

Trường.....
Khoa.....

Bài Giảng

Lý thuyết kế toán





Chương I

BẢN CHẤT CỦA KẾ TOÁN

1.1. QUÁ TRÌNH HÌNH THÀNH, PHÁT TRIỂN VÀ ĐỊNH NGHĨA VỀ KẾ TOÁN

1.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của kế toán:

Từ khi hình thành xã hội loài người, con người luôn muốn tồn tại và phát triển. Để có thể làm được điều đó, con người phải tham gia hoạt động sản xuất. Lúc đầu với công cụ lao động thô sơ, con người tiến hành những hoạt động sản xuất đơn giản như: hái lượm hoa quả, săn bắt... để nuôi sống bản thân và cộng đồng. Do hoạt động sản xuất là hoạt động tự giác, có ý thức và có mục đích nên cùng với sự tiến bộ của xã hội loài người, hoạt động sản xuất được tiến hành với quy mô lớn hơn. Con người bắt đầu quan tâm đến hao phí phải bỏ ra và những kết quả đạt được. Chính sự quan tâm này đã đặt ra nhu cầu tất yếu phải thực hiện quản lý hoạt động sản xuất. Xã hội loài người càng phát triển thì mức độ quan tâm của con người đến hoạt động sản xuất càng tăng, do đó yêu cầu quản lý hoạt động sản xuất cũng được nâng lên.

Để quản lý hoạt động sản xuất (hoạt động kinh tế) cần phải có thông tin về quá trình hoạt động kinh tế nói trên. Thông tin đóng vai trò quan trọng trong việc xác định mục tiêu, lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra và kiểm soát. Để có được thông tin đòi hỏi phải thực hiện các hoạt động: quan sát, đo lường, ghi chép và cung cấp thông tin về các hoạt động kinh tế cho nhà quản lý. Kế toán là một trong các công cụ cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế phục vụ cho công tác quản lý các quá trình kinh tế đó.

➤ **Quan sát** là giai đoạn đầu tiên của việc phản ánh các quá trình và hiện tượng kinh tế phát sinh ở trong và ngoài tổ chức. Qua quá trình quan sát có thể nắm bắt được những vấn đề cơ bản về hình thức của đối tượng cần quản lý.

➤ **Đo lường** là việc biểu hiện các đối tượng (các nguồn lực, tình hình sử dụng các nguồn lực theo những phương thức tổ chức sản xuất kinh doanh riêng biệt và các kết quả tạo ra từ quá trình đó) bằng cách sử dụng các loại thước đo thích hợp.

➤ **Ghi chép** là quá trình hệ thống hóa tình hình, kết quả các hoạt động kinh tế trong từng thời kì theo từng địa điểm phát sinh, làm cơ sở để cung cấp thông tin có liên quan cho nhà quản lý.

Mục đích: nhằm thông báo thường xuyên, chính xác, kịp thời các thông tin về tình hình kinh tế xã hội trên tầm vi mô.

Trải qua lịch sử phát triển của nền sản xuất, kế toán có những đổi mới về phương thức quan sát, đo lường, ghi chép và cung cấp thông tin cho phù hợp với điều kiện kinh tế - xã hội.

➤ **Thời kì nguyên thủy:** sản xuất tự cung tự cấp. Việc quan sát, đo lường và ghi chép được tiến hành bằng những phương thức đơn giản: đánh dấu trên thân cây, ghi chép lên vách đá, buộc nút trên dây thừng... nhằm ghi nhận những thông tin cần thiết phục vụ cho lợi ích của từng nhóm cộng đồng.

➤ **Thời kì chiếm hữu nô lệ:** giai cấp chủ nô hình thành. Nhu cầu theo dõi, kiểm soát tình hình và kết quả sử dụng nô lệ, tài sản của chủ nô nhằm thu được nhiều sản phẩm thặng dư đã đặt ra những yêu cầu cao hơn trong việc quan sát, đo lường và ghi



chép. Các kết quả nghiên cứu cho thấy các loại sổ sách đã được sử dụng để ghi chép thay cho cách ghi chép thời kì nguyên thủy.

➤ **Thời kì phong kiến:** sự phát triển nông nghiệp đã làm xuất hiện địa tô phong kiến và chế độ cho vay nặng lãi đối với nông dân. Để có thể đáp ứng với những phát triển mạnh mẽ trong các quan hệ kinh tế trong cộng đồng, các loại sổ sách đã được cải tiến, phong phú hơn. Ngoài ra kế toán còn được sử dụng trong các phòng đối tiền, các nhà thờ và trong lĩnh vực tài chính nhà nước... để theo dõi các nghiệp vụ về thanh toán và buôn bán.

Mặc dù có những thay đổi về cách ghi chép và phản ánh các giao dịch nói trên qua các giai đoạn phát triển của xã hội nhưng kế toán vẫn chưa được xem là một khoa học độc lập cho đến khi xuất hiện phương pháp ghi kép. Phương pháp ghi kép trước tiên được xuất hiện ở nơi này nơi khác qua sự tìm tòi của những người trực tiếp làm kế toán trong lĩnh vực thương nghiệp, công nghiệp.

Năm 1494, Luca Pacioli, một thầy dòng thuộc dòng thánh Franciscaian, trong tác phẩm của mình lần đầu tiên đã giới thiệu phương pháp ghi kép. Ông đã minh họa việc sử dụng khái niệm Nợ và Có để đảm bảo một lần ghi kép. Nhiều nhà khoa học cho rằng sự xuất hiện phương pháp ghi kép của kế toán dựa trên các điều kiện sau:

- Có một nghệ thuật ghi chép riêng: Ghi chép là một kỹ thuật làm cho các giao dịch phát sinh được lưu lại bởi vì trí nhớ của con người là có giới hạn.
- Sự xuất hiện của số học: Số học là một phương tiện tính toán để có thể cụ thể hóa các số liệu phát sinh dưới hình thức giá trị.
- Việc tồn tại sở hữu tư nhân: Khả năng thay đổi quyền sở hữu, nó liên quan đến việc ghi chép các sự kiện liên quan đến tài sản và quyền sở hữu liên quan đến tài sản đó.
- Việc hình thành tiền tệ: Tiền tệ là phương tiện thanh toán, xác định giá trị của những tài sản khác nhau.
- Việc hình thành các quan hệ tín dụng.
- Việc tồn tại các quan hệ mua bán: Sự trao đổi hàng hóa không chỉ giới hạn trong phạm vi địa phương đó mà đã mở ra phạm vi rộng hơn giữa các địa phương trong một nước và giữa các nước với nhau.
- Sự dịch chuyển của đồng tiền.

Sự ra đời của phương pháp kế toán ghi kép đã ảnh hưởng lớn đến sự phát triển của chủ nghĩa tư bản. Chính sự xuất hiện của phương pháp kế toán ghi kép đã hỗ trợ cho việc theo dõi, giám sát các quan hệ thương mại, quan hệ tín dụng giữa người mua và người bán, giữa người vay và người đi vay trong xu thế dịch chuyển của dòng tư bản ngày càng lớn giữa các vùng. Ngoài ra phương pháp ghi kép cho phép các nhà tư bản nắm bắt và đo lường ảnh hưởng của các giao dịch kinh tế, đồng thời tách biệt quan hệ giữa người chủ sở hữu với doanh nghiệp để thấy rõ sự phát triển của tổ chức kinh doanh.

➤ **Ở thời kì tư bản chủ nghĩa:** Sự phát triển của khoa học công nghệ, sự phân công lao động ngày càng sâu sắc đã dẫn đến sự thay đổi về hình thái của các tổ chức kinh tế tài chính, đặc biệt là sự xuất hiện của các tổ chức tài chính trung gian, các định chế ngân hàng, và sự phổ biến mô hình doanh nghiệp cổ phần... cách thức quản lý cũng như



phương thức quản lý ở tầm vĩ mô. Chính những sự thay đổi đó đã làm sự dịch chuyển các dòng tiền trở nên thuận lợi và nhanh chóng hơn. Khái niệm chủ doanh nghiệp không hạn chế vào một số chủ tư bản mà mở rộng ra cho mọi tầng lớp dân cư có khả năng góp một phần của cải di sản của mình vào doanh nghiệp qua hình thức mua cổ phiếu, trái phiếu. Trong bối cảnh đó, kế toán không chỉ là sự ghi chép và cung cấp thông tin cho nhà quản lý ở doanh nghiệp mà còn cung cấp thông tin cho đối tượng bên ngoài như: cơ quan thuế, ngân hàng và các tổ chức tài chính khác, nhà đầu tư, nhà cung cấp... Việc công bố thông tin ra bên ngoài được xem như là một yêu cầu khách quan của thực tiễn để nhà nước vận hành nền kinh tế tốt hơn; để các tổ chức kinh tế và cá nhân liên quan có điều kiện đánh giá các khoản vốn đầu tư của mình hoặc tìm kiếm cơ hội kinh doanh tốt nhất. Vấn đề này đặt ra cho kế toán phải công bố những thông tin gì cho bên ngoài để vừa đảm bảo tính bí mật thông tin của từng doanh nghiệp, vừa đảm bảo nhu cầu thông tin của cộng đồng kinh doanh. Để đáp ứng những đòi hỏi đó, các hiệp hội nghề nghiệp về kế toán đã xây dựng những quy tắc chung trong ghi chép, phản ánh và công bố các thông tin kinh tế. Đây là một nhu cầu khách quan để người làm công việc kế toán có thể đạt được những thống nhất ở một chừng mực nhất định trong xử lý và cung cấp thông tin.

Những yêu cầu của thực tiễn đã thúc đẩy khoa học kế toán có những thay đổi về phương thức ghi chép và công bố thông tin; thể hiện là vào những thập niên đầu thế kỷ XX, kế toán đã dần dần tách biệt thành hai hệ thống:

- Sự hình thành hệ thống kế toán nhằm cung cấp thông tin cho nhiều đối tượng bên ngoài thông qua các báo cáo tài chính được trình bày theo những tiêu chuẩn thống nhất. Hệ thống kế toán đó gọi là *kế toán tài chính*.
- Cùng với sự phát triển ngày càng nhanh của khoa học công nghệ, áp lực cạnh tranh ngày càng tăng, để có thể đáp ứng được yêu cầu quản trị, nhu cầu cung cấp thông tin ngày càng đa dạng cho nhà quản lý trong tổ chức cũng như đảm bảo tính bảo mật của thông tin nội bộ đòi hỏi hệ thống kế toán có những cách ghi chép và xử lý thông tin riêng biệt. Hệ thống kế toán nhằm đảm bảo yêu cầu này là *hệ thống kế toán quản trị*. Với sự ứng dụng công nghệ kỹ thuật trong việc xử lý số liệu, hệ thống kế toán quản trị dần dần tách biệt với hệ thống kế toán tài chính.

Tóm lại, sự ra đời, phát triển của kế toán gắn liền với sự phát triển các hoạt động kinh tế và nhu cầu sử dụng thông tin kế toán. Ở mỗi quốc gia, sự phát triển của kế toán phụ thuộc vào các điều kiện về kinh tế, chính trị văn hóa và những tập quán riêng. Tuy nhiên khoa học kế toán ngày nay không giới hạn trong biên giới của mỗi nước mà đã có những biểu hiện có tính toàn cầu hóa.

1.1.2. Định nghĩa về kế toán:

Có nhiều cách tiếp cận định nghĩa kế toán.

Theo giáo trình *Lý thuyết hạch toán kế toán ở Việt Nam* (1991) định nghĩa: kế toán là một hệ thống thông tin và kiểm tra về tài sản trong các tổ chức bằng hệ thống các phương pháp khoa học. Kế toán nghiên cứu tài sản trong quan hệ với nguồn hình thành và quá trình vận động của tài sản trong các tổ chức, đơn vị. Với định nghĩa trên ta thấy tài sản, nguồn hình tài sản cùng với quá trình sử dụng nguồn lực đó theo mục đích của tổ chức là đối tượng để kế toán theo dõi, phản ánh, ghi chép và công bố thông tin.

Theo *luật kế toán nước CHXHCN Việt Nam*, kế toán là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và



thời gian lao động. Với định nghĩa này thì công việc kế toán được cụ thể bao gồm: giai đoạn thu thập dữ liệu ban đầu đến việc xử lý và cung cấp các thông tin kinh tế tài chính. Để phản ánh các thông tin kinh tế tài chính, kế toán sử dụng nhiều thước đo trong đó thước đo giá trị là thước đo chủ yếu và bắt buộc.

Theo *Viện Kế toán công Hoa Kỳ* (1953) định nghĩa: kế toán là một nghệ thuật ghi nhận, phân loại và tổng hợp các sự kiện kinh tế dưới hình thức tiền tệ theo một phương thức có ý nghĩa và giải thích các kết quả đó.

Theo *hiệp hội Kế toán Hoa Kỳ* (1966) thì kế toán là quá trình xác định, đo lường và cung cấp những thông tin hữu ích cho việc phán đoán và ra quyết định.

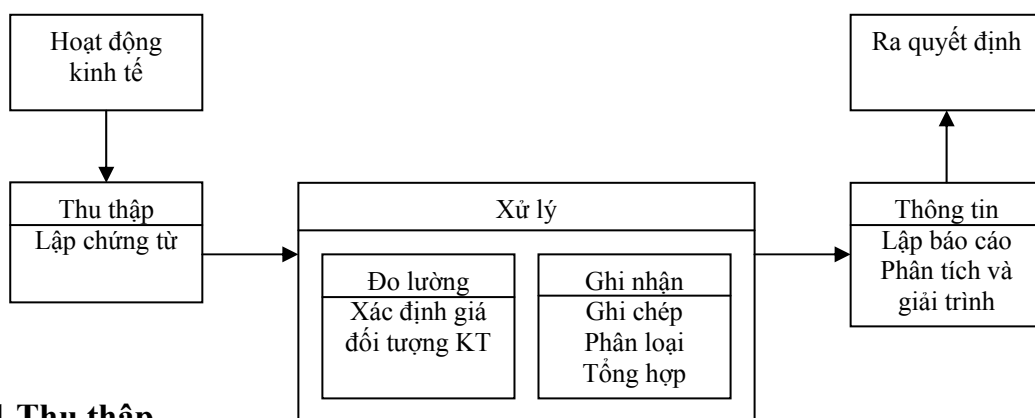
Hai định nghĩa trên đều có điểm chung là không chỉ nhấn mạnh kế toán là một quá trình với các công việc ghi chép, đo lường và phản ánh thông tin mà còn hướng đến tính hữu ích của thông tin trong việc ra quyết định. Ngoài ra các sự kiện kinh tế chính là đối tượng để kế toán thu thập và xử lý thông tin. Về bản chất các sự kiện kinh tế tài chính là quá trình huy động và sử dụng các tài sản của một tổ chức.

Từ những định nghĩa trên có thể rút ra một số điểm chung như sau:

- Kế toán nghiên cứu tài sản, nguồn hình thành tài sản và sự vận động của tài sản trong các tổ chức. Đó là các quan hệ kinh tế tài chính phát sinh ở các tổ chức có sử dụng tài sản để thực hiện mục tiêu hoạt động của mình.
- Kế toán sử dụng ba loại thước đo đó là thước đo giá trị, thước đo hiện vật và thước đo thời gian lao động, trong đó thước đo giá trị là bắt buộc để có thể tổng hợp toàn bộ các hoạt động kinh tế ở các tổ chức.
- Kế toán được xem là một hệ thống thông tin ở mỗi tổ chức. Hệ thống đó được vận hành qua một quá trình thu nhập, đo lường ghi chép và cung cấp thông tin bằng các phương pháp riêng có của kế toán.
- Chức năng của kế toán là thông tin và kiểm tra về quá trình hình thành và vận động của tài sản.

Tóm lại, kế toán là một khoa học thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tài sản, nguồn hình thành tài sản và sự vận động của tài sản trong các tổ chức.

1.2. QUY TRÌNH KẾ TOÁN TRONG MỘT ĐƠN VỊ KẾ TOÁN



1.2.1 Thu thập

Đây là giai đoạn đầu tiên của quy trình kế toán, là việc phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh gắn liền với hoạt động của một đơn vị kế toán, hay nói cách khác giai đoạn này liên quan đến thu thập các bằng chứng của những hoạt động kinh doanh trong



một tổ chức cụ thể. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được chia làm hai loại: bên trong và bên ngoài doanh nghiệp.

– Các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến các giao dịch giữa doanh nghiệp với các chủ thể độc lập bên ngoài doanh nghiệp như: nhà cung cấp, ngân hàng, các tổ chức Nhà Nước...

– Các nghiệp vụ kinh tế bên trong là các quá trình hoạt động kinh doanh diễn ra trong doanh nghiệp như: ở các doanh nghiệp sản xuất, đó là quá trình sử dụng các máy móc thiết bị trên cơ sở nguồn nhân lực sẵn có để chuyển đổi các loại vật liệu thành sản phẩm.

Như vậy, các nghiệp vụ kinh tế chính là dữ liệu đầu vào của quy trình kế toán. Để có thể biết thông tin ban đầu về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, kế toán sử dụng *phương pháp chứng từ kế toán*. Đó là phương pháp "sao chụp" các nghiệp vụ kinh tế tài chính hình thành tại đơn vị và là cơ sở cho quá trình xử lý thông tin ở bước tiếp theo.

1.2.2. Xử lý

Là giai đoạn tiếp theo của quá trình kế toán bao gồm hai công việc là đo lường và ghi nhận. Trong đó:

➤ *Đo lường*: diễn ra trước khi ảnh hưởng của các nghiệp vụ kinh tế được ghi nhận. Như đã biết, mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh được đo lường cho bằng nhiều thước đo khác nhau:

– Thước đo hiện vật (vật liệu mua 50 cái, xăng 100 lit, vải 3 m, ...) sử dụng thước đo hiện vật giúp kiểm soát chặt chẽ về mặt số lượng. Tuy nhiên, thước đo hiện vật chỉ tổng hợp số lượng liên quan đến từng đối tượng cụ thể, không thể tổng hợp thông tin từ nhiều đối tượng khác nhau thành một chỉ tiêu tổng quát được.

– Thước đo thời gian lao động (may cái áo mất 7 giờ,...) sử dụng thước đo thời gian lao động chúng ta biết được năng suất lao động, giúp ích cho việc tính tiền công lao động hoặc phân phối thu nhập giữa các cá nhân. Tuy nhiên thước đo thời gian cũng có nhược điểm: không thể tổng hợp toàn bộ thời gian lao động của tất cả các cá nhân, tập thể... vì tính chất lao động của mỗi cá nhân là khác nhau.

Để thông tin kế toán có ích đối với người sử dụng, thông tin đó phải thể hiện bằng một thước đo chung nhất nhằm tổng hợp ảnh hưởng của tất cả các nghiệp vụ kinh tế. Vì tất cả các giao dịch kinh tế phát sinh đều được thể hiện dưới hình thái tiền tệ, tiền tệ còn là phương tiện thanh toán và xác định giá trị nên việc sử dụng thước đo tiền tệ có thể giúp chúng ta so sánh, tổng hợp giá trị của những tài sản khác nhau, cũng như loại trừ ảnh hưởng của các sự kiện kinh tế phát sinh vượt mức.

➤ *Ghi nhận*: là quá trình sử dụng các sổ sách kế toán kết hợp với nguyên tắc ghi chép nhằm phân loại có hệ thống tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo những cách thức nhất định.

Đo lường và ghi nhận là quá trình có sự tác động qua lại lẫn nhau. Đo lường là cơ sở để kế toán ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế còn ghi nhận chính là tiền đề để thực hiện công việc đo lường các đối tượng kế toán này, là cơ sở cho những đo lường các đối tượng kế toán phức tạp hơn. Nhiều tài sản của một tổ chức không hình thành ngay từ nghiệp vụ kinh tế phát sinh mà liên quan đến một quá trình lâu dài. Hay kết quả kinh doanh của một đơn vị trong một thời kì luôn là chỉ tiêu được các nhà quản lý quan tâm. Chính vì những



mỗi quan tâm này đòi hỏi kế toán cần phải đo lường các chỉ tiêu kế toán có liên quan để ghi nhận thành các chỉ tiêu cụ thể. Đó cũng chính là đặc điểm của quá trình xử lý thông tin kế toán.

Việc đo lường và ghi chép ban đầu trong nhiều trường hợp chưa đáp ứng được yêu cầu của người sử dụng. Do vậy, các thông tin qua ghi chép cần được phân loại và tổng hợp theo những phương thức có ích cho người sử dụng. Việc *phân loại* cho phép tổng hợp nhiều nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến một đối tượng cụ thể, hoặc có bản chất kinh tế tương nhau thành từng loại. Còn *tổng hợp* trong quá trình ghi nhận là cơ sở để lập báo cáo tài chính.

1.2.3. Cung cấp

Là công việc cuối cùng của quy trình kế toán. Quá trình kế toán chỉ có ý nghĩa khi thông tin kế toán được chuyển tải dưới những hình thức nào đó cho người sử dụng. Báo cáo kế toán chính là kết quả đầu ra của quá trình. Tùy thuộc vào nhu cầu của người sử dụng thông tin mà mỗi loại báo cáo kế toán có nội dung và kết cấu riêng. Trong nhiều trường hợp, kế toán còn làm tiếp công việc phân tích và giải trình số liệu để người sử dụng có thể ra quyết định.

Tóm lại, quy trình kế toán là quá trình vận dụng nhiều phương pháp khác nhau một cách khoa học để thực hiện chức năng thông tin và kiểm tra về quá trình hình thành và sự vận động của tài sản. Quá trình đó được tổ chức một cách khoa học trên cơ sở nguồn nhân lực có am hiểu về kế toán và người sử dụng. Vì vậy kế toán được xem như là một hệ thống thông tin trong các tổ chức.

1.3. VAI TRÒ VÀ YÊU CẦU CỦA THÔNG TIN KẾ TOÁN

1.3.1. Vai trò của thông tin kế toán

Giúp ích cho người ra quyết định:

Kế toán cung cấp thông tin cho việc ra quyết định trong doanh nghiệp. Thông tin này như một tấm bản đồ của doanh nghiệp. Kế toán phản ánh các hoạt động bằng thước đo giá trị. Nó giúp cho người ra quyết định biết được họ bắt đầu từ đâu, kết thúc ở đâu, giúp xác định xem những mong muốn có đạt được hay không. Giống như tấm bản đồ, kế toán giúp cho người ra quyết định biết được họ có đang ở nơi họ muốn hay không, có gì sai lầm không, và giúp họ có thể tìm được lối đi đúng đắn.

Mục đích của kế toán là giúp người sử dụng thông tin kế toán ra những quyết định về các hoạt động kinh tế. Các sự kiện kinh tế bao gồm cả việc phân bổ nguồn lực khan hiếm. Con người phân bổ nguồn lực khan hiếm bất cứ khi nào họ trao đổi tiền, hàng hay dịch vụ... Những hoạt động này là rất phổ biến nên hầu như mỗi người trong xã hội đều cần sử dụng công cụ xử lý thông tin kế toán để ra quyết định.

Kế toán có thể giúp ích cho người ra quyết định bằng cách cung cấp thông tin dự đoán kết quả. Dựa trên những thông tin do kế toán cung cấp, những người ra quyết định cần xem xét, đánh giá thông tin để ra những quyết định cũng như những tiên đoán thích hợp.

Giúp người ra quyết định hiểu được doanh nghiệp:

Một doanh nghiệp hoạt động *hữu hiệu* là doanh nghiệp thành công trong việc cung cấp dịch vụ mà người tiêu dùng đang cần. Nhưng một doanh nghiệp hoạt động có *hiệu quả* là doanh nghiệp có thể giữ cho giá trị các nguồn lực mà nó sử dụng vào việc cung

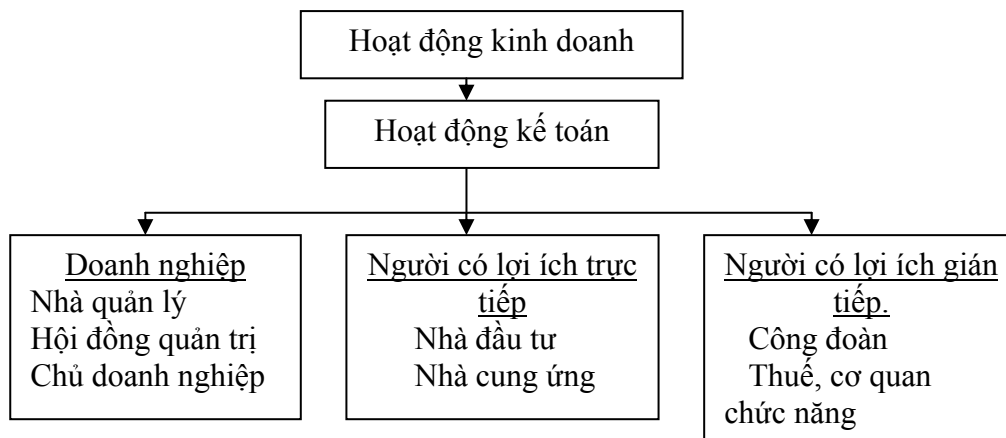


cấp sản phẩm và dịch vụ luôn nhỏ hơn giá bán các sản phẩm và dịch vụ đó. Để làm được điều đó, nhà quản lý phải kiểm soát chi phí bằng cách sử dụng kết hợp chất lượng và số lượng các nguồn lực một cách thích hợp.

Chẳng hạn, hệ thống thông tin kế toán là nguồn thông tin quan trọng mà nhà đầu tư sử dụng để ra các quyết định về sự đầu tư. Thông tin kế toán sẽ giúp nhà đầu tư đánh giá sự hữu hiệu và tính hiệu quả của doanh nghiệp. Nó giúp cho họ ước tính lợi ích sẽ thu lại từ khoản đầu tư trong doanh nghiệp và những rủi ro có liên quan đến việc đầu tư của họ. ...

→ Qua đó người sử dụng thông tin kế toán hiểu được về doanh nghiệp. Để có thể hiểu được thông tin kế toán tác động đến từng đối tượng kế toán như thế nào thì cần phải tìm hiểu vai trò của thông tin kế toán đối với từng đối tượng có nhu cầu sử dụng.

Đối tượng sử dụng thông tin kế toán



➤ Đối với các nhà quản lý ở doanh nghiệp:

Đó là những nhà quản lý ở tất cả các cấp độ trong doanh nghiệp. Nhà quản lý chịu trách nhiệm về các hoạt động cũng như việc đạt được mục tiêu mà doanh nghiệp đã đặt ra. Là người chịu trách nhiệm về việc *hoạch định* các mục tiêu cụ thể, mục tiêu tổng quát của doanh nghiệp, *điều khiển* việc thực hiện đầy đủ các chiến lược đã được hoạch định và hoạt động hàng ngày của doanh nghiệp, cũng như *đánh giá* kết quả thực hiện các hoạt động của doanh nghiệp: Nhà quản lý phải xác định làm cái gì, làm như thế nào và các kết quả đạt được có phù hợp với các hoạch định ban đầu hay không.... để thực hiện các chức năng này các quyết định, nhà quản lý phải dựa trên các thông tin được cung cấp kịp thời và có giá trị. Chẳng hạn như, nhà quản lý của một doanh nghiệp có lẽ cần biết:

Tiền mặt hiện tại có đủ để trả các khoản nợ không?

Chi phí sản xuất mỗi sản phẩm là bao nhiêu?

Chi phí có vượt ngân sách không?

Doanh nghiệp có thể tăng lương cho công nhân trong năm này?

Dòng sản phẩm nào mang lại cho doanh nghiệp nhiều lợi nhuận nhất?

Doanh nghiệp phải mượn bao nhiêu tiền để mở rộng quy mô?

Có thể nói nhu cầu thông tin kế toán của nhà quản lý các cấp của doanh nghiệp rất đa dạng, phong phú và luôn thay đổi. Vai trò của thông tin kế toán đối với nhóm đối tượng này thể hiện trên các mặt sau:



- Giúp nhà quản lý doanh nghiệp kiểm tra, kiểm soát toàn bộ số tài sản hiện có, tình hình biến động và sử dụng các tài sản trong hoạt động kinh doanh theo đúng mục tiêu đã định ra, tránh tình trạng thất thoát hay sử dụng lãng phí tài sản.
- Giúp nhà quản lý kiểm tra, kiểm soát tình hình sử dụng các khoản vay nợ, tình hình huy động và sử dụng vốn chủ sở hữu, qua đó đánh giá tình hình thực hiện nghĩa vụ của đơn vị đối với người cho vay, nhà cung cấp. Dựa trên thông tin do kế toán cung cấp, nhà quản lý có thể xây dựng kế hoạch ngắn hạn và dài hạn trong hoạt động đầu tư và huy động vốn, xây dựng các chiến lược và chính sách kinh doanh phù hợp.
- Là cơ sở để các nhà quản lý ra các quyết định liên quan đến tài sản và nguồn vốn của mình.

Mục đích:

Phục vụ công tác quản trị doanh nghiệp, từ công tác hoạch định đến việc tổ chức, đánh giá, kiểm soát và ra quyết định. Hệ thống báo cáo tài chính cung cấp thông tin cho các nhà quản lý doanh nghiệp là *kế toán quản trị*. Bởi vì nhà quản lý có mối quan hệ hữu cơ đối với doanh nghiệp, họ có thể sử dụng bất cứ dữ liệu nào họ cần cho việc ra quyết định. Hệ thống kế toán quản trị được thiết kế và sử dụng dữ liệu của hệ thống thông tin kế toán để hỗ trợ cho người làm quyết định bên trong doanh nghiệp nhằm đạt được mục tiêu của doanh nghiệp. Bởi vì bản chất tuyệt mật của những báo cáo này và mục tiêu chính trong những quyết định nội bộ của đơn vị nên những báo cáo này không đòi hỏi phải tuân thủ theo những nguyên tắc chung của kế toán.

➤ Đối với các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp:

Đối tượng bên ngoài doanh nghiệp là những người kiếm được lợi ích từ doanh nghiệp. Họ cần thông tin kế toán để dựa vào đó đưa ra những quyết định tốt nhất. Đối tượng bên ngoài doanh nghiệp bao gồm những người có lợi ích trực tiếp và những người có lợi ích gián tiếp.

Những người có lợi ích trực tiếp: Bao gồm nhà đầu tư và người cho vay.

- Đối với nhà đầu tư: bao gồm nhà đầu tư hiện hành và những nhà đầu tư tiềm tàng - người đã đầu tư hoặc có lẽ sẽ đầu tư trong tương lai. Thông tin kế toán giúp họ nhận định khoản đầu tư của họ vào doanh nghiệp bao nhiêu là tốt, có nên mua thêm, giữ hoặc bán những khoản đầu tư hay không.

- Đối với người cho vay (nhà cung cấp, ngân hàng...): quan tâm đến mức độ bảo đảm của doanh nghiệp trong việc hoàn trả các khoản tiền mà doanh nghiệp đã mượn trước đó, họ cũng quan tâm liệu doanh nghiệp đang tạo ra lợi nhuận nhưng có đủ khả năng thanh toán các khoản nợ đúng hạn không. Họ đánh giá những rủi ro của những khoản cho vay, bán chịu dựa trên những thông tin kế toán có sẵn. Do đó, có thể nói mối quan tâm của người cho vay không chỉ là khả năng thanh toán mà còn khả năng tạo ra lợi nhuận nữa. Một vài câu hỏi về doanh nghiệp có thể đặt ra bởi nhà đầu tư và người cho vay:

Doanh nghiệp có kiếm được những khoản thu nhập hay không?
Quy mô cũng như lợi nhuận của doanh nghiệp so với đối thủ cạnh tranh như thế nào?

Những khoản tiền lời và cổ tức có được bảo vệ bởi dòng tiền từ các hoạt động tương xứng hay không?

Khả năng thanh toán của doanh nghiệp như thế nào?



Những người có lợi ích gián tiếp: họ không có lợi ích trực tiếp từ doanh nghiệp, nhưng họ cũng cần thông tin kế toán để làm những quyết định liên quan đến vấn đề quản lý ở tầm vĩ mô của Nhà Nước, quản lý xã hội.

– Cơ quan thuộc về nhà nước: cơ quan thuế, cơ quan thống kê, các cơ quan quản lý nhà nước, cơ quan tài chính... cần thông tin kế toán để kiểm tra, kiểm soát tình hình tuân thủ pháp luật của các tổ chức. Thông tin kế toán về tình hình hoạt động của các doanh nghiệp là cơ sở để các cơ quan quản lý nhà nước đánh giá tổng hợp thực trạng hoạt động của mỗi ngành, mỗi địa phương, mỗi khu vực kinh tế và toàn bộ nền kinh tế; qua đó xây dựng các chính sách kinh tế vĩ mô phù hợp, đặc biệt là các chính sách về thuế.

– Đối tượng khác: công nhân, liên đoàn lao động...

Mặc dù vai trò của thông tin đối với mỗi đối tượng bên ngoài là khác nhau nhưng thực chất thông tin kế toán cung cấp cho các đối tượng này thường liên quan đến tình hình tài chính của doanh nghiệp. Vì thế báo cáo kế toán cung cấp cho các đối tượng này thường là báo cáo tài chính. Những báo cáo này thường cung cấp thông tin cho biết cái gì đã xảy ra trong quá khứ, và những thông tin này là chỉ dẫn quan trọng để người sử dụng có thể dự đoán được cái gì sẽ xảy ra trong tương lai. Hệ thống thông tin kế toán cung cấp cho các đối tượng này gọi là *hệ thống thông tin kế toán tài chính*. Do ảnh hưởng của những thông tin này đối với người sử dụng thông tin là lớn nên những báo cáo được lập cần phải tuân thủ theo các chuẩn mực chung và mang tính pháp lý.

Mục tiêu của báo cáo tài chính: giải thích những ảnh hưởng của các nghiệp vụ hoặc các sự kiện kinh tế đã hoàn thành ảnh hưởng đến doanh nghiệp.

3.2. Yêu cầu đối với thông tin kế toán:

Để có thể thuận tiện trong việc giải thích các thông tin kế toán cũng như để có thể thực hiện được vai trò của kế toán, thông tin kế toán phải đáp ứng những yêu cầu sau:

➤ Thông tin kế toán phải phản ánh *trung thực và khách quan* thực tế hoạt động của đơn vị nghĩa là thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo trên cơ sở các bằng chứng đầy đủ, khách quan đúng với thực trạng, bản chất nội dung và giá trị nghiệp vụ kinh tế phát sinh; đúng với thực tế, không bị xuyên tạc và bóp méo.

Các doanh nghiệp không nên quan niệm ghi sổ kế toán là để đối phó với yêu cầu của nhà nước mà phải xem kế toán như là kim chỉ nam của nhà quản lý trong mọi hoạt động. Có như vậy, đơn vị mới khắc phục được những tồn tại, phát huy những thế mạnh để đạt được mục đích với hiệu quả cao.

➤ Thông tin kế toán phải phản ánh *đầy đủ*, toàn diện về mọi hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị nghĩa là mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến kế toán phải được ghi chép và báo cáo đầy đủ, không bị bỏ sót. Các báo cáo tài chính và các ghi chép kế toán trình bày tất cả các thông tin kế toán liên quan để người sử dụng thông tin kế toán có thể hiểu được. Báo cáo tài chính nên cung cấp những giải thích cần thiết để thông tin được cung cấp không bị hiểu sai. Nhà quản lý có thể đưa ra những quyết định thích hợp, có phương hướng chỉ đạo đúng đắn với hoạt động của đơn vị.

➤ Thông tin kế toán phải phản ánh *kịp thời* các hoạt động kinh tế tài chính xảy ra nghĩa là thông tin kế toán phải được cung cấp kịp thời với yêu cầu quản lý và việc ra quyết định. Thông tin kế toán phải được ghi chép và báo cáo đúng hoặc trước thời hạn quy định không được chậm trễ. Mọi sự chậm trễ của thông tin đều bất lợi cho đơn vị. Để



thực hiện được yêu cầu này đòi hỏi kế toán phải tổ chức khoa học và ứng dụng các tiến bộ khoa học kỹ thuật vào công tác kế toán.

➤ Thông tin kế toán phải cung cấp rõ ràng, *dễ hiểu* đối với người sử dụng. Người sử dụng thông tin kế toán ở đây đòi hỏi phải có kiến thức nhất định về kế toán. Thông tin kế toán đảm bảo *có thể hiểu được* nghĩa là: kế toán viên phải chuẩn bị báo cáo tài chính tuân theo các chuẩn mực kế toán đã được chấp nhận. Những thông tin kế toán này phải đạt được sự hiểu biết chung. Người làm quyết định có thể diễn đạt thông tin kế toán hoặc họ phải xét đoán được thông tin gì cần để sử dụng, sử dụng thông tin đó như thế nào, và thông tin đó có nghĩa là gì.

➤ Thông tin kế toán được cung cấp phải *phù hợp* với nhu cầu cần thông tin: để thông tin có ích, thông tin đó phải phù hợp để đáp ứng các yêu cầu đưa ra các quyết định của nhà quản lý. Thông tin là phù hợp nếu những thông tin có tác động đến quyết định của người sử dụng bằng cách giúp họ đánh giá các sự kiện kinh tế hiện tại, quá khứ, tương lai, hoặc xác nhận các thông tin trong quá khứ.

➤ Thông tin kế toán phải *hữu ích*: nghĩa là kế toán viên phải cung cấp thông tin mà thông tin đó hữu ích đối với người làm quyết định. Nếu thông tin kế toán hữu ích thì thông tin đó phải có hai đặc tính là:

Thông tin đó có thể tin cậy được: là thông tin trình bày trung thực, có thể xác minh được, và thông tin đó phải có tính chất trung lập.

Thông tin có liên quan: nghĩa là thông tin đó phải có giá trị phản hồi, có giá trị dự đoán và được cung cấp kịp lúc.

➤ Thông tin kế toán phải *có thể so sánh được*: nghĩa là thông tin đó được trình bày theo cách mà người làm quyết định có thể nhận ra sự tương đồng, sự khác nhau, và xu hướng trong những khoản thời gian khác nhau hoặc giữa các doanh nghiệp khác nhau.

➤ *Cân đối giữa lợi ích và chi phí*: lợi ích từ các thông tin phải cao hơn các khoản chi phí bỏ ra để có được thông tin đó.

4. CÁC NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CƠ BẢN

Trong cơ chế mở cửa, nền kinh tế của mỗi nước không chỉ đóng khung trong phạm vi của nước đó mà có xu hướng hội nhập vào khu vực cũng như trên toàn thế giới. Do đó, hoạt động của mỗi doanh nghiệp cũng được mở rộng. Thông tin kế toán không chỉ phục vụ cho quản lý doanh nghiệp mà còn cung cấp cho những cá nhân, đơn vị bên ngoài có liên quan. Điều đó đòi hỏi cần phải thiết lập những nguyên tắc kế toán chung.

Năm 1973, Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế (International Accounting Standard Committee) đã được thành lập. Thành viên của ủy ban này là tất cả các tổ chức kế toán chuyên nghiệp trên toàn thế giới. Nhiệm vụ của ủy ban này là xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán và thu hẹp dần những khác biệt về kế toán giữa các nước.

Ý nghĩa:

Đảm bảo quá trình xử lý thông tin được thống nhất, đảm bảo thông tin dễ hiểu, đáng tin cậy và có thể so sánh.

Cùng với sự phát triển nhanh chóng của khoa học, kỹ thuật và những tiến bộ của loài người, các nguyên tắc kế toán thường xuyên được nghiên cứu, sửa đổi, bổ sung để ngày càng hoàn thiện.



Các nguyên tắc kế toán chung được bao gồm các khái niệm cơ bản và các nguyên tắc kế toán cơ bản được thừa nhận trong công tác kế toán.

Các khái niệm được thừa nhận:

- Thực thể kinh tế.
- Hoạt động liên tục.
- Thước đo tiền tệ.
- Kì kế toán.
- Cơ sở dồn tích.

Các nguyên tắc kế toán cơ bản:

- Giá gốc.
- Nguyên tắc ghi nhận doanh thu.
- Phù hợp.
- Nhất quán.
- Thận trọng.
- Trọng yếu.

4.1. Thực thể kinh tế:

Mục đích:

Vạch ra phạm vi giới hạn của một thực thể kinh doanh trong việc ghi chép, phản ánh và cung cấp thông tin một cách đầy đủ, toàn diện.

Nội dung:

Theo nguyên tắc này thì cần có sự độc lập về mặt kế toán tài chính giữa một đơn vị kinh tế với chủ sở hữu của nó và các đơn vị kinh tế khác. Với nguyên tắc này, tất cả các dữ liệu tài chính sẽ chỉ liên quan trực tiếp đến hoạt động của thực thể kinh tế đó.

Thực thể kế toán là bất kì tổ chức hoặc đơn vị nào trong xã hội. Đó có thể là một đơn vị hoạt động trong lĩnh vực kinh doanh, cơ quan chính phủ, tổ chức xã hội, Một thực thể kế toán thì phải có đại diện pháp lý và lập báo cáo tài chính. Theo luật kế toán Việt Nam, đó có thể là:

- Cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước.
- Đơn vị sự nghiệp, tổ chức không sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước.
- Doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế được thành lập và hoạt động theo pháp luật Việt Nam; chi nhánh, văn phòng đại diện của doanh nghiệp nước ngoài hoạt động tại Việt Nam.
- Hợp tác xã.
- Hộ kinh doanh cá thể, tổ hợp tác.

Các loại đơn vị kế toán:

- Đơn vị kế toán cơ sở: ở các doanh nghiệp độc lập, có tư cách pháp nhân đầy đủ (ở tất cả các lĩnh vực và mọi thành phần kinh tế).
- Đơn vị kế toán cấp trên: là các tổng doanh nghiệp, doanh nghiệp, tập đoàn kinh tế có nhiều đơn vị thành viên, lập và phát hành báo cáo tài chính tổng hợp.

**Ví dụ:**

Ông Nguyễn Văn A là chủ sở hữu doanh nghiệp ABC. Ông A tính hết các chi phí của cuộc sống riêng tư vào chi phí phát sinh trong kì của doanh nghiệp ABC. Theo khái niệm thực thể kinh tế thì điều này là không tuân thủ.

Hoạt động của doanh nghiệp A, doanh nghiệp B và doanh nghiệp C cần phải được ghi chép thành các đơn vị phân biệt vì mục đích kế toán (trong trường hợp các đơn vị đó không có mối quan hệ với nhau).

4.2. Hoạt động liên tục

Về mặt kế toán, một công ty được giả định là sẽ hoạt động trong một thời gian vô hạn định, trừ khi có những bằng chứng cụ thể về việc phá sản hay ngừng hoạt động.

Nội dung:

Báo cáo tài chính của doanh nghiệp phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc phải giảm đáng kể quy mô hoạt động của mình.

Ảnh hưởng:

Khi một doanh nghiệp còn tồn tại dấu hiệu hoạt động liên tục thì giá trị tài sản được ghi nhận theo nguyên tắc giá gốc mà không quan tâm đến giá trị thị trường mặc dù trong quá trình hoạt động kinh doanh giá trị thị trường của những tài sản này có thể biến động theo thời gian. Trường hợp có sự giảm giá hệ thống và liên tục thì sẽ sử dụng nguyên tắc khác để chi phối.

Nguyên tắc hoạt động liên tục là cơ sở để có thể thực hiện các nguyên tắc kế toán, chính sách kế toán. Nguyên tắc này được thừa nhận như một nguyên tắc để lập báo cáo tài chính. Trường hợp thực tế doanh nghiệp không còn hoạt động tuân theo giả định hoạt động liên tục thì doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính trên cơ sở khác và phải giải thích giả định đó trên bảng thuyết minh báo cáo tài chính. Khi đó giá trị thị trường dự kiến sẽ trở nên có ích trong việc đánh giá giá trị tài sản của doanh nghiệp.

4.3. Nguyên tắc thước đo bằng tiền:**Nội dung:**

Cần sử dụng thước đo giá trị làm đơn vị thống nhất trong ghi chép và tính toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, nói cách khác kế toán chỉ phản ánh những biến động có thể biểu hiện bằng tiền. Theo nguyên tắc này, tiền tệ được sử dụng như một thước đo cơ bản và thống nhất trong tất cả các báo cáo tài chính.

Các nghiệp vụ kinh tế cần được ghi chép, phản ánh bằng một đơn vị tiền tệ thống nhất, trường hợp nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến các đồng tiền khác thì cần qui đổi về đơn vị tiền tệ thống nhất để ghi sổ theo phương pháp thích hợp.

4.4. Kì kế toán:**Nội dung:**

Theo luật kế toán Việt Nam: “ *Kỳ kế toán là khoảng thời gian xác định từ thời điểm đơn vị kế toán bắt đầu ghi sổ kế toán đến thời điểm kết thúc việc ghi sổ, khóa sổ kế*



toán để lập báo cáo tài chính.” Hay nói cách khác, kì kế toán là khoảng thời gian xác định để kế toán báo cáo tình hình thực hiện các hoạt động của doanh nghiệp.

Kì kế toán có thể là: kì kế toán năm, kì kế toán tháng, kì kế toán quý.

– Kỳ kế toán năm là mười hai tháng, tính từ đầu ngày 01 tháng 01 đến hết ngày 31 tháng 12 năm dương lịch. Đơn vị kế toán có đặc thù riêng về tổ chức, hoạt động được chọn kỳ kế toán năm là mười hai tháng tròn theo năm dương lịch, bắt đầu từ đầu ngày 01 tháng đầu quý này đến hết ngày cuối cùng của tháng cuối quý trước năm sau và thông báo cho cơ quan tài chính biết.

– Kỳ kế toán quý là ba tháng, tính từ đầu ngày 01 tháng đầu quý đến hết ngày cuối cùng của tháng cuối quý.

– Kỳ kế toán tháng là một tháng, tính từ đầu ngày 01 đến hết ngày cuối cùng của tháng.

– Đối với đơn vị mới thành lập, kì kế toán được tính từ ngày cấp giấy chứng nhận đăng kí kinh doanh cho đến hết ngày cuối kì kế toán.

Mục đích:

Nguyên tắc này xuất phát đòi hỏi của nhà quản lý và người sử dụng báo cáo tài chính là cần có sự đánh giá thường kì về tình hình hoạt động của đơn vị.

4.5. Cơ sở dồn tích

Nội dung nguyên tắc:

Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền.

Ví dụ:

Hoạt động mua bán chịu: nếu theo phương pháp kế toán dồn tích thì doanh thu được ghi nhận vào sổ kế toán khi doanh nghiệp phát hành hóa đơn, giao hàng thay vì chờ đến thời điểm thu được tiền.

