



Giáo trình kế toán quốc tế

CHƯƠNG 1

GIỚI THIỆU TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN QUỐC TẾ VÀ CÁC CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ.

Mục đích của chương 1: giúp cho sinh viên nắm được một số vấn đề sau hình thành và vai trò của kế

Số tiết: 15 tiết (10 tiết giảng và 5 tiết thảo luận)

1.1 SỰ CẦN THIẾT KHÁCH QUAN VÀ LỊCH SỬ HÌNH THÀNH CỦA KẾ TOÁN QUỐC TẾ.

1.1.1 Xu hướng toàn cầu hóa nền kinh tế và vai trò của thông tin kế toán.

Với xu hướng toàn cầu hóa hiện nay, hàng loạt các nhân tố quốc tế nảy sinh tác động tới sự thay đổi kế toán, đó là: Sự độc lập về kinh tế, chính trị, đầu tư nước ngoài trực tiếp; các chiến lược kinh doanh đa quốc gia; công nghệ mới; sự phát triển của thị trường tài chính quốc tế; sự mở rộng các dịch vụ tài chính và kinh doanh quốc tế...

Nhân tố thúc đẩy sự thay đổi về kế toán nảy sinh từ sự lớn mạnh độc lập quốc tế và từ sự hài hòa các quy tắc của các mối quan hệ kinh tế, tài chính quốc tế. Sự phân biệt giữa Đông và Tây (các nước XHCN kế hoạch hóa tập trung và các nước tư bản Tây Âu), giữa Nam và Bắc (các nước phát triển và các nước đang phát triển) làm nảy sinh sự thay đổi nhanh chóng về mức độ chính trị dẫn tới sự thay đổi kinh tế, làm thay đổi cơ cấu kinh doanh và kế toán quốc tế. Kinh tế kế hoạch hóa tập trung của Liên Xô cũ, các nước Đông Âu và Trung Quốc đã thay đổi theo hướng tiếp cận kinh tế thị trường trong sự phát triển của họ. Hơn nữa sự phát triển rộng khắp xu hướng điều tiết của thị trường và cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước ở các nước phát triển và đang phát triển đã gợi mở ra nhiều cơ hội mới cho đầu tư nước ngoài, liên doanh, liên kết quốc tế.

Mặt khác, các tập đoàn kinh tế như cộng đồng chung Châu Âu (EU) có ảnh hưởng rất lớn tới tiến trình nhất thể hóa nền kinh tế thế giới thông qua sự tự do hóa thị trường, hàng hóa, nhân công và vốn giữa các quốc gia. Trong những năm gần đây, EU đã hợp nhất như một khối kinh tế, chính trị lớn, là một thành viên tập hợp nhiều quốc gia, tạo nên một thị trường tiêu dùng tiềm năng với khoảng 350 triệu người tiêu dùng. Các tổ chức quốc tế như liên hợp quốc (UN), tổ chức phát triển kinh tế - xã hội, OECD tham gia vào tiến trình toàn cầu hóa.

Ngày nay, các thị trường tài chính quốc tế đòi hỏi sự hài hòa những điểm không tương đồng về chính sách thuế, kiểm soát trao đổi giới hạn đầu tư, yêu cầu những nguyên tắc kế toán.

Sự thay đổi quốc tế hóa đòi hỏi sự thay đổi nhanh chóng và năng động bản chất của kế toán quốc tế. Truyền thống và thực hành kế toán của mỗi quốc gia sẽ là những thử thách trong những năm trước mắt với nhiều vấn đề mới nảy sinh và thúc đẩy quá trình tăng cường hài hòa quốc tế.

1.1.2 Lịch sử hình thành, chức năng nhiệm vụ của kế toán quốc tế.

Kế toán được coi là một công cụ trợ giúp trong việc phản ánh quản lý trên góc độ tài chính các hoạt động kinh tế. Trong thời kỳ Phục Hưng Fraluca Pacioli đã phát minh nguyên tắc ghi sổ kép (double entry) phục vụ cho phản ánh các tài khoản thương mại ở Ý vào thế kỷ XIV. Từ đó, ghi sổ kép đã thâm nhập vào Đức, Pháp sau đó tới Anh (trung tâm thế giới vào giữa thế kỷ XVII, XVIII). Những sự đầu tư của nước này vào công nghiệp, bảo hiểm và đường sắt của các nước Bắc Mỹ đồng thời đã kéo theo ảnh hưởng kế toán của Anh tới khu vực. Trong thời kỳ này, kế toán Hà Lan đã ảnh hưởng tới Indonesia và Nam Phi. Thời kỳ này, ảnh hưởng từ các nước Châu Âu lan tỏa ra toàn thế giới, từ Tây Ban Nha tới các quốc gia Châu Mỹ - La tinh. Gần đây, với uy thế về kinh tế của mình, Mỹ trở thành nước đầu tiên phát triển nguyên lý kế toán và xuất khẩu các mô hình báo cáo tài chính của quốc gia này ra toàn thế giới.

Sự phát triển của kế toán ở các nước thường diễn ra sự khác nhau về quy định và thực hành kế toán. Khi mà các hệ thống kinh tế và các điều kiện thương mại khác nhau từ nước này sang nước khác thì mô hình và phương pháp kế toán cũng khác nhau. Các nhân tố ảnh hưởng là mức độ tập trung về kinh tế, mức độ kiểm soát của nhà nước đối với doanh nghiệp, bản chất của các hoạt động kinh tế từ xã hội quân bình đơn giản tới các doanh nghiệp kinh doanh tổng hợp, giai đoạn phát triển kinh tế, sự phát triển kinh tế của các nước châu Á...

1.2 NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG CÁC CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ, CHỨC NĂNG, NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN QUỐC TẾ.

1.2.1 Sự cần thiết của các chuẩn mực kế toán quốc tế.

Tính đa dạng của kế toán tồn tại ngay tại mỗi quốc gia. Trong khi truyền thống và kinh nghiệm của các quốc gia khác nhau dẫn tới sự phát triển khác nhau của các mô hình báo cáo tài chính, thì sức ép của sự phát triển mạnh mẽ trong môi trường toàn cầu hóa là bằng chứng cho sự cần thiết phải thay đổi nền kinh tế theo hướng hội nhập quốc tế. Những thay đổi lớn trong thực tiễn kinh doanh từ sau Chiến tranh thế giới thứ II đã làm các nhu cầu về quốc tế hóa công tác kế toán và kiểm toán. Những thay đổi này được tìm thấy chủ yếu trong trong tiến trình phát triển của các công ty đa quốc gia và gần đây là thị trường vốn quốc tế. Điều này làm nảy sinh một loạt những vấn đề có tính chất nghề nghiệp.

Các công ty đa quốc gia phát triển nhanh chóng trong vòng 25 năm qua. Các công ty này đóng vai trò chủ đạo trong nhiều phân đoạn thị trường, ảnh hưởng tới hầu hết các quốc gia, mỗi chính phủ và mỗi cá nhân. Về khía cạnh kế toán, sự phức tạp trong việc điều hành các hoạt động kinh doanh quốc tế vượt qua biên giới một quốc gia; cùng với sự khác nhau về các nguyên tắc kinh doanh (thường khác nhau về các phương pháp kế toán), làm nảy sinh những thách thức cho các nhà kế toán và các chuyên gia hoạch định các nguyên tắc kế toán và kiểm toán. Một số những phức tạp chủ yếu mà các nhà kế toán đang đối mặt chính là do bản chất của các công ty đa quốc gia không lồ này. Sự đa dạng trong các nguyên tắc kế toán, kiểm toán và thuế có thể ảnh hưởng tới khả năng của các công ty trong việc chuẩn bị các thông tin báo cáo tài chính cần thiết cho việc phân tích một cách cẩn thận các cơ hội đầu tư. Các công ty càng hoạt động ở nhiều nước khác nhau thì sự phức tạp đó càng gia tăng.

Sự khác nhau trong cách thức tiếp cận về kế toán và các báo cáo tài chính ở một số nước được nhấn mạnh ở đây. Chẳng hạn, nhiều công ty của Mỹ phân nản về khó khăn trong cạnh tranh chỉ do nguyên tắc kế toán của Mỹ đối với lợi thế thương mại (goodwill). Các công ty tuân thủ theo các chuẩn mực kế toán của hầu hết các nước Châu Âu, kể cả Anh không cần phải khấu hao lợi thế thương mại vì chúng đã được tính vào vốn chủ sở hữu tại thời điểm phát sinh nghiệp vụ. Hoặc các vấn đề kế toán và báo cáo tài chính có tính quốc tế khác như những điều chỉnh về kế toán lạm phát, kế toán chênh lệch thuế, chuyển đổi các báo cáo tài chính của các công ty con ở nước ngoài... cũng tạo ra những khó khăn cho một số công ty. Tất cả sự

khác biệt này đòi hỏi những người thiết lập chuẩn mực phải tích cực hơn để đạt được một “Sân chơi đạt tiêu chuẩn”.

Mặt khác, những nhu cầu về vốn được cung cấp hầu hết từ các nguồn lực trong nước, đặc biệt là trong thời đại trước Chiến tranh thế giới thứ II. Tự đó đến nay, sự lớn mạnh và phát triển chủ yếu của các thị trường vốn quốc tế là do các chương trình trợ giúp kinh tế thế giới sau chiến tranh tạo nên. Đồng thời, hiện nay sự phát triển của đồng tiền chung Châu Âu, đôla Châu Âu và các thị trường vốn Đôla châu Á ở các nền kinh tế phát triển như Mỹ, Anh, Nhật và phần lớn châu Âu; toàn cầu hóa các thị trường vốn đã góp phần nhấn mạnh sự cần thiết phải hài hòa những yêu cầu của các báo cáo tài chính.

Sự toàn cầu hóa thị trường vốn rộng lớn là cần thiết nhưng chưa có một ngôn ngữ kế toán chung cho sự kết nối các thông tin tài chính. Nhận thức được sự cần thiết này là nhân tố ảnh hưởng quan trọng và là sức mạnh cho sự phát triển của tiến trình theo hướng quốc tế hóa các chuẩn mực kế toán và kiểm toán. Không có “ngôn ngữ chung” này thì các chuẩn mực của các quốc gia được đưa ra khác nhau sẽ ảnh hưởng tới tính hiệu quả của thị trường thế giới và có thể làm giảm sút khả năng hợp tác tìm kiếm vốn để cạnh tranh một cách có hiệu quả. Hơn nữa, nếu mỗi quốc gia xây dựng riêng cho mình các chuẩn mực kế toán thì rất tốn kém trong khi nhu cầu đối với các chuẩn mực đều giống nhau giữa các quốc gia khác nhau, mặc dù nền văn hóa và những truyền thống khác có thể tác động tới quá trình xây dựng chuẩn mực ở mỗi quốc gia.

Mặt khác các chuyên gia kế toán cũng ngày càng cung cấp nhiều dịch vụ cho các nước khác nhau. Khả năng cung cấp dịch vụ ở nước ngoài của họ và sự cạnh tranh quốc tế sẽ ngày càng gia tăng nếu các chuẩn mực kế toán đều thống nhất giữa các quốc gia.

Với tất cả các nhân tố quốc tế và xu hướng chung hiện nay đã thúc đẩy sự thay đổi và hình thành chuẩn mực kế toán quốc tế.

1.2.2 Nguyên tắc và quy trình xây dựng các chuẩn mực kế toán quốc tế.

Các chuẩn mực kế toán quốc tế được xây dựng tuân theo những nguyên tắc và trình tự mang tính thủ tục.

* Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế xây dựng một Ủy ban điều hành do một thành viên của Hội đồng điều khiển cùng với ban đại diện, chuyên gia kế toán của ít nhất 3 quốc gia khác tham gia. Ủy ban này cũng có thể gồm đại diện của các tổ chức khác là đại diện cho hội đồng hoặc cho tổ chức tư vấn là chuyên gia trong mỗi chủ đề cụ thể. Ủy ban điều hành xây dựng những đề xuất cho mỗi vấn đề chuyên môn trong chương trình nghị sự của ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

* Ủy ban điều hành ghi nhận và tóm tắt toàn bộ các vấn đề về kế toán phù hợp với mỗi chủ đề. Ủy ban điều hành xem xét sự vận dụng những quy định chung về chuẩn bị và trình bày các báo cáo tài chính của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) vào những vấn đề kế toán này. Ủy ban điều hành này cũng xem xét những yêu cầu và thực hành kế toán của các quốc gia, khu vực, kể cả những cách thức kế toán khác nhau. Ủy ban điều hành nghiên cứu những vấn đề liên quan và có thể đi đến đề xuất của một bản dự thảo những điểm chính (Point Outline) cho Hội đồng của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế xem xét.

* Sau khi nhận được những góp ý từ Hội đồng về bản dự thảo những điểm chính, có thể Ủy ban điều hành chuẩn bị lập và ban hành một bản báo cáo nháp về các nguyên tắc hoặc vấn đề thảo luận khác. Mục đích của báo cáo nháp này là đưa ra được những nguyên tắc kế toán cần nhấn mạnh làm cơ sở cho việc chuẩn bị lập bản dự thảo lấy ý kiến công luận (Exposure Draft). Bản báo cáo nháp này cũng đưa ra những giải pháp lựa chọn được xem xét và những lý do cho việc đề xuất để chấp nhận hay bãi bỏ chúng. Những đề xuất được thu

nhận từ các thành phần liên quan trong giai đoạn trung cầu ý kiến công luận với thời gian khoảng 3 tháng. Mặt khác, để sửa lại một chuẩn mực kế toán quốc tế có thể yêu cầu ủy ban điều hành lập một bản dự thảo trung cầu mà không cần phải lập bản cáo cáo nháp về các nguyên tắc.

* Ủy ban điều hành tóm tắt những ý kiến về bản báo cáo nháp về các nguyên tắc và thường đồng ý một bản báo cáo cuối cùng về các nguyên tắc được trình cho Hội đồng thông qua và được sử dụng làm cơ sở cho việc lập một bản dự thảo trung cầu ý kiến cho việc thông qua một chuẩn mực kế toán quốc tế. Bản báo cáo cuối cùng về các nguyên tắc được phát hành theo yêu cầu và không được phát hành rộng rãi.

* Ủy ban điều hành lập một bản dự thảo trung cầu (Exposure Draft) để thông qua Hội đồng. Sau khi sửa và được sự thông qua của ít nhất 2/3 thành viên Hội đồng thì bản dự thảo trung cầu mới được phát hành. Các ý kiến đề xuất được đưa ra từ các bên có liên quan trong thời gian lấy ý kiến trung cầu (ít nhất một tháng và thường là ba tháng).

* Ủy ban điều hành tóm tắt những ý kiến và lập một bản dự thảo chuẩn mực kế toán quốc tế do Hội đồng tóm tắt. Sau khi sửa và được sự thông qua của ít nhất 3/4 thành viên Hội đồng (nghĩa là phải thu được 12 phiếu thuận trong tổng số 16 thành viên) cho một chuẩn mực kế toán quốc tế thì chuẩn mực đó mới được công bố rộng rãi. Hội đồng thường họp 3 lần/năm và có thể tổ chức phiên họp thứ 4 để đi đến thỏa thuận về mỗi chuẩn mực. Thông thường mỗi chuẩn mực kế toán quốc tế có thể được hoàn thiện trong khoảng hai năm.

1.3 CƠ CẤU, CHỨC NĂNG VÀ QUYỀN HẠN CỦA ỦY BAN CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ.

1.3.1 Nguyên tắc thiết lập cơ cấu của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) là một tổ chức độc lập thuộc khu vực tư nhân, có mục tiêu nhằm đạt được sự thống nhất trong các nguyên tắc kế toán mà các nhà kinh doanh và các tổ chức trên thế giới sử dụng để lập báo cáo tài chính. Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế được thành lập vào năm 1973 dưới sự cam kết của các chuyên gia kế toán của các nước Úc, Canada, Pháp, Đức, Nhật, Mexico, Hà Lan, Vương quốc Anh, Ailen và Mỹ. Từ năm 1983 các thành viên của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế bao gồm toàn bộ các chuyên gia kế toán thuộc thành viên của Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC). Tính đến tháng 1/1999 số các thành viên đại diện cho hơn 2 triệu chuyên gia kế toán là 142 thành viên thuộc 103 quốc gia khác nhau. Nhiều tổ chức khác đã tham gia cộng tác với công việc của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã sử dụng các chuẩn mực kế toán quốc tế này (IAS).

Hiện nay công việc của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế được điều hành bởi một Hội đồng gồm đại diện của 13 nước thành viên (do Hội đồng của IFAC chỉ định) và trên 4 tổ chức thành viên khác. Các nước thành viên của Hội đồng bao gồm: Mỹ, Canada, Mexico, 5 nước châu Âu (Pháp, Đức, Hà lan, Liên đoàn Bắc Âu, Vương quốc Anh và Ailen); 3 nước châu Á (Ấn Độ, Nhật Bản, Malay sia); Nam phi và Úc. Mỗi nước thành viên được cử 2 cá nhân và một chuyên gia tư vấn về chuyên môn làm đại diện. Hội đồng có 3 thành viên tuyển cử bổ sung nhằm tạo điều kiện cho Hội đồng có thể mở rộng khu vực bầu cử cho các hiệp hội các nhà phân tích tài chính đại diện cho những người sử dụng các báo cáo tài chính; Liên đoàn các công ty Quản lý tài chính Thụy Sĩ và Hiệp hội điều hành Tài chính quốc tế đại diện cho những người lập các báo cáo tài chính.

Công việc của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế có thể thực hiện được nhờ sự trợ giúp tài chính từ các thành viên và các tổ chức trong Hội đồng của nó, của Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC), sự trợ giúp của các công ty, các tổ chức tài chính, các hãng kế toán và các tổ

chức khác. Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế cũng tạo thêm doanh thu từ việc bán các ấn phẩm của mình.

1.3.2 Chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

* Chức năng của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế:

- Thiết lập và công bố những chuẩn mực kế toán quốc tế công khai được xem xét trong việc lập các báo cáo tài chính và khuyến khích sự chấp nhận, xem xét rộng rãi các chuẩn mực đó.

- Thực hiện một cách chung nhất cải thiện và hài hòa các quy định, chuẩn mực kế toán và các thủ tục liên quan đến việc lập báo cáo tài chính.

* Nhiệm vụ và quyền hạn của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế:

- Được mời khoảng 4 tổ chức có lợi ích liên quan tới việc lập các báo cáo tài chính tham gia phối hợp với Hội đồng của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Phát hành các tài liệu liên quan tới các vấn đề kế toán quốc tế để bàn luận và góp ý (đã được phần lớn các thành viên của hội đồng thông qua) trước công luận.

- Phát hành những tài liệu trong mẫu của các bản dự thảo trung cầu ý kiến (kể cả thông báo các chuẩn mực đang có hiệu lực) dưới tên của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã thông qua ít nhất 2/3 thành viên Hội đồng.

- Phát hành các chuẩn mực kế toán quốc tế đã được ít nhất 3/4 thành viên của hội đồng thông qua.

- Xây dựng các thủ tục hoạt động dài hạn phù hợp với điều khoản hiến pháp của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Tham gia bàn bạc, thương lượng hoặc hợp tác với các tổ chức bên ngoài và khuyến khích sự cải tiến và hài hòa rộng rãi các chuẩn mực kế toán.

- Tìm kiếm và tăng cường các quỹ từ các thành viên của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế và các thành viên khác quan tâm ủng hộ mục tiêu của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế đã đề ra) để tăng cường nguồn ngân quỹ của tổ chức này nhưng được tổ chức theo cách sao cho không làm giảm sút tính độc lập của Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế.

- Điều chuyển thành viên bất kỳ nào của Hội đồng không chấp hành việc đóng góp tài chính đã xác định trong điều khoản về đóng góp của các thành viên.

1.4 KHÁI QUÁT HỆ THỐNG CÁC CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS) VÀ HỆ THỐNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM (VAS)

1.4.1 Hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế.

IASC đã ban hành và công bố được 38 chuẩn mực kế toán có liên quan đến nhiều khía cạnh khác nhau trong kế toán

IAS 1 Trình bày các báo cáo tài chính

IAS 2 Hàng tồn kho

IAS 3 Không còn hiệu lực. Được thay thế bởi IAS 27

IAS 4 Khấu hao Được thay thế bởi IAS 16 và IAS 38

- IAS 5** Không còn hiệu lực. Được thay thế ở IAS 1
- IAS 6** Không còn hiệu lực. Được thay thế ở IAS 15
- IAS 7** Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
- IAS 8** Lỗi lỗi rỗng của cả kỳ, các lỗi cơ bản và thay đổi chế độ kế toán
- IAS 9** Không còn hiệu lực. Được thay thế ở IAS 38
- IAS 10** Các sự kiện xảy ra sau ngày lập bảng tổng kết tài sản.
- IAS 11** Các hợp đồng xây dựng
- IAS 12** Thuế thu nhập
- IAS 13** Không còn hiệu lực. Được thay thế ở IAS 1
- IAS 14** Báo cáo bộ phận
- IAS 15** Thông tin phản ánh ảnh hưởng của biến động giá cả
- IAS 16** Bất động sản, xưởng và thiết bị
- IAS 17** Tài sản thuê
- IAS 18** Doanh thu
- IAS 19** Lợi ích trả cho công nhân viên
- IAS 20** Kế toán các khoản trợ cấp của chính phủ và công bố về trợ cấp chính phủ
- IAS 21** Ảnh hưởng do thay đổi tỷ giá hối đoái
- IAS 22** Hợp nhất kinh doanh
- IAS 23** Chi phí đi vay
- IAS 24** Công bố về các bên liên quan
- IAS 25** Kế toán các khoản đầu tư
- IAS 26** Kế toán và báo cáo theo quỹ lợi ích hưu trí
- IAS 27** Báo cáo tài chính tổng hợp và kế toán các khoản đầu tư vào các công ty con
- IAS 28** Kế toán các khoản đầu tư trong các đơn vị liên kết
- IAS 29** Báo cáo tài chính trong các nền kinh tế siêu lạm phát
- IAS 30** Nội dung công bố trong báo cáo tài chính của các ngân hàng và các tổ chức tín dụng giống nhau
- IAS 31** Báo cáo tài chính cho các khoản phân chia trong các liên doanh.
- IAS 32** Các công cụ tài chính: công bố và trình bày
- IAS 33** Thu nhập trên một cổ phiếu
- IAS 34** Báo cáo tài chính tạm thời
- IAS 35** Hoạt động bị ngừng
- IAS 36** Giảm giá trị tài sản
- IAS 37** Các khoản dự phòng, nợ bất thường và tài sản bất thường

IAS 38 Tài sản phi vật chất.

1.4.2 Hệ thống các chuẩn mực kế toán Việt Nam hiện hành

Bộ Tài Chính Việt Nam đã soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán Việt Nam theo từng đợt như sau:

Đợt 1: Ban hành và công bố theo quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

- Chuẩn mực số 02 – Hàng tồn kho
- Chuẩn mực số 03 – Tài sản cố định hữu hình
- Chuẩn mực số 04 – Tài sản cố định vô hình
- Chuẩn mực số 14 – Doanh thu và thu nhập khác

Đợt 2 : Ban hành và công bố theo quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

- Chuẩn mực số 01 – Chuẩn mực chung
- Chuẩn mực số 06 – Thuê tài sản
- Chuẩn mực số 10 – Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái
- Chuẩn mực số 15 – Hợp đồng xây dựng
- Chuẩn mực số 16 – Chi phí đi vay
- Chuẩn mực số 24 – Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Đợt 3: Ban hành và công bố theo quyết định số 243/2003/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

- Chuẩn mực số 05 – Bất động sản đầu tư
- Chuẩn mực số 07 – Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết
- Chuẩn mực số 08 – Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh
- Chuẩn mực số 21 – Trình bày báo cáo tài chính.
- Chuẩn mực số 25- Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào công con
- Chuẩn mực số 26 –Thông tin về các bên liên quan

Đợt 4: Ban hành và công bố theo quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 15 tháng 02 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

- Chuẩn mực số 17 – Thuế thu nhập doanh nghiệp

Chuẩn mực số 22 – Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự

Chuẩn mực số 23 – Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm

Chuẩn mực số 27 – Báo cáo tài chính giữa niên độ

Chuẩn mực số 28 – Báo cáo bộ phận

Chuẩn mực số 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót

Đợt 5: Ban hành và công bố theo quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực số 11 – Hợp nhất kinh doanh

Chuẩn mực số 18 – Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng

Chuẩn mực số 19 – Hợp đồng bảo hiểm

Chuẩn mực số 30 – Lãi trên cổ phiếu

1.4.3 Khái quát nội dung của một số chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) và chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS)

a. Chuẩn mực về hàng tồn kho.

Trích Chương 4 HÀNG TỒN KHO (IAS 2)

4.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA.

Hạch toán kế toán hàng tồn kho theo hệ thống kế toán chi phí ban đầu đã được mô tả. Vấn đề cơ bản là tính toán chi phí hàng tồn kho phải được công nhận như một khoản mục tài sản và được kế chuyển cho tới khi các khoản doanh thu tương ứng phía được thực hiện theo khái nguyên tắc tương ứng phù hợp

4.2 PHẠM VI ÁP DỤNG.

Chuẩn mực này quy định tất cả hàng tồn kho là tài sản, gồm:

- giữ để bán trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường, hoặc
- trong quá trình sản xuất để bán, hoặc
- dưới dạng nguyên liệu hoặc hàng cung cấp được tiêu thụ trong quá trình sản xuất hoặc cung cấp dịch vụ.

Trong trường hợp cung cấp dịch vụ, hàng tồn kho bao gồm chi phí dịch vụ mà khoản doanh thu tương ứng với nó chưa được công nhận (chẳng hạn như các công việc đang tiến hành của kiểm toán viên, nhà thiết kế hoặc luật sư)

4.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

4.3.1 Hàng tồn kho phải được tính toán với mức chi phí thấp hơn hoặc giá trị thực hiện ròng theo nguyên tắc thận trọng.

4.3.2 Chi phí hàng hoá bao gồm tất cả chi phí mua, chi phí chuyển đổi và các chi phí khác phát sinh trong quá trình chuyển hàng tồn kho **sang địa điểm và tính trạng hiện tại:**

- Chi phí mua, ví dụ như giá mua và chi phí nhập khẩu
- Chi phí chuyển đổi, là:
 - Nhân công trực tiếp
 - Chi phí sản xuất chung
 - Chi phí chung thay đổi
 - Chi phí chung cố định được phân bổ với khả năng sản xuất bình thường
- Các chi phí khác như thiết kế, chi phí đi vay, v.v...

4.3.3 Chi phí dịch vụ bao gồm tất cả các khoản chi phí liên quan trực tiếp đến việc cung cấp dịch vụ, ví dụ:

- Hàng có thể tiêu thụ
- Nhân công và các chi phí nhân viên khác
- Chi phí chung có thể phân bổ

4.3.4 Những kỹ thuật dưới đây có thể được sử dụng để tính chi phí hàng tồn kho:

- Chi phí thực tế
- Chi phí chuẩn
 - Tính theo mức chi phí nguyên vật liệu, nhân công và công suất thông thường
 - Kiểm kê thường xuyên để dự tính chi phí thực tế
- Phương pháp bán lẻ
 - Áp dụng khi phương pháp chi phí thực tế không sử dụng được
 - Giảm giá trị doanh thu bằng biên gộp để tính chi phí.
 - Phần trăm trung bình được sử dụng cho từng hóm khoản mục giống nhau.
 - Tính đến giá ghi giảm.

4.3.5 Chi phí hàng tồn kho thực tế có thể áp dụng theo các công thức tính chi phí sau:

- Xác định cụ thể
- Chi phí bình quân
- Nhập trước, xuất trước (FIFO)
- Nhập sau, xuất trước (LIFO, là phương án khác được cho phép)

SIC-1 cho phép áp dụng các công thức chi phí khác nhau nếu như ản chất của nhóm gồm những khoản mục khác nhau.

4.3.6 Giá trị thực hiện ròng (NPV) là giá bán dự tính trừ đi các chi phí dự tính để hoàn tất và chi phí cần thiết cho bán hàng. Những ước tính này được dựa trên bằng chứng đáng tin cậy nhất vào thời điểm đưa ra dự tính. Mục đích giữ hàng tồn kho phải được tính đến khi đưa ra dự tính. Hàng tồn kho thường được điều chỉnh giảm giá xuống bằng giá trị thực hiện ròng theo các nguyên tắc sau:

- Theo từng khoản mục

- Các khoản mục tương tự nhau thường được nhóm lại
- Từng dịch vụ được hạch toán như một khoản mục riêng biệt.

4.3.7 Những khoản mục sau đây được công nhận là chi phí trong báo cáo thu nhập:

- Chi phí hàng tồn kho bán ra.
- Điều chỉnh giảm giá xuống giá trị thực hiện ròng
- Lỗ hàng tồn kho
- Hao phí bất thường
- Chi phí sản xuất chung không được phân bổ.

4.4 CÔNG BỐ.

Các báo cáo tài chính phải công bố những điểm sau:

- Chế độ kế toán, bao gồm cả công thức tính chi phí được sử dụng.
- Tổng số hàng tồn kho mang sang và số lượng của từng loại
- Tổng số hàng tồn kho được mang sang theo giá trị thực hiện ròng
- Tổng số thực hiện bút toán đảo điều chỉnh giảm
- Trường hợp, sự kiện dẫn tới út toán đảo điều chỉnh giảm.
- Hàng tồn kho đem thế chấp đảm bảo cho các khoản nợ.
- Số mang sang của khoản điều chỉnh giảm xuống bằng giá trị thực hiện ròng nếu nó không bình thường về số lượng, mức độ quan trọng hoặc bản chất.
- Chi phí hàng tồn kho được công nhận là một khoản chi phí, hoặc chi phí hoạt động, áp dụng cho doanh thu, được công nhận là một khoản chi, được phân loại theo tính chất.
- Khi sử dụng LIFO, trình bày sự khác biệt giữa số trên bảng tổng kết tài sản hoặc:
 - số thấp hơn giữa chi phí tính FIFO hoặc bình quân gia quyền và giá trị thực hiện ròng, hoặc,
 - số thấp hơn giữa chi phí hiện hành cuối năm và giá trị thực hiện ròng.

☞ VAS 02: HÀNG TỒN KHO ☞

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán hàng tồn kho, gồm: Xác định giá trị và kế toán hàng tồn kho vào chi phí; Ghi giảm giá trị hàng tồn kho cho phù hợp với giá trị thuần có thể thực hiện được và phương pháp tính giá trị hàng tồn kho làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán hàng tồn kho theo nguyên tắc giá gốc trừ khi có chuẩn mực kế toán khác quy định cho phép áp dụng phương pháp kế toán khác cho hàng tồn kho.

03. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Hàng tồn kho: Là những tài sản:

- (a) Được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường;
- (b) Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang;
- (c) Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ.

Hàng tồn kho bao gồm:

- Hàng hóa mua về để bán: Hàng hóa tồn kho, hàng mua đang đi trên đường, hàng gửi đi bán, hàng hóa gửi đi gia công chế biến;
- Thành phẩm tồn kho và thành phẩm gửi đi bán;
- Sản phẩm dở dang: Sản phẩm chưa hoàn thành và sản phẩm hoàn thành chưa làm thủ tục nhập kho thành phẩm;
- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho, gửi đi gia công chế biến và đã mua đang đi trên đường;
- Chi phí dịch vụ dở dang.

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

Giá hiện hành: Là khoản tiền phải trả để mua một loại hàng tồn kho tương tự tại ngày lập bảng cân đối kế toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

XÁC ĐỊNH GIÁ TRỊ HÀNG TỒN KHO

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

GIÁ GỐC HÀNG TỒN KHO

05. Giá gốc hàng tồn kho bao gồm: Chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác phát sinh để có được hàng tồn kho ở địa điểm và trạng thái hiện tại.

Chi phí mua

06. Chi phí mua của hàng tồn kho bao gồm giá mua, các loại thuế không được hoàn lại, chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản trong quá trình mua hàng và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua hàng tồn kho. Các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng mua do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất được trừ (-) khỏi chi phí mua.

Chi phí chế biến

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

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

Chi phí sản xuất chung biến đổi là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo số lượng sản phẩm sản xuất, như chi phí nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp.

08. Chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm được dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất. Công suất bình thường là số lượng sản phẩm đạt được ở mức trung bình trong các điều kiện sản xuất bình thường.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra cao hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung không phân bổ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

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

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

Trường hợp có sản phẩm phụ, thì giá trị sản phẩm phụ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được và giá trị này được trừ (-) khỏi chi phí chế biến đã tập hợp chung cho sản phẩm chính.

Chi phí liên quan trực tiếp khác

10. Chi phí liên quan trực tiếp khác tính vào giá gốc hàng tồn kho bao gồm các khoản chi phí khác ngoài chi phí mua và chi phí chế biến hàng tồn kho. Ví dụ, trong giá gốc thành phẩm có thể bao gồm chi phí thiết kế sản phẩm cho một đơn đặt hàng cụ thể.

Chi phí không tính vào giá gốc hàng tồn kho

11. Chi phí không được tính vào giá gốc hàng tồn kho, gồm:

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

(b) Chi phí bảo quản hàng tồn kho trừ các khoản chi phí bảo quản hàng tồn kho cần thiết cho quá trình sản xuất tiếp theo và chi phí bảo quản quy định ở đoạn 06;

(c) Chi phí bán hàng;

(d) Chi phí quản lý doanh nghiệp.

Chi phí cung cấp dịch vụ

12. Chi phí cung cấp dịch vụ bao gồm chi phí nhân viên và các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc cung cấp dịch vụ, như chi phí giám sát và các chi phí chung có liên quan.

Chi phí nhân viên, chi phí khác liên quan đến bán hàng và quản lý doanh nghiệp không được tính vào chi phí cung cấp dịch vụ.

PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ TRỊ HÀNG TỒN KHO

13. Việc tính giá trị hàng tồn kho được áp dụng theo một trong các phương pháp sau:

- (a) Phương pháp tính theo giá đích danh;
- (b) Phương pháp bình quân gia quyền;
- (c) Phương pháp nhập trước, xuất trước;
- (d) Phương pháp nhập sau, xuất trước.

14. Phương pháp tính theo giá đích danh được áp dụng đối với doanh nghiệp có ít loại mặt hàng hoặc mặt hàng ổn định và nhận diện được.

15. Theo phương pháp bình quân gia quyền, giá trị của từng loại hàng tồn kho được tính theo giá trị trung bình của từng loại hàng tồn kho tương tự đầu kỳ và giá trị từng loại hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trong kỳ. Giá trị trung bình có thể được tính theo thời kỳ hoặc vào mỗi khi nhập một lô hàng về, phụ thuộc vào tình hình của doanh nghiệp.

16. Phương pháp nhập trước, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là hàng tồn kho được mua trước hoặc sản xuất trước thì được xuất trước, và hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất gần thời điểm cuối kỳ. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập kho ở thời điểm đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ, giá trị của hàng tồn kho được tính theo giá của hàng nhập kho ở thời điểm cuối kỳ hoặc gần cuối kỳ còn tồn kho.

17. Phương pháp nhập sau, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là hàng tồn kho được mua sau hoặc sản xuất sau thì được xuất trước, và hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trước đó. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập sau hoặc gần sau cùng, giá trị của hàng tồn kho được tính theo giá của hàng nhập kho đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ còn tồn kho.

GIÁ TRỊ THUẦN CÓ THỂ THỰC HIỆN ĐƯỢC VÀ LẬP DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ HÀNG TỒN KHO

18. Giá trị hàng tồn kho không thu hồi đủ khi hàng tồn kho bị hư hỏng, lỗi thời, giá bán bị giảm, hoặc chi phí hoàn thiện, chi phí để bán hàng tăng lên. Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được là phù hợp với nguyên tắc tài sản không được phản ánh lớn hơn giá trị thực hiện ước tính từ việc bán hay sử dụng chúng.

19. Cuối kỳ kế toán năm, khi giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá gốc thì phải lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Số dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập là số chênh lệch giữa giá gốc của hàng tồn kho lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng. Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện trên cơ sở từng mặt hàng tồn kho. Đối với dịch vụ cung cấp dở dang, việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được tính theo từng loại dịch vụ có mức giá riêng biệt.

20. Việc ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho phải dựa trên bằng chứng tin cậy thu thập được tại thời điểm ước tính. Việc ước tính này phải tính đến sự biến động của giá cả hoặc chi phí trực tiếp liên quan đến các sự kiện diễn ra sau ngày kết thúc năm tài chính, mà các sự kiện này được xác nhận với các điều kiện hiện có ở thời điểm ước tính.

21. Khi ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được phải tính đến mục đích của việc dự trữ hàng tồn kho. Ví dụ, giá trị thuần có thể thực hiện được của lượng hàng tồn kho dự trữ để đảm bảo cho các hợp đồng bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ không thể hủy bỏ phải dựa vào

giá trị trong hợp đồng. Nếu số hàng đang tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng thì giá trị thuần có thể thực hiện được của số chênh lệch giữa hàng đang tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng được đánh giá trên cơ sở giá bán ước tính.

22. Nguyên liệu, vật liệu và công cụ, dụng cụ dự trữ để sử dụng cho mục đích sản xuất sản phẩm không được đánh giá thấp hơn giá gốc nếu sản phẩm do chúng góp phần cấu tạo nên sẽ được bán bằng hoặc cao hơn giá thành sản xuất của sản phẩm. Khi có sự giảm giá của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mà giá thành sản xuất sản phẩm cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được, thì nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho được đánh giá giảm xuống bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng.

23. Cuối kỳ kế toán năm tiếp theo phải thực hiện đánh giá mới về giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối năm đó. Trường hợp cuối kỳ kế toán năm nay, nếu khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập thấp hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán năm trước thì số chênh lệch lớn hơn phải được hoàn nhập (Theo quy định ở đoạn 24) để đảm bảo cho giá trị của hàng tồn kho phản ánh trên báo cáo tài chính là theo giá gốc (nếu giá gốc nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được) hoặc theo giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá gốc lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được).

GHI NHẬN CHI PHÍ

24. Khi bán hàng tồn kho, giá gốc của hàng tồn kho đã bán được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với doanh thu liên quan đến chúng được ghi nhận. Tất cả các khoản chênh lệch giữa khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối niên độ kế toán năm nay lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho, sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, và chi phí sản xuất chung không phân bổ, được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập ở cuối niên độ kế toán năm nay nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, thì số chênh lệch lớn hơn phải được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh.

25. Ghi nhận giá trị hàng tồn kho đã bán vào chi phí trong kỳ phải đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu.

26. Trường hợp một số loại hàng tồn kho được sử dụng để sản xuất ra tài sản cố định hoặc sử dụng như nhà xưởng, máy móc, thiết bị tự sản xuất thì giá gốc hàng tồn kho này được hạch toán vào giá trị tài sản cố định.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

27. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày:

(a) Các chính sách kế toán áp dụng trong việc đánh giá hàng tồn kho, gồm cả phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;

(b) Giá gốc của tổng số hàng tồn kho và giá gốc của từng loại hàng tồn kho được phân loại phù hợp với doanh nghiệp;

(c) Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

(d) Giá trị hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

(e) Những trường hợp hay sự kiện dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;

(f) 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 phải trả.

28. Trường hợp doanh nghiệp tính giá trị hàng tồn kho theo phương pháp nhập sau, xuất trước thì báo cáo tài chính phải phản ánh số chênh lệch giữa giá trị hàng tồn kho trình bày trong bảng cân đối kế toán với:

(a) Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp bình quân gia quyền và giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc

Với giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo phương pháp bình quân gia quyền (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp bình quân gia quyền nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước và giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc

Với giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước và phương pháp bình quân gia quyền); hoặc

(b) Giá trị hiện hành của hàng tồn kho cuối kỳ tại ngày lập bảng cân đối kế toán (nếu giá trị hiện hành của hàng tồn kho tại ngày lập bảng cân đối kế toán nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc với giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị hiện hành tại ngày lập bảng cân đối kế toán).

29. Trình bày chi phí về hàng tồn kho trên báo cáo kết quả sản xuất, kinh doanh được phân loại chi phí theo chức năng.

Phân loại chi phí theo chức năng là hàng tồn kho được trình bày trong khoản mục “Giá vốn hàng bán” trong báo cáo kết quả kinh doanh, gồm giá gốc của hàng tồn kho đã bán, khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, các khoản hao hụt mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, chi phí sản xuất chung không được phân bổ.

b. Chuẩn mực về báo cáo lưu chuyển tiền tệ

❧ Trích Chương 5 - BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ (IAS 7) ❧

5.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA.

Thông tin về nhữn thay đổi từ trước tới nay về tiền mặt và những tài sản tương đương tiền mặt của một doanh nghiệp cần phải được thể hiện dưới hình thức báo cáo lưu chuyển tiền tệ, phân loại các luồng lưu chuyển tiền tệ trong kỳ báo cáo **từ các hoạt động kinh doanh, đầu tư và tài trợ**. Người sử dụng đòi hỏi những thông tin này để đưa ra đánh giá về:

- + Thay đổi trong tài sản ròng.
- + Cơ cấu tài chính của doanh nghiệp.
- + Khả năng thanh toán và thanh khoản của doanh nghiệp.
- + Khả năng ảnh hưởng của doanh nghiệp tới lượng tiền và thời gian lưu chuyển.
- + Khả năng tạo nguồn tiền mặt.

- + Giá trị hiện tại của các dòng tiền tệ tương lai của các doanh nghiệp khác nhau (thông qua các mô hình)

5.2 PHẠM VI ÁP DỤNG.

Tất cả các doanh nghiệp đều phải trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ để báo cáo về dòng tiền lưu chuyển trong kỳ báo cáo theo cách phân loại như sau:

- **Hoạt động sản xuất kinh doanh:** Các hoạt động tạo doanh thu chính các các hoạt động khác không phải là đầu tư hoặc tài trợ.
- **Hoạt động đầu tư:** Mua hoặc bán các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không tính trong các tài sản tương đương tiền mặt.
- **Hoạt động tài chính:** Những hoạt động làm thay đổi quy mô và kết cấu vốn chủ sở hữu và các khoản vay.

5.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

5.3.1 Luồng lưu chuyển tiền tệ bao gồm luồng thu và luồng chi của ả tiền mặt và các tài sản khác tương đương tiền mặt.

5.3.2 Tiền mặt gồm có:

- Tiền mặt tại quỹ.
- Tiền gửi không kỳ hạn (bao gồm các khoản thấu chi ngân hàng có thể trả ngay).

5.3.3 Các tài sản tương đương tiền mặt được giữ để đáp ứng các cam kết ngắn hạn về tiền mặt. Đây là những khoản đầu tư ngắn hạn có tính thanh khoản cao và sẵn sàng chuyển thành tiền mặt mà không có nguy cơ lớn bị thay đổi giá trị.

5.3.4 Dòng tiền từ các hoạt động kinh doanh được ghi trực tiếp hoặc gián tiếp (phương pháp trực tiếp thường được ưu dùng hơn theo IAS7):

▪ Phương pháp trực tiếp

- Công bố những loại thu gộp và thanh toán gộp bằng tiền mặt chính.
- Cân đối giữa lợi nhuận trước thuế và tiền mặt thu được từ các hoạt động kinh doanh đã trình bày trong bản thuyết minh cho báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

▪ Phương pháp gián tiếp

- Lãi/lỗ trng kỳ được điều chỉnh theo:
- Ảnh hưởng của các giao dịch không phải là tiền mặt.
- Các khoản trả chậm hoặc tích lũy.
- Các dòng tiền đầu tư hoặc tài trợ.

5.3.5 Dòng tiền từ **các hoạt động đầu tư** được ghi như sau:

- Các khoản thu **gộp** và các khoản thanh toán **gộp** bằng tiền mặt chủ yếu được báo cáo tách biệt.
- Tổng dòng tiền thu được qua việc mua hoặc bán của các công ty con và các đơn vị kinh doanh khác được phân loại là các khoản đầu tư.

5.3.6 Dòng tiền từ **hoạt động tài trợ** được báo cáo bằng cách liệt kê riêng **các khoản thu** và thanh toán **gộp** bằng tiền chủ yếu.

