

Hệ thống kế toán Pháp



CHƯƠNG 3

KHÁI QUÁT HỆ THỐNG KẾ TOÁN PHÁP

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

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

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

3.1 NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG KẾ TOÁN PHÁP

3.1.1 Khái niệm kế toán.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.1.2 Các nguyên tắc của kế toán

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

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

3.2 ĐẶC ĐIỂM KẾ TOÁN PHÁP.

3.2.1 Hệ thống tài khoản kế toán.

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

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

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

a. Khái niệm

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

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

Ví dụ 3.1: Sau đây là cách ghi vào tài khoản 512 “Ngân hàng”

TK 512 “Ngân hàng”			
SDĐK	: 500.000	130.000	(601)
(701)	: 100.000	70.000	(624)
(164)	: 300.000	20.000	(623)
(411)	: 50.000	200.000	(215)
(530)	: 250.000	15.000	(616)
(7624)	: 60.000	450.000	(7624)
PS: 760.000		PS: 885.000	
		SDCK: 375.000	
		(Dư Nợ)	
Tổng cộng: 1.260.000		Tổng cộng: 1.260.000	

e. Phân loại hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán năm 1982 của Pháp được chia thành 9 loại:

- Tài khoản loại 1 đến loại 8: Thuộc kế toán tổng quát
- Tài khoản loại 9: Thuộc kế toán phân tích

Trong phạm vi kết toán tổng quát, được chi tiết như sau:

- + Tài khoản từ loại 1 đến loại 5: Các tài khoản thuộc bảng tổng kết tài sản.
- + Tài khoản loại 6, loại 7: Các tài khoản quản lý
- + Tài khoản loại 8: Các tài khoản đặc biệt.

Trong phạm vi kế toán phân tích được sử dụng tài khoản loại 9. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được phản ánh vào các tài khoản này theo những tiêu chuẩn riêng.

Sau đây là bảng phân loại hệ thống tài khoản kế toán năm 1982 của hệ thống kế toán Pháp.

Bảng hệ thống tài khoản kế toán

Các tài khoản thuộc bảng tổng kết tài sản	Loại 1: Các tài khoản vốn	10: Vốn và dự trữ 11: Kết quả chuyển sang niên độ mới 12 : Kết quả niên độ 13 : Trợ cấp đầu tư 14 : Dự phòng theo quy định 15 : Dự phòng rủi ro và tổn phí
---	------------------------------	---

		<p>16 : Tiền vay và các khoản xem như nợ</p> <p>17 : Các khoản nợ liên quan đến dự phần</p> <p>18 : Tài khoản liên lạc giữa các xí nghiệp và các công ty dự phần.</p>
	<p>Loại 2: Các tài khoản bất động sản.</p>	<p>20: Bất động sản vô hình</p> <p>21: Bất động sản hữu hình</p> <p>22: Bất động sản đem đặt nhượng</p> <p>23: Bất động sản dở dang</p> <p>26: Dự phần và các trái quyền liên hệ đến dự phần</p> <p>27: Các bất động sản tài chính khác</p> <p>28: Khấu hao các bất động sản</p> <p>29: Dự phòng giảm giá các bất động sản</p>
	<p>Loại 3: Các tài khoản hàng tồn kho và sản phẩm dịch vụ dở dang</p>	<p>31: Nguyên liệu và vật tư</p> <p>32 : Các loại dự trữ sản xuất khác</p> <p>33: Sản phẩm dở dang</p> <p>34: Dịch vụ dở dang</p> <p>35: Tồn kho sản phẩm</p> <p>37: Tồn kho hàng hoá</p> <p>39: Dự phòng giảm giá hàng tồn kho và dở dang.</p>
	<p>Loại 4: Các tài khoản thanh toán.</p>	<p>40: Nhà cung cấp và các tài khoản liên hệ</p> <p>41: Khách hàng và các tài khoản liên hệ</p> <p>42: Nhân viên và các tài khoản liên hệ</p> <p>43: Bảo hiểm xã hội và các tổ chức khác</p> <p>44: Chính phủ và các đoàn thể công cộng</p> <p>45: Nhóm hội viên</p> <p>46: Người nợ và chủ nợ linh tinh</p> <p>47: Tài khoản tạm thời hay chờ đợi</p> <p>48: Tài khoản điều chỉnh</p> <p>49: Dự phòng giảm giá các tài khoản thanh toán</p>
	<p>Loại 5: Các tài khoản tài chính.</p>	<p>50: Giá khoán động sản đặt lời</p> <p>51: Ngân hàng, các công ty tài chính và các cơ sở tương tự</p> <p>53: Quỹ tiền mặt</p> <p>54: Các khoản ứng trước công tác và tài khoản đặc biệt.</p> <p>58: Chuyển khoản nội bộ</p> <p>59: Dự phòng giảm giá các tài khoản tài chính</p>
	<p>Loại 6: Các tài khoản chi phí khác.</p>	<p>60: Mua hàng (Trừ tài khoản 603)</p> <p>61: Dịch vụ mua ngoài</p> <p>62: Dịch vụ mua ngoài khác</p> <p>63: Thuế, đảm phụ và các khoản nộp tương tự</p> <p>64: Chi phí nhân viên</p>

		65: Chi phí quản lý thông thường khác 66: Chi phí tài chính 67: Chi phí đặc biệt 68 : Niên khoản khấu hao và dự phòng 69 : Phần tham gia của nhân viên – Thuế lợi tức và tương tự.
	Loại 7 : Các tài khoản thu nhập	70: Bán sản phẩm chế tạo, cung cấp dịch vụ, hàng hoá 71: Sản phẩm tồn kho tăng (hoặc giảm) 72: Sản phẩm bất động hoá 73: Thu nhập ròng từng phần và các nghiệp vụ dài hạn 74: Trợ cấp kinh doanh 75: Thu nhập về quản lý thông thường khác 76: Thu nhập tài chính 77: Thu nhập đặc biệt 78: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng 79: Kết chuyển chi phí
Các tài khoản đặc biệt	Loại 8:	Loại tài khoản này không nằm trong các loại từ 1 đến 7. Như: TK 88: Kết quả chờ phân phối
Các tài khoản thuộc kế toán phân tích.	Loại 9:	Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được phản ánh vào các tài khoản này theo những tiêu chuẩn riêng.

Trên đây là cách phân loại hệ thống tài khoản năm 1982 của Pháp, để có được kết cấu của các loại tài khoản trên.

f. Kết cấu của các tài khoản kế toán hiện hành ở Pháp.

Trong công tác kế toán, mỗi doanh nghiệp phải sử dụng một hệ thống tài khoản kế toán bao gồm nhiều phân hệ với nhiều loại tài khoản khác nhau. Tuy nhiên, số lượng tài khoản sử dụng nhiều hay ít phụ thuộc vào đặc điểm sản xuất kinh doanh của mỗi doanh nghiệp. Do đó, để cung cấp thông tin chính xác cho quản lý cần quy định cách ghi chép vào từng loại tài khoản, cụ thể bên Nợ của tài khoản ghi nội dung gì, bên Có ghi nội dung gì. Do nhu cầu đòi hỏi cung cấp thông tin cho quản lý, mà các tài khoản có sự khác biệt về kết cấu. Sau đây là quy định nội dung ghi chép vào từng loại tài khoản của kế toán Pháp.

** Kết cấu của các Tài khoản Vốn*

Trong kế toán Pháp, vốn chính là nguồn hình thành nên các tài sản của doanh nghiệp, bao gồm:

- Vốn công ty (vốn tự có của công ty)
- Các quỹ riêng khác: Như quỹ dự trữ, quỹ dự phòng
- Tiền vay và các khoản xem như nợ.
- Các khoản nợ liên quan đến dự phần...

Vốn được theo dõi trên các tài khoản loại 1 và có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Vốn”	Có
	SPS giảm	SDĐK: x x x SPS tăng
\sum SPS giảm: x x x SDCK: xxx (Dư Có)		\sum SPS tăng: x x x
Tổng cộng: <u>x x x x</u>		Tổng cộng: <u>x x x</u>

$$SDCK = SDĐK + \sum PS \text{ tăng} - \sum PS \text{ giảm}$$

$$SDĐK + \sum PS \text{ tăng} = SDCK + \sum Psgiảm$$

* *Kết cấu của Tài khoản tài sản*

Tài sản của doanh nghiệp bao gồm:

- Bất động sản: Bất động sản vô hình, bất động sản hữu hình.

Bất động sản tài chính, bất động sản dở dang... bất động sản được theo dõi trên TK loại 2.

- Tài sản lưu động: Tài sản dự trữ, phiếu đầu tư ngắn hạn và các loại tiền...

TSLĐ của doanh nghiệp được theo dõi trên TK loại 3,5 các tài khoản tài sản có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Tài sản”	Có
SDĐK: x x x SPS tăng		SPS giảm
\sum SPS tăng: x x x		\sum SPS giảm: x x x SDCK: x x x (Dư Nợ)
Tổng cộng: <u>x x x x</u>		Tổng cộng: <u>x x x</u>

* *Kết cấu của Tài khoản thanh toán*

Tài khoản thanh toán là các tài khoản theo dõi các khoản phải thu, phải trả của doanh nghiệp. Trong hệ thống tài khoản kế toán Pháp chính là tài khoản loại 4. Tài khoản thanh toán có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Thanh toán”	Có
SDDK: Các khoản <u>còn phải thu</u> đầu kỳ. - Các khoản phải thu PS trong kỳ. - Các khoản đã trả trong kỳ		SDDK: Các khoản còn phải trả đầu kỳ. - Các khoản phải trả PS trong kỳ. - Các khoản đã thu trong kỳ
SDCK : Các khoản <u>còn phải</u> <u>trả cuối kỳ</u> (Dư có)		SDCK : Các khoản <u>còn</u> <u>phải thu cuối kỳ</u> (Dư Nợ)
Tổng cộng: x x x x		Tổng cộng: x x x x

** Kết cấu của các Tài khoản chi phí*

Tài khoản chi phí là tài khoản được sử dụng để theo dõi chi phí kinh doanh, chi phí tài chính và chi phí đặc biệt. Chi phí của doanh nghiệp được theo dõi trên tài khoản loại 6 “Các tài khoản chi phí”. TK loại 6 có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Chi phí”	Có
- Chi phí PS tăng trong kỳ		- Chi phí PS giảm trong kỳ - Kết chuyển chi phí sang TK xác định kết quả niên độ (cuối kỳ)
Σ PS: x x x		Σ PS: x x x

Cuối kỳ: C, C TK chi phí kh«ng

** Kết cấu của các Tài khoản thu nhập*

Tài khoản thu nhập là tài khoản được sử dụng để theo dõi thu nhập kinh doanh, thu nhập tài chính và thu nhập đặc biệt. Thu nhập của doanh nghiệp được theo dõi trên tài khoản loại 7 “Các tài khoản thu nhập”. Tài khoản loại 7 có kết cấu như sau:

Nợ	TK “Thu nhập”	Có
- Thu nhập PS giảm trong kỳ. - Kết chuyển thu nhập sang TK xác định kết quả niên độ (cuối kỳ)		- Thu nhập PS tăng trong kỳ
Σ PS: x x x		Σ PS: x x x

Cuối kỳ: Các TK thu nhập không Có số dư

** Kết cấu của Tài khoản kết quả niên độ*

Tài khoản kết quả niên độ được sử dụng để xác định kết quả (lãi, lỗ) chung của các hoạt động trong doanh nghiệp, cũng như lãi (lỗ) của từng hoạt động (hoạt động kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động đặc biệt). Kết quả của các hoạt động trong doanh nghiệp được theo dõi trên tài khoản 12 "Kết quả niên độ". TK 12 có kết cấu như sau :

Nợ	TK "Kết quả niên độ"	Có
- Kết chuyển chi phí cuối kỳ		- Kết chuyển thu nhập cuối kỳ
Σ chi phí: x x x Lãi: x x x (Dư Có)		Σ thu nhập: x x x Lỗ: x x x (Dư Nợ)
Tổng cộng: <u>x x x</u>		Tổng cộng: <u>x x x</u>

3.2.2 Sổ sách kế toán

Là toàn bộ các sổ sách, các báo biểu để ghi các số liệu tổng hợp và chi tiết về tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong doanh nghiệp. Tùy theo cách thức tổ chức kế toán của mỗi doanh nghiệp, có thể mở nhiều sổ hay ít sổ, tuy nhiên có 2 loại sổ sau: được sử dụng cho tính thông dụng ở hầu hết các nước trên thế giới.

- Sổ sách pháp định: Là sổ sách tổng hợp mà Luật Thương mại quy định cho các doanh nghiệp phải giữ gìn (như: Sổ nhật ký, sổ cái, sổ kiểm kê, các tài liệu tổng hợp).

- Sổ sách mở theo nhu cầu kế toán: Là các sổ chi tiết doanh nghiệp cần mở thêm để theo dõi chi tiết từng nghiệp vụ theo nhu cầu công tác kế toán thực tế cần phải có (như: Sổ chi tiết hàng tồn kho, sổ chi tiết theo dõi về thanh toán với nhà cung cấp, với khách hàng...)

Sau đây ta sẽ đi sâu tìm hiểu hệ thống sổ sách pháp định.

a. Sổ nhật ký

Là sổ dùng để ghi hàng ngày tất cả các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo thứ tự thời gian, cơ sở để ghi sổ nhật ký là các chứng từ kế toán hợp lệ, được sắp xếp theo thứ tự thời gian xảy ra nghiệp vụ để vào sổ nhật ký.

Theo điều 8 Luật Thương mại Pháp, sổ nhật ký là một loại sổ bắt buộc đối với các doanh nghiệp. Sổ nhật ký phải được đánh số trang liên tục và được viên chức lục sự toà án Thương mại ký tắt trên mỗi trang sổ. Luật nghiêm cấm xé sổ, chữa trống, ghi ngoài lề và không được sửa chữa trái phép bất cứ hình thức nào.

Nhật ký là quyển sổ kế toán quan trọng nhất. Tùy thuộc quy mô hoạt động của mỗi doanh nghiệp mà mỗi sổ nhật ký có thể sử dụng một cuốn sổ nhật ký tổng quát hoặc mở thêm nhiều sổ phụ. Mỗi trang sổ nhật ký tổng quát được trình bày như sau:

Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
		Số mang sang	xx	xx
		Ngày		
		Câu diễn giải tóm tắt		
		Ngày		
		...		
		Cộng để mang sang	xxx	xxx

- Cuối mỗi trang nhật ký phải cộng số tiền để mang sang trang sau :
 - + Cuối trang trước ghi : Cộng để mang sang
 - + Đầu trang sau : Số mang sang
- Sổ nhật ký phải được lưu giữ 10 năm kể từ ngày khoá sổ.
- Phương pháp ghi sổ nhật ký
 - + Ghi theo định khoản đơn giản (Ghi Nợ 1 TK, đồng thời ghi Có TK có liên quan với số tiền bằng nhau).
 - + Ghi theo định khoản phức tạp :
 - Ghi Nợ 1 TK và ghi Có nhiều TK khác có liên quan với số tiền bằng nhau.
 - Ghi Nợ nhiều TK và ghi Có 1 TK khác có liên quan với số tiền bằng nhau.
- Ví dụ 3.2 : Ghi vào sổ nhật ký các nghiệp vụ phát sinh sau đây : (Đơn vị tính Fr)

6 – 1 – N	Vay của cơ sở tín dụng bằng tiền ngân hàng 25.000
10 – 1 – N	Mua 1 máy vi tính cho bộ phận văn phòng giá chưa có thuế 5.000, thuế suất TVA 18,6% chưa thanh toán
12 – 1 – N	Thanh toán tiền quảng cáo 1500 bằng tiền ngân hàng
15 – 1 - N	Trả tiền mua bảo hiểm xe tải bằng tiền mặt 1.200
16 – 1 - N	Ứng trước tiền mua hàng cho nhà cung cấp A để mua vật liệu 7.000 bằng chuyển khoản
18 – 1 - N	Mua nguyên, vật liệu của nhà cung cấp B, giá mua chưa có thuế TGGT 10.000, thuế suất TVA 18,6% đã thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng.
19 – 1 - N	Bán sản phẩm cho hãng S, giá bán chưa có thuế 20.000, thuế suất VAT 18,6%, đã thanh toán bằng chuyển khoản qua ngân hàng.
20 – 1 - N	Thanh toán tiền thuê vận chuyển 2.000, bằng tiền ngân hàng.

