hợp chi phí sản xuất chung theo từng đối tượng.

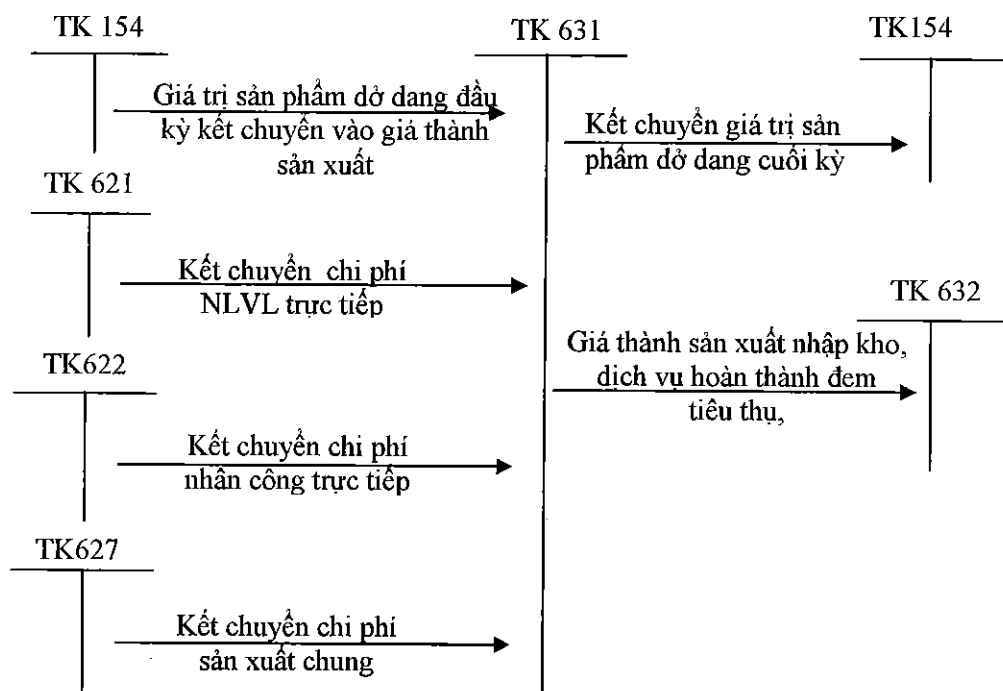
Có TK 627 – Kết chuyển hoặc phân bổ chi phí sản xuất chung theo từng đối tượng.

4.3.4. Tập hợp chi phí sản xuất

Chi phí sau khi được tập hợp riêng cho từng khoản mục, kế toán sẽ tiến hành kết chuyển sang TK 631 – Giá thành sản xuất

Có thể khái quát kế toán tập hợp chi phí sản xuất trong trường hợp này qua sơ đồ sau:

Sơ đồ 4.2. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất theo phương pháp kiểm kê định kỳ



4.4. KIỂM KÊ VÀ ĐÁNH GIÁ SẢN PHẨM DỞ DANG

4.4.1. Khái niệm

+ *Sản phẩm dở dang*: Là những sản phẩm hay công việc chưa hoàn thành còn đang trong quá trình sản xuất, chế biến, đang nằm trên dây chuyền công nghệ, hoặc đã hoàn thành một vài quy trình chế biến nhưng vẫn còn phải gia công, chế biến mới trở thành sản phẩm hoàn thành.

+ *Đánh giá sản phẩm dở dang*: Là việc xác định phần chi phí sản xuất mà sản phẩm dở dang phải gánh chịu.

Việc đánh giá sản phẩm dở dang hợp lý là một trong những nhân tố quyết định tính trung thực, hợp lý của giá thành sản xuất sản phẩm hoàn thành trong kỳ.