5.3.7 Những dòng tiền sau đây được báo cáo theo con số **ròng**:

- Dòng tiền thay mặt cho khách hàng.
- Các khoản có hệ số quay vòng nhanh, số lượng lớn và thời hạn ngắn (ví dụ mua án các khoản đầu tư).

5.3.8 Những dòng tiền sau của một tổ chức tài chính có thể được hạch toán theo con số **ròng**:

- Dòng tiền đại diện cho khách hàng
- Các khoản quay vòng nhanh, khối lượng lớn và thời hạn ngắn.

5.3.9 Dưới đây là những khía cạnh liên quan đến việc **trình bày** báo cáo lưu chuyển tiền tệ:

- Phân loại linh hoạt giữa lãi và cổ tức nhận được và phải trả. Việc phân loại này phải được hạch toán thống nhất thành hoạt động kinh doanh, đầu tư hay là tài trợ.
- Dòng tiền từ thuế thu nhập thường được phân loại là dòng tiền hoạt động.
- Giao dịch ngoại hối được ghi vào ngày có dòng tiền phát sinh.
- Các dòng tiền từ hoạt động kinh doanh ngoại tệ được ghi theo tỷ giá vào ngày có dòng tiền.
- Dòng tiền của một khoản bất thường phải được phân loại theo loại hoạt động của khoản đó.
- Khi các đơn vị hạch toán theo vốn chủ sở hữu hoặc chi phí thì chỉ có các dòng tiền thực có từ những đơn vị này được thể hiện trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ (ví dụ cổ tức được nhận)
- Các dòng tiền từ liên doanh được ghi theo tỷ lệ vào báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

4.4 CÔNG BỐ.

▪ Trình bày dưới dạng số tổng hợp đối với cả việc mua và bán của một công ty con hoặc đơn vị kinh doanh:

- Tổng số các khoản mua hoặc bán phát sinh.
- Các khoản xét mua hoặc án trả bằng tiền mặt hoặc các tài sản tương đương.
- Số tiền mặt hoặc tài sản tương đương trong đơn vị mua hoặc bán.
- Số tài sản và số nợ không phải bằng tiền mặt hoặc tài sản tương đương trong đơn vị mua hoặc bán.

▪ Tiền mặt và các tài sản khác tương đương trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ và cân đối với các khoản tương đương tương ứng trong bảng tổng kết tài sản.

▪ Chi tiết về hoạt động đầu tư và tài trợ không bằng tiền mặt (ví dụ chuyển đổi nợ sang vốn cổ phần).

- Số tiền mặt và tài sản tương đương không có sẵn cho tập đoàn sử dụng.

- Số đi vay chưa rút được dành cho hoạt động kinh doanh tương lai và để thanh toán các khoản cam kết về vốn (chỉ rõ bất kỳ hạn chế nào)
- Tổng số dòng tiền từ từng loại trong tổng số ba loại hoạt động liên quan tới lãi trong các liên doanh.
- Số lượng tiền mặt phát sinh từ một trong số ba loại hoạt động liên quan tới từng bộ phận kinh doanh hoặc ộ phận phân chia theo khu vực địa lý được báo cáo.
- Phân biệt giữa những dòng tiền thể hiện năng lực sản xuất và những khoản thể hiện việc duy trì năng lực này

∞ VAS 24: BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ ∞

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của Chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho việc lập và trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

03. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là một bộ phận hợp thành của Báo cáo tài chính, nó cung cấp thông tin giúp người sử dụng đánh giá các thay đổi trong tài sản thuần, cơ cấu tài chính, khả năng chuyển đổi của tài sản thành tiền, khả năng thanh toán và khả năng của doanh nghiệp trong việc tạo ra các luồng tiền trong quá trình hoạt động. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ làm tăng khả năng đánh giá khách quan tình hình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và khả năng so sánh giữa các doanh nghiệp vì nó loại trừ được các ảnh hưởng của việc sử dụng các phương pháp kế toán khác nhau cho cùng giao dịch và hiện tượng.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ dùng để xem xét và dự đoán khả năng về số lượng, thời gian và độ tin cậy của các luồng tiền trong tương lai; dùng để kiểm tra lại các đánh giá, dự đoán trước đây về các luồng tiền; kiểm tra mối quan hệ giữa khả năng sinh lời với lượng lưu chuyển tiền thuần và những tác động của thay đổi giá cả.

04. Các thuật ngữ trong Chuẩn mực này được hiểu như sau:

Tiền bao gồm tiền tại quỹ, tiền đang chuyển và các khoản tiền gửi không kỳ hạn.

Tương đương tiền: Là các khoản đầu tư ngắn hạn (không quá 3 tháng), có khả năng chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và không có nhiều rủi ro trong chuyển đổi thành tiền.

Luồng tiền: Là luồng vào và luồng ra của tiền và tương đương tiền, không bao gồm chuyển dịch nội bộ giữa các khoản tiền và tương đương tiền trong doanh nghiệp.

Hoạt động kinh doanh: Là 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.

Hoạt động đầu tư: Là 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.

Hoạt động tài chính: Là 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.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Trình bày Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

05. Doanh nghiệp phải trình bày các luồng tiền trong kỳ trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo 3 loại hoạt động: hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

06. Doanh nghiệp được trình bày các 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. Việc phân loại và báo cáo luồng tiền theo các hoạt động sẽ cung cấp thông tin cho người sử dụng đánh giá được ảnh hưởng của các hoạt động đó đối với tình hình tài chính và đối với lượng tiền và các khoản tương đương tiền tạo ra trong kỳ của doanh nghiệp. Thông tin này cũng được dùng để đánh giá các mối quan hệ giữa các hoạt động nêu trên.

07. Một giao dịch đơn lẻ có thể liên quan đến các luồng tiền ở nhiều loại hoạt động khác nhau. Ví dụ, thanh toán một khoản nợ vay bao gồm cả nợ gốc và lãi, trong đó lãi thuộc hoạt động kinh doanh và nợ gốc thuộc hoạt động tài chính.

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh

08. Luồng tiền phát sinh từ hoạt động kinh doanh là luồng tiền có liên quan đến các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp, nó cung cấp thông tin cơ bản để đánh giá khả năng tạo tiền của doanh nghiệp từ các hoạt động kinh doanh để trang trải các khoản nợ, duy trì các hoạt động, trả cổ tức và tiến hành các hoạt động đầu tư mới mà không cần đến các nguồn tài chính bên ngoài. Thông tin về các luồng tiền từ hoạt động kinh doanh, khi được sử dụng kết hợp với các thông tin khác, sẽ giúp người sử dụng dự đoán được luồng tiền từ hoạt động kinh doanh trong tương lai. Các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động kinh doanh, gồm:

- (a) Tiền thu được từ việc bán hàng, cung cấp dịch vụ;
- (b) Tiền thu được từ doanh thu khác (tiền thu bản quyền, phí, hoa hồng và các khoản khác trừ các khoản tiền thu được được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính);
- (c) Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ;
- (d) Tiền chi trả cho người lao động về tiền lương, tiền thưởng, trả hộ người lao động về bảo hiểm, trợ cấp...;
- (đ) Tiền chi trả lãi vay;
- (e) Tiền chi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp;
- (g) Tiền thu do được hoàn thuế;
- (h) Tiền thu do được bồi thường, được phạt do khách hàng vi phạm hợp đồng kinh tế;
- (i) Tiền chi trả công ty bảo hiểm về phí bảo hiểm, tiền bồi thường và các khoản tiền khác theo hợp đồng bảo hiểm;
- (k) Tiền chi trả do bị phạt, bị bồi thường do doanh nghiệp vi phạm hợp đồng kinh tế.

09. Các luồng tiền liên quan đến mua, bán chứng khoán vì mục đích thương mại được phân loại là các luồng tiền từ hoạt động kinh doanh.

Luồng tiền từ hoạt động đầu tư

10. Luồng tiền phát sinh từ hoạt động đầu tư là luồng tiền có liên quan đến việc mua sắm, xây dựng, nhượng bán, thanh lý tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không thuộc các khoản tương đương tiền. Các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động đầu tư, gồm:

- (a) Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác, bao gồm cả những khoản tiền chi liên quan đến chi phí triển khai đã được vốn hóa là TSCĐ vô hình;
- (b) Tiền thu từ việc thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác;
- (c) Tiền chi cho vay đối với bên khác, trừ tiền chi cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính; tiền chi mua các công cụ nợ của các đơn vị khác, trừ trường hợp tiền chi mua các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và mua các công cụ nợ dùng cho mục đích thương mại;
- (d) Tiền thu hồi cho vay đối với bên khác, trừ trường hợp tiền thu hồi cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và các tổ chức tài chính; tiền thu do bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác, trừ trường hợp thu tiền từ bán các công cụ nợ được coi là các khoản tương đương tiền và bán các công cụ nợ dùng cho mục đích thương mại;
- (đ) Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác, trừ trường hợp tiền chi mua cổ phiếu vì mục đích thương mại;
- (e) Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác, trừ trường hợp tiền thu từ bán lại cổ phiếu đã mua vì mục đích thương mại;
- (g) Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận nhận được.

Luồng tiền từ hoạt động tài chính

11. Luồng tiền phát sinh từ hoạt động tài chính là luồng tiền có liên quan đến việc thay đổi về quy mô và kết cấu của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp. Các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động tài chính, gồm:

- (a) Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu;
- (b) Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của chính doanh nghiệp đã phát hành;
- (c) Tiền thu từ các khoản đi vay ngắn hạn, dài hạn;
- (d) Tiền chi trả các khoản nợ gốc đã vay;
- (đ) Tiền chi trả nợ thuê tài chính;
- (e) Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu.

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh của ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính và doanh nghiệp bảo hiểm

12. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính và doanh nghiệp bảo hiểm, các luồng tiền phát sinh có đặc điểm riêng. Khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, các tổ chức này phải căn cứ vào tính chất, đặc điểm hoạt động để phân loại các luồng tiền một cách thích hợp.

13. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính, các luồng tiền sau đây được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh:

- (a) Tiền chi cho vay;

- (b) Tiền thu hồi cho vay;
- (c) Tiền thu từ hoạt động huy động vốn (kể cả khoản nhận tiền gửi, tiền tiết kiệm của các tổ chức, cá nhân khác);
- (d) Trả lại tiền huy động vốn (kể cả khoản trả tiền gửi, tiền tiết kiệm của các tổ chức, cá nhân khác);
- (đ) Nhận tiền gửi và trả lại tiền gửi cho các tổ chức tài chính, tín dụng khác;
- (e) Gửi tiền và nhận lại tiền gửi vào các tổ chức tài chính, tín dụng khác;
- (g) Thu và chi các loại phí, hoa hồng dịch vụ;
- (h) Tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi đã thu;
- (i) Tiền lãi đi vay, nhận gửi tiền đã trả;
- (k) Lãi, lỗ mua bán ngoại tệ;
- (l) Tiền thu vào hoặc chi ra về mua, bán chứng khoán ở doanh nghiệp kinh doanh chứng khoán;
- (m) Tiền chi mua chứng khoán vì mục đích thương mại;
- (n) Tiền thu từ bán chứng khoán vì mục đích thương mại;
- (o) Thu nợ khó đòi đã xóa sổ;
- (p) Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh;
- (q) Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh.

14. Đối với các doanh nghiệp bảo hiểm, tiền thu bảo hiểm, tiền chi bồi thường bảo hiểm và các khoản tiền thu vào, chi ra có liên quan đến điều khoản hợp đồng bảo hiểm đều được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh.

15. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính và doanh nghiệp bảo hiểm, các luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính tương tự như đối với các doanh nghiệp khác, trừ các khoản tiền cho vay của ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh vì chúng liên quan đến hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp.

PHƯƠNG PHÁP LẬP BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh

16. Doanh nghiệp phải báo cáo các luồng tiền từ hoạt động kinh doanh theo một trong hai phương pháp sau:

(a) Phương pháp trực tiếp: Theo phương pháp này các chỉ tiêu phản ánh các luồng tiền vào và các luồng tiền ra được trình bày trên báo cáo và được xác định theo một trong 2 cách sau đây:

- Phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu và chi theo từng nội dung thu, chi từ các ghi chép kế toán của doanh nghiệp.

- Điều chỉnh doanh thu, giá vốn hàng bán và các khoản mục khác trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho:

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

+ Các khoản mục không phải bằng tiền khác;

+ Các luồng tiền liên quan đến hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

(b) Phương pháp gián tiếp: Các chỉ tiêu về luồng tiền được xác định trên cơ sở lấy tổng lợi nhuận trước thuế và điều chỉnh cho các khoản:

- Các khoản doanh thu, chi phí không phải bằng tiền như khấu hao TSCĐ, dự phòng...

- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện;

- Tiền đã nộp thuế thu nhập doanh nghiệp;

- Các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu và các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh (trừ thuế thu nhập và các khoản phải nộp khác sau thuế thu nhập doanh nghiệp);

- Lãi lỗ từ hoạt động đầu tư.

Luồng tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính

17. Doanh nghiệp phải báo cáo riêng biệt các luồng tiền vào, các luồng tiền ra từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính, trừ trường hợp các luồng tiền được báo cáo trên cơ sở thuần được đề cập trong các đoạn 18 và 19 của Chuẩn mực này.

Báo cáo các luồng tiền trên cơ sở thuần

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

(a) Thu tiền và chi trả tiền hộ khách hàng:

- Tiền thuê thu hộ, chi hộ và trả lại cho chủ sở hữu tài sản;

- Các quỹ đầu tư giữ cho khách hàng;

- Ngân hàng nhận và thanh toán các khoản tiền gửi không kỳ hạn, các khoản tiền chuyển hoặc thanh toán qua ngân hàng.

(b) Thu tiền và chi tiền đối với các khoản có vòng quay nhanh, thời gian đáo hạn ngắn:

- Mua, bán ngoại tệ;

- Mua, bán các khoản đầu tư;

- Các khoản đi vay hoặc cho vay ngắn hạn khác có thời hạn không quá 3 tháng.

19. Các luồng tiền phát sinh từ các hoạt động sau đây của ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính được báo cáo trên cơ sở thuần:

(a) Nhận và trả các khoản tiền gửi có kỳ hạn với ngày đáo hạn cố định;

(b) Gửi tiền và rút tiền gửi từ các tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính khác;

(c) Cho vay và thanh toán các khoản cho vay đó với khách hàng.

Các luồng tiền liên quan đến ngoại tệ

20. Các luồng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ phải được quy đổi ra đồng tiền ghi sổ kế toán theo tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh giao dịch đó. 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 của công ty mẹ theo tỷ giá thực tế tại ngày lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

21. Chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện phát sinh từ thay đổi tỷ giá quy đổi ngoại tệ ra đơn vị tiền tệ kế toán không phải là các luồng tiền. Tuy nhiên, số chênh lệch tỷ giá hối đoái do quy đổi tiền và các khoản tương đương tiền bằng ngoại tệ hiện gửi phải được trình bày riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ nhằm mục đích đối chiếu tiền và các khoản tương đương tiền tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ báo cáo.

Các luồng tiền liên quan đến tiền lãi, cổ tức và lợi nhuận thu được

22. Đối với các doanh nghiệp (trừ ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính), các luồng tiền liên quan đến tiền lãi vay đã trả được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh. Các luồng tiền liên quan đến tiền lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận thu được được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Các luồng tiền liên quan đến cổ tức và lợi nhuận đã trả được phân loại là luồng tiền từ hoạt động tài chính. Các luồng tiền này phải được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt phù hợp theo từng loại hoạt động trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

23. Đối với ngân hàng, tổ chức tín dụng và tổ chức tài chính, tiền lãi đã trả, tiền lãi đã thu được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh, trừ tiền lãi đã thu được xác định rõ ràng là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Cổ tức và lợi nhuận đã thu được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư. Cổ tức và lợi nhuận đã trả được phân loại là luồng tiền từ hoạt động tài chính.

24. Tổng số tiền lãi vay đã trả trong kỳ phải được trình bày trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho dù nó đã được ghi nhận là chi phí trong kỳ hay đã được vốn hóa theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 16 "Chi phí đi vay".

Các luồng tiền liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp

25. Các luồng tiền liên quan đến thuế thu nhập doanh nghiệp được phân loại là luồng tiền từ hoạt động kinh doanh (trừ trường hợp được xác định là luồng tiền từ hoạt động đầu tư) và được trình bày thành chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Các luồng tiền liên quan đến mua và thanh lý các công ty con hoặc các đơn vị kinh doanh khác

26. 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 những chỉ tiêu riêng biệt trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

27. 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.

28. 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:

- (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.

Các giao dịch không bằng tiền

29. 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.

30. Nhiều hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính tuy có ảnh hưởng tới kết cấu tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp nhưng không ảnh hưởng trực tiếp tới luồng tiền hiện tại, do vậy chúng không được trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ mà được trình bày ở Thuyết minh báo cáo tài chính. 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.

Các khoản mục của tiền và tương đương tiền

31. Doanh nghiệp phải trình bày trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ các chỉ tiêu tiền và các khoản 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 giữ để đối chiếu số liệu với các khoản mục tương ứng trên Bảng cân đối kế toán.

Các thuyết minh khác

32. Doanh nghiệp phải trình bày giá trị và lý do của các khoản tiền và tương đương tiền 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.

33. Có nhiều trường hợp trong số dư tiền và các khoản tương đương tiền do doanh nghiệp nắm giữ nhưng không thể sử dụng cho hoạt động kinh doanh được. Ví dụ: Các khoản tiền nhận ký quỹ, ký cược; các quỹ chuyên dùng; kinh phí dự án...

c. Chuẩn mực kế toán về Thuê tài sản

Trích Chương 13 - THUÊ TÀI SẢN (IAS 17)

13.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA.

IAS quy định cho **bên nhận thuê** và **bên cho thuê** những chế độ kế toán thích hợp và nguyên tắc công bố cho các loại giao dịch thuê khác nhau.

13.2 PHẠM VI ÁP DỤNG.

Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các hợp đồng thuê, theo đó người cho thuê chuyển cho người được thuê quyền sử dụng một tài sản trong thời gian thoả thuận và được nhận tiền thanh toán.

13.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

13.3.1 Phân biệt giữa hai loại hợp đồng thuê:

– **Thuê tài chính** là loại thuê phải chịu nhiều rủi ro và hưởng lợi ích liên quan tới sở hữu tài sản. Quyền sở hữu về sau có thể chuyển hoặc không.

- **Thuê hoạt động** là những thoả thuận cho thuê không phải là thuê tài chính.

13.3.2 Việc phân loại tài sản thuê được thực hiện khi bắt đầu cho thuê. Nguyên tắc chú trọng **nội dung hơn hình thức** của hợp đồng thuê là yếu tố chỉ dẫn phân loại. Việc phân loại dựa trên mức độ rủi ro và những gì được hưởng liên quan tới việc sở hữu tài sản cho thuê được phân chia thuộc về người cho thuê hay người đi thuê.

- **Rủi ro** bao gồm tổn thất có thể do không sử dụng hết công suất, công nghệ lạc hậu và thay đổi thu nhập do điều kiện thay đổi.

- **Phần hưởng lợi** bao gồm dự tính hoạt động có lãi trong suốt vòng đời kinh tế của tài sản và những gì thu được từ gia tăng giá trị hoặc chuyển thành tiền giá trị còn lại.

13.3.3 Các khoản thuê tài chính gồm có:

- Thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho người đi thuê khi hết thời hạn thuê.
- Người đi thuê khá chắc chắn là sẽ thực hiện quyền lựa chọn mua theo giá thấp.
- Thời hạn thuê chiếm phần lớn vòng đời của tài sản.
- Giá trị hiện tại của số tiền thanh toán tối thiểu xấp xỉ giá trị thực tế của tài sản thuê.
- Tài sản cho thuê là thứ tài sản có tính chất đặc biệt và chỉ thích hợp đối với người đi thuê.
- Biến động lợi nhuận/tổn thất của giá trị còn lại chuyển sang cho người đi thuê.
- Cho thuê thêm thời gian có thể thấp hơn nhiều giá trị thị trường.

VIỆC KẾ TOÁN CỦA BÊN ĐI THUÊ

13.3.4 Một tài sản trong khoản tài sản **thuê tài chính** và nghĩa vụ tương ứng được công nhận theo nguyên tắc **nội dung hơn hình thức**. Việc hạch toán kế toán được thực hiện như sau:

- Khi bắt đầu, tài sản và nợ tương ứng trong việc thanh toán tiền thuê trong tương lai được công nhận theo cùng một số tiền.
- Chi phí trực tiếp ban đầu liên quan tới các hoạt động cho thuê được chuyển thành vốn vào tài sản.
- Thanh toán tiền thuê bao gồm chi phí tài chính và giảm nợ tồn đọng
- Phía tài chính phải là một tỷ lệ lãi suất định kỳ không đổi trên số dư nợ còn lại của từng kỳ.
- Khấu hao được công nhận theo IAS 16.

13.3.5 Thanh toán tiền **thuê hoạt động** (không tính chi phí cho các dịch vụ chẳng hạn như bảo hiểm) được công nhận là một khoản chi phí trong báo cáo thu nhập theo phương pháp ngang bằng hoặc theo phương pháp hệ thống - một phương pháp trình bày sơ đồ thời gian người sử dụng thu lợi nhuận - ngay cả nếu số tiền thanh toán không theo phương pháp này.

VIỆC KẾ TOÁN CỦA NGƯỜI CHO THUÊ

13.3.6 Một tài sản trong tài khoản tài sản cho **thuê tài chính** được trình bày như một khoản phải thu. Tài sản này được tính như sau:

- Số phải thu được ghi theo giá trị đầu tư thuần.
- Việc công nhận thu nhập tài chính dựa trên sơ đồ phản ánh tỷ lệ thu nhập định kỳ không đổi từ khoản đầu tư thuần.
- Chi phí trực tiếp ban đầu có thể được công nhận ngay hoặc phân bổ ngay hoặc phân bổ vào thu nhập tài chính trong thời hạn thuê.

13.3.7 Một tài sản **cho thuê hoạt động** được phân loại theo tính chất của nó. Tài sản này được kế toán như sau:

- Khấu hao được công nhận theo IAS 16
- Thu nhập cho thuê được công nhận theo phương pháp ngang bằng trong thời hạn thuê, trừ khi phương pháp hệ thống thích hợp hơn
- Chi phí trực tiếp ban đầu có thể được công nhận ngay hoặc chuyển vào thu nhập cho thuê trong thời hạn thuê.

CÁC GIAO DỊCH BÁN VÀ CHO THUÊ LẠI

13.3.8 Nếu tài sản cho thuê lại là một tài sản **cho thuê tài chính** thì bất kỳ số tiền nào bán vượt trội số mang sang trong sổ sách của người đi thuê (người bán) cần phải được chuyển về sau và khấu hao dần trong thời hạn thuê. Giao dịch này là một phương tiện để người cho thuê **cung cấp tài chính** cho người đi thuê. Vì vậy việc công nhận ngay lợi nhuận là một khoản thu nhập không hợp lý.

13.3.9 Lãi/lỗ từ tài sản **cho thuê hoạt động**, ký kết tại mức giá thực tế, được công nhận ngay. Những giao dịch thấp hơn hoặc cao hơn giá trị thực tế được ghi như sau:

- Nếu giá trị thực thấp hơn số mang sang của tài sản, số lỗ bằng với số chênh lệch thì được công nhận ngay.
- Nếu giá bán cao hơn giá trị thực tế, phần cao hơn giá trị thực tế phải được chuyển về sau và trừ dần trong thời hạn thuê.
- Nếu giá bán thấp hơn giá trị thực tế thì bất kỳ khoản lỗ/lãi nào cũng được công nhận ngay trừ khi lỗ được bù bằng khoản thanh toán tiền thuê về sau, thấp hơn giá thị trường; trong trường hợp này số lỗ phải được chuyển về sau và trừ dần theo tỷ lệ với khoản thanh toán tiền thuê.

13.4 CÔNG BỐ.

13.4.1 NGƯỜI ĐI THUÊ

Thuê tài chính

▪ Tài sản: số mang sang của **từng** loại tài sản.

▪ Nợ: tổng số tiền thuê tối thiểu được cân đối với giá trị hiện tại của các khoản nợ thuê trong **ba mức định kỳ** là:

- Không quá 1 năm
- Không quá 5 năm
- Trên 5 năm

- Yêu cầu của IAS 16 đối với bất động sản, xưởng và thiết bị cho thuê.
- Diễn giải khái quát về những thoả thuận thuê quan trọng
- Phân biệt giữa số thuê nợ ngắn hạn và dài hạn.
- Số tiền thanh toán thuê lại tối thiểu trong tương lai dự tính thu được dưới hình thức thuê lại không thể huỷ bỏ vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.
- Tiền thuê bất thường được công nhận vào thu nhập trong kỳ.

Thuê hoạt động

- Diễn giải khái quát về những thoả thuận thuê quan trọng (cùng thông tin như thuê tài chính nêu trên)
- Tiền thuê và thuê lại được công nhận vào thu nhập của kỳ hiện tại, tách biệt tiền thuê tối thiểu, tiền thuê bất thường và tiền thuê lại.
- Các khoản tiền thuê tối thiểu không thể huỷ bỏ trong tương lai theo ba mức thời gian
- Khoản thanh toán tiền thuê lại tối thiểu về sau dự tính sẽ được nhận như những khoản thuê lại không thể huỷ bỏ vào ngày lập bảng tổng kết tài sản.

13.4.2 BÊN CHO THUÊ

Thuê tài chính

- Tổng số đầu tư gộp cân đối theo giá trị hiện tại của tiền thuê tối thiểu có thể nhận được trong ba mức thời gian.
- Thu nhập tài chính chưa thu được.
- Mức tích lũy cho phép đối với các khoản phải thu không thể thu hồi được
- Tiền thuê bất thường được công nhận vào thu nhập,
- Diễn giải khái quát về các thoả thuận thuê quan trọng
- Giá trị còn lại không được đảm bảo

Thuê hoạt động

- Thông tin trên bảng tổng kết tài sản cho từng loại tài sản là số gộp mang sang, khấu hao tích lũy và tổn thất giảm giá trị tích lũy.
- Thông tin trong báo cáo thu nhập cho từng loại tài sản là phí khấu hao, tổn thất do giảm giá trị được công nhận và các khoản ghi đảo.
- Diễn giải khái quát về các thoả thuận thuê quan trọng.
- Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai dưới hình thức thuê hoạt động không thể huỷ bỏ trong **ba mức thời gian**.
- Tổng số tiền thuê bất thường được công nhận trong thu nhập.

13.4.3 GIAO DỊCH BÁN VÀ CHO THUÊ LẠI

- Yêu cầu nội dung công bố như nhau đối với người cho thuê và đi thuê.
- Một số khoản có thể công bố riêng theo IAS 8

☞ VAS 06: THUÊ TÀI SẢN ☜

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán đối với bên thuê và bên cho thuê tài sản, bao gồm thuê tài chính và thuê hoạt động, làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán thuê tài sản, ngoại trừ:

a) Hợp đồng thuê để khai thác, sử dụng tài nguyên thiên nhiên như dầu, khí, gỗ, kim loại và các khoáng sản khác;

b) Hợp đồng sử dụng bản quyền như phim, băng video, nhạc kịch, bản quyền tác giả, bằng sáng chế.

03. Chuẩn mực này áp dụng cho cả trường hợp chuyển quyền sử dụng tài sản ngay cả khi bên cho thuê được yêu cầu thực hiện các dịch vụ chủ yếu liên quan đến điều hành, sửa chữa, bảo dưỡng tài sản cho thuê. Chuẩn mực này không áp dụng cho các hợp đồng dịch vụ không chuyển quyền sử dụng tài sản.

04. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Thuê tài sản: Là sự thoả thuận giữa bên cho thuê và bên thuê về việc bên cho thuê chuyển quyền sử dụng tài sản cho bên thuê trong một khoảng thời gian nhất định để được nhận tiền cho thuê một lần hoặc nhiều lần.

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.

Thuê hoạt động: Là thuê tài sản không phải là thuê tài chính.

Hợp đồng thuê tài sản không huỷ ngang: Là hợp đồng thuê tài sản mà hai bên không thể đơn phương chấm dứt hợp đồng, trừ các trường hợp:

a) Có sự kiện bất thường xảy ra, như:

- Bên cho thuê không giao đúng hạn tài sản cho thuê;
- Bên thuê không trả tiền thuê theo quy định trong hợp đồng thuê tài sản;
- Bên thuê hoặc bên cho thuê vi phạm hợp đồng;
- Bên thuê bị phá sản, hoặc giải thể;
- Người bảo lãnh bị phá sản, hoặc giải thể và bên cho thuê không chấp thuận đề nghị chấm dứt bảo lãnh hoặc đề nghị người bảo lãnh khác thay thế của bên thuê;
- Tài sản cho thuê bị mất, hoặc hư hỏng không thể sửa chữa phục hồi được.

b) Được sự đồng ý của bên cho thuê;

c) Nếu 2 bên thoả thuận một hợp đồng mới về thuê chính tài sản đó hoặc tài sản tương tự;

d) Bên thuê thanh toán thêm một khoản tiền ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản.

Thời điểm khởi đầu thuê tài sản: Là ngày xảy ra trước của một trong hai (2) ngày: Ngày quyền sử dụng tài sản được chuyển giao cho bên thuê và ngày tiền thuê bắt đầu được tính theo các điều khoản quy định trong hợp đồng.

Thời hạn thuê tài sản: Là khoảng thời gian của hợp đồng thuê tài sản không hủy ngang cộng (+) với khoảng thời gian bên thuê được gia hạn thuê tài sản đã ghi trong hợp đồng, phải trả thêm hoặc không phải trả thêm chi phí nếu quyền gia hạn này xác định được tương đối chắc chắn ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản.

Khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu:

a) Đối với bên thuê: Là khoản thanh toán mà bên thuê phải trả cho bên cho thuê về việc thuê tài sản theo thời hạn trong hợp đồng (Không bao gồm các khoản chi phí dịch vụ và thuế do bên cho thuê đã trả mà bên thuê phải hoàn lại và tiền thuê phát sinh thêm), kèm theo bất cứ giá trị nào được bên thuê hoặc một bên liên quan đến bên thuê đảm bảo thanh toán.

b) Đối với bên cho thuê: Là khoản thanh toán mà bên thuê phải trả cho bên cho thuê theo thời hạn thuê trong hợp đồng (Không bao gồm các khoản chi phí dịch vụ và thuế do bên cho thuê đã trả mà bên thuê phải hoàn lại và tiền thuê phát sinh thêm) cộng (+) với giá trị còn lại của tài sản cho thuê được đảm bảo thanh toán bởi:

- Bên thuê;
- Một bên liên quan đến bên thuê; hoặc
- Một bên thứ ba độc lập có khả năng tài chính.

c) Trường hợp trong hợp đồng thuê bao gồm điều khoản bên thuê được quyền mua lại tài sản thuê với giá thấp hơn giá trị hợp lý vào ngày mua thì khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu (Đối với cả bên cho thuê và bên đi thuê) bao gồm tiền thuê tối thiểu ghi trong hợp đồng theo thời hạn thuê và khoản thanh toán cần thiết cho việc mua tài sản đó.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể được trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

Giá trị còn lại của tài sản cho thuê: Là giá trị ước tính ở thời điểm khởi đầu thuê tài sản mà bên cho thuê dự tính sẽ thu được từ tài sản cho thuê vào lúc kết thúc hợp đồng cho thuê.

Giá trị còn lại của tài sản thuê được đảm bảo:

a) Đối với bên thuê: Là phần giá trị còn lại của tài sản thuê được bên thuê hoặc bên liên quan với bên thuê đảm bảo thanh toán cho bên cho thuê (Giá trị đảm bảo là số tiền bên thuê phải trả cao nhất trong bất cứ trường hợp nào).

b) Đối với bên cho thuê: Là phần giá trị còn lại của tài sản thuê được bên thuê hoặc bên thứ ba có khả năng tài chính không liên quan với bên cho thuê, đảm bảo thanh toán.

Giá trị còn lại của tài sản thuê không được đảm bảo: Là phần giá trị còn lại của tài sản thuê được xác định bởi bên cho thuê không được bên thuê hoặc bên liên quan đến bên thuê đảm bảo thanh toán hoặc chỉ được một bên liên quan với bên cho thuê, đảm bảo thanh toán.

Thời gian sử dụng kinh tế: Là khoảng thời gian mà tài sản được ước tính sử dụng một cách hữu ích hoặc số lượng sản phẩm hay đơn vị tương đương có thể thu được từ tài sản cho thuê do một hoặc nhiều người sử dụng tài sản.

Thời gian sử dụng hữu ích: Là khoảng thời gian sử dụng kinh tế còn lại của tài sản thuê kể từ thời điểm bắt đầu thuê, không giới hạn theo thời hạn hợp đồng thuê.

Đầu tư gộp trong hợp đồng thuê tài chính: Là tổng khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu theo hợp đồng thuê tài chính (đối với bên cho thuê) cộng (+) giá trị còn lại của tài sản thuê không được đảm bảo.

Doanh thu tài chính chưa thực hiện: Là số chênh lệch giữa tổng khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cộng (+) giá trị còn lại không được đảm bảo trừ (-) giá trị hiện tại của các khoản trên tính theo tỷ lệ lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài chính.

Đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài chính: Là số chênh lệch giữa đầu tư gộp trong hợp đồng thuê tài chính và doanh thu tài chính chưa thực hiện.

Lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài chính: Là tỷ lệ chiết khấu tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu và giá trị hiện tại của giá trị còn lại không được đảm bảo để cho tổng của chúng đúng bằng giá trị hợp lý của tài sản thuê.

Lãi suất biên đi vay: Là lãi suất mà bên thuê sẽ phải trả cho một hợp đồng thuê tài chính tương tự hoặc là lãi suất tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản mà bên thuê sẽ phải trả để vay một khoản cần thiết cho việc mua tài sản với một thời hạn và với một đảm bảo tương tự.

Tiền thuê có thể phát sinh thêm: Là một phần của khoản thanh toán tiền thuê, nhưng không cố định và được xác định dựa trên một yếu tố nào đó ngoài yếu tố thời gian, ví dụ: phần trăm (%) trên doanh thu, số lượng sử dụng, chỉ số giá, lãi suất thị trường.

05. Hợp đồng thuê tài sản bao gồm các quy định cho phép bên thuê được mua tài sản khi đã thực hiện đầy đủ các điều kiện thoả thuận trong hợp đồng đó gọi là hợp đồng thuê mua.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Phân loại thuê tài sản

06. Phân loại thuê tài sản áp dụng trong chuẩn mực này 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. Rủi ro bao gồm khả năng thiệt hại từ việc không tận dụng hết năng lực sản xuất hoặc lạc hậu về kỹ thuật và sự biến động bất lợi về tình hình kinh tế ảnh hưởng đến khả năng thu hồi vốn. Lợi ích là khoản lợi nhuận ước tính từ hoạt động của tài sản thuê trong khoảng thời gian sử dụng kinh tế của tài sản và thu nhập ước tính từ sự gia tăng giá trị tài sản hoặc giá trị thanh lý có thể thu hồi được.

07. Thuê tài sản được phân loại là thuê tài chính nếu nội dung hợp đồng thuê tài sản thể hiện việc chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền quyền sở hữu tài sản. 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.

08. Bên cho thuê và bên thuê phải xác định thuê tài sản là thuê tài chính hay thuê hoạt động ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản.

09. Việc phân loại thuê tài sản là thuê tài chính hay thuê hoạt động phải căn cứ vào bản chất các điều khoản ghi trong hợp đồng. Ví dụ các trường hợp thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính là:

- 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 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 giá trị hợp lý của tài sản thuê;

đ) 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.

10. 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.

11. Phân loại thuê tài sản được thực hiện tại thời điểm khởi đầu thuê. Bất cứ tại thời điểm nào hai bên thoả thuận thay đổi các điều khoản của hợp đồng (trừ gia hạn hợp đồng) dẫn đến sự thay đổi cách phân loại thuê tài sản theo các tiêu chuẩn từ đoạn 06 đến đoạn 10 tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, thì các điều khoản mới thay đổi này được áp dụng cho suốt thời gian hợp đồng. Tuy nhiên, thay đổi về ước tính (ví dụ, 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, không dẫn đến sự phân loại mới về thuê tài sản.

12. Thuê tài sản là quyền sử dụng đất và nhà được phân loại là thuê hoạt động hoặc thuê tài chính. Tuy nhiên 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, bên thuê không nhận phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu đất do đó thuê tài sản là quyền sử dụng đất thường được phân loại là thuê hoạt động. Số tiền thuê tài sản là quyền sử dụng đất được phân bổ dần cho suốt thời gian thuê.

GHI NHẬN THUÊ TÀI SẢN TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA BÊN THUÊ

Thuê tài chính

13. Bên thuê ghi nhận tài sản thuê tài chính là tài sản và nợ phải trả trên Bảng cân đối kế toán với cùng một giá trị bằng với giá trị hợp lý của tài sản thuê tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản. Nếu giá trị hợp lý của tài sản thuê cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản thì ghi theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu. Tỷ lệ chiết khấu để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản là lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản hoặc lãi suất ghi trong hợp đồng. Trường hợp không thể xác định được lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê thì sử dụng lãi suất biên đi vay của bên thuê tài sản để tính giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu.

14. Khi trình bày các khoản nợ phải trả về thuê tài chính trong báo cáo tài chính, phải phân biệt nợ ngắn hạn và nợ dài hạn.

15. Chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính, như chi phí đàm phán ký hợp đồng được ghi nhận vào nguyên giá tài sản đi thuê.

16. Khoản thanh toán tiền thuê tài sản thuê tài chính phải được chia ra thành chi phí tài chính và khoản phải trả nợ gốc. Chi phí tài chính phải được tính theo từng kỳ kế toán trong suốt thời hạn thuê theo tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định trên số dư nợ còn lại cho mỗi kỳ kế toán.

17. Thuê tài chính sẽ phát sinh chi phí khấu hao tài sản và chi phí tài chính cho mỗi kỳ kế toán. Chính sách khấu hao tài sản thuê phải nhất quán với chính sách khấu hao 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 khi hết hạn hợp đồng thuê thì tài sản thuê sẽ được khấu hao theo thời gian ngắn hơn giữa thời hạn thuê hoặc thời gian sử dụng hữu ích của nó.

18. Khi trình bày tài sản thuê trong báo cáo tài chính phải tuân thủ các quy định của Chuẩn mực kế toán "TSCĐ hữu hình".

Thuê hoạt động

19. Các khoản thanh toán tiền thuê hoạt động (Không bao gồm chi phí dịch vụ, bảo hiểm và bảo dưỡng) phải được ghi nhận là 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, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn.

GHI NHẬN THUÊ TÀI SẢN TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH CỦA BÊN CHO THUÊ

Thuê tài chính

20. Bên cho thuê phải ghi nhận giá trị tài sản cho thuê tài chính là khoản phải thu trên Bảng cân đối kế toán bằng giá trị đầu tư thuần trong hợp đồng cho thuê tài chính.

21. Đối với thuê tài chính phần lớn rủi ro và lợi ích kinh tế gắn liền với quyền sở hữu tài sản được chuyển giao cho bên thuê, vì vậy các khoản phải thu về cho thuê tài chính phải được ghi nhận là khoản phải thu vốn gốc và doanh thu tài chính từ khoản đầu tư và dịch vụ của bên cho thuê.

22. Việc ghi nhận doanh thu tài chính phải dựa trên cơ sở lãi suất định kỳ cố định trên tổng số dư đầu tư thuần cho thuê tài chính.

23. Bên cho thuê phân bổ doanh thu tài chính trong suốt thời gian cho thuê dựa trên lãi suất thuê định kỳ cố định trên số dư đầu tư thuần cho thuê tài chính. Các khoản thanh toán tiền thuê tài chính cho từng kỳ kế toán (Không bao gồm chi phí cung cấp dịch vụ) được trừ vào đầu tư gộp để làm giảm đi số vốn gốc và doanh thu tài chính chưa thực hiện.

24. Các chi phí trực tiếp ban đầu để tạo ra doanh thu tài chính như tiền hoa hồng và chi phí pháp lý phát sinh khi đàm phán ký kết hợp đồng thường do bên cho thuê chi trả và được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ khi phát sinh hoặc được phân bổ dần vào chi phí theo thời hạn cho thuê tài sản phù hợp với việc ghi nhận doanh thu.

Thuê hoạt động

25. Bên cho thuê phải ghi nhận tài sản cho thuê hoạt động trên Bảng cân đối kế toán theo cách phân loại tài sản của doanh nghiệp.

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

27. Chi phí cho thuê hoạt động, bao gồm cả khấu hao tài sản cho thuê, được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi phát sinh.

28. Chi phí trực tiếp ban đầu để tạo ra doanh thu từ nghiệp vụ cho thuê hoạt động được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ khi phát sinh hoặc phân bổ dần vào chi phí trong suốt thời hạn cho thuê phù hợp với việc ghi nhận doanh thu cho thuê hoạt động.

29. Khấu hao tài sản cho thuê phải dựa trên một cơ sở nhất quán với chính sách khấu hao của bên cho thuê áp dụng đối với những tài sản tương tự, và chi phí khấu hao phải được tính theo quy định của Chuẩn mực kế toán “Tài sản cố định hữu hình” và Chuẩn mực kế toán “Tài sản cố định vô hình”.

30. Bên cho thuê là doanh nghiệp sản xuất hay doanh nghiệp thương mại ghi nhận doanh thu từ nghiệp vụ cho thuê hoạt động theo từng thời hạn cho thuê.

Giao dịch bán và thuê lại tài sản

31. Giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện khi tài sản được bán và được chính người bán thuê lại. Phương pháp kế toán áp dụng cho các giao dịch bán và thuê lại tài sản tùy thuộc theo loại thuê tài sản.

32. Nếu bán và thuê lại tài sản là thuê tài chính, khoản chênh lệch giữa thu nhập bán với giá trị còn lại của tài sản phải phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản.

33. Nếu thuê lại tài sản là thuê tài chính có nghĩa bên cho thuê cung cấp tài chính cho bên thuê, được đảm bảo bằng tài sản. 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 từ việc bán tài sản mà phải ghi nhận là thu nhập chưa thực hiện và phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản.

34. Giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động được ghi nhận khi:

- Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý thì các khoản lỗ hoặc lãi phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh;

- Nếu giá bán 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 thuê trong tương lai ở một mức giá thuê thấp hơn giá thuê thị trường. Trường hợp này khoản lỗ không được ghi nhận ngay mà phải phân bổ dần vào chi phí phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng;

- Nếu giá bán cao hơn giá trị hợp lý thì khoản chênh lệch cao hơn giá trị hợp lý phải được phân bổ dần vào thu nhập phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng.

35. Nếu thuê lại tài sản là thuê hoạt động, tiền thuê và giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý, tức là đã thực hiện một nghiệp vụ bán hàng thông thường thì các khoản lãi hay lỗ được hạch toán ngay trong kỳ phát sinh.

36. 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.

37. Các yêu cầu trình bày báo cáo tài chính của bên thuê và bên cho thuê các nghiệp vụ bán và thuê lại tài sản phải giống nhau. Trường hợp trong thoả thuận thuê tài sản có quy định đặc biệt thì cũng phải trình bày trên báo cáo tài chính.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Đối với bên thuê

38. Bên thuê tài sản phải trình bày các thông tin về thuê tài chính, sau:

a) Giá trị còn lại của tài sản thuê tại ngày lập báo cáo tài chính;

b) Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là chi phí trong kỳ;

- c) Căn cứ để xác định tiền thuê phát sinh thêm;
- d) Điều khoản gia hạn thuê hoặc quyền được mua tài sản.