SỔ NHẬT KÝ

Năm N

(Đơn vị tính: Fr)

Số hiệu tài khoản		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có	Số mang sang	560.000	560.000
		6 - 1		
512	164	Vay tiền ngân hàng của cơ sở tín dụng	250.000	250.000
		10 - 1		
2183		Mua máy vi tính cho bộ phận văn phòng.	5.000	
4456		Thuế GTGT – Trả hộ NN	930	
	404	Nhà cung cấp bất động sản		5.930
		12-1		
623		Dịch vụ quảng cáo	1.500	
	512	Thanh toán bằng tiền ngân hàng		1.500
		15-1		
		Mua bảo hiểm xe tải	1.200	
616		Thanh toán bằng tiền mặt		1.200
	530	16-1		
409		Ứng trước tiền mua hàng cho nhà cung	7.000	
	512	cấp bằng tiền ngân hàng		7.000
		18-1		
601		Mua nguyên vật liệu	10.000	
4456		Thuế GTGT – Trả hộ ngân hàng	1.860	
	512	Thanh toán bằng tiền ngân hàng		11.860
		19-1		
512		Số tiền đã thu của khách hàng S	23.720	
	701	Bán sp		20.000
	4457	Thuế GTGT – Thu hộ Nhà nước		3.720
		20-1		
624		Vận chuyển thuê ngoài	2.000	
	512	Thanh toán bằng tiền ngân hàng		2.000
		Cộng để mang sang	863.210	863.210

Qua ví dụ trên ta có thể thấy ưu điểm của việc ghi Sổ nhật ký.

- Việc ghi Sổ nhật ký giúp tái hiện rõ ràng thứ tự thời gian phát sinh nghiệp vụ.

- Việc ghi các nghiệp vụ theo thứ tự thời gian không cho phép kế toán viên ghi xen vào các nghiệp vụ bổ sung (Để tránh gian dối này, Sổ nhật ký không được để khoảng trống)

- Sổ nhật ký trên giúp cho việc kiểm tra, đối chiếu nhằm đảm bảo tính chính xác của thông tin.

b. Sổ cái

Là sổ phân loại các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo nội dung kinh tế (Theo tài khoản kế toán). Sổ cái được mở cho từng tài khoản, có thể tập trung tất cả các tài khoản trong một quyển sổ duy nhất có nhiều trang, mỗi tài khoản được sử dụng một số trang nhất định tùy theo số lượng nghiệp vụ phát sinh thì dành riêng cho mỗi tài khoản một quyển sổ, còn các tài khoản ít có nghiệp vụ phát sinh thì có thể tập trung 2 hoặc 3 tài khoản vào một sổ. Ngoài ra, Sổ cái còn có thể sử dụng bằng các tờ rơi trên giấy gọi là thẻ tài khoản. Hàng ngày, số phát sinh ở Nhật ký (Nợ tài khoản nào, Có tài khoản nào, số tiền là bao nhiêu) phải được ghi vào Sổ cái của các tài khoản có liên quan.

- Mẫu Sổ cái

Trong thực tiễn, Sổ cái có thể mở theo các hình thức sau:

+ Theo hình thức chia đôi (Bên Nợ và bên Có tách rời nhau)

+ Theo hình thức kết hợp (Bên Nợ và bên Có liền nhau)

Ví dụ 3.3: Căn cứ vào Sổ nhật ký ở ví dụ trên, ta có thể mở Sổ cái cho các tài khoản có liên quan.

SỔ CÁI

TK 512 “Ngân hàng”

Nợ

(Theo hình thức chia đôi)

Có

Ngày	Diễn giải (Ghi TK đối ứng)	Số tiền	Ngày	Diễn giải (Ghi TK đối ứng)	Số tiền
	Số dư đầu kỳ	530.000	12/1	TK 623: Quảng cáo	1.500
6/1	TK 164: Vay các cơ sở tín dụng	250.000	16/1	TK 409: Nhà cung cấp có số dư Nợ	7.000
19/1	TK 701: Bán thành phẩm	20.000		TK 601: Mua nguyên vật liệu	10.000
	TK 4457: Thuế GTGT - Thu hộ NN	3720		TK 4456: Thuế GTGT - Trả hộ NN.	1860
				TK 624: Vận chuyển tài sản	2000
				Số dư cuối kỳ (Dư Nợ)	781.360
	Tổng cộng	803.720	20/1	Tổng cộng	803.720

SỔ CÁI
TK 512 “Ngân hàng”

Ngày	Diễn giải (Ghi TK đối ứng)	Số tiền	
		Nợ	Có
	Số dư đầu kỳ	530.000	
6/1	TK 164: Vay các cơ sở tín dụng	250.000	
12/1	TK 623: Quảng cáo		1.500
16/1	TK 409: Nhà cung cấp có dư Nợ		7.000
18/1	TK 601: Mua nguyên vật liệu		10.000
	TK 4456: Thuế GTGT – Trả hộ NN		1.860
19/1	TK 701: Bán thành phẩm	20.000	
	TK 4457: Thuế GTGT – Thu hộ NN	3.720	
20/1	TK 624: Vận chuyển tài sản		2.000
	Số dư cuối kỳ (Dư Nợ)		781.360
	Tổng cộng	803.720	803.720

3.2.3 Bảng cân đối tài khoản

Cuối kỳ kinh doanh (tháng, quý, năm), căn cứ vào số phát sinh của các tài khoản trong sổ cái, ta lập bảng cân đối tài khoản. Bảng cân đối tài khoản dùng để kiểm soát các số liệu đã được chuyển ghi từ nhật ký qua sổ cái.

Bảng cân đối tài khoản bao gồm 8 cột.

Cột 1: Ghi số hiệu tài khoản (Theo thứ tự từ nhỏ đến lớn căn cứ vào hai số đầu)

Cột 2: Tên tài khoản

Cột 3 : Số dư Nợ đầu kỳ của các tài khoản.

Cột 4 : Số dư Có đầu kỳ của các tài khoản.

Cột 5 : Số phát sinh bên Nợ của các tài khoản trong kỳ

Cột 6 : Số phát sinh bên Có của các tài khoản trong kỳ

Cột 7 : Số dư Nợ cuối kỳ của các tài khoản

Cột 8 : Số dư Có cuối kỳ của các tài khoản

Mẫu bảng cân đối tài khoản

Số hiệu tài khoản	Tên tài khoản	Số dư đầu kỳ		Số PS trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1	2	3	4	5	6	7	8
	Tổng cộng	+	+	#	#	*	*

- Bảng cân đối tài khoản phải có đủ các điều kiện sau:

Tổng cộng số dư Nợ đầu kỳ = Tổng cộng số dư Có đầu kỳ

Tổng cộng số phát sinh Nợ trong kỳ = Tổng cộng số PS Có trong kỳ

Tổng số dư Nợ cuối kỳ = Tổng cộng số dư Có cuối kỳ

Số liệu sau khi đã được kiểm tra trên bảng cân đối tài khoản, sẽ được sử dụng để lập các báo cáo kế toán.

3.2.4 Các báo cáo kế toán

Là những bản phúc trình về tình hình hoạt động của doanh nghiệp cho các cơ quan có thẩm quyền: Hội đồng quản trị (các công ty), các cơ quan thuế, các cơ quan chủ quản ngành... Báo cáo kế toán thường được lập vào cuối mỗi định kỳ: Quý, 6 tháng, 9 tháng, cuối năm tài chính hoặc bất thường khi cần có số liệu kiểm tra. Theo chế độ kế toán Pháp, báo cáo kế toán có 2 loại biểu mẫu chủ yếu.

- Bảng tổng kết tài sản (trình bày tình hình tài sản và nguồn tài trợ)

- Bảng kết quả niên độ (trình bày tình hình thu nhập, chi phí và lỗ, lãi).

Sau đây, ta sẽ đi sâu tìm hiểu từng báo cáo này qua chế độ kế toán Pháp.

a. Bảng tổng kết tài sản

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp cần phải có một số lượng tài sản cần thiết như: Nhà cửa, máy móc thiết bị, dụng cụ, phương tiện vận chuyển, nguyên, vật liệu, hàng hoá, tiền... các tài sản này được tài trợ từ nhiều nguồn khác nhau, có thể từ vốn tự có của doanh nghiệp (vốn riêng) hoặc từ các khoản vay nợ.

Tình hình tài sản và nguồn hình thành của tài sản ở doanh nghiệp, được phản ánh trong bảng tổng kết tài sản.

Bảng tổng kết tài sản là báo cáo kết quả quan trọng, là một tài liệu tổng hợp các thông tin được tập trung vào một ngày xác định (ngày xác định là ngày cuối cùng của kỳ báo cáo).

Bảng tổng kết tài sản được chia thành 2 phần: Phần bên trái phản ánh tài sản, phần bên phải phản ánh nguồn hình thành của tài sản (hay còn gọi là nguồn tài trợ).

Tài sản của doanh nghiệp gồm bất động sản và tài sản lưu động, những tài sản này thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp.

Nguồn tài trợ bao gồm vốn thuộc sở hữu của doanh nghiệp và các khoản nợ mà doanh nghiệp phải trả.

Sau đây là Bảng tổng kết tài sản dưới dạng rút gọn.

Bảng tổng kết tài sản

Tài sản	Trị giá gộp	Trừ khấu hao dự phòng	Trị giá thuần	Nguồn tài trợ	Trị giá thuần
I. Bất động sản				I. Vốn riêng	
1. Bất động sản vô hình				1. Vốn	
2. Bất động sản hữu hình				2. Dự trữ	
3. Bất động sản dở dang				3. Kết quả niên độ	
4. Bất động sản tài chính				4. Kết quả chuyển sang niên độ mới	
...				5. Dự phòng (TK 14, 15)	
II. Tài sản lưu động					
1. Tài sản dự trữ					
2. Cho nợ				II. Các khoản nợ	
a. Cho khách hàng nợ				1. Nợ vay	
b. Cho nhà nước nợ				2. Nợ nhà cung cấp	
c. Các khoản phải thu khác				3. Nợ Nhà nước	
3. Phiếu đầu tư ngắn hạn				4. Nợ ngân hàng	
4. Tiền				5. Các khoản nợ khác	
III. Tài khoản điều chỉnh				III. Tài khoản điều chỉnh	
Tổng cộng tài khoản (I + II + III)	<u>xxx</u>	x	<u>xxx</u>	Tổng cộng nguồn tài trợ (I + II + III)	<u>xx</u>

Phân tích nội dung phản ánh trên bảng tổng kết tài sản, ta thấy cân đối quan trọng nhất của Bảng tổng kết tài sản là:

$$\text{Tổng cộng tài sản của doanh nghiệp (Giá trị thuần)} = \text{Tổng cộng nguồn tài trợ}$$

$$\text{Vốn riêng của doanh nghiệp} = \text{Tổng cộng tài sản (Giá trị thuần)} - \text{Các khoản nợ phải trả}$$

Bảng tổng kết tài sản được dựa trên cơ sở số liệu của các tài khoản từ loại 1 đến loại 5, đó là những tài khoản có số dư cuối kỳ.

Về nguyên tắc chung, để lập bảng tổng kết tài sản cần tính số dư cuối kỳ trên các tài khoản kế toán. Các tài khoản có số dư Nợ được ghi vào bên tài sản của bảng tổng kết tài sản, còn các tài khoản có số dư Có được ghi vào bên nguồn tài trợ của bảng tổng kết tài sản. Tuy nhiên, cần chú ý một số trường hợp như: Các tài khoản khấu hao bất động sản và dự phòng giảm giá tài sản, mặc dù các tài khoản này có số dư Có, nhưng nó được dùng để điều chỉnh cho các tài khoản tài sản, nên những tài khoản này được phản ánh ở bên tài sản để tính giá trị còn lại hay giá trị thực của tài sản. Tài khoản kết quả niên độ, trong trường hợp doanh nghiệp bị lỗ tài khoản này sẽ có số dư Nợ, nhưng vẫn được phản ánh ở bên nguồn tài trợ bằng cách ghi số âm.

Qua tìm hiểu bảng tổng kết tài sản ta thấy: Bảng tổng kết tài sản là một trong báo cáo kết toán pháp định. Nó cung cấp thông tin tổng quát về tình hình tài chính của doanh nghiệp tại một thời điểm nhất định. Do đó, bảng tổng kết tài sản phải bảo đảm tính trung thực, đúng đắn và chính xác.

b. Bảng kết quả niên độ

Kết quả hoạt động của doanh nghiệp được thể hiện ở chỉ tiêu lãi hoặc lỗ. Do đó, lãi (lỗ) là chỉ tiêu chất lượng tổng hợp đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Nó quyết định sự thành bại của doanh nghiệp.

Kết quả lãi (lỗ) được xác định bằng cách so sánh hai yếu tố: Thu nhập và chi phí.

Nếu tổng thu nhập lớn hơn tổng chi phí, cho kết quả lãi và ngược lại.

Kết quả được xác định chung cho các hoạt động và xác định riêng cho từng hoạt động (hay còn gọi là kết quả của từng mặt quản lý trong doanh nghiệp).

Công thức thức tính kết quả chung cho các hoạt động như sau:

$$\text{Kết quả của các hoạt động (Lãi, lỗ)} = \text{Tổng thu nhập của các hoạt động} - \text{Tổng chi phí của các hoạt động}$$

Xác định kết quả của từng mặt quản lý:

$$\text{Kết quả kinh doanh} = \text{Thu nhập kinh doanh} - \text{Chi phí kinh doanh}$$

$$\text{Kết quả tài chính} = \text{Thu nhập tài chính} - \text{Chi phí tài chính}$$

$$\text{Kết quả đặc biệt} = \text{Thu nhập đặc biệt} - \text{Chi phí đặc biệt}$$

Mẫu báo cáo bảng kết quả niên độ của kế toán Pháp như sau:

<i>Chi phí</i>	<i>Số tiền</i>	<i>Thu nhập</i>	<i>Số tiền</i>
I. Chi phí kinh doanh - TK 60 – 65: Chi phí kinh doanh - TK 681: niên khoản khấu hao và dự phòng – Chi phí kinh doanh		I. Thu nhập kinh doanh - TK 70 – 75: Thu nhập kinh doanh - TK 781: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập kinh doanh	
Cộng chi phí kinh doanh		Cộng thu nhập kinh doanh	
II. Chi phí tài chính - TK 66: Chi phí tài chính - TK 686: Niên khoản khấu hao dự phòng – Chi phí tài chính		II. Thu nhập tài chính - TK76: Thu nhập tài chính - TK786: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập tài chính	
Cộng chi phí tài chính		Cộng thu nhập tài chính	
III. Chi phí đặc biệt - TK 66: Chi phí đặc biệt - TK 686: Niên khoản khấu hao dự phòng – Chi phí đặc biệt		III. Thu nhập đặc biệt - TK76: Thu nhập đặc biệt - TK786: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập đặc biệt	
Cộng chi phí đặc biệt		Cộng thu nhập đặc biệt	
IV. Phần tham gia của nhân viên vào kết quả mở rộng xí nghiệp (TK 691) V. Thuế lợi tức (TK 695)			
Tổng cộng chi phí (I+II+III+IV+V) Số dư Có (lãi)		Tổng cộng thu nhập (I+II+III) Số dư Nợ (lỗ)	
Tổng cộng	<u>XXX</u>	Tổng cộng	<u>XXX</u>

3.3 MỘT SỐ NGHIỆP VỤ KẾ TOÁN TRONG KẾ TOÁN PHÁP.

3.3.1 Kế toán bất động sản và khấu hao bất động sản.

3.3.1.1 Khái niệm bất động sản và phân loại bất động sản

Bất động sản là những tài sản có giá trị lớn và có thời gian hữu ích lâu dài. Những tài sản này được doanh nghiệp xây dựng, mua sắm làm công cụ phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh chứ không phải là đối tượng khai thác ngắn hạn.

Phân loại bất động sản:

Có nhiều cách phân loại bất động sản. Nếu theo hình thái biểu hiện, bất động sản được chia làm hai loại: bất động sản hữu hình và bất động sản vô hình.

* **Bất động sản hữu hình:** Là những bất động sản có hình thức rõ ràng. Thuộc về bất động sản hữu hình gồm có:

- Đất đai: Đất trống, đất đã cải tạo, đất đã xây dựng, đất có hầm mỏ.
- Chính trang và kiến tạo đất đai
- Các công trình kiến trúc: nhà cửa, vật kiến trúc (bờ rào, tháp nước, hồ chứa, sân bãi...), các công trình trang trí thiết kế cho nhà cửa, các công trình cơ sở hạ tầng (đường sá, cầu cống, đường sắt, cầu tào...)
- Công trình kiến trúc trên đất người khác
- Trang thiết bị kỹ thuật, máy móc và dụng cụ dùng trong công nghiệp.
- Các bất động sản hữu hình khác: phương tiện vận tải, máy móc văn phòng và thiết bị thông tin, bàn ghế đồ đạc, súc vật làm việc và các súc vật sinh sản...

* **Bất động sản vô hình:** Là những bất động sản không có hình thể nhưng có thể đem lại lợi ích lâu dài cho doanh nghiệp. Nó thể hiện một lượng giá trị đã được đầu tư, chi trả nhằm có được các lợi ích hoặc các nguồn có tính chất kinh tế mà giá trị của chúng xuất phát từ các đặc quyền hoặc quyền của doanh nghiệp. Thuộc về bất động sản vô hình gồm có:

- **Phí tổn thành lập:** Là các chi phí phát sinh lúc doanh nghiệp mới thành lập như: tiền thù lao cho công tác nghiên cứu, thăm dò, lập dự án đầu tư, chi phí về huy động vốn ban đầu, tiền thù lao cho chương khế, tiền quảng cáo, chi phí về các cuộc họp thành lập, chi phí khai trương... Ngoài ra, các chi phí về tăng vốn, sáp nhập, hợp nhất, phân chia... cũng được tính vào chi phí thành lập doanh nghiệp.