Hoạt động thanh toán: việc thanh toán cho nhà cung cấp được ghi nhận khi quyền sở hữu hàng được chuyển giao.

Ghi nhận chi phí: Chi phí được ghi nhận phải liên quan đến hoạt động kinh doanh trong kì không phụ thuộc vào việc đã chi tiền hay chưa.

Ý nghĩa:

Phương pháp này đưa ra một bức tranh chính xác hơn về tình hình tài chính hiện tại của doanh nghiệp. Phương pháp kế toán dồn tích được xem là phương pháp thực hành kế toán tiêu chuẩn đối với hầu hết các doanh nghiệp.

4.6. Giá gốc

Đây là nguyên tắc kế toán cơ bản được vận dụng trong công tác hạch toán kế toán, đặc biệt là kế toán tính giá các loại tài sản trong đơn vị.

Nội dung:



Tài sản phải được ghi nhận theo giá gốc. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm tài sản đó được ghi nhận. Trường hợp tài sản được hình thành từ một vật đền bù khác với tiền thì chi phí được đánh giá theo giá thị trường tương đương với vật đền bù đó. Giá gốc của tài sản không thay đổi trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể.

Ảnh hưởng:

Kế toán giả thiết rằng sự thay đổi của sức mua đồng tiền không đủ lớn để ảnh hưởng đến sự đo lường kế toán. Trường hợp lạm phát lớn, đồng tiền mất giá đồng loạt thì kế toán phải sử dụng giải pháp riêng để giải quyết.

Kế toán quan tâm đến giá gốc hơn giá thị trường vì:

- Giá thị trường thường xuyên biến động nên rất khó ước tính, mặt khác giá đó phụ thuộc vào ý kiến chủ quan của con người.
- Khái niệm hoạt động liên tục làm cho giá thị trường trở nên không cần thiết.

Nguyên tắc giá phí được áp dụng để tính giá trị hàng hóa, nguyên giá tài sản cố định, và cả các thành phần sản xuất.

Hạn chế:

Kế toán không phản ánh giá trị thực tài sản của doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo kế toán.

Ví dụ:

Doanh nghiệp A có mua một mảnh đất cách đây vài năm. Giá của mảnh đất này là một trăm sáu mươi triệu. Cuối năm nay, một vài đại lý bất động sản cho biết giá mảnh đất này có thể được bán với giá hơn một trăm sáu mươi triệu. Theo nguyên tắc giá gốc, giá trị tài sản sẽ vẫn được ghi nhận là một trăm sáu mươi triệu.

Lưu ý:

Nguyên tắc giá gốc còn liên quan đến đo lường nợ phải trả, doanh thu, chi phí.

4.7. Nguyên tắc ghi nhận doanh thu

Nội dung:

Doanh thu được ghi nhận trong kì mà nó thực hiện (khi quyền sở hữu hàng hoá bán ra được chuyển giao, hoặc khi các lao vụ, dịch vụ hoàn thành chuyển giao).

Doanh thu có thể được ghi nhận: Trước, trong và sau kì mà đơn vị đó thu được tiền hàng. Như vậy, có ba loại doanh thu:

- Doanh thu trả tiền ngay.

Ví dụ: Khách hàng Y mua trực tiếp một lô sản phẩm theo giá là 34.100.000đ và đã thanh toán toàn bộ bằng tiền mặt.

- Doanh thu chưa thu tiền.

Ví dụ: xuất kho thành phẩm bán trực tiếp cho doanh nghiệp Y với giá bán là 15.400.000đ. Khách hàng chưa thanh toán.

- Doanh thu nhận tiền trước.



Ví dụ: doanh nghiệp ABC cho công ty X thuê mặt bằng sử dụng để kinh doanh. Đầu tháng 1/N, công ty X chi 84.000.000 thanh toán tiền thuê mặt bằng 12 tháng cho doanh nghiệp. Như vậy, đầu tháng 1/N, công ty đã thực nhận 84.000.000đ, nhưng khoản thu này liên quan đến hoạt động kinh doanh 12 tháng của doanh nghiệp (kì kế toán là tháng), nên doanh nghiệp không thể ghi nhận một lần vào doanh thu tháng 1/N, mà phải phân bổ vào doanh thu của 12 tháng. Tức là, vào thời điểm nhận 84.000.000đ, kế toán ghi nhận vào doanh thu chưa thực hiện, sau đó phân bổ dần vào doanh thu của từng tháng là 7.000.000đ.

Ngoài các phương thức bán hàng thông thường được quy định như trên, trong thực tế còn có một số trường hợp đặc biệt, cần có phương pháp ghi nhận doanh thu thích hợp. Những trường hợp đặc biệt này được quy định rõ trong các chuẩn mực có liên quan.

Ảnh hưởng:

Việc ghi nhận doanh thu phải đảm bảo thống nhất, đó là cơ sở để xác định lợi nhuận đúng đắn.

4.8. Phù hợp

Nội dung:

Nguyên tắc này đòi hỏi: Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu đồng thời phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó.

Ghi nhận chi phí: chi phí được ghi nhận theo nguyên tắc phù hợp phải liên quan đến doanh thu của những sản phẩm hàng hóa được tạo ra trong kì bất kể đã trả tiền hay chưa trả tiền. Chi phí tương ứng liên quan đến việc tạo ra doanh thu bao gồm:

Chi phí được ghi nhận trong kì có thể thực chi trong kì, đã chi ở các kì trước (chi phí trả trước được phân bổ vào kì này), hoặc sẽ chi ở kì sau (chi phí phải trả được trích trước vào chi phí trong kì).

Ảnh hưởng:

Doanh thu và chi phí xác định lợi nhuận phù hợp với nhau làm cho lợi nhuận của kì kế toán được xác định hợp lý, phản ánh đúng hiệu quả hoạt động kinh doanh trong kì của đơn vị.

Ví dụ:

Doanh nghiệp A mua tài sản với giá trị 35000000đ, ước tính sử dụng để tạo ra thu nhập trong vòng 5 năm. Doanh nghiệp sử dụng phương pháp khấu hao đường thẳng để tính khấu hao đối với tài sản này. Vậy chi phí khấu hao được ghi nhận hàng tháng hoặc hàng năm là bao nhiêu để phù hợp với doanh thu tạo ra?

Tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm không được ghi nhận vào chi phí xác định lợi nhuận cho đến khi sản phẩm thật sự được bán. Khi sản phẩm được bán chi phí được ghi nhận vào chi phí giá vốn hàng bán.

4.9. Nhất quán

Nội dung:

Các chính sách và phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kì kế toán năm. Kế toán chỉ được thay đổi chính sách và



phương pháp kế toán khi sự thay đổi đó làm tăng tính hữu ích của thông tin và phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh.

Mục đích:

Để báo cáo tài chính có thể so sánh được giữa các thời kì.

Để báo cáo tài chính có thể so sánh giữa các doanh nghiệp.

Nguyên tắc này được đặt ra vì yêu cầu số liệu kế toán phải so sánh được giữa các kì kế toán trong một doanh nghiệp. Ngoài ra, nếu các phương pháp lựa chọn thay đổi thì khuynh hướng số liệu phản ánh trên báo cáo tài chính sẽ bị không phản ánh chính xác các hoạt động của doanh nghiệp.

Ví dụ: nếu doanh nghiệp đã chọn hình thức khấu hao tài sản cố định theo phương pháp đường thẳng thì phương pháp này phải được áp dụng trong suốt kì kế toán đó cho toàn bộ tài sản cố định.

4.10. Thận trọng

Nội dung:

Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần phải lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi:

- Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn.
- Không đánh giá cao hơn giá trị các tài sản và các khoản thu nhập.
- Không đánh giá thấp hơn giá trị các khoản nợ phải trả và chi phí.
- Doanh thu và thu nhập chỉ được ghi nhận khi có bằng chứng chắc chắn về khả năng thu được lợi ích kinh tế, còn chi phí có thể được ghi nhận khi có bằng chứng chưa chắc chắn về khả năng phát sinh chi phí.

Khi một vấn đề có nhiều hướng xử lý thì kế toán phải chọn giải pháp nào mang lại kết quả ít thuận lợi nhất về phần quyền lợi của chủ sở hữu, ít có lợi nhất cho tài sản của doanh nghiệp. Theo nguyên tắc này, kế toán sẽ công nhận ngay một khoản lỗ hoặc giảm vốn ngay khi nghĩ rằng nó có thể xảy ra nhưng chỉ công nhận một khoản lãi hay tăng vốn khi có bằng chứng chắc chắn.

Ảnh hưởng:

Phương pháp đánh giá hay phương pháp hạch toán khác nhau sẽ dẫn đến kết quả khác nhau trên báo cáo tài chính. Dựa vào nguyên tắc thận trọng có thể lựa chọn phương pháp hạch toán để ghi nhận giá trị tài sản không vượt quá giá trị thực của tài sản, cũng như không thổi phồng kết quả hoạt động.

Ví dụ: Một khách hàng của doanh nghiệp đang có nguy cơ phá sản, doanh nghiệp cần lập một khoản dự phòng đối với khoản nợ phải thu khách hàng đó.

4.11. Trọng yếu

Nội dung:

Thông tin được coi là *trọng yếu* trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc sự thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.



Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể và mối quan hệ giữa giá trị hay bản chất của nó và các nhân tố khác.

Ảnh hưởng:

Kế toán chỉ theo dõi và công khai những sự việc được xem là quan trọng và có thể bỏ qua không quan tâm đến những sự việc được xem là không quan trọng.

Có thể bỏ qua các yêu cầu của một nguyên tắc kế toán khi nó không làm ảnh hưởng lớn đến các báo cáo tài chính.

Cho phép có sai số khi sai số đó có thể chấp nhận được và nó không làm ảnh hưởng đến sự trung thực, hợp lý của các báo cáo tài chính.

Ví dụ:

Vận dụng nguyên tắc trọng yếu trong quá trình hạch toán, kế toán có thể lựa chọn cách phân loại tài sản hay phân bổ chi phí.

– Mua văn phòng phẩm nên được dần trải ghi nhận trong 6 tháng hay ghi nhận tất cả chi phí trong một tháng? Dựa trên nguyên tắc trọng yếu, vì số tiền là quá nhỏ, không trọng yếu nên kế toán ghi nhận tất cả chi phí văn phòng phẩm phát sinh vào chi phí trong một tháng thay vì dần trải trong 6 tháng. Nếu số tiền nhỏ mà ghi nhận trong 6 tháng thì sẽ tổn kém chi phí cho việc theo dõi: chi phí giấy, chi phí nhân lực theo dõi...

– Doanh nghiệp B mua một máy trị giá 6.875.000 đồng. Doanh nghiệp ghi nhận toàn bộ số tiền liên quan đến việc mua máy vào chi phí hay ghi nhận chiếc máy như một tài sản cố định? Theo nguyên tắc trọng yếu, Doanh nghiệp ghi nhận chi phí liên quan đến chiếc máy như chi phí vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh vì giá trị của cái máy là quá nhỏ không đủ điều kiện để ghi nhận như một tài sản cố định.

5.1. Nhiệm vụ của kế toán:

Kế toán thực hiện các nhiệm vụ sau:

- Thu thập, xử lý thông tin, số liệu kế toán theo đối tượng nội dung công việc kế toán theo chuẩn mực và chế độ kế toán.
- Kiểm tra giám sát các khoản thu, chi tài chính, các nghĩa vụ thu nộp thanh toán nợ kiểm tra, việc quản lý sử dụng tài sản và nguồn hình thành tài sản, phát hiện và ngăn ngừa các hành vi vi phạm pháp luật về tài chính, kế toán.
- Phân tích thông tin, số liệu kế toán; tham mưu đề xuất các giải pháp phục vụ yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế tài chính của đơn vị.
- Cung cấp thông tin, số liệu kế toán theo qui định của pháp luật.

5.2. Các phương pháp kế toán cơ bản:

a. Lập chứng từ kế toán:

Lập chứng từ là cơ sở đầu tiên của công việc kế toán. Lập chứng từ là công việc của kế toán phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và hoàn thành vào các chứng từ theo mẫu qui định, theo thời gian và địa điểm phát sinh của các nghiệp vụ đó. Chứng từ là cơ sở để ghi sổ kế toán, với nội dung qui định trong chứng từ, phương pháp lập chứng



từ là cơ sở để kế toán phản ánh kịp thời, đầy đủ và chính xác mọi hoạt động của doanh nghiệp.

b. Kiểm kê:

Kiểm kê là công việc của kế toán dùng cân, đong, đo, đếm ... để xác định số lượng và chất lượng của các loại vật tư, tiền ..., từ đó đối chiếu với số liệu trong sổ kế toán nhằm phát hiện các khoản chênh lệch giữa số thực tế và số trên sổ kế toán mà có biện pháp xử lý kịp thời, xác định trách nhiệm vật chất của nhà quản lý và sử dụng tài sản đó.

c. Tính giá các đối tượng kế toán:

Tính giá các đối tượng kế toán là công việc của kế toán biểu hiện giá trị của tất cả những tài sản của doanh nghiệp. nhờ việc đánh giá này mà mọi đối tượng kế toán đều được biểu hiện cùng một thước đo tiền tệ, từ đó có thể tổng hợp được những chỉ tiêu cần thiết bằng tiền theo các tiêu thức doanh nghiệp, mà còn theo từng ngành và cả nền kinh tế.

d. Tính giá thành:

Tính giá thành là công việc của kế toán tổng hợp chi phí phát sinh trong kì của doanh nghiệp biểu hiện bằng tiền để từ đó xác định những khoản chi phí nào cho loại sản phẩm nào, lao vụ nào. việc xác định chi phí để hình thành nên giá thành của từng loại sản phẩm hay lao vụ giúp doanh nghiệp thấy được hiệu quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp mình, từ đó doanh nghiệp có kế hoạch hạ giá thành sản phẩm hay lao vụ.

e. Tài khoản, ghi sổ kép:

Tài khoản kế toán dùng để phản ánh và giám đốc một cách thường xuyên, liên tục và có hệ thống các đối tượng kế toán riêng biệt trong quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Mỗi đối tượng kế toán có nội dung kinh tế khác nhau, có sự tồn tại và vận động khác nhau, có yêu cầu quản lý khác nhau nên mỗi đối tượng kế toán được mở một tài khoản tương ứng.

Ghi sổ kép là công việc của kế toán dùng ghi một nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào ít nhất hai tài khoản theo đúng nội dung kinh tế và mối quan hệ khách quan của các tài khoản. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp có nội dung kinh tế nhất định được phản ánh vào tài khoản liên quan đã giúp cho việc giám đốc chặt chẽ các hoạt động tài chính của doanh nghiệp.

f. Phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán:

Tổng hợp - cân đối kế toán là một phương pháp kế toán trong quy trình kế toán ở một đơn vị nhằm cung cấp thông tin cho người sử dụng thông tin qua các báo cáo kế toán.

Báo cáo kế toán được tổng hợp từ các số liệu kế toán theo các chỉ tiêu kinh tế về tài sản và tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong một thời kì nhất định. Số liệu trên báo cáo kế toán giúp cho doanh nghiệp đánh giá và phân tích được tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh, từ đó có biện pháp bảo vệ và sử dụng tài sản mang lại hiệu quả cao nhất.



TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Giáo trình Nguyên lý kế toán
Ts. Trần Đình Khôi Nguyên (chủ biên), Ts. Hoàng Tùng, Ths. Đoàn Ngọc Phi Anh,
Ths. Phạm Hoài Hương.
Nhà xuất bản giáo dục.
- Giáo trình Nguyên lý kế toán
PGS - Ts. Võ Văn Nhị.
Nhà xuất bản tổng hợp TP. Hồ Chí Minh



Chương II

ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

2.1. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

Trong chương I, chúng ta đã tìm hiểu về *kế toán là gì, các yêu cầu và nguyên tắc kế toán*. Trong chương này chúng ta sẽ tìm hiểu *kế toán truyền đạt và cung cấp thông tin về cái gì*. Hay nói cách khác chúng ta sẽ tìm hiểu đối tượng nghiên cứu của kế toán: “*Kế toán đo lường và phản ánh cái gì?*”

Tại bất cứ một doanh nghiệp nào khi sử dụng tài sản để đạt được mục tiêu, doanh nghiệp đều quan tâm tài sản đó được hình thành từ đâu, tài sản đó được sử dụng như thế nào. Với chức năng cung cấp thông tin về sự hình thành và sử dụng tài sản của đơn vị, kế toán có thể đáp ứng được yêu cầu này. Như vậy, đối tượng kế toán được nghiên cứu theo những yêu cầu quản lý riêng. Cụ thể:

– Kế toán nghiên cứu tài sản trong mối quan hệ với nguồn hình thành tài sản của đơn vị. Tài sản thể hiện nguồn lực kinh tế được sử dụng tại đơn vị và tình hình phân bổ các nguồn lực đó. Nguồn hình thành tài sản thể hiện nguồn gốc tài sản của đơn vị. Vì vậy kế toán nghiên cứu tài sản không thể tách rời với nguồn hình thành tài sản đó.

– Kế toán không chỉ nghiên cứu tài sản của đơn vị ở trạng thái tĩnh mà còn nghiên cứu tài sản ở trạng thái động. Tài sản của đơn vị vận động thông qua các hoạt động sử dụng tài sản để đạt được mục tiêu đã định. Như ta đã biết, mọi sự vật, hiện tượng luôn vận động biến đổi. Trong kế toán, điều này thể hiện rõ ở đối tượng kế toán. Trong quá trình hoạt động, tài sản và nguồn vốn của đơn vị không đứng im mà nó luôn vận động, chuyển hóa từ dạng này sang dạng khác trong quá trình tái sản xuất, kết thúc một chu kỳ nó lại được bắt đầu bởi một chu kỳ với sự gia tăng quy mô, số lượng giúp doanh nghiệp không những tồn tại mà còn phát triển mạnh. Do đó, để nghiên cứu sự vận động của tài sản trong đơn vị, kế toán phải phản ánh kịp thời sự thay đổi về mặt hình thái vật chất và giá trị của tài sản trong quá trình sử dụng tài sản cho hoạt động của đơn vị. Bên cạnh đó, kế toán cần phải thu thập, đo lường, phản ánh và cung cấp thông tin về chi phí và doanh thu phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị để giúp người sử dụng thông tin kế toán đánh giá hiệu quả sử dụng các nguồn lực kinh tế tại đơn vị.

– Trong hoạt động của đơn vị còn phát sinh các quan hệ kinh tế ngoài tài sản của đơn vị. Thuộc về các quan hệ này gồm: các quan hệ kinh tế phát sinh do hợp đồng chuyển giao quyền sử dụng, các quan hệ nghĩa vụ của đơn vị trong việc sử dụng của cải xã hội... các quan hệ kinh tế này cũng được đặt ra nhu cầu phải thuộc đối tượng nghiên cứu của kế toán.

Như vậy, kế toán cũng là một môn khoa học nghiên cứu các quá trình tái sản xuất nhưng thông qua nghiên cứu tài sản, nguồn hình thành tài sản (nguồn vốn), sự tuần hoàn của vốn qua các quá trình hoạt động và các mối quan hệ kinh tế - pháp lý phát sinh trong quá trình tồn tại và hoạt động của một đơn vị kinh tế. Để hiểu rõ hơn về đối tượng kế toán, chúng ta sẽ tìm hiểu chi tiết về khái niệm liên quan: tài sản và nguồn vốn.

Một nghiệp vụ kinh tế - tài chính là một sự kiện hay giao dịch làm ảnh hưởng đến tài sản, nguồn vốn, chi phí hay doanh thu của một đơn vị. Như vậy có thể nói kế toán phản ánh khái quát các quá trình kinh doanh trên phương diện vốn kinh doanh và sự vận động của nó thông qua phản ánh các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh, tổng hợp và truyền đạt thông tin cho các đối tượng sử dụng.



2.2. TÀI SẢN VÀ NGUỒN HÌNH THÀNH TÀI SẢN CỦA ĐƠN VỊ

2.2.1. Tài sản của đơn vị:

2.2.1.1. Định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản:

Tài sản là nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai (Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01).

Từ định nghĩa trên, ta thấy có hai vấn đề cần phải làm rõ:

- Lợi ích kinh tế trong tương lai của một tài sản là gì?
- Quyền kiểm soát đối với tài sản là như thế nào?

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01 thì:

Lợi ích kinh tế trong tương lai của một tài sản là tiềm năng làm tăng nguồn tiền và các khoản tương đương tiền của doanh nghiệp hoặc làm giảm bớt các khoản tiền mà doanh nghiệp phải chi ra.

- Lợi ích kinh tế trong tương lai của một tài sản được thể hiện trong các trường hợp:

Sử dụng một cách đơn lẻ hoặc kết hợp với các tài sản khác trong sản xuất sản phẩm để bán hay cung cấp dịch vụ cho khách hàng.

Để bán hoặc trao đổi lấy tài sản khác.

Để thanh toán các khoản nợ phải trả.

Để phân phối cho chủ sở hữu doanh nghiệp...

- Ví dụ:

Lợi ích kinh tế trong tương lai của tiền được thể hiện thông qua việc sử dụng tiền đó trong tương lai để trao đổi lấy tài sản khác hoặc để thanh toán các khoản nợ.

Lợi ích kinh tế trong tương lai của hàng hóa thể hiện thông qua bán hàng hóa và thu tiền.

Lợi ích kinh tế trong tương lai của các khoản phải thu thể hiện thông qua việc sẽ thu được tiền hoặc trao đổi lấy tài sản khác trong tương lai.

Quyền kiểm soát đối với một nguồn lực kinh tế là khả năng của đơn vị trong việc sử dụng lợi ích kinh tế do nguồn lực đó mang lại nhằm đạt được mục tiêu của đơn vị hoặc quyền từ chối hay điều khiển việc sử dụng lợi ích kinh tế từ nguồn lực đó đối với đơn vị khác. Như vậy, quyền kiểm soát đối với một tài sản có phải là quyền sở hữu đối với tài sản không? Đơn vị có quyền kiểm soát trong các trường hợp sau:

- Thông thường những nguồn lực kinh tế thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp cũng thuộc quyền kiểm soát của doanh nghiệp có quyền quyết định sử dụng tài sản đó như thế nào để mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị. Ví dụ: máy móc thiết bị của đơn vị mua về để phục vụ cho quá trình sản xuất kinh doanh là những nguồn lực kinh tế thuộc quyền sở hữu của đơn vị và đơn vị có quyền quyết định sử dụng các nguồn lực đó như thế nào để mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị.

- Nguồn lực kinh tế không thuộc quyền sở hữu của đơn vị nhưng đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực đó để mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai. Ví dụ: đơn vị thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính. Trong trường hợp này, hợp đồng thuê tài sản thể hiện việc chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với tài sản cho đơn vị thuê



tức đơn vị có quyền điều khiển việc sử dụng lợi ích kinh tế từ nguồn lực đó nên tài sản đó thuộc quyền kiểm soát của đơn vị.

– Có những tài sản thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp và thu được lợi ích kinh tế trong tương lai nhưng doanh nghiệp có thể không kiểm soát được về mặt pháp lý như: bí quyết kỹ thuật thu được từ hoạt động triển khai có thể thỏa mãn điều kiện ghi nhận tài sản cho đến khi nào bí quyết đó còn giữ được bí mật và doanh nghiệp có thể thu được lợi ích kinh tế tương lai từ việc sử dụng bí quyết đó.

→ Những nguồn lực có thể mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị trong tương lai nhưng không thuộc quyền kiểm soát của đơn vị thì không phải là tài sản của đơn vị. Ví dụ như: đội ngũ nhân viên của đơn vị có thể mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho đơn vị nhưng đơn vị không có đủ khả năng kiểm soát các lợi ích kinh tế đó vì nhân viên của đơn vị có thể đơn phương phá vỡ hợp đồng lao động bất cứ lúc nào. Do đó, đội ngũ nhân viên không phải là tài sản của đơn vị.

Tài sản được hình thành từ các nghiệp vụ kinh tế đã xảy ra trong quá khứ như: mua sắm, tự sản xuất, nhận góp vốn... Các giao dịch kinh tế phát sinh trong tương lai không làm tăng tài sản của đơn vị tại thời điểm hiện tại bởi vì quyền kiểm soát đối với lợi ích kinh tế trong tương lai của tài sản chỉ có thể được thực hiện thông qua các giao dịch sự kiện đã xảy ra. Nếu một thiết bị đã được đơn vị kế toán mua thì thiết bị đó là TS của đơn vị đó, nhưng nếu như thiết bị đó sẽ được đơn vị đó mua thì nó không được báo cáo như là TS của đơn vị.

Hình thái biểu hiện của tài sản: có thể có hình thái vật chất như: nhà xưởng, máy móc, thiết bị, vật tư, hàng hóa... hoặc không có hình thái vật chất như: bản quyền, bằng sáng chế... nhưng đơn vị phải thu được lợi ích kinh tế trong tương lai và thuộc quyền kiểm soát của đơn vị.

Tiêu chuẩn ghi nhận tài sản của đơn vị

Một tài sản được ghi nhận trước hết phải thỏa mãn *định nghĩa về tài sản* đồng thời phải thỏa mãn 2 tiêu chuẩn sau:

- Đơn vị có khả năng thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó.
- Giá trị tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy.

Trong định nghĩa về tài sản chỉ đề cập đến khả năng mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai của tài sản. Tuy nhiên để được ghi nhận là tài sản của đơn vị thì lợi ích kinh tế trong tương lai mà tài sản đó mang lại phải là chắc chắn. Việc ghi nhận như thế là tuân thủ nguyên tắc thận trọng trong kế toán. Do đó, chuẩn mực kế toán Việt Nam không cho phép ghi nhận chi phí nghiên cứu là tài sản của đơn vị bởi vì trong quá trình nghiên cứu chưa có thể khẳng định chắc chắn công trình nghiên cứu sẽ thành công và có khả năng mang lại lợi ích kinh tế cho đơn vị trong tương lai.

Như đã đề cập ở chương trước tất cả các đối tượng kế toán đều phải được đo lường bằng thước đo tiền tệ. Vậy *có phải bất cứ nguồn lực kinh tế nào chắc chắn mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai đều được ghi nhận là tài sản?* Câu trả lời là không. Có những nguồn lực kinh tế mà khả năng mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai là chắc chắn nhưng do giá trị của nó không được xác định bằng một số tiền cụ thể nên vẫn không được ghi nhận. Theo nguyên tắc thước đo tiền tệ, tất cả các đối tượng kế toán phải phản ánh bằng thước đo tiền tệ. Do đó để đảm bảo thông tin đáng tin cậy thì khả năng đo lường giá trị của tài sản là một trong những điều kiện quan trọng để ghi nhận tài sản đó là



của đơn vị. Đo lường giá trị tài sản của đơn vị theo giá gốc là cơ sở để xác định giá trị tài sản một cách đáng tin cậy và nó cho phép tìm được bằng chứng khách quan làm cơ sở để xác định được giá trị tài sản và có thể kiểm chứng được. Chính vì điều kiện này mà giá trị thương hiệu được tạo ra từ nội bộ của đơn vị không được ghi nhận là tài sản của đơn vị khi chưa xác định được giá trị một cách đáng tin cậy.

Từ những phân tích trên, một đối tượng được ghi nhận là tài sản khi thỏa mãn đồng thời cả định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản.

Ví dụ: nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ mua về để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh đối với doanh nghiệp sản xuất được ghi nhận là tài sản của đơn vị bởi vì:

- Tài sản này là tài sản thuộc quyền kiểm soát của đơn vị do đơn vị có quyền sở hữu đối với tài sản đó.
- Tài sản đó có chắc chắn mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho đơn vị thông qua việc sử dụng các tài sản đó vào việc sản xuất sản phẩm.
- Giá trị của tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy vì doanh nghiệp đã bỏ tiền ra để mua tài sản đó và đưa nó vào sử dụng.

2.2.1.2. Phân loại tài sản trong đơn vị:

Tài sản được sử dụng trong một đơn vị bao gồm nhiều loại với đặc điểm và vai trò khác nhau trong quá trình hoạt động. Tài sản cần được phân loại theo đặc điểm luân chuyển về mặt giá trị để quản lý phù hợp với đặc điểm từng loại tài sản.

Tiêu thức phân loại: căn cứ vào thời gian luân chuyển và thu hồi vốn (chu kỳ kinh doanh).

Chu kỳ kinh doanh là khoảng thời gian từ lúc bỏ tiền ra cho đến lúc thu tiền về. Chu kỳ kinh doanh phụ thuộc vào lĩnh vực hoạt động, qui mô của doanh nghiệp. Có những doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh dài hơn 1 năm, nhưng cũng có những doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh ngắn hơn một năm.

Căn cứ vào thời gian luân chuyển và thu hồi vốn thì tài sản bao gồm:

Tài sản ngắn hạn.

Tài sản dài hạn.

a. Tài sản ngắn hạn:

Định nghĩa: Tài sản ngắn hạn là những tài sản có thời gian luân chuyển hoặc được thu hồi trong một chu kỳ kinh doanh bình thường hoặc trong vòng 12 tháng.

Tài sản ngắn hạn có thể tồn tại dưới hình thái tiền tệ, hiện vật, các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn và các khoản phải thu.

Đối với những doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh trong vòng 12 tháng và đơn vị hành chính sự nghiệp thì tài sản ngắn hạn là tài sản thu hồi trong vòng 12 tháng. Đối với những doanh nghiệp có chu kỳ kinh doanh dài hơn 12 tháng thì tài sản ngắn hạn là những tài sản có thời gian thu hồi trong vòng một chu kỳ kinh doanh bình thường đó.

Phân loại tài sản ngắn hạn:

Để có được thông tin chi tiết về tài sản ngắn hạn người ta phân loại tài sản ngắn hạn theo lĩnh vực tham gia chu chuyển và theo mức độ linh hoạt của tài sản đó:

Căn cứ vào lĩnh vực tham gia chu chuyển, tài sản ngắn hạn được chia thành:

- Tài sản trong sản xuất (ví dụ: nguyên vật liệu...).



- Tài sản trong lưu thông (ví dụ: hàng hóa, thành phẩm...).
- Tài sản tài chính (ví dụ: các khoản đầu tư tài chính)

Căn cứ vào khả năng chuyển hóa thành tiền, tài sản ngắn hạn bao gồm:

- Tiền và các khoản tương đương tiền:

Tiền là tài sản có tính thanh khoản cao nhất. Đó là loại tài sản không thể thiếu tại bất cứ doanh nghiệp nào nhằm đáp ứng nhu cầu thanh toán. Căn cứ vào nơi để tiền, tiền bao gồm: tiền tại quỹ, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển. Căn cứ vào loại tiền, tiền bao gồm: tiền Việt Nam, ngoại tệ, vàng bạc kim khí, đá quý.

Các khoản tương đương tiền là: các khoản đầu tư vào các loại chứng khoán ngắn hạn có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn không quá 3 tháng kể từ ngày mua. Các loại chứng khoán ngắn hạn như: kì phiếu ngân hàng, tín phiếu kho bạc... có đặc điểm: có khả năng chuyển đổi dễ dàng thành một lượng tiền xác định và không có nhiều rủi ro trong việc chuyển đổi thành tiền.

- Đầu tư tài chính ngắn hạn:

Đầu tư tài chính là các khoản đầu tư vào các tổ chức khác nhằm mục đích sinh lời, có thời hạn thu hồi hoặc đáo hạn trong vòng 1 năm (không bao gồm các khoản tương đương tiền).

Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn bao gồm: đầu tư chứng khoán ngắn hạn, cho vay ngắn hạn và các khoản đầu tư ngắn hạn khác.

- Các khoản phải thu ngắn hạn:

Các khoản phải thu được hình thành từ:

- + Doanh nghiệp cung cấp hàng hóa dịch vụ cho khách hàng nhưng khách hàng chưa thanh toán.
- + Doanh nghiệp ứng tiền trước cho nhà cung cấp, cho người lao động...

Các khoản phải thu ngắn hạn là phần lợi ích của đơn vị hiện đang bị các tổ khác chiếm dụng. Các khoản phải thu thể hiện quyền của đơn vị để nhận tiền hoặc hàng hóa, dịch vụ từ các tổ chức cá nhân khác.

- Hàng tồn kho:

Hàng tồn kho là những tài sản dự trữ cho sản xuất hoặc cho kinh doanh thương mại. Hàng tồn kho bao gồm:

- + Nguyên vật liệu và công cụ dụng cụ: là những tài sản dự trữ chuẩn bị cho quá trình sản xuất của đơn vị.
- + Sản phẩm dở dang: là những sản phẩm đang được chế biến trên dây chuyền sản xuất hoặc ở các bộ phận sản xuất.
- + Thành phẩm, hàng hóa: là những tài sản dự trữ chuẩn bị cho quá trình tiêu thụ ở đơn vị. Trong đó thành phẩm là những sản phẩm do đơn vị sản xuất để bán. Còn hàng hóa là những sản phẩm được mua về để bán lại.

Hàng tồn kho có thể nằm trong kho của đơn vị hoặc không nằm trong kho của đơn vị nhưng thuộc quyền sở hữu của đơn vị như hàng mua đang đi đường và hàng gửi đi bán.

- + Hàng mua đang đi đường là những vật tư, hàng hóa đã mua nhưng vẫn còn trong quá trình vận chuyển, chưa về nhập kho nhưng đã thuộc quyền sở hữu của đơn vị.



+ Hàng gửi đi bán: là những hàng hóa, thành phẩm đang trên đường vận chuyển đến nơi giao hàng cho khách hàng, cho đại lý gửi bán, nhưng vẫn thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

– Chi phí trả trước ngắn hạn:

Là những khoản chi phí thực tế đã phát sinh nhưng liên quan đến nhiều kì kế toán, và đang chờ phân bổ vào chi phí sản xuất kinh doanh của các kì tiếp theo. Chi phí trả trước ngắn hạn là những chi phí có thời gian phân bổ trong vòng 12 tháng hoặc trong 1 chu kì kinh doanh bình thường. Việc ghi nhận chi phí cho nhiều kì kinh doanh là tuân thủ nguyên tắc phù hợp.

Ví dụ: Vào ngày 1/3/N, doanh nghiệp xuất kho một số công cụ dụng cụ phục vụ cho sản xuất ở phân xưởng trị giá 2.400.000 đồng. Số công cụ dụng cụ này dự kiến sử dụng cho 4 tháng. Như vậy, trong tháng 3/N thực tế doanh nghiệp đã xuất kho số công cụ dụng cụ trị giá 2.400.000đ nhưng số công cụ dụng cụ này liên quan đến hoạt động kinh doanh của 4 tháng (kì kế toán là tháng), nên khoản chi tiêu này không thể ghi hết một lần vào chi phí tháng 3/N mà phải được phân bổ vào chi phí của 4 tháng. Tức là: khi xuất kho công cụ dụng cụ, kế toán ghi nhận một khoản chi phí trả trước ngắn hạn là 2.400.000đ, sau đó phân bổ vào chi phí của mỗi tháng là 600.000đ.

Như vậy, một nguồn lực kinh tế thỏa mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản, nếu có thời gian chu chuyển trong vòng một năm hoặc một chu kì kinh doanh thì được xếp vào tài sản ngắn hạn.

b. Tài sản dài hạn:

Định nghĩa: Tài sản dài hạn là những tài sản được đầu tư, có thời gian sử dụng và thu hồi trên 1 năm hoặc nhiều hơn 1 chu kì kinh doanh bình thường.

Phân loại:

Tài sản dài hạn được quản lý phù hợp với tính chất đầu tư và hình thái biểu hiện. Căn cứ theo tính chất đầu tư, tài sản dài hạn bao gồm:

- Tài sản cố định
- Bất động sản đầu tư.
- Các khoản đầu tư tài chính dài hạn.
- Tài sản dài hạn khác.

– Tài sản cố định:

Là những tài sản do đơn vị nắm giữ để sử dụng cho hoạt động thông thường của doanh nghiệp.

Căn cứ vào hình thái biểu hiện, tài sản cố định được chia thành: tài sản cố định hữu hình và tài sản cố định vô hình.

- Tài sản cố định hữu hình là những tư liệu lao động chủ yếu tham gia vào nhiều chu kì kinh doanh nhưng vẫn giữ nguyên hình thái ban đầu. Ví dụ: nhà cửa, máy móc thiết bị...

Căn cứ vào định nghĩa trên, rất nhiều tư liệu lao động của doanh nghiệp sẽ là tài sản cố định hữu hình. Trong khi đó yêu cầu quản lý tài sản cố định phức tạp hơn nhiều so với tài sản ngắn hạn. Do đó để thuận tiện cho yêu cầu quản lý tài sản cố định, chuẩn mực kế toán Việt Nam đã đưa ra các điều kiện để ghi nhận tài sản cố định bao gồm:

Trước hết phải thỏa mãn định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận tài sản.



Chuẩn mực kế toán còn quy định thêm tiêu chuẩn về mặt giá trị đối với tài sản cố định. Tiêu chuẩn giá trị của tài sản cố định được thay đổi để phù hợp với điều kiện kinh tế của từng thời kì. Theo quy định của quyết định 206, tài sản cố định phải có giá trị từ 10.000.000 đồng trở lên thì được xếp vào tài sản cố định hữu hình. Việc quy định tiêu chuẩn giá trị cho tài sản cố định hữu hình thể hiện nguyên tắc trọng yếu.

- Tài sản cố định vô hình là tài sản cố định không có hình thái vật chất cụ thể, thể hiện quyền của đơn vị về mặt pháp lý. Ví dụ: bằng sáng chế, bản quyền... Việc ghi nhận tài sản cố định vô hình cũng tuân thủ các tiêu chuẩn như của tài sản cố định hữu hình.

Căn cứ vào tính chất đầu tư, tài sản cố định được chia thành: tài sản cố định tự có, tài sản thuê tài chính.

– Bất động sản đầu tư:

Tùy theo mục đích đầu tư mà bất động sản được xếp vào tài sản cố định hay bất động sản đầu tư. Nếu bất động sản được nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá để bán thì bất động sản đó là bất động sản đầu tư, ví dụ: quyền sử dụng đất, nhà, cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ nhằm mục đích thu lợi.

– Đầu tư tài chính dài hạn:

Là các khoản đầu tư tài chính vào các tổ khác có thời hạn thu hồi vốn nhiều hơn một năm, nhằm mục đích kiếm lời hoặc nắm quyền kiểm soát đối với tổ chức khác. Các khoản đầu tư tài chính như: đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, góp vốn liên doanh, cho vay dài hạn, và đầu tư dài hạn khác...

– Tài sản dài hạn khác:

Là những tài sản có thời hạn sử dụng dài hơn một năm nhưng không được xếp vào các loại tài sản dài hạn trên như: chi phí trả trước dài hạn, chi phí đầu tư xây dựng cơ bản...

2.2.2. Nguồn hình thành tài sản của đơn vị

Nguồn vốn là những quan hệ tài chính mà thông qua đó đơn vị có thể khai thác hay huy động một số tiền nhất định để đầu tư tài sản. Nguồn vốn cho biết tài sản của đơn vị do đâu mà có và đơn vị phải có những trách nhiệm kinh tế, pháp lý gì đối với tài sản của mình.

Phân loại:

Toàn bộ tài sản của doanh nghiệp có thể được hình thành từ nguồn vốn huy động từ bên trong doanh nghiệp (vốn chủ sở hữu) hoặc từ bên ngoài doanh nghiệp (vay ngân hàng, chiếm dụng vốn của tổ chức khác khi mua hàng chịu,...). Như vậy, nếu căn cứ vào trách nhiệm pháp lý của đơn vị đối với vốn huy động được của doanh nghiệp, nguồn vốn được chia thành: *nợ phải trả và vốn chủ sở hữu*.

2.2.2.1. Nợ phải trả:

Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà đơn vị phải thanh toán từ nguồn lực của mình.

Từ định nghĩa nợ phải trả ta thấy: Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp. Điều này có nghĩa là nợ phải trả liên quan đến 3 khía cạnh. *Thứ nhất*, nợ phải trả phải xác định nghĩa vụ của một đơn vị hay một tổ chức. *Thứ hai*, nghĩa vụ đó là không



tránh khỏi. Thông thường nghĩa vụ đó phát sinh khi đơn vị thanh toán một tài sản, thực hiện một cam kết hoặc phát sinh các nghĩa vụ pháp lý. Tuy nhiên, đôi khi nghĩa vụ này cũng không mang tính pháp lý như tiền thưởng định kì phải trả cho người lao động mặc dù điều này không quy định trong hợp đồng lao động. *Thứ ba*, nghĩa vụ đó đang tồn tại. Điều này có nghĩa là nghĩa vụ đó sẽ hoặc có thể xảy ra trong tương lai thì không hình thành một khoản nợ.

Trong thực tiễn công tác kế toán, chi phí phải trả được xem là nợ phải trả. Chi phí phải trả là chi phí dự kiến sẽ phát sinh trong tương lai với quy mô lớn và liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của nhiều kì đã được ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh trước khi chi phí đó thực thể phát sinh. Ví dụ, trích trước tiền lương phải trả cho công nhân trong thời gian ngừng sản xuất, trích trước chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định... tuy nhiên căn cứ vào định nghĩa nợ phải trả, chi phí phải trả không phải là nợ phải trả, vì không hình thành một nghĩa vụ hiện tại của đơn vị với tổ chức hay cá nhân khác.

Nợ phải trả phát sinh từ các giao dịch sự kiện đã qua như: mua hàng hóa chưa thanh toán, vay nợ, cam kết nghĩa vụ hợp đồng, cam kết bảo hành hàng hóa, tiền lương chưa trả cho công nhân, thuế phải nộp Nhà Nước, phải trả khác...

Việc thanh toán nghĩa vụ có thể được thực hiện bằng nhiều cách như trả bằng tiền, bằng tài sản khác, cung cấp dịch vụ, thay thế nghĩa vụ này bằng nghĩa vụ khác, hoặc chuyển hóa nghĩa vụ thành vốn...

Đây là nguồn vốn quan trọng nhằm đáp ứng đủ vốn cho nhu cầu sản xuất kinh doanh. Nợ phải trả có đặc điểm là: nguồn vốn sử dụng có thời hạn nhưng có kèm theo nhiều ràng buộc như: phải có tài sản thế chấp, phải trả lãi... bên cạnh đó cũng có những khoản mục nợ phải trả nhưng doanh nghiệp không cam kết phải thanh toán lãi như: tiền lương phải trả nhân viên, phải trả nội bộ, phải trả phải nộp ngân sách Nhà nước... Nợ phải trả cũng có vai trò và ý nghĩa hết sức quan trọng trong việc phát triển hoạt động của doanh nghiệp. Nợ phải trả luôn tồn tại song song với nguồn vốn chủ sở hữu. Nó như lời nhắc nhở doanh nghiệp phải thận trọng và có trách nhiệm trong việc hoàn trả.

Tiêu chuẩn ghi nhận nợ phải trả:

Nợ phải trả được đơn vị ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời 2 điều kiện sau:

Có đủ điều kiện chắc chắn là đơn vị sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán.

Khoản nợ phải trả đó phải được xác định một cách đáng tin cậy.

Để đảm bảo thanh toán đúng hạn, doanh nghiệp thường theo dõi các khoản nợ theo thời hạn thanh toán. Căn cứ vào thời hạn thanh toán, nợ phải trả được chia thành: nợ ngắn hạn và nợ dài hạn.

Nợ ngắn hạn là khoản nợ mà doanh nghiệp có trách nhiệm phải thanh toán trong thời hạn một năm. Nợ ngắn hạn bao gồm: vay ngắn hạn, phải trả người bán trong thời gian một năm, phải nộp thuế cho Nhà nước, tiền lương phải trả nhân viên...

Nợ dài hạn là khoản nợ mà doanh nghiệp có trách nhiệm phải thanh toán trên một năm. Nợ dài hạn bao gồm: vay dài hạn, các khoản nợ phải trả người bán trên một năm... Các khoản nợ dài hạn đến hạn thanh toán được xếp vào nợ ngắn hạn.

2.2.2.2. Nguồn vốn chủ sở hữu:



Theo chuẩn mực chung, ***nguồn vốn chủ sở hữu là giá trị vốn của đơn vị, được tính bằng số chênh lệch giữa giá trị tài sản của doanh nghiệp và nợ phải trả.***

Nguồn vốn chủ sở hữu có thể do chủ sở hữu doanh nghiệp góp vào và được hình thành từ kết quả kinh doanh, do đó nguồn vốn chủ sở hữu không phải là một khoản nợ, không cam kết phải thanh toán.

Trách nhiệm của đơn vị đối với nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu là khác nhau. Nợ phải trả là cam kết thanh toán của đơn vị với các tổ chức khác, trong khi đó nguồn vốn chủ sở hữu là nguồn vốn mà đơn vị không phải cam kết thanh toán với bất kỳ cá nhân, tổ chức nào. Trong trường hợp đơn vị bị phá sản thì tài sản của đơn vị trước tiên được sử dụng để trả nợ cho chủ nợ, phần còn lại mới được dùng để hoàn vốn cho các chủ sở hữu. Chính vì vậy chuẩn mực chung chỉ đưa ra định nghĩa về nguồn vốn chủ sở hữu mà không đưa ra tiêu chuẩn ghi nhận nguồn vốn chủ sở hữu. Điều này có nghĩa là nguồn vốn chủ sở hữu chỉ xác định sau khi đã xác định tài sản và nợ phải trả của đơn vị.

Nguồn vốn chủ sở hữu có đặc điểm: là nguồn vốn thường xuyên, không cam kết thanh toán. Do đó nguồn vốn chủ sở hữu có ý nghĩa quan trọng đối với doanh nghiệp trong việc duy trì cũng như mở rộng hoạt động sản xuất.

Phân loại:

Có nhiều cách phân loại nguồn vốn chủ sở hữu: căn cứ vào mục đích sử dụng hoặc căn cứ vào nguồn gốc hình thành.

Căn cứ vào nguồn gốc hình thành, nguồn vốn chủ sở hữu bao gồm:

– Vốn đóng góp của các chủ sở hữu: là số tiền do các chủ sở hữu đóng góp ban đầu khi thành lập đơn vị kế toán hoặc được bổ sung trong quá trình hoạt động. Ví dụ: vốn góp của các cổ đông đối với công ty cổ phần, vốn góp của các thành viên đối với công ty trách nhiệm hữu hạn, vốn đầu tư của chủ doanh nghiệp tư nhân, vốn đầu tư của Nhà nước đối với công ty Nhà nước. Cần phân biệt sự khác nhau giữa vốn góp, vốn pháp định và vốn điều lệ. Vốn pháp định là số vốn tối thiểu cần có do pháp luật quy định đối với một số lĩnh vực hoạt động nhất định. Vốn điều lệ là số vốn mà các thành viên sáng lập cam kết trước pháp luật sẽ huy động vào hoạt động kinh doanh và được ghi nhận trong điều lệ của đơn vị.

