

ĐẠI HỌC HUẾ
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ
KHOA KẾ TOÁN - TÀI CHÍNH

-----* * *-----

GIÁO TRÌNH
NGUYÊN LÝ KẾ TOÁN

Chủ biên

Phan Thị Minh Lý

Cùng tham gia biên soạn

Hà Diệu Thương

Nguyễn Thị Thanh Huyền

Hoàng Giang

Nguyễn Ngọc Thủy

Lê Ngọc Mỹ Hằng

Hồ Thị Thúy Nga

Huế, tháng 3 năm 2007

Lời mở đầu

Nguyên lý kế toán là một trong những môn học cơ sở khởi ngành trong chương trình đào tạo cử nhân Kế toán, Tài chính - Ngân hàng, Kinh tế và Quản trị kinh doanh. Nó cung cấp những kiến thức nền tảng cần thiết, những nguyên tắc và khái niệm căn bản về kế toán trên phương diện là một khoa học và hiểu biết tổng quát về nghề nghiệp kế toán hiện nay ở Việt Nam, làm cơ sở cho người học có thể tiếp tục nghiên cứu những nội dung sâu hơn về kế toán cũng như tiến hành những nghiên cứu xa hơn về tài chính, kinh tế và quản lý.

Giáo trình Nguyên lý kế toán được biên soạn vào năm 2006 trước tiên là một tài liệu tham khảo chính dành cho các sinh viên và giảng viên Trường Đại học Kinh tế, Đại học Huế khi giảng dạy và học tập học phần Nguyên lý kế toán. Trong lần tái bản này, Giáo trình được cập nhật và chỉnh sửa một số nội dung phù hợp với ý kiến đóng góp của bạn đọc là các sinh viên và giáo viên Khoa Kế toán - Tài chính, Trường Đại học Kinh tế, Đại học Huế. Chúng tôi trân trọng cảm ơn những ý kiến quý báu này của bạn đọc.

Mặc dù đã có nhiều cố gắng, nhưng trong bối cảnh hệ thống kế toán Việt Nam đang có nhiều thay đổi nên không thể tránh khỏi những khiếm khuyết. Rất mong tiếp tục nhận được ý kiến góp ý của bạn đọc để chất lượng của giáo trình ngày càng được nâng cao.

Các tác giả tham gia biên soạn bao gồm:

1. TS. GVC. Phan Thị Minh Lý chịu trách nhiệm chủ biên và biên soạn các chương 1, 3, 4, 5 và 7.
2. Thạc sĩ Hà Diệu Thương tham gia biên soạn chương 2.
3. Giảng viên Hoàng Giang và Nguyễn Thị Thanh Huyền tham gia biên soạn chương 3.
4. Thạc sĩ Nguyễn Ngọc Thủy tham gia biên soạn chương 4.
5. Thạc sĩ Hồ Thị Thuý Nga và giảng viên Lê Ngọc Mỹ Hằng tham gia biên soạn chương 6.

Mọi thông tin phản hồi của bạn đọc xin gửi về hộp thư điện tử của tác giả chủ biên: minhlypt@yahoo.fr.

Trân trọng cảm ơn.

Huế, tháng 12 năm 2008

Thay mặt tập thể tác giả

Phan Thị Minh Lý

Danh mục chữ viết tắt và ký hiệu

BHXH	Bảo hiểm xã hội
BHYT	Bảo hiểm y tế
CCDC	Công cụ dụng cụ
CĐKT	Cân đối kế toán
CNV	Công nhân viên
CPHĐK	Chi phí hoạt động khác
CPSXKD	Chi phí sản xuất kinh doanh
cs	Cộng sự
DNNN	Doanh nghiệp nhà nước
DT	Doanh thu
GT	Giá thành
GTGT	Giá trị gia tăng
GVHB	Giá vốn hàng bán
HH	Hàng hóa
HMTSCĐ	Hao mòn tài sản cố định
KPCĐ	Kinh phí công đoàn
KQKD	Kết quả kinh doanh
LNCPP	Lợi nhuận chưa phân phối
NCTT	Nhân công trực tiếp
NT	Ngoại tệ
NVKD	Nguồn vốn kinh doanh
NVL	Nguyên vật liệu
NVLTT	Nguyên vật liệu trực tiếp
PP	Phương pháp
PTKH	Phải thu của khách hàng

PTNB	Phải trả người bán
SD	Số dư
SDCK	Số dư cuối kỳ
SĐĐK	Số dư đầu kỳ
SĐMTT	Sử dụng máy thi công
SFS	Số phát sinh
SX	Sản xuất
SXC	Sản xuất chung
SXKDDD	Sản xuất kinh doanh dở dang
TGNH	Tiền gửi ngân hàng
TK	Tài khoản
TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
TNK	Thu nhập khác
TSCĐHH	Tài sản cố định hữu hình
TSCĐVH	Tài sản cố định vô hình
TSDH	Tài sản dài hạn
TSNH	Tài sản ngắn hạn
TTĐB	Tiêu thụ đặc biệt
VCSH	Vốn chủ sở hữu
XK	Xuất khẩu
đ/c	Điều chỉnh
K/C	Kết chuyển
↗	Tăng
↘	Giảm

Chương 1

TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN

Mục tiêu học tập

Học xong chương này, sinh viên sẽ hiểu được:

- 1. Bản chất của kế toán, vai trò cung cấp thông tin của kế toán và các yêu cầu đối với thông tin kế toán*
- 2. Phân biệt được kế toán tài chính và kế toán quản trị*
- 3. Hiểu được các định đề/giả thuyết và các nguyên tắc kế toán được công nhận*
- 4. Nắm được đối tượng phản ánh của kế toán và đặc trưng của nó*
- 5. Hiểu rõ quy trình kế toán*
- 6. Hiểu khái quát về hệ thống các phương pháp kế toán*
- 7. Hiểu khái quát hệ thống báo cáo kế toán tài chính*
- 8. Hiểu được kế toán là một nghề nghiệp với những trách nhiệm về đạo đức*

1.1. Kế toán và vai trò cung cấp thông tin tài chính định lượng của kế toán

1.1.1. Sơ lược về lịch sử phát triển của kế toán

Kế toán là một công việc thực tiễn phục vụ cho những mục đích cụ thể. Rất ít người dù là thiếu số cho rằng hài lòng về sự cân đối của sổ sách kế toán. Tuy nhiên, tính hữu ích của kế toán thể hiện ở những thông tin mà nó cung cấp.

Thông tin kế toán có thể là thông tin ban đầu như trong trường hợp ghi nhận tài sản, vốn chủ sở hữu cũng như những món nợ của một đơn vị. Như vậy, một sự ghi nhận đơn giản những tài sản vào một ngày cụ thể chính là một bản kê. Việc so sánh những bản kê giữa hai thời điểm cung cấp cho chúng ta thông tin bổ sung cho phép đánh giá trách nhiệm mà những nhà quản lý đã hoàn thành, điều này đặc biệt quan

trọng trong trường hợp những chủ sở hữu không đồng thời quản lý đơn vị. Việc theo dõi những biến động tăng giảm vốn, tài sản và các dịch vụ trong một năm tài chính cung cấp cơ sở cho việc kiểm tra công việc của các nhà quản lý và cộng sự của họ. Phân tích những nguyên nhân và kết quả của những biến động tăng giảm nguồn lực cho phép giải thích nguồn gốc của lợi nhuận hoặc thua lỗ. Cuối cùng, việc xem xét quan hệ giữa lợi nhuận và những điều kiện sản xuất là căn cứ cần cho việc dự báo những kết quả của những hoạt động sắp tới. Từ đó, kế toán có thể cung cấp những thông tin hữu ích cho việc ra quyết định của ban quản lý đơn vị và các bộ phận khác có liên quan. Bằng cách thu thập thông tin tài chính được công bố từ những bộ phận quan trọng hoặc các tổ nhóm trong một công ty, chúng ta sẽ có được những thông tin có ý nghĩa cho việc xác định những chính sách kinh tế-xã hội. Những dữ liệu kế toán về các đơn vị cũng có thể phục vụ như là công cụ xây dựng các chính sách của nhà nước, ví dụ như trong việc áp dụng các loại thuế và phí, trong việc điều chỉnh giá cả và trong những lĩnh vực khác.

Có hai điều kiện quyết định hình thức của kế toán. Điều kiện thứ nhất là nhu cầu về thông tin mà các sổ sách kế toán có thể cung cấp. Điều kiện thứ hai là việc xây dựng những phương tiện cho phép đáp ứng được nhu cầu thông tin nói trên. Chúng ta biết rằng một số vấn đề lý thuyết không thể giải quyết được trước khi có máy tính và sự trợ giúp to lớn về tính toán của nó. Chúng ta cũng có thể khẳng định rằng áp dụng kế toán trước đây chỉ giới hạn ở những danh mục tài sản trước khi có sự xuất hiện của tiền và chấp nhận tiền là đơn vị đo lường trong kế toán. Rõ ràng rằng, trước khi nghiên cứu về kế toán như hiện nay đang thực hiện thì trước hết cần thiết phải nghiên cứu về lịch sử phát triển kinh tế.

Chúng ta nghiên cứu về lịch sử kinh tế và nhận thấy một nghịch lý. Chúng ta có thể liệt kê những hình thức kế toán đầu tiên đã từng tồn tại trong các hình thức xã hội khác nhau từ sáu ngàn năm qua. Theo Skinner & cs (2003), trong xã hội phương tây, kế toán được sử dụng thường xuyên đã từ 500 năm nay. Tuy nhiên, chỉ đến những năm 75 đến 150 năm trở lại đây, nhu cầu cần phải có một lý thuyết kế toán mới được đặt ra. Nghịch lý này có thể được giải thích một cách đơn giản. Bất kỳ hình thức tồn tại nào của một môn học đều yêu cầu thấu hiểu nhiệm vụ của nó và các phương tiện sẵn có cho việc thực hiện các nhiệm vụ này. Khi nhiệm vụ đã rõ ràng, điều lý thú chủ yếu lại

thuộc về các phương tiện. Khi mà trong một thời gian dài nhiệm vụ của kế toán chỉ dừng lại ở việc ghi chép sổ sách, những công cụ và phương tiện chủ yếu nhằm vào « cách thức kế toán ». Khi cần thiết phải thể hiện thông tin tài chính, có nghĩa là ngoài việc ghi chép sổ sách, kế toán còn nhiệm vụ cung cấp thông tin, kế toán trở nên phức tạp hơn và việc xây dựng một lý thuyết để hướng dẫn các phương pháp thực hiện kế toán trở thành chính yếu.

Khoảng từ năm 1850, nhiệm vụ kế toán ngày càng hướng đến cung cấp thông tin cần thiết cho việc ra quyết định hơn là việc ghi chép sổ sách đơn giản những tài sản và những nghiệp vụ liên quan đến những tài sản. Hai lĩnh vực kế toán xuất hiện trong giai đoạn này mà chúng ta có thể phân biệt chúng thông qua dạng ra quyết định. Kế toán quản trị bao gồm các nghiệp vụ liên quan đến sản xuất và sử dụng các thông tin phục vụ cho việc đưa ra các quyết định về đầu tư, sản xuất, thiết lập giá, tung sản phẩm ra thị trường và các hoạt động khác. Việc thể hiện các thông tin tài chính, ngược lại, lại tập trung vào sản xuất và các thông tin được sử dụng bởi những người ngoài đơn vị. Thông tin kế toán chủ yếu hữu ích cho những người bên ngoài khi họ cần quyết định lựa chọn đầu tư hay không vào đơn vị hoặc là có cho đơn vị vay hay không.

Vì sự khác biệt nằm ở chỗ thông tin kế toán được sử dụng khác nhau nên kế toán trở thành một khoa học hơn là một kỹ thuật đơn giản và chúng ta cần phải hiểu được phạm vi khái niệm của nó. Chúng ta cần phải hiểu không chỉ kế toán thực hiện như thế nào mà còn phải hiểu tại sao nó lại thực hiện như thế. Điều này thấy rất rõ ở việc thể hiện thông tin tài chính. Ban quản lý một đơn vị cần phải biết được thông tin cần thiết để cải thiện các hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị. Công việc kế toán tốt sẽ góp phần tối ưu hoá hiệu quả của ban quản lý. Kế toán tài chính, ngược lại, hướng đến công chúng rộng rãi hơn nhiều, đó là những người ngoài đơn vị có nhu cầu thông tin về tình trạng và sức khoẻ tài chính của đơn vị với những động cơ rất khác nhau.

Để xác định và lựa chọn thông tin nào hữu ích cho mỗi lĩnh vực, đo lường nó, chúng ta cần phải có một phạm vi khái niệm và quan niệm. Nhưng điều này chưa tồn tại vào những năm 1850. Dần dần, trong những thế kỷ tiếp theo, những cách thức trình bày thông tin tài chính đã xuất hiện, được sử dụng và để đến nay nó hoàn thiện và trở thành những nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận. Kể từ năm 1930, những công ty kế toán chuyên nghiệp đã hệ thống hoá những nguyên tắc này để tránh những sự rời

rạc, thiếu thống nhất và tránh những mâu thuẫn, hoàn thiện hơn nguyên tắc trình bày thông tin tài chính. Với mục đích này, các Hội đồng được thành lập và với thời gian đã ngày càng cải thiện tốt hơn nguyên tắc thể hiện các thông tin tài chính đảm bảo tính đại diện và độc lập. Song song với việc này, những khuyến cáo của những hội đồng kế toán chuyên nghiệp ngày càng trở nên chính thống và những hội đồng này dần trở thành những tổ chức soạn thảo các chuẩn mực kế toán, những khuyến cáo và những nguyên tắc thể hiện thông tin tài chính. Trên thực tế, xây dựng các nguyên tắc kế toán thông qua một quá trình đã được thay thế bởi những cố gắng của những chuẩn mực hệ thống.

Vai trò ghi chép sổ sách

Đối tượng chủ yếu của kế toán là của cải, có nghĩa là sự tích lũy tài sản sau những tiêu dùng ngay cho con người. Đây chính là nền tảng cho nền văn minh. Vì vậy, không ngạc nhiên khi chúng ta tìm thấy các hình thức kế toán ngay trong những thời kỳ văn minh cổ đại nhất. Theo Skinner & cs (2003), chúng ta có thể phân biệt thành ba giai đoạn phát triển của kế toán. Giai đoạn thứ nhất bao gồm thời kỳ những năm 4000 trước công nguyên cho đến khoảng năm 1300, hoạt động chủ yếu của kế toán lúc bấy giờ là ghi nhận các giao dịch trong những quyển sổ. Việc tập trung của cải yêu cầu cần phải có kiểm tra và vì vậy kế toán là rất cần thiết. Giai đoạn thứ hai trải dài từ sau năm 1300 đến khoảng 1850. Giai đoạn này đặc trưng bởi sự mở rộng của thương mại, điều này dẫn đến tăng nhu cầu về các tài liệu và chứng từ kế toán chính xác. Những chứng từ này cho phép xử lý một khối lượng lớn dữ liệu và tóm tắt chúng theo một cách đơn giản phục vụ cho việc quản lý các hoạt động thương mại. Một lần nữa, ghi nhận các giao dịch vào sổ sách lại chiếm ưu thế trong các hoạt động kế toán trong giai đoạn này. Tuy nhiên, một tiến bộ chuyển việc ghi chép sổ sách đơn thành kế toán kép đã làm cho kế toán thực sự trở thành một hệ thống ghi chép sổ sách kế toán. Kế toán kép đóng vai trò rất quan trọng đến mức chỉ cần một số cải thiện đã có thể đáp ứng được nhu cầu cho giai đoạn thứ ba, tức là giai đoạn từ năm 1850 đến ngày nay.

Sự tập trung cao các hoạt động kinh tế vào thế kỷ 19, đã từng được biết đến với tên gọi là cuộc cách mạng công nghiệp đã chuẩn bị cho lĩnh vực kế toán phát triển. Sự xuất hiện của những doanh nghiệp lớn bắt buộc phải huy động vốn nhiều và dẫn đến

sự phân chia vai trò giữa các chủ sở hữu và các nhà quản lý, và từ đó hình thành nên các công ty trách nhiệm hữu hạn. Kế toán trở thành một nguồn thông tin về chi phí và thu nhập cho lãnh đạo công ty. Các tài liệu kế toán tạo nên phương tiện để chuyển tải thông tin cho các nhà đầu tư, các chủ nợ và những người có nhu cầu biết về sự phát triển của công ty.

1.1.2. Những điều kiện tiên quyết cho sự xuất hiện của kế toán

Nền văn minh đã đạt đến một trình độ nhất định trước khi có sự xuất hiện của các tài liệu kế toán. Đó chính là sự tiến hoá của tri thức và những lực lượng tổ chức cho phép xây dựng những hình thức kế toán. Dưới đây là những điều kiện tiên quyết cho sự ra đời của kế toán.

Điều kiện tiên quyết đầu tiên, đó là việc xoá nạn mù chữ. Để thực hiện việc ghi chép sổ sách, con người cần phải biết viết và biết đọc. Trong những nền văn minh cổ đại, kế toán chủ yếu dành cho các hoạt động của các cơ quan, tổ chức như là nhà thờ, nhà nước, những người có kiến thức về nghệ thuật và chữ viết đủ để có thể đảm nhận việc ghi chép sổ sách chiếm một tỷ lệ rất nhỏ trong số dân chúng biết đọc và biết viết. Tuy nhiên, có một số phương pháp để có thể bù đắp cho vấn đề xoá nạn mù chữ. Ví dụ ở Babylone, người ta sử dụng những thư lại trong việc ghi chép những hợp đồng, phiếu thu và những giao dịch tài chính khác. Chúng ta có thể nói rằng chính những thư lại này là những chuyên gia kế toán đầu tiên. Ở Anh Noóc-Măng, vào thời kỳ Trung đại, người ta chỉ yêu cầu những người giữ tài khoản kế toán báo cáo miệng về các hoạt động và kết quả. Về kiểm toán theo nghĩa riêng của từ này chỉ bao gồm việc đánh giá tính hợp lý của các báo cáo nêu trên.

Điều kiện tiên quyết thứ hai là một hệ thống số viết hiệu quả. Mọi tài liệu kế toán phức tạp hơn một danh mục đơn giản về các giao dịch cá nhân cho phép làm các phép tính cộng và trừ. Để hoàn thành những nhiệm vụ của kế toán, cần phải có một hệ thống số đếm thích hợp. Hệ thống số Ả Rập mà chúng ta quen dùng chỉ được phổ biến rộng rãi sang nền văn minh châu Âu vào thế kỷ thứ 13. Ngay cả khi ấy và trong nhiều năm sau người ta vẫn sử dụng nhiều số la mã để ghi chép sổ sách. Nhiều tác giả cùng chia sẻ quan điểm này và họ cho rằng kế toán thực sự xuất hiện và có điều kiện phát triển

khi có sự hình thành của chữ viết và số học sơ cấp. Sự xuất hiện và phổ biến rộng rãi của chữ viết mà trước hết là sự phát minh ra hệ đếm thập phân và việc sử dụng rộng rãi chữ số Ả Rập tạo ra tiền đề cần thiết cho sự ra đời của kế toán. Hệ thống chữ số Ả Rập cho phép đặt các số theo cột và điều này đơn giản hoá các phép cộng và trừ, vì chúng ta bắt đầu bằng cột đầu tiên ở phía phải và từ từ chuyển đến cột phía trái.

Điều kiện tiên quyết thứ ba là chất liệu sổ sách. Ở Assyrie và Babylone người ta lại tìm thấy các bản bằng gốm và sành dưới dạng các “tờ phiêu”. Thực tiễn hoạt động kinh tế hàng ngày đã được phản ánh tùy theo loại sổ sách theo hai cách. Một là ghi theo thứ tự thời gian và hai là ghi theo hệ thống hoặc đồng thời áp dụng cả hai hình thức ghi chép này.

Theo Skinner & cs (2003) thì cho đến gần đây, sự phát triển của ghi chép sổ sách phụ thuộc vào khả năng cung ứng của những chất liệu sổ sách sao cho ít tốn kém. Giấy, chất liệu từng được sáng tạo ra ở Trung Quốc vào khoảng 2000 năm trước công nguyên chưa từng xuất hiện ở Châu Âu trước thế kỷ 12 hoặc thế kỷ 13 sau công nguyên. Các loại chất liệu sổ sách khác nhau đã được sử dụng trước khi xuất hiện giấy. Vào thời kỳ của nền văn minh Babylone, người ta đã từng sử dụng những thỏi đá để ghi nhận thông tin. Ở Ai Cập, 3000 năm trước công nguyên, đã sử dụng một chất liệu ít công kèn hơn : giấy papyrus. Điều này dẫn đến việc kế toán bằng các “tờ rời tổng hợp”. Sau cuộc chinh phục của Alexandre Le Grand vào thế kỷ IV trước công nguyên người ta đã ghi nhận những số đếm nhỏ với mảnh gốm. Kể từ thời kỳ này tiếp theo khoảng 1000 năm, giấy cói trở thành chất liệu chủ yếu để ghi chép những tài liệu quan trọng trong xã hội Hy Lạp và La Mã . Một số tài khoản của nhà thờ hoặc của chính phủ được ghi chép trên đá hoặc những vật liệu lâu bền khác. Các mảnh gỗ có phủ sáp được dùng phổ biến cho các tính toán ghi chép hàng ngày. Sử dụng các mảnh gỗ rất thực tế vì có thể xoá đi và viết lại trên đó. Giấy da cũng được dùng phổ biến vào thời kỳ Đế Chế La Mã. Trước khi giấy xuất hiện, chưa hề có một vật liệu nào đủ tính thiết dụng. Vì vậy trong thế giới cổ đại và trung đại, kế toán và tài liệu kế toán ít được phổ biến.

Điều kiện tiên quyết thứ tư là sự xuất hiện của tiền. Quan điểm về tiền với ý nghĩa là phát hành tiền kim loại quý có đóng dấu chứng thực của chính phủ về trọng lượng và nguyên chất xuất phát từ Trung Quốc vào khoảng hai ngàn năm trước công

nguyên. Tiền được sử dụng rộng rãi ở Địa Trung Hải vào khoảng thế kỷ VII trước công nguyên. Việc tồn tại một phương tiện trao đổi chuẩn hoá là điều không thể thiếu đối với hình thức kế toán tiên tiến, vì các tài liệu kế toán không thể thực hiện được việc ghi nhận các hợp đồng cá biệt và kiểm kê tài sản nếu thiếu phương tiện này. Việc xuất hiện của tiền như một đơn vị đo lường cho phép thể hiện các loại tài sản khác nhau và để tính toán được tổng số tư bản, tổng số lợi nhuận và tổng số của những giao dịch khác. Tuy nhiên sự sáng tạo ra tiền chỉ cải thiện được việc ghi chép kế toán ở phạm vi rộng lớn nhiều trăm năm sau đó. Sự tồn tại của nhiều nhà nước, nhiều công quốc với đồng tiền riêng của họ tạo nên vấn đề khó khăn trong việc ghi nhận các giao dịch bằng đồng tiền này hay đồng tiền khác. Hơn nữa, phương pháp đánh giá khi chấp nhận tiền như là đơn vị đo lường chung phụ thuộc vào giá trị trao đổi được chấp nhận với quy mô lớn trên thị trường. Khó có thể ghi chép bằng tiền khi mà phần lớn các giao dịch là trao đổi hàng lấy hàng. Vì vậy, phải chờ đến thời kỳ Trung Đại khi mà các hoạt động thương mại mở rộng, kế toán lúc này mới tận dụng được những ưu việt của tiền.

Thời gian đầu, những sổ sách được xác nhận là cần thiết để ghi lại những giao dịch đang diễn ra. Mô tả, thuật lại các giao dịch theo trình tự thời gian là một hình thức thông dụng của sổ sách. Nhưng khi chúng ta được cấp một món vay hoặc cho vay, lúc này cần thiết để một khoảng ở cuối tài liệu cho việc ghi nhận giao dịch để chỉ dẫn việc thanh toán cuối cùng. Những chứng từ này rất đơn giản nó không cho phép tổng hợp, phân loại dữ liệu một cách hiệu quả để có thể phục vụ cho kinh doanh. Một đặc trưng phân biệt cách ghi chép sổ sách trước và sau thế kỷ XIII sau công nguyên là ở khả năng thu thập và xử lý thông tin.

Lúc đầu, khi của cải được tích lũy nhiều thì cần một hình thức quản lý nào đó. Những người chủ sở hữu buộc phải thuê nhân viên văn phòng để quản lý công việc kinh doanh cho họ. Những chủ sở hữu giao phó cho những nhân viên này tính toán tài sản của họ cũng như chi phí phát sinh. Đặc biệt chính phủ vào thời kỳ này quan tâm đến việc kiểm soát các nguồn thu từ thuế và kế toán tất cả những khoản thu và chi khác. Ở Trung Quốc vào thời Chao (từ 1122 đến 256 trước công nguyên) đã thiết lập một hệ thống kế toán bao gồm một chu trình kế toán đặc trưng bởi việc xây dựng ngân sách thông qua kế toán vốn và các trung tâm trách nhiệm, thông qua trình bày các báo

cáo trung gian và hàng năm, thông qua kiểm toán tài khoản cũng như kiểm tra ba năm một lần hiệu quả của các tổ chức chính phủ. Kế toán bắt đầu đóng vai trò kiểm soát các hoạt động.

Khi đơn vị kế toán là một chính phủ, là một nhà thờ, một sở hữu cá nhân hoặc đơn giản là một hộ gia đình, các thành tố của kiểm tra đều giống nhau. Nó dựa trên việc sử dụng sổ sách về các giao dịch, nòng cốt là những bằng chứng văn tự khác nhau. Kiểm toán chủ yếu là sự xem xét sổ sách của chủ sở hữu, hoặc của những người đại diện chính thức được thông tin đầy đủ để đánh giá về sự chính xác của thông tin ghi nhận trong những sổ sách ghi chép. Trong trường hợp nếu thiếu những tài liệu chi tiết, lúc này kỹ thuật chủ yếu của kiểm toán là những câu hỏi.

Phạm vi khái niệm về kế toán như thế này tồn tại suốt thời kỳ Trung Đại và thời gian dài sau đó. Vào thời kỳ của những lãnh chúa người Anh, người ta gọi đây là « kế toán của quản lý ». Lập báo cáo về tình trạng chi phí và các biên lai tạo nên hình thức đầu tiên của kế toán quản lý. Trạng thái này thể hiện giá trị của cải giao cho nhà quản lý vào đầu kỳ cũng như của cải tăng lên trong kỳ. Tổng số tiền trừ đi bao gồm chi phí về đất đai, tiền trả cho chủ đất, thất thoát tài sản do những nguyên nhân tự nhiên, người quản lý phải chịu trách nhiệm về số dư còn lại chưa trả. Các nhà quản lý thời kỳ này muốn giảm thiểu các khoản thu về mà anh ta chịu trách nhiệm và tăng tối đa những chi phí và thất thoát phát sinh. Và như vậy đây chính là cơ sở cho nguyên tắc thận trọng của kế toán. Cách tiếp cận kế toán quản lý này tồn tại trong một thời gian dài sau khi xuất hiện kế toán kép. Kế toán quản lý này chính là cơ sở cho kế toán trong các cơ quan chính phủ và các tổ chức không vì mục tiêu lợi nhuận.

Nhiều nhà nghiên cứu cho rằng, lúc đầu người ta có nhu cầu kiểm kê lại mọi tài sản, như vậy phương pháp kiểm kê ra đời trước. Người ta nhận ra rằng cần thiết phải phân loại tài sản theo một số tiêu thức nhất định gắn với việc sử dụng các đơn vị đo lường qui ước đã được khái quát hoá, từ đó dẫn đến phương pháp tài khoản. Lúc đầu người ta sử dụng phương pháp tài khoản để kế toán gia sản. Nhưng với sự phát triển của tiền tệ và các quan hệ thanh toán đã làm nảy sinh các tài khoản cá nhân và tài khoản được mở ra để thanh toán với người khác. Việc sử dụng các tài khoản cá nhân và vai trò trung gian của tiền tệ làm cho việc phản ánh trên các tài khoản bao giờ cũng liên quan đến ít nhất hai người, chính điều này đã làm ra đời kế toán kép.

Sự ra đời của kế toán kép là một bước ngoặt lớn trong lịch sử phát triển của kế toán. Phương pháp kế toán kép đã xuất hiện đầu tiên ở Ý vào cuối thế kỷ XIII, vì vậy người ta coi kế toán Ý thời đó đồng nghĩa với kế toán kép. Cần lưu ý rằng kế toán đã xuất hiện từ rất lâu cùng với sự xuất hiện của nền kinh tế hàng hoá. Nhưng khoa học về kế toán lại do sự thống trị của kế toán vào thế kỷ này quyết định, bởi vì hai nhà lý luận đầu tiên về khoa học kế toán xuất hiện vào thế kỷ này. Đó là một thương gia và một nhà nhân văn học có tên là Bedenetto Cotrulli và một nhà toán học Friar Luca Pacioli. Tuy nhiên, mãi đến năm 1494, cuốn sách đầu tiên do Pacioli viết về hệ thống kế toán kép mới được xuất bản và vào năm 1994, hội nghị của Hiệp hội kế toán Châu Âu lần thứ 17 đã tổ chức tại Venice, Ý để kỷ niệm 500 năm ngày xuất bản cuốn sách của Pacioli. Trên cơ sở của kế toán kép, khoa học và thực tiễn kế toán đã không ngừng phát triển và hoàn thiện, nhất là với sự phát triển nhanh chóng của máy tính và tin học. Máy tính đã giúp con người xử lý nhanh chóng mọi thông tin, trong đó có xử lý thông tin kế toán. Tuy nhiên mọi chương trình máy tính đều do con người lập ra. Người lập trình phải là người am hiểu sâu sắc về các nguyên tắc và thủ tục kế toán. Do vậy dù có tác dụng cực kỳ to lớn thì máy tính cũng không thể thay thế được sự hiểu biết của con người.

1.1.3. Môi trường kế toán

Trong giáo trình này chúng ta nghiên cứu về kế toán ở Việt Nam, do vậy, không thể không đề cập sơ lược đến lịch sử phát triển của kế toán và môi trường kế toán ở nước ta, bởi vì đó chính là các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán và có tác động mạnh mẽ đến việc hình thành quan điểm, chuẩn mực và chế độ kế toán.

Môi trường kế toán là một phạm trù rất rộng, nó bao gồm môi trường kinh tế, môi trường chính trị, môi trường xã hội, môi trường pháp lý. Tuy nhiên, chúng tôi chỉ tập trung giới thiệu khái quát về môi trường kinh tế và pháp lý bởi nó là cơ sở nhận thức quan trọng cho quá trình nghiên cứu và tổ chức kế toán trong các tổ chức, đơn vị.

Sơ lược về lịch sử phát triển của kế toán Việt Nam

Theo Nguyễn Việt & Võ Văn Nhị (2006), kế toán ở Việt Nam được Nhà nước sử dụng từ năm 1945 chủ yếu cho việc quản lý thu chi ngân sách. Một số xí nghiệp quốc doanh cũng có sử dụng kế toán. Từ sau 1954, miền Bắc chuyển sang xây dựng CNXH,

lúc này kế toán được sử dụng như một công cụ phản ánh và giám sát các hoạt động kinh tế và việc sử dụng vốn của Nhà nước trong nền kinh tế quốc dân. Năm 1957, Nhà nước ban hành chế độ kế toán áp dụng cho các ngành công nghiệp và xây dựng cơ bản. Sau đó vào năm 1961, Chính phủ đã ban hành điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước. Năm 1970, Nhà nước ban hành sửa đổi chế độ kế toán nhằm tăng cường vai trò của các kế toán trưởng và ban hành hệ thống tài khoản kế toán thống nhất áp dụng cho tất cả các ngành trong nền kinh tế quốc dân. Năm 1988, Nhà nước ban hành tiếp Pháp lệnh kế toán và thống kê. Sau một thời gian dài thực hiện, đến năm 1988 hệ thống kế toán mới được ban hành, tuy nhiên hệ thống này theo các chuyên gia là còn nhiều thiếu sót. Do vậy đến năm 1994, hệ thống kế toán mới ra đời áp dụng thử nghiệm trong một số doanh nghiệp để đến ngày 1 tháng 11 năm 1995, Bộ Tài chính đã chính thức ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp bảo đảm quản lý thống nhất và kế toán thực sự trở thành công cụ cho quản lý tại nước ta.