4.4.2. Các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang

Để tính được giá thành sản phẩm, các doanh nghiệp cần phải tiến hành kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang. Tùy theo đặc điểm về tổ chức sản xuất,

quy trình công nghệ và tính chất của sản xuất mà các doanh nghiệp lựa chọn được cho mình 1 phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang phù hợp và tối ưu nhất. Các doanh nghiệp có thể áp dụng 1 trong các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang như sau:

4.4.2.1. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo chi phí nguyên liệu, vật liệu chính trực tiếp

Theo phương pháp này, sản phẩm dở dang (SPDD) cuối kỳ chỉ tính toán phần chi phí NLVL chính, các khoản chi phí khác tính cả cho thành phẩm.

Công thức tính:

$$D_{ck} = \frac{D_{dk} + C_{NLVLC}}{S_{tp} + S_d} \times S_d$$

Trong đó:

D_{dk} và D_{ck} : Là chi phí NLVL chính trực tiếp của SPDD đầu và cuối kỳ

C_{NLVLC} : Là chi phí NLVL chính trực tiếp phát sinh trong kỳ.

S_{tp} và S_d : Là sản lượng thành phẩm và sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Trường hợp doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm phức tạp kiểu chế biến liên tục gồm nhiều giai đoạn công nghệ sản xuất kế tiếp nhau thì sản phẩm dở dang ở giai đoạn công nghệ đầu tiên tính theo chi phí NLVL chính trực tiếp, còn sản phẩm dở dang ở các giai đoạn công nghệ sau phải tính theo chi phí nửa thành phẩm của giai đoạn trước đó chuyển sang.

Ưu điểm: Tính toán đơn giản, khối lượng công việc tính toán ít.

Nhược điểm: Độ chính xác không cao vì chỉ tính có một khoản chi phí NLVL chính trực tiếp cho sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Điều kiện áp dụng: Thích hợp trong trường hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu chính trực tiếp chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất của doanh nghiệp, khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ ít và không biến động nhiều so với đầu kỳ.

4.4.2.2. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Theo phương pháp này, sản phẩm dở dang cuối kỳ chỉ tính toán phần chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, còn chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung tính cả cho thành phẩm chịu.

- Nếu chi phí NLVL phụ trực tiếp đưa vào quá trình sản xuất một lần, ngay từ đầu thì sản phẩm dở dang cuối kỳ tính theo công thức đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo chi phí NLVL chính như sau:

$$D_{ck} = \frac{D_{dk} + C_n}{S_{tp} + S_d} \times S_d$$

Trong đó:

D_{dk} và D_{ck} : Là chi phí NLVL trực tiếp của SPDD đầu kỳ và cuối kỳ.

C_n : Là chi phí NLVL trực tiếp phát sinh trong kỳ.

S_{tp} và S_d : Là sản lượng thành phẩm và sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Trường hợp doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm phức tạp kiểu chế biến liên tục gồm nhiều giai đoạn công nghệ sản xuất kế tiếp nhau thì sản phẩm dở dang ở giai đoạn công nghệ đầu tiên tính theo chi phí NLVL trực tiếp, còn sản phẩm dở dang ở các giai đoạn công nghệ sau phải tính theo chi phí nửa thành phẩm của giai đoạn trước đó chuyển sang.

Ưu điểm: Tính toán đơn giản, khối lượng công việc tính toán ít.

Nhược điểm: Độ chính xác không cao vì chỉ tính có một khoản chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp cho sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Điều kiện áp dụng: Thích hợp trong trường hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất của doanh nghiệp, khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ ít và không biến động nhiều so với đầu kỳ.

4.4.2.3. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương

Theo phương pháp này, kế toán cần căn cứ vào khối lượng sản phẩm dở dang và mức độ hoàn thành của chúng để quy đổi SPDD sang khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương, sau đó tính từng khoản mục chi phí cho SPDD cuối kỳ.

+ Đối với chi phí bỏ vào 1 lần từ đầu quy trình sản xuất như, chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp thì tính theo công thức:

$$D_{ck} = \frac{D_{dk} + C}{S_{tp} + S_d} \times S_d$$

Trong đó:

D_{dk}, D_{ck} : Lần lượt là chi phí sản xuất SPDD đầu kỳ và cuối kỳ.