– Vốn được bổ sung từ kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp: là kết quả hoạt động sản xuất của đơn vị kế toán, nguồn vốn này được sử dụng cho hoạt động của đơn vị hoặc phân phối bổ sung vốn chủ sở hữu của đơn vị bằng cách trích lập các quỹ và bổ sung nguồn vốn chủ sở hữu.

– Vốn chủ sở hữu khác gồm: Các khoản chênh lệch do đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá chưa xử lý.

Căn cứ vào mục đích sử dụng, nguồn vốn chủ sở hữu bao gồm:

Nguồn vốn kinh doanh: là nguồn vốn chủ sở hữu được sử dụng để tài trợ cho bộ phận tài sản dùng vào mục đích kinh doanh.

Nguồn vốn chuyên dùng: là nguồn vốn chủ sở hữu dùng cho mục đích nhất định ngoài mục đích kinh doanh như: quỹ đầu tư và phát triển, quỹ khen thưởng phúc lợi, Như vậy, nguồn vốn chuyên dùng chỉ ra phạm vi tài sản được sử dụng cho mục đích nhất định.



Nguồn vốn chủ sở hữu khác: là nguồn vốn chủ sở hữu không thuộc hai loại trên bao gồm: lợi nhuận giữ lại, chênh lệch đánh giá lại tài sản...

2.2.3. Mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn

Như đã phân tích ở trên, tài sản thể hiện nguồn lực kinh tế của đơn vị, còn nguồn vốn thể hiện nguồn hình thành tài sản đó. Tài sản và nguồn vốn là hai mặt khác nhau của cùng một đối tượng kế toán. Trong đó, tài sản biểu thị cụ thể đó là cái gì và được sử dụng như thế nào; còn nguồn vốn thì biểu hiện tài sản đó từ đâu mà có, được sử dụng vào việc gì, nó thể hiện trách nhiệm của đơn vị đối với tài sản đó. Tài sản và nguồn vốn có mối liên hệ mật thiết với nhau. Một tài sản có thể được hình thành từ một hoặc nhiều nguồn hoặc ngược lại một nguồn nào đó có thể biểu hiện thành một hay nhiều dạng tài sản nào đó.

Như vậy, về mặt giá trị có bao nhiêu nguồn lực thì có bấy nhiêu nguồn tài trợ.

$$\text{Tổng tài sản} = \text{Tổng nguồn vốn}$$

Nguồn hình thành tài sản bao gồm: Nợ phải trả thể hiện quyền của người cho vay và nguồn vốn chủ sở hữu thể hiện quyền của người chủ sở hữu của doanh nghiệp.

$$\text{Tổng tài sản} = \text{Nợ phải trả} + \text{Nguồn vốn chủ sở hữu}$$

Nguồn vốn chủ sở hữu là lợi ích còn lại của chủ sở hữu đối với tài sản của đơn vị.

$$\text{Nguồn vốn chủ sở hữu} = \text{Tổng tài sản} - \text{Nợ phải trả}$$

Dựa vào phương trình này có thể đánh giá được khả năng tự chủ về mặt tài chính của một doanh nghiệp.

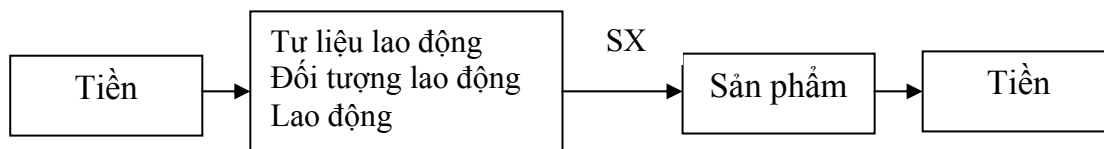
2.3. SỰ VẬN ĐỘNG CỦA TÀI SẢN

Trong quá trình hoạt động, tài sản của đơn vị không ở trạng thái tĩnh mà luôn vận động. Sự vận động của tài sản được thể hiện ở sự thay đổi hình thái vật chất và giá trị. Sự vận động của tài sản gắn liền với đặc điểm hoạt động của từng doanh nghiệp. Sự vận động của tài sản thể hiện qua các mô hình sau:

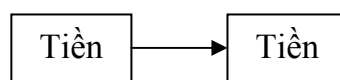
+ Đối với doanh nghiệp thương mại:



+ Đối với doanh nghiệp sản xuất:



+ Đối với doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực tiền tệ:

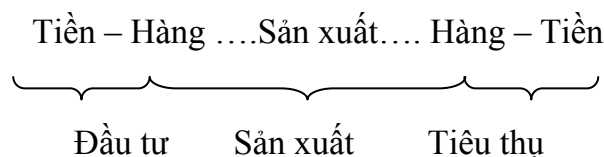


Số lượng các giai đoạn cũng như thời gian vận động của mỗi giai đoạn là khác nhau tùy vào lĩnh vực kinh doanh. Nhưng các lĩnh vực kinh doanh khác nhau đều giống nhau ở tài sản hoạt động ban đầu thể hiện ở hình thái giá trị và kết thúc thu được tài sản cũng dưới hình thức giá trị. Tuy nhiên các hoạt động này diễn ra trong doanh nghiệp sản



xuất rất phong phú và đa dạng hơn ở các lĩnh vực khác nên trong phần này sẽ chọn doanh nghiệp sản xuất để mô tả sự vận động của tài sản.

Đối với doanh nghiệp sản xuất: sự vận động của tài sản trải qua các giai đoạn sau:



➤ **Giai đoạn cung cấp:** đây là giai đoạn mà doanh nghiệp đầu tư những cơ sở vật chất cần thiết phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp: đầu tư vào nhà cửa, máy móc thiết bị, nguyên vật liệu... trong giai đoạn này, tài sản của doanh nghiệp chuyển từ hình thái tiền sang hình thái vật chất.

➤ **Giai đoạn sản xuất:** đây là giai đoạn các tài sản được đầu tư ở giai đoạn đầu tư được đưa vào sản xuất. Trong giai đoạn này có sự kết hợp giữa ba yếu tố: lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động để tạo ra sản phẩm. Giá trị tiêu hao của các yếu tố tham gia vào sản xuất được tính vào chi phí. Tuy nhiên giá trị tiêu hao của các yếu tố này là khác nhau. Như vậy, trong giai đoạn này tài sản của doanh nghiệp chuyển từ hình thái tài sản dự trữ cho sản xuất thành sản phẩm. Hao phí lao động được tính vào chi phí chính là chi phí tiền lương phải trả cho công nhân sản xuất. Đối tượng lao động (nguyên liệu, vật liệu) được đưa vào sản xuất thì tiêu hao hoàn toàn và toàn bộ giá trị được dịch chuyển một lần vào chi phí sản xuất. Tư liệu lao động (nhà xưởng, máy móc, thiết bị, công cụ dụng cụ...) tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất, không bị thay đổi hình thái vật chất mà bị hao mòn dần nên giá trị tư liệu lao động được chuyển dịch dần vào chi phí sản xuất hàng kỳ đúng bằng giá trị hao mòn. Chi phí sản xuất chính là cơ sở để tính giá thành sản xuất của sản phẩm tạo ra trong quá trình sản xuất.

➤ **Giai đoạn tiêu thụ:** thành phẩm từ quá trình sản xuất được đưa ra bán trên thị trường. Qua quá trình tiêu thụ, tài sản của doanh nghiệp được chuyển hoá từ hình thái thành phẩm sang hình thái tiền tệ. Trong giai đoạn này, doanh nghiệp còn sử dụng các nguồn lực của mình cho hoạt động bán hàng. Giá trị các nguồn lực hao phí cho bán hàng được chuyển dịch vào chi phí bán hàng. Giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được do bán hàng thường lớn hơn giá trị nguồn lực đã hao phí để sản xuất và tiêu thụ khối lượng thành phẩm. Số chênh lệch gọi là lợi nhuận và là mục tiêu của doanh nghiệp.

Qua nghiên cứu sự vận động của tài sản trong các đơn vị có thể kết luận là sự vận động của tài sản trong đơn vị có tính tuần hoàn. Từ hình thái ban đầu là tiền sau quá trình vận động liên tục kế tiếp nhau theo một trật tự xác định, tài sản trở lại hình thái ban đầu gọi là một vòng tuần hoàn hay một chu kỳ kinh doanh. Trong quá trình tuần hoàn, tài sản không chỉ biến đổi hình thái mà còn biến đổi cả về giá trị. Lượng giá trị tăng lên sau một chu kỳ kinh doanh chính là lợi nhuận của doanh nghiệp.

Do tài sản trong đơn vị vận động liên tục, không ngừng nên trong thực tế việc xác định lợi nhuận đơn vị thu được sau từng chu kỳ kinh doanh là rất khó. Cho nên để đánh giá hiệu quả sử dụng tài sản, các đơn vị thường xác định lợi nhuận thu được trong từng kỳ kế toán dựa trên doanh thu, chi phí phát sinh trong từng kỳ. Như vậy nghiên cứu sự vận động của tài sản kế toán cần thu thập, đo lường, phản ánh và cung cấp thông tin về doanh thu, chi phí và lợi nhuận của từng kỳ kế toán. Những khái niệm này được định nghĩa trong chuẩn mực chung như sau:



Doanh thu: là tổng giá trị các lợi ích kinh tế mà đơn vị thu được trong kì kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm các khoản góp vốn của chủ sở hữu.

Chi phí: là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kì kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm các khoản phân phối cho chủ sở hữu.

Lợi nhuận: là thước đo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Lợi nhuận được xác định bằng chênh lệch giữa doanh thu và chi phí. Lợi nhuận của một kì kế toán phải đảm bảo được xác định trên cơ sở nguyên tắc phù hợp.

2.4. CÁC QUAN HỆ KINH TẾ KHÁC

Trong quá trình hoạt động của đơn vị còn phát sinh những quan hệ kinh tế khác ngoài tài sản của đơn vị: nguyên vật liệu nhận gia công... những quan hệ kinh tế này liên quan đến các hợp đồng kinh tế chuyển giao quyền sử dụng, hình thành những tài sản không thuộc quyền kiểm soát của đơn vị và không được ghi nhận là tài sản của đơn vị. Đồng thời đơn vị cũng không phải dùng nguồn vốn chủ sở hữu hay nợ phải trả để tài trợ cho những tài sản này. Tuy nhiên, các tài sản liên quan đến hợp đồng kinh tế chuyển giao quyền sử dụng vẫn thuộc đối tượng nghiên cứu của kế toán và được theo dõi tách biệt với tài sản của đơn vị.

Để có thể đánh giá hoạt động doanh nghiệp một cách toàn diện, ngoài việc dựa vào các hoạt động vì mục tiêu lợi nhuận của doanh nghiệp, người ta còn căn cứ vào các hoạt động thể hiện trách nhiệm của doanh nghiệp đối với xã hội, như: bảo vệ môi trường thiên nhiên, tài nguyên và trách nhiệm trong việc sử dụng lao động... Do đó, ngoài các thông tin thể hiện tình hình tài chính của đơn vị, kế toán còn cần phải cung cấp cho các đối tượng của doanh nghiệp các thông tin về ảnh hưởng hoạt động của đơn vị đối với môi trường và xã hội. Tuy nhiên, hiện nay vấn đề này chưa được coi trọng.



TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Giáo trình Nguyên lý kế toán
Ts. Trần Đình Khôi Nguyên (chủ biên), Ts. Hoàng Tùng, Ths. Đoàn Ngọc Phi Anh, Ths. Phạm Hoài Hương.
Nhà xuất bản giáo dục
- Giáo trình Nguyên lý kế toán
PGS - Ts. Võ Văn Nhị.
Nhà xuất bản tổng hợp TP. Hồ Chí Minh
- Giáo trình Nguyên lý kế toán
Ts. Trần Qui Liên, Ths. Trần Văn Thuận, Ths. Phạm Thành Long
Nhà xuất bản tài chính



CHƯƠNG III

PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

3.1. Cơ sở hình thành, nội dung và ý nghĩa của phương pháp chứng từ.

3.1.1. Cơ sở hình thành.

Trong quá trình hoạt động của đơn vị, hoạt động sản xuất kinh doanh và hoạt động tài chính được thể hiện qua các nghiệp vụ kinh tế.

Nghiệp vụ kinh tế là khái niệm được dùng trong kế toán để chỉ sự thay đổi về nhiều đối tượng kế toán ít nhất là hai đối tượng kế toán cụ thể cần được theo dõi, tính toán và ghi chép. Ví dụ: mua nguyên vật liệu, tài sản cố định, thanh toán tiền mua hàng, thanh toán tiền nợ... Số lượng và qui mô các nghiệp vụ kinh tế là khác nhau giữa các đơn vị kế toán tùy thuộc vào quy mô, tính chất hoạt động và đặc điểm kinh doanh của đơn vị đó.

- Trong chương 1, chúng ta biết kế toán thực hiện chức năng thông tin và kiểm tra quá trình hình thành và vận động của tài sản. Mà sự vận động của tài sản được thể hiện thông qua các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Do đó, để có thể thực hiện chức năng này, kế toán cần theo dõi và phản ánh các nghiệp vụ kinh tế ngay từ khi phát sinh. Điều đó đặt ra cho kế toán nhiệm vụ là phải có một phương pháp kế toán để có thể ghi nhận được ngay các thông tin về đối tượng kế toán được thể hiện thông qua các nghiệp vụ kinh tế. Hay nói cách khác, phương pháp kế toán đó phản ánh được các nghiệp vụ kinh tế phù hợp với sự biến động của đối tượng kế toán.

- Trong chương 2, chúng ta biết các đối tượng kế toán luôn vận động và giữa chúng có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. Chính sự vận động của các đối tượng kế toán đã ảnh hưởng đến quá trình sản xuất kinh doanh, tình hình tài chính, trách nhiệm cá nhân và tập thể có liên quan. Những thông tin này rất được các cấp quản lý tại doanh nghiệp quan tâm. Do đó cần phải có một phương thức ghi nhận thông tin về tình trạng và sự biến động của các đối tượng kế toán liên quan khi có nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Qua đó, xác định được trách nhiệm của các bộ phận có liên quan.

Từ những lý do trên, cần phải xây dựng một phương pháp thu thập thông tin ban đầu về các đối tượng kế toán, đó là *phương pháp chứng từ kế toán*.

3.1.2. Nội dung của phương pháp chứng từ kế toán.

Nội dung của phương pháp chứng từ kế toán:

- **Phương pháp chứng từ kế toán là phương pháp “sao chụp” các nghiệp vụ kinh tế phát sinh thuộc đối tượng hạch toán kế toán phù hợp với đặc điểm và sự vận động của từng đối tượng.** Với nội dung này, phương pháp chứng từ có hình thức biểu hiện là hệ thống bản chứng từ để chứng minh tính hợp pháp của việc hình thành các nghiệp vụ kinh tế và phản ánh một cách trung thực khách quan các nghiệp vụ đó theo thời gian và địa điểm phát sinh vào bản chứng từ, làm căn cứ ghi sổ kế toán. Sau khi hoàn thành việc ghi chép, bản chứng từ chính thức được sử dụng làm căn cứ để ghi sổ kế toán.

- **Phương pháp chứng từ kế toán thông tin kịp thời tình trạng và sự vận động của từng đối tượng kế toán theo yêu cầu quản lý nghiệp vụ.** Với nội dung này phương pháp chứng từ có hình thức là kế hoạch luân chuyển chứng từ nhằm tổ chức luân chuyển các chứng từ đến các bộ phận liên quan có nhu cầu thông tin về nghiệp vụ kinh tế tài chính phản ánh trong chứng từ, giúp các bộ phận đó nhận biết và xử lý thông tin cần thiết để



quản lý. Quy trình này do kế toán thiết lập và có thể thay đổi cho phù hợp với đặc điểm cơ cấu của doanh nghiệp trong từng thời kì.

→ Với phương pháp chứng từ kế toán đã thực hiện được chức năng thông tin và kiểm tra về đối tượng kế toán.

3.2. Chứng từ kế toán:

3.2.1. Khái niệm:

Theo tiếng Latin, chứng từ là Documentum có nghĩa là bằng cứ, chứng minh. Dễ nhận thấy rằng bản thân tên gọi đã nói lên bản chất của chứng từ.

Về khái niệm, có nhiều góc độ và phương diện để tiếp cận:

Về phương diện pháp lý:

Chứng từ kế toán là dấu hiệu vật chất bất kì để chứng minh cho các quan hệ pháp lý và các sự kiện. Nó là văn bản chứng minh cho sự tồn tại của một sự kiện nào đó mà hậu quả pháp lý cũng gắn với nó.

Chứng từ kế toán là những bằng chứng bằng giấy tờ chứng minh cho các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh và đã hoàn thành.

Về phương diện thông tin:

Chứng từ là đối tượng vật chất chứa đựng thông tin dưới dạng cố định và có mục đích chuyên môn để mô tả nó trong những khoảng thời gian và không gian xác định. Nó là công cụ vật chất được sử dụng trong quá trình giao tiếp mà trong đó con người nhờ các phương tiện và hình thức khác nhau để mã hoá thông tin cố định theo một hình thức hợp lý.

Đối với kế toán: chứng từ là một phương tiện thông tin về sự hình thành của các nghiệp vụ kinh tế và là căn cứ để ghi sổ nhằm cung cấp thông tin kịp thời và nhanh chóng cho nhà lãnh đạo, là cơ sở cho việc phân loại và tổng hợp kế toán.

Theo Luật kế toán Việt Nam: ***chứng từ là những giấy tờ hoặc vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế phát sinh và đã hoàn thành làm căn cứ để ghi sổ kế toán.***

Như vậy: Phương pháp chứng từ là một phương pháp kế toán được dùng để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và đã thực sự hoàn thành trên các chứng từ hoặc vật mang tin theo thời gian và địa điểm của mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Tính chất pháp lý của chứng từ thể hiện:

– Chứng từ kế toán là căn cứ chứng minh cho tính pháp lý của các số liệu về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được phản ánh trên sổ kế toán.

– Chứng từ kế toán là căn cứ cho công tác kiểm tra việc thi hành mệnh lệnh sản xuất kinh doanh, tính hợp pháp của các nghiệp vụ.

– Chứng từ kế toán là căn cứ để các cơ quan tư pháp giải quyết các tranh chấp thương mại.

– Chứng từ kế toán là căn cứ để cơ quan thuế kiểm tra tình hình thực hiện nghĩa vụ thuế của Nhà nước.

– Chứng từ là căn cứ xác định trách nhiệm về nghiệp vụ phát sinh đối với cá nhân, đơn vị có liên quan.



3.2.2. Nội dung bắt buộc của chứng từ:

Trong mỗi đơn vị kế toán thường xuyên phát sinh nhiều nghiệp vụ kinh tế liên quan đến nhiều loại hoạt động của doanh nghiệp. Để có thể chứng minh cho tính hợp lý của tất cả các nghiệp vụ, doanh nghiệp cần lập ra rất nhiều chứng từ khác nhau. Trên thực tế, mặc dù chứng từ đa dạng với kết cấu và công dụng khác nhau nhưng chứng từ cần đảm bảo những nội dung bắt buộc sau:

1. Tên gọi, số hiệu của chứng từ

Tên gọi của chứng từ cho biết khái quát nội dung nghiệp vụ kinh tế ghi trong chứng từ. **Số hiệu chứng từ** thực chất là số thứ tự của chứng từ. Việc thiết kế số hiệu chứng từ phải tuân thủ theo các quy định cụ thể của từng ngành nghề, từng lĩnh vực hoạt động của đơn vị và từng loại nghiệp vụ kinh tế tài chính được phản ánh trên chứng từ.

Dựa vào yếu tố này người ta có thể phân loại chứng từ theo nội dung nghiệp vụ kinh tế phát sinh và tổng hợp các số liệu các chứng từ một cách dễ dàng.

2. Ngày, tháng, năm lập chứng từ

Cho biết nghiệp vụ kinh tế xảy ra vào thời gian nào. Đó là cơ sở để đối chiếu và kiểm tra số liệu phát sinh theo trình tự thời gian, cũng là cơ sở để quản lý chứng từ và tranh tra kinh tế tài chính.

Ngày tháng năm thể hiện trên chứng từ có ý nghĩa hết sức quan trọng trong các tranh chấp pháp lý, các vụ án đang xét xử.

3. Tên, địa chỉ của cá nhân hoặc đơn vị lập chứng từ kế toán

Các bên lập và nhận chứng từ có thể là một doanh nghiệp, một cơ quan, một tổ chức hoặc một cá nhân...

Yếu tố này là cơ sở để xác định trách nhiệm vật chất đối với nghiệp vụ kinh tế, phân loại và quản lý các nghiệp vụ kinh tế theo đối tượng liên quan. Đó cũng là cơ sở cho việc xác định, đối chiếu và thanh tra nghiệp vụ kinh tế.

4. Tên, địa chỉ của cá nhân hoặc đơn vị nhận chứng từ kế toán

Cơ sở để xác định trách nhiệm của các bên có liên quan đến nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh.

5. Nội dung của nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh

Đây là một trong những yếu tố cơ bản nhất của chứng từ. Nội dung kinh tế của chứng từ chính là nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh, nó có tác dụng giải thích rõ hơn ý nghĩa kinh tế của nghiệp vụ, tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, thanh tra tính hợp lý của chứng từ.

Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính trên chứng từ phải được diễn đạt ngắn gọn, rõ ràng bằng chữ viết quy định thống nhất theo Luật kế toán và các quy định có liên quan. Nội dung nghiệp vụ kinh tế không được viết tắt, tẩy xóa; nội dung đó phải được thể hiện rõ ràng, dễ hiểu.

Như vậy, đây là phần giúp giải thích rõ hơn về nghiệp vụ kinh tế, giúp cho việc kiểm tra tính hợp pháp, hợp lệ của nghiệp vụ đó và giúp định khoản nghiệp vụ kinh tế.

6. Số lượng, đơn giá và số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính bằng số, tổng số tiền của chứng từ kế toán dùng để thu, chi tiền ghi bằng chữ:



Phản ánh quy mô của nghiệp vụ kinh tế, cơ sở để ghi chép kế toán, đồng thời cũng là cơ sở để phân biệt chứng từ kế toán với các chứng từ khác sử dụng trong thanh tra, hành chính.

7. Chữ kí, họ tên của người lập chứng từ, người duyệt và những người có liên quan:

Mục đích: nhằm đảm bảo tính pháp lý gắn liền với trách nhiệm vật chất. Mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến việc thay đổi trách nhiệm vật chất từ người này sang người khác, từ bộ phận này sang bộ phận khác. Do đó, trên mỗi chứng từ phải có ít nhất hai chữ kí của những người hoặc bộ phận có liên quan. Chữ kí trên chứng từ phải do người có thẩm quyền hoặc người được ủy quyền kí.

Đối với những chứng từ thể hiện mối quan hệ giữa các pháp nhân kinh tế với nhau nhất thiết phải có chữ kí của người quản lý có thẩm quyền của đơn vị.

Đối với chứng từ kế toán chi tiền phải do người có thẩm quyền kí duyệt chi và kế toán trưởng hoặc người được ủy quyền kí trước khi thực hiện. Chữ kí trên chứng từ kế toán dùng để chi tiền phải được kí trên từng liên.

Ngoài những nội dung chủ yếu trên, mỗi chứng từ có thể bao gồm những nội dung khác tùy theo yêu cầu quản lý của doanh nghiệp đối với từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh: những yếu tố bổ sung là không bắt buộc, có tác dụng giải thích rõ hơn về nghiệp vụ kinh tế để thuận lợi cho việc sử dụng chứng từ để ghi chép và tính toán.

Ví dụ: Trên hóa đơn bán hàng có thể có thêm thông tin hình thức thanh toán, phương thức bán hàng; trên phiếu xuất kho có thêm cột số định mức, thời gian bảo hành....

Ngày nay, cùng với sự phát triển của khoa học công nghệ thông tin nên thương mại điện tử ảnh hưởng lớn đến hoạt động của tổ chức. Do đó, chứng từ kế toán cũng có những thay đổi về hình thức biểu hiện để phù hợp với những biến đổi đó. Chứng từ điện tử ra đời.

Chứng từ điện tử: Về nguyên tắc chứng từ điện tử cũng có đầy đủ những yếu tố của chứng từ như đã đề cập ở phần trên. Chứng từ điện tử có giá trị pháp lý như bản gốc nếu thỏa mãn 2 điều kiện là:

- Có sự đảm bảo tin cậy về tính toàn vẹn của thông tin chứa trong chứng từ điện tử khi thông tin được tạo ra ở dạng cuối cùng là chứng từ điện tử hay dạng khác.
- Thông tin chứa trong chứng từ điện tử có thể truy cập và sử dụng được dưới dạng hoàn chỉnh khi cần thiết.

Cùng với sự công nhận chứng từ điện tử là sự công nhận giá trị pháp lý của chữ kí điện tử.

3.2.3. Phân loại:

Căn cứ theo công dụng:

Công dụng của chứng từ cho biết chứng từ đó được sử dụng làm gì. Theo công dụng, chứng từ kế toán bao gồm:

Chứng từ mệnh lệnh: là những chứng từ mang quyết định của nhà quản lý. Chứng từ mệnh lệnh biểu thị một nghiệp vụ kinh tế cần thực hiện nhưng chưa chứng minh được kết quả của việc thực hiện nghiệp vụ đó. Do đó, bản thân chứng từ này chưa đủ căn cứ pháp lý để ghi sổ kế toán.



Ví dụ: lệnh chi tiền, lệnh xuất vật tư....

Chứng từ chấp hành: là loại chứng từ biểu thị nghiệp vụ kinh tế đã hoàn thành, chứng từ này cho biết mức độ thực hiện các nghiệp vụ kinh tế, đồng thời biểu thị cả trách nhiệm vật chất trong việc thực hiện loại nghiệp vụ đó. Loại chứng từ này được dùng làm căn cứ ghi sổ kế toán, tuy nhiên để đảm bảo tính pháp lý phải đính kèm với chứng từ mệnh lệnh hoặc có yếu tố thay thế được chứng từ mệnh lệnh.

Ví dụ: phiếu thu, phiếu chi, phiếu xuất kho, phiếu nhập kho, hóa đơn...

Chứng từ thủ tục kế toán: là chứng từ kế toán để tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến từng đối tượng kế toán cụ thể nhằm tạo sự thuận tiện cho việc ghi sổ kế toán theo một phương pháp ghi sổ kế toán nhất định và đối chiếu với các tài liệu khác. Loại chứng từ này chỉ là chứng từ trung gian nên phải có chứng từ ban đầu đính kèm theo mới đủ cơ sở pháp lý để chứng minh cho nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh.

Ví dụ: chứng từ ghi sổ trong phương pháp chứng từ ghi sổ, bảng kê chứng từ...

Chứng từ liên hợp: là loại chứng từ kết hợp nhiều loại công dụng trên một chứng từ. Việc sử dụng chứng từ liên hợp nhằm mục đích là giảm số lượng chứng từ sử dụng trong kế toán.

Ví dụ: hóa đơn kiêm phiếu xuất kho, lệnh chi kiêm phiếu chi...

Ý nghĩa: Cách phân loại này giúp chúng ta xác định được phạm vi sử dụng chứng từ, là cơ sở để sử dụng chứng từ hợp lý, phù hợp với công dụng của từng loại chứng từ.

Căn cứ vào địa điểm lập chứng từ:

Chứng từ bên trong:

Là loại chứng từ được lập trong phạm vi đơn vị, tổ chức kế toán không phụ thuộc vào đặc điểm của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh. Chứng từ bên trong bao gồm các chứng từ thể hiện:

– Quan hệ trong nội bộ đơn vị: chứng từ này được lập tại đơn vị để giải quyết các quan hệ trong nội bộ đơn vị như: phiếu xuất vật tư cho các bộ phận, bảng kê thanh toán tiền lương, bảng kê tài sản sử dụng tại các bộ phận...

– Quan hệ với bên ngoài : chứng từ được lập tại đơn vị nhưng để giải quyết các quan hệ với các thực thể bên ngoài như: hóa đơn bán hàng, biên bản bàn giao tài sản...

Chứng từ bên ngoài:

Là loại chứng từ phản ánh các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến đơn vị nhưng được lập tại đơn vị khác.

Ví dụ: hóa đơn mua hàng, hóa đơn thanh toán tiền vận chuyển thuê ngoài...

Ý nghĩa: cách phân loại này tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, đối chiếu các nghiệp vụ kinh tế, tài chính; phân biệt mức độ quan tâm trong việc kiểm tra đối chiếu với từng loại chứng từ.

Căn cứ vào mức khái quát của thông tin trong bản chứng từ:

Chứng từ ban đầu (chứng từ gốc): là chứng từ được lập khi nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh, là "tấm hình" chụp lại nghiệp vụ kinh tế. Đây là chứng từ có đầy đủ giá



trị và hiệu lực pháp lý cho kế toán và quản lý, là cơ sở để thanh tra, kiểm tra xác định trách nhiệm vật chất.

Ví dụ: Hóa đơn bán hàng, phiếu xuất kho, phiếu thu...

Chứng từ tổng hợp: là chứng từ lập để tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế tài chính đã phát sinh cùng loại nhằm giảm nhẹ khối lượng công việc cho bộ phận kế toán. Chứng từ tổng hợp không có ý nghĩa pháp lý (không chứng minh được cho nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh). Nó chỉ là công cụ mang thông tin tổng hợp.

Ví dụ: bảng kê chứng từ, bảng tổng hợp chứng từ...

Ý nghĩa: Giúp cho việc phân biệt chứng từ trong công tác thanh tra, kiểm tra kinh tế tài chính tại đơn vị.

Căn cứ vào số lần ghi nghiệp vụ kinh tế phát sinh lên chứng từ:

Chứng từ một lần: là loại chứng từ được dùng để ghi chép một lần một hoặc nhiều nghiệp vụ kinh tế cùng loại phát sinh tại một thời gian, một địa điểm rồi chuyển ghi sổ kế toán.

Chứng từ nhiều lần: là loại chứng từ ghi một loại nghiệp vụ kinh tế nhưng diễn ra nhiều lần trong kì hạch toán, đến cuối kì hạch toán mới dùng để ghi sổ kế toán.

Ý nghĩa: giúp lựa chọn chứng từ thích hợp cho từng loại nghiệp vụ kinh tế để giảm bớt việc lập chứng từ cũng như số lượng chứng từ, giúp xử lý nhanh chóng các nghiệp vụ kinh tế.

Căn cứ theo nội dung nghiệp vụ kinh tế phản ánh trên chứng từ:

Hệ thống chứng từ gồm nhiều loại:

Chứng từ về tiền như phiếu thu, phiếu chi...

Chứng từ về vật tư như phiếu xuất kho, phiếu nhập kho..

Chứng từ về thanh toán:

Chứng từ về tài sản cố định như biên bản bàn giao tài sản cố định.

Chứng từ về tiêu thụ như thẻ quầy hàng, hoá đơn bán hàng....

Ý nghĩa: cách phân loại này phục vụ cho việc ghi sổ chứng từ và phân loại chứng từ để ghi sổ và xác định thời hạn để lưu trữ cho từng loại chứng từ.

Căn cứ theo tính cấp bách của thông tin trong chứng từ:

Chứng từ bình thường: là chứng từ ghi nhận những thông tin bình thường khi nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Chứng từ cấp bách: là chứng từ ghi nhận những thông tin thể hiện mức biến động bất thường của nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Chẳng hạn như: vật tư sử dụng vượt định mức, thanh toán tiền vay không đúng hạn... những chứng từ này cần được xử lý kịp thời để khắc phục những bất bình thường trước khi đưa vào ghi sổ kế toán.

Ý nghĩa: theo dõi kịp thời những biến động của tài sản. Từ đó có những biện pháp xử lý kịp thời, thích hợp đối với các nghiệp vụ bất bình thường.

3.3. Quy trình lập và luân chuyển chứng từ:



Quy trình tổ chức chứng từ trong đơn vị kế toán bao gồm: lập chứng từ, kiểm tra chứng từ, sử dụng và bảo quản chứng từ.

3.3.1. Lập chứng từ:

Lập chứng từ là bước đầu tiên của quy trình luân chuyển chứng từ kế toán trong đơn vị kế toán. Theo điều 19 của Luật kế toán quy định, việc lập chứng từ phải tuân thủ các quy định sau:

Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến hoạt động của đơn vị kế toán đều phải lập chứng từ kế toán. Chứng từ kế toán chỉ được lập một lần cho mỗi nghiệp vụ kinh tế, tài chính.

Chứng từ kế toán phải được lập rõ ràng, đầy đủ, kịp thời, chính xác theo nội dung quy định trên mẫu. Trong trường hợp chứng từ kế toán chưa có quy định mẫu thì đơn vị kế toán được lập chứng từ kế toán nhưng phải có đầy đủ các nội dung theo quy định.

Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính trên chứng từ kế toán không được viết tắt, không được tẩy xóa, sửa chữa; khi viết phải dùng bút mực, số và chữ viết phải liên tục, không ngắt quãng, chỗ trống phải gạch chéo; chứng từ bị tẩy xóa, sửa chữa đều không có giá trị thanh toán và ghi sổ kế toán. Khi viết sai vào mẫu chứng từ kế toán phải huỷ bỏ bằng cách gạch chéo vào chứng từ viết sai.

Chứng từ kế toán phải được lập đủ số liên quy định. Trường hợp phải lập nhiều liên chứng từ kế toán cho một nghiệp vụ kinh tế, tài chính thì nội dung phải giống nhau. Chứng từ kế toán do đơn vị lập để giao dịch với tổ chức, cá nhân bên ngoài đơn vị kế toán thì liên gửi cho bên ngoài phải có dấu của đơn vị kế toán.

Người lập, người kí duyệt và những người khác ký tên trên chứng từ kế toán phải chịu trách nhiệm về nội dung chứng từ kế toán.

Chứng từ kế toán dưới dạng chứng từ điện tử phải tuân thủ các quy định của chứng từ điện tử. Chứng từ điện tử phải in ra giấy và lưu trữ theo quy định về lưu trữ chứng từ kế toán.

3.3.2. Kiểm tra chứng từ và luân chuyển chứng từ

Tất cả chứng từ kế toán do doanh nghiệp lập hoặc từ bên ngoài lập chuyển đến đều phải tập trung vào bộ phận kế toán doanh nghiệp. Bộ phận kế toán kiểm tra những chứng từ kế toán đó và chỉ sau khi kiểm tra, xác minh tính pháp lý của chứng từ đó thì mới dùng những chứng từ đó để ghi sổ kế toán.

Trình tự kiểm tra chứng từ:

- Kiểm tra tính, rõ ràng, trung thực và đầy đủ của các chỉ tiêu, các yếu tố ghi chép trên chứng từ kế toán.
- Kiểm tra tính hợp pháp của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đã ghi trên chứng từ kế toán, đối chiếu chứng từ kế toán với các chứng từ khác có liên quan.
- Kiểm tra tính chính xác của số liệu, thông tin ghi trên chứng từ.

Khi kiểm tra chứng từ nếu phát hiện có hành vi vi phạm chính sách, chế độ, các quy định về quản lý kinh tế, tài chính của nhà nước thì phải từ chối thực hiện đồng thời báo ngay cho ban giám đốc doanh nghiệp biết để xử lý kịp thời.



Đối với những chứng từ kế toán lập sai quy định: không đúng thủ tục, nội dung và chữ số không rõ ràng thì người chịu trách nhiệm kiểm tra hoặc ghi sổ phải trả lại, yêu cầu làm thêm thủ tục và điều chỉnh sau đó mới làm căn cứ ghi sổ.

Qua kiểm tra chứng từ có thể phát hiện được những sai sót vô ý cũng như những hiện tượng cố ý giả mạo. Do đó, công tác kiểm tra chứng từ có tác dụng lớn trong việc bảo vệ tài sản của đơn vị.

Trình tự luân chuyển chứng từ:

- Lập, tiếp nhận và xử lý chứng từ kế toán.
- Kế toán viên, kế toán trưởng kiểm tra và ký chứng từ hoặc trình giám đốc doanh nghiệp ký duyệt...
- Phân loại, sắp xếp chứng từ kế toán và định khoản kế toán.
- Lưu trữ, bảo quản chứng từ kế toán.

Tùy từng loại chứng từ mà chứng từ đó được luân chuyển đến các bộ phận có liên quan. Tuy nhiên trong quá trình luân chuyển chứng từ cần phải đảm bảo nguyên tắc: nhanh chóng, kịp thời, không gây trở ngại cho công tác kế toán.

3.3.3. Bảo quản lưu trữ tài liệu:

Điều 22 - Luật kế toán quy định việc bảo quản và lưu trữ tài liệu như sau:

Tài liệu kế toán phải được sắp xếp theo nội dung kinh tế, theo trình tự thời gian và bảo quản an toàn theo quy định pháp luật. Tài liệu kế toán được lưu trữ phải là bản chính. Trong trường hợp tài liệu kế toán bị tịch thu thì phải có bản sao.

Chỉ có cơ quan Nhà nước có thẩm quyền mới có quyền tạm giữ, tịch thu hoặc niêm phong chứng từ kế toán. Trường hợp bị tạm giữ hoặc bị tịch thu thì cơ quan Nhà nước có thẩm quyền phải sao chụp chứng từ bị tạm giữ, bị tịch thu và ký xác nhận trên chứng từ sao chụp; đồng thời lập biên bản ghi rõ lý do, số lượng từng loại chứng từ bị tạm giữ, tịch thu rồi kí và đóng dấu.

3.4. Ý nghĩa của phương pháp chứng từ kế toán

Phương pháp chứng từ là phương pháp thích hợp nhất với tính đa dạng và sự biến động của đối tượng kế toán. Phương pháp chứng từ kế toán chính là cơ sở đảm bảo tính hợp lý và hợp lệ để kế toán ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và đã hoàn thành. Từ đó, kế toán có thể cung cấp kịp thời chính xác và trung thực những thông tin về hoạt động kinh tế, tài chính xảy ra ở những thời điểm khác nhau.

Phương pháp chứng từ là căn cứ pháp lý chứng minh sự hình thành các nghiệp vụ kinh tế thuộc đối tượng kế toán. Do đó nó là cơ sở để bảo vệ tài sản của đơn vị, giải quyết các mối quan hệ pháp lý thuộc đối tượng kế toán, phục vụ công tác thanh tra và kiểm tra hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị.

Phương pháp chứng từ kế toán là phương tiện thông tin nhanh cho công tác lãnh đạo nghiệp vụ của đơn vị phục vụ công tác phân tích kinh tế hàng ngày ở đơn vị.

Chứng từ gắn liền với sự phát sinh của các nghiệp vụ kinh tế với trách nhiệm vật chất của cá nhân, đơn vị có liên quan với các nghiệp vụ. Qua đó, chứng từ góp phần vào việc quán triệt để hạch toán kinh doanh nội bộ, gắn trách nhiệm vật chất cụ thể với từng cá nhân, đơn vị cụ thể.



Chứng từ kế toán có ý nghĩa quan trọng trong công tác kế toán, kiểm soát nội bộ tại đơn vị bởi vì ngoài việc chứng minh tính pháp lý của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và nó còn là cơ sở để phân loại và ghi chép các số liệu ghi chép vào sổ kế toán.



TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

Ts. Trần Đình Khôi Nguyên (chủ biên), Ts. Hoàng Tùng, Ths. Đoàn Ngọc Phi Anh, Ths. Phạm Hoài Hương.

Nhà xuất bản giáo dục

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

PGS - Ts. Võ Văn Nhị.

Nhà xuất bản tổng hợp TP. Hồ Chí Minh



CHƯƠNG IV

PHƯƠNG PHÁP TÀI KHOẢN VÀ GHI KÉP

4.1 SỰ CẦN THIẾT CỦA PHƯƠNG PHÁP TÀI KHOẢN VÀ GHI KÉP

– Qua nghiên cứu chương 2 ta thấy: đặc điểm đối tượng kế toán vừa có tính hai mặt, tính vận động, tính đa dạng, vừa có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. Tính vận động của đối tượng kế toán được biểu hiện qua các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị. Các nghiệp vụ kinh tế này diễn ra thường xuyên và được ghi chép phản ánh lại một cách kịp thời đầy đủ qua chứng từ kế toán. Như vậy, với phương pháp chứng từ kế toán chúng ta biết được thông tin về sự hình thành nghiệp vụ kinh tế liên quan đến tình trạng và sự vận động của đối tượng kế toán. Tuy nhiên, các nghiệp vụ kinh tế trong doanh nghiệp phát sinh rất nhiều, do đó số lượng chứng từ rất lớn và khác nhau về đối tượng phản ánh, về thời gian, địa điểm và quy mô của nghiệp vụ. Hơn nữa, chứng từ chỉ là hình thức sao chụp lại nghiệp vụ kinh tế, nghĩa là mới cung cấp thông tin ban đầu một cách riêng lẻ. Trong khi đó, yêu cầu quản lý luôn cần những thông tin mang tính tổng hợp về tình hình từng loại tài sản, nguồn vốn và từng quá trình kinh doanh để thực hiện sự giám sát và phản ánh chặt chẽ tình hình biến động của từng đối tượng kế toán tại đơn vị.

– Mặt khác, mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh luôn phản ánh mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán với nhau. Bản thân phương pháp chứng từ không thể hiện được điều này.

Ví dụ: Doanh nghiệp chi tiền mặt mua nguyên vật liệu nhập kho trị giá 1.800.000đ. Nghiệp vụ này làm tiền mặt (tài sản) của doanh nghiệp giảm đi 1.800.000đ và nguyên vật liệu (tài sản) tăng 1.800.000đ. Như vậy, sự biến động của tiền mặt và nguyên vật liệu có mối quan hệ với nhau.

Với phương pháp chứng từ, kế toán sẽ lập một phiếu chi để chứng minh cho việc chi tiền, lập một phiếu nhập kho để chứng minh cho việc nguyên vật liệu đã nhập kho. Tự bản thân hai chứng từ này chỉ sao chụp lại nghiệp vụ kinh tế, chưa phản ánh được mối quan hệ biến động giữa nguyên vật liệu và tiền mặt. Do đó chưa phục vụ tốt cho yêu cầu quản lý, kiểm tra sự biến động của tài sản. Trong khi đó, yêu cầu quản lý rất cần những thông tin tổng hợp về từng đối tượng kế toán cụ thể và sự biến động của mỗi đối tượng kế toán phải được xem xét trong mối quan hệ biến động với đối tượng kế toán khác.

Từ những vấn đề trên và yêu cầu của việc quản lý các đối tượng kế toán đã đặt ra cho kế toán là: phải xây dựng một phương pháp xử lý thông tin có khả năng tổng hợp, phản ánh được thông tin về tình hình và sự biến động của từng loại đối tượng kế toán, cũng như mối quan hệ chặt chẽ giữa các đối tượng kế toán. Đó chính là phương pháp tài khoản và ghi kép.

Phương pháp tài khoản và ghi kép là phương pháp thông tin và kiểm tra về trạng thái, sự biến động và mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán theo từng loại đối tượng (từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn, từng quá trình hoạt động kinh doanh) được thể hiện qua mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh một cách liên tục và có hệ thống.

Phương pháp tài khoản và ghi kép được cấu thành bởi hai yếu tố: tài khoản kế toán và các quan hệ đối ứng tài khoản.

4.2 TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

4.2.1. Khái niệm về tài khoản kế toán



Phương pháp tài khoản được hiểu là sự phân loại đối tượng kế toán để theo dõi một cách thường xuyên liên tục sự biến động của từng đối tượng kế toán. Mỗi đối tượng kế toán qua sự phân loại này sẽ được theo dõi trên một tài khoản kế toán.

Tài khoản kế toán là những cột hay trang sổ dùng để phản ánh một cách thường xuyên, liên tục sự biến động của từng loại đối tượng kế toán cụ thể.

Ví dụ: đối với tiền mặt, kế toán sẽ tập hợp tất cả các phiếu thu, phiếu chi để tiến hành ghi chép theo dõi riêng trên một tài khoản. Qua tài khoản tiền mặt, ta biết được tiền mặt thu trong kì, tiền mặt chi trong kì và còn lại cuối kì.

Như vậy, tài khoản kế toán dùng để phân loại và hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế, tài chính theo nội dung kinh tế.

4.2.2. Cơ sở và nguyên tắc thiết kế tài khoản

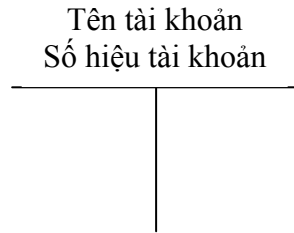
Tài khoản kế toán là phương tiện để phản ánh sự biến động của đối tượng kế toán, mỗi đối tượng được phản ánh trên một tài khoản. Đối tượng kế toán của một đơn vị kế toán mang tính đa dạng, phong phú; do đó một đơn vị kế toán phải sử dụng nhiều tài khoản. Việc xây dựng thiết kế tài khoản cần phải dựa trên những cơ sở và nguyên tắc nhất định. Những cơ sở và nguyên tắc đó là:

<i>Cơ sở</i>	<i>Nguyên tắc</i>
1. Căn cứ vào nội dung của đối tượng hạch toán kế toán: đối tượng hạch toán kế toán gồm 3 loại cơ bản đó là: tài sản, nguồn vốn và quá trình hoạt động của đơn vị.	1. Hệ thống tài khoản phải phản ánh được ba loại cơ bản của đối tượng hạch toán kế toán: tài sản, nguồn vốn và quá trình vận động của tài sản.
2. Tính vận động của đối tượng hạch toán kế toán: các đối tượng kế toán luôn có hai chiều hướng vận động ngược nhau: Tăng lên hoặc giảm xuống.	2. Tài khoản kế toán phải được thiết kế theo kiểu hai bên đối xứng nhau để theo dõi sự vận động tăng giảm của từng đối tượng hạch toán kế toán.
3. Tính đa dạng của đối tượng hạch toán kế toán: mỗi đối tượng kế toán thường được chia thành nhiều đối tượng chi tiết hơn.	3. Tài khoản kế toán phản ánh mỗi đối tượng phải được thiết kế gồm tài khoản tổng hợp và các tài khoản chi tiết để theo dõi chi tiết cho từng đối tượng tổng hợp.
4. Tính vận động không đồng bộ giữa giá trị và hiện vật của một số đối tượng hạch toán kế toán trong một số trường hợp đặc biệt.	4. Bên cạnh tài khoản kế toán thông thường cần phải có các tài khoản điều chỉnh để biểu hiện chính xác các đối tượng hạch toán kế toán có sự thay đổi giá trị nhưng không thay đổi về hiện vật.
5. Tính đối lập tương đối của hai đối tượng hạch toán kế toán cơ bản: tài sản và nguồn vốn.	5. Tài khoản kế toán phản ánh tài sản được thiết kế ngược chiều với tài khoản phản ánh nguồn vốn.