39. Bên thuê tài sản phải trình bày các thông tin về thuê hoạt động, sau:

a) Tổng số tiền thuê tối thiểu trong tương lai cho hợp đồng thuê hoạt động không hủy ngang theo các thời hạn:

- Từ một (1) năm trở xuống;
- Trên một (1) năm đến năm (5) năm;
- Trên năm (5) năm.

b) Căn cứ xác định chi phí thuê tài sản phát sinh thêm;

Đối với bên cho thuê

40. Bên cho thuê tài sản phải trình bày các thông tin về cho thuê tài chính, sau:

a) Bảng đối chiếu giữa tổng đầu tư gộp cho thuê tài sản và giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu cho việc thuê tài sản phải thu vào ngày lập Báo cáo tài chính của kỳ báo cáo theo các thời hạn:

- Từ một (1) năm trở xuống;
- Trên một (1) năm đến năm (5) năm;
- Trên năm (5) năm.

b) Doanh thu cho thuê tài chính chưa thực hiện;

c) Giá trị còn lại của tài sản thuê không được đảm bảo theo tính toán của bên cho thuê;

d) Dự phòng lũy kế cho các khoản phải thu khó đòi về khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu;

đ) Tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là doanh thu trong kỳ.

41. Bên cho thuê tài sản phải trình bày các thông tin về cho thuê hoạt động, sau:

a) Khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu trong tương lai của các hợp đồng thuê hoạt động không hủy ngang theo các thời hạn:

- Từ một (1) năm trở xuống;
- Trên một (1) năm đến năm (5) năm;
- Trên năm (5) năm.

b) Tổng số tiền thuê phát sinh thêm được ghi nhận là doanh thu trong kỳ;

d. Chuẩn mực kế toán về doanh thu

Trích Chương 14 DOANH THU (IAS 18)

14.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA.

Việc hạch toán doanh thu từ những **hoạt động thông thường** được quy định. những khía cạnh sau đây được đưa ra:

- Doanh thu được phân biệt với các loại thu nhập khác (thu nhập bao gồm cả doanh thu và các khoản kiến được)

- Tiêu chí công nhận doanh thu được xác định

- Hướng dẫn áp dụng cho:

- Thời điểm công nhận
- Số lượng được công nhận
- Yêu cầu công bố.

14.2 PHẠM VI ÁP DỤNG.

IAS quy định việc hạch toán doanh thu có được từ:

- Bán hàng
- Cung cấp dịch vụ
- Sử dụng các loại tài sản khác của doanh nghiệp mang lại lãi, tiền thuê và cổ tức.

Doanh thu là luồng thu gộp các lợi ích kinh tế:

- Trong kỳ,
- Phát sinh từ quá trình hoạt động thông thường,
- Do tăng vốn, chứ không phải phần đóng góp của những người góp cổ phần.

Doanh thu loại trừ những khoản thu thay cho bên thứ ba ví dụ như VAT

14.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

14.3.1 Doanh thu phải được tính toán theo giá trị thực tế của khoản hoàn trả **nhận được**.

- Chiết khấu thương mại và quay vòng khối lượng được giảm để xác định giá trị thực tế. Tuy nhiên chiết khấu thanh toán không được giảm.

- Khi dòng tiền vào bị trì hoãn (ví dụ mua tín dụng không tính lãi suất), lúc đó sẽ hình thành có hiệu quả một giao dịch cấp vốn. Lãi suất ước lệ phải được tính toán. Số chênh lệch giữa giá trị thực tế và số danh nghĩa của khoản hoàn trả được xác định riêng và công bố là lãi.

- Khi hàng hoá hoặc dịch vụ được trao đổi lấy hàng hoá và dịch vụ khác có tính chất và giá trị tương tự thì không có khoản công nhận doanh thu nào cả.

- Khi hàng hoá và dịch vụ được cung cấp để đổi lấy những hàng hoá và dịch vụ không cùng tính chất và giá trị thì doanh thu được tính theo giá trị thực tế của hàng hoá và giá trị **nhận được**.

14.3.2 Quy tắc xác định giao dịch mang lại doanh thu như sau:

- Khi giá bán của một sản phẩm bao gồm một khoản dịch vụ kèm theo sau đó thì khoản này sẽ được đề về sau khi kỳ dịch vụ thực hiện.

- Khi một doanh nghiệp bán hàng hoá và ký tiếp ngay một hợp đồng mua lại hàng hoá đó vào một ngày khác sau đó, ảnh hưởng thực của giao dịch bị loại trừ và hai giao dịch được thực hiện như một.

14.3.3 Doanh thu bán hàng được công nhận khi:

- Rủi ro và lợi ích quan trọng của việc sở hữu hàng hoá được chuyển sang cho người mua.
- Doanh nghiệp không tiếp tục tham gia quản lý quyền sở hữu cũng không giám sát hiệu quả của hàng đã bán ra.
- Số doanh thu có thể được tính toán một cách chắc chắn.
- Doanh nghiệp có khả năng là sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch.
- Chi phí giao dịch có thể được tính toán một cách chắc chắn

14.3.4 Tính không chắc chắn về khả năng thu về khoản đã được tính trong doanh thu sẽ được coi như một khoản chi phí chứ không phải là một khoản điều chỉnh doanh thu.

14.3.5 Doanh thu không thể được công nhận khi chi phí không thể được tính toán một cách chắc chắn. Những khoản hoàn trả đã được nhận từ bán hàng sau này sẽ được chuyển về sau như một khoản nợ cho tới khi công nhận doanh thu

14.3.6 Khi kết quả giao dịch liên quan đến việc cung cấp dịch vụ thì kết quả đó có thể được dự tính **một cách chắc chắn**, doanh thu được công nhận theo tính toán của giai đoạn hoàn tất giao dịch vào **ngày lập bảng tổng kết tài sản**. Kết quả có thể được dự tính khi:

- Số doanh thu có thể được dự tính một cách chắc chắn.
- Có khả năng là doanh nghiệp sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch.
- Giai đoạn hoàn tất có thể tính được một cách chắc chắn.
- Chi phí phát sinh và chi phí để hoàn thành giao dịch có thể được tính toán một cách đáng tin cậy.

14.3.7 Khi kết quả giao dịch liên quan đến việc cung cấp dịch vụ **không thể dự tính được một cách chắc chắn**, doanh thu cần được công nhận chỉ ở mức độ chi phí có thể thu hồi.

14.3.8 **Giai đoạn hoàn tất** của một giao dịch có thể được quyết định theo nhiều phương pháp tương tự như phương pháp quy định trong IAS 11 (ví dụ tỷ lệ chi phí phát sinh so với tổng chi phí dự tính)

14.3.9 Doanh thu từ việc sử dụng các loại tài sản khác của của doanh nghiệp mang lại lãi, tiền thuê và cổ tức được công nhận như sau:

- **Lãi:** Phương pháp tỷ lệ thời gian (khoản mốc chưa thành toán, %, thời gian)
- **Tiền thuê:** Phương pháp tích lũy (chủ yếu theo các thoả thuận liên quan).
- **Cổ tức:** Khi quyền nhận thanh toán được xác lập.

14.4 CÔNG BỐ.

Chế độ kế toán

- Cơ sở tính doanh thu được sử dụng.
- Phương pháp công nhận doanh thu được sử dụng.
- Phương pháp giai đoạn hoàn thành dịch vụ.

Báo cáo thu nhập và thuyết minh

- Số lượng của các khoản doanh thu:
 - Bán hàng
 - Cung cấp dịch vụ
 - Lãi
 - Tiền thuê
 - Cổ tức
- Số doanh thu được công nhận từ việc trao đổi hàng hoá dịch vụ.

☞ VAS 14: DOANH THU VÀ THU NHẬP KHÁC ☞

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác, gồm: Các loại doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu, phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng trong kế toán các khoản doanh thu và thu nhập khác phát sinh từ các giao dịch và nghiệp vụ sau:

(a) Bán hàng: Bán sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra và bán hàng hóa mua vào;

(b) Cung cấp dịch vụ: Thực hiện công việc đã thỏa thuận theo hợp đồng trong một hoặc nhiều kỳ kế toán;

(c) Tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia.

Tiền lãi: Là số tiền thu được phát sinh từ việc cho người khác sử dụng tiền, các khoản tương đương tiền hoặc các khoản còn nợ doanh nghiệp, như: Lãi cho vay, lãi tiền gửi, lãi đầu tư trái phiếu, tín phiếu, chiết khấu thanh toán...;

Tiền bản quyền: Là số tiền thu được phát sinh từ việc cho người khác sử dụng tài sản, như: Bằng sáng chế, nhãn hiệu thương mại, bản quyền tác giả, phần mềm máy vi tính...;

Cổ tức và lợi nhuận được chia: Là số tiền lợi nhuận được chia từ việc nắm giữ cổ phiếu hoặc góp vốn.

(d) Các khoản thu nhập khác ngoài các giao dịch và nghiệp vụ tạo ra doanh thu kể trên (Nội dung các khoản thu nhập khác quy định tại đoạn 30).

Chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán các khoản doanh thu và thu nhập khác được quy định ở các chuẩn mực kế toán khác.

03. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

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

Chiết khấu thương mại: Là khoản doanh nghiệp bán giảm giá niêm yết cho khách hàng mua hàng với khối lượng lớn.

Giảm giá hàng bán: Là khoản giảm trừ cho người mua do hàng hóa kém phẩm chất, sai quy cách hoặc lạc hậu thị hiếu.

Giá trị hàng bán bị trả lại: Là giá trị khối lượng hàng bán đã xác định là tiêu thụ bị khách hàng trả lại và từ chối thanh toán.

Chiết khấu thanh toán: Là khoản tiền người bán giảm trừ cho người mua, do người mua thanh toán tiền mua hàng trước thời hạn theo hợp đồng.

Thu nhập khác: Là khoản thu góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu từ hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu.

Giá trị hợp lý: Là giá trị tài sản có thể trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán một cách tự nguyện giữa các bên có đầy đủ hiểu biết trong sự trao đổi ngang giá.

NỘI DUNG CHUẨN MỤC

04. Doanh thu chỉ bao gồm tổng giá trị của các lợi ích kinh tế doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hộ bên thứ ba không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp sẽ không được coi là doanh thu (Ví dụ: Khi người nhận đại lý thu hộ tiền bán hàng cho đơn vị chủ hàng, thì doanh thu của người nhận đại lý chỉ là tiền hoa hồng được hưởng). Các khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không là doanh thu.

XÁC ĐỊNH DOANH THU

05. Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

06. Doanh thu phát sinh từ giao dịch được xác định bởi thỏa thuận giữa doanh nghiệp với bên mua hoặc bên sử dụng tài sản. Nó được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu được hoặc sẽ thu được sau khi trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, chiết khấu thanh toán, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.

07. Đối với các khoản tiền hoặc tương đương tiền không được nhận ngay thì doanh thu được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu có thể nhỏ hơn giá trị danh nghĩa sẽ thu được trong tương lai.

08. Khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự về bản chất và giá trị thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu.

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

NHẬN BIẾT GIAO DỊCH

09. Tiêu chuẩn nhận biết giao dịch trong chuẩn mực này được áp dụng riêng biệt cho từng giao dịch. Trong một số trường hợp, các tiêu chuẩn nhận biết giao dịch cần áp dụng tách biệt cho từng bộ phận của một giao dịch đơn lẻ để phản ánh bản chất của giao dịch đó. Ví dụ, khi trong giá bán một sản phẩm có một khoản đã định trước cho việc cung cấp dịch vụ sau bán hàng thì khoản doanh thu từ việc cung cấp dịch vụ sau bán hàng sẽ được dời lại cho đến

khi doanh nghiệp thực hiện dịch vụ đó. Tiêu chuẩn nhận biết giao dịch còn được áp dụng cho hai hay nhiều giao dịch đồng thời có quan hệ với nhau về mặt thương mại. Trường hợp này phải xem xét chúng trong mối quan hệ tổng thể. Ví dụ, doanh nghiệp thực hiện việc bán hàng và đồng thời ký một hợp đồng khác để mua lại chính các hàng hóa đó sau một thời gian thì phải đồng thời xem xét cả hai hợp đồng và doanh thu không được ghi nhận.

DOANH THU BÁN HÀNG

10. Doanh thu bán hàng được ghi nhận khi đồng thời thỏa mãn tất cả năm (5) điều kiện sau:

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

11. Doanh nghiệp phải xác định thời điểm chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa cho người mua trong từng trường hợp cụ thể. Trong hầu hết các trường hợp, thời điểm chuyển giao phần lớn rủi ro trùng với thời điểm chuyển giao lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hợp pháp hoặc quyền kiểm soát hàng hóa cho người mua.

Trường hợp doanh nghiệp vẫn còn chịu phần lớn rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa thì giao dịch không được coi là hoạt động bán hàng và doanh thu không được ghi nhận. Doanh nghiệp còn phải chịu rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa dưới nhiều hình thức khác nhau, như:

- (a) Doanh nghiệp còn phải chịu trách nhiệm để đảm bảo cho tài sản được hoạt động bình thường mà việc này không nằm trong các điều khoản bảo hành thông thường;
- (b) Khi việc thanh toán tiền bán hàng còn chưa chắc chắn vì phụ thuộc vào người mua hàng hóa đó;
- (c) Khi hàng hóa được giao còn chờ lắp đặt và việc lắp đặt đó là một phần quan trọng của hợp đồng mà doanh nghiệp chưa hoàn thành;
- (d) Khi người mua có quyền huỷ bỏ việc mua hàng vì một lý do nào đó được nêu trong hợp đồng mua bán và doanh nghiệp chưa chắc chắn về khả năng hàng bán có bị trả lại hay không.

13. Nếu doanh nghiệp chỉ còn phải chịu một phần nhỏ rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa thì việc bán hàng được xác định và doanh thu được ghi nhận. Ví dụ doanh nghiệp còn nắm giữ giấy tờ về quyền sở hữu hàng hóa chỉ để đảm bảo sẽ nhận được đủ các khoản thanh toán.

14. Doanh thu bán hàng được ghi nhận chỉ khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Trường hợp lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng còn phụ thuộc yếu tố không chắc chắn thì chỉ ghi nhận doanh thu khi yếu tố không chắc chắn này đã xử lý xong (ví dụ, khi doanh nghiệp không chắc chắn là Chính phủ nước sở tại có chấp nhận chuyển tiền bán hàng ở nước ngoài về hay không). Nếu doanh thu đã được ghi nhận trong trường hợp

chưa thu được tiền thì khi xác định khoản tiền nợ phải thu này là không thu được thì phải hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ mà không được ghi giảm doanh thu. Khi xác định khoản phải thu là không chắc chắn thu được (Nợ phải thu khó đòi) thì phải lập dự phòng nợ phải thu khó đòi mà không ghi giảm doanh thu. Các khoản nợ phải thu khó đòi khi xác định thực sự là không đòi được thì được bù đắp bằng nguồn dự phòng nợ phải thu khó đòi.

15. Doanh thu và chi phí liên quan tới cùng một giao dịch phải được ghi nhận đồng thời theo nguyên tắc phù hợp. Các chi phí, bao gồm cả chi phí phát sinh sau ngày giao hàng (như chi phí bảo hành và chi phí khác), thường được xác định chắc chắn khi các điều kiện ghi nhận doanh thu được thỏa mãn. Các khoản tiền nhận trước của khách hàng không được ghi nhận là doanh thu mà được ghi nhận là một khoản nợ phải trả tại thời điểm nhận tiền trước của khách hàng. Khoản nợ phải trả về số tiền nhận trước của khách hàng chỉ được ghi nhận là doanh thu khi đồng thời thỏa mãn năm (5) điều kiện quy định ở đoạn 10.

DOANH THU CUNG CẤP DỊCH VỤ

16. Doanh thu của giao dịch về cung cấp dịch vụ được ghi nhận khi kết quả của giao dịch đó được xác định một cách đáng tin cậy. Trường hợp giao dịch về cung cấp dịch vụ liên quan đến nhiều kỳ thì doanh thu được ghi nhận trong kỳ theo kết quả phân công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng Cân đối kế toán của kỳ đó. Kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ được xác định khi thỏa mãn tất cả bốn (4) điều kiện sau:

(a) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

(b) Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;

(c) Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng Cân đối kế toán;

(d) Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó.

17. Trường hợp giao dịch về cung cấp dịch vụ thực hiện trong nhiều kỳ kế toán thì việc xác định doanh thu của dịch vụ trong từng kỳ thường được thực hiện theo phương pháp tỷ lệ hoàn thành. Theo phương pháp này, doanh thu được ghi nhận trong kỳ kế toán được xác định theo tỷ lệ phần công việc đã hoàn thành.

18. Doanh thu cung cấp dịch vụ chỉ được ghi nhận khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Khi không thể thu hồi được khoản doanh thu đã ghi nhận thì phải hạch toán vào chi phí mà không được ghi giảm doanh thu. Khi không chắc chắn thu hồi được một khoản mà trước đó đã ghi vào doanh thu (Nợ phải thu khó đòi) thì phải lập dự phòng nợ phải thu khó đòi mà không ghi giảm doanh thu. Khoản nợ phải thu khó đòi khi xác định thực sự là không đòi được thì được bù đắp bằng nguồn dự phòng nợ phải thu khó đòi.

19. Doanh nghiệp có thể ước tính doanh thu cung cấp dịch vụ khi thỏa thuận được với bên đối tác giao dịch những điều kiện sau:

(a) Trách nhiệm và quyền của mỗi bên trong việc cung cấp hoặc nhận dịch vụ;

(b) Giá thanh toán;

(c) Thời hạn và phương thức thanh toán.

Để ước tính doanh thu cung cấp dịch vụ, doanh nghiệp phải có hệ thống kế hoạch tài chính và kế toán phù hợp. Khi cần thiết, doanh nghiệp có quyền xem xét và sửa đổi cách ước tính doanh thu trong quá trình cung cấp dịch vụ.

20. Phân công việc đã hoàn thành được xác định theo một trong ba phương pháp sau, tùy thuộc vào bản chất của dịch vụ:

(a) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành;

(b) So sánh tỷ lệ (%) giữa khối lượng công việc đã hoàn thành với tổng khối lượng công việc phải hoàn thành;

(c) Tỷ lệ (%) chi phí đã phát sinh so với tổng chi phí ước tính để hoàn thành toàn bộ giao dịch cung cấp dịch vụ.

Phân công việc đã hoàn thành không phụ thuộc vào các khoản thanh toán định kỳ hay các khoản ứng trước của khách hàng.

21. Trường hợp dịch vụ được thực hiện bằng nhiều hoạt động khác nhau mà không tách biệt được, và được thực hiện trong nhiều kỳ kế toán nhất định thì doanh thu từng kỳ được ghi nhận theo phương pháp bình quân. Khi có một hoạt động cơ bản so với các hoạt động khác thì việc ghi nhận doanh thu được thực hiện theo hoạt động cơ bản đó.

22. Khi kết quả của một giao dịch về cung cấp dịch vụ không thể xác định được chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận tương ứng với chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi.

23. Trong giai đoạn đầu của một giao dịch về cung cấp dịch vụ, khi chưa xác định được kết quả một cách chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận bằng chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi được. Nếu chi phí liên quan đến dịch vụ đó chắc chắn không thu hồi được thì không ghi nhận doanh thu, và chi phí đã phát sinh được hạch toán vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ. Khi có bằng chứng tin cậy về các chi phí đã phát sinh sẽ thu hồi được thì doanh thu được ghi nhận theo quy định tại đoạn 16.

DOANH THU TỪ TIỀN LÃI, TIỀN BẢN QUYỀN, CỔ TỨC VÀ LỢI NHUẬN ĐƯỢC CHIA

24. Doanh thu phát sinh từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia của doanh nghiệp được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời hai (2) điều kiện sau:

(a) Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch đó;

(b) Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn.

25. Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận trên cơ sở:

(a) Tiền lãi được ghi nhận trên cơ sở thời gian và lãi suất thực tế từng kỳ;

(b) Tiền bản quyền được ghi nhận trên cơ sở dồn tích phù hợp với hợp đồng;

(c) Cổ tức và lợi nhuận được chia được ghi nhận khi cổ đông được quyền nhận cổ tức hoặc các bên tham gia góp vốn được quyền nhận lợi nhuận từ việc góp vốn.

26. Lãi suất thực tế là tỷ lệ lãi dùng để quy đổi các khoản tiền nhận được trong tương lai trong suốt thời gian cho bên khác sử dụng tài sản về giá trị ghi nhận ban đầu tại thời điểm chuyển giao tài sản cho bên sử dụng. Doanh thu tiền lãi bao gồm số phân bổ các khoản chiết khấu, phụ trội, các khoản lãi nhận trước hoặc các khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ ban đầu của công cụ nợ và giá trị của nó khi đáo hạn.

27. Khi tiền lãi chưa thu của một khoản đầu tư đã được dồn tích trước khi doanh nghiệp mua lại khoản đầu tư đó, thì khi thu được tiền lãi từ khoản đầu tư, doanh nghiệp phải phân bổ vào cả các kỳ trước khi nó được mua. Chỉ có phần tiền lãi của các kỳ sau khi khoản đầu tư

được mua mới được ghi nhận là doanh thu của doanh nghiệp. Phần tiền lãi của các kỳ trước khi khoản đầu tư được mua được hạch toán giảm giá trị của chính khoản đầu tư đó.

28. Tiền bản quyền được tính dồn tích căn cứ vào các điều khoản của hợp đồng (ví dụ như tiền bản quyền của một cuốn sách được tính dồn tích trên cơ sở số lượng sách xuất bản từng lần và theo từng lần xuất bản) hoặc tính trên cơ sở hợp đồng từng lần.

29. Doanh thu được ghi nhận khi đảm bảo là doanh nghiệp nhận được lợi ích kinh tế từ giao dịch. Khi không thể thu hồi một khoản mà trước đó đã ghi vào doanh thu thì khoản có khả năng không thu hồi được hoặc không chắc chắn thu hồi được đó phải hạch toán vào chi phí phát sinh trong kỳ, không ghi giảm doanh thu.

THU NHẬP KHÁC

30. Thu nhập khác quy định trong chuẩn mực này bao gồm các khoản thu từ các hoạt động xảy ra không thường xuyên, ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu, gồm:

- Thu về thanh lý TSCĐ, nhượng bán TSCĐ;
- Thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng;
- Thu tiền bảo hiểm được bồi thường;
- Thu được các khoản nợ phải thu đã xóa sổ tính vào chi phí kỳ trước;
- Khoản nợ phải trả nay mất chủ được ghi tăng thu nhập;
- Thu các khoản thuế được giảm, được hoàn lại;
- Các khoản thu khác.

31. Khoản thu về thanh lý TSCĐ, nhượng bán TSCĐ là tổng số tiền đã thu và sẽ thu được của người mua từ hoạt động thanh lý, nhượng bán TSCĐ. Các chi phí về thanh lý, nhượng bán TSCĐ được ghi nhận là chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

32. Thu được các khoản nợ phải thu đã xóa sổ tính vào chi phí của kỳ trước là khoản nợ phải thu khó đòi, xác định là không thu hồi được, đã được xử lý xóa sổ và tính vào chi phí để xác định kết quả kinh doanh trong các kỳ trước nay thu hồi được.

33. Khoản nợ phải trả nay mất chủ là khoản nợ phải trả không xác định được chủ nợ hoặc chủ nợ không còn tồn tại.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

34. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày:

(a) Chính sách kế toán được áp dụng trong việc ghi nhận doanh thu bao gồm phương pháp xác định phân công việc đã hoàn thành của các giao dịch về cung cấp dịch vụ;

(b) Doanh thu của từng loại giao dịch và sự kiện:

- Doanh thu bán hàng;
- Doanh thu cung cấp dịch vụ;
- Tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia.

(c) Doanh thu từ việc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ theo từng loại hoạt động trên.

(d) Thu nhập khác, trong đó trình bày cụ thể các khoản thu nhập bất thường.

e. *Chuẩn mực về chi phí đi vay*

☞ Trích Chương 19 CHI PHÍ ĐI VAY (IAS 23)☞

19.1 VẤN ĐỀ ĐẶT RA.

Việc mua vào, xây dựng hoặc sản xuất một số tài sản có thể mất một thời gian khá dài. Nếu chi phí đi vay phát sinh trong thời gian này, thì có thể là hợp pháp khi coi những khoản chi phí này tạo nên một phần chi phí có được những tài sản dành sẵn cho việc sử dụng theo mục đích hoặc để bán. Chuẩn mực này quy định hạch toán chi phí đi vay.

19.2 PHẠM VI ÁP DỤNG.

Chuẩn mực này cần được áp dụng trong việc kế toán chi phí đi vay ao gồm lãi suất và các chi phí khác phát sinh cùng với việc đi vay vốn.

19.3 HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

19.3.1 Những luận cứ ủng hộ và phản đối việc chuyển thành vốn chi phí vay như sau:

Ủng hộ việc chuyển thành vốn:

- Chi phí đi vay tạo thành một phần chi phí mua vào.
- Chi phí được tính vào tài sản được khớp với doanh thu của các kỳ tương lai.
- Mang lại tính so sánh cao hơn giữa những tài sản được mua và được xây dựng

Phản đối việc chuyển thành vốn:

- Nỗ lực gắn chi phí đi vay với một tài sản cụ thể mang tính chất tự quyết định.
- Các phương thức cấp vốn khác nhau có thể mang lại số lượng được chuyển thành vốn khác nhau cho cùng một tài sản.
- Tính vào chi phí những chi phí đi vay mang lại kết quả so sánh tốt hơn.

19.3.2 Những tài sản đủ tiêu chuẩn là những tài sản cần có một thời gian đáng kể để đưa chngs vào sử dụng theo mục đích hoặc vào tình trạng có thể bán được chúng, ví dụ:

- Hàng tồn kho đòi hỏi một thời gian đáng kể để đưa chúng vào tình trạng có thể án được.
- Các tài sản khác như xưởng sản xuất, phương tiện phát điện, và tài sản đầu tư.

19.3.3 Hai phương pháp kế toán chi phí đi vay đó là:

▪ **Phương pháp hạch toán chuẩn** đối với chi phí đi vay cho thấy rằng chúng được công nhận là chi phí trong kỳ phát sinh.

▪ **Phương pháp thay thế được phép** là một phương pháp mà trong đó những chi phí cần được chuyển thành chi phí với mức độ khi chúng phát sinh, trừ khi chúng ở mức độ được phép chuyển thành vốn. Chi phí đi vay trực tiếp liên quan tới việc mua vào, xây dựng hoặc sản xuất một tài sản có thể được chuyển thành vốn khi:

- Có **khả năng** sẽ mang lại các lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp, và
- Chi phí có thể được **tính toán một cách chắc chắn**.

SIC-2 yêu cầu chuyển thành vốn đối với tất cả tài sản và các kỳ đủ tiêu chuẩn.

19.3.4 Việc chuyển thành vốn bắt đầu khi:

- Phát sinh chi phí cho một tài sản đủ điều kiện.
- Phát sinh chi phí đi vay.
- Những hoạt động đang diễn ra cần thiết cho việc chuẩn bị tài sản cho mục đích bán hoặc sử dụng.

19.3.5 Dừng việc chuyển thành vốn khi:

- Tài sản thực chất đã hoàn tất để bán và sử dụng.
- Công việc đang tiến triển bị đình chỉ trong những kỳ tiếp theo.
- Công trình xây dựng được hoàn thiện một phần và phần đã được hoàn thiện có thể sử dụng độc lập (ví dụ một trung tâm thương mại).

19.3.6 Không được dừng việc chuyển thành vốn khi:

- Tất cả các bộ phận cần được hoàn tất trước khi bất kỳ phần tài sản nào có thể án được hoặc sử dụng (ví dụ một nhà xưởng).
- Gián đoạn ngắn trong hoạt động.
- Trong những kỳ đang thực hiện công việc hành chính và kỹ thuật quan trọng.
- Đối với những chậm trễ tiềm ẩn trong quá trình mua tài sản (ví dụ rượu vang cần có thời gian dài để ngấu)

19.3.7 Số lượng được chuyển thành vốn là chi phí đi vay có thể **tránh được** nếu không thực hiện chi tiêu vào những tài sản đủ điều kiện:

- Nếu vốn được **vay đặc biệt** để có được một tài sản nhất định, số chi phí đi vay đủ điều kiện chuyển thành vốn là chi phí thực sự phát sinh trong kỳ trừ đi thu nhập có được từ những khoản đầu tư ngắn hạn bằng những khoản vay đó.
- Nếu vốn được **vay chung** và sử dụng để có thể có được một tài sản thì số chi phí vay được chuyển thành vốn phải được quyết định bằng cách áp dụng bình quân gia quyền của chi phí đi vay trên chi tiêu cho tài sản đó. Số lượng được chuyển thành vốn trong một kỳ không được vượt quá số chi phí đi vay phát sinh trong kỳ đó.

19.3.8 Khi giá trị mang sản của một tài sản bao gồm cả lãi được chuyển thành vốn, vượt quá giá trị thực hiện thuần, thì tài sản cần được điều chỉnh giảm giá xuống giá trị thực hiện thuần.

19.4 CÔNG BỐ.

Những nội dung sau đây cần được công bố:

- Chế độ kế toán được áp dụng cho chi phí đi vay.
- Tỷ lệ chuyển thành vốn được sử dụng để tính toán chi phí đi vay được chuyển thành vốn.
- Tổng chi phí đi vay phát sinh cùng với sự khác nhau giữa:
 - Số được công nhận là chi phí,
 - Số được chuyển thành vốn

☞ VAS 16: CHI PHÍ ĐI VAY ☞

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán đối với chi phí đi vay, gồm: ghi nhận chi phí đi vay vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ; vốn hoá chi phí đi vay khi các chi phí này liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán chi phí đi vay.

03. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Chi phí đi vay: Là lãi tiền vay và các chi phí khác phát sinh liên quan trực tiếp đến các khoản vay của doanh nghiệp.

Tài sản dở dang: Là tài sản đang trong quá trình đầu tư xây dựng và tài sản đang trong quá trình sản xuất cần có một thời gian đủ dài (trên 12 tháng) để có thể đưa vào sử dụng theo mục đích định trước hoặc để bán.

04. Chi phí đi vay bao gồm:

- (a) Lãi tiền vay ngắn hạn, lãi tiền vay dài hạn, kể cả lãi tiền vay trên các khoản thấu chi;
- (b) Phần phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội phát sinh liên quan đến những khoản vay do phát hành trái phiếu;
- (c) Phần phân bổ các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay;
- (d) Chi phí tài chính của tài sản thuê tài chính.

05. Ví dụ: Tài sản dở dang là tài sản đang trong quá trình đầu tư xây dựng chưa hoàn thành hoặc đã hoàn thành nhưng chưa bàn giao đưa vào sản xuất, sử dụng; sản phẩm dở dang đang trong quá trình sản xuất của những ngành nghề có chu kỳ sản xuất dài trên 12 tháng.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Ghi nhận chi phí đi vay

06. 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 tại đoạn 07.

07. 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) khi có đủ các điều kiện quy định trong chuẩn mực này.

08. 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. Các chi phí đi vay được vốn hoá khi doanh nghiệp chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó và chi phí đi vay có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

Xác định chi phí đi vay được vốn hoá

09. Trường hợp khoản vốn vay riêng biệt chỉ sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hoá cho tài sản dở dang đó sẽ 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.

10. Các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vốn vay riêng biệt trong khi chờ được 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.

11. Trường hợp phát sinh 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 thì số chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hoá trong mỗi kỳ kế toán được xác định theo tỷ lệ vốn hoá đối với chi phí lũy kế bình quân gia quyền phát sinh cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản đó. Tỷ lệ vốn hoá được tính theo tỷ lệ lãi suất bình quân gia quyền của các khoản vay chưa trả trong kỳ của doanh nghiệp, ngoại trừ các khoản vay riêng biệt phục vụ cho mục đích có một tài sản dở dang. Chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ không được vượt quá tổng số chi phí đi vay phát sinh trong kỳ đó.

12. Nếu có phát sinh chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành trái phiếu thì phải điều chỉnh lại lãi tiền vay bằng cách phân bổ giá trị khoản chiết khấu hoặc phụ trội và điều chỉnh tỷ lệ vốn hoá một cách phù hợp. Việc phân bổ khoản chiết khấu hoặc phụ trội có thể sử dụng phương pháp lãi suất thực tế hoặc phương pháp đường thẳng. 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.

Thời điểm bắt đầu vốn hoá

13. Vốn hoá chi phí đi vay vào giá trị tài sản dở dang được bắt đầu khi thoả mãn đồng thời các điều kiện sau:

- (a) Các chi phí cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bắt đầu phát sinh;
- (b) Các chi phí đi vay phát sinh;
- (c) Các hoạt động cần thiết trong việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào sử dụng hoặc bán đang được tiến hành.

14. Chi phí cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang bao gồm các chi phí phải thanh toán bằng tiền, chuyển giao các tài sản khác hoặc chấp nhận các khoản nợ phải trả lãi, không tính đến các khoản trợ cấp hoặc hỗ trợ liên quan đến tài sản.

15. Các hoạt động cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản vào sử dụng hoặc bán bao gồm hoạt động xây dựng, sản xuất, hoạt động kỹ thuật và quản lý chung trước khi bắt đầu xây dựng, sản xuất như hoạt động liên quan đến việc xin giấy phép trước khi khởi công xây dựng hoặc sản xuất. Tuy nhiên những hoạt động này không bao gồm việc giữ một tài sản khi không tiến hành các hoạt động xây dựng hoặc sản xuất để thay đổi trạng thái của tài sản này. Ví dụ chi phí đi vay liên quan đến việc mua một mảnh đất cần có các hoạt động chuẩn bị mặt bằng sẽ được vốn hoá trong kỳ khi các hoạt động liên quan đến việc chuẩn bị mặt bằng đó. Tuy nhiên, chi phí đi vay phát sinh khi mua mảnh đất đó để giữ mà không có hoạt động triển khai xây dựng liên quan đến mảnh đất đó thì chi phí đi vay không được vốn hoá.

Tạm ngừng vốn hoá

16. 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.

17. Việc vốn hoá chi phí đi vay được tạm ngừng lại khi quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang bị gián đoạn một cách bất thường. Khi đó chi phí đi vay phát sinh

được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ cho đến khi việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tiếp tục.

Chấm dứt việc vốn hoá

18. 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.

19. Một tài sản sẵn sàng đưa vào sử dụng hoặc bán khi quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản đã hoàn thành cho dù các công việc quản lý chung vẫn có thể còn tiếp tục. Trường hợp có sự thay đổi nhỏ (như trang trí tài sản theo yêu cầu của người mua hoặc người sử dụng) mà các hoạt động này chưa hoàn tất thì hoạt động chủ yếu vẫn coi là đã hoàn thành.

20. Khi quá trình đầu tư xây dựng tài sản dở dang hoàn thành theo từng bộ phận và mỗi bộ phận có thể sử dụng được trong khi vẫn tiếp tục quá trình đầu tư xây dựng các bộ phận khác, thì việc vốn hoá các chi phí đi vay sẽ chấm dứt khi tất cả các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa từng bộ phận vào sử dụng hoặc bán đã hoàn thành.

21. Một khu thương mại bao gồm nhiều công trình xây dựng, mỗi công trình có thể sử dụng riêng biệt thì việc vốn hoá sẽ được chấm dứt đối với vốn vay dùng cho từng công trình riêng biệt hoàn thành. Tuy nhiên, đối với xây dựng một nhà máy công nghiệp gồm nhiều hạng mục công trình trên một dây chuyền thì việc vốn hoá chỉ chấm dứt khi tất cả các hạng mục công trình cùng được hoàn thành.

Trình bày báo cáo tài chính

22. Báo cáo tài chính của doanh nghiệp phải trình bày:

- (a) Chính sách kế toán được áp dụng cho các chi phí đi vay;
- (b) Tổng số chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ; và
- (c) Tỷ lệ vốn hoá được sử dụng để xác định chi phí đi vay được vốn hoá trong kỳ.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. PTS. Nguyễn Văn Thơm, PTS. Trần Văn Thảo, Th.S Lê Tuấn, Th.S Nguyễn Thế Lộc, “*Kế toán Mỹ*”. Nhà xuất bản tài chính. 1999.
2. Nhóm biên dịch Lý Thị Minh Châu, Nguyễn Trọng Nam, “*Lý thuyết và thực hành kế toán Mỹ*”. Tập 1 và 2. Trường đại học kinh tế TP. HCM. 1993
3. Chủ biên: TS. Nguyễn Thị Minh Phương – TS. Nguyễn Thị Đông, “*Giáo trình kế toán quốc tế*”. Nhà xuất bản thống kê Hà Nội 2002
4. TS. Nguyễn Thị Minh Tâm, “*Giáo trình kế toán quốc tế*”. Nhà xuất bản đại học quốc gia Hà Nội. 2004

CHƯƠNG II

KHÁI QUÁT HỆ THỐNG KẾ TOÁN MỸ

Mục đích của chương 2: giúp cho sinh viên nắm được một số vấn đề sau:

- + Nguyên tắc xây dựng chế độ kế toán Mỹ
- + Đặc điểm của kế toán Mỹ
- + Một số nghiệp vụ kế toán trong kế toán Mỹ

Số tiết: 15 tiết (10 tiết giảng lý thuyết và 5 tiết thảo luận, sửa bài tập)

2.1 NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN MỸ

Theo AAA (American Accounting Association – Hiệp hội kế toán Mỹ) : “Kế toán là quá trình nhận biết, đo lường và truyền đạt thông tin kinh tế cho phép người sử dụng thông tin đánh giá và đưa ra quyết định kinh doanh”. Những thông tin này được diễn đạt bằng đơn vị tiền tệ. Bởi vậy kế toán là quá trình đo lường và truyền đạt những thông tin về quá trình hoạt động kinh doanh của các đơn vị kinh doanh, những tổ chức phi lợi nhuận bằng đơn vị tiền tệ. Từ đó, kế toán giúp những người sử dụng thông tin có thể đánh giá và đưa ra được những quyết định phù hợp.

Kế toán có các chức năng chính sau:

- + Kế toán viên quan sát các hoạt động, nhận biết và đo lường các sự kiện và các quá trình kinh tế bằng thước đo giá trị. Các sự kiện và quá trình kinh doanh được thể hiện qua các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.
- + Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được ghi chép lại và sau đó phân loại theo các nhóm và cuối cùng được tổng hợp theo từng đối tượng.
- + Lập các báo cáo kế toán tài chính và các báo cáo quản trị nhằm cung cấp thông tin cho các đối tượng quan tâm. Thông thường các kế toán viên phải diễn giải các báo cáo kế toán. Sự diễn giải này còn bao gồm cả việc so sánh quá trình hoạt động của doanh nghiệp với các năm trước và các doanh nghiệp khác.

Các điểm cần lưu ý đối với thông tin kế toán.

Thứ nhất, do kế toán có liên quan đến việc tính toán các chỉ tiêu bằng thước đo giá trị, nên nhiều người cho rằng luôn cần có sự chính xác tuyệt đối trên báo cáo tài chính. Tuy nhiên, thực tế là kế toán bao gồm một loạt các ước tính, các giả định và sự phát xét về các đối tượng. Hơn nữa kế toán viên thường xuyên phải lựa chọn phương án tối ưu trong nhiều phương án kinh doanh của đơn vị qua thời gian, điều này tạo nên sự không chính xác tuyệt đối của thông tin kế toán.

Thứ hai, không phải tất cả các nghiệp vụ kinh tế đều có thể tính thành tiền. Ví dụ như sự ra đi của một người quản lý quan trọng hoặc sự thiếu đạo đức của nhân viên thường dẫn đến kết quả đạt được không như mong đợi. Tuy nhiên, quy tất cả những ảnh hưởng này thành tiền là một việc cực kỳ khó khăn. Ví dụ như lợi nhuận của công ty sẽ bị ảnh hưởng nghiêm trọng khi người giám

Thứ ba, các thước đo sử dụng không thể mô tả được giá trị đích thực đối tượng của chúng. Thước đo mà kế toán sử dụng là dựa trên giá trị ban đầu (nguyên giá, giá thực tế) hơn là giá trị hiện tại.

Điều này không nên xem là hạn chế của kế toán mà đây chính là nền tảng cho việc ban hành các chuẩn mực, các nguyên tắc kế toán.

2.2 CÁC PHƯƠNG THỨC KẾ TOÁN

Kế toán Mỹ chấp nhận hai phương thức kế toán sau:

2.2.1 Kế toán theo phương thức tiền mặt (Cash Accounting)

Theo phương thức này: Doanh thu được ghi nhận khi thực tế thu tiền cả chi phí được ghi nhận khi thực tế chi tiền.

Ưu điểm của phương thức kế toán theo tiền mặt là đơn giản, dễ hiểu. Các thông tin về dòng tiền mặt là xác thực và khả năng thanh toán của công ty được thể hiện rõ.

Tuy nhiên, phương thức kế toán này không thể hiện được mối liên kết giữa doanh thu và chi phí. Do vậy, không thể xác định chính xác được kết quả kinh doanh và không đánh giá đúng được hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

2.2.2 Kế toán theo thực tế phát sinh (Accrual Accounting)

Theo phương thức kế toán thực tế phát sinh, doanh thu và chi phí được ghi nhận phải đảm bảo các yêu cầu sau:

Doanh thu là khoản làm tăng vốn chủ sở hữu, là kết quả của việc tăng tài sản hoặc giảm nợ phải trả và là kết quả của việc giao hàng hoặc thực hiện dịch vụ.

Chi phí là khoản làm giảm vốn chủ sở hữu, là kết quả của giảm tài sản hoặc tăng nợ phải trả và là kết quả của việc tạo ra doanh thu.

Ví dụ 2.1: hãy xác định lợi nhuận của Công ty Alex theo hai phương thức kế toán dựa vào số liệu về tình hình hoạt động trong tháng đầu tiên hoạt động như sau:

1. Các chủ sở hữu góp vốn \$20.000
2. Vay \$12.000 với lãi suất 12%/năm
3. Mua hàng hóa trị giá \$40.000, thanh toán cho người bán 12.000. số còn lại sẽ thanh toán vào tháng sau.
4. Trả tiền thuê nhà \$4.000 cho 2 tháng
5. Mua 1 năm bảo hiểm \$2.000
6. Bán hàng \$50.000 (giá vốn \$32.000). Thu tiền mặt 34.000

7. Trả lương tháng cho nhân viên \$5.000.

2.3 ĐẶC ĐIỂM KẾ TOÁN MỸ

2.3.1 Đối tượng kế toán và phương thức kế toán

Kế toán Mỹ phân chia các đối tượng kế toán thành 3 loại sau:

+ Tài sản: là những thứ có giá trị mà doanh nghiệp đang có quyền sở hữu. Tài sản cũng được coi là nguồn lực của doanh nghiệp. các tài sản có giá trị bởi chúng có thể được sử dụng hoặc đổi chúng để lấy hàng hóa khác phục vụ cho mục đích kinh doanh tại doanh nghiệp. một tổ chức có thể nắm giữ nhiều loại tài sản khác nhau. Một số tài sản có hình thái vật chất cụ thể như tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, hàng tồn kho, nhà cửa, phương tiện vận tải... Nhưng ngược lại cũng có một số tài sản không có hình thái vật chất cụ thể nhưng chúng cũng mang lại những lợi ích cho doanh nghiệp, ví dụ như đặc quyền (là quyền được chính phủ liên bang cho phép sản xuất một mặt hàng nào đó) hay các khoản phải thu (là khoản tiền mà doanh nghiệp thu được do bán chịu hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ cho đơn vị hoặc cá nhân khác). Tất cả các tài sản trên được tài trợ, hình thành từ hai nguồn đó là nguồn nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.

+ Nợ phải trả: là khoản nợ mà doanh nghiệp có trách nhiệm trả trong thời gian ngắn hạn hoặc dài hạn. khoản nợ này phát sinh trong quá trình doanh nghiệp mua chịu tài sản hoặc vay mượn từ ngân hàng để mua tài sản.

+ Vốn chủ sở hữu: là phần hùn vốn trong đơn vị được sở hữu hoàn toàn bởi các nhà chủ sở hữu. nói cách khác, nguồn vốn chủ sở hữu là phần chênh lệch giữa tài sản và nợ phải trả.

