

THÔNG TƯ**CỦA BỘ TÀI CHÍNH SỐ 105/2003/T-BTC NGÀY 4 THÁNG 11 NĂM 2003
HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN THỰC HIỆN SÁU (06) CHUẨN MỤC KẾ TOÁN
BAN HÀNH THEO QUYẾT ĐỊNH SỐ 165/2002/QĐ-BTC NGÀY
31/12/2002 CỦA BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH**

Căn cứ Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc ban hành và công bố sáu (06) Chuẩn mục kế toán Việt Nam (đợt 2);

Căn cứ Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 1141TC/QĐ/CĐKT ngày 1/11/1995 và các Thông tư hướng dẫn sửa đổi, bổ sung Chế độ kế toán doanh nghiệp của Bộ Tài chính;

Bộ Tài chính hướng dẫn kế toán thực hiện sáu (06) Chuẩn mục kế toán trên áp dụng cho các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước.

I. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỤC "THUÊ TÀI SẢN"**A. PHÂN LOẠI THUÊ TÀI SẢN**

1.1. Phân loại thuê tài sản phải căn cứ vào bản chất các điều khoản trong hợp đồng và phải thực hiện ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản. Sau thời điểm khởi đầu thuê tài sản nếu có thay đổi các điều khoản của hợp đồng (trừ gia hạn hợp đồng) thì các điều khoản mới này được áp dụng cho suốt thời hạn hợp đồng. Nhưng thay đổi về ước tính (thay đổi ước tính thời gian sử dụng kinh tế hoặc giá trị còn lại của tài sản thuê) hoặc thay đổi khả năng thanh toán của bên thuê thì không làm thay đổi sự phân loại thuê tài sản đối với ghi sổ kế toán.

1.2. Phân loại thuê tài sản được căn cứ vào mức độ chuyển giao các rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê từ bên cho thuê cho bên thuê. Thuê tài sản bao gồm thuê tài chính và thuê hoạt động.

1.2.1. Thuê tài chính:

- 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.

- Các trường hợp thuê tài sản dưới đây thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính :

a) Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê.

b) 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.

c) 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.

d) 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.

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

- Hợp đồng thuê tài sản cũng được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu hợp đồng thoả mãn ít nhất một trong ba (3) trường hợp sau:

a) Nếu bên thuê huỷ hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc huỷ hợp đồng cho bên cho thuê;

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

c) 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.

1.2.2. Thuê hoạt động:

- Thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động nếu nội dung của hợp đồng thuê tài sản không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản.

- Thuê tài sản là quyền sử dụng đất thường được phân loại là thuê hoạt động vì quyền sử dụng đất thường có thời gian sử dụng kinh tế vô hạn và quyền sở hữu sẽ không chuyển giao cho bên thuê khi hết thời hạn thuê.

B. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN THUÊ TÀI SẢN LÀ THUÊ TÀI CHÍNH

1. Ghi nhận tài sản thuê tài chính đối với bên thuê

1.1. Tại thời điểm nhận tài sản thuê, bên thuê ghi nhận giá trị tài sản thuê tài chính và nợ gốc phải trả về thuê tài chính với cùng một giá trị bằng với giá trị hợp lý của tài sản thuê. Nếu giá trị hợp lý của tài sản thuê cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu thì ghi theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu.

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

Trường hợp trong hợp đồng thuê tài chính đã ghi rõ số nợ gốc phải trả bằng giá trị hợp lý tài sản thuê thì tài sản thuê và nợ phải trả về thuê tài chính được ghi theo cùng giá trị này.

Giá trị hợp lý hoặc giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu ghi nhận giá trị TSCĐ thuê tài chính là giá chưa có thuế GTGT (Kể cả trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế và trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp).

1.2. Các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính được tính vào nguyên giá của tài sản thuê.

1.3. Khoản thanh toán tiền thuê tài sản thuê tài chính phải được chia ra thành chi phí tài chính (số tiền lãi thuê tài chính) và khoản phải trả nợ gốc từng kỳ. Số tiền lãi thuê tài chính phải trả được hạch toán vào chi phí tài chính trong suốt thời hạn thuê. Số tiền lãi thuê tài chính ghi nhận vào chi phí tài chính từng kỳ được xác định bằng số dư nợ gốc còn lại nhân (x) với tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định.

Trường hợp số thuế GTGT do bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê mà bên thuê phải hoàn lại thì số tiền lãi thuê tài chính phải trả bao gồm cả số lãi tính trên số thuế GTGT mà bên thuê chưa trả cho bên cho thuê.

1.4. Bên thuê có trách nhiệm tính, trích khấu hao tài sản cố định vào chi phí sản xuất, kinh doanh 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 doanh nghiệp đi thuê.

Nếu không chắc chắn là bên thuê sẽ có quyền sở hữu tài sản thuê khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời hạn thuê nếu thời hạn thuê ngắn hơn thời gian sử dụng hữu ích của tài sản thuê.

1.5. Trường hợp lãi thuê tài chính đủ điều kiện được vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang thì thực hiện theo quy định tại phần IV Thông tư này.

2. Kế toán TSCĐ thuê tài chính

2.1. Tài khoản kế toán

Kế toán TSCĐ thuê tài chính sử dụng TK 212 - Tài sản cố định thuê tài chính.

Tài khoản này phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của toàn bộ TSCĐ thuê tài chính của doanh nghiệp.

Hạch toán TK 212- TSCĐ thuê tài chính cần tôn trọng các quy định sau:

1. Tài khoản này dùng cho doanh nghiệp thuê hạch toán nguyên giá của TSCĐ đi thuê tài chính. Đây là những TSCĐ chưa thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng doanh nghiệp có nghĩa vụ và trách nhiệm pháp lý quản lý và sử dụng như tài sản của doanh nghiệp.

Nguyên giá của TSCĐ đi thuê tài chính không bao gồm số thuế GTGT bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê (Kể cả trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế và trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp).

2. Không phản ánh vào tài khoản này giá trị của các TSCĐ đi thuê hoạt động.

3. Tài khoản 212 được mở chi tiết để theo dõi từng loại, từng TSCĐ đi thuê.

4. Việc ghi nhận nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính tại thời điểm khởi đầu thuê được thực hiện theo quy định của chuẩn mực kế toán số 06 "Thuê tài sản". Sau thời điểm đó, kế toán TSCĐ thuê tài chính trên TK 212 được thực hiện theo quy định của chuẩn mực kế toán số 03 "TSCĐ hữu hình".

5. Số thuế GTGT bên thuê phải trả cho bên cho thuê theo định kỳ nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính được hạch toán như sau:

- Trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế thì số thuế GTGT phải trả từng kỳ được ghi vào bên Nợ TK 133- Thuế GTGT được khấu trừ (1332);

- Trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động SXKD hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp thì số thuế GTGT phải trả từng kỳ được ghi vào chi phí SXKD trong kỳ.

**Kết cấu và nội dung phản ánh của
Tài khoản 212 - TSCĐ thuê tài chính**

Bên Nợ:

Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính tăng.

Bên Có:

Nguyên giá của 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.

Số dư bên Nợ:

Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính hiện có.

2.2. Phương pháp kế toán các hoạt động kinh tế liên quan đến thuê tài sản là thuê tài chính

a. 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 đàm phán, ký kết hợp đồng..., ghi:

Nợ TK 142 - Chi phí trả trước

Có các TK 111, 112...

b. Khi chi tiền ứng trước khoản tiền thuê tài chính, ký quỹ đảm bảo việc thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 342- Nợ dài hạn (Số tiền thuê trả trước - nếu có)

Nợ TK 244- Ký quỹ, ký cược dài hạn

Có các TK 111, 112...

c. Trường hợp nợ gốc phải trả về thuê tài chính xác định theo giá mua chưa có thuế GTGT mà bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê.

c.1. Khi nhận TSCĐ thuê tài chính, kế toán 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, ghi:

Nợ TK 212- TSCĐ thuê tài chính (Giá chưa có thuế GTGT)

Có TK 342 - Nợ dài hạn (Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu hoặc giá trị hợp lý của tài sản thuê trừ (-) Số nợ gốc phải trả kỳ này)

Có TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả (Số nợ gốc phải trả kỳ này).

c.2. 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

Có TK 142 - Chi phí trả trước, hoặc

Có các TK 111, 112 (Số chi phí trực tiếp liên quan đến hoạt động thuê phát sinh khi nhận tài sản thuê tài chính).

c.3. Cuối niên độ kế toán, căn cứ vào hợp đồng thuê tài sản xác định số nợ gốc thuê tài chính đến hạn trả trong niên độ kế toán tiếp theo, ghi:

Nợ TK 342- Nợ dài hạn

Có TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả.

c.4. Định kỳ, nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính:

c.4.1. Trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động sản xuất kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng chịu thuế GTGT tính theo phương pháp khấu trừ thuế:

- Khi xuất tiền trả nợ gốc, tiền lãi thuê và thuế GTGT cho đơn vị cho thuê, ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính (Tiền lãi thuê trả kỳ này)

Nợ TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả (Nợ gốc trả kỳ này)

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

Có các TK 111, 112.

- Khi nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài sản nhưng doanh nghiệp chưa trả tiền ngay, căn cứ vào hoá đơn phản ánh số nợ phải trả lãi thuê tài chính và số thuế GTGT vào TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả, ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính (Tiền lãi thuê)

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

Có TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả.

c.4.2. Trường hợp TSCĐ thuê tài chính dùng vào hoạt động sản xuất, kinh doanh hàng hoá, dịch vụ thuộc đối tượng không chịu thuế GTGT hoặc chịu thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp:

- Khi xuất tiền trả nợ gốc, tiền lãi thuê và thuế GTGT cho đơn vị cho thuê, ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính (Tiền lãi thuê trả kỳ này)

Nợ TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả (Nợ gốc trả kỳ này)

Nợ TK 623, TK 627, TK 641, TK 642 (Số thuế GTGT trả kỳ này)

Có các TK 111, 112.

- Khi nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính nhưng doanh nghiệp chưa trả tiền ngay, căn cứ vào hoá đơn phản ánh số nợ phải trả lãi thuê tài chính và số thuế GTGT phải trả vào TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả, ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính (Tiền lãi thuê)

Nợ TK 623, TK 627, TK 641, TK 642 (Số thuế GTGT)

Có TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả.

d. Trường hợp nợ gốc phải trả về thuê tài chính xác định theo giá mua có thuế GTGT mà bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê:

d.1. Khi nhận TSCĐ thuê tài chính bên đi thuê nhận nợ cả số thuế GTGT do bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê mà bên thuê phải hoàn lại cho bên cho thuê, kế toán căn cứ vào hợp đồng thuê tài chính và các chứng từ liên quan phản ánh giá trị TSCĐ thuê tài chính theo giá chưa có thuế GTGT phải hoàn lại cho bên cho thuê, ghi:

Nợ TK 212 - TSCĐ thuê tài chính (Giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 138 - Phải thu khác (Số thuế GTGT đầu vào của TSCĐ thuê tài chính)

Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả (Số nợ phải trả kỳ này có cả thuế GTGT)

Có TK 342 - Nợ dài hạn (Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu hoặc giá trị hợp lý của tài sản thuê trừ (-) Số nợ phải trả kỳ này cộng (+) Số thuế GTGT bên thuê còn phải trả dần trong suốt thời hạn thuê).

d.2. Chi phí trực tiếp ban đầu được ghi nhận vào nguyên giá TSCĐ thuê tài chính, ghi:

Nợ TK 212 - TSCĐ thuê tài chính

Có TK 142 - Chi phí trả trước

Có các TK 111, 112 (Chi phí trực tiếp phát sinh liên quan đến hoạt động thuê tài chính khi nhận tài sản thuê tài chính).

d.3. Cuối niên độ kế toán, căn cứ vào hợp đồng thuê tài chính xác định số nợ gốc thuê tài chính đến hạn trả trong niên độ kế toán tiếp theo, ghi:

Nợ TK 342- Nợ dài hạn

Có TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả.

d.4. Định kỳ, nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính:

d.4.1. Khi chi tiền trả nợ gốc và tiền lãi thuê tài sản cho đơn vị cho thuê, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Tiền lãi thuê trả kỳ này)

Nợ TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả (Nợ gốc phải trả kỳ này có cả thuế GTGT)

Có các TK 111, 112 ...

d.4.2. Căn cứ vào hoá đơn thanh toán tiền thuê phản ánh số thuế GTGT phải thanh toán cho bên cho thuê trong kỳ, ghi:

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

Nợ các TK 627, 641, 642 (Thuế GTGT tính theo phương pháp trực tiếp hạch toán vào chi phí SXKD trong kỳ)

Có TK 138 - Phải thu khác.

d.4.3. Khi nhận được hoá đơn thanh toán tiền thuê tài chính nhưng doanh nghiệp chưa trả tiền ngay, căn cứ vào hoá đơn phản ánh số lãi thuê tài chính phải trả kỳ này vào TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả, ghi:

Nợ TK 635- Chi phí tài chính

Có TK 315- Nợ dài hạn đến hạn trả (Tiền lãi thuê phải trả kỳ này).

- Căn cứ hoá đơn thanh toán tiền thuê phản ánh số thuế GTGT được khấu trừ hoặc tính vào chi phí trong kỳ giống như trường hợp chi tiền trả nợ khi nhận được hoá đơn (như bút toán d.4.2).

đ. Khi trả phí cam kết sử dụng vốn phải trả cho bên cho thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112...

e. Định kỳ, kế toán tính, trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính vào chi phí sản xuất, kinh doanh hoặc vốn hoá vào giá trị tài sản dở dang, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642, 241 ...

Có TK 214 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính (2142).

Đồng thời ghi đơn bên Nợ TK 009- Nguồn vốn khấu hao TSCĐ.

g. Khi trả lại TSCĐ thuê tài chính theo quy định của hợp đồng thuê cho bên cho thuê, kế toán ghi giảm giá trị TSCĐ thuê tài chính, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (2142)

Có TK 212 - TSCĐ thuê tài chính.

h. Trường hợp trong hợp đồng thuê tài sản quy định bên đi thuê chỉ thuê hết một phần giá trị tài sản, sau đó mua lại thì khi nhận chuyển giao quyền sở hữu tài sản, kế toán ghi giảm TSCĐ thuê tài chính và ghi tăng TSCĐ hữu hình thuộc sở hữu của doanh nghiệp:

- Khi chuyển từ tài sản thuê tài chính sang tài sản thuộc sở hữu, ghi:

Nợ TK 211 - TSCĐ hữu hình

Có TK 212 - TSCĐ thuê tài chính.

- Số tiền trả khi mua lại TSCĐ thuê tài chính, ghi:

Nợ TK 211- TSCĐ hữu hình

Có các TK 111, 112.

Đồng thời chuyển giá trị hao mòn, ghi:

Nợ TK 2142 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính

Có TK 2141 - Hao mòn TSCĐ hữu hình.

C. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN THUÊ TÀI SẢN LÀ THUÊ HOẠT ĐỘNG

1. Ghi nhận thuê tài sản là thuê hoạt động đối với doanh nghiệp thuê

Thuê tài sản là thuê hoạt động thì doanh nghiệp thuê không phản ánh giá trị tài sản đi thuê trên Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp, mà chỉ phản ánh chi phí tiền thuê hoạt động vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo phương pháp đường thẳng cho suốt thời hạn thuê tài sản, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán tiền thuê (Trả tiền thuê từng kỳ hay trả trước, trả sau).

2. Kế toán TSCĐ thuê hoạt động

2.1. Khi xác định chi phí tiền thuê tài sản là thuê hoạt động phải trả trong kỳ, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

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

Có TK 331 - Phải trả cho người bán, hoặc

Có các TK 111, 112,...

2.2. Trường hợp doanh nghiệp phải trả trước tiền thuê tài sản là thuê hoạt động cho nhiều kỳ.

a. Khi xuất tiền trả trước tiền thuê cho nhiều kỳ, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642 (Số trả cho kỳ này)

Nợ TK 142 - Chi phí trả trước

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

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

Có các TK 111, 112...

b. Định kỳ, phân bổ tiền thuê tài sản là thuê hoạt động đã trả trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Có TK 142 - Chi phí trả trước, hoặc

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

D. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHO THUÊ TÀI SẢN LÀ CHO THUÊ HOẠT ĐỘNG

1. Ghi nhận TSCĐ cho thuê hoạt động

1.1. Cho thuê hoạt động là bên cho thuê không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cho thuê. Bên cho thuê vẫn ghi nhận tài sản cho thuê hoạt động trên Bảng cân đối kế toán theo cách phân loại tài sản của doanh nghiệp cho thuê.

1.2. Doanh thu cho thuê tài sản từ cho thuê hoạt động phải được ghi nhận theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời hạn cho thuê mà không phụ thuộc vào phương thức thanh toán, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn.

1.3. Chi phí cho thuê hoạt động trong kỳ bao gồm khoản khấu hao tài sản cho thuê hoạt động và số chi phí trực tiếp ban đầu được ghi nhận ngay hoặc phân bổ dần cho suốt thời hạn cho thuê phù hợp với việc ghi nhận doanh thu.

1.4. Khấu hao tài sản cố định cho thuê hoạt động theo quy định của Chuẩn mực kế toán TSCĐ hữu hình hoặc Chuẩn mực kế toán TSCĐ vô hình phù hợp với chính sách khấu hao của doanh nghiệp.

2. Kế toán TSCĐ cho thuê hoạt động

2.1. 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 (Được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ)

Nợ TK 142- Chi phí trả trước, hoặc

Nợ TK 242- Chi phí trả trước dài hạn

Có các TK 111, 112, 331,...

2.2. Đối với doanh nghiệp tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp khấu trừ thuế.

a. Trường hợp thu tiền cho thuê hoạt động theo định kỳ:

- Khi phát hành hoá đơn thanh toán tiền thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 131- Phải thu của khách hàng

Có TK 511- Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (Tiền cho thuê chưa có thuế GTGT)

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp.

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 131- Phải thu của khách hàng.

b. Trường hợp thu trước tiền cho thuê hoạt động nhiều kỳ.

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về hoạt động cho thuê tài sản cho nhiều kỳ, ghi:

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

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

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp.

- Định kỳ, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

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

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng vì hợp đồng cho thuê tài sản không được thực hiện tiếp hoặc thời gian thực hiện ngắn hơn thời gian đã thu tiền trước (nếu có), ghi:

Nợ TK 3387- Doanh thu chưa thực hiện (Giá chưa có thuế GTGT)

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

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

2.3. Đối với đơn vị tính thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp.

a. Trường hợp thu tiền cho thuê hoạt động theo định kỳ.