S_{tp}, S_d : Lần lượt là sản lượng thành phẩm và SPDD cuối kỳ.

C : Là chi phí sản xuất bỏ vào 1 lần phát sinh trong kỳ.

+ Đối với các chi phí bỏ dần vào quá trình sản xuất như: Chi phí vật liệu phụ, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, thì để đánh giá SPDD cuối kỳ, trước hết phải quy đổi số SPDD về sản phẩm hoàn thành tương đương theo công thức:

$$S'_d = S_d \times \text{Mức độ hoàn thành.}$$

Trong đó: S'_d là khối lượng (sản lượng) SPDD quy đổi ra khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương.

Sau đó, tính cho từng khoản mục theo công thức:

$$D_{ck} = \frac{D_{dk} + C}{S_{tp} + S'_d} \times S'_d$$

Trong đó: C là chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ (tính cho từng khoản mục chi phí).

Đối với các doanh nghiệp có quy trình công nghệ phức tạp kiểu chế biến liên tục, các khoản mục chi phí của giai đoạn trước chuyển sang giai đoạn sau tính cho giá trị sản phẩm dở cuối kỳ của giai đoạn sau thì áp dụng công thức tính như đối với các chi phí bỏ vào quá trình sản xuất một lần ngay từ đầu quy trình công nghệ.

Ưu điểm: Kết quả tính toán có mức độ chính xác hợp lý cao hơn, vì sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính toán đầy đủ các khoản mục chi phí.

Nhược điểm: Khối lượng tính toán lớn, mất nhiều thời gian, khi kiểm kê sản phẩm dở dang cần phải xác định mức độ chế biến hoàn thành của sản phẩm dở dang ở từng bước công nghệ, công việc này khá phức tạp. Các doanh nghiệp áp dụng phương pháp này thường phải lập các bảng tính sẵn để công việc tính toán được nhanh chóng hơn.

Điều kiện áp dụng: Thích hợp với những doanh nghiệp sản xuất những loại sản phẩm có tỷ trọng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong tổng chi phí sản xuất không lớn, khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ nhiều và biến động lớn so với đầu kỳ.

4.4.2.4. Đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí sản xuất định mức

Theo phương pháp này, kế toán căn cứ vào khối lượng sản phẩm dở dang đã kiểm kê, xác định ở từng công đoạn sản xuất và định mức từng khoản mục chi phí đã tính ở từng công đoạn sản xuất cho từng đơn vị sản phẩm để tính ra chi phí định mức của khối lượng sản phẩm dở dang của từng công đoạn, sau đó tập hợp lại cho từng loại sản phẩm.

- Nếu chi phí NLVL phụ bỏ một lần từ đầu vào quá trình sản xuất:

+ Chi phí NLVL trực tiếp trong sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính toán theo công thức:

$$D_{ck} = S_d \cdot x \text{ Định mức chi phí NLVL trực tiếp}$$

+ Chi phí chế biến (Chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung) trong SPDD cuối kỳ được tính toán theo công thức:

$$D_{ck} = S'_d \cdot x \text{ Định mức chi phí chế biến}$$

- Nếu chi phí NLVL phụ bỏ dần vào quá trình sản xuất theo mức độ chế biến:

+ Chi phí NLVL chính trực tiếp trong sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính toán theo công thức:

$$D_{ck} = S_d \cdot x \text{ Định mức chi phí NLVL trực tiếp}$$

+ Chi phí chế biến (Chi phí NLVL phụ, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung) trong SPDD cuối kỳ được tính toán theo công thức:

$$D_{ck} = S'_d \cdot x \text{ Định mức chi phí chế biến}$$

Ưu điểm: Công việc tính toán nhanh vì có thể tính được các bảng tính sẵn chỉ phí dở đang ở từng giai đoạn công nghệ.