- **Phí tổn sưu tầm và phát triển:** Là các chi phí doanh nghiệp tự thực hiện hoặc thuê ngoài thực hiện các công trình nghiên cứu, lập các kế hoạch dài hạn để đầu tư phát triển nhằm đem lại lợi ích lâu dài cho doanh nghiệp (các chi phí về công trình nghiên cứu có tính chất ngắn hạn được hạch toán vào các tài khoản chi phí và kết toán trong một niên độ kế toán).

- **Quyền đặc nhượng:** Là các chi phí doanh nghiệp phải trả để có được đặc quyền thực hiện khai thác các nghiệp vụ quan trọng hoặc sản xuất độc quyền một loại sản phẩm theo các hợp đồng đặc nhượng ký kết với Nhà nước hoặc một đơn vị nhượng quyền.

- **Bằng sáng chế:** Là các chi phí doanh nghiệp phải trả cho các công trình nghiên cứu sản xuất thử để được Nhà nước cấp bằng sáng chế hoặc doanh nghiệp mua lại tác quyền bằng sáng chế của các nhà nghiên cứu để khai thác.

- **Quyền thuê nhà:** Là chi phí về sang nhượng quyền mà doanh nghiệp phải trả cho người thuê trước để được thừa kế các quyền lợi về thuê nhà theo hợp đồng.

- **Cửa hàng (lợi thế thương mại):** Là các khoản chi phí mà doanh nghiệp phải trả thêm ngoài giá trị thực tế của bất động sản hữu hình do sự thuận lợi của vị trí thương mại, sự tín nhiệm đối với khách hàng hoặc danh tiếng của hàng.

- **Bất động sản vô hình khác:** Gồm các bất động sản vô hình không thuộc các loại kể trên.

3.3.1.2 Nguyên giá các bất động sản

Đối với các bất động sản vô hình: Nguyên giá của bất động sản vô hình là tổng số tiền phải trả hoặc chi phí thực tế chi ra về phí tồn thành lập, về phí tồn lưu và phát triển, về quyền đặc nhượng, bằng sáng chế, về mua quyền thuê nhà, mua lợi thế thương mại...

Đối với bất động sản hữu hình

- Đối với bất động sản mua ngoài: Nguyên giá là giá mua thực tế và các chi phí có liên quan (như chi phí vận chuyển, thuê hải quan, bảo hiểm, chi phí lắp đặt, chạy thử...)

- Đối với bất động sản hữu hình do doanh nghiệp tự xây dựng. Nguyên giá là toàn bộ các chi phí phát sinh từ lúc chuẩn bị xây dựng cho đến khi công trình hoàn thành đưa vào sử dụng.

- Đối với các bất động sản do góp phần hùn cổ phần hiện vật: Nguyên giá là giá trị đã được các bên tham gia góp vốn xác nhận.

Khi mua sắm hoặc sang nhượng bất động sản, thông thường phải có các thủ tục pháp lý như: thuê trước bạ, chứng thư, tiền thù lao cho chương khế hoặc tiền hoa hồng phải trả cho người môi giới... Những chi phí này không được tính vào nguyên giá bất động sản mà hạch toán vào TK 4812 – “Phí tổn mua sắm bất động sản” hoặc hạch toán vào các tài khoản chi phí có liên quan (TK 6354 - Thuế trước bạ, TK 6226 – Thu kèm, TK 6221 - Tiền hoa hồng...). Cuối niên độ sẽ kết chuyển chi phí sang TK 4812 để phân chia cho nhiều niên độ.

3.3.1.3 Nhiệm vụ hạch toán bất động sản

Kế toán bất động sản trong doanh nghiệp cần phải thực hiện các nhiệm vụ sau:

- Theo dõi, ghi chép chính xác, kịp thời số lượng và giá trị bất động sản hiện có, tình hình biến động tăng giảm hiện trạng của bất động sản trong phạm vi toàn doanh nghiệp cũng như ở từng bộ phận sử dụng bất động sản.

- Tính toán và phân bổ chính xác mức khấu hao bất động sản vào chi phí kinh doanh, đồng thời tiến hành lập bảng khấu hao để theo dõi đối với từng loại bất động sản.

- Theo dõi, giám sát thường xuyên việc giữ gìn, bảo quản, bảo dưỡng, tu bổ sửa chữa bất động sản và các chi phí phát sinh để có kế hoạch phân bổ hợp lý.

- Định kỳ tiến hành kiểm kê để phát hiện kịp thời tình hình mất mát, thiếu hụt bất động sản. Thanh lý các bất động sản hỏng không thể sửa chữa được, đồng thời nhượng bán các bất động sản không cần dùng để thu hồi vốn, thực hiện đổi mới bất động sản.

- Cung cấp chính xác, kịp thời thông tin về tình hình bất động sản (nguyên giá, khấu hao và dự phòng, giá trị còn lại của bất động sản) để phục vụ cho việc lập báo cáo kế toán.

3.3.1.4 Kế toán tăng giảm bất động sản trong doanh nghiệp.

a. Kế toán tăng bất động sản

- Bất động sản trong doanh nghiệp thường tăng do các trường hợp:

+ Mua sắm

+ Nhận từ các thành viên đóng góp

+ Đầu tư xây dựng

+ Tự sản xuất (sản phẩm bất động hoá)

- TK sử dụng hạch toán bất động sản

* TK 20 “Bất động sản vô hình”. TK này được chi tiết như sau:

TK 201: Phí tồn thành lập

TK 203: Phí tồn sưu tầm và phát triển

TK 205: Đặc nhượng và các quyền tương tự (bằng sáng chế, giấy phép, nhãn hiệu, phương thức sản xuất, các quyền lợi và giá trị tương tự).

TK 206: Quyền thuê nhà

TK 207: Cửa hàng (lợi thế thương mại)

TK 208: Các bất động sản vô hình khác

* TK 21 “Bất động sản hữu hình”. TK này được chi tiết

TK 211: Đất đai

TK 212: Chính trang và kiến tạo đất đai

TK 213: Kiến trúc

TK 214: Công trình kiến trúc trên đất người khác

TK 215: Trang thiết bị kỹ thuật, máy móc và dụng cụ công nghiệp.

TK 218: Các bất động sản hữu hình khác

TK 20, TK 21 được ghi theo kết cấu của các tài khoản tài sản. Sau đây ta sẽ đi vào kế toán từng trường hợp tăng bất động sản.

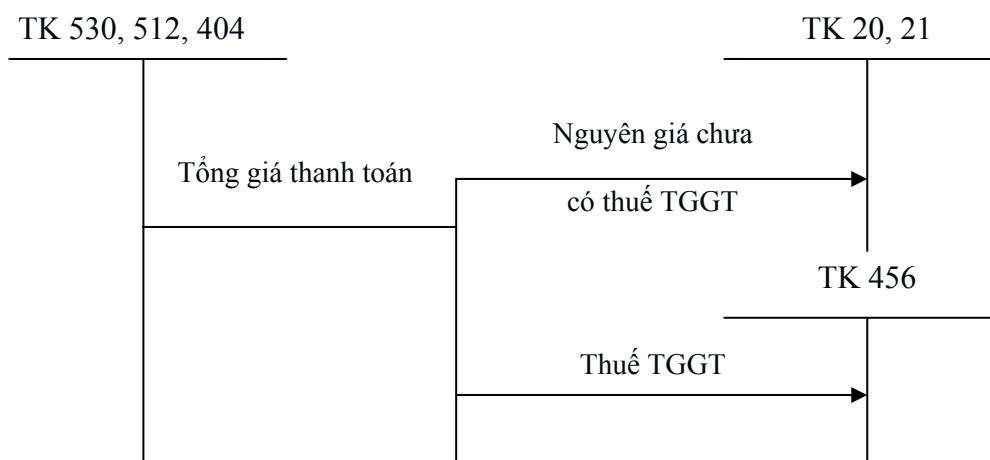
a.1. Bất động sản tăng do mua sắm

Khi mua sắm bất động sản vô hình hoặc bất động sản hữu hình, căn cứ vào chứng từ kế toán để xác định nguyên giá của bất động sản, kế toán ghi:

Nợ TK 20, 21 (Nguyên giá chưa có thuế TGGT)

Nợ TK 4456 (Thuế TGGT - Trả hộ Nhà nước)

Có TK 530, 512, 404... (Tổng giá trị thanh toán)



Ví dụ 3.4: Công ty mua một thiết bị sản xuất, giá mua chưa có thuế TGGT: 10.000 Fr, thuế suất TVA: 18,6% chưa thanh toán. Chi phí vận chuyển, bốc dỡ chi bằng tiền mặt: 1.200 Fr.

Nợ TK 215 “Máy móc thiết bị công nghiệp”: 11.200

Nợ TK 4456 “Thuế TGGT - trả hộ Nhà nước”: 1.869

Có TK 404 “Nhà cung cấp bất động sản”: 11.860

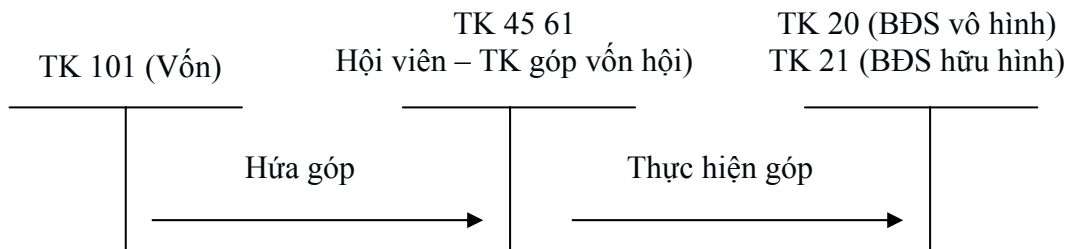
Có TK 530 “Quỹ tiền mặt”: 1.200

a.2. Bất động sản tăng do nhận từ các thành viên góp vốn bằng hiện vật

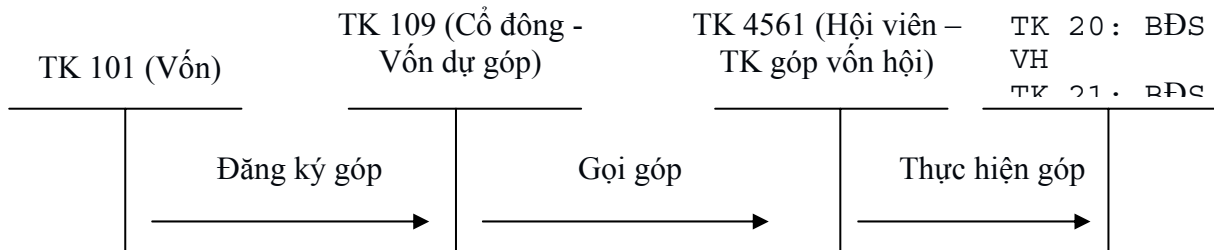
Khi các thành viên góp vốn vào công ty dưới hình thức phần hùn hay cổ phần nhưng lại góp bằng bất động sản thì nó sẽ làm tăng bất động sản của Công ty và phương pháp kế toán như sau:

* Đối với Công ty hợp danh và công ty trách nhiệm hữu hạn

+ Đối với công ty cổ phần



+ Đối với công ty trách nhiệm hữu hạn



a.3. Bất động sản tăng do đầu tư xây dựng cơ bản

Doanh nghiệp tự xây dựng một bất động sản (nhà cửa, vật kiến trúc...). Do đó cần phải mua vật liệu, trả chi phí có liên quan đến công tác xây dựng, thiết kế, lắp đặt... Các chi phí này khi phát sinh được ghi vào TK loại 6 (60, 61, 62, 64, 68...) Cuối kỳ, các TK này được kết chuyển sang TK 12 “Kết quả niên độ”.

Mặt khác, thành quả xây dựng không phải là sản phẩm dùng để bán mà là một bất động sản. Nếu cuối năm chưa hoàn thành thì đó là bất động sản dở dang, nếu đã hoàn thành thì đó là giá trị công trình kiến trúc.

* Trường hợp công trình hoàn thành trong năm

- Khi phát sinh chi phí

Nợ TK 60, 61, 62, 64, 68... (Chi phí chưa có thuế TGGT)

Nợ TK 4456 (Thuế TGGT của vật liệu, dịch vụ mua ngoài)

Có TK 530, 512, 401, 421, 28... (Tổng giá trị thanh toán)

- Khi công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng
Nợ TK 21 (213 – “Kiến trúc”) (Tổng giá trị công trình)
 Có TK 72 “Sản phẩm bất động hoá”
- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí:
Nợ TK 12 “Kết quả niên độ”
 Có TK 60, 61, 62, 64, 68... “Các tài khoản chi phí”
- Cuối kỳ, kết chuyển thu nhập
Nợ TK 72 “Sản phẩm bất động hoá”
 Có TK 12 “Kết quả niên độ”

Sơ đồ hạch toán

TK 530, 512 401,421,28	TK 60,61,62 64,68	TK 12	TK 72	TK 21 (213)
Chi phí phát sinh	Kết chuyển CP cuối kỳ	K/c thu nhập cuối kỳ	Công trình hoàn thành bàn giao	
TK 4456				
Thuế TGGT				
của vật liệu dịch vụ mua ngoài				

** Trường hợp công trình xây dựng xây dựng trong nhiều năm*

Năm trước công trình chưa hoàn thành

+ Khi phát sinh chi phí

Nợ TK 60, 61, 62, 64,68... (Chi phí chưa có thuế TGGT)

Nợ TK 4456 (Thuế TGGT của vật liệu, dịch vụ mua ngoài)

 Có TK 530, 512, 401, 421, 28... (Tổng giá trị thanh toán)

+ Cuối năm công trình xây dựng chưa hoàn thành

Nợ TK 23 “Bất động sản dở dang” (Tổng chi phí thực tế)

 Có TK 72 “Sản phẩm bất động hoá”.

Năm sau công trình hoàn thành bàn giao

+ Chi phí phát sinh thêm ở năm sau

Nợ TK 60, 61, 62, 64, 68... (Tổng chi phí)

Nợ TK 4456 (TVA của vật liệu, dịch vụ mua ngoài)

 Có TK 530, 512, 401, 421, 28... (Tổng giá trị thanh toán)

- + Khi công trình hoàn thành bàn giao đưa vào sử dụng
- Nợ TK 21 “213 - Kiến trúc”: Tổng giá trị công trình
 - Có TK 23 “Bất động sản dở dang”: Chi phí phát sinh từ năm trước.
 - Có TK 72 “Sản phẩm bất động hoá”: Chi phí phát sinh ở năm sau
- + Cuối kỳ, kết chuyển chi phí và thu nhập (trương tự như trên)

Ví dụ 3.5: Doanh nghiệp xây dựng một nhà văn phòng. Chi phí phát sinh như sau:

- + Vật liệu mua ngoài: giá chưa có thuế 50.000, thuế TGGT 9.300, chưa thanh toán.
- + Lương công nhân phải trả: 30.000
- + Các chi phí khác chi bằng tiền mặt: 10.000 (dịch vụ)
- + Cuối năm, nhà văn phòng chưa hoàn thành, sang năm sau, doanh nghiệp tiếp tục thi công, các chi phí phát sinh như sau:
- + Vật liệu mua ngoài: giá chưa có thuế: 100.000, thuế TGGT: 18.600 đã thanh toán bằng tiền ngân hàng.
- + Lương công nhân phải trả: 70.000
- + Các chi phí khác đã trả bằng tiền mặt: 15.000 (dịch vụ)

✓ Năm trước: Ghi nhật ký

Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
601		Mua vật liệu	50.000	
4456		TVA của vật liệu mua ngoài	9.300	
641		Thù lao nhân viên	30.000	
620		Dịch vụ mua ngoài	10.000	
	401	Nhà cung cấp		59.300
	421	Nhân viên - Tiền lương phải trả		30.000
	530	Thanh toán bằng tiền mặt		10.000
230		Bất động sản chưa hoàn thành	90.000	
	720	Sản phẩm bất động hoá		90.000

✓ Năm sau: Ghi nhật ký

Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
601		Mua vật liệu	100.000	
4456		TVA - trả hộ Nhà nước	18.600	
641		Thù lao nhân viên	70.000	
620		Dịch vụ mua ngoài	15.000	
	512	Thanh toán bằng tiền ngân hàng		118.600
	421	Nhân viên - Tiền lương phải trả		70.000
	530	Thanh toán bằng tiền mặt		15.000
213		Nhà văn phòng hoàn thành bàn giao	275.000	
	230	Bất động sản chưa hoàn thành từ năm trước.		90.000
	720	Sản phẩm bất động hoá		185.000

a.4. Bất động sản tăng do chuyển sản phẩm thành bất động sản (hay sản phẩm bất động hoá)

Trong trường hợp này, sản phẩm do doanh nghiệp chế tạo ra được sử dụng làm bất động sản của doanh nghiệp.