Ba đối tượng này có mối liên hệ chặt chẽ với nhau trong phương trình kế toán sau:

$$\text{Tài sản} = \text{Nợ phải trả} + \text{Vốn chủ sở hữu}$$

Ví dụ 2.2: Một luật sư mở một văn phòng cung cấp dịch vụ tư vấn luật và theo dõi hoạt động của văn phòng trong tháng đầu tiên như sau:

1. Đầu tư \$20.000 tiền mặt cho hoạt động của văn phòng
2. mua sắm một số vật dụng cho văn phòng bằng tiền mặt \$1.000
3. Mua một máy vi tính trị giá \$3.000, thanh toán \$2.000, số tiền còn lại nợ người bán.
4. Cung cấp một dịch vụ tư vấn cho khách hàng và thu \$5.000 tiền mặt
5. mua bàn ghế trị giá \$8.500 chưa thanh toán tiền
6. Trả tiền thuê nhà tháng 1 là \$500
7. Trả nợ cho người bán máy vi tính số tiền còn lại
8. Trả lương trong tháng cho nhân viên \$1.500
9. Thực hiện một dịch vụ tư vấn cho khách hàng và thu \$6.000 tiền mặt
10. Sau khi kiểm kê cuối tháng thấy còn \$300 vật dụng

Tình hình kinh doanh và tính quan hệ cân đối giữa các đối tượng kế toán sẽ được thể hiện trên bảng sau. Đơn vị tính: \$

	Tiền mặt	Vật dụng	Thiết bị	=	Nợ phải trả	Vốn CSH
ĐK	0	0	0	=	0	0
1	+20.000			=		+20.000
Số dư	20.000			=		20.000
2	-1.000	+1.000		=		
Số dư	19.000	1.000		=		20.000
3	-2.000		+3.000	=	+1.000	
Số dư	17.000	1.000	3.000	=	1.000	20.000
4	+5.000			=		+5.000
Số dư	22.000	1.000	3.000	=	1.000	25.000
5			+8.500	=	+8.500	
Số dư	22.000	1.000	11.500	=	9.500	25.000
6	-500			=		-500
Số dư	21.500	1.000	11.500	=	9.500	24.500
7	-1.000			=	-1.000	
Số dư	20.500	1.000	11.500	=	8.500	24.500
8	-1.500			=		-1.500
Số dư	19.000	1.000	11.500	=	8.500	23.000
9	+6.000			=		+6.000
Số dư	25.000	1.000	11.500	=	8.500	29.000
10		-700		=		-700
Số dư	25.000	300	11.500	=	8.500	28.300

2.3.2 Chu trình kế toán của kế toán Mỹ

Kế toán Mỹ áp dụng hình thức kế toán nhật ký chung. Chu trình kế toán trải qua 8 bước:

- Thu nhập, kiểm tra chứng từ gốc của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh
- Ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào sổ nhật ký chung
- Phản ánh vào các sổ cái của các tài khoản có liên quan đến các nghiệp vụ kinh tế phát sinh (có thể phản ánh thêm vào các sổ kế toán chi tiết các đối tượng)
- Cuối kỳ, lập bảng cân đối thử để kiểm tra tính cân đối kế toán của việc ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và giá trị phát sinh và giá trị còn lại của các tài khoản kế toán.
- Lập các bút toán điều chỉnh
- Ghi nhận các bút toán điều chỉnh vào các sổ kế toán
- Lập bảng kế toán nháp
- Lập các báo cáo kế toán

2.3.3 Hệ thống tài khoản kế toán Mỹ.

Hệ thống tài khoản kế toán Mỹ bao gồm 5 loại tài khoản sau:

Loại 1: TK phản ánh tài sản:

Loại 2: TK phản ánh nợ phải trả

Loại 3: TK phản ánh vốn chủ sở hữu

Loại 4: TK phản ánh Doanh thu

Loại 5: TK phản ánh Chi phí

Kế toán Mỹ không quy định chi tiết số hiệu tài khoản kế toán. Các doanh nghiệp chủ động xây dựng hệ thống tài khoản kế toán để sử dụng cho phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của mình và tuân thủ phân loại tài khoản ở trên.

Số hiệu tài khoản cấp 1 của tài khoản kế toán có thể bao gồm 2 chữ số hoặc 3 chữ số.

Loại TK cấp 1	Hệ thống TK hai chữ số	Hệ thống TK ba chữ số
Loại 1: Tài sản	Từ 11 đến 19	Từ 101 đến 199
Loại 2: Nợ phải trả	Từ 21 đến 29	Từ 201 đến 299
Loại 3: Vốn chủ sở hữu	Từ 31 đến 39	Từ 301 đến 399
Loại 4: Doanh thu	Từ 41 đến 49	Từ 401 đến 499
Loại 5: Chi phí	Từ 51 đến 59	Từ 501 đến 599

* Nguyên tắc ghi vào tài khoản

TK Tài sản, Chi phí, Rút vốn

Tăng

Giảm

TK Vốn, Doanh thu

Giảm

Tăng

Ví dụ 2.3: Johns Murphy thành lập một doanh nghiệp tư nhân hoạt động trong lĩnh vực kinh doanh cung cấp dịch vụ quảng cáo, xây dựng hệ thống tài khoản kế toán cho doanh nghiệp của mình như sau:

CHART OF ACCOUNTS FOR A SMALL BUSINESS
JONES MURPHY ADVERTISING AGENCY

Bảng hệ thống tài khoản của doanh nghiệp quảng cáo Johns Murphy

Assets	
Cash - Tiền mặt	111
Notes Receivable - Thương phiếu phải thu	112
Accounts Receivable - Các khoản phải thu	113
Fees Receivable - Doanh thu phải thu	114
Art Supplies - Vật dụng mỹ thuật	115
Office Supplies - Vật dụng văn phòng	116
Prepaid Rent - Tiền thuê trả trước	117
Prepaid Insurance - Bảo hiểm trả trước	118
Land - Đất đai	141
Building - Nhà cửa	142
Accumulated Depreciation, Building - Khấu hao lũy kế nhà cửa	143
Art Equipment - Thiết bị dụng cụ mỹ thuật	144
Accumulated Depreciation, Art Equipment - Khấu hao lũy kế thiết bị mỹ thuật	145
Office Equipment - Thiết bị văn phòng	146
Accumulated Depreciation, Office Equipment - Khấu hao lũy kế thiết bị văn phòng	147
Liabilities	
Notes Payable - Thương phiếu phải trả	211
Accounts Payable - Các khoản phải trả	212
Unearned Art Fees - Doanh thu được trả trước	213
Wages Payable- Lương phải trả	214
Mortgage Payal - Vay	221
Owner's Equity	
Jones Murphy, Capital - Vốn của Jones Murphy	311
Jones Murphy, Withdrawals - Rút vốn của Jones Murphy	312
Income Summary - Xác định kết quả	313
Revenues	
Advertising Fees Earned - Doanh thu quảng cáo	411
Art Fees Earned - Doanh thu mỹ thuật	412

Expenses	
Office Wages Expenses - Chi phí lương văn phòng	511
Utility Expenses - Chi phí tiện ích	512
Telephone Expenses - Chi phí điện thoại	513
Rent Expenses - Chi phí thuê	514
Insurance Expenses - Chi phí bảo hiểm	515
Art Supplies Expenses - Chi phí vật dụng mỹ thuật	516
Office Supplies Expenses - Chi phí vật dụng văn phòng	517
Depreciation Expenses, Building - Chi phí khấu hao nhà cửa	518
Depreciation Expenses, Art Equipment - Chi phí khấu hao thiết bị mỹ thuật	519
Depreciation Expenses, Office Equipment - Chi phí khấu hao thiết bị văn phòng	520

2.3.4 Hệ thống sổ kế toán:

Kế toán mỹ áp dụng hình thức nhật ký chung. Sổ kế toán bao gồm Sổ Nhật ký Chung, Sổ Cái và các sổ kế toán chi tiết khác.

a) *Sổ Nhật Ký Chung*

Đây là sổ kế toán dùng để phản ánh tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo thời gian và được ghi chép hàng ngày.

Cấu tạo của một trang sổ nhật ký chung như sau:

GENERAL JOURNAL

Page:

Date	Description	Post Reference	Debit	Credit
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

Phương pháp ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào sổ nhật ký chung như sau:

(1) Date: phản ánh ngày tháng năm của nghiệp vụ kinh tế phát sinh căn cứ vào chứng từ. Năm và tháng của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong tháng không cần lặp lại cho đến khi sang trang mới hoặc sang tháng mới

(2) Description: Dùng để ghi diễn giải bao gồm tên TK kế toán của đối tượng kế toán có liên quan trong nghiệp vụ kinh tế phát sinh và tóm tắt nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Tên TK ghi Nợ (Debit) được ghi trước, tên Tk ghi có được ghi sau. Sau đó ghi tóm tắt nghiệp vụ trước ghi phản ánh nghiệp vụ kinh tế kế tiếp.

(3) Post Reference: Cột này dùng để ghi tham chiếu, bằng cách ghi số hiệu TK kế toán. Chưa vội ghi vào cột này, chờ đến khi nghiệp vụ kinh tế được phản ánh vào Sổ Cái tài khoản, sau đó ghi số hiệu TK tương ứng với tên TK ở cột diễn giải vào cột này.

(4) Debit: Dùng để ghi số tiền của TK ghi Nợ

(5) Credit: Dùng để ghi số tiền của TK ghi Có

Ví dụ 2.4:

NHẬT KÝ CHUNG

Trang số: 1

Ngày tháng	Diễn giải	Tham Chiếu	Nợ	Có
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2005 01/03	Vật dụng	153	\$2,000	
	Tiền mặt	111		\$2,000
	<i>Mua vật dụng</i>			
02/03	Doanh thu	411	5,000	
	Tiền mặt	111		5,000
	<i>Thu tiền bán hàng</i>			
	...			

b) Sổ Cái

Sổ Cái là sổ kế toán dùng để ghi chép theo từng tài khoản kế toán. Mỗi tài khoản kế toán được mở một Sổ Cái để theo dõi tình hiện có và sự biến động của đối tượng kế toán có liên quan. Sổ Cái có thể phản ánh vào định kỳ hoặc vào cuối kỳ kế toán, tùy thuộc vào khối lượng nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Cấu tạo của một trang sổ cái như sau:

GENERAL LEDGER

Account Title:

Account No:

Date	Item	Post Ref.	Debit	Credit	Balance	
					Debit	Credit
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)

Cách ghi vào Sổ Cái như sau:

(1) Date: (tương tự như Sổ Nhật Ký Chung)

(2) Item: dùng để phản ánh các bút toán điều chỉnh, bút toán đảo và bút toán khóa sổ

(3) Post Reference: Ghi số trang sổ nhật ký chung mà nghiệp vụ kinh tế được phản ánh

(4) Debit: Ghi số tiền phát sinh nợ

(5) Credit: Ghi số tiền phát sinh có

(6) Balance – Debit: Phản ánh số dư của TK sau mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh (nếu dư Bên Nợ)

(7) Balance – Credit: Phản ánh số dư của TK sau mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh (nếu dư Bên Có)

Ví dụ 2.5:

SỔ CÁI

Tên TK: Tiền mặt

Số hiệu TK: 111

Ngày tháng	Khoản mục	Tham chiếu	Phát sinh Nợ	Phát sinh Có	Số dư	
					Nợ	Có
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	SĐĐK				15,000	
2005 01/03		Page 1		2,000	13,000	
02/03		Page 1	5,000		18,000	
...						

Ví dụ 2.6: Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong tháng 1/200X của tổ chức quảng cáo Jones Murphy.

Ngày 1.1: Jones Murphy đầu tư \$10,000 để bắt đầu hoạt động

Ngày 2.1: Thuê một văn phòng trả trước hai tháng tiền thuê \$800

Ngày 3.1: Đặt mua vật dụng mỹ thuật \$1,800 và vật dụng văn phòng \$800

Ngày 4.1: Mua thiết bị mỹ thuật đã trả tiền \$4,200

Ngày 5.1: Mua thiết bị văn phòng giá \$3,000 đã trả \$1,500 còn nợ người bán \$1,500.

Ngày 6.1: Mua chịu vật dụng mỹ thuật \$1,800 và vật dụng văn phòng \$800

Ngày 8.1: Trả \$480 cho chi phí bảo hiểm 1 năm, có hiệu lực từ tháng 1

Ngày 9.1 Trả \$1,000 trong tổng số nợ về vật dụng mua chịu

Ngày 10.1 Thực hiện một dịch vụ quảng cáo cho khách hàng đã hoàn thành, nhận được tiền công \$1,400

Ngày 12.1 Trả lương 2 tuần cho thư ký \$600

Ngày 15.1 Nhận trước \$1,000 tiền công về một dịch vụ mỹ thuật sẽ thực hiện cho khách hàng

Ngày 19.1 Hoàn thành một dịch vụ quảng cáo cho khách hàng đã lập hoá đơn \$2,800 nhưng chưa thu được tiền.

Ngày 25.1 Jones Murphy rút \$1.400 từ tổ chức để chi tiêu cho cá nhân.

Ngày 26.1 Trả lương 2 tuần cho thư ký \$600

Ngày 29.1 Nhận và thanh toán hoá đơn tiện ích \$100

Ngày 30.1 Nhận nhưng chưa thanh toán hoá đơn điện thoại \$70

Yêu cầu: Phản ánh các nghiệp vụ trên vào sổ nhật ký chung, sau đó chuyển vào sổ cái của từng tài khoản có liên quan

2.3.5 Bút toán điều chỉnh trong kế toán Mỹ

Vào cuối kỳ kế toán, trước khi lập các báo cáo kế toán và xác định kết quả kinh doanh, kế toán thực hiện các bút toán điều chỉnh nhằm xác định đúng doanh thu và chi phí phát sinh trong kỳ để từ đó tính toán được các chỉ tiêu kết quả chính xác. Các bút toán điều chỉnh chủ yếu trong kế toán Mỹ bao gồm:

a) Điều chỉnh các khoản chi phí trả trước

Khi chi tiền để trả trước chi phí cho nhiều kỳ (ví dụ như: Chi phí thuê nhà, chi phí quảng cáo, chi phí bảo hiểm...) thì hình thành một khoản mục thuộc tài sản có tên gọi là chi phí trả trước. Tài sản này sẽ tiêu hao dần cho đến hết thông qua nghiệp vụ phân bổ tung phần giá trị vào từng kỳ kế toán cho đến hết. Khi tài sản này được tiêu hao, giá trị của nó sẽ trở thành một khoản mục chi phí thuộc kỳ tiến hành phân bổ.

Bút toán điều chỉnh chi phí trả trước như sau:

Nợ TK Chi phí...

Có TK Chi phí trả trước

b) Điều chỉnh chi phí phải trả

Chi phí phải trả là chi phí mà nhà cung cấp, nhà thầu đã thực hiện cho doanh nghiệp nhưng vì bên cung cấp chưa tính toán chính xác hoặc chưa gửi hóa đơn yêu cầu doanh nghiệp thanh toán. Do đó chi phí này đã phát sinh nhưng chưa ghi vào sổ kế toán. Bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ TK Chi phí...

Có TK Chi phí phải trả

c) Điều chỉnh chi phí khấu hao tài sản cố định

Nợ TK Chi phí khấu hao TSCĐ

Có TK Khấu hao lũy kế TSCĐ

d) Điều chỉnh doanh thu được trả trước cho nhiều kỳ

Doanh thu trả trước là khoản tiền mà doanh nghiệp nhận được trước khi giao hàng hoặc thực hiện dịch vụ cho khách hàng, là một khoản nợ phải trả tương ứng với nghĩa vụ phải giao hàng hoặc thực hiện dịch vụ cho khách hàng đã trả trước cho doanh nghiệp. Bút toán điều chỉnh như sau:

Nợ TK Doanh thu trả trước

Có TK Doanh thu

e) Điều chỉnh doanh thu phải thu

Vào cuối kỳ kế toán, một số khoản doanh thu đã phát sinh nhưng chưa được ghi chép, đó là doanh thu của hàng hóa đã giao hoặc dịch vụ đã thực hiện cho khách hàng nhưng kế toán chưa ghi sổ vì chưa có bằng chứng xác thực (chưa thu tiền hoặc chưa lập hóa đơn). Các khoản thu này cần phải tính trước vào doanh thu trong kỳ kế toán.

Bút toán điều chỉnh doanh thu phải thu như sau:

Nợ TK Doanh thu phải thu

Có TK Doanh thu

f) Điều chỉnh Thương phiếu phải thu và Thương phiếu phải trả

Nghiệp vụ điều chỉnh thương phiếu sẽ được trình bày ký trong phần IV của chương 2 này.

Ví dụ 2.7: Cuối tháng, ngày 31.1, tổ chức quảng cáo Jones Murphy thực hiện các nghiệp vụ điều chỉnh sau:

- (a) Phân bổ chi phí thuê nhà cho tháng này
- (b) Phân bổ chi phí bảo hiểm cho tháng này
- (c) Vật dụng Mỹ thuật kiểm kê còn tồn cuối tháng là \$1,300
- (d) Vật dụng văn phòng kiểm kê còn tồn cuối tháng là \$600
- (e) Trích khấu hao thiết bị mỹ thuật cho tháng này, biết rằng thời gian sử dụng là 5 năm và được khấu hao đều
- (f) Trích khấu hao thiết bị văn phòng cho tháng này, biết rằng thời gian sử dụng là 5 năm và được khấu hao đều
- (g) Dịch vụ mỹ thuật nhận ở ngày 15 đã thực hiện được 40% khối lượng
- (h) Tổ chức quảng cáo Jones Murphy đồng ý thực hiện một loạt quảng cáo và quảng cáo đầu tiên đã được thực hiện trong ngày 31.1 và trị giá doanh thu phải thu là \$200.
- (i) Tính lương phải trả thêm cho nhân viên đến cuối tháng này là \$180

Yêu cầu: Lập các bút toán điều chỉnh và phản ánh vào sổ kế toán.

2.3.6 Bảng cân đối thử và bảng kế toán nháp

a. *Bảng cân đối thử:*

Vì mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh đều được cân bằng bên nợ và có trong bảng cân đối, tổng bút toán bên nợ phải bằng tổng bút toán bên có. Vào cuối kỳ kế toán, chúng t^Yn đồng kiểm tra sự cân đối này bằng cách kẻ bảng hai cột gọi là bảng kết toán kiểm tra, dùng để so sánh tổng số dư bên nợ và tổng số dư bên có. Thủ tục như sau:

- 1) liệt kê tên tài khoản theo thứ tự
- 2) ghi chép số dư của mỗi tài khoản, vào số dư nợ bên cột trái, số dư có bên cột phải. (Lưu ý: các tài khoản tài sản và chi phí được ghi bên nợ thể hiện tăng và thường có số dư nợ. Tài khoản các khoản nợ phải trả, vốn và thu được ghi bên có thể hiện tăng thường có số dư có.)

3) cộng từng cột và ghi tổng số.

4) so sánh tổng số hai cột.

Nếu tất cả các tổng số đều ăn khớp, bảng cân đối thử được cân bằng, thể hiện nợ và có được ăn khớp cho hàng trăm hoặc hàng ngàn nghiệp vụ kinh tế phát sinh đã được chuyển vào sổ cái. Trong khi bảng cân đối thử đưa ra bằng chứng đúng đắn về số lượng trong việc ghi chép, nó không đưa ra được bằng chứng về quản lý.

Kết cấu của bảng cân đối thử như sau:

TRIAL BALANCE

For the Month ended.....

Order	Account title	Debit	Credit

b. Bảng kế toán nhập

Bảng kế toán nhập (còn gọi là bảng tính) là một bảng được chia cột, thường dùng cho quá trình kế toán thủ công để giúp cho việc lập các báo cáo tài chính vào cuối kỳ kế toán. Bảng kế toán nhập là căn cứ quan trọng để lập bảng cân đối kế toán và báo cáo thu nhập.

Kết cấu của bảng kế toán nhập bao gồm các cột sau:

- + Tên tài khoản
- + Số dư chưa điều chỉnh
- + Bút toán điều chỉnh
- + Số dư đã điều chỉnh
- + Báo cáo thu nhập
- + Bảng cân đối kế toán

Các cột số liệu đều bao gồm 2 cột Nợ và Có

Phương pháp lập bảng kế toán nhập như sau:

Cột số dư chưa điều chỉnh dùng để liệt kê tất cả số dư tổng hợp cuối kỳ của các tài khoản - trước khi các bút toán điều chỉnh được lập và ghi vào sổ cái tài khoản.

Cột bút toán điều chỉnh dùng để phản ánh các bút toán điều chỉnh mà doanh nghiệp thực hiện vào cuối kỳ kế toán. Các bút toán điều chỉnh được nhập vào từng dòng của tài khoản thích hợp trong cột điều chỉnh Nợ và Có. Đối với các TK chưa có tên trong phần số dư chưa điều chỉnh thì mở thêm các tài khoản này ở bên dưới phần tiếp theo trong cột tên tài khoản.

Cột số dư đã điều chỉnh dùng để phản ánh số dư cuối kỳ của các TK sau khi đã điều chỉnh. Số liệu ở cột này được xác định bằng cách lấy số dư trước điều chỉnh cộng hoặc trừ trong cùng 1 tài khoản (trên cùng một hàng). Đối với những tài khoản không bị điều chỉnh thì số dư sau điều chỉnh bằng số dư trước điều chỉnh.

Cột báo cáo thu nhập là cột dùng để tập hợp các tài khoản doanh thu và chi phí dùng để xác định kết quả kinh doanh. Chi phí ở bên Nợ của cột số dư sau điều chỉnh thì đưa sang bên nợ của cột báo cáo thu nhập, tương tự như vậy, doanh thu ở bên Có thì đưa sang bên Có. Để đảm bảo cân đối giữa bên Nợ và bên Có trên cột báo cáo thu nhập thì phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí sẽ ghi thêm cho một tài khoản có tên gọi là kết quả kinh doanh (hay lợi nhuận thuần). Lưu ý: Nếu doanh thu lớn hơn chi phí (có lãi) thì phần chênh lệch được ghi bên Nợ của TK kết quả kinh doanh và ngược lại.

Cột bảng cân đối kế toán dùng để tập hợp số dư sau điều chỉnh của các TK tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu (loại 1,2,3) theo đúng bên Nợ và Bên Có (Lưu ý: Số dư của TK Kết quả kinh doanh cũng được đưa sang cột bảng cân đối kế toán, tuy nhiên phải đảo lại từ bên Nợ (ở cột Báo cáo thu nhập) sang bên Có (ở cột bảng cân đối kế toán))

Tất cả các cột số liệu trên bảng kế toán nhập phải đảm bảo tính cân đối giữa bên Nợ và bên Có.

Bảng cân đối kế toán có dạng như sau

WORK SHEET

For the Month Ended....., 200X

Account Name	Trial Balance		Adjustment		Adjustment Trial Balance		Income Statement		Balance Sheet	
Total										

Bảng kế toán nhập có tác dụng tổ chức các công việc kế toán cụ thể như sau:

- + Bảng kê số dư tổng hợp có thể được phản ánh trực tiếp trên bảng tính, như vậy có thể không cần thiết phải lập một bảng số dư tổng hợp riêng.
- + Các số liệu điều chỉnh được xác định và phản ánh trên bảng tính để trình bày ảnh hưởng của nó đến các tài khoản.
- + Các tài khoản phản ánh trong 2 loại báo cáo tài chính có thể được trình bày theo các nhóm cột riêng.
- + Thu nhập thuần (thực lãi) được tính toán xác định ngay trên bảng tính đồng thời có thể thấy được ảnh hưởng của nó đến các chỉ tiêu khác.

2.3.7 Các báo cáo kế toán tài chính.

Báo cáo tài chính là phương tiện của kế toán cung cấp thông tin tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và những thay đổi về tình hình tài chính của doanh nghiệp cho người sử dụng.

Hệ thống báo cáo tài chính của doanh nghiệp được lập ra nhằm mục đích:

- + Tổng hợp và trình bày một cách tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, công nợ, vốn, tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trong 1 kỳ kế toán.
- + Cung cấp các thông tin kinh tế tài chính chủ yếu cho việc đánh giá tình hình và kết quả hoạt động của doanh nghiệp, đánh giá thực trạng tài chính của doanh nghiệp trong kỳ hoạt động đã qua và dự đoán cho tương lai.

+ Dựa vào thông tin của các báo cáo tài chính để đề ra các quyết định về quản lý, điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh và các quyết định tài chính, quyết định đầu tư vào doanh nghiệp của các đối tượng khác nhau.

Hệ thống báo cáo kế toán tài chính của kế toán Mỹ bao gồm 4 loại báo cáo tài chính quan trọng sau:

- + Bảng cân đối kế toán
- + Báo cáo thu nhập
- + Báo cáo vốn chủ sở hữu
- + Báo cáo ngân lưu

Ví dụ 2.8:

***JONES MURPHY ADVERTISING AGENCY
INCOME STATEMENT
For the Month Ended January 31, 200X***

<i>Revenues</i>	
Advertising Fees Earned	\$4,400
Art Fees Earned	\$400
Total Revenues	\$4,800
<i>Expenses</i>	
Office Wage Expenses	\$1,380
Utility Expenses	\$100
Telephone Expenses	\$70
Rent Expenses	\$400
Insurance Expenses	\$40
Art Supplies Expenses	\$500
Office Supplies Expenses	\$200
Depreciation Expenses, Art Equipment	\$70
Depreciation Expenses, Office Equipment	\$50
Total Expenses	\$2,810
<i>Net Income</i>	\$1,990

JONES MURPHY ADVERTISING AGENCY
STATEMENT OF OWNER'S EQUITY
For the Month Ended January 31, 200X

Jones Murphy, Capital, Jan1, 200X		\$0
Add: Investment by J.Murphy	\$10,000	
Net Income	\$1,990	
Subtotal		\$11,990
Less: Withdrawals		\$1,400
J. Murphy, Capital, Jan 31, 200X		\$10,590

JONES MURPHY ADVERTISING AGENCY
BALANCE SHEET
For the Month Ended January 31, 200X

Assets		
Cash		\$1,720
Accounts Receivable		\$2,800
Fees Receivable		\$200
Art Supplies		\$1,300
Office Supplies		\$600
Prepaid Rent		\$400
Prepaid Insurance		\$440
Art Equipment	\$4,200	
Less: accumulated Depreciation	\$70	\$4,130
Office Equipment	\$3,000	
Less accumulated Depreciation	\$50	\$2,950
Total Assets		\$14,540
Liabilities		
Accounts Payable	\$3,170	
Unearned Art Fees	\$600	
Wages Payable	\$180	
Total Liabilities		\$3,950
Owner's Equity		
Jones Murphy, Capital,		10,590
Total Liabilities and Owner's Equity		14,540

2.4 KẾ TOÁN MỘT SỐ NGHIỆP VỤ TRONG KẾ TOÁN MỸ

2.4.1 Kế toán quỹ tiền mặt lật vật (Petty Cash Fund)

Trong quá trình kiểm soát chi tiền mặt, nguyên tắc cơ bản là tất cả các khoản chi tiền mặt đều phải được thực hiện bằng séc. Tuy nhiên, có một số khoản chi tiêu nhỏ nên việc chi tiêu bằng séc không thích hợp, như mua các vật dụng nhỏ, đồ dùng văn phòng, tem, báo... Nếu tất cả các khoản chi này đều sử dụng séc thì sẽ làm mất thời gian và lãng phí. Để khỏi phải viết séc cho những khoản chi tiêu nhỏ lẻ, doanh nghiệp sẽ lập một quỹ tiền mặt lật vật.

Để lập quỹ, phải ước tính tổng số tiền sẽ chi tiêu lật vật sẽ được dùng trong một khoản thời gian, thường không quá một tháng. Sau đó, một tấm séc sẽ được ký với số tiền tương ứng hoặc nhiều hơn một chút. Séc này được chuyển thành tiền mặt và giao cho một người quản lý.

Khi lập quỹ tiền mặt thì lập bút toán:

Nợ TK Quỹ tiền mặt lật vật

Có TK Tiền

Khi chi tiêu từ quỹ tiền mặt lật vật, người quản lý quỹ phải lập một chứng từ ghi rõ ngày, tháng chi, số tiền chi, nội dung chi và có chữ ký của người chi và người nhận. Chứng từ này được để vào hộp cùng với số tiền quỹ còn lại. Người quản lý quỹ cũng có thể lập một sổ riêng để theo dõi các khoản chi lật vật theo từng loại chi phí (trương ứng với mục đích chi tiêu).

Khi quỹ còn ít tiền cần phải được bổ sung để chi tiêu thì người quản lý phải lập một bảng tổng hợp gửi cho thủ quỹ công ty để nhận tiếp một séc bổ sung vào quỹ tiền mặt lật vật. Bút toán bổ sung quỹ tiền mặt lật vật cũng tương tự như bút toán lập quỹ.

Cuối tháng, người quản lý quỹ tiền mặt lật vật cần phải tổng hợp các chi phí phát sinh đã chi bằng quỹ tiền mặt lật vật theo từng loại chi phí tương ứng với mục đích chi tiêu để ghi một lần vào sổ nhật ký chung, sau đó phản ánh vào sổ cái của các tài khoản có liên quan.

Nợ TK Chi phí văn phòng phẩm

Nợ TK Chi phí bán hàng

Nợ TK.....

Có TK Quỹ tiền mặt lật vật.

Ví dụ 2.9: Công ty A có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến quỹ tạp phí trong tháng 2/2005 như sau:

01/02 Sec số S.2341 có giá trị \$2.000 để thành lập quỹ tạp phí.

02/02 Mua tem thư \$51 (P.32) cho văn phòng

03/02 Trả tiền mua văn phòng phẩm bút, giấy A4 \$311 (P.34)

04/02 Chủ doanh nghiệp rút \$500 chi tiêu cá nhân (P.35)

05/02 Trả \$140 cho nhân viên sửa máy vi tính văn phòng (P.36)

06/02 Trả chi phí vận chuyển cho nhà cung cấp \$94 (P.37)

07/02 Thay lốp xe tải \$41 (P.38)

08/02 Trả tiền điện thoại tháng 1 là \$337 (P.39)

09/02 Trả tiền quảng cáo trên báo \$107 (P.40)

10/02 Séc số 2421 bổ sung thêm \$1000 vào quỹ tạp phí.

Yêu cầu: Lập các bút toán và phản ánh vào sổ kế toán quỹ tạp phí dưới đây.

SỔ QUỸ TẠP PHÍ

Tháng 2/2005

Ngày	Chứng từ	Diễn giải	Số tiền	Chi phí văn phòng phẩm	Chi phí vận chuyển	Chi phí khác	
						Tài khoản	số tiền

2.4.2 Kế toán điều chỉnh số dư tiền gửi ngân hàng

Trong thực tế, số dư tiền gửi ngân hàng trong sổ kế toán của doanh nghiệp và sổ kế toán của ngân hàng có thể chênh lệch nhau. Do vậy, ít nhất mỗi tháng 1 lần, ngân hàng gửi cho các doanh nghiệp có tài khoản tiền gửi trong ngân hàng một bản báo cáo hoạt động của tài khoản tiền gửi ngân hàng của doanh nghiệp trong tháng đó. Mỗi ngân hàng có thể có mẫu báo cáo khác nhau, tuy nhiên báo cáo của ngân hàng về tình hình Tài khoản tiền gửi của doanh nghiệp trong ngân hàng bao gồm những nội dung có bản sau:

- + Số dư của tài khoản Tiền gửi ngân hàng vào ngày đầu tháng
- + tiền gửi và các khoản tiền khác được cộng vào trong tháng
- + Séc và các khoản tiền được rút ra trong tháng.
- + số dư của tài khoản vào ngày cuối tháng theo các sổ sách của ngân hàng.

Ngân hàng thường gửi báo cáo này cho doanh nghiệp hàng tháng. Ngoài ra, ngân hàng có thể trừ vào tài khoản Tiền gửi ngân hàng của doanh nghiệp các khoản như phí dịch vụ và ngân hàng phí. Ngân hàng sẽ báo cáo cho bên gửi tiền biết mỗi khi trừ tiền với một thư báo Nợ. Khoản cộng thêm khác có thể là tiền lãi phát sinh ra từ số tiền gửi hoặc khoản tiền gửi chưa được ghi sổ.

Thông thường số dư trên báo cáo ngân hàng không khớp đúng với số dư trên sổ sách kế toán của doanh nghiệp. Để chứng minh tính chính xác của số liệu giữa ngân hàng và doanh nghiệp thì cần phải lập Bảng điều chỉnh tiền gửi (Bank Reconciliation)

Các nguyên nhân dẫn đến sự chênh lệch giữa báo cáo của doanh nghiệp và của ngân hàng.

- + Séc đang còn lưu hành (Outstanding Checks): Séc đã được bên gửi ký và đã trừ khỏi sổ sách của bên gửi, gửi cho bên được chi trả, nhưng người nhận séc chưa đến ngân hàng để nhận tiền.

- + Tiền gửi chưa được ghi sổ (Unrecorded deposits): Công ty có thói quen gửi tiền vào cuối mỗi ngày, sau khi ngân hàng đã khoá sổ. số tiền này sẽ được ghi sổ vào ngày hôm sau. Do đó nếu doanh nghiệp gửi vào ngày cuối cùng của tháng thì số tiền gửi đó sẽ không được phản ánh trên báo cáo của ngân hàng trong tháng đó.

- + Doanh nghiệp bị ngân hàng phạt về việc sử dụng séc và trừ phí dịch vụ ngân hàng hàng tháng, gửi cùng với báo cáo ngân hàng – doanh nghiệp chưa biết nên chưa ghi sổ hoặc do nhầm lẫn từ phía ngân hàng...

Các bước điều chỉnh trên số dư tiền gửi ngân hàng:

B1: So sánh số dư cuối kỳ giữa tài khoản tiền gửi ngân hàng tại doanh nghiệp và thư báo của ngân hàng

B2: Cộng thêm hay trừ đi trong thư báo của ngân hàng những khoản tiền xuất hiện trong sổ kế toán tiền gửi ngân hàng của doanh nghiệp nhưng không có trong thư báo của ngân hàng.

B3: Cộng thêm hay trừ đi trên sổ kế toán tiền gửi ngân hàng của doanh nghiệp những khoản tiền xuất hiện trong thư báo của ngân hàng nhưng không có trong sổ kế toán của doanh nghiệp.

B4: Tính số dư tiền gửi trong sổ cái tiền gửi ngân hàng và trong thư báo của ngân hàng sau khi đã điều chỉnh

B5: Tiền hành ghi điều chỉnh sổ kế toán của doanh nghiệp.

B6: Gửi thông báo cho ngân hàng.

Ví dụ 2.10: hãy điều chỉnh số dư tiền gửi ngân hàng của một doanh nghiệp vào ngày 30/3/2006 dựa vào những thông tin sau:

- + Số dư tiền gửi ngân hàng của doanh nghiệp là: \$1,840
- + Số dư tiền gửi ngân hàng của doanh nghiệp trên thư báo của ngân hàng là: \$2,420
- + Số tiền gửi đang trên đường đi là : \$150
- + Séc đang lưu hành số 650 là: \$300
- + Séc đang lưu hành số 645 là : \$240
- + Lãi tiền gửi ngân hàng là : \$408
- + Chi phí dịch vụ ngân hàng: \$18
- + Sec NSF: \$700

Yêu cầu: hãy thực hiện điều chỉnh số dư tiền gửi ngân hàng trên sổ cái tài khoản của doanh nghiệp và trên thư báo của ngân hàng để xác định được số tiền gửi ngân hàng thực tế của doanh nghiệp.

2.4.3 Kế toán thương phiếu

a. Khái niệm Thương phiếu:

Trong quá trình trao đổi, mua bán hàng hóa, người mua hàng có thể thanh toán cho người bán theo nhiều phương thức, ví dụ như có thể thanh toán ngay tại thời điểm mua hàng hoặc có thể trả tiền sau. Trong một số trường hợp khi khách hàng mua hàng và hứa hẹn sẽ trả tiền sau, để làm bằng chứng chắc chắn cho nghĩa vụ thanh toán thì người mua sẽ viết giấy hẹn trả tiền cho người bán. Giấy hẹn trả tiền đó được xem là một thương phiếu khi nó đảm bảo các yếu tố sau đây:

- + Ngày tháng năm phát hành
- + Số tiền nợ gốc (giá trị hàng hóa được bán hoặc dịch vụ được cung cấp)
- + Bên phát hành
- + Bên hưởng lợi
- + Ngày thanh toán tiền (hoặc thời hạn nợ)
- + Lãi suất (gọi là lãi suất thương phiếu, thường là năm)

Ví dụ 2.11:

Promissory note	
<u>\$20,000.00</u>	<u>Aug.06,2005</u>
Amount	Date
For value received, I promise to pay to the order of California Office Products Company, California.	
Twenty thousand and no/100-----	
Dollars	
On	
Plus interest at the annual rate of 15%	
LOUISE KANS	

Chứng từ của khoản phải thu thường là Hóa đơn bán hàng, còn chứng từ của thương phiếu phải thu là giấy hẹn trả tiền được viết tay. Thương phiếu phải thu là một thuật ngữ dùng để chỉ phiếu hẹn trả tiền, đó là lời hứa trả nợ vô điều kiện khi được yêu cầu tại một thời điểm trả nợ trong tương lai với một số tiền được xác định trước. Thông thường, doanh nghiệp ưa chuộng thương phiếu hẹn trả tiền hơn vì nó có thể chuyển thành tiền mặt trước thời hạn thanh toán bằng cách bán thương phiếu cho ngân hàng. Mặt khác nó mang tính pháp lý cao hơn vì được thừa nhận bằng chữ viết tay của người nợ về khoản nợ và số tiền nợ.

b. Cách xác định thời hạn nợ và tiền lãi thương phiếu.

Trong một số thương phiếu, căn cứ vào thời điểm phát hành và thời điểm thanh toán mà thời hạn nợ được xác định như sau:

- 1) Lấy tổng số ngày trong tháng mà thương phiếu được lập trừ cho ngày lập thương phiếu
- 2) Cộng số ngày của các tháng đầy đủ mà thương phiếu còn hiệu lực
- 3) Cộng số ngày của tháng mà thương phiếu đến hạn

Tiền lãi của thương phiếu được tính theo công thức sau:

$$\text{Tiền lãi } T_p = \text{Tiền nợ gốc} \times \text{Lãi suất} \times \frac{\text{Thời hạn nợ (ngày)}}{360 \text{ ngày}}$$

c. Phương pháp hạch toán thương phiếu

c1. Kế toán thương phiếu phải thu (Notes Receivable)

➤ Khi chủ nợ nhận thương phiếu

Nợ TK Thương phiếu phải thu

Có TK Doanh thu

➤ Khi thương phiếu đến hạn thanh toán

Nếu con nợ thanh toán đầy đủ tiền cho chủ nợ thì chủ nợ phản ánh

Nợ TK Tiền

Có TK Thương phiếu phải thu

Có TK Thu nhập từ lãi thương phiếu

Nếu con nợ chưa thanh toán tiền cho chủ nợ thì chủ nợ phản ánh

Nợ TK Các khoản phải thu

Có TK Thương phiếu phải thu

Có TK Thu nhập từ lãi thương phiếu

Nếu con nợ thanh toán tiền nhưng chưa đủ thì chủ nợ phản ánh như sau:

Nợ TK Tiền

Nợ TK Các khoản phải thu

Có TK Thương phiếu phải thu

Có TK Thu nhập từ lãi thương phiếu

➤ Khi thời gian có hiệu lực của thương phiếu trải dài qua nhiều năm khác nhau thì cuối mỗi năm kế toán phải tiến hành điều chỉnh thu nhập lãi thương phiếu của mỗi năm

Nợ TK Lãi phải thu của thương phiếu

Có TK Thu nhập từ lãi thương phiếu

c2. Kế toán thương phiếu trả (Payable Notes)

➤ Khi con nợ phát hành thương phiếu phải trả

Nợ TK Hàng hoá...

Có TK Thương phiếu phải trả

➤ Khi thương phiếu đến hạn thanh toán

Nếu con nợ thanh toán đầy đủ tiền cho chủ nợ thì con nợ phản ánh

Nợ TK Thương phiếu phải trả

Nợ TK Chi phí lãi thương phiếu

Có TK Tiền

Nếu con nợ chưa thanh toán tiền cho chủ nợ thì con nợ phản ánh

Nợ TK Thương phiếu phải trả

Nợ TK Chi phí lãi thương phiếu

Có TK Các khoản phải trả

Ví dụ 2.12: Có một thương phiếu với nội dung như sau: “For value received, I promise to pay to the order of Heights Pharmacy Company, Queensland ten thousand Dollars (\$10,000.00) plus interest at the annual rate of 15% after ninety days”

1. Xác định ngày đến hạn thanh toán của thương phiếu trên
2. Xác định tổng số tiền mà Brown phải thanh toán cho công ty Heights Pharmacy khi đến hạn thanh toán
3. Nếu bạn là kế toán của Công ty Heights Pharmacy, bạn sẽ hạch toán thương phiếu trên như thế nào tại các thời điểm: nhận thương phiếu và thương phiếu đến hạn (giả sử Brown trả đủ tiền)
4. Nếu bạn là Brown, bạn sẽ hạch toán thương phiếu trên như thế nào tại các thời điểm: lập thương phiếu và thương phiếu đến hạn (giả sử Brown trả đủ tiền)

c3. Kế toán nghiệp vụ chiết khấu thương phiếu

Thương phiếu phải thu là tài sản của chủ nợ (bên thụ hưởng) nên chủ nợ có thể bán thương phiếu này cho bên thứ 3 (ngân hàng, các công ty tài chính hoặc công ty khác). Việc bán thương phiếu phải thu trước thời hạn thanh toán được gọi là chiết khấu thương phiếu (*discounting a note receivable*)

Khi chiết khấu thương phiếu, bên chiết khấu thương phiếu phải trả cho bên mua một số tiền gọi là tiền lãi chiết khấu được tính theo tỷ lệ chiết khấu (*discount rate*)

Ví dụ 2.13: Có một thương phiếu với nội dung như sau: “For value received, I promise to pay to the order of General Electric Company, Sydney five thousand Dollars (\$10,000.00) plus interest at the annual rate of 10% after one hundred and ten days”

1. Xác định ngày đến hạn của thương phiếu trên
2. Xác định tổng số tiền mà Brown phải thanh toán cho công ty General Electric khi đến hạn thanh toán
3. Nếu bạn là kế toán của Công ty General Electric , bạn sẽ hạch toán thương phiếu trên như thế nào tại các thời điểm: nhận thương phiếu, 31/12/2005 và thương phiếu đến hạn (giả sử Brown trả đủ tiền)
4. Nếu bạn là Brown, bạn sẽ hạch toán thương phiếu trên như thế nào tại các thời điểm: lập thương phiếu, 31/12/2005 và thương phiếu đến hạn (giả sử Brown trả đủ tiền)

5. Giả sử ngày 25/1/2006 Công ty G.E chiết khấu thương phiếu này cho ngân hàng với lãi suất chiết khấu là 20%
6. Giả sử ngày 25/1/2006 Công ty G.E chiết khấu thương phiếu này cho ngân hàng với lãi suất chiết khấu là 35%

BÀI TẬP

BÀI 2.1 Những dữ kiện tóm tắt về tài chính của Công ty băng nhạc Rag Time vào tháng 10 được trình bày dưới dạng nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

- (1) Bắt đầu hoạt động, ký quỹ \$22,000 trong tài khoản ngân hàng kinh doanh.
- (2) Mua thiết bị âm nhạc \$10,000, thanh toán bằng tiền mặt \$4,000, số còn lại nợ người bán
- (3) Mua vật dụng bằng tiền mặt \$500
- (4) Thu tiền mặt do hoạt động âm nhạc \$3,000
- (5) Trả lương trong tháng \$1,200
- (6) Thanh toán chi phí chung \$600
- (7) Trả nợ \$1,000
- (8) Vật dụng tồn kho cuối tháng là \$200

Ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo bảng cân đối dưới đây:

NV KT	Tài sản có			=	Các khoản nợ phải trả	Vốn CTy băng nhạc Rag Time
	Tiền mặt	Vật dụng	Thiết bị			
(1)						
(2)						
Số dư						
(3)						
Số dư						
(4)						
Số dư						
(5)						
Số dư						
(6)						
Số dư						
(7)						
Số dư						
(8)						
Số dư						

BÀI 2.2 Robert Lawn vừa tốt nghiệp trường Luật và bắt đầu hoạt động. Dưới đây là nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong tháng đầu tiên của anh ta.