- Khi phát hành hoá đơn dịch vụ cho thuê tài sản, ghi:

Nợ TK 131- Phải thu của khách hàng

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

- Khi thu được tiền, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 131- Phải thu của khách hàng.

b. Trường hợp thu trước tiền cho thuê hoạt động nhiều kỳ.

- Khi nhận tiền của khách hàng trả trước về cho thuê hoạt động cho nhiều năm, ghi:

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

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Tổng số tiền nhận trước).

- Định kỳ, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán, ghi:

Nợ TK 3387- Doanh thu chưa thực hiện

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

- Cuối kỳ kế toán, tính và phản ánh số thuế GTGT phải nộp theo phương pháp trực tiếp, ghi:

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

Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp.

- Số tiền phải trả lại cho khách hàng vì hợp đồng cung cấp dịch vụ về cho thuê tài sản không được thực hiện, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

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

2.4. 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).

Đồng thời, ghi đơn bên Nợ TK 009- Nguồn vốn khấu hao TSCĐ.

2.5. Định kỳ, phân bổ số chi phí trực tiếp ban đầu liên quan đến cho thuê hoạt động (nếu phân bổ dần) phù hợp với việc ghi nhận doanh thu cho thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 142- Chi phí trả trước

Có TK 242- Chi phí trả trước dài hạn.

Đ. KẾ TOÁN GIAO DỊCH BÁN VÀ THUÊ LẠI TSCĐ LÀ THUÊ TÀI CHÍNH

1. Ghi nhận giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính

Giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện khi tài sản được bán và được thuê lại bởi chính người bán. Khoản chênh lệch giữa thu nhập bán tài sản với giá trị còn lại trên sổ kế toán không được ghi nhận ngay là một khoản lãi hoặc lỗ từ việc bán tài sản mà phải ghi nhận là thu nhập chưa thực hiện hoặc chi phí trả trước dài hạn và phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản. Trong giao dịch bán và thuê lại, nếu có chi phí phát sinh ngoài chi phí khấu hao thì được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

2. Kế toán giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính

2.1. Trường hợp giao dịch bán và thuê lại với giá bán tài sản cao hơn giá trị còn lại của TSCĐ.

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

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

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

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

Đồng thời, ghi giảm TSCĐ:

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

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Nếu có)

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

b. Các bút toán ghi nhận tài sản thuê và nợ phải trả về thuê tài chính, trả tiền thuê từng kỳ thực hiện theo bút toán 2.2.c và 2.2.d - Phần B "Kế toán thuê tài sản là thuê tài chính".

c. Định kỳ, kế toán tính, trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính vào chi phí sản xuất, kinh doanh, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Có TK 2142 - Hao mòn TSCĐ thuê tài chính.

Đồng thời, ghi đơn bên Nợ TK 009 - Nguồn vốn khấu hao TSCĐ- Tài khoản ngoài Bảng cân đối kế toán.

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

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có các TK 623, 627, 641, 642,...

2.2. Trường hợp giao dịch bán và thuê lại với giá thấp hơn giá trị còn lại của TSCĐ.

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

Nợ các TK 111, 112, 131 (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 - Chi phí khác (Tính bằng giá bán TSCĐ)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Nếu có)

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

b. Các bút toán ghi nhận tài sản, nợ phải trả về thuê tài chính, trả tiền thuê từng kỳ và tính, trích khấu hao TSCĐ thuê tài chính thực hiện theo bút toán 2.2.c, 2.2.d và 2.2.g - Phần B "Kế toán thuê tài sản là thuê tài chính".

c. Định kỳ, kết chuyển số chênh lệch nhỏ hơn (lỗ) giữa giá bán và giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại ghi tăng chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642,...

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

E. KẾ TOÁN GIAO DỊCH BÁN VÀ THUÊ LẠI TSCĐ LÀ THUÊ HOẠT ĐỘNG

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

1.1. Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý thì các khoản lỗ hoặc lãi phải được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ phát sinh;

1.2. Nếu giá bán được thỏa thuận thấp hơn giá trị hợp lý thì các khoản lãi hoặc lỗ cũng phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh, trừ trường hợp khoản lỗ được bù đắp bằng khoản tiền thuê trong tương lai ở một 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 suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng;

1.3. Nếu giá bán cao hơn giá trị hợp lý thì khoản chênh lệch cao hơn giá trị hợp lý không được ghi nhận ngay là một khoản lãi trong kỳ mà phải được phân bổ dần trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng;

1.4. Đối với thuê hoạt động, nếu giá trị hợp lý tại thời điểm bán và thuê lại tài sản thấp hơn giá trị còn lại của tài sản, khoản lỗ bằng số chênh lệch giữa giá trị còn lại và giá trị hợp lý phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh.

2. Bổ sung nội dung phản ánh của Tài khoản 242 "Chi phí trả trước dài hạn"

Bổ sung thêm nội dung bên Nợ TK 242:

- Số chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại là thuê hoạt động.

Bổ sung thêm nội dung bên Có TK 242:

- Phân bổ số chênh lệch giá bán nhỏ hơn giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong suốt thời hạn thuê lại tài sản.

3. Kế toán giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động

3.1. Khi bán TSCĐ và thuê lại, căn cứ vào hóa đơn GTGT và các chứng từ liên quan đến việc bán TSCĐ, kế toán phản ánh giao dịch bán theo các trường hợp sau:

a. 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, căn cứ vào hoá đơn chứng từ:

- Phản ánh số thu nhập bán TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131,...

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 - Chi phí khác (Giá trị còn lại của TSCĐ bán và thuê lại)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Số đã hao mòn - Nếu có)

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

b. Nếu giá bán được thoả thuận ở mức thấp hơn giá trị hợp lý thì các khoản lãi hoặc lỗ cũng phải được ghi nhận ngay, kế toán ghi sổ các bút toán như ở điểm 3.1(a).

Trường hợp giá bán và thuê lại TSCĐ 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, ghi:

- Căn cứ vào hoá đơn GTGT và các chứng từ liên quan đến việc bán TSCĐ, phản ánh thu nhập bán TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 711 - Thu nhập khác (Giá bán TSCĐ)

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

Đồng thời, ghi giảm TSCĐ:

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Tính bằng giá bán của TSCĐ)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chênh lệch giá trị còn lại của TSCĐ lớn hơn giá bán)

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

- Trong các kỳ tiếp theo phân bổ số lỗ về giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến sử dụng, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

c. Nếu giá bán và 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 được dự kiến sử dụng còn số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị còn lại được ghi nhận ngay là một khoản lãi hay lỗ trong kỳ.

c.1. Căn cứ vào hoá đơn GTGT bán TSCĐ, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 711 - Thu nhập khác (Tính bằng giá trị hợp lý của TSCĐ)

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Chênh lệch giá bán cao hơn giá trị hợp lý của TSCĐ)

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

Đồng thời, ghi giảm giá trị TSCĐ bán và thuê lại:

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

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ (Nếu có)

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

c.2. Định kỳ, phân bổ số lãi về giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến sử dụng, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có các TK 623, 627, 641, 642.

3.2. Định kỳ, xác định tiền thuê TSCĐ phải trả, ghi:

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

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

Có các TK 111, 112, 331.

II. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC "ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI"

1. Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Trường hợp doanh nghiệp phát sinh các đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán và lập báo cáo tài chính, thì khi quy đổi từ đơn vị tiền tệ khác sang đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán sẽ phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Chênh lệch tỷ giá hối đoái là chênh lệch từ việc trao đổi thực tế hoặc quy đổi cùng một số lượng tiền tệ khác sang đơn vị tiền tệ kế toán theo tỷ giá hối đoái khác nhau.

Chênh lệch tỷ giá hối đoái chủ yếu phát sinh trong các trường hợp:

a) Thực tế mua bán, trao đổi, thanh toán các nghiệp vụ bằng ngoại tệ trong kỳ (chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện): Là khoản chênh lệch từ việc trao đổi thực tế hoặc quy đổi cùng một số lượng đơn vị tiền tệ khác sang đơn vị tiền tệ kế toán theo tỷ giá hối đoái khác nhau. Chênh lệch tỷ giá hối đoái này thường phát sinh trong các giao dịch mua, bán hàng hoá, dịch vụ; hoặc thanh toán nợ phải trả, hay ứng trước để mua hàng; hoặc vay, hay cho vay,... bằng đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ kế toán. Trong các trường hợp nêu trên, tỷ giá hối đoái giữa đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ kế toán sẽ được ghi theo tỷ giá hối đoái ngày giao dịch (tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế, tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh giao dịch).

Chênh lệch tỷ giá hối đoái thực tế phát sinh trong kỳ (chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện) ở doanh nghiệp bao gồm:

* Chênh lệch tỷ giá hối đoái thực tế phát sinh trong kỳ của hoạt động đầu tư xây dựng để hình thành tài sản cố định (giai đoạn trước hoạt động);

* Chênh lệch tỷ giá hối đoái thực tế phát sinh trong kỳ của hoạt động kinh doanh, kể cả của hoạt động đầu tư XDCB của doanh nghiệp vừa kinh doanh vừa có hoạt động đầu tư xây dựng.

b) Đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại ngày lập bảng CĐKT ở thời điểm cuối năm tài chính:

Ở thời điểm kết thúc năm tài chính về nguyên tắc các khoản mục tiền tệ (Số dư của các Tài khoản tiền mặt, Tiền gửi Ngân hàng, nợ phải thu, nợ phải trả được phản ánh đồng thời theo đơn vị tiền tệ kế toán và theo đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ kế toán) phải được báo cáo bằng tỷ giá cuối năm tài chính. Vì vậy, ở thời điểm này doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá hối đoái giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm cuối năm tài chính.

Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại ngày lập bảng CĐKT ở thời điểm cuối năm tài chính, gồm:

* Chênh lệch tỷ giá hối đoái tại ngày lập Bảng CĐKT ở thời điểm cuối năm tài chính do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ liên quan đến giai đoạn đầu tư xây dựng (giai đoạn trước hoạt động);

* Chênh lệch tỷ giá hối đoái tại ngày lập Bảng CĐKT ở thời điểm cuối năm tài chính do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh.

c) Đối với các doanh nghiệp sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái thì các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ được hạch toán theo tỷ giá hối đoái thực tế phát sinh. Doanh nghiệp không được đánh giá lại các khoản vay, nợ phải trả có gốc ngoại tệ đã sử dụng công cụ tài chính để dự phòng rủi ro hối đoái.

2. Nguyên tắc ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ tại ngày lập Bảng CĐKT ở thời điểm cuối năm tài chính

2.1. Các doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh bằng ngoại tệ phải thực hiện ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính theo một đơn vị tiền tệ thống nhất là Đồng Việt Nam, hoặc đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán (nếu được chấp thuận). Việc quy đổi đồng ngoại tệ ra Đồng Việt Nam, hoặc ra đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán về nguyên tắc doanh nghiệp phải căn cứ vào tỷ giá giao dịch thực tế của nghiệp vụ kinh tế phát sinh hoặc tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ kinh tế (sau đây gọi tắt là tỷ giá giao dịch) để ghi sổ kế toán.

Doanh nghiệp đồng thời phải theo dõi nguyên tệ trên sổ kế toán chi tiết các Tài khoản: Tiền mặt, Tiền gửi Ngân hàng, Tiền đang chuyển, các khoản phải thu, các khoản phải trả và Tài khoản 007 “Ngoại tệ các loại” (Tài khoản ngoài Bảng Cân đối kế toán).

2.2. Đối với Tài khoản thuộc loại doanh thu, hàng tồn kho, TSCĐ, chi phí sản xuất, kinh doanh, chi phí khác, bên Nợ các Tài khoản vốn bằng tiền,... khi phát sinh các nghiệp vụ kinh tế bằng ngoại tệ phải được ghi sổ kế toán bằng Đồng Việt Nam, hoặc bằng đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán theo tỷ giá giao dịch thực tế hoặc tỷ giá giao dịch bình quân liên ngân hàng tại thời điểm nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

2.3. Đối với bên Có của các Tài khoản vốn bằng tiền, khi phát sinh các nghiệp vụ kinh tế bằng ngoại tệ phải được ghi sổ kế toán bằng Đồng Việt Nam, hoặc bằng đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán theo tỷ giá ghi trên sổ kế toán (tỷ giá bình quân gia quyền; tỷ giá nhập trước, xuất trước...).

2.4. Đối với bên Có của các Tài khoản nợ phải trả, hoặc bên Nợ của các Tài khoản nợ phải thu, khi phát sinh các nghiệp vụ kinh tế bằng ngoại tệ phải được ghi sổ kế toán bằng Đồng Việt Nam, hoặc bằng đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán theo tỷ giá giao dịch; Cuối năm tài chính các số dư Nợ phải trả hoặc dư Nợ phải thu có gốc ngoại tệ được đánh giá lại theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm cuối năm tài chính.

2.5. Đối với bên Nợ của các Tài khoản nợ phải trả, hoặc bên Có của các Tài khoản nợ phải thu, khi phát sinh các nghiệp vụ kinh tế bằng ngoại tệ phải được ghi sổ kế toán bằng Đồng Việt Nam, hoặc bằng đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán theo tỷ giá ghi trên sổ kế toán.

2.6. Cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ theo tỷ giá giao dịch bình quân trên thị trường ngoại tệ liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm lập Bảng CĐKT cuối năm tài chính.

2.7. Trường hợp mua, bán ngoại tệ bằng Đồng Việt Nam thì hạch toán theo tỷ giá thực tế mua, bán.

3. Nguyên tắc xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái

3.1. Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ và chênh lệch đánh giá lại cuối kỳ liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh:

- Toàn bộ chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ và chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính hoặc ngày kết thúc năm tài chính

khác với năm dương lịch (đã được chấp thuận) của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ được ghi nhận ngay vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của năm tài chính.

- Đối với doanh nghiệp vừa có hoạt động kinh doanh, vừa có hoạt động đầu tư XDCB, nếu phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái trong kỳ và chênh lệch đánh giá lại cuối kỳ liên quan đến hoạt động đầu tư XDCB thì cũng xử lý các chênh lệch tỷ giá hối đoái này vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của năm tài chính.

- Doanh nghiệp không được chia lợi nhuận hoặc trả cổ tức trên lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ.

3.2. Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ và chênh lệch do đánh giá lại cuối kỳ liên quan đến hoạt động đầu tư xây dựng (giai đoạn trước hoạt động) như sau:

- Trong giai đoạn đầu tư xây dựng, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện và chênh lệch tỷ giá đánh giá lại cuối năm tài chính của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phản ánh lũy kế trên Bảng cân đối kế toán (Chỉ tiêu Chênh lệch tỷ giá hối đoái).

- Khi kết thúc quá trình đầu tư xây dựng, chênh lệch tỷ giá hối đoái thực tế phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng (lỗ hoặc lãi tỷ giá hối đoái) không tính vào trị giá TSCĐ mà kết chuyển toàn bộ vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính của năm tài chính có TSCĐ và các tài sản đầu tư hoàn thành đưa vào hoạt động hoặc phân bổ tối đa là 5 năm (kể từ khi công trình đưa vào hoạt động).

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính và ở thời điểm quyết toán, bàn giao đưa TSCĐ vào sử dụng (lỗ hoặc lãi tỷ giá hối đoái) không tính vào trị giá TSCĐ hoàn thành đầu tư mà phân bổ vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính của các kỳ kinh doanh tiếp theo với thời gian tối đa là 5 năm (kể từ khi công trình đưa vào hoạt động).

3.3. Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo được tính ngay vào chi phí tài chính hoặc doanh thu hoạt động tài chính trong kỳ như quy định tại điểm 3.1 phần II Thông tư này.

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài hoạt động độc lập được phản ánh lũy kế trên Tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái và chỉ được tính vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính khi doanh nghiệp thanh lý khoản đầu tư thuần đó ở cơ sở nước ngoài.

4. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái

4.1. Tài khoản 413 "Chênh lệch tỷ giá hối đoái"

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

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

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

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

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

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

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

3. Khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện và chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính đối với các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) được phản ánh lũy kế trên Bảng cân đối kế toán {khoản mục Chênh lệch tỷ giá (TK 413)}.

Khi kết thúc quá trình đầu tư xây dựng, khoản chênh lệch hối đoái này được tính ngay, hoặc phân bổ tối đa là 5 năm vào doanh thu hoạt động tài chính, hoặc chi phí tài chính kể từ khi công trình hoàn thành đưa vào hoạt động.

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

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

6. Đối với các Tổng công ty, khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phản ánh trên

Bảng CĐKT hợp nhất chỉ phản ánh khoản chênh lệch tỷ giá khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài để hợp nhất báo cáo tài chính và khoản chênh lệch tỷ giá của hoạt động đầu tư XDCB chưa hoàn thành (giai đoạn trước hoạt động) của các đơn vị thành viên.

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

Bên Nợ:

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

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động);

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài (lỗ tỷ giá);

- Kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối năm tài chính (lãi tỷ giá) của hoạt động kinh doanh vào doanh thu hoạt động tài chính;

- Kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (khi kết thúc giai đoạn đầu tư XDCB) vào doanh thu hoạt động tài chính, hoặc phân bổ dần;
- Kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài (lãi tỷ giá) vào doanh thu hoạt động tài chính khi thanh lý khoản đầu tư thuần đó ở cơ sở nước ngoài.

Bên Có:

- Chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư XDCB (doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh có cả hoạt động đầu tư XDCB);
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh, hoặc đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động);
- Chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài (lãi tỷ giá);
- Kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh vào chi phí tài chính;
- Kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh, hoặc đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (khi hoàn thành đầu tư giai đoạn trước hoạt động) vào chi phí hoạt động tài chính hoặc phân bổ dần;
- Kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài (lỗ tỷ giá) vào chi phí tài chính khi thanh lý khoản đầu tư thuần đó ở cơ sở nước ngoài.

Tài khoản 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái” có thể có số dư bên Nợ hoặc số dư bên Có.

Số dư bên Nợ:

- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh, hoặc đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động, chưa hoàn thành đầu tư) ở thời điểm lập Bảng CĐKT cuối năm tài chính;
- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái từ chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài chưa xử lý ở thời điểm lập Bảng CĐKT cuối năm tài chính.

Số dư bên Có:

- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động, chưa hoàn thành đầu tư) ở thời điểm lập Bảng CĐKT cuối năm tài chính;
- Số chênh lệch tỷ giá hối đoái từ chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài chưa xử lý ở thời điểm lập Bảng CĐKT cuối năm tài chính.

Tài khoản 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái, có 3 Tài khoản cấp hai:

Tài khoản 4131 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính: Phản ánh khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi, lỗ tỷ giá) cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư XDCB (doanh nghiệp kinh doanh có hoạt động đầu tư XDCB).