Phương pháp hạch toán như sau:

Nợ TK 21 (Giá chưa có thuế TGGT)

Nợ TK 4456 (TVA - trả hộ Nhà nước)

Có TK 72 (Giá chưa có thuế TGGT)

Có TK 4457 (TVA – thu hộ Nhà nước)

Ví dụ 3.6: Công ty chế tạo máy vi tính, để lại 3 máy vi tính sử dụng cho bộ phận văn phòng. Giá một máy vi tính chưa có thuế: 5.000 Fr, thuế suất TVA: 18,6%.

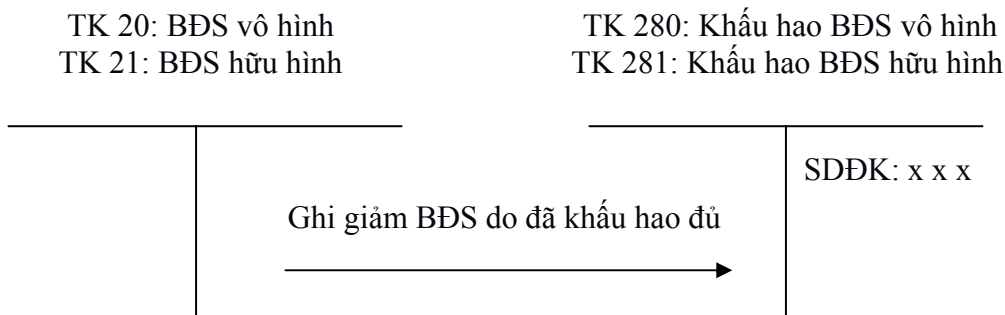
Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
2183		Máy móc thiết bị văn phòng (5.000 x 3)	15.000	
4456		TVA trả hộ Nhà nước (15.000 x 18,6%)	2.790	
	72	Sản phẩm bất động hoá		15.000
	4457	TVA – thu hộ Nhà nước		2.790

b. Kế toán các nghiệp vụ giảm bất động sản (BDS)

Bất động sản của doanh nghiệp thường giảm do các nguyên nhân:

- Thanh toán các bất động sản do đã khấu hao đủ
- Nhượng bán các bất động sản không cần dùng

b.1 Thanh lý bất động sản do đã trích đủ khấu hao



b.2 Nhượng bán bất động sản

Đối với các bất động sản không cần dùng, doanh nghiệp có thể nhượng bán để thu hồi vốn. Khi nhượng bán bất động sản, hạch toán như một hoạt động đặc biệt. Giá trị còn lại của bất động sản nhượng bán đưa vào chi phí đặc biệt, còn giá bán của bất động sản đưa vào thu nhập đặc biệt. Phương pháp hạch toán như sau:

- Ghi giảm bất động sản nhượng bán:

Nợ TK 28: Số khấu hao đã trích

Nợ TK 675 “Giá trị sổ sách của tài sản đã nhượng lại”: Giá trị còn lại

Có TK 20, 21: Nguyên giá của bất động sản nhượng bán

- Phản ánh số tiền thu được từ nhượng bán bất động sản

Nợ TK 512, 530, 462 “Trái quyền nhượng bán các bất động sản”: Tổng giá thanh toán

Có TK 775: “Thu nhập về nhượng bán tài sản”: Giá chưa có thuế

Có TK 4475 “Thuế TGGT – thu hộ Nhà nước”.

- Cuối kỳ, kết chuyển chi phí và thu nhập để tính kết quả nhượng bán tài sản.

+ Kết chuyển chi phí

Nợ TK 12: “Kết quả niên độ”

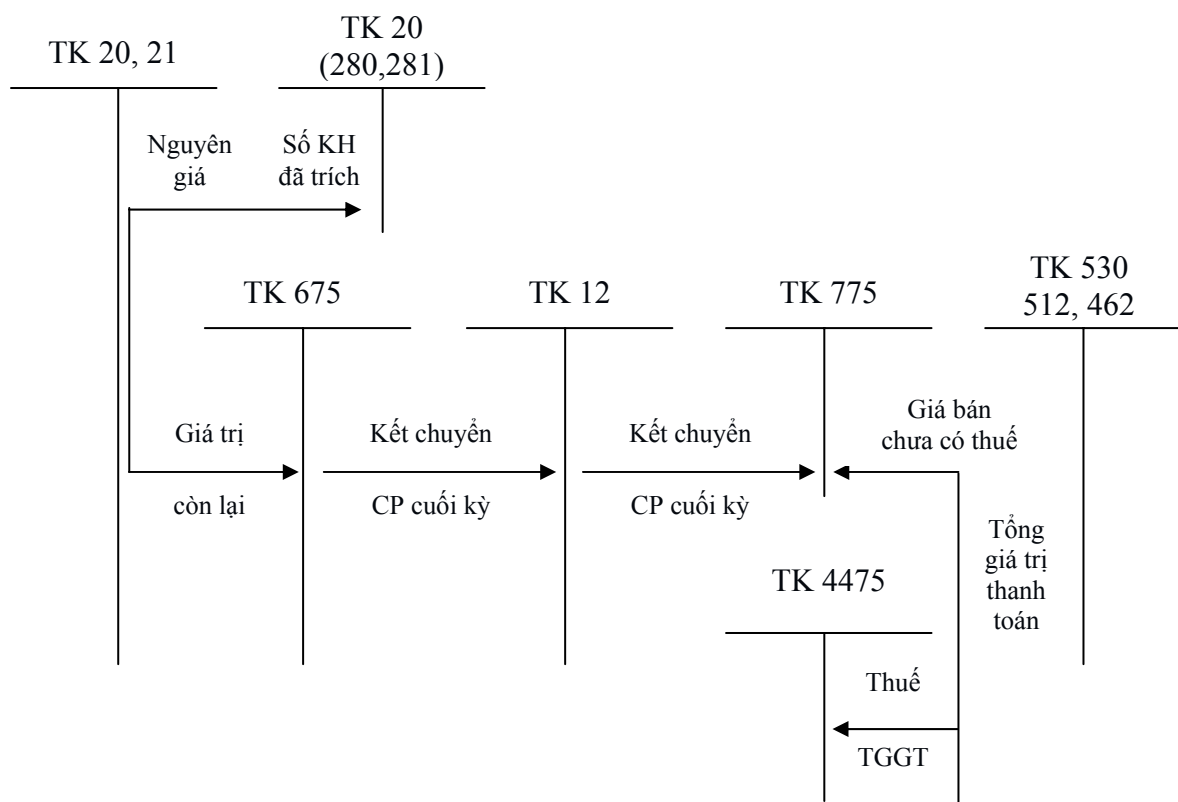
Có TK 675 “Giá trị sổ sách của tài sản nhượng bán”

+ Kết chuyển thu nhập

Nợ TK 775: “Thu nhập về nhượng bán tài sản”

Có TK 12: “Kết quả niên độ”.

Sơ đồ kế toán nhượng bán bất động sản



3.3.1.2 KẾ TOÁN KHẤU HAO BẤT ĐỘNG SẢN

a. Khấu hao bất động sản và phương pháp tính khấu hao bất động sản

Trong quá trình sử dụng, bất động sản bị hao mòn dần cả về giá trị và giá trị sử dụng. Phần giá trị hao mòn được chuyển dịch vào giá trị sản phẩm làm ra dưới hình thức trích khấu hao.

Như vậy, khấu hao là biện pháp chủ quan trong quản lý nhằm thu hồi giá trị đã hao mòn của bất động sản, tích lũy lại, hình thành nguồn vốn để đầu tư, mua sắm bất động sản khi nó bị hư hỏng.

Việc trích khấu hao bất động sản trong quá trình sử dụng để tính vào chi phí là một yêu cầu cần thiết trong công tác kế toán. Không những thế, nó còn có ý nghĩa lớn về phương diện kinh tế, tài chính và thuế vụ.

- Về phương diện kinh tế: Khấu hao cho phép doanh nghiệp phản ánh được giá trị thực của tài sản (giá trị còn lại của bất động sản), đồng thời làm giảm lợi tức ròng của doanh nghiệp.

- Về phương diện tài chính: Việc khấu hao sẽ làm giảm giá trị thực của bất động sản nhưng lại làm tăng giá trị của các tài sản khác một cách tương ứng (tiền mặt, tiền ngân hàng...). Điều này cho phép doanh nghiệp có thể mua lại bất động sản khi đã khấu hao đủ. Như vậy, khấu hao là một phương tiện tài trợ của doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp hình thành quỹ tái tạo bất động sản.

- Về phương diện thuế khoá: Khấu hao là một khoản chi phí được trừ vào lợi tức phát sinh để tính ra số lợi tức chịu thuế. Vì vậy, khi tính thuế, lợi tức phải nộp, các cơ quan thuế vụ thường buộc các doanh nghiệp phải xuất trình bảng tính khấu hao bất động sản.

Việc tính khấu hao bất động sản có thể áp dụng nhiều phương pháp khác nhau. Say đây, ta sẽ đi sâu tìm hiểu hai phương pháp tính khấu hao thường sử dụng trong kế toán Pháp.

* *Phương pháp khấu hao cố định (hay phương pháp khấu hao đều)*

Theo phương pháp này cần phải xác định thời gian sử dụng của bất động sản và tính khấu hao hàng năm bằng cách lấy giá trị bất động sản chia đều cho số năm sử dụng.

Công thức tính như sau:

$$\text{Mức khấu hao năm} = \text{Giá trị bất động sản (V}_0\text{)} \times \text{Tỷ lệ khấu hao năm (t)} \times \text{Thời gian sử dụng trong năm (n)}$$

Trong đó:

Giá trị bất động sản: là nguyên giá không có thuế TGGT

Tỷ lệ khấu hao được tính như sau:

$$\text{Tỷ lệ khấu hao năm (\%)} = \frac{1}{\text{Số năm sử dụng}} \times 100$$

Theo công thức trên, nếu biết tỷ lệ khấu hao năm, ta có thể tính được số năm sử dụng của bất động sản.

$$\text{Số năm sử dụng} = \frac{100}{\text{Tỷ lệ khấu hao năm}}$$

Ví dụ 3.7: Một bất động sản có tỷ lệ khấu hao năm là 12% thì số năm sử dụng sẽ là: $100/12 = 8$ năm 4 tháng

Qua công thức trên ta thấy, tỷ lệ khấu hao và thời gian khấu hao là hai đại lượng tỷ lệ nghịch:

- + Nếu thời gian khấu hao ngắn, hệ số khấu hao cao
- + Nếu thời gian khấu hao dài, thì tỷ lệ khấu hao thấp

- Thời gian sử dụng trong năm: Theo quy định của chế độ kế toán Pháp, bất động sản đưa vào sử dụng từ ngày nào sẽ tính khấu hao từ ngày đó. Nếu bất động sản đang sử dụng mà đem nhượng bán hoặc thanh lý thì sẽ tính khấu hao đến ngày nhượng bán hoặc thanh lý. Do đó, thời gian sử dụng trong năm có thể tính khấu hao theo năm, theo tháng hoặc theo ngày tùy theo thời gian sử dụng bất động sản.

- Thời gian sử dụng trong năm tính là 1 năm thì công thức tính mức khấu hao năm sẽ là:

$$\text{Mức khấu hao năm} = \text{Giá trị bất động sản (V}_0\text{)} \times \text{Hệ số khấu hao năm} \times 1$$

- Thời gian sử dụng trong năm tính theo tháng

$$\text{Mức khấu hao năm} = \text{Giá trị bất động sản} \times \text{Tỷ lệ khấu hao năm} \times \frac{\text{Số tháng sử dụng trong năm}}{12 \text{ tháng}}$$

- Thời gian sử dụng trong năm tính theo ngày.

$$\text{Mức khấu hao năm} = \text{Giá trị bất động sản} \times \text{Tỷ lệ khấu hao năm} \times \frac{\text{Số ngày sử dụng trong năm}}{360 \text{ ngày}}$$

Ví dụ 3.8: Một thiết bị công nghiệp có giá trị 60.000 Fr, hệ số khấu hao năm: 12%

Trường hợp 1: TBCN đưa vào sử dụng từ 1/1/N đến 31/12/N

Trường hợp 2: TBCN đưa vào sử dụng từ 1/9/N đến 31/12/N

Trường hợp 3: TBCN đưa vào sử dụng từ 21/9/N đến 31/12/N

Yêu cầu: Tính mức khấu hao năm N cho TBCN trong các trường hợp trên

Trường hợp 1:

$$\text{Mức khấu hao năm N} = 60.000 \times 12\% \times 1 = 7.200$$

Trường hợp 2:

$$\text{Mức khấu hao năm N} = 60.000 \times 12\% \times 4/12 = 2.400$$

Trường hợp 3:

$$\text{Mức khấu hao năm N} = 60.000 \times 12\% \times 100/360 = 2.000$$

Sau khi tính khấu hao, doanh nghiệp lập bảng tính khấu hao cho từng loại bất động sản.

Ví dụ 3.9: Lập bảng tính khấu hao cho TBCN có giá trị 60.000 Fr, tỷ lệ khấu hao năm 12%, đưa vào hoạt động từ 1/9/N.

Bảng khấu hao bất động sản

- Tên bất động sản: Thiết bị công nghiệp (TK 215)
- Ngày vận hành: 1/9/N
- Phương thức khấu hao: Khấu hao đều
- Thời gian sử dụng: $100/12 = 8$ năm 4 tháng

Năm	Giá trị đầu năm	Mức khấu hao trong năm	Tổng khấu hao cộng dồn	Giá trị cuối năm
1/9/N đến 31/12/N	60.000	2.400	2.400	57.600
1/1/N+1 đến 31/12/N+1	57.600	7.200	9.600	50.400
1/1/N+2 đến 31/12/N+2	50.400	7.200	16.800	43.200
1/1/N+3 đến 31/12/N+3	43.200	7.200	24.000	36.000
1/1/N+4 đến 31/12/N+4	36.000	7.200	31.200	28.800
1/1/N+5 đến 31/12/N+5	28.800	7.200	38.400	21.600
1/1/N+6 đến 31/12/N+6	21.600	7.200	45.600	14.400
1/1/N+7 đến 31/12/N+7	14.400	7.200	52.800	7.200
1/1/N+8 đến 31/12/N+8	7.200	7.200	60.000	0

Phương pháp khấu hao cố định thường được sử dụng nhất và là phương pháp được quy định trong hệ thống tài khoản kế toán năm 1982 của Pháp.

** Phương pháp khấu hao giảm dần (hay phương pháp khấu hao lùi)*

Theo phương pháp này, số khấu hao hàng năm không tính tỷ lệ trên giá cố định mà tính trên giá trị còn lại của bất động sản sau mỗi lần khấu hao. Như vậy, tính theo phương pháp này, mức khấu hao hàng năm sẽ giảm dần theo thời gian sử dụng của bất động sản.

Tuy nhiên, theo phương pháp này, ta không thể khấu hao hết nguyên giá của bất động sản trong một thời gian nhất định, vì sau mỗi lần khấu hao, giá trị bất động sản sẽ giảm và số tiền trích khấu hao cũng giảm, cứ như vậy kéo dài vô hạn. Do đó, đến cuối cùng, ta phải khấu hao 100% giá trị còn lại. Vì vậy, để hợp lý số tiền khấu hao theo phương pháp giảm dần, chính phủ Pháp đã quy định Điều 37 - Chế độ kế toán ban hành ngày 28/12/1954 cách tính khấu hao giảm dần theo công thức như sau:

$$\text{Tỷ lệ khấu hao giảm dần} = \frac{100}{\text{Thời gian khấu hao}} \times \text{Hệ số}$$

Trong đó, hệ số được quy định như sau:

Thời gian khấu hao từ 3 đến 4 năm: hệ số 1,5

Thời gian khấu hao từ 5 đến 6 năm: hệ số 2

Thời gian khấu hao trên 6 năm: hệ số 2,5

Sau khi có tỷ lệ khấu hao, ta tính mức khấu hao của từng năm như sau:

+ Mức khấu hao năm thứ 1 = Nguyên giá x Tỷ lệ khấu hao

+ Mức khấu hao năm thứ 2 = Giá trị còn lại (đầu năm) x Tỷ lệ khấu hao

+ Mức khấu hao năm thứ 3 = Giá trị còn lại (đầu năm) x Tỷ lệ khấu hao

Ví dụ 3.10: Một bất động sản có nguyên giá 40.000 Fr, thời gian khấu hao được quy định 5 năm. Ta có:

Tỷ lệ khấu hao giảm dần = $100/5 \times 2 = 40\%$.