Môi trường kinh tế

Môi trường kinh tế bao gồm nền kinh tế và cơ chế quản lý kinh tế, các loại hình doanh nghiệp, đặc điểm ngành sản xuất kinh doanh, giá cả, thuế, v.v. Mỗi thay đổi của môi trường kinh tế làm phát sinh những hoạt động kinh tế mới. Điều này đòi hỏi kế toán cũng phải có những thay đổi thích hợp nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin của nhiều đối tượng quan tâm trong xã hội.

Việt Nam là một nước đang chuyển đổi từ một nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung sang nền kinh tế thị trường. Với sự thay đổi này đòi hỏi phải xây dựng lại hệ thống kế toán cho phù hợp. Cụ thể trước đây, dưới chế độ kinh tế kế hoạch hoá tập trung, hệ thống kế toán bao gồm pháp lệnh kế toán và chế độ kế toán. Hiện nay, hệ thống này đã được xây dựng và thay đổi theo hướng phù hợp với nền kinh tế thị trường và các thông lệ kế toán quốc tế. Hệ thống kế toán bây giờ bao gồm Luật kế toán, Chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán. Đây là một sự thay đổi căn bản làm cơ sở cho sự hoà nhập của thực tiễn kế toán Việt Nam với thực tiễn kế toán quốc tế đồng thời đáp ứng nhu cầu thông tin cho những đối tượng quan tâm.

Các loại hình doanh nghiệp là một yếu tố rất quan trọng ảnh hưởng trực tiếp đến kế toán. Theo điều 4, Luật doanh nghiệp Việt Nam, doanh nghiệp được định nghĩa là

các tổ chức kinh tế có tên riêng, có tài sản, có trụ sở giao dịch ổn định, được đăng ký kinh doanh theo qui định của pháp luật nhằm thực hiện các hoạt động kinh doanh.

Hiện nay, trong nền kinh tế của Việt Nam có các loại hình doanh nghiệp sau đây:

Thứ nhất, loại hình doanh nghiệp tư nhân. Doanh nghiệp tư nhân là doanh nghiệp do một cá nhân làm chủ và tự chịu trách nhiệm về toàn bộ tài sản của mình về mọi hoạt động của doanh nghiệp. Nó thường làm việc theo nghề nghiệp của chủ doanh nghiệp. Chủ sở hữu doanh nghiệp đồng thời là nhà quản lý các hoạt động hàng ngày của doanh nghiệp.

Thứ hai, loại hình công ty hợp danh. Công ty hợp danh là doanh nghiệp trong đó phải có ít nhất 2 thành viên hợp danh, ngoài các thành viên hợp danh có thể có thành viên góp vốn, thành viên hợp danh phải là cá nhân, tổ chức, có trình độ chuyên môn và uy tín nghề nghiệp và phải chịu trách nhiệm về các nghĩa vụ của công ty; Thành viên góp vốn chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty trong phạm vi số vốn đã góp vào công ty. Không được phát hành bất kỳ loại chứng khoán nào. Trên thực tế, chúng ta thấy những người hành nghề tự do như các bác sĩ, kiến trúc sư, kế toán viên v.v. có xu hướng hợp chung các hoạt động của họ để tạo thành một công ty hợp danh. Trong công ty hợp danh, những người đồng sở hữu thường cũng đồng thời là những nhà quản lý các hoạt động hàng ngày của công ty.

Thứ ba, loại hình công ty trách nhiệm hữu hạn (TNHH) bao gồm công ty trách nhiệm hữu hạn có 2 thành viên trở lên và công ty trách nhiệm hữu hạn có một thành viên. Ý nghĩa của chữ hữu hạn ở đây là hữu hạn về trách nhiệm nợ của chủ sở hữu trong loại hình công ty này. Công ty trách nhiệm hữu hạn có 2 thành viên trở lên là một doanh nghiệp trong đó các thành viên chịu trách nhiệm về các khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn đã cam kết góp vào doanh nghiệp. Thành viên có thể là tổ chức, cá nhân, số lượng thành viên không vượt quá 50. Công ty TNHH loại này không được phát hành cổ phiếu, có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Công ty TNHH một thành viên là doanh nghiệp do một tổ chức làm chủ sở hữu, gọi tắt là chủ sở hữu công ty. Chủ sở hữu công ty chịu trách nhiệm về các khoản nợ và các nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn điều lệ của doanh nghiệp. Chủ sở hữu công ty có quyền chuyển nhượng toàn bộ hoặc một phần vốn điều lệ của công ty cho tổ chức, cho

các cá nhân khác, không được quyền phát hành cổ phiếu, có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Đối với công ty TNHH, chủ sở hữu thường đồng thời là nhà quản lý các hoạt động thường ngày của công ty.

Thứ tư, loại hình công ty cổ phần. Công ty cổ phần là doanh nghiệp trong đó vốn điều lệ được chia thành nhiều phần bằng nhau gọi là cổ phần. Những người nắm giữ cổ phiếu gọi là cổ đông. Cổ đông chỉ chịu trách nhiệm hữu hạn về nợ và các nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn đã góp vào doanh nghiệp. Cổ đông có quyền tự do chuyển nhượng cổ phần của mình cho người khác, có quyền phát hành chứng khoán ra công chúng theo qui định của Pháp luật về chứng khoán, có tư cách pháp nhân kể từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh. Đối với công ty cổ phần, chủ sở hữu tức là các cổ đông không quản lý các hoạt động hàng ngày của công ty. Họ bầu ra Hội đồng quản trị và Hội đồng quản trị sẽ thuê giám đốc để quản lý. Một điều thuận lợi cơ bản của loại hình công ty này là ở chỗ cổ phiếu có thể dễ dàng được mua bán trên thị trường chứng khoán, dễ tăng vốn chủ sở hữu vì luôn có những cổ đông tiềm tàng và nó có thể tồn tại lâu dài vì ngay cả khi cổ phiếu của công ty được chuyển từ tay người này sang tay người khác, có nghĩa là thay đổi chủ sở hữu, thì đời sống của công ty vẫn tiếp diễn. Tuy nhiên, có một bất lợi, đó là công ty phải trả thuế thu nhập doanh nghiệp, đồng thời các cổ đông phải trả thuế thu nhập cá nhân trên phần cổ tức nhận được. Như vậy, ở đây có hiện tượng đánh thuế trùng lặp hai lần. Cần lưu ý rằng, ở Việt Nam thuế thu nhập cá nhân bắt đầu thực hiện từ ngày 1 tháng 1 năm 2009. Trước thời điểm này, thuế thu nhập cá nhân chỉ đánh trên những người có thu nhập cao với mức thu nhập bắt đầu chịu thuế trên 60 triệu đồng/năm/người.

Có thể nói, công ty cổ phần công cộng có niêm yết trên thị trường chứng khoán là hình thức phát triển cao nhất trong số bốn loại hình doanh nghiệp nêu trên. Công ty cổ phần công cộng dễ dàng giao lưu vốn với thị trường tài chính thông qua các giao dịch phát hành hoặc mua lại cổ phiếu của chính công ty mình. Mặt khác, nếu thị trường tài chính hoạt động thông suốt, hiệu quả, hoạt động của doanh nghiệp sẽ được phản ánh ngay trên thị trường này thông qua những biến động của giá cổ phiếu của các doanh nghiệp. Hơn nữa, công ty cổ phần công cộng góp phần tạo cơ hội và điều kiện đầu tư công bằng và linh hoạt cho tất cả mọi thành phần trong xã hội, nó giúp huy động vốn từ toàn bộ xã hội, bất kỳ qui mô lớn hay nhỏ.

Như vậy, mỗi loại hình doanh nghiệp có những điểm khác nhau về góc độ chủ sở hữu, do vậy kế toán vốn chủ sở hữu và phân phối lợi nhuận trong mỗi loại hình doanh nghiệp cũng khác nhau. Cần lưu ý rằng, loại hình doanh nghiệp tư nhân và công ty hợp danh có một bất lợi đáng kể đó là các loại hình doanh nghiệp này không hữu hạn trong trách nhiệm nợ. Những chủ nợ có thể trông vào tài sản cá nhân của chủ doanh nghiệp để thu nợ. Hơn nữa, việc chuyển quyền sở hữu và tăng vốn từ bên ngoài cũng không dễ dàng như đối với công ty cổ phần và một khi chủ sở hữu thay đổi thì doanh nghiệp không tồn tại nữa.

Trên góc độ kế toán vốn chủ sở hữu, tất cả vốn góp của các chủ sở hữu của tất cả các loại hình doanh nghiệp nói trên đều gọi là Vốn chủ sở hữu. Nhưng đối với phần vốn góp của thành viên hợp danh hoặc của chủ doanh nghiệp tư nhân, công ty TNHH được gọi chung là vốn, trong khi vốn góp của cổ đông vào công ty cổ phần được gọi là vốn cổ đông. Một điều đặc biệt là vốn góp cổ đông có hai loại: vốn góp theo mệnh giá in trên cổ phiếu và vốn góp vượt mệnh giá thể hiện mức chênh lệch giữa giá phát hành hay giá bán so với mệnh giá.

Thuế cũng là một yếu tố của môi trường có ảnh hưởng đến kế toán. Thuế là một công cụ quan trọng của nhà nước được dùng trong quản lý kinh tế đất nước, có tác dụng điều tiết thu nhập và đòn bẩy kích thích hoặc hạn chế các hoạt động sản xuất kinh doanh. Thuế là công cụ chủ yếu động viên các nguồn thu cho Ngân sách Nhà nước nhằm phục vụ lợi ích công cộng. Mỗi thay đổi trong các chính sách thuế, các sắc thuế đều có ảnh hưởng nhất định đến việc tính toán, lập chứng từ, ghi sổ kế toán và báo cáo tài chính, do vậy nó có ảnh hưởng đến toàn bộ các công việc của kế toán.

Có thể nói, mọi thay đổi của môi trường kinh tế đều có ảnh hưởng ít nhiều đến kế toán.

Môi trường pháp lý

Môi trường pháp lý là những cơ sở pháp lý mà kế toán phải căn cứ vào đó để thực hiện công việc kế toán, đảm bảo cho hoạt động của kế toán phù hợp với những quy định của pháp luật. Ở Việt Nam, Quốc hội là cơ quan có quyền phê chuẩn Luật kế toán. *Luật kế toán* đã được Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa XI, kỳ họp thứ 3 thông qua ngày 17 tháng 6 năm 2003, có hiệu lực ngày 1/1/2004.

Mục đích của việc ban hành Luật kế toán là để thống nhất quản lý kinh tế, đảm bảo kế toán là công cụ quản lý, giám sát, chặt chẽ, có hiệu quả mọi hoạt động kinh tế tài chính, cung cấp thông tin đầy đủ, trung thực, kịp thời, công khai, minh bạch, đáp ứng yêu cầu tổ chức, quản lý, điều hành của cơ quan nhà nước, doanh nghiệp, tổ chức và cá nhân. Bộ tài chính là cơ quan soạn thảo và ban hành các Chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán. Người tư vấn cho Bộ tài chính về Kế toán là Hội đồng quốc gia về kế toán của Việt Nam và Hội kế toán và Kiểm toán Việt Nam. Từ năm 2001 đến 2005 Bộ tài chính đã ban hành 5 đợt chuẩn mực kế toán với số lượng 26 chuẩn mực kế toán theo hướng tiếp cận với các chuẩn mực kế toán quốc tế. Vào ngày 20 tháng 3 năm 2006, Bộ Tài chính đã ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp mới phù hợp và thống nhất với các chuẩn mực kế toán hiện hành với 4 hệ thống bao gồm hệ thống chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán, hệ thống sổ kế toán và hệ thống báo cáo tài chính.

Với sự ra đời của Luật kế toán, chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán đã cho thấy một tiến trình cải cách sâu sắc trong lĩnh vực kế toán tại Việt Nam mà kết quả là nâng cao vai trò của kế toán trong việc cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản lý và là công cụ quan trọng trong quản lý kinh tế và quản trị doanh nghiệp.

Trên thực tế, tất cả mọi doanh nghiệp dù có quy mô lớn hay nhỏ, hoạt động trong lĩnh vực Nhà nước hay tư nhân, sản xuất hay dịch vụ và dưới bất kỳ cơ chế kinh tế nào, ở nước nào đều có cùng một quy trình kế toán căn bản giống nhau, bởi vì kế toán là một khoa học. Tuy nhiên, trên góc độ chuẩn mực kế toán, mỗi nước thường xây dựng cho mình một hệ thống chuẩn mực riêng dựa trên nguyên lý kế toán chung và các thông lệ kế toán quốc tế. Mặc dù vậy, trong bối cảnh hội nhập kinh tế toàn cầu hiện nay, xu hướng thống nhất và phù hợp hệ thống chuẩn mực kế toán của quốc gia với hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế là một điều tất yếu.

1.1.4. Định nghĩa kế toán

Trên đây chúng ta đã tìm hiểu sơ lược về lịch sử và sự phát triển của kế toán cũng như những điều kiện cần thiết cho sự ra đời của kế toán.

Vậy Kế toán là gì ? Kế toán có thể được xem xét dưới nhiều góc độ khác nhau theo quan điểm của các tác giả khác nhau.

Trước hết, theo Neddles & cs (2003), Viện Kế toán Công chứng Hoa Kỳ vào năm 1941 định nghĩa kế toán như sau : *kế toán là nghệ thuật ghi chép, phân loại và tổng hợp một cách có ý nghĩa và dưới hình thức bảng tiền các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, các sự kiện mà ít nhiều có liên quan đến tài chính, và giải trình kết quả của việc ghi chép này.*

Định nghĩa này của kế toán chú trọng đến nhiệm vụ giữ sổ sách có hữu của người kế toán. Tuy nhiên đây là quan điểm cổ điển về kế toán, nó không còn phù hợp với thực tiễn kế toán hiện nay nữa. Ngày nay, với quan điểm mới, kế toán không chỉ quan tâm đến việc giữ sổ sách mà đến toàn bộ các hoạt động bao gồm việc hoạch định chương trình và giải quyết vấn đề, đánh giá các hoạt động của doanh nghiệp và kiểm tra sổ sách. Kế toán ngày nay chú trọng đến nhu cầu bức thiết của những người sử dụng thông tin kế toán dù họ ở bên trong hay bên ngoài doanh nghiệp. Do vậy, vào năm 1970 Viện Kế toán Công chứng Hoa Kỳ cho rằng nhiệm vụ của kế toán là *cung cấp thông tin định lượng, chủ yếu mang tính chất tài chính về các đơn vị kinh tế hạch toán độc lập nhằm giúp ích cho việc làm các quyết định kinh tế.*

Chúng ta có thể trích dẫn dưới đây một số định nghĩa về kế toán khác nhau theo quan điểm mới về kế toán. Theo tinh thần của kế toán quốc tế, kế toán được định nghĩa là *hệ thống thông tin và kiểm tra dùng để đo lường/phản ánh, xử lý và truyền đạt những thông tin về tài chính, kết quả kinh doanh và các luồng tiền tạo ra của một đơn vị kinh tế.*

Theo quan điểm nêu trong Luật kế toán của Việt Nam, định nghĩa kế toán được trình bày ở điều 4 như sau : *Kế toán là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động.*

Theo điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước Việt Nam thì kế toán được xem là *việc ghi chép, tính toán bằng con số dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động, chủ yếu dưới hình thức giá trị để phản ánh kiểm tra tình hình vận động của các loại tài sản, quá trình và kết quả sản xuất kinh doanh, sử dụng vốn của Nhà nước, cũng như của từng tổ chức, xí nghiệp.*

Theo Libby & cs (2003), *kế toán là một hệ thống thông tin cho phép thu thập và truyền đạt thông tin mà chủ yếu là những thông tin mang bản chất tài chính thường được số hoá dưới hình thức giá trị về các hoạt động kinh tế của các doanh nghiệp và*

các tổ chức. Những thông tin này được cung cấp nhằm giúp những người quan tâm trong quá trình ra các quyết định kinh tế mà chủ yếu các quyết định này liên quan đến việc phân bổ nguồn lực.

Với những định nghĩa này, chúng ta có thể đưa ra một số nhận xét sau đây :

Kế toán thực hiện **ba công việc cơ bản** là đo lường, xử lý/ghi nhận và truyền đạt/cung cấp thông tin định lượng về hiện trạng tài chính, kết quả kinh doanh và luồng tiền tạo ra trong một đơn vị. Trong thực tiễn công tác kế toán ba câu hỏi sau đây thường được đặt ra :

Thứ nhất, kế toán **đo lường cái gì?** Để trả lời câu hỏi này chúng ta sẽ tìm hiểu đối tượng của kế toán là gì. Theo các định nghĩa vừa nêu, kế toán đo lường và phản ánh, xử lý các nghiệp vụ/giao dịch kinh tế - tài chính phát sinh trong quá trình hoạt động của một đơn vị.

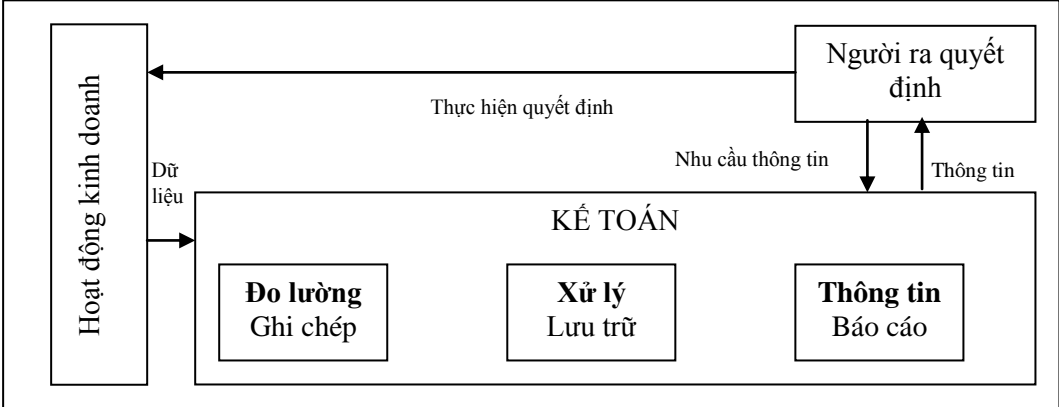
Thứ hai, kế toán phản ánh và xử lý các nghiệp vụ **khi nào và như thế nào** ? Để trả lời được câu hỏi này chúng ta cần nghiên cứu các giả thuyết/định đề, các nguyên tắc, các chuẩn mực, các phương pháp, các công cụ kế toán sử dụng để ghi chép, phản ánh tình trạng và những sự thay đổi tạo ra từ các giao dịch và phân tích những ảnh hưởng của những sự thay đổi này trên tài sản của đơn vị.

Thứ ba, kế toán **truyền đạt cung cấp thông tin bằng cách nào** ? Chính bằng các báo cáo tài chính. Vì vậy, chúng ta sẽ tìm hiểu về các báo cáo tài chính, cách lập và đọc các thông tin từ báo cáo tài chính thông qua các tỷ số tài chính.

Tuy nhiên, cần lưu ý rằng để có thể trả lời thấu đáo ba câu hỏi cơ bản này của kế toán cần nghiên cứu nhiều môn học về kế toán tiếp theo môn học này như Kế toán tài chính 1, Kế toán tài chính 2, tổ chức kế toán và các môn học khác. Trong phạm vi môn học Nguyên lý kế toán, chúng ta chỉ tập trung trả lời câu hỏi thứ nhất và trả lời một cách khái quát các câu hỏi thứ hai và thứ ba.

Như đã nêu trên, theo Neddles & cs (2003), Kế toán có thể được coi là một **hệ thống thông tin**. Quan điểm này được trình bày trên Hình 1.1, theo đó kế toán là một hoạt động có tính chất dịch vụ. Nó là gạch nối giữa các hoạt động kinh doanh và những người ra quyết định. Có thể nói các hoạt động kinh doanh chính là đầu vào của hệ thống kế toán, sau đó các hoạt động này được lưu trữ, xử lý thông qua hệ thống kế

toán và cuối cùng được truyền đạt cho những người ra quyết định thông tin hữu ích thông qua hệ thống các báo cáo tài chính.

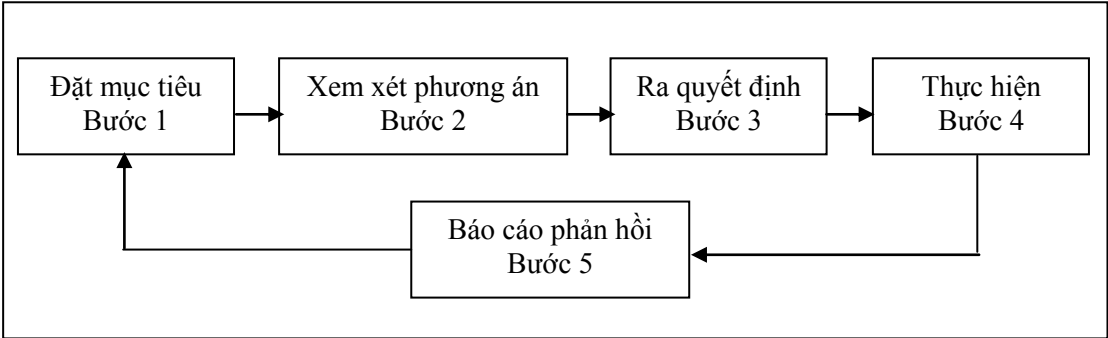


Hình 1.1 : Kế toán - một hệ thống thông tin

Ở đây cần lưu ý phân biệt giữa các khái niệm kế toán, hệ thống máy tính và hệ thống thông tin quản trị. Việc ghi chép kế toán chỉ là một phần nhỏ, một quá trình, một công đoạn của kế toán, là phương tiện để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và giữ sổ sách. đây là một công việc được lặp đi lặp lại, đơn giản nhưng quan trọng của kế toán. Kế toán lại khác, nó bao gồm việc thiết kế hệ thống thông tin đáp ứng nhu cầu của người sử dụng thông tin kế toán. Mục tiêu chính của kế toán là phân tích, giải trình và sử dụng thông tin. Trong khi máy tính điện tử là một phương tiện để tập hợp, tổ chức và truyền đạt các khối lượng thông tin lớn với tốc độ nhanh. Nhìn bề ngoài, có vẻ như là máy thực hiện mọi việc, nhưng thực chất thì máy tính chỉ là công cụ, nó chỉ thực hiện những lệnh của người kế toán và thực hiện việc ghi chép kế toán hàng ngày, các việc tính toán phức tạp, giảm nhẹ công việc kế toán đáng kể. Về hệ thống thông tin quản trị trong doanh nghiệp, nó bao gồm các loại thông tin trong nhiều lĩnh vực khác nhau, cả những thông tin tài chính và phi tài chính. Chẳng hạn bộ phận nghiên cứu thị trường quan tâm đến kiểu dáng sản phẩm, cách thức đóng gói sản phẩm của các đối thủ của mình. Trong doanh nghiệp cần rất nhiều dạng thông tin khác nhau, trong đó hệ thống thông tin kế toán là một trong những bộ phận quan trọng vì nó giữ vai trò then chốt trong quản lý dữ kiện kinh tế. Nó là trung tâm tài chính của hệ thống thông tin quản trị giúp ban giám đốc cũng như người ngoài doanh nghiệp có một cái nhìn tổng quát về tổ chức của đơn vị. Điểm hạn chế của kế toán là nó chỉ cung cấp được những

thông tin định lượng mà thôi. Những gì không định lượng được thì kế toán không phản ánh được.

Thông tin mà kế toán cung cấp là một công cụ giúp ích cho người sử dụng có một trình độ về kế toán nhất định. Có như vậy các thông tin này mới được sử dụng một cách hữu ích cho tiến trình ra quyết định của mình. Theo Neddles & cs (2003), thông thường các bước trong tiến trình ra quyết định bao gồm 5 bước : đặt mục tiêu, xem xét các phương án phối hợp nguồn lực sẵn có, ra quyết định, thực hiện các quyết định và cuối cùng là báo cáo phản hồi. Thông tin kế toán có vị trí đặc biệt quan trọng trong tất cả các bước ra các quyết định về kinh tế và kinh doanh bởi vì nó cung cấp những thông tin định lượng giúp lượng hoá các mục tiêu đặt ra (*bước 1*), chẳng hạn mục tiêu tung sản phẩm mới ra thị trường, lượng hoá việc phối hợp các nguồn lực sẵn có của tổ chức để tạo thành các phương án khác nhau (*bước 2*), trên cơ sở đó có thể lựa chọn được phương án tối ưu trong sử dụng các nguồn lực của tổ chức (*bước 3*). Một khi các quyết định đã được đưa ra, tiếp theo sẽ là việc thực hiện phương án lựa chọn (*bước 4*) và sau cùng là việc lượng hoá kết quả của việc thực hiện phương án nhằm đối chiếu với mục tiêu đặt ra, lượng hoá mức độ đạt được mục tiêu đến đâu (*bước 5*).



Hình 1.2 : Quá trình ra quyết định và thông tin kế toán

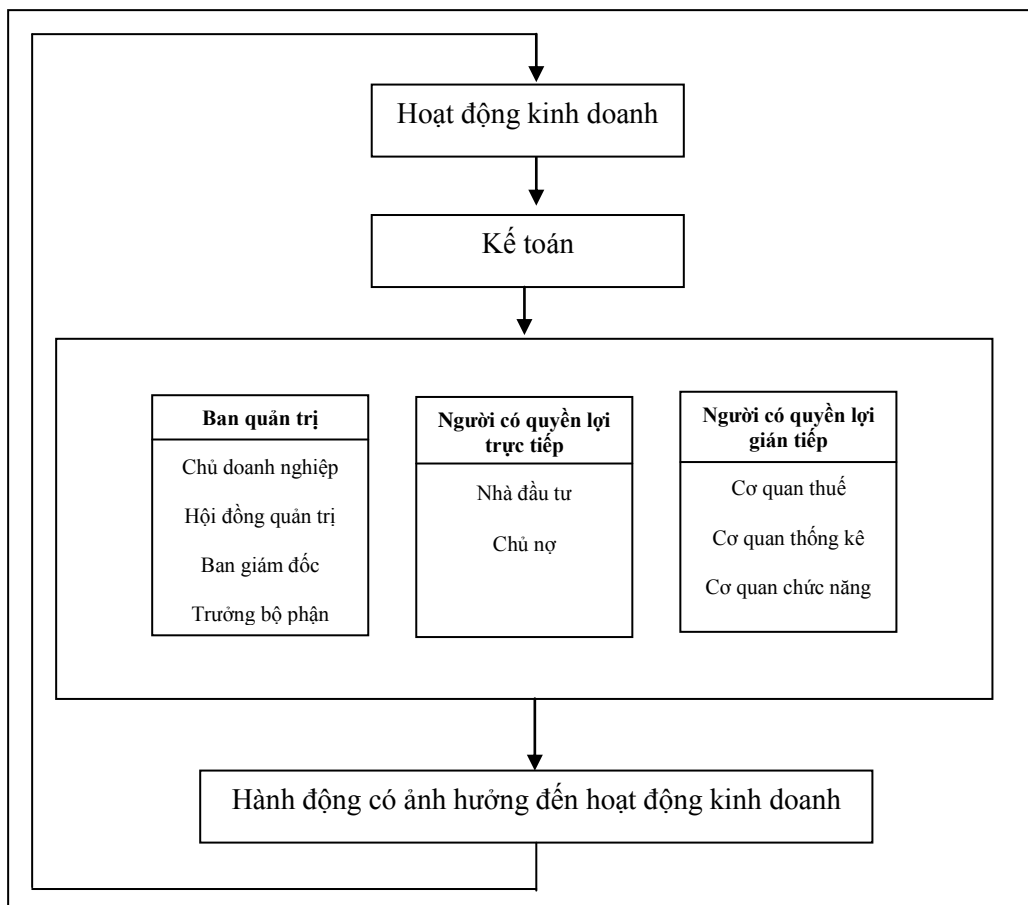
1.1.5. Những người sử dụng thông tin kế toán - những người ra quyết định

Trong xã hội có nhiều đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin do kế toán cung cấp, như những người quản lý doanh nghiệp, những người bên ngoài có quyền lợi tài chính trực tiếp với doanh nghiệp, những người bên ngoài có quyền lợi tài chính gián tiếp với doanh nghiệp. Chúng ta có thể mô hình các đối tượng sử dụng thông tin kế toán trong hình 1.3 dưới đây.

Trước hết ***ban lãnh đạo doanh nghiệp*** là những người có trách nhiệm điều hành và thực hiện các mục tiêu của doanh nghiệp. Mục tiêu của các doanh nghiệp thường khác nhau và rất phức tạp. Nó thường bao gồm việc đạt được một mức lợi nhuận chấp nhận được, cung cấp hàng hoá có chất lượng với giá thấp, tạo công ăn việc làm, cải thiện môi trường và có thể là những nhiệm vụ khác. Muốn thực hiện được các mục tiêu tổng quát này, doanh nghiệp cần phải hoạt động có lãi. Điều này đặt ra cho ban lãnh đạo phải luôn nỗ lực để điều hành doanh nghiệp sao cho tạo ra lợi nhuận và có khả năng thanh toán công nợ. Trong quá trình điều hành doanh nghiệp, các nhà quản lý thường xuyên phải quyết định và phải trả lời các câu hỏi như phải làm gì, làm như thế nào và kết quả đạt được có đúng với kế hoạch đặt ra hay không. Cụ thể hơn, các nhà quản lý thường đặt ra những câu hỏi như mức lãi trong kỳ là bao nhiêu, doanh nghiệp có đủ tiền để thanh toán các món nợ đến hạn hay không, sản phẩm nào mang lại lãi cao nhất, giá thành của sản phẩm là bao nhiêu v.v. Những nhà quản lý thành công thường là những người luôn đưa ra những quyết định đúng đắn trên cơ sở thông tin có giá trị và kịp thời mà một phần thông tin quan trọng chính là do hệ thống kế toán cung cấp thông qua hệ thống báo cáo kế toán tài chính và báo cáo kế toán quản trị.

Các đối tượng có quyền lợi tài chính trực tiếp bao gồm ***các nhà đầu tư và các chủ nợ***. Các nhà đầu tư đều quan tâm đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong quá khứ và tiềm năng tạo ra lợi nhuận cũng như tiềm năng tạo ra tiền của doanh nghiệp. Thông tin từ các báo cáo do kế toán cung cấp có thể giúp các nhà đầu tư hiểu rõ về viễn cảnh tương lai của việc đầu tư của họ vào doanh nghiệp.

Để đáp ứng hoạt động, hiện nay các doanh nghiệp đa số đều có sử dụng vốn vay và đều có các mối quan hệ với ***các tổ chức tín dụng, ngân hàng*** với tư cách là người cho vay. Các chủ nợ cho vay tiền hoặc cung ứng hàng hoá và dịch vụ cho doanh nghiệp đều quan tâm đến việc liệu doanh nghiệp có đủ tiền để hoàn trả nợ vay cho họ khi nợ đến hạn hay không. Như vậy họ sẽ tìm hiểu nghiên cứu về khả năng thanh toán của doanh nghiệp cũng như tình hình biến động tiền mặt và khả năng tạo ra tiền của doanh nghiệp. Các chủ nợ đều phân tích rất kỹ tình hình tài chính và khả năng thanh toán của doanh nghiệp trước khi quyết định cho doanh nghiệp vay.