Tài khoản 4132 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư XDCB: Phản ánh khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh, và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi, lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động, chưa hoàn thành đầu tư).

Tài khoản 4133 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái từ chuyển đổi báo cáo tài chính: Phản ánh khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài hoạt động độc lập.

4.2. Tài khoản 242 - Chi phí trả trước dài hạn

Bổ sung nội dung phản ánh của Tài khoản 242 - Chi phí trả trước dài hạn:

Bên Nợ: Phản ánh số kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (trường hợp lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư.

Bên Có: Phản ánh số phân bổ chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư vào chi phí tài chính.

Số dư bên Nợ: Phản ánh chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh, hoặc đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư chưa xử lý tại thời điểm lập Bảng CĐKT cuối năm tài chính.

Doanh nghiệp phải mở sổ chi tiết theo dõi riêng biệt chênh lệch tỷ giá hối đoái (lỗ tỷ giá) phát sinh trong giai đoạn trước hoạt động của hoạt động đầu tư XDCB chưa phân bổ.

4.3. Tài khoản 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Bổ sung nội dung phản ánh của Tài khoản 3387 - Doanh thu chưa thực hiện:

Bên Nợ:

Phản ánh số phân bổ chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh, và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) đã hoàn thành vào doanh thu hoạt động tài chính trong kỳ.

Bên Có:

Phản ánh số kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (trường hợp lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư để phân bổ dần vào doanh thu hoạt động tài chính.

Số dư Bên Có:

Phản ánh chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh, và đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động) khi hoàn thành đầu tư chưa xử lý tại thời điểm lập Bảng CĐKT cuối năm tài chính.

Doanh nghiệp phải mở sổ kế toán chi tiết theo dõi riêng biệt về chênh lệch tỷ giá hối đoái (lãi tỷ giá) chưa phân bổ.

4.4. Tài khoản 515 - Doanh thu hoạt động tài chính

Bổ sung nội dung phản ánh của Tài khoản 515 - Doanh thu hoạt động tài chính:

Bên Nợ:

- Kết chuyển số phân bổ chênh lệch tỷ giá hối đoái của hoạt động đầu tư XDCB (lãi tỷ giá) (giai đoạn trước hoạt động, khi hoàn thành đầu tư) để xác định kết quả kinh doanh;

- Kết chuyển khoản xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái từ chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài để xác định kết quả kinh doanh.

Bên Có:

- Phản ánh số phân bổ chênh lệch tỷ giá hối đoái của hoạt động đầu tư XDCB (lãi tỷ giá) (giai đoạn trước hoạt động) đã hoàn thành đầu tư vào doanh thu hoạt động tài chính;

- Phản ánh khoản xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái từ chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài vào doanh thu hoạt động tài chính.

4.5. Tài khoản 635 - Chi phí tài chính

Bổ sung nội dung phản ánh của Tài khoản 635 - Chi phí tài chính:

Bên Nợ:

- Phản ánh số phân bổ chênh lệch tỷ giá hối đoái của hoạt động đầu tư XDCB (lỗ tỷ giá) (giai đoạn trước hoạt động) đã hoàn thành đầu tư vào chi phí tài chính;
- Phản ánh khoản xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái từ chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài (lỗ tỷ giá) vào chi phí tài chính.

Bên Có:

- Phản ánh số kết chuyển khoản xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái của hoạt động đầu tư XDCB (lỗ tỷ giá) (giai đoạn trước hoạt động) đã hoàn thành đầu tư để xác định kết quả kinh doanh;
- Phản ánh khoản xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái từ chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài (lỗ tỷ giá) để xác định kết quả kinh doanh.

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

5.1. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ

5.1.1. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong kỳ của hoạt động kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư XDCB của doanh nghiệp đang sản xuất, kinh doanh

a) Khi mua hàng hoá, dịch vụ thanh toán bằng ngoại tệ:

- Nếu phát sinh lỗ tỷ giá hối đoái trong giao dịch mua ngoài vật tư, hàng hoá, TSCĐ, dịch vụ, ghi:

Nợ các TK 151,152,153,156,157,211,213,241,623,627,641,642, 133,...(Theo tỷ giá hối đoái ngày giao dịch)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Lỗ tỷ giá hối đoái)

Có các TK 111 (1112), 112 (1122) (Theo tỷ giá hối đoái ghi sổ kế toán).

- Nếu phát sinh lãi tỷ giá hối đoái trong giao dịch mua ngoài hàng hoá, dịch vụ, ghi:

Nợ các TK 151,152,153,156,157,211,213,241,623,627,641,642,133,...(Theo tỷ giá hối đoái ngày giao dịch)

Có các TK 111 (1112), 112 (1122) (Theo tỷ giá ghi sổ kế toán)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Lãi tỷ giá hối đoái).

b) Khi nhận hàng hoá, dịch vụ của nhà cung cấp, hoặc khi vay ngắn hạn, vay dài hạn, nợ dài hạn, hoặc nhận nợ nội bộ,... bằng ngoại tệ, căn cứ tỷ giá hối đoái thực tế ngày giao dịch, ghi:

Nợ các TK có liên quan (Theo tỷ giá hối đoái ngày giao dịch)

Có các TK 331, 311, 341, 342, 336,.. (Theo tỷ giá hối đoái ngày giao dịch).

c) Khi thanh toán nợ phải trả (nợ phải trả người bán, nợ vay ngắn hạn, vay dài hạn, nợ dài hạn, nợ nội bộ,...):

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

Nợ các TK 311, 315, 331, 336, 341, 342,... (Tỷ giá hối đoái ghi sổ kế toán)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Lỗ tỷ giá hối đoái)

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

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

Nợ các TK 311, 315, 331, 336, 341, 342,... (Tỷ giá hối đoái ghi sổ kế toán)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Lãi tỷ giá hối đoái)

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

d) Khi phát sinh doanh thu, thu nhập khác bằng các đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ sử dụng để ghi sổ kế toán, ghi:

Nợ các TK 111(1112), 112(1122), 131,... (Tỷ giá hối đoái BQLNH)

Có các TK 511, 711 (Tỷ giá hối đoái giao dịch thực tế hoặc BQLNH).

e) Khi phát sinh các khoản nợ phải thu bằng ngoại tệ, ghi:

Nợ các TK 136, 138 (tỷ giá hối đoái ngày giao dịch)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu lỗ tỷ giá hối đoái)

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

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

f) Khi thu được tiền nợ phải thu bằng ngoại tệ (Phải thu khách hàng, phải thu nội bộ,...):

- Nếu phát sinh lỗ chênh lệch tỷ giá trong giao dịch thanh toán nợ phải thu, ghi:

Nợ các TK 111 (1112), 112 (1122) (Tỷ giá hối đoái ngày giao dịch)

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Lỗ tỷ giá hối đoái)

Có các TK 131, 136, 138 (Tỷ giá hối đoái ghi sổ kế toán).

- Nếu phát sinh lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái khi thanh toán nợ phải thu bằng ngoại tệ, ghi:

Nợ các TK 111 (1112), 112 (1122) (Tỷ giá hối đoái ngày giao dịch)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Lãi tỷ giá hối đoái)

Có các TK 131, 136, 138... (Tỷ giá hối đoái ghi sổ kế toán).

5.1.2. Kế toán chênh lệch tỷ giá phát sinh trong kỳ của hoạt động đầu tư XD CB (giai đoạn trước hoạt động)

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

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

Nợ các TK 151, 152, 211, 213, 241,...(Tỷ giá hối đoái ngày giao dịch)

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

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

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

Nợ các TK 151, 152, 211, 213, 241,...(Tỷ giá hối đoái ngày giao dịch)

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

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

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

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

Nợ các TK 311, 315, 331, 336, 341, 342,... (Tỷ giá hối đoái ghi sổ kế toán)

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

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

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

Nợ các TK 311, 315, 331, 336, 341, 342,...(Tỷ giá hối đoái ghi sổ kế toán)

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

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

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

d) Kết thúc giai đoạn đầu tư xây dựng (giai đoạn trước hoạt động), kết chuyển chênh lệch tỷ giá hối đoái đã thực hiện (theo số thuần sau khi bù trừ số dư bên Nợ và bên Có Tài khoản 4132) của hoạt động đầu tư (giai đoạn trước hoạt động) trên TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (TK 4132) tính ngay vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính, hoặc kết chuyển sang TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (nếu lỗ tỷ giá); hoặc TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (nếu lãi tỷ giá) để phân bổ trong thời gian tối đa là 5 năm, ghi:

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

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện (Lãi tỷ giá hối đoái).

Hoặc

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Lỗ tỷ giá hối đoái)

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

đ) Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái (Lỗ hoặc lãi) đã thực hiện trong giai đoạn đầu tư được lũy kế trong giai đoạn đầu tư đến thời điểm quyết toán bàn giao đưa công trình vào hoạt động sẽ kết chuyển ngay toàn bộ, hoặc phân bổ trong thời gian tối đa là 5 năm (phản ánh trên TK 242, hoặc TK 3387) vào chi phí tài chính, hoặc doanh thu hoạt động tài chính.

- Phân bổ chênh lệch lỗ tỷ giá hối đoái đã thực hiện phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng vào chi phí tài chính của năm tài chính khi kết thúc giai đoạn đầu tư, xây dựng đưa TSCĐ vào sử dụng, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Lỗ tỷ giá hối đoái)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

- Phân bổ chênh lệch lãi tỷ giá ngoại tệ đã thực hiện phát sinh trong giai đoạn đầu tư xây dựng vào doanh thu hoạt động tài chính của năm tài chính khi kết thúc giai đoạn đầu tư, xây dựng đưa TSCĐ vào sử dụng, ghi:

Nợ TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính (Lãi tỷ giá hối đoái).

5.2. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm

5.2.1. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm

Ở thời điểm cuối năm tài chính, doanh nghiệp phải đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (đơn vị tiền tệ khác với đơn vị tiền tệ chính thức sử dụng trong kế toán) theo tỷ giá hối đoái ở thời điểm cuối năm tài chính theo tỷ giá hối đoái bình quân liên ngân hàng do Ngân hàng Nhà nước công bố tại thời điểm cuối năm tài chính, có thể phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái (lãi hoặc lỗ). Doanh nghiệp phải chi tiết khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ này của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản (giai đoạn trước hoạt động) (TK 4132) và của hoạt động sản xuất, kinh doanh (TK 4131):

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

Nợ các TK 111 (1112), 112 (1122), 131, 136, 138, 311, 315, 331, 341, 342,...

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131, 4132).

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

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4131, 4132)

Có các TK 111(1112), 112(1122), 131, 136, 138, 311, 315, 331, 341, 342,...

5.2.2. Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm

a. Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm của các khoản mục tiền tệ của hoạt động sản xuất, kinh doanh, kể cả hoạt động đầu tư xây dựng (của doanh nghiệp đang sản xuất, kinh doanh):

- Kết chuyển toàn bộ khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính của hoạt động kinh doanh (theo số thuần sau khi bù trừ số dư bên Nợ và bên Có của TK 4132) vào chi phí tài chính (nếu lỗ tỷ giá hối đoái), hoặc doanh thu hoạt động tài chính (nếu lãi tỷ giá hối đoái) để xác định kết quả hoạt động kinh doanh:

+ Kết chuyển lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính vào doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

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

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

+ Kết chuyển lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (Nếu lỗ tỷ giá hối đoái)

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

b. Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm của các khoản mục tiền tệ của hoạt động đầu tư xây dựng cơ bản:

- Ở giai đoạn đang đầu tư xây dựng, doanh nghiệp chưa đi vào hoạt động thì chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm được phản ánh lũy kế trên TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái, số dư Nợ, hoặc Có phản ánh trên Bảng Cân đối kế toán.

- Khi kết thúc giai đoạn đầu tư, xây dựng chuyển sang hoạt động sản xuất, kinh doanh số dư Nợ, hoặc số dư Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái phản ánh chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại các khoản mục tiền tệ cuối mỗi năm tài chính (không bao gồm khoản đánh giá lại các khoản mục tiền tệ liên quan đến hoạt động đầu tư xây dựng ở thời điểm bàn giao tài sản để đưa vào sử dụng) sẽ được xử lý như sau:

+ Kết chuyển số dư Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4132) về TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn để phân bổ dần số lỗ tỷ giá hối đoái của giai đoạn đầu tư xây dựng trong các năm tài chính tiếp theo trong thời gian tối đa 5 năm (kể từ khi kết thúc giai đoạn đầu tư) vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

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

+ Kết chuyển số dư Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4132) về TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện để phân bổ dần số lãi tỷ giá hối đoái của giai đoạn đầu tư xây dựng trong các năm tài chính tiếp theo trong thời gian tối đa 5 năm (kể từ khi kết thúc giai đoạn đầu tư) vào doanh thu hoạt động tài chính, ghi:

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

Có TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện.

6. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động ở nước ngoài

6.1. Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo

Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính của hoạt động nước ngoài không thể tách rời với hoạt động của doanh nghiệp báo cáo được hạch toán tương tự như hướng dẫn kế toán của các điểm 1, 2, 3, 4 - Phần II - Thông tư này.

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

- Khi hợp nhất báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài hoạt động độc lập để tổng hợp vào báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo, nếu phát sinh chênh lệch tỷ giá hối đoái khi chuyển đổi báo cáo tài chính, ghi:

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có các TK có liên quan.

Hoặc

Nợ các TK có liên quan

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

- Khi xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái lũy kế đã bị hoãn lại do chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở ở nước ngoài hoạt động độc lập, khi hợp nhất báo cáo tài chính của doanh nghiệp báo cáo tại thời điểm thanh lý khoản đầu tư này, ghi:

Nợ TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4133)

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

Hoặc

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 413 - Chênh lệch tỷ giá hối đoái (4133).

III . HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC "HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG"

1. Hạch toán hợp đồng xây dựng phải tôn trọng một số quy định sau:

1.1. Doanh thu của hợp đồng xây dựng bao gồm:

a) Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng;

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

- Doanh thu của hợp đồng có thể tăng hay giảm ở từng thời kỳ, ví dụ:

+ Nhà thầu và khách hàng có thể đồng ý với nhau về các thay đổi và các yêu cầu làm tăng hoặc giảm doanh thu của hợp đồng trong kỳ tiếp theo so với hợp đồng được chấp thuận lần đầu tiên;

+ Doanh thu đã được thỏa thuận trong hợp đồng với giá cố định có thể tăng vì lý do giá cả tăng lên;

+ Doanh thu theo hợp đồng có thể bị giảm do nhà thầu không thực hiện đúng tiến độ hoặc không đảm bảo chất lượng xây dựng theo thỏa thuận trong hợp đồng;

+ Khi hợp đồng với giá cố định quy định mức giá cố định cho một đơn vị sản phẩm hoàn thành thì doanh thu theo hợp đồng sẽ tăng hoặc giảm khi khối lượng sản phẩm tăng hoặc giảm.

- Khoản tiền thưởng là các khoản phụ thêm trả cho nhà thầu nếu nhà thầu thực hiện hợp đồng đạt hay vượt mức yêu cầu. Khoản tiền thưởng được tính vào doanh thu của hợp đồng xây dựng khi:

+ Chắc chắn đạt hoặc vượt mức một số tiêu chuẩn cụ thể đã được ghi trong hợp đồng; và

+ Khoản tiền thưởng được xác định một cách đáng tin cậy.

- Một khoản thanh toán khác mà nhà thầu thu được từ khách hàng hay một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá hợp đồng. Ví dụ: Sự chậm trễ do khách hàng gây nên; sai sót trong các chỉ tiêu kỹ thuật hoặc thiết kế và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng. Việc xác định doanh thu tăng thêm từ các khoản thanh toán

trên còn tùy thuộc vào rất nhiều yếu tố không chắc chắn và thường phụ thuộc vào kết quả của nhiều cuộc đàm phán. Do đó, các khoản thanh toán khác chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng xây dựng khi:

- + Các cuộc thỏa thuận đã đạt được kết quả là khách hàng sẽ chấp thuận bồi thường;
- + Khoản thanh toán khác được khách hàng chấp thuận và có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

1.2. Chi phí của hợp đồng xây dựng bao gồm:

a) Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng:

Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng có thể được giảm khi có các khoản thu khác không bao gồm trong doanh thu của hợp đồng. Ví dụ: Các khoản thu từ việc bán nguyên, vật liệu thừa và thanh lý máy móc, thiết bị xây dựng khi kết thúc hợp đồng...

b) Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng cụ thể:

Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng xây dựng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng bao gồm chi phí bảo hiểm, chi phí thiết kế và trợ giúp kỹ thuật không liên quan trực tiếp đến một hợp đồng cụ thể, chi phí quản lý chung trong xây dựng và các chi phí đi vay nếu thỏa mãn các điều kiện chi phí đi vay được vốn hóa quy định trong chuẩn mực chi phí đi vay.

c) Các chi phí khác có thể thu lại từ khách hàng theo các điều khoản của hợp đồng.

1.3. Ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng theo 1 trong 2 trường hợp sau:

a) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, thì doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập báo cáo tài chính mà không phụ thuộc vào hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hóa đơn là bao nhiêu;

b) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận trong kỳ phản ánh trên hóa đơn đã lập.

1.4. Phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng làm cơ sở xác định doanh thu có thể được xác định bằng nhiều cách khác nhau. Doanh nghiệp cần sử dụng phương pháp tính toán thích hợp để xác định phần công việc đã hoàn thành. Tùy thuộc vào bản chất của hợp đồng, các phương pháp đó có thể là:

a) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng;

b) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành; hoặc

c) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng.

Ví dụ:

(1) Doanh thu hợp đồng xây dựng với giá cố định được xác định theo phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) công việc hoàn thành, được đo bằng tỷ lệ phần trăm (%) giữa giờ công lao động đã thực hiện đến thời điểm hiện tại so với tổng số giờ công lao động dự tính cho hợp đồng đó.

(2) Doanh thu hợp đồng xây dựng được xác định theo phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh tính đến thời điểm hiện tại so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng (Xem phụ lục số 01).

1.5. Khi kết quả của hợp đồng xây dựng không thể ước tính được một cách đáng tin cậy, thì:

- a) Doanh thu chỉ được ghi nhận tương ứng với chi phí thực tế của hợp đồng xây dựng đã phát sinh mà việc được hoàn trả là tương đối chắc chắn;
- b) Các chi phí của hợp đồng chỉ được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi các khoản chi phí này đã phát sinh.