Nhược điểm: Kết quả tính toán không chính xác bằng các phương pháp dựa vào chi phí sản xuất trực tiếp.

Điều kiện áp dụng: Thích hợp với những doanh nghiệp đã xây dựng được đầy đủ các định mức chi phí, công tác định mức đã đi vào nề nếp và đảm bảo tính khoa học.

4.5. CÁC PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ THÀNH

4.5.1. Phương pháp giản đơn

Phương pháp này áp dụng cho các doanh nghiệp có quy trình công nghệ giản đơn, khép kín, số lượng mặt hàng ít, sản xuất với khối lượng lớn và chu kỳ sản xuất ngắn, đối tượng tính giá thành phù hợp với đối tượng tập hợp chi phí.

Giá thành sản phẩm theo phương pháp này được tính theo công thức:

$$Z = D_{dk} + C - D_{ck}$$

Trong đó: Z là tổng giá thành sản phẩm.

D_{dk} , D_{ck} là chi phí sản xuất SPDD đầu kỳ và cuối kỳ.

C là tổng chi phí phát sinh trong kỳ.

$$Z_{dvsp} = \frac{Z}{\text{Khối lượng sản phẩm hoàn thành}}$$

Trong đó: Z_{dvsp} là giá thành đơn vị sản phẩm.

4.5.2. Phương pháp tính giá thành phân bước

Phương pháp này áp dụng thích hợp ở những doanh nghiệp có quy trình sản xuất kiểu liên tục, quá trình sản xuất trải qua nhiều giai đoạn nối tiếp nhau, theo 1 trình tự nhất định không thể đảo ngược. Mỗi giai đoạn tạo ra 1 loại nửa thành phẩm và nửa thành phẩm ở giai đoạn trước là đối tượng chế biến của giai đoạn sau, cứ tiếp tục như vậy cho đến khi tạo ra thành phẩm.

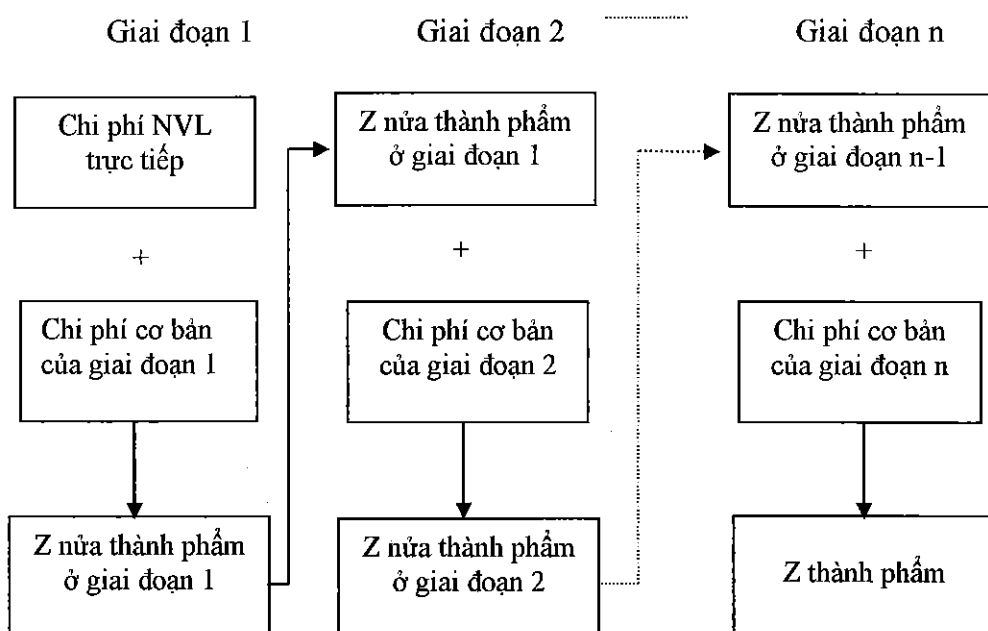
Ở đây, đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là quy trình công nghệ của từng giai đoạn, còn đối tượng tính giá thành là thành phẩm ở giai đoạn công nghệ cuối cùng hoặc nửa thành phẩm ở từng giai đoạn.