Hình 1.3 : Đối tượng sử dụng thông tin kế toán

Nói đến những người sử dụng thông tin kế toán có quyền lợi gián tiếp chúng ta có thể kể trước hết là ***cơ quan thuế***, người đại diện cho Nhà nước để thu thuế các doanh nghiệp. Mỗi doanh nghiệp đều phải nộp các loại thuế khác nhau tùy theo lĩnh vực, loại hình doanh nghiệp. Vấn đề khai thuế và nộp thuế thường là rất phức tạp, nó chi phối phần nào đến việc lập báo cáo tài chính để dùng trong việc tính thuế.

Tiếp theo có thể kể đến các ***cơ quan thống kê và các cơ quan chức năng***. Theo quy định các doanh nghiệp, tổ chức đều phải nộp các loại báo cáo nhất định cho cơ quan thống kê và cơ quan chức năng nhất định để tổng hợp thông tin kinh tế cho một địa phương hoặc cho cả nước.

1.1.6. Yêu cầu đối với thông tin kế toán

Để thông tin kế toán đáp ứng nhu cầu của người sử dụng và hữu ích trong việc ra quyết định, theo điều 6 của Luật kế toán và Chuẩn mực kế toán 01 - Chuẩn mực chung, thông tin kế toán phải thoả mãn 3 điều kiện sau :

Thứ nhất, thông tin kế toán phải *dễ hiểu*. Điều này yêu cầu thông tin được trình bày trong các báo cáo tài chính do kế toán cung cấp phải dễ hiểu đối với tất cả những người sử dụng có kiến thức ở mức trung bình về kế toán, về kinh tế và tài chính. Nói cách khác, các báo cáo kế toán phải được lập và trình bày sao cho những người sử dụng có thể đọc và hiểu được các con số, các chỉ tiêu và các mối quan hệ trong các báo cáo này.

Thứ hai, thông tin kế toán phải *đáng tin cậy*, tức là phải trung thực, khách quan và đầy đủ. Chỉ có những thông tin phản ánh trung thực hiện trạng tài chính và hoạt động của doanh nghiệp đúng như nó đã xảy ra, không sai lệch so với thực tế, không xuyên tạc bóp méo thông tin, phản ánh đầy đủ và kịp thời mọi hoạt động diễn ra trong doanh nghiệp, không được bỏ sót thì mới đảm bảo tính đáng tin cậy của thông tin.

Thứ ba, thông tin kế toán phải đảm bảo *có thể so sánh* được. Điều này yêu cầu doanh nghiệp phải sử dụng thống nhất các khái niệm, nguyên tắc, phương pháp kế toán trong suốt kỳ kế toán. Nếu kỳ sau có thay đổi phải giải trình rõ ảnh hưởng của việc thay đổi này đến các báo cáo tài chính như thế nào để người sử dụng thông tin có thể so sánh các báo cáo giữa các kỳ khác nhau.

1.1.7. Phân biệt kế toán tài chính và kế toán quản trị

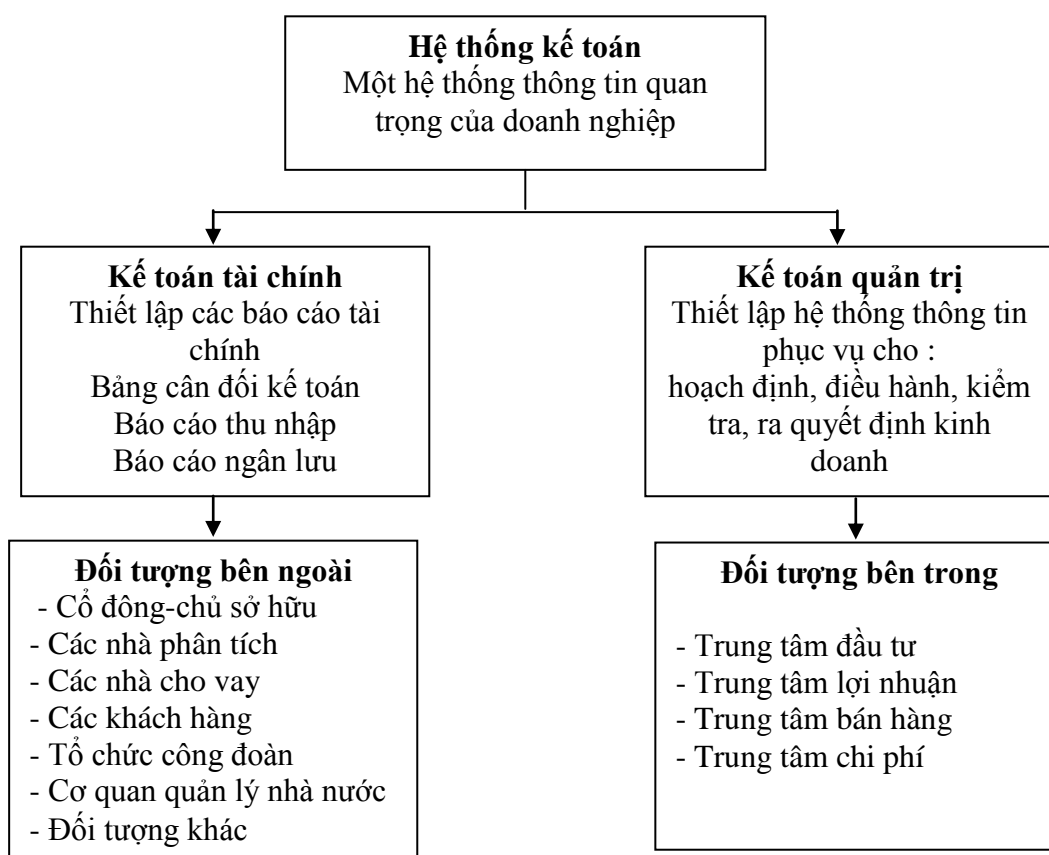
Các nhà quản lý trong doanh nghiệp ở các cấp độ khác nhau hàng ngày luôn phải đưa ra các quyết định liên quan đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và họ phải sử dụng rất nhiều loại thông tin khác nhau, trong đó thông tin do kế toán cung cấp đóng vai trò then chốt. Các thông tin này được cung cấp cho lãnh đạo dưới hình thức các báo cáo, bao gồm hai dạng báo cáo kế toán quản trị và báo cáo kinh tế tài chính mà chúng ta hay gọi là báo cáo tài chính.

Theo Luật kế toán, điều 4, khi nói đến kế toán tài chính mà mục đích của nó là cung cấp các báo cáo tài chính chúng ta hiểu rằng *kế toán tài chính là việc thu thập, xử*

lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính bằng báo cáo tài chính cho đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị kế toán.

Kế toán quản trị được hiểu là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế - tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế - tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán.

Theo Nguyễn Tấn Bình (2005), kế toán quản trị là một khoa học quản lý dựa trên cơ sở dữ liệu của kế toán tài chính, nó thu thập, xử lý, phân tích, tổng hợp và thiết kế những thông tin từ kế toán thành những thông tin hữu ích một cách hệ thống, phục vụ cho các quyết định quản trị doanh nghiệp trong sách lược kinh doanh ngắn hạn và chiến lược đầu tư dài hạn của doanh nghiệp. Nói cách khác, mục đích của kế toán quản trị là phục vụ công việc quản trị và điều hành hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Mối quan hệ so sánh giữa hệ thống kế toán quản trị và hệ thống kế toán tài chính được thể hiện trong hình 1.4 dưới đây.



Hình 1.4. So sánh kế toán quản trị và kế toán tài chính

Như vậy chúng ta có thể thấy cả hai lĩnh vực kế toán này đều liên quan đến hoạt động kinh doanh và quản lý của doanh nghiệp, đầu vào của cả hai lĩnh vực kế toán này

là giống nhau, đều là quá trình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Cả hai lĩnh vực kế toán này đều hướng trách nhiệm đến việc quản lý doanh nghiệp. Tuy nhiên hai lĩnh vực này có những điểm khác nhau chủ yếu sau đây. *Thứ nhất là về phạm vi và mục đích phục vụ*, kế toán quản trị được sử dụng cho các nhà quản lý trong *nội bộ* đơn vị ở các cấp quản lý khác nhau, trong khi kế toán tài chính lại thường cung cấp thông tin cho các đối tượng *bên ngoài* đơn vị để biết tình hình tài chính và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Thứ hai là về tính không gian và thời gian, kế toán quản trị đặt trọng tâm đến từng *bộ phận* cho *tương lai*, thường phải ước lượng, dự toán cho tương lai, trong khi kế toán tài chính đặt trọng tâm vào báo cáo *toàn bộ* tình hình và các sự kiện đã xảy ra trong *quá khứ*.

Thứ ba là về tính pháp lệnh và tính chính xác, kế toán quản trị cần các số liệu thích hợp và linh động, không yêu cầu độ chính xác cao, *không bắt buộc*, không theo một nguyên tắc chung nào cả, dữ liệu có thể mang tính *chủ quan* và câu hỏi cần trả lời là số liệu *có ích không*, trong khi kế toán tài chính là kế toán tuân thủ mang tính pháp lệnh hay tính *bắt buộc*, yêu cầu mức độ chính xác cao và phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận, dữ liệu kế toán phải mang tính *khách quan* và câu hỏi cần trả lời là số liệu có *đáng tin cậy không*.

Thứ tư là về hình thức báo cáo, kế toán quản trị chú trọng đến các thông tin phi tài chính và ở cấp độ các bộ phận, báo cáo phải *chi tiết*, trong khi kế toán tài chính chỉ chú trọng đến các thông tin tài chính *tổng quát* trên phạm vi toàn đơn vị. Ở đây cần lưu ý là trong một số doanh nghiệp lớn có thực hiện các báo cáo tài chính bộ phận nhưng đây là phần phụ, trong khi kế toán quản trị lại chú trọng nhiều nhất đến các báo cáo bộ phận. Kế toán quản trị sử dụng các thông tin từ kế toán tài chính, nhưng ngược lại thì không.

Như vậy có thể nói kế toán tài chính là việc ghi chép số liệu từ các chứng từ gốc vào sổ sách kế toán và tổng hợp số liệu trên các báo cáo tài chính những hoạt động của doanh nghiệp đã qua, từ đó những người bên trong và bên ngoài doanh nghiệp thấy được tình trạng tài chính, kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Kế toán quản trị là việc sử dụng số liệu của kế toán tài chính kết hợp với các thông tin phi tài

chính khác để soạn thảo các báo cáo cho mục đích lập kế hoạch, điều hành, kiểm soát và quyết định trong nội bộ doanh nghiệp.

1.2. Các định đề, các nguyên tắc kế toán chung được công nhận và các chuẩn mực kế toán

1.2.1. Các định đề hay còn gọi là các giả thuyết trong kế toán

Giống như bất kỳ một môn khoa học nào, kế toán cũng dựa trên những định đề hay còn gọi là những giả thuyết tiền đề của nó.

Vậy thế nào là các giả thuyết của kế toán? Theo Libby & cs (2003), giả thuyết hay định đề kế toán được xây dựng dựa trên môi trường kinh tế mà trong đó kế toán được thực hiện. Đó chính là những giả thuyết nền tảng tạo nên những « cọc tiêu » hay còn gọi là « kim chỉ nam » liên quan đến việc trình bày các báo cáo tài chính. Người ta thường nói đến ba định đề hay ba giả thuyết của khoa học và thực tiễn kế toán.

Thứ nhất, giả thuyết thực thể kinh doanh. Theo định đề này phải kế toán các hoạt động của doanh nghiệp, của tổ chức tách rời khỏi các hoạt động của chủ sở hữu doanh nghiệp hay tổ chức và độc lập khỏi hoạt động của tất cả các doanh nghiệp, tổ chức kinh tế khác. Ví dụ, khi chủ sở hữu mua một chiếc xe hơi cho sử dụng mang tính chất cá nhân anh ta thì không được kế toán vào tài sản của doanh nghiệp.

Thứ hai, giả thuyết thước đo tiền tệ. Định đề này cho rằng kế toán sử dụng trước hết thước đo tiền tệ quốc gia để thu thập và trình bày thông tin trong các báo cáo tài chính. Như vậy, kế toán ở Việt Nam thì trước hết phải ghi nhận và trình bày báo cáo tài chính bằng đơn vị tiền tệ là đồng ngân hàng Việt Nam. Tiền tệ là thước đo giá trị chung của mọi loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ làm đơn vị ghi chép, phản ánh và trình bày các báo cáo tài chính. Với tiền đề này giúp cho kế toán có thể xác định được giá trị của tất cả mọi loại tài sản, các khoản vay nợ và vốn chủ sở hữu cũng như mọi loại chi phí và doanh thu, thu nhập phát sinh trong hoạt động của các đơn vị vì mục đích lợi nhuận hay phi lợi nhuận. Chỉ khi chấp nhận tiền đề này thì kế toán mới có thể thực hiện cộng dồn giá trị tài sản của một đơn vị và cung cấp cho người sử dụng

những thông tin tổng hợp về tình hình hoạt động của đơn vị. Tuy nhiên, cũng cần nhấn mạnh rằng để phục vụ cho quản lý đơn vị, các nhà quản lý không chỉ cần những thông tin tổng hợp mà còn sử dụng các thông tin chi tiết, do vậy trong thực tiễn kế toán người ta cũng sử dụng cả các loại thước đo hiện vật và thước đo thời gian để phản ánh các hoạt động của đơn vị. Thước đo tiền tệ chính là tiền đề để kế toán thực hiện được nguyên tắc cơ sở dồn tích.

Thứ ba, giả thuyết kỳ kế toán. Trên thực tế, quá trình kinh doanh trong doanh nghiệp hay các hoạt động trong một đơn vị nói chung diễn ra liên tục và trong nhiều trường hợp chu kỳ kinh doanh thường không trùng với năm tài chính. Tuy nhiên, trên quan điểm quản trị doanh nghiệp, các nhà quản lý lại thường xuyên có nhu cầu thông tin về tình hình kinh doanh của doanh nghiệp để kịp thời ra các quyết định phù hợp mà không chờ đến khi kết thúc một chu kỳ kinh doanh mới cần thông tin. Do vậy kế toán phân cắt quá trình kinh doanh thành những khoảng thời gian bằng nhau để lập các báo cáo truyền đạt thông tin cần thiết cho ban lãnh đạo. Thông thường kế toán lập báo cáo cho kỳ một tháng, một quý hoặc một năm. Mục đích kế toán phân chia thành các kỳ bằng nhau là để đảm bảo yêu cầu tính so sánh được của các thông tin kế toán trình bày trong các báo cáo. Như vậy kỳ kế toán xuất phát từ chính nhu cầu về thông tin của các nhà quản lý. Hơn nữa nó cũng đáp ứng nhu cầu thông tin của các đối tượng sử dụng thông tin khác, chẳng hạn các cổ đông, các chủ nợ, các cơ quan thuế, các cơ quan chức năng cũng cần có thông tin định kỳ về hoạt động của đơn vị.

1.2.2. Những nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận - Generally Accepted Accounting Principles (GAAPs)

Trên đây chúng ta đã hiểu thế nào là kế toán, ba định đề cơ bản của kế toán, nhưng để thực hiện kế toán và hiểu được các thông tin do kế toán cung cấp, điều quan trọng là phải hiểu được các thông tin này đã được thu thập, xử lý và trình bày như thế nào, tức là dựa trên những nguyên tắc và phương pháp kế toán nào.

Trước hết, ***thế nào là nguyên tắc kế toán?***

Theo Libby & cs (2003), *nguyên tắc kế toán là những quy ước, chỉ dẫn, hướng dẫn xuyên suốt trong quá trình thực hiện các công việc kế toán được nhiều người công nhận ở một thời điểm*. Nó xuất phát từ sự nhất trí rộng rãi của nhiều người am hiểu về lý thuyết cũng như thực hành kế toán ở một thời điểm nào đó. Như vậy cần lưu ý rằng các nguyên tắc kế toán này không phải là bất biến mà ngược lại nó có thể thay đổi hoàn thiện hơn khi môi trường thay đổi, bởi nó là do các nhà kế toán và các đơn vị kinh doanh đưa ra để đáp ứng nhu cầu của những người làm quyết định. Chính vì lý do này mà chúng ta có thể thấy trong các sách viết ở những thời điểm khác nhau có thể không hoàn toàn nhất quán với nhau. Vì vậy chúng ta cần ý thức rằng kế toán là một môn học luôn phát triển theo hướng ngày càng hoàn thiện hơn. Trong giáo trình này, chúng tôi giới thiệu 7 nguyên tắc kế toán chủ yếu dựa theo Luật kế toán và Chuẩn mực kế toán 01 của Việt Nam đã ban hành để các bạn dễ dàng theo dõi. Các bạn có thể tham khảo thêm các sách và tài liệu khác để bổ sung kiến thức cho mình về phần này.

Nguyên tắc thứ nhất: nguyên tắc cơ sở dồn tích. Nguyên tắc này được phát biểu như sau: *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 tương đương tiền. báo cáo tài chính lập trên cơ sở dồn tích phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp trong quá khứ, hiện tại và tương lai.* Cần lưu ý rằng giữa nguyên tắc cơ sở dồn tích và định đề thước đo tiền tệ có mối quan hệ mật thiết. Nếu không chấp nhận định đề thước đo tiền tệ thì không thực hiện được nguyên tắc cơ sở dồn tích, bởi vì đơn giản là sẽ không thể cộng dồn các tài sản khác nhau vào với nhau được. Ví dụ không thể cộng dồn một toà nhà với một cái máy chẳng hạn. Nhưng một khi chúng ta sử dụng thước đo chung dưới hình thái tiền tệ thì việc đó có thể thực hiện được một cách dễ dàng. Chúng ta cũng đã biết trong thực tiễn kế toán tồn tại hai loại hình kế toán, đó là kế toán quỹ hay còn gọi là kế toán theo tiền mặt và kế toán dồn tích hay còn gọi là kế toán theo thực tế phát sinh. *Kế toán theo dòng tiền* tức là kế toán ghi nhận các nghiệp vụ chỉ khi nào thực sự có dòng tiền chi ra hoặc thu vào, có nghĩa là có ảnh hưởng trực tiếp đến tăng hoặc giảm ngân quỹ của doanh nghiệp. Trái lại, *kế toán theo thực tế phát sinh* lại ghi nhận các nghiệp vụ vào thời điểm phát sinh nghiệp vụ ngay cả khi chưa có dòng tiền thực đi ra hay đi vào. Như vậy với nguyên tắc cơ sở dồn tích,

chúng ta đang thực hiện kế toán dồn tích. Chúng ta sẽ thảo luận sâu hơn về vấn đề này trong các chương sau và có thể sẽ đi đến những phát hiện rất thú vị. Ví dụ như tại sao một doanh nghiệp có thể có mức lợi nhuận kế toán khá cao nhưng lại vô cùng khan hiếm tiền để thanh toán các khoản nợ. Hay tại sao lợi nhuận trong một kỳ kế toán lại không bằng số tiền tăng thêm trong kỳ đó.

Nguyên tắc thứ hai: nguyên tắc hoạt động liên tục. Nguyên tắc này giả định rằng doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong một tương lai gần. Như vậy doanh nghiệp không bắt buộc phải ngừng hoạt động hoặc thu hẹp đáng kể qui mô hoạt động của mình. Nguyên tắc này có mối quan hệ mật thiết với nguyên tắc giá gốc.

Nguyên tắc thứ ba: nguyên tắc giá gốc. Theo nguyên tắc này, tài sản phải được kế toán theo giá gốc, trong đó giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc tương đương tiền mà doanh nghiệp đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm tài sản được ghi nhận. Giá gốc của tài sản không được thay đổi trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể. Giữa nguyên tắc giá gốc và nguyên tắc hoạt động liên tục có mối quan hệ nhất định. Chỉ khi chúng ta thực thi nguyên tắc hoạt động liên tục thì việc áp dụng nguyên tắc giá gốc mới được thực hiện. Nếu doanh nghiệp không còn hoạt động bình thường mà ở trong tình trạng phá sản chẳng hạn thì lúc đó nguyên tắc giá gốc không vận dụng nữa, vì lúc này tất cả tài sản của doanh nghiệp được đem ra bán, và như vậy tài sản của doanh nghiệp sẽ được đánh giá và kế toán theo giá trị thị trường vào thời điểm bán. Thông thường thì giá trị thị trường của tài sản của doanh nghiệp vào thời điểm này không còn bằng với giá gốc ghi sổ kế toán ban đầu khi mua hoặc nhận tài sản nữa, có nghĩa là lúc này phải điều chỉnh giá trị của tài sản trên sổ sách và báo cáo tài chính của doanh nghiệp.

Nguyên tắc thứ tư: nguyên tắc phù hợp. Nguyên tắc này yêu cầu việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu bao gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó. Ví dụ việc phân bổ chi phí thu mua hàng hoá cho khối lượng hàng hoá đã bán trong kỳ. Chi phí

thu mua hàng hoá phân bổ này thể hiện một khoản chi phí tương ứng liên quan đến việc tạo ra doanh thu trong kỳ từ việc bán hàng hoá.

Nguyên tắc thứ năm: nguyên tắc nhất quán. Nguyên tắc này được phát biểu như sau: *các chính sách và phương pháp kế toán mà doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kỳ kế toán năm. Trường hợp có thay đổi chính sách và phương pháp kế toán đã chọn thì phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.* Ví dụ, trong kỳ doanh nghiệp đã chọn phương pháp kế toán hàng tồn kho là phương pháp kiểm kê định kỳ thì phương pháp này phải được áp dụng trong suốt cả kỳ kế toán năm. Nếu năm sau doanh nghiệp muốn đổi sang phương pháp kế toán hàng tồn kho là kê khai thường xuyên thì doanh nghiệp phải giải thích trong phần thuyết minh báo cáo tài chính rõ lý do tại sao thay đổi và việc thay đổi này sẽ có ảnh hưởng như thế nào đến giá trị hàng tồn kho cũng như giá trị hàng tồn kho đã xuất dùng hoặc xuất bán.

Nguyên tắc thứ sáu: nguyên tắc thận trọng. Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Như vậy, nguyên tắc thận trọng yêu cầu (1) *phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn,* (2) *không đánh giá cao hơn giá trị của các tài sản và các khoản thu nhập,* (3) *không đánh giá thấp hơn giá trị các khoản nợ phải trả và chi phí,* (4) *doanh thu và thu nhập được ghi nhận khi có bằng chứng chắc chắn về khả năng thu được lợi ích kinh tế, còn chi phí phải được ghi nhận khi có bằng chứng về khả năng phát sinh chi phí.*

Nguyên tắc thứ bảy: nguyên tắc trọng yếu. Thông tin kế toán được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc 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 phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét cả trên phương diện định lượng và định tính.

1.2.3. Các chuẩn mực kế toán và các tổ chức ảnh hưởng đến chuẩn mực kế toán

Trên phạm vi quốc tế, có thể kể đến hai tổ chức có liên quan trực tiếp đến việc soạn thảo và công bố các chuẩn mực kế toán quốc tế, đó là Ủy Ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (International Accounting Standards Committee - IASC) và Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Tài chính (Financial Accounting Standards Board - FASB). Ngoài ra còn phải kể đến hai tổ chức có ảnh hưởng rất lớn đến sự phát triển của chuẩn mực kế toán quốc tế, đó là Ủy ban chứng khoán của Mỹ (Securities and Exchange Commission - SEC) và Viện kế toán công chứng của Mỹ (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA).

IASC được thành lập vào năm 1973 lúc đầu chỉ có chín nước tham gia, hiện nay thành viên của Hội đồng này đã mở rộng ra trên một trăm nước. Hội đồng thành lập với mục đích soạn thảo và công bố các chuẩn mực kế toán cần được tôn trọng khi *trình bày các thông tin trong các báo cáo tài chính* cũng như khuyến khích các nước trên thế giới chấp nhận và áp dụng các chuẩn mực này.

Chuẩn mực kế toán là gì?

Theo điều 8 Luật kế toán Việt Nam xác định *chuẩn mực kế toán bao gồm những nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.*

Theo quan điểm kế toán quốc tế, *chuẩn mực kế toán chính là những qui định, hướng dẫn cần được tôn trọng khi thực hiện các công việc kế toán và khi trình bày các thông tin trong các báo cáo tài chính sao cho đảm bảo tính minh bạch của các báo cáo tài chính.*

Với hai quan điểm này, có thể nói, nguyên tắc kế toán mang tính khái quát, nó áp dụng cho tất cả các đối tượng kế toán, trong khi chuẩn mực kế toán là những qui định cụ thể liên quan các đối tượng kế toán nhất định. Chẳng hạn, nguyên tắc kế toán cơ sở dồn tích được áp dụng cho mọi đối tượng của kế toán, trong khi Chuẩn mực số 02 chẳng hạn thì chỉ áp dụng cho đối tượng kế toán là hàng tồn kho. Hệ thống chuẩn mực kế toán được xây dựng dựa trên luật kế toán, các giả thuyết, các định đề cũng như các nguyên tắc kế toán. Các bạn có thể tham khảo Luật kế toán Việt Nam và Chuẩn mực kế toán 01 - Chuẩn mực chung ở phần Phụ lục 1 và Phụ lục 2 ở cuối cuốn sách này.

Dưới đây chúng tôi giới thiệu với các bạn danh mục chuẩn mực kế toán của Việt Nam. Tuy nhiên, để tìm hiểu sâu các chuẩn mực này, các bạn cần nghiên cứu tiếp tục các môn học Kế toán tài chính 1 và Kế toán tài chính 2.

Danh sách 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam đã ban hành - Vietnam Accounting Standards (VAS) tính đến cuối năm 2005:

Đợt 1 ban hành 4 chuẩn mực theo quyết định Số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 với thông tư hướng dẫn thực hiện ban hành ngày 09/10/2002, số 89/2002/TT-BTC:

1. Chuẩn mực số 02 – Hàng tồn kho
2. Chuẩn mực số 03 – Tài sản cố định hữu hình
3. Chuẩn mực số 04 – Tài sản cố định vô hình
4. Chuẩn mực số 14 – Doanh thu và thu nhập khác

Đợt 2 ban hành 6 chuẩn mực theo quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 với thông tư hướng dẫn thực hiện số 105/2003/TT-BTC ngày 04/11/2003

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

Đợt 3 ban hành 6 chuẩn mực theo quyết định số số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 với thông tư hướng dẫn thực hiện số 23/2005/TT-BTC ngày 30/03/2005 :

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

công ty con

6. Chuẩn mực số 26 – Thông tin về các bên liên quan

Đợt 4 ban hành 6 chuẩn mực theo quyết định số 12/2005/QĐ-BTC ngày 15/02/2005 với thông tư hướng dẫn thực hiện số 20/2006/TT-BTC ngày 20/3/06 :

1. Chuẩn mực số 17 – Thuế thu nhập doanh nghiệp
2. Chuẩn mực số 22 – Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự
3. Chuẩn mực số 23 – Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm
4. Chuẩn mực số 27 – Báo cáo tài chính giữa niên độ
5. Chuẩn mực số 28 – Báo cáo bộ phận
6. Chuẩn mực số 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót

Đợt 5 ban hành 4 chuẩn mực theo quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 với thông tư hướng dẫn thực hiện số 21/2006/TT-BTC ngày 20/3/06 :

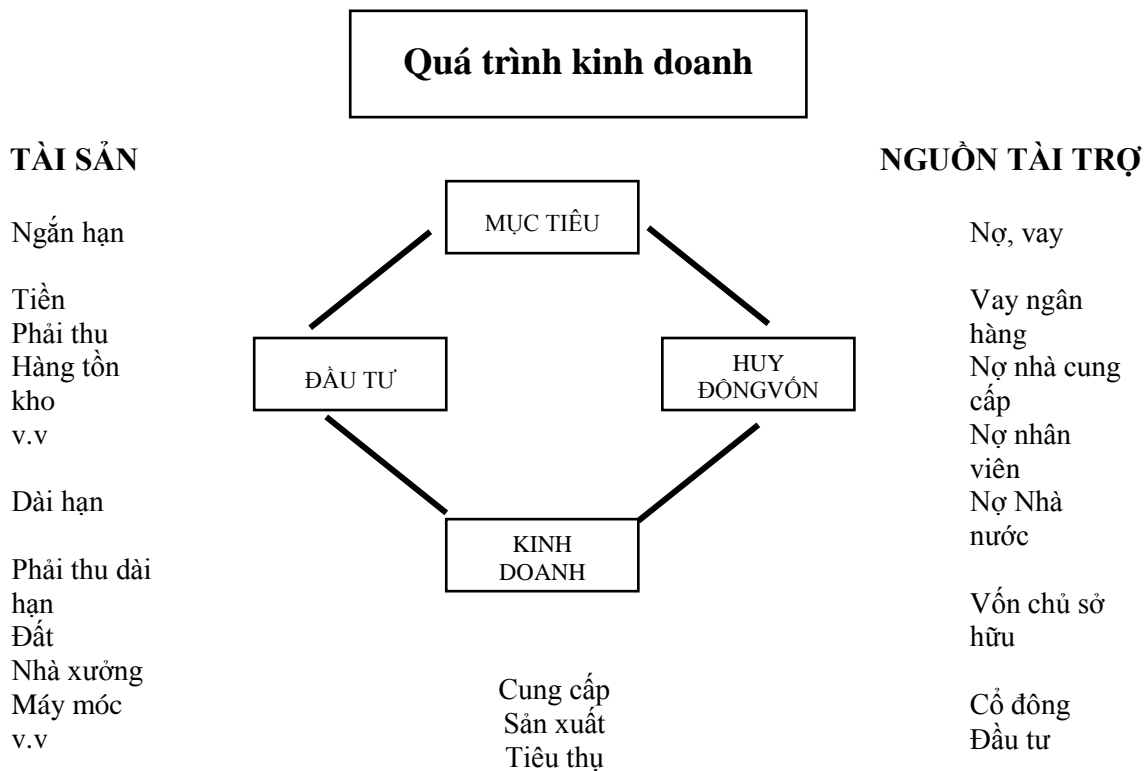
1. Chuẩn mực số 11 – Hợp nhất kinh doanh
2. Chuẩn mực số 18 – Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng
3. Chuẩn mực số 19 – Hợp đồng bảo hiểm
4. Chuẩn mực số 30 – Lãi trên cổ phiếu

1.3. Đối tượng của kế toán và đặc trưng của nó

Trên đây chúng ta đã xem xét khái niệm kế toán và các định đề, các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận. Trong phần này chúng ta sẽ làm rõ xem kế toán phản ánh và truyền đạt, cung cấp những thông tin về cái gì. Nói cách khác chúng ta tìm hiểu về đối tượng của kế toán cũng có nghĩa là chúng ta bắt đầu trả lời câu hỏi cơ bản thứ nhất của kế toán.

1.3.1. Kế toán đo lường và phản ánh cái gì?

Theo sơ đồ ở hình 1.1 cho chúng ta thấy đầu vào của kế toán chính là *quá trình kinh doanh*. Quá trình kinh doanh có thể được xem xét và nghiên cứu dưới nhiều góc độ khác nhau trong nhiều môn khoa học khác nhau.