4.2.3. Kết cấu chung của một tài khoản



Dựa trên cơ sở và nguyên tắc thiết kế, một tài khoản có kết cấu chung như sau:



Nhìn vào kết cấu chung của một tài khoản, ta thấy đường gạch giữa những phần của một tài khoản trông giống như chữ “T” nên nó được gọi là tài khoản chữ T. Đây là hình thức rút gọn của tài khoản kế toán. Hình thức này thường được sử dụng trong nghiên cứu và học tập.

– *Tên tài khoản*: cho biết khái quát đối tượng mà tài khoản đó cần phản ánh.

Ví dụ: Tài khoản tiền mặt dùng để phản ánh tiền mặt, tài khoản hàng hóa dùng để phản ánh hàng hóa...

– *Số hiệu tài khoản*: mỗi tài khoản được đặt một số hiệu tài khoản riêng để tiện lợi cho việc sử dụng tài khoản trong ghi chép và xử lý thông tin.

– Mỗi tài khoản được chia làm hai phần: phần bên trái của tài khoản gọi là bên *Nợ*. Phần bên phải là phần bên *Có* dùng. Mục đích là để theo dõi, phản ánh sự biến động của các đối tượng kế toán tại đơn vị.

Nợ - Có chỉ là công cụ kế toán để mô tả sự thay đổi của một tài khoản cụ thể khi có một nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Chẳng hạn, đối với tiền mặt thay vì nói tiền mặt tăng hoặc giảm thì ta có thể nói “*Nợ*” hoặc “*Có*” tài khoản tiền mặt. Sự phân chia này chỉ mang tính quy ước để ghi chép chứ không mang ý nghĩa kinh tế. Thuật ngữ *Nợ* và *Có* được sử dụng lặp lại trong tiến trình ghi chép.

– *Số dư đầu kì*: là số hiện có của đối tượng kế toán được phản ánh vào tài khoản lúc đầu kì kế toán. *Số dư cuối kì* là số hiện có của đối tượng kế toán được phản ánh vào tài khoản kế toán lúc cuối kì.

– *Số phát sinh*: là số biến động của đối tượng kế toán được phản ánh trên tài khoản kế toán trong kì. Nếu số phát sinh làm biến động tăng đối tượng kế toán được phản ánh lúc đầu kì gọi là *số phát sinh tăng*. Nếu số phát sinh làm giảm sự biến động của đối tượng kế toán được phản ánh lúc đầu kì gọi là *số phát sinh giảm*.

Số phát sinh tăng làm biến động tăng đối tượng kế toán lúc đầu kì nên được phản ánh cùng bên với số dư đầu kì. Số phát sinh làm biến động giảm đối tượng kế toán nên được phản ánh ngược bên với số dư đầu kì.

Từ đó, ta có số dư cuối kì được tính theo công thức:

$$\text{Số dư cuối kì} = \text{Số dư đầu kì} + \text{Số phát sinh tăng} - \text{Số phát sinh giảm}$$

Kết cấu tài khoản cơ bản:



Trên cơ sở nguyên tắc thiết kế tài khoản và kết cấu chung của tài khoản, có thể đưa ra kết cấu hai loại tài khoản cơ bản là tài khoản phản ánh tài sản và tài khoản phản ánh nguồn vốn như sau:

a. Đối với tài khoản phản ánh tài sản:

Tài khoản tài sản	
Số dư đầu kì: Giá trị tài sản hiện có lúc đầu kì	
Số phát sinh tăng: Phản ánh giá trị tài sản tăng lên trong kì	Số phát sinh giảm: Phản ánh giá trị tài sản giảm xuống trong kì
Tổng số phát sinh tăng	Tổng số phát sinh giảm
Số dư cuối kì: Giá trị tài sản hiện có vào cuối kì	

Ví dụ:

Đầu tháng 2/N, tiền mặt tồn quỹ tại doanh nghiệp ABC là: 1.000.000đ. Trong tháng có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau:

1. Doanh nghiệp rút tiền gửi ngân hàng nhập quỹ tiền mặt là 5.000.000đ
2. Doanh nghiệp dùng tiền mặt trả lương cho công nhân viên là 4.000.000đ.
3. Khách hàng trả nợ bằng tiền mặt 6.000.000đ.

Số liệu trên được phản ánh vào tài khoản tiền mặt như sau:

Nợ	TK Tiền mặt	Có
SDĐK: 1.000.000		
(1) 5.000.000	4.000.000	(2)
(3) 6.000.000		
Tổng SPS tăng: 11.000.000	Tổng SPS giảm: 4.000.000	
SDCK: 8.000.000		

b. Đối với tài khoản phản ánh nguồn vốn:

Do tính hai mặt của đối tượng kế toán nên kết cấu tài khoản phản ánh nguồn vốn ngược lại với kết cấu tài khoản phản ánh tài sản.

Tài khoản nguồn vốn	
Số phát sinh giảm: phản ánh nguồn vốn giảm xuống trong kì	Số dư đầu kì: Nguồn vốn hiện có lúc đầu kì
	Số phát sinh tăng: phản ánh nguồn vốn tăng lên trong kì
Tổng số phát sinh giảm	Tổng số phát sinh tăng
	Số dư cuối kì: Nguồn vốn hiện có vào cuối kì



Ví dụ:

Đầu tháng 2/N, số dư đầu kì của tài khoản vay ngắn hạn của doanh nghiệp ABC là: 5.000.000. Trong tháng có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau:

1. Doanh nghiệp vay ngắn hạn 20.000.000đ để trả nợ người bán.
2. Vay ngắn hạn để mua hàng hóa: 9.000.000đ
3. Chi tiền mặt trả nợ vay ngắn hạn: 15.000.000đ

Số liệu trên được phản ánh vào tài khoản như sau:

Nợ	TK vay ngắn hạn	Có
		SĐĐK: 5.000.000
(3) 15.000.000		20.000.000 (1)
		9.000.000 (3)
Tổng SPS tăng: 15.000.000		Tổng SPS giảm: 29.000.000
		SDCK: 19.000.000

4.3. CÁC QUAN HỆ ĐỐI ƯNG TÀI KHOẢN VÀ GHI KÉP VÀO TÀI KHOẢN

4.3.1. Quan hệ đối ứng kế toán

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh tác động ít nhất đến hai đối tượng kế toán. Do đó, khi có nghiệp vụ kinh tế phát sinh sẽ hình thành nên mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán. Để biểu hiện mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán, người ta dùng khái niệm quan hệ đối ứng kế toán.

Quan hệ đối ứng kế toán là khái niệm dùng để biểu thị mối quan hệ biến động giữa các đối tượng kế toán cụ thể trong mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Ví dụ: ông A quyết định thành lập doanh nghiệp. Ngày 1/9/X, ông A đầu tư 100.000.000đ bằng tiền mặt vào doanh nghiệp. Trong nghiệp vụ này, tiền (tài sản) tăng và vốn chủ sở hữu tăng (nguồn vốn) tăng cùng một giá trị là 100.000.000đ.

<u>Tài sản</u>	=	<u>Nợ phải trả</u>	+	<u>Vốn chủ sở hữu</u>
Tiền mặt	=			Vốn chủ sở hữu
+100.000.000đ	=			+100.000.000đ
<hr/>				<hr/>
Σ 100.000.000đ				Σ 100.000.000đ

Do tính cân bằng giữa tài sản và nguồn vốn nên bất kể nghiệp vụ kinh tế nào phát sinh đều có thể thuộc 1 trong 4 loại quan hệ đối ứng sau:

Trường hợp 1: Tăng tài sản này – giảm tài sản khác.



Vi dụ: Chi tiền mặt mua nguyên vật liệu nhập kho trị giá: 1.000.000đ. Nghiệp vụ này liên quan đến hai đối tượng kế toán: tiền mặt (tài sản) của đơn vị giảm và nguyên vật liệu (tài sản) của đơn vị tăng lên cùng một giá trị là 1.000.000đ.

Tài sản		=	Nợ phải trả + Vốn chủ sở hữu	
Tiền mặt	Nguyên vật liệu			Nguồn vốn KD
100.000.000đ		=		100.000.000đ
- 1.000.000đ	+1.000.000đ			
99.000.000đ	1.000.000đ			
Σ 100.000.000đ		=		Σ 100.000.000đ

Quan hệ đối ứng này thể hiện xu hướng biến động tài sản của đơn vị, từ tài sản này thành tài sản khác. Nó chỉ ảnh hưởng đến tài sản làm thay đổi cơ cấu tài sản của đơn vị, còn tổng giá trị tài sản của đơn vị thì không đổi và cân bằng với tổng nguồn vốn. Quan hệ này chỉ xảy ra trong nội bộ đơn vị kế toán.

Trường hợp 2: Tăng tài sản – Tăng nguồn vốn.

Vi dụ: Mua nguyên vật liệu nhập kho chưa trả tiền cho người bán 4.000.000đ.

Nghiệp vụ này liên quan đến hai đối tượng kế toán: phải trả người bán (nguồn vốn) tăng và nguyên vật liệu (tài sản) giảm với cùng một lượng giá trị là 4.000.000đ.

Tài sản		=	Nợ phải trả + Vốn chủ sở hữu	
Tiền mặt	Nguyên vật liệu		Phải trả người bán	Nguồn vốn KD
99.000.000	1.000.000	=		100.000.000
	+4.000.000		+4.000.000	
99.000.000	5.000.000		4.000.000	100.000.000
Σ 104.000.000		=		Σ 104.000.000

Quan hệ đối ứng này làm thay đổi cơ cấu tài sản, cơ cấu nguồn vốn của đơn vị; làm thay đổi quy mô tài sản và nguồn vốn của đơn vị (tổng giá trị tài sản và tổng giá trị nguồn vốn cùng tăng lên một lượng là 4.000.000đ) nhưng tính cân đối giữa tài sản và nguồn vốn vẫn đảm bảo.

Trường hợp 3: Tăng nguồn vốn này – giảm nguồn vốn khác.

Vi dụ: Vay ngắn hạn ngân hàng trả nợ cho nhà cung cấp 2.500.000đ.

Nghiệp vụ này liên quan đến hai đối tượng kế toán: Vay ngắn hạn (nguồn vốn) tăng và khoản phải trả cho nhà cung cấp (nguồn vốn) giảm với cùng một lượng giá trị là: 2.500.000đ.



Tài sản		=	Nợ phải trả		+	Vốn chủ sở hữu
Tiền mặt	NVL		Vay ngắn hạn	Phải trả người bán		Nguồn vốn KD
99.000.000	5.000.000	=		4.000.000		100.000.000
			+2.500.000	-2.500.000		
99.000.000	5.000.000		2.500.000	1.500.000		100.000.000
Σ104.000.000		=	Σ104.000.000			

Quan hệ đối ứng này thể hiện xu hướng biến động của nguồn vốn, chuyển từ nguồn vốn này sang nguồn vốn khác. Nó không làm thay đổi quy mô nguồn vốn cũng như tài sản của đơn vị (tổng nguồn vốn không đổi và cân bằng với tổng tài sản), nhưng nó làm thay đổi kết cấu nguồn vốn của đơn vị.

Trường hợp 4: Giảm tài sản – Giảm nguồn vốn.

Ví dụ: trả tiền vay ngắn hạn bằng tiền tại quỹ 1.000.000đ.

Nghiệp vụ này liên quan đến hai đối tượng kế toán: tiền mặt (tài sản) giảm và khoản vay ngắn hạn (nguồn vốn) giảm với cùng một lượng giá trị là 1.000.000đ.

Tài sản		=	Nợ phải trả		+	Vốn chủ sở hữu
Tiền mặt	Nguyên vật liệu		Vay ngắn hạn	Phải trả người bán		Nguồn vốn KD
99.000.000	5.000.000	=	2.500.000	1.500.000		100.000.000
-1.000.000			-1.000.000			
98.000.000	5.000.000		1.500.000	1.500.000		100.000.000
Σ103.000.000		=	Σ103.000.000			

Quan hệ đối ứng này làm thay đổi cơ cấu tài sản và cơ cấu nguồn vốn của đơn vị, đồng thời làm giảm quy mô tài sản và nguồn vốn của đơn vị (tổng giá trị tài sản và tổng nguồn vốn của đơn vị giảm đi với cùng một lượng là 1.000.000đ).

Qua các ví dụ trên ta thấy: Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến sự biến động trong nội bộ tài sản hoặc trong nội bộ nguồn vốn của đơn vị thì chúng phải là quan hệ ngược chiều và không làm thay đổi quy mô tài sản hoặc quy mô nguồn vốn của đơn vị (tức chỉ thay đổi về mặt thành phần). Còn các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến sự biến động của cả tài sản lẫn nguồn vốn thì chúng phải là quan hệ cùng chiều và kết quả hoặc làm tăng hoặc làm giảm quy mô tài sản và quy mô nguồn vốn của đơn vị (thay đổi về mặt lượng). Đồng thời, nó vẫn đảm bảo tính cân đối giữa tài sản và nguồn vốn.

4.3.2. Ghi kép vào tài khoản

Mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong doanh nghiệp mang một nội dung kinh tế nhất định và liên quan ít nhất đến hai đối tượng kế toán. Mà mỗi đối tượng kế toán được mở một



tài khoản tương ứng. Như vậy, một nghiệp vụ kinh tế phát sinh phải ghi vào ít nhất hai tài khoản liên quan. Công việc ghi một nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào ít nhất hai tài khoản kế toán như vậy gọi là ghi sổ kép.

Ghi kép là phương pháp phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh lên tài khoản kế toán theo đúng quan hệ đối ứng kế toán.

Qua nghiên cứu quan hệ đối ứng kế toán ta thấy: mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan ít nhất đến hai đối tượng kế toán, làm hai đối tượng đó hoặc biến động cùng chiều hoặc biến động ngược chiều. Mặt khác kết cấu tài sản và nguồn vốn là ngược chiều nhau. Do đó, thực chất ghi kép là ghi Nợ vào tài khoản này và ghi Có tài khoản khác có quan hệ đối ứng với nó với cùng một số tiền.

Định khoản là việc phân định các nghiệp vụ kinh tế nhằm xác định ghi Nợ vào tài khoản nào và ghi Có vào tài khoản nào với số tiền là bao nhiêu.

Ví dụ: doanh nghiệp gửi 1.000.000đ vào tài khoản tại ngân hàng. Nghiệp vụ này liên quan đến sự biến động của tiền mặt và tiền gửi ngân hàng theo chiều hướng tăng tiền gửi và giảm tiền mặt. Tiền mặt và tiền gửi đều là tài sản, mà tài sản tăng được ghi bên Nợ và giảm ghi bên Có, do đó nghiệp vụ này được ghi Nợ tài khoản Tiền gửi ngân hàng và ghi Có tài khoản tiền mặt.

Tiền mặt		Tiền gửi ngân hàng
1.000.000	—————	1.000.000

Với nghiệp vụ này ta định khoản:

Nợ TK tiền gửi ngân hàng:	1.000.000đ
Có TK tiền mặt:	1.000.000đ

Các loại định khoản: có 2 loại định khoản đó là định khoản đơn giản và định khoản phức tạp.

Định khoản đơn giản là định khoản chỉ liên quan đến hai tài khoản.

Ví dụ: doanh nghiệp vay ngắn hạn để trả nợ cho người bán 3.000.000đ.

Nợ TK Vay ngắn hạn:	3.000.000đ
Có TK Phải trả người bán:	3.000.000đ

Định khoản phức tạp là định khoản liên quan đến ít nhất từ 3 tài khoản trở lên.

Ví dụ: doanh nghiệp rút tiền gửi ngân hàng trả nợ người bán 2.000.000đ và trả nợ vay ngắn hạn 1.000.000đ.

Nợ TK Phải trả người bán:	2.000.000đ
Nợ TK Vay ngắn hạn:	1.000.000đ
Có TK Tiền gửi ngân hàng:	3.000.000đ

Với một định khoản phức tạp ta có thể phân thành các định khoản đơn giản. Chẳng hạn với ví dụ trên ta có thể định khoản:



Nợ TK Phải trả người bán:	2.000.000đ
Có TK Tiền gửi ngân hàng:	2.000.000đ
Nợ TK Vay ngắn hạn:	1.000.000đ
Có TK Tiền gửi ngân hàng:	1.000.000đ

Lưu ý: ta không được gộp các định khoản đơn giản thành một định khoản phức tạp, điều này sẽ gây khó khăn cho công tác kế toán.

Từ những ví dụ trên ta thấy, để thực hiện việc định khoản cần phải thực hiện theo quy trình sau:

- + Xác định đối tượng kế toán xuất hiện trong mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh được phản ánh trên chứng từ.
- + Xác định tính chất tăng, giảm của từng đối tượng kế toán.
- + Xác định tài khoản kế toán sử dụng.
- + Xác định tài khoản ghi bên Nợ, tài khoản ghi bên Có và với số tiền là bao nhiêu.

Để minh họa việc ghi kép vào tài khoản, hãy xem xét ví dụ dưới đây:

Tình hình tài sản và nguồn vốn đầu tháng 4/N ở một doanh nghiệp như sau: (ĐVT: đồng)

Tiền mặt	9.000.000	Phải trả người bán	6.000.000
Tiền gửi ngân hàng	10.000.000	Vay ngắn hạn	7.500.000
Phải thu khách hàng	4.000.000	Phải trả người lao động	2.000.000
Nguyên vật liệu	5.000.000	Nguồn vốn kinh doanh	26.500.000
Tài sản cố định hữu hình	14.000.000		

Trong tháng có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau:

1. Chi tiền mặt trả nợ người bán: 3.500.000
2. Khách hàng trả tiền 1.000.000 bằng tiền mặt.
3. Mua nguyên vật liệu nhập kho trị giá 4.000.000 chưa trả tiền người bán
4. Chủ sở hữu bổ sung vốn kinh doanh bằng một thiết bị sản xuất trị giá 15.000.000
5. Dùng tiền gửi ngân hàng trả nợ vay ngắn hạn: 3.000.000
6. Trả lương còn nợ cho người lao động bằng tiền mặt.

Yêu cầu:

Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Phản ánh số dư đầu kì, số phát sinh và rút ra số dư cuối kì của các tài khoản.

Các nghiệp vụ kinh tế trên được định khoản như sau:

1. Nợ TK Phải trả người bán	3.500.000
Có TK tiền mặt	3.500.000
2. Nợ TK Tiền mặt	1.000.000
Có TK Phải thu khách hàng	1.000.000



3. Nợ TK Nguyên vật liệu	4.000.000
Có TK Phải trả người bán	4.000.000
4. Nợ TK Tài sản cố định hữu hình	15.000.000
Có TK Nguồn vốn kinh doanh	15.000.000
5. Nợ TK Vay ngắn hạn	3.000.000
Có TK Tiền gửi ngân hàng	3.000.000
6. Nợ TK Phải trả người lao động	2.000.000
Có TK Tiền mặt	2.000.000

Phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào tài khoản như sau:

TK Tiền mặt		TK Tiền gửi ngân hàng		TK Phải thu khách hàng	
<u>SDĐK 9.000.000</u>		<u>SDĐK10.000.000</u>		<u>SDĐK 4.000.000</u>	
(2) 1.000.000	3.500.000 (1)		3.000.000 (5)		1.000.000 (2)
	2.000.000 (6)		3.000.000		1.000.000
1.000.000	5.500.000	<u>SDCK7.000.000</u>		<u>SDCK 3.000.000</u>	
<u>SDCK 4.500.000</u>					
TK Nguyên vật liệu		TK TSCĐ hữu hình		TK Vay ngắn hạn	
<u>SDĐK 5.000.000</u>		<u>SDĐK14.000.000</u>			<u>SD 7.500.000</u>
(3) 4.000.000		(4) 15.000.000		(5) 3.000.000	
4.000.000		15.000.000		3.000.000	
<u>SDCK 9.000.000</u>		<u>SDCK29.000.000</u>			<u>SD 4.500.000</u>
TK Phải trả người bán		TK Phải trả NLĐ		TK Nguồn vốn KD	
	<u>SD 6.000.000</u>		<u>SD 2.000.000</u>		<u>SD 26.500.000</u>
(6) 3.500.000	4.000.000(3)	(6) 2.000.000			15.000.000 (4)
3.500.000	4.000.000	2.000.000			15.000.000
	<u>SD 6.5000.000</u>		<u>SD 0</u>		<u>SD 41.500.000</u>

Từ ví dụ trên ta thấy:

Lúc đầu kì: Σ Tài sản = Σ Nguồn vốn = 42.000.000đ

Khi có nghiệp vụ kinh tế phát sinh: Σ Số phát sinh Nợ = Σ Số phát sinh Có = 28.500.000đ

Lúc cuối kì : Σ Tài sản = Σ Nguồn vốn = 52.500.000đ

Nhận xét:



Tổng số phát sinh bên Nợ của tất cả các tài khoản và tổng số phát sinh bên Có của tất cả các tài khoản luôn bằng nhau.

Tính cân đối giữa tài sản và nguồn vốn vẫn đảm bảo.

4.4. KẾ TOÁN TỔNG HỢP VÀ KẾ TOÁN CHI TIẾT

4.4.1. Tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết

Qua chương 2, ta biết đối tượng kế toán có tính đa dạng, chẳng hạn như: tiền mặt tại quỹ có thể là tiền Việt Nam, cũng có thể là ngoại tệ, hoặc vàng bạc đá quý; hoặc các khoản phải trả người bán thì có thể là khoản nợ phải trả công ty A, Công ty X... Do đó để phản ánh được tính đa dạng của đối tượng kế toán, người ta phải thiết kế tài khoản nhiều cấp khác nhau, mỗi cấp sẽ cung cấp thông tin ở một mức độ tổng hợp, chi tiết khác nhau.

Tài khoản tổng hợp (tài khoản cấp 1): là tài khoản phản ánh đối tượng kế toán theo từng loại, ở mức độ khái quát nhất định để cung cấp thông tin có tính chất tổng hợp về đối tượng kế toán.

Ví dụ: TK tiền gửi ngân hàng cung cấp thông tin tổng hợp về tiền gửi ngân hàng. TK hàng hóa cung cấp thông tin tổng hợp về hàng hóa.

Tài khoản chi tiết (tài khoản cấp 2, 3...): là tài khoản dùng để phản ánh một cách chi tiết về đối tượng kế toán đã phản ánh trong tài khoản tổng hợp tương ứng.

Ví dụ: Nguyên vật liệu được sử dụng tại một doanh nghiệp có thể bao gồm: nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu... thậm chí còn phải biết tên gọi, qui cách, giá cả.... Do đó, tài khoản nguyên vật liệu có các tài khoản chi tiết cấp 2: TK nguyên vật liệu chính, TK vật liệu phụ, TK nhiên liệu...; tài khoản nguyên vật liệu có thể có tài khoản chi tiết cấp 3 theo tên từng loại, từng qui cách: Tk nguyên vật liệu chính A, TK nguyên vật liệu chính B, TK nguyên vật liệu chính C...

Trong thực tế các tài khoản chi tiết được thể hiện bằng các sổ chi tiết, mỗi trang sổ chi tiết phản ánh một đối tượng kế toán chi tiết cụ thể. Tùy theo đặc điểm của đối tượng chi tiết phản ánh, sổ chi tiết có kết cấu khác nhau.

Ví dụ:

SỔ CHI TIẾT VẬT LIỆU, HÀNG HÓA

Tên vật liệu, hàng hóa:

Chứng từ		Diễn giải	TK ĐƯ	Đơn giá	Nhập		Xuất		Tồn	
Số	Ngày				Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền
		Tồn đầu kì								
		SPS trong kì								
		Tồn cuối kì								

**SỔ CHI TIẾT THANH TOÁN VỚI NGƯỜI MUA (NGƯỜI BÁN)****Đối tượng:**

Ngày ghi số	Chứng từ		Diễn giải	TK ĐƯ	Thời hạn được chiết khấu	Số phát sinh		Số dư	
	Số	Ngày				Nợ	Có	Nợ	Có
			Số dư đầu kì						
			Số phát sinh						
			Số dư cuối kì						

Tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết đều phản chung về một đối tượng kế toán nhưng ở mức độ khác nhau.

Mối quan hệ giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết:

- Tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết đều có kết cấu giống nhau và mối quan hệ giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết là mối quan hệ giải thích.
- Giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết không có mối quan hệ đối ứng.

4.4.2. Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết

Kế toán tổng hợp: là việc sử dụng các tài khoản tổng hợp để theo dõi và phản ánh các đối tượng kế toán một cách tổng quát. Do đó kế toán tổng hợp cung cấp thông tin về các chỉ tiêu tổng hợp giúp ta khái quát được tình hình tài sản, nguồn vốn và các quá trình kinh doanh. Kế toán tổng hợp chỉ sử dụng thước đo giá trị.

Kế toán chi tiết: là việc sử dụng các tài khoản chi tiết để theo dõi và phản ánh cụ thể về từng đối tượng kế toán chi tiết đã được phản ánh ở tài khoản tổng hợp tương ứng. Tùy theo yêu cầu thông tin phục vụ cho quản lý mà kế toán theo dõi ở những cấp độ chi tiết khác nhau. Kế toán chi tiết sử dụng các thước đo khác nhau phù hợp với từng trường hợp.

Giữa kế toán chi tiết và kế toán tổng hợp có mối quan hệ chặt chẽ với nhau. Kế toán chi tiết nhằm giải thích số liệu cho kế toán tổng hợp. Do đó, giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết có mối quan hệ ghi chép và mối quan hệ số liệu.

Về nghiệp vụ ghi chép:

Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết phải tiến hành đồng thời, nghĩa là khi nghiệp vụ kinh tế phát sinh kế toán lập định khoản và căn cứ vào định khoản để tổng hợp ghi vào các tài khoản cấp tổng hợp, nếu nghiệp vụ này cần kế toán chi tiết thì đồng thời phải ghi vào các tài khoản chi tiết có liên quan hoặc các sổ chi tiết được mở cho đối tượng kế toán đó.

Về số liệu:

Tổng số dư đầu kì (cuối kì) bằng tiền của các tài khoản chi tiết phải bằng tổng số dư đầu kì (cuối kì) của các tài khoản tổng hợp.



Tổng số phát sinh bên Nợ (bên Có) bằng tiền của các tài khoản chi tiết phải bằng tổng số phát sinh bên Nợ (bên Có) của các tài khoản tổng hợp.

Ví dụ: Trong tháng 2/X, tại doanh nghiệp ABC có tình hình nguyên vật liệu như sau:

a. Tồn đầu kì:

Vật liệu A: 1.000kg x 5.000đ/kg

Vật liệu B: 500kg x 1.000đ/kg

b. Mua vào trong kì:

1. Ngày 8/2 mua nguyên vật liệu A 4.000 kg thành tiền 20.000.000đ. Vật liệu đã nhập kho nhưng chưa trả tiền người bán M.

2. Ngày 12/2 mua vật liệu B 1.500 kg thành tiền 1.500.000đ trả bằng tiền mặt. Vật liệu đã nhập kho.

3. Ngày 19/2 mua nguyên vật liệu A 3.000 kg thành tiền 15.000.000đ đã trả bằng tiền gửi ngân hàng. Vật liệu đã nhập kho.

c. Xuất ra sử dụng trong kì:

4. Ngày 16/2 xuất vật liệu A dùng cho sản xuất sản phẩm 4.500 kg, thành tiền 22.500.000đ. (ghi Nợ TK chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp – 621)

5. Ngày 20/2 xuất 1.700kg vật liệu B thành tiền 1.700.000đ và 2.000kg vật liệu A thành tiền 10.000.000đ.

d. Yêu cầu:

Định khoản các nghiệp vụ trên và phản ánh vào tài khoản nguyên vật liệu và tài khoản chi tiết nguyên vật liệu.

Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên:

1. Nợ TK nguyên vật liệu	20.000.000	
CT TK vật liệu – A	20.000.000	
Có TK phải trả người bán		20.000.000
CT TK phải trả người bán – M		20.000.000
2. Nợ TK nguyên vật liệu	1.500.000	
CT TK vật liệu – B	1.500.000	
Có TK tiền mặt		1.500.000
3. Nợ TK nguyên vật liệu	15.000.000	
CT TK vật liệu – A	15.000.000	
Có TK tiền gửi ngân hàng		15.000.000
4. Nợ TK chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	22.500.000	
Có TK nguyên vật liệu		22.500.000
CT TK vật liệu – A		22.500.000



5. Nợ TK chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

11.700.000

Có TK nguyên vật liệu

11.700.000

CT TK vật liệu – B

1.700.000

CT TK vật liệu – A

10.000.000

TK nguyên vật liệu		TK nguyên vật liệu A		TK nguyên vật liệu B	
SD: <u>5,500,000</u>		SD: <u>5,000,000</u>		SD: <u>500,000</u>	
(1) 20,000,000	22,500,000	(4) (1) 20,000,000	22,500,000	(4) (2) 1,500,000	1,700,000 (5)
(2) 1,500,000	11,700,000	(5) (3) 15,000,000	10,000,000	(5) 1,500,000	1,700,000
(3) 15,000,000			35,000,000	SD: <u>300,000</u>	
	36,500,000	SD: <u>7,500,000</u>	32,500,000		
SD: <u>7,800,000</u>	34,200,000				

Sổ chi tiết**NGUYÊN VẬT LIỆU**

Tên vật liệu: A

Đơn vị tính: kg, 1.000đồng

Chứng từ		Diễn giải	TK ĐƯ	Đơn giá	Nhập		Xuất		Tồn	
Số	Ngày				Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền
		Tồn đầu kỳ		5					1.000	5.000
		SPS trong kỳ								
	8/2	Mua vật liệu chưa trả tiền	331	5	4.000	20.000				
	16/2	Xuất dùng cho SX	621	5			4.500	22.500		
	19/2	Mua vật liệu trả bằng tiền mặt	111	5	3.000	15.000				
	20/2	Xuất dùng cho sản xuất	621	5			2.000	10.000		
		Cộng SPS			7.000	35.000	6.500	32.500		
		Tồn cuối kỳ							1.500	7.500

**Sổ chi tiết****VẬT LIỆU B****ĐVT: kg, 1.000đồng**

Chứng từ		Diễn giải	TK ĐƯ	Đơn giá	Nhập		Xuất		Tồn	
Số	Ngày				SL	TT	SL	TT	SL	TT
		Tồn đầu kì		1					500	500
		Phát sinh								
	12/2	Mua vật liệu trả bằng tiền mặt	111	1	1500	1500				
	20/2	Xuất dùng cho sản xuất	621	1			1700	1700		
		Cộng SPS			1500	1500	1700	1700		
		Tồn cuối kì							300	300

4.5. KIỂM TRA VIỆC GHI CHÉP TRÊN TÀI KHOẢN

Kiểm tra việc ghi chép trên tài khoản là công việc được kế toán tiến hành nhằm phát hiện những sai sót mà những sai sót đó có thể do nhiều nguyên nhân khác nhau. Trên cơ sở đó kế toán có những chỉnh sửa kịp thời nhằm đảm bảo tính chính xác của việc ghi các số liệu kế toán.

Kiểm tra việc ghi chép trên tài khoản có thể được tiến hành thường xuyên bằng cách đối chiếu số liệu giữa chứng từ gốc và số liệu được ghi chép trên tài khoản, hoặc cuối kì dựa trên tính chất cân đối vốn có của đối tượng kế toán bằng cách lập các bảng đối chiếu số phát sinh. Đó có thể là đối chiếu các số liệu ghi chép trên tài khoản tổng hợp với nhau và đối chiếu số liệu ghi chép trên tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết của nó.

Dựa vào tính cân đối cũng như nguyên tắc ghi sổ kép, ta có thể kiểm tra việc ghi chép trên tài khoản tổng hợp bằng cách lập bảng cân đối tài khoản hoặc bảng đối chiếu kiểu bàn cờ.

Dựa vào mối quan hệ giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết về mặt số liệu, ta có thể kiểm tra việc ghi chép trên tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết bằng cách lập bảng tổng hợp chi tiết.

4.5.1. Bảng cân đối tài khoản

Bảng đối chiếu tài khoản là bảng kê toàn bộ số dư đầu kì, số phát sinh và số dư cuối kì của tất cả các tài khoản kế toán.

**BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN**

Tên tài khoản (hoặc số hiệu TK)	Số dư đầu kì		Số phát sinh		Số dư cuối kì	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1. TK tiền mặt 2. TK tiền gửi ngân hàng 3. TK tiền đang chuyển						
Tổng cộng	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ

Cách lập bảng:

Căn cứ vào số dư đầu kì, số phát sinh trong kì và số dư cuối kì của tất cả các tài khoản tổng hợp, ta ghi lên bảng. Mỗi tài khoản được phản ánh trên một dòng. Cụ thể:

Hai cột số dư đầu kì lập bằng cách lấy số liệu ở số dư đầu kì của các tài khoản để ghi vào, nếu số dư trên tài khoản bên Nợ thì ghi vào cột bên Nợ, nếu số dư trên tài khoản bên Có thì ghi vào cột bên Có.

Hai cột số phát sinh trong kì lập bằng cách lấy số liệu ở dòng tổng số phát sinh bên Nợ và bên Có trên tài khoản để ghi vào cột Nợ và cột Có trên bảng.

Hai cột số dư cuối kì lập bằng cách lấy số dư cuối kì của các tài khoản để ghi vào, nếu số dư trên tài khoản bên Nợ thì ghi vào cột bên Nợ trên bảng, nếu số dư trên tài khoản bên Có thì ghi vào cột bên Có trên bảng.

Cách kiểm tra:

Đối chiếu giữa tổng số dư đầu kì bên Nợ và tổng số dư đầu kì bên Có, tổng số phát sinh bên Nợ và tổng số phát sinh bên Có, tổng số dư cuối kì bên Nợ và tổng số phát sinh bên Có của tất cả các tài khoản. Đối chiếu từng cặp, nếu có chênh lệch thì quá trình ghi chép trên tài khoản có sai sót hoặc quá trình đưa từ số liệu từ tài khoản tổng hợp lên bảng cân đối có sai sót, kế toán cần kiểm tra và sửa chữa.

Cơ sở kiểm tra:

Dựa vào tính cân đối: tổng tài sản bằng tổng nguồn vốn nên số dư đầu kì bên Nợ của tất cả các tài khoản kế toán sẽ bằng số dư đầu kì của tất cả các tài khoản bên Có.

Đối với số phát sinh trong kì, dựa trên nguyên tắc ghi sổ kép là trong một định khoản số tiền ghi bên Nợ bằng số tiền ghi bên Có, suy ra tổng số tiền phát sinh ghi bên Nợ của các tài khoản phải bằng tổng số tiền phát sinh ghi bên Có của các tài khoản. Từ đó suy ra số dư cuối kì bên Nợ của các tài khoản bằng số dư cuối kì bên Có của các tài khoản.

Đối với số dư cuối kì: dựa vào công thức tính số dư cuối kì kết hợp với những lập luận trên, hoặc dựa vào tính cân đối của tài sản và nguồn vốn có thể suy ra số dư cuối kì bên Nợ của các tài khoản bằng số dư cuối kì bên Có của các tài khoản.



Ưu điểm: đơn giản, dễ đối chiếu, kiểm tra.

Hạn chế: phải kiểm tra tất cả, không giới hạn được phạm vi kiểm tra. Mặt khác, một số trường hợp sai sót không thể phát hiện được qua đối chiếu này như: bỏ sót hoặc ghi trùng bút toán, ghi sai quan hệ đối ứng kế toán. Vì những số liệu này tuy bị sai nhưng tổng số ghi bên Nợ và tổng số ghi bên Có vẫn bằng nhau, tính cân đối vẫn đảm bảo.

BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN

Đơn vị tính: đồng

Tên tài khoản	Số dư đầu kì		Số phát sinh		Số dư cuối kì	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1. Tiền mặt	9,000,000		1,000,000	5,500,000	4,500,000	-
2. Tiền gửi ngân hàng	10,000,000			3,000,000	7,000,000	-
3. Phải thu khách hàng	4,000,000			1,000,000	3,000,000	-
4. Nguyên vật liệu	5,000,000		4,000,000		9,000,000	-
5. TSCĐ hữu hình	14,000,000		15,000,000		29,000,000	-
6. Vay ngắn hạn		7,500,000	3,000,000		-	4,500,000
7. Phải trả người bán		6,000,000	3,500,000	4,000,000	-	6,500,000
8. Phải trả người lao động		2,000,000	2,000,000		-	-
9. Nguồn vốn kinh doanh		26,500,000		15,000,000	-	41,500,000
Tổng cộng	42,000,000	42,000,000	28,500,000	28,500,000	52,500,000	52,500,000

4.5.2. Bảng đối chiếu kiểu bàn cờ

Bảng đối chiếu kiểu bàn cờ là bảng kê số dư, số phát sinh trong kì của tất cả các tài khoản nhưng có thêm mối quan hệ đối ứng kế toán theo tổng số phát sinh của từng tài khoản.

BẢNG ĐỐI CHIẾU KIỂU BÀN CỜ

Tk ghi Có TK ghi Nợ	SDĐK bên Nợ	Tiền mặt	TG NH	Nguồn vốn KD	Cộng SPS Nợ	SDCK bên Nợ
SDĐK bên Có	$X_{2,2}$	←	-----	-----	-----	-----	-----
Tiền mặt	↑					-----	-----
Tiền gửi ngân hàng	-----					-----	-----
.....	-----					-----	-----
Nguồn vốn KD	-----					↓	-----
Cộng SPS Có	-----	-----	-----	-----	-----	$X_{n-1,n-1}$	↓
SDCK bên Có	-----	-----	-----	-----	-----	-----	$\sum X_{n,n}$

Cách lập bảng:



Số dư đầu kì: Lấy số dư đầu kì bên Nợ của các tài khoản kế toán ghi vào cột số dư đầu kì bên Nợ trên bảng, lấy số dư đầu kì bên Có của các tài khoản kế toán ghi vào dòng số dư đầu kì bên Có trên bảng theo từng tài khoản tương ứng.

Số phát sinh: Lấy số phát sinh bên Nợ của từng tài khoản có quan hệ đối ứng với bên Có của các tài khoản khác ghi vào ô giao điểm giữa tài khoản ghi Nợ và tài khoản ghi Có.

Số cộng phát sinh bên Nợ của từng tài khoản ghi vào cột “Cộng số phát sinh bên Nợ”, số cộng phát sinh bên Có của từng tài khoản ghi vào dòng “cộng số phát sinh bên Có”.

Số dư cuối kì: Lấy số dư cuối kì của tất cả các tài khoản ghi vào bảng, nếu số dư bên Nợ thì ghi vào cột “số dư cuối kì bên Nợ”, nếu số dư bên Có thì ghi vào dòng số dư cuối kì bên Có.

Cách kiểm tra:

Cộng số dư đầu kì bên Nợ, cộng số dư đầu kì bên Có ghi vào ô $X_{2,2}$

Cộng tổng số phát sinh bên Nợ, tổng số phát sinh bên Có ghi vào ô $X_{n-1,n-1}$

Cộng số dư cuối kì bên Nợ, số dư cuối kì bên Có ghi vào ô $X_{n,n}$

Nếu số cộng này có sự chênh lệch theo từng cặp, chứng tỏ có sai sót trong việc ghi chép trên tài khoản kế toán, cần kiểm tra và sửa sai.

Ưu điểm: kiểm tra việc phản ứng các quan hệ đối ứng giữa các tài khoản kế toán: số tiền ghi bên Nợ của tài khoản này đối ứng Có với những tài khoản nào, số tiền đối ứng Có của từng tài khoản là bao nhiêu. Dựa trên thông tin đó có thể cung cấp thêm thông tin phục vụ cho quản lý.

Nhược điểm: khó áp dụng đối với các đơn vị có quy mô lớn, sử dụng nhiều tài khoản vì lập bảng này rất phức tạp. Do đó, bảng này chỉ sử dụng đối với những đơn vị có quy mô nhỏ, sử dụng ít tài khoản. Mặt khác, bảng này cũng có những sai sót như ở bảng cân đối tài khoản.

4.5.3. Bảng tổng hợp chi tiết

Bảng tổng hợp chi tiết là bảng kê số liệu ghi chép ở các tài khoản chi tiết để đối chiếu với số liệu ghi chép trên tài khoản tổng hợp.

Ví dụ:

Bảng tổng hợp chi tiết về thanh toán (phải thu)

STT	Tên nhà cung cấp (Khách hàng)	Số dư đầu kì		Số phát sinh		Số dư cuối kì	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1.							
2.							
...							
	Tổng cộng	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ	Σ

**Bảng tổng hợp chi tiết về hàng tồn kho**

STT	Tên hàng tồn kho	Tồn đầu kì			Nhập			Xuất			Tồn cuối kì		
		ĐG	SL	TT	ĐG	SL	TT	ĐG	SL	TT	ĐG	SL	TT
1.													
2.													
.....													
	Tổng cộng		Σ	Σ		Σ	Σ		Σ	Σ		Σ	Σ

Bảng tổng hợp chi tiết cũng phản ánh số dư đầu kì, số phát sinh trong kì và số dư cuối kì bằng tiền. Ngoài ra, tùy theo yêu cầu quản lý từng đối tượng kế toán mà kế toán có thể lập bảng phản ánh các chỉ tiêu khác dưới các thước đo khác: thước đo hiện vật.

Cách lập bảng:

Căn cứ vào số dư đầu kì, số phát sinh trong kì và số dư cuối kì trên các tài khoản chi tiết để lấy số liệu ghi tương ứng vào các dòng và các cột trong bảng.

Lấy lại ví dụ ở mục 4.4.2 ta lập bảng tổng hợp chi tiết về nguyên vật liệu trong kì.

Bảng tổng hợp chi tiết về vật liệu

ĐVT: kg, 1000đồng

STT	Tên hàng tồn kho	Tồn đầu kì			Nhập			Xuất			Tồn cuối kì		
		ĐG	SL	TT	ĐG	SL	TT	ĐG	SL	TT	ĐG	SL	TT
1.	Vật liệu A	5	1000	5000	5	7000	35000	5	6500	32500	5	1500	7500
2.	Vật liệu B	1	500	500	1	1500	1500	1	1700	1700	1	300	300
	Tổng cộng		1500	5500		8500	36500		8200	34200		1800	7800

4.6. Ý nghĩa của phương pháp tài khoản:

Với phương pháp tài khoản và ghi kép, kế toán sẽ cung cấp được thông tin có tính hệ thống về từng đối tượng kế toán, từng loại hoạt động kinh doanh, cùng mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán khi có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Đồng thời trên cơ sở đó kế toán có thể tổng hợp tính ra các chỉ tiêu tài chính, lập báo cáo tài chính và đáp ứng thông tin tổng hợp cho yêu cầu quản lý.

Phương pháp tài khoản và ghi kép phản ánh những biến động của các đối tượng kế toán với nhau, do đó tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra các đối tượng kế toán cụ thể.



TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

Ts. Trần Đình Khôi Nguyên (chủ biên), Ts. Hoàng Tùng, Ths. Đoàn Ngọc Phi Anh, Ths. Phạm Hoài Hương.

Nhà xuất bản giáo dục.

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

PGS - Ts. Võ Văn Nhị.

Nhà xuất bản tổng hợp TP. Hồ Chí Minh

**Chương V****HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN****5.1. KHÁI NIỆM VÀ CƠ SỞ XÂY DỰNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN.****5.1.1 Khái niệm hệ thống tài khoản kế toán.**

Hệ thống tài khoản kế toán là toàn bộ các tài khoản được sử dụng trong kế toán, được sắp xếp một cách khoa học, đảm bảo phản ánh đầy đủ các đối tượng kế toán.

Mỗi đơn vị kinh doanh có đặc thù riêng về lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh cũng như mức độ phức tạp của các nghiệp vụ kinh tế nên số lượng, nội dung và công dụng của các tài khoản kế toán ở các đơn vị kế toán cũng khác nhau. Đặc điểm này đặt ra vấn đề là: có cần thiết xây dựng hệ thống tài khoản kế toán thống nhất cho toàn bộ nền kinh tế, cho từng lĩnh vực kinh doanh hay bản thân mỗi đơn vị kế toán sẽ tự xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phù hợp với đặc điểm hoạt động của mình?

Vấn đề trên được nhiều nhà nghiên cứu kế toán quan tâm vì nó liên quan đến các khía cạnh về pháp luật, kinh tế và văn hóa của mỗi quốc gia. Các nước theo trường phái kế toán Anh-Mỹ, các doanh nghiệp tùy theo đặc điểm hoạt động kinh doanh của mình mà xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phù hợp và đăng ký sử dụng. Trong khi đó, ở một vài quốc gia khác thì Nhà nước lại xây dựng hệ thống tài khoản kế toán thống nhất để có thể áp dụng chung cho tất cả các doanh nghiệp trong nền kinh tế, có thể giảm thiểu các chi phí xã hội cũng như tạo sự thống nhất cao trong việc xử lý thông tin và tăng cường sự quản lý của Nhà nước.

Ở Việt Nam, hệ thống tài khoản kế toán cũng được quy định thống nhất cho các đơn vị, áp dụng cho nhiều ngành, nhiều thành phần kinh tế như hệ thống tài khoản cho các doanh nghiệp, hệ thống tài khoản cho các đơn vị hành chính sự nghiệp hay hệ thống tài khoản cho các doanh nghiệp vừa và nhỏ. Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất là bộ phận quan trọng trong chế độ kế toán nước ta, bao gồm những quy định thống nhất về loại tài khoản, số lượng tài khoản, ký hiệu tài khoản và nội dung ghi chép của từng tài khoản. Tùy thuộc vào quy mô, đặc điểm hoạt động kinh doanh, yêu cầu quản lý, mỗi đơn vị sẽ lựa chọn những tài khoản thích hợp để vận dụng vào công tác kế toán. Tập hợp những tài khoản được sử dụng trong công tác kế toán của đơn vị tạo thành hệ thống tài khoản kế toán của đơn vị. Đơn vị không được tự ý đặt ra những tài khoản mới ngoài hệ thống tài khoản hoặc sửa đổi nội dung từng tài khoản đã được quy định. Tuy nhiên, đơn vị có thể mở thêm các tài khoản chi tiết nhằm chi tiết hóa số liệu trên các tài khoản tổng hợp theo các mức độ khác nhau, phục vụ cho công tác quản lý.