1.6. Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch thì:

a. Nhà thầu phải lựa chọn phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành và giao trách nhiệm cho các bộ phận liên quan xác định giá trị phần công việc đã hoàn thành và lập chứng từ phản ánh doanh thu hợp đồng xây dựng trong kỳ:

- Nếu áp dụng phương pháp (a) "Tỷ lệ phần trăm (%)" giữa chi phí thực tế đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng" thì giao cho bộ phận kế toán phối hợp với các bộ phận khác thực hiện;

- Nếu áp dụng phương pháp (b) "Đánh giá phần công việc đã hoàn thành" hoặc phương pháp (c) "Tỷ lệ phần trăm (%)" giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng" thì giao cho bộ phận kỹ thuật thi công phối hợp với các bộ phận khác thực hiện.

b. Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, kế toán căn cứ vào chứng từ xác định doanh thu trên cơ sở phần công việc đã hoàn thành trong kỳ (không phải hóa đơn) làm căn cứ ghi nhận doanh thu trong kỳ kế toán.

Đồng thời nhà thầu phải căn cứ vào hợp đồng xây dựng để lập hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch gửi cho khách hàng đòi tiền. Kế toán căn cứ vào hóa đơn để ghi sổ kế toán số tiền khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch.

1.7. Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, được khách hàng xác nhận thì nhà thầu phải căn cứ vào phương pháp tính toán thích hợp để xác định giá trị khối lượng xây lắp hoàn thành trong kỳ. Khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, kế toán phải lập hóa đơn gửi cho khách hàng đòi tiền và phản ánh doanh thu và nợ phải thu trong kỳ tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận.

1.8. Việc trích trước chi phí sửa chữa và bảo hành công trình được thực hiện theo từng lần ghi nhận doanh thu hợp đồng xây dựng hoặc khi kết thúc năm tài chính.

2. Phương pháp kế toán doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng

2.1. Bổ sung Tài khoản 337 – “Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng” để kế toán doanh thu và chi phí hợp đồng xây dựng trong trường hợp thanh toán theo tiến độ kế hoạch:

Tài khoản 337 “Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng” dùng để phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch và số tiền phải thu theo doanh thu tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác nhận của hợp đồng xây dựng dở dang.

Hạch toán Tài khoản 337 cần tôn trọng một số quy định sau:

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

- Căn cứ để ghi vào bên Nợ TK 337 là chứng từ xác định doanh thu tương ứng với phần công việc đã hoàn thành trong kỳ (không phải hóa đơn) do nhà thầu tự lập, không phải chờ khách hàng xác nhận.

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

Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 337 “Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng”

Bên Nợ:

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

Bên Có:

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

Số dư bên Nợ:

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

Số dư bên Có:

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

Phương pháp hạch toán kế toán Tài khoản 337

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

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

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

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

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

2.2. Phương pháp kế toán doanh thu và chi phí hợp đồng xây dựng

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

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

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

- Căn cứ vào hóa đơn được lập theo tiến độ kế hoạch để phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch đã ghi trong hợp đồng, ghi:

Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp.

- Khi nhận được tiền do khách hàng trả, hoặc nhận tiền khách hàng ứng trước, ghi:

Nợ các TK 111, 112...

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

2.2.2. Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì kế toán phải lập hóa đơn trên cơ sở phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận, căn cứ vào hóa đơn, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

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

2.2.3. Khoản tiền thưởng thu được từ khách hàng trả phụ thêm cho nhà thầu khi thực hiện hợp đồng đạt hoặc vượt một số chỉ tiêu cụ thể đã được ghi trong hợp đồng, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

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

2.2.4. Khoản bồi thường thu được từ khách hàng hay bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá trị hợp đồng (Ví dụ: Sự chậm trễ do khách hàng gây nên; sai sót trong các chỉ tiêu kỹ thuật hoặc thiết kế và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng), ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

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

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

2.2.5. Khi nhận được tiền thanh toán khối lượng công trình hoàn thành hoặc khoản ứng trước từ khách hàng, ghi:

Nợ các TK 111, 112...

Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.

2.2.6. Hạch toán chi phí sửa chữa và bảo hành công trình:

- Khi trích trước chi phí sửa chữa và bảo hành công trình, ghi:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

- Khi phát sinh chi phí sửa chữa và bảo hành công trình, như chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung, kế toán phản ánh vào các Tài khoản chi phí có liên quan, ghi:

Nợ TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Nợ TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

Nợ TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có các TK 112, 152, 153, 214, 331, 334, 338...

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí thực tế phát sinh trong kỳ về nguyên, vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung liên quan đến hoạt động sửa chữa và bảo hành công trình xây lắp để tập hợp chi phí sửa chữa và bảo hành và tính giá thành bảo hành, ghi:

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

Có TK 621 - Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Có TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công

Có TK 627 - Chi phí sản xuất chung.

- Khi công việc sửa chữa và bảo hành công trình hoàn thành bàn giao cho khách hàng, ghi:

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

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

- Hết thời hạn bảo hành công trình xây, lắp, nếu công trình không phải bảo hành hoặc số trích trước chi phí bảo hành công trình lớn hơn chi phí thực tế phát sinh, phải hoàn nhập số trích trước về chi phí bảo hành còn lại, ghi:

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả

Có TK 711 - Thu nhập khác.

2.2.7. Khi tạm ứng tiền cho nhà thầu phụ trước khi hợp đồng phụ hoàn thành, ghi:

Nợ TK 331- Phải trả cho người bán

Có các TK 111, 112,...

2.2.8. Trường hợp xuất hiện nghi ngờ về khả năng không thu được một khoản nào đó đã được tính trong doanh thu của hợp đồng và đã ghi trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thì những khoản không có khả năng thu được đó phải được lập dự phòng các khoản phải thu khó đòi. Trường hợp số dự phòng phải thu khó đòi được lập ở cuối kỳ kế toán năm nay lớn hơn số dự phòng phải thu khó đòi đã lập ở cuối kỳ kế toán năm trước chưa sử dụng hết, thì số chênh lệch lớn hơn, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp

Có TK 139 - Dự phòng phải thu khó đòi.

Trường hợp số dự phòng phải thu khó đòi được lập ở cuối kỳ kế toán năm nay nhỏ hơn số dự phòng phải thu khó đòi đã lập ở cuối kỳ kế toán năm trước chưa sử dụng hết thì số chênh lệch nhỏ hơn phải được hoàn nhập, ghi:

Nợ TK 139 - Dự phòng phải thu khó đòi

Có TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp.

2.2.9. Các chi phí của hợp đồng không thể thu hồi (Ví dụ như không đủ tính thực thi về mặt pháp lý như có sự nghi ngờ về hiệu lực của nó, hoặc hợp đồng mà khách hàng không thể thực thi nghĩa vụ của mình...) phải được ghi nhận ngay là chi phí trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

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

2.2.10. Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng có thể được giảm nếu có các khoản thu khác không bao gồm trong doanh thu của hợp đồng. Ví dụ: các khoản thu từ việc bán nguyên, vật liệu thừa và thanh lý máy móc, thiết bị thi công khi kết thúc hợp đồng xây dựng:

a) Nhập kho nguyên, vật liệu thừa khi kết thúc hợp đồng xây dựng, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (Theo giá gốc)

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

b) Phế liệu thu hồi nhập kho, ghi:

Nợ TK 152 - Nguyên liệu, vật liệu (Theo giá có thể thu hồi)

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

c) Trường hợp vật liệu thừa và phế liệu thu hồi không qua nhập kho mà tiêu thụ ngay, kế toán phản ánh các khoản thu bán vật liệu thừa và phế liệu, ghi giảm chi phí:

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

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

Có TK 154 - Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang (Giá bán chưa có thuế GTGT).

d) Kế toán thanh lý máy móc, thiết bị thi công chuyên dùng cho một hợp đồng xây dựng và đã trích khấu hao hết vào giá trị hợp đồng khi kết thúc hợp đồng xây dựng, ghi:

+ Phản ánh số thu về thanh lý máy móc, thiết bị thi công, ghi:

Nợ các TK 111, 112, 131

Có TK 3331 - Thuế GTGT phải nộp

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

(Giá bán chưa có thuế GTGT).

+ Phản ánh chi phí thanh lý máy móc, thiết bị (nếu có), ghi:

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

Nợ TK 133 Thuế GTGT được khấu trừ

Có các TK 111, 112...

+ Ghi giảm TSCĐ là máy móc, thiết bị thi công chuyên dùng đã thanh lý, ghi:

Nợ TK 214 - Hao mòn TSCĐ

Có TK 211 - TSCĐ hữu hình.

IV. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỰC "CHI PHÍ ĐI VAY"

A. HẠCH TOÁN CHI PHÍ ĐI VAY PHẢI TÔN TRỌNG MỘT SỐ QUY ĐỊNH SAU:

1. Chi phí đi vay phải ghi nhận vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh, trừ khi được vốn hoá theo quy định.

2. Chi phí đi vay liên quan đến tài sản dở dang khi có đủ các điều kiện vốn hoá thì đơn vị phải thực hiện theo đúng quy định tại chuẩn mực kế toán "Chi phí đi vay" về định nghĩa tài sản dở dang, xác định chi phí đi vay được vốn hoá, thời điểm bắt đầu vốn hoá, tạm ngừng vốn hoá và chấm dứt việc vốn hoá.

3. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào giá trị của tài sản đó (được vốn hoá), bao gồm các khoản lãi tiền vay, phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành trái phiếu, các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay.

4. Đơn vị phải xác định chi phí đi vay được vốn hoá theo đúng quy định hiện hành của chuẩn mực kế toán cho hai trường hợp: (1) Khoản vay vốn riêng biệt sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang và (2) Các khoản vốn vay chung trong đó có sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang.

Các khoản thu nhập phát sinh do đầu tư tạm thời các khoản vay riêng biệt trong khi chờ sử dụng vào mục đích có được tài sản dở dang thì phải ghi giảm trừ (-) vào chi phí đi vay phát sinh khi vốn hoá.

- Vốn hoá chi phí đi vay đối với khoản vốn vay riêng biệt:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí đi vay được} \\ \text{vốn hoá cho mỗi kỳ} \\ \text{kế toán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí đi vay thực tế} \\ \text{phát sinh của khoản vay} \\ \text{riêng biệt} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Thu nhập phát sinh từ} \\ \text{hoạt động đầu tư tạm thời} \\ \text{của các khoản vay đó} \end{array}$$

- Vốn hoá chi phí đi vay đối với các khoản vốn vay chung:

$$\begin{array}{l} \text{Số chi phí đi vay} \\ \text{được vốn hoá cho} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí lũy kế bình quân gia quyền} \\ \text{phát sinh cho đầu tư xây dựng hoặc} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ vốn} \\ \text{hoá (\%)} \end{array}$$

$$\begin{aligned} \text{mỗi kỳ kế toán (1)} &= \frac{\text{sản xuất tài sản dở dang cho đến cuối kỳ kế toán (2)}}{\text{chi phí lãi vay}} \times \text{Số tháng chi phí thực tế phát sinh trong kỳ kế toán (5)} \quad (3) \\ \text{Chi phí lãi vay bình quân gia quyền (2)} &= \Sigma \frac{\text{Chi phí cho từng tài sản (4)}}{\text{Số tháng phát sinh của kỳ kế toán (6)}} \times \text{Số tháng chi phí thực tế phát sinh trong kỳ kế toán (5)} \\ \text{Tỷ lệ vốn hoá (%) (3)} &= \frac{\text{Tổng số tiền lãi vay thực tế của các khoản vay phát sinh trong kỳ (7)}}{\text{Số dư bình quân gia quyền các khoản vay gốc (8)}} \times 100\% \\ \text{Số dư bình quân gia quyền các khoản vay gốc (8)} &= \frac{\text{Số dư của từng khoản vay gốc (9)}}{\text{Số tháng mà từng khoản vay phát sinh trong kỳ kế toán (5)}} \times \text{Số tháng phát sinh của kỳ kế toán (6)} \end{aligned}$$

5. Nếu có phát sinh các khoản chiết khấu hoặc phụ trội của những khoản vay bằng phát hành trái phiếu thì phải điều chỉnh lại chi phí đi vay bằng cách phân bổ giá trị các khoản chiết khấu hoặc phụ trội theo một trong hai phương pháp cho phù hợp (phương pháp lãi suất thực tế hoặc phương pháp đường thẳng). Tuy nhiên doanh nghiệp phải áp dụng nhất quán phương pháp đã lựa chọn trong một kỳ kế toán năm.

6. Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ được tạm ngừng lại trong các giai đoạn mà quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn, trừ khi sự gián đoạn đó là cần thiết.

7. Việc vốn hoá chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành. Chi phí đi vay phát sinh sau đó sẽ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi phát sinh.

B. PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN

1. Kế toán chi phí đi vay

1.1. Trường hợp chi phí đi vay ghi vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ

a) Đối với chi phí lãi vay:

- Trường hợp đơn vị phải thanh toán định kỳ lãi tiền vay cho bên cho vay, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112,...

- Trường hợp đơn vị trả trước lãi tiền vay cho bên cho vay, ghi:

Nợ TK 142 - Chi phí trả trước (Nếu trả trước ngắn hạn lãi tiền vay)

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Nếu trả trước dài hạn lãi tiền vay)

Có các TK 111, 112,...

- Định kỳ, khi phân bổ lãi tiền vay theo số phải trả từng kỳ vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 142 - Chi phí trả trước

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

- Trường hợp lãi tiền vay đơn vị trả sau cho bên cho vay (trả gốc và lãi khi hết thời hạn vay theo khế ước):

+ Định kỳ, khi tính lãi tiền vay phải trả từng kỳ để tính vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 335 - Chi phí phải trả.

+ Hết thời hạn vay, khi đơn vị trả gốc vay và lãi tiền vay dài hạn, ghi:

Nợ TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả (Nếu trả dần gốc vay dài hạn đến hạn trả)

Nợ TK 341 - Vay dài hạn (Gốc vay dài hạn còn phải trả)

Nợ TK 335 - Chi phí phải trả (Lãi tiền vay)

Có các TK 111, 112,...

b) Trường hợp đơn vị thanh toán định kỳ tiền thuê tài chính cho bên cho thuê, kế toán chi phí tiền lãi thuê tài chính được thực hiện theo quy định tại điểm 2.2 mục B phần I của Thông tư này.

c) Trường hợp đơn vị thanh toán định kỳ lãi trả chậm của tài sản mua theo phương thức trả chậm, trả góp cho bên bán:

- Khi mua TSCĐ theo phương thức trả chậm, trả góp về sử dụng ngay cho hoạt động SXKD, ghi:

Nợ các TK 211, 213 (Nguyên giá - ghi theo giá mua trả tiền ngay)

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

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phần lãi trả chậm là số chênh lệch giữa tổng số tiền phải thanh toán trừ (-) giá mua trả tiền ngay trừ (-) thuế GTGT (nếu được khấu trừ))

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

- Định kỳ, tính vào chi phí tài chính theo số lãi trả chậm, trả góp phải trả của từng kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

d) Trong kỳ, nếu đơn vị nhận được các khoản hỗ trợ lãi suất đi vay của Nhà nước cho hoạt động kinh doanh, ghi:

Nợ các TK 111, 112,...

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

1.2. Trường hợp chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hoá

Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang khi có đủ các điều kiện được vốn hoá theo quy định thì xử lý như sau:

a) Đối với khoản vốn vay riêng biệt, chi phí đi vay được vốn hoá cho tài sản dở dang được xác định là chi phí đi vay thực tế phát sinh từ các khoản vay trừ (-) đi các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay này, ghi:

Nợ các TK 111, 112 (Các khoản thu nhập phát sinh do đầu tư tạm thời)

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang (Tài sản đầu tư xây dựng dở dang)

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung (Tài sản đang sản xuất dở dang)

Có các TK 111, 112 (Nếu trả lãi vay định kỳ)

Có TK 142 - Chi phí trả trước (Chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu trả trước ngắn hạn chi phí đi vay)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phân bổ chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu trả trước dài hạn chi phí đi vay)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (Trích trước chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu chi phí đi vay trả sau).

b) Đối với các khoản vốn vay chung, chi phí đi vay được vốn hoá là toàn bộ chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào chi phí đầu tư XDDB hoặc chi phí sản xuất sản phẩm mà không phải điều chỉnh các khoản thu nhập phát sinh do đầu tư tạm thời, ghi:

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản dở dang

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung

Có các TK 111, 112 (Nếu trả lãi vay định kỳ)

Có TK 142 - Chi phí trả trước (Chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu trả trước ngắn hạn chi phí đi vay)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Phân bổ chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu trả trước dài hạn chi phí đi vay)

Có TK 335 - Chi phí phải trả (Trích trước chi phí đi vay phải trả trong kỳ - nếu chi phí đi vay trả sau).

- Các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vốn vay chung, ghi:

Nợ các TK 111, 112

Có TK 515 - Doanh thu hoạt động tài chính.

1.3. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến tài sản dở dang trong các giai đoạn mà quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn một cách bất thường hoặc kể từ khi chấm dứt vốn hoá phải tính vào chi phí tài chính, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112, 142, 242, 335,...

2. Kế toán chi phí đi vay trong trường hợp phát hành trái phiếu công ty

2.1. Các trường hợp phát hành trái phiếu công ty

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

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

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

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

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

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

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

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

- Trường hợp chi phí lãi vay của trái phiếu đủ điều kiện vốn hoá, các khoản lãi tiền vay và khoản phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội được vốn hoá trong từng kỳ không được vượt quá số lãi vay thực tế phát sinh và số phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội trong kỳ đó.

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

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

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

2.2. Bổ sung thêm Tài khoản 343 - Trái phiếu phát hành

Tài khoản này dùng để phản ánh tình hình phát hành trái phiếu và thanh toán trái phiếu của doanh nghiệp. Tài khoản này cũng dùng để phản ánh các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu phát sinh khi phát hành trái phiếu và tình hình phân bổ các khoản chiết khấu, phụ trội khi xác định chi phí đi vay tính vào chi phí sản xuất, kinh doanh hoặc vốn hoá theo từng kỳ.

Hạch toán Tài khoản 343 – Trái phiếu phát hành cần tôn trọng một số quy định sau:

TK 343 chỉ áp dụng ở doanh nghiệp có vay vốn bằng phương thức phát hành trái phiếu.

TK 343 phải phản ánh chi tiết các nội dung có liên quan đến trái phiếu phát hành, gồm:

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

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

Doanh nghiệp phải theo dõi chiết khấu và phụ trội cho từng loại trái phiếu phát hành và tình hình phân bổ từng khoản chiết khấu, phụ trội khi xác định chi phí đi vay tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá theo từng kỳ.

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

5. Khi lập báo cáo tài chính, trên Bảng cân đối kế toán trong phần nợ phải trả thì chỉ tiêu trái phiếu phát hành được phản ánh trên cơ sở thuần (xác định bằng trị giá trái phiếu theo mệnh giá trừ (-) chiết khấu trái phiếu cộng (+) phụ trội trái phiếu).