- Jan. 1. Bắt đầu hoạt động bằng cách đầu tư \$5,000 tiền mặt và đất đai trị giá \$4,500
- 4. Mua nợ \$750 vật dụng
- 9. Thanh toán tiền thuê nhà trong tháng \$300
- 15. Thu \$1,100
- 17. Trả lương trong tháng \$900
- 21. Mua dụng cụ thiết bị in bằng tiền mặt \$1,000
- 24. Trả nợ \$500
- 27. Rút vốn chủ nhân \$500
- 29. Cải tạo mặt bằng, trả bằng tiền mặt \$1,500
- 31. Vật dụng tồn kho \$400.

Ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và cho ra số dư theo bảng dưới đây.

NV KT	Tài sản có				=	Các khoản nợ phải trả	Vốn
	Tiền mặt	Vật dụng	Thiết bị	Đất đai			
Jan.1							
Jan.4							
Số dư							
Jan.9							
Số dư							
Jan.15							
Số dư							
Jan.17							
Số dư							
Jan.21							
Số dư							
Jan.24							
Số dư							
Jan.27							
Số dư							
Jan.29							
Số dư							
Jan.31							
Số dư							

BÀI 2.3 Số liệu tóm tắt dưới đây của tiệm giặt Ellery. Hãy diễn tả từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh dựa vào bảng số liệu

NV KT	Tài sản có			=	Nợ phải trả	Vốn	
	Tiền mặt	Vật dụng	Máy móc				
(1)	\$8,000	\$4,000	\$5,000			\$17,000	
(2)	-\$3,000	+\$3,000					
(3)	-\$2,000		+\$9,000		+\$7,000		
(4)	+\$9,000					+\$9,000	(thu giặt ủi)
(5)	-\$1,200					-\$1,200	(chi lương)
(6)		-\$2,000				-\$2,000	(chi vật dụng)
(7)	-\$7,000				-\$7,000		
(8)	-\$1,000					-\$1,000	(rút vốn)
	\$2,800	\$5,000	\$14,000			\$21,000	

BÀI 2.4 Thông tin về tình hình tài chính của B.Glatt thợ mộc trong tháng 12 được trình bày như sau:

- (1) Bắt đầu hoạt động, đầu tư tiền mặt \$14,000, dụng cụ thiết bị trị giá \$6,500
- (2) Mua nợ thêm dụng cụ thiết bị \$2,000
- (3) Mua vật dụng \$600 bằng tiền mặt
- (4) Trả nợ \$500
- (5) Doanh thu trong tháng bằng tiền mặt \$2,400
- (6) Trả lương giúp việc bán thời gian \$300
- (7) Thanh toán chi phí chung bằng tiền mặt \$400
- (8) Trả hết số tiền nợ còn lại về dụng cụ thiết bị.
- (9) Rút vốn chủ nhân \$700
- (10) Giá trị vật dụng trong tháng \$450

Hãy điền vào mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo mẫu dưới đây.

NV KT	Tài sản có			=	Các khoản nợ phải trả	Vốn
	Tiền mặt	Vật dụng	Thiết bị			
(1)						
(2)						
Số dư						
(3)						
Số dư						
(4)						
Số dư						
(5)						
Số dư						
(6)						
Số dư						
(7)						
Số dư						
(8)						
Số dư						
(9)						
Số dư						
(10)						
Số dư						

BÀI 2.5 Ông Boyd điều hành Công ty Boyd Taxi. Số dư các tài khoản vào 1/7 năm nay như sau: Tiền mặt \$6,400, vật dụng \$800, xe hơi \$4,500, các khoản phải trả \$2,000, vốn \$9,700. Các nghiệp vụ của xí nghiệp trong tháng 7 như sau:

- (1) Trả nợ cho chủ nợ hết số dư còn lại kỳ trước.
- (2) Thu tiền mặt trong tháng \$8,200
- (3) Trả lương trong tháng \$1,900
- (4) Trả tiền quảng cáo \$200
- (5) Mua thêm xe taxi \$5,000, trả tiền một nửa, còn nợ một nửa.
- (6) Thanh toán tiền bảo trì xe cộ \$425
- (7) Bán vật dụng \$100 theo giá vốn
- (8) Rút vốn chủ nhân \$800
- (9) Vật dụng tồn kho vào cuối tháng là \$350

Điền vào mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo mẫu dưới đây:

NV KT	Tài sản có			=	Các khoản nợ phải trả	Vốn
	Tiền mặt	Vật dụng	Xe cộ			
Số dư	\$6,400	\$800	\$4,500		\$2,000	\$9,700
(1)						
Số dư						
(2)						
Số dư						
(3)						
Số dư						
(4)						
Số dư						
(5)						
Số dư						
(6)						
Số dư						
(7)						
Số dư						
(8)						
Số dư						
(9)						
Số dư						

BÀI 2.6 Royal Copying Service bắt đầu hoạt động trong tháng 7, có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh như sau:

- 1) Chủ nhân Linda Friedman đầu tư \$5,000
- 2) Trả \$450 tiền thuê nhà trong tháng.
- 3) Mua máy photocopy \$2,500 đã thanh toán tiền
- 4) Thu \$890 tiền công photocopy
- 5) Lập hoá đơn tính tiền công photocopy cho khách hàng \$680
- 6) Mua giấy và tiếp liệu khác cho máy photocopy đã trả tiền \$190
- 7) Trả \$280 tiền lương cho nhân viên.
- 8) Mua thêm \$140 tiếp liệu cho máy photocopy chưa trả tiền.
- 9) Khách hàng ở nghiệp vụ 5 trả \$300

- 10) Thanh toán hoá đơn tiện ích \$90
- 11) Trả bớt \$70 tiền nợ mua chịu vật liệu ở nghiệp vụ 8
- 12) Chủ nhân rút \$700 cho việc chi tiêu cá nhân.

Yêu cầu:

(a) Sắp xếp các khoản mục Tài sản, Nợ phải trả, Vốn chủ sở hữu trong phương trình kế toán: Tiền (Cash), Khoản phải thu (Accounts Receivable), Vật liệu (Supplies), Máy photocopy (Copier), Khoản phải trả (Accounts Payable), Vốn của L.Freidman, Capital).

(b) Trình bày bằng cách cộng thêm hoặc trừ bớt về giá trị để thể hiện ảnh hưởng của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh đến các khoản mục thuộc phương trình kế toán, tính số dư mới của các khoản mục sau mỗi nghiệp vụ, xác định loại nghiệp vụ ảnh hưởng đến khoản mục vốn chủ sở hữu.

(c) Lập báo cáo tài chính.

BÀI 2.7 Căn cứ vào số liệu trong bảng sau tại một doanh nghiệp A thực hiện các yêu cầu:

	Tài sản	Nợ phải trả
Ngày 01.01.98	\$160,000	\$100,000
Ngày 31.12.98	\$200,000	\$122,000

Yêu cầu: Xác định lợi tức kinh doanh trong năm biết rằng:

1. Chủ doanh nghiệp không đầu tư thêm vốn cũng không rút vốn trong năm
2. Chủ doanh nghiệp đầu tư thêm \$50,000 và cũng đã rút vốn \$20,000 trong năm

BÀI 2.8 Căn cứ vào các dữ liệu sau đây, hãy lập các báo cáo tài chính (Báo cáo lợi tức, Báo cáo vốn chủ sở hữu, Bảng cân đối kế toán, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ) vào ngày 31.03.99 của dịch vụ tư vấn ABC do ông David làm chủ sở hữu. Số dư của các tài khoản ngày 31.03.99

Tiền	\$17,400	Nhà xưởng	\$102,000
Các khoản phải thu	\$2,400	Thiết bị văn phòng	\$20,000
Vật dụng	\$2,000	Các khoản phải trả	\$35,600
Chi phí lương	\$4,600	Doanh thu tư vấn	\$5,800
Chi phí vật dụng	\$2,000	Rút vốn, David	\$6,400
Chi phí tiện ích	\$1,200		

Trong tháng 3, ông David đã đầu tư thêm \$32,000, số dư của tài khoản David vốn vào ngày 01.03.99 là \$74,600

BÀI 2.9 Peter Young mở một trường đào tạo tin học văn phòng PEY, trong tháng đầu tiên hoạt động phát sinh các nghiệp vụ kinh tế như sau:

Tháng 3

Ngày 1, bắt đầu hoạt động Peter Young chuyển vào tài khoản ngân hàng mang tên Trường PEY \$20,000 từ tài khoản cá nhân của mình.

Ngày 2, mua chịu 10 máy vi tính trị giá \$5,000

Ngày 4, mua một số vật dụng văn phòng trị giá \$1,000 bằng tiền
 Ngày 5, trả tiền thuê nhà 1 năm \$1,200, hợp đồng có hiệu lực từ 1.3.99
 Ngày 8, tuyển 3 nhân viên làm việc tiền công \$100/tháng/nhân viên
 Ngày 7, nhận đơn xin học của 12 học viên theo khoá học tin học văn phòng cấp tốc 15 ngày. Sẽ lên hoá đơn học phí gửi các học viên, \$50/học viên, vào ngày nhập học
 Ngày 10, thanh toán tiền công quảng cáo \$30
 Ngày 15, lên hoá đơn cho các học viên đăng ký ngày 7 trị giá \$600.
 Ngày 22, trả khoản nợ mua máy vi tính ngày 2
 Ngày 25, nhận tiền thanh toán học phí của các học viên
 Ngày 30, thanh toán tiền lương nhân viên tháng 3.
 Yêu cầu:

- (a) Ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào sổ nhật ký chung.
- (b) Thiết lập hệ thống tài khoản của trường PEY.
- (c) Phản ánh các nghiệp vụ vào tài khoản chữ T
- (d) Lập bảng cân đối thử.

BÀI 2.10 Delta Security Service cung cấp nhân viên bảo vệ cho khách hàng. Bảng cân đối thử của tổ chức vào cuối tháng 4:

Tổ chức Dellta Security Service

Bảng cân đối thử

Ngày 30 tháng 4 năm 199X

111 Cash - Tiền	\$13,300	
113 Accounts Receivable - Các khoản phải thu	\$9,400	
115 Supplies - Vật liệu	\$560	
116 Prepaid Insurance - Bảo hiểm trả trước	\$600	
141 Equipment - Thiết bị	\$7,800	
211 Accounts Payable - Các khoản phải trả		\$5,300
311 Dennis Kinsella, Capital - Vốn của Dennis Kinsella		\$21,160
312 Dennis Kinsella, Withdrawals - Rút vốn của Dennis Kinsella	\$2,000	
411 Security Service Revenue - Doanh thu dịch vụ bảo vệ		\$28,000
512 Wages Expense - Chi phí lương	\$16,000	
513 Rent Expense - Chi phí thuê	\$3,200	
514 Utility Expense - Chi phí tiện ích	\$1,600	
Total	\$54,460	\$54,460

Trong tháng 5, Delta thực hiện các nghiệp vụ kinh tế sau:

- 1) Ngày 1, khách hàng trả \$4,200 tiền nợ từ tháng trước.
- 2) Ngày 2, trả nợ người bán \$3,100
- 3) Ngày 3, mua thêm 1 năm bảo hiểm, trả tiền trước \$3,600
- 4) Ngày 5, mua chịu vật liệu \$430
- 5) Ngày 6, lập hoá đơn tính tiền công về dịch vụ bảo vệ đã hoàn thành cho khách hàng \$2,200
- 6) Ngày 7, trả \$800 tiền thuê nhà trong tháng.
- 7) Ngày 9, thu \$1,600 tiền công dịch vụ bảo vệ
- 8) Ngày 14, trả \$1,400 tiền lương cho nhân viên thực hiện nhiệm vụ bảo vệ cho khách hàng.
- 9) Ngày 16, đặt mua một thiết bị giá \$800
- 10) Ngày 17, trả \$400 cho hoá đơn tiện ích trong tháng.
- 11) Ngày 18, nhận và thanh toán tiền mua thiết bị đặt mua ngày 16.
- 12) Ngày 19 trả lại một số vật liệu mua chịu ngày 5 do kém phẩm chất trị giá \$120
- 13) Ngày 24, chi \$1,000 cho chi tiêu cá nhân của chủ sở hữu
- 14) Ngày 28, trả \$310 khoản nợ vật liệu mua chịu ngày 5, trừ phần trả lại ngày 19
- 15) Ngày 30, lập hoá đơn tính tiền công về dịch vụ bảo vệ đã hoàn thành cho khách hàng \$1,800
- 16) Ngày 31, trả \$1,050 tiền lương cho nhân viên thực hiện bảo vệ cho khách hàng.

Yêu cầu:

- (a) Ghi các nghiệp vụ phát sinh trong tháng 5 vào sổ nhật ký chung.
- (b) Mở các tài khoản trong sổ cái, ghi số dư ngày 30 tháng 4 từ bảng cân đối thử vào sổ cái, chuyển các bút toán nhật ký vào Sổ cái
- (c) Lập bảng cân đối thử ngày 31 tháng 5

BÀI 2.11 Vào ngày 31.12.1998, cuối năm tài chính hiện hành, kế toán viên phát hiện những dữ liệu cần thiết sau cho các bút toán điều chỉnh tại công ty quảng cáo Yellow Pages.

Tài khoản vật dụng văn phòng có số dư đầu kỳ là \$2,670, hàng mua trong kỳ là \$4,867. Kiểm kê cuối năm cho thấy vật dụng tồn kho \$3,698.

Công ty làm việc 6 ngày 1 tuần và việc thanh toán lương cho công nhân được quy định là ngày thứ 7 hàng tuần (ngày 2.1.1999), mức lương cố định hàng tuần là \$12,440.

Một hợp đồng doanh thu quảng cáo 1 năm được ký vào ngày 1.10.1998 trị giá \$3,600, dự tính sẽ lên hoá đơn vào mỗi 6 tháng.

Dữ liệu về tài sản cố định tại công ty.

Tài khoản	Nguyên giá
Nhà xưởng	\$240,000
Thiết bị	\$48,000

Các tài sản này đều được mua trước năm tài chính hiện hành và thời gian sử dụng ước tính là 12 năm (không có giá trị thái hồi)

Tài khoản bảo hiểm trả trước được diễn giải:

Số dư đầu kỳ: \$960 (số dư còn lại chưa hết hạn của hợp đồng bảo hiểm 1 năm)

Số phát sinh nợ:

Ngày 1.4.1998: \$3,840 hợp đồng bảo hiểm mới một năm

Ngày 1.10.1998: \$5,472 hợp đồng bảo hiểm 3 năm.

Một thương phiếu phải thu trị giá \$5,000, kỳ hạn 90 ngày, lãi suất 9%/năm, khách hàng ký ngày 1.12.1998

Yêu cầu: Lập các bút toán điều chỉnh cho các dữ liệu trên.

BÀI 2.12 Bảng cân đối thử của Dịch vụ sửa chữa ô tô GW như sau:

Dịch vụ sửa chữa GW

Bảng cân đối thử

Ngày 31.12.98

Tiền	\$4,450	
Khoản phải thu	\$720	
Vật dụng	\$260	
Bảo hiểm trả trước	\$400	
Thiết bị	\$4,600	
Khoản phải trả		\$5,350
Vốn GW		\$4,700
Rút vốn của GW		\$220
Doanh thu		\$990
Chi phí lương	\$190	
Chi phí thuê nhà	\$120	
Chi phí quảng cáo	\$60	
Chi phí điện nước	\$220	
Tổng cộng	\$11,020	\$11,260

Có một số sai lầm được phát hiện như sau:

- Mua vật dụng \$200 ghi Nợ tài khoản Thiết bị và có tài khoản Tiền.
- Việc thanh toán \$960 cho khoản mua chịu ghi Nợ tài khoản Tiền và Có tài khoản Khoản phải trả \$690
- Tài khoản Rút vốn số dư Nợ lại ghi bên Có của Bảng cân đối thử.
- Một khoản rút vốn \$200 chưa được ghi nhận.
- Chi phí thuê nhà \$120 là tiền thuê nhà của 2 tháng kế toán đã ghi Nợ tài khoản chi phí thuê nhà và Có tài khoản Tiền \$120.
- Chi phí điện nước có số dư trong sổ cái là \$20

(g) Một khoản doanh thu \$500 đã thu tiền ghi nhầm Nợ tài khoản Khoản phải thu và có tài khoản Vốn GW.

Yêu cầu: Lập các bút toán điều chỉnh sai sót và lập bảng kế toán nhập mới.

BÀI 2.13 Hillcrest Campgrounds cho thuê chỗ cắm trại trong công viên , bảng cân đối thử cuối tháng 5:

Hillcrest Campgrounds
Bảng cân đối thử đã điều chỉnh
Ngày 30 tháng 5 năm 200X

Tiền (Cash)	\$2,040	
Khoản phải thu (Accounts Receivable)	\$3,660	
Vật liệu (Supplies)	\$114	
Bảo hiểm trả trước (Prepaid Insurance)	\$594	
Đất (Land)	\$15,000	
Nhà (Building)	\$45,900	
Khấu hao lũy kế nhà (Accumulated Depreciation, Building)		\$10,500
Khoản phải trả (Accounts Payable)		\$1,725
Lương phải trả (Wages Payable)		\$825
Vốn của Cynthia Tobin (Cynthia Tobin, Capital)		\$46,535
Rút vốn của Cynthia Tobin (Cynthia Tobin, Withdrawals)	\$18,000	
Doanh thu (Campsite Rentals)		\$44,100
Chi phí lương (Wages Expense)	\$11,925	
Chi phí bảo hiểm (Insurance Expense)	\$1,892	
Chi phí tiện ích (Utility Expense)	\$900	
Chi phí vật liệu (Supplies Expense)	\$660	
Chi phí khấu hao nhà (Depreciation Expense, Building)	\$3,000	
	\$103,685	\$103,685

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo thu nhập, báo cáo vốn chủ sở hữu, bảng cân đối kế toán.
2. Ghi các bút toán khoá sổ và bút toán đảo.

BÀI 2.14 Jose Vargas thành lập Vargas Executive Search Service vào ngày 1 tháng 7. Sau 6 tháng hoạt động vào ngày 31 tháng 12, bảng cân đối thử của Vargas Executive Search Service.

Vargas Executive Search Service

Bảng cân đối thử

Ngày 30 tháng 12 năm 200X

Tiền (Cash)	1,713	
Tiền thuê nhà trả trước (Prepaid Rent)	1,800	
Vật dụng văn phòng (Office Supplies)	413	
Thiết bị văn phòng (Office Equipment)	3,750	
Khoản phải trả (Accounts Payable)		3,173
Ứng trước của khách hàng (Unearned Revenue)		1,823
Vốn của Jose Vargas (Jose Vargas, Capital)		10,000
Rút vốn của Jose Vargas (Jose Vargas, Withdrawals)	7,200	
Doanh thu (Search Revenue)		10,140
Chi phí điện thoại và tiện ích (Telephone and Utility Expense)	1,260	
Chi phí lương (Wages Expense)	9,000	
	25,136	25,136

Yêu cầu:

- Lập bảng kế toán nháp với những thông tin sau:
 - Tiền thuê nhà trả trước được trả khi tổ chức bắt đầu hoạt động với thời hạn 1 năm.
 - Vật dụng văn phòng còn tồn kho chưa sử dụng \$75.
 - Khấu hao thiết bị văn phòng trong 6 tháng \$300
 - Dịch vụ đã hoàn thành cho khách hàng trong số tiền khách hàng ứng trước \$863
 - Dịch vụ đã hoàn thành một phần trong tháng cho khách hàng trong số tiền khách hàng chưa lập hoá đơn \$270
 - Tính đến ngày cuối kỳ có \$188 tiền lương phải trả cho nhân viên nhưng chưa trả do chưa đến ngày thanh toán.
- Lập báo cáo thu nhập, báo cáo vốn chủ sở hữu, bảng cân đối kế toán.
- Ghi các bút toán điều chỉnh, khoá sổ và bút toán đảo.

BÀI 2.15 Tháng 4, Cơ sở sửa chữa ô tô Micheline bắt đầu hoạt động, phát sinh các nghiệp vụ như sau:

Ngày 1, ông Guy chủ cơ sở chuyển \$20,000 vào tài khoản cơ sở Micheline để bắt đầu hoạt động.

Ngày 1, trả tiền thuê nhà 3 tháng \$1,500

Ngày 2, thanh toán hợp đồng bảo hiểm 1 năm \$144

Ngày 5, mua chịu thiết bị sửa chữa của công ty Renault \$6,000. Điều kiện thanh toán trả ngay \$600, số còn lại trả trong vòng 5 tháng, lần trả đầu tiên là ngày 5 tháng 6 năm 1999.

Ngày 6, tuyển 5 nhân viên với mức lương \$100/tháng/1 nhân viên. Hợp đồng lao động ký kết tiền lương được thanh toán vào ngày 5 của mỗi tháng sau.

Ngày 9, mua chịu vật tư sửa chữa của công ty Renault \$1,600.

Ngày 12, thu tiền công sửa chữa \$1,500

Ngày 15, thanh toán cho công ty Renault số tiền mua chịu vật tư sửa chữa ngày 9.

Ngày 16, nhận \$900, hợp đồng bảo trì 3 tháng (hợp đồng có hiệu lực từ ngày 16.04.1999).

Ngày 20, chuyển hoá đơn số G001 tiền công sửa chữa cho khách hàng trị giá \$700

Ngày 25, ông Guy rút \$500 từ tài khoản cơ sở để sử dụng cho mục đích các nhân.

Ngày 27, khách hàng thanh toán hoá đơn G001.

Ngày 28 thanh toán tiền quảng cáo \$240

Ngày 29, nhận hoá đơn tiền điện, nước tháng 04 là \$60

Ngày 30, các chi phí linh tinh đã chi tiền tập hợp trong tháng là \$8.

Yêu cầu:

- 1) Phản ánh các nghiệp vụ vào sổ nhật ký chung
- 2) Mở các tài khoản sau: Tiền (111), khoản phải thu (113), tiền thuê nhà trả trước (115), bảo hiểm trả trước (117), vật tư sửa chữa (119), thiết bị sửa chữa (144), hao mòn thiết bị sửa chữa (145), khoản phải trả (212), doanh thu nhận trước (215), vốn Guy (311), rút vốn Guy (312), xác định kết quả (313), doanh thu sửa chữa (411), doanh thu bảo trì (412), chi phí thuê nhà (511), chi phí điện nước (512), chi phí bảo hiểm (513), chi phí vật tư sửa chữa (514), chi phí khấu hao thiết bị sửa chữa. Chuyển các bút toán từ sổ nhật ký chung vào sổ cái tài khoản.
- 3) Lập bảng cân đối thử.
- 4) Lập bảng kế toán nháp và thực hiện các bút toán điều chỉnh trên bảng nháp. Sử dụng các dữ liệu gợi ý sau:
 - (a) Điều chỉnh chi phí thuê nhà.
 - (b) Điều chỉnh chi phí bảo hiểm
 - (c) Thiết bị sửa chữa với thời gian hữu dụng dự kiến là 5 năm không có giá trị phế thải, thực hiện phân bổ chi phí khấu hao bằng nhau qua các năm.
 - (d) Điều chỉnh lương nhân viên tháng 4.1999
 - (e) Vật tư sửa chữa kiểm kê tồn kho ngày 30.04.1999 là \$1.400
 - (f) Doanh thu hợp đồng bảo trì nhận trước hết hạn 1/2 tháng.
- 5) Lập các bút toán khoá sổ.
- 6) Lập bảng cân đối thử sau khi khoá sổ.

BÀI 2.16

Câu 1. Công ty Cổ phần Xây dựng 139.

Với dữ liệu của Công ty cổ phần xây dựng 139, thuộc Tổng Công ty Xây dựng 130, tại ngày 30/6/2005, Anh/Chị hãy giúp Công ty:

1. Tìm một số dữ liệu còn sót và diễn giải cho quá trình tìm kiếm của Anh/Chị.
2. Lập bảng cân đối kế toán ngày 30/6/2005.

Dữ liệu:	Số tiền
Tài sản cố định	317
Khoản phải trả	463
Vốn cổ đông	3
Tiền mặt	?
Tổng vốn cổ đông	?
Nợ dài hạn	1466
Tổng tài sản	2471
Tài sản khác	1564
Vốn cổ đông khác	?
Nợ phải trả khác	276

Câu 2. Công ty Tây Sài Gòn.

Các báo cáo tài chính:

Báo cáo thu nhập
đến ngày 31/12/04

Doanh thu	\$600,000
Chi phí của hàng đã bán (Giá vốn hàng bán)	?
Lợi nhuận gộp (= Doanh thu – Giá vốn hàng bán)	375,000
Chi phí kinh doanh	54,000
Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh	?
Chi phí lãi vay	6,000
Lợi nhuận trước thuế	?
Thuế thu nhập doanh nghiệp ($t = 30\%$)	<u>?</u>
Lợi nhuận ròng	<u>\$?</u>

Bảng cân đối kế toán
ngày 31/12/04

Tiền mặt	\$?	Khoản phải trả	\$	13,350
Khoản phải thu		13,024	Thương phiếu phải trả		9,830
Hàng tồn kho		43,271	Vốn góp		605,000
Thiết bị		972,684	Lợi nhuận giữ lại		?
Tổng cộng		<u>\$1,129,780</u>	Tổng cộng		<u>\$</u> ?

Yêu cầu: Điền vào chỗ trống trên các báo cáo tài chính.

Câu 3. Công ty Gia Định Thành.

Dưới đây là một số dữ liệu, tại ngày 30/03/2005: (Đơn vị: \$):

Tiền mặt	10,000	Khoản phải trả	8,000
Thương phiếu phải trả	10,000	Công cụ dụng cụ	3,000
Hàng tồn kho	40,000	Nợ dài hạn	12,000
Vốn góp	80,000	Nhà xưởng	20,000
Đất đai	6,000	Thương phiếu phải thu	2,000
Khoản phải thu	14,000	Máy móc, thiết bị	15,000

Trong ngày 31/03/2005, phát sinh các giao dịch sau:

1. Mua hàng nhập kho trị giá 3,000 tiền chưa trả người bán
2. Bán bằng giá vốn một số công cụ dụng cụ chưa cần dùng, thu tiền mặt 1,000
3. Phát hành cổ phiếu và dùng mua ngay máy móc thiết bị trị giá 12,000
4. Mua đất 25,000 trả bằng tiền mặt 20%, phần còn lại trả trong vòng 5 năm tới.

Yêu cầu:

1. Lập bảng cân đối kế toán vào ngày 30/3/2005
2. Tính toán và chỉ ra các thay đổi trên mỗi khoản mục
3. Lập bảng cân đối kế toán vào ngày 31/3/2005

Câu 4. Công ty Hàn Lâm.

Sau đây là các dữ liệu của bảng cân đối kế toán của Công ty được sắp đặt theo một trật tự ngẫu nhiên, tại ngày 29/6/2005: (Đơn vị: \$)

Vốn góp	190,000
Thương phiếu phải trả	20,000
Tiền mặt	22,000
Khoản phải thu	10,000
Hàng tồn kho	29,000
Đất đai	41,000
Máy móc, thiết bị	20,000
Đồ dùng văn phòng	8,000
Thương phiếu phải thu	8,000
Khoản phải trả	16,000
Nhà xưởng	230,000
Nợ dài hạn	142,000

Trong ngày 30/6/2005, phát sinh các giao dịch sau:

1. Mua máy móc thiết bị trị giá 14,000 trả bằng tiền mặt 3,000; phần còn lại ký giấy hẹn nợ 90 ngày (thương phiếu phải trả)
2. Trả nợ cho khoản phải trả là 6,000.
3. Bán một số đất đai chưa cần dùng theo giá vốn, trị giá 6,000; công ty bán nợ lại.
4. Phát hành cổ phiếu và dùng trả ngay khoản nợ dài hạn 23,000.

Yêu cầu:

1. Lập bảng cân đối kế toán vào ngày 29/6/2005
2. Tính toán và chỉ ra các thay đổi trên các khoản mục
3. Lập bảng cân đối kế toán vào ngày 30/6/2005

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. PTS. Nguyễn Văn Thom, PTS. Trần Văn Thảo, Th.S Lê Tuấn, Th.S Nguyễn Thế Lộc, “*Kế toán Mỹ*”. Nhà xuất bản tài chính. 1999.
2. Nhóm biên dịch Lý Thị Minh Châu, Nguyễn Trọng Nam, “*Lý thuyết và thực hành kế toán Mỹ*”. Tập 1 và 2. Trường đại học kinh tế TP. HCM. 1993
3. Chủ biên: TS. Nguyễn Thị Minh Phương – TS. Nguyễn Thị Đông, “*Giáo trình kế toán quốc tế*”. Nhà xuất bản thống kê Hà Nội 2002
4. TS. Nguyễn Thị Minh Tâm, “*Giáo trình kế toán quốc tế*”. Nhà xuất bản đại học quốc gia Hà Nội. 2004

CHƯƠNG 3

KHÁI QUÁT HỆ THỐNG KẾ TOÁN PHÁP

Hệ thống kế toán Pháp là đại diện tiêu biểu nhất cho hệ thống kế toán ở các nước Tây Âu. Mục đích của chương học này là cung cấp cho sinh viên những kiến thức khái quát sau:

- + Nguyên tắc xây dựng chế độ kế toán Pháp
- + Đặc điểm hệ thống tài khoản, sổ và báo cáo kế toán được áp dụng trong chế độ kế toán Pháp.
- + Phương pháp kế toán một số nghiệp vụ trong kế toán Pháp.

Số tiết: 15 tiết (10 tiết giảng lý thuyết và 5 tiết thảo luận, sửa bài tập)

3.1 NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG KẾ TOÁN PHÁP

3.1.1 Khái niệm kế toán.

Kế toán ra đời và không ngừng hoàn thiện cùng với quá trình ra đời và phát triển của nền sản xuất xã hội. Tham khảo các tài liệu, chúng ta thấy có nhiều định nghĩa khác nhau về kế toán.

Trong thời kỳ kế toán còn phôi thai, người ta quan niệm kế toán là một phương pháp tính toán và phân tích kết quả về những giao dịch liên quan đến tiền bạc của tư nhân, tập thể và các phương pháp theo dõi những diễn biến của giao dịch ấy.

Đến khi kế toán đóng vai trò chính trong nền kinh tế, các tác giả đã định nghĩa kế toán là một nghệ thuật ghi chép, phân tích và tổng kết những giao dịch thương mại, kỹ nghệ để giúp cho các doanh nghiệp nhận định được mức độ phát triển hay suy thoái, thấy rõ được ưu điểm và nhược điểm của doanh nghiệp mình để tìm biện pháp chỉ đạo thích hợp.

Gần đây các nhà kinh tế học, xã hội học đã nhận thức được môn học này và nâng cao địa vị kế toán ngang hàng với các ngành khoa học khác và đã định nghĩa kế toán là môn khoa học diễn tả và minh chứng cho các hoạt động giao dịch, thương mại, kỹ nghệ bằng những con số biểu hiện giá trị tiền tệ.

Kế toán hiểu theo đúng nghĩa từ là sự tính toán, đối chiếu và ghi chép (sự ghi chép liên tục theo thứ tự thời gian, đồng thời có sự phân loại toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh ở đơn vị bằng thước đo giá trị là chủ yếu), để trên cơ sở đó tính ra các chỉ tiêu quan trọng cần thiết trong sản xuất kinh doanh như chi phí kinh doanh, giá thành sản phẩm, doanh thu, lãi, lỗ...

Trong hoạt động quản lý kinh tế, kế toán là một hệ thống thông tin và kiểm tra về tài sản trong các doanh nghiệp, các tổ chức xã hội thông qua một hệ thống phương pháp nghiên cứu riêng và sử dụng thước đo giá trị là chủ yếu.

Trong hệ thống kế toán Pháp, kế toán được chia thành kế toán tổng quát và kế toán phân tích.

Kế toán tổng quát như là một thực thể duy nhất bắt buộc đối với tất cả các loại hình doanh nghiệp. Nó phản ánh toàn bộ giá trị tài sản, vật tư, tiền vốn, tình hình mua bán, thu

nhập, tính toán kết quả ở dạng tổng quát. số liệu kế toán tổng quát là cơ sở để lập bảng tổng kết tài sản, các báo cáo tài chính khác, cung cấp tình hình tài chính của doanh nghiệp cho các cơ quan quản lý Nhà nước.

Kế toán phân tích phản ánh tình hình chi phí, doanh thu, kết quả của từng loại hàng, từng ngành hoạt động, giá phí, giá thành của từng loại sản phẩm sản xuất... kế toán phân tích là phương tiện giúp ban giám đốc kiểm soát một cách có hiệu quả tình hình hoạt động của doanh nghiệp mình.

Tuy vậy, giữa kế toán tổng quát và kế toán phân tích có mối quan hệ chặt chẽ với nhau, cùng thực hiện chức năng phản ánh và giám đốc quá trình kinh doanh một cách liên tục và có hệ thống.

3.1.2 Các nguyên tắc của kế toán

Tài khoản, sổ và báo cáo kế toán cần quát triệt những nguyên tắc sau:

- (a) Thận trọng: Là sự đánh giá hợp lý mọi sự kiện nhằm loại trừ việc chuyển lại cho tương lai những vụ việc thiếu rõ ràng trong hiện tại, có khả năng gây tác hại cho tài sản và thành quả của doanh nghiệp
- (b) Hợp thức: Là tuân thủ những nguyên tắc và thủ tục hiện hành.
- (c) Trung thực: là sự áp dụng ngay thật những quy tắc, thủ tục hiện hành, không gian dối.
- (d) Dùng giá gốc (giá trị nguyên thủy): là giá lúc mua vào, nhập vào tài khoản.
- (e) Riêng biệt của mỗi niên khóa: Chi phí hay thu nhập của niên khóa nào phải được phản ánh vào niên khóa đó.
- (f) Sử dụng nhất quán các phương pháp kế toán: là lựa chọn phương pháp nào để áp dụng thì phải sử dụng trong cả niên độ kế toán, không thay đổi trong mỗi niên độ.

3.2 ĐẶC ĐIỂM KẾ TOÁN PHÁP.

3.2.1 Hệ thống tài khoản kế toán.

Hệ thống tài khoản kế toán đầu tiên của Pháp được ban hành năm 1947. Hệ thống tài khoản này tách rời phần kế toán đại cương được chia thành 8 loại (đánh số từ 1 đến 8). Tài khoản loại 9 thuộc kế toán phân tích. Các tài khoản đặc biệt được đánh số 0.

Hệ thống tài khoản kế toán năm 1947 được sửa đổi, bổ sung rất nhiều vào năm 1957 và từ đó gọi là hệ thống tài khoản kế toán năm 1957.

Hệ thống tài khoản kế toán năm 1957 được duyệt xét lại toàn bộ vào năm 1982. Tại Pháp tổng hoạch đồ kế toán năm 1982 do Hội đồng quốc gia về kế toán soạn thảo và được phê chuẩn theo Nghị định ngày 27/04/1982 của Bộ Kinh tế Tài chính nước Cộng hòa Pháp, thay thế tổng hoạch đồ kế toán năm 1957. Hệ thống tài khoản này được áp dụng từ năm 1984 và được gọi là Hệ thống tài khoản kế toán tổng quát năm 1982.

a. Khái niệm

Tài khoản là các hình thức phân loại, để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, theo bản chất của từng nghiệp vụ.

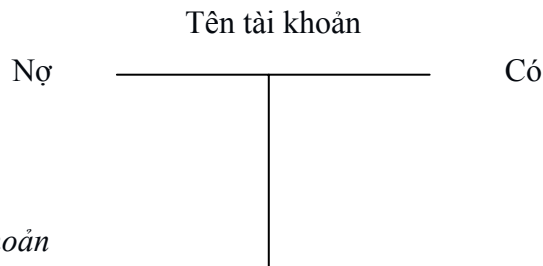
Tài khoản được sử dụng để ghi nhận tình hình và sự biến động của từng loại tài sản, từng loại vốn, từng khoản công nợ, chi phí và thu nhập. Tùy theo quy mô và loại hình hoạt động mà mỗi doanh nghiệp cần có một hệ thống tài khoản thích hợp, bảo đảm việc phản ánh đầy đủ, toàn bộ mọi hoạt động của doanh nghiệp.

Phương pháp ghi vào tài khoản

Dưới dạng đơn giản nhất, một tài khoản gồm 3 yếu tố:

- Tên của tài khoản (chính là tiền của tài sản, vốn...mà tài khoản phản ánh).
- Bên trái của tài khoản được gọi là bên Nợ
- Bên phải của tài khoản được gọi là bên Có

Tài khoản được mở theo “chữ T”



b. Cách ghi vào tài khoản

- Các tài khoản phản ánh tài sản và chi phí: Các nghiệp vụ phát sinh làm tăng giá trị tài sản và chi phí được ghi vào bên Nợ của tài khoản, còn các nghiệp vụ phát sinh làm giảm giá trị tài sản và chi phí được ghi vào bên Có của tài khoản.

- Các tài khoản phản ánh vốn và thu nhập: Các nghiệp vụ phát sinh làm tăng vốn và thu nhập được ghi vào bên Có của tài khoản, còn các nghiệp vụ phát sinh làm giảm vốn và thu nhập được ghi vào bên Nợ của tài khoản.

c. Số dư của tài khoản

Số dư của tài khoản là số chênh lệch hai bên Nợ và Có của một tài khoản.

- Nếu bên Nợ lớn hơn bên Có thì tài khoản có số dư Nợ

- Nếu bên Có lớn hơn bên Nợ thì tài khoản có số dư Có

- Nếu hai bên Nợ và Có bằng nhau: Tài khoản không có số dư, tức là đã được kết toán.

Cụ thể:

- Các tài khoản phản ánh tài sản: Chỉ có số dư Nợ hoặc không có số dư, không thể có số dư Có.

- Các tài khoản phản ánh vốn: Chỉ có số dư Có hoặc không có số dư, không thể có số dư Nợ.

- Các tài khoản phản ánh chi phí: Trong kỳ có số dư Nợ, nhưng cuối kỳ được kết toán nên không có số dư.

- Các tài khoản phản ánh thu nhập: Trong kỳ có số dư Có, nhưng cuối kỳ được kết toán nên không có số dư.

d. Khoá và mở tài khoản

Cuối năm (hoặc cuối một định kỳ kế toán) để kết thúc sổ sách ta phải khoá tài khoản. Để khoá một tài khoản, ta cộng số phát sinh bên Nợ, số phát sinh bên Có, tìm ra số dư cuối kỳ của tài khoản.

- Các tài khoản có số dư Nợ cuối kỳ: Đặt số dư Nợ sang bên Có

- Các tài khoản có số dư Có cuối kỳ: Đặt số dư Có sang bên Nợ.

- Số tổng cộng hai bên sẽ cân đối và ta gạch 2 gạch ngang dưới số tổng cộng ấy.

Qua đầu năm sau (hoặc đầu định kỳ kế toán sau), ta mở lại tài khoản bằng cách trả lại số dư Nợ về bên Nợ, số dư Có về bên Có và gọi là số dư đầu kỳ.

Ví dụ 3.1: Sau đây là cách ghi vào tài khoản 512 “Ngân hàng”

TK 512 “Ngân hàng”			
SDĐK	: 500.000	130.000	(601)
(701)	: 100.000	70.000	(624)
(164)	: 300.000	20.000	(623)
(411)	: 50.000	200.000	(215)
(530)	: 250.000	15.000	(616)
(7624)	: 60.000	450.000	(7624)
PS: 760.000		PS: 885.000	
		SDCK: 375.000	
		(Dư Nợ)	
Tổng cộng: 1.260.000		Tổng cộng: 1.260.000	

e. Phân loại hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán năm 1982 của Pháp được chia thành 9 loại:

- Tài khoản loại 1 đến loại 8: Thuộc kế toán tổng quát
- Tài khoản loại 9: Thuộc kế toán phân tích

Trong phạm vi kết toán tổng quát, được chi tiết như sau:

- + Tài khoản từ loại 1 đến loại 5: Các tài khoản thuộc bảng tổng kết tài sản.
- + Tài khoản loại 6, loại 7: Các tài khoản quản lý
- + Tài khoản loại 8: Các tài khoản đặc biệt.

Trong phạm vi kế toán phân tích được sử dụng tài khoản loại 9. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được phản ánh vào các tài khoản này theo những tiêu chuẩn riêng.

Sau đây là bảng phân loại hệ thống tài khoản kế toán năm 1982 của hệ thống kế toán Pháp.

Bảng hệ thống tài khoản kế toán

Các tài khoản thuộc bảng tổng kết tài sản	Loại 1: Các tài khoản vốn	10: Vốn và dự trữ 11: Kết quả chuyển sang niên độ mới 12 : Kết quả niên độ 13 : Trợ cấp đầu tư 14 : Dự phòng theo quy định 15 : Dự phòng rủi ro và tổn phí
---	------------------------------	---

		<p>16 : Tiền vay và các khoản xem như nợ</p> <p>17 : Các khoản nợ liên quan đến dự phần</p> <p>18 : Tài khoản liên lạc giữa các xí nghiệp và các công ty dự phần.</p>
	<p>Loại 2: Các tài khoản bất động sản.</p>	<p>20: Bất động sản vô hình</p> <p>21: Bất động sản hữu hình</p> <p>22: Bất động sản đem đặt nhượng</p> <p>23: Bất động sản dở dang</p> <p>26: Dự phần và các trái quyền liên hệ đến dự phần</p> <p>27: Các bất động sản tài chính khác</p> <p>28: Khấu hao các bất động sản</p> <p>29: Dự phòng giảm giá các bất động sản</p>
	<p>Loại 3: Các tài khoản hàng tồn kho và sản phẩm dịch vụ dở dang</p>	<p>31: Nguyên liệu và vật tư</p> <p>32 : Các loại dự trữ sản xuất khác</p> <p>33: Sản phẩm dở dang</p> <p>34: Dịch vụ dở dang</p> <p>35: Tồn kho sản phẩm</p> <p>37: Tồn kho hàng hoá</p> <p>39: Dự phòng giảm giá hàng tồn kho và dở dang.</p>
	<p>Loại 4: Các tài khoản thanh toán.</p>	<p>40: Nhà cung cấp và các tài khoản liên hệ</p> <p>41: Khách hàng và các tài khoản liên hệ</p> <p>42: Nhân viên và các tài khoản liên hệ</p> <p>43: Bảo hiểm xã hội và các tổ chức khác</p> <p>44: Chính phủ và các đoàn thể công cộng</p> <p>45: Nhóm hội viên</p> <p>46: Người nợ và chủ nợ linh tinh</p> <p>47: Tài khoản tạm thời hay chờ đợi</p> <p>48: Tài khoản điều chỉnh</p> <p>49: Dự phòng giảm giá các tài khoản thanh toán</p>
	<p>Loại 5: Các tài khoản tài chính.</p>	<p>50: Giá khoán động sản đặt lời</p> <p>51: Ngân hàng, các công ty tài chính và các cơ sở tương tự</p> <p>53: Quỹ tiền mặt</p> <p>54: Các khoản ứng trước công tác và tài khoản đặc biệt.</p> <p>58: Chuyển khoản nội bộ</p> <p>59: Dự phòng giảm giá các tài khoản tài chính</p>
	<p>Loại 6: Các tài khoản chi phí khác.</p>	<p>60: Mua hàng (Trừ tài khoản 603)</p> <p>61: Dịch vụ mua ngoài</p> <p>62: Dịch vụ mua ngoài khác</p> <p>63: Thuế, đảm phụ và các khoản nộp tương tự</p> <p>64: Chi phí nhân viên</p>

		65: Chi phí quản lý thông thường khác 66: Chi phí tài chính 67: Chi phí đặc biệt 68 : Niên khoản khấu hao và dự phòng 69 : Phần tham gia của nhân viên – Thuế lợi tức và tương tự.
	Loại 7 : Các tài khoản thu nhập	70: Bán sản phẩm chế tạo, cung cấp dịch vụ, hàng hoá 71: Sản phẩm tồn kho tăng (hoặc giảm) 72: Sản phẩm bất động hoá 73: Thu nhập ròng từng phần và các nghiệp vụ dài hạn 74: Trợ cấp kinh doanh 75: Thu nhập về quản lý thông thường khác 76: Thu nhập tài chính 77: Thu nhập đặc biệt 78: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng 79: Kết chuyển chi phí
Các tài khoản đặc biệt	Loại 8:	Loại tài khoản này không nằm trong các loại từ 1 đến 7. Như: TK 88: Kết quả chờ phân phối
Các tài khoản thuộc kế toán phân tích.	Loại 9:	Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được phản ánh vào các tài khoản này theo những tiêu chuẩn riêng.