5.1.2 Cơ sở xây dựng hệ thống tài khoản kế toán.

Việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phải dựa trên căn cứ khoa học và thực tiễn sau:

- Xây dựng hệ thống tài khoản phải dựa trên cơ sở đặc điểm của đối tượng kế toán; đó là tính hai mặt, tính vận động và tính đa dạng. Từ đó, khi xây dựng hệ thống tài khoản phải có những tài khoản phản ánh tài sản, phản ánh nguồn vốn, phản ánh quá trình kinh doanh; đồng thời những tài khoản phản ánh đối tượng kế toán phải thể hiện thông tin ở các mức độ tổng hợp, chi tiết khác nhau.



- Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phải gắn với cơ chế quản lý kinh tế nhằm đảm bảo cho hệ thống tài khoản kế toán luôn sát với các chế độ, đáp ứng yêu cầu quản lý kinh tế. Tùy từng thời kỳ, trong hệ thống tài khoản kế toán phải có những tài khoản thích hợp để cung cấp thông tin, đáp ứng yêu cầu của cơ chế tài chính hiện hành cũng như yêu cầu quản lý kinh tế.

Chẳng hạn, khi thuế doanh thu được xác định theo doanh thu bán hàng một cách đơn giản thì hệ thống tài khoản chỉ có một tài khoản là đủ (TK Thuế doanh thu). Nhưng từ khi ban hành Thuế giá trị gia tăng thì việc xác định loại thuế này có nhiều phức tạp hơn, đó là: phải xác định thuế GTGT đầu vào, thuế GTGT đầu ra, từ đó tính ra thuế GTGT phải nộp. Lúc này, hệ thống tài khoản cần phải bổ sung những tài khoản thích hợp, bảo đảm phản ánh đầy đủ các quá trình tính thuế.

- Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phải tính đến khả năng phát triển trong tương lai gắn về chính sách kinh tế và điều kiện thực hiện.

Trong từng thời kỳ, các chính sách kinh tế xã hội thường có những thay đổi. Do đó, đòi hỏi cần phải có những thay đổi tương ứng trong hệ thống tài khoản kế toán. Khi xây dựng hệ thống tài khoản kế toán, cần tính đến khả năng có thể bổ sung những tài khoản kế toán mới, đáp ứng yêu cầu thông tin khi chính sách kinh tế thay đổi. Điều này giúp cho hệ thống tài khoản không bị xáo trộn khi cần có những thay đổi bổ sung trong hệ thống tài khoản.

5.2. PHÂN LOẠI TÀI KHOẢN KẾ TOÁN.

Phân loại tài khoản kế toán là việc sắp xếp các tài khoản thành từng loại, từng nhóm theo những tiêu thức nhất định.

Phân loại tài khoản giúp cho việc hiểu, vận dụng đúng đắn các tài khoản trong công tác kế toán cũng như việc sử dụng thông tin trên tài khoản. Người ta thường căn cứ vào các đặc trưng của tài khoản để phân loại tài khoản, đó là:

5.2.1 Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế phản ánh trên tài khoản.

- *Đặc trưng về nội dung kinh tế phản ánh trong tài khoản.* Mỗi tài khoản phản ánh một nội dung kinh tế khác nhau đó là: phản ánh một tài sản, phản ánh một nguồn vốn hay phản ánh một quá trình kinh doanh.

Theo cách phân loại này, tài khoản được chia thành 3 loại: loại tài khoản phản ánh tài sản, loại tài khoản phản ánh nguồn vốn và loại tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh.

5.2.1.1 Loại tài khoản phản ánh tài sản.

Loại tài khoản này phản ánh giá trị của toàn bộ tài sản hiện có của doanh nghiệp bao gồm tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

- *Nhóm tài khoản phản ánh tài sản ngắn hạn.* Dựa vào nhóm tài khoản này ta sẽ biết được toàn bộ giá trị hiện có của tài sản ngắn hạn của doanh nghiệp. Thuộc nhóm tài khoản này có các tài khoản như: TK Tiền mặt, TK Tiền gửi ngân hàng, TK Phải thu khách hàng...

- *Nhóm tài khoản phản ánh tài sản dài hạn.* Dựa vào nhóm tài khoản này, ta sẽ biết được giá trị của toàn bộ tài sản dài hạn hiện có tại doanh nghiệp như tài sản cố định, các khoản đầu tư dài hạn... Thuộc nhóm tài khoản này có các tài khoản như: TK Tài sản cố định hữu hình, TK Tài sản cố định vô hình, TK Đầu tư dài hạn khác...



5.2.1.2 Loại tài khoản phản ánh nguồn vốn.

Loại tài khoản này cho biết tài sản của doanh nghiệp được hình thành từ những nguồn nào. Do tài sản của doanh nghiệp chủ yếu được hình thành từ hai nguồn nên loại tài khoản này được chia thành 2 nhóm:

- *Nhóm tài khoản phản ánh Nợ phải trả, gồm:*

+ Các tài khoản phản ánh Nợ ngắn hạn như: TK Vay ngắn hạn, TK Phải trả cho người bán, TK Phải trả cho người lao động...

+ Các tài khoản phản ánh Nợ dài hạn như: TK Vay dài hạn, TK Nợ dài hạn...

- *Nhóm tài khoản phản ánh Nguồn vốn chủ sở hữu, gồm:*

+ Các tài khoản phản ánh Nguồn vốn kinh doanh như: TK Nguồn vốn kinh doanh...

+ Các tài khoản phản ánh nguồn vốn chuyên dùng như: TK Quỹ đầu tư phát triển, TK Quỹ khen thưởng phúc lợi, TK Quỹ dự phòng tài chính...

+ Các tài khoản phản ánh vốn chủ sở hữu khác như: TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản, TK Lợi nhuận chưa phân phối...

5.2.1.3 Loại tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh.

Loại tài khoản này cho biết toàn bộ doanh thu, thu nhập và chi phí của doanh nghiệp thuộc hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động khác; từ đó, xác định được kết quả hoạt động trong kỳ. Loại tài khoản này chia thành hai nhóm:

- *Nhóm tài khoản phản ánh doanh thu và thu nhập, gồm:*

+ Các tài khoản phản ánh doanh thu như: TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, TK Doanh thu hoạt động tài chính, TK Hàng bán bị trả lại...

+ Các tài khoản phản ánh thu nhập như TK Thu nhập khác

- *Nhóm tài khoản phản ánh chi phí, gồm:*

+ Các tài khoản phản ánh chi phí hoạt động kinh doanh, như: TK Chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp, TK Chi phí sản xuất chung, TK Chi phí quản lý doanh nghiệp...

+ Tài khoản phản ánh chi phí khác như: TK Chi phí khác.

Ý nghĩa: Việc phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế phản ánh trên tài khoản giúp cho việc nhận thức đúng đắn nội dung kinh tế của các đối tượng kế toán được phản ánh trên từng tài khoản và là căn cứ để mỗi doanh nghiệp lựa chọn tài khoản phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị mình.

5.2.2 Phân loại theo công dụng và kết cấu.

- *Đặc trưng về công dụng và kết cấu của tài khoản.* Khi nói đến công dụng của tài khoản tức là nói đến việc tài khoản đó được mở ra nhằm mục đích gì, có tác dụng gì trong việc xử lý số liệu, cung cấp thông tin cho quản lý. Nói đến kết cấu của tài khoản là nói đến cách ghi chép vào tài khoản, bên Nợ tài khoản ghi nội dung gì, bên Có tài khoản ghi nội dung gì. Mỗi tài khoản có công dụng và kết cấu khác nhau, điều này xuất phát từ yêu cầu về thông tin của quản lý.



Theo cách phân loại này, trước hết, người ta căn cứ vào công dụng để chia tài khoản thành những loại có công dụng giống nhau; sau đó, dựa vào những đặc trưng như nhau về kết cấu để xếp tài khoản thành những nhóm riêng biệt. Theo cách phân loại này, tài khoản được chia thành 3 loại:

5.2.2.1 Loại tài khoản cơ bản.

Tài khoản cơ bản là những tài khoản dùng để phản ánh trực tiếp tình hình biến động của tài sản và nguồn vốn chủ yếu của đơn vị. Loại tài khoản này được chia thành 3 nhóm:

- **Nhóm tài khoản có số dư Nợ:** Gồm các tài khoản phản ánh tình hình tài sản mà số liệu phản ánh trên các tài khoản này có thể được đối chiếu với số liệu kiểm kê trong kỳ, phục vụ yêu cầu quản lý chặt chẽ tài sản của đơn vị. Kết cấu của nhóm tài khoản này như sau:

Nợ	Nhóm Tài khoản có số dư Nợ	Có
	SDDK: Giá trị tài sản đầu kỳ	
	SPS tăng: Giá trị tài sản tăng trong kỳ	SPS giảm: Giá trị tài sản giảm trong kỳ
	SDCK: Giá trị tài sản cuối kỳ	

Thuộc nhóm này có các tài khoản như: TK Tiền mặt, TK Tiền gửi ngân hàng, TK Tài sản cố định hữu hình, TK Nguyên vật liệu, TK Hàng hóa....

- **Nhóm tài khoản có số dư Có:** Gồm các tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ yếu trong hoạt động kinh doanh của đơn vị, gồm nguồn vốn chủ sở hữu và nợ vay từ các tổ chức tài chính như TK Nguồn vốn kinh doanh, TK Quỹ đầu tư phát triển, TK Vay dài hạn...Kết cấu của các tài khoản thuộc nhóm này như sau:

Nợ	Nhóm tài khoản có số dư Có	Có
		SDDK: Nguồn vốn hiện có đầu kỳ
SPS giảm: Nguồn vốn giảm trong kỳ		SPS tăng: Nguồn vốn tăng trong kỳ
		SDCK: Nguồn vốn hiện có cuối kỳ

- **Nhóm tài khoản có số dư Nợ - Có:** Gồm các tài khoản phản ánh các quan hệ thanh toán mà số dư của nó có thời điểm ở bên Nợ, có thời điểm ở bên Có do những đặc điểm phát sinh trong công tác thanh toán. Thuộc nhóm tài khoản này gồm có:

+ **Các tài khoản phản ánh các khoản phải thu:** Các tài khoản này thường có số dư bên Nợ, nhưng trong một số trường hợp có thể có số dư bên Có như: TK Phải thu khách hàng, TK Phải thu khác... Chẳng hạn, khi bán hàng, người bán thường cho phép khách hàng thanh toán sau khi nhận hàng làm phát sinh khoản nợ phải thu ở đơn vị bán hàng đối với đơn vị mua hàng. Tuy nhiên, nếu khách hàng đó ứng trước tiền để nhận hàng theo những điều khoản đã cam kết trong hợp đồng thì sẽ hình thành khoản phải trả của đơn vị bán hàng đối với khách hàng. TK Phải thu khách hàng phản ánh



các quan hệ kinh tế giữa một đơn vị với người mua, vì thế có thể có số dư Có khi số tiền ứng trước lớn hơn số phải thu.

Để minh họa kết cấu các tài khoản thuộc nhóm này, ta có thể xem xét kết cấu của TK Phải thu khách hàng như sau:

Nợ	TK Phải thu khách hàng	Có
SDĐK: Số tiền còn phải thu khách hàng lúc đầu kỳ		SDĐK: Số tiền khách hàng ứng trước còn lúc đầu kỳ
SPS: - Số phải thu khách hàng tăng trong kỳ - Trị giá hàng hóa, dịch vụ đã giao cho khách hàng từ số tiền đặt trước		SPS: - Số đã thu khách hàng trong kỳ - Số tiền khách hàng ứng trước trong kỳ
SDCK: Số tiền còn phải thu khách hàng lúc cuối kỳ		SDCK: Số tiền khách hàng ứng trước còn lại cuối kỳ

+ Các tài khoản phản ánh các khoản phải trả: Các tài khoản này có số dư Có, nhưng trong một số trường hợp đặc biệt có thể có số dư Nợ như TK Phải trả người bán TK Phải trả, phải nộp khác... Ví dụ, một đơn vị khi mua hàng thường được người bán chấp nhận thanh toán sau, hình thành nên khoản phải trả người bán. Tuy nhiên, cũng có trường hợp đơn vị ứng trước tiền mua hàng cho người bán trước khi nhận hàng, hình thành nên quyền phải thu của đơn vị với người bán về số hàng hóa, dịch vụ sẽ được cung cấp, trong trường hợp này có thể có số dư Nợ. Để minh họa kết cấu của các tài khoản thuộc nhóm này, ta lấy ví dụ TK Phải trả người bán:

Nợ	TK Phải trả người bán	Có
SDĐK: Số tiền ứng trước cho người bán lúc đầu kỳ		SDĐK: Số tiền phải trả người bán lúc đầu kỳ
SPS: - Số đã trả cho người bán trong kỳ - Số tiền ứng trước cho người bán trong kỳ		SPS: - Số phải trả cho người bán tăng lên trong kỳ - Trị giá hàng hóa, dịch vụ đã nhận từ số tiền ứng trước
SDCK: Số tiền ứng trước cho người bán lúc cuối kỳ		SDCK: Số tiền phải trả cho người bán ở cuối kỳ

5.2.2.2 Loại tài khoản điều chỉnh.

Đối tượng kế toán phản ánh trên các tài khoản cơ bản chỉ đáp ứng yêu cầu chung nhất về thông tin cho quản lý. Do đặc điểm của đối tượng kế toán và yêu cầu thông tin cho quản lý mà trong một số trường hợp đặc biệt, các đối tượng kế toán trên cần được bổ sung những thông tin cần thiết ngoài những thông tin đã phản ánh trên các tài khoản cơ bản. Chẳng hạn, TSCĐ có đặc điểm là tham gia vào nhiều kỳ kinh doanh nhưng vẫn giữ nguyên hình thái vật chất ban đầu nên TSCĐ thường được theo dõi theo giá gốc (nguyên giá). Tuy nhiên, trong quá trình sử dụng, giá trị của TSCĐ bị



hao mòn dần nên cần phải cung cấp thêm thông tin về hiện trạng của TSCĐ, đó là giá trị còn lại của nó. Thông tin bổ sung này thường được điều chỉnh từ thông tin gốc đã được phản ánh trên tài khoản cơ bản. Nhu cầu này hình thành nên những tài khoản điều chỉnh. Công dụng của loại tài khoản này là giúp cho việc tính lại số liệu ghi chép ở tài khoản mà nó điều chỉnh để xác định chỉ tiêu xác thực về đối tượng kế toán ở thời điểm tính toán theo yêu cầu quản lý. Loại tài khoản này được chia thành các nhóm sau:

- *Nhóm tài khoản điều chỉnh tăng*: Gồm các tài khoản mà số liệu phản ánh trên nó được dùng để bổ sung tăng cho số liệu phản ánh trên tài khoản cần điều chỉnh, nhằm cung cấp số liệu thực về tài sản, nguồn vốn. Về kết cấu, các tài khoản điều chỉnh tăng có cùng kết cấu với các tài khoản mà nó điều chỉnh.

- *Nhóm tài khoản điều chỉnh giảm*: Thuộc nhóm này gồm các tài khoản có công dụng điều chỉnh giảm số liệu phản ánh trên tài khoản cần điều chỉnh, nhằm cung cấp số liệu thực về tài sản, nguồn vốn. Về kết cấu, các tài khoản điều chỉnh giảm có kết cấu ngược với kết cấu của tài khoản mà nó điều chỉnh. Thuộc nhóm này gồm có:

+ TK Hao mòn TSCĐ (TK Hao mòn TSCĐ hữu hình, TK Hao mòn TSCĐ vô hình...): là tài khoản điều chỉnh giảm cho TK TSCĐ hữu hình, TK TSCĐ vô hình... Ví dụ, kết cấu của TK TSCĐ hữu hình là:

Nợ	TK TSCĐ hữu hình	Có
SĐĐK: Nguyên giá TSCĐ hữu hình ở đầu kỳ		
SPS tăng: Nguyên giá TSCĐ hữu hình tăng trong kỳ		SPS giảm: Nguyên giá TSCĐ hữu hình giảm trong kỳ
SDCK: Nguyên giá TSCĐ hữu hình ở cuối kỳ		

Thì TK Hao mòn TSCĐ hữu hình sẽ có kết cấu ngược với TK TSCĐ hữu hình như sau:

Nợ	TK Hao mòn TSCĐ hữu hình	Có
		SĐĐK: Giá trị hao mòn TSCĐ hữu hình ở đầu kỳ
SPS giảm: Giá trị hao mòn TSCĐ hữu hình giảm trong kỳ		SPS tăng: Giá trị hao mòn TSCĐ hữu hình tăng trong kỳ
		SDCK: Giá trị hao mòn TSCĐ hữu hình cuối kỳ

Thông qua số liệu ghi chép trên hai tài khoản này ta có thể xác định được giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình:



$$\text{Giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình} = \text{Nguyên giá TSCĐ hữu hình} - \text{Giá trị hao mòn TSCĐ hữu hình}$$

+ Các khoản dự phòng như TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho, TK Dự phòng phải thu khó đòi... là các tài khoản điều chỉnh giảm cho các tài khoản phản ánh các đối tượng cần được lập dự phòng. Trong nền kinh tế kế hoạch hóa, giá cả hàng hóa ít biến động vì được điều tiết theo kế hoạch của Nhà nước nên khái niệm dự phòng giảm giá của tài sản không được vận dụng trong công tác kế toán. Ngược lại, giá cả hàng hóa trong nền kinh tế thị trường thường xuyên biến động. Những rủi ro về giảm giá của tài sản cùng với yêu cầu của nguyên tắc thận trọng đã đòi hỏi phải lập dự phòng giảm giá tài sản. Các TK Dự phòng giảm giá tài sản sẽ giúp xác định chính xác thông tin trung thực hơn về giá trị tài sản tại một thời điểm nào đó ngoài thông tin về giá gốc trên các tài khoản phản ánh tài sản. Có thể minh họa trường hợp của các tài khoản hàng tồn kho như sau:

Nợ	Các TK phản ánh hàng tồn kho	Có
	SDĐK: Giá trị hàng tồn kho đầu kỳ	
	SPS: Giá trị hàng tồn kho tăng trong kỳ	SPS: Giá trị hàng tồn kho giảm trong kỳ
	SDCK: Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ	

TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho là tài khoản điều chỉnh giảm cho các TK phản ánh hàng tồn kho, sẽ có kết cấu ngược lại như sau:

Nợ	TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	Có
		SDĐK: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho lúc đầu kỳ
SPS: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho hoàn nhập		SPS: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập
		SDCK: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối kỳ

Từ số liệu ghi chép trên tài khoản này, ta sẽ tiến hành điều chỉnh, tính được giá trị thị trường hiện tại của hàng tồn kho khi giá trị thị trường hiện tại thấp hơn giá trị ghi sổ của hàng tồn kho như sau:

$$\text{Giá trị thị trường của hàng tồn kho cuối kỳ} = \text{Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho cuối kỳ} - \text{Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối kỳ}$$

- Ngoài hai nhóm tài khoản điều chỉnh trên, còn có nhóm tài khoản điều chỉnh tăng, giảm để xác định số liệu thực về tài sản, nguồn vốn như: TK Chênh lệch tỷ giá hối đoái, TK Chênh lệch đánh giá lại tài sản. Kết cấu của các tài khoản thuộc nhóm này là kết hợp kết cấu của hai nhóm tài khoản điều chỉnh tăng và điều chỉnh giảm.

5.2.2.3 Loại tài khoản nghiệp vụ



Hai loại tài khoản nêu trên chưa thực hiện được công việc xử lý thông tin liên quan đến đối tượng kế toán là quá trình kinh doanh. Đó là quá trình phát sinh doanh thu (thu nhập), chi phí và hình thành nên lợi nhuận của doanh nghiệp. Các đối tượng này phát sinh thường xuyên, có yêu cầu xử lý thông tin rất đa dạng do đặc thù hoạt động của mỗi doanh nghiệp và do nhu cầu thông tin của quản lý. Điều này đặt ra yêu cầu phải thiết kế *những tài khoản có công dụng tập hợp số liệu cần thiết liên quan đến quá trình kinh doanh, sau đó sử dụng các biện pháp có tính chất nghiệp vụ kỹ thuật để xử lý số liệu theo yêu cầu của quản lý.* Những tài khoản như vậy được gọi là những tài khoản nghiệp vụ. Căn cứ vào công dụng cụ thể và kết cấu, loại tài khoản này được chia thành các nhóm sau:

- *Nhóm tài khoản phân phối chi phí:* nhóm tài khoản này dùng để tập hợp chi phí rồi kết chuyển, phân bổ cho các đối tượng sử dụng có liên quan theo những mục đích riêng. Thuộc nhóm này có các tài khoản sau:

+ Các tài khoản tập hợp phân phối: Quá trình kinh doanh ở mỗi đơn vị phát sinh nhiều loại chi phí có tính chất và mục đích khác nhau nên cần có những tài khoản tập hợp chi phí theo một đặc trưng nào đó, rồi kết chuyển hay phân bổ cho các đối tượng có liên quan. Ở Việt Nam, những tài khoản thuộc nhóm này được thiết kế theo công dụng kinh tế của chi phí. Chẳng hạn, tùy thuộc vào công dụng của chi phí trong giai đoạn sản xuất mà chi phí được tập hợp vào các tài khoản như: TK Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; TK Chi phí nhân công trực tiếp, TK Chi phí sản xuất chung. Các chi phí liên quan đến hoạt động quản lý của toàn doanh nghiệp được tập hợp vào TK Chi phí quản lý doanh nghiệp... Bằng cách theo dõi các chi phí theo từng nhóm công dụng, số liệu trên những tài khoản này không những đáp ứng được nhu cầu riêng của quản lý mà còn phục vụ quá trình xử lý thông tin trong quy trình kế toán ở đơn vị được thuận lợi hơn. Các tài khoản thuộc nhóm này có kết cấu như sau:

Nợ	Các tài khoản tập hợp phân phối	Có
- Tập hợp chi phí phát sinh trong kỳ		- Kết chuyển chi phí cho các đối tượng có liên quan

Các chi phí phát sinh trong kỳ được tập hợp, đến cuối kỳ được kết chuyển hay phân bổ hết nên không có số dư cuối kỳ.

+ Các tài khoản phân phân phối theo dự toán: Trong thực tế có những khoản chi phí phát sinh một lần rất lớn nhưng lại liên quan đến nhiều kỳ kế toán nên cần được phân bổ dần; hoặc cũng có những khoản chi phí được dự kiến sẽ phát sinh vào một lúc nào đó với giá trị khá lớn và cũng liên quan đến nhiều kỳ nên cũng có thể tiến hành trích trước cho từng kỳ để tính vào chi phí. Việc trích trước và phân bổ dần nhằm để tránh sự biến động bất hợp lý của chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, tôn trọng nguyên tắc phù hợp.

Nhóm tài khoản phân phối theo dự toán được dùng để phản ánh chi phí phân bổ dần và chi phí trích trước như trên. Thuộc nhóm này có TK Chi phí trả trước và TK Chi phí phải trả:

* TK Chi phí trả trước: dùng để phản ánh những chi phí thực tế đã phát sinh nhưng liên quan đến lợi ích của nhiều kỳ kinh doanh, cần được phân bổ dần theo dự kiến vào chi phí sản xuất kinh doanh trong các kỳ. Ví dụ: công cụ, dụng cụ có thời gian sử dụng dài nên cần khi xuất dùng cần phân bổ cho nhiều kỳ kinh doanh; tiền



thuê nhà xưởng của nhiều kỳ đã trả trước cũng phải được phân bổ theo thời gian thuê... Kết cấu của tài khoản này như sau:

Nợ	TK Chi phí trả trước	Có
	SDĐK: Chi phí trả trước chưa phân bổ hết lúc đầu kỳ	
	SPS: Tập hợp chi phí trả trước phát sinh trong kỳ	SPS: Phân bổ chi phí trả trước theo kế hoạch trong kỳ
	SDCK: Chi phí trả trước còn cuối kỳ	

* TK Chi phí phải trả: dùng để phản ánh những khoản chi phí dự kiến sẽ phát sinh, liên quan đến nhiều kỳ kinh doanh và được tính trước vào các đối tượng trong các kỳ có liên quan theo kế hoạch, như: trích trước chi phí sửa chữa TSCĐ, trích trước lương nghỉ phép của công nhân... Kết cấu của tài khoản này như sau:

Nợ	TK Chi phí phải trả	Có
		SDĐK: Chi phí phải trả còn đầu kỳ
SPS: Các chi phí phải trả thực tế phát sinh trong kỳ		SPS: Khoản trích trước tính vào chi phí của các đối tượng có liên quan
		SDCK: Khoản đã trích trước còn cuối kỳ

- *Nhóm tài khoản tính giá thành*: Nhóm tài khoản này bao gồm các tài khoản được dùng để tập hợp hoặc tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, lao vụ hoàn thành như thành phẩm trong doanh nghiệp sản xuất hay công trình, dự án... Diễn hình của nhóm tài khoản này trong kế toán Việt Nam là TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, TK Xây dựng cơ bản dở dang, TK Giá thành sản xuất. Có thể minh họa kết cấu của TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang như sau:

Nợ	TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	Có
	SDĐK: Chi phí SXKD dở dang đầu kỳ	
SPS: Tập hợp chi phí sx phát sinh trong kỳ		SPS: Giá thành của sản phẩm, dịch vụ hoàn thành
	SDCK: Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ	

- *Nhóm tài khoản theo dõi và kết chuyển doanh thu, thu nhập*. Tương tự như chi phí, doanh thu của đơn vị cũng phát sinh thường xuyên. Mặc dù về bản chất, doanh thu (thu nhập) làm tăng vốn chủ sở hữu; nhưng việc hình thành riêng những tài khoản thuộc nhóm này vừa có tác dụng thông tin về tình hình bán hàng, cung cấp dịch vụ của đơn vị, vừa có tác dụng tổng hợp dữ liệu để xác định lợi nhuận vào cuối kỳ kế toán. Thuộc nhóm này có các tài khoản: TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, TK Doanh thu hoạt động tài chính, TK Thu nhập khác... Kết cấu chung của nhóm tài khoản này như sau:



Nợ	Nhóm TK Doanh thu, thu nhập	Có
- Các khoản giảm trừ doanh thu, thu nhập		- Doanh thu bán hàng, doanh thu hoạt động tài chính, thu nhập khác
- Kết chuyển doanh thu, thu nhập thuần		

Doanh thu (thu nhập) tập hợp được, cuối kỳ được kết chuyển để xác định lợi nhuận nên nhóm tài khoản này không có số dư cuối kỳ.

Thuộc nhóm này còn có các khoản theo dõi và kết chuyển các khoản giảm trừ doanh thu như TK Giảm giá hàng bán, TK Chiết khấu thương mại, TK Hàng bán bị trả lại. Những tài khoản này phát sinh làm giảm doanh thu của đơn vị, do vậy, kết cấu của những tài khoản này ngược với kết cấu của các tài khoản phản ánh doanh thu (thu nhập).

- *Nhóm tài khoản so sánh.* Nhóm tài khoản này dùng để tập hợp hai đối tượng khác nhau về một hoạt động, sau đó so sánh hai đại lượng được tập hợp ở hai bên Nợ và Có của tài khoản để xác định kết quả hoạt động đó. Chẳng hạn, tập hợp doanh thu và chi phí của hoạt động kinh doanh vào hai bên Nợ và Có của TK xác định kết quả kinh doanh, sau đó so sánh, xác định được kết quả kinh doanh trong kỳ. Tài khoản điển hình của nhóm tài khoản này trong hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam hiện nay là TK Xác định kết quả kinh doanh. Kết cấu của tài khoản này như sau:

Nợ	TK Xác định kết quả kinh doanh	Có
- Kết chuyển chi phí dùng để xác định kết quả kinh doanh		- Kết chuyển doanh thu, thu nhập thuần
- Kết chuyển lãi (nếu tổng doanh thu, thu nhập lớn hơn tổng chi phí)		- Kết chuyển lỗ (nếu tổng chi phí lớn hơn tổng doanh thu, thu nhập)

Tài khoản này cũng không có số dư cuối kỳ

Tóm lại, phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu giúp cho việc nhận biết công dụng và kết cấu của từng tài khoản, tạo thuận lợi cho việc sử dụng và ghi chép vào tài khoản cũng như việc sử dụng thông tin trên tài khoản được đúng đắn.

5.2.3 Phân loại tài khoản theo mức độ phản ánh đối tượng kế toán trên tài khoản.

- *Đặc trưng về mức độ phản ánh trên tài khoản.* Mỗi tài khoản phản ánh một đối tượng kế toán ở các mức độ khác nhau. Có tài khoản phản ánh đối tượng kế toán ở mức độ khái quát, có tài khoản phản ánh một cách chi tiết đối tượng kế toán.

Theo cách phân loại này, tài khoản được chia thành hai loại: tài khoản tổng hợp (tài khoản cấp 1) và tài khoản chi tiết (tài khoản cấp 2, 3...)

Phân loại tài khoản theo mức độ phản ánh đối tượng kế toán trên tài khoản giúp cho việc tổ chức các tài khoản chi tiết được phù hợp, đáp ứng yêu cầu thông tin cho quản lý.

5.2.4 Phân loại tài khoản theo mối quan hệ với báo cáo tài chính.



- *Đặc trưng về mối quan hệ giữa tài khoản với các báo cáo tài chính.* Với đặc trưng này, tài khoản kế toán được phân loại dựa vào mối quan hệ của chúng với các báo cáo tài chính. Chẳng hạn, có những tài khoản chỉ quan hệ với Bảng cân đối kế toán thông qua số dư cuối kỳ của các tài khoản này như các tài khoản phản ánh tài sản, tài khoản phản ánh nguồn vốn. Cũng có những tài khoản chỉ quan hệ với Báo cáo kết quả kinh doanh căn cứ vào số phát sinh trong kỳ của chúng như tài khoản phản ánh doanh thu, thu nhập, tài khoản phản ánh chi phí, tài khoản xác định kết quả kinh doanh.

Theo cách phân loại này, tài khoản được chia thành 2 loại:

- *Loại tài khoản dùng để lập bảng cân đối kế toán:* loại tài khoản này gồm hai loại là tài khoản trong bảng và tài khoản ngoài bảng

+ Nhóm tài khoản trong bảng: gồm các tài khoản phản ánh giá trị hiện có của tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp tại một thời điểm, có số dư Nợ hoặc Có, được sử dụng để lập bảng cân đối kế toán. Những tài khoản thuộc nhóm này là những tài khoản chủ yếu trong việc lập bảng cân đối kế toán. Khi lập bảng cân đối kế toán, số dư của những tài khoản này được thể hiện trên bảng nên được gọi là những tài khoản trong bảng.

+ Nhóm tài khoản ngoài bảng: là các tài khoản phản ánh các đối tượng kế toán không thuộc sở hữu hoặc quản lý, sử dụng lâu dài của doanh nghiệp, hoặc phản ánh bổ sung các chỉ tiêu trên bảng cân đối kế toán. Số liệu trên các tài khoản này được sử dụng để tính các chỉ tiêu ở phần ngoài bảng cân đối kế toán nên được gọi là tài khoản ngoài bảng. Ghi chép vào tài khoản này chỉ thực hiện ghi đơn và số dư chỉ thể hiện bên Nợ. Thuộc nhóm tài khoản này có TK Tài sản thuê ngoài; TK Vật tư, hàng hóa giữ hộ, nhận gia công...

- *Loại tài khoản sử dụng để lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh:* Đặc trưng của các tài khoản thuộc nhóm này là không có số dư, là các tài khoản phản ánh quá trình và kết quả kinh doanh. Ghi chép vào những tài khoản này cũng thực hiện ghi kép như đã trình bày ở chương 4. Số phát sinh trong kỳ từ các tài khoản này dùng để tính toán các chỉ tiêu trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Thuộc nhóm này là các tài khoản như: TK Chi phí bán hàng, TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, TK Doanh thu hoạt động tài chính...

5.3. HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP HIỆN HÀNH

5.3.1 Tổng quan về Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành

Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp được quy định trong Chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành, được ban hành theo Quyết định số 15/2006-QĐ/TT-BTC ngày 20 tháng 03 năm 2006. Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất gồm 10 loại, từ loại 1 đến loại 9 là các tài khoản trong bảng và được sắp xếp theo thứ tự như sau:

Loại 1: Tài sản ngắn hạn

Loại 2: Tài sản dài hạn

Loại 3: Nợ phải trả

Loại 4: Nguồn vốn chủ sở hữu

Loại 5: Doanh thu

Loại 6: Chi phí



Loại 7: Thu nhập khác

Loại 8: Chi phí khác

Loại 9: Xác định kết quả

Ngoài 9 loại tài khoản được dùng để phản ánh tài sản, nguồn vốn, tình hình và kết quả hoạt động của doanh nghiệp, được ghi chép theo phương pháp ghi kép; trong hệ thống tài khoản kế toán thống nhất còn có tài khoản loại 0 dùng để phản ánh một số đối tượng đặc biệt và cần được theo dõi riêng. Đặc điểm ghi chép vào tài khoản loại này là ghi đơn. Khi tăng lên ghi bên Nợ, giảm xuống ghi bên Có và có số dư Nợ.

- Về tên gọi tài khoản: mỗi tài khoản kế toán có một tên gọi riêng phản ánh khái quát đối tượng kế toán mà nó phản ánh.

- Về số hiệu tài khoản: trong hệ thống tài khoản kế toán hiện hành, mỗi tài khoản cấp 1 gồm 3 chữ số:

- + Chữ số thứ nhất phản ánh loại tài khoản
- + Chữ số thứ hai phản ánh nhóm tài khoản
- + Chữ số thứ ba phản ánh thứ tự tài khoản trong nhóm

Ví dụ: TK 111 - Tiền mặt

Chữ số thứ nhất phản ánh loại tài khoản là loại 1: Tài sản ngắn hạn

Chữ số thứ hai phản ánh nhóm tài khoản là nhóm 1: Tiền

Chữ số thứ 3 phản ánh thứ tự tài khoản trong nhóm. thứ tự thứ nhất là tiền mặt

Tài khoản cấp 2 gồm 4 chữ số: 3 chữ số đầu là ký hiệu của tài khoản loại 1, chữ số thứ 4 phản ánh thứ tự tài khoản cấp 2 trong tài khoản cấp 1

Ví dụ: TK 1111 - Tiền Việt Nam

TK 1112 - Ngoại tệ

TK 1113 – Vàng bạc, kim khí quý, đá quý

Để thuận tiện cho việc sử dụng, số hiệu của tài khoản có một số đặc điểm như sau:

- Chữ số tận cùng của các tài khoản là chữ số 8 chỉ các nội dung khác của từng nhóm, từng tài khoản. Ví dụ:

TK 138 - Phải thu khác

TK 338 - Phải trả, phải nộp khác

.....

- Chữ số tận cùng của các tài khoản là chữ số 9 chỉ các tài khoản dự phòng. Ví dụ:

TK 139 – Dự phòng phải thu khó đòi

TK 159 - Dự phòng giảm giá hàng tồn kho

.....

5.3.2 Danh mục tài khoản kế toán hiện hành

5.3.3 Ý nghĩa của hệ thống tài khoản kế toán.



Ở Việt Nam, hệ thống tài khoản kế toán thống nhất có ý nghĩa rất quan trọng đối với Nhà nước trong việc tổ chức, lãnh đạo công tác kế toán một cách tập trung và thống nhất trên phạm vi cả nước. Đồng thời cũng thuận lợi cho các đơn vị vận dụng chế độ kế toán một cách thống nhất và phù hợp với đơn vị mình.

Ý nghĩa của hệ thống tài khoản kế toán thể hiện qua mấy điểm sau:

- Đối với Nhà nước:

- + Lãnh đạo công tác kế toán thống nhất trên cả nước.
- + Tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, kiểm toán đối với các đơn vị.
- + Tạo thuận lợi cho việc đào tạo, bồi dưỡng trình độ chuyên môn nghiệp vụ kế toán.

- Đối với các đơn vị:

+ Với hệ thống tài khoản kế toán đã quy định, các đơn vị có căn cứ thống nhất để tiến hành công tác kế toán đúng theo quy định về ghi chép trên tài khoản, góp phần nâng cao hiệu quả công tác kế toán tại đơn vị.

- + Tạo điều kiện nâng cao tính pháp lý và tính thống nhất của thông tin kế toán.



TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

Ts. Trần Đình Khôi Nguyên (chủ biên), Ts. Hoàng Tùng, Ths. Đoàn Ngọc Phi Anh, Ths. Phạm Hoài Hương.

Nhà xuất bản giáo dục.

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

PGS - Ts. Võ Văn Nhị.

Nhà xuất bản tổng hợp TP. Hồ Chí Minh



CHƯƠNG VI

ĐO LƯỜNG ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

6.1 SỰ CẦN THIẾT VÀ VAI TRÒ CỦA ĐO LƯỜNG ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

Qua nghiên cứu chương II, ta thấy rằng đối tượng của kế toán là tài sản, nguồn vốn và sự vận động của tài sản trong các đơn vị. Tuy nhiên, tài sản ở đơn vị bao gồm nhiều loại khác nhau và được thể hiện dưới các dạng khác nhau, có thể là tiền, máy móc thiết bị hay nguyên vật liệu... Để đo lường, ghi nhận sự hình thành và vận động của từng tài sản ta có thể sử dụng thước đo hiện vật (như kg, lít, mét...) hoặc thước đo thời gian lao động (giờ, ngày, tháng,...) hoặc thước đo giá trị. Việc sử dụng thước đo hiện vật phải căn cứ vào các đặc tính tự nhiên của từng đối tượng cụ thể để lựa chọn thước đo phù hợp. Thước đo hiện vật có thể giúp đơn vị theo dõi số lượng hiện có và tình hình biến động của từng loại tài sản nhưng không thể cho biết một cách tổng quát quy mô toàn bộ tài sản của đơn vị.

Ngoài ra, tài sản của đơn vị không ngừng biến đổi về mặt hình thái vật chất cũng như về mặt giá trị trong quá trình kinh doanh. Đó là quá trình đơn vị sử dụng các tài sản của mình để tối đa hóa giá trị của đơn vị. Quá trình đó phát sinh các giao dịch kinh tế giữa đơn vị và các tổ chức, cá nhân bên ngoài như mua bán, vay, mượn... Trong nền kinh tế hàng hóa, các mối quan hệ kinh tế này được phản ánh thông qua giá cả, biểu hiện dưới hình thái tiền tệ. Như vậy, xuất phát từ tính đa dạng về mặt biểu hiện vật chất của các đối tượng kế toán cũng như xuất phát từ chức năng cung cấp thông tin của kế toán về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và các dòng lưu chuyển tiền trong doanh nghiệp cần thiết phải sử dụng một loại thước đo chung - thước đo giá trị.

Như vậy, *đo lường đối tượng kế toán là phương pháp sử dụng thước đo tiền tệ để xác định giá trị của các đối tượng kế toán.*

Phương pháp này có vai trò rất lớn kể cả trong công tác kế toán và công tác quản lý. Trên phương diện kế toán, việc đo lường đối tượng kế toán là cơ sở để ghi nhận tài sản, vốn chủ sở hữu, nợ phải trả, doanh thu, chi phí và lợi nhuận của đơn vị. Chứng từ kế toán cùng với thông tin có được từ việc đo lường là cơ sở để ghi chép vào tài khoản kế toán, qua đó cung cấp thông tin hữu ích cho quản lý trong việc kiểm tra, giám sát tình trạng và sự vận động của tài sản, nguồn vốn trong quá trình kinh doanh của đơn vị. Đối với người ngoài đơn vị, thông tin từ đo lường là cơ sở để đánh giá tình hình tài chính của một tổ chức trong một kỳ kinh doanh.

6.2 YÊU CẦU CỦA ĐO LƯỜNG ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN.

6.2.1 Tính tin cậy của đo lường.

Khả năng đo lường một cách đáng tin cậy là điều kiện cần để kế toán ghi nhận tài sản, nợ phải trả, doanh thu và chi phí trong quá trình xử lý thông tin kế toán. Có thể xem xét một vài trường hợp về tính tin cậy của đo lường kế toán như sau:

Trường hợp 1: Một doanh nghiệp mua nguyên vật liệu để chế tạo ra sản phẩm để bán. Doanh nghiệp đã nhận hóa đơn bán hàng từ nhà cung cấp, trên đó thể hiện đầy đủ thông tin về số lượng hàng hóa, giá cả. Trong trường hợp này, hóa đơn mua hàng là bằng



chứng xác đáng về nghiệp vụ mua hàng đã xảy ra và doanh nghiệp có quyền sở hữu số nguyên vật liệu này. Thông tin về giá cả là cơ sở khách quan để kế toán bên mua xác định giá trị hàng mua vào là bao nhiêu.

Trường hợp 2: Nguồn nhân lực được các nhà quản trị xem là nguồn lực quan trọng của doanh nghiệp. Tuy nhiên, kế toán thường không ghi nhận nguồn nhân lực là tài sản vì khả năng xác định giá trị của người lao động là rất khó. Một ví dụ khác như là uy tín, thương hiệu cũng không được ghi nhận là tài sản trên phương diện kế toán vì những tài sản vô hình này được hình thành trong quá trình kinh doanh nhưng không thể xác định được giá trị một cách tin cậy. Tuy nhiên, khi doanh nghiệp đó sát nhập hay được mua lại và giá trị của các tài sản này được xác định một cách đáng tin cậy thì thương hiệu hay uy tín lại là tài sản.

Như vậy, tính tin cậy của đo lường kế toán được hiểu là *kế toán có những bằng chứng xác đáng, khách quan, trung thực và có thể kiểm tra được về những sự kiện đã xảy ra*. Trong thực tế, tính tin cậy trong đo lường thể hiện ở việc phải có chứng từ kế toán hợp pháp, hợp lệ chứng minh sự hình thành các nghiệp vụ kinh tế. Đối với những tài sản là hiện vật, phải có hệ thống đo lường chuẩn xác liên quan đến hình thành tài sản.

6.2.2 Ước tính kế toán hợp lý

Ước tính kế toán là một quá trình xét đoán dựa trên những thông tin tin cậy nhất và mới nhất tại thời điểm ước tính. Vấn đề ước tính kế toán được đặt ra vì việc xác định giá trị của một số đối tượng kế toán trong nhiều trường hợp không thể thực hiện được do thiếu những bằng chứng đáng tin cậy. Chẳng hạn, máy móc thiết bị tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh và giá trị của những tài sản này giảm dần trong quá trình sử dụng. Việc xác định giá trị hao mòn của máy móc thiết bị là cơ sở để xác định chi phí sử dụng máy móc thiết bị và tính vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ. Đây là một yêu cầu khách quan nhưng kế toán không thể xác định chính xác được giá trị hao mòn của tài sản. Trong trường hợp này, yêu cầu về ước tính kế toán được đặt ra để phân bổ giá trị máy móc thiết bị một cách hợp lý. Có thể đưa ra một số trường hợp ước tính kế toán điển hình khi đo lường đối tượng kế toán như sau:

+ Ước tính thời gian sử dụng hữu ích của TSCĐ nhằm phân bổ giá trị TSCĐ vào chi phí kinh doanh trong từng thời kỳ một cách có hệ thống. Việc phân bổ này thể hiện qua công tác trích khấu hao TSCĐ ở các doanh nghiệp.

+ Ước tính về thuế thu nhập phải nộp theo từng quý. Công việc này xuất phát từ yêu cầu thực tiễn quản lý nguồn thu của Ngân sách nhà nước. Vì khoản thuế thu nhập chỉ được xác định vào cuối năm tài chính, nếu việc nộp thuế xảy ra sau khi xác định thuế thu nhập phải nộp thì ngân sách nhà nước dễ bị mất cân đối thu chi. Vì thế, các doanh nghiệp phải ước tính lợi nhuận hàng năm để ước tính thuế thu nhập phải nộp từng quý.

+ Ước tính các khoản nợ phải thu không thu được từ khách hàng để lập dự phòng đối với các khoản nợ phải thu khách hàng. Công việc này tuân thủ nguyên tắc thận trọng trong kế toán.

Có thể nói, sử dụng ước tính kế toán là một phần không thể thiếu trong thực tiễn công tác kế toán. Ước tính kế toán cung cấp cho người sử dụng những thông tin mang tính trọng yếu về tình hình tài chính của doanh nghiệp, giúp người sử dụng thông tin có



cơ sở hợp lý để đưa ra các quyết định tài chính phù hợp hơn.

6.2.3 Tính thống nhất

Việc đo lường một đối tượng kế toán không chỉ được thực hiện bằng một phương pháp mà có thể sử dụng nhiều phương pháp. Ví dụ, việc trích khấu hao TSCĐ có thể được thực hiện với mức trích bằng nhau qua các thời kỳ (phương pháp khấu hao đường thẳng) hoặc mức trích giảm dần (phương pháp khấu hao nhanh). Lựa chọn phương pháp khấu hao nào phụ thuộc vào yêu cầu của nhà quản lý trong việc thu hồi vốn, đổi mới công nghệ. Chuẩn mực kế toán đặt ra một số phương pháp để đo lường một đối tượng kế toán nhằm bảo đảm kế toán được ứng dụng phù hợp với đặc điểm của từng loại đối tượng, khả năng và yêu cầu quản lý của từng đơn vị. Tuy nhiên, chuẩn mực kế toán cũng đặt ra yêu cầu về tính thống nhất, đó chính là sự nhất quán về phương pháp đo lường được sử dụng ở các kỳ kế toán. Yêu cầu về tính thống nhất ở đây không chỉ trong một đơn vị mà còn thống nhất về nguyên tắc trong các tổ chức ở mỗi quốc gia. Yêu cầu về tính thống nhất trong đo lường đối tượng kế toán nhằm bảo đảm kế toán cung cấp thông tin có tính so sánh cho người sử dụng. Xuất phát từ yêu cầu này mà việc đo lường thường tuân thủ theo những nguyên tắc kế toán nhất định, thể hiện qua các chuẩn mực kế toán ở các nước.

Các nhân tố ảnh hưởng đến việc tính giá các đối tượng kế toán:

Trong công tác kế toán, khi tính giá các đối tượng kế toán chịu ảnh hưởng bởi các nhân tố sau:

Nguyên tắc giá gốc:

Nguyên tắc này yêu cầu khi tính giá các tài sản phải căn cứ vào số tiền hoặc tương đương tiền mà đơn vị đã trả, phải trả

Vận dụng nguyên tắc này đòi hỏi khi mua sắm hoặc tạo lập tài sản dưới nhiều hình thức khác nhau thì phải ghi sổ theo toàn bộ chi phí thực tế phát sinh tại thời điểm xảy ra việc mua sắm hoặc tạo lập đó. Giá trị ghi sổ đó sẽ không thay đổi khi giá trên thị trường thay đổi trừ trường hợp đánh giá lại tài sản theo quy định Nhà Nước hoặc yêu cầu chung của công tác quản lý và quản trị tại doanh nghiệp.