Kết cấu và nội dung phản ánh của Tài khoản 343 - Trái phiếu phát hành

Bên Nợ:

Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn;

Chiết khấu trái phiếu phát sinh trong kỳ;

Phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

Bên Có:

Trị giá trái phiếu phát hành theo mệnh giá trong kỳ;

Phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ;

Phụ trội trái phiếu phát sinh trong kỳ.

Số dư bên Có:

Trị giá khoản nợ vay do phát hành trái phiếu đến thời điểm cuối kỳ.

Tài khoản này có 3 Tài khoản cấp 2:

TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu

TK 3433 - Phụ trội trái phiếu

Tài khoản 3431 - Mệnh giá trái phiếu: Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá trái phiếu phát hành theo mệnh giá khi doanh nghiệp đi vay bằng hình thức phát hành trái phiếu và việc thanh toán trái phiếu đáo hạn trong kỳ.

**Kết cấu và nội dung phản ánh của
Tài khoản 3431 - Mệnh giá trái phiếu**

Bên Nợ:

Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn.

Bên Có:

Trị giá trái phiếu phát hành theo mệnh giá trong kỳ.

Số dư bên Có:

Trị giá trái phiếu đã phát hành theo mệnh giá cuối kỳ.

Tài khoản 3432 - Chiết khấu trái phiếu: Tài khoản này dùng để phản ánh chiết khấu trái phiếu phát sinh khi doanh nghiệp đi vay bằng hình thức phát hành trái phiếu có chiết khấu và việc phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ.

Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu

Bên Nợ:

Chiết khấu trái phiếu phát sinh trong kỳ.

Bên Có:

Phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ.

Số dư bên Nợ:

Chiết khấu trái phiếu chưa phân bổ cuối kỳ.

Tài khoản 3433 - Phụ trội trái phiếu: Tài khoản này dùng để phản ánh phụ trội trái phiếu phát sinh khi doanh nghiệp đi vay bằng hình thức phát hành trái phiếu có chiết khấu và việc phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

Kết cấu và nội dung phản ánh của TK 3433 - Phụ trội trái phiếu

Bên Nợ:

Phân bổ phụ trội trái phiếu trong kỳ.

Bên Có:

Phụ trội trái phiếu phát sinh trong kỳ.

Số dư bên Có:

Phụ trội trái phiếu chưa phân bổ cuối kỳ.

2.3. Kế toán trường hợp phát hành trái phiếu theo mệnh giá

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

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

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

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

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

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản 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 (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

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

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

Nợ TK 635 – Chi phí tài chính (Nếu tính vào chi phí tài chính trong kỳ)

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

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

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

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

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112,...

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

- Tại thời điểm phát hành trái phiếu, ghi:

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

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

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

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

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

Nợ TK 241- Xây dựng cơ bản 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 (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (Số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ).

đ) Chi phí phát hành trái phiếu:

- Nếu chi phí phát hành trái phiếu có giá trị nhỏ, tính ngay vào chi phí trong kỳ, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có các TK 111, 112,...

- Nếu chi phí phát hành trái phiếu có giá trị lớn, phải phân bổ dần, ghi:

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết chi phí phát hành trái phiếu)

Có các TK 111, 112, ...

Định kỳ, phân bổ chi phí phát hành trái phiếu, ghi:

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

Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn (Chi tiết chi phí phát hành trái phiếu).

e) Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, ghi:

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112,...

2.4. Kế toán phát hành trái phiếu có chiết khấu

a) Phản ánh số tiền thực thu về phát hành trái phiếu, ghi:

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

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Chênh lệch giữa số tiền thu về bán trái phiếu nhỏ hơn mệnh giá trái phiếu)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

b) Trường hợp trả lãi định kỳ, khi trả lãi vay tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá, ghi:

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

Nợ TK 241 - Xây dựng cơ bản 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 (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

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

Có TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu (Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ).

c) Trường hợp trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn):

- Từng kỳ doanh nghiệp phải tính trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ, ghi:

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

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

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

Có TK 3432- Chiết khấu trái phiếu (Số phân bổ chiết khấu trái phiếu trong kỳ).

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

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

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112,...

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

- Khi phát hành trái phiếu, ghi:

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

Nợ TK 3432 - Chiết khấu trái phiếu

Nợ TK 242 (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (Số tiền lãi trái phiếu trả trước)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

- Định kỳ tính chi phí lãi vay vào chi phí SXKD trong kỳ, hoặc vốn hoá, ghi:

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

Nợ TK 241- Xây dựng cơ bản 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 (Nếu được vốn hoá tính vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có TK 242 (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (Số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ)

Có TK 3432- Chiết khấu trái phiếu (Số phân bổ chiết khấu trái phiếu từng kỳ).

đ) Thanh toán trái phiếu khi đáo hạn, ghi:

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112,...

e) Kế toán chi phí phát hành trái phiếu được thực hiện theo điểm 2.3(đ) mục B phần IV Thông tư này.

2.5. Kế toán phát hành trái phiếu có phụ trội

a) Phản ánh số tiền thực thu về phát hành trái phiếu:

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

Có TK 3433 - Phụ trội trái phiếu (Chênh lệch giữa số tiền thực thu về bán trái phiếu lớn hơn mệnh giá trái phiếu)

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

b) Trường hợp trả lãi định kỳ:

- Khi trả lãi tính vào chi phí SXKD hoặc vốn hoá, ghi:

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

Nợ TK 241- Xây dựng cơ bản 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 (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

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

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

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu (số phân bổ dần phụ trội trái phiếu từng kỳ)

Có các TK 635, 241, 627.

c) Trường hợp trả lãi sau (khi trái phiếu đáo hạn), từng kỳ doanh nghiệp phải ghi nhận trước chi phí lãi vay phải trả trong kỳ.

- Khi tính chi phí lãi vay cho các đối tượng ghi nhận chi phí đi vay trong kỳ, ghi:

Nợ các TK 635, 241, 627

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

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

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu

Có các TK 635, 241, 627.

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

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

Nợ TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu

Có các TK 111, 112,...

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

- Khi phát hành trái phiếu, ghi:

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

Nợ TK 242 (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (Số tiền lãi trái phiếu trả trước)

Có TK 3433 - Phụ trội trái phiếu

Có TK 3431 - Mệnh giá trái phiếu.

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

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

Nợ TK 241- Xây dựng cơ bản 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 (Nếu được vốn hoá vào giá trị tài sản sản xuất dở dang)

Có TK 242 (Chi tiết lãi trái phiếu trả trước) (Số lãi trái phiếu phân bổ trong kỳ).

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

Nợ TK 3433 - Phụ trội trái phiếu (Số phân bổ phụ trội trái phiếu từng kỳ)

Có các TK 635, 241, 627.

đ) Kế toán chi phí phát hành trái phiếu được thực hiện theo điểm 2.3(đ) Mục B – Phần IV Thông tư này..

V. HƯỚNG DẪN KẾ TOÁN CHUẨN MỤC "BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ"

1. Trách nhiệm lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

- Tất cả các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế đều phải lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 24 "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ" và hướng dẫn tại Thông tư này.

- Riêng đối với các doanh nghiệp là ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính khác, việc lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được hướng dẫn trong một văn bản riêng.

2. Thời hạn lập và gửi Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Thời hạn lập và gửi Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được thực hiện theo quy định hiện hành của Chế độ Báo cáo tài chính ban hành theo Quyết định số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

3. Nguyên tắc lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

3.1. Các khoản đầu tư ngắn hạn được coi là tương đương tiền trình bày trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ chỉ bao gồm các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua khoản đầu tư đó. Ví dụ, kỳ phiếu ngân hàng, tín phiếu kho bạc, chứng chỉ tiền gửi... có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua.

3.2. Doanh nghiệp phải trình bày các luồng tiền trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo ba loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính theo quy định của chuẩn mực "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ":

+ Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp và các hoạt động khác không phải là các hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính;

+ Luồng tiền từ hoạt động đầu tư là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động mua sắm, xây dựng, thanh lý, nhượng bán các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không thuộc các khoản tương đương tiền;

+ Luồng tiền từ hoạt động tài chính là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra các thay đổi về quy mô và kết cấu của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp.

3.3. Doanh nghiệp được trình bày luồng tiền từ các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính theo cách thức phù hợp nhất với đặc điểm kinh doanh của doanh nghiệp.

3.4. Các luồng tiền phát sinh từ các hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính sau đây được báo cáo trên cơ sở thuần:

+ Thu tiền và chi trả tiền hộ khách hàng như tiền thuê thu hộ, chi hộ và trả lại cho chủ sở hữu tài sản; Các quỹ đầu tư giữ cho khách hàng...;

+ Thu tiền và chi tiền đối với các khoản có vòng quay nhanh, thời gian đáo hạn ngắn như: Mua, bán ngoại tệ; Mua, bán các khoản đầu tư; Các khoản đi vay hoặc cho vay ngắn hạn khác có thời hạn thanh toán không quá 3 tháng.

3.5. Các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ phải được quy đổi ra đồng tiền chính thức trong ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính theo tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh giao dịch. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của các tổ chức hoạt động ở nước ngoài phải được quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính của công ty mẹ theo tỷ giá thực tế tại ngày lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

3.6. Các giao dịch về đầu tư và tài chính không trực tiếp sử dụng tiền hay các khoản tương đương tiền không được trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Ví dụ:

(a) Việc mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính;

(b) Việc mua một doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu;

(c) Việc chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu.

3.7. Các khoản mục tiền và tương đương tiền đầu kỳ và cuối kỳ, ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi tiền và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ hiện có cuối kỳ phải được trình bày thành các chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ để đối chiếu số liệu với các khoản mục tương ứng trên Bảng Cân đối kế toán.

3.8. Doanh nghiệp phải trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền có số dư cuối kỳ lớn do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng do có sự hạn chế của pháp luật hoặc các ràng buộc khác mà doanh nghiệp phải thực hiện.

4. Căn cứ lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Việc lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được căn cứ vào:

- Bảng Cân đối kế toán;

- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;

- Thuyết minh báo cáo tài chính;

- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ kỳ trước;

- Các tài liệu kế toán khác, như: Sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển"; Sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết của các Tài khoản liên quan khác, bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ và các tài liệu kế toán chi tiết khác...

5. Yêu cầu về mở và ghi sổ kế toán phục vụ lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

- Sổ kế toán chi tiết các Tài khoản phải thu, phải trả phải được mở chi tiết theo 3 loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

- Đối với sổ kế toán chi tiết các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển" phải mở chi tiết theo 3 loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính để làm căn cứ đối chiếu. Ví dụ, đối với khoản tiền trả ngân hàng về gốc và lãi vay, kế toán phải phản ánh riêng số tiền trả lãi vay và số tiền trả gốc vay trên sổ kế toán chi tiết.

- Tại thời điểm cuối niên độ kế toán, khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, doanh nghiệp phải xác định các khoản đầu tư ngắn hạn có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua thoả mãn định nghĩa được coi là tương đương tiền phù hợp với quy định của Chuẩn mực "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ" để loại trừ ra khỏi các khoản mục liên quan đến hoạt động đầu tư ngắn hạn. Giá trị của các khoản tương đương tiền được cộng (+) vào chỉ tiêu "Tiền và các khoản tương đương tiền cuối kỳ" trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

- Đối với các khoản đầu tư chứng khoán và công cụ nợ không được coi là tương đương tiền, kế toán phải căn cứ vào mục đích đầu tư để lập bảng kê chi tiết xác định các khoản đầu tư

chứng khoán và công cụ nợ phục vụ cho mục đích thương mại (mua vào để bán) và phục vụ cho mục đích nắm giữ đầu tư để thu lãi.

6. Phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

6.1. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động kinh doanh

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh được lập và trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo một trong hai phương pháp sau: Phương pháp trực tiếp và phương pháp gián tiếp.

6.1.1. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động kinh doanh theo phương pháp trực tiếp

- Nguyên tắc lập: Theo phương pháp trực tiếp, các luồng tiền vào và luồng tiền ra từ hoạt động kinh doanh được xác định và trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ bằng cách phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu vào và chi ra theo từng nội dung thu, chi từ các sổ kế toán tổng hợp và chi tiết của doanh nghiệp.

- Cơ sở lập:

+ Bảng Cân đối kế toán;

+ Thuyết minh báo cáo tài chính;

+ Sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển";

+ Sổ kế toán Tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn";

+ Sổ kế toán các Tài khoản phải thu, các Tài khoản phải trả;

+ Sổ kế toán các Tài khoản có liên quan khác;

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ kỳ trước.

- Phương pháp lập các chỉ tiêu cụ thể (Xem Phụ lục số 03)

(1) Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác - Mã số 01

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu (tổng giá thanh toán) trong kỳ do bán hàng hóa, thành phẩm, cung cấp dịch vụ, tiền bản quyền, phí, hoa hồng và các khoản doanh thu khác (như bán chứng khoán vì mục đích thương mại) (nếu có), trừ các khoản doanh thu được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, kể cả các khoản tiền đã thu từ các khoản nợ phải thu liên quan đến các giao dịch bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác phát sinh từ các kỳ trước nhưng kỳ này mới thu được tiền và số tiền ứng trước của người mua hàng hoá, dịch vụ.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" (phần thu tiền), sổ kế toán các tài khoản phải trả (Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ chuyên trả ngay các khoản công nợ) trong kỳ báo cáo sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ" (Bán hàng, cung cấp dịch vụ thu tiền ngay) và sổ kế toán Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (Bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác phát sinh từ các kỳ trước, đã thu được tiền trong kỳ này) hoặc số tiền ứng trước trong kỳ của người mua sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, sổ kế toán Tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn" và Tài khoản "Doanh thu hoạt động tài chính" (Bán chứng khoán vì mục đích thương mại thu tiền ngay).

(2) Tiền trả cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ - Mã số 02

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả (tổng giá thanh toán) trong kỳ cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ, chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại (nếu có), kể cả số tiền đã trả cho các khoản nợ phải trả liên quan đến giao dịch mua hàng hoá, dịch vụ phát sinh từ các kỳ trước nhưng kỳ này mới trả tiền và số tiền chi ứng trước cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" và "Tiền đang chuyển" (phần chi tiền), sổ kế toán Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần chi tiền từ thu các khoản phải thu của khách hàng), sổ kế toán Tài khoản "Vay

ngắn hạn” (Phần chi tiền từ tiền vay ngắn hạn nhận được chuyển trả ngay cho người bán) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán Tài khoản "Phải trả cho người bán", sổ kế toán các Tài khoản hàng tồn kho và các Tài khoản có liên quan khác, chi tiết phần đã trả bằng tiền trong kỳ báo cáo, sổ kế toán các Tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn" (Chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại). Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***).

(3) Tiền trả cho người lao động - Mã số 03

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả cho người lao động trong kỳ báo cáo về tiền lương, tiền công, phụ cấp, tiền thưởng... do doanh nghiệp đã thanh toán hoặc tạm ứng.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" (phần chi tiền) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán Tài khoản "Phải trả công nhân viên" - phần đã trả bằng tiền trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***).

(4) Tiền lãi vay đã trả - Mã số 04

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền lãi vay đã trả trong kỳ báo cáo, bao gồm tiền lãi vay phát sinh trong kỳ và trả ngay kỳ này, tiền lãi vay phải trả phát sinh từ các kỳ trước và đã trả trong kỳ này, lãi tiền vay trả trước trong kỳ này.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" và "Tiền đang chuyển", sổ kế toán Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần tiền trả lãi vay từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán Tài khoản "Chi phí phải trả" (theo dõi số tiền lãi vay phải trả) và các Tài khoản liên quan khác. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***).

(5) Tiền đã nộp thuế TNDN - Mã số 05

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nộp thuế TNDN cho Nhà nước trong kỳ báo cáo, bao gồm số tiền thuế TNDN đã nộp của kỳ này, số thuế TNDN còn nợ từ các kỳ trước đã nộp trong kỳ này và số thuế TNDN nộp trước (nếu có).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" và "Tiền đang chuyển" (phần chi tiền), sổ kế toán Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần tiền nộp thuế TNDN từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán Tài khoản "Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước" (phần thuế TNDN đã nộp trong kỳ báo cáo). Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***).

(6) Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh - Mã số 06

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu từ các khoản khác từ hoạt động kinh doanh, ngoài khoản tiền thu được phản ánh ở Mã số 01, như: Tiền thu từ khoản thu nhập khác (tiền thu về được bồi thường, được phạt, tiền thưởng, và các khoản tiền thu khác...); Tiền đã thu do được hoàn thuế; Tiền thu được do nhận ký quỹ, ký cược; Tiền thu hồi các khoản đưa đi ký cược, ký quỹ; Tiền thu từ nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án (nếu có); Tiền được các tổ chức, cá nhân bên ngoài thưởng, hỗ trợ ghi tặng các quỹ của doanh nghiệp; Tiền nhận được ghi tặng các quỹ do cấp trên cấp hoặc cấp dưới nộp...

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Thu nhập khác", Tài khoản "Thuế GTGT được khấu trừ" và sổ kế toán các Tài khoản khác có liên quan trong kỳ báo cáo.

(7) Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh - Mã số 07

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi về các khoản khác, ngoài các khoản tiền chi liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh trong kỳ báo cáo được phản ánh ở Mã số 02, 03, 04, 05, như: Tiền chi bồi thường, bị phạt và các khoản chi phí khác; Tiền nộp các loại thuế (không bao gồm thuế TNDN); Tiền nộp các loại phí, lệ phí, tiền thuê đất; Tiền chi đưa đi ký

cược, ký quỹ; Tiền trả lại các khoản nhận ký cược, ký quỹ; Tiền chi từ quỹ khen thưởng, phúc lợi; Tiền chi từ nguồn kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án; Tiền chi nộp các quỹ lên cấp trên hoặc cấp cho cấp dưới,...

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" và "Tiền đang chuyển" trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Chi phí khác", "Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước", "Chi sự nghiệp" và các Tài khoản liên quan khác. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***).