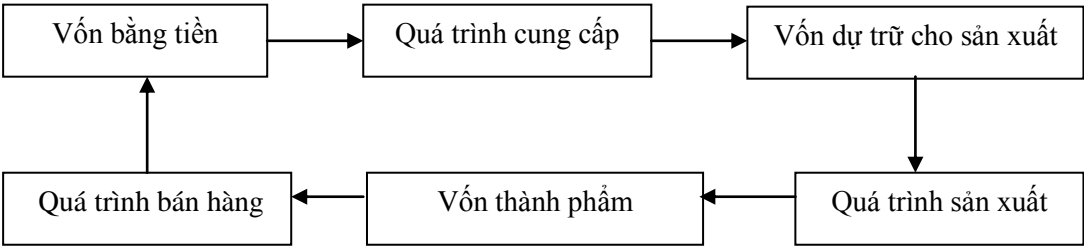


Hình 1.5. Quá trình kinh doanh

Để tiến hành kinh doanh, trước hết doanh nghiệp phải đặt ra mục tiêu kinh doanh rõ ràng và phải có vốn. Muốn vậy doanh nghiệp phải tiến hành huy động vốn theo nhiều con đường khác nhau. Doanh nghiệp có thể huy động vốn từ các thành viên góp vốn, từ chủ sở hữu của doanh nghiệp hoặc từ các khoản nợ, vay. Quá trình huy động vốn diễn ra đồng thời với quá trình sử dụng vốn, đó chính là quá trình đầu tư. Doanh nghiệp phải đầu tư để mua sắm các yếu tố đầu vào để thực hiện các hoạt động sản xuất hoặc cung cấp dịch vụ đạt được mục tiêu kinh doanh đặt ra: tạo ra lợi nhuận và tạo ra tiền đảm bảo có thể trả các khoản vay khi chúng đến hạn. Quá trình đầu tư sẽ tạo ra các tài sản của doanh nghiệp, quá trình huy động vốn sẽ tạo ra nguồn tài trợ hay còn gọi là nguồn hình thành tài sản của doanh nghiệp. Huy động vốn và sử dụng vốn chính là hai mặt của một quá trình, quá trình kinh doanh. Hai mặt này luôn cân bằng với nhau về lượng: doanh nghiệp huy động được bao nhiêu vốn thì sẽ sử dụng đúng bấy nhiêu vốn để hình thành nên các nguồn lực của doanh nghiệp. Hay nói cách khác, về mặt giá trị, doanh nghiệp có bao nhiêu tài sản thì cũng có bấy nhiêu nguồn tài trợ. Như vậy, vào mọi thời điểm của quá trình kinh doanh, tổng tài sản thuộc quyền sử dụng của

doanh nghiệp luôn bằng tổng nguồn vốn mà doanh nghiệp đã huy động. Đây chính là cân bằng kế toán tổng quát hay còn gọi là Phương trình kế toán cơ bản mà chúng ta sẽ nghiên cứu trong phần tiếp theo.

Trên quan điểm dòng tiền, quá trình kinh doanh chính là quá trình sử dụng tiền (vốn) để tạo ra tiền mà trong đó số tiền tạo ra mong muốn sẽ lớn hơn số tiền bỏ ra ban đầu. Quá trình này cứ lặp đi lặp lại theo một trật tự nhất định tạo thành chu kỳ kinh doanh (Hình 1.6).



Hình 1.6. Chu kỳ kinh doanh

Trong hình 1.6 chúng ta thấy chu kỳ kinh doanh diễn ra qua ba giai đoạn: giai đoạn cung cấp, tức là giai đoạn doanh nghiệp mua các yếu tố đầu vào bao gồm sức lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động; giai đoạn sản xuất là giai đoạn mà trong đó ba yếu tố đầu vào kết hợp với nhau để tạo ra giá trị, tạo ra sản phẩm, hàng hoá đáp ứng nhu cầu của xã hội; và giai đoạn bán hàng là giai đoạn thực hiện giá trị của sản phẩm, hàng hoá trên thị trường để thu hồi vốn bỏ ra đồng thời tạo ra lợi nhuận. Đó là chu kỳ kinh doanh trong một đơn vị sản xuất. Nói rộng ra hơn, trong một đơn vị dù quy mô lớn hay nhỏ, dù trong lĩnh vực kinh doanh nào, dù là vì mục tiêu lợi nhuận hay phi lợi nhuận, trong quá trình hình thành, hoạt động và phát triển đều phát sinh rất nhiều những sự kiện hay còn gọi là những giao dịch, trong đó có rất nhiều sự kiện, giao dịch mang bản chất kinh tế - tài chính, có nghĩa là liên quan đến các quan hệ tiền tệ và việc phân bổ các nguồn lực của các doanh nghiệp, các tổ chức. Tuy nhiên, kế toán không thể phản ánh được tất cả các sự kiện, các giao dịch này, bởi vì không phải mọi sự kiện, có thể là rất quan trọng và rất có ý nghĩa đối với hoạt động của đơn vị, tổ chức, đều có thể đo lường được bằng thước đo tiền tệ. Chẳng hạn như các mối quan hệ của các nhân viên trong một doanh nghiệp, các yếu tố về môi trường văn hoá trong tổ chức, uy tín và quan hệ của cá nhân giám đốc doanh nghiệp đối với ngân hàng có thể

có những tác động quan trọng đến hoạt động của tổ chức, nhưng chúng ta lại không thể lượng hoá được thành tiền, do vậy kế toán không thể ghi nhận vào sổ sách được. Vậy theo quan điểm của kế toán, thế nào là một nghiệp vụ kinh tế - tài chính thuộc đối tượng của kế toán? Một nghiệp vụ kinh tế - tài chính là *một sự kiện hay một giao dịch làm ảnh hưởng đến tài sản, nguồn vốn, chi phí hoặc doanh thu* của một doanh nghiệp, của một tổ chức. Đối với các sự kiện, giao dịch như vậy chúng ta có thể đo lường được tác động của nó bằng con số nhất định và chiều hướng tác động của nó và khi đó kế toán mới ghi nhận được. Đó chính là đối tượng khái quát của kế toán.

Như vậy, có thể nói kế toán phản ánh quá trình kinh doanh của đơn vị trên phương diện vốn kinh doanh và sự vận động của vốn kinh doanh. Thông qua việc phản ánh các nghiệp vụ kinh tế - tài chính hay còn gọi là các giao dịch phát sinh trong quá trình kinh doanh ảnh hưởng đến tài sản, nguồn vốn, chi phí và doanh thu, kế toán nhằm mục đích lập các báo cáo tài chính và truyền đạt thông tin hữu ích đến những người sử dụng thông tin - những người làm quyết định. Các thông tin này phản ánh hiện trạng tài chính, kết quả kinh doanh và các luồng tiền tạo ra của đơn vị trong một thời gian nhất định.

Từ định nghĩa trên đây, chúng ta có thể thấy đối tượng của kế toán không chỉ phản ánh hiện trạng tài chính của đơn vị trong trạng thái tĩnh mà còn trong trạng thái động, bởi vì tài sản và nguồn vốn trong đơn vị luôn vận động không ngừng qua các giai đoạn của chu kỳ kinh doanh. Nhiệm vụ của kế toán là phải nhận biết các giao dịch, các nghiệp vụ phát sinh, phân tích các ảnh hưởng của các giao dịch này, ghi chép vào những phương tiện nhất định để lưu trữ và cuối kỳ lập các báo cáo tài chính để truyền đạt thông tin đến các đối tượng sử dụng thông tin.

Để hiểu rõ hơn về đối tượng của kế toán, chúng ta sẽ tìm hiểu các khái niệm chính có liên quan: tài sản và nguồn vốn.

Trước hết, ***tài sản của một đơn vị là gì?*** Hay nói cách khác để kế toán ghi nhận là tài sản của một đơn vị cần thoả mãn những điều kiện gì? Tài sản của một đơn vị hay của một tổ chức là nguồn lực của đơn vị hay tổ chức đó, có giá trị kinh tế đối với đơn vị, tổ chức đó và có giá trị xác định được bằng tiền. Tài sản là một *nguồn lực của đơn vị* có nghĩa nó phải thuộc sở hữu hoặc quyền sử dụng lâu dài của đơn vị và đơn vị có thể kiểm soát chắc chắn được tài sản đó. Ví dụ tiền của doanh nghiệp trong tài khoản

tại ngân hàng. Tài sản phải *có giá trị kinh tế* đối với đơn vị, điều này thể hiện tài sản phải làm tăng tiền hoặc tương đương tiền cho đơn vị. Ví dụ, máy móc thiết bị sản xuất sẽ làm tăng tiền trong tương lai cho đơn vị. Tài sản phải có giá trị xác định được bằng tiền. Ví dụ, nguyên liệu đang tồn trong kho của đơn vị, trị giá 10 triệu đồng. Như vậy để ghi nhận một thứ gì đó, có thể là hữu hình hoặc vô hình là tài sản của một đơn vị thì nó phải thoả mãn đồng thời ba điều kiện nêu trên.

Để đáp ứng yêu cầu thông tin cho quản lý doanh nghiệp, người ta thường *phân loại tài sản* theo những tiêu chí nhất định. Thông thường người ta dùng *tiêu chí thời gian* sử dụng hay luân chuyển và giá trị của tài sản để phân loại tài sản. Trong thực tiễn kế toán hiện nay ở Việt Nam, tài sản được phân loại thành *tài sản ngắn hạn* và *tài sản dài hạn*.

Tài sản ngắn hạn là những tài sản của đơn vị có thời gian sử dụng, luân chuyển hoặc thu hồi ngắn (trong vòng 12 tháng hoặc trong 1 chu kỳ kinh doanh).

Ví dụ về tài sản ngắn hạn:

- tiền mặt
- nguyên vật liệu trong kho
- tiền gửi ngân hàng
- các khoản phải thu trong vòng 12 tháng

Để có thông tin chi tiết về tài sản, người ta còn phân biệt tài sản ngắn hạn của đơn vị theo lĩnh vực chu chuyển và theo mức độ thanh hoạt.

Theo *lĩnh vực 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: thành phẩm, hàng hoá)
- tài sản tài chính (ví dụ: đầu tư chứng khoán ngắn hạn)

Theo *mức độ thanh hoạt*, tài sản ngắn thường được phân loại thành:

- tiền
- đầu tư tài chính ngắn hạn
- phải thu
- hàng tồn kho

- tài sản ngắn hạn khác

Tài sản dài hạn là những tài sản của đơn vị có thời gian sử dụng, luân chuyển hoặc thu hồi dài (hơn 12 tháng hoặc trong nhiều chu kỳ kinh doanh) và có giá trị lớn (từ 10 triệu đồng trở lên). Qui định về giá trị có thể thay đổi theo từng quốc gia và từng thời kỳ khác nhau.

Ví dụ về tài sản dài hạn:

- các khoản phải thu trong vòng trên 12 tháng
- nhà xưởng
- máy móc thiết bị
- nhà văn phòng
- quyền sử dụng đất
- bản quyền tác giả
- nhãn hiệu thương mại

Trong tài sản dài hạn người ta thường phân biệt thành các khoản *phải thu dài hạn* và *tài sản cố định*. Các khoản phải thu dài hạn biểu hiện quyền đòi nợ của đơn vị đối với con nợ trong thời hạn trên 12 tháng. Nếu đơn vị có khoản phải thu chứng tỏ vốn của đơn vị đang bị người khác chiếm dụng. Trong kinh doanh, việc chiếm dụng vốn lẫn nhau thường xuyên xảy ra do các giao dịch mua, bán chịu. Tuy nhiên nếu khoản phải thu quá lớn trong thời gian dài sẽ không tốt vì rủi ro đối với việc thu hồi vốn cao.

Theo Chuẩn mực số 03 và 04 qui định một tài sản được ghi nhận là TSCĐ khi nó thoả mãn đồng thời 4 tiêu chuẩn sau đây:

1. Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế
2. Nguyên giá xác định một cách đáng tin cậy
3. Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm
4. Đủ tiêu chuẩn giá trị (từ 10 triệu trở lên)

Người ta thường phân biệt TSCĐ theo hình thái biểu hiện và tính chất đầu tư.

Theo *hình thái biểu hiện* TSCĐ được chia thành:

- TSCĐ hữu hình: là những tài sản của đơn vị thoả mãn điều kiện là TSCĐ và có hình thái vật chất cụ thể. Ví dụ như nhà cửa, máy móc thiết bị, phương tiện vận chuyển.

- TSCĐ vô hình: là những tài sản của đơn vị thoả mãn điều kiện là TSCĐ, nhưng không có hình thái vật chất cụ thể, tuy nhiên để có tài sản đó đơn vị đã phải chi ra những khoản tiền nhất định.

Theo *hình thái biểu hiện kết hợp với tính chất đầu tư*, TSCĐ được phân biệt thành:

- TSCĐ hữu hình tự có
- TSCĐ vô hình tự có
- TSCĐ thuê tài chính
- TSCĐ tài chính
- TSCĐ khác

Đối với *nguồn vốn* người ta lại thường phân loại theo *nghĩa vụ tiền tệ của doanh nghiệp* đối với nguồn vốn đó. Như vậy nguồn vốn thường được chia thành *nợ phải trả* và *vốn chủ sở hữu*.

Nợ phải trả là những *nghĩa vụ tiền tệ* mà đơn vị phải thanh toán cho các bên cung cấp nguồn lực cho đơn vị trong một khoảng thời gian nhất định. Hay nói ngược lại thì các bên cung cấp nguồn lực cho đơn vị có quyền đòi nợ đối với đơn vị khi các khoản nợ đến hạn. Nếu các nghĩa vụ tiền tệ này phải thanh toán trong vòng 12 tháng thì gọi là các khoản *nợ ngắn hạn*, nếu các nghĩa vụ tiền tệ phải thanh toán trong vòng trên 12 tháng gọi là *nợ dài hạn*.

Ví dụ về Nợ phải trả:

- vay ngắn hạn ngân hàng
- nợ người bán
- nợ công nhân viên
- nợ thuế nhà nước
- vay dài hạn
- nợ dài hạn

Khác với các khoản nợ, **vốn chủ sở hữu** là khoản *vốn góp của các chủ sở hữu* đơn vị, nó *không phải là một khoản nợ*, bởi vì doanh nghiệp không có nghĩa vụ phải thanh toán, nếu doanh nghiệp đang hoạt động bình thường. Các chủ sở hữu góp vốn để cùng nhau tiến hành một hoạt động nào đó và cùng chia sẻ lợi nhuận tạo ra từ các hoạt động này của đơn vị cũng như cùng gánh chịu những khoản lỗ từ hoạt động của đơn vị, nếu có. Nó là một trong những *nguồn tài trợ thường xuyên* trong doanh nghiệp. Chỉ khi nào đơn vị ngưng hoạt động hoặc phá sản, lúc này đơn vị phải dùng tài sản của đơn vị, trước hết ưu tiên thanh toán cho các chủ nợ, sau đó tài sản còn lại mới chia cho các chủ sở hữu theo tỷ lệ vốn góp của họ. Vốn chủ sở hữu được hình thành từ vốn góp của các chủ sở hữu tùy vào loại hình đơn vị. Nó có thể là vốn của cổ đông nếu đơn vị là một công ty cổ phần, là vốn góp liên doanh, nếu đơn vị là một công ty liên doanh, là phần vốn góp của thành viên hợp danh nếu đơn vị là một công ty hợp danh v.v. Trong mọi trường hợp, nó là vốn do các chủ sở hữu đóng góp và được bổ sung từ kết quả hoạt động của đơn vị. Nó thể hiện trách quyền của chủ sở hữu trên tài sản của đơn vị và là về mặt giá trị nó đúng bằng tài sản thuần của đơn vị, tức là khoản còn lại sau khi ta lấy giá trị tổng tài sản đã trừ đi số tài sản được tài trợ bằng vốn vay, nợ.

Ví dụ về Vốn chủ sở hữu :

- vốn cổ đông
- thặng dư vốn cổ đông
- lãi chưa phân phối
- quỹ dự phòng tài chính
- quỹ khen thưởng, phúc lợi

Như đã trình bày ở trên, tài sản và nguồn tài trợ cho tài sản luôn cân bằng nhau về lượng, đó chính là bản chất của phương trình kế toán cơ bản, cũng là một đặc điểm quan trọng của đối tượng kế toán. Phương trình được viết như sau:

$$\begin{aligned} \text{TÀI SẢN} &= \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU} \\ \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU} &= \text{TÀI SẢN} - \text{NỢ PHẢI TRẢ} \end{aligned}$$

1.3.2. Tính cân bằng của phương trình kế toán cơ bản

Để minh hoạ cho tính cân bằng của phương trình kế toán cơ bản, chúng ta nghiên cứu tình huống sau về Công ty Tâm Giang. Cần lưu ý rằng trong giáo trình này, chúng tôi sử dụng các ký hiệu về các niên độ kế toán kế tiếp nhau lần lượt là 20A, 20B, 20C v.v. để chỉ năm nay, sang năm, năm tiếp theo v.v.

Tình huống 1.1: Công ty Tâm - Giang

Công ty Tâm - Giang là một công ty hợp danh hoạt động trong lĩnh vực thương mại được thành lập vào ngày 15 tháng 5 năm 20A do hai thành viên hợp danh sáng lập là Tâm và Giang. Công ty cung cấp cho chúng ta một số tài liệu bao gồm Bảng cân đối kế toán trích lược vào ngày 31 tháng 12 năm 20A và một số thông tin về hoạt động của công ty trong tháng 1 năm 20B.)

Tài liệu 1: Trích lược Bảng cân đối kế toán của Công ty vào ngày 31 tháng 12 năm 20A (ĐVT: triệu đồng):

Tiền mặt	50
Tiền trong tài khoản tại Ngân hàng	150
Hàng hoá tồn kho	150
Quầy bán hàng	250
Nhà kho	250
Nhãn hiệu	150
Vốn chủ sở hữu	800
Vay dài hạn	200

Ghi chú: Có một khoản nợ dài hạn 75 triệu của Ngân hàng VCB Huế sẽ đáo hạn vào ngày 20 tháng 1 năm 20B.

Tài liệu 2: Các hoạt động xảy ra trong tháng 1 năm 20B.

Vào ngày 5 tháng 1 năm 20B Công ty mua hàng hoá của Vinamilk, hoá đơn ghi 50 triệu đồng, Công ty thanh toán bằng chuyển khoản. Ngày 11 tháng 1 năm 20B Công ty mua hàng hoá của Công ty Việt Tiến, hoá đơn ghi 100 triệu đồng, sẽ thanh toán sau 15 ngày. Ngày 20 tháng 1 năm 20B, công ty chuyển khoản trả vay dài hạn

đến hạn trả hạn cho Ngân hàng VCB Huế 75 triệu. Như đã cam kết, công ty phải thanh toán cho Công ty Việt Tiến số tiền mua hàng ngày 11 tháng 1 là 100 triệu đồng. Trong tài khoản của Công ty không còn đủ tiền, do vậy công ty phải tiếp tục vay ngắn hạn của Ngân hàng Đầu tư & Phát triển Thừa Thiên - Huế 100 triệu, lãi suất 8,5%/năm.

Với các tài liệu trên đây, chúng ta có thể tính được giá trị tổng tài sản và tổng nguồn tài trợ cho tài sản vào thời điểm 1 tháng 1 năm 20B của Công ty Tâm - Giang cũng chính bằng tổng tài sản và tổng nguồn vốn mà công ty có vào ngày 31 tháng 12 năm 20A.

Tài sản bao gồm: tiền mặt 50 triệu, tiền trong tài khoản tại Ngân hàng 150 triệu, hàng hoá tồn kho 150 triệu, quầy bán hàng 250 triệu, nhà kho 250 triệu và nhãn hiệu 150 triệu.

Nguồn tài trợ cho tài sản bao gồm: vốn chủ sở hữu 800 triệu, lúc này khoản vay dài hạn 200 triệu phải tách thành hai khoản bao gồm khoản vay dài hạn đến hạn phải trả trong tháng 1 số tiền 75 triệu và khoản vay dài hạn chưa đến hạn trả trong tháng 125 triệu

Như vậy vào thời điểm ngày 1 tháng 1 năm 20B cũng là tình trạng vào ngày ngày 31 tháng 12 năm 20A, chúng ta có thể thiết lập phương trình kế toán cơ bản đối với Công ty Tâm - Giang như sau:

$$\begin{array}{rclcl} \text{TÀI SẢN} & = & \text{NỢ PHẢI TRẢ} & + & \text{VỐN CHỦ HỮU} \\ 1\ 000\ \text{triệu} & = & 200\ \text{triệu} & + & 800\ \text{triệu} \end{array}$$

Hay:

$$1\ 000\ \text{triệu} = 1\ 000\ \text{triệu}$$

Sau giao dịch mua hàng ngày 5 tháng 1 năm 20B, Tài sản và Nguồn vốn của Công ty Tâm - Giang sẽ là bao nhiêu, liệu phương trình kế toán cơ bản có cân bằng không?

Chúng ta thấy, sau giao dịch ngày 5 tháng 1 năm 20B, Công ty vẫn có 50 triệu tiền mặt, nhưng tiền gửi ngân hàng của công ty đã giảm đi 50 triệu do công ty chuyển khoản thanh toán cho Công ty Vinamilk, tiền gửi ngân hàng của công ty có trước giao dịch này là 150 triệu, vậy sau giao dịch này tiền gửi ngân hàng của công ty chỉ còn lại 100 triệu. Xét đến hàng hoá của công ty, trước giao dịch này, công ty đã có lượng hàng

hoá tồn kho là 150 triệu, công ty mua thêm 50 triệu, vậy sau giao dịch hàng hoá trong kho sẽ là 200 triệu.

Giao dịch này chỉ tác động đến hai tài sản của công ty là tiền gửi ngân hàng và hàng hoá, trong đó tiền gửi giảm xuống và hàng hoá tăng lên với cùng giá trị là 50 triệu, các tài sản khác không bị ảnh hưởng bởi nghiệp vụ này, vậy qui mô tổng tài sản không thay đổi so với trước khi giao dịch này xảy ra. Giao dịch này không làm ảnh hưởng lên nguồn vốn của công ty, vậy qui mô của nguồn vốn cũng không thay đổi. Cụ thể, tình hình tài sản và nguồn vốn của Công ty Tâm - Giang sau giao dịch ngày 5 tháng 1 năm 20B sẽ là:

Tiền mặt	50
Tiền trong tài khoản tại Ngân hàng	100
Hàng hoá	200
Quầy bán hàng	250
Nhà kho	250
Nhãn hiệu	150
Vốn chủ sở hữu	800
Vay dài hạn đến hạn trả	75
Vay dài hạn	125

Ta thấy:

$$\begin{aligned} \text{Tổng tài sản sẽ là: } & 50 + 100 + 200 + 250 + 250 + 150 \\ & = 1\,000 \text{ triệu} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Tổng nguồn vốn sẽ là: } & (75 + 125) + 800 \\ & = 1\,000 \text{ triệu} \end{aligned}$$

Sử dụng phương trình kế toán cơ bản để phân tích nghiệp vụ ngày 5 tháng 1, ta có:

$$\begin{aligned} \text{TÀI SẢN} &= \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU} \\ & \text{Hàng hoá} + 50 \text{ triệu} \end{aligned}$$

TGNH - 50 triệu

Nhận xét: Giao dịch chỉ tác động lên vế trái của phương trình kế toán cơ bản, nhưng tổng tác động là bằng không. Vậy phương trình kế toán cơ bản vẫn đảm bảo cân bằng.

Tương tự như vậy, chúng ta sẽ xem xét giao dịch xảy ra vào ngày 11 tháng 1. Trước giao dịch này, công ty đã có lượng hàng hoá tồn kho là 200 triệu, công ty mua thêm 100 triệu, vậy sau giao dịch hàng hoá trong kho sẽ là 300 triệu. Công ty sẽ thanh toán sau 30 ngày, như vậy khoản nợ người cung cấp sẽ tăng lên tương ứng là 100 triệu. Giao dịch này chỉ tác động đến một tài sản của công ty là hàng hoá, trong đó hàng hoá tăng lên với cùng giá trị là 100 triệu, các tài sản khác không bị ảnh hưởng bởi nghiệp vụ này, vậy qui mô tổng tài sản như vậy sẽ tăng thêm 100 triệu so với trước khi giao dịch này xảy ra. Giao dịch này đồng thời tác động làm tăng một nguồn vốn của công ty, đó là Nợ phải trả, cụ thể là nợ phải trả công ty Việt Tiến số tiền 100 triệu, vậy qui mô của nguồn vốn cũng sẽ tăng lên 100 triệu. Cụ thể, tình hình tài sản và nguồn vốn của Công ty Tâm - Giang sau giao dịch ngày 11 tháng 1 năm 20B sẽ là:

Tiền mặt	50
Tiền trong tài khoản tại Ngân hàng	100
Hàng hoá	300
Quầy bán hàng	250
Nhà kho	250
Nhãn hiệu	150
Vốn chủ sở hữu	800
Phải trả người bán	100
Vay dài hạn đến hạn trả	75
Vay dài hạn	125

Ta thấy:

$$\begin{aligned} \text{Tổng tài sản sẽ là: } & 50 + 100 + 300 + 250 + 250 + 150 \\ & = 1\,100 \text{ triệu} \end{aligned}$$

$$\text{Tổng nguồn vốn sẽ là: } (100 + 75 + 125) + 800$$

= 1 100 triệu

Sử dụng phương trình kế toán cơ bản để phân tích nghiệp vụ ngày 11 tháng 1, ta có:

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU

Hàng hoá + 100 triệu Nợ người bán + 100 triệu

Nhận xét: Giao dịch này tác động đồng thời lên hai vế của phương trình kế toán cơ bản, theo chiều hướng làm tăng cả hai vế với cùng một lượng. Vậy phương trình kế toán cơ bản vẫn đảm bảo cân bằng.

Tiếp theo, chúng ta sẽ xem xét giao dịch xảy ra vào ngày 20 tháng 1. Giao dịch này làm giảm tiền gửi trong ngân hàng của công ty 75 triệu, đồng thời giảm bớt khoản vay của ngân hàng VCB Huế 75 triệu. Các tài sản và các nguồn vốn khác không bị ảnh hưởng bởi giao dịch này, vậy qui mô tổng tài sản và tổng nguồn vốn sẽ đồng thời giảm đi một lượng là 75 triệu so với trước khi xảy ra giao dịch. Cụ thể, tình hình tài sản và nguồn vốn của Công ty Tâm - Giang sau giao dịch ngày 20 tháng 1 năm 20B sẽ là:

Tiền mặt	50
Tiền trong tài khoản tại Ngân hàng	25
Hàng hoá	300
Quầy bán hàng	250
Nhà kho	250
Nhãn hiệu	150
Vốn chủ sở hữu	800
Phải trả người bán	100
Vay dài hạn đến hạn trả	0
Vay dài hạn	125

Ta thấy:

Tổng tài sản sẽ là: 50 + 25 + 300 + 250 + 250 + 150

= 1 025 triệu

Tổng nguồn vốn sẽ là: $(100 + 125) + 800$

= 1 025 triệu

Sử dụng phương trình kế toán cơ bản để phân tích nghiệp vụ ngày 20 tháng 1, ta có:

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU

TGNH - 75 triệu Vay đến hạn trả - 75 triệu

Nhận xét: Giao dịch này tác động đồng thời lên hai vế của phương trình kế toán cơ bản, theo chiều hướng làm giảm cả hai vế với cùng một lượng. Vậy phương trình kế toán cơ bản vẫn đảm bảo cân bằng.

Tiếp theo, chúng ta sẽ xem xét giao dịch xảy ra vào ngày 26 tháng 1. Trước giao dịch này, công ty vay ngắn hạn Ngân hàng Đầu tư & Phát triển Thừa Thiên - Huế 100 triệu với mức lãi suất 8,5%/năm trả tiền hàng còn nợ của Việt Tiến. Giao dịch này chỉ tác động đến hai nguồn vốn, trong đó làm giảm số tiền nợ Công ty Việt Tiến 100 triệu, đồng thời lại làm tăng một khoản vay ngắn hạn Ngân hàng 100 triệu. Các tài sản khác và nguồn vốn khác không bị ảnh hưởng bởi giao dịch này, vậy qui mô tổng nguồn vốn không thay đổi so với trước khi xảy ra giao dịch. (*Lưu ý, thông tin về lãi suất chỉ sử dụng để tính toán số tiền lãi mà công ty sẽ phải trả để ghi trong hợp đồng vay*).

Cụ thể, tình hình tài sản và nguồn vốn của Công ty Tâm - Giang sau giao dịch ngày 26 tháng 1 năm 20B sẽ là:

Tiền mặt	50
Tiền trong tài khoản tại Ngân hàng	25
Hàng hoá	300
Quầy bán hàng	250
Nhà kho	250
Nhãn hiệu	150
Vốn chủ sở hữu	800
Phải trả người bán	0
Vay ngắn hạn	100
Vay dài hạn	125

Ta thấy:

Tổng tài sản sẽ là: $50 + 25 + 300 + 250 + 250 + 150$

= 1 025 triệu

Tổng nguồn vốn sẽ là: $(100 + 125) + 800$

= 1 025 triệu

Sử dụng phương trình kế toán cơ bản để phân tích nghiệp vụ ngày 26 tháng 1, ta có:

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU

Nợ người bán - 100 triệu

Vay ngắn hạn + 100 triệu

Nhận xét: Giao dịch này chỉ tác động lên vế phải của phương trình kế toán cơ bản, theo đó, một nguồn vốn tăng, một nguồn vốn khác giảm với cùng một lượng. Vậy tổng tác động của giao dịch lên vế phải của phương trình là bằng không và phương trình kế toán cơ bản vẫn đảm bảo cân bằng.

Qua phân tích bốn giao dịch trên đây chúng ta thấy nếu sau mỗi giao dịch chúng ta thiết lập phương trình kế toán cơ bản thì tính cân bằng của nó luôn đảm bảo. Hay có thể nói, vào mọi thời điểm tổng tài sản của một đơn vị luôn bằng với tổng nguồn tài trợ mà đơn vị đã huy động để hình thành lên tài sản đó. Bởi vì huy động vốn (nguồn vốn) và sử dụng vốn để đầu tư kinh doanh (tài sản) chính là *hai mặt đối lập nhưng thống nhất và cân bằng nhau về lượng* của quá trình kinh doanh - đối tượng nghiên cứu của kế toán. Đây chính là đặc điểm thứ nhất của đối tượng kế toán.

Quan sát trong tài liệu do Công ty Tâm - Giang cung cấp, chúng ta thấy công ty sở hữu nhiều loại tài sản khác nhau và huy động vốn từ nhiều nguồn khác nhau. Có thể nói đây chính là đặc điểm thứ hai của đối tượng kế toán: *tính đa dạng*.

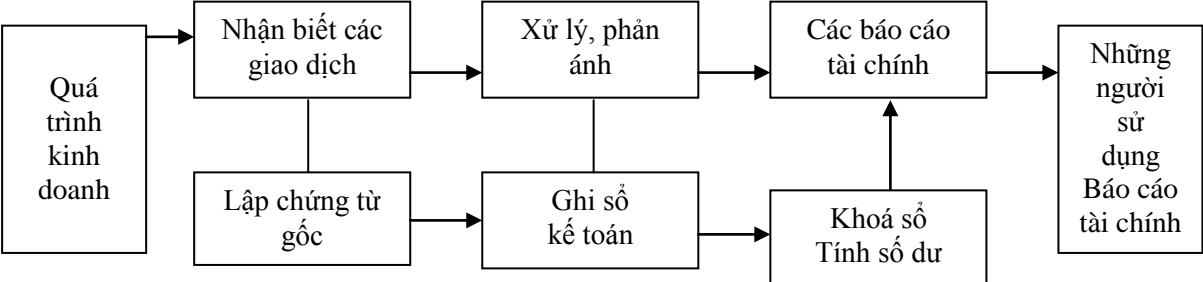
Chúng ta cũng thấy rằng tài sản và nguồn vốn của một đơn vị luôn thay đổi, vận động sau mỗi nghiệp vụ, giao dịch phát sinh và tuân theo một chu kỳ khép kín (xem Hình 1.5). Trong quá trình vận động tài sản thay đổi cả hình thái vật chất và giá trị. Trong một đơn vị sản xuất, vốn ban đầu của công ty bỏ ra dưới hình thái tiền tệ sẽ sử

dụng để mua các yếu tố đầu vào thông qua quá trình cung cấp, nó chuyển từ hình thái tiền tệ sang hình thái vật chất. Sau đó, trong quá trình sản xuất các yếu tố đầu vào kết hợp với nhau để tạo ra sản phẩm, hàng hoá cung cấp cho khách hàng. Vốn lúc này lại chuyển từ hình thái vật trở lại hình thái tiền tệ ban đầu của nó, nhưng với giá trị lớn hơn (nếu có lãi). Như vậy vốn đã trải qua một chu kỳ khép kín và cứ như vậy chu kỳ được lặp lại. Đó chính là sự vận động của vốn kinh doanh trong quá trình kinh doanh.