Nguyên tắc khách quan:

Theo chương 1, ta biết thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo trên cơ sở các bằng chứng đầy đủ, khách quan đúng với thực trạng, bản chất nội dung và giá trị nghiệp vụ kinh tế phát sinh; đúng với thực tế, không bị xuyên tạc và bóp méo.

Nguyên tắc này đòi hỏi các số liệu chỉ được ghi nhận khi có bằng chứng kiểm tra được. Vì vậy, trong trường hợp tài sản có được do biếu tặng hoặc do trao đổi trực tiếp lấy một tài sản khác thì giá trị ghi sổ của tài sản phải dựa trên cơ sở giá trị thực tế trên thị trường tại thời điểm phát sinh.

Có thể xem nguyên tắc này bổ sung cho nguyên tắc giá phí là do tài sản phải được ghi chép theo chi phí chứ không phải theo một lượng giá trị như giá trị thị trường dự kiến.

Nguyên tắc nhất quán:

Theo phương pháp này, các chính sách và phương pháp tính giá các đối tượng kế toán phải sử dụng thống nhất giữa các kỳ kế toán.



Trong thực tế, đơn vị vẫn có thể thay đổi chính sách và phương pháp tính giá nhưng phải nêu rõ trong phần thuyết minh để người đọc có thể nhìn nhận và đánh giá chính xác về tình hình tài sản cũng như tình hình hoạt động kinh doanh của đơn vị.

Nguyên tắc thận trọng:

Nguyên tắc này xuất hiện khi doanh nghiệp cân nhắc và phán đoán trong điều kiện không chắc chắn.

Theo chương 1 ta thấy với nguyên tắc thận trọng, khi tính giá nếu phương pháp nào tạo ra thu nhập nhỏ hơn hay giá trị tài sản nhỏ hơn sẽ là phương pháp được lựa chọn. Vì như vậy, việc đảm bảo một khoản thu nhập hoặc tài sản sẽ chắc chắn.

6.3. CÁC LOẠI GIÁ SỬ DỤNG TRONG ĐO LƯỜNG KẾ TOÁN.

Việc nghiên cứu các loại giá trong đo lường là rất cần thiết để vận dụng một loại giá phù hợp trong từng trường hợp cụ thể. Liên quan đến đo lường đối tượng kế toán, bốn loại giá thường được sử dụng là: giá gốc, giá thay thế, giá trị có thể thực hiện được và giá hiện tại.

6.3.1 Giá gốc hay giá lịch sử (Historical cost)

Giá gốc (hay giá lịch sử) là giá thực tế phát sinh liên quan đến hình thành tài sản, nợ phải trả của doanh nghiệp. Đối với tài sản, đo lường theo giá gốc phản ánh số tiền hoặc tương đương tiền mà doanh nghiệp phải chi ra để có được một tài sản tại thời điểm tiếp nhận tài sản đó. Đối với nợ phải trả, khoản nợ được ghi nhận khi hình thành một nghĩa vụ pháp lý theo giá của tài sản nhận được, hoặc là số tiền hoặc tương đương tiền phải thanh toán để có được tài sản đó.

Giá gốc là loại giá được sử dụng phổ biến trong đo lường tài sản và nợ phải trả vì nó thể hiện được tính khách quan và xác thực của nghiệp vụ kinh tế. Thông tin kế toán được phản ánh qua giá gốc bảo đảm tính tin cậy do có những bằng chứng xác đáng (thể hiện qua chứng từ kế toán), do vậy sẽ rất có ích đối với người sử dụng thông tin để đưa ra quyết định phù hợp. Đo lường theo giá gốc là nội dung cốt lõi của nguyên tắc giá gốc.

Tuy nhiên, giá gốc cũng có một số hạn chế. Trong điều kiện giá cả của một số tài sản có sự biến động lớn trên thị trường, hoặc ở một số nước có mức lạm phát cao, sự chênh lệch khá lớn giữa giá gốc và giá thị trường làm thông tin kế toán phản ánh không thực chất tình hình tài chính của một đơn vị. Nghĩa là giá trị thực tế ở thời điểm lập báo cáo tài chính có thể cao hơn rất nhiều giá trị trên báo cáo, hoặc ngược lại. Việc sử dụng giá thay thế được xem như một giải pháp khắc phục nhược điểm này của giá gốc.

6.3.2 Giá thay thế (Replacement cost)

Nếu giá gốc là loại giá liên quan đến việc hình thành tài sản và nợ phải trả tại đơn vị thì giá thay thế lại phản ánh số tiền hoặc tương đương tiền phải chi ra ở thời điểm hiện tại để có được một tài sản tương tự hay thanh toán một khoản nợ tương tự. Giá thay thế thường được quan tâm sau khi đơn vị tiếp nhận một tài sản hay cam kết một khoản nợ phải trả. Nhà quản trị doanh nghiệp thường đề cập đến giá thay thế nhằm đánh giá khả năng duy trì hoạt động bình thường trong tương lai của doanh nghiệp. Chẳng hạn, giá mua mặt hàng A của một doanh nghiệp vào ngày 1/6/N là 50.000đ. Sang tháng sau, doanh



nghiệp vẫn muốn tiếp tục kinh doanh mặt hàng này. Tuy nhiên, để mua hàng hóa A tương tự vào cuối tháng 6, đơn vị phải chi ra một số tiền là 55.000đ do sự tăng giá của mặt hàng này trên thị trường. Số tiền 55.000đ phải chi ra để có mặt hàng A cho kinh doanh trong tháng đến gọi là giá thay thế cho mặt hàng A còn đang dự trữ tại kho của doanh nghiệp.

Đo lường đối tượng kế toán theo giá thay thế có một số ưu điểm so với đo lường theo giá gốc. Giá thay thế là giá gần đúng nhất với giá trị của tài sản. Do vậy, giá thay thế cung cấp thông tin về tình hình tài chính của doanh nghiệp xác thực hơn trong điều kiện có biến động lớn về giá trong nền kinh tế. Ở một số nước có mức lạm phát cao, cơ sở giá thay thế thường được sử dụng hơn là giá gốc. Nhà quản trị hay nhà đầu tư thường quan tâm đến loại giá này khi đánh giá khả năng doanh nghiệp có thể duy trì các hoạt động kinh doanh hiện tại hay không. Tuy nhiên, loại giá này lại không bảo đảm tính tin cậy và khách quan vì không có những bằng chứng minh bạch chứng tỏ rằng có một số tiền hoặc tương đương tiền được bỏ ra để tiếp nhận một tài sản tương tự đang có ở doanh nghiệp. Điều này càng khó khăn hơn đối với những tài sản có chu kỳ sống ngắn, hay lạc hậu do những thay đổi nhanh chóng của tiến bộ khoa học kỹ thuật. Vì vậy, giá thay thế thường ít được sử dụng trong kế toán ở các nước.

6.3.3 Giá trị có thể thực hiện được/Giá trị thanh lý

Giá trị có thể thực hiện được hay giá trị thanh lý là số tiền hay tương đương tiền mà doanh nghiệp kỳ vọng có thể thu được từ việc bán những tài sản hiện tại của doanh nghiệp do yêu cầu thanh lý tài sản. Loại giá này thường được quan tâm khi doanh nghiệp bị giải thể, phá sản hay bị bán đi do những thay đổi về hình thức sở hữu tại doanh nghiệp.

Giá trị thuần có thể thực hiện được là số tiền hay tương đương tiền có thể thu được từ việc bán tài sản sau khi trừ đi chi phí trực tiếp liên quan đến việc bán chúng.

Khác với hai loại giá trên, loại giá này liên quan đến hoạt động bán một số tài sản có nhu cầu thanh lý như phế liệu thu hồi từ sản xuất, các tài sản phải bán khi đơn vị ngừng hoạt động. Loại giá này ít được vận dụng trong công tác kế toán khi vận dụng giả thiết hoạt động liên tục. Tuy nhiên, khi có những bằng chứng chắc chắn doanh nghiệp phải thanh lý, cơ sở giá này thường được quan tâm để những bên có lợi ích liên quan đến doanh nghiệp (ngân hàng, nhà cung cấp hay chủ doanh nghiệp) có thể ước tính khả năng tiếp nhận phần vốn còn lại của mình.

6.3.4 Giá trị hiện tại (Hiện giá)

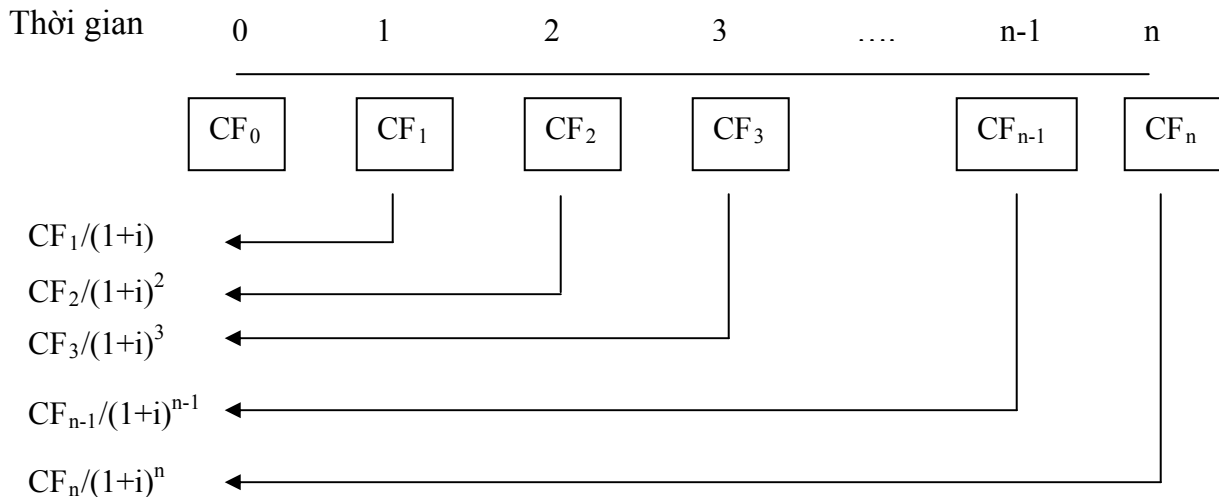
Trong thực tế, nhiều tài sản hay nợ phải trả phát sinh liên quan đến quyền thu tiền hay nghĩa vụ thanh toán tiền trong một khoảng thời gian dài, chẳng hạn, doanh nghiệp bán hàng hóa với thỏa thuận thu tiền trong nhiều kỳ (bán hàng trả góp). Chính sự chênh lệch về mặt thời gian giữa thời điểm tiếp nhận tài sản hay nợ phải trả với thời điểm thanh toán nên các nhà kinh tế rất quan tâm đến chi phí cơ hội trong các giao dịch này và vì thế, yếu tố lãi suất tài trợ được đặt ra nhằm đảm bảo mang lại lợi ích cho bên cấp vốn. Do vậy, giá trị hiện tại như là một cơ sở đo lường tương đương so với trường hợp thu tiền ngay hoặc thanh toán ngay.

Giá trị hiện tại là giá trị dự kiến của các dòng tiền trong tương lai có liên quan đến một tài sản hay một khoản nợ phải trả, được chiết khấu theo một lãi suất nào đó. Theo cách đo lường này, giá trị của tài sản là giá trị chiết khấu hiện tại của các dòng tiền thu



vào trong tương lai dự kiến thu được từ tài sản này. Tương tự, giá trị khoản nợ phải trả là giá trị chiết khấu hiện tại của các dòng tiền chi ra trong tương lai dự kiến phải trả để có được khoản nợ đó.

Sơ đồ minh họa:



Trong đó: i là lãi suất dòng tiền

CF là dòng tiền vào hoặc dòng tiền ra tại thời điểm t

n là số năm của toàn bộ thời gian có liên quan đến nghiệp vụ kinh tế

Như vậy, giá trị hiện tại của các dòng tiền kỳ vọng trong tương lai được tính như sau

$$PV = \sum_{t=1}^n CF_t \left(\frac{1}{1+i}\right)^t$$

Đo lường theo giá trị hiện tại có một số ưu điểm vì đã quy đổi tài sản, nợ phải trả theo một giá trị tương đương. Tuy nhiên, loại giá này cũng có hạn chế đó là liên quan đến tính tin cậy khi xác định các yếu tố để hiện tại hóa như rủi ro, tỷ lệ chiết khấu, thay đổi tỷ lệ lãi suất và tính không chắc chắn của dòng tiền tương lai.

Tóm lại, mỗi loại giá có những ưu và nhược điểm riêng trong quá trình đo lường đối tượng kế toán. Trong thực tiễn, việc vận dụng loại giá nào do chuẩn mực kế toán ở mỗi nước quy định đối với từng đối tượng kế toán cụ thể. Trong bốn loại giá trên, giá gốc hay giá phí lịch sử là cơ sở đo lường được vận dụng nhiều nhất. Ngoài ra, loại giá này cũng thường được kết hợp với loại giá khác; ví dụ, hàng tồn kho được đo lường theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được.

6.4 ĐO LƯỜNG TÀI SẢN, NỢ PHẢI TRẢ VÀ VỐN CHỦ SỞ HỮU.

6.4.1 Đo lường tài sản

* Nguyên tắc chung

Đo lường tài sản là xác định giá trị tài sản của đơn vị. Theo nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận ở nhiều nước áp dụng trong việc đo lường đối tượng kế toán thì tài sản được xác định theo nguyên tắc giá gốc. Nguyên tắc giá gốc cũng được áp dụng trong công tác kế toán ở nước ta. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc tương đương



tiền đã trả, phải trả để có được tài sản đó ở trạng thái sẵn sàng sử dụng vào thời điểm ghi nhận. Việc đo lường theo giá gốc bảo đảm giá trị tài sản của đơn vị được phản ánh một cách khách quan nhờ có những bằng chứng tin cậy về các chi phí phát sinh để hình thành tài sản.

* Phương pháp đo lường một số tài sản phổ biến

Tài sản của đơn vị đa dạng, mỗi loại có nguồn gốc hình thành khác nhau nên việc đo lường cũng khác nhau. Trong phạm vi môn học này, chúng ta chỉ xem xét trường hợp đơn giản của hai loại tài sản là hàng tồn kho (nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng hóa, thành phẩm) và tài sản cố định.

- Đối với hàng tồn kho có nguồn gốc từ mua ngoài như nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng hóa; công thức tính giá hàng tồn kho mua vào như sau:

$$\text{Giá gốc} = \frac{\text{Giá mua}}{(\text{trên Hóa đơn})} + \frac{\text{Chi phí khác}}{\text{liên quan}} - \frac{\text{Các khoản giảm trừ}}{(\text{nếu có})}$$

Giá mua là giá được thể hiện trên hóa đơn.

Chi phí khác bao gồm các chi phí phát sinh liên quan đến quá trình mua gồm các khoản thuế không được hoàn lại, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế nhập khẩu; chi phí vận chuyển, bốc dỡ. Ở Việt Nam, hàng hóa và dịch vụ lưu thông trên thị trường thường có thuế GTGT. Đây là loại thuế thường được hoàn lại nên khi doanh nghiệp tiếp nhận những tài sản có loại thuế này thì về nguyên tắc, khoản thuế GTGT sẽ được loại trừ khi tính giá thực tế của hàng mua vào. Tuy nhiên, đối với những doanh nghiệp mà hoạt động kinh doanh không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT, hoặc đăng ký nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì khoản thuế GTGT phát sinh khi mua hàng hóa sẽ không được hoàn lại. Khi đó, khoản thuế GTGT này lại được tính vào giá gốc của tài sản mua vào. Do vậy, việc xác định giá trị của hàng mua vào cần quan tâm đến những quy định về thuế.

Các khoản giảm trừ bao gồm các khoản giảm giá hàng mua do hàng mua vào không đảm bảo chất lượng, chiết khấu thương mại do mua với số lượng lớn hoặc do là những khách hàng quen.

Ví dụ: Hóa đơn GTGT mua 100 đơn vị vật liệu A với số tiền phải thanh toán là 1.100.000đ. Đơn giá bán mua có thuế GTGT là 10.000đ/sp. Thuế suất áp dụng cho mặt hàng này là 10%. Chi phí vận chuyển chưa có thuế GTGT là 100.000đ, thuế suất 5%. Chi phí xếp dỡ là 50.000đ. Giả sử doanh nghiệp thuộc diện chịu thuế GTGT và đăng ký nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Giá gốc của vật liệu A nhập kho được xác định như sau:

Giá mua:	100 x 10.000đ =	1.000.000 đ
Chi phí vận chuyển:		100.000 đ
Chi phí xếp dỡ:		50.000 đ
<i>Giá gốc vật liệu A</i>		<u>1.150.000 đ</u>

- Đối với hàng tồn kho được hình thành qua sản xuất (ché biến), như thành phẩm ở



các doanh nghiệp sản xuất hay vật liệu qua gia công chế biến. Trong trường hợp này, giá gốc hàng tồn kho là toàn bộ chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác để có được hàng tồn kho.

$$\begin{array}{l} \text{Giá gốc thành phẩm} \\ \text{(vật liệu gia công)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí nguyên liệu,} \\ \text{vật liệu trực tiếp} \end{array} + \text{Chi phí chế biến}$$

Chi phí chế biến là chi phí để chuyển hóa nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm. Chi phí chế biến bao gồm chi phí nhân công trực tiếp sản xuất sản phẩm và các chi phí sản xuất chung phục vụ cho quá trình sản xuất như chi phí vật liệu gián tiếp, chi phí nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao TSCĐ ở phân xưởng... và các chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng sản xuất.

- *Đối với Tài sản cố định:*

Tài sản cố định là loại tài sản có giá trị lớn, thời gian sử dụng dài. Việc xác định giá trị của tài sản cố định khi hình thành chính là xác định nguyên giá của TSCĐ. Nguyên giá của TSCĐ bao gồm toàn bộ chi phí doanh nghiệp chi ra để có được tài sản cố định tính đến thời điểm đưa TSCĐ vào sử dụng. Có thể minh họa trường hợp xác định nguyên giá của TSCĐ được hình thành do mua sắm như sau:

Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua sắm bao gồm giá mua (trừ (-) các khoản được chiết khấu thương mại hoặc giảm giá), các khoản thuế (không bao gồm các khoản thuế được hoàn lại) và các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng, như: chi phí chuẩn bị mặt bằng; chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu; chi phí lắp đặt, chạy thử (trừ (-) các khoản thu hồi về sản phẩm, phế liệu do chạy thử); chi phí chuyên gia và các chi phí liên quan trực tiếp khác. Nếu các chi phí không liên quan trực tiếp đến việc mua sắm và đưa TSCĐ vào trạng thái sẵn sàng sử dụng thì không được đưa vào nguyên giá TSCĐ.

Trên đây là những ứng dụng cụ thể của nguyên tắc giá gốc khi đo lường tài sản. Tuy nhiên, giá gốc không phải là loại giá duy nhất được sử dụng để đo lường tài sản. Trong một số trường hợp đặc biệt, kế toán có thể sử dụng các cơ sở đo lường khác để xác định giá trị tài sản. Ví dụ:

Kế toán sử dụng giá thay thế, giá trị thuần có thể thực hiện được để đo lường một số tài sản vào cuối kỳ kế toán nhằm đảm bảo nguyên tắc thận trọng. Chẳng hạn, khi giá gốc của tài sản (đầu tư chứng khoán hay hàng tồn kho) lớn hơn giá thay thế hay giá trị thuần có thể thực hiện được, kế toán có thể ghi nhận các khoản lỗ tiềm tàng này và những khoản lỗ đó được thể hiện qua mức dự phòng giảm giá tài sản.

*** Phân bổ chi phí trong quá trình xác định giá trị tài sản**

Chi phí phát sinh trong quá trình đo lường tài sản thường được chia thành hai loại là chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Chi phí trực tiếp là chi phí chỉ liên quan đến một loại tài sản cụ thể. Chẳng hạn, giá mua ghi trên hóa đơn của một loại vật liệu mua vào. Chi phí gián tiếp là chi phí liên quan đến nhiều loại tài sản cần đo lường. Chẳng hạn, chi phí vận chuyển nhiều loại hàng hóa mua về, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí nhân viên quản lý phân xưởng... liên quan đến nhiều loại sản phẩm sản xuất. Do vậy, vấn đề phân



bổ chi phí cần được quan tâm trong quá trình đo lường tài sản. Về nguyên tắc, để giá trị ài sản của tài sản một cách chính xác và đầy đủ, người ta khuyến khích kế toán tập hợp tối đa các chi phí có thể tập hợp trực tiếp được cho từng đối tượng chịu chi phí. Tuy nhiên, có nhiều chi phí rất khó tập hợp riêng rẽ trực tiếp cho từng đối tượng, khi đó cần phải áp dụng phương pháp phân bổ chi phí phù hợp nhất có thể.

Phương pháp phân bổ hợp lý là phương pháp phản ánh gần đúng nhất chi phí thực tế của tài sản cần được đo lường. Để có phương pháp phân bổ hợp lý, cần phải lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp đó là tiêu thức thể hiện mối quan hệ tỷ lệ giữa chi phí với các loại tài sản cần được đo lường...Do mỗi doanh nghiệp có đặc thù riêng về các chi phí chung nên chuẩn mực kế toán không quy định tiêu thức phân bổ nào được vận dụng. Dù lựa chọn tiêu thức phân bổ nào, việc phân bổ chi phí đều được thực hiện theo công thức sau:

$$\text{Chi phí cần phân bổ cho đối tượng } i = \frac{\text{Tổng chi phí cần phân bổ}}{\text{Tổng trị số tiêu thức phân bổ của các tài sản}} \times \text{Trị số tiêu thức phân bổ của tài sản } i$$

Ví dụ: Tiền vận chuyển 150 kg vật liệu A và 50 kg vật liệu B về doanh nghiệp là 1.000.000 đồng. Để tính giá mỗi loại vật liệu này, cần phân bổ chi phí vận chuyển cho hai loại vật liệu trên. Nếu ta chọn khối lượng của hai loại vật liệu này làm tiêu thức phân bổ thì:

$$\text{Chi phí vận chuyển phân bổ cho vật liệu A} = (1.000.000 : 200) \times 150 = 750.000 \text{ đ}$$

$$\text{Chi phí vận chuyển phân bổ cho vật liệu B} = 1.000.000 - 750.000 = 250.000 \text{ đ}$$

Trong thực tế, có nhiều loại chi phí gián tiếp mang tính chất khác nhau. Ví dụ, chi phí sản xuất chung trong DNSX gồm chi phí nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao máy móc và thiết bị tham gia vào quá trình sản xuất...chi phí bán hàng bao gồm chi phí quảng cáo, tiền lương của nhân viên bán hàng, chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ cho hoạt động bán hàng...Do vậy, đối với từng loại chi phí, kế toán cần lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp để tài sản được tính giá một cách hợp lý nhất.

6.4.2 Đo lường nợ phải trả

Nợ phải trả là nghĩa vụ hiện tại của đơn vị phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua mà đơn vị phải thanh toán từ nguồn lực của mình. Nợ phải trả được hình thành từ một vài trường hợp sau:

- ✓ Nợ phải trả người bán khi đã mua hàng hóa, dịch vụ nhưng chưa thanh toán
- ✓ Nợ vay ngân hàng
- ✓ Nợ phải trả tiền lương cho người lao động theo hợp đồng lao động đã ký kết
- ✓ Nợ thuế phải nộp ngân sách theo nghĩa vụ của mỗi doanh nghiệp đối với từng loại thuế

.....

Trong các ví dụ trên, nợ phải trả chỉ được hình thành khi doanh nghiệp nhận về



một tài sản, thực hiện một cam kết hay phát sinh một nghĩa vụ pháp lý. Do đó, đo lường nợ phải trả có liên quan đến đo lường tài sản hay chi phí, tức là cơ sở đo lường tài sản cũng được áp dụng để đo lường nợ phải trả.

Trong thực tế, giá gốc là loại giá phổ biến nhất được áp dụng để đo lường tài sản, vì thế đây cũng là loại giá để đo lường nợ phải trả. Có hai trường hợp xác định trị giá nợ phải trả theo giá gốc như sau:

$$\text{Trị giá nợ phải trả} = \frac{\text{Tổng số tiền phải thanh toán}}{\text{theo nghĩa vụ cam kết}}$$

Hoặc:

$$\text{Trị giá nợ phải trả} = \frac{\text{Trị giá của tài sản nhận về mà}}{\text{đơn vị phải thanh toán}}$$

Minh họa: Xem lại ví dụ trường hợp doanh nghiệp mua 100 đơn vị vật liệu A. Đơn giá mua chưa có thuế là 10.000đ, thuế suất là 10%. Doanh nghiệp cam kết sẽ thanh toán trị giá của số vật liệu trên trong một tháng kể từ khi mua hàng. Như vậy, khoản nợ phải trả người bán chỉ được xác định khi đơn vị ghi nhận số vật liệu trên là tài sản và cam kết thanh toán số tiền hàng. Giá trị nợ phải trả được tính theo giá gốc như sau:

$$\begin{aligned}\text{Trị giá nợ phải trả} &= \text{Giá thanh toán số hàng} \\ &= (100 \times 10.000) + (100 \times 10.000 \times 10\%) \\ &= 1.000.000 + 100.000 \\ &= 1.100.000 \text{ đ}\end{aligned}$$

Số tiền mà doanh nghiệp phải trả cho người bán là 1.100.000 đ, trong khi giá mua tính vào giá gốc của vật liệu A là 1.000.000 đ. Số tiền chênh lệch 100.000đ là khoản thuế GTGT được nhà nước khấu trừ vào cuối kỳ nên không tính vào giá gốc vật liệu A, nhưng số tiền doanh nghiệp cam kết thanh toán cho người bán là 1.100.000đ

6.4.3 Đo lường vốn chủ sở hữu

Vì vốn chủ sở hữu được xác định là lợi ích còn lại của người chủ sở hữu sau khi lấy toàn bộ tài sản trừ đi nợ phải trả nên đo lường vốn chủ sở hữu liên quan đến đo lường tài sản và nợ phải trả. Một vài cơ sở giá được áp dụng như sau:

Đối với vốn góp, giá trị vốn góp có liên quan đến giá trị tài sản tiếp nhận từ người góp vốn. Giá trị của những tài sản này thường do hội đồng sáng lập doanh nghiệp định giá. Như vậy, giá gốc là cơ sở đo lường vốn góp và tương ứng với giá trị tài sản tiếp nhận.

Lợi nhuận giữ lại là kết quả từ quá trình kinh doanh của doanh nghiệp. Do đó, cơ sở đo lường lợi nhuận sau một kỳ kế toán cũng chính là cơ sở để đo lường lợi nhuận giữ lại.

Đối với các khoản chênh lệch do đánh giá lại tài sản, thực chất trị giá của các khoản này liên quan đến mô hình kế toán giá lịch sử (giá gốc) hay giá thay thế nhằm bảo toàn vốn. Do vậy, cơ sở giá thay thế là nguồn gốc hình thành nên các khoản chênh lệch



này

Một cách tổng quát, vốn chủ sở hữu có thể được xác định theo công thức

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

6.5 ĐO LƯỜNG DOANH THU, CHI PHÍ VÀ LỢI NHUẬN

Một doanh nghiệp bất kỳ đều hoạt động vì mục tiêu cơ bản là tối đa hóa lợi nhuận. Để đạt được mục tiêu này, doanh nghiệp phải sử dụng các nguồn lực của mình đầu tư trang thiết bị để thực hiện các quá trình kinh doanh cơ bản như sản xuất, tiêu thụ... Để đánh giá hiệu quả của các hoạt động đầu tư nói trên, việc xác định kết quả hoạt động – thông thường là xác định lợi nhuận - trong một kỳ kế toán là yêu cầu cấp thiết để cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng thông tin. Lợi nhuận chính là chênh lệch giữa doanh thu (thu nhập) và chi phí. Tuy nhiên, lợi nhuận được xác định như thế nào phụ thuộc vào các giả thiết kế toán nhất định. Lợi nhuận kế toán trong một kỳ có thể được xác định trên cơ sở kế toán tiền hay cơ sở kế toán dồn tích.

6.5.1 Cơ sở kế toán tiền và đo lường doanh thu, chi phí, lợi nhuận

Theo cơ sở kế toán tiền, doanh thu được ghi nhận khi doanh nghiệp đã thu được tiền và chi phí được ghi nhận khi doanh nghiệp đã chi tiền. Lợi nhuận kế toán theo cơ sở này là chênh lệch giữa tiền thu vào từ doanh thu và tiền chi ra để có được doanh thu. Kế toán trên cơ sở tiền không ghi nhận doanh thu khi hàng hóa hay dịch vụ được bán ra theo hình thức bán chịu. Tương tự, chi phí của hàng hóa, dịch vụ trong thời kỳ tạo ra doanh thu nhưng chưa được thanh toán thì sẽ được ghi nhận là chi phí trong kỳ kế toán tiếp theo khi đơn vị đã thanh toán. Như vậy, kế toán trên cơ sở tiền ghi nhận doanh thu và chi phí chỉ khi các dòng tiền vào và dòng tiền ra được đo lường với mức độ tin cậy cao nhất. Tuy nhiên, hệ thống kế toán trên cơ sở tiền lại không thỏa mãn đối với các doanh nghiệp mà ở đó các giao dịch tín dụng thương mại chiếm tỷ trọng rất lớn. Hệ thống này không phù hợp trong điều kiện nền kinh tế thị trường và hiện nay, cơ sở kế toán này không được đặt ra trong kế toán doanh nghiệp ở nước ta.

6.5.2 Cơ sở kế toán dồn tích và đo lường doanh thu, chi phí, lợi nhuận

Cơ sở kế toán dồn tích là một giả thiết được vận dụng để đo lường lợi nhuận trong một kỳ kế toán. Theo cơ sở này, doanh thu (thu nhập) được ghi nhận trong kỳ kế toán khi doanh nghiệp đã bán hàng hóa hay cung cấp dịch vụ cho khách hàng theo hợp đồng đã cam kết, không quan tâm đến việc đã thu tiền hay chưa. Chi phí được ghi nhận khi việc tiêu dùng hàng hóa hay dịch vụ thực tế đã phát sinh và gắn liền với doanh thu của kỳ đó, bất kể doanh nghiệp đã thanh toán tiền hay chưa. Lợi nhuận kế toán theo cơ sở dồn tích được xác định là chênh lệch giữa doanh thu và chi phí được ghi nhận trong kỳ kế toán. Đo lường lợi nhuận phản ánh nguyên tắc phù hợp và có quan hệ chặt chẽ với cách thức đo lường doanh thu và chi phí.

6.5.2.1 Đo lường doanh thu.

* Ghi nhận doanh thu (thu nhập) của doanh nghiệp

Doanh thu cũng là một biểu hiện của đối tượng kế toán, là kết quả của quá trình cung cấp hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng trong giai đoạn tiêu thụ của một doanh



ngiệp. Ngoài doanh thu, doanh nghiệp cũng có thể có những khoản thu nhập khác như thu nhập từ đầu tư chứng khoán, góp vốn liên doanh và những khoản khác.

Việc đo lường doanh thu (thu nhập) có liên quan đến nhìn nhận về định nghĩa của doanh thu trong kế toán (định nghĩa này đã được đề cập ở chương 2).

Dựa vào phương trình kế toán:

Vốn chủ sở hữu = Tài sản – Nợ phải trả (*xét sự biến đổi của từng yếu tố riêng biệt, trong khi yếu tố kia cố định*)

Và định nghĩa về doanh thu, có thể rút ra một vài kết luận sau:

Thứ nhất, doanh thu (thu nhập) làm tăng các lợi ích kinh tế của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán. Đó là tiền hay tương đương tiền mà doanh nghiệp đã thu hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hộ cho bên thứ ba không làm tăng vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp sẽ không được coi là doanh thu. Ví dụ, trong quá trình bán hàng, thường phát sinh các khoản thuế như thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt hay thuế xuất khẩu. Các loại thuế này là các khoản thuế gián thu mà doanh nghiệp thu hộ cho nhà nước nên không làm tăng lợi ích kinh tế, và không được xem là doanh thu của doanh nghiệp.

Thứ hai, doanh thu (thu nhập) phát sinh làm tăng một tài sản (lợi ích kinh tế) nhưng không làm giảm một tài sản khác hay không làm tăng một khoản nợ phải trả. Những nghiệp vụ kinh tế này thỏa mãn đặc điểm này thực chất làm tăng vốn chủ sở hữu và được ghi nhận là doanh thu (thu nhập) của đơn vị.

Thứ ba, doanh thu (thu nhập) phát sinh liên quan đến một khoản nợ phải trả giảm đi, nhưng không làm giảm một tài sản tương ứng hoặc không làm tăng một khoản nợ phải trả. Những nghiệp vụ kinh tế thỏa mãn đặc điểm này thực chất làm vốn chủ sở hữu tăng lên và được ghi nhận là doanh thu (thu nhập).

Thứ tư, các khoản vốn góp của người chủ sở hữu làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không làm tăng doanh thu.

* **Đo lường doanh thu**

Việc xác định doanh thu có liên quan đến đồng thời việc tăng một tài sản hay giảm một khoản nợ phải trả. Vì thế, loại giá được vận dụng để đo lường tài sản và nợ phải trả cũng là cơ sở để đo lường doanh thu, mà thông thường đó là giá gốc. Thực tế, doanh thu trong một kỳ kế toán chính là giá trị thỏa thuận giữa doanh nghiệp với người mua được thể hiện dưới hình thức giá bán sản phẩm hàng hóa, dịch vụ và được xác định như sau:

$$\text{Doanh thu} = \frac{\text{Số lượng sản phẩm đã tiêu thụ}}{\text{Đơn giá bán}} \times$$

Ngoài ra, trong quá trình bán hàng, còn phát sinh các khoản làm giảm doanh thu, khi đó doanh thu (doanh thu thuần) được tính theo công thức:

$$\text{Doanh thu} = \frac{\text{Số lượng sản phẩm đã tiêu thụ}}{\text{Đơn giá bán}} \times \text{Đơn giá bán} - \text{Các khoản giảm trừ (nếu có)}$$

Các khoản giảm trừ trong công thức trên bao gồm các khoản chiết khấu thương mại



(giảm giá khi mua với số lượng lớn), giảm giá hàng bán (do hàng không đúng quy cách) và giá trị hàng bán bị trả lại. Các khoản này không làm tăng lợi ích kinh tế cuối cùng của đơn vị nên được loại trừ khi đo lường doanh thu. Các loại thuế phát sinh khi tiêu thụ như thuế GTGT của hàng hóa bán ra, thuế TTĐB, thuế xuất khẩu không phải là lợi ích kinh tế đối với đơn vị nên không được tính vào doanh thu.

Ví dụ: Doanh nghiệp xuất bán 200 đơn vị hàng hóa A, đơn giá bán chưa có thuế GTGT là 50.000đ/sản phẩm, thuế suất 10%. Doanh nghiệp đồng ý giảm giá 2% cho khách hàng theo giá bán chưa có thuế. Doanh thu bán hàng từ trường hợp trên được xác định như sau:

Doanh thu chưa có thuế	= 200 x 50.000	= 10.000.000đ
(-) Giảm giá hàng bán	= 10.000.000 x 2%	= <u>200.000đ</u>
Doanh thu thuần	=	9.800.000đ

Khoản thuế GTGT 5.000đ/sản phẩm không được tính vào doanh thu, dù doanh nghiệp vẫn nhận số tiền này từ khách hàng vì nó sẽ được thanh toán lại cho ngân sách nhà nước.

Ngoài cơ sở giá gốc, doanh thu còn có thể đo lường theo giá trị hiện tại. Trường hợp này chỉ áp dụng khi doanh nghiệp bán hàng nhưng chưa thu tiền ngay và cho phép khách hàng thanh toán trong tương lai với thời hạn định trước – đây chính là hình thức bán hàng trả góp. Vấn đề này sẽ được nghiên cứu sâu hơn trong môn học kế toán tài chính.

6.5.2.2 Đo lường chi phí.

* *Phân biệt chi phí hình thành tài sản và chi phí để xác định lợi nhuận.*

Theo cơ sở kế toán dồn tích, chi phí để xác định lợi nhuận là những chi phí gắn liền với doanh thu và được ghi nhận trong thời kỳ mà nó được xác định một cách đáng tin cậy, chứ không phải là trong thời kỳ thanh toán tiền. Dựa trên giả thiết này, để đo lường lợi nhuận cần phân biệt hai loại chi phí, đó là:

Loại 1 – Chi phí hình thành tài sản. Đây là những chi phí đã phát sinh nhưng tạo ra lợi ích kinh tế cho nhiều kỳ kế toán sau. Tức là, những chi phí này phát sinh sẽ hình thành nên tài sản trong kỳ kế toán. Loại chi phí này không được dùng để xác định lợi nhuận cho đến khi nó được tiêu hao để tạo ra lợi ích kinh tế (doanh thu hay thu nhập) trong kỳ tương ứng. Một số trường hợp chi phí thuộc loại này như sau:

- *Chi phí liên quan đến hình thành tài sản dài hạn* như nhà xưởng, máy móc, thiết bị... Những tài sản này sử dụng trong nhiều kỳ kinh doanh nên toàn bộ chi phí phát sinh khi tiếp nhận tài sản không được sử dụng để xác định lợi nhuận.
- *Chi phí liên quan đến hình thành hàng tồn kho* (nguyên liệu, vật liệu, hàng hóa, thành phẩm). Những chi phí này cũng không được sử dụng để tính lợi nhuận.
- *Chi phí trả trước.* Đây là những khoản chi phí đã phát sinh nhưng liên quan đến nhiều kỳ kế toán sau, như chi phí thuê nhà, trả trước tiền quảng cáo sản phẩm... Do lợi ích kinh tế mà các khoản chi phí này mang lại liên quan đến nhiều kỳ kế toán nên chi phí trả trước khi phát sinh cũng không được sử dụng để xác định lợi nhuận.



Loại 2 – Chi phí để xác định lợi nhuận. Đây là những chi phí gắn liền với doanh thu hay thu nhập đạt được trong kỳ kế toán. Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam, đó là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu. Từ khái niệm trên và phương trình kế toán cơ bản, việc ghi nhận chi phí có thể dựa vào một số đặc điểm sau:

Thứ nhất, chi phí phát sinh làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ của đơn vị và làm giảm vốn chủ sở hữu. Đặc tính này cho thấy, chi phí đối lập với doanh thu trong nhìn nhận về lợi ích kinh tế hay giá trị vốn chủ sở hữu. Chi phí để xác định lợi nhuận thực chất là việc tiêu dùng các lợi ích kinh tế của đơn vị.

Thứ hai, chi phí phát sinh làm một tài sản giảm đi nhưng một tài sản khác không tăng lên, hay không làm giảm một khoản nợ phải trả. Những nghiệp vụ kinh tế này thực chất làm giảm vốn chủ sở hữu và được ghi nhận là chi phí. Ví dụ: Dùng tiền mặt thanh toán trực tiếp chi phí vận chuyển hàng đi bán.

Thứ ba, chi phí phát sinh làm tăng một khoản nợ phải trả nhưng không làm tăng một tài sản, hay không làm giảm một khoản nợ phải trả khác. Những nghiệp vụ kinh tế này cũng làm giảm vốn chủ sở hữu và được ghi nhận là chi phí. Ví dụ, tiền lương phải trả cho người lao động trong kỳ.

Thứ tư, những nghiệp vụ kinh tế làm giảm vốn chủ sở hữu liên quan đến phân phối lợi nhuận để lại cho người chủ doanh nghiệp, hoặc người chủ sở hữu rút vốn không được xem là chi phí.

Trên thực tế, chi phí để xác định lợi nhuận thường gồm những yếu tố sau:

- Giá gốc của thành phẩm (hàng hóa), dịch vụ đã tiêu thụ. Đây là loại chi phí có quan hệ trực tiếp, rõ ràng với doanh thu ghi nhận trong kỳ.
- Các chi phí phục vụ cho quá trình tiêu thụ như: đóng gói, quảng cáo, vận chuyển, xếp dỡ và các chi phí khác. Những chi phí này có đặc điểm là gắn liền với doanh thu bán hàng trong kỳ.
- Các chi phí liên quan đến quản lý, điều hành chung toàn doanh nghiệp như tiền lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp, giá trị hao mòn của TSCĐ dùng trong hoạt động quản lý... Loại chi phí này cũng phản ánh tính phù hợp với doanh thu (thu nhập) trong kỳ vì hoạt động quản lý là hoạt động có tính thường xuyên, cần thiết để duy trì hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

* Đo lường chi phí

Tất cả các chi phí để xác định lợi nhuận đều phải thỏa mãn điều kiện được đo lường một cách tin cậy. Từ định nghĩa về chi phí, có thể nhận thấy việc ghi nhận chi phí xảy ra đồng thời với việc ghi nhận khoản nợ phải trả tăng lên hoặc tài sản giảm đi nên loại giá được sử dụng để đo lường tài sản và nợ phải trả cũng được vận dụng để đo lường chi phí. Thực tế, giá gốc là loại giá phổ biến nhất được sử dụng để đo lường tài sản và nợ phải trả, vì vậy, chi phí cũng được đo lường theo giá gốc. Nguyên tắc đo lường một số chi phí để xác định lợi nhuận như sau:



Đối với hàng hóa, thành phẩm đã tiêu thụ. Giá trị của những đối tượng này đã được xác định trên cơ sở giá gốc khi chúng hình thành tại đơn vị. Nhưng, vì giá gốc của chúng tại những thời điểm hình thành là không như nhau nên khi xuất bán, doanh nghiệp có thể lựa chọn một phương pháp thích hợp để tính giá trị hàng tồn kho xuất bán. Có 4 phương pháp tính giá hàng xuất kho đó là: phương pháp nhập trước - xuất trước, phương pháp nhập sau – xuất trước, phương pháp giá bình quân và phương pháp giá đích danh. Những phương pháp đo lường này sẽ được giới thiệu kỹ ở môn học Kế toán tài chính.

Đối với chi phí trả trước ngắn hạn có liên quan đến quá trình tiêu thụ hay hoạt động quản lý chung: những chi phí này được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian ngắn hơn một năm. Chi phí trả trước trong tiêu thụ và quản lý chung được phân bổ trong một kỳ kế toán (tháng, quý) để xác định lợi nhuận có thể được tính như sau:

$$\text{Chi phí phân bổ trong kỳ kế toán} = \frac{\text{Chi phí trả trước ngắn hạn}}{\text{Số kỳ kế toán hữu dụng ước tính}} \times \text{Số kỳ kế toán cần phân bổ}$$

Đối với chi phí khác trong quá trình tiêu thụ và hoạt động quản lý như: chi vận chuyển, chi bốc xếp, tiếp khách, hội họp... Những chi phí này sẽ được đo lường bằng chi phí thực tế khi phát sinh.

Đối với những tài sản dài hạn liên quan đến quá trình tiêu thụ và hoạt động quản lý chung toán doanh nghiệp: những tài sản này được sử dụng trong nhiều kỳ kinh doanh nên giá trị của chúng được phân bổ trong kỳ kế toán hiện tại và những kỳ kế toán sau. Đối với TSCĐ, công việc này trong kế toán được gọi là trích khấu hao TSCĐ. Thông thường, việc phân bổ này sẽ dựa trên cơ sở ước tính kế toán vì kế toán không thể dự tính chính xác thời gian mang lại lợi ích kinh tế của tài sản trong tương lai. Chẳng hạn, khi đầu tư hệ thống máy móc phục vụ cho hoạt động sản xuất trong DNSX, ước tính sử dụng trong 10 năm thì việc tính khấu hao mỗi năm có thể dựa vào thời gian hữu dụng của hệ thống máy móc này. Đây chính là một đặc trưng khi phân bổ giá trị của tài sản dài hạn vào chi phí trong kế toán.

Có thể minh họa việc đo lường lợi nhuận từ trường hợp của một doanh nghiệp thương mại trong năm N như sau:

1. Số lượng hàng hóa mua vào là 10.000 sản phẩm, đơn giá mua là 5.000đ/sản phẩm.
2. Trong năm, doanh nghiệp đã bán 8.000 sản phẩm, đơn giá bán là 6.000đ/sản phẩm.
3. Cửa hàng phục vụ cho việc bán hàng có nguyên giá là 100 triệu đồng, thời gian sử dụng ước tính khoảng 10 năm.
4. Đầu tháng 10, doanh nghiệp đã chi tiền thuê địa điểm bán hàng mới với số tiền trả mỗi tháng là 500.000đ/tháng. Doanh nghiệp đã trả trước tiền thuê nhà trong 6 tháng với số tiền là 3 triệu đồng.
5. Các chi phí khác liên quan trực tiếp đến hoạt động bán hàng và quản lý doanh nghiệp trong năm là 6 triệu đồng.



Để xác định lợi nhuận kế toán trong năm N, kế toán cần xác định doanh thu, chi phí theo nguyên tắc phù hợp:

Doanh thu : 8.000 sản phẩm x 8.000đ/sản phẩm = **64.000.000 đồng**

Chi phí phù hợp với doanh thu:

Giá vốn: 8.000 sản phẩm x 5.000đ/sản phẩm = 40.000.000 đồng

Chi phí khấu hao cửa hàng: 100.000.000 đ : 10 năm = 10.000.000 đồng

Tiền thuê cửa hàng: 500.000đ/tháng x 3 tháng = 1.500.000 đồng

Chi phí khác: 6.000.000 đồng

Tổng chi phí: **57.500.000 đồng**

Lợi nhuận kế toán: **6.500.000 đồng**

Trong ví dụ trên, giá trị cửa hàng được phân bổ trên cơ sở ước tính số năm sử dụng của cửa hàng. Tiền thuê cửa hàng dù đã chi bằng tiền là 3 triệu, nhưng lợi ích từ việc thuê cửa hàng có hiệu lực đến hết tháng 3 năm N+1, do vậy, tiền thuê cửa hàng đã trả là chi phí trả trước và chỉ có một bộ phận tiền thuê này là chi phí trong năm N. Tiền thuê cửa hàng trả trước còn lại vào ngày 31/12/N (1.500.000 đồng) thực chất là một tài sản vì lợi ích thuê nhà vẫn còn hiệu lực trong 3 tháng đến. Như vậy, tổng chi phí để xác định lợi nhuận trong năm là 57.500.000 đồng và lợi nhuận trong năm N là 6.500.000 đồng.



TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

Ts. Trần Đình Khôi Nguyên (chủ biên), Ts. Hoàng Tùng, Ths. Đoàn Ngọc Phi Anh, Ths. Phạm Hoài Hương.

Nhà xuất bản giáo dục.

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

PGS - Ts. Võ Văn Nhị.

Nhà xuất bản tổng hợp TP. Hồ Chí Minh



Chương VII

PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP VÀ CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Mục tiêu của chương:

- 1. Hiểu được tầm quan trọng của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán trên góc độ cung cấp thông tin cho quản lý.*
- 2. Hiểu được mối quan hệ giữa phương pháp tổng hợp cân đối kế toán và các phương pháp kế toán khác*
- 3. Nắm được nguyên tắc và phương pháp lập các bảng tổng hợp - cân đối kế toán.*

7.1. Cơ sở hình thành phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán

Với các phương pháp chứng từ, tài khoản và ghi kép, đo lường đối tượng kế toán; kế toán đã thực hiện các công việc thu thập, xử lý những thông tin liên quan đến tài sản, nguồn vốn và sự vận động của tài sản. Trong quá trình đó, kế toán có thể cung cấp những thông tin để người quản lý nắm bắt và chỉ đạo kịp thời các hoạt động hàng ngày. Ví dụ, trong một doanh nghiệp thương mại, mỗi phiếu xuất kho và nhập kho hàng hóa có thể cho biết tình hình thực tế về nhập – xuất kho hàng hóa. Đồng thời, cùng với phương pháp đo lường thích hợp, kế toán có thể cho biết thông tin về lượng hàng hóa nhập hay xuất kho có giá trị là bao nhiêu. Bằng phương pháp tài khoản và ghi kép, thông qua việc sử dụng tài khoản “Hàng hóa” có thể biết được tình hình tăng giảm nói chung về hàng hóa trong kỳ. Tuy nhiên, đối tượng kế toán rất đa dạng và luôn có mối quan hệ mật thiết với nhau, cần phải được tổng hợp ở những góc độ nhất định theo yêu cầu của nhà quản trị.

Nhiệm vụ của kế toán là cung cấp thông tin về tình hình tài chính của đơn vị cho các đối tượng có liên quan. Có nhiều đối tượng quan tâm đến lợi ích của đơn vị, nhưng có thể chia thành hai nhóm đó là những người ngoài đơn vị và những nhà quản lý thuộc các cấp trong đơn vị. Những người ngoài đơn vị như ngân hàng, nhà đầu tư, nhà cung cấp và các đối tượng khác. Họ thường quan tâm đến thông tin về tài sản, nguồn vốn, kết quả của quá trình kinh doanh để đánh giá tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dự kiến khả năng hoạt động trong tương lai của đơn vị, từ đó có cơ sở để đưa ra quyết định phù hợp. Nhóm thứ hai là những nhà quản lý trong đơn vị. Họ không chỉ quan tâm đến những thông tin tổng hợp như nhóm trên mà còn chú ý đến những thông tin chi tiết hơn, liên quan đến một hoạt động, một quá trình cụ thể nào đó trong đơn vị. Các phương pháp chứng từ kế toán, đo lường, tài khoản và ghi kép chỉ mới dừng lại ở mức độ thu thập và xử lý; hoặc thông tin theo từng đối tượng, đáp ứng một phần nhu cầu trên. Chính vì vậy, cần phải có một phương pháp để kế toán thực hiện việc tổng hợp và cung cấp thông tin đầy đủ, đáp ứng yêu cầu của người sử dụng. Đó là phương pháp tổng hợp và cân đối kế toán.

Mặt khác, chính những cân đối vốn có của đối tượng kế toán cũng là cơ sở để hình thành nên phương pháp tổng hợp - cân đối. Sự thống nhất về lượng được duy trì thường xuyên vào mọi thời điểm thể hiện qua phương trình kế toán. Nó thể hiện sự bảo toàn vật chất trong quá trình vận động của đối tượng kế toán dẫn đến sự cân bằng giữa



tăng và giảm, giữa Nợ và Có, từ đó hình thành nên các quan hệ cân đối giữa một bên là số dư đầu kỳ và số phát sinh tăng trong kỳ với bên kia là số phát sinh giảm trong kỳ và số dư cuối kỳ của đối tượng kế toán.

Vậy, *phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán là một phương pháp khái quát tình hình tài sản, nguồn vốn, kết quả kinh doanh và các mối quan hệ kinh tế khác trong các mối quan hệ cân đối vốn có của đối tượng kế toán.*

7.2. Tầm quan trọng của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán

Với phương pháp tổng hợp - cân đối, thông qua các bảng tổng hợp - cân đối, kế toán có thể cung cấp những thông tin khái quát và tổng hợp nhất về tài sản, nguồn vốn, quá trình kinh doanh và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp mà các phương pháp khác như phương pháp chứng từ kế toán, phương pháp tài khoản – ghi chép hay phương pháp đo lường đối tượng kế toán không thể cung cấp được. Những thông tin thể hiện trên các báo cáo tài chính do phương pháp tổng hợp - cân đối tạo ra có ý nghĩa rất quan trọng cho những quyết định quản lý chiến lược. Nhờ những thông tin cung cấp từ các bảng tổng hợp - cân đối mà người ta có thể xác định được các mối quan hệ qua lại giữa các yếu tố, kiểm tra, phát hiện và ngăn ngừa tình trạng mất cân đối và có thể điều chỉnh các kế hoạch kinh doanh, quản lý việc thực hiện kế hoạch kinh doanh của doanh nghiệp.

7.3. Hệ thống bảng tổng hợp - cân đối

7.3.1 Phân loại hệ thống báo cáo kế toán

Hình thức biểu hiện cụ thể của phương pháp tổng hợp – cân đối là hệ thống bảng tổng hợp – cân đối kế toán, thường gọi là báo cáo kế toán. Trong thực tế, hệ thống báo cáo kế toán của doanh nghiệp gồm nhiều mẫu khác nhau, nếu phân loại theo đối tượng sử dụng thì hệ thống báo cáo kế toán được chia thành hai loại:

- *Báo cáo tài chính:* là những báo cáo được lập cho các đối tượng bên ngoài và các nhà quản lý của đơn vị. Đây là các báo cáo kế toán phản ánh một cách tổng quát các đối tượng của kế toán, như bảng cân đối giữa tài sản và nguồn vốn (bảng cân đối kế toán), bảng cân đối giữa doanh thu, chi phí và lợi nhuận (bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh) hay bảng cân đối giữa tiền tồn đầu kỳ, tiền thu vào trong kỳ với tiền chi ra trong kỳ và tiền tồn cuối kỳ (bảng báo cáo lưu chuyển tiền tệ). Do thông tin mà các báo cáo kế toán này cung cấp chủ yếu phản ánh các mặt thuộc hoạt động tài chính của đơn vị nên chúng được gọi là các báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính được quy định thống nhất về mẫu biểu, nội dung các chỉ tiêu phản ánh trên bảng, thời gian lập - nộp và là “sản phẩm” của phân hệ kế toán tài chính.
- *Báo cáo kế toán quản trị:* là các báo cáo chỉ được lập cho các nhà quản lý các cấp của đơn vị. Đó là các báo cáo phản ánh chi tiết hơn các đối tượng kế toán. Ví dụ, báo cáo chi tiết về tình hình hàng tồn kho, công nợ, doanh thu – chi phí – lợi nhuận... theo yêu cầu của quản lý. Thông tin mà các báo cáo kế toán quản trị cung cấp phục vụ chủ yếu cho công tác quản lý của đơn vị, là đầu ra của phân hệ kế toán quản trị. Báo cáo kế toán quản trị không được quy định thống nhất về biểu mẫu, nội dung, thời gian lập. Mỗi đơn vị tùy



thuộc yêu cầu của quản lý để xây dựng biểu mẫu, các chỉ tiêu phản ánh thích hợp và thời gian lập cho phù hợp.

7.3.2 Nguyên tắc xây dựng báo cáo kế toán và các yếu tố cơ bản của báo cáo kế toán

7.3.2.1 Nguyên tắc xây dựng báo cáo kế toán

Nguyên tắc xây dựng các báo cáo kế toán được áp dụng chủ yếu cho việc lập các báo cáo tài chính. Khi xây dựng các báo cáo tài chính, kế toán phải tuân thủ các nguyên tắc sau:

- *Nguyên tắc hoạt động liên tục.* Khi lập và trình bày các báo cáo tài chính cần tuân thủ nguyên tắc này để người sử dụng thông tin có thể đánh giá một cách tin cậy về triển vọng hoạt động của doanh nghiệp trong tương lai. Nếu báo cáo tài chính không được lập theo nguyên tắc này thì sự kiện này cần được nêu rõ, cùng với cơ sở để lập báo cáo tài chính và lý do khiến doanh nghiệp không được coi là đang hoạt động liên tục.
- *Cơ sở dồn tích.* Doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính theo cơ sở kế toán dồn tích, ngoại trừ thông tin liên quan đến các luồng tiền. Theo cơ sở kế toán dồn tích, các giao dịch và sự kiện được ghi nhận vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực thu, thực chi tiền nên việc tuân thủ nguyên tắc này bảo đảm ghi nhận trung thực kết quả hoạt động trong một kỳ nhất định.
- *Nhất quán.* Hệ thống các chỉ tiêu kinh tế được trình bày trên báo cáo phải nhất quán từ niên độ này sang niên độ khác. Nguyên tắc này đảm bảo thông tin kế toán có tính so sánh được và tiện lợi khi sử dụng.
- *Trọng yếu và tập hợp.* Theo nguyên tắc này, từng khoản mục trọng yếu phải được trình bày riêng biệt trong báo cáo tài chính. Các khoản mục không trọng yếu được tập hợp vào những khoản mục có cùng tính chất hoặc chức năng. Ví dụ, đặc điểm của “Tiền” khác với “Hàng tồn kho” nên hai loại tài sản này cần được trình bày riêng biệt trên Báo cáo về tài sản và nguồn vốn (bảng cân đối kế toán). Tuy nhiên, hàng tồn kho của doanh nghiệp rất nhiều loại, đa dạng nên tất cả những loại hàng có cùng một đặc điểm như hàng hóa mua về để bán thì được tập hợp chung để trình bày trên báo cáo về tài sản và nguồn vốn (bảng cân đối kế toán).
- *Bù trừ.* Tài sản, công nợ, doanh thu, chi phí không được bù trừ khi trình bày số liệu tài chính ra bên ngoài. Đảm bảo nguyên tắc này sẽ giúp người sử dụng thông tin không bị lệch lạc khi đưa ra quyết định.
- *Có thể so sánh được.* Các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính nhằm để so sánh giữa các kỳ kế toán phải được trình bày tương ứng với các thông tin bằng số liệu trong báo cáo tài chính của kỳ trước. Các thông tin so sánh cần phải bao gồm cả các thông tin diễn giải bằng lời nếu điều này là cần thiết giúp cho những người sử dụng hiểu rõ được báo cáo tài chính của kỳ hiện tại.



7.3.2.2 Các yếu tố cơ bản của các báo cáo kế toán

Các báo cáo kế toán thường bao gồm các yếu tố cơ bản sau:

- *Tên báo cáo*: là sự khái quát hóa nội dung của báo cáo kế toán. Chẳng hạn, “Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh” phản ánh kết quả kinh doanh trong kỳ của đơn vị, “Bảng tổng hợp nhập – xuất – tồn vật tư” phản ánh tình hình tăng giảm và tồn kho của các loại vật tư... Yếu tố này là cơ sở để phân loại hệ thống báo cáo kế toán theo nội dung kinh tế.
- *Tên đơn vị hay bộ phận thuộc đơn vị*. Yếu tố này nhằm làm rõ thông tin trên báo cáo thuộc đơn vị, bộ phận nào để người quản lý phân biệt và đánh giá đúng đắn tình hình sử dụng các nguồn lực hay kết quả của từng đơn vị, bộ phận.
- *Ngày lập (kỳ lập) báo cáo*. Yếu tố này nhằm làm rõ các báo cáo được lập vào thời điểm nào, trong kỳ kế toán nào. Vì nhu cầu thông tin của các nhà quản lý rất đa dạng nên thời điểm báo cáo có thể là tuần, tháng, quý,...
- *Đơn vị tính*. Đây có thể là đơn vị tiền tệ hay đơn vị đo lường khác. Đơn vị tính có thể sử dụng chung cho mọi số liệu trên báo cáo như Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh..., hoặc có thể sử dụng theo từng chỉ tiêu trong bảng như Bảng tổng hợp nhập – xuất – tồn vật tư.
- *Nội dung báo cáo*. Đây là yếu tố cơ bản nhất trong một báo cáo kế toán, phản ánh chi tiết nội dung đã khái quát ở tên báo cáo. Mức độ chi tiết hay tổng hợp của nội dung được báo cáo tùy thuộc vào yêu cầu của nhà quản lý. Nội dung của báo cáo gồm hai dạng thông tin đó là thông tin dạng chữ và thông tin dạng số. Thông tin dạng chữ phản ánh nội dung kinh tế cụ thể của đối tượng kế toán, còn thông tin dạng số thể hiện mặt lượng của đối tượng kế toán tại thời điểm báo cáo hay trong kỳ kế toán.

Thông thường, đối với các báo cáo tài chính, thông tin dạng chữ của báo cáo đã được chuẩn hóa theo những hướng dẫn chung của chuẩn mực kế toán để đảm bảo tính so sánh của thông tin kế toán được trình bày trên các báo cáo này. Đối với các báo cáo kế toán quản trị, thông tin dạng chữ rất đa dạng vì nhu cầu quản trị doanh nghiệp luôn thay đổi, tuy nhiên, cũng nên thiết kế thông tin dạng chữ có tính so sánh để tiện lợi cho người sử dụng.

- Chữ ký của người lập báo cáo và người duyệt báo cáo, nhằm làm rõ trách nhiệm của những người có liên quan cũng như tính hợp pháp của báo cáo.

7.4 CÁC BÁO CÁO KẾ TOÁN CHỦ YẾU

7.4.1 Bảng cân đối kế toán

7.4.1.1 Nội dung và kết cấu Bảng cân đối kế toán

Bảng cân đối kế toán là một bộ phận cấu thành của Báo cáo tài chính, phản ánh tổng quát tình hình tài sản, nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu của đơn vị vào cuối kỳ kế toán (có thể là tháng, quý, năm)



Bảng cân đối kế toán có thể được thiết kế theo kiểu 1 bên hoặc 2 bên. Dù theo kết cấu nào, bảng cân đối kế toán cũng bao gồm 2 phần:

Phần tài sản: phản ánh toàn bộ tài sản của đơn vị.

Phần nguồn vốn: phản ánh toàn bộ nguồn vốn của đơn vị, bao gồm nợ phải trả và vốn chủ sở hữu.

Trong mỗi phần, các chỉ tiêu được sắp xếp theo một trình tự nhất định, thể hiện đặc trưng riêng của tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu. Do tầm quan trọng của bảng cân đối kế toán, chuẩn mực kế toán mỗi quốc gia đều quy định thống nhất về thứ tự các chỉ tiêu trong từng phần. Tại Việt Nam, chuẩn mực kế toán về trình bày báo cáo tài chính quy định mỗi doanh nghiệp phải trình bày riêng biệt các tài sản và nợ phải trả thành ngắn hạn và dài hạn. Nếu doanh nghiệp không thể phân biệt được giữa ngắn hạn và dài hạn thì các tài sản và nợ phải trả phải được trình bày theo tính thanh khoản giảm dần. Một bảng cân đối kế toán có thể được thiết kế như sau:

Đơn vị:.....

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày tháng năm

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Số cuối năm	Số đầu năm
A. Tài sản ngắn hạn		
I. Tiền và các khoản tương đương tiền		
II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn		
III. Các khoản phải thu ngắn hạn		
IV. Hàng tồn kho		
V. Tài sản ngắn hạn khác		
B. Tài sản dài hạn		
I. Các khoản phải thu dài hạn		
II. Tài sản cố định		
III. Bất động sản đầu tư		
IV. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn		
V. Tài sản dài hạn khác		
TỔNG CỘNG TÀI SẢN		



NGUỒN VỐN		
A. Nợ phải trả		
I. Nợ ngắn hạn		
II. Nợ dài hạn		
B. Nguồn vốn chủ sở hữu		
I. Nguồn vốn chủ sở hữu		
II. Nguồn kinh phí và quỹ khác		
TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN		

Phần tài sản: Đối tượng kế toán là tài sản của đơn vị được phân chia thành tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn. “Tài sản ngắn hạn” là tài sản được dự tính để bán hay sử dụng trong một chu kỳ kinh doanh bình thường; hoặc được nắm giữ cho mục đích thương mại hay cho mục đích ngắn hạn và dự kiến thu hồi hoặc thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc năm. Các tài sản khác ngoài tài sản ngắn hạn thì được xếp vào loại “tài sản dài hạn”.

Ngoài ra, các tài sản cũng được sắp xếp theo tính thanh khoản giảm dần. Tính chất này thể hiện rõ khi sắp xếp các chỉ tiêu thuộc tài sản ngắn hạn: Tiền → Đầu tư tài chính ngắn hạn → Các khoản phải thu ngắn hạn → Hàng tồn kho → Tài sản ngắn hạn khác.

Phần Nguồn vốn: các khoản mục thuộc nguồn vốn được sắp xếp theo thứ tự mức độ trách nhiệm phải thanh toán của doanh nghiệp giảm dần hay thứ tự ưu tiên thanh toán. Như vậy, các khoản nợ phải trả được xếp trước, sau đó mới đến vốn chủ sở hữu. “Nợ phải trả” bao gồm “Nợ ngắn hạn” và “Nợ dài hạn”. Một khoản nợ phải trả được trình bày vào loại “Nợ ngắn hạn” khi khoản nợ đó dự kiến được thanh toán trong vòng 12 tháng kể từ ngày kết thúc lý kế toán năm. Các khoản nợ phải trả khác không phải là “nợ ngắn hạn” thì được xếp vào “Nợ dài hạn”.

Ở nước ta, bảng cân đối kế toán còn có phần “Các chỉ tiêu ngoài bảng cân đối kế toán”, bổ sung các thông tin chưa thể hiện trên bảng cân đối kế toán như: tài sản thuê ngoài; vật tư hàng hóa giữ hộ, gia công; hàng hóa nhận bán hộ, ký gửi, nợ khó đòi đã xử lý; ngoại tệ các loại... Những chỉ tiêu này vừa trình bày thông tin về những tài sản không thuộc quyền sở hữu của đơn vị nhưng tham gia vào quá trình sinh lời, vừa cung cấp thêm thông tin về thực trạng một số tài sản, nguồn vốn mà các chỉ tiêu trong bảng cân đối kế toán chưa thể hiện đầy đủ.

7.4.1.2 Tính chất cân đối của bảng cân đối kế toán



Tính chất quan trọng nhất của bảng cân đối kế toán là tính cân đối giữa tài sản và nguồn vốn, tức là:

$$\text{Tổng tài sản} = \text{Tổng nguồn vốn}$$

Tính chất này có thể được chứng minh như sau:

- Khi thành lập doanh nghiệp, toàn bộ tài sản của doanh nghiệp được phản ánh trên bảng cân đối kế toán theo 2 mặt biểu hiện là tài sản và nguồn hình thành tài sản (nguồn vốn). Đây là 2 mặt của cùng một đối tượng là tài sản, do đó, tổng số của tài sản và tổng số nguồn vốn phải bằng nhau.

- Trong quá trình kinh doanh, các hoạt động kinh tế tài chính của doanh nghiệp diễn ra rất phong phú và đa dạng, ảnh hưởng đến các mục trên bảng cân đối kế toán. Tuy nhiên, các nghiệp vụ kinh tế này luôn thuộc 1 trong 4 loại quan hệ đối ứng kế toán (đã trình bày ở chương 4); do đó, tính cân đối của bảng cân đối kế toán luôn được duy trì, tức là tổng tài sản luôn bằng tổng nguồn vốn.

Tính chất cân đối này quan trọng này của bảng cân đối kế toán cho phép kiểm tra số liệu kế toán, bảo đảm tính đúng đắn, chính xác trong việc lập bảng cân đối kế toán.

7.4.1.3 Mỗi quan hệ giữa bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán.

Bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán đều được sử dụng để phản ánh tài sản và nguồn vốn của đơn vị. Nếu bảng cân đối kế toán phản ánh tổng quát tài sản và nguồn vốn ở trạng thái tĩnh tại thời điểm lập bảng cân đối kế toán thì tài khoản kế toán lại phản ánh tài sản và nguồn vốn theo từng loại ở cả trạng thái tĩnh (số dư tài khoản) và trạng thái động (số phát sinh của tài khoản). Vì vậy, để lập bảng cân đối kế toán, cần phải dựa vào số dư của tài khoản kế toán. Từ bảng cân đối kế toán, ta có thể lấy số dư của tài khoản. Cụ thể như sau:

- Vào đầu kỳ kế toán, căn cứ vào số liệu trên bảng cân đối kế toán của kỳ trước để lấy số dư đầu kỳ này của các tài khoản. Số dư Nợ của các tài khoản được xếp vào phần Tài sản, số dư Có của các tài khoản được xếp vào phần Nguồn vốn. Dựa vào hệ thống tài khoản kế toán thống nhất ở nước ta hiện nay, các tài khoản loại I “Tài sản ngắn hạn” và loại II “Tài sản dài hạn” là cơ sở để ghi vào phần Tài sản của Bảng cân đối kế toán, còn các tài khoản loại III “Nợ phải trả” và loại IV “Nguồn vốn chủ sở hữu” là cơ sở để ghi vào phần Nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán.

- Trong kỳ, dựa vào các chứng từ và quan hệ đối ứng kế toán, kế toán phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh lên tài khoản kế toán.

- Cuối kỳ, kế toán lấy số dư cuối kỳ của tài khoản kế toán để lập Bảng cân đối kế toán.

Tuy nhiên, khi lập bảng cân đối kế toán, cần chú ý một số trường hợp ngoại lệ sau:

+ Các tài khoản phản ánh hao mòn TSCĐ, dự phòng giảm giá tài sản, như TK 214 (Hao mòn TSCĐ), TK 139 (Dự phòng phải thu khó đòi), TK159 (Dự phòng giảm giá hàng tồn kho)...mặc dù có số dư Có nhưng được trình bày ở phần Tài sản và được ghi âm. Ví dụ, vào cuối ngày 31/12/N, nguyên giá toàn bộ TSCĐ hữu hình của một



đơn vị là 500 triệu đồng, phản ánh trên số dư Nợ TK 211; giá trị hao mòn TSCĐ hữu hình là 150 triệu đồng, phản ánh trên số dư Có TK 2141; việc trình bày hai thông tin trên đều ở phần Tài sản dài hạn như sau:

Tài sản dài hạn

Nguyên giá TSCĐ hữu hình *500 triệu đồng*

Giá trị hao mòn TSCĐ hữu hình *150 triệu đồng*

Từ đó, ta xác định được giá trị còn lại của TSCĐ hữu hình là 350 triệu đồng.

+ Một số tài khoản loại 4, như TK 421 “Lợi nhuận chưa phân phối”, TK 413 “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”,...nếu có số dư Có thì ghi bình thường, nếu có số dư Nợ thì ghi âm ở phần Nguồn vốn.

+ Các tài khoản thanh toán TK 13X, TK 33X như TK 131, TK 138, TK 334, TK 331...phải tổng hợp từ tài khoản chi tiết (sổ chi tiết) theo từng đối tượng để trình bày riêng biệt phần Nợ phải thu và Nợ phải trả; không được lấy số bù trừ trên tài khoản tổng hợp. Ví dụ: Một doanh nghiệp có tình hình phải thu khách hàng như sau:

Chi tiết 131A: Phải thu khách hàng A là 2.000.000 đồng (số dư Nợ)

Chi tiết 131B: Phải thu khách hàng B là 1.800.000 đồng (số dư Nợ)

Chi tiết 131C: Khách hàng C ứng trước 2.600.000 đồng (số dư Có)

Trường hợp này, khi lập Bảng cân đối kế toán, kế toán không lấy số dư TK 131 là 1.200.000 đồng để ghi vào mục Nợ phải thu thuộc phần Tài sản mà phải trình bày như sau:

Lấy tổng giá trị của hai tài khoản chi tiết có số dư Nợ (TK 131A, TK 131B) là 3.800.000 đồng để ghi vào mục Nợ phải thu thuộc phần Tài sản.

Số dư Có của tài khoản chi tiết tiền ứng trước của khách hàng C là 2.600.000 đồng ghi vào mục Nợ phải trả thuộc phần Nguồn vốn.

- Việc phân loại tài sản và nợ phải trả thành ngắn hạn hay dài hạn cũng được quan tâm khi lập Bảng cân đối kế toán. Chẳng hạn, trong ví dụ trên, số liệu chi tiết về nợ phải thu cho thấy số dư Nợ phải thu khách hàng A dự tính sẽ thu được vào tháng 2 năm N+2, tức là hơn một năm kể từ ngày lập Bảng cân đối kế toán (31/12/N). Số dư trên tài khoản chi tiết khách hàng B dự tính được thanh toán trong năm N+1. Khi đó, khoản nợ phải thu khách hàng A được trình bày ở mục “Nợ phải thu dài hạn” trong phần “Tài sản dài hạn”, khoản nợ phải thu khách hàng B được trình bày ở mục “Các khoản phải thu ngắn hạn” trong phần “Tài sản ngắn hạn”.

Như vậy, những trường hợp ngoại lệ trên nhằm bảo đảm thông tin từ Bảng cân đối kế toán phản ánh một cách trung thực tài sản, nguồn vốn của đơn vị; đồng thời, đảm bảo tuân thủ các nguyên tắc khi trình bày báo cáo tài chính như tính trọng yếu, tính hợp nhất hay tính bù trừ.

7.4.2 Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

7.4.2.1 Cơ sở dồn tích và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh



Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh được xây dựng để có thể phản ánh lợi nhuận của từng loại hoạt động và toàn bộ hoạt động của đơn vị trong một kỳ kế toán và lợi nhuận được xác định dựa trên tính chất cân đối như sau:

$$\text{Lợi nhuận} = \text{Doanh thu} - \text{Chi phí}$$

Doanh thu và chi phí trình bày trên báo cáo này phải tuân thủ theo **cơ sở dồn tích** và **nguyên tắc phù hợp**. Tức là doanh thu và chi phí trên báo cáo này phản ánh giá trị lợi ích kinh tế đạt được và chi phí thực tế phát sinh tại doanh nghiệp trong kỳ, không quan tâm đến việc doanh nghiệp đã thu tiền chưa hay đã chi tiền chưa trong kỳ đó. Chi phí phải phù hợp với doanh thu trong kỳ đó. Do vậy, lợi nhuận xác định trên báo cáo này là lợi nhuận kế toán chứ không phải là dòng tiền ròng sau một kỳ kinh doanh.

Ví dụ: Một doanh nghiệp vừa mới thành lập, có số liệu tổng hợp trong năm tài chính N như sau:

1) Doanh thu trong năm: 950 triệu đồng, trong đó tiền đã thu được từ khách hàng: 700 triệu đồng.

2) Chi phí hoạt động đã chi bằng tiền mặt tương ứng với doanh thu trong năm là 480 triệu đồng.

3) Chi phí khấu hao TSCĐ tính vào chi phí xác định kết quả trong năm là 120 triệu đồng.

Dựa trên cơ sở dồn tích, kết quả kinh doanh (lợi nhuận) trong năm của doanh nghiệp sẽ không phụ thuộc việc doanh nghiệp đã thu tiền bán hàng, đã thanh toán các khoản chi phí hay chưa. Vì vậy, theo nguyên tắc phù hợp thì kết quả kinh doanh trong năm đầu tiên được xác định như sau:

Doanh thu:	980 triệu đồng
Chi phí hoạt động	480 triệu đồng
Chi phí khấu hao TSCĐ	120 triệu đồng
Lợi nhuận kinh doanh	380 triệu đồng

Số liệu này cho biết, vào cuối năm N, giá trị phần vốn chủ sở hữu sẽ tăng thêm 380 triệu đồng so với đầu năm N do gia tăng lợi nhuận (giả sử không phát sinh thuế TNDN và chủ sở hữu không tăng thêm vốn góp).

7.4.2.2 Nội dung và kết cấu báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là một bộ phận cấu thành của Báo cáo tài chính, phản ánh khái quát tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh trong một kỳ kinh doanh của doanh nghiệp. Cũng như bảng cân đối kế toán, chuẩn mực kế toán mỗi quốc gia đều có quy định về nội dung của các chỉ tiêu cần trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Chuẩn mực kế toán về trình bày báo cáo tài chính ở nước ta hiện nay quy định báo cáo này phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh và các hoạt động khác. Hoạt động kinh doanh bao gồm hoạt động cung cấp hàng hóa, dịch vụ và hoạt động tài



chính. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh là bộ phận lợi nhuận cơ bản của mỗi tổ chức kinh tế. Báo cáo kết quả kinh doanh phải bao gồm các khoản mục chủ yếu sau đây:

Đơn vị:

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm....

Đơn vị tính:....

Chỉ tiêu	Năm nay	Năm trước
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ		
Các khoản giảm trừ doanh thu		
Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ		
Giá vốn hàng bán		
Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ		
Doanh thu hoạt động tài chính		
Chi phí hoạt động tài chính		
Trong đó: Chi phí lãi vay		
Chi phí bán hàng		
Chi phí quản lý doanh nghiệp		
Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh		
Thu nhập khác		
Chi phí khác		
Lợi nhuận khác		
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế		
Chi phí thuế TNDN hiện hành		
Chi phí thuế TNDN hoãn lại		
Lợi nhuận sau thuế TNDN		

7.4.2.3 Tính chất cân đối của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Tính chất cân đối của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thể hiện qua phương trình sau:



$$\text{Lợi nhuận} = \text{Doanh thu} - \text{Chi phí}$$

Mỗi yếu tố trong phương trình trên là tổng hợp của nhiều bộ phận cấu thành trong từng giai đoạn của quá trình kinh doanh. Hoạt động kinh doanh ở mỗi giai đoạn được phản ánh bằng các chỉ tiêu kinh tế. Các chỉ tiêu kinh tế này tạo thành hệ thống chỉ tiêu có quan hệ chặt chẽ với nhau. Để làm rõ tính cân đối, có thể dựa vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh ở nước ta hiện nay, với các cân đối cơ bản sau:

$$\text{Doanh thu thuần} = \text{Doanh thu} - \text{Các khoản giảm trừ doanh thu}$$

$$\text{Lợi nhuận gộp} = \text{Doanh thu} - \text{Giá vốn hàng bán}$$

$$\begin{array}{r} \text{Lợi nhuận} \\ \text{thuần từ} \\ \text{hoạt động} \\ \text{kinh doanh} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Lợi} \\ \text{nhuận} \\ \text{gộp} \end{array} + \left| \begin{array}{r} \text{Doanh thu} \\ \text{hoạt động} \\ \text{tài chính} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Chi phí} \\ \text{hoạt động} \\ \text{tài chính} \end{array} \right| - \begin{array}{r} \text{Chi phí} \\ \text{bán} \\ \text{hàng} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Chi phí} \\ \text{quản lý} \\ \text{DN} \end{array}$$

$$\text{Lợi nhuận khác} = \text{Thu nhập khác} - \text{Chi phí khác}$$

Trong những chỉ tiêu trên, giá vốn hàng bán chính là giá thanh của những sản phẩm sản xuất ở doanh nghiệp sản xuất, hoặc giá mua và chi phí mua hàng hóa ở doanh nghiệp thương mại đã được tiêu thụ. Các khoản giảm trừ doanh thu bao gồm: Chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, giá trị hàng bán bị trả lại, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu phải nộp.

Như vậy, tính cân đối giữa doanh thu, chi phí và kết quả vừa thể hiện trên tổng số vừa thể hiện trên từng hoạt động cụ thể. Qua đó, thông tin từ báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho phép đánh giá một cách tổng quát hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp.

7.4.3 Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

7.4.3.1 Cơ sở tiền và báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là một bộ phận cấu thành của Báo cáo tài chính, phản ánh việc hình thành và sử dụng dòng tiền phát sinh trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp theo các hoạt động khác nhau.

Khái niệm tiền trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được hiểu là các khoản vốn bằng tiền (tiền mặt tại quỹ, tiền gửi ngân hàng và tiền đang chuyển) và các khoản tương đương tiền của đơn vị. Tương đương tiền được hiểu 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. Không đơn thuần phản ánh sự tăng giảm của tiền như trên tài khoản kế toán, báo cáo lưu chuyển tiền tệ phân loại sự luân chuyển dòng tiền qua 3 hoạt động là hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động đầu tư, hoạt động tài chính.

Khác với bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ được lập trên cơ sở tiền. Vì thế, để lập báo cáo này, kế toán chỉ quan tâm đến



dòng tiền thực thu (dòng tiền vào) và dòng tiền thực chi (dòng tiền ra). Lấy số liệu ở ví dụ trước, dòng tiền ròng trên cơ sở tiền của doanh nghiệp sẽ được xác định như sau:

Tiền thu từ bán hàng 700 triệu đồng

Tiền chi hoạt động 480 triệu đồng

Dòng tiền ròng kinh doanh 220 triệu đồng

Báo cáo này chỉ quan tâm đến số tiền thu được từ bán hàng là 700 triệu đồng, không quan tâm đến doanh thu đạt được là bao nhiêu. Tương tự đối với chi phí, khoản chi phí khấu hao TSCĐ không phải là chi phí bằng tiền nên không xem xét trong trường hợp của cơ sở tiền. Như vậy, dòng tiền ròng tăng thêm trong một kỳ kinh doanh là 220 triệu đồng (giả sử không xét đến các yếu tố khác), ít hơn so với 380 triệu đồng lợi nhuận kế toán của doanh nghiệp, vì vẫn còn một khoản tiền bán hàng chưa thu được vào cuối kỳ kế toán.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ giúp người sử dụng thông tin thấy được sự vận động của dòng tiền, một yếu tố rất quan trọng trong hoạt động thanh toán của đơn vị. Qua đó, cho biết tiền của đơn vị có từ đâu, sử dụng cho mục đích nào và khả năng tạo tiền trong tương lai. Đây là những thông tin mà hai báo cáo kế toán trên chưa thể hiện được.

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ trình bày dòng tiền của 3 hoạt động gồm: hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

- Dòng tiền từ hoạt động kinh doanh là dòng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp. Các dòng tiền chủ yếu từ hoạt động kinh doanh gồm:

+ Tiền thu được từ việc bán hàng, cung cấp dịch vụ;

+ 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);

+ Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hóa và dịch vụ;

+ Tiền chi trả cho người lao động về tiền lương, tiền thưởng, trả hộ người lao động về bảo hiểm, trợ cấp...;

+ Tiền chi trả lãi vay...

- Dòng tiền từ hoạt động đầu tư là dòng tiền phát sinh từ các hoạt động mua sắm, xây dựng, thanh lý và nhượng bán các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư tài chính. Chẳng hạn:

+ Tiền chi để mua sắm TSCĐ

+ Tiền chi đầu tư, góp vốn vào đơn vị khác

+ Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ

+ Tiền thu hồi từ đầu tư vào các đơn vị khác...



- Dòng tiền từ hoạt động tài chính là dòng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra sự thay đổi về quy mô của vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp. Chẳng hạn:

- + Tiền thu do chủ sở hữu góp vốn
- + Tiền thu từ vay ngắn hạn, dài hạn
- + Tiền chi trả nợ gốc vay
- + Tiền hoàn vốn cho chủ sở hữu...

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ có thể được lập theo phương pháp trực tiếp hoặc phương pháp gián tiếp. Phương pháp trực tiếp được thực hiện trên cơ sở phân loại tiền thu và tiền chi từ các tài khoản vốn bằng tiền và tương đương tiền theo ba hoạt động: kinh doanh, đầu tư và tài chính. Ngược lại, phương pháp gián tiếp sử dụng chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế” từ báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để điều chỉnh các khoản thu nhập và chi phí không là tiền của hoạt động kinh doanh, cũng như các biến động có liên quan đến nhu cầu vốn lưu động ròng để xác định lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh. Phần lưu chuyển tiền của hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính được lập như phương pháp trực tiếp.

7.4.4.2 Tính cân đối của báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Lưu chuyển tiền của doanh nghiệp bao gồm 3 loại: lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh, lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư, lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính. Quá trình lưu chuyển tiền ở một doanh nghiệp luôn có sự cân đối, thể hiện qua phương trình sau:

$$\text{Tiền tồn đầu kỳ} + \text{Tiền thu trong kỳ} = \text{Tiền chi trong kỳ} + \text{Tiền tồn cuối kỳ}$$

Vì tiền thu và tiền chi trong kỳ luôn gắn liền với một trong ba loại hoạt động trên nên quá trình lưu chuyển này có thể minh họa qua những cân đối sau:

Tiền tồn đầu kỳ		
	+	
Dòng tiền vào hoạt động kinh doanh	-	Dòng tiền ra hoạt động kinh doanh
Dòng tiền vào hoạt động đầu tư	-	Dòng tiền ra hoạt động đầu tư
Dòng tiền vào hoạt động tài chính	-	Dòng tiền ra hoạt động tài chính
	=	

Các cân đối cho thấy tiền tồn đầu kỳ lưu chuyển qua ba hoạt động của doanh nghiệp. Quá trình đó phát sinh dòng tiền vào và dòng tiền ra. Dòng tiền vào một hoạt động là cơ sở để thực hiện dòng tiền ra cho chính hoạt động đó và cho các hoạt động còn lại. Chẳng hạn, tiền thu bán hàng từ hoạt động kinh doanh là cơ sở để đáp ứng nhu cầu chi mua hàng hóa-dịch vụ, trả lương cho người lao động. Dòng tiền dôi từ hoạt



động kinh doanh có thể được sử dụng để trả nợ vay ngân hàng (hoạt động tài chính) hoặc đầu tư chứng khoán (hoạt động đầu tư). Dòng tiền vào từ hoạt động tài chính (đi vay) có thể được sử dụng để đáp ứng nhu cầu mở rộng nhà xưởng (hoạt động đầu tư) hay để mua hàng hóa phục vụ cho hoạt động kinh doanh hay trả các khoản nợ vay khác. Có thể thấy, quá trình vận động của dòng tiền diễn ra liên tục, được hình thành, sử dụng và bổ sung cho nhau giữa ba loại hoạt động dẫn đến tiền tồn cuối kỳ thường có chênh lệch so với tiền tồn đầu kỳ. Đó chính là kết quả của quá trình lưu chuyển tiền tệ tại doanh nghiệp.



TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

Ts. Trần Đình Khôi Nguyên (chủ biên), Ts. Hoàng Tùng, Ths. Đoàn Ngọc Phi Anh, Ths. Phạm Hoài Hương.

Nhà xuất bản giáo dục.

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

PGS - Ts. Võ Văn Nhị.

Nhà xuất bản tổng hợp TP. Hồ Chí Minh



Chương VIII

KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH CHỦ YẾU**8.1. KHÁI QUÁT VỀ KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH**

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh bất cứ một doanh nghiệp nào cũng cần một số vốn nhất định. Biểu hiện của số vốn này chính là nguồn lực kinh tế - tài sản sử dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Trong quá trình kinh doanh, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong nội bộ doanh nghiệp hoặc giữa doanh nghiệp với các đơn vị khác sẽ ảnh hưởng đến tài sản của đơn vị, làm cho tài sản của đơn vị vận động biến đổi. Thực chất đó là quá trình làm thay đổi quy mô tài sản và nguồn vốn của đơn vị. Theo chương 1, ta biết nhiệm vụ của kế toán là thu thập xử lý thông tin cũng như kiểm tra giám sát quá trình xử lý đó để phản ánh sự thay đổi đó. Để có thể thực hiện được nhiệm vụ này kế toán cần theo dõi các quá trình kinh doanh cụ thể diễn ra tại doanh nghiệp.

Quá trình kinh doanh diễn ra tại doanh nghiệp chính là quá trình sử dụng tài sản tại đơn vị nhằm đạt mục tiêu lợi nhuận. Hay nói cách khác quá trình kinh doanh được thực hiện thông qua sự vận động của tài sản trong doanh nghiệp.

Sự vận động của tài sản phụ thuộc vào chức năng hoạt động của doanh nghiệp. Chẳng hạn:

Đối với doanh nghiệp sản xuất, chức năng của doanh nghiệp là mua các yếu tố cần thiết cho sản xuất, tiến hành sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, cụ thể: Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp phải mua các yếu tố đầu vào phục vụ cho sản xuất như: nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, tài sản cố định,... Kết quả là vốn của doanh nghiệp chuyển từ hình thức giá trị sang hình thức hiện vật. Sau đó với các yếu tố đầu vào, doanh nghiệp tiến hành sản xuất tạo ra sản phẩm. Để trang trải các chi phí sản xuất kinh doanh đã bỏ ra và thực hiện tái đầu tư, doanh nghiệp phải bán các sản phẩm đã làm ra. Như vậy, quá trình kinh doanh trong doanh nghiệp sản xuất gồm 3 giai đoạn: cung cấp, sản xuất và tiêu thụ.

Đối với doanh nghiệp thương mại, chức năng của doanh nghiệp là mua và bán hàng hóa. Doanh nghiệp thương mại mua hàng từ các doanh nghiệp khác. Trong quá trình kinh doanh, doanh nghiệp thương mại có thể thực hiện một số công việc làm tăng giá trị hàng hóa như: bọc gói, gia công... Để thu lại toàn bộ chi phí đã bỏ ra và thực hiện công việc kinh doanh có lãi, doanh nghiệp thương mại phải bán hàng hóa ra thị trường. Như vậy, sự vận động tài sản của doanh nghiệp được thực hiện qua 2 giai đoạn: cung cấp và tiêu thụ.

Đối với doanh nghiệp kinh doanh tiền tệ, hoạt động kinh doanh chia thành 2 giai đoạn: huy động vốn (vay tiền), giải ngân vốn (cho vay). Đối với loại hình doanh nghiệp này, tiền trở thành một loại hàng hóa đặc biệt. Tiền lãi phải trả khi đi vay tạo thành một loại chi phí kinh doanh chủ yếu. Tiền lãi thu được khi cho vay tạo thành doanh thu hoạt động. Mặc dù không có sự thay đổi về hình thái hiện vật nhưng vốn kinh doanh của doanh nghiệp có sự thay đổi về quy mô, địa điểm luân chuyển và đối tượng thanh toán.

Để thực hiện được chức năng thông tin và kiểm tra về sự hình thành và vận động của tài sản trong đơn vị, kế toán cần phải vận dụng các phương pháp kế toán để thu thập, đo lường, phản ánh và cung cấp thông tin về các quá trình kinh doanh diễn ra ở đơn vị. Đó là 4 phương pháp kế toán sau: phương pháp chứng từ (chương 3), phương pháp tài khoản và ghi kép (chương 4), phương pháp đo lường (chương 6) và phương pháp tổng hợp và cân đối



(chương 7). Và 4 phương pháp kế toán trên cần được vận dụng trong quy trình kế toán một cách khoa học.

– **Thu thập thông tin:** Quá trình kinh doanh diễn ra ở đơn vị chính là sự phát sinh các nghiệp vụ kinh tế. Qua chương 3 chúng ta đã biết các nghiệp vụ kinh tế đó được sao chụp trên các chứng từ. Các chứng từ có thể lập từ bên ngoài hoặc từ bên trong doanh nghiệp tùy theo địa điểm phát sinh nghiệp vụ kinh tế. Và các chứng từ bên trong không phải luôn luôn được lập bởi bộ phận kế toán mà có thể được lập bởi các bộ phận liên quan trong đơn vị. Cho dù các chứng từ kế toán liên quan đến hoạt động kinh doanh của đơn vị được lập ở đâu thì cuối cùng cũng đều tập hợp về bộ phận kế toán. Khi thu thập các chứng từ, kế toán cần phải kiểm tra tính hợp lệ cũng như hợp pháp của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trước khi sử dụng các chứng từ đó để ghi sổ kế toán. Do chất lượng thông tin kế toán trước tiên được quyết định bởi chất lượng thông tin ban đầu. Vì vậy, quy trình thu thập thông tin trong đơn vị cần phải được thiết kế và kiểm soát cẩn thận.

– **Xử lý thông tin:** từ các chứng từ kế toán thu thập được, kế toán tiến hành phân tích quan hệ đối ứng kế toán được hình thành ở mỗi nghiệp vụ kinh tế để lập định khoản và ghi sổ kế toán trên cơ sở vận dụng phương pháp tài khoản và ghi kép. Ngoài ra kế toán còn sử dụng phương pháp đo lường để biểu hiện các đối tượng kế toán bằng thước đo tiền tệ.

– **Cung cấp thông tin:** trên cơ sở các dữ liệu đã được xử lý, kế toán sử dụng phương pháp tổng hợp và cân đối để lập các báo cáo cần thiết nhằm cung cấp thông tin cho các đối tượng có liên quan.

8.2. KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH CUNG CẤP

8.2.1. Đặc điểm quá trình cung cấp và nhiệm vụ của kế toán quá trình cung cấp.

Quá trình cung cấp là quá trình thu mua và dự trữ các yếu tố đầu vào: nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng hóa, vật tư, máy móc thiết bị, ... nhằm đảm bảo cho quá trình kinh doanh được tiến hành một cách bình thường và liên tục. Tuy nhiên, trong quá trình cung cấp thì hoạt động đầu tư, mua sắm tài sản cố định không phải là hoạt động thường xuyên tại doanh nghiệp mà chủ yếu là: Đối với doanh nghiệp sản xuất, thì đó là quá trình mua vật tư dự trữ cho quá trình sản xuất, còn đối với doanh nghiệp thương mại thì đó là quá trình mua hàng hóa dự trữ cho quá trình tiêu thụ.

Để thực hiện quá trình cung cấp, đầu tiên doanh nghiệp phải mua các loại vật tư, hàng hóa cần thiết cho hoạt động của mình. Đồng thời doanh nghiệp có nghĩa vụ là phải thanh toán tiền mua hàng cho nhà cung cấp. Ngoài ra để đưa hàng hóa vật tư được về tới doanh nghiệp thì cần phải có thêm các quá trình vận chuyển, bốc dỡ, bảo quản vật tư, hàng hóa... doanh nghiệp cũng phải chi tiền cho các quá trình đó.