Năm đầu tiên ta khấu hao $40.000 \times 40\% = 16.000$ và cứ theo tỷ lệ này nhân với giá trị còn lại cho đến năm cuối cùng. Tuy nhiên, nếu áp dụng công thức này theo lý thuyết thì đến năm thứ 5, ta vẫn không khấu hao hết được. Do đó, trên thực tế thì đến 2 năm cuối cùng, tức là năm thứ 4 và thứ 5, ta chia đôi giá trị còn lại (mỗi năm khấu hao 50%). Ta có bảng khấu hao giảm dần như sau:

Năm	Giá trị đầu năm	Mức khấu hao trong năm	Tổng khấu hao cộng dồn	Giá trị cuối năm
Năm thứ 1	40.000	16.000	16.000	24.000
Năm thứ 2	24.000	9.600	25.600	14.400
Năm thứ 3	14.400	5.760	31.360	8.640
Năm thứ 4	8.640	4.320	35.680	4.320
Năm thứ 5	4.320	4.320	40.000	0

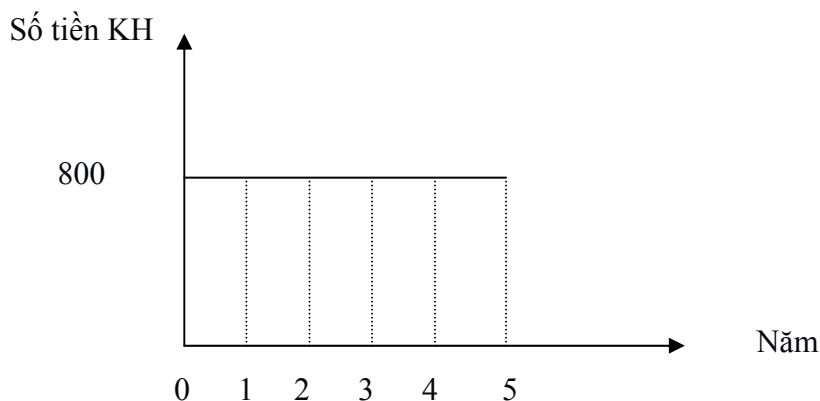
Sau đây, ta lập bảng so sánh giữa phương pháp khấu hao cố định và phương pháp khấu hao giảm dần theo ví dụ trên.

	Khấu hao cố định				Khấu hao giảm dần			
	Nguyên giá	Mức khấu hao	Giá trị còn lại	Tỷ lệ KH so với NG	Nguyên giá	Mức khấu hao	Giá trị còn lại	Tỷ lệ KH so với NG
Năm thứ 1	40.000	8.000	32.000	20	40.000	16.000	24.000	40
Năm thứ 2		8.000	24.000	20		9.600	14.400	24
Năm thứ 3		8.000	16.000	20		5.760	8.640	14,4
Năm thứ 4		8.000	8.000	20		4.320	4.320	10,8
Năm thứ 5		8.000	0	20		4.320	0	10,8
		40.000		100%		40.000		100%

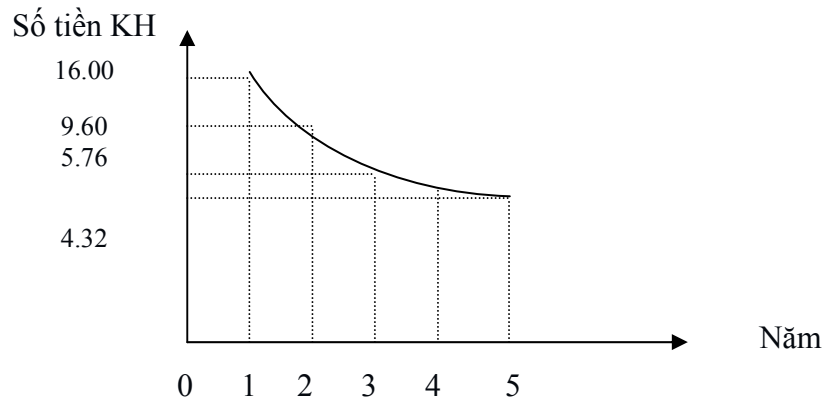
Từ bảng so sánh, ta lập biểu đồ so sánh về mức khấu hao và giá trị còn lại của bất động sản theo 2 phương pháp.

Biểu đồ phản ánh số tiền khấu hao

1. Phương pháp khấu hao cố định

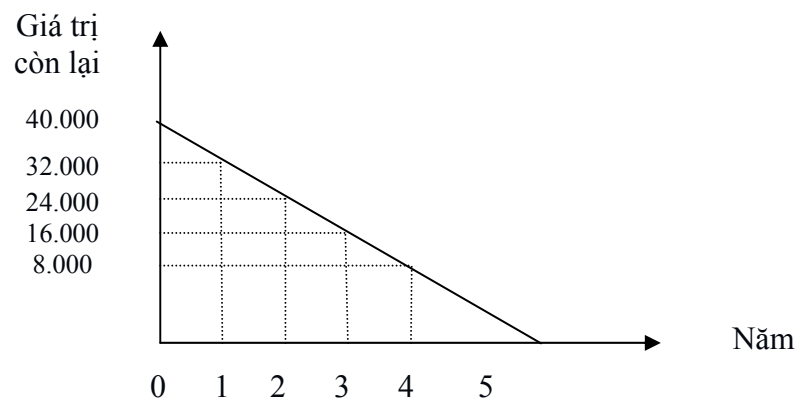


2. Phương pháp khấu hao giảm dần

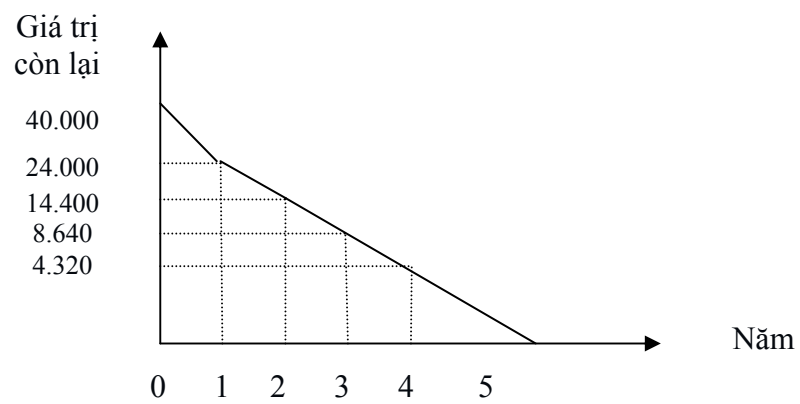


Biểu đồ phản ánh giá trị còn lại

1. Phương pháp khấu hao cố định



2. Phương pháp khấu hao giảm dần.



b. Phương pháp kế toán khấu hao bất động sản

b.1 TK sử dụng hạch toán

TK 68: Niên khoản khấu hao và dự phòng

+ TK: 681: Niên khoản khấu hao và dự phòng – Chi phí kinh doanh

+ TK 686: Niên khoản khấu hao và dự phòng – Chi phí tài chính

+ TK 687: Niên khoản khấu hao và dự phòng – Chi phí đặc biệt

TK 28: Khấu hao các bất động sản

+ TK 280: Khấu hao các bất động sản vô hình

+ TK 281: Khấu hao các bất động sản hữu hình

+ TK 281: Khấu hao các bất động sản đặc nhượng

TK 78: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng

+ TK 781: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập kinh doanh

+ TK 786: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập tài chính

+ TK 787: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập đặc biệt

b.2 Phương pháp khấu hao bất động sản

Khi trích khấu hao, kế toán ghi

Nợ TK 681: Niên khoản khấu hao dự phòng – Chi phí kinh doanh

Có TK 2801: Khấu hao phí tổn thành lập

Có TK 2803: Khấu hao phí tổn sưu tầm, phát triển

Có TK 2805: Khấu hao bằng sáng chế, giấy phép, quyền đặc nhượng.

Có TK 2807: Khấu hao cửa hàng (lợi thế thương mại)

Có TK 2811: Khấu hao đất đai có hầm mỏ

Có TK 2812: Khấu hao chỉnh trang, cải tạo đất đai

Có TK 2813: Khấu hao công trình kiến trúc.

Có TK 2814: Khấu hao công trình kiến trúc trên đất người khác.

Có TK 2815: Khấu hao trang thiết bị kỹ thuật, máy móc và dụng cụ CN.

Có TK 2818: Khấu hao các bất động sản hữu hình khác.

Có TK 28182: Khấu hao phương tiện vận tải.

Có TK 28183: Khấu hao máy móc văn phòng, thiết bị thông tin.

.....

Ví dụ 3.11: Tại một doanh nghiệp có tình hình bất động sản như sau:

Chi phí thành lập: 50.000, hệ số khấu hao: 20% 1 năm

Các công trình xây dựng: 1.000.000, hệ số khấu hao: 5% 1 năm

Máy móc thiết bị công nghiệp: 200.000, hệ số khấu hao: 10% 1 năm

Phương tiện vận tải: 80.000, hệ số khấu hao: 20% 1 năm

Yêu cầu: Ghi nhật ký ngày 31/12/N tình hình trích khấu hao của doanh nghiệp trong năm N.

Nhật ký ngày 31/12/N

		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
681		Niên khoản khấu hao và dự phòng – chi phí kinh doanh	96.000	
	2801	Khấu hao phí tổn thành lập (50.000 x 20% x 1 = 10.000)		10.000
	2813	Khấu hao công trình kiến trúc (1.000.000 x 5% x 1 = 50.000)		50.000
	2815	Khấu hao máy móc thiết bị CN (200.000 x 10% x 1 = 20.000)		20.000
	28182	Khấu hao phương tiện vận tải (80.000 x 20% x 1 = 16.000)		16.000

3.3.1.3 Kế toán dự phòng giảm giá bất động sản

Dự phòng: Là phương pháp kế toán dùng để đánh giá sự giảm giá của tài sản có thể xảy ra do các nguyên nhân mà hậu quả không chắc chắn.

Trong hệ thống kế toán của Pháp, cần lập dự phòng về khả năng giảm giá của các loại tài sản sau:

- Dự phòng giảm giá bất động sản vô hình và hữu hình
- Dự phòng giảm giá hàng tồn kho
- Dự phòng giảm giá các tài khoản khách hàng
- Dự phòng giảm giá chứng khoán
- Dự phòng rủi ro và tổn phí

Trong phạm vi chương này, chỉ tìm hiểu về dự phòng giảm giá bất động sản vô hình và hữu hình, còn dự phòng giảm giá các loại tài sản khác sẽ được trình bày ở các chương sau:

*** Phương pháp kế toán dự phòng giảm giá bất động sản vô hình và hữu hình**

ó một số loại bất động sản không phải khấu hao mà chỉ lập dự phòng giảm giá: đất đai (trừ đất đai có hầm mỏ), nhãn hiệu, phương thức sản xuất, quyền thuê nhà... Ngược lại, một số bất động sản khác, mặc dù đã trích khấu hao nhưng nếu có khả năng giảm giá vẫn phải lập dự phòng: cửa hàng (lợi thế thương mại), các bất động sản đặc nhượng... Phương pháp kế toán lập dự phòng giảm giá bất động sản như sau:

- Cuối niên độ kế toán, trước khi lập báo cáo tài chính của năm, tiến hành kiểm kê các loại bất động sản nếu thấy có khả năng giảm giá (giá thực tế trên thị trường thấp hơn giá đang ghi sổ kế toán) thì cần phải lập dự phòng.

Khi lập dự phòng giảm giá bất động sản, kế toán ghi:

Nợ TK 681: Niên khoản khấu hao và dự phòng – chi phí kinh doanh

Có TK 2905: Dự phòng giảm giá nhãn hiệu, phương thức sản xuất, các quyền và giá trị tương tự.

Có TK 2906: Dự phòng giảm giá cửa hàng (lợi thế thương mại)

Có TK 2908: Dự phòng giảm giá các bất động sản vô hình khác.

Có TK 2911: Dự phòng giảm giá đất đai (không kể đất đai có hầm mỏ)

Có TK 292: Dự phòng giảm giá các bất động sản đặc nhượng.

Có TK 293: Dự phòng giảm giá các bất động sản chưa hoàn thành.

- Trong niên độ kế toán sau, nếu các bất động sản vô hình và hữu hình đã lập dự phòng mà đem nhượng bán thì cùng với bút toán phản ánh nhượng bán bất động sản cần phải hoàn nhập dự phòng đã lập cuối năm trước cho các bất động sản đó.

Nợ TK 290 (chi tiết): Dự phòng giảm giá bất động sản vô hình

Nợ TK 291 (chi tiết): Dự phòng giảm giá bất động sản hữu hình

Có TK 781: Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – Thu nhập kinh doanh.

- Cuối niên độ kế toán sau, xem xét khả năng giảm giá của bất động sản để tính mức dự phòng mới cần lập cho năm tiếp theo. Sau đó tiến hành điều chỉnh mức dự phòng đã lập còn lại của năm trước, về mức dự phòng cần lập cho năm tiếp theo.

+ Nếu mức dự phòng cần lập lớn hơn mức dự phòng đã lập thì cần điều chỉnh tăng dự phòng số chênh lệch (hay lập bổ sung dự phòng số thiếu).

Nợ TK 681: Số chênh lệch

Có TK 290, 291 (chi tiết): Số chênh lệch

+ Nếu mức dự phòng cần lập ít hơn mức dự phòng đã lập thì cần điều chỉnh giảm dự phòng số chênh lệch (hay hoàn nhập dự phòng số thừa).

Nợ TK 290, 291: Số chênh lệch

Có TK 781: Số chênh lệch

3.3.2 KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG

3.3.2.1 Một số vấn đề liên quan đến tiền lương

a. Tiền lương và ý nghĩa của hạch toán tiền lương

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp cần phải có 3 yếu tố: Sức lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động. Sức lao động là một trong ba yếu tố cơ bản của quá trình sản xuất kinh doanh, đồng thời còn là yếu tố cơ bản nhất, quyết định nhất. Muốn cho quá trình sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp tiến hành thường xuyên liên tục, thì một vấn đề thiết yếu là phải tái sản xuất sức lao động. Để tái sản xuất sức lao động, người lao động cần phải có một số lượng vật phẩm tiêu dùng nhất định. Vì vậy, khi người lao động tham gia lao động sản xuất kinh doanh, đòi hỏi các doanh nghiệp phải trả thù lao lao động cho họ. Trong nền kinh tế hàng hoá thù lao lao động được biểu hiện bằng thước đo giá trị gọi là tiền lương.

Như vậy, tiền lương là phần tiền thù lao trả cho người làm công, liên đới đối với doanh nghiệp bằng một hợp đồng lao động.

Hợp đồng lao động: Là hợp đồng ký kết giữa người làm công với chủ doanh nghiệp, lao động phải có hợp đồng, nếu không có, coi như vi phạm pháp luật.

Tiền lương là phạm trù kinh tế không chỉ có ý nghĩa đối với doanh nghiệp, mà còn có ý nghĩa đối với cả người lao động. Đối với doanh nghiệp, tiền lương phải trả cho người lao động là một yếu tố của chi phí, một khoản mục trong giá thành sản phẩm. Do đó, nếu tính đúng, tính đủ tiền lương sẽ giúp doanh nghiệp hạch toán đúng chi phí sản xuất và tính đúng giá thành sản phẩm, xác định chính xác kết quả sản xuất kinh doanh. Đối với người lao động, tiền lương là nguồn thu nhập chủ yếu dùng để tái sản xuất sức lao động, các doanh nghiệp sử dụng tiền lương làm đòn bẩy kinh tế kích thích người lao động hoàn thành nhiệm vụ được giao thúc đẩy người lao động chấp hành nghiêm túc kỷ luật lao động, tăng năng suất lao động, nâng cao hiệu suất công việc.

Chính vì vậy mà nhiệm vụ của kế toán tiền lương là phải tính đúng, tính đủ các yếu tố cấu thành của tiền lương, quản lý quỹ tiền lương, thanh toán kịp thời chính xác tiền lương, tiền thưởng cho người lao động.

b. Các yếu tố cấu thành của tiền lương

Tiền lương được cấu thành bởi 2 yếu tố: Tiền lương chính và tiền lương phụ

Phần tiền lương chính: Được tính bằng 2 cách

* Tính lương theo giờ

- Theo quy định một tuần người lao động phải làm việc 39 giờ. Tiền lương trả cho 39 giờ trong tuần, gọi là tiền lương cơ bản, tiền lương trả cho những giờ phụ trội (từ giờ thứ 40 trở đi) gọi là tiền lương vượt giờ và được hưởng với đơn giá cao hơn lương cơ bản. Cụ thể:

+ Từ giờ thứ 40 đến giờ thứ 47: Được cộng thêm 25%

+ Từ giờ thứ 48 đến giờ thứ 53: Được cộng thêm 50%

+ Những giờ làm việc trong ngày làm việc trong các ngày chủ nhật, ngày lễ. Được cộng thêm 100% so với đơn giá tiền lương cơ bản.