Tóm lại, đối tượng nghiên cứu của kế toán chính là quá trình kinh doanh dưới góc độ vốn kinh doanh và sự tuần hoàn, chu chuyển của vốn kinh doanh trong mối quan hệ giữa hai mặt độc lập nhưng thống nhất và cân bằng nhau về lượng (hình thái biểu hiện của vốn - tài sản và nguồn hình thành - nguồn vốn). Như vậy, đối tượng của kế toán mang tính cân bằng về lượng, nó rất đa dạng, nó luôn vận động không ngừng và trong quá trình vận động nó thay đổi cả hình thái vật chất và giá trị, nó liên quan đến quyền lợi và trách nhiệm của nhiều bên. Nói cách khác đối tượng của kế toán có bốn đặc điểm: tính cân bằng, tính đa dạng, tính vận động và tính lợi ích.

1.4. Quy trình kế toán

Ở phần trên chúng ta đã hiểu rõ về đối tượng của kế toán. Bây giờ chúng ta sẽ tìm hiểu về *qui trình kế toán, có nghĩa là tìm hiểu về các bước công việc kế tiếp nhau theo một trật tự nhất định trong thực tiễn làm kế toán.* Chúng ta hãy xem xét sơ đồ ở hình 1.7 dưới đây để thấy rõ mối quan hệ giữa định nghĩa về kế toán và qui trình làm kế toán.



Hình 1.7. Định nghĩa kế toán trong mối quan hệ với qui trình kế toán

Chúng ta đã biết, đối tượng nghiên cứu, phản ánh của kế toán chính là quá trình kinh doanh. Trong quá trình kinh doanh sẽ phát sinh các nghiệp vụ kinh tế - tài chính hay các giao dịch mà bằng chứng pháp lý chứng minh cho sự phát sinh và hoàn thành của các giao dịch chính là các chứng từ kế toán. Đó chính là bước thứ nhất trong chu trình kế toán: *lập hoặc thu nhận chứng từ gốc*. Chứng từ kế toán được lập vào thời điểm phát sinh giao dịch được gọi là chứng từ gốc. Đây là bằng chứng đồng thời là căn cứ pháp lý để kế toán tiến hành ghi nhận các giao dịch vào những phương tiện nhất định sau khi đã kiểm tra chứng từ, xử lý và phân tích các giao dịch. Đó chính là bước thứ hai trong qui trình kế toán: *ghi chép các nghiệp vụ vào tài khoản và sổ sách kế toán* mà chúng ta sẽ có dịp trở lại tìm hiểu kỹ hơn ở các chương sau. Hai bước công việc này người kế toán phải thực hiện lặp đi lặp lại nhiều lần trong suốt kỳ kế toán. Bởi vì trong kỳ kế toán tại mỗi đơn vị có hàng trăm hàng ngàn giao dịch xảy ra mà nhiệm vụ của người làm kế toán là phải nhận biết và ghi chép lại.

Chúng ta đã biết, kế toán không phải làm kế toán cho chính nó, mà mục đích là cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng thông tin thông qua các báo cáo tài chính. Do vậy, hai bước tiếp theo trong chu trình kế toán chính là để thực hiện mục đích này của kế toán: *khoá sổ và lập báo cáo tài chính cuối kỳ*. Để có thể tập hợp được những thông tin tổng hợp về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và quá trình tạo ra tiền của đơn vị trong một kỳ, kế toán phải tiến hành cộng dồn số phát sinh của các giao dịch kinh tế - tài chính diễn ra trong kỳ và tính ra số dư của các tài khoản liên quan phù hợp với các chỉ tiêu trong các báo cáo tài chính để trên cơ sở đó có số liệu lập báo cáo. Đây là hai bước công việc cần rất nhiều thời gian nếu thực hiện kế toán thủ công. Tuy nhiên, nếu thực hiện kế toán bằng máy thì hai công việc này lại có thể hoàn thành rất nhanh chóng.

Để thực hiện được bốn bước công việc trên đây trong qui trình kế toán, người kế toán phải am hiểu và vận dụng được các nguyên tắc, chuẩn mực, phương pháp và chế độ kế toán. Phần tiếp theo chúng tôi sẽ trình bày về hệ thống bốn phương pháp kế toán thường sử dụng.

1.5. Hệ thống phương pháp kế toán

Với những phần trình bày đến đây chúng ta đã trả lời được câu hỏi cơ bản thứ nhất của kế toán : Kế toán đo lường, phản ánh *cái gì?* và đã từng phần trả lời câu hỏi cơ bản thứ hai của kế toán : Kế toán đo lường, phản ánh *khi nào và như thế nào?*

Như đã nêu, để trả lời câu hỏi này, chúng ta cần tìm hiểu nhiều nội dung bao gồm các giả thuyết/định đề, các nguyên tắc, các chuẩn mực, các phương pháp kế toán, các công cụ mà kế toán sử dụng để ghi chép, phản ánh tình trạng và những sự thay đổi của các giao dịch và phân tích những ảnh hưởng của những sự thay đổi này trên vốn kinh doanh của đơn vị.

Phương pháp kế toán là gì?

Theo điều 4, khoản 13 trong Luật kế toán "*Phương pháp kế toán là cách thức và thủ tục cụ thể để thực hiện từng nội dung công việc kế toán*".

Tại sao người ta lại nói là hệ thống phương pháp kế toán mà không phải là các phương pháp kế toán ? Điều đó xuất phát từ chính bản chất và mục đích của kế toán. Khi nói đến « hệ thống » chúng ta hiểu đó là một tổng thể của các thành tố tồn tại tương đối độc lập với nhau nhưng đồng thời lại có tác động tương hỗ lẫn nhau. Nếu nói « các phương pháp kế toán », chúng ta hiểu rằng các phương pháp này độc lập với nhau và giữa chúng không có tác động phụ thuộc lẫn nhau. Ở đây, các phương pháp kế toán là những phương pháp tương đối độc lập nhưng giữa chúng lại có quan hệ mật thiết với nhau, phương pháp này hỗ trợ phương pháp kia và ngược lại, tạo nên một tổng thể thống nhất giúp người kế toán có thể thực hiện được các bước công việc.

Tại sao lại cần phải có một hệ thống các phương pháp kế toán ? Điều đó xuất phát từ chính bản chất và mục đích của kế toán. Như đã trình bày, trong qui trình kế toán, trước hết nhiệm vụ của kế toán là nhận biết và ghi nhận các nghiệp vụ phát sinh, các giao dịch xảy ra trong một đơn vị. Để thực hiện được nhiệm vụ đầu tiên này, kế toán phải có các bằng chứng, tức là phải có các chứng từ gốc, sao chụp lại các giao dịch. Chứng từ chính là « dấu vết » về mặt pháp lý mà các giao dịch để lại và kế toán căn cứ vào đó để ghi nhận chúng. Chứng từ chứng minh giao dịch đã xảy ra và chỉ rõ

nội dung của giao dịch, thời điểm xảy ra giao dịch và trách nhiệm vật chất của các bên trong giao dịch. Nếu không có chứng từ, kế toán không thể ghi nhận được các nghiệp vụ phát sinh. Do chứng từ có tầm quan trọng như vậy nên nó phải được xây dựng, thiết kế dựa trên những qui định nhất định. Chính phương pháp chứng từ sẽ giúp nhà kế toán thực hiện được công việc này. Như vậy, *phương pháp chứng từ kế toán là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự hình thành các nghiệp vụ kinh tế trong đơn vị*. Phương pháp này được vận dụng thông qua hệ thống các bản chứng từ và một qui trình luân chuyển chứng từ mà chúng ta sẽ nghiên cứu chi tiết ở chương 2.

Theo định nghĩa kế toán đã trình bày, kế toán ghi nhận và cung cấp *thông tin định lượng*. Để có thể lượng hoá được các giao dịch, kế toán phải tính toán và định ra giá trị của mỗi giao dịch tương ứng. Ở đây, phương pháp tính giá sẽ giúp cho kế toán thực hiện được việc này. Phương pháp tính giá chính là phương pháp thông tin và kiểm tra sự hình thành và phát sinh chi phí liên quan đến các hoạt động của đơn vị. Phương pháp này sẽ được trình bày cụ thể trong chương 3.

Nếu chỉ sử dụng hai phương pháp vừa nêu, phương pháp chứng từ kế toán và phương pháp tính giá thì kế toán mới chỉ phản ánh được từng nghiệp vụ một cách riêng lẻ và thông tin mà kế toán cung cấp sẽ chỉ là những thông tin chi tiết. Tuy nhiên, trên thực tế, mỗi giao dịch xảy ra đều có tác động kép và làm ảnh hưởng đến ít nhất hai khoản mục nào đó của tài sản hoặc nguồn vốn của đơn vị. Do vậy, phương pháp chứng từ kế toán và phương pháp tính giá không cho phép thể hiện được bản chất tác động kép của các giao dịch, các nghiệp vụ phát sinh. Chính phương pháp đối ứng tài khoản sẽ giúp kế toán phản ánh được tác động kép này. Như vậy, *phương pháp đối ứng tài khoản là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự vận động của vốn kinh doanh trong đơn vị*. Nó được vận dụng thông qua hệ thống tài khoản kế toán.

Mục đích của kế toán chính là cung cấp thông tin định lượng cho các nhà làm quyết định thông qua hệ thống các bản báo cáo tài chính. Để có thông tin tổng hợp lập các báo cáo này, kế toán cần phải cộng dồn các con số phát sinh trên các tài khoản và sổ sách kế toán, từ đó tính toán được các chỉ tiêu phù hợp với các báo cáo tài chính cần lập. Phương pháp tổng hợp cân đối kế toán sẽ giúp kế toán hoàn thành mục đích này. Dựa trên các mối quan hệ cân bằng tổng hợp nhất định, phương pháp này cho phép kế toán lập ra các bảng tổng hợp - cân đối chứa đựng những thông tin tổng hợp về tình

trạng tài chính (bảng cân đối kế toán), kết quả kinh doanh (báo cáo kết quả kinh doanh) và quá trình tạo ra tiền của một đơn vị trong một thời gian nhất định (báo cáo lưu chuyển tiền tệ). Như vậy, *phương pháp tổng hợp cân đối kế toán là phương pháp thông tin và kiểm tra một cách khái quát nhất về vốn kinh doanh, kết quả kinh doanh và việc tạo ra tiền từ hoạt động kinh doanh của đơn vị.*

Tóm lại, hệ thống phương pháp kế toán bao gồm 4 phương pháp : phương pháp chứng từ kế toán, phương pháp tài khoản kế toán, phương pháp tính giá và phương pháp tổng hợp cân đối kế toán, mỗi phương pháp độc lập một cách tương đối nhưng lại nằm trong những mối quan hệ tương hỗ lẫn nhau. Xuất phát từ mục đích của kế toán là cung cấp thông tin cho xây dựng được các báo cáo tài chính tổng quát cung cấp thông tin cho các nhà làm quyết định, kế toán cần vận dụng phương pháp tổng hợp cân đối kế toán. Để có số liệu tổng hợp cho báo cáo tài chính, kế toán phải ghi nhận sự vận động của vốn kinh doanh vào tài khoản và sổ sách kế toán theo các mối quan hệ đối ứng sẵn có của chúng, vậy kế toán phải sử dụng phương pháp đối ứng tài khoản. Để xác định được giá trị vốn kinh doanh và giá trị các giao dịch ảnh hưởng đến vốn của đơn vị, kế toán phải sử dụng phương pháp tính giá. Để tiến hành tính giá, kế toán phải có những bằng chứng xác thực để chứng minh cho các giao dịch hoàn thành, vậy kế toán phải sử dụng phương pháp chứng từ kế toán. Nếu thiếu bất kỳ một phương pháp nào trong bốn phương pháp này, kế toán đều không thể thực hiện được nhiệm vụ và mục đích cung cấp thông tin của mình.

1.6. Hệ thống báo cáo tài chính

Kế toán cung cấp thông tin cho các đối tượng cần phải làm các quyết định liên quan đến một doanh nghiệp hoặc một tổ chức. Nó là một công cụ giúp cho những người này trả lời ba câu hỏi mà họ thường đặt ra để chuẩn bị làm quyết định sau đây :

Hiện trạng tài chính của đơn vị vào một thời điểm (một ngày) cụ thể ra sao ?

Kết quả hoạt động của một giai đoạn (thời kỳ) như thế nào ?

Khả năng tạo ra tiền của công ty như thế nào?

Kế toán có thể trả lời ba câu hỏi này bằng ba báo cáo tài chính sau đây:

1. Bảng cân đối kế toán
2. Báo cáo kết quả kinh doanh
3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Bảng cân đối kế toán chỉ ra hiện trạng tài chính của đơn vị vào một ngày cụ thể. Báo cáo kết quả kinh doanh cho biết kết quả hoạt động của đơn vị trong suốt một kỳ, đơn vị đang hoạt động có lãi hay lỗ. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ chỉ ra các dòng tiền vào, dòng tiền ra trong suốt một kỳ, từ đó cho phép chúng ta nhận biết đơn vị có tạo ra tiền để đủ trang trải cho các nhu cầu vốn hoạt động cũng như thanh toán các khoản nợ đến hạn hay không.

Cần lưu ý rằng, ngoài ba báo cáo tài chính nêu trên, đối với các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán, chúng ta có thể dễ dàng tìm thấy các Báo cáo thường niên của công ty. Đây là một nguồn thông tin quan trọng đối với các nhà đầu tư và các nhà quản trị. Báo cáo thường niên là một văn bản được chuẩn bị bởi giám đốc và chuyển đến cho các nhà đầu tư hiện tại và tiềm năng để thông báo cho họ về kết quả trong quá khứ và kỳ vọng trong tương lai của doanh nghiệp. Báo cáo thường niên thường bao gồm các nội dung sau:

1. Thư ngỏ của Giám đốc
2. Báo cáo và phân tích của giám đốc về các sự kiện kinh tế trong thời gian qua
3. Bảng thuyết minh các báo cáo tài chính
4. Báo cáo của kiểm toán độc lập
5. Báo cáo nêu rõ trách nhiệm của giám đốc trong quá trình lập các báo cáo tài chính
6. Những thông tin khác về công ty

Ở đây, chúng ta sẽ tập trung xem xét một cách khái quát ba báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Giới thiệu chi tiết về hệ thống ba báo cáo tài chính này sẽ được tìm thấy trong chương 5.

1.6.1. Bảng cân đối kế toán

Bảng cân đối kế toán còn được gọi là bảng tổng kết tài sản, bởi vì thực chất nó là bảng cân đối giữa tài sản và nguồn vốn của một đơn vị vào một thời điểm cụ thể, hay nói cách khác, nó thể hiện sự cân đối giữa huy động vốn và sử dụng vốn trong đơn vị. Nó cho chúng ta biết về hiện trạng nguồn lực kinh tế của đơn vị vào một thời điểm cũng như cơ cấu tài trợ vốn của đơn vị.

Kết cấu của Bảng cân đối kế toán gồm hai bên. Nếu thiết kế bảng theo chiều dọc, **bên trên** liệt kê toàn bộ tài sản của đơn vị và **bên dưới** là toàn bộ nguồn vốn, bao gồm Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu. Nếu thiết kế theo chiều ngang, **bên trái** liệt kê toàn bộ tài sản của đơn vị và **bên phải** là toàn bộ nguồn vốn. Như vậy Bảng cân đối kế toán có ba thành phần: Tài sản, Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu.

Trong phần tài sản, các khoản mục tài sản được sắp xếp theo tính thanh khoản giảm dần, do vậy người ta sắp xếp Tài sản ngắn hạn rồi đến Tài sản dài hạn. Trong phần nguồn vốn, các khoản mục được sắp xếp theo thứ tự ưu tiên trả nợ. Do vậy, ở phần này, chúng ta thấy các khoản nợ ngắn hạn xếp trước rồi mới đến nợ dài hạn và cuối cùng là Vốn chủ sở hữu, vì bản chất vốn chủ sở hữu không phải là khoản nợ, nó là nguồn vốn thường xuyên trong đơn vị. Trên nguyên tắc, chủ sở hữu sẽ chỉ nhận lại vốn góp khi đơn vị ngưng hoạt động hoặc phá sản.

Có thể quan sát hình ảnh của Bảng cân đối kế toán trong hình 1.8 dưới đây, nếu thiết kế theo chiều ngang.

TÀI SẢN	NGUỒN VỐN
Tài sản ngắn hạn	Nợ phải trả
Tài sản dài hạn	Vốn chủ sở hữu

Hình 1.8. Bảng cân đối kế toán trình bày theo chiều ngang

Quan hệ cân đối tổng quát của Bảng cân đối kế toán thể hiện chính là phương trình kế toán cơ bản :

$$\text{TÀI SẢN} = \text{NGUỒN VỐN}$$

hoặc

$$\text{TÀI SẢN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU}$$

hoặc

$$\text{NỢ PHẢI TRẢ} = \text{TÀI SẢN} - \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU}$$

Ví dụ về Bảng cân đối kế toán

Minh và Châu là hai người bạn cùng hợp tác để thành lập một Cửa hàng bán quần áo may sẵn có tên Minh Châu. Mỗi người góp vốn 250 triệu để bắt đầu kinh doanh. Cửa hàng đã khai trương ngày 1 tháng 5 năm 20A và hoạt động được một tháng. Đến ngày 31 tháng 5, cửa hàng có các số dư như sau :

Tiền (bao gồm cả tiền mặt và tiền gửi ngân hàng)	20 triệu
Khách hàng thiếu nợ	30 triệu
Giá trị còn lại của cửa hàng và văn phòng	350 triệu
Quần áo tại quầy chưa bán được	112 triệu
Cửa hàng còn nợ một nhà cung cấp	12 triệu

Với tài liệu này, Bảng cân đối kế toán của Cửa hàng vào ngày 31 tháng 5 năm 20A như sau :

Cửa hàng Minh Châu

Địa chỉ :

ĐT :

Bảng cân đối kế toán

ngày 31 tháng 5 năm 20A

ĐVT: triệu đồng

TÀI SẢN		NGUỒN VỐN	
Tài sản ngắn hạn	162	Nợ phải trả	12
Tiền	20	Phải trả người bán	12
Phải thu của khách hàng	30		

Hàng hoá tồn kho	112		
Tài sản dài hạn	350	Vốn chủ sở hữu	500
TSCĐ hữu hình	350	Vốn góp	500
Tổng cộng tài sản	512	Tổng cộng nguồn vốn	512

1.6.2. Báo cáo kết quả kinh doanh

Đây là báo cáo thứ hai trong hệ thống báo cáo tài chính của đơn vị. Nó còn được gọi là Báo cáo thu nhập. Báo cáo này cung cấp cho chúng ta những thông tin về kết quả kinh doanh trong kỳ của đơn vị.

Quan hệ cân đối tổng quát của Báo cáo kết quả kinh doanh được thể hiện như sau :

$$\text{LÃI} = \text{THU} - \text{CHI}$$

Tuy nhiên, cần lưu ý rằng trong Báo cáo kết quả kinh doanh thường trình bày chi tiết các chỉ tiêu cụ thể về lãi, thu và chi.

Ví dụ về Báo cáo kết quả kinh doanh

Công ty TNHH Cát Tường là một cửa hàng kinh doanh mặt hàng máy tính điện tử. Tuy công ty mới khai trương hoạt động nhưng do công ty rất chú trọng đến dịch vụ hậu mãi nên công ty đã chiếm được lòng tin của khách hàng và hiện đang là một cửa hàng có uy tín tại Huế. Tình hình kinh doanh của cửa hàng trong tháng 1 năm 20A vừa qua như sau :

Chi phí giá vốn hàng bán	1.500 triệu
Lãi vay phải trả ngân hàng	150 triệu
Doanh thu bán hàng tháng 1	2.450 triệu
Chi phí kinh doanh, chi phí quản lý	550 triệu
Thuế TNDN 28%	

Với tài liệu này, Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty vào ngày 31 tháng 1 năm 20A như sau :

Công ty TNHH Cát Tường

Địa chỉ :

ĐT :

Báo cáo kết quả kinh doanh

cho kỳ kế toán kết thúc ngày 31 tháng 1 năm 20A

ĐVT: triệu đồng

KHOẢN MỤC	SỐ TIỀN
1. Doanh thu bán hàng	2.450
2. Giá vốn hàng bán	1.500
3. Chi phí kinh doanh và chi phí quản lý	550
4. Chi phí lãi vay	150
5. Lợi nhuận trước thuế	250
6. Thuế TNDN (28%*250)	70
8. Lợi nhuận sau thuế	180

1.6.3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ còn được gọi là báo cáo luồng tiền. Thực chất báo cáo này cho chúng ta biết các luồng tiền vào và các luồng tiền ra trong một kỳ của đơn vị, từ đó so sánh để biết trong kỳ đơn vị đã tạo ra bao nhiêu tiền, đã sử dụng bao nhiêu tiền, tiền được tạo ra từ hoạt động nào và tiền được sử dụng vào hoạt động nào của đơn vị. Đây là một báo cáo mà các chủ nợ và các nhà đầu tư rất quan tâm, bởi vì đơn vị không chỉ cần hoạt động có lãi mà còn phải tạo ra tiền nữa, nếu không khả năng thanh toán của đơn vị sẽ không đảm bảo. Nếu hoạt động của đơn vị không tạo ra lợi nhuận thì sẽ làm giảm dần vốn kinh doanh, nếu đơn vị không tạo ra tiền thì dần dần

đơn vị sẽ mất khả năng thanh toán và kết quả là trong cả hai trường hợp đơn vị đều sẽ có nguy cơ đi đến phá sản.

Ví dụ về Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Công ty Cổ phần Thương mại A Lưới hoạt động kinh doanh hàng hoá tổng hợp. Tình hình các luồng tiền vào và luồng tiền ra trong tháng 1 năm 20A vừa qua như sau :

Tiền tồn đầu tháng 1 (tiền mặt và TGNH)	480 triệu
Tiền tồn cuối tháng	647 triệu
Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trong tháng 1	1.260 triệu
Khấu hao TSCĐ trong tháng 1	93 triệu
Tăng hàng tồn kho	887 triệu
Tăng phải thu của người mua	732 triệu
Mua sắm TSCĐ hữu hình	750 triệu
Đầu tư chứng khoán ngắn hạn	94 triệu
Thu từ nhượng bán TSCĐ hữu hình	611 triệu
Vay dài hạn ngân hàng	498 triệu
Nợ dài hạn	200 triệu
Trả vay dài hạn	32 triệu

Với tài liệu này, theo phương pháp gián tiếp, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ của Công ty Cổ phần Thương mại A Lưới được thể hiện như trong bảng dưới đây. Chúng ta nhận thấy, vào cuối tháng 1, tiền bao gồm cả tiền mặt và TGNH của Công ty Cổ phần Thương mại A Lưới đã tăng so với đầu tháng là 167 triệu đồng. Xem xét các hoạt động trong tháng 1 thấy rằng dòng tiền vào chủ yếu đến từ hoạt động tài chính mà cụ thể là từ nghiệp vụ vay, nợ dài hạn (698 triệu), trong khi hoạt động kinh doanh và hoạt động đầu tư lại đang chi dùng rất nhiều tiền của công ty. Nguyên nhân thứ nhất là do trong tháng 1 công ty mở rộng đầu tư mua sắm TSCĐ (750 triệu đồng) và đầu tư chứng khoán (94 triệu đồng) làm cho dòng tiền ra ở hoạt động này lớn hơn nhiều so với dòng tiền vào (thu từ thanh lý TSCĐ chỉ có 611 triệu đồng). Nguyên nhân thứ hai là do

trong tháng 1 công ty mua hàng vào nhiều hơn bán ra (tăng hàng tồn kho cuối tháng 887 triệu) mà lại không mua chịu, trong khi đó lại bán chịu rất nhiều (tăng phải thu 732 triệu) làm cho dòng tiền ra ở hoạt động này lớn hơn cả lợi nhuận trước thuế tạo ra trong tháng. Từ đó dẫn đến dòng tiền thuần từ hai hoạt động kinh doanh và đầu tư đều mang dấu âm (-) và tổng dòng tiền thuần tạo ra trong tháng chỉ có 167 triệu, trong khi lợi nhuận trước thuế tạo ra trong kỳ là 1.260 triệu đồng.

Công ty Cổ phần Thương mại A lưới

Địa chỉ :

ĐT:

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

cho kỳ kế toán kết thúc vào 31 tháng 1 năm 20A

DVT : triệu đồng

KHOẢN MỤC	SỐ TIỀN
Hoạt động kinh doanh	
Lợi nhuận trước thuế	1.260
Khấu hao TSCĐ	93
Tăng khoản phải thu	(732)
Tăng hàng tồn kho	(887)
<i>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh</i>	(266)
Hoạt động đầu tư	
Mua TSCĐ	(750)
Đầu tư chứng khoán ngắn hạn	(94)
Thu nhượng bán TSCĐ	611
<i>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư</i>	(233)
Hoạt động tài chính	
Vay dài hạn ngân hàng	498
Nợ dài hạn	200
Trả vay dài hạn	(32)
<i>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính</i>	666
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ	167
Tiền tồn đầu tháng	480
Tiền tồn cuối tháng	647

1.7. Yêu cầu đối với kế toán

Theo điều 6 trong Luật kế toán, các yêu cầu đối với kế toán bao gồm:

Thứ nhất, kế toán phải phản ánh đầy đủ nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh vào chứng từ kế toán, sổ kế toán và báo cáo tài chính.

Thứ hai, kế toán phải phản ánh kịp thời, đúng thời gian qui định thông tin, số liệu kế toán.

Thứ ba, kế toán phải phản ánh rõ ràng, dễ hiểu và chính xác thông tin, số liệu kế toán.

Thứ tư, kế toán phải phản ánh trung thực hiện trạng, bản chất sự việc, nội dung và giá trị của nghiệp vụ kinh tế, tài chính.

Thứ năm, thông tin kế toán, số liệu kế toán phải được phản ánh liên tục từ khi phát sinh đến khi kết thúc hoạt động kinh tế, tài chính, từ khi thành lập đến khi chấm dứt hoạt động của đơn vị kế toán; số liệu kế toán phản ánh kỳ này phải kế tiếp theo số liệu kế toán của kỳ trước.

Thứ sáu, kế toán phải sắp xếp thông tin, số liệu kế toán theo trình tự, có hệ thống và có thể so sánh được.

1.8. Nghề kế toán và đạo đức nghề nghiệp

Như những trình bày trên đây, kế toán là một khoa học với đối tượng nghiên cứu nhất định. Trên thực tiễn nó còn là một nghề nghiệp chuyên môn. Trong chương IV của Luật kế toán qui định những vấn đề liên quan đến hoạt động nghề nghiệp kế toán ở Việt Nam, theo đó những cá nhân, tập thể có đủ điều kiện về chuyên môn và đạo đức theo qui định có quyền hành nghề kế toán. Hành nghề ở đây là nói đến việc cung cấp các dịch vụ về kế toán, kiểm toán, tư vấn thuế v.v.

Một người muốn hành nghề kế toán phải có *chứng chỉ hành nghề* theo qui định của pháp luật từng quốc gia và phải có đủ tiêu chuẩn về đạo đức nghề nghiệp. Ở đây chúng ta nói đến đạo đức của một người hành nghề kế toán, chứ không phải đạo đức xã hội theo nghĩa rộng của từ này.

Đạo đức nghề nghiệp kế toán được thể hiện qua việc áp dụng các nguyên tắc về hạnh kiểm, xác định những hành động đúng, sai trong các hoạt động hành nghề. Người hành nghề kế toán phải có những phẩm chất nhất định. Trước hết họ phải có đầy đủ năng lực chuyên môn và luôn có ý thức học tập nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ để có đủ khả năng hoàn thành công việc. Phẩm chất thứ hai là trách nhiệm đối với những ai trông cậy vào việc làm của kế toán. Người kế toán phải hành động ngay thẳng ngay cả khi phải hy sinh quyền lợi cá nhân thì vẫn phải đặt tinh thần phục vụ và sự tín nhiệm lên trên. Họ phải là những người hành động độc lập, thận trọng, cẩn thận và phải tuân thủ đảm bảo bí mật thông tin. Trong xã hội ngày nay, kế toán được coi là một nghề nghiệp chuyên môn với những đạo đức cao quý mà mỗi thành viên tham gia trong nghề này đều phải ý thức rõ và tự hào về điều này, đồng thời có trách nhiệm xây dựng và bảo vệ nó.

Ở Việt Nam hiện nay Bộ tài chính là cơ quan cấp chứng chỉ hành nghề kế toán và kiểm toán. Tổ chức hiệp hội nghề nghiệp kế toán ở Việt Nam có tên gọi là Hội kế toán và Kiểm toán Việt Nam.

Tóm tắt nội dung của chương 1

Chương 1 đề cập sơ lược sự hình thành và phát triển của kế toán, bản chất của kế toán như một hệ thống thông tin và một công cụ giúp cho những người làm quyết định kinh tế, môi trường kế toán, phân biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Ba giả thuyết nền tảng về kế toán, bảy nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận. Các chuẩn mực và hệ thống bốn phương pháp kế toán được đề cập một cách khái quát, đối tượng nghiên cứu của kế toán và những đặc trưng của nó, quy trình kế toán gồm 4 bước, hệ thống 3 báo cáo tài chính bao gồm Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được trình bày khái quát và một số vấn đề về đạo đức nghề nghiệp kế toán cũng được nêu lên.

Câu hỏi ôn tập chương 1

1. Trình bày sơ lược về sự phát triển của kế toán và những điều kiện tiên quyết cho sự ra đời của kế toán.
2. Môi trường kinh tế và pháp lý có ảnh hưởng như thế nào đến kế toán?
3. Kế toán là gì ?
4. Nêu ba công việc cơ bản của người làm kế toán và ba câu hỏi mà thực tiễn kế toán thường đặt ra.
5. Trình bày vai trò của thông tin kế toán trong tiến trình ra quyết định.
6. Đối tượng nào có nhu cầu sử dụng thông tin kế toán ?
7. Yêu cầu nào đối với thông tin kế toán ?
8. Phân biệt kế toán tài chính và kế toán quản trị.
9. Trình bày 3 giả thuyết tiền đề của kế toán.
10. Chuẩn mực kế toán là gì ? Tổ chức nào ban hành các chuẩn mực kế toán quốc tế ?
11. Tổ chức nào ở Việt Nam ban hành các chuẩn mực kế toán ? Tính đến năm 2006 đã có bao nhiêu chuẩn mực kế toán Việt Nam đã được ban hành ?
12. Nguyên tắc kế toán là gì? Trình bày bảy nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận.
13. Đối tượng của kế toán là gì ? 4 đặc điểm của đối tượng kế toán ?
14. Tiêu chí nào để ghi nhận tài sản trong đơn vị kế toán ? Phân biệt TSNH và TSDH ?
15. Phân biệt Vốn chủ sở hữu và Nợ phải trả ?
16. Trình bày quy trình kế toán ?
17. Phương pháp kế toán là gì? Trình bày hệ thống 4 phương pháp kế toán và mối quan hệ giữa chúng.
18. Người ta nói : "Kế toán là một nghề nghiệp chuyên môn với những tiêu chuẩn về đạo đức cao quý". Bạn hiểu về điều này như thế nào ?
19. Theo quan điểm của kế toán, thế nào là nghiệp vụ kinh tế-tài chính? Cho ví dụ.
20. Trình bày phương trình kế toán cơ bản. Ý nghĩa của nó là gì ?

Bài tập chương 1

Bài tập 1.1 : Kiểm tra tổng hợp các khái niệm

Hãy cho biết những lời khẳng định dưới đây đúng hay sai (đánh dấu X vào ô lựa chọn của bạn).