Trên đây là cách phân loại hệ thống tài khoản năm 1982 của Pháp, để có được kết cấu của các loại tài khoản trên.

f. Kết cấu của các tài khoản kế toán hiện hành ở Pháp.

Trong công tác kế toán, mỗi doanh nghiệp phải sử dụng một hệ thống tài khoản kế toán bao gồm nhiều phân hệ với nhiều loại tài khoản khác nhau. Tuy nhiên, số lượng tài khoản sử dụng nhiều hay ít phụ thuộc vào đặc điểm sản xuất kinh doanh của mỗi doanh nghiệp. Do đó, để cung cấp thông tin chính xác cho quản lý cần quy định cách ghi chép vào từng loại tài khoản, cụ thể bên Nợ của tài khoản ghi nội dung gì, bên Có ghi nội dung gì. Do nhu cầu đòi hỏi cung cấp thông tin cho quản lý, mà các tài khoản có sự khác biệt về kết cấu. Sau đây là quy định nội dung ghi chép vào từng loại tài khoản của kế toán Pháp.

** Kết cấu của các Tài khoản Vốn*

Trong kế toán Pháp, vốn chính là nguồn hình thành nên các tài sản của doanh nghiệp, bao gồm:

- Vốn công ty (vốn tự có của công ty)
- Các quỹ riêng khác: Như quỹ dự trữ, quỹ dự phòng
- Tiền vay và các khoản xem như nợ.
- Các khoản nợ liên quan đến dự phần...

Vốn được theo dõi trên các tài khoản loại 1 và có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Vốn”	Có
	SPS giảm	SDĐK: x x x SPS tăng
\sum SPS giảm: x x x SDCK: xxx (Dư Có)		\sum SPS tăng: x x x
Tổng cộng: <u>x x x x</u>		Tổng cộng: <u>x x x</u>

$$SDCK = SDĐK + \sum PS \text{ tăng} - \sum PS \text{ giảm}$$

$$SDĐK + \sum PS \text{ tăng} = SDCK + \sum Psgiảm$$

* *Kết cấu của Tài khoản tài sản*

Tài sản của doanh nghiệp bao gồm:

- Bất động sản: Bất động sản vô hình, bất động sản hữu hình.

Bất động sản tài chính, bất động sản dở dang... bất động sản được theo dõi trên TK loại 2.

- Tài sản lưu động: Tài sản dự trữ, phiếu đầu tư ngắn hạn và các loại tiền...

TSLĐ của doanh nghiệp được theo dõi trên TK loại 3,5 các tài khoản tài sản có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Tài sản”	Có
SDĐK: x x x SPS tăng		SPS giảm
\sum SPS tăng: x x x		\sum SPS giảm: x x x SDCK: x x x (Dư Nợ)
Tổng cộng: <u>x x x x</u>		Tổng cộng: <u>x x x</u>

* *Kết cấu của Tài khoản thanh toán*

Tài khoản thanh toán là các tài khoản theo dõi các khoản phải thu, phải trả của doanh nghiệp. Trong hệ thống tài khoản kế toán Pháp chính là tài khoản loại 4. Tài khoản thanh toán có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Thanh toán”	Có
SDDK: Các khoản <u>còn phải thu</u> đầu kỳ. - Các khoản phải thu PS trong kỳ. - Các khoản đã trả trong kỳ		SDDK: Các khoản còn phải trả đầu kỳ. - Các khoản phải trả PS trong kỳ. - Các khoản đã thu trong kỳ
SDCK : Các khoản <u>còn phải</u> <u>trả cuối kỳ</u> (Dư có)		SDCK : Các khoản <u>còn</u> <u>phải thu cuối kỳ</u> (Dư Nợ)
<hr style="border-top: 1px solid black;"/> Tổng cộng: x x x x		<hr style="border-top: 1px solid black;"/> Tổng cộng: x x x x

** Kết cấu của các Tài khoản chi phí*

Tài khoản chi phí là tài khoản được sử dụng để theo dõi chi phí kinh doanh, chi phí tài chính và chi phí đặc biệt. Chi phí của doanh nghiệp được theo dõi trên tài khoản loại 6 “Các tài khoản chi phí”. TK loại 6 có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Chi phí”	Có
- Chi phí PS tăng trong kỳ		- Chi phí PS giảm trong kỳ - Kết chuyển chi phí sang TK xác định kết quả niên độ (cuối kỳ)
<hr style="border-top: 1px solid black;"/> ΣPS: x x x		<hr style="border-top: 1px solid black;"/> ΣPS: x x x

Cuối kỳ: C, c TK chi phí kh«ng

** Kết cấu của các Tài khoản thu nhập*

Tài khoản thu nhập là tài khoản được sử dụng để theo dõi thu nhập kinh doanh, thu nhập tài chính và thu nhập đặc biệt. Thu nhập của doanh nghiệp được theo dõi trên tài khoản loại 7 “Các tài khoản thu nhập”. Tài khoản loại 7 có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Thu nhập”	Có
- Thu nhập PS giảm trong kỳ. - Kết chuyển thu nhập sang TK xác định kết quả niên độ (cuối kỳ)		- Thu nhập PS tăng trong kỳ
<hr style="border-top: 1px solid black;"/> ΣPS: x x x		<hr style="border-top: 1px solid black;"/> ΣPS: x x x

Cuối kỳ: Các TK thu nhập không Có số dư

* *Kết cấu của Tài khoản kết quả niên độ*

Tài khoản kết quả niên độ được sử dụng để xác định kết quả (lãi, lỗ) chung của các hoạt động trong doanh nghiệp, cũng như lãi (lỗ) của từng hoạt động (hoạt động kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động đặc biệt). Kết quả của các hoạt động trong doanh nghiệp được theo dõi trên tài khoản 12 "Kết quả niên độ". TK 12 có kết cấu như sau :

Nợ	TK "Kết quả niên độ"	Có
- Kết chuyển chi phí cuối kỳ		- Kết chuyển thu nhập cuối kỳ
Σ chi phí: x x x Lãi: x x x (Dư Có)		Σ thu nhập: x x x Lỗ: x x x (Dư Nợ)
Tổng cộng: <u>x x x</u>		Tổng cộng: <u>x x x</u>

3.2.2 Sổ sách kế toán

Là toàn bộ các sổ sách, các báo biểu để ghi các số liệu tổng hợp và chi tiết về tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong doanh nghiệp. Tùy theo cách thức tổ chức kế toán của mỗi doanh nghiệp, có thể mở nhiều sổ hay ít sổ, tuy nhiên có 2 loại sổ sau: được sử dụng cho tính thông dụng ở hầu hết các nước trên thế giới.

- Sổ sách pháp định: Là sổ sách tổng hợp mà Luật Thương mại quy định cho các doanh nghiệp phải giữ gìn (như: Sổ nhật ký, sổ cái, sổ kiểm kê, các tài liệu tổng hợp).

- Sổ sách mở theo nhu cầu kế toán: Là các sổ chi tiết doanh nghiệp cần mở thêm để theo dõi chi tiết từng nghiệp vụ theo nhu cầu công tác kế toán thực tế cần phải có (như: Sổ chi tiết hàng tồn kho, sổ chi tiết theo dõi về thanh toán với nhà cung cấp, với khách hàng...)

Sau đây ta sẽ đi sâu tìm hiểu hệ thống sổ sách pháp định.

a. *Sổ nhật ký*

Là sổ dùng để ghi hàng ngày tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo thứ tự thời gian, cơ sở để ghi sổ nhật ký là các chứng từ kế toán hợp lệ, được sắp xếp theo thứ tự thời gian xảy ra nghiệp vụ để vào sổ nhật ký.

Theo điều 8 Luật Thương mại Pháp, sổ nhật ký là một loại sổ bắt buộc đối với các doanh nghiệp. Sổ nhật ký phải được đánh số trang liên tục và được viên chức lục sự toà án Thương mại ký tắt trên mỗi trang sổ. Luật nghiêm cấm xé sổ, chữa trống, ghi ngoài lề và không được sửa chữa trái phép bất cứ hình thức nào.

Nhật ký là quyển sổ kế toán quan trọng nhất. Tùy thuộc quy mô hoạt động của mỗi doanh nghiệp mà mỗi sổ nhật ký có thể sử dụng một cuốn sổ nhật ký tổng quát hoặc mở thêm nhiều sổ phụ. Mỗi trang sổ nhật ký tổng quát được trình bày như sau:

Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
		Số mang sang	xx	xx
		Ngày		
		Câu diễn giải tóm tắt		
		Ngày		
		...		
		Cộng để mang sang	xxx	xxx

- Cuối mỗi trang nhật ký phải cộng số tiền để mang sang trang sau :
 - + Cuối trang trước ghi : Cộng để mang sang
 - + Đầu trang sau : Số mang sang
- Sổ nhật ký phải được lưu giữ 10 năm kể từ ngày khoá sổ.
- Phương pháp ghi sổ nhật ký
 - + Ghi theo định khoản đơn giản (Ghi Nợ 1 TK, đồng thời ghi Có TK có liên quan với số tiền bằng nhau).
 - + Ghi theo định khoản phức tạp :
 - Ghi Nợ 1 TK và ghi Có nhiều TK khác có liên quan với số tiền bằng nhau.
 - Ghi Nợ nhiều TK và ghi Có 1 TK khác có liên quan với số tiền bằng nhau.
- Ví dụ 3.2 : Ghi vào sổ nhật ký các nghiệp vụ phát sinh sau đây : (Đơn vị tính Fr)

6 – 1 – N	Vay của cơ sở tín dụng bằng tiền ngân hàng 25.000
10 – 1 – N	Mua 1 máy vi tính cho bộ phận văn phòng giá chưa có thuế 5.000, thuế suất TVA 18,6% chưa thanh toán
12 – 1 – N	Thanh toán tiền quảng cáo 1500 bằng tiền ngân hàng
15 – 1 - N	Trả tiền mua bảo hiểm xe tải bằng tiền mặt 1.200
16 – 1 - N	Ứng trước tiền mua hàng cho nhà cung cấp A để mua vật liệu 7.000 bằng chuyển khoản
18 – 1 - N	Mua nguyên, vật liệu của nhà cung cấp B, giá mua chưa có thuế TGGT 10.000, thuế suất TVA 18,6% đã thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng.
19 – 1 - N	Bán sản phẩm cho hãng S, giá bán chưa có thuế 20.000, thuế suất VAT 18,6%, đã thanh toán bằng chuyển khoản qua ngân hàng.
20 – 1 - N	Thanh toán tiền thuê vận chuyển 2.000, bằng tiền ngân hàng.

SỔ NHẬT KÝ

Năm N

(Đơn vị tính: Fr)

Số hiệu tài khoản		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có	Số mang sang	560.000	560.000
		6 - 1		
512	164	Vay tiền ngân hàng của cơ sở tín dụng	250.000	250.000
		10 - 1		
2183		Mua máy vi tính cho bộ phận văn phòng.	5.000	
4456		Thuế GTGT – Trả hộ NN	930	
	404	Nhà cung cấp bất động sản		5.930
		12-1		
623		Dịch vụ quảng cáo	1.500	
	512	Thanh toán bằng tiền ngân hàng		1.500
		15-1		
		Mua bảo hiểm xe tải	1.200	
616		Thanh toán bằng tiền mặt		1.200
	530	16-1		
409		Ứng trước tiền mua hàng cho nhà cung	7.000	
	512	cấp bằng tiền ngân hàng		7.000
		18-1		
601		Mua nguyên vật liệu	10.000	
4456		Thuế GTGT – Trả hộ ngân hàng	1.860	
	512	Thanh toán bằng tiền ngân hàng		11.860
		19-1		
512		Số tiền đã thu của khách hàng S	23.720	
	701	Bán sp		20.000
	4457	Thuế GTGT – Thu hộ Nhà nước		3.720
		20-1		
624		Vận chuyển thuê ngoài	2.000	
	512	Thanh toán bằng tiền ngân hàng		2.000
		Cộng để mang sang	863.210	863.210

Qua ví dụ trên ta có thể thấy ưu điểm của việc ghi Sổ nhật ký.

- Việc ghi Sổ nhật ký giúp tái hiện rõ ràng thứ tự thời gian phát sinh nghiệp vụ.

- Việc ghi các nghiệp vụ theo thứ tự thời gian không cho phép kế toán viên ghi xen vào các nghiệp vụ bổ sung (Để tránh gian dối này, Sổ nhật ký không được để khoảng trống)

- Sổ nhật ký trên giúp cho việc kiểm tra, đối chiếu nhằm đảm bảo tính chính xác của thông tin.

b. Sổ cái

Là sổ phân loại các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo nội dung kinh tế (Theo tài khoản kế toán). Sổ cái được mở cho từng tài khoản, có thể tập trung tất cả các tài khoản trong một quyển sổ duy nhất có nhiều trang, mỗi tài khoản được sử dụng một số trang nhất định tùy theo số lượng nghiệp vụ phát sinh thì dành riêng cho mỗi tài khoản một quyển sổ, còn các tài khoản ít có nghiệp vụ phát sinh thì có thể tập trung 2 hoặc 3 tài khoản vào một sổ. Ngoài ra, Sổ cái còn có thể sử dụng bằng các tờ rơi trên giấy gọi là thẻ tài khoản. Hàng ngày, số phát sinh ở Nhật ký (Nợ tài khoản nào, Có tài khoản nào, số tiền là bao nhiêu) phải được ghi vào Sổ cái của các tài khoản có liên quan.

- Mẫu Sổ cái

Trong thực tiễn, Sổ cái có thể mở theo các hình thức sau:

+ Theo hình thức chia đôi (Bên Nợ và bên Có tách rời nhau)

+ Theo hình thức kết hợp (Bên Nợ và bên Có liền nhau)

Ví dụ 3.3: Căn cứ vào Sổ nhật ký ở ví dụ trên, ta có thể mở Sổ cái cho các tài khoản có liên quan.

SỔ CÁI

TK 512 “Ngân hàng”

Nợ

(Theo hình thức chia đôi)

Có

Ngày	Diễn giải (Ghi TK đối ứng)	Số tiền	Ngày	Diễn giải (Ghi TK đối ứng)	Số tiền
	Số dư đầu kỳ	530.000	12/1	TK 623: Quảng cáo	1.500
6/1	TK 164: Vay các cơ sở tín dụng	250.000	16/1	TK 409: Nhà cung cấp có số dư Nợ	7.000
19/1	TK 701: Bán thành phẩm	20.000		TK 601: Mua nguyên vật liệu	10.000
	TK 4457: Thuế GTGT - Thu hộ NN	3720		TK 4456: Thuế GTGT - Trả hộ NN.	1860
				TK 624: Vận chuyển tài sản	2000
				Số dư cuối kỳ (Dư Nợ)	781.360
	Tổng cộng	803.720	20/1	Tổng cộng	803.720

SỔ CÁI
TK 512 “Ngân hàng”

Ngày	Diễn giải (Ghi TK đối ứng)	Số tiền	
		Nợ	Có
	Số dư đầu kỳ	530.000	
6/1	TK 164: Vay các cơ sở tín dụng	250.000	
12/1	TK 623: Quảng cáo		1.500
16/1	TK 409: Nhà cung cấp có dư Nợ		7.000
18/1	TK 601: Mua nguyên vật liệu		10.000
	TK 4456: Thuế GTGT – Trả hộ NN		1.860
19/1	TK 701: Bán thành phẩm	20.000	
	TK 4457: Thuế GTGT – Thu hộ NN	3.720	
20/1	TK 624: Vận chuyển tài sản		2.000
	Số dư cuối kỳ (Dư Nợ)		781.360
	Tổng cộng	803.720	803.720

3.2.3 Bảng cân đối tài khoản

Cuối kỳ kinh doanh (tháng, quý, năm), căn cứ vào số phát sinh của các tài khoản trong sổ cái, ta lập bảng cân đối tài khoản. Bảng cân đối tài khoản dùng để kiểm soát các số liệu đã được chuyển ghi từ nhật ký qua sổ cái.

Bảng cân đối tài khoản bao gồm 8 cột.

Cột 1: Ghi số hiệu tài khoản (Theo thứ tự từ nhỏ đến lớn căn cứ vào hai số đầu)

Cột 2: Tên tài khoản

Cột 3 : Số dư Nợ đầu kỳ của các tài khoản.

Cột 4 : Số dư Có đầu kỳ của các tài khoản.

Cột 5 : Số phát sinh bên Nợ của các tài khoản trong kỳ

Cột 6 : Số phát sinh bên Có của các tài khoản trong kỳ

Cột 7 : Số dư Nợ cuối kỳ của các tài khoản

Cột 8 : Số dư Có cuối kỳ của các tài khoản

Mẫu bảng cân đối tài khoản

Số hiệu tài khoản	Tên tài khoản	Số dư đầu kỳ		Số PS trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1	2	3	4	5	6	7	8
	Tổng cộng	+	+	#	#	*	*

- Bảng cân đối tài khoản phải có đủ các điều kiện sau:

Tổng cộng số dư Nợ đầu kỳ = Tổng cộng số dư Có đầu kỳ

Tổng cộng số phát sinh Nợ trong kỳ = Tổng cộng số PS Có trong kỳ

Tổng số dư Nợ cuối kỳ = Tổng cộng số dư Có cuối kỳ

Số liệu sau khi đã được kiểm tra trên bảng cân đối tài khoản, sẽ được sử dụng để lập các báo cáo kế toán.

3.2.4 Các báo cáo kế toán

Là những bản phúc trình về tình hình hoạt động của doanh nghiệp cho các cơ quan có thẩm quyền: Hội đồng quản trị (các công ty), các cơ quan thuế, các cơ quan chủ quản ngành... Báo cáo kế toán thường được lập vào cuối mỗi định kỳ: Quý, 6 tháng, 9 tháng, cuối năm tài chính hoặc bất thường khi cần có số liệu kiểm tra. Theo chế độ kế toán Pháp, báo cáo kế toán có 2 loại biểu mẫu chủ yếu.

- Bảng tổng kết tài sản (trình bày tình hình tài sản và nguồn tài trợ)

- Bảng kết quả niên độ (trình bày tình hình thu nhập, chi phí và lỗ, lãi).

Sau đây, ta sẽ đi sâu tìm hiểu từng báo cáo này qua chế độ kế toán Pháp.

a. Bảng tổng kết tài sản

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp cần phải có một số lượng tài sản cần thiết như: Nhà cửa, máy móc thiết bị, dụng cụ, phương tiện vận chuyển, nguyên, vật liệu, hàng hoá, tiền... các tài sản này được tài trợ từ nhiều nguồn khác nhau, có thể từ vốn tự có của doanh nghiệp (vốn riêng) hoặc từ các khoản vay nợ.

Tình hình tài sản và nguồn hình thành của tài sản ở doanh nghiệp, được phản ánh trong bảng tổng kết tài sản.

Bảng tổng kết tài sản là báo cáo kết quả quan trọng, là một tài liệu tổng hợp các thông tin được tập trung vào một ngày xác định (ngày xác định là ngày cuối cùng của kỳ báo cáo).

Bảng tổng kết tài sản được chia thành 2 phần: Phần bên trái phản ánh tài sản, phần bên phải phản ánh nguồn hình thành của tài sản (hay còn gọi là nguồn tài trợ).

Tài sản của doanh nghiệp gồm bất động sản và tài sản lưu động, những tài sản này thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp.

Nguồn tài trợ bao gồm vốn thuộc sở hữu của doanh nghiệp và các khoản nợ mà doanh nghiệp phải trả.

Sau đây là Bảng tổng kết tài sản dưới dạng rút gọn.

Bảng tổng kết tài sản

Tài sản	Trị giá gộp	Trừ khấu hao dự phòng	Trị giá thuần	Nguồn tài trợ	Trị giá thuần
I. Bất động sản				I. Vốn riêng	
1. Bất động sản vô hình				1. Vốn	
2. Bất động sản hữu hình				2. Dự trữ	
3. Bất động sản dở dang				3. Kết quả niên độ	
4. Bất động sản tài chính				4. Kết quả chuyển sang niên độ mới	
...				5. Dự phòng (TK 14, 15)	
II. Tài sản lưu động					
1. Tài sản dự trữ					
2. Cho nợ				II. Các khoản nợ	
a. Cho khách hàng nợ				1. Nợ vay	
b. Cho nhà nước nợ				2. Nợ nhà cung cấp	
c. Các khoản phải thu khác				3. Nợ Nhà nước	
3. Phiếu đầu tư ngắn hạn				4. Nợ ngân hàng	
4. Tiền				5. Các khoản nợ khác	
III. Tài khoản điều chỉnh				III. Tài khoản điều chỉnh	
Tổng cộng tài khoản (I + II + III)	<u>xxx</u>	x	<u>xxx</u>	Tổng cộng nguồn tài trợ (I + II + III)	<u>xx</u>

Phân tích nội dung phản ánh trên bảng tổng kết tài sản, ta thấy cân đối quan trọng nhất của Bảng tổng kết tài sản là:

$$\text{Tổng cộng tài sản của doanh nghiệp (Giá trị thuần)} = \text{Tổng cộng nguồn tài trợ}$$

$$\text{Vốn riêng của doanh nghiệp} = \text{Tổng cộng tài sản (Giá trị thuần)} - \text{Các khoản nợ phải trả}$$

Bảng tổng kết tài sản được dựa trên cơ sở số liệu của các tài khoản từ loại 1 đến loại 5, đó là những tài khoản có số dư cuối kỳ.

Về nguyên tắc chung, để lập bảng tổng kết tài sản cần tính số dư cuối kỳ trên các tài khoản kế toán. Các tài khoản có số dư Nợ được ghi vào bên tài sản của bảng tổng kết tài sản, còn các tài khoản có số dư Có được ghi vào bên nguồn tài trợ của bảng tổng kết tài sản. Tuy nhiên, cần chú ý một số trường hợp như: Các tài khoản khấu hao bất động sản và dự phòng giảm giá tài sản, mặc dù các tài khoản này có số dư Có, nhưng nó được dùng để điều chỉnh cho các tài khoản tài sản, nên những tài khoản này được phản ánh ở bên tài sản để tính giá trị còn lại hay giá trị thực của tài sản. Tài khoản kết quả niên độ, trong trường hợp doanh nghiệp bị lỗ tài khoản này sẽ có số dư Nợ, nhưng vẫn được phản ánh ở bên nguồn tài trợ bằng cách ghi số âm.

Qua tìm hiểu bảng tổng kết tài sản ta thấy: Bảng tổng kết tài sản là một trong báo cáo kết toán pháp định. Nó cung cấp thông tin tổng quát về tình hình tài chính của doanh nghiệp tại một thời điểm nhất định. Do đó, bảng tổng kết tài sản phải bảo đảm tính trung thực, đúng đắn và chính xác.

b. Bảng kết quả niên độ

Kết quả hoạt động của doanh nghiệp được thể hiện ở chỉ tiêu lãi hoặc lỗ. Do đó, lãi (lỗ) là chỉ tiêu chất lượng tổng hợp đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Nó quyết định sự thành bại của doanh nghiệp.

Kết quả lãi (lỗ) được xác định bằng cách so sánh hai yếu tố: Thu nhập và chi phí.

Nếu tổng thu nhập lớn hơn tổng chi phí, cho kết quả lãi và ngược lại.

Kết quả được xác định chung cho các hoạt động và xác định riêng cho từng hoạt động (hay còn gọi là kết quả của từng mặt quản lý trong doanh nghiệp).

Công thức thức tính kết quả chung cho các hoạt động như sau:

$$\text{Kết quả của các hoạt động (Lãi, lỗ)} = \text{Tổng thu nhập của các hoạt động} - \text{Tổng chi phí của các hoạt động}$$

Xác định kết quả của từng mặt quản lý:

$$\text{Kết quả kinh doanh} = \text{Thu nhập kinh doanh} - \text{Chi phí kinh doanh}$$

$$\text{Kết quả tài chính} = \text{Thu nhập tài chính} - \text{Chi phí tài chính}$$

$$\text{Kết quả đặc biệt} = \text{Thu nhập đặc biệt} - \text{Chi phí đặc biệt}$$

Mẫu báo cáo bảng kết quả niên độ của kế toán Pháp như sau:

<i>Chi phí</i>	<i>Số tiền</i>	<i>Thu nhập</i>	<i>Số tiền</i>
I. Chi phí kinh doanh - TK 60 – 65: Chi phí kinh doanh - TK 681: niên khoản khấu hao và dự phòng – Chi phí kinh doanh		I. Thu nhập kinh doanh - TK 70 – 75: Thu nhập kinh doanh - TK 781: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập kinh doanh	
Cộng chi phí kinh doanh		Cộng thu nhập kinh doanh	
II. Chi phí tài chính - TK 66: Chi phí tài chính - TK 686: Niên khoản khấu hao dự phòng – Chi phí tài chính		II. Thu nhập tài chính - TK76: Thu nhập tài chính - TK786: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập tài chính	
Cộng chi phí tài chính		Cộng thu nhập tài chính	
III. Chi phí đặc biệt - TK 66: Chi phí đặc biệt - TK 686: Niên khoản khấu hao dự phòng – Chi phí đặc biệt		III. Thu nhập đặc biệt - TK76: Thu nhập đặc biệt - TK786: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập đặc biệt	
Cộng chi phí đặc biệt		Cộng thu nhập đặc biệt	
IV. Phần tham gia của nhân viên vào kết quả mở rộng xí nghiệp (TK 691) V. Thuế lợi tức (TK 695)			
Tổng cộng chi phí (I+II+III+IV+V) Số dư Có (lãi)		Tổng cộng thu nhập (I+II+III) Số dư Nợ (lỗ)	
Tổng cộng	<u>XXX</u>	Tổng cộng	<u>XXX</u>

3.3 MỘT SỐ NGHIỆP VỤ KẾ TOÁN TRONG KẾ TOÁN PHÁP.

3.3.1 Kế toán bất động sản và khấu hao bất động sản.

3.3.1.1 Khái niệm bất động sản và phân loại bất động sản

Bất động sản là những tài sản có giá trị lớn và có thời gian hữu ích lâu dài. Những tài sản này được doanh nghiệp xây dựng, mua sắm làm công cụ phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh chứ không phải là đối tượng khai thác ngắn hạn.

Phân loại bất động sản:

Có nhiều cách phân loại bất động sản. Nếu theo hình thái biểu hiện, bất động sản được chia làm hai loại: bất động sản hữu hình và bất động sản vô hình.

* **Bất động sản hữu hình:** Là những bất động sản có hình thức rõ ràng. Thuộc về bất động sản hữu hình gồm có:

- Đất đai: Đất trống, đất đã cải tạo, đất đã xây dựng, đất có hầm mỏ.
- Chính trang và kiến tạo đất đai
- Các công trình kiến trúc: nhà cửa, vật kiến trúc (bờ rào, tháp nước, hồ chứa, sân bãi...), các công trình trang trí thiết kế cho nhà cửa, các công trình cơ sở hạ tầng (đường sá, cầu cống, đường sắt, cầu tào...)
- Công trình kiến trúc trên đất người khác
- Trang thiết bị kỹ thuật, máy móc và dụng cụ dùng trong công nghiệp.
- Các bất động sản hữu hình khác: phương tiện vận tải, máy móc văn phòng và thiết bị thông tin, bàn ghế đồ đạc, súc vật làm việc và các súc vật sinh sản...

* **Bất động sản vô hình:** Là những bất động sản không có hình thể nhưng có thể đem lại lợi ích lâu dài cho doanh nghiệp. Nó thể hiện một lượng giá trị đã được đầu tư, chi trả nhằm có được các lợi ích hoặc các nguồn có tính chất kinh tế mà giá trị của chúng xuất phát từ các đặc quyền hoặc quyền của doanh nghiệp. Thuộc về bất động sản vô hình gồm có:

- **Phí tổn thành lập:** Là các chi phí phát sinh lúc doanh nghiệp mới thành lập như: tiền thù lao cho công tác nghiên cứu, thăm dò, lập dự án đầu tư, chi phí về huy động vốn ban đầu, tiền thù lao cho chương khế, tiền quảng cáo, chi phí về các cuộc họp thành lập, chi phí khai trương... Ngoài ra, các chi phí về tăng vốn, sáp nhập, hợp nhất, phân chia... cũng được tính vào chi phí thành lập doanh nghiệp.

- **Phí tổn sưu tầm và phát triển:** Là các chi phí doanh nghiệp tự thực hiện hoặc thuê ngoài thực hiện các công trình nghiên cứu, lập các kế hoạch dài hạn để đầu tư phát triển nhằm đem lại lợi ích lâu dài cho doanh nghiệp (các chi phí về công trình nghiên cứu có tính chất ngắn hạn được hạch toán vào các tài khoản chi phí và kết toán trong một niên độ kế toán).

- **Quyền đặc nhượng:** Là các chi phí doanh nghiệp phải trả để có được đặc quyền thực hiện khai thác các nghiệp vụ quan trọng hoặc sản xuất độc quyền một loại sản phẩm theo các hợp đồng đặc nhượng ký kết với Nhà nước hoặc một đơn vị nhượng quyền.

- **Bằng sáng chế:** Là các chi phí doanh nghiệp phải trả cho các công trình nghiên cứu sản xuất thử để được Nhà nước cấp bằng sáng chế hoặc doanh nghiệp mua lại tác quyền bằng sáng chế của các nhà nghiên cứu để khai thác.

- **Quyền thuê nhà:** Là chi phí về sang nhượng quyền mà doanh nghiệp phải trả cho người thuê trước để được thừa kế các quyền lợi về thuê nhà theo hợp đồng.

- **Cửa hàng (lợi thế thương mại):** Là các khoản chi phí mà doanh nghiệp phải trả thêm ngoài giá trị thực tế của bất động sản hữu hình do sự thuận lợi của vị trí thương mại, sự tín nhiệm đối với khách hàng hoặc danh tiếng của hàng.

- **Bất động sản vô hình khác:** Gồm các bất động sản vô hình không thuộc các loại kể trên.

3.3.1.2 Nguyên giá các bất động sản

Đối với các bất động sản vô hình: Nguyên giá của bất động sản vô hình là tổng số tiền phải trả hoặc chi phí thực tế chi ra về phí tổn thành lập, về phí tổn sưu tầm và phát triển, về quyền đặc nhượng, bằng sáng chế, về mua quyền thuê nhà, mua lợi thế thương mại...

Đối với bất động sản hữu hình

- Đối với bất động sản mua ngoài: Nguyên giá là giá mua thực tế và các chi phí có liên quan (như chi phí vận chuyển, thuê hải quan, bảo hiểm, chi phí lắp đặt, chạy thử...)

- Đối với bất động sản hữu hình do doanh nghiệp tự xây dựng. Nguyên giá là toàn bộ các chi phí phát sinh từ lúc chuẩn bị xây dựng cho đến khi công trình hoàn thành đưa vào sử dụng.

- Đối với các bất động sản do góp phần hùn cổ phần hiện vật: Nguyên giá là giá trị đã được các bên tham gia góp vốn xác nhận.

Khi mua sắm hoặc sang nhượng bất động sản, thông thường phải có các thủ tục pháp lý như: thuê trước bạ, chứng thư, tiền thù lao cho chương khế hoặc tiền hoa hồng phải trả cho người môi giới... Những chi phí này không được tính vào nguyên giá bất động sản mà hạch toán vào TK 4812 – “Phí tổn mua sắm bất động sản” hoặc hạch toán vào các tài khoản chi phí có liên quan (TK 6354 - Thuế trước bạ, TK 6226 – Thu kèm, TK 6221 - Tiền hoa hồng...). Cuối niên độ sẽ kết chuyển chi phí sang TK 4812 để phân chia cho nhiều niên độ.

3.3.1.3 Nhiệm vụ hạch toán bất động sản

Kế toán bất động sản trong doanh nghiệp cần phải thực hiện các nhiệm vụ sau:

- Theo dõi, ghi chép chính xác, kịp thời số lượng và giá trị bất động sản hiện có, tình hình biến động tăng giảm hiện trạng của bất động sản trong phạm vi toàn doanh nghiệp cũng như ở từng bộ phận sử dụng bất động sản.

- Tính toán và phân bổ chính xác mức khấu hao bất động sản vào chi phí kinh doanh, đồng thời tiến hành lập bảng khấu hao để theo dõi đối với từng loại bất động sản.

- Theo dõi, giám sát thường xuyên việc giữ gìn, bảo quản, bảo dưỡng, tu bổ sửa chữa bất động sản và các chi phí phát sinh để có kế hoạch phân bổ hợp lý.

- Định kỳ tiến hành kiểm kê để phát hiện kịp thời tình hình mất mát, thiếu hụt bất động sản. Thanh lý các bất động sản hỏng không thể sửa chữa được, đồng thời nhượng bán các bất động sản không cần dùng để thu hồi vốn, thực hiện đổi mới bất động sản.

- Cung cấp chính xác, kịp thời thông tin về tình hình bất động sản (nguyên giá, khấu hao và dự phòng, giá trị còn lại của bất động sản) để phục vụ cho việc lập báo cáo kế toán.

3.3.1.4 Kế toán tăng giảm bất động sản trong doanh nghiệp.

a. Kế toán tăng bất động sản

- Bất động sản trong doanh nghiệp thường tăng do các trường hợp:

+ Mua sắm

+ Nhận từ các thành viên đóng góp

+ Đầu tư xây dựng

+ Tự sản xuất (sản phẩm bất động hoá)

- TK sử dụng hạch toán bất động sản

* TK 20 “Bất động sản vô hình”. TK này được chi tiết như sau:

TK 201: Phí tồn thành lập

TK 203: Phí tồn sưu tầm và phát triển

TK 205: Đặc nhượng và các quyền tương tự (bằng sáng chế, giấy phép, nhãn hiệu, phương thức sản xuất, các quyền lợi và giá trị tương tự).

TK 206: Quyền thuê nhà

TK 207: Cửa hàng (lợi thế thương mại)

TK 208: Các bất động sản vô hình khác

* TK 21 “Bất động sản hữu hình”. TK này được chi tiết

TK 211: Đất đai

TK 212: Chính trang và kiến tạo đất đai

TK 213: Kiến trúc

TK 214: Công trình kiến trúc trên đất người khác

TK 215: Trang thiết bị kỹ thuật, máy móc và dụng cụ công nghiệp.

TK 218: Các bất động sản hữu hình khác

TK 20, TK 21 được ghi theo kết cấu của các tài khoản tài sản. Sau đây ta sẽ đi vào kế toán từng trường hợp tăng bất động sản.

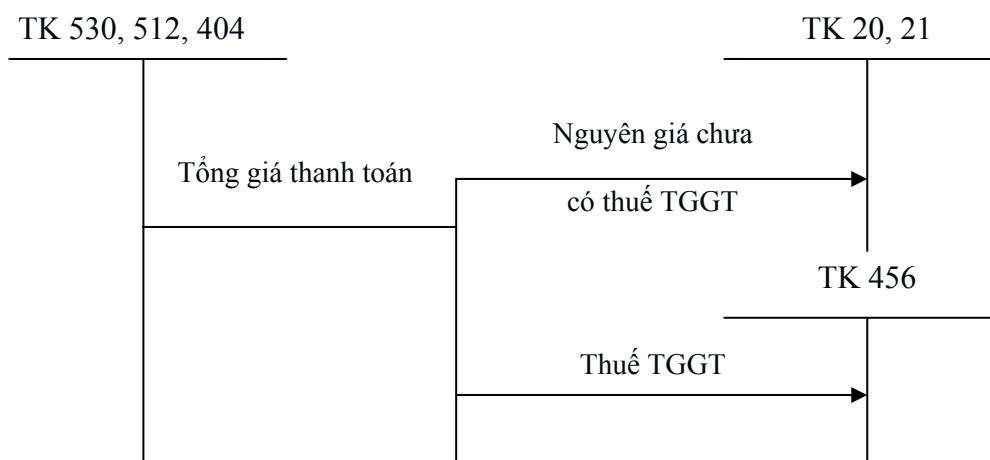
a.1. Bất động sản tăng do mua sắm

Khi mua sắm bất động sản vô hình hoặc bất động sản hữu hình, căn cứ vào chứng từ kế toán để xác định nguyên giá của bất động sản, kế toán ghi:

Nợ TK 20, 21 (Nguyên giá chưa có thuế TGGT)

Nợ TK 4456 (Thuế TGGT - Trả hộ Nhà nước)

Có TK 530, 512, 404... (Tổng giá trị thanh toán)



Ví dụ 3.4: Công ty mua một thiết bị sản xuất, giá mua chưa có thuế TGGT: 10.000 Fr, thuế suất TVA: 18,6% chưa thanh toán. Chi phí vận chuyển, bốc dỡ chi bằng tiền mặt: 1.200 Fr.

Nợ TK 215 “Máy móc thiết bị công nghiệp”: 11.200

Nợ TK 4456 “Thuế TGGT - trả hộ Nhà nước”: 1.869

Có TK 404 “Nhà cung cấp bất động sản”: 11.860

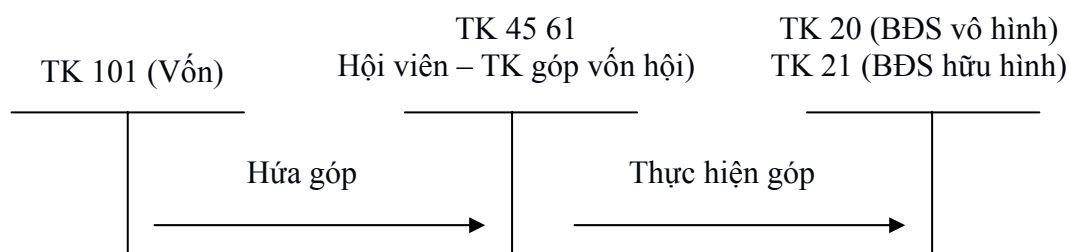
Có TK 530 “Quỹ tiền mặt”: 1.200

a.2. Bất động sản tăng do nhận từ các thành viên góp vốn bằng hiện vật

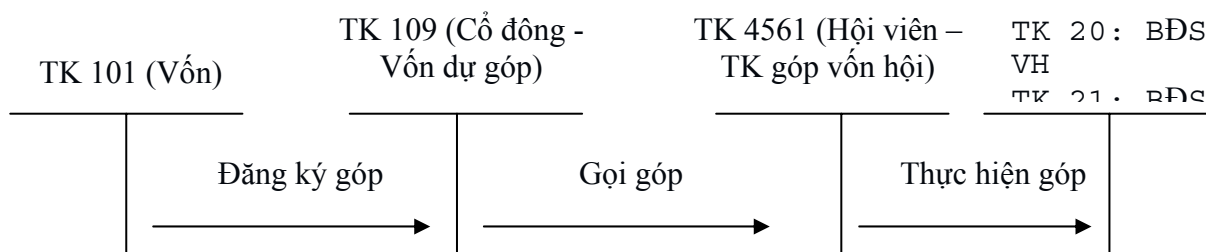
Khi các thành viên góp vốn vào công ty dưới hình thức phần hùn hay cổ phần nhưng lại góp bằng bất động sản thì nó sẽ làm tăng bất động sản của Công ty và phương pháp kế toán như sau:

* Đối với Công ty hợp danh và công ty trách nhiệm hữu hạn

+ Đối với công ty cổ phần



+ Đối với công ty trách nhiệm hữu hạn



a.3. Bất động sản tăng do đầu tư xây dựng cơ bản

Doanh nghiệp tự xây dựng một bất động sản (nhà cửa, vật kiến trúc...). Do đó cần phải mua vật liệu, trả chi phí có liên quan đến công tác xây dựng, thiết kế, lắp đặt... Các chi phí này khi phát sinh được ghi vào TK loại 6 (60, 61, 62, 64, 68...) Cuối kỳ, các TK này được kết chuyển sang TK 12 “Kết quả niên độ”.

Mặt khác, thành quả xây dựng không phải là sản phẩm dùng để bán mà là một bất động sản. Nếu cuối năm chưa hoàn thành thì đó là bất động sản dở dang, nếu đã hoàn thành thì đó là giá trị công trình kiến trúc.

* Trường hợp công trình hoàn thành trong năm

- Khi phát sinh chi phí

Nợ TK 60, 61, 62, 64, 68... (Chi phí chưa có thuế TGGT)

Nợ TK 4456 (Thuế TGGT của vật liệu, dịch vụ mua ngoài)

Có TK 530, 512, 401, 421, 28... (Tổng giá trị thanh toán)

- Khi công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng
Nợ TK 21 (213 – “Kiến trúc”) (Tổng giá trị công trình)
 Có TK 72 “Sản phẩm bất động hoá”
- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí:
Nợ TK 12 “Kết quả niên độ”
 Có TK 60, 61, 62, 64, 68... “Các tài khoản chi phí”
- Cuối kỳ, kết chuyển thu nhập
Nợ TK 72 “Sản phẩm bất động hoá”
 Có TK 12 “Kết quả niên độ”

Sơ đồ hạch toán

TK 530, 512 401,421,28	TK 60,61,62 64,68	TK 12	TK 72	TK 21 (213)
Chi phí phát sinh	Kết chuyển CP cuối kỳ	K/c thu nhập cuối kỳ	Công trình hoàn thành bàn giao	
TK 4456				
Thuế TGGT				
của vật liệu dịch vụ mua ngoài				

** Trường hợp công trình xây dựng xây dựng trong nhiều năm*

Năm trước công trình chưa hoàn thành

+ Khi phát sinh chi phí

Nợ TK 60, 61, 62, 64,68... (Chi phí chưa có thuế TGGT)

Nợ TK 4456 (Thuế TGGT của vật liệu, dịch vụ mua ngoài)

 Có TK 530, 512, 401, 421, 28... (Tổng giá trị thanh toán)

+ Cuối năm công trình xây dựng chưa hoàn thành

Nợ TK 23 “Bất động sản dở dang” (Tổng chi phí thực tế)

 Có TK 72 “Sản phẩm bất động hoá”.

Năm sau công trình hoàn thành bàn giao

+ Chi phí phát sinh thêm ở năm sau

Nợ TK 60, 61, 62, 64, 68... (Tổng chi phí)

Nợ TK 4456 (TVA của vật liệu, dịch vụ mua ngoài)

 Có TK 530, 512, 401, 421, 28... (Tổng giá trị thanh toán)

- + Khi công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng
- Nợ TK 21 “213 - Kiến trúc”: Tổng giá trị công trình
 - Có TK 23 “Bất động sản dở dang”: Chi phí phát sinh từ năm trước.
 - Có TK 72 “Sản phẩm bất động hoá”: Chi phí phát sinh ở năm sau
- + Cuối kỳ, kết chuyển chi phí và thu nhập (trương tự như trên)

Ví dụ 3.5: Doanh nghiệp xây dựng một nhà văn phòng. Chi phí phát sinh như sau:

- + Vật liệu mua ngoài: giá chưa có thuế 50.000, thuế TGGT 9.300, chưa thanh toán.
- + Lương công nhân phải trả: 30.000
- + Các chi phí khác chi bằng tiền mặt: 10.000 (dịch vụ)
- + Cuối năm, nhà văn phòng chưa hoàn thành, sang năm sau, doanh nghiệp tiếp tục thi công, các chi phí phát sinh như sau:
- + Vật liệu mua ngoài: giá chưa có thuế: 100.000, thuế TGGT: 18.600 đã thanh toán bằng tiền ngân hàng.
- + Lương công nhân phải trả: 70.000
- + Các chi phí khác đã trả bằng tiền mặt: 15.000 (dịch vụ)

✓ Năm trước: Ghi nhật ký

Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
601		Mua vật liệu	50.000	
4456		TVA của vật liệu mua ngoài	9.300	
641		Thù lao nhân viên	30.000	
620		Dịch vụ mua ngoài	10.000	
	401	Nhà cung cấp		59.300
	421	Nhân viên - Tiền lương phải trả		30.000
	530	Thanh toán bằng tiền mặt		10.000
230		Bất động sản chưa hoàn thành	90.000	
	720	Sản phẩm bất động hoá		90.000

✓ Năm sau: Ghi nhật ký

Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
601		Mua vật liệu	100.000	
4456		TVA - trả hộ Nhà nước	18.600	
641		Thù lao nhân viên	70.000	
620		Dịch vụ mua ngoài	15.000	
	512	Thanh toán bằng tiền ngân hàng		118.600
	421	Nhân viên - Tiền lương phải trả		70.000
	530	Thanh toán bằng tiền mặt		15.000
213		Nhà văn phòng hoàn thành bàn giao	275.000	
	230	Bất động sản chưa hoàn thành từ năm trước.		90.000
	720	Sản phẩm bất động hoá		185.000

a.4. Bất động sản tăng do chuyển sản phẩm thành bất động sản (hay sản phẩm bất động hoá)

Trong trường hợp này, sản phẩm do doanh nghiệp chế tạo ra được sử dụng làm bất động sản của doanh nghiệp.