- Quy định 1 tuần không làm việc quá 53 giờ

Từ giờ thứ 1 đến giờ thứ 39: Được hưởng lương tính theo đơn giá 100Fr/1giờ. Người đó làm việc 48 giờ trong tuần. Vậy tiền lương phải trả cho họ sẽ là:

+ Từ giờ thứ 1-> 39: 100Fr x 39	= 3.900
+ Từ giờ thứ 40-> 47: 125Fr x 8	= 1.000
+ Giờ thứ 48: 150Fr x 1	= 150
	<hr/>
	5.050

* Tính lương theo tháng

- Theo quy định một tháng người lao động phải làm việc 169 giờ. Cơ sở để tính ra 169 giờ trong tháng là căn cứ vào giờ công quy định trong tuần: 1 tuần làm việc 39 giờ, 1 năm có 52 tuần (365 ngày/7 ngày 1 tuần = 52 tuần), ta lấy 39 giờ/tuần x 52 tuần rồi chia đều cho 12 tháng, thì mỗi tháng phải làm việc 169 giờ (39 x 52/12 = 169). Tiền lương trả cho 169 giờ trong tháng, gọi là tiền lương cơ bản. Từ giờ thứ 170 trở đi (gọi là giờ phụ trội) được hưởng

- Tiền ứng trước lương kỳ I của người lao động
- Tiền sai áp: Tiền người lao động nợ của các chủ nợ khác, doanh nghiệp thu hộ như: Tiền nuôi con theo lệnh của toà án và các khoản nợ khác của người lao động.

- Các khoản được hưởng bằng vật chất (đã ước tính ở phần trên)

Sau khi tính lương, kế toán tiến hành lập phiếu tính tiền lương, phiếu này được tiêu chuẩn hoá trong cả nước và được lập thành 2 bản: 1 bản doanh nghiệp giữ làm chứng từ hạch toán tiền lương, 1 bản người hưởng lương giữ để sau này làm thủ tục về hưu.

Nội dung phiếu tính tiền lương, có thể khái quát như sau:

- + Lương cơ bản (169 giờ)
 - + Lương giờ phụ trội
 - + Thưởng
 - + Phụ cấp
 - + Dụng hưởng (Nhà, xe được cấp...)(a)
-
- = Lương tổng cộng
- + Đóng góp (phần của nhân viên)

- Bảo hiểm xã hội

- Bảo hiểm thất nghiệp

- Dưỡng lão (hưu trí)

= Lương còn lại (để nhân viên khai nộp thuế)

+ Các khoản khấu trừ khác

- Nghĩa vụ xã hội

- Ứng trước tiền lương

- Tiền sai áp

- Dụng hưởng (a)

= Lương còn lại phải thanh toán

Ví dụ: Doanh nghiệp lập phiếu tính tiền lương tháng 6/N cho Ông X đốc công.

- Mức lương tháng: 11.800 Fr (lương cơ bản)
- Mức giờ làm việc trong tháng: 169 giờ
- Tiền phụ cấp thâm niên: 200 Fr
- Ứng trước tiền lương vào ngày 15/6: 2.500 Fr

Phiếu tính tiền lương tháng 6 năm N

Ông X

Công việc: Đốc công

- Tiền lương cơ bản (169 giờ): 11.800

- Phụ cấp thâm niên:	200
Lương tổng cộng:	12.000
- Các khoản đóng góp (phần của nhân viên)	
BHXH:	
+ BH ốm đau, sinh đẻ, thương tật, tử tuất:	720,00
+ BH tuổi già:	649,44
+ BH goá ụa:	60,70
Bảo hiểm thất nghiệp:	227,30
Dưỡng lão (hưu trí):	225,60
Cộng các khoản đóng góp:	1.883,04
- Số tiền còn lại:	10.116,96
- Số tiền đã ứng trước:	2.500,00
- Số tiền còn được thanh toán:	7.616,96

3.3.2.2 Nội dung kế toán các nghiệp vụ tiền lương

a. Tài khoản sử dụng hạch toán

- Tài khoản 64 “Chi phí nhân viên”
- + Tài khoản 641: Thù lao nhân viên
- + Tài khoản 644: Thù lao cho chủ nhân
- + Tài khoản 645: Chi phí an ninh xã hội và dự phòng
- + Tài khoản 646: Phần đóng góp xã hội của bản thân chủ nhân
- + Tài khoản 647: Chi phí xã hội khác

Tài khoản 64 dùng để ghi tất cả các khoản chi phí doanh nghiệp phải trả cho nhân viên và các đối tượng có liên quan như: Tiền lương, tiền công, tiền lương nghỉ phép, tiền lương trả cho giờ phụ trội, tiền thưởng, các khoản phụ cấp và phúc lợi, các khoản trợ cấp gia đình, thù lao cho chủ nhân, các khoản nộp về an ninh xã hội như quỹ tương trợ, quỹ hưu bổng, các khoản nộp cho uỷ ban xí nghiệp, uỷ ban vệ sinh, y tế.

- Tài khoản 42: Nhân viên và các tài khoản liên hệ

Tài khoản này dùng để thanh toán với nhân viên. Nhân viên của doanh nghiệp bao gồm công nhân sản xuất, nhân viên mua bán hàng, nhân viên tạp vụ, nhân viên hành chính quản trị... Tất cả những người này đều có tên trong danh sách nhân viên của doanh nghiệp, mà doanh nghiệp thuê mướn dưới nhiều hình thức: Công nhật, hợp đồng ngắn hạn, dài hạn, làm việc theo nhu cầu thời vụ... Tiền lương của những người này hạch toán vào tài khoản 64 “Chi phí nhân viên”.

Chú ý: Đối với nhân viên thuê người không nằm trong danh sách của doanh nghiệp thì gọi là nhân viên ngoài xí nghiệp. Tiền thù lao cho những người này không hạch toán vào tài

khoản 64 “Chi phí nhân viên”, mà hạch toán vào tài khoản 621 “Nhân viên ngoài xí nghiệp” - Thuộc tài khoản dịch vụ thuê ngoài.

Tài khoản 42 được chi tiết như sau:

- + Tài khoản 421: Nhân viên – lương nợ lại
- + Tài khoản 425: Nhân viên - Tiền ứng trước và trả trước
- + Tài khoản 427: Nhân viên - Tiền sai áp
- Tài khoản 43: Bảo hiểm xã hội và các tổ chức xã hội khác.

Tài khoản dùng để phản ánh các quan hệ của doanh nghiệp với sở an ninh xã hội và các tổ chức xã hội khác về phần đóng góp của doanh nghiệp vào các cơ quan này.

Việc đóng góp vào các quỹ bảo hiểm có 2 phần:

- Phần của nhân viên đóng góp được trừ vào lương
- Phần của doanh nghiệp đóng góp được tính vào chi phí (tỷ lệ này cao hơn phần của nhân viên đóng góp)

Tài khoản 43 được chi tiết

- + Tài khoản 431: Bảo hiểm xã hội (BHXH)
- + Tài khoản 437: Các tổ chức xã hội khác

b. Phương pháp hạch toán các nghiệp vụ chủ yếu

Tiền lương của người lao động thường được trả mỗi tháng 2 lần:

Kỳ I tạm ứng, kỳ II thanh toán số còn lại

- Khi ứng trước lương kỳ I cho người lao động, kế toán ghi:

Nợ TK 425: “Nhân viên - tiền ứng trước và trả trước”

Có TK 530, 512 “Tiền mặt, tiền ngân hàng”

- Cuối tháng tính ra tiền lương phải trả người lao động

Nợ TK 641 “Thù lao nhân viên”: Tổng tiền lương phải trả

Có TK 421 “Nhân viên – lương nợ lại”

- Khấu trừ các khoản vào tiền lương của người lao động

Nợ TK 421: Tổng số tiền khấu trừ

Có TK 431: Phần đóng góp của nhân viên vào quỹ BHXH

Có TK 437: Phần đóng góp của nhân viên vào quỹ bảo hiểm thất nghiệp và quỹ dưỡng lão.

Có TK 425: Thu hồi tiền ứng trước lương kỳ I

Có TK 427: Các khoản thu hộ phải trả

- Phần đóng góp của chủ nhân vào các quỹ

Nợ TK 645 “Chi phí an ninh xã hội và dự phòng”

Có TK 431: Đóng góp vào quỹ BHXH

Có TK 437: Đóng góp vào quỹ BH thất nghiệp, quỹ dưỡng lão.

- Khi chi trả số tiền còn được nhận cho người lao động

Nợ TK 421 “Nhân viên – lương nợ lại”

Có TK 530, 512 “Tiền mặt, tiền ngân hàng”

- Khi thanh toán với cơ quan quản lý quỹ bảo hiểm xã hội và các tổ chức xã hội khác, cùng các đối tượng có liên quan, kế toán ghi:

Nợ TK 431: Số đã trả về quỹ BHXH

Nợ TK 437: Số trả về quỹ BH thất nghiệp, dưỡng lão.

Nợ TK 427: Số tiền thu hộ đã trả.

Có TK 512, 530 “Tiền ngân hàng, tiền mặt”

3.3.3 KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO

3.3.3.1 Khái niệm, phân loại và nhiệm vụ kế toán hàng tồn kho

1. Khái niệm

Hàng tồn kho của doanh nghiệp là bộ phận tài sản lưu động dự trữ cho sản xuất và dự trữ cho lưu thông, hoặc đang trong quá trình chế tạo ở doanh nghiệp. Hàng tồn kho của mỗi doanh nghiệp thường bao gồm: Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, sản phẩm dịch vụ dở dang, thành phẩm, hàng hoá (gọi tắt là vật tư, hàng hoá). Hàng tồn kho của doanh nghiệp có thể mua từ bên ngoài, có thể do doanh nghiệp sản xuất ra để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh hoặc để bán.

Việc tính đúng giá trị hàng tồn kho, không chỉ giúp cho doanh nghiệp chỉ đạo kịp thời các nghiệp vụ kinh tế diễn ra hàng ngày, mà còn giúp doanh nghiệp có một lượng vật tư, hàng hoá dự trữ đúng định mức, không dự trữ quá nhiều gây ứ đọng vốn, mặt khác không dự trữ quá ít để bảo đảm cho quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được tiến hành liên tục, không bị gián đoạn.

Việc tính đúng giá trị hàng tồn kho còn có ý nghĩa vô cùng quan trọng khi lập báo cáo tài chính. Vì nếu tính sai lệch giá trị hàng tồn kho, sẽ làm sai lệch các chỉ tiêu trên báo cáo tài chính. Nếu giá trị hàng tồn kho bị tính sai, dẫn đến giá trị tài sản lưu động và tổng giá trị tài sản của doanh nghiệp thiếu chính xác, giá vốn hàng bán tính sai sẽ làm cho chỉ tiêu lãi gộp, lãi ròng của doanh nghiệp không còn chính xác.

Vì vậy, kế toán hàng tồn kho cần phải nắm được chính xác tổng giá trị hàng tồn kho, cũng như chi tiết từng loại hàng tồn kho hiện có ở doanh nghiệp. Do đó, cần tiến hành phân loại hàng tồn kho ở doanh nghiệp.

Theo hệ thống tài khoản năm 1982 của Pháp, hàng tồn kho được chia thành các loại sau đây:

- Nguyên liệu (và vật tư)
- Các loại dự trữ sản xuất khác (nguyên liệu, phụ tùng, văn phòng phẩm, bao bì...)
- Sản phẩm dở dang
- Dịch vụ dở dang

- Tồn kho sản phẩm
- Tồn kho hàng hoá

2. Nhiệm vụ kế toán hàng tồn kho

- Theo dõi, phản ánh chính xác, kịp thời về số lượng, chất lượng, giá thực tế của vật tư, hàng hoá nhập kho.

- Xác định chính xác số lượng và giá trị vật tư, hàng hoá xuất dung, xuất bán trong kỳ.

- Tính toán và phản ánh chính xác về số lượng và giá trị vật tư, hàng hoá tồn cuối kỳ. Kiểm kê phát hiện tình hình thừa, thiếu, ứ đọng, kém phẩm chất của vật tư hàng hoá để có biện pháp xử lý kịp thời, nhằm hạn chế đến mức tối đa thiệt hại có thể xảy ra.

- Lập dự phòng cho giảm giá hàng tồn kho, để đề phòng thiệt hại có thể xảy ra, do hàng tồn kho bị giảm giá.

- Cung cấp thông tin chính xác về hàng tồn kho, để lập các báo cáo tài chính (thông tin về giá trị ghi sổ, giá trị dự phòng và giá trị thực của tài sản...)

3.3.3.2 Phương pháp đánh giá hàng tồn kho

Đánh giá hàng tồn kho là xác định giá trị ghi sổ của hàng tồn kho. Về nguyên tắc, hàng tồn kho phải được ghi sổ theo giá thực tế, giá thực tế được quy định cụ thể cho từng loại hàng.

a. Giá nhập kho

- Đối với vật tư, hàng hoá mua ngoài: Là giá mua thực tế

Giá mua thực tế bao gồm: Giá thoả thuận và phụ phí mua (không kể thuế di chuyển tài sản, thù lao hay tiền hoa hồng, chi phí chứng thư) mà phụ phí mua chỉ bao gồm: Chi phí chuyên chở, chi phí bảo hiểm, tiền thuê kho bãi để hàng, lương nhân viên mua hàng...

- Đối với sản phẩm doanh nghiệp sản xuất: Là giá thành sản xuất thực tế.

Giá thành sản xuất thực tế bao gồm: Giá mua các loại nguyên, vật liệu tiêu hao, chi phí trực tiếp sản xuất, chi phí gián tiếp có thể phân bổ hợp lý vào giá thành sản xuất (Không được tính giá vào giá thành sản xuất: Chi phí tài chính, chi phí sưu tầm và phát triển, chi phí quản lý chung).

b. Giá xuất kho và giá tồn kho cuối kỳ

Theo tổng hạch đồ kế toán năm 1982, để tính giá xuất kho và giá tồn kho cuối kỳ của vật tư hàng hoá, doanh nghiệp có thể lựa chọn một trong ba phương pháp sau:

Phương pháp 1: Tính giá bình quân căn cứ vào hàng tồn kho đầu kỳ và tất cả các lần nhập trong kỳ (tháng, quý, năm) (hay còn gọi là giá thực tế bình quân cả kỳ dự trữ). Phương pháp này thích hợp với những doanh nghiệp có ít chủng loại vật tư hàng hoá, số lần nhập, xuất nhiều.

Theo phương pháp này, căn cứ vào giá thực tế của hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ để xác định đơn giá bình quân căn cứ vào đơn giá bình quân và số lượng hàng xuất trong kỳ và hàng tồn cuối kỳ để xác định giá trị hàng xuất trong kỳ và hàng tồn cuối kỳ. Phương pháp này tương đối chính xác, nhưng công việc dồn vào cuối kỳ, nên việc cung cấp thông tin chậm trễ.

$$\text{Đơn giá bình quân} = \frac{\sum \text{giá thực tế của hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}{\sum \text{số lượng hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}$$

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

$$\text{Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ} = \text{Số lượng hàng tồn cuối kỳ} \times \text{Đơn giá bình quân}$$

Ví dụ 3.12:

	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
Tồn đầu kỳ	200	250	50.000
Nhập lần 1:	600	240	144.000
Nhập lần 2:	300	260	78.000
Nhập lần 3:	400	230	92.000
Nhập lần 4:	500	270	135.000
Tổng cộng	2.000		499.000

- Số lượng hàng xuất trong kỳ: 1.200

- Số lượng hàng tồn cuối kỳ: 800

$$\text{Đơn giá bình quân} = \frac{499.000}{2.000} = 249,5$$

- Giá thực tế hàng xuất trong kỳ: 1200 x 249,5 = 299.400

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: 800 x 249,5 = 199.600

Phương pháp 2: Tính giá bình quân sau mỗi lần nhập

Theo phương pháp này, sau mỗi lần nhập kế toán phải tính lại đơn giá bình quân của từng chủng loại vật tư hàng hóa, để làm căn cứ lập chứng từ và ghi sổ kế toán ngay tại lúc xuất kho. Phương pháp này chính xác, nhưng phức tạp vì phải tính toán nhiều, nên chỉ áp dụng đối với doanh nghiệp có ít chủng loại vật tư hàng hóa, số lần nhập hàng ít nhưng khối lượng nhập một lần nhiều hoặc các doanh nghiệp đã sử dụng máy vi tính.