Theo đó, phương pháp này chia làm 2 phương pháp nhỏ:

4.5.2.1. Phương pháp tính giá thành phân bước có tính đến nửa thành phẩm

Theo phương pháp này, để tính được giá thành nửa thành phẩm ở giai đoạn cuối cùng, kế toán phải tính giá thành nửa thành phẩm ở giai đoạn trước. Sau đó kết chuyển sang giai đoạn sau 1 cách tuần tự.

Mô hình của phương pháp tính giá thành phân bước có tính đến nửa thành phẩm như sau:



Giá thành nửa thành phẩm ở mỗi giai đoạn được tính theo công thức:

$$\text{Giai đoạn 1: } Z_{\text{nửa thành phẩm GD1}} = D_{dk1} + C_{ky1} - D_{ck1}$$

$$\text{Giai đoạn 2: } Z_{\text{nửa thành phẩm GD2}} = Z_{\text{nửa thành phẩm GD1}} + D_{dk2} + C_{ky2} - D_{ck2}$$

$$\text{Giai đoạn n: } Z_{\text{thành phẩm}} = Z_{\text{nửa thành phẩm GD(n-1)}} + D_{dkn} + C_{kyn} - D_{ckn}$$

Trong đó: $Z_{\text{nửa thành phẩm GD}i}$ là giá thành nửa thành phẩm ở giai đoạn i .

$D_{dk i}$ là chi phí SXKD dở dang đầu kỳ i .

$D_{ck i}$ là chi phí SXKD dở dang cuối kỳ i .

$C_{ky i}$ là chi phí SXKD phát sinh trong kỳ i .

$$(i = \overline{1; n})$$

4.5.2.2. Phương pháp tính giá thành phân bước không tính đến giá thành nửa thành phẩm

Phương pháp này được áp dụng ở những doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất kiểu liên tục, nhưng đối tượng tính giá thành là thành phẩm ở giai đoạn công nghệ cuối cùng.

Khi tính giá thành theo phương pháp tính giá thành phân bước không tính đến giá thành nửa thành phẩm phải trải qua các bước sau:

+ Căn cứ vào chi phí sản xuất tập hợp được ở từng giai đoạn, kế toán tính ra phần chi phí sản xuất của giai đoạn đó nằm trong giá thành sản phẩm theo từng khoản mục chi phí, theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí sản} \\ \text{xuất ở giai} \\ \text{đoạn } i \text{ kết} \\ \text{tính trong} \\ \text{thành phẩm} \end{array} = \frac{D_{aki} + C_{k\ddot{a}i}}{\text{Khối lượng sản phẩm hoàn thành ở kỳ } i} + \text{Khối lượng SPDD ở kỳ } i \times \text{Khối lượng thành phẩm}$$

+ Kết chuyển song song chi phí sản xuất ở từng giai đoạn nằm trong thành phẩm theo từng khoản mục để tính tổng giá thành và giá thành đơn vị thành phẩm theo công thức:

$$Z_{TP} = \sum \text{Chi phí sản xuất ở giai đoạn } i \text{ kết tính trong thành phẩm.}$$

Và

$$Z_{dv} = \frac{Z_{TP}}{Q_{TP}}$$

Trong đó: Z_{TP} là tổng giá thành thành phẩm.

Z_{dv} là giá thành đơn vị thành phẩm.

Q_{TP} là khối lượng thành phẩm hoàn thành.

* Trong trường hợp sản xuất có sản phẩm hỏng thì kế toán phải tiến hành đánh giá sản phẩm làm hỏng theo các phương pháp tương tự như đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ. Sau đó phải trừ đi giá trị sản phẩm hỏng để tính giá thành cuối kỳ phù hợp.