Như vậy, để cung cấp được thông tin cho quản lý về hoạt động mua hàng, kế toán quá trình mua hàng phải thực hiện các nhiệm vụ sau:

- Phản ánh đầy đủ, kịp thời tình hình mua và nhập kho vật tư, hàng hóa về số lượng và giá trị.
- Xác định giá gốc của vật tư, hàng hóa mua vào.
- Lập báo cáo về hoạt động mua hàng hóa theo yêu cầu của quản lý.

8.2.2. Vận dụng phương pháp kế toán trong kế toán quá trình cung cấp.



– Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình mua hàng được sao chụp vào các chứng từ kế toán liên quan. Cụ thể:

+ Nghiệp vụ mua hàng được phản ánh vào hóa đơn mua hàng (hóa đơn GTGT).

+ Nghiệp vụ chi tiền thanh toán mua hàng được phản ánh trên: phiếu chi (tiền mặt), hoặc giấy báo Nợ (tiền gửi ngân hàng).

+ Nghiệp vụ nhập kho được phản ánh trên: phiếu nhập kho.

– Vật tư, hàng hóa phải được phản ánh vào sổ kế toán tổng hợp bằng thước đo giá trị. Phương pháp đo lường đối tượng kế toán được vận dụng để xác định giá trị vật tư, hàng hóa mua vào. Việc xác định giá trị vật tư, hàng hóa phải tuân thủ nguyên tắc giá gốc và nguyên tắc khách quan. Giá trị vật tư, hàng hóa được ghi nhận theo giá gốc phải dựa trên các chứng từ hợp lệ phản ánh chi phí thực tế phát sinh trong quá trình thu mua vật tư hàng hóa như: hóa đơn mua hàng và các chứng từ liên quan đến vận chuyển, bốc dỡ...

– Để theo dõi, phản ánh quá trình mua hàng kế toán sử dụng các tài khoản chủ yếu sau:

+ TK Hàng tồn kho: Tk 151 – Hàng mua đang đi đường, Tk 152 – Nguyên vật liệu, Tk 153 – Công cụ dụng cụ, Tk 156 – Hàng hóa.

+ TK thanh toán: Tk 331 – Phải trả người bán, Tk 141 – Tạm ứng.

+ TK tiền: Tk 111 – Tiền mặt, Tk 112 – Tiền gửi ngân hàng.

+ TK 133 – Thuế giá trị gia tăng (GTGT) được khấu trừ: phản ánh thuế GTGT của hàng hóa, vật tư (bao gồm cả tài sản cố định) mua vào trong trường hợp đơn vị tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh chủ yếu trong quá trình mua hàng:

– Mua vật tư hàng hóa về nhập kho:

+ Nếu vật tư hàng hóa mua về dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh chịu thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ 152, 153, 156: giá gốc (giá chưa có thuế GTGT)

Nợ 133: thuế GTGT được khấu trừ

Có 111, 112: nếu đã thanh toán (theo giá thanh toán)

Có 331: nếu chưa thanh toán cho nhà cung cấp

Có 141: nếu thanh toán bằng tiền tạm ứng của nhân viên thu mua

+ Nếu vật tư, hàng hóa mua về dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh không chịu thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ, ghi:

Nợ 152, 153, 156: giá gốc (giá chưa có thuế GTGT)

Có 111, 112: nếu đã thanh toán (theo giá thanh toán)

Có 331: nếu chưa thanh toán cho nhà cung cấp

Có 141: nếu thanh toán bằng tiền tạm ứng của nhân viên thu mua

– Nếu hàng hóa, vật tư đã thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng đến cuối tháng vẫn chưa về nhập kho, ghi:



Nợ 151: giá gốc

Nợ 133: thuế giá trị gia tăng được tính theo phương pháp khấu trừ

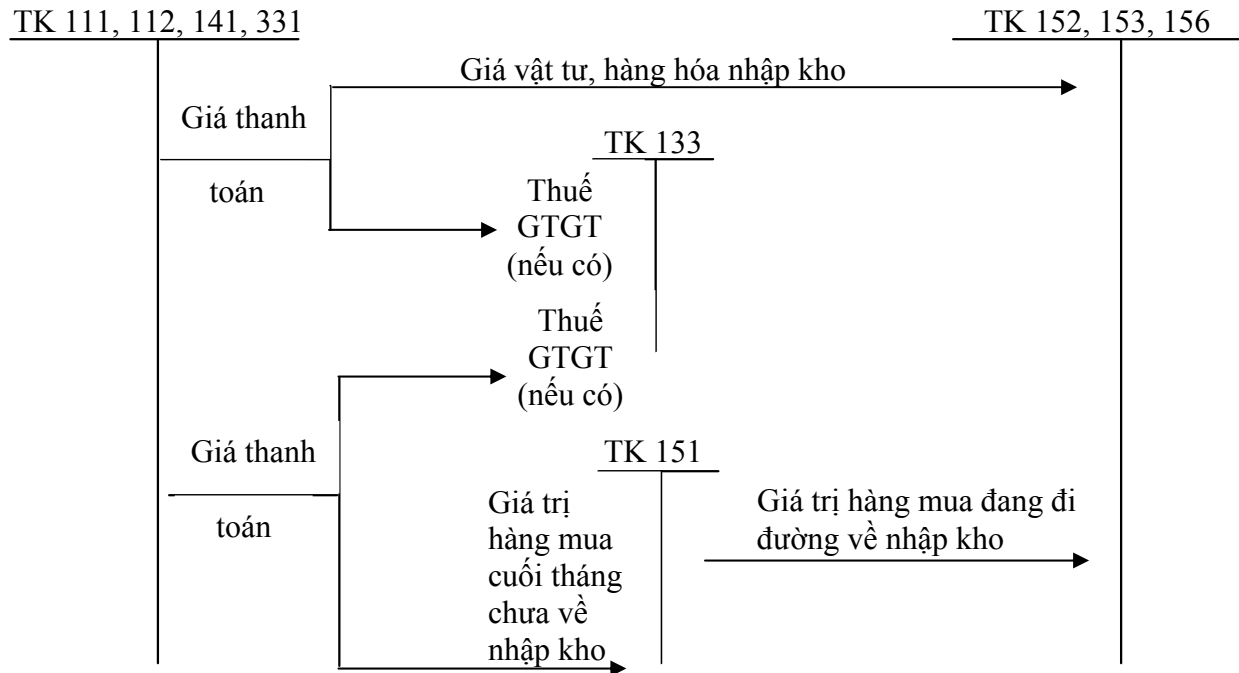
Có 111, 112, 141, 331...: giá thanh toán.

+ Khi hàng hóa về nhập kho, ghi:

Nợ 152, 153, 156

Có 151

SƠ ĐỒ KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH CUNG CẤP



Ví dụ: Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình cung cấp của doanh nghiệp X trong tháng 6/N như sau biết toàn bộ số vật liệu doanh nghiệp mua vào thuộc diện chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ: (đơn vị tính: nghìn đồng)

1. Mua vật liệu chính của người A: giá mua chưa có thuế GTGT 50.000, thuế GTGT tính theo thuế suất 5%. Hàng đã về nhập kho, doanh nghiệp đã chuyển khoản thanh toán tiền hàng cho người bán. Chi phí vận chuyển 396 trong đó thuế GTGT: 36, đã thanh toán bằng tiền mặt.

a.Nợ TK 152		50.000	
CT TK 152-VLC	50.000		
Nợ TK 133		5.000	
Có TK 112			55.000
b.Nợ TK 152		360	
CT TK 152-VLC	360		
Nợ TK 133		36	
Có TK 111			396



2. Số vật liệu phụ đang đi đường tháng trước về nhập kho: giá mua chưa thuế GTGT 4.500, thuế GTGT 450.

Nợ TK 152		4.500	
CT TK 152-VLP	4.500		
Có TK 151			4.500
CT TK 151-VLP	4.500		

3. Ứng trước tiền cho người bán S bằng chuyển khoản: 36.300

Nợ TK 331		36.300	
CT TK 331-người bán S	36.300		
Có TK 112			36.300

4. Mua và nhập kho vật liệu chính và vật liệu phụ: giá mua chưa thuế GTGT đối với vật liệu chính: 30.000, giá mua chưa thuế GTGT của vật liệu phụ là 10.000. Thuế suất thuế GTGT đối với cả hai loại vật liệu này là 10%. Tiền hàng đơn vị đã ứng trước cho người bán S ở nghiệp vụ 2, phần còn lại đơn vị thanh toán sau. Chi phí vận chuyển hai loại vật liệu: 4.410 (trong đó thuế GTGT: 210) đã thanh toán bằng tiền mặt. Chi phí vận chuyển phân bổ cho hai loại vật liệu theo giá mua.

a. Nợ TK 152		40.000	
CT TK 152-VLC	30.000		
CT TK 152-VLP	10.000		
Nợ TK 133	4.000		
Có TK 331			44.000
CT TK 331-người bán S	44.000		

b. Phân bổ chi phí vận chuyển:

$$\text{Chi phí vận chuyển phân bổ cho VLC} = \frac{4.200}{40.000} \times 30.000 = 3.150$$

$$\text{Chi phí vận chuyển phân bổ cho VLP} = \frac{4.200}{40.000} \times 10.000 = 1.050$$

Nợ TK 152		4.200	
CT TK 152-VLC	3.150		
CT TK 152-VLP	1.050		
Nợ TK 133		210	
Có TK 111			4.410

5. Mua một số công cụ dụng cụ: giá mua chưa có thuế GTGT: 6.400, thuế GTGT 640. Doanh nghiệp đã nhận được hóa đơn nhưng chưa thanh toán tiền cho người bán P. Đến cuối tháng công cụ dụng cụ này vẫn chưa về nhập kho.



Nợ TK 151		6.400	
CT TK 151-CCDC	6.400		
Nợ TK 133		640	
Có TK 331			7.040
CT TK 331-người bán P	7.040		

6. Chi tiền mặt cho cán bộ A đi mua hàng, 3.000. Sau đó, nhân viên đã thanh toán bằng một số vật liệu phụ nhập kho, có giá mua chưa thuế GTGT 2.600, thuế GTGT 130 và chi phí thu mua là 70. Số tiền còn thừa nộp lại quỹ.

a. Nợ TK 141		3.000	
CT TK 141-Nhân viên A	3.000		
Có TK 111			3.000
b. Nợ TK 152		2.670	
CT TK 152-VLP	2.670		
Nợ TK 133		130	
Nợ TK 111		200	
Có TK 141			3.000
CT TK 141-Nhân viên A	3.000		

8.3. KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH SẢN XUẤT

8.3.1. Đặc điểm quá trình sản xuất và nhiệm vụ của kế toán quá trình sản xuất.

Đối với doanh nghiệp sản xuất, những yếu tố mua vào ở quá trình cung cấp không ở tình trạng sẵn sàng sử dụng. Do đó những yếu tố đó phải được biến đổi hoặc sử dụng trong quá trình chế tạo để trở thành loại sản phẩm mà doanh nghiệp muốn có. Như vậy, các yếu tố mua vào trong quá trình cung cấp đưa vào quá trình sản xuất dưới tác động của lao động và tư liệu lao động để tạo ra sản phẩm. Các hao phí về nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, tài sản cố định, sức lao động... chuyển dịch vào giá trị sản phẩm gọi là chi phí sản xuất – đây là cơ sở để tính giá thành sản xuất của thành phẩm.

Quá trình sản xuất có đặc điểm là diễn ra liên tục nên rất khó xác định chi phí sản xuất tạo ra trong một chu kỳ sản xuất để xác định giá thành của sản phẩm được tạo ra trong chu kỳ đó. Do đó, các đơn vị thường tập hợp chi phí sản xuất theo kỳ kế toán. Trên cơ sở đó, cuối kỳ kế toán tính giá thành của sản phẩm sản xuất trong kỳ kế toán. Mặt khác, do chu kỳ sản xuất thường là không trùng với kỳ kế toán nên cuối kỳ kế toán ngoài khối lượng thành phẩm tạo ra trong kỳ còn có một số sản phẩm dở dang. Do đó, để xác định giá thành của sản phẩm hoàn thành trong kỳ kế toán còn phải tính giá thành sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Việc tính toán chính xác giá thành sản xuất của sản phẩm có ý nghĩa quan trọng trong việc kiểm soát chi phí và xác định giá bán hợp lý nhất.

Để cung cấp thông tin cho quản lý về quá trình sản xuất, kế toán quá trình cung cấp phải thực hiện các nhiệm vụ sau:

- Phản ánh đúng, đủ và kịp thời các chi phí sản xuất thực tế phát sinh trong kỳ.



– Xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kì và giá thành sản phẩm hoàn thành trong kì một cách hợp lý. Việc tính giá thành sản xuất của thành phẩm phải tuân thủ nguyên tắc giá phí và nguyên tắc khách quan.

– Lập báo cáo về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo yêu cầu quản lý.

8.3.2. Vận dụng phương pháp kế toán trong kế toán quá trình sản xuất.

– Cũng như quá trình cung cấp, để thu thập thông tin ban đầu về nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình sản xuất, kế toán tập hợp các chứng từ: phiếu xuất kho vật tư, bảng thanh toán lương, bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương, bảng phân bổ khấu hao tài sản cố định, phiếu nhập kho thành phẩm....

– Quá trình sản xuất là quá trình dịch chuyển các hao phí trong quá trình sản xuất sản phẩm, do đó để đo lường giá trị của sản phẩm được hình thành trước hết phải tập chi phí phát sinh liên quan đến sản xuất sản phẩm. Để phục vụ cho việc tính giá thành, chi phí được tập hợp theo khoản mục chi phí, cụ thể gồm:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: bao gồm chi phí nguyên vật liệu chính và phụ tham gia trực tiếp vào quá trình sản xuất sản phẩm. Thông thường nguyên vật liệu chính cấu thành nên thực thể sản phẩm, còn vật liệu phụ sử dụng kết hợp với vật liệu chính để góp phần nâng cao chất lượng hoặc tạo hình thức cho sản phẩm. Ví dụ: ?

Chi phí nhân công trực tiếp: bao gồm tiền lương, phụ cấp và các khoản bảo hiểm xã hội (BHXH), bảo hiểm y tế (BHYT) và kinh phí công đoàn (KPCĐ) trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất tính vào chi phí. Theo quy định hiện hành hàng tháng, người sử dụng lao động hàng tháng phải trích 19% quỹ lương để đóng BHXH, BHYT, KPCĐ cho người lao động và các khoản này được phép tính vào chi phí. Còn người lao động phải trích 6% tiền lương hàng tháng của mình để đóng BHXH, BHYT; trong đó, BHXH 5%, BHYT 1%.

Chi phí sản xuất chung: là các khoản chi phí khác ngoài 2 khoản mục chi phí trực tiếp trên và liên quan đến hoạt động sản xuất ở phân xưởng hoặc ở các bộ phận sản xuất. Thuộc chi phí sản xuất chung bao gồm: tiền lương, phụ cấp và các khoản trích theo lương của nhân viên phục vụ sản xuất ở phân xưởng, công cụ dụng cụ dùng cho sản xuất, chi phí khấu hao và chi phí sửa chữa tài sản cố định dùng cho sản xuất, chi phí điện nước dùng cho bộ phận sản xuất...

– Trên cơ sở các chứng từ kế toán phản ánh chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất, kế toán tập hợp chi phí sản xuất vào các tài khoản chi phí sản xuất:

+ TK 621 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

+ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp

+ TK 627 – Chi phí sản xuất chung

– Kế toán quá trình sản xuất:

+ *Tập hợp chi phí phát sinh trong kì:*

• Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Nợ TK 621

Có TK 152



- Chi phí nhân công trực tiếp:

Nợ TK 622

Có TK 334: tiền lương phải trả công nhân trực tiếp sản xuất.

Có TK 338: trích BHXH, BHYT, KPCĐ của công nhân trực tiếp sản xuất tính vào chi phí.

- Chi phí sản xuất chung:

Nợ TK 627

Có TK 214: Trích khấu hao TSCĐ dùng cho sản xuất

Có TK 152, 111, 112, 331...: Các khoản chi phí sản xuất chung khác

Có TK 334: Tiền lương công nhân phục vụ sản xuất phân xưởng

Có TK 338: Trích BHXH, BHYT, KPCĐ theo tỷ lệ 19% tiền lương của nhân viên phân xưởng tính vào chi phí

+ Kết chuyển hoặc phân bổ chi phí đã tập hợp ở bước trước cho từng đối tượng tập hợp chi phí và tính giá thành.

Toàn bộ chi phí sản xuất đã tập hợp ở các tài khoản 621, 622, 627 đến cuối kì được tổng hợp và kết chuyển sang TK 154 – chi phí sản xuất kinh doanh dở dang để tính giá thành sản phẩm hoàn thành trong kì.

Trường hợp doanh nghiệp sản xuất nhiều sản phẩm thì kế toán phải phân bổ chi phí đã được tập hợp ở bước trước cho từng đối tượng tập hợp chi phí, cụ thể:

Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp: những chi phí này đã theo dõi chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí và tính giá thành. Do đó kế toán chỉ cần tập hợp lại theo đúng các khoản mục chi phí và theo đúng đối tượng phải chịu chi phí để kết chuyển sang TK 154.

Đối với chi phí sản xuất chung: là chi phí được tổ chức theo dõi chi tiết theo từng phân xưởng sản xuất. Nếu một phân xưởng có tham gia sản xuất từ hai sản phẩm trở lên thì có nghĩa là chi phí sản xuất chung đã được tập hợp có liên quan đến nhiều đối tượng phải chịu chi phí. Do đó kế toán phải phân bổ chi phí đã tập hợp cho các đối tượng có liên quan theo bằng cách chọn tiêu thức phân bổ hợp lý thể hiện mối quan hệ giữa chi phí với khối lượng công việc đã thực hiện trong kì.

Bút toán kết chuyển chi phí:

Nợ TK 154

Có TK 621

Có TK 622

Có TK 627

+ Tính giá thành sản xuất của sản phẩm hoàn thành trong kì:

Để phục vụ cho việc tính giá thành sản xuất của sản phẩm hoàn thành trong kì, cuối kì kế toán đánh giá sản phẩm dở dang cuối kì và ghi vào số dư cuối kì của TK 154 – Chi phí sản xuất dở dang cuối kì. Trên cơ sở số liệu giá trị sản phẩm dở dang đầu kì, chi phí



sản xuất phát sinh trong kì và giá trị sản phẩm dở dang ở cuối kì được phản ánh trên TK 154, kế toán tính giá thành sản xuất của thành phẩm hoàn thành trong kì như sau:

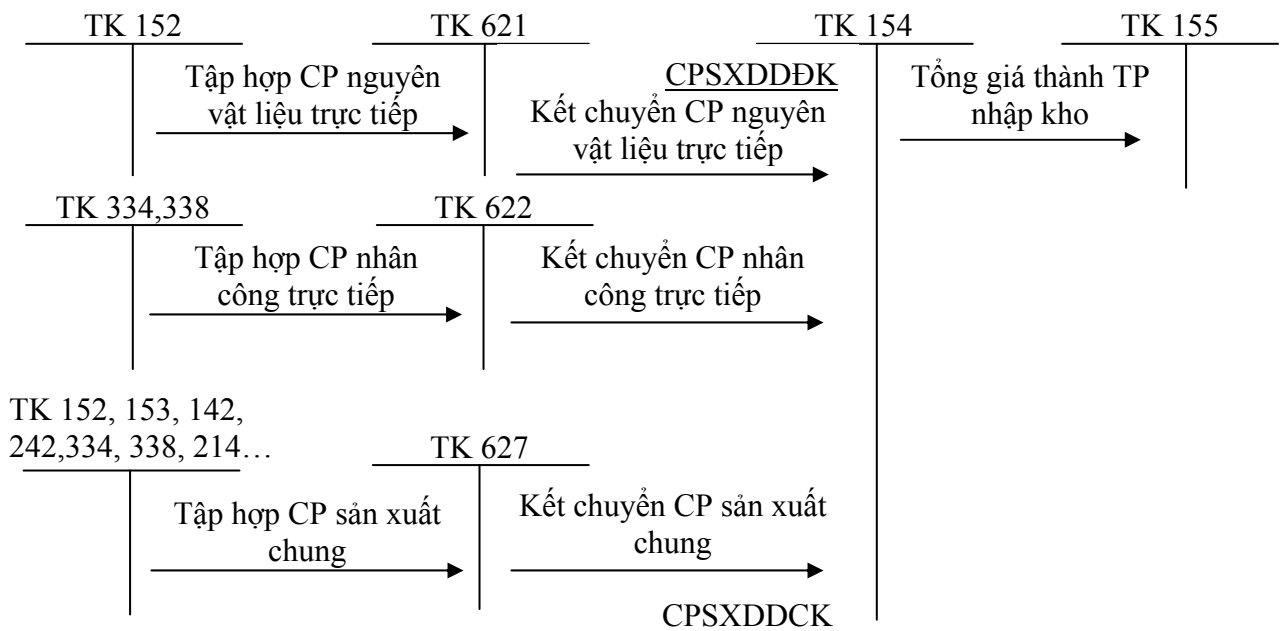
$$\begin{array}{ccccccc} \text{Tổng giá thành SX} & = & \text{CPSX dở} & + & \text{CPSX phát} & - & \text{CPSX dở} \\ \text{của thành phẩm} & & \text{dang đầu} & & \text{sinh trong} & & \text{dang cuối} \\ \text{hoàn thành trong kì} & & \text{kì} & & \text{kì} & & \text{kì} \end{array}$$

Sau khi tính giá thành sản xuất của sản phẩm hoàn thành trong kì, kế toán phản ánh giá thành sản xuất của thành phẩm nhập kho vào TK 155 – Thành phẩm như sau:

Nợ TK 155

Có TK 154

SƠ ĐỒ KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH SẢN XUẤT



Việc tính giá thành sản xuất của thành phẩm được thể hiện ở bảng tính giá thành như sau:

BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH

Tên sản phẩm:

Số lượng sản phẩm:

Đơn vị tính:

Khoản mục chi phí	CPSX dở dang đầu kì	CPSX phát sinh trong kì	CPSX dở dang cuối kì	Tổng giá thành sản xuất	Giá thành đơn vị SP
	(1)	(2)	(3)		
1. CP nguyên vật liệu trực tiếp					
2. CP nhân công trực tiếp					
3. CP sản xuất chung					
Tổng cộng					



Ngoài ra, trên cơ sở chi phí sản xuất được phản ánh ở các sổ chi phí, kế toán còn lập các báo cáo về chi phí sản xuất theo yêu cầu của quản lý.

Ví dụ: Tình hình sản xuất hai loại sản phẩm A, B trong tháng 6/N tại một doanh nghiệp như sau:

1. Giá trị vật liệu chính xuất kho dùng cho sản xuất sản phẩm A: 300.000, sản phẩm B: 200.000
2. Giá trị vật liệu phụ xuất dùng cho sản xuất cả hai sản phẩm: 110.000
3. Tiền lương phải trả cho công nhân sản xuất hai loại sản phẩm: 700.000, nhân viên quản lý và phục vụ ở phân xưởng: 93.600
4. Trích BHXH, BHYT, KPCĐ tính vào chi phí theo quy định.
5. Trích khấu hao TSCĐ ở bộ phận sản xuất: 80.000
6. Chi phí sản xuất chung khác chi bằng tiền mặt: 38.616

Yêu cầu:

1. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên.
2. Phản ánh các nghiệp vụ trên vào các tài khoản tập hợp chi phí và kết chuyển chi phí để tính giá thành sản phẩm.
3. Lập bảng tính giá thành sản phẩm A, B.

Cho biết:

Vật liệu phụ phân bổ cho hai loại sản phẩm chính theo chi phí vật liệu chính.

Chi phí tiền lương phân bổ cho hai sản phẩm theo định mức giờ công sản xuất sản phẩm. Định mức giờ công sản xuất sản phẩm A: 0,6h/sp, sản phẩm B: 0,8h/sp.

Chi phí sản xuất chung phân bổ cho hai loại sản phẩm tỷ lệ với tiền lương công nhân sản xuất.

Trong tháng hoàn thành nhập kho 1.000 sản phẩm A và 500 sản phẩm B.

Chi phí sản xuất dở dang đầu tháng và cuối tháng của hai sản phẩm được đánh giá như sau:

Khoản mục chi phí	CPSX dở dang đầu tháng		CPSX dở dang cuối tháng	
	Sản phẩm A	Sản phẩm B	Sản phẩm A	Sản phẩm B
1. CP NVL trực tiếp	150.000	100.000	76.000	48.000
2. CP nhân công trực tiếp	71.400	59.500	23.800	14.500
3. CP sản xuất chung	19.800	9.500	10.200	29.700
Tổng cộng	241.200	169.000	110.000	92.200

Định khoản:



1. Nợ TK 621	500.000	
CT TK 621 – A	300.000	
CT TK 621 – B	200.000	
Có TK 152		500.000
CT TK 152 – VLC	500.000	
2. Phân bổ chi phí vật liệu phụ:		
Chi phí VLP phân bổ cho SP A:	$\frac{110.000}{500.000} \times 300.000 = 66.000$	
Chi phí VLP phân bổ cho SP B:	$\frac{110.000}{500.000} \times 200.000 = 44.000$	
Nợ TK 621	110.000	
CT TK 621 – A	66.000	
CT TK 621 – B	44.000	
Có TK 152		110.000
CT TK 152 – VLP	110.000	
3. Phân bổ tiền lương:		
Tiền lương phân bổ cho SP A:	$\frac{700.000}{1.000 \times 0,6 + 500 \times 0,8} \times 600 = 420.000$	
Tiền lương phân bổ cho SP B:	$\frac{700.000}{1.000 \times 0,6 + 500 \times 0,8} \times 400 = 280.000$	
Nợ TK 622	700.000	
CT TK 622 – A	420.000	
CT TK 622 – B	280.000	
Nợ TK 627	93.600	
Có TK 334		793.600
4. Nợ TK 622	133.000	(700.000 x 19%)
CT TK 622 – A	79.800	(420.000 x 19%)
CT TK 622 – B	53.200	(280.000 x 19%)
Nợ TK 627	17.784	(93.600 x 19%)
Có TK 338		150.784
5. Nợ TK 627	80.000	
Có TK 214		80.000



6. Nợ TK 627

38.616

Có TK 111

38.616

Phản ánh vào các tài khoản tập hợp chi phí:

TK 621		TK 621 – A		TK 621 – B	
(1) 500.000	610.000 (7a)	(1) 300.000	366.000 (7a)	(1) 200.000	244.000 (7a)
(2) 110.000		(2) 66.000		(2) 44.000	
610.000	610.000	366.000	366.000	244.000	244.000
TK 622		TK 622 – A		TK 622 – B	
(3) 700.000	833.000 (7b)	(3) 420.000	499.800 (7b)	(3) 280.000	333.200 (7b)
(4) 133.000		(4) 79.800		(4) 53.200	
833.000	833.000	499.800	499.800	333.200	333.200
TK 627		TK 154 – A		TK 154 – B	
(3) 93.600	230.000 (7c)	<u>241.200</u>		<u>169.000</u>	
(4) 17.784		(7a) 366.000	1.135.000 (8)	(7a) 244.000	746.000 (8)
(5) 80.000		(7b) 499.800		(7b) 333.200	
(6) 38.616		(7c) 138.000		(7c) 92.000	
230.000	230.000	1.003.800	1.135.000	669.200	746.000
		<u>110.000</u>		<u>92.200</u>	
TK 154					
<u>410.200</u>					
(7a) 610.000	1.881.000 (8)				
(7b) 833.000					
(7c) 230.000					
1.673.000	1.881.000				
<u>202.200</u>					

Phân bổ chi phí sản xuất chung:

$$\begin{array}{r} \text{Chi phí SXC phân} \\ \text{bổ cho SP A:} \end{array} \frac{230.000}{700.000} \times 420.000 = 138.000$$

$$\begin{array}{r} \text{Chi phí SXC phân} \\ \text{bổ cho SP B:} \end{array} \frac{230.000}{700.000} \times 280.000 = 92.000$$

Bút toán kết chuyển chi phí và tính giá thành sản phẩm:

7a. Nợ TK 154

610.000

Có TK 621

610.000

CT TK 621 – A

366.000

CT TK 621 – B

244.000



7b. Nợ TK 154		833.000	
Có TK 622			833.000
CT TK 622 – A	499.800		
CT TK 622 – B	333.200		
7c. Nợ TK 154		230.000	
Có TK 627			230.000
CT TK 627 – A	138.000		
CT TK 627 – B	92.000		
8. Nợ TK 155		1.881.000	
CT TK 155 – A	1.135.000		
CT TK 155 – B	746.000		
Có TK 154			1.881.000

Bảng tính giá thành:

BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM A

Số lượng thành phẩm: 1.000

Khoản mục chi phí	CPSXDD đầu kì	CPSXPS trong kì	CPSX DD cuối kì	Tổng giá thành SX	Giá thành đơn vị SP
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1. CP NVL trực tiếp	150.000	366.000	76.000	440.000	440
2. CP nhân công trực tiếp	71.400	499.800	23.800	547.400	547,4
3. CP sản xuất chung	19.800	138.000	10.200	147.600	147,6
Tổng cộng	241.200	1.003.800	110.000	1.135.000	1.135

BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM B

Số lượng thành phẩm: 500

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Khoản mục chi phí	CPSXDD đầu kì	CPSXPS trong kì	CPSXDD cuối kì	Tổng giá thành SX	Giá thành đơn vị SP
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1. CP NVL trực tiếp	100.000	244.000	48.000	296.000	592
2. CP nhân công trực tiếp	59.500	333.200	14.500	378.200	756,4
3. CP sản xuất chung	9.500	92.000	29.700	71.800	143,6
Tổng cộng	169.000	669.200	92.200	746.000	1.492



8.4. KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH TIÊU THỤ

8.4.1. Đặc điểm quá trình tiêu thụ và nhiệm vụ của kế toán quá trình tiêu thụ.

Tiêu thụ là khâu cuối cùng của chu kỳ kinh doanh của doanh nghiệp. Đó là quá trình đưa các loại thành phẩm, hàng hóa của doanh nghiệp vào lĩnh vực lưu thông, thông thường qua các phương thức bán hàng. Đối với doanh nghiệp sản xuất thì đó là quá trình bán ra các thành phẩm do doanh nghiệp tạo ra, còn doanh nghiệp thương mại thì bán hàng hóa đã được mua ở quá trình cung cấp và thu tiền.

Trong quá trình bán hàng sẽ phát sinh các nghiệp vụ: giao hàng, thu tiền và các khoản thuế phải nộp cho Nhà Nước. Các khoản thuế phát sinh trong quá trình bán hàng hiện nay có thể là thuế GTGT, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu... . Đối với những sản phẩm hàng hóa thuộc đối tượng nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thì trên hóa đơn bán hàng kế toán phải ghi riêng:

Giá bán chưa có thuế.

Khoản phụ thu hay phí thu thêm nếu có.

Thuế GTGT phải nộp.

Tổng giá thanh toán.

Khoản thuế GTGT phải nộp khi bán hàng ra gọi là thuế GTGT đầu ra phải nộp. Trong từng kỳ kế toán, khoản thuế GTGT đầu vào và đầu ra sẽ được khấu trừ với nhau để xác định thuế mà doanh nghiệp thực sự phải nộp cho Nhà Nước.

Mặt khác, liên quan đến quá trình bán hàng, doanh nghiệp còn phải bỏ ra một số chi phí nhằm mục đích đưa sản phẩm vào lưu thông trên thị trường như: chi phí nhân viên bán hàng, chi phí quảng cáo, chi phí bảo hành, chi phí khấu hao tài sản cố định dùng ở bộ phận bán hàng... . Đó chính là chi phí bán hàng, hoặc các chi phí liên quan đến hoạt động quản lý hành chính và quản lý chung toàn doanh nghiệp: chi phí nhân viên quản lý doanh nghiệp, chi phí công cụ dụng cụ dùng cho quản lý, chi phí khấu hao TSCĐ dùng cho quản lý và dùng chung cho toàn doanh nghiệp, chi phí điện nước dùng chung toàn doanh nghiệp... đó là chi phí quản lý doanh nghiệp. Những chi phí này không được tính vào giá thành sản xuất của sản phẩm mà được khấu trừ vào doanh thu thuần về bán hàng trong kỳ mà nó phát sinh để tính kết quả kinh doanh trong kỳ.

Khi bán hàng, giá gốc của thành phẩm, hàng hóa bán ra trong kỳ được ghi nhận là chi phí để xác định lợi nhuận trong kỳ và gọi là giá vốn hàng bán. Giá bán của thành phẩm, hàng hóa bán ra trong kỳ tương ứng được ghi nhận là doanh thu bán hàng trong kỳ.

Nhiệm vụ của kế toán quá trình tiêu thụ:

– Đo lường và phản ánh kịp thời, chính xác giá vốn và doanh thu của sản phẩm và hàng hóa bán ra.

– Tập hợp đúng, đủ và kịp thời chi phí bán hàng phát sinh trong kỳ.

– Xác định chính xác kết quả hoạt động tiêu thụ trong kỳ.

– Lập các báo cáo tiêu thụ và kết quả tiêu thụ theo yêu cầu quản lý.

8.4.2. Vận dụng phương pháp kế toán trong kế toán quá trình tiêu thụ.



Chứng từ sử dụng: nghiệp vụ xuất kho thành phẩm, hàng hóa được phản ánh trên phiếu xuất kho, nghiệp vụ bán hàng được phản ánh trên hóa đơn bán hàng (hóa đơn GTGT), nghiệp vụ thu tiền được phản ánh trên phiếu thu hoặc giấy báo Có của ngân hàng... Ngoài ra các chi phí phát sinh trong quá trình tiêu thụ cũng phải có chứng từ kế toán chứng minh chi phí đó thực tế phát sinh.

Kế toán quá trình tiêu thụ phải tuân thủ nguyên tắc ghi nhận doanh thu và nguyên tắc phù hợp.

Nguyên tắc ghi nhận doanh thu: quy định thời điểm ghi nhận doanh thu bán hàng. Đó là khi quyền sở hữu hàng bán được chuyển giao. Trong thực tế, quyền sở hữu hàng hóa được chuyển giao khi người bán đã hoàn thành việc giao hàng cho người mua, người mua đã thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán. Tuy nhiên, tùy theo phương thức bán hàng mà thời điểm tiêu thụ được xác định đúng đắn. Trường hợp bán hàng trực tiếp, sản phẩm được tiêu thụ ngay khi khách hàng nhận hàng tại cửa hàng hay tại kho của đơn vị. Trường hợp bán hàng theo phương thức chuyển hàng, đơn vị có trách nhiệm vận chuyển hàng đến địa điểm quy định cho khách hàng. Do đó, hàng đang trong quá trình vận chuyển vẫn thuộc quyền sở hữu của người bán và được phản ánh trên TK hàng gửi đi bán. Hàng gửi đi bán xác định là tiêu thụ khi khách hàng thông báo đã nhận được hàng và thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán.

Nguyên tắc phù hợp: khi ghi nhận một khoản doanh thu thì đồng thời phải ghi nhận một khoản chi phí tạo ra doanh thu đó. Như vậy, khi ghi nhận doanh thu của thành phẩm, hàng hóa đã được tiêu thụ thì đồng thời kế toán phải ghi nhận giá vốn của số thành phẩm, hàng hóa đó và các khoản chi phí bán hàng có liên quan.

Tài khoản sử dụng:

Tài khoản ghi nhận doanh thu: TK 511 – Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

TK phản ánh chi phí: TK 632 – Giá vốn hàng bán, TK 641 – Chi phí bán hàng, TK 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp.

TK tiền: TK 111 – tiền mặt, TK 112 – Tiền gửi ngân hàng.

TK thanh toán: TK 131 – Phải thu khách hàng.

Tài khoản hàng tồn kho: TK 155 – Thành phẩm, TK 156 – Hàng hóa, TK 157 – Hàng gửi đi bán.

TK 333 – Thuế và các khoản phải nộp Nhà Nước: phản ánh thuế GTGT đầu ra của thành phẩm, hàng hóa đã tiêu thụ trong trường hợp sản phẩm thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Định khoản một số nghiệp vụ kinh tế phát sinh chủ yếu:

Khi xuất kho thành phẩm, hàng hóa bán trực tiếp cho khách hàng:

Ghi nhận doanh thu:

Nếu thành phẩm, hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thì doanh thu bán hàng là giá bán chưa có thuế GTGT.

Nợ TK 111, 112: nếu đã thanh toán (giá thanh toán)

Nợ TK 131: nếu khách hàng chưa thanh toán (giá thanh toán)



Có TK 511: giá bán chưa có thuế GTGT

Có TK 333: thuế GTGT

Nếu thành phẩm, hàng hóa thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp hoặc không thuộc đối tượng chịu thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thì doanh thu bán hàng là giá thanh toán.

Nợ TK 111, 112, 131 (ghi nhận theo giá thanh toán)

Có TK 511 (ghi nhận theo giá thanh toán)

Ghi nhận giá vốn:

Nợ TK 632

Có TK 155, 156

Khi bán hàng theo phương thức chuyển hàng:

Khi xuất kho thành phẩm gửi đi bán:

Nợ TK 157

Có TK 156

Khi khách hàng thông báo đã nhận được hàng, thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán:

Ghi nhận doanh thu: tương tự như trường hợp bán hàng trực tiếp

Ghi nhận giá vốn:

Nợ TK 632

Có TK 157

Chi phí bán hàng phát sinh trong kì:

Nợ TK 641

Có TK 334

Có TK 338

Có TK 214

Có TK 152, 111, 112, 331...

Chi phí quản lý phát sinh trong kì:

Nợ TK 642

Có TK 334

Có TK 338

Có TK 214

Có TK 152, 111, 112, 331...

Cuối kì, các khoản doanh thu và chi phí liên quan đến kết quả tiêu thụ trong kì được kết chuyển vào tài khoản 911 – Xác định kết quả kinh doanh trong kì để xác định kết quả tiêu thụ trong kì.

Kết chuyển doanh thu thuần bán hàng:



Nợ TK 511

Có TK 911

Kết chuyển chi phí:

Nợ TK 911

Có TK 632

Có TK 641

Có TK 642

Căn cứ vào số liệu được phản ánh trên tài khoản 911, kế toán xác định lợi nhuận kế toán trong kì bằng chênh lệch giữa tổng doanh thu ở bên Có TK 911 và tổng chi phí ở bên Nợ TK 911. Lợi nhuận kế toán trong kì được kết chuyển vào tài khoản 421 – Lợi nhuận chưa phân phối.

Nếu lãi: khoản lãi làm tăng vốn chủ sở hữu nên được ghi bên Có TK 421

Nợ TK 911

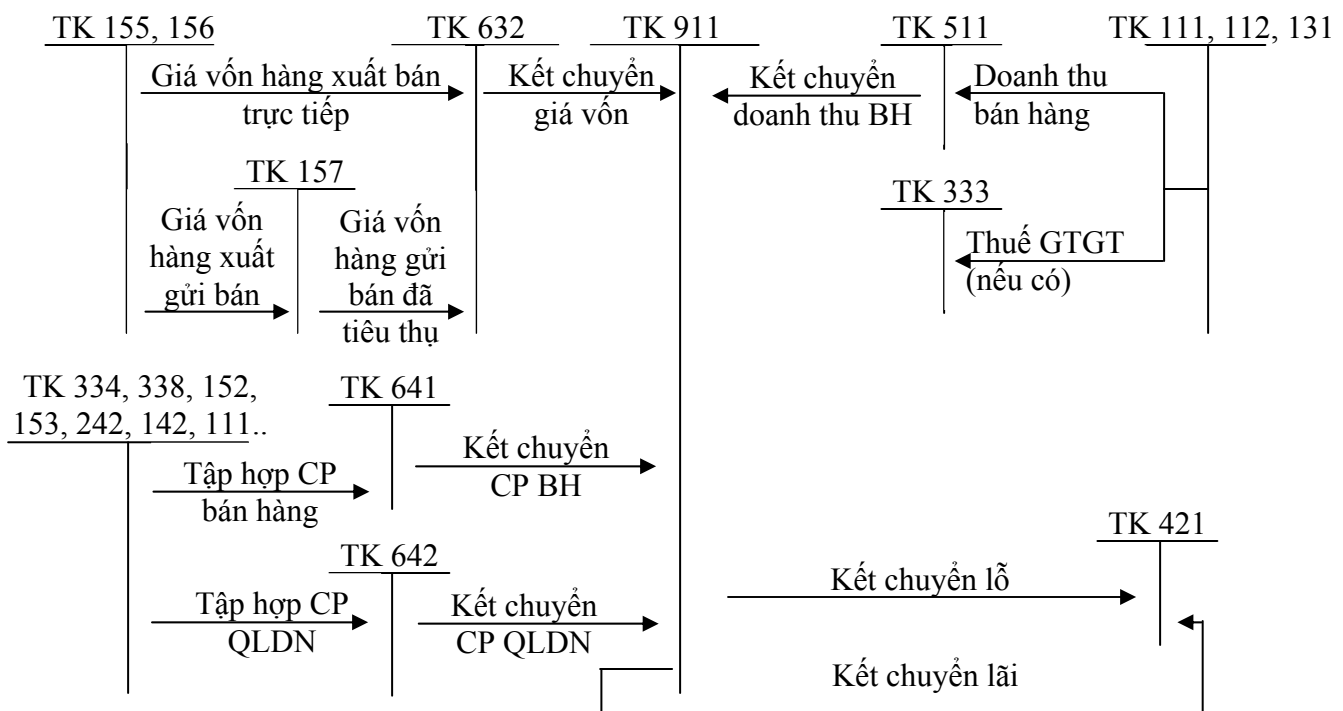
Có TK 421

Nếu lỗ: khoản lỗ làm giảm vốn chủ sở hữu nên được ghi bên Nợ TK 421

Nợ TK 421

Có TK 911

SƠ ĐỒ KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH TIÊU THỤ



Tình hình tiêu thụ thành phẩm của doanh nghiệp X trong tháng 6/X được tổng hợp như sau: (đơn vị tính: nghìn đồng).

1. Doanh nghiệp Y ứng trước tiền mua hàng cho doanh nghiệp bằng chuyển khoản 110.000.000đ



2. Xuất kho hàng hóa gửi đi bán cho doanh nghiệp Y theo phương thức chuyển hàng giá bán 80.000.000đ, giá bán 100.000.000đ, thuế GTGT 10% trên giá bán.

3. Xuất kho một số hàng hóa bán trực tiếp cho khách hàng X, giá xuất kho 40.000.000đ, giá bán 60.000.000đ, thuế GTGT 10% trên giá bán, khách hàng chưa trả tiền.

4. Nhận được giấy báo doanh nghiệp Y đã nhận được hàng (ở nghiệp vụ 1) và tiền hàng được trừ vào số tiền đã ứng ở nghiệp vụ 1.

5. chi phí sản xuất kinh doanh khác cho bởi bảng sau:

Chi tiêu	Chi phí bán hàng	Chi phí quản lý doanh nghiệp
Tiền lương	5.000.000đ	10.000.000
Trích BHXH, BHYT, KPCĐ	Theo quy định tính vào CP	Theo quy định tính vào CP
Khấu hao TSCĐ	500.000	1.000.000
Chi phí khác bằng tiền mặt (bao gồm cả thuế GTGT 10%)	55.000	110.000

Yêu cầu:

1. định khoản các nghiệp vụ kinh tế nói trên.
2. phản ánh vào các tài khoản liên quan đến việc xác định kết quả kinh doanh.
3. lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Cho biết:

Doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Trong tháng 6/X, không phát sinh các khoản doanh thu và chi phí tài chính và hoạt động khác. Thuế suất thuế thu nhập 28%.

Định khoản:

1.	Nợ TK 112	110.000.000	
	Có TK 131		110.000.000
	CT TK 131 – Y	110.000.000	
2.	Nợ TK 157	80.000.000	
	Có TK 155		80.000.000
3a.	Nợ TK 131	66.000.000đ	
	CT TK 131 – X	66.000.000	
	Có TK 511		60.000.000
	Có TK 333		6.000.000
3b.	Nợ TK 632	40.000.000	
	Có TK 156		40.000.000
4a.	Nợ TK 131	110.000.000	
	CT TK 131 – Y	110.000.000	
	Có TK 511		100.000.000
	Có TK 333		10.000.000
4b.	Nợ TK 632	80.000.000	
	Có TK 157		80.000.000
5a.	Nợ TK 641	5.000.000	
	Nợ TK 642	10.000.000	
	Có TK 334		15.000.000
5b.	Nợ TK 641	950.000	(19% x 5.000.000)
	Nợ TK 642	1.900.000	(19% x 10.000.000)
	Có TK 338		2.850.000



5c.	Nợ TK 641	500.000	
	Nợ TK 642	1.000.000	
	Có TK 214		1.500.000

5d.	Nợ TK 641	50.000	
	Nợ TK 642	100.000	
	Nợ TK 133	15.000	
	Có TK 111		165.000

Phản ánh vào các tài khoản liên quan đến xác định kết quả kinh doanh:

	TK 511		TK 632
(6a)	160.000.000	60.000.000(3a)	(3b)40.000.000
		100.000.000(4a)	(4b)80.000.000
160.000.000	160.000.000	120.000.000	120.000.000(6b)

	TK 641		TK 642		TK 911
(5a)	5.000.000	6.500.000(6c)	(5a)10.000.000	13.000.000(6d)	120.000.000(6b)
(5b)	950.000		(5b) 1.900.000		6.500.000(6c)
(5c)	500.000		(5c) 1.000.000		13.000.000(6d)
(5d)	50.000		(5d) 100.000		20.500.000(6e)
6.500.000	6.500.000	13.000.000	13.000.000	160.000.000	160.000.000

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Tháng 6 năm N

Đơn vị tính: nghìn đồng

CHỈ TIÊU	MÃ SỐ	KỶ NÀY
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	160.000
2. Các khoản giảm trừ	03	
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 – 03)	10	160.000
4. Giá vốn hàng bán	11	120.000
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 – 11)	20	40.000
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	
7. Chi phí tài chính	22	
8. Chi phí bán hàng	24	6.500
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25	13.000
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh 30 = 20 + (21 – 22) - (24 + 25)	30	20.500
11. Thu nhập khác	31	
12. Chi phí khác	32	
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 – 32)	40	
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50=30+40)	50	20.500
15. Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	51	5.740
16. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 – 51)	60	14.760



TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

Ts. Trần Đình Khôi Nguyên (chủ biên), Ts. Hoàng Tùng, Ths. Đoàn Ngọc Phi Anh, Ths. Phạm Hoài Hương.

Nhà xuất bản giáo dục.

- Giáo trình Nguyên lý kế toán

PGS - Ts. Võ Văn Nhị.

Nhà xuất bản tổng hợp TP. Hồ Chí Minh