(8) Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh - Mã số 20

Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu từ Mã số 01 đến Mã số 07. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (***).

$$\text{Mã số 20} = \text{Mã số 01} + \text{Mã số 02} + \text{Mã số 03} + \text{Mã số 04} + \text{Mã số 05} + \text{Mã số 06} + \text{Mã số 07}$$

6.1.2. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động kinh doanh theo phương pháp gián tiếp

- Nguyên tắc lập: Theo phương pháp gián tiếp, các luồng tiền vào và các luồng tiền ra từ hoạt động kinh doanh được tính và xác định trước hết bằng cách điều chỉnh lợi nhuận trước thuế TNDN của hoạt động kinh doanh khỏi ảnh hưởng của các khoản mục không phải bằng tiền, các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu, phải trả từ hoạt động kinh doanh và các khoản mà ảnh hưởng về tiền của chúng là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, gồm:

+ Các khoản chi phí không bằng tiền, như: Khấu hao TSCĐ, dự phòng...;

+ Các khoản lãi, lỗ không phải bằng tiền, như: Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện...;

+ Các khoản lãi, lỗ được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, như: Lãi, lỗ về thanh lý, nhượng bán TSCĐ và bất động sản đầu tư, tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia...;

+ Chi phí lãi vay đã ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh được điều chỉnh tiếp tục với sự thay đổi vốn lưu động, chi phí trả trước dài hạn và các khoản thu, chi khác từ hoạt động kinh doanh, như:

+ Các thay đổi trong kỳ báo cáo của khoản mục hàng tồn kho, các khoản phải thu, các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh;

+ Các thay đổi của chi phí trả trước;

+ Lãi tiền vay đã trả;

+ Thuế TNDN đã nộp;

+ Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh;

+ Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh;

- Cơ sở lập:

+ Bảng Cân đối kế toán;

+ Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;

+ Thuyết minh báo cáo tài chính;

+ Sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" và "Tiền đang chuyển";

+ Sổ kế toán các Tài khoản hàng tồn kho, các Tài khoản phải thu, các Tài khoản phải trả liên quan đến hoạt động kinh doanh;

+ Sổ kế toán các Tài khoản khác có liên quan;

+ Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ;

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ kỳ trước.

- Phương pháp lập các chỉ tiêu cụ thể (Xem Phụ lục số 03)

(1) Lợi nhuận trước thuế - Mã số 01

Chỉ tiêu này được lấy từ chỉ tiêu tổng lợi nhuận trước thuế (Mã số 50) trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Nếu số liệu này là số âm (trường hợp lỗ), thì ghi trong ngoặc đơn (***)).

(2) Điều chỉnh cho các khoản

Khấu hao TSCĐ - Mã số 02

Chỉ tiêu này phản ánh số khấu hao TSCĐ đã trích được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số khấu hao TSCĐ đã trích trong kỳ trên Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ và sổ kế toán các Tài khoản có liên quan.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế".

Các khoản dự phòng - Mã số 03

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản dự phòng giảm giá đã lập được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các Tài khoản "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho", "Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn", "Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn", "Dự phòng phải thu khó đòi", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các tài khoản có liên quan.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế". Trường hợp các khoản dự phòng nêu trên được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ báo cáo thì được trừ (-) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế" và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)).

Lãi/lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện - Mã số 04

Chỉ tiêu này phản ánh lãi (hoặc lỗ) chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện đã được phản ánh vào lợi nhuận trước thuế trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán Tài khoản "Doanh thu hoạt động tài chính", chi tiết phần lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ báo cáo hoặc sổ kế toán Tài khoản "Chi phí tài chính", chi tiết phần lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ cuối kỳ báo cáo được ghi nhận vào doanh thu hoạt động tài chính hoặc chi phí tài chính trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế", nếu có lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện, hoặc được cộng (+) vào chỉ tiêu trên, nếu có lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện.

Lãi/lỗ từ hoạt động đầu tư - Mã số 05

Chỉ tiêu này phản ánh lãi/lỗ phát sinh trong kỳ đã được phản ánh vào lợi nhuận trước thuế nhưng được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, gồm lãi/lỗ từ việc thanh lý TSCĐ và các khoản đầu tư dài hạn mà doanh nghiệp mua và nắm giữ vì mục đích đầu tư, như: Lãi/lỗ bán bất động sản đầu tư, lãi cho vay, lãi tiền gửi, lãi/lỗ từ việc mua và bán lại các công cụ nợ (Trái phiếu, kỳ phiếu, tín phiếu); Cổ tức và lợi nhuận được chia từ các khoản đầu tư vốn vào đơn vị khác (không bao gồm lãi/lỗ mua bán chứng khoán vì mục đích thương mại). Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các Tài khoản "Doanh thu hoạt động tài chính", "Thu nhập khác" và sổ kế toán các Tài khoản "Chi phí tài chính", "Chi phí khác", chi tiết phần lãi/lỗ được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế", nếu có lãi hoạt động đầu tư và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***) ; hoặc được cộng (+) vào chỉ tiêu trên, nếu có lỗ hoạt động đầu tư.

Chi phí lãi vay - Mã số 06

Chỉ tiêu này phản ánh chi phí lãi vay đã ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán Tài khoản 635 "Chi phí tài chính", chi tiết chi phí lãi vay được ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản có liên quan, hoặc căn cứ vào chỉ tiêu "Chi phí lãi vay" trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận trước thuế".

(3) Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động - Mã số 08

Chỉ tiêu này phản ánh luồng tiền được tạo ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo sau khi đã loại trừ ảnh hưởng của các khoản mục thu nhập và chi phí không phải bằng tiền.

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào lợi nhuận trước thuế TNDN cộng (+) các khoản điều chỉnh.

$$\text{Mã số 08} = \text{Mã số 01} + \text{Mã số 02} + \text{Mã số 03} + \text{Mã số 04} + \text{Mã số 05} + \text{Mã số 06}$$

Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (***) .

Tăng, giảm các khoản phải thu - Mã số 09

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các Tài khoản phải thu liên quan đến hoạt động kinh doanh, như: Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (chi tiết "Phải thu của khách hàng"), Tài khoản "Phải trả cho người bán" (chi tiết "Trả trước cho người bán"), các Tài khoản "Phải thu nội bộ", "Phải thu khác", "Thuế GTGT được khấu trừ" và Tài khoản "Tạm ứng" trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản phải thu liên quan đến hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính, như: Phải thu về tiền lãi cho vay, phải thu về cổ tức và lợi nhuận được chia, phải thu về thanh lý, nhượng bán TSCĐ, bất động sản đầu tư...

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***) .

Tăng, giảm hàng tồn kho - Mã số 10

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các Tài khoản hàng tồn kho (Không bao gồm số dư của Tài khoản "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho").

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***) .

Tăng, giảm các khoản phải trả - Mã số 11

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ với số dư đầu kỳ của các Tài khoản nợ phải trả liên quan đến hoạt động kinh doanh, như: Tài khoản "Phải trả cho người bán" (Chi tiết "Phải trả cho người bán"), Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (Chi tiết "Người mua trả tiền trước"), các Tài khoản "Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước", "Phải trả công nhân viên", "Chi phí phải trả", "Phải trả nội bộ", "Phải trả, phải nộp khác". Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản phải trả về thuế TNDN phải nộp, các khoản phải trả về lãi tiền vay, các khoản phải trả liên quan đến hoạt động đầu tư (như mua sắm, xây dựng TSCĐ, mua bất

động sản đầu tư, mua các công cụ nợ...) và hoạt động tài chính (Vay và nợ ngắn hạn, dài hạn...).

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)

Tăng, giảm chi phí trả trước - Mã số 12

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng các chênh lệch giữa số dư cuối kỳ và số dư đầu kỳ của các Tài khoản "Chi phí trả trước" và "Chi phí trả trước dài hạn" trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” nếu tổng các số dư cuối kỳ nhỏ hơn tổng các số dư đầu kỳ. Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu "Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động" nếu tổng các số dư cuối kỳ lớn hơn tổng các số dư đầu kỳ và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)

Tiền lãi vay đã trả - Mã số 13

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển" (phần chi tiền) để trả các khoản tiền lãi vay, sổ kế toán Tài khoản “Phải thu của khách hàng” (phần trả tiền lãi vay từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Chi phí trả trước", "Chi phí trả trước dài hạn", "Chi phí tài chính", "Xây dựng cơ bản dở dang", "Chi phí sản xuất chung" và "Chi phí phải trả" (chi tiết số tiền lãi vay trả trước, tiền lãi vay phát sinh trả trong kỳ này hoặc số tiền lãi vay phát sinh trong các kỳ trước và đã trả trong kỳ này).

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)

Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp - Mã số 14

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", (phần chi tiền nộp thuế TNDN), sổ kế toán Tài khoản “Phải thu của khách hàng” (phần đã nộp thuế TNDN từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán Tài khoản "Thuế TNDN phải nộp" (chi tiết số tiền đã chi để nộp thuế TNDN trong kỳ báo cáo).

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động” và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)

Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh - Mã số 15

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản tiền thu khác phát sinh từ hoạt động kinh doanh ngoài các khoản đã nêu ở các Mã số từ 01 đến 14, như: Tiền thu được do nhận ký cược, ký quỹ, tiền thu hồi các khoản đưa đi ký cược, ký quỹ; Tiền thu từ nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án (nếu có); Tiền được các tổ chức, cá nhân bên ngoài thưởng, hỗ trợ ghi tặng các quỹ của doanh nghiệp; Tiền nhận được ghi tặng các quỹ do cấp trên cấp hoặc cấp dưới nộp... trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", “Tiền đang chuyển” sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản có liên quan trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được cộng (+) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động”.

Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh - Mã số 16

Chỉ tiêu này phản ánh các khoản tiền chi khác phát sinh từ hoạt động kinh doanh ngoài các khoản đã nêu ở các Mã số từ 01 đến 14, như: Tiền đưa đi ký cược, ký quỹ; Tiền trả lại các khoản đã nhận ký cược, ký quỹ; Tiền chi trực tiếp từ quỹ khen thưởng, phúc lợi; Tiền chi trực

tiếp bằng nguồn kinh phí sự nghiệp, dự án; Tiền chi nộp các quỹ lên cấp trên hoặc cấp cho cấp dưới... trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển" sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản có liên quan trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được trừ (-) vào số liệu chỉ tiêu “Lợi nhuận kinh doanh trước những thay đổi vốn lưu động”.

Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh - Mã số 20

Chỉ tiêu “Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh” phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động kinh doanh trong kỳ báo cáo.

Số liệu chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu có mã số từ Mã số 08 đến Mã số 16. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì sẽ được ghi dưới hình thức trong ngoặc đơn (***)).

$$\text{Mã số 20} = \text{Mã số 08} + \text{Mã số 09} + \text{Mã số 10} + \text{Mã số 11} + \text{Mã số 12} + \text{Mã số 13} + \text{Mã số 14} + \text{Mã số 15} + \text{Mã số 16}$$

6.2. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động đầu tư

- Nguyên tắc lập:

+ Luồng tiền từ hoạt động đầu tư được lập và trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ một cách riêng biệt các luồng tiền vào và các luồng tiền ra, trừ trường hợp các luồng tiền được báo cáo trên cơ sở thuần đề cập trong đoạn 18 của Chuẩn mực số 24 "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ".

+ Luồng tiền từ hoạt động đầu tư được lập theo phương pháp trực tiếp. Các luồng tiền vào, các luồng tiền ra trong kỳ từ hoạt động đầu tư được xác định bằng cách phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu vào và chi ra theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

+ Các luồng tiền phát sinh từ việc mua và thanh lý các công ty con hoặc các đơn vị kinh doanh khác được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư và phải trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

+ Tổng số tiền chi trả hoặc thu được từ việc mua và thanh lý công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo số thuần của tiền và tương đương tiền chi trả hoặc thu được từ việc mua và thanh lý.

+ Ngoài việc trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, doanh nghiệp phải trình bày trong Thuyết minh báo cáo tài chính một cách tổng hợp về cả việc mua và thanh lý các công ty con hoặc các đơn vị kinh doanh khác trong kỳ những thông tin sau:

* Tổng giá trị mua hoặc thanh lý;

* Phần giá trị mua hoặc thanh lý được thanh toán bằng tiền và các khoản tương đương tiền;

* Số tiền và các khoản tương đương tiền thực có trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý;

* Phần giá trị tài sản và công nợ không phải là tiền và các khoản tương đương tiền trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý trong kỳ. Giá trị tài sản này phải được tổng hợp theo từng loại tài sản.

- Cơ sở lập:

+ Bảng Cân đối kế toán;

+ Thuyết minh báo cáo tài chính;

+ Sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", “Phải thu của khách hàng”;

+ Sổ kế toán các Tài khoản "TSCĐ hữu hình", "TSCĐ vô hình", "XDCB dở dang", "Thu nhập khác", "Chi phí khác";

+ Sổ kế toán các Tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn", "Đầu tư ngắn hạn khác", "Đầu tư chứng khoán dài hạn", "Góp vốn liên doanh", "Đầu tư dài hạn khác" và các Tài khoản khác có liên quan;

+ Các sổ kế toán khác có liên quan;

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ kỳ trước.

- Phương pháp lập các chỉ tiêu cụ thể (Xem Phụ lục số 03)

(1) Tiền chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác - Mã số 21

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, tiền chi cho giai đoạn triển khai đã được vốn hoá thành TSCĐ vô hình, tiền chi cho hoạt động đầu tư xây dựng dở dang, đầu tư bất động sản trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển" (phần chi tiền), sổ kế toán Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần chi tiền từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng), sổ kế toán Tài khoản "Vay dài hạn" (Phần chi tiền từ tiền vay dài hạn nhận được chuyển trả ngay cho người bán) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "TSCĐ hữu hình", "TSCĐ vô hình", "Xây dựng cơ bản dở dang", "Đầu tư dài hạn khác", "Phải trả cho người bán" trong kỳ báo cáo và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)).

(2) Tiền thu thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác - Mã số 22

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số tiền thuần đã thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình và bất động sản đầu tư trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này là chênh lệch giữa số tiền thu và số tiền chi cho việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ và bất động sản đầu tư. Số tiền thu được lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán Tài khoản "Thu nhập khác" (Chi tiết thu về thanh lý, nhượng bán TSCĐ), sổ kế toán Tài khoản "Doanh thu hoạt động tài chính" (chi tiết thu về bán bất động sản đầu tư), sổ kế toán Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần tiền thu liên quan đến thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác) trong kỳ báo cáo. Số tiền chi được lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán Tài khoản "Chi phí tài chính" và "Chi phí khác" (Chi tiết chi về thanh lý, nhượng bán TSCĐ và bất động sản đầu tư) trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***) nêu số tiền thực thu nhỏ hơn số tiền thực chi.

(3) Tiền chi cho vay và mua các công cụ nợ của đơn vị khác - Mã số 23

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi cho bên khác vay, chi mua các công cụ nợ của đơn vị khác (Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu...) vì mục đích nắm giữ đầu tư trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này không bao gồm tiền chi mua các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và mua các công cụ nợ vì mục đích thương mại.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Đầu tư ngắn hạn khác", "Đầu tư dài hạn khác" (Chi tiết các khoản tiền chi cho vay), Tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn", "Đầu tư chứng khoán dài hạn" (Chi tiết tiền chi mua các công cụ nợ của đơn vị khác (Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu...) trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)).

(4) Tiền thu hồi cho vay, bán lại công cụ nợ của đơn vị khác - Mã số 24

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu từ việc thu hồi lại số tiền gốc đã cho vay, từ bán lại hoặc thanh toán các công cụ nợ của đơn vị khác trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này

không bao gồm tiền thu từ bán các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và bán các công cụ nợ vì mục đích thương mại.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Đầu tư ngắn hạn khác", "Đầu tư dài hạn khác" (Chi tiết thu hồi tiền cho vay) và các Tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn", "Đầu tư chứng khoán dài hạn" (Chi tiết số tiền thu do bán lại các công cụ nợ (Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu)).

(5) Tiền chi đầu tư vốn vào đơn vị khác - Mã số 25

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã chi để đầu tư vốn vào doanh nghiệp khác trong kỳ báo cáo, bao gồm tiền chi đầu tư vốn dưới hình thức mua cổ phiếu, góp vốn vào công ty liên doanh, liên kết (không bao gồm tiền chi mua cổ phiếu vì mục đích thương mại).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" và "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Đầu tư chứng khoán dài hạn" (Chi tiết đầu tư cổ phiếu), Tài khoản "Góp vốn liên doanh", Tài khoản "Đầu tư ngắn hạn khác" và Tài khoản "Đầu tư dài hạn khác" trong kỳ báo cáo và được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)).

(6) Tiền thu hồi đầu tư vốn vào đơn vị khác - Mã số 26

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền thu hồi các khoản đầu tư vốn vào đơn vị khác (Do bán lại hoặc thanh lý các khoản vốn đã đầu tư vào đơn vị khác) trong kỳ báo cáo (không bao gồm tiền thu do bán cổ phiếu đã mua vì mục đích thương mại).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Đầu tư chứng khoán dài hạn" (Chi tiết cổ phiếu), Tài khoản "Góp vốn liên doanh", Tài khoản "Đầu tư ngắn hạn khác" và Tài khoản "Đầu tư dài hạn khác" (Chi tiết đầu tư vốn vào đơn vị khác) trong kỳ báo cáo.

(7) Thu lãi tiền cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia - Mã số 27

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số tiền thu về các khoản tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, lãi từ mua và nắm giữ đầu tư các công cụ nợ (Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu...), cổ tức và lợi nhuận nhận được từ góp vốn vào các đơn vị khác trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Doanh thu hoạt động tài chính", "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn", "Đầu tư chứng khoán dài hạn", "Góp vốn liên doanh", "Đầu tư ngắn hạn khác", "Đầu tư dài hạn khác" và các Tài khoản khác có liên quan trong kỳ báo cáo.

(8) Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư - Mã số 30

Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động đầu tư trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu có mã số từ Mã số 21 đến Mã số 27. Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì được ghi dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)).

$$\text{Mã số 30} = \text{Mã số 21} + \text{Mã số 22} + \text{Mã số 23} + \text{Mã số 24} + \text{Mã số 25} + \text{Mã số 26} + \text{Mã số 27}$$

6.3. Lập báo cáo các chỉ tiêu luồng tiền từ hoạt động tài chính

- Nguyên tắc lập:

+ Luồng tiền từ hoạt động tài chính được lập và trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ một cách riêng biệt các luồng tiền vào và các luồng tiền ra, trừ trường hợp các luồng tiền được báo cáo trên cơ sở thuần được đề cập trong đoạn 19 của Chuẩn mực "Báo cáo lưu chuyển tiền tệ".

+ Luồng tiền từ hoạt động tài chính được lập theo phương pháp trực tiếp. Các luồng tiền vào, các luồng tiền ra trong kỳ từ hoạt động tài chính được xác định bằng cách phân tích và tổng

hợp trực tiếp các khoản tiền thu vào và chi ra theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

- Cơ sở lập:

+ Bảng Cân đối kế toán;

+ Thuyết minh báo cáo tài chính;

+ Sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng" và "Tiền đang chuyển", "Phải thu của khách hàng";

+ Sổ kế toán các Tài khoản "Nguồn vốn kinh doanh", "Vay ngắn hạn", "Nợ dài hạn đến hạn trả", "Vay dài hạn", "Nợ dài hạn", "Trái phiếu phát hành", và các Tài khoản khác có liên quan trong kỳ báo cáo;

+ Các sổ kế toán chi tiết khác có liên quan;

+ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ kỳ trước.