4.5.3. Phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng

Phương pháp này áp dụng cho những doanh nghiệp có quy trình sản xuất phức tạp kiểu song song, hoặc sản xuất đơn chiếc, hoặc sản xuất hàng loạt theo các đơn đặt hàng.

Để tính được giá thành, kế toán mở tương ứng mỗi đơn đặt hàng là một bảng tính giá thành. Hàng tháng, căn cứ vào chi phí phát sinh tập hợp theo từng phân xưởng, từng đơn đặt hàng để ghi vào bảng tính giá thành cho từng đơn đặt hàng đó. Trong đó, chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp tập hợp trực tiếp cho từng đơn đặt hàng, còn chi phí sản xuất chung không phân bổ trực tiếp cho từng đơn đặt hàng mà phải tiến hành phân bổ theo tiêu thức phù hợp.

Khi kết thúc quá trình sản xuất, tiến hành tính giá thành từng đơn đặt hàng đã hoàn thành. Còn những đơn đặt hàng chưa hoàn thành sẽ được coi là sản phẩm làm dở.

4.5.4. Phương pháp tính giá thành tỷ lệ

Phương pháp này áp dụng cho những doanh nghiệp sử dụng cùng 1 quy trình công nghệ để sản xuất ra 1 nhóm sản phẩm cùng loại với những quy cách, kích cỡ khác nhau.

Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất ở đây là từng nhóm sản phẩm. Còn đối tượng tính giá thành là từng quy cách, từng kích cỡ.

Để tính giá thành theo tỷ lệ cần tiến hành các bước sau:

+ *Bước 1:* Lựa chọn tiêu thức phân bổ giá thành phù hợp. Tiêu chuẩn phân bổ giá thành thường được sử dụng là giá thành định mức (Z_{DM}) và giá thành kế hoạch (Z_{KH}) tính trên 1 đơn vị sản phẩm.

+ *Bước 2:* Căn cứ vào khối lượng sản phẩm thực tế và tiêu chuẩn phân bổ đã lựa chọn, tiến hành tính tổng tiêu chuẩn phân bổ và tính tỷ lệ phân bổ cho từng khoản mục, theo công thức:

$$\sum \text{tiêu chuẩn phân bổ} = \text{Sản lượng thực tế} \times Z_{KH} \text{ (hoặc } Z_{DM})$$

$$\text{Tỷ lệ phân bổ} = \frac{D_{dki} + C_{kyl} - D_{cki}}{\text{Tổng tiêu chuẩn phân bổ}}$$

+ *Bước 3*: Tính giá thành của từng quy cách theo từng khoản mục theo công thức:

$$\text{Tổng giá thành} = \text{Tỷ lệ phân bổ} \times \text{Tiêu chuẩn phân bổ}$$

4.5.5. Phương pháp tính giá thành theo hệ số

+ Phương pháp này áp dụng cho các doanh nghiệp sử dụng cùng 1 quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, cùng 1 loại nguyên liệu, vật liệu, nhưng kết quả sản xuất lại thu được nhiều loại sản phẩm chính khác nhau và được gọi là liên sản phẩm.

+ Để tính giá thành cho sản phẩm phải căn cứ vào đối tượng kinh tế – kỹ thuật và các tiêu chuẩn hợp lý để xác định cho mỗi loại sản phẩm 1 hệ số tính giá thành, trong đó, lấy loại sản phẩm có hệ số 1 làm sản phẩm chuẩn.

+ Căn cứ vào sản lượng thực tế hoàn thành của từng loại sản phẩm và hệ số giá thành quy ước để tính đổi sản lượng hoàn thành về sản lượng tiêu chuẩn theo công thức:

$$Q_H = \sum Q_i \times H_i \quad (i = \overline{1, n})$$

Trong đó: Q_H là khối lượng sản phẩm quy đổi ra sản phẩm tiêu chuẩn.