		Đúng	Sai
1	Kế toán kép xuất hiện từ thế kỷ 13 tại Ý		
2	Có 4 điều kiện tiên quyết cho sự xuất hiện của kế toán là (1) con người phải biết đọc, biết viết; (2) trong xã hội phải có hệ thống số viết hiệu quả; (3) có chất liệu để làm sổ sách và (4) sự xuất hiện của tiền.		
3	Kế toán chỉ bao gồm việc ghi chép và giữ sổ sách.		
4	Chủ sở hữu Cty TNHH chỉ chịu trách nhiệm về các khoản nợ của công ty trong phạm vi số vốn điều lệ của công ty.		
5	Công ty cổ phần có quyền phát hành chứng khoán ra công chúng theo qui định của pháp luật.		
6	Công ty hợp danh là một doanh nghiệp trong đó phải có ít nhất 2 thành viên.		
7	Doanh nghiệp tư nhân là một doanh nghiệp do một cá nhân làm chủ và tự chịu trách nhiệm về toàn bộ tài sản của mình về mọi hoạt động của doanh nghiệp.		
8	Ở Việt Nam, Luật Kế toán do Quốc hội phê chuẩn, Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán do Bộ tài chính ban hành.		
9	Kế toán là hệ thống thông tin và kiểm tra dùng để đo lường, phản ánh, xử lý và truyền đạt thông tin về tài chính, kết quả kinh doanh và các luồng tiền tạo ra của một đơn vị kinh tế.		
10	Kế toán tài chính chỉ cung cấp thông tin cho các nhà lãnh đạo doanh nghiệp		
11	Thông tin kế toán cần phải dễ hiểu và đáng tin cậy		
12	Kế toán quản trị cung cấp thông tin các đối tượng bên trong		

	và bên ngoài doanh nghiệp.		
13	Kỳ kế toán chính là chu kỳ kinh doanh		
14	Nguyên tắc kế toán là những quy ước, chỉ dẫn, hướng dẫn xuyên suốt trong quá trình thực hiện các công việc kế toán được nhiều người công nhận ở một thời điểm.		
15	Kế toán chỉ có sử dụng một loại thước đo duy nhất đó là thước đo tiền tệ		
16	Thực thể kinh doanh, thước đo tiền tệ và kỳ kế toán là ba giả thuyết tiền đề của kế toán		
17	Theo nguyên tắc cơ sở dồn tích kế toán phải ghi sổ kế toán vào thời điểm thực tế thu hoặc chi tiền.		
18	Vào thời điểm doanh nghiệp ngừng hoạt động, kế toán phải đánh giá và điều chỉnh trên sổ sách và báo cáo tài chính giá trị tài sản của doanh nghiệp theo giá thị trường.		
19	Trong trạng thái hoạt động bình thường, giá trị tài sản của doanh nghiệp phải luôn được điều chỉnh phù hợp với giá trị thị trường.		
20	Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan tạo ra doanh thu đó.		
21	Không được thay đổi các chính sách và phương pháp kế toán mà doanh nghiệp đã chọn trong suốt một kỳ kế toán.		
22	Nguyên tắc trọng yếu cho phép kế toán bù trừ số tiền đang gửi ngân hàng với số tiền doanh nghiệp đang vay ngân hàng trước khi lập báo cáo tài chính.		
23	Thông tin kế toán được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin này hoặc 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.		
24	Chuẩn mực kế toán bao gồm những nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản để ghi sổ và lập báo cáo tài chính.		

25	Một sự kiện làm ảnh hưởng đến tài sản, nguồn vốn, chi phí hay doanh thu của một đơn vị được gọi là một nghiệp vụ kinh tế-tài chính.		
26	Đối tượng kế toán là quá trình kinh doanh của doanh nghiệp dưới góc độ vốn kinh doanh và sự tuần hoàn chu chuyển của vốn kinh doanh.		
27	Tính cân bằng, tính đa dạng, tính vận động và tính lợi ích là 4 đặc điểm của đối tượng kế toán.		
28	Tài sản của một đơn vị là nguồn lực của đơn vị đó, có giá trị kinh tế đối với đơn vị và có giá phí xác định.		
29	Tài sản ngắn hạn là những tài sản của đơn vị có thời gian sử dụng, thu hồi hoặc luân chuyển trong thời gian dưới 5 năm.		
30	Tài sản dài hạn là những tài sản của đơn vị có thời gian sử dụng, thu hồi hoặc luân chuyển trong thời gian dài và có giá trị lớn theo qui định.		
31	Ở Việt Nam, đất không phải là tài sản của đơn vị.		
32	Nợ phải trả là nghĩa vụ tiền tệ mà đơn vị phải thanh toán trong một thời gian nhất định.		
33	Vốn chủ sở hữu là một khoản nợ của doanh nghiệp đối với chủ sở hữu.		
34	Phương trình kế toán cơ bản được trình bày như sau: $TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU$		
35	Phương trình kế toán chỉ cân bằng vào thời điểm cuối kỳ khi người ta lập bảng cân đối kế toán.		
36	Qui trình kế toán gồm 4 bước công việc kế tiếp nhau theo một trật tự xác định trong thực tiễn công tác kế toán bắt đầu từ lập chứng từ đến ghi sổ kế toán, khoá sổ kế toán cuối kỳ và cuối cùng là lập báo cáo tài chính cuối kỳ.		
37	Tổng tài sản của doanh nghiệp tăng lên đồng nghĩa với việc doanh nghiệp kinh doanh có lãi.		

38	Nếu doanh nghiệp kinh doanh thua lỗ, vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp sẽ giảm.		
39	Lợi nhuận tạo ra trong kỳ của doanh nghiệp đúng bằng số tiền mà doanh nghiệp tạo ra trong kỳ đó.		
40	Doanh nghiệp có thể kinh doanh có lãi nhưng lại rất khan hiếm tiền.		
41	Bảng thuyết minh báo cáo tài chính là một phần không thể thiếu của ba báo cáo tài chính của doanh nghiệp.		
41	Không bắt buộc phải lập Bảng thuyết minh báo cáo tài chính khi lập ba báo cáo tài chính của doanh nghiệp.		
42	Tính đến tháng 1 năm 2006 đã có 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam được ban hành.		
43	Luật kế toán được Quốc hội thông qua vào năm 2003.		
44	Phương pháp kế toán là những cách thức và thủ tục cụ thể để thực hiện từng nội dung công việc kế toán.		
45	Chứng từ kế toán, đối ứng-tài khoản, tính giá và tổng hợp cân đối kế toán là tên gọi của 4 phương pháp kế toán.		
46	Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là tên gọi 3 báo cáo tài chính cơ bản trong doanh nghiệp.		
47	Kế toán là một nghề chuyên môn với những tiêu chuẩn đạo đức cao quý được xã hội công nhận và đánh giá rất cao		
48	Hiệp hội nghề nghiệp kế toán ở Việt Nam có tên gọi là "Hội kế toán và Kiểm toán Việt Nam".		
49	Ở Việt Nam, chứng chỉ hành nghề kế toán và kiểm toán ở Việt Nam do Bộ tài chính cấp.		
50	Ở Việt Nam, chức danh kế toán trưởng chỉ tồn tại trong các doanh nghiệp Nhà nước.		

Bài tập 1.2. Phân biệt tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn, Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu

Tại một doanh nghiệp vào ngày 31/12/20A có những tài liệu sau: (ĐVT : triệu đồng)

1. Vay ngắn hạn Ngân hàng	45
2. Máy móc thiết bị	450
3. Nợ người bán	16
4. Tạm ứng	6
5. Phải trả công nhân viên	3
6. Ký quỹ ngắn hạn	3
7. Sản phẩm dở dang	84
8. Nguyên vật liệu	73
9. Người mua nợ	3
10. Tiền mặt	12
11. Nợ dài hạn	190
12. Nguồn vốn kinh doanh	1 120
13. Kho tàng	170
14. Thành phẩm	X
15. Phương tiện vận tải	180
16. Nhà xưởng	Y
17. Các khoản phải trả khác	3
18. Công cụ, dụng cụ	21
19. Lãi chưa phân phối	27
20. Hàng mua đang đi trên đường	22
21. Tiền gửi ngân hàng	30

Yêu cầu :

1. Tìm X và Y, biết $Y = 6X$?
2. Phân biệt tài sản và nguồn vốn.

Bài tập 1.3. Lập phương trình kế toán cơ bản

Tình hình tài sản của một doanh nghiệp tính đến ngày 31/12/20A như sau :
(ĐVT : triệu đồng)

1. Máy móc thiết bị	50
2. Hao mòn TSCĐ	(10)
3. Nguyên vật liệu	5
4. Công cụ, dụng cụ	1
5. Chi phí SXKD dở dang	2
6. Thành phẩm	5
7. Tiền mặt	3
8. Tiền gửi ngân hàng	15
9. Nợ người bán	6
10. Người mua nợ	4
11. Phải thu tạm ứng	6
12. Phải trả công nhân viên	8
13. Nợ Nhà nước	4
14. Tài sản thiếu chờ xử lý	1
15. Tài sản thừa chờ xử lý	2
16. Lãi chưa phân phối	8
17. Nguồn vốn kinh doanh	X
18. Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản	9
19. Quỹ khen thưởng phúc lợi	1
20. Vay ngắn hạn Ngân hàng	2
21. Trả trước cho người bán	5
22. Người mua trả tiền trước	7
23. Chi phí trả trước	5
24. Nhận ký quỹ dài hạn	3
25. Ký quỹ dài hạn	5
26. Hàng mua đang đi đường	3

Yêu cầu :

1. Tìm X ?
2. Lập phương trình kế toán cơ bản.

Bài tập 1.4. Quyết định với tư cách là chủ sở hữu

Bạn là một trong ba thành viên góp vốn và đang khai thác Công ty mang tên Dịch vụ bảo hành quản lý MINH TÂM. Công ty đã hoạt động từ 7 năm nay. Từ đó đến nay, một thành viên trong công ty luôn là người lập các báo cáo tài chính cho công ty. Gần đây, bạn đề nghị các thành viên góp vốn khác ý tưởng làm « đẹp » hơn các báo cáo tài chính của công ty, vì theo bạn điều đó có lợi cho công ty và phù hợp hơn trong việc phân chia lợi nhuận giữa các thành viên. Người trước đây phụ trách việc lập báo cáo tài chính của công ty đề nghị rằng anh ta có một người chú có rất nhiều kinh nghiệm về tài chính có thể thực hiện được nhiệm vụ này với chi phí khá thấp. Các thành viên khác im lặng.

Yêu cầu

1. Bạn sẽ thông qua đề nghị nào ? Hãy giải thích câu trả lời của bạn.
2. Bạn có khuyến cáo gì về tình huống này ? Hãy giải thích câu trả lời của bạn.

Bài tập 1.5. Quyết định với tư cách là chủ sở hữu

Minh Thư là chủ sở hữu một công ty tư nhân Công ty Boutique Lise và đồng thời là giám đốc điều hành hoạt động của công ty. Một trong số các nhân viên của công ty đảm nhận việc soạn thảo các báo cáo tài chính vào cuối mỗi kỳ kế toán. Trong báo cáo bao gồm tất cả tài sản mà Minh Thư sở hữu, chủ yếu là những tài sản cá nhân như nhà mà cô ấy đang sống. Trong báo cáo cũng tính luôn cả danh sách các món nợ của doanh nghiệp, nhưng không bao gồm các món nợ cá nhân của Minh Thư.

Yêu cầu

1. Trên quan điểm của một người làm kế toán, điểm nào bạn đồng ý và điểm nào bạn không đồng ý trong báo cáo tài chính của công ty ?
2. Khi bạn đặt ra những thắc mắc về báo cáo tài chính của công ty, Minh Thư trả lời rằng : « Bạn không cần phải lo lắng vì báo cáo này được lập chỉ để đi vay ngân hàng mà thôi ». Bạn nghĩ gì về câu trả lời này của Minh Thư.

Chương 2

CHỨNG TỪ KẾ TOÁN VÀ KIỂM KÊ

Mục tiêu học tập

Học xong chương này, sinh viên sẽ hiểu được :

- 1. Sơ lược lịch sử phát triển và bản chất chứng từ kế toán, ý nghĩa, tác dụng của chứng từ kế toán.*
- 2. Khái niệm, nội dung bản chứng từ và hệ thống bản chứng từ kế toán theo Chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam.*
- 3. Quy trình luân chuyển chứng từ kế toán trong một đơn vị kế toán.*
- 4. Khái niệm, phương pháp tiến hành kiểm kê tài sản trong đơn vị.*
- 5. Biết lập, kiểm tra và sử dụng một số loại chứng từ kế toán thường gặp để ghi sổ kế toán.*

2.1. Khái niệm chứng từ kế toán

2.1.1. Sơ lược lịch sử hình thành của chứng từ kế toán

Chứng từ kế toán ra đời là kết quả của quá trình phát triển của kế toán. Tuy nhiên vào thời kỳ La Mã cổ đại đến cuối thế kỷ 19, trong luật thương mại của các nước vẫn chưa thấy xuất hiện khái niệm chứng từ kế toán. Ngay cả ở Ý, nơi phát sinh ra kế toán kép, nhưng trong tác phẩm của Luca Paciolo cũng không đề cập đến khái niệm này, mà dường như khái niệm chứng từ kế toán được pha trộn trong khái niệm về sổ sách kế toán. Theo Nguyễn Việt & Võ Văn Nhị (2006), I.F. Ser, Thuy Sĩ, S.M. Baras, Nga, Pali chính là những nhà nghiên cứu đầu tiên nhận thức được sự khác nhau giữa chứng từ và sổ sách kế toán. Điều này được đề cập trong tác phẩm của ông mang tựa đề « Kế toán và cân đối » theo đó chứng từ là cơ sở của kế toán, về thực chất việc ghi sổ sách bao gồm việc xử lý chứng từ theo thời gian và theo hệ thống. Chứng từ chính

là tài liệu để ghi chép sổ sách kế toán, là bằng cứ chứng minh trong kế toán. Chính sự phức tạp của các mối quan hệ kinh tế, sự mở rộng của doanh nghiệp, sự phát triển của các hình thức và kỹ thuật đo lường, tính toán, ghi chép đã phân chia thành chứng từ và sổ sách kế toán.

Trên thực tế, mọi số liệu ghi chép vào các loại sổ sách kế toán khác nhau cần có cơ sở bảo đảm tính pháp lý, những số liệu đó cần phải có sự xác minh tính hợp pháp, hợp lệ thông qua các hình thức được nhà nước qui định cụ thể hoặc có tính chất bắt buộc hoặc có tính chất hướng dẫn. Các hình thức này chính là các loại chứng từ được các đơn vị sử dụng trong hoạt động của mình.

2.1.2. Chứng từ kế toán là gì?

Theo tiếng Latinh, chứng từ là Documentum, có nghĩa là bằng cứ, chứng minh. Điều này cho chúng ta dễ dàng nhận thấy rằng bản thân tên gọi của chứng từ đã nói lên bản chất của nó.

Về khái niệm chứng từ kế toán, nhiều tác giả khác nhau đã tiếp cận trên những góc độ và phương diện khác nhau.

Trên phương diện pháp lý, chứng từ là dấu hiệu vật chất bất kỳ chứng minh các quan hệ pháp lý và các sự kiện. Nó là bản văn tự chứng minh về sự tồn tại của một sự kiện nào đó mà các hậu quả pháp lý cũng gắn liền với nó. Chứng từ kế toán chính là những bằng chứng bằng giấy tờ về nghiệp vụ kinh tế tài chính đã xảy ra và thực sự đã hoàn thành. Chứng từ là căn cứ pháp lý để kiểm tra việc chấp hành mệnh lệnh sản xuất, chính sách, chế độ quản lý kinh tế, tài chính cũng như kiểm tra kế toán.

Trên 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 thời gian và không gian. 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 thể hiện và mã hoá thông tin cố định theo một hình thức hợp lý. Chứng từ là biểu hiện của phương pháp chứng từ, một phương tiện chứng minh và thông tin về sự hình thành của các nghiệp vụ kinh tế, là căn cứ để ghi sổ nhằm cung cấp thông tin kịp thời và nhanh chóng cho lãnh đạo nghiệp vụ làm cơ sở cho việc phân loại và tổng hợp kế toán.

Căn cứ điều 4, khoản 7 Luật kế toán "*Chứng từ kế toán là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã hoàn thành, làm căn cứ ghi sổ kế toán*".

Như vậy, thực chất của chứng từ kế toán là những giấy tờ được in sẵn theo mẫu qui định, chúng được dùng để ghi chép những nội dung vốn có của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và đã hoàn thành trong quá trình hoạt động của đơn vị, gây ra sự biến động đối với các loại tài sản, các loại nguồn vốn cũng như các đối tượng kế toán khác. Ngoài ra, chứng từ còn có thể là các băng từ, đĩa từ, thẻ thanh toán.

Trong quá trình hoạt động của các đơn vị, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và hoàn thành một cách thường xuyên. Do vậy việc lập chứng từ làm cơ sở chứng minh trạng thái và sự biến động của các loại tài sản, các loại nguồn vốn, chi phí hoặc doanh thu cũng mang tính chất thường xuyên và là một yêu cầu cần thiết khách quan.

Lập 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 giấy tờ hoặc vật mang tin theo qui định theo thời gian, địa điểm phát sinh cụ thể của từng nghiệp vụ.

Lập chứng từ là bước công việc đầu tiên trong toàn bộ qui trình kế toán của mọi đơn vị kế toán. Nó ảnh hưởng trực tiếp và đầu tiên đến chất lượng của công tác kế toán. Vì vậy khi lập chứng từ cần phải đảm bảo yêu cầu chính xác và kịp thời đồng thời phải đảm bảo về mặt nội dung bắt buộc.

Khái niệm chứng từ điện tử

Theo điều 17 và 18 Luật kế toán Việt nam, chứng từ điện tử được coi là chứng từ kế toán khi nó đáp ứng đầy đủ 7 nội dung theo qui định tại điều 17 và được thể hiện dưới dạng dữ liệu điện tử, được mã hoá mà không bị thay đổi trong quá trình truyền qua mạng hoặc trên vật mang tin như băng, đĩa từ, các loại thẻ thanh toán.

Dịch chứng từ bằng tiếng nước ngoài

Các chứng từ kế toán ghi bằng tiếng nước ngoài, khi sử dụng để ghi sổ kế toán ở Việt Nam phải được dịch ra tiếng Việt. Những chứng từ ít phát sinh hoặc nhiều lần phát sinh nhưng có nội dung không giống nhau thì phải dịch toàn bộ nội dung chứng từ kế toán. Những chứng từ phát sinh nhiều lần, có nội dung giống nhau thì bản đầu phải dịch toàn bộ, từ bản thứ hai trở đi chỉ dịch những nội dung chủ yếu như: Tên chứng từ, tên đơn vị và cá nhân lập, tên đơn vị và cá nhân nhận, nội dung kinh tế của chứng từ, chức danh của người ký trên chứng từ v.v. Người dịch phải ký, ghi rõ họ tên và chịu trách nhiệm về nội dung dịch ra tiếng Việt. Bản chứng từ dịch ra tiếng Việt phải đính kèm với bản chính bằng tiếng nước ngoài.

2.1.3. Nội dung bắt buộc của chứng từ

Trong mỗi đơn vị kế toán thường xuyên phát sinh rất nhiều nghiệp vụ kinh tế mà để chứng minh cho sự hoàn thành của các nghiệp vụ này và có căn cứ pháp lý để ghi sổ kế toán cần thiết phải có rất nhiều loại chứng từ. Trên thực tế, mặc dù chứng từ gốc trong một đơn vị rất đa dạng với kết cấu và công dụng khác nhau, nhưng để đảm bảo là một bằng chứng pháp lý về sự hoàn thành của các nghiệp vụ kinh tế và là căn cứ ghi sổ kế toán thì chứng từ cần phải chứa đựng 7 nội dung chủ yếu bắt buộc sau đây: (Theo điều 17 Luật kế toán)

1. Tên gọi và số hiệu của chứng từ kế toán.
2. Ngày, tháng, năm lập chứng từ.
3. Tên, địa chỉ của đơn vị hoặc cá nhân lập chứng từ kế toán.
4. Tên, địa chỉ của đơn vị hoặc cá nhân nhận chứng từ kế toán.
5. Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.
6. Số lượng, đơn giá và số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính ghi bằng số; tổng số tiền của chứng từ kế toán dùng để thu, chi tiền ghi bằng số và bằng chữ.
7. Chữ ký, họ và tên của người lập, người duyệt và những người có liên quan đến chứng từ.

Ngoài 7 nội dung chủ yếu của chứng từ kế toán nêu trên, chứng từ kế toán có thể có thêm những nội dung khác theo từng loại chứng từ.

Dưới đây chúng tôi giới thiệu ba mẫu chứng từ thường gặp như Phiếu thu, Phiếu nhập kho, Hoá đơn GTGT.

Đơn vị:

Địa chỉ:

Mẫu số 01-TT

(Ban hành theo QĐ số: 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

PHIẾU THU

Ngày.....tháng..... năm

Quyển số:

Số:

Nợ:

Có:

Họ và tên người nộp tiền:

Địa chỉ:

Lý do nộp:

Số tiền(Viết bằng chữ)

Kèm theo:..... Chứng từ gốc

Giám đốc

Kế toán trưởng

Người nộp tiền

Người lập phiếu

Thủ quỹ

(Ký, họ tên, đóng dấu)

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

Đã nhận đủ số tiền (viết bằng chữ).....

+ Tỷ giá ngoại tệ (vàng, bạc, đá quý).....

+ Số tiền quy đổi:.....

(Liên gửi ra ngoài phải đóng dấu)

Đơn vị:

Bộ phận:

Mẫu số 01-VT

(Ban hành theo QĐ số: 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

PHIẾU NHẬP KHO

Ngày... tháng... năm....

Số:

Nợ:

Có:.....

Họ và tên người giao:.....

Theo số..... ngày..... tháng..... năm..... của.....

Nhập tại kho: địa điểm

STT	Tên, nhãn hiệu, qui cách, phẩm chất vật tư sản phẩm, hàng hoá	Mã số	Đơn vị tính	Số lượng		Đơn giá	Thành tiền
				1	2		
A	B	C	D			3	4
	Cộng						

- Tổng số tiền: (viết bằng chữ)

- Số chứng từ gốc kèm theo:

Ngày..... tháng..... năm

Người lập phiếu

(Ký, họ tên)

Người nhận hàng

(Ký, họ tên)

Thủ kho

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Hoặc bộ phận có nhu cầu nhập)
(Ký, họ tên)

2.1.4. Ý nghĩa, tác dụng và tính chất pháp lý của chứng từ

Ý nghĩa của chứng từ

Chứng từ có ý nghĩa quan trọng trong việc tổ chức công tác kế toán, kiểm soát nội bộ bởi vì nó chứng minh tính pháp lý của các nghiệp vụ và của số liệu ghi chép trên sổ kế toán.

Tác dụng của chứng từ

Tác dụng của chứng từ được thể hiện qua bốn điểm dưới đây:

Thứ nhất, việc lập chứng từ kế toán giúp thực hiện kế toán ban đầu. Nó là khởi điểm của tổ chức công tác kế toán và xây dựng hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị. Nếu thiếu chứng từ sẽ không thể thực hiện được kế toán ban đầu cũng như toàn bộ công tác kế toán.

Thứ hai, việc lập chứng từ kế toán là để ghi nhận nghiệp vụ kinh tế tài chính đã phát sinh và đã hoàn thành. Điều này đảm bảo tính hợp lệ và hợp pháp của nghiệp vụ.

Thứ ba, việc lập chứng từ kế toán là để tạo ra căn cứ để kế toán ghi sổ nghiệp vụ phát sinh.

Thứ tư, việc lập chứng từ kế toán là để ghi nhận đơn vị, cá nhân chịu trách nhiệm trước pháp luật về nghiệp vụ phát sinh.

Tính chất pháp lý của chứng từ

Tính chất pháp lý của chứng từ thể hiện:

Thứ nhất, chứng từ kế toán là căn cứ pháp lý chứng minh cho số liệu kế toán thể hiện trên các tài liệu kế toán.

Thứ hai, 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 nghiệp vụ, phát hiện các vi phạm, các hành vi lãng phí tài sản của đơn vị.

Thứ ba, chứng từ kế toán là căn cứ để cơ quan tư pháp giải quyết các vụ tranh chấp, khiếu nại, khiếu tố.

Thứ tư, chứng từ kế toán là căn cứ cho việc kiểm tra tình hình thực hiện nghĩa vụ thuế đối với Nhà nước của đơn vị.

Thứ năm, chứng từ kế toán là căn cứ xác định trách nhiệm về nghiệp vụ phát sinh của các cá nhân, đơn vị.

2.1.5. Phân loại chứng từ

Chứng từ là bằng chứng, là bản “photo”, là “dấu vết” để lại sau khi các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh trong đơn vị và đã hoàn thành. Trong mỗi đơn vị có rất nhiều nghiệp vụ phát sinh một cách thường xuyên, do vậy để có thể “chụp” lại tất cả các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh, trong các đơn vị khác nhau cần thiết phải sử dụng các loại chứng từ khác nhau. Có thể nói, chứng từ rất phong phú và có nhiều loại. Tuy nhiên người ta có thể căn cứ vào một số tiêu thức để phân loại các chứng từ thành các nhóm khác nhau, mỗi nhóm sẽ bao gồm các chứng từ có cùng một đặc tính chung nào đó. Chẳng hạn như có thể phân loại theo vật mang tin, theo công dụng hay tính chất pháp lý của chứng từ hoặc theo nội dung kinh tế của nó.

Trước hết, *theo vật mang tin*, chứng từ có thể phân biệt thành hai loại: chứng từ bằng giấy và chứng từ điện tử. *Chứng từ bằng giấy* là những chứng từ mà các nội dung của nó được lưu giữ trên vật liệu làm bằng giấy. Trong khi đối với *chứng từ điện tử*, thông tin được mã hoá và lưu giữ trên vật mang tin như băng, đĩa từ, các loại thẻ thanh toán.

Theo công dụng, chứng từ có thể phân loại thành chứng từ gốc và chứng từ ghi sổ.

Chứng từ gốc là một khái niệm rất quan trọng mà mỗi học viên cần hiểu rõ và nhận biết chúng. *Chứng từ gốc* là chứng từ được lập trực tiếp ngay khi nghiệp vụ kinh tế phát sinh, là chứng từ có giá trị pháp lý quan trọng nhất. Ví dụ như Hoá đơn GTGT, Phiếu nhập kho, Phiếu thu v.v. Chứng từ gốc được chia thành hai loại nhỏ là chứng từ mệnh lệnh và chứng từ chấp hành, trong đó chứng từ mệnh lệnh là chứng từ dùng để truyền đạt các lệnh sản xuất, kinh doanh hoặc công tác nhất định như lệnh xuất kho, lệnh chi v.v. Chứng từ mệnh lệnh không được dùng làm căn cứ ghi sổ kế toán. Trong khi chứng từ chấp hành là chứng từ dùng để ghi nhận các lệnh sản xuất kinh doanh đã

được thực hiện và là căn cứ để ghi sổ kế toán như Phiếu thu, Phiếu chi v.v. Các chứng từ gốc có thể do đơn vị tự lập hoặc thu nhận từ bên ngoài. Ví dụ như Phiếu xuất kho là do đơn vị tự lập, Hoá đơn GTGT mà đơn vị nhận được từ người cung ứng vật tư là thu nhận từ bên ngoài.

Khác với chứng từ gốc, *chứng từ ghi sổ* là những chứng từ dùng để tập hợp số liệu của các chứng từ gốc cùng loại, cùng nội dung nghiệp vụ để trên cơ sở đó kế toán ghi chép số liệu vào sổ kế toán. Chứng từ ghi sổ không có giá trị pháp lý như chứng từ gốc. Nó chỉ có giá trị khi có các chứng từ gốc liên quan đi kèm.

Dưới đây là Mẫu chứng từ ghi sổ.

CHỨNG TỪ GHI SỔ

Số:

Ngày tháng năm 200.....

Trích yếu	Tài khoản ghi Nợ	Tài khoản ghi Có	Số tiền	
			Nợ	Có

Kèm theo chứng từ gốc.

Kế toán trưởng

(Ký, học tên)

Người lập

(Ký, họ tên)

Theo tính chất pháp lý, chứng từ kế toán có thể phân biệt thành hai loại là chứng từ bắt buộc và chứng từ hướng dẫn.

Chứng từ bắt buộc là những chứng từ phản ánh các quan hệ kinh tế giữa các pháp nhân hoặc do yêu cầu quản lý chặt chẽ mang tính chất phổ biến rộng rãi. Ví dụ như Hoá đơn GTGT. Đối với loại chứng từ bắt buộc, Nhà nước tiêu chuẩn hoá về quy cách, biểu mẫu, chỉ tiêu phản ánh trong chứng từ, mục đích và phương pháp lập chứng từ. Loại chứng từ bắt buộc được áp dụng thống nhất cho các lĩnh vực kinh tế và các doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế.

Chứng từ hướng dẫn là những chứng từ kế toán sử dụng trong nội bộ đơn vị. Nhà nước chỉ hướng dẫn các chỉ tiêu đặc trưng làm cơ sở để các đơn vị dựa trên đó mà

vận dụng một cách thích hợp vào từng tình huống cụ thể. Chẳng hạn như Phiếu xuất kho, Phiếu nhập kho.

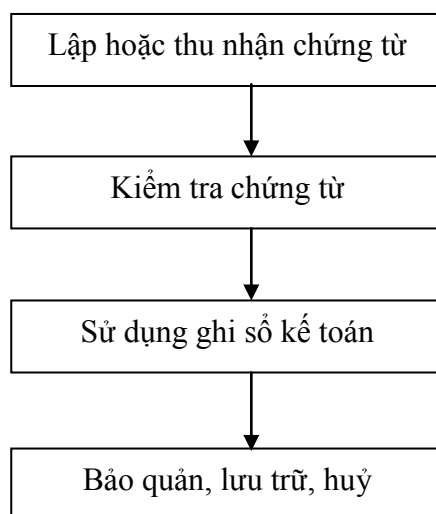
Theo *nội dung kinh tế*, chứng từ có thể phân biệt thành năm loại sau đây:

- Chứng từ về lao động tiền lương, chẳng hạn như Bảng chấm công.
- Chứng từ về hàng tồn kho, chẳng hạn như Phiếu xuất kho.
- Chứng từ về tiền tệ, chẳng hạn như Phiếu thu.
- Chứng từ về bán hàng, chẳng hạn như Thẻ quầy hàng.
- Chứng từ về TSCĐ, chẳng hạn như Biên bản bàn giao TSCĐ.

Đây cũng chính là năm loại chứng từ trình bày trong Chế độ chứng từ kế toán doanh nghiệp. Chế độ này là một phần của Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 của Bộ tài chính. Ngoài ra, còn có các loại chứng từ khác được ban hành theo các văn bản pháp luật khác không phải là Chế độ kế toán doanh nghiệp.

2.2. Lập và luân chuyển chứng từ kế toán

Chứng từ kế toán được lập hoặc thu nhận từ bên ngoài, sau đó nó được chuyển đến bộ phận kế toán của đơn vị có liên quan, nó sẽ được kiểm tra và sử dụng làm căn cứ ghi sổ, cuối cùng thì sẽ được lưu trữ, bảo quản và sau khi hết thời hạn lưu trữ theo qui định đối với từng loại chứng từ, nó sẽ được huỷ. Đây chính là bốn bước trong qui trình luân chuyển chứng từ được thể hiện trên Hình 2.1.



Hình 2.1. Quy trình luân chuyển chứng từ kế toán

Trong bước **lập, tiếp nhận chứng từ** kế toán cần lưu ý những điểm sau:

Thứ nhất, mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp đều phải lập chứng từ kế toán. Chứng từ kế toán chỉ lập 1 lần cho một nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh. Nội dung chứng từ kế toán phải đầy đủ các chỉ tiêu, phải rõ ràng, trung thực với nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh. Chữ viết trên chứng từ phải rõ ràng, không tẩy xoá, không viết tắt. Số tiền viết bằng chữ phải khớp, đúng với số tiền viết bằng số.

Thứ hai, chứng từ kế toán phải được lập đủ số liên theo quy định cho mỗi chứng từ. Đối với chứng từ lập nhiều liên phải được lập một lần cho tất cả các liên theo cùng một nội dung bằng máy tính, máy chữ hoặc viết lòng bằng giấy than. Trường hợp đặc biệt phải lập nhiều liên nhưng không thể viết một lần tất cả các liên chứng từ thì có thể viết hai lần nhưng phải đảm bảo thống nhất nội dung và tính pháp lý của tất cả các liên chứng từ.