Phương pháp hạch toán như sau:

Nợ TK 21 (Giá chưa có thuế TGGT)

Nợ TK 4456 (TVA - trả hộ Nhà nước)

Có TK 72 (Giá chưa có thuế TGGT)

Có TK 4457 (TVA – thu hộ Nhà nước)

Ví dụ 3.6: Công ty chế tạo máy vi tính, để lại 3 máy vi tính sử dụng cho bộ phận văn phòng. Giá một máy vi tính chưa có thuế: 5.000 Fr, thuế suất TVA: 18,6%.

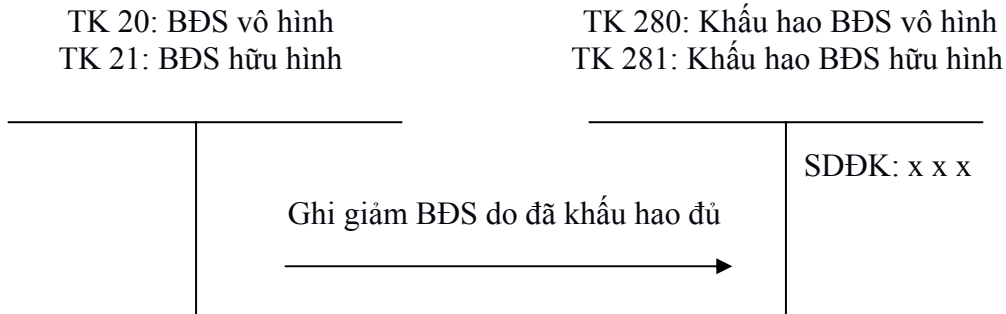
Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
2183		Máy móc thiết bị văn phòng (5.000 x 3)	15.000	
4456		TVA trả hộ Nhà nước (15.000 x 18,6%)	2.790	
	72	Sản phẩm bất động hoá		15.000
	4457	TVA – thu hộ Nhà nước		2.790

b. Kế toán các nghiệp vụ giảm bất động sản (BDS)

Bất động sản của doanh nghiệp thường giảm do các nguyên nhân:

- Thanh toán các bất động sản do đã khấu hao đủ
- Nhượng bán các bất động sản không cần dùng

b.1 Thanh lý bất động sản do đã trích đủ khấu hao



b.2 Nhượng bán bất động sản

Đối với các bất động sản không cần dùng, doanh nghiệp có thể nhượng bán để thu hồi vốn. Khi nhượng bán bất động sản, hạch toán như một hoạt động đặc biệt. Giá trị còn lại của bất động sản nhượng bán đưa vào chi phí đặc biệt, còn giá bán của bất động sản đưa vào thu nhập đặc biệt. Phương pháp hạch toán như sau:

- Ghi giảm bất động sản nhượng bán:

Nợ TK 28: Số khấu hao đã trích

Nợ TK 675 “Giá trị sổ sách của tài sản đã nhượng lại”: Giá trị còn lại

Có TK 20, 21: Nguyên giá của bất động sản nhượng bán

- Phản ánh số tiền thu được từ nhượng bán bất động sản

Nợ TK 512, 530, 462 “Trái quyền nhượng bán các bất động sản”: Tổng giá thanh toán

Có TK 775: “Thu nhập về nhượng bán tài sản”: Giá chưa có thuế

Có TK 4475 “Thuế TGGT – thu hộ Nhà nước”.

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí và thu nhập để tính kết quả nhượng bán tài sản.

+ Kết chuyển chi phí

Nợ TK 12: “Kết quả niên độ”

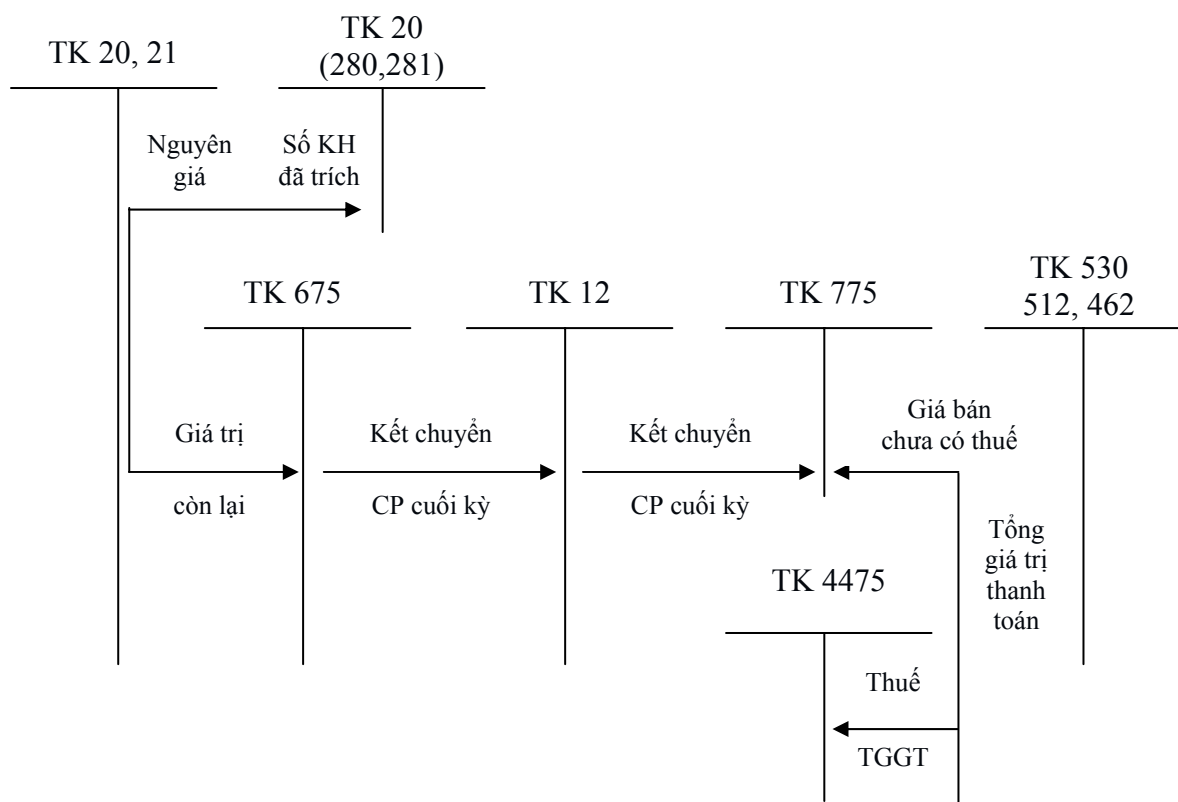
Có TK 675 “Giá trị sổ sách của tài sản nhượng bán”

+ Kết chuyển thu nhập

Nợ TK 775: “Thu nhập về nhượng bán tài sản”

Có TK 12: “Kết quả niên độ”.

Sơ đồ kế toán nhượng bán bất động sản



3.3.1.2 KẾ TOÁN KHẤU HAO BẤT ĐỘNG SẢN

a. Khấu hao bất động sản và phương pháp tính khấu hao bất động sản

Trong quá trình sử dụng, bất động sản bị hao mòn dần cả về giá trị và giá trị sử dụng. Phần giá trị hao mòn được chuyển dịch vào giá trị sản phẩm làm ra dưới hình thức trích khấu hao.

Như vậy, khấu hao là biện pháp chủ quan trong quản lý nhằm thu hồi giá trị đã hao mòn của bất động sản, tích lũy lại, hình thành nguồn vốn để đầu tư, mua sắm bất động sản khi nó bị hư hỏng.

Việc trích khấu hao bất động sản trong quá trình sử dụng để tính vào chi phí là một yêu cầu cần thiết trong công tác kế toán. Không những thế, nó còn có ý nghĩa lớn về phương diện kinh tế, tài chính và thuế vụ.

- Về phương diện kinh tế: Khấu hao cho phép doanh nghiệp phản ánh được giá trị thực của tài sản (giá trị còn lại của bất động sản), đồng thời làm giảm lợi tức ròng của doanh nghiệp.

- Về phương diện tài chính: Việc khấu hao sẽ làm giảm giá trị thực của bất động sản nhưng lại làm tăng giá trị của các tài sản khác một cách tương ứng (tiền mặt, tiền ngân hàng...). Điều này cho phép doanh nghiệp có thể mua lại bất động sản khi đã khấu hao đủ. Như vậy, khấu hao là một phương tiện tài trợ của doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp hình thành quỹ tái tạo bất động sản.

- Về phương diện thuế khoá: Khấu hao là một khoản chi phí được trừ vào lợi tức phát sinh để tính ra số lợi tức chịu thuế. Vì vậy, khi tính thuế, lợi tức phải nộp, các cơ quan thuế vụ thường buộc các doanh nghiệp phải xuất trình bảng tính khấu hao bất động sản.

Việc tính khấu hao bất động sản có thể áp dụng nhiều phương pháp khác nhau. Say đây, ta sẽ đi sâu tìm hiểu hai phương pháp tính khấu hao thường sử dụng trong kế toán Pháp.

* *Phương pháp khấu hao cố định (hay phương pháp khấu hao đều)*

Theo phương pháp này cần phải xác định thời gian sử dụng của bất động sản và tính khấu hao hàng năm bằng cách lấy giá trị bất động sản chia đều cho số năm sử dụng.

Công thức tính như sau:

$$\text{Mức khấu hao năm} = \text{Giá trị bất động sản (V}_0\text{)} \times \text{Tỷ lệ khấu hao năm (t)} \times \text{Thời gian sử dụng trong năm (n)}$$

Trong đó:

Giá trị bất động sản: là nguyên giá không có thuế TGGT

Tỷ lệ khấu hao được tính như sau:

$$\text{Tỷ lệ khấu hao năm (\%)} = \frac{1}{\text{Số năm sử dụng}} \times 100$$

Theo công thức trên, nếu biết tỷ lệ khấu hao năm, ta có thể tính được số năm sử dụng của bất động sản.

$$\text{Số năm sử dụng} = \frac{100}{\text{Tỷ lệ khấu hao năm}}$$

Ví dụ 3.7: Một bất động sản có tỷ lệ khấu hao năm là 12% thì số năm sử dụng sẽ là: $100/12 = 8$ năm 4 tháng

Qua công thức trên ta thấy, tỷ lệ khấu hao và thời gian khấu hao là hai đại lượng tỷ lệ nghịch:

- + Nếu thời gian khấu hao ngắn, hệ số khấu hao cao
- + Nếu thời gian khấu hao dài, thì tỷ lệ khấu hao thấp

- Thời gian sử dụng trong năm: Theo quy định của chế độ kế toán Pháp, bất động sản đưa vào sử dụng từ ngày nào sẽ tính khấu hao từ ngày đó. Nếu bất động sản đang sử dụng mà đem nhượng bán hoặc thanh lý thì sẽ tính khấu hao đến ngày nhượng bán hoặc thanh lý. Do đó, thời gian sử dụng trong năm có thể tính khấu hao theo năm, theo tháng hoặc theo ngày tùy theo thời gian sử dụng bất động sản.

- Thời gian sử dụng trong năm tính là 1 năm thì công thức tính mức khấu hao năm sẽ là:

$$\text{Mức khấu hao năm} = \text{Giá trị bất động sản (V}_0\text{)} \times \text{Hệ số khấu hao năm} \times 1$$

- Thời gian sử dụng trong năm tính theo tháng

$$\text{Mức khấu hao năm} = \text{Giá trị bất động sản} \times \text{Tỷ lệ khấu hao năm} \times \frac{\text{Số tháng sử dụng trong năm}}{12 \text{ tháng}}$$

- Thời gian sử dụng trong năm tính theo ngày.

$$\text{Mức khấu hao năm} = \text{Giá trị bất động sản} \times \text{Tỷ lệ khấu hao năm} \times \frac{\text{Số ngày sử dụng trong năm}}{360 \text{ ngày}}$$

Ví dụ 3.8: Một thiết bị công nghiệp có giá trị 60.000 Fr, hệ số khấu hao năm: 12%

Trường hợp 1: TBCN đưa vào sử dụng từ 1/1/N đến 31/12/N

Trường hợp 2: TBCN đưa vào sử dụng từ 1/9/N đến 31/12/N

Trường hợp 3: TBCN đưa vào sử dụng từ 21/9/N đến 31/12/N

Yêu cầu: Tính mức khấu hao năm N cho TBCN trong các trường hợp trên

Trường hợp 1:

$$\text{Mức khấu hao năm N} = 60.000 \times 12\% \times 1 = 7.200$$

Trường hợp 2:

$$\text{Mức khấu hao năm N} = 60.000 \times 12\% \times 4/12 = 2.400$$

Trường hợp 3:

$$\text{Mức khấu hao năm N} = 60.000 \times 12\% \times 100/360 = 2.000$$

Sau khi tính khấu hao, doanh nghiệp lập bảng tính khấu hao cho từng loại bất động sản.

Ví dụ 3.9: Lập bảng tính khấu hao cho TBCN có giá trị 60.000 Fr, tỷ lệ khấu hao năm 12%, đưa vào hoạt động từ 1/9/N.

Bảng khấu hao bất động sản

- Tên bất động sản: Thiết bị công nghiệp (TK 215)
- Ngày vận hành: 1/9/N
- Phương thức khấu hao: Khấu hao đều
- Thời gian sử dụng: $100/12 = 8$ năm 4 tháng

Năm	Giá trị đầu năm	Mức khấu hao trong năm	Tổng khấu hao cộng dồn	Giá trị cuối năm
1/9/N đến 31/12/N	60.000	2.400	2.400	57.600
1/1/N+1 đến 31/12/N+1	57.600	7.200	9.600	50.400
1/1/N+2 đến 31/12/N+2	50.400	7.200	16.800	43.200
1/1/N+3 đến 31/12/N+3	43.200	7.200	24.000	36.000
1/1/N+4 đến 31/12/N+4	36.000	7.200	31.200	28.800
1/1/N+5 đến 31/12/N+5	28.800	7.200	38.400	21.600
1/1/N+6 đến 31/12/N+6	21.600	7.200	45.600	14.400
1/1/N+7 đến 31/12/N+7	14.400	7.200	52.800	7.200
1/1/N+8 đến 31/12/N+8	7.200	7.200	60.000	0

Phương pháp khấu hao cố định thường được sử dụng nhất và là phương pháp được quy định trong hệ thống tài khoản kế toán năm 1982 của Pháp.

** Phương pháp khấu hao giảm dần (hay phương pháp khấu hao lùi)*

Theo phương pháp này, số khấu hao hàng năm không tính tỷ lệ trên giá cố định mà tính trên giá trị còn lại của bất động sản sau mỗi lần khấu hao. Như vậy, tính theo phương pháp này, mức khấu hao hàng năm sẽ giảm dần theo thời gian sử dụng của bất động sản.

Tuy nhiên, theo phương pháp này, ta không thể khấu hao hết nguyên giá của bất động sản trong một thời gian nhất định, vì sau mỗi lần khấu hao, giá trị bất động sản sẽ giảm và số tiền trích khấu hao cũng giảm, cứ như vậy kéo dài vô hạn. Do đó, đến cuối cùng, ta phải khấu hao 100% giá trị còn lại. Vì vậy, để hợp lý số tiền khấu hao theo phương pháp giảm dần, chính phủ Pháp đã quy định Điều 37 - Chế độ kế toán ban hành ngày 28/12/1954 cách tính khấu hao giảm dần theo công thức như sau:

$$\text{Tỷ lệ khấu hao giảm dần} = \frac{100}{\text{Thời gian khấu hao}} \times \text{Hệ số}$$

Trong đó, hệ số được quy định như sau:

Thời gian khấu hao từ 3 đến 4 năm: hệ số 1,5

Thời gian khấu hao từ 5 đến 6 năm: hệ số 2

Thời gian khấu hao trên 6 năm: hệ số 2,5

Sau khi có tỷ lệ khấu hao, ta tính mức khấu hao của từng năm như sau:

+ Mức khấu hao năm thứ 1 = Nguyên giá x Tỷ lệ khấu hao

+ Mức khấu hao năm thứ 2 = Giá trị còn lại (đầu năm) x Tỷ lệ khấu hao

+ Mức khấu hao năm thứ 3 = Giá trị còn lại (đầu năm) x Tỷ lệ khấu hao

Ví dụ 3.10: Một bất động sản có nguyên giá 40.000 Fr, thời gian khấu hao được quy định 5 năm. Ta có:

Tỷ lệ khấu hao giảm dần = $100/2 \times 2 = 40\%$.

Năm đầu tiên ta khấu hao $40.000 \times 40\% = 16.000$ và cứ theo tỷ lệ này nhân với giá trị còn lại cho đến năm cuối cùng. Tuy nhiên, nếu áp dụng công thức này theo lý thuyết thì đến năm thứ 5, ta vẫn không khấu hao hết được. Do đó, trên thực tế thì đến 2 năm cuối cùng, tức là năm thứ 4 và thứ 5, ta chia đôi giá trị còn lại (mỗi năm khấu hao 50%). Ta có bảng khấu hao giảm dần như sau:

Năm	Giá trị đầu năm	Mức khấu hao trong năm	Tổng khấu hao cộng dồn	Giá trị cuối năm
Năm thứ 1	40.000	16.000	16.000	24.000
Năm thứ 2	24.000	9.600	25.600	14.400
Năm thứ 3	14.400	5.760	31.360	8.640
Năm thứ 4	8.640	4.320	35.680	4.320
Năm thứ 5	4.320	4.320	40.000	0

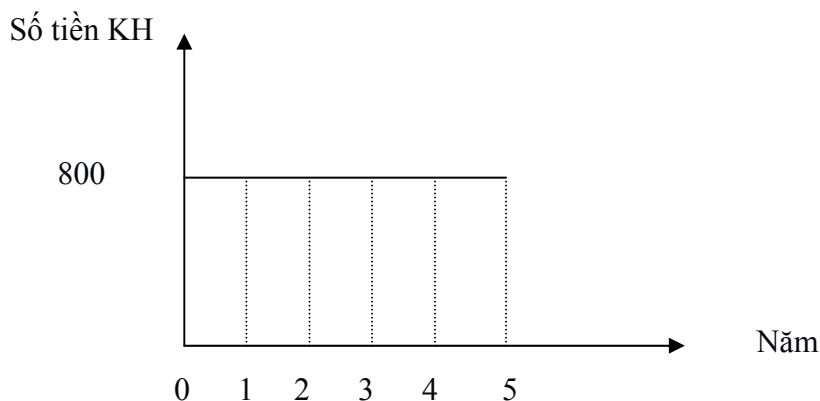
Sau đây, ta lập bảng so sánh giữa phương pháp khấu hao cố định và phương pháp khấu hao giảm dần theo ví dụ trên.

	Khấu hao cố định				Khấu hao giảm dần			
	Nguyên giá	Mức khấu hao	Giá trị còn lại	Tỷ lệ KH so với NG	Nguyên giá	Mức khấu hao	Giá trị còn lại	Tỷ lệ KH so với NG
Năm thứ 1	40.000	8.000	32.000	20	40.000	16.000	24.000	40
Năm thứ 2		8.000	24.000	20		9.600	14.400	24
Năm thứ 3		8.000	16.000	20		5.760	8.640	14,4
Năm thứ 4		8.000	8.000	20		4.320	4.320	10,8
Năm thứ 5		8.000	0	20		4.320	0	10,8
		40.000		100%		40.000		100%

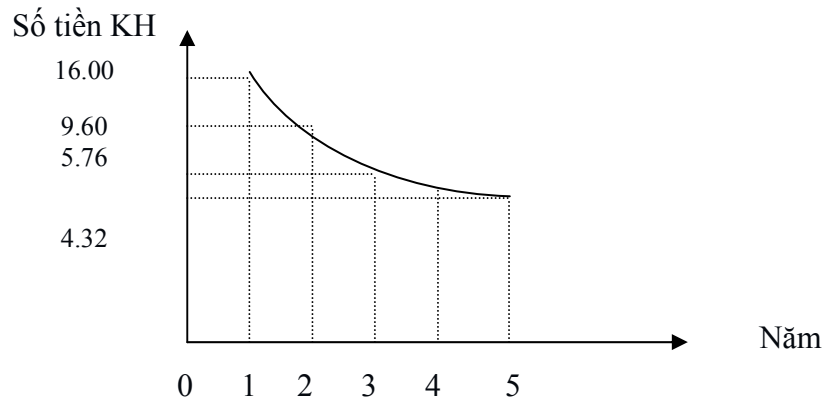
Từ bảng so sánh, ta lập biểu đồ so sánh về mức khấu hao và giá trị còn lại của bất động sản theo 2 phương pháp.

Biểu đồ phản ánh số tiền khấu hao

1. Phương pháp khấu hao cố định

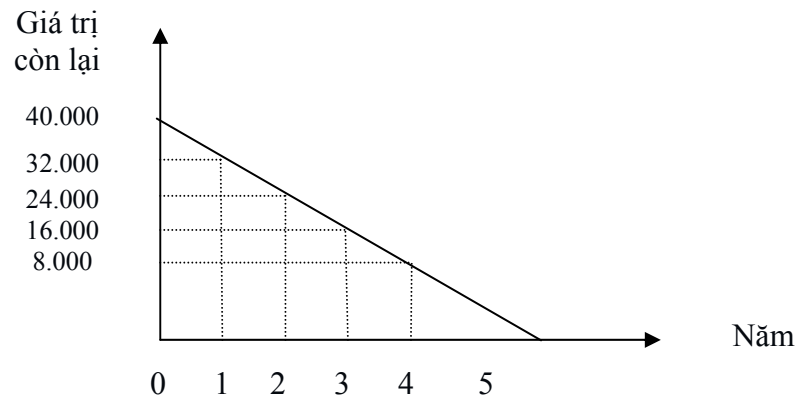


2. Phương pháp khấu hao giảm dần

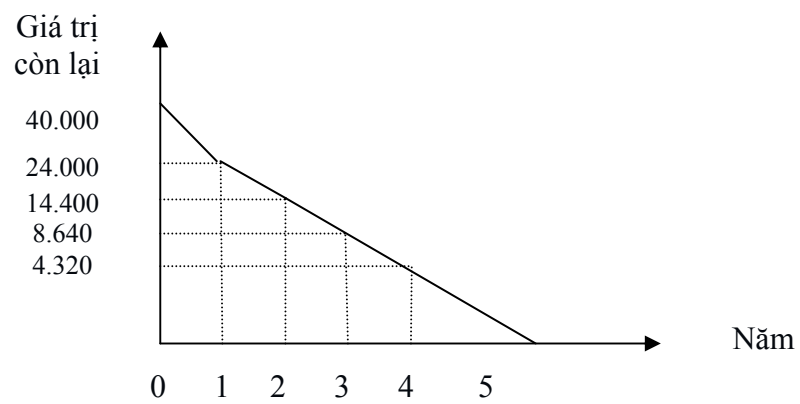


Biểu đồ phản ánh giá trị còn lại

1. Phương pháp khấu hao cố định



2. Phương pháp khấu hao giảm dần.



b. Phương pháp kế toán khấu hao bất động sản

b.1 TK sử dụng hạch toán

TK 68: Niên khoản khấu hao và dự phòng

+ TK: 681: Niên khoản khấu hao và dự phòng – Chi phí kinh doanh

+ TK 686: Niên khoản khấu hao và dự phòng – Chi phí tài chính

+ TK 687: Niên khoản khấu hao và dự phòng – Chi phí đặc biệt

TK 28: Khấu hao các bất động sản

+ TK 280: Khấu hao các bất động sản vô hình

+ TK 281: Khấu hao các bất động sản hữu hình

+ TK 281: Khấu hao các bất động sản đặc nhượng

TK 78: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng

+ TK 781: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập kinh doanh

+ TK 786: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập tài chính

+ TK 787: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập đặc biệt

b.2 Phương pháp khấu hao bất động sản

Khi trích khấu hao, kế toán ghi

Nợ TK 681: Niên khoản khấu hao dự phòng – Chi phí kinh doanh

Có TK 2801: Khấu hao phí tổn thành lập

Có TK 2803: Khấu hao phí tổn sưu tầm, phát triển

Có TK 2805: Khấu hao bằng sáng chế, giấy phép, quyền đặc nhượng.

Có TK 2807: Khấu hao cửa hàng (lợi thế thương mại)

Có TK 2811: Khấu hao đất đai có hầm mỏ

Có TK 2812: Khấu hao chỉnh trang, cải tạo đất đai

Có TK 2813: Khấu hao công trình kiến trúc.

Có TK 2814: Khấu hao công trình kiến trúc trên đất người khác.

Có TK 2815: Khấu hao trang thiết bị kỹ thuật, máy móc và dụng cụ CN.

Có TK 2818: Khấu hao các bất động sản hữu hình khác.

Có TK 28182: Khấu hao phương tiện vận tải.

Có TK 28183: Khấu hao máy móc văn phòng, thiết bị thông tin.

.....

Ví dụ 3.11: Tại một doanh nghiệp có tình hình bất động sản như sau:

Chi phí thành lập: 50.000, hệ số khấu hao: 20% 1 năm

Các công trình xây dựng: 1.000.000, hệ số khấu hao: 5% 1 năm

Máy móc thiết bị công nghiệp: 200.000, hệ số khấu hao: 10% 1 năm

Phương tiện vận tải: 80.000, hệ số khấu hao: 20% 1 năm

Yêu cầu: Ghi nhật ký ngày 31/12/N tình hình trích khấu hao của doanh nghiệp trong năm N.

Nhật ký ngày 31/12/N

		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
681		Niên khoản khấu hao và dự phòng – chi phí kinh doanh	96.000	
	2801	Khấu hao phí tổn thành lập (50.000 x 20% x 1 = 10.000)		10.000
	2813	Khấu hao công trình kiến trúc (1.000.000 x 5% x 1 = 50.000)		50.000
	2815	Khấu hao máy móc thiết bị CN (200.000 x 10% x 1 = 20.000)		20.000
	28182	Khấu hao phương tiện vận tải (80.000 x 20% x 1 = 16.000)		16.000

3.3.1.3 Kế toán dự phòng giảm giá bất động sản

Dự phòng: Là phương pháp kế toán dùng để đánh giá sự giảm giá của tài sản có thể xảy ra do các nguyên nhân mà hậu quả không chắc chắn.

Trong hệ thống kế toán của Pháp, cần lập dự phòng về khả năng giảm giá của các loại tài sản sau:

- Dự phòng giảm giá bất động sản vô hình và hữu hình
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho
- Dự phòng giảm giá các tài khoản khách hàng
- Dự phòng giảm giá chứng khoán
- Dự phòng rủi ro và tổn phí

Trong phạm vi chương này, chỉ tìm hiểu về dự phòng giảm giá bất động sản vô hình và hữu hình, còn dự phòng giảm giá các loại tài sản khác sẽ được trình bày ở các chương sau:

*** Phương pháp kế toán dự phòng giảm giá bất động sản vô hình và hữu hình**

Ó một số loại bất động sản không phải khấu hao mà chỉ lập dự phòng giảm giá: đất đai (trừ đất đai có hầm mỏ), nhãn hiệu, phương thức sản xuất, quyền thuê nhà... Ngược lại, một số bất động sản khác, mặc dù đã trích khấu hao nhưng nếu có khả năng giảm giá vẫn phải lập dự phòng: cửa hàng (lợi thế thương mại), các bất động sản đặc nhượng... Phương pháp kế toán lập dự phòng giảm giá bất động sản như sau:

- Cuối niên độ kế toán, trước khi lập báo cáo tài chính của năm, tiến hành kiểm kê các loại bất động sản nếu thấy có khả năng giảm giá (giá thực tế trên thị trường thấp hơn giá đang ghi sổ kế toán) thì cần phải lập dự phòng.

Khi lập dự phòng giảm giá bất động sản, kế toán ghi:

Nợ TK 681: Niên khoản khấu hao và dự phòng – chi phí kinh doanh

Có TK 2905: Dự phòng giảm giá nhãn hiệu, phương thức sản xuất, các quyền và giá trị tương tự.

Có TK 2906: Dự phòng giảm giá cửa hàng (lợi thế thương mại)

Có TK 2908: Dự phòng giảm giá các bất động sản vô hình khác.

Có TK 2911: Dự phòng giảm giá đất đai (không kể đất đai có hầm mỏ)

Có TK 292: Dự phòng giảm giá các bất động sản đặc nhượng.

Có TK 293: Dự phòng giảm giá các bất động sản chưa hoàn thành.

- Trong niên độ kế toán sau, nếu các bất động sản vô hình và hữu hình đã lập dự phòng mà đem nhượng bán thì cùng với bút toán phản ánh nhượng bán bất động sản cần phải hoàn nhập dự phòng đã lập cuối năm trước cho các bất động sản đó.

Nợ TK 290 (chi tiết): Dự phòng giảm giá bất động sản vô hình

Nợ TK 291 (chi tiết): Dự phòng giảm giá bất động sản hữu hình

Có TK 781: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập kinh doanh.

- Cuối niên độ kế toán sau, xem xét khả năng giảm giá của bất động sản để tính mức dự phòng mới cần lập cho năm tiếp theo. Sau đó tiến hành điều chỉnh mức dự phòng đã lập còn lại của năm trước, về mức dự phòng cần lập cho năm tiếp theo.

+ Nếu mức dự phòng cần lập lớn hơn mức dự phòng đã lập thì cần điều chỉnh tăng dự phòng số chênh lệch (hay lập bổ sung dự phòng số thiếu).

Nợ TK 681: Số chênh lệch

Có TK 290, 291 (chi tiết): Số chênh lệch

+ Nếu mức dự phòng cần lập ít hơn mức dự phòng đã lập thì cần điều chỉnh giảm dự phòng số chênh lệch (hay hoàn nhập dự phòng số thừa).

Nợ TK 290, 291: Số chênh lệch

Có TK 781: Số chênh lệch

3.3.2 KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG

3.3.2.1 Một số vấn đề liên quan đến tiền lương

a. Tiền lương và ý nghĩa của hạch toán tiền lương

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp cần phải có 3 yếu tố: Sức lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động. Sức lao động là một trong ba yếu tố cơ bản của quá trình sản xuất kinh doanh, đồng thời còn là yếu tố cơ bản nhất, quyết định nhất. Muốn cho quá trình sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp tiến hành thường xuyên liên tục, thì một vấn đề thiết yếu là phải tái sản xuất sức lao động. Để tái sản xuất sức lao động, người lao động cần phải có một số lượng vật phẩm tiêu dùng nhất định. Vì vậy, khi người lao động tham gia lao động sản xuất kinh doanh, đòi hỏi các doanh nghiệp phải trả thù lao lao động cho họ. Trong nền kinh tế hàng hoá thù lao lao động được biểu hiện bằng thước đo giá trị gọi là tiền lương.

Như vậy, tiền lương là phần tiền thù lao trả cho người làm công, liên đới đối với doanh nghiệp bằng một hợp đồng lao động.

Hợp đồng lao động: Là hợp đồng ký kết giữa người làm công với chủ doanh nghiệp, lao động phải có hợp đồng, nếu không có, coi như vi phạm pháp luật.

Tiền lương là phạm trù kinh tế không chỉ có ý nghĩa đối với doanh nghiệp, mà còn có ý nghĩa đối với cả người lao động. Đối với doanh nghiệp, tiền lương phải trả cho người lao động là một yếu tố của chi phí, một khoản mục trong giá thành sản phẩm. Do đó, nếu tính đúng, tính đủ tiền lương sẽ giúp doanh nghiệp hạch toán đúng chi phí sản xuất và tính đúng giá thành sản phẩm, xác định chính xác kết quả sản xuất kinh doanh. Đối với người lao động, tiền lương là nguồn thu nhập chủ yếu dùng để tái sản xuất sức lao động, các doanh nghiệp sử dụng tiền lương làm đòn bẩy kinh tế kích thích người lao động hoàn thành nhiệm vụ được giao thúc đẩy người lao động chấp hành nghiêm túc kỷ luật lao động, tăng năng suất lao động, nâng cao hiệu suất công việc.

Chính vì vậy mà nhiệm vụ của kế toán tiền lương là phải tính đúng, tính đủ các yếu tố cấu thành của tiền lương, quản lý quỹ tiền lương, thanh toán kịp thời chính xác tiền lương, tiền thưởng cho người lao động.

b. Các yếu tố cấu thành của tiền lương

Tiền lương được cấu thành bởi 2 yếu tố: Tiền lương chính và tiền lương phụ

Phần tiền lương chính: Được tính bằng 2 cách

* Tính lương theo giờ

- Theo quy định một tuần người lao động phải làm việc 39 giờ. Tiền lương trả cho 39 giờ trong tuần, gọi là tiền lương cơ bản, tiền lương trả cho những giờ phụ trội (từ giờ thứ 40 trở đi) gọi là tiền lương vượt giờ và được hưởng với đơn giá cao hơn lương cơ bản. Cụ thể:

+ Từ giờ thứ 40 đến giờ thứ 47: Được cộng thêm 25%

+ Từ giờ thứ 48 đến giờ thứ 53: Được cộng thêm 50%

+ Những giờ làm việc trong ngày làm việc trong các ngày chủ nhật, ngày lễ. Được cộng thêm 100% so với đơn giá tiền lương cơ bản.

- Quy định 1 tuần không làm việc quá 53 giờ

Từ giờ thứ 1 đến giờ thứ 39: Được hưởng lương tính theo đơn giá 100Fr/1giờ. Người đó làm việc 48 giờ trong tuần. Vậy tiền lương phải trả cho họ sẽ là:

+ Từ giờ thứ 1-> 39: $100\text{Fr} \times 39 = 3.900$

+ Từ giờ thứ 40-> 47: $125\text{Fr} \times 8 = 1.000$

+ Giờ thứ 48: $150\text{Fr} \times 1 = 150$

5.050

* Tính lương theo tháng

- Theo quy định một tháng người lao động phải làm việc 169 giờ. Cơ sở để tính ra 169 giờ trong tháng là căn cứ vào giờ công quy định trong tuần: 1 tuần làm việc 39 giờ, 1 năm có 52 tuần (365 ngày/7 ngày 1 tuần = 52 tuần), ta lấy 39 giờ/tuần x 52 tuần rồi chia đều cho 12 tháng, thì mỗi tháng phải làm việc 169 giờ (39 x 52/12 = 169). Tiền lương trả cho 169 giờ trong tháng, gọi là tiền lương cơ bản. Từ giờ thứ 170 trở đi (gọi là giờ phụ trội) được hưởng

với đơn giá tiền lương cao hơn (tương tự như cách tính trên). Ngoài ra, cách tính lương theo tháng còn quy định.

- Nếu doanh nghiệp không có đủ việc làm, nên giờ công lao động thực tế của người lao động ít hơn 169 giờ, thì họ vẫn được hưởng lương theo 169 giờ.

- Nếu doanh nghiệp có nhiều việc làm, nên giờ lao động thực tế của người lao động nhiều hơn 169 giờ, thì trong trường hợp này người lao động sẽ được hưởng lương theo giờ lao động thực tế.

Phần tiền lương phụ: Các khoản sau đây được tính vào tiền lương phụ

** Tiền thưởng và phụ cấp*

- Tiền thưởng: Thưởng tăng năng suất lao động, tiết kiệm nguyên vật liệu, giảm tỷ lệ hàng hỏng và kém phẩm chất, thưởng cuối năm (tháng lương thứ 13)...

- Phụ cấp: Phụ cấp thâm niên, độc hại, nguy hiểm, làm đêm...

** Các khoản được hưởng bằng vật chất (hay các khoản được ưu đãi bằng vật chất).*

- Nhà ở do doanh nghiệp cấp

- Xe do doanh nghiệp cấp

- Bữa ăn ca...

** Các khoản đền bù (nếu có)*

Như vậy tiền lương được cấu thành bởi các yếu tố sau:

$$\begin{array}{ccccccccc}
 \text{Tiền lương} & & & & & & & & & & \\
 \text{ban đầu phải} & = & \text{Tiền} & + & \text{Tiền} & + & \text{Tiền} & + & \text{Các khoản} & + & \text{Các} \\
 \text{trả người lao} & & \text{lương cơ} & & \text{lương} & & \text{thưởng và} & & \text{được} & & \text{khoản} \\
 \text{động} & & \text{bản} & & \text{vượt giờ} & & \text{phụ cấp} & & \text{hưởng bằng} & & \text{đền bù} \\
 & & & & & & & & \text{vật chất} & & \text{(nếu có)} \\
 & & \text{(Phần tiền lương chính)} & & & & & & \text{(Phần tiền lương phụ)} & &
 \end{array}$$

c. Phiếu tính tiền lương

Tiền lương ban đầu phải trả người lao động, chưa phải là tiền lương thực tế người lao động được nhận.

$$\begin{array}{ccc}
 \text{Tiền lương thực tế người} & = & \text{Tiền lương ban} \\
 \text{lao động được nhận} & & \text{đầu phải trả} \\
 & & - \text{Phần tiền lương bị} \\
 & & \text{giữ lại}
 \end{array}$$

Phần tiền lương bị giữ lại gồm:

+ Phần đóng góp của người lao động và các quỹ xã hội

• Bảo hiểm xã hội: Phụ cấp ốm đau, sinh đẻ, thương tật, tử tuất, tuổi già, goá ụa.

• Bảo hiểm thất nghiệp

• Bảo hiểm hưu trí (dưỡng lão)

+ Các khoản nợ phải thu của người lao động

- Tiền ứng trước lương kỳ I của người lao động
- Tiền sai áp: Tiền người lao động nợ của các chủ nợ khác, doanh nghiệp thu hộ như: Tiền nuôi con theo lệnh của toà án và các khoản nợ khác của người lao động.

- Các khoản được hưởng bằng vật chất (đã ước tính ở phần trên)

Sau khi tính lương, kế toán tiến hành lập phiếu tính tiền lương, phiếu này được tiêu chuẩn hoá trong cả nước và được lập thành 2 bản: 1 bản doanh nghiệp giữ làm chứng từ hạch toán tiền lương, 1 bản người hưởng lương giữ để sau này làm thủ tục về hưu.

Nội dung phiếu tính tiền lương, có thể khái quát như sau:

- + Lương cơ bản (169 giờ)
 - + Lương giờ phụ trội
 - + Thưởng
 - + Phụ cấp
 - + Dụng hưởng (Nhà, xe được cấp...)(a)
-
- = Lương tổng cộng
- + Đóng góp (phần của nhân viên)

- Bảo hiểm xã hội

- Bảo hiểm thất nghiệp

- Dưỡng lão (hưu trí)

= Lương còn lại (để nhân viên khai nộp thuế)

+ Các khoản khấu trừ khác

- Nghĩa vụ xã hội

- Ứng trước tiền lương

- Tiền sai áp

- Dụng hưởng (a)

= Lương còn lại phải thanh toán

Ví dụ: Doanh nghiệp lập phiếu tính tiền lương tháng 6/N cho Ông X đốc công.

- Mức lương tháng: 11.800 Fr (lương cơ bản)
- Mức giờ làm việc trong tháng: 169 giờ
- Tiền phụ cấp thâm niên: 200 Fr
- Ứng trước tiền lương vào ngày 15/6: 2.500 Fr

Phiếu tính tiền lương tháng 6 năm N

Ông X

Công việc: Đốc công

- Tiền lương cơ bản (169 giờ): 11.800

- Phụ cấp thâm niên:	200
Lương tổng cộng:	12.000
- Các khoản đóng góp (phần của nhân viên)	
BHXH:	
+ BH ốm đau, sinh đẻ, thương tật, tử tuất:	720,00
+ BH tuổi già:	649,44
+ BH goá ụa:	60,70
Bảo hiểm thất nghiệp:	227,30
Dưỡng lão (hưu trí):	225,60
Cộng các khoản đóng góp:	1.883,04
- Số tiền còn lại:	10.116,96
- Số tiền đã ứng trước:	2.500,00
- Số tiền còn được thanh toán:	7.616,96

3.3.2.2 Nội dung kế toán các nghiệp vụ tiền lương

a. Tài khoản sử dụng hạch toán

- Tài khoản 64 “Chi phí nhân viên”
- + Tài khoản 641: Thù lao nhân viên
- + Tài khoản 644: Thù lao cho chủ nhân
- + Tài khoản 645: Chi phí an ninh xã hội và dự phòng
- + Tài khoản 646: Phần đóng góp xã hội của bản thân chủ nhân
- + Tài khoản 647: Chi phí xã hội khác

Tài khoản 64 dùng để ghi tất cả các khoản chi phí doanh nghiệp phải trả cho nhân viên và các đối tượng có liên quan như: Tiền lương, tiền công, tiền lương nghỉ phép, tiền lương trả cho giờ phụ trội, tiền thưởng, các khoản phụ cấp và phúc lợi, các khoản trợ cấp gia đình, thù lao cho chủ nhân, các khoản nộp về an ninh xã hội như quỹ tương trợ, quỹ hưu bổng, các khoản nộp cho uỷ ban xí nghiệp, uỷ ban vệ sinh, y tế.

- Tài khoản 42: Nhân viên và các tài khoản liên hệ

Tài khoản này dùng để thanh toán với nhân viên. Nhân viên của doanh nghiệp bao gồm công nhân sản xuất, nhân viên mua bán hàng, nhân viên tạp vụ, nhân viên hành chính quản trị... Tất cả những người này đều có tên trong danh sách nhân viên của doanh nghiệp, mà doanh nghiệp thuê mướn dưới nhiều hình thức: Công nhật, hợp đồng ngắn hạn, dài hạn, làm việc theo nhu cầu thời vụ... Tiền lương của những người này hạch toán vào tài khoản 64 “Chi phí nhân viên”.

Chú ý: Đối với nhân viên thuê người không nằm trong danh sách của doanh nghiệp thì gọi là nhân viên ngoài xí nghiệp. Tiền thù lao cho những người này không hạch toán vào tài

khoản 64 “Chi phí nhân viên”, mà hạch toán vào tài khoản 621 “Nhân viên ngoài xí nghiệp” - Thuộc tài khoản dịch vụ thuê ngoài.

Tài khoản 42 được chi tiết như sau:

- + Tài khoản 421: Nhân viên – lương nợ lại
- + Tài khoản 425: Nhân viên - Tiền ứng trước và trả trước
- + Tài khoản 427: Nhân viên - Tiền sai áp
- Tài khoản 43: Bảo hiểm xã hội và các tổ chức xã hội khác.

Tài khoản dùng để phản ánh các quan hệ của doanh nghiệp với sở an ninh xã hội và các tổ chức xã hội khác về phần đóng góp của doanh nghiệp vào các cơ quan này.