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

$$\text{- Giá thực tế hàng xuất kho} = \text{Số lượng hàng xuất kho} \times \text{Đơn giá bình quân}$$

$$\text{- Giá thực tế hàng tồn kho cuối kỳ} = \text{Số lượng hàng tồn kho cuối kỳ} \times \text{Đơn giá bình quân của lần nhập cuối kỳ trong kỳ}$$

Ví dụ 3.13:

Nghiệp vụ	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
Tồn đầu kỳ	200	250	50.000
Nhập lần 1	600	240	144.000
Xuất lần 1	400		
Nhập lần 2	300	260	78.000
Xuất lần 2	500		
Nhập lần 3	400	230	92.000
Nhập lần 4	500	270	135.000
Xuất lần 3	300		

- Tính giá thực tế hàng xuất trong kỳ và hàng tồn cuối kỳ

$$\text{Đơn giá bình quân sau lần nhập 1} = \frac{50.000 + 144.000}{200 + 600} = \frac{194.000}{800} = 242,5$$

- Giá thực tế xuất lần 1: $400 \times 242,5 = 97.000$

$$\text{Đơn giá bình quân sau lần nhập 1} = \frac{(194.000 - 97.000) + 78.000}{(800 - 400) + 300} = \frac{175.000}{700} = 250$$

- Giá thực tế xuất lần 2: $500 \times 250 = 125.000$

$$\text{Đơn giá bình quân sau lần nhập 4} = \frac{142.000 + 135.000}{600 + 500} = \frac{277.000}{1.100} = 251,8181$$

- Giá thực tế xuất lần 3: $300 \times 251,8181 = 75.545$

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: $800 \times 251,8181 = 201.455$

Phương pháp 3: Phương pháp giá nhập trước, xuất trước.

Theo phương pháp này, tính giá hàng xuất kho trên cơ sở giả định là hàng nào nhập kho trước, sẽ được xuất dùng trước. Xuất hết lô hàng nhập trước, mới đến lô hàng nhập sau.

Theo ví dụ trên:

Xuất lần 1: 400, trong đó 200 tính theo đơn giá hàng tồn đầu kỳ, 200 tính theo giá đơn giá nhập lần 1.

Giá thực tế xuất lần 1: $(200 \times 250) + (200 \times 240) = 98.000$

Giá thực tế xuất lần 2: $(400 \times 240) + (100 \times 260) = 122.000$

Giá thực tế xuất lần 3: $(200 \times 260) + (100 \times 230) = 75.000$

Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: $(300 \times 230) + (500 \times 270) = 204.000$

3.3.3.3 Phương pháp kế toán tăng giảm hàng tồn kho

Có hai phương pháp kế toán hàng tồn kho

- Phương pháp kiểm kê định kỳ
- Phương pháp kê khai thường xuyên

a. Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Theo phương pháp này, trong năm khi mua vật tư, hàng hoá ta không ghi vào các TK hàng tồn kho (TK loại 3; TK 31 “Nguyên, vật liệu”, TK 32 “Các loại dự trữ sản xuất khác”, TK 37 “Tồn kho hàng hoá”) mà ghi vào các TK loại 6 (TK 60 “Mua hàng”, TK 601 “Mua nguyên, vật liệu”, TK 602 “Mua các loại dự trữ sản xuất khác”, TK 607 “Mua hàng hoá”). Khi bán hàng, không ghi Có cả TK hàng tồn kho, mà căn cứ vào kết quả kiểm kê cuối năm để xác định trị giá hàng xuất dùng, xuất bán trong năm theo công thức.

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Trị giá hàng xuất} & = & \text{Trị giá hàng} & + & \text{Trị giá hàng mua} & - & \text{Trị giá hàng tồn} \\ \text{trong năm} & & \text{tồn đầu năm} & & \text{vào trong năm} & & \text{cuối năm} \end{array}$$

a.1 Kế toán các nghiệp vụ mua hàng

* Nguyên tắc ghi nhận các nghiệp vụ mua hàng

- Giá mua được hạch toán: Là giá mua thực tế, tức là bằng tổng số tiền ghi trên hoá đơn trừ các khoản được nhà cung cấp giảm giá, bớt giá. Giá mua không bao gồm thuế trị giá gia tăng, thuế này doanh nghiệp trả hộ Nhà nước và sẽ được khấu trừ sau này.

- Khoản chiết khấu thanh toán được người bán chấp thuận, mặc dù đã trừ vào số tiền trên hoá đơn, những vẫn được tính vào giá mua và được hạch toán như một khoản thu nhập tài chính.

- Các khoản phụ phí mua (chi phí vận chuyển, bốc dỡ, bảo hiểm...) có thể ghi trực tiếp vào các TK mua hàng có liên quan hoặc tập hợp vào TK 608 “Phụ phí mua”

- Khi mua hàng, căn cứ vào hoá đơn báo đòi của người bán làm chứng từ ghi sổ. Trường hợp hàng mua không đúng quy cách phẩm chất trả lại người bán, cần lập hoá đơn báo Có.

* TK sử dụng hạch toán các nghiệp vụ mua hàng

- TK 60: Mua hàng (trừ TK 603: Chênh lệch tồn kho)

+ TK 601: Mua tồn trữ - Nguyên, vật liệu (và vật tư)

+ TK 602: Mua tồn trữ - Các loại dự trữ sản xuất khác.

+ TK 604: Mua công trình nghiên cứu và cung cấp dịch vụ.

+ TK 605: Mua máy móc, trang thiết bị và công tác

+ TK 606: Mua vật liệu và vật tư sử dụng ngay.

+ TK 607: Mua hàng hoá

+ TK 608: Phụ phí mua

+ TK 609: Giảm giá, bớt giá và hồi khấu nhận được trên giá mua

- TL 40: Nhà cung cấp và các TK có liên hệ
- + TK 401: Nhà cung cấp
- + TK 403: Nhà cung cấp – Thương phiếu sẽ trả
- + TK 404: Nhà cung cấp – Bất động sản
- + TK 405: Nhà cung cấp – Bất động sản – Thương phiếu sẽ trả
- + TK 408: Nhà cung cấp – Hoá đơn chưa gửi đến
- + TK 409: Nhà cung cấp có số dư Nợ
- + TK 4456: Thuế TGGT - Trả hộ Nhà nước
- + TK 765: Chiết khấu nhận được

* Phương pháp hạch toán một số nghiệp vụ chủ yếu:

- Mua hàng, hàng về đã có hoá đơn

Nợ TK 60 (601 -> 607) : Giá chưa có thuế TGGT

Nợ TK 4456 : Thuế TGGT - Trả hộ NN

Có TK 530, 512, 401: Σ giá thanh toán

- Hàng không đúng quy cách phẩm chất trả lại nhà cung cấp.

Nợ TK 530, 512, 401: Giá có thuế của hàng trả lại

Có TK 60 (601 -> 607): Giá chưa có thuế TGGT của hàng trả lại

Có TK 4456: TVA của hàng trả lại

- Mua hàng được nhà cung cấp chiết khấu

Chiết khấu thanh toán: Là số tiền giảm trừ cho người mua, do người mua đã thanh toán tiền hàng trước thời hạn quy định trong hợp đồng hoặc quy định trong cam kết thanh toán tiền hàng mua.

- + Trường hợp chiết khấu được thực hiện ngay trên hoá đơn.

Nợ TK 60 (601 -> 607): Giá chưa có thuế TGGT

Nợ TK 4456 : TVA - Trả hộ NN

Có TK 765: Chiết khấu nhận được

Có TK 530, 512, 401: Số tiền còn phải thanh toán.

Ví dụ 3.14:

HOÁ ĐƠN

Số 102 (10/2/N)

• Hàng hoá giá chưa có thuế:	15.000
• Giảm giá 10%:	1.500
Nét thương mại:	13.500

• Chiết khấu 1%:	135
(do thanh toán ngay bằng tiền ngân hàng)	13.365
Nét tài chính:	13.365
• Thuế suất TGGT: 18,6%	2.485,89
Tổng số tiền phải thanh toán:	15.850,89

Nhật ký

Số hiệu TK		Giải trình	Số tiền ghi Nợ	Số tiền ghi Có
Nợ	Có			
		————— 10/2 —————		
607		Mua hàng hoá của hoá đơn số 102	13.500	
4456		Thuế TGGT - Trả hộ Nhà nước	2.485,89	
	765	Chiết khấu được hưởng 1%		135
	512	Thanh toán tiền mua hàng hoá		15.850,89

+ Trường hợp chiết khấu thực hiện sau hoá đơn

Nợ TK 401 “Nhà cung cấp”; Σ giá có thuế TGGT

Có TK 765 “Chiết khấu nhận được”: Giá không có thuế

Có TK 4456 “TVA - Trả hộ NN”: Thuế của phần chiết khấu

- Mua hàng, được nhà cung cấp giảm giá, bớt giá, hồi khấu

Giảm giá: Là khoản giảm trừ được người bán chấp thuận một cách đặc biệt trên giá đã thoả thuận, vì lý do hàng kém phẩm chất hay không đúng quy cách theo quy định trong hợp đồng.

Bớt giá: Là khoản giảm trừ trên giá bán thông thường, vì lý do mua với khối lượng lớn, tính theo một tỷ lệ nào đó trên giá bán.

Hồi khấu: Là khoản giảm trừ tính trên tổng số các nghiệp vụ đã thực hiện với một khách hàng, trong một thời gian nhất định.

- Nếu số giảm giá, bớt giá đã được ghi trên hoá đơn mua hàng và đã được trừ vào tổng số tiền phải trả nhà cung cấp, thì phần giảm giá, bớt giá không cần phản ánh vào tài khoản.

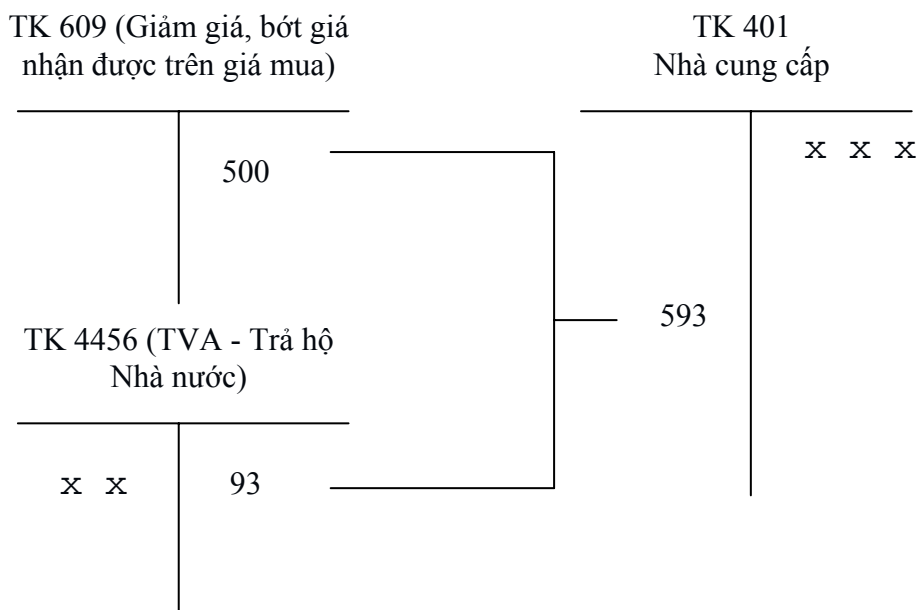
- Nếu giảm giá, bớt giá được thực hiện sau hoá đơn mua hàng, được hạch toán như sau:

Nợ TK 401, 530, 512: Σ số tiền giảm giá, bớt giá... có thuế

Có TK 609: Giảm giá, bớt giá... nhận được trên giá mua

Có TK 4456: TVA của phần giảm giá, bớt giá

Ví dụ 3.15: Nhà cung cấp S gửi hoá đơn báo Có đến Công ty, về việc công ty được nhận giảm giá 5% tính trên doanh số mua ngày 15/2: 10.000, thuế suất TVA: 18,6% số tiền này trừ vào nợ phải trả nhà cung cấp S.



• Nếu được nhà cung cấp thưởng (giảm giá, bớt giá) trên doanh số mua, nhưng cuối năm vẫn chưa nhận.

Nợ TK 4098: Bớt giá, giảm giá, hồi khấu và các khoản tiền khác chưa nhận.

Có TK 609: Giảm giá, bớt giá... nhận được trên giá mua

- Khi thanh toán tiền mua hàng cho nhà cung cấp

Nợ TK 401 “Nhà cung cấp”: Số tiền đã trả

Có TK 530, 512...: Đã trả bằng tiền

Có TK 403 “Nhà cung cấp – Thương phiếu sẽ trả”: Trả bằng thương phiếu.

a.2 Kế toán chênh lệch tồn kho

* Kế toán chênh lệch tồn kho nguyên, vật liệu

Số tiền mua nguyên, vật liệu trong năm đã được ghi vào chi phí trong năm (TK 601). Do đó, cuối năm cần kiểm kê nguyên, vật liệu tồn kho, để xác định số chênh lệch giữa tồn đầu năm với tồn cuối năm. Trên cơ sở đó, điều chỉnh số tiền mua nguyên, vật liệu trong năm về giá trị nguyên, vật liệu xuất dùng trong năm.

$$\begin{array}{l} \text{Trị giá nguyên} \\ \text{vật liệu xuất} \\ \text{dùng trong năm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trị giá nguyên,} \\ \text{vật liệu mua vào} \\ \text{trong năm} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Trị giá nguyên,} \\ \text{vật liệu tồn} \\ \text{đầu năm} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Trị giá nguyên,} \\ \text{vật liệu tồn} \\ \text{cuối năm} \end{array}$$

- Nếu trị giá nguyên, vật liệu tồn đầu năm lớn hơn tồn cuối năm thì cần điều chỉnh tăng chi phí trong năm số chênh lệch. Vì điều đó có nghĩa là nguyên, vật liệu mua vào trong năm không những được sử dụng hết, mà còn sử dụng thêm một lượng nguyên, vật liệu dự trữ trong kho, do đó làm cho tồn cuối năm giảm đi so với tồn đầu năm và số giảm này làm tăng tổng chi phí trong năm.

- Ngược lại, nếu trị giá nguyên, vật liệu tồn đầu năm nhỏ hơn tồn cuối năm thì cần điều chỉnh giảm chi phí trong năm số chênh lệch. Vì điều đó có nghĩa là nguyên, vật liệu mua

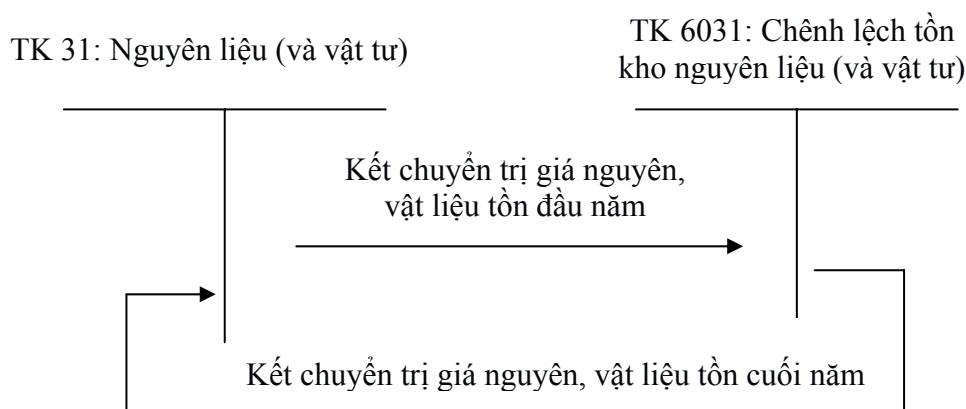
vào trong năm không sử dụng hết, còn thừa nhập lại kho, do đó mà tồn cuối năm tăng hơn so với tồn đầu năm và số tăng này làm giảm tổng chi phí trong năm.

TK sử dụng hạch toán

TK 603 chênh lệch tồn kho (dự trữ sản xuất và hàng hoá): Được xếp vào chi phí thuộc TK loại 6, như là 1 TK điều chỉnh chi phí cuối niên độ.

- TK 603: Được chi tiết
- + TK 6031: Chênh lệch tồn kho nguyên liệu (và vật tư)
- + TK 6032: Chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác.
- + TK 6037: Chênh lệch tồn kho hàng hoá

Phương pháp kế toán chênh lệch tồn kho nguyên, vật liệu.



Ví dụ 3.16:

1. Trong năm N, công ty mua 100.000 Fr nguyên, vật liệu (giá chưa có thuế TGGT), thuế suất TVA: 18,6%. Trong đó, thanh toán bằng tiền mặt 20.000Fr, bằng chuyển khoản qua ngân hàng 60.000Fr, số còn lại chưa trả nhà cung cấp.