- Phương pháp lập các chỉ tiêu cụ thể (Xem Phụ lục số 03)

(1) Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu - Mã số 31

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã thu do các chủ sở hữu của doanh nghiệp góp vốn dưới các hình thức phát hành cổ phiếu thu bằng tiền (số tiền thu theo giá thực tế phát hành), tiền thu góp vốn bằng tiền của các chủ sở hữu, tiền thu do Nhà nước cấp vốn trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này không bao gồm các khoản vay và nợ được chuyển thành vốn cổ phần hoặc nhận vốn góp của chủ sở hữu bằng tài sản.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", sau khi đối chiếu với sổ kế toán Tài khoản "Nguồn vốn kinh doanh" (Chi tiết vốn góp của chủ sở hữu) trong kỳ báo cáo.

(2) Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu đã phát hành - Mã số 32

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả do hoàn lại vốn góp cho các chủ sở hữu của doanh nghiệp dưới các hình thức hoàn trả bằng tiền hoặc mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành bằng tiền để huỷ bỏ hoặc sử dụng làm cổ phiếu ngân quỹ trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Nguồn vốn kinh doanh" và "Cổ phiếu ngân quỹ" trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)

(3) Tiền vay nhận được - Mã số 33

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã nhận được do doanh nghiệp đi vay ngắn hạn, dài hạn của ngân hàng, các tổ chức tài chính, tín dụng và các đối tượng khác trong kỳ báo cáo. Đối với các khoản vay bằng trái phiếu, số tiền đã thu được phản ánh theo số thực thu (Bảng mệnh giá trái phiếu điều chỉnh với các khoản chiết khấu, phụ trội trái phiếu hoặc lãi trái phiếu trả trước).

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", các tài khoản phải trả (phần tiền vay nhận được chuyển trả ngay các khoản nợ phải trả) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Vay ngắn hạn", "Vay dài hạn", "Nợ dài hạn", "Trái phiếu phát hành" và các Tài khoản khác có liên quan trong kỳ báo cáo.

(4) Tiền trả nợ vay - Mã số 34

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả về khoản nợ gốc vay ngắn hạn, vay dài hạn, nợ thuê tài chính của ngân hàng, tổ chức tài chính, tín dụng và các đối tượng khác trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sổ kế toán Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần tiền trả nợ vay từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Vay ngắn hạn", "Nợ dài hạn đến hạn trả", "Vay dài hạn", "Nợ dài hạn" và "Trái phiếu phát hành" trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)).

(5) Tiền chi trả nợ thuê tài chính - Mã số 35

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả về khoản nợ thuê tài chính trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sổ kế toán Tài khoản "Phải thu của khách hàng" (phần tiền trả nợ thuê tài chính từ tiền thu các khoản phải thu của khách hàng) trong kỳ báo cáo, sau khi đối chiếu với sổ kế toán các Tài khoản "Nợ dài hạn đến hạn trả" và "Nợ dài hạn" (Chi tiết số trả nợ thuê tài chính) trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)).

(6) Cổ tức, lợi nhuận đã trả - Mã số 36

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số tiền đã trả cổ tức và lợi nhuận được chia cho các chủ sở hữu của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", sau khi đối chiếu với sổ kế toán Tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối" (Chi tiết số tiền đã trả về cổ tức và lợi nhuận) trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (***)).

Chỉ tiêu này không bao gồm khoản cổ tức hoặc lợi nhuận được chia nhưng không trả cho chủ sở hữu mà được chuyển thành vốn cổ phần.

(7) Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính - Mã số 40

Chỉ tiêu lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ hoạt động tài chính trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu này được tính bằng tổng cộng số liệu các chỉ tiêu có mã số từ Mã số 31 đến Mã số 36.

Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (***)).

$$\text{Mã số 40} = \text{Mã số 31} + \text{Mã số 32} + \text{Mã số 33} + \text{Mã số 34} + \text{Mã số 35} + \text{Mã số 36}$$

6.4. Tổng hợp các luồng tiền trong kỳ (Xem Phụ lục số 03)

(1) Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ - Mã số 50

Chỉ tiêu "Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ" phản ánh chênh lệch giữa tổng số tiền thu vào với tổng số tiền chi ra từ ba loại hoạt động: Hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính của doanh nghiệp trong kỳ báo cáo.

$$\text{Mã số 50} = \text{Mã số 20} + \text{Mã số 30} + \text{Mã số 40}$$

Nếu số liệu chỉ tiêu này là số âm thì ghi trong ngoặc đơn (***)).

(2) Tiền và tương đương tiền đầu kỳ - Mã số 60

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số dư của tiền và tương đương tiền đầu kỳ báo cáo, bao gồm tiền mặt, tiền gửi Ngân hàng, tiền đang chuyển (Mã số 110, cột "Số đầu kỳ" trên Bảng Cân đối kế toán) và số dư của các khoản tương đương tiền đầu kỳ được lấy trên sổ kế toán chi tiết

Tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn" đối với các khoản đầu tư ngắn hạn thoả mãn định nghĩa là tương đương tiền.

(3) ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ - Mã số 61

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào tổng số chênh lệch tỷ giá hối đoái do đánh giá lại số dư cuối kỳ của tiền (Mã số 110) và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ tại thời điểm cuối kỳ báo cáo.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được lấy từ sổ kế toán các Tài khoản "Tiền mặt", "Tiền gửi Ngân hàng", "Tiền đang chuyển", và Tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn" (Chi tiết các khoản đầu tư ngắn hạn thoả mãn định nghĩa là tương đương tiền), sau khi đối chiếu với sổ kế toán chi tiết Tài khoản "Chênh lệch tỷ giá hối đoái" trong kỳ báo cáo. Chỉ tiêu này được ghi bằng số dương nếu tỷ giá hối đoái cuối kỳ cao hơn tỷ giá hối đoái đã ghi nhận trong kỳ, chỉ tiêu này được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn nếu tỷ giá hối đoái cuối kỳ thấp hơn tỷ giá hối đoái đã ghi nhận trong kỳ.

(4) Tiền và tương đương tiền cuối kỳ - Mã số 70

Chỉ tiêu này được lập căn cứ vào số dư của tiền và tương đương tiền cuối kỳ báo cáo, bao gồm tiền mặt, Tiền gửi Ngân hàng, tiền đang chuyển (Mã số 110, cột "Số cuối kỳ" trên Bảng Cân đối kế toán) và số dư cuối kỳ của các khoản tương đương tiền được lấy trên sổ kế toán chi tiết Tài khoản "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn" đối với các khoản đầu tư ngắn hạn thoả mãn định nghĩa là tương đương tiền.

Chỉ tiêu này cũng bằng số tổng cộng của các chỉ tiêu Mã số 50, 60 và 61.

Mã số 70 = Mã số 50 + Mã số 60 + Mã số 61

VI. HƯỚNG DẪN SỬA ĐỔI, BỔ SUNG CHẾ ĐỘ BÁO CÁO TÀI CHÍNH

1. Bảng cân đối kế toán

Căn cứ vào 06 chuẩn mực kế toán đã ban hành theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ Tài chính, Bảng Cân đối kế toán (Mẫu số B01-DN) được sửa đổi, bổ sung một số chỉ tiêu sau đây:

1.1. Bổ sung chỉ tiêu "Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng" (Mã số 137) vào điểm III - "Các khoản phải thu" của Mục A - "Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn".

Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa tổng số doanh thu đã ghi nhận lũy kế tương ứng với phần công việc đã hoàn thành lớn hơn tổng số tiền lũy kế khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch đến cuối kỳ báo cáo của các hợp đồng xây dựng dở dang.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Nợ TK 337 "Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng".

1.2. Bổ sung chỉ tiêu "Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng" (Mã số 319) vào điểm I - "Nợ ngắn hạn" của Mục A - "Nợ phải trả".

Chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch giữa tổng số tiền lũy kế khách hàng phải thanh toán theo tiến độ kế hoạch lớn hơn tổng số doanh thu đã ghi nhận lũy kế tương ứng với phần công việc đã hoàn thành đến cuối kỳ báo cáo của các hợp đồng xây dựng dở dang.

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này căn cứ vào số dư Có TK 337 "Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng".

1.3. Bổ sung chỉ tiêu "Trái phiếu phát hành" (Mã số 323) vào điểm II - "Nợ dài hạn" của Mục A - "Nợ phải trả".

Số liệu để ghi vào chỉ tiêu này được xác định bằng cách: Lấy số dư Có TK 3431 trừ (-) dư Nợ TK 3432 cộng (+) dư Có TK 3433. Kết quả tìm được ghi vào chỉ tiêu này.

1.4. Chỉ tiêu "Chênh lệch tỷ giá" - Mã số 413, đổi thành chỉ tiêu "Chênh lệch tỷ giá hối đoái". Nội dung của chỉ tiêu này phản ánh số chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh và đánh giá lại các

khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ (lãi, lỗ tỷ giá) của hoạt động đầu tư XDCB (giai đoạn trước hoạt động, chưa hoàn thành đầu tư) ở thời điểm lập Bảng CĐKT cuối năm tài chính và số chênh lệch tỷ giá hối đoái từ chuyển đổi báo cáo tài chính của cơ sở nước ngoài chưa xử lý ở thời điểm lập bảng CĐKT cuối năm tài chính (nếu có).

1.5. Bổ chỉ tiêu “Quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm” – Mã số 421.

Mẫu biểu “Bảng Cân đối kế toán” sau khi sửa đổi, bổ sung được quy định ở Phụ lục số 02 Thông tư này.

2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Đổi tên chỉ tiêu “Trong đó: Lãi vay phải trả” Mã số 23 trong Báo cáo “Kết quả hoạt động kinh doanh” thành “Trong đó: Chi phí lãi vay”.

3. Thuyết minh báo cáo tài chính

Căn cứ vào 06 chuẩn mực kế toán đã ban hành theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ Tài chính, Thuyết minh báo cáo tài chính (Mẫu B09-DN) được sửa đổi, bổ sung một số chỉ tiêu sau đây:

3.1. Bổ sung mục 2.7- “Chính sách kế toán đối với chi phí đi vay” vào mục 2 – “Chính sách kế toán áp dụng tại doanh nghiệp” trong “Thuyết minh báo cáo tài chính”:

- + Chính sách kế toán được áp dụng cho chi phí đi vay;
- + Tổng số chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ; và
- + Tỷ lệ vốn hoá được sử dụng để xác định chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ.

3.2. Bổ sung mục 2.8 “Phương pháp xác định doanh thu và phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành của Hợp đồng xây dựng” vào mục 2 “Chính sách kế toán áp dụng tại doanh nghiệp” trong “Thuyết minh báo cáo tài chính”:

- Phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành của các giao dịch cung cấp dịch vụ;
- Phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng xây dựng.

3.3. Bổ sung vào mục 3.3 “Tình hình tăng, giảm TSCĐ” trong “Thuyết minh báo cáo tài chính” các chỉ tiêu sau:

b. TSCĐ thuê tài chính:

- Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong kỳ;
- Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm;
- Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản.

c. TSCĐ thuê hoạt động:

- Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai cho hợp đồng thuê hoạt động không huỷ ngang theo các thời hạn:
 - + Từ một (1) năm trở xuống;
 - + Trên một (1) năm đến năm (5) năm;
 - + Trên năm (5) năm.
- Căn cứ xác định chi phí tiền thuê phát sinh thêm.

3.4. Bổ sung vào mục 3.5 “Tình hình tăng, giảm nguồn vốn chủ sở hữu” trong “Thuyết minh báo cáo tài chính” chỉ tiêu “Chênh lệch tỷ giá hối đoái” để phản ánh chênh lệch tỷ giá hối đoái thuần được phân loại như vốn chủ sở hữu theo quy định của chuẩn mực “ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái”.

3.5. Bổ sung vào mục 4 “Giải thích và thuyết minh về một số tình hình và kết quả hoạt động sản xuất, kinh doanh” trong “Thuyết minh báo cáo tài chính” các chỉ tiêu sau:

- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái đã ghi nhận vào lãi hoặc lỗ thuần trong kỳ;
- Doanh thu của hợp đồng xây dựng được ghi nhận trong kỳ;
- Tổng doanh thu lũy kế của hợp đồng xây dựng được ghi nhận đến thời điểm lập Báo cáo tài chính;
- Số tiền còn phải trả cho khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng;
- Số tiền còn phải thu của khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng.

3.6. Bổ sung mục 5 “Các thông tin bổ sung về lưu chuyển tiền tệ” trong “Thuyết minh báo cáo tài chính” gồm các chỉ tiêu sau:

5.1. Thông tin về các giao dịch không bằng tiền phát sinh trong kỳ báo cáo:

Việc mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính;

(b) Việc mua doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu;

(c) Việc chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu.

5.2. Thông tin về mua và thanh lý các công ty con hoặc các đơn vị kinh doanh khác trong kỳ báo cáo:

(a) Tổng giá trị mua hoặc thanh lý;

(b) Phần giá trị mua hoặc thanh lý được thanh toán bằng tiền và các khoản tương đương tiền;

(c) Số tiền và các khoản tương đương tiền thực có trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý;

(d) Phần giá trị tài sản và công nợ không phải là tiền và các khoản tương đương tiền trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý trong kỳ. Giá trị tài sản này phải được tổng hợp theo từng loại tài sản.

5.3. Các khoản tiền và tương đương tiền doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng:

- Các khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược;

- Các quỹ chuyên dùng;

- Kinh phí dự án;

- Các khoản khác.

3.7. Thay đổi số thứ tự một số mục trong “Thuyết minh báo cáo tài chính” như sau:

- Mục 5 “Một số chỉ tiêu đánh giá khái quát thực trạng tài chính và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp” chuyển thành mục 6;

- Mục 6 “Đánh giá tổng quát các chỉ tiêu” chuyển thành mục 7;

- Mục 7 “Các kiến nghị” chuyển thành mục 8;

Mẫu biểu “Thuyết minh báo cáo tài chính” (Mẫu B - 09DN) sau khi sửa đổi, bổ sung được quy định ở Phụ lục số 4 Thông tư này.

VII. ĐIỀU KHOẢN THI HÀNH

1. Thông tư này có hiệu lực thi hành từ ngày 01 tháng 01 năm 2004. Các quy định trước đây trái với Thông tư này đều bãi bỏ, những phần kế toán khác có liên quan nhưng không hướng dẫn trong Thông tư này thì thực hiện theo chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành.

2. Các quy định trong chuẩn mực kế toán có khác biệt với chính sách tài chính do Bộ Tài chính ban hành thì thực hiện theo quy định trong chuẩn mực kế toán và hướng dẫn trong Thông tư này.

3. Các Tổng công ty, công ty có chế độ kế toán đặc thù đã được Bộ Tài chính chấp thuận, phải căn cứ vào 06 chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 và Thông tư này để hướng dẫn, bổ sung cho phù hợp.

4. Các Bộ, Ngành, Ủy Ban nhân dân, Sở Tài chính, Cục thuế các Tỉnh, Thành phố trực thuộc Trung ương có trách nhiệm triển khai hướng dẫn các doanh nghiệp thực hiện Thông tư này. Trong quá trình thực hiện nếu có vướng mắc đề nghị phản ánh về Bộ Tài chính để nghiên cứu giải quyết.

Trần Văn Tá

(Đã ký)

PHỤ LỤC SỐ 01

VÍ DỤ VỀ XÁC ĐỊNH, GHI NHẬN DOANH THU HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

(Theo tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh cho phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng)

1. Nhà thầu ký một hợp đồng xây dựng với giá cố định ban đầu là 9.000 để xây dựng một nhà máy. Chi phí dự toán ban đầu của nhà thầu là 8.000. Dự tính nhà máy xây dựng trong 3 năm.
2. Đến cuối năm thứ nhất, chi phí dự toán của nhà thầu tăng lên là 8.050.
3. Trong năm thứ 2, khách hàng chấp nhận hợp đồng có thay đổi với doanh thu theo hợp đồng tăng thêm 200 (tổng giá trị là 9.200). Nhà thầu dự tính chi phí theo hợp đồng tăng thêm 150 (tổng chi phí là 8.150).
4. Vào cuối năm thứ 2, chi phí phát sinh bao gồm 100 cho nguyên, vật liệu được giữ tại công trường để sử dụng trong năm thứ 3.
5. Nhà thầu xác định doanh thu trong từng kỳ của hợp đồng xây dựng bằng phương pháp Tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh cho phần việc đã hoàn thành tại từng thời điểm so với tổng số chi phí dự toán của hợp đồng. Số liệu trong từng kỳ xây dựng được tính toán, như sau:

	Năm thứ nhất	Năm thứ hai	Năm thứ ba
Tổng doanh thu với giá cố định ban đầu ghi trong hợp đồng	9.000	9.000	9.000
Doanh thu hợp đồng tăng thêm	-	200	200
Tổng doanh thu của hợp đồng	9.000	9.200	9.200
Chi phí thực tế của hợp đồng đã phát sinh lũy kế đến cuối năm	2.093	6.168	8.200
Chi phí còn phải chi theo dự toán	5.957	2.032	-
Tổng chi phí dự toán của hợp đồng	8.050	8.200	8.200
Lãi dự tính	950	1.000	1.000
Tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành	26%	74%	100%

Tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành của năm thứ hai (74%) được xác định sau khi đã loại trừ 100 giá trị nguyên, vật liệu dự trữ tại công trường để sử dụng trong năm thứ ba.

Tổng doanh thu, chi phí và lợi nhuận được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong ba năm, như sau:

Đến nay	Ghi nhận trong những năm trước	Ghi nhận trong năm nay
---------	--------------------------------	------------------------

Năm thứ nhất			
Doanh thu (9.000 x 26%)	2.340		2.340
Chi phí (8.050 x 26%)	2.093		2.093
Lợi nhuận	247		247
Năm thứ hai			
Doanh thu (9.200 x 74%)	6.808	2.340	4.468
Chi phí (8.200 x 74%)	6.068	2.093	3.975
Lợi nhuận	740	247	493
Năm thứ ba			
Doanh thu (9.200 x 100%)	9.200	6.808	2.392
Chi phí	8.200	6.068	2.132
Lợi nhuận	1.000	740	260

PHỤ LỤC SỐ 02

BỘ, TỔNG CÔNG

Mẫu số B 01 – DN

TÝ:.....

Ban hành theo QĐ số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000,
bổ sung theo Thông tư số 89/2002/T-BTC ngày 09/10/2002
và Thông tư số 105/2003/T-BTC ngày 04/11/2003 của Bộ
trưởng Bộ Tài chính

ĐƠN

VỊ:.....

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

tại ngày... tháng... năm...