Thứ ba, các chứng từ kế toán được lập bằng máy vi tính phải đảm bảo nội dung quy định cho chứng từ kế toán.

Thứ tư, mọi chứng từ kế toán phải có đủ chữ ký theo chức danh quy định trên chứng từ mới có giá trị thực hiện. Riêng chứng từ điện tử phải có chữ ký điện tử theo quy định của pháp luật. Tất cả các chữ ký trên chứng từ kế toán đều phải ký bằng bút bi hoặc bút mực, không được ký bằng mực đỏ, bằng bút chì, chữ ký trên chứng từ kế toán dùng để chi tiền phải ký theo từng liên. Chữ ký trên chứng từ kế toán của một người phải thống nhất và phải giống với chữ ký đã đăng ký theo quy định, trường hợp không đăng ký chữ ký thì chữ ký lần sau phải khớp với chữ ký các lần trước đó.

Các doanh nghiệp chưa có chức danh kế toán trưởng thì phải cử người phụ trách kế toán để giao dịch với khách hàng, ngân hàng, chữ ký kế toán trưởng được thay bằng chữ ký của người phụ trách kế toán của đơn vị đó. Người phụ trách kế toán phải thực hiện đúng nhiệm vụ, trách nhiệm và quyền quy định cho kế toán trưởng.

Chữ ký của người đứng đầu doanh nghiệp (Tổng Giám đốc, Giám đốc hoặc người được uỷ quyền), của kế toán trưởng (hoặc người được uỷ quyền) và dấu đóng trên chứng từ phải phù hợp với mẫu dấu và chữ ký còn giá trị đã đăng ký tại ngân

hàng. Chữ ký của kế toán viên trên chứng từ phải giống chữ ký đã đăng ký với kế toán trưởng.

Kế toán trưởng (hoặc người được uỷ quyền) không được ký “thừa uỷ quyền” của người đứng đầu doanh nghiệp. Người được uỷ quyền không được uỷ quyền lại cho người khác.

Các doanh nghiệp phải mở sổ đăng ký mẫu chữ ký của thủ quỹ, thủ kho, các nhân viên kế toán, kế toán trưởng (và người được uỷ quyền), Tổng Giám đốc (và người được uỷ quyền). Sổ đăng ký mẫu chữ ký phải đánh số trang, đóng dấu giáp lai do Thủ trưởng đơn vị (hoặc người được uỷ quyền) quản lý để tiện kiểm tra khi cần. Mỗi người phải ký ba chữ ký mẫu trong sổ đăng ký.

Những cá nhân có quyền hoặc được uỷ quyền ký chứng từ, không được ký chứng từ kế toán khi chưa ghi hoặc chưa ghi đủ nội dung chứng từ theo trách nhiệm của người ký.

Việc phân cấp ký trên chứng từ kế toán do Tổng Giám đốc (Giám đốc) doanh nghiệp quy định phù hợp với luật pháp, yêu cầu quản lý, đảm bảo kiểm soát chặt chẽ, an toàn tài sản.

Trong bước **kiểm tra chứng từ kế toán**, cần lưu ý những điểm sau:

Thứ nhất, tất cả các chứng từ kế toán do doanh nghiệp lập hoặc từ bên ngoài 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 và xác minh tính pháp lý của chứng từ thì mới dùng những chứng từ đó để ghi sổ kế toán.

Thứ hai, những nội dung cần kiểm tra trong chứng từ bao gồm:

(1) kiểm tra tính rõ ràng, trung thực, đầy đủ của các chỉ tiêu, các yếu tố ghi chép trên chứng từ kế toán;

(2) 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 tài liệu khác có liên quan;

(3) kiểm tra tính chính xác của số liệu, thông tin trên chứng từ kế toán.

Thứ ba, khi kiểm tra chứng từ kế toán 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, phải từ chối thực hiện, đồng thời báo ngay cho Giám đốc doanh nghiệp biết để xử lý kịp thời theo

pháp luật hiện hành. Chẳng hạn khi kiểm tra một Phiếu chi phát hiện có vi phạm chế độ, kế toán không xuất quỹ.

Trong bước **sử dụng chứng từ để ghi sổ kế toán** cần lưu ý mấy điểm sau:

Thứ nhất, đối với những chứng từ kế toán lập 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.

Thứ hai, sau khi kiểm tra, nhân viên kế toán thực hiện việc tính giá trên chứng từ và ghi chép định khoản để hoàn thiện chứng từ.

Thứ ba, chỉ khi nào chứng từ kế toán đã được kiểm tra và hoàn chỉnh mới được sử dụng để làm căn cứ ghi sổ.

Đối với bước **bảo quản, lưu trữ và huỷ chứng từ kế toán** cần lưu ý:

Thứ nhất, chứng từ kế toán phải được đơn vị kế toán bảo quản đầy đủ, an toàn trong quá trình sử dụng và lưu trữ.

Thứ hai, chứng từ kế toán lưu trữ phải là bản chính. Trường hợp tài liệu kế toán bị tạm giữ, bị tịch thu thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp có xác nhận; nếu bị mất hoặc bị huỷ hoại thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp hoặc xác nhận.

Thứ ba, chứng từ kế toán phải đưa vào lưu trữ trong thời hạn mười hai tháng, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc kết thúc công việc kế toán.

Thứ tư, người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán chịu trách nhiệm tổ chức bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán theo thời hạn sau đây:

a) Tối thiểu năm năm đối với tài liệu kế toán dùng cho quản lý, điều hành của đơn vị kế toán, gồm cả chứng từ kế toán không sử dụng trực tiếp để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính;

b) Tối thiểu mười năm đối với chứng từ kế toán sử dụng trực tiếp để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính, sổ kế toán và báo cáo tài chính năm, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác;

c) Lưu trữ vĩnh viễn đối với chứng từ kế toán có tính sử liệu, có ý nghĩa quan trọng về kinh tế, an ninh, quốc phòng.

Thứ năm, chỉ cơ quan nhà nước có thẩm quyền mới có quyền tạm giữ, tịch thu hoặc niêm phong chứng từ kế toán. Trường hợp tạm giữ hoặc 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 kế toán bị tạm giữ hoặc bị tịch thu và ký tên, đóng dấu.

Thứ sáu, cơ quan có thẩm quyền niêm phong chứng từ kế toán phải lập biên bản, ghi rõ lý do, số lượng từng loại chứng từ kế toán bị niêm phong và ký tên, đóng dấu.

Ngoài ra, trong khi ***sử dụng, quản lý, in và phát hành biểu mẫu chứng từ kế toán*** cần lưu ý:

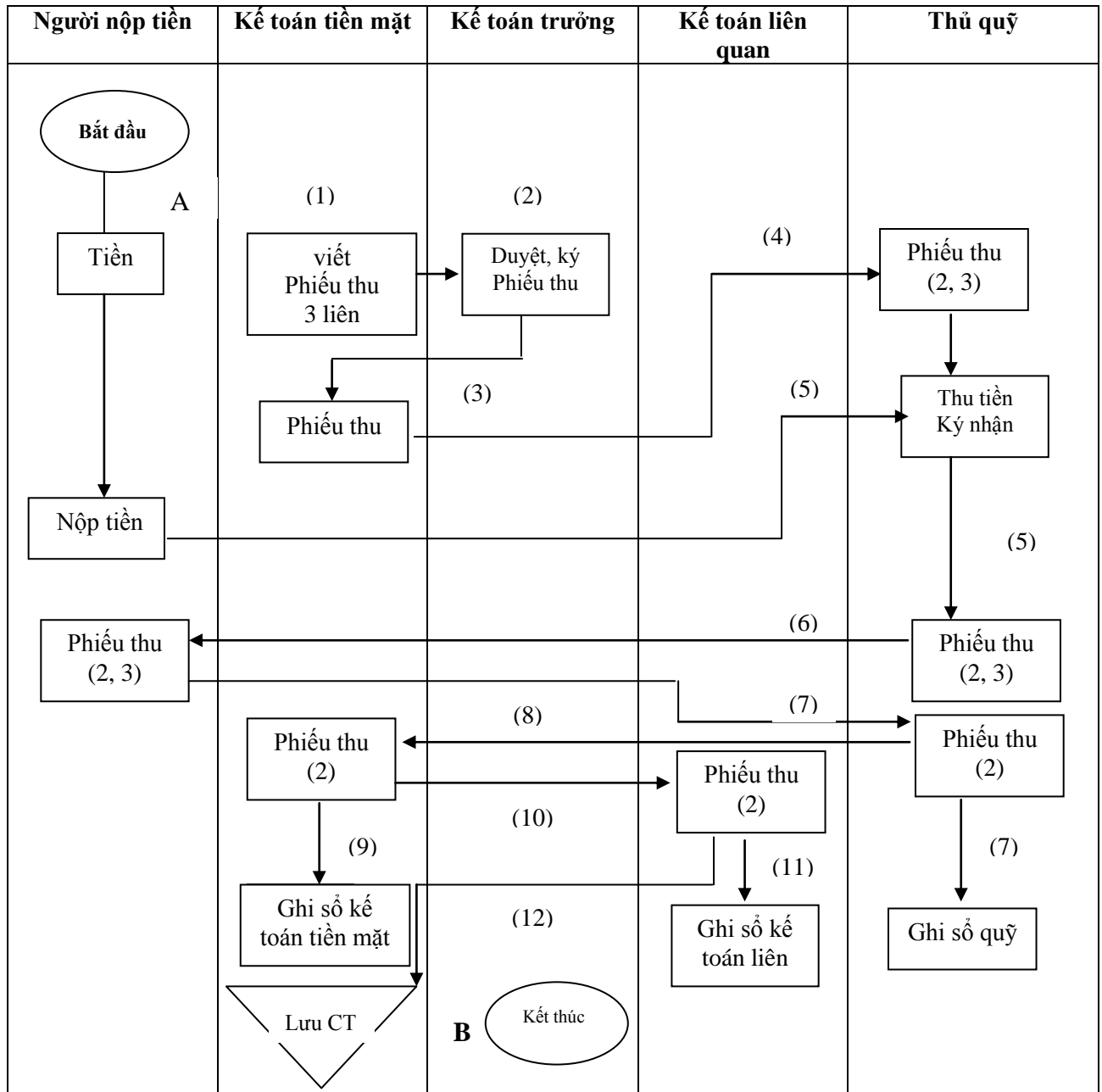
Một là, tất cả các doanh nghiệp đều phải sử dụng thống nhất mẫu chứng từ kế toán quy định trong chế độ kế toán này. Trong quá trình thực hiện, các doanh nghiệp không được sửa đổi biểu mẫu chứng từ thuộc loại bắt buộc.

Hai là, mẫu chứng từ in sẵn phải được bảo quản cẩn thận, không được để hư hỏng, mục nát. Séc và giấy tờ có giá phải được quản lý như tiền.

Ba là, biểu mẫu chứng từ kế toán bắt buộc do Bộ Tài chính hoặc đơn vị được Bộ Tài chính uỷ quyền in và phát hành. Đơn vị được uỷ quyền in và phát hành chứng từ kế toán bắt buộc phải in đúng theo mẫu quy định, đúng số lượng được phép in cho từng loại chứng từ và phải chấp hành đúng các quy định về quản lý ấn chỉ của Bộ Tài chính.

Bốn là, đối với các biểu mẫu chứng từ kế toán hướng dẫn, các doanh nghiệp có thể mua sẵn hoặc tự thiết kế mẫu, tự in, nhưng phải đảm bảo các nội dung chủ yếu của chứng từ quy định tại Điều 17 Luật Kế toán.

Dưới đây giới thiệu qui trình luân chuyển chứng từ trong kế toán thu tiền mặt (*Hình 2.2*).



Hình 2.2. Sơ đồ xử lý và luân chuyển chứng từ thu tiền mặt

Giải thích sơ đồ 2.2:

A- Người nộp tiền chuẩn bị tiền

(1) Kế toán tiền mặt viết phiếu thu (3 liên)

(2) Trình kế toán trưởng ký duyệt (3 liên)

(3) Phiếu thu chuyển trả lại cho kế toán tiền mặt (3 liên, lưu liên 1)

(4) Chuyển liên 2, 3 cho thủ quỹ

- (5) Thủ quỹ thu tiền và ký nhận vào phiếu thu (2 liên)
 (6) (7) Chuyển phiếu thu cho người nộp tiền ký nhận (2 liên) - người nộp tiền giữ lại liên 3, chuyển trả liên 2 cho thủ quỹ; thủ quỹ ghi sổ quỹ
 (8) Thủ quỹ chuyển phiếu thu (liên 2) cho kế toán tiền mặt
 (9) Kế toán tiền mặt ghi sổ kế toán tiền mặt
 (10) (11) Chuyển phiếu thu cho bộ phận liên quan ghi sổ, sau đó chuyển trả phiếu thu về cho kế toán tiền mặt
 (12) Kế toán tiền mặt lưu phiếu thu
- B - Kết thúc

2.3. Ví dụ về lập chứng từ kế toán

Lập Biên lai thu tiền theo tình huống sau đây:

Có những thông tin cho biết:

Vào lúc 8h25 phút sáng ngày 25 tháng 4 năm 20A, sinh viên Nguyễn Thị Thanh Bình, lớp K38A Kế toán, Trường Đại học Kinh tế - Đại học Huế đến phòng kế toán để nộp tiền học phí học kỳ I năm học 20A-20B, bằng tiền mặt, số tiền 800.000đ. Kế toán đã lập chứng từ và sinh viên đã nộp đủ số tiền nêu trên.

Hãy đóng vai là kế toán của Trường Đại học Kinh tế - Đại học Huế lập Biên lai thu tiền học phí cho sinh viên này.

Với tình huống này, kế toán của Trường Đại học Kinh tế - Đại học Huế sẽ lập Biên lai thu tiền như dưới đây.

Đơn vị: Trường ĐH Kinh tế - Đại học Huế

Địa chỉ: 100, Phùng Hưng, Huế

Mã số đơn vị SDNS: 102.200.200.065

Mẫu số C38-BB

(Ban hành theo QĐ số: 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BIÊN LAI THU TIỀN

Ngày 25 tháng 04 năm 20A

Quyển số: 05

Số: 15

Họ và tên người nộp tiền: Nguyễn Thị Thanh Bình

Địa chỉ: Sinh viên lớp K38A Kế toán, Trường Đại học Kinh tế - Đại học Huế

Nội dung thu: Học phí học kỳ I năm học 20A-20B

Số tiền thu: 800.000 đ (Viết bằng chữ) Tám trăm ngàn đồng chẵn.

Người nộp tiền

(Ký)

Nguyễn Thị Thanh Bình

Người thu tiền

(Ký)

Nguyễn Thị Thu Minh

2.4. Kiểm kê

Để đảm bảo tính chính xác của thông tin kế toán, ngoài việc tổ chức tốt chứng từ kế toán, người ta còn phải thực hiện kiểm kê để kiểm tra tài sản hiện có để đối chiếu với sổ sách kế toán để phát hiện kịp thời những hiện tượng, nguyên nhân gây ra sự chênh lệch và điều chỉnh số liệu kế toán cho phù hợp với thực tế. Do vậy, kiểm kê không những có tác dụng bổ sung cho chứng từ kế toán để phản ánh chính xác tài sản hiện có mà các tài liệu mà kiểm kê cung cấp còn là cơ sở để qui trách nhiệm vật chất một cách đúng đắn.

2.4.1. Khái niệm kiểm kê

Một trong những yêu cầu đối với công tác kế toán là phải phản ánh chính xác số hiện có của các loại tài sản trong doanh nghiệp, số dư các tài khoản trên sổ sách kế toán phải phù hợp với số thực tế. Tuy nhiên, trên thực tiễn công tác kế toán, có nhiều trường hợp mà số liệu kế toán với số liệu thực tế có thể chênh lệch do những nguyên nhân như khi thu phát hoặc đo lường không chính xác, do lập chứng từ hoặc ghi sổ kế toán bị sai, do hao hụt tự nhiên trong quá trình bảo quản tài sản nào đó hoặc do mất mát, tham ô v.v.

Theo Luật kế toán, *kiểm kê là việc cân đong, đo, đếm số lượng, xác nhận và đánh giá chất lượng, giá trị của tài sản, nguồn vốn hiện có tại thời điểm kiểm kê để kiểm tra, đối chiếu số liệu trong sổ kế toán.*

Đơn vị cần phải tiến hành kiểm kê tài sản trong những trường hợp sau:

- (1) Cuối kỳ kế toán năm, trước khi lập báo cáo tài chính;
- (2) Khi thực hiện chia, tách, sát nhập, giải thể, chấm dứt hoạt động, phá sản hoặc bán, cho thuê doanh nghiệp;
- (3) Khi chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp;
- (4) Khi đánh giá lại tài sản theo quyết định của cơ quan Nhà nước có thẩm quyền;
- (5) Và các trường hợp khác theo qui định của pháp luật.

2.4.2. Phân loại kiểm kê và phương pháp tiến hành kiểm kê

Thông thường người ta thường nói đến hai cách phân loại kiểm kê bao gồm phân loại theo phạm vi và đối tượng kiểm kê và theo thời gian kiểm kê.

Thứ nhất, theo phạm vi và đối tượng kiểm kê có thể phân biệt kiểm kê toàn bộ và kiểm kê từng phần. Kiểm kê toàn bộ là tiến hành kiểm kê đối với tất cả các loại tài sản, vật tư, tiền vốn của doanh nghiệp. Kiểm kê từng phần chỉ tiến hành kiểm kê một hoặc một số loại tài sản nào đó.

Thứ hai, theo thời gian, kiểm kê được phân biệt thành kiểm kê định kỳ và kiểm kê bất thường. Kiểm kê định kỳ thường tiến hành vào cuối kỳ báo cáo. Cần lưu ý rằng tùy vào đặc điểm của từng loại tài sản và đặc điểm hoạt động của doanh nghiệp mà định kỳ kiểm kê có thể khác nhau. Ví dụ, đối với tiền mặt có thể tiến hành kiểm kê hàng ngày, nhưng đối với nguyên vật liệu lại có thể tiến hành kiểm kê định kỳ hàng tháng hoặc hàng quý, đối với TSCĐ chúng ta có thể tiến hành kiểm kê hàng năm.

Kiểm kê bất thường hay còn gọi là kiểm kê đột xuất được tiến hành trong trường hợp có sự thay đổi về nhân sự quản lý tài sản, khi có phát sinh tổn thất, hư hao bất thường hay khi cơ quan chủ quản tiến hành kiểm tra tài chính hoặc kiểm tra kế toán.

Một số điểm cần lưu ý khi tiến hành kiểm kê:

Thứ nhất là kiểm kê là một việc làm quan trọng có liên quan đến nhiều bộ phận, đến nhiều người và rất chi li, phức tạp, khối lượng nhiều, tốn nhiều công sức và thời gian, hơn nữa lại thường phải tiến hành khẩn trương. Do vậy muốn làm tốt cần phải có sự phối hợp và lãnh đạo chặt chẽ và nên thu hút quần chúng cũng như công nhân trong đơn vị cùng tham gia.

Thứ hai là khi tiến hành kiểm kê, cần phải lập một ban kiểm kê do giám đốc doanh nghiệp chỉ định. Thành phần của ban này phải có sự tham gia của kế toán để giúp giám đốc chỉ đạo, hướng dẫn nghiệp vụ kiểm kê, phải hoàn thành việc ghi sổ kế toán đến thời điểm kiểm kê. Có như vậy mới có tác dụng đối chiếu với số liệu thực tế khi kiểm kê.

2.4.3. Phương pháp kiểm kê

Theo Nguyễn Việt & Võ Văn Nhị (2006), có ba phương pháp tiến hành kiểm kê bao gồm kiểm kê hiện vật, kiểm kê tiền, chứng phiếu có giá trị và chứng khoán và kiểm kê tiền gửi ngân hàng và các khoản thanh toán.

Kiểm kê hiện vật

Kiểm kê hiện vật là việc cân, đong, đo, đếm tại chỗ đối với các loại tài sản bằng hiện vật là đối tượng kiểm kê như vật liệu, sản phẩm, hàng hoá. Để thuận tiện cho kiểm kê, trước khi tiến hành kiểm kê cần sắp xếp các tài sản hiện vật theo thứ tự, chuẩn bị đủ phương tiện cho quá trình kiểm kê. Cần phải có mặt những người bảo quản tài sản được kiểm kê cùng tham gia, khi kiểm kê cần chú ý tình trạng chất lượng của tài sản. Đối với các tài sản hiện vật thuộc sở hữu của doanh nghiệp nhưng hiện đang nằm ngoài phạm vi doanh nghiệp và đang do một doanh nghiệp bạn bảo quản giúp thì khi kiểm kê cũng cần phải đối chiếu với đơn vị bạn để xác minh số liệu thực tế có phù hợp với số liệu kế toán không.

Kiểm kê tiền mặt, chứng phiếu có giá và chứng khoán

Đối với các đối tượng tài sản kiểm kê là tiền mặt, chứng phiếu có giá và chứng khoán cần phải kiểm kê toàn bộ bằng cách đếm trực tiếp từng loại, đối chiếu và lập báo cáo kiểm kê theo mẫu qui định.

Kiểm kê tiền gửi ngân hàng và các khoản thanh toán

Kiểm kê tiền gửi ngân hàng và các khoản thanh toán được tiến hành bằng cách đối chiếu số dư của từng tài khoản giữa sổ kế toán của doanh nghiệp và số dư trên sổ của ngân hàng hoặc với các đơn vị có quan hệ thanh toán với doanh nghiệp. Nếu có phát hiện chênh lệch thì phải tiến hành đối chiếu lại theo từng chứng từ liên quan để tìm nguyên nhân và sau đó lập chứng từ đính chính để điều chỉnh. Khi kiểm kê phải đối chiếu từng khoản, lập báo cáo kiểm kê, nêu rõ tên tài khoản kiểm kê và số dư từng khoản đối chiếu với đơn vị liên quan, nếu có số chênh lệch cần ghi rõ nguyên nhân chênh lệch và người nào chịu trách nhiệm về sự chênh lệch này.

Vai trò của kế toán trong quá trình kiểm kê

Trong quá trình kiểm kê, kế toán đóng vai trò rất quan trọng. Kế toán vừa là thành viên của Ban kiểm kê, vừa là người tham mưu cho lãnh đạo doanh nghiệp trong việc tổ chức và thực hiện kiểm kê.

Trước khi tiến hành kiểm kê kế toán phải căn cứ vào tình hình thực tế của đơn vị để đề xuất phương án và phạm vi kiểm kê, hướng dẫn các nghiệp vụ chuyên môn cho người thực hiện kiểm kê, khoá sổ kế toán đúng thời gian kiểm kê để có căn cứ so sánh với số liệu cung cấp từ kiểm kê.

Sau khi quá trình kiểm kê hoàn thành, kế toán phải căn cứ vào kết quả kiểm kê và phương án giải quyết chênh lệch để tiến hành điều chỉnh sổ kế toán cho phù hợp với số liệu thực tế từ kiểm kê.

Tóm tắt nội dung của chương 2

Chương 2 đề cập sơ lược lịch sử phát triển và bản chất chứng từ kế toán, ý nghĩa, tác dụng của chứng từ kế toán. Phân loại chứng từ theo các tiêu chí về vật mang tin, công dụng, tính chất pháp lý và nội dung kinh tế. Một số mẫu chứng từ thường gặp được giới thiệu trong chương này. Bốn bước trong qui trình luân chuyển chứng từ trong đơn vị và những điểm cần lưu ý ở mỗi bước từ bước lập hoặc tiếp nhận chứng từ, kiểm tra và hoàn chỉnh chứng từ, sử dụng chứng từ làm căn cứ để ghi sổ kế toán và cuối cùng là đưa chứng từ vào lưu trữ, bảo quản và huỷ sau một thời gian theo qui định. Khái niệm kiểm kê và phương pháp kiểm kê được trình bày một cách khái quát. Chế độ chứng từ kế toán doanh nghiệp có thể được tìm thấy trong Phụ lục 4.

Câu hỏi ôn tập chương 2

1. Chứng từ kế toán là gì?
2. Hãy trình bày ý nghĩa và tác dụng của chứng từ kế toán?
3. Trình bày các nội dung bắt buộc của một chứng từ kế toán ?
4. Hãy phân loại chứng từ kế toán theo vật mang tin, theo công dụng, theo tính chất pháp lý và theo nội dung kinh tế.
5. Trình bày qui trình luân chuyển chứng từ.
6. Cần lưu ý gì khi lập chứng từ kế toán?
7. Cần lưu ý gì khi kiểm tra chứng từ kế toán?
8. Cần lưu ý gì khi sử dụng chứng từ kế toán để ghi sổ kế toán?
9. Cần lưu ý gì khi bảo quản, lưu trữ chứng từ kế toán?
10. Cần lưu ý gì khi quản lý, in và phát hành chứng từ kế toán?
11. Kiểm kê là gì? Cần phải kiểm kê tài sản trong những trường hợp nào?
12. Phân loại kiểm kê theo hai cách: theo phạm vi và đối tượng và theo thời gian.
13. Trình bày ba phương pháp kiểm kê
14. Kế toán có vai trò như thế nào trong quá trình kiểm kê.

Bài tập chương 2

Bài tập 2.1 : Kiểm tra tổng hợp các khái niệm

Hãy cho biết những lời khẳng định dưới đây đúng hay sai (đánh dấu X vào ô lựa chọn của bạn).

		Đúng	Sai
1	Chứng từ kế toán là bằng chứng bằng giấy tờ chứng minh nghiệp vụ kinh tế tài chính đã xảy ra và đã thực sự hoàn thành		
2	Mọi chứng từ đều là căn cứ ghi sổ kế toán.		
3	Lập chứng từ là bước công việc đầu tiên trong qui trình kế toán		
4	Mỗi chứng từ chỉ được chứa đựng 7 nội dung bắt buộc theo qui định và không được đưa thêm bất kỳ nội dung nào khác		
5	Chứng từ điện tử phải đáp ứng đầy đủ 7 nội dung bắt buộc của một chứng từ thông thường và được thể hiện dưới dạng dữ liệu điện tử, được mã hoá sao cho không bị thay đổi trong quá trình truyền dữ liệu.		
6	Các chứng từ bằng tiếng nước ngoài khi sử dụng để ghi sổ kế toán ở Việt Nam không cần phải dịch ra tiếng Việt.		
7	Phiếu thu là tên một loại chứng từ thuộc Chứng từ lao động, tiền lương		
8	Phiếu xuất kho là một chứng từ thuộc loại Chứng từ về bán hàng		
9	Phiếu chi là một chứng từ thuộc loại Chứng từ về tiền tệ		
10	Chứng từ có ý nghĩa quan trọng về tổ chức công tác kế toán và kiểm soát nội bộ		
11	Nếu thiếu chứng từ sẽ không thực hiện được công việc kế toán ban đầu cũng như toàn bộ công tác kế toán.		
12	Việc lập chứng từ kế toán là để ghi nhận trách nhiệm trước pháp luật của cá nhân, đơn vị về nghiệp vụ phát sinh thể hiện		

	trong chứng từ do các cá nhân hay đơn vị lập		
13	Chứng từ kế toán là căn cứ để giải quyết các tranh chấp, khiếu nại, tố cáo liên quan đến nghiệp vụ kinh tế phản ánh trong chứng từ		
14	Chứng từ kế toán là căn cứ pháp lý để kiểm tra tình hình thực hiện nghĩa vụ của đơn vị với Nhà nước		
15	Chứng từ ghi sổ là chứng từ được lập trực tiếp ngay khi nghiệp vụ kinh tế phát sinh		
16	Chứng từ gốc được dùng để tập hợp số liệu của các chứng từ ghi sổ cùng loại, có cùng nội dung kinh tế và có giá trị pháp lý.		
17	Quy trình luân chuyển chứng từ bao gồm 4 bước: lập hoặc thu nhận chứng từ; kiểm tra chứng từ; sử dụng chứng từ để ghi sổ kế toán và bảo quản, lưu trữ, huỷ chứng từ		
18	Sau khi chứng từ được sử dụng để ghi sổ kế toán, nó sẽ được huỷ ngay.		
19	Trong trường hợp khẩn cấp, một chứng từ kế toán chưa được điền đầy đủ nội dung theo qui định, nhưng Giám đốc công ty vẫn có thể ký không trên chứng từ này, nếu đã có chữ ký của kế toán trưởng trên chứng từ đó.		
20	Chứng từ kế toán chỉ được lập một lần cho một nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh.		
21	Chứng từ gốc chỉ được lập một liên.		
22	Chứng từ không được ban hành bởi chế độ kế toán không được dùng để ghi sổ kế toán.		
23	Chứng từ kế toán không nhất thiết phải có chữ ký.		
24	Tên và chữ ký của người lập chứng từ bắt buộc phải ghi rõ trên chứng từ đó.		
25	Chỉ có Bộ tài chính có đủ thẩm quyền để in các loại hoá đơn.		
26	Kế toán vừa là thành viên của Ban kiểm kê, vừa là người		

	tham mưu cho lãnh đạo doanh nghiệp trong việc tổ chức và thực hiện kiểm kê.		
27	Kiểm kê là việc cân đong, đo, đếm số lượng, xác nhận và đánh giá chất lượng, giá trị của tài sản, nguồn vốn hiện có tại thời điểm kiểm kê để kiểm tra, đối chiếu số liệu trong sổ kế toán.		
28	Kiểm kê hiện vật là việc cân, đong, đo, đếm tại chỗ đối với các loại tài sản bằng hiện vật là đối tượng kiểm kê.		
29	Kiểm kê tiền mặt được tiến hành bằng cách kiểm kê toàn bộ thông qua đếm và đối chiếu trực tiếp từng loại.		
30	Kiểm kê tiền gửi ngân hàng được tiến hành bằng cách đối chiếu số dư của tài khoản tiền gửi ngân hàng trên sổ của doanh nghiệp và số dư trên sổ của ngân hàng.		

Bài tập 2.2. Nhận biết các nội dung của chứng từ kế toán

Hãy chỉ ra các nội dung của chứng từ sau đây:

Đơn vị: Công ty Du lịch Hương Giang
Địa chỉ: Số 2, Nguyễn Công Trứ, Tp. Huế

Số: SR 00512

PHIẾU NHẬP KHO
Ngày 20 tháng 6 năm 2006

Họ và tên người giao hàng: Công ty Cổ phần An Phú, Tp. Huế
Họ và tên người nhập hàng: Nguyễn Thành Vinh
Nhập tại kho: 110

STT	Tên, nhãn hiệu, qui cách, phẩm chất vật tư sản phẩm, hàng hoá	Mã số	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	TK
1	Sắt fi 6 Hoà Phát	38110062	kg	25	7.333,33	183.333,25	1522
2	Sắt fi 8 Hoà Phát	38110086	kg	51	7.333,33	373.998,83	1522
	Cộng			76		557.333,08	
	Thuế GTGT 5%					27.867,00	
	Tổng cộng					585.200,00	

Người nhập hàng (Ký, họ tên) Thủ kho (Ký, họ tên) Kế toán (Ký, họ tên) Kế toán trưởng (Ký, họ tên) Tổng giám đốc (Ký, họ tên)

Bài tập 2.3. Lập chứng từ kế toán

Có những thông tin cho biết:

Vào lúc 9h25 phút sáng ngày 15 tháng 1 năm 20A, một khách hàng tên là Nguyễn Văn Vinh đến mua một chiếc xe máy tại Cửa hàng xe máy Cát Tường. Sau một thời gian xem xét, thương lượng với chủ cửa hàng, Anh Vinh đã đi đến thoả thuận mua chiếc xe hiệu Yamaha với tổng giá đã bao gồm thuế GTGT là 35 triệu. Anh Vinh đã thanh toán toàn bộ số tiền mua xe bằng tiền mặt cho Cửa hàng, số tiền trên hoá đơn là 35 triệu.

Yêu cầu: Hãy lập Hoá đơn bán hàng để giao cho anh Vinh.