2. Kết quả kiểm kê

- a. Nguyên, vật liệu tồn đầu năm: 15.000 Fr (kiểm kê cuối năm trước)
- b. Nguyên, vật liệu tồn cuối năm: 10.000Fr

NHẬT KÝ NĂM N

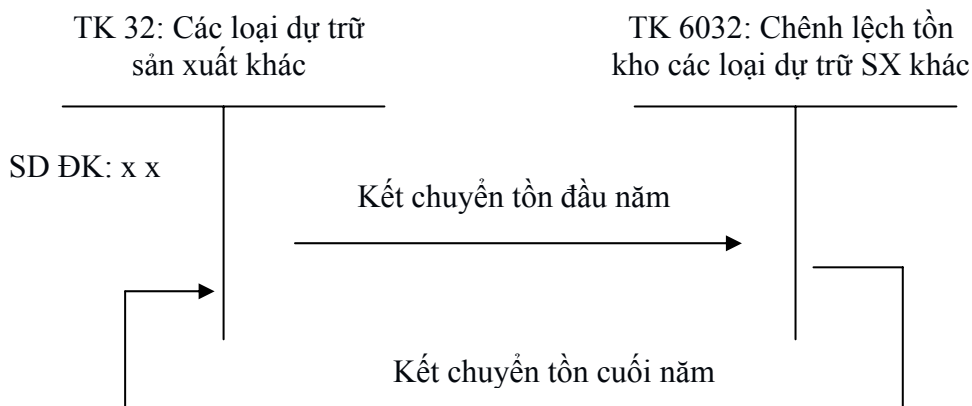
601		Mua nguyên, vật liệu	100.000	
4456		TVA - trả hộ Nhà nước	18.600	
	530	Thanh toán tiền mua NVL bằng tiền mặt		20.000
	512	Thanh toán bằng tiền Ngân hàng		60.000
	401	Số còn phải trả nhà cung cấp		38.600
		————— 31/12/N —————		
6031		Kết chuyển nguyên, vật liệu tồn đầu năm	15.000	
	31			15.000
		————— 31/12/N —————		
31		Kết chuyển nguyên, vật liệu tồn cuối năm	10.000	
	6031			10.000

Trên tài khoản xác định kết quả niên độ thể hiện như sau:

TK 601	TK 12 “Kết quả niên độ”	TK 12 “Kết quả niên độ”	
(1) 100.000	100.000	→ 100.000	
(2a) 15.000			x x
TK 6031		← K/c thu nhập	
	10.000	(2b)	
	5.000	→ 5.000	

* *Kế toán chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác*
(Tương tự như nguyên, vật liệu)

- Phương pháp kế toán chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác.



Kế toán chênh lệch tồn kho hàng hoá

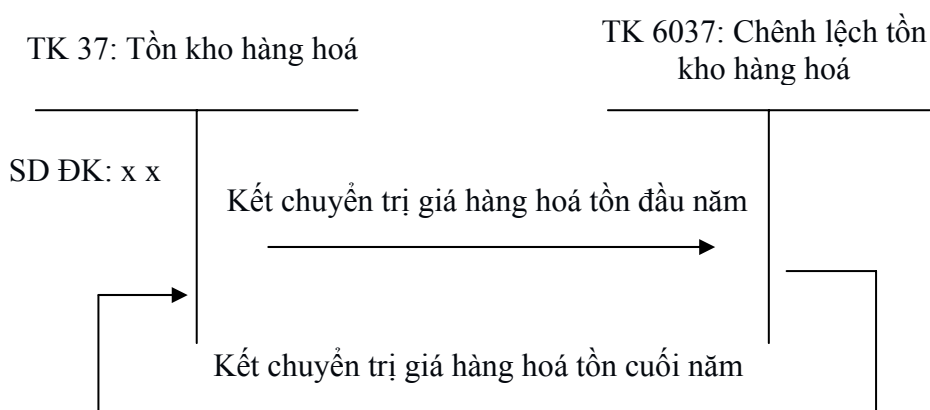
Đối với các doanh nghiệp thương mại, hàng hoá mua vào trong năm cũng được ghi ngay vào chi phí, do đó, cuối năm cần kiểm kê hàng hoá tồn kho và xác định số chênh lệch giữa tồn đầu năm với tồn cuối năm của hàng hoá, để điều chỉnh số tiền mua hàng hoá về trả giá vốn hàng hoá xuất bán trong năm.

$$\text{Trị giá hàng hoá xuất bán trong năm} = \text{Trị giá hàng hoá mua vào trong năm (đã ghi vào chi phí)} + \left[\begin{array}{l} \text{Trị giá hàng hoá tồn đầu năm} \\ - \text{Trị giá hàng hoá tồn cuối năm} \end{array} \right]$$

• Nếu trị giá hàng hoá tồn kho đầu năm lớn hơn tồn cuối năm, điều đó có nghĩa là hàng hoá mua vào trong năm không những được bán hết, mà còn bán thêm hàng hoá dự trữ trong kho, do đó cần ghi tăng chi phí số chênh lệch giữa tồn đầu năm và tồn cuối năm.

• Ngược lại, nếu giá trị hàng hoá tồn đầu năm ít hơn tồn cuối năm, điều đó có nghĩa là hàng hoá mua vào trong năm không bán hết, còn thừa nhập vào kho, do đó cần ghi giảm chi phí số chênh lệch giữa tồn đầu năm và tồn cuối năm

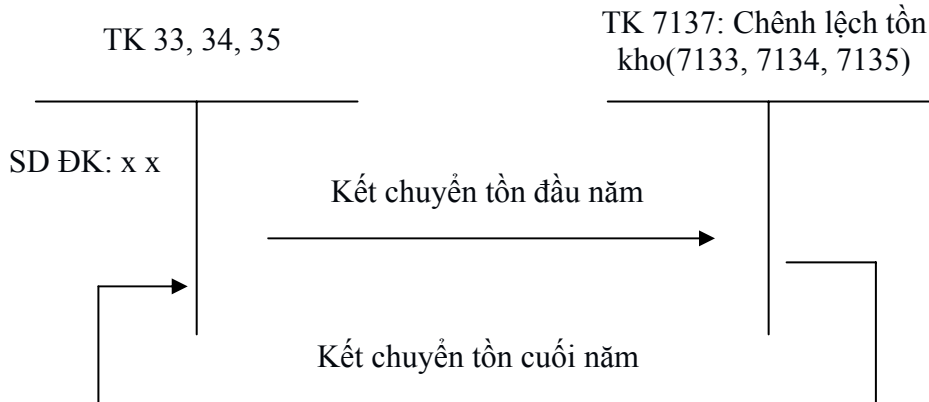
Phương pháp kế toán chênh lệch tồn kho hàng hoá:



* Kế toán chênh lệch tồn kho sản phẩm (hay dịch vụ) dở dang và thành phẩm.

Đối với phương pháp kiểm kê định kỳ, các tài khoản cơ bản: TK 33 “Sản phẩm dở dang”, TK 34 “Dịch vụ dở dang”, TK 35 “Tồn kho sản phẩm” chỉ được sử dụng để theo dõi số tiền đầu năm và số tiền cuối năm. Số chênh lệch giữa tồn đầu năm với tồn cuối năm không được thể hiện ở tài khoản 603 như nguyên, vật liệu, các loại dự trữ sản xuất khác hay hàng hoá, mà thể hiện ở tài khoản 713 “Chênh lệch tồn kho (sản phẩm dở dang và thành phẩm)”. TK 713 được xếp vào thu nhập thuộc loại 7, như là 1 tài khoản điều chỉnh thu nhập cuối niên độ.

Phương pháp kế toán



b. Kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên

Về nguyên tắc, phương pháp kê khai thường xuyên chỉ sử dụng trong kế toán phân tích. Các doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên trong kế toán phân tích để tính giá phí, giá thành của các loại nguyên, vật liệu, vật tư, hàng hoá, thành phẩm: Ghi Nợ các tài khoản hàng tồn kho.

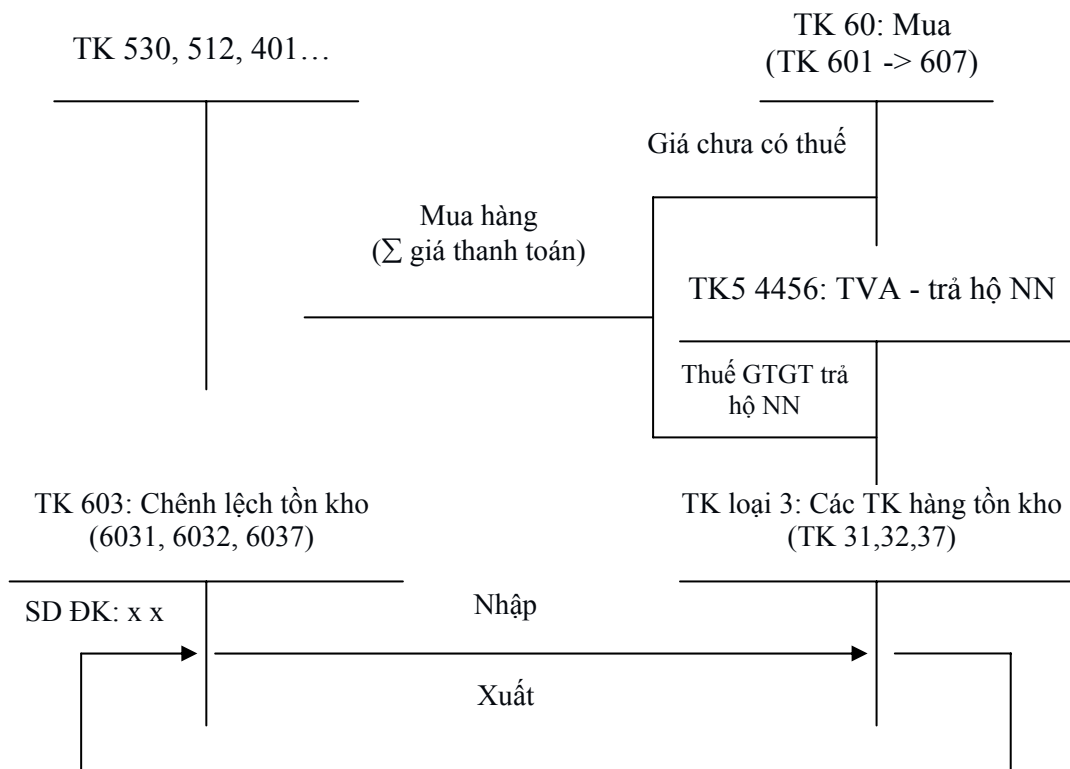
- Khi xuất kho để sử dụng hoặc để bán: Ghi Có các tài khoản hàng tồn kho (giá vốn)
- Số dư Nợ trên các tài khoản hàng tồn kho là số tiền tồn đầu kỳ hoặc tồn cuối kỳ

Tuy nhiên, nếu các doanh nghiệp muốn theo dõi một cách thường xuyên, liên tục tình hình nhập, xuất, tồn kho vật tư, hàng hoá trên sổ kế toán, thì hệ thống kế toán tổng quát năm 1982 của Pháp cũng cho phép các doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, để kế toán hàng tồn kho.

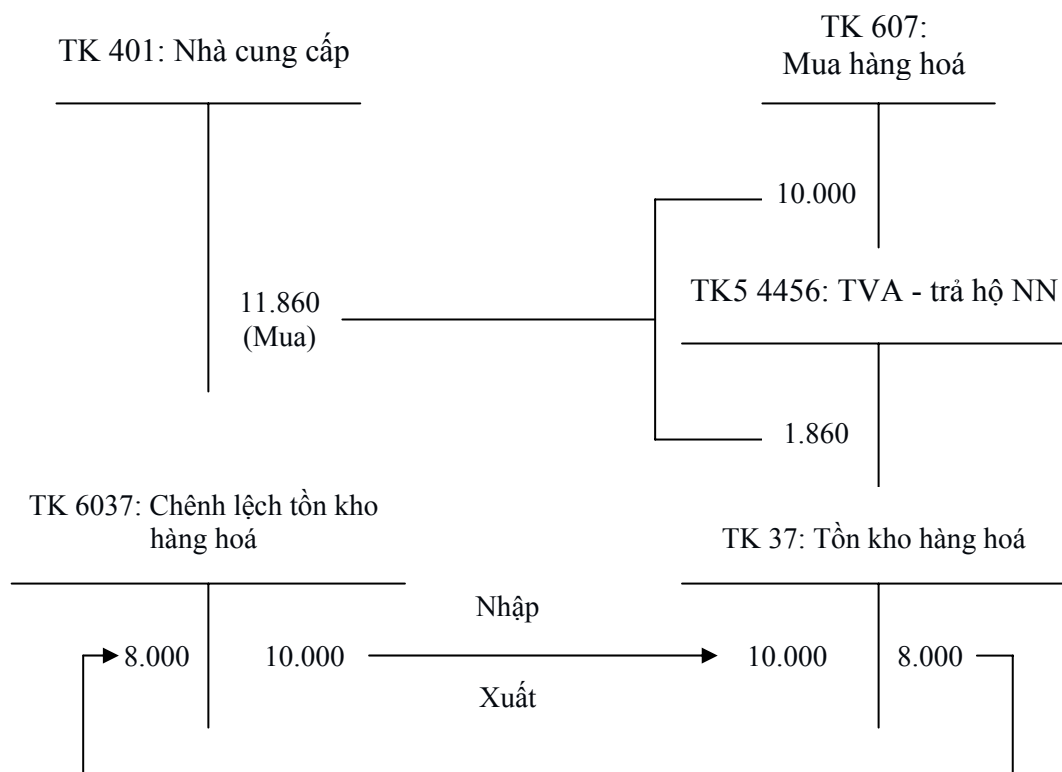
Theo phương pháp này, kế toán các nghiệp vụ hàng tồn kho như sau:

- Khi mua hàng: Ghi tương tự phương pháp kiểm kê định kỳ
- Nợ TK 60 (601 -> 607): giá mua chưa có thuế TGGT
- Nợ TK 4456: TVA - trả hộ Nhà nước
 - Có TK 530, 512, 401...: Σ giá thanh toán
- Khi nhập hàng vào kho, kế toán ghi:
 - Nợ TK 31: Nhập nguyên, vật liệu
 - Nợ TK 32: Nhập các loại dự trữ sản xuất khác.
 - Nợ TK 37: Nhập hàng hoá.
 - Có TK 6031: Chênh lệch tồn kho nguyên, vật liệu.
 - Có TK 6032: Chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác.
 - Có TK 6037: Chênh lệch tồn kho hàng hoá.
- Khi xuất kho để sử dụng hoặc để bán (giá vốn)
 - Nợ TK 6031: Chênh lệch tồn kho nguyên, vật liệu
 - Nợ TK 6032: Chênh lệch tồn kho các loại dự trữ sản xuất khác.
 - Nợ TK 6037: Chênh lệch tồn kho hàng hoá.
 - Có TK 31: Xuất nguyên, vật liệu
 - Có TK 32: Xuất các loại dự trữ sản xuất khác.
 - Có TK 37: Xuất hàng hoá.
- Giá bán: Ghi như phương pháp kiểm kê định kỳ (xem chương kế toán bán hàng).
- Cuối kỳ, các TK loại 6, loại 7 được kết chuyển sang TK 12 để tính lãi, lỗ.

Sơ đồ hạch toán



Ví dụ 3.17: Công ty mua hàng hoá giá chưa có thuế: 10.000, thuế suất TVA: 18,6%, chưa thanh toán và xuất kho hàng hoá để bán giá vốn 8.000. Thể hiện trên tài khoản như sau:



Cuối kỳ, kết chuyển sang TK 12 “Kết quả niên độ”

TK 12	
607	10.000
6037	(2.000)
<hr/>	
Σ Chi phí: 8.000	

3.3.3.4 Kế toán dự phòng giảm giá hàng tồn kho

- Vào thời điểm kiểm kê cuối năm (trước khi lập báo cáo kế toán của năm), nếu hàng tồn kho bị giảm giá (giá thực tế trên thị trường thấp hơn giá đang ghi sổ kế toán) hoặc hàng bị lỗi thời (không hợp với kiểu mẫu hiện tại) mà doanh nghiệp có thể phải bán với giá thấp hơn giá vốn, thì cần căn cứ vào giá bán hiện hành, đối chiếu với giá vốn của từng mặt hàng để lập dự phòng.

- Khi lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, kế toán ghi:

Nợ TK 681: “Niên khoản khấu hao và dự phòng – chi phí kinh doanh”

Có TK 39: “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho và dở dang”

Chi tiết:

TK 391: “Dự phòng giảm giá nguyên, vật liệu”: Mức giảm giá dự kiến

TK 392: “Dự phòng giảm giá các loại dự trữ sản xuất khác”.

TK 393: “Dự phòng giảm giá sản phẩm dở dang”

TK 394: “Dự phòng giảm giá dịch vụ dở dang”

TK 395: “Dự phòng giảm giá sản phẩm tồn kho”

TK 397: “Dự phòng giảm giá hàng tồn kho”

- Cuối niên độ kế toán sau, căn cứ vào giá cả thị trường, đối chiếu với giá ghi sổ kế toán của từng mặt hàng để dự kiến mức dự phòng mới và tiến hành điều chỉnh mức giá dự phòng đã lập năm trước về mức dự phòng phải lập năm nay.

+ Nếu mức dự phòng mới lớn hơn mức dự phòng đã lập năm trước, thì cần lập bổ sung số chênh lệch (hay còn gọi là điều chỉnh tăng dự phòng).

Nợ TK 681: Số chênh lệch

Có TK 39 (391 -> 397): Số chênh lệch

+ Nếu mức dự phòng mới ít hơn mức dự phòng đã lập trước, thì cần hoàn nhập dự phòng số chênh lệch (hay điều chỉnh giảm giá dự phòng).

Nợ TK 39 (391 -> 397): Số chênh lệch

Có TK 781: “Hoàn nhập khấu hao và dự phòng – thu nhập kinh doanh”.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

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