Q_i là khối lượng sản phẩm thực tế của sản phẩm i .

H_i là hệ số quy đổi của sản phẩm i .

- Tính hệ số phân bổ chi phí cho từng sản phẩm:

$$\frac{\text{Hệ số phân bổ chi phí cho sản phẩm } i}{\text{cho sản phẩm } i} = \frac{Q_i \times H_i}{Q_H}$$

- Tính tổng giá thành thực tế cho từng loại sản phẩm:

$$Z_{SPi} = (D_{dk} + C - D_{ck}) \times \frac{Q_i \times H_i}{Q_H}$$

Trong đó: D_{dk} là chi phí SXKD dở dang đầu kỳ.

D_{ck} là chi phí SXKD dở dang cuối kỳ.

C là chi phí SXKD phát sinh trong kỳ.

* Bên cạnh các phương pháp tính giá thành trên, các đơn vị sản xuất còn tính giá thành theo phương pháp tính giá thành loại trừ sản phẩm phụ.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bảo hiểm xã hội Việt Nam (2017), Quyết định 595/QĐ-BHXH, ngày 14 tháng 4 năm 2017, *Ban hành quy trình thu bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, bảo hiểm tai nạn lao động - bệnh nghề nghiệp; quản lý sổ bảo hiểm xã hội, thẻ bảo hiểm y tế.*
2. Bộ Tài chính (2018), Thông tư 45/2013/TT-BTC, ngày 25 tháng 4 năm 2013, *Thông tư hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định.*
3. Bộ Tài chính (2002), Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001, *Quyết định về việc ban hành và công bố bốn (04) chuẩn mực kế toán Việt Nam (Đợt 1).*
4. Bộ Tài chính (2002), Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC, ngày 31 tháng 12 năm 2002, *Quyết định về việc ban hành và công bố sáu (06) chuẩn mực kế toán Việt Nam (Đợt 2).*
5. Bộ Tài chính (2014), Thông tư số 200/2014/TT-BTC, ngày 22 tháng 12 năm 2014, *Thông tư hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp.*
6. Bộ Tài chính (2016), Thông tư số 53/2016/TT-BTC, ngày 21 tháng 3 năm 2016, *Thông tư sửa đổi, bổ sung một số điều của thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp.*
7. GS. TS. Ngô Thế Chi, TS. Trương Thị Thuý (2008), *Giáo trình Kế toán tài chính*, NXB Tài chính.
8. Chính phủ (2019), Nghị định 90/2019/NĐ-CP, ngày 15 tháng 11 năm 2019, *Nghị định quy định mức lương tối thiểu vùng đối với người lao động làm việc theo hợp đồng lao động.*
9. Chính phủ (2021), Nghị quyết 68/NQ-CP, ngày 01 tháng 7 năm 2021, *Nghị quyết về một số chính sách hỗ trợ người lao động và người sử dụng lao động gặp khó khăn do đại dịch Covid-19 quy định về tỷ lệ trích BHXH từ ngày 01/7/2021.*
10. Chính phủ, Nghị quyết 116/NQ-CP, ngày 24 tháng 9 năm 2021, *Nghị quyết về chính sách hỗ trợ người lao động và người sử dụng lao động bị ảnh hưởng bởi đại dịch Covid-19 từ quỹ bảo hiểm thất nghiệp.*
11. PGS.TS. Nguyễn Văn Công (2006), *Kế toán doanh nghiệp – Lý thuyết, bài tập mẫu và bài giải*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân Hà Nội.