Việc đóng góp vào các quỹ bảo hiểm có 2 phần:

- Phần của nhân viên đóng góp được trừ vào lương
- Phần của doanh nghiệp đóng góp được tính vào chi phí (tỷ lệ này cao hơn phần của nhân viên đóng góp)

Tài khoản 43 được chi tiết

- + Tài khoản 431: Bảo hiểm xã hội (BHXH)
- + Tài khoản 437: Các tổ chức xã hội khác

b. Phương pháp hạch toán các nghiệp vụ chủ yếu

Tiền lương của người lao động thường được trả mỗi tháng 2 lần:

Kỳ I tạm ứng, kỳ II thanh toán số còn lại

- Khi ứng trước lương kỳ I cho người lao động, kế toán ghi:

Nợ TK 425: “Nhân viên - tiền ứng trước và trả trước”

Có TK 530, 512 “Tiền mặt, tiền ngân hàng”

- Cuối tháng tính ra tiền lương phải trả người lao động

Nợ TK 641 “Thù lao nhân viên”: Tổng tiền lương phải trả

Có TK 421 “Nhân viên – lương nợ lại”

- Khấu trừ các khoản vào tiền lương của người lao động

Nợ TK 421: Tổng số tiền khấu trừ

Có TK 431: Phần đóng góp của nhân viên vào quỹ BHXH

Có TK 437: Phần đóng góp của nhân viên vào quỹ bảo hiểm thất nghiệp và quỹ dưỡng lão.

Có TK 425: Thu hồi tiền ứng trước lương kỳ I

Có TK 427: Các khoản thu hộ phải trả

- Phần đóng góp của chủ nhân vào các quỹ

Nợ TK 645 “Chi phí an ninh xã hội và dự phòng”

Có TK 431: Đóng góp vào quỹ BHXH

Có TK 437: Đóng góp vào quỹ BH thất nghiệp, quỹ dưỡng lão.

- Khi chi trả số tiền còn được nhận cho người lao động

Nợ TK 421 “Nhân viên – lương nợ lại”

Có TK 530, 512 “Tiền mặt, tiền ngân hàng”

- Khi thanh toán với cơ quan quản lý quỹ bảo hiểm xã hội và các tổ chức xã hội khác, cùng các đối tượng có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 431: Số đã trả về quỹ BHXH

Nợ TK 437: Số trả về quỹ BH thất nghiệp, dưỡng lão.

Nợ TK 427: Số tiền thu hộ đã trả.

Có TK 512, 530 “Tiền ngân hàng, tiền mặt”

3.3.3 KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO

3.3.3.1 Khái niệm, phân loại và nhiệm vụ kế toán hàng tồn kho

1. Khái niệm

Hàng tồn kho của doanh nghiệp là bộ phận tài sản lưu động dự trữ cho sản xuất và dự trữ cho lưu thông, hoặc đang trong quá trình chế tạo ở doanh nghiệp. Hàng tồn kho của mỗi doanh nghiệp thường bao gồm: Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, sản phẩm dịch vụ dở dang, thành phẩm, hàng hoá (gọi tắt là vật tư, hàng hoá). Hàng tồn kho của doanh nghiệp có thể mua từ bên ngoài, có thể do doanh nghiệp sản xuất ra để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh hoặc để bán.

Việc tính đúng giá trị hàng tồn kho, không chỉ giúp cho doanh nghiệp chỉ đạo kịp thời các nghiệp vụ kinh tế diễn ra hàng ngày, mà còn giúp doanh nghiệp có một lượng vật tư, hàng hoá dự trữ đúng định mức, không dự trữ quá nhiều gây ứ đọng vốn, mặt khác không dự trữ quá ít để bảo đảm cho quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được tiến hành liên tục, không bị gián đoạn.

Việc tính đúng giá trị hàng tồn kho còn có ý nghĩa vô cùng quan trọng khi lập báo cáo tài chính. Vì nếu tính sai lệch giá trị hàng tồn kho, sẽ làm sai lệch các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính. Nếu giá trị hàng tồn kho bị tính sai, dẫn đến giá trị tài sản lưu động và tổng giá trị tài sản của doanh nghiệp thiếu chính xác, giá vốn hàng bán tính sai sẽ làm cho chỉ tiêu lãi gộp, lãi ròng của doanh nghiệp không còn chính xác.

Vì vậy, kế toán hàng tồn kho cần phải nắm được chính xác tổng giá trị hàng tồn kho, cũng như chi tiết từng loại hàng tồn kho hiện có ở doanh nghiệp. Do đó, cần tiến hành phân loại hàng tồn kho ở doanh nghiệp.

Theo hệ thống tài khoản năm 1982 của Pháp, hàng tồn kho được chia thành các loại sau đây:

- Nguyên liệu (và vật tư)
- Các loại dự trữ sản xuất khác (nhiên liệu, phụ tùng, văn phòng phẩm, bao bì...)
- Sản phẩm dở dang
- Dịch vụ dở dang

- Tồn kho sản phẩm
- Tồn kho hàng hoá

2. Nhiệm vụ kế toán hàng tồn kho

- Theo dõi, phản ánh chính xác, kịp thời về số lượng, chất lượng, giá thực tế của vật tư, hàng hoá nhập kho.

- Xác định chính xác số lượng và giá trị vật tư, hàng hoá xuất dung, xuất bán trong kỳ.

- Tính toán và phản ánh chính xác về số lượng và giá trị vật tư, hàng hoá tồn cuối kỳ. Kiểm kê phát hiện tình hình thừa, thiếu, ứ đọng, kém phẩm chất của vật tư hàng hoá để có biện pháp xử lý kịp thời, nhằm hạn chế đến mức tối đa thiệt hại có thể xảy ra.

- Lập dự phòng cho giảm giá hàng tồn kho, để đề phòng thiệt hại có thể xảy ra, do hàng tồn kho bị giảm giá.

- Cung cấp thông tin chính xác về hàng tồn kho, để lập các báo cáo tài chính (thông tin về giá trị ghi sổ, giá trị dự phòng và giá trị thực của tài sản...)

3.3.3.2 Phương pháp đánh giá hàng tồn kho

Đánh giá hàng tồn kho là xác định giá trị ghi sổ của hàng tồn kho. Về nguyên tắc, hàng tồn kho phải được ghi sổ theo giá thực tế, giá thực tế được quy định cụ thể cho từng loại hàng.

a. Giá nhập kho

- Đối với vật tư, hàng hoá mua ngoài: Là giá mua thực tế

Giá mua thực tế bao gồm: Giá thoả thuận và phụ phí mua (không kể thuế di chuyển tài sản, thù lao hay tiền hoa hồng, chi phí chứng thư) mà phụ phí mua chỉ bao gồm: Chi phí chuyên chở, chi phí bảo hiểm, tiền thuê kho bãi để hàng, lương nhân viên mua hàng...

- Đối với sản phẩm doanh nghiệp sản xuất: Là giá thành sản xuất thực tế.

Giá thành sản xuất thực tế bao gồm: Giá mua các loại nguyên, vật liệu tiêu hao, chi phí trực tiếp sản xuất, chi phí gián tiếp có thể phân bổ hợp lý vào giá thành sản xuất (Không được tính giá vào giá thành sản xuất: Chi phí tài chính, chi phí sưu tầm và phát triển, chi phí quản lý chung).

b. Giá xuất kho và giá tồn kho cuối kỳ

Theo tổng hạch đồ kế toán năm 1982, để tính giá xuất kho và giá tồn kho cuối kỳ của vật tư hàng hoá, doanh nghiệp có thể lựa chọn một trong ba phương pháp sau:

Phương pháp 1: Tính giá bình quân căn cứ vào hàng tồn kho đầu kỳ và tất cả các lần nhập trong kỳ (tháng, quý, năm) (hay còn gọi là giá thực tế bình quân cả kỳ dự trữ). Phương pháp này thích hợp với những doanh nghiệp có ít chủng loại vật tư hàng hoá, số lần nhập, xuất nhiều.

Theo phương pháp này, căn cứ vào giá thực tế của hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ để xác định đơn giá bình quân căn cứ vào đơn giá bình quân và số lượng hàng xuất trong kỳ và hàng tồn cuối kỳ để xác định giá trị hàng xuất trong kỳ và hàng tồn cuối kỳ. Phương pháp này tương đối chính xác, nhưng công việc dồn vào cuối kỳ, nên việc cung cấp thông tin chậm trễ.

$$\text{Đơn giá bình quân} = \frac{\sum \text{giá thực tế của hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}{\sum \text{số lượng hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}$$

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

$$\text{Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ} = \text{Số lượng hàng tồn cuối kỳ} \times \text{Đơn giá bình quân}$$

Ví dụ 3.12:

	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
Tồn đầu kỳ	200	250	50.000
Nhập lần 1:	600	240	144.000
Nhập lần 2:	300	260	78.000
Nhập lần 3:	400	230	92.000
Nhập lần 4:	500	270	135.000
Tổng cộng	2.000		499.000

- Số lượng hàng xuất trong kỳ: 1.200

- Số lượng hàng tồn cuối kỳ: 800

$$\text{Đơn giá bình quân} = \frac{499.000}{2.000} = 249,5$$

- Giá thực tế hàng xuất trong kỳ: 1.200 x 249,5 = 299.400

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: 800 x 249,5 = 199.600

Phương pháp 2: Tính giá bình quân sau mỗi lần nhập

Theo phương pháp này, sau mỗi lần nhập kế toán phải tính lại đơn giá bình quân của từng chủng loại vật tư hàng hóa, để làm căn cứ lập chứng từ và ghi sổ kế toán ngay tại lúc xuất kho. Phương pháp này chính xác, nhưng phức tạp vì phải tính toán nhiều, nên chỉ áp dụng đối với doanh nghiệp có ít chủng loại vật tư hàng hóa, số lần nhập hàng ít nhưng khối lượng nhập một lần nhiều hoặc các doanh nghiệp đã sử dụng máy vi tính.

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

$$\text{- Giá thực tế hàng xuất kho} = \text{Số lượng hàng xuất kho} \times \text{Đơn giá bình quân}$$

$$\text{- Giá thực tế hàng tồn kho cuối kỳ} = \text{Số lượng hàng tồn kho cuối kỳ} \times \text{Đơn giá bình quân của lần nhập cuối kỳ trong kỳ}$$

Ví dụ 3.13:

Nghiệp vụ	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
Tồn đầu kỳ	200	250	50.000
Nhập lần 1	600	240	144.000
Xuất lần 1	400		
Nhập lần 2	300	260	78.000
Xuất lần 2	500		
Nhập lần 3	400	230	92.000
Nhập lần 4	500	270	135.000
Xuất lần 3	300		

- Tính giá thực tế hàng xuất trong kỳ và hàng tồn cuối kỳ

$$\text{Đơn giá bình quân sau lần nhập 1} = \frac{50.000 + 144.000}{200 + 600} = \frac{194.000}{800} = 242,5$$

- Giá thực tế xuất lần 1: $400 \times 242,5 = 97.000$

$$\text{Đơn giá bình quân sau lần nhập 1} = \frac{(194.000 - 97.000) + 78.000}{(800 - 400) + 300} = \frac{175.000}{700} = 250$$

- Giá thực tế xuất lần 2: $500 \times 250 = 125.000$

$$\text{Đơn giá bình quân sau lần nhập 4} = \frac{142.000 + 135.000}{600 + 500} = \frac{277.000}{1.100} = 251,8181$$

- Giá thực tế xuất lần 3: $300 \times 251,8181 = 75.545$

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: $800 \times 251,8181 = 201.455$

Phương pháp 3: Phương pháp giá nhập trước, xuất trước.

Theo phương pháp này, tính giá hàng xuất kho trên cơ sở giả định là hàng nào nhập kho trước, sẽ được xuất dùng trước. Xuất hết lô hàng nhập trước, mới đến lô hàng nhập sau.

Theo ví dụ trên:

Xuất lần 1: 400, trong đó 200 tính theo đơn giá hàng tồn đầu kỳ, 200 tính theo giá đơn giá nhập lần 1.

Giá thực tế xuất lần 1: $(200 \times 250) + (200 \times 240) = 98.000$

Giá thực tế xuất lần 2: $(400 \times 240) + (100 \times 260) = 122.000$

Giá thực tế xuất lần 3: $(200 \times 260) + (100 \times 230) = 75.000$

Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: $(300 \times 230) + (500 \times 270) = 204.000$

3.3.3.3 Phương pháp kế toán tăng giảm hàng tồn kho

Có hai phương pháp kế toán hàng tồn kho

- Phương pháp kiểm kê định kỳ
- Phương pháp kê khai thường xuyên

a. Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Theo phương pháp này, trong năm khi mua vật tư, hàng hoá ta không ghi vào các TK hàng tồn kho (TK loại 3; TK 31 “Nguyên, vật liệu”, TK 32 “Các loại dự trữ sản xuất khác”, TK 37 “Tồn kho hàng hoá”) mà ghi vào các TK loại 6 (TK 60 “Mua hàng”, TK 601 “Mua nguyên, vật liệu”, TK 602 “Mua các loại dự trữ sản xuất khác”, TK 607 “Mua hàng hoá”). Khi bán hàng, không ghi Có cả TK hàng tồn kho, mà căn cứ vào kết quả kiểm kê cuối năm để xác định trị giá hàng xuất dùng, xuất bán trong năm theo công thức.

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Trị giá hàng xuất} & = & \text{Trị giá hàng} & + & \text{Trị giá hàng mua} & - & \text{Trị giá hàng tồn} \\ \text{trong năm} & & \text{tồn đầu năm} & & \text{vào trong năm} & & \text{cuối năm} \end{array}$$

a.1 Kế toán các nghiệp vụ mua hàng

* Nguyên tắc ghi nhận các nghiệp vụ mua hàng

- Giá mua được hạch toán: Là giá mua thực tế, tức là bằng tổng số tiền ghi trên hoá đơn trừ các khoản được nhà cung cấp giảm giá, bớt giá. Giá mua không bao gồm thuế trị giá gia tăng, thuế này doanh nghiệp trả hộ Nhà nước và sẽ được khấu trừ sau này.

- Khoản chiết khấu thanh toán được người bán chấp thuận, mặc dù đã trừ vào số tiền trên hoá đơn, những vẫn được tính vào giá mua và được hạch toán như một khoản thu nhập tài chính.

- Các khoản phụ phí mua (chi phí vận chuyển, bốc dỡ, bảo hiểm...) có thể ghi trực tiếp vào các TK mua hàng có liên quan hoặc tập hợp vào TK 608 “Phụ phí mua”

- Khi mua hàng, căn cứ vào hoá đơn báo đòi của người bán làm chứng từ ghi sổ. Trường hợp hàng mua không đúng quy cách phẩm chất trả lại người bán, cần lập hoá đơn báo Có.

* TK sử dụng hạch toán các nghiệp vụ mua hàng

- TK 60: Mua hàng (trừ TK 603: Chênh lệch tồn kho)

+ TK 601: Mua tồn trữ - Nguyên, vật liệu (và vật tư)

+ TK 602: Mua tồn trữ - Các loại dự trữ sản xuất khác.

+ TK 604: Mua công trình nghiên cứu và cung cấp dịch vụ.

+ TK 605: Mua máy móc, trang thiết bị và công tác

+ TK 606: Mua vật liệu và vật tư sử dụng ngay.

+ TK 607: Mua hàng hoá

+ TK 608: Phụ phí mua

+ TK 609: Giảm giá, bớt giá và hồi khấu nhận được trên giá mua

- TL 40: Nhà cung cấp và các TK có liên hệ
- + TK 401: Nhà cung cấp
- + TK 403: Nhà cung cấp – Thương phiếu sẽ trả
- + TK 404: Nhà cung cấp – Bất động sản
- + TK 405: Nhà cung cấp – Bất động sản – Thương phiếu sẽ trả
- + TK 408: Nhà cung cấp – Hoá đơn chưa gửi đến
- + TK 409: Nhà cung cấp có số dư Nợ
- + TK 4456: Thuế TGGT - Trả hộ Nhà nước
- + TK 765: Chiết khấu nhận được

* Phương pháp hạch toán một số nghiệp vụ chủ yếu:

- Mua hàng, hàng về đã có hoá đơn

Nợ TK 60 (601 -> 607) : Giá chưa có thuế TGGT

Nợ TK 4456 : Thuế TGGT - Trả hộ NN

Có TK 530, 512, 401: Σ giá thanh toán

- Hàng không đúng quy cách phẩm chất trả lại nhà cung cấp.

Nợ TK 530, 512, 401: Giá có thuế của hàng trả lại

Có TK 60 (601 -> 607): Giá chưa có thuế TGGT của hàng trả lại

Có TK 4456: TVA của hàng trả lại

- Mua hàng được nhà cung cấp chiết khấu

Chiết khấu thanh toán: Là số tiền giảm trừ cho người mua, do người mua đã thanh toán tiền hàng trước thời hạn quy định trong hợp đồng hoặc quy định trong cam kết thanh toán tiền hàng mua.

- + Trường hợp chiết khấu được thực hiện ngay trên hoá đơn.

Nợ TK 60 (601 -> 607): Giá chưa có thuế TGGT

Nợ TK 4456 : TVA - Trả hộ NN

Có TK 765: Chiết khấu nhận được

Có TK 530, 512, 401: Số tiền còn phải thanh toán.

Ví dụ 3.14:

HOÁ ĐƠN

Số 102 (10/2/N)

• Hàng hoá giá chưa có thuế:	15.000
• Giảm giá 10%:	1.500
Nét thương mại:	13.500

• Chiết khấu 1%:	135
(do thanh toán ngay bằng tiền ngân hàng)	13.365
Nét tài chính:	13.365
• Thuế suất TGGT: 18,6%	2.485,89
Tổng số tiền phải thanh toán:	15.850,89

Nhật ký

Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
		————— 10/2 —————		
607		Mua hàng hoá của hoá đơn số 102	13.500	
4456		Thuế TGGT - Trả hộ Nhà nước	2.485,89	
	765	Chiết khấu được hưởng 1%		135
	512	Thanh toán tiền mua hàng hoá		15.850,89

+ Trường hợp chiết khấu thực hiện sau hoá đơn

Nợ TK 401 “Nhà cung cấp”; Σ giá có thuế TGGT

Có TK 765 “Chiết khấu nhận được”: Giá không có thuế

Có TK 4456 “TVA - Trả hộ NN”: Thuế của phần chiết khấu

- Mua hàng, được nhà cung cấp giảm giá, bớt giá, hồi khấu

Giảm giá: Là khoản giảm trừ được người bán chấp thuận một cách đặc biệt trên giá đã thoả thuận, vì lý do hàng kém phẩm chất hay không đúng quy cách theo quy định trong hợp đồng.

Bớt giá: Là khoản giảm trừ trên giá bán thông thường, vì lý do mua với khối lượng lớn, tính theo một tỷ lệ nào đó trên giá bán.

Hồi khấu: Là khoản giảm trừ tính trên tổng số các nghiệp vụ đã thực hiện với một khách hàng, trong một thời gian nhất định.

- Nếu số giảm giá, bớt giá đã được ghi trên hoá đơn mua hàng và đã được trừ vào tổng số tiền phải trả nhà cung cấp, thì phần giảm giá, bớt giá không cần phản ánh vào tài khoản.

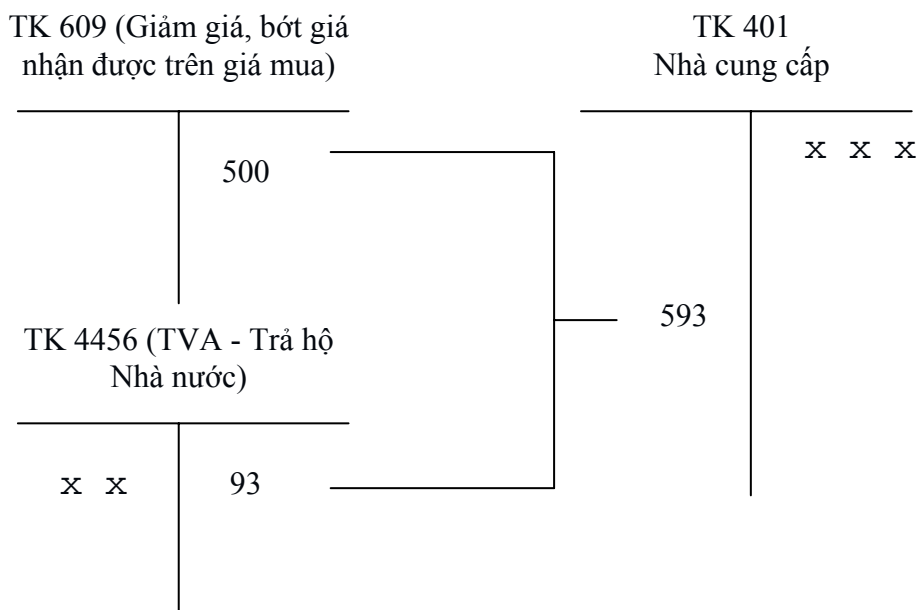
- Nếu giảm giá, bớt giá được thực hiện sau hoá đơn mua hàng, được hạch toán như sau:

Nợ TK 401, 530, 512: Σ số tiền giảm giá, bớt giá... có thuế

Có TK 609: Giảm giá, bớt giá... nhận được trên giá mua

Có TK 4456: TVA của phần giảm giá, bớt giá

Ví dụ 3.15: Nhà cung cấp S gửi hoá đơn báo Có đến Công ty, về việc công ty được nhận giảm giá 5% tính trên doanh số mua ngày 15/2: 10.000, thuế suất TVA: 18,6% số tiền này trừ vào nợ phải trả nhà cung cấp S.



• Nếu được nhà cung cấp thưởng (giảm giá, bớt giá) trên doanh số mua, nhưng cuối năm vẫn chưa nhận.

Nợ TK 4098: Bớt giá, giảm giá, hồi khấu và các khoản tiền khác chưa nhận.

Có TK 609: Giảm giá, bớt giá... nhận được trên giá mua

- Khi thanh toán tiền mua hàng cho nhà cung cấp

Nợ TK 401 “Nhà cung cấp”: Số tiền đã trả

Có TK 530, 512...: Đã trả bằng tiền

Có TK 403 “Nhà cung cấp – Thương phiếu sẽ trả”: Trả bằng thương phiếu.

a.2 Kế toán chênh lệch tồn kho

* Kế toán chênh lệch tồn kho nguyên, vật liệu

Số tiền mua nguyên, vật liệu trong năm đã được ghi vào chi phí trong năm (TK 601). Do đó, cuối năm cần kiểm kê nguyên, vật liệu tồn kho, để xác định số chênh lệch giữa tồn đầu năm với tồn cuối năm. Trên cơ sở đó, điều chỉnh số tiền mua nguyên, vật liệu trong năm về giá trị nguyên, vật liệu xuất dùng trong năm.

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Trị giá nguyên} & & \text{Trị giá nguyên,} & & \text{Trị giá nguyên,} & & \text{Trị giá nguyên,} \\ \text{vật liệu xuất} & = & \text{vật liệu mua vào} & + & \text{vật liệu tồn} & - & \text{vật liệu tồn} \\ \text{dùng trong năm} & & \text{trong năm} & & \text{đầu năm} & & \text{cuối năm} \end{array}$$

- Nếu trị giá nguyên, vật liệu tồn đầu năm lớn hơn tồn cuối năm thì cần điều chỉnh tăng chi phí trong năm số chênh lệch. Vì điều đó có nghĩa là nguyên, vật liệu mua vào trong năm không những được sử dụng hết, mà còn sử dụng thêm một lượng nguyên, vật liệu dự trữ trong kho, do đó làm cho tồn cuối năm giảm đi so với tồn đầu năm và số giảm này làm tăng tổng chi phí trong năm.

- Ngược lại, nếu trị giá nguyên, vật liệu tồn đầu năm nhỏ hơn tồn cuối năm thì cần điều chỉnh giảm chi phí trong năm số chênh lệch. Vì điều đó có nghĩa là nguyên, vật liệu mua

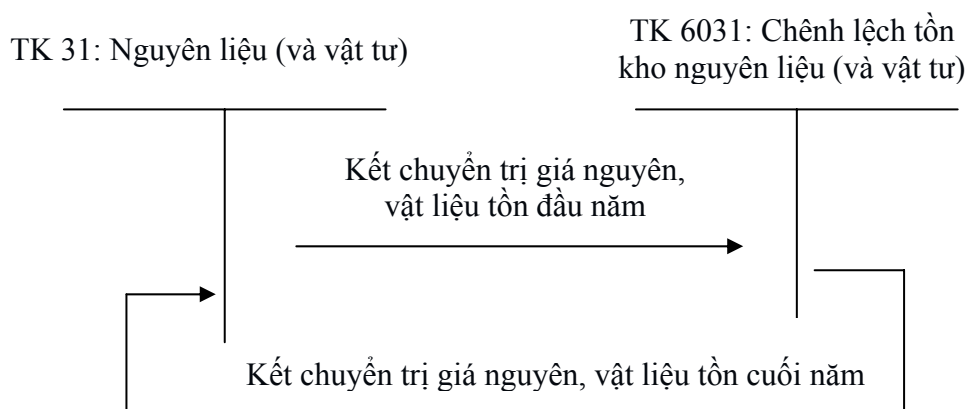
vào trong năm không sử dụng hết, còn thừa nhập lại kho, do đó mà tồn cuối năm tăng hơn so với tồn đầu năm và số tăng này làm giảm tổng chi phí trong năm.

TK sử dụng hạch toán

TK 603 chênh lệch tồn kho (dự trữ sản xuất và hàng hoá): Được xếp vào chi phí thuộc TK loại 6, như là 1 TK điều chỉnh chi phí cuối niên độ.

- TK 603: Được chi tiết
- + TK 6031: Chênh lệch tồn kho nguyên liệu (và vật tư)
- + TK 6032: Chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác.
- + TK 6037: Chênh lệch tồn kho hàng hoá

Phương pháp kế toán chênh lệch tồn kho nguyên, vật liệu.



Ví dụ 3.16:

1. Trong năm N, công ty mua 100.000 Fr nguyên, vật liệu (giá chưa có thuế TGGT), thuế suất TVA: 18,6%. Trong đó, thanh toán bằng tiền mặt 20.000Fr, bằng chuyển khoản qua ngân hàng 60.000Fr, số còn lại chưa trả nhà cung cấp.

2. Kết quả kiểm kê

- a. Nguyên, vật liệu tồn đầu năm: 15.000 Fr (kiểm kê cuối năm trước)
- b. Nguyên, vật liệu tồn cuối năm: 10.000Fr

NHẬT KÝ NĂM N

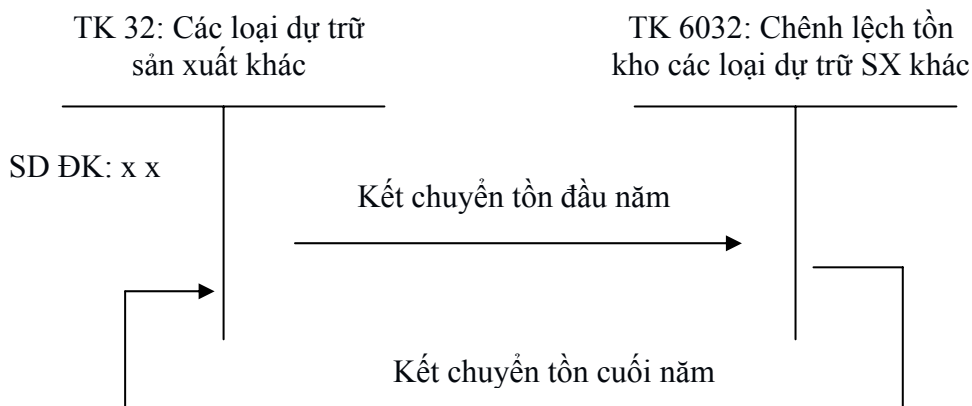
601		Mua nguyên, vật liệu	100.000	
4456		TVA - trả hộ Nhà nước	18.600	
	530	Thanh toán tiền mua NVL bằng tiền mặt		20.000
	512	Thanh toán bằng tiền Ngân hàng		60.000
	401	Số còn phải trả nhà cung cấp		38.600
		————— 31/12/N —————		
6031		Kết chuyển nguyên, vật liệu tồn đầu năm	15.000	
	31			15.000
		————— 31/12/N —————		
31		Kết chuyển nguyên, vật liệu tồn cuối năm	10.000	
	6031			10.000

Trên tài khoản xác định kết quả niên độ thể hiện như sau:

TK 601	TK 12 “Kết quả niên độ”	TK 12 “Kết quả niên độ”	
(1) 100.000	100.000 →	100.000	
(2a) 15.000			x x
TK 6031		← K/c thu nhập	
	10.000 (2b)		
	5.000 →	5.000	

* *Kế toán chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác*
(Tương tự như nguyên, vật liệu)

- Phương pháp kế toán chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác.



Kế toán chênh lệch tồn kho hàng hoá

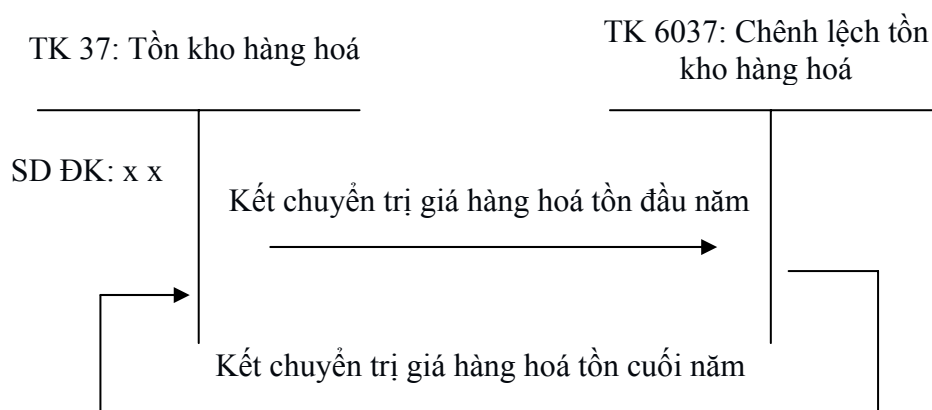
Đối với các doanh nghiệp thương mại, hàng hoá mua vào trong năm cũng được ghi ngay vào chi phí, do đó, cuối năm cần kiểm kê hàng hoá tồn kho và xác định số chênh lệch giữa tồn đầu năm với tồn cuối năm của hàng hoá, để điều chỉnh số tiền mua hàng hoá về trả giá vốn hàng hoá xuất bán trong năm.

$$\text{Trị giá hàng hoá xuất bán trong năm} = \text{Trị giá hàng hoá mua vào trong năm (đã ghi vào chi phí)} + \left[\begin{array}{l} \text{Trị giá hàng hoá tồn đầu năm} \\ - \text{Trị giá hàng hoá tồn cuối năm} \end{array} \right]$$

• Nếu trị giá hàng hoá tồn kho đầu năm lớn hơn tồn cuối năm, điều đó có nghĩa là hàng hoá mua vào trong năm không những được bán hết, mà còn bán thêm hàng hoá dự trữ trong kho, do đó cần ghi tăng chi phí số chênh lệch giữa tồn đầu năm và tồn cuối năm.

• Ngược lại, nếu giá trị hàng hoá tồn đầu năm ít hơn tồn cuối năm, điều đó có nghĩa là hàng hoá mua vào trong năm không bán hết, còn thừa nhập vào kho, do đó cần ghi giảm chi phí số chênh lệch giữa tồn đầu năm và tồn cuối năm

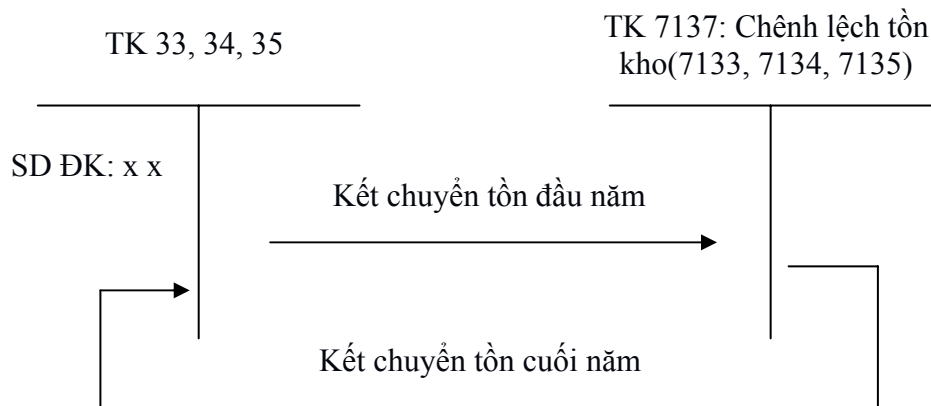
Phương pháp kế toán chênh lệch tồn kho hàng hoá:



* Kế toán chênh lệch tồn kho sản phẩm (hay dịch vụ) dở dang và thành phẩm.

Đối với phương pháp kiểm kê định kỳ, các tài khoản cơ bản: TK 33 “Sản phẩm dở dang”, TK 34 “Dịch vụ dở dang”, TK 35 “Tồn kho sản phẩm” chỉ được sử dụng để theo dõi số tiền đầu năm và số tiền cuối năm. Số chênh lệch giữa tồn đầu năm với tồn cuối năm không được thể hiện ở tài khoản 603 như nguyên, vật liệu, các loại dự trữ sản xuất khác hay hàng hoá, mà thể hiện ở tài khoản 713 “Chênh lệch tồn kho (sản phẩm dở dang và thành phẩm)”. TK 713 được xếp vào thu nhập thuộc loại 7, như là 1 tài khoản điều chỉnh thu nhập cuối niên độ.

Phương pháp kế toán



b. Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên

Về nguyên tắc, phương pháp kê khai thường xuyên chỉ sử dụng trong kế toán phân tích. Các doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên trong kế toán phân tích để tính giá phí, giá thành của các loại nguyên, vật liệu, vật tư, hàng hoá, thành phẩm: Ghi Nợ các tài khoản hàng tồn kho.

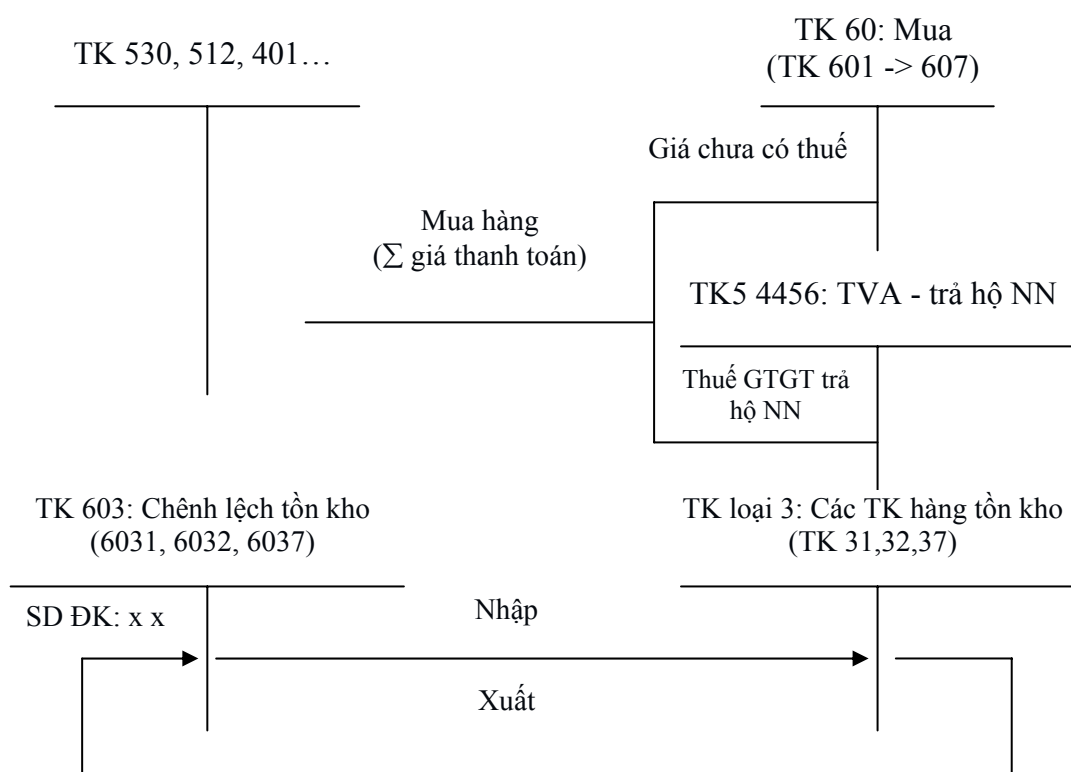
- Khi xuất kho để sử dụng hoặc để bán: Ghi Có các tài khoản hàng tồn kho (giá vốn)
- Số dư Nợ trên các tài khoản hàng tồn kho là số tiền tồn đầu kỳ hoặc tồn cuối kỳ

Tuy nhiên, nếu các doanh nghiệp muốn theo dõi một cách thường xuyên, liên tục tình hình nhập, xuất, tồn kho vật tư, hàng hoá trên sổ kế toán, thì hệ thống kế toán tổng quát năm 1982 của Pháp cũng cho phép các doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, để kế toán hàng tồn kho.

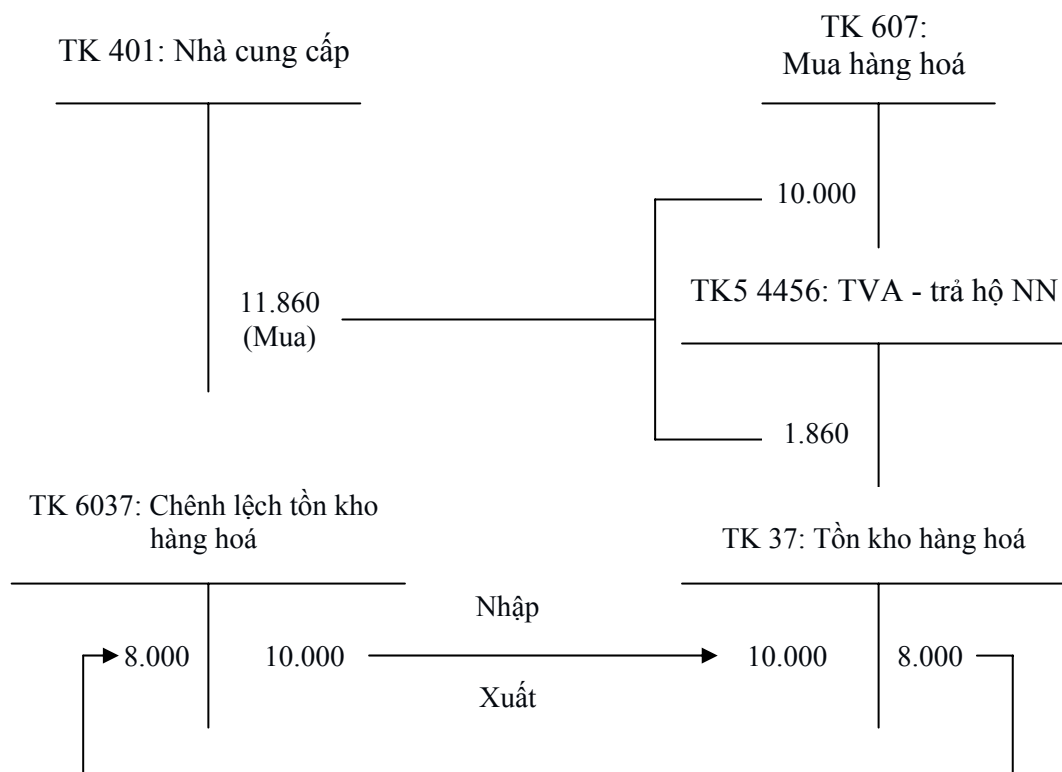
Theo phương pháp này, kế toán các nghiệp vụ hàng tồn kho như sau:

- Khi mua hàng: Ghi tương tự phương pháp kiểm kê định kỳ
- Nợ TK 60 (601 -> 607): giá mua chưa có thuế TGGT
- Nợ TK 4456: TVA - trả hộ Nhà nước
 - Có TK 530, 512, 401...: Σ giá thanh toán
- Khi nhập hàng vào kho, kế toán ghi:
 - Nợ TK 31: Nhập nguyên, vật liệu
 - Nợ TK 32: Nhập các loại dự trữ sản xuất khác.
 - Nợ TK 37: Nhập hàng hoá.
 - Có TK 6031: Chênh lệch tồn kho nguyên, vật liệu.
 - Có TK 6032: Chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác.
 - Có TK 6037: Chênh lệch tồn kho hàng hoá.
- Khi xuất kho để sử dụng hoặc để bán (giá vốn)
 - Nợ TK 6031: Chênh lệch tồn kho nguyên, vật liệu
 - Nợ TK 6032: Chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác.
 - Nợ TK 6037: Chênh lệch tồn kho hàng hoá.
 - Có TK 31: Xuất nguyên, vật liệu
 - Có TK 32: Xuất các loại dự trữ sản xuất khác.
 - Có TK 37: Xuất hàng hoá.
- Giá bán: Ghi như phương pháp kiểm kê định kỳ (xem chương kế toán bán hàng).
- Cuối kỳ, các TK loại 6, loại 7 được kết chuyển sang TK 12 để tính lãi, lỗ.

Sơ đồ hạch toán



Ví dụ 3.17: Công ty mua hàng hoá giá chưa có thuế: 10.000, thuế suất TVA: 18,6%, chưa thanh toán và xuất kho hàng hoá để bán giá vốn 8.000. Thể hiện trên tài khoản như sau:



Cuối kỳ, kết chuyển sang TK 12 “Kết quả niên độ”

TK 12	
607	10.000
6037	(2.000)
<hr/>	
Σ Chi phí: 8.000	

3.3.3.4 Kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho

- Vào thời điểm kiểm kê cuối năm (trước khi lập báo cáo kế toán của năm), nếu hàng tồn kho bị giảm giá (giá thực tế trên thị trường thấp hơn giá đang ghi sổ kế toán) hoặc hàng bị lỗi thời (không hợp với kiểu mẫu hiện tại) mà doanh nghiệp có thể phải bán với giá thấp hơn giá vốn, thì cần căn cứ vào giá bán hiện hành, đối chiếu với giá vốn của từng mặt hàng để lập dự phòng.

- Khi lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, kế toán ghi:

Nợ TK 681: “Niên khoản khấu hao và dự phòng – chi phí kinh doanh”

Có TK 39: “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho và dở dang”

Chi tiết:

TK 391: “Dự phòng giảm giá nguyên, vật liệu”: Mức giảm giá dự kiến

TK 392: “Dự phòng giảm giá các loại dự trữ sản xuất khác”.

TK 393: “Dự phòng giảm giá sản phẩm dở dang”

TK 394: “Dự phòng giảm giá dịch vụ dở dang”

TK 395: “Dự phòng giảm giá sản phẩm tồn kho”

TK 397: “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho”

- Cuối niên độ kế toán sau, căn cứ vào giá cả thị trường, đối chiếu với giá ghi sổ kế toán của từng mặt hàng để dự kiến mức dự phòng mới và tiến hành điều chỉnh mức giá dự phòng đã lập năm trước về mức dự phòng phải lập năm nay.

+ Nếu mức dự phòng mới lớn hơn mức dự phòng đã lập năm trước, thì cần lập bổ sung số chênh lệch (hay còn gọi là điều chỉnh tăng dự phòng).

Nợ TK 681: Số chênh lệch

Có TK 39 (391 -> 397): Số chênh lệch

+ Nếu mức dự phòng mới ít hơn mức dự phòng đã lập trước, thì cần hoàn nhập dự phòng số chênh lệch (hay điều chỉnh giảm giá dự phòng).

Nợ TK 39 (391 -> 397): Số chênh lệch

Có TK 781: “Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – thu nhập kinh doanh”.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. PTS. Nguyễn Văn Thơm, PTS. Trần Văn Thảo, Th.S Lê Tuấn, Th.S Nguyễn Thế Lộc, “*Kế toán Mỹ*”. Nhà xuất bản tài chính. 1999.
2. Nhóm biên dịch Lý Thị Minh Châu, Nguyễn Trọng Nam, “*Lý thuyết và thực hành kế toán Mỹ*”. Tập 1 và 2. Trường đại học kinh tế TP. HCM. 1993
3. Chủ biên: TS. Nguyễn Thị Minh Phương – TS. Nguyễn Thị Đông, “*Giáo trình kế toán quốc tế*”. Nhà xuất bản thống kê Hà Nội 2002
4. TS. Nguyễn Thị Minh Tâm, “*Giáo trình kế toán quốc tế*”. Nhà xuất bản đại học quốc gia Hà Nội. 2004