Đơn vị tính:.....

Tài sản	Mã số	Số đầu năm	Số cuối kỳ
1	2	3	4
A - TÀI SẢN LƯU ĐỘNG VÀ ĐẦU TƯ NGẮN HẠN (100 = 110 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160)	100		
I. Tiền	110		
1. Tiền mặt tại quỹ (gồm cả ngân phiếu)	111		
2. Tiền gửi Ngân hàng	112		
3. Tiền đang chuyển	113		
II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn	120		
1. Đầu tư chứng khoán ngắn hạn	121		
2. Đầu tư ngắn hạn khác	128		
3. Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn (*)	129		
III. Các khoản phải thu	130		
1. Phải thu của khách hàng	131		

2. Trả trước cho người bán	132		
3. Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ	133		
4. Phải thu nội bộ	134		
- Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc	135		
- Phải thu nội bộ khác	136		
5. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	137		
6. Các khoản phải thu khác	138		
7. Dự phòng các khoản phải thu khó đòi (*)	139		
IV. Hàng tồn kho	140		
1. Hàng mua đang đi trên đường	141		
2. Nguyên liệu, vật liệu tồn kho	142		
3. Công cụ, dụng cụ trong kho	143		
4. Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang	144		
5. Thành phẩm tồn kho	145		
6. Hàng hóa tồn kho	146		
7. Hàng gửi đi bán	147		
8. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (*)	149		
V. Tài sản lưu động khác	150		
1. Tạm ứng	151		
2. Chi phí trả trước	152		
3. Chi phí chờ kết chuyển	153		
4. Tài sản thiếu chờ xử lý	154		
5. Các khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ ngắn hạn	155		
VI. Chi sự nghiệp	160		
1. Chi sự nghiệp năm trước	161		
2. Chi sự nghiệp năm nay	162		
B. Tài Sản Cố Định, Đầu Tư Dài Hạn (200 = 210 + 220 + 230 + 240 + 241)	200		
II. Tài sản cố định	210		
1. Tài sản cố định hữu hình	211		
- Nguyên giá	212		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	213		

2. Tài sản cố định thuê tài chính	214		
- Nguyên giá	215		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	216		
3. Tài sản cố định vô hình	217		
- Nguyên giá	218		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	219		
III. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn	220		
1. Đầu tư chứng khoán dài hạn	221		
2. Góp vốn liên doanh	222		
3. Đầu tư dài hạn khác	228		
4. Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn (*)	229		
III. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	230		
IV. Các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn	240		
V. Chi phí trả trước dài hạn	241		
Tổng Cộng Tài Sản (250 = 100 + 200)	250		
Nguồn Vốn			
Aa. Nợ Phải Trả (300 = 310 + 320 + 330)	300		
II. Nợ ngắn hạn	310		
1. Vay ngắn hạn	311		
2. Nợ dài hạn đến hạn trả	312		
3. Phải trả cho người bán	313		
4. Người mua trả tiền trước	314		
5. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	315		
6. Phải trả công nhân viên	316		
7. Phải trả cho các đơn vị nội bộ	317		
8. Các khoản phải trả, phải nộp khác	318		
9. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	319		
III. Nợ dài hạn	320		
1. Vay dài hạn	321		
2. Nợ dài hạn	322		
3. Trái phiếu phát hành	323		
III. Nợ khác	330		
1. Chi phí phải trả	331		

2. Tài sản thừa chờ xử lý	332		
3. Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	333		
B. Nguồn Vốn Chủ Sở Hữu (400 = 410 + 420)	400		
II. Nguồn vốn, quỹ	410		
1. Nguồn vốn kinh doanh	411		
2. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	412		
3. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	413		
4. Quỹ đầu tư phát triển	414		
5. Quỹ dự phòng tài chính	415		
6. Lợi nhuận chưa phân phối	416		
7. Nguồn vốn đầu tư XDCB	417		
III. Nguồn kinh phí, quỹ khác	420		
1. Quỹ khen thưởng và phúc lợi	422		
2. Quỹ quản lý của cấp trên	423		
3. Nguồn kinh phí sự nghiệp	424		
- Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước	425		
- Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay	426		
4. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	427		
Tổng Cộng Nguồn Vốn (430 = 300 + 400)	430		

Ghi chú: Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu (*) được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn ().

Các Chỉ Tiêu Ngoài Bảng Cân Đối Kế Toán

Chỉ tiêu	Số đầu năm	Số cuối kỳ
1. Tài sản thuê ngoài		
2. Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công		
3. Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi		
4. Nợ khó đòi đã xử lý		
5. Ngoại tệ các loại		
6. Hạn mức kinh phí còn lại		
7. Nguồn vốn khấu hao cơ bản hiện có		

Lập, ngày... tháng... năm...

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám đốc
(Ký, họ tên, đóng dấu)

Bộ, Tổng Công

Ty:.....

Đơn

Vị:.....

Mẫu số B 03 - DN

Ban hành theo QĐ số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000,
bổ sung theo Thông tư số 89/2002/TT-BTC ngày
09/10/2002 và Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày
04/11/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính

Báo Cáo Lưu Chuyển Tiền Tệ

(Theo phương pháp trực tiếp)

Quý.... năm....

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Mã số	Kỳ trước	Kỳ này
1	2	3	4
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh			
1. Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu khác	01		
2. Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ	02		
3. Tiền chi trả cho người lao động	03		
4. Tiền chi trả lãi vay	04		
5. Tiền chi nộp thuế Thu nhập doanh nghiệp	05		
6. Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	06		
7. Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	07		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư			
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22		
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23		
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24		
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25		
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26		
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính			
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32		

3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33		
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34		
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35		
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40		
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (20+30+40)	50		
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60		
ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61		
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (50+60+61)	70		

Phụ Lục Số 03

Bộ, Tổng Công

Mẫu số B 03 - DN

Ty:.....

Ban hành theo QĐ số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000,

Đơn

bổ sung theo Thông tư số 89/2002/TT-BTC ngày

Vị:.....

09/10/2002 và Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày

04/11/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính

Báo Cáo Lưu Chuyển Tiền Tệ

(Theo phương pháp gián tiếp)

Quý.... năm....

Đơn vị tính:.....

Chỉ tiêu	Mã số	Kỳ trước	Kỳ này
1	2	3	4
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh			
1. Lợi nhuận trước thuế	01		
2. Điều chỉnh cho các khoản			
- Khấu hao TSCĐ	02		
- Các khoản dự phòng	03		
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện	04		
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05		
- Chi phí lãi vay	06		
3. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động	08		
- Tăng giảm các khoản phải thu	09		
- Tăng giảm hàng tồn kho	10		
- Tăng giảm các khoản phải trả (không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập phải nộp)	11		
- Tăng giảm Chi phí trả trước	12		

- Tiền lãi vay đã trả	13		
- Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	14		
- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15		
- Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh	16		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh	20		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư			
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22		
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23		
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24		
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25		
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26		
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư	30		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính			
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33		
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34		
5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35		
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40		
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (20+30+40)	50		
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60		
ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61		
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (50+60+61)	70		

Phụ Lục Số 04

Bộ, Tổng Công

Mẫu số B 09-DN

Ty:.....

Ban hành theo QĐ số 167/2000/QĐ-BTC ngày 25/10/2000,
bổ sung theo Thông tư số 89/2002/TT-BTC ngày
09/10/2002 và Thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày
04/11/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính

Đơn

Vị:.....

Thuyết Minh Báo Cáo Tài Chính(*)

Quý... Năm...

1. Đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp

1.1. Hình thức sở hữu vốn:

1.2. Lĩnh vực kinh doanh:

1.3. Tổng số công nhân viên:

Trong đó: Nhân viên quản lý:

1.4. Những ảnh hưởng quan trọng đến tình hình kinh doanh trong năm báo cáo:

2. Chính sách kế toán áp dụng tại doanh nghiệp:

2.1. Niên độ kế toán (bắt đầu từ ngày ... kết thúc vào ngày...)

2.2. Đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán và nguyên tắc, phương pháp chuyển đổi các đồng tiền khác:

2.3. Hình thức sổ kế toán áp dụng:

2.4. Phương pháp kế toán tài sản cố định:

- Nguyên tắc xác định nguyên giá TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình;

- Phương pháp khấu hao, thời gian sử dụng hữu ích, hoặc tỷ lệ khấu hao TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình.

2.5. Phương pháp kế toán hàng tồn kho:

- Nguyên tắc đánh giá hàng tồn kho;

- Phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ;

- Phương pháp hạch toán hàng tồn kho (kê khai thường xuyên hay kiểm kê định kỳ);

2.6. Tình hình trích lập và hoàn nhập dự phòng:

2.7. Chính sách kế toán đối với chi phí đi vay:

+ Chính sách kế toán được áp dụng cho chi phí đi vay;

+ Tổng số chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ;

+ Tỷ lệ vốn hoá được sử dụng để xác định chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ.

2.8. Phương pháp xác định doanh thu và phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành của Hợp đồng xây dựng

- Phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành của các giao dịch cung cấp dịch vụ;

- Phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng xây dựng.

3. Chi tiết một số chỉ tiêu trong báo cáo tài chính

3.1. Chi phí SXKD theo yếu tố:

Đơn vị tính....

YYếu tố chi phí	Số tiền
1. Chi phí nguyên liệu, vật liệu	
-	
-	
2. Chi phí nhân công	
-	
-	

3. Chi phí khấu hao tài sản cố định	
4. Chi phí dịch vụ mua ngoài	
5. Chi phí khác bằng tiền	
Tổng cộng	

3.2. Một số chỉ tiêu chi tiết về Hàng tồn kho

Đơn vị tính:.....

Chỉ tiêu	Mã số	Số tiền
1. Giá gốc của tổng số Hàng tồn kho		
2. Giá trị hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho		
3. Giá trị ghi sổ của Hàng tồn kho (giá gốc trừ (-) dự phòng giảm giá hàng tồn kho) đã dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo cho các khoản nợ vay.		

Những trường hợp hay sự kiện dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho.

3.3. Tình hình tăng, giảm tài sản cố định:

aa. Theo từng nhóm tài sản cố định, mỗi loại tài sản cố định (tài sản cố định hữu hình; tài sản cố định thuê tài chính; tài sản cố định vô hình) trình bày trên một biểu riêng:

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Nhóm TSCĐ	Nhà cửa, vật kiến trúc	Máy móc, thiết bị	...	Tổng
II. Nguyên giá tài sản cố định					
1. Số dư đầu kỳ					
2. Số tăng trong kỳ					
Trong đó: - Mua sắm mới					
- Xây dựng mới					
3. Số giảm trong kỳ					
Trong đó: - Thanh lý					
- Nhượng bán					
4. Số cuối kỳ					
Trong đó:					
- Chưa sử dụng					
- Đã khấu hao hết vẫn còn sử dụng					
- Chờ thanh lý					
III. Giá trị đã hao mòn					
1. Đầu kỳ					
2. Tăng trong kỳ					
3. Giảm trong kỳ					
4. Số cuối kỳ					

III. Giá trị còn lại 1. Đầu kỳ 2. Cuối kỳ - TSCĐ đã dùng để thế chấp, cầm cố các khoản vay - TSCĐ tạm thời không sử dụng - TSCĐ chờ thanh lý				
--	--	--	--	--

Lý do tăng, giảm:

b. TSCĐ thuê tài chính:

- Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong kỳ;
- Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm;
- Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản.

c. TSCĐ thuê hoạt động

- Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai cho hợp đồng thuê hoạt động không huỷ ngang theo các thời hạn
- + Từ một (1) năm trở xuống;
- + Trên một (1) năm đến năm (5) năm;
- + Trên năm (5) năm.
- Căn cứ xác định chi phí tiền thuê phát sinh thêm

3.4. Tình hình thu nhập của công nhân viên:

Đơn vị tính.....

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Thực hiện	
		Kỳ này	Kỳ trước
1. Tổng quỹ lương			
2. Tiền thưởng			
3. Tổng thu nhập			
4. Tiền lương bình quân			
5. Thu nhập bình quân			

Lý do tăng, giảm:

3.5. Tình hình tăng, giảm nguồn vốn chủ sở hữu:

Đơn vị tính....

Chỉ tiêu	Số đầu kỳ	Tăng trong kỳ	Giảm trong kỳ	Số cuối kỳ
II. Nguồn vốn kinh doanh				
Trong đó: Vốn Ngân sách Nhà nước cấp				
III. Chênh lệch tỷ giá hối đoái				
III. Các quỹ				
1. Quỹ đầu tư phát triển				

2. Quỹ nghiên cứu khoa học và đào tạo				
3. Quỹ dự phòng tài chính				
IV. Nguồn vốn đầu tư XDCB				
1. Ngân sách cấp				
2. Nguồn khác				
V. Quỹ khác				
1. Quỹ khen thưởng				
2. Quỹ phúc lợi				
Tổng cộng				

Lý do tăng, giảm:

3.6. Tình hình tăng, giảm các khoản đầu tư vào đơn vị khác:

Đơn vị tính....

Chỉ tiêu	Số đầu kỳ	Tăng trong kỳ	Giảm trong kỳ	Số cuối kỳ	Kết quả đầu tư
II. Đầu tư ngắn hạn:					
1. Đầu tư chứng khoán					
2. Đầu tư ngắn hạn khác					
III. Đầu tư dài hạn:					
1. Đầu tư chứng khoán					
2. Đầu tư vào liên doanh					
3. Đầu tư dài hạn khác					
Tổng cộng					

Lý do tăng, giảm:

3.7. Các khoản phải thu và nợ phải trả:

Đơn vị tính:.....

Chỉ tiêu	Số đầu kỳ		Số cuối kỳ		Tổng số tiền tranh chấp, mất khả năng thanh toán
	Tổng số	Trong đó số quá hạn	Tổng số	Trong đó số quá hạn	
1	2	3	4	5	6
1. Các khoản phải thu					
- Phải thu từ khách hàng					
- Trả trước cho người bán					
- Cho vay					
- Phải thu tạm ứng					
- Phải thu nội bộ					
- Phải thu khác					
2. Các khoản phải trả					

2.1. Nợ dài hạn - Vay dài hạn - Nợ dài hạn 2.2. Nợ ngắn hạn - Vay ngắn hạn - Phải trả cho người bán - Người mua trả trước - Doanh thu chưa thực hiện - Phải trả công nhân viên - Phải trả thuế - Các khoản phải nộp Nhà nước - Phải trả nội bộ - Phải trả khác					
Tổng cộng					

Trong đó:

- Số phải thu bằng ngoại tệ (quy rra UUSD):
- Số phải trả bằng ngoại tệ (quy rra UUSD):
- Lý do tranh chấp, mất khả năng thanh toán:

4. Giải thích và thuyết minh một số tình hình và kết quả hoạt động SXKD (Phần tự trình bày của doanh nghiệp).

Đơn vị tính...

Chỉ tiêu	Số tiền
Doanh thu bán hàng Trong đó: Doanh thu trao đổi hàng hoá	
Doanh thu cung cấp dịch vụ Trong đó: Doanh thu trao đổi cung cấp dịch vụ	
Lãi tiền gửi, tiền cho vay	
Lãi đầu tư trái phiếu, tín phiếu	
Cổ tức, lợi nhuận được chia	
Lãi bán ngoại tệ Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái	
Lãi bán hàng trả chậm	
Chiết khấu thanh toán được hưởng	
Doanh thu hoạt động tài chính khác	

Trong đó thông tin về hợp đồng xây dựng:

Doanh thu của hợp đồng xây dựng được ghi nhận trong kỳ;

Tổng doanh thu lũy kế của hợp đồng xây dựng được ghi nhận đến thời điểm lập Báo cáo tài chính;

Số tiền còn phải trả cho khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng;

Số tiền còn phải thu của khách hàng liên quan đến hợp đồng xây dựng.

5. Các thông tin bổ sung về lưu chuyển tiền tệ:

5.1. Thông tin về các giao dịch không bằng tiền phát sinh trong kỳ báo cáo

(aa) Việc mua tài sản bằng cách nhận các khoản nợ liên quan trực tiếp hoặc thông qua nghiệp vụ cho thuê tài chính;

(b) Việc mua doanh nghiệp thông qua phát hành cổ phiếu;

(c) Việc chuyển nợ thành vốn chủ sở hữu.

5.2. Thông tin về mua và thanh lý các công ty con hoặc các đơn vị kinh doanh khác trong kỳ báo cáo.

(aa) Tổng giá trị mua hoặc thanh lý;

(b) Phần giá trị mua hoặc thanh lý được thanh toán bằng tiền và các khoản tương đương tiền;

(c) Số tiền và các khoản tương đương tiền thực có trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý;

(d) Phần giá trị tài sản và công nợ không phải là tiền và các khoản tương đương tiền trong công ty con hoặc đơn vị kinh doanh khác được mua hoặc thanh lý trong kỳ.

- Đầu tư tài chính ngắn hạn;

- Các khoản phải thu;

- Hàng tồn kho;

- Tài sản cố định;

- Đầu tư tài chính dài hạn;

- Nợ ngắn hạn;

- Nợ dài hạn.

5.3. Các khoản tiền và tương đương tiền doanh nghiệp nắm giữ nhưng không được sử dụng:

Các khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược;

Các quỹ chuyên dùng;

Kinh phí dự án;

Các khoản khác...

6. Một số chỉ tiêu đánh giá khái quát thực trạng tài chính và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp

Chỉ tiêu	Đơn vị tính	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4
1. Bố trí cơ cấu tài sản và cơ cấu nguồn vốn			
1.1. Bố trí cơ cấu tài sản			
- Tài sản cố định/Tổng tài sản	%		

- Tài sản lưu động/Tổng tài sản	%		
1.2. Bố trí cơ cấu nguồn vốn			
- Nợ phải trả/Tổng nguồn vốn	%		
- Nguồn vốn chủ sở hữu/Tổng nguồn vốn	%		
2. Khả năng thanh toán			
2.1. Khả năng thanh toán hiện hành	lần		
2.2. Khả năng thanh toán nợ ngắn hạn	lần		
2.3. Khả năng thanh toán nhanh	lần		
2.4. Khả năng thanh toán nợ dài hạn	lần		
3. Tỷ suất sinh lời			
3.1. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu			
- Tỷ suất lợi nhuận trước thuế trên doanh thu	%		
- Tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên doanh thu	%		
3.2. Tỷ suất lợi nhuận trên tổng tài sản			
- Tỷ suất lợi nhuận trước thuế trên tổng tài sản	%		
- Tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên tổng tài sản	%		
3.3. Tỷ suất lợi nhuận sau thuế trên nguồn vốn chủ sở hữu	%		

7. Đánh giá tổng quát các chỉ tiêu

8. Các kiến nghị

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Ngày... tháng... năm...
Giám đốc
(Ký, họ tên, đóng dấu)