12. TS. Phan Đức Dũng (2008), *Kế toán tài chính*, NXB Thống kê.
13. TS. Phan Đức Dũng (2010), *Kế toán tài chính (Phần 1): Kế toán doanh nghiệp sản xuất*, NXB Thống kê.
14. TS. Nguyễn Phú Giang (2008), *Kế toán tài chính*, NXB Tài chính.
15. Hennie Van Greuning, Marius Koen (2001), *International Accounting Standards: A Practical Guide*, The International Bank for Reconstruction and Development/ The World Bank.
16. PSG. TS. Vương Đình Huệ, PTS. Nguyễn Đình Đỗ (1997), *Kế toán doanh nghiệp sản xuất*, NXB Tài chính Hà Nội.
17. PGS. TS. Đặng Thị Loan (2006), *Giáo trình kế toán tài chính doanh nghiệp*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân.
18. PGS.TS Võ Văn Nhị (2015), *Kế toán tài chính*, NXB Tài chính.
19. Raymond H. Peterson (2002), *Accounting for Fixed Assets*, John Wiley & Sons, Inc., tr115.
20. Quốc hội (2008), Luật số 25/2008/QH12, ngày 14 tháng 11 năm 2008, *Luật Bảo hiểm y tế*.
21. Quốc hội (2012), Luật số 12/2012/QH13, ngày 20 tháng 6 năm 2012, *Luật Công đoàn*.
22. Quốc hội (2013), Luật số 38/2013/QH13, ngày 16 tháng 11 năm 2013, *Luật Việc làm 2013*.
23. Quốc hội (2014), Luật số 46/2014/QH13, ngày 13 tháng 6 năm 2014, *Luật sửa đổi, bổ sung một số điều của luật bảo hiểm y tế*.
24. Quốc hội (2014), Luật số 58/2014/QH13, ngày 20 tháng 11 năm 2014, *Luật Bảo hiểm xã hội*.
25. Tổng cục thuế (2015), *Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp (Theo thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ tài chính)*, NXB Khoa học xã hội.
26. Tổng cục thuế (2015), *Chế độ kế toán doanh nghiệp (Theo thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ tài chính)*, NXB Khoa học xã hội.
27. Thủ tướng Chính phủ (2021), Quyết định số 23/2021/QĐ-TTg, ngày 07 tháng 7 năm 2021, *Quy định về việc thực hiện một số chính sách hỗ trợ người lao động và người sử dụng lao động gặp khó khăn do đại dịch Covid-19*.
28. Trương Thị Thụy, Ngô Thanh Hoàng (2017), *Interpretation of international public sector accounting standards*, Financial Publisher, tr15.

NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN

Địa chỉ: Phường Tân Thịnh - Thành phố Thái Nguyên - Tỉnh Thái Nguyên

Điện thoại: 0208 3546116; Fax: 0208 3840017

Website: nxb.tnu.edu.vn * E-mail: nxb.dhtn@gmail.com

Giáo trình

KẾ TOÁN TÀI CHÍNH (PHẦN I)

Chịu trách nhiệm xuất bản:

TS. PHẠM QUỐC TUẤN

Giám đốc - Tổng biên tập

Biên tập: **NGUYỄN THỊ THÙY DƯƠNG**

Thiết kế bìa: **LÊ THÀNH NGUYÊN**

Chế bản: **ĐÀO THÁI SƠN**

Sửa bản in: **ĐÀO THÁI SƠN**

Liên kết xuất bản:

Trường Đại học Kỹ thuật Công nghiệp – Đại học Thái Nguyên

(Địa chỉ: Thành phố Thái Nguyên)

ISBN: 978-604-350-027-1

In 50 cuốn, khổ 17 x 24cm, tại Xưởng in - Nhà xuất bản Đại học Thái Nguyên (Địa chỉ: Phường Tân Thịnh - Thành phố Thái Nguyên - Tỉnh Thái Nguyên). Giấy phép xuất bản số: 4635-2021/CXBIPH/10-208/ĐHTN. Quyết định xuất bản số: 296/QĐ-NXBĐHTN ngày 30/12/2021. In xong và nộp lưu chiểu quý I năm 2022.

*Sách xuất bản theo chương trình
phục vụ công tác đào tạo, nghiên cứu khoa học
và chuyển giao công nghệ của Đại học Thái Nguyên*



ISBN 978-604-3-50027-1



9 786043 500271

Giá: 596.000đ