Cho biết:

- Cửa hàng Cát Tường là một doanh nghiệp tư nhân, sử dụng Hoá đơn bán hàng thông thường.

- Người bán hàng trực tiếp thực hiện giao dịch này với anh Vinh ký tên vào hoá đơn là Nguyễn Thị Cẩm Tú.

- Mẫu Hoá đơn mà Cửa hàng đang sử dụng như sau:

HOÁ ĐƠN BÁN HÀNG		Mẫu số: 02GTTT-3LL			
Liên 2 (Giao cho khách hàng)		Ký hiệu: AA/02			
Ngày..... tháng năm 20.....		Số:			
Đơn vị bán hàng.....					
Địa chỉ:			Số tài khoản:.....		
Điện thoại:..... MS:					
Họ tên người mua hàng.....					
Tên đơn vị:.....					
Địa chỉ.....			Số tài khoản.....		
Hình thức thanh toán..... MS: <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>					
STT	Tên hàng hoá, dịch vụ	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
A	B	C	1	2	3=1x2
Tổng tiền bán hàng hoá, dịch vụ:					
Số tiền bằng chữ:.....					
Người mua hàng		Người bán hàng		Thủ trưởng đơn vị	
(Ký, ghi rõ họ, tên)		(Ký, ghi rõ họ, tên)		(Ký, đóng dấu, ghi rõ họ, tên)	

Bài tập 2.4. Kiểm tra chứng từ kế toán

Hãy kiểm tra Hoá đơn bán hàng dưới đây:

HOÁ ĐƠN BÁN HÀNG		Mẫu số: 01GTTT-3LL			
		Ký hiệu: AA/02			
Liên 1 (Luu)		Số: 0000001			
Ngày 25 tháng 1 năm 2008					
Đơn vị bán hàng: HTX TMDV Thuận Thành					
Địa chỉ:			Số tài khoản:.....		
Điện thoại:			MS: □□ □□□□□□ □ □□□ □		
Họ tên người mua hàng: Lại Xuân Bách					
Tên đơn vị:.....					
Địa chỉ: 8, Triệu Quang Phục, Tp. Huế			Số tài khoản.....		
Hình thức thanh toán: Tiền mặt			MS:		
STT	Tên hàng hoá, dịch vụ	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
A	B	C	1	2	3=1x2
1	Sữa chua Vinamilk	hộp	20	2.500	25.000
2	Sữa bột Enfa 3	hộp	02	50.000	100.000
3	Oliu xanh	hộp	02	50.000	100.000
4	Snack tôm Thái	gói	10	2.000	20.000
5	Dầu Best	chai	02	13.600	27.200
Cộng tiền hàng:					272.200
Thừa Thiên Huế					
Thừa Thiên Huế công tiền thanh toán:					
272.200					
Số tiền bằng chữ: Hai trăm bảy mươi hai ngàn hai trăm đồng.					
Người mua hàng		Người bán hàng		Thủ trưởng đơn vị	
(Đã ký)		(Đã ký)		(Ký, đóng dấu, ghi rõ họ, tên)	

Bài tập 2.5. Sử dụng chứng từ kế toán để ghi sổ

Sử dụng Hoá đơn bán hàng trong bài tập 2.4 trên đây để ghi sổ Nhật ký chung theo mẫu kèm đây với tư cách là kế toán của HTX TMDV Thuận Thành:

Bộ, Tổng cục.....

NHẬT KÝ CHUNG

Đơn vị.....

Tháng năm 200.....

S T T	Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản		Số tiền	
		Số hiệu	Ngày tháng		Ghi Nợ	Ghi Có	Nợ	Có
1	2	3	4	5	6	7	8	9
				Số trang trước chuyển sang				
				Cộng chuyển sang trang sau				

Ngày tháng..... năm 200...

Người ghi sổ

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Thủ trưởng đơn vị

(Ký, họ tên)

Chương 3

TÍNH GIÁ CÁC ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN

Mục tiêu học tập

Học xong chương này, sinh viên sẽ hiểu được :

1. Sự cần thiết của tính giá các đối tượng kế toán và vị trí của phương pháp tính giá trong hệ thống các phương pháp kế toán.
2. Hiểu rõ các nguyên tắc và qui định về tính giá các đối tượng kế toán.
3. Hiểu rõ trình tự tính giá các đối tượng kế toán.
4. Biết vận dụng tính giá các đối tượng kế toán chủ yếu.

3.1. Sự cần thiết phải tính giá các đối tượng kế toán và vị trí của phương pháp tính giá trong hệ thống các phương pháp kế toán

Cần phải nhắc lại rằng, đối tượng của kế toán là vốn kinh doanh của đơn vị trong mối quan hệ thống nhất giữa hai mặt tài sản và nguồn hình thành tài sản, trong đó tài sản là hiện hữu, nó có thể có hình thái vật chất hoặc không có hình thái vật chất còn nguồn hình thành tài sản lại mang tính chất trừu tượng.

Về phương diện tài sản, đối tượng kế toán trong doanh nghiệp bao gồm nhiều loại khác nhau và được biểu hiện dưới nhiều dạng khác nhau. Để có thể đo lường được đối tượng kế toán phải căn cứ vào các đặc tính tự nhiên của từng đối tượng cụ thể để lựa chọn thước đo phù hợp như kg, lít, m v.v. 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. Chỉ có thước đo tiền tệ mới có thể giúp kế toán thực hiện được chức năng cung cấp thông tin của mình. Tuy nhiên cần ghi nhớ rằng, thước đo tiền tệ là thước đo chủ yếu chứ không phải là thước đo duy nhất được sử dụng trong kế toán.

Ngoài thước đo tiền tệ, kế toán còn sử dụng các loại thước đo hiện vật và thời gian để thực hiện kế toán chi tiết.

Để có thể biểu hiện hình thái giá trị của các đối tượng kế toán khác nhau, kế toán cần phải sử dụng phương pháp tính giá.

3.1.1. Phương pháp tính giá là gì ?

Phương pháp tính giá chính là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự hình thành và phát sinh các chi phí nhằm giúp kế toán tính toán giá trị ghi sổ của các loại tài sản của đơn vị. Nói cách khác, tính giá là phương pháp biểu hiện giá trị các đối tượng kế toán bằng tiền phù hợp với các nguyên tắc và các qui định pháp luật của Nhà nước ban hành.

3.1.2. Những nguyên tắc kế toán ảnh hưởng đến tính giá các đối tượng kế toán

Theo Nguyễn Việt & Võ Văn Nhị (2006), năm nguyên tắc kế toán sau đây có ảnh hưởng đến tính giá các đối tượng kế toán.

Thứ nhất là nguyên tắc giá gốc. Đây là nguyên tắc kế toán chung được sử dụng xuyên suốt trong qui trình làm kế toán. Nó đòi hỏi một tài sản khi đơn vị mua vào phải được ghi nhận theo giá phí (chi phí) tại thời điểm xảy ra nghiệp vụ mua và không được thay đổi giá trị của tài sản này trên sổ sách kế toán nếu giá thị trường của tài sản này có thể thay đổi vào những thời điểm sau đó. Khi vận dụng nguyên tắc giá gốc, chi phí hay giá phí của tài sản mua vào được đánh giá dựa trên căn cứ tiền hoặc tương đương tiền trong trường hợp tài sản đó được trao đổi bằng một tài sản khác của đơn vị. Ví dụ : nếu một công ty chi ra 100 triệu đồng để mua một gian hàng để sử dụng cho việc giới thiệu sản phẩm của công ty, khi đó kế toán phải ghi nhận giá trị của gian hàng này là 100 triệu. Giả sử sau đó sáu tháng, giá gian hàng đó tăng lên là 150 triệu, kế toán

không được điều chỉnh thay đổi giá trị của gian hàng trong sổ sách kế toán của công ty.

Thứ hai là nguyên tắc hoạt động liên tục. Đây thực chất là một giả thiết cho rằng đơn vị đang hoạt động một cách liên tục mà không bị gián đoạn hay sắp ngưng hoạt động. Cần phải thấy rằng, giữa nguyên tắc hoạt động liên tục và nguyên tắc giá gốc có sự liên quan mật thiết. Khi một đơn vị mua và duy trì tài sản dùng để hoạt động sản xuất kinh doanh thì giá trị của các tài sản này có thể thay đổi theo thời gian. Tuy nhiên, nếu tuân thủ cả hai nguyên tắc nêu trên thì giá trị những tài sản này không được điều chỉnh theo giá trị thị trường trên sổ sách và báo cáo tài chính của đơn vị, trừ phi có các bằng chứng ngược lại. Khi giả thuyết rằng đơn vị đang hoạt động liên tục thì tài sản của đơn vị sử dụng là để phục vụ cho mục đích sản xuất kinh doanh chứ không phải để bán trên thị trường, do vậy giá thị trường của chúng trên thực tế là không thích hợp và không cần thiết. Hơn nữa, thực tế không xảy ra việc bán các tài sản này cho nên giá thị trường không thể được xác lập một cách khách quan và như vậy chúng ta không có căn cứ xác đáng để điều chỉnh giá trị của các tài sản này.

Thứ ba là nguyên tắc thận trọng hay còn gọi là nguyên tắc bảo thủ. Nguyên tắc này đòi hỏi việc tính giá các đối tượng kế toán phải mang tính bảo thủ, có nghĩa là người kế toán luôn phải đứng về phía bảo thủ. Trên nguyên tắc, nếu có hai phương án để lựa chọn thì phương pháp nào tạo ra thu nhập ít hơn hay giá trị tài sản nhỏ hơn sẽ được lựa chọn sử dụng. Vì như vậy mức độ đảm bảo cho tài sản và thu nhập sẽ tin cậy hơn. Chẳng hạn, kế toán phản ánh giá vốn của hàng tồn kho theo giá trị thị trường trong trường hợp giá thị trường thấp hơn giá gốc của chúng. Đây chính là biểu hiện của việc tuân thủ nguyên tắc thận trọng.

Thứ tư là nguyên tắc khách quan. Nguyên tắc này mang tính chất bổ sung cho nguyên tắc thận trọng bởi vì tài sản được ghi nhận theo giá gốc, tức là theo chi phí chứ không phải theo giá thị trường dự kiến. Trên thực tế, giá thị trường của các tài sản rất khó ước tính vì nó thường xuyên biến động. Do vậy, nguyên tắc khách quan đòi hỏi các số liệu kế toán ghi chép phải dựa trên những sự kiện có tính kiểm tra được. Chi phí

có thể được xem là khách quan, bởi vì nó được hình thành từ sự thương lượng của bên mua và bên bán có đủ hiểu biết về hàng hoá mà họ mua-bán. Hai bên đều phải đi đến thoả thuận một mức giá sao cho có lợi cho cả hai bên.

Thứ năm là nguyên tắc nhất quán. Nguyên tắc này yêu cầu các chính sách kế toán, phương pháp kế toán phải được sử dụng thống nhất từ kỳ này sang kỳ khác, bởi vì có như vậy thì thông tin cung cấp từ các báo cáo tài chính của các kỳ liên tiếp nhau mới đáp ứng yêu cầu là có thể so sánh được. Ví dụ, một khi đơn vị đã lựa chọn một phương pháp tính giá xuất kho hàng tồn kho theo phương pháp bình quân gia quyền thì phương pháp này phải được áp dụng trong suốt kỳ kế toán. Nếu kỳ sau đó, nếu vì những lý do nhất định mà đơn vị phải thay đổi phương pháp tính giá xuất kho cho thuận lợi hơn thì đơn vị phải nêu rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính để cho người sử dụng thông tin trong các báo cáo tài chính của đơn vị biết được ảnh hưởng của việc thay đổi này.

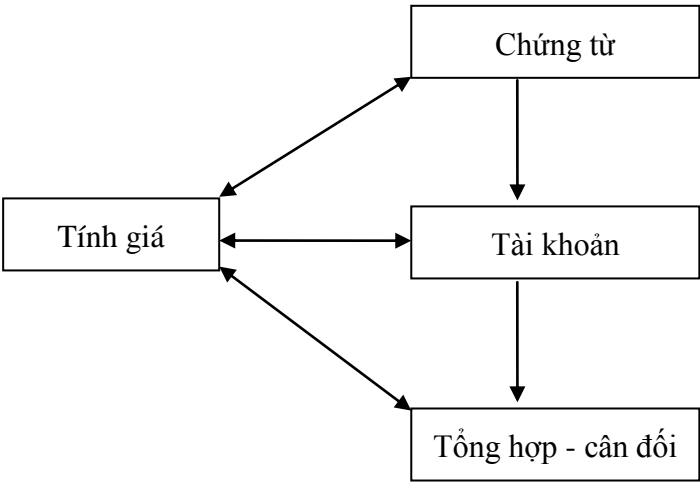
Ngoài 5 nguyên tắc kế toán nêu trên có ảnh hưởng đến việc tính giá các đối tượng kế toán, khi mức giá chung thay đổi hoặc tùy theo yêu cầu quản lý trong nội bộ đơn vị cũng có thể dẫn đến những ảnh hưởng nhất định trong đo lường giá trị các tài sản của đơn vị. Bởi vì, mặc dù nguyên tắc giá gốc yêu cầu tài sản của đơn vị phải được kế toán ghi nhận theo chi phí thực tế, tuy nhiên trong những tình huống phát triển kinh tế nào đó có thể làm cho mức giá chung tăng hoặc giảm mạnh (lạm phát hoặc giảm phát lớn) thì cần thiết phải điều chỉnh giá gốc của tài sản đã được ghi nhận trước đây cho phù hợp với sự biến động của mức giá chung. Cần lưu ý rằng việc điều chỉnh này đơn vị không được tự ý thực hiện mà phải tuân thủ những qui định của Nhà nước về mặt thời gian, đối tượng được điều chỉnh và mức độ điều chỉnh.

Trong một số đơn vị, đối với một số đối tượng kế toán giá gốc của nó biến động thường xuyên và phức tạp. Để khắc phục tình trạng này, kế toán có thể dùng giá hạch toán, tức là giá cố định để cung cấp cấp thông tin kịp thời cho quản lý, nhưng sau đó phải điều chỉnh theo giá thực tế của tài sản này. Tuy nhiên, cần lưu ý rằng việc sử

dụng giá hạch toán chỉ mang tính chất tạm thời trong kỳ kế toán, đến cuối kỳ kế toán phải tiến hành điều chỉnh theo giá gốc, bởi vì giá hạch toán không phải là giá gốc, nó không thể thay thế cho giá gốc của tài sản. Giá hạch toán chỉ được sử dụng nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý nội bộ đơn vị. Bản thân việc điều chỉnh giá hạch toán theo giá thực tế chính là biểu hiện tuân thủ của nguyên tắc giá gốc.

3.1.3. Vị trí của phương pháp tính giá trong hệ thống các phương pháp kế toán

Tính giá là một phương pháp trong hệ thống bốn phương pháp kế toán mà chúng ta đã có dịp nói đến ở phần trên. Là một thành tố của một hệ thống, phương pháp tính giá vừa có tính độc lập tương đối lại vừa có quan hệ chặt chẽ và tác động tương hỗ với các phương pháp khác. Vị trí của phương pháp tính giá và mối quan hệ của nó với các phương pháp khác được thể hiện trong Hình 3.1 dưới đây.



Hình 3.1. Vị trí của phương pháp tính giá trong hệ thống các phương pháp kế toán

Với sơ đồ trên đây, chúng ta thấy nhờ có phương pháp tính giá, kế toán mới ghi nhận, phản ánh được các đối tượng kế toán khác nhau vào các chứng từ và tài khoản kế toán, từ đó tổng hợp thông tin vào các bảng tổng hợp - cân đối kế toán. Mặt khác, việc tính giá các đối tượng kế toán không thể tiến hành một cách tùy tiện mà phải căn cứ vào thông tin trên các chứng từ kế toán, trên các tài khoản kế toán và các báo cáo rồi từ đó tổng hợp lại. Hơn nữa, nhiều tài sản của đơn vị thường được hình thành dần

dẫn thông qua một quá trình xây dựng hoặc thu mua, lắp đặt hoặc chế tạo. Điều này đòi hỏi kế toán phải kết hợp các phương pháp kế toán với nhau.

3.2. Yêu cầu và nguyên tắc tính giá

3.2.1. Yêu cầu tính giá

Để thực hiện được hai chức năng thông tin và kiểm tra về giá trị các loại đối tượng kế toán, tính giá cần phải đáp ứng hai yêu cầu sau đây :

Thứ nhất, tính giá phải đảm bảo chính xác, phù hợp với giá cả hiện thời, số lượng và chất lượng của tài sản. Chỉ có tính giá chính xác thì kế toán mới có thể cung cấp những thông tin chính xác, trung thực và tin cậy về tình hình tài sản của đơn vị.

Thứ hai, tính giá phải đảm bảo thống nhất về phương pháp tính toán giữa các doanh nghiệp khác nhau trong nền kinh tế và giữa các thời kỳ khác nhau. Bởi vì điều này đảm bảo cho tính so sánh được của thông tin kế toán giữa các kỳ cũng như thông tin giữa các doanh nghiệp với nhau, từ đó có thể đánh giá hiệu quả kinh doanh của các doanh nghiệp, các thời kỳ.

3.2.2. Nguyên tắc tính giá

Để có thể đáp ứng được hai yêu cầu trên đây, tính giá cần tuân thủ ba nguyên tắc sau đây :

Nguyên tắc thứ nhất là phải xác định đối tượng tính giá phù hợp. Để xác định đối tượng tính giá phù hợp cần phải căn cứ vào đặc điểm của từng loại tài sản, vào đặc điểm của tổ chức sản xuất, vào trình độ và yêu cầu của quản lý. Ví dụ, đối tượng tính giá trong quá trình thu mua hay sản xuất thường có thể là từng loại vật tư, hàng hoá, sản phẩm hoặc từng nhóm, từng lô hàng.

Nguyên tắc thứ hai là phải phân loại chi phí hợp lý. Chi phí là bộ phận cấu thành nên giá của các loại tài sản. Mà chi phí thì có thể có nhiều loại, cho nên cần phải phân loại chi phí một cách hợp lý, khoa học để có thể tính giá một cách chính xác nhất có thể. Chi phí có thể được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau như phân loại theo lĩnh vực chi phí, theo chức năng của chi phí, hay theo quan hệ với khối lượng công việc hoàn thành. Mỗi cách phân loại đáp ứng những nhu cầu về thông tin khác nhau của quản lý.

Trước hết, theo lĩnh vực, chi phí có thể chia làm 4 loại bao gồm : chi phí thu mua, chi phí sản xuất, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Chi phí thu mua : bao gồm tất cả các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc thu mua các loại tài sản cũng như tất cả những chi phí cần thiết để đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng được như chi phí vận chuyển, bảo quản, bốc dỡ, chi phí cho bộ phận thu mua, hao hụt trong định mức, chi phí lắp đặt, chạy thử, chi phí bến bãi.

Chi phí sản xuất : bao gồm tất cả những chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất, chế tạo ra sản phẩm, thực hiện lao vụ, dịch vụ trong phạm vi phân xưởng hoặc bộ phận sản xuất. Chi phí sản xuất có thể tiếp tục phân chia chi tiết hơn thành chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm tất cả những chi phí về nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu mà đơn vị bỏ ra để tiến hành sản xuất hay chế tạo sản xuất, hoặc thực hiện các dịch vụ.

Chi phí nhân công trực tiếp là biểu hiện số thù lao mà đơn vị trả cho lao động trực tiếp chế tạo ra sản phẩm hoặc thực hiện cung cấp dịch vụ và các khoản trích theo qui định cho các quỹ BHXH, BHYT và KPCĐ.

Chi phí sản xuất chung bao gồm tất cả những chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng hoặc bộ phận sản xuất không kể chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

Chi phí bán hàng bao gồm tất cả những chi phí phát sinh liên quan đến việc bán sản phẩm, hàng hoá hoặc cung cấp dịch vụ như chi phí nhân viên bán hàng, chi phí vật liệu, bao bì, đóng gói v.v.

Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm tất cả những chi phí phát sinh liên quan đến việc tổ chức, điều hành và quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như chi phí lương cho bộ phận quản lý doanh nghiệp, chi phí tiếp khách, vật liệu sử dụng cho bộ phận văn phòng v.v.

Nguyên tắc thứ ba là phải lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí phù hợp. Nguyên tắc này đòi hỏi khi phân bổ những chi phí mà không thể tách riêng cho từng đối tượng tính giá cần phải chọn tiêu thức sao cho phù hợp nhất với mức tiêu hao thực tế. Trong số những chi phí cần phân bổ có thể kể đến chi phí vật liệu, chi phí nhân công, chi phí sản xuất chung, chi phí vận chuyển, bốc dỡ v.v.

Công thức phân bổ chi phí như sau :

$$\begin{array}{l} \text{Mức chi} \\ \text{phí phân} \\ \text{bổ cho} \\ \text{từng đối} \\ \text{tượng} \end{array} = \frac{\text{Tổng chi phí cần} \\ \text{phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân} \\ \text{bổ}} \times \text{Tiêu thức của} \\ \text{từng đối tượng}$$

Khi lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí cần lưu ý đến mối quan hệ giữa chi phí với đối tượng tính giá. Các tiêu thức thường được sử dụng để phân bổ chi phí bao gồm phân bổ chi phí theo hệ số, theo định mức, theo giờ công làm việc, theo giờ máy làm việc, theo khối lượng sản phẩm hoàn thành v.v. Ví dụ, khi phân bổ chi phí vận chuyển, bốc dỡ hàng hoá thu mua có thể lựa chọn tiêu thức là khối lượng hàng hoá mua vào. Hoặc khi phân bổ chi phí máy thi công cho các công trình khác nhau có thể sử dụng một trong hai tiêu thức số giờ máy thi công sử dụng thực tế cho từng công trình hoặc theo chi phí nhân công vận hành máy thi công đó theo từng công trình.

3.3. Tính giá một số đối tượng kế toán chủ yếu

Như chúng ta đã biết, đối tượng của kế toán chính là vốn kinh doanh với hai mặt đối lập nhưng cân bằng nhau về lượng : tài sản và nguồn hình thành tài sản. Ở đây chúng ta chỉ nghiên cứu về tính giá tài sản của đơn vị, tức là biểu hiện hiện hữu của

vốn kinh doanh của doanh nghiệp. Về mặt giá trị, một khi chúng ta xác định được mặt hiện hữu của vốn, tức là tài sản thì đó cũng chính là giá trị của nguồn hình thành nên tài sản của doanh nghiệp. Do vậy, chúng ta chỉ tập trung nghiên cứu về tính giá các loại tài sản trong một đơn vị nói chung.

Tài sản trong một đơn vị có qui mô dù lớn hay nhỏ, hoạt động trong lĩnh vực nào của nền kinh tế cũng đều rất đa dạng, bao gồm nhiều loại khác nhau. Tuy nhiên như đã phân biệt trong chương 1, người ta chia tài sản thành tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn. Chúng ta sẽ lần lượt tìm hiểu cách tính giá của hai loại tài sản này.

3.3.1. Tính giá tài sản ngắn hạn

Trước hết, cần lưu ý ngay rằng, ở đây không đề cập đến tính giá tiền, mặc dù tiền có giá trị thời gian của nó, nhưng theo quan điểm của kế toán, chúng ta coi như đơn vị tiền tệ quốc gia (đồng ngân hàng Việt Nam) là có giá trị ổn định. Như định nghĩa nêu trên, tính giá chính là việc biểu hiện bằng tiền giá trị của các loại tài sản. Tiền chính là thước đo giá trị của tất cả các loại tài sản khác. Do vậy, chỉ tiến hành tính giá tiền khi nó là ngoại tệ. Bởi vì trong trường hợp này nó được coi là một loại hàng hoá đặc biệt mà đơn vị có thực hiện các giao dịch mua vào (thu vào) và bán ra (chi ra). Tỷ giá ngoại hối luôn luôn biến động, cho nên việc tính giá ngoại tệ là cần thiết.

Đối với các khoản phải thu ngắn hạn chúng ta cũng không tiến hành tính giá, bởi vì nó cũng là những khoản sẽ thu về bằng tiền. Tuy nhiên, trong trường hợp có các khoản phải thu khó đòi, theo nguyên tắc thận trọng, kế toán cần phải lập dự phòng để không phản ánh cao hơn giá trị thực tế có thể thực hiện của tài sản.

Đối với hàng tồn kho chúng ta sẽ tìm hiểu về tính giá hàng tồn kho khi nhập vào và khi xuất ra. Tuy nhiên hàng tồn kho có thể được nhập vào trong nhiều tình huống. Trong phạm vi môn học này chúng ta chỉ nghiên cứu hai tình huống quan trọng bao gồm tính giá hàng tồn kho nhập do mua vào và nhập do tự sản xuất. Tương tự như vậy, đối với tính giá xuất hàng tồn kho chúng ta chỉ nghiên cứu hai tình huống là xuất dùng cho sản xuất và xuất bán.

Đối với các khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn, chúng ta cũng không nghiên cứu cách tính giá vì nó là những khoản tương đương tiền. Nhưng chúng ta cần tính giá trong trường hợp có những bằng chứng chắc chắn rằng thị giá của chứng khoán mà doanh nghiệp đang nắm giữ thực tế đã giảm thấp hơn so với giá gốc. Điều này là do nguyên tắc thận trọng đòi hỏi.

Đối với các tài sản ngắn hạn khác, do tính chất và đặc điểm của loại tài sản này không được xác định, cho nên chúng ta không nghiên cứu cụ thể cách tính giá của nó.

Trong phạm vi chương này chỉ trình bày phương pháp tính giá hàng tồn kho trong một số tình huống chủ yếu, các đối tượng là tài sản ngắn hạn khác sẽ được đề cập chi tiết trong môn học Kế toán tài chính 1.

Thế nào là hàng tồn kho? Hàng tồn kho bao gồm những tài sản ngắn hạn trong một đơn vị hiện đang trong trạng thái dự trữ cho sản xuất hoặc dự trữ cho lưu thông. Chẳng hạn như nguyên vật liệu hiện đang trong kho của đơn vị đang chuẩn bị để sử dụng cho sản xuất, hay hàng hoá dự trữ trong quầy chuẩn bị để bán. Có một đối tượng thuộc phạm trù hàng tồn kho, nhưng về mặt hữu hình nó không thực sự đang ở trong kho của đơn vị, đó là hàng mua đang đi đường hoặc hàng đang chuyển đi bán, nhưng chưa xác định là tiêu thụ. Hàng mua đang đi đường là những vật liệu, hàng hoá mà đơn vị đã mua, tức là đã có quyền sở hữu về hàng hoá này, nhưng hiện còn đang trên đường vận chuyển về kho của đơn vị, hoặc đang lưu kho lưu bãi ở nơi khác. Hàng chuyển bán hay hàng gửi bán về thực chất vẫn đang thuộc sở hữu của đơn vị mà chưa chuyển cho người mua hàng, về mặt hữu hình thì nó đang chuyển đến cho người mua hoặc đang ở kho của đại lý. Như vậy, về bản chất đối tượng hàng tồn kho này đang ở trong quá trình dự trữ cho sản xuất hoặc cho tiêu thụ, do vậy nó thuộc nhóm hàng tồn kho.

Tính giá hàng tồn kho (vật tư, công cụ, hàng hoá, sản phẩm)

Đối với hàng tồn kho mua vào, trình tự tính giá hàng tồn kho mua vào bao gồm 3 bước.

Bước 1: Xác định giá trị mua vào của hàng tồn kho. Trị giá mua vào của hàng tồn kho bao gồm giá mua thể hiện trên hoá đơn trừ đi các khoản giảm giá hàng mua và

chiết khấu thương mại mà đơn vị được hưởng khi mua hàng cộng với các khoản thuế không thuộc diện được khấu trừ như thuế nhập khẩu hay thuế tiêu thụ đặc biệt, nếu có.

Bước 2: Tập hợp chi phí thu mua. Chi phí thu mua bao gồm toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến quá trình thu mua hàng tồn kho.

Bước 3: Tổng hợp và tính giá thực tế hàng tồn kho mua vào như chi phí vận chuyển bốc dỡ, lưu kho, lưu bãi, hao hụt trong giới hạn cho phép v.v. Những chi phí thu mua không thể tập hợp trực tiếp cho từng loại hàng tồn kho mua vào thì phải lựa chọn tiêu thức phù hợp để phân bổ.

Công thức tính giá hàng tồn kho mua vào như sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Giá thực} & & & & & & \\ \text{tế nhập} & & & & & & \\ \text{hàng tồn} & = & \text{Giá mua (bao} & - & \text{Giảm giá,} & + & \text{Chi phí} \\ \text{kho} & & \text{gồm cả thuế} & & \text{chiết khấu} & & \text{thu mua} \\ & & \text{không được} & & \text{thương} & & \text{hàng tồn} \\ & & \text{khấu trừ)} & & \text{mại} & & \text{kho} \end{array}$$

Giảm giá hàng mua là khoản tiền mà người bán đồng ý giảm trên giá bán cho người mua trong trường hợp khi hàng đã mua không đủ chất lượng hoặc sai qui cách, phẩm chất theo yêu cầu của người mua đã đặt ra.

Chiết khấu thương mại là khoản tiền giảm trừ mà người mua được hưởng khi mua hàng với số lượng lớn hoặc là những khách hàng thường xuyên.

Ví dụ về tính giá nhập hàng tồn kho mua vào (Nguyễn Thị Đông. 2003)

Thông tin cho biết:

Doanh nghiệp A tiến hành mua sắm vật liệu bao gồm

- Vật liệu M: 10.000kg, giá mua cả thuế GTGT 10% là 220.000.000đ
- Vật liệu N: 40.000kg, giá mua là 660.000.000đ (đơn giá 16.500đ/kg)
- Các chi phí vận chuyển, bốc dỡ vật liệu phát sinh thực tế là 12.500.000đ

Yêu cầu: Tính giá thực tế vật liệu mua vào.

Chúng ta tiến hành tính giá vật liệu M và N theo trình tự ba bước nêu trên và theo hai phương pháp tính thuế GTGT, đó là phương pháp khấu trừ thuế và phương pháp trực tiếp.

Bước 1: Tính trị giá mua vào của vật liệu (*giá mua - giảm giá, chiết khấu hàng mua + thuế không được hoàn lại*)

Vật liệu M:

- Giá chưa có thuế GTGT $200.000.000 - 0 + 0 = 200.000.000$

Vật liệu N: Giá chưa có thuế là $600.000.000đ$

Bước 2: Tập hợp và phân bổ chi phí thu mua: $12.500.000đ$

Phân bổ chi phí thu mua cho hai loại vật liệu với tiêu thức phân bổ lựa chọn là trọng lượng vật liệu vận chuyển, bốc dỡ.

- Tổng chi phí phải phân bổ: $12.500.000đ$

- Tổng tiêu thức phân bổ: $10.000 + 40.000 = 50.000kg$

- Tiêu thức phân bổ cho vật liệu M: $10.000kg$

- Tiêu thức phân bổ cho vật liệu N : $40.000kg$

Như vậy chúng ta có thể tính được chi phí thu mua phân bổ cho vật liệu M:

$$M = \frac{12.500.000}{10.000 + 40.000} \times 10.000 = 2.500.000$$

Chi phí thu mua phân bổ cho vật liệu N sẽ là:

$$N = \frac{12.500.000}{10.000 + 40.000} \times 40.000 = 10.000.000$$

Bước 3: Tổng hợp chi phí và tính giá thực tế mua vào của vật liệu M và N

Giá thực tế của vật liệu M nhập kho sẽ là:

Trường hợp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, giá thực tế của vật liệu M nhập kho sẽ là:

$$200.000.000 + 2.500.000 = 202.500.000đ$$

Và khi đó đơn giá thực tế nhập kho của vật liệu M là:

$$202.500.000/10.000 = 20.250đ/kg$$

Giá thực tế của vật liệu N nhập kho sẽ là:

Trường hợp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, giá thực tế của vật liệu

M nhập kho sẽ là:

$$600.000.000 + 10.000.000 = 610.000.000đ$$

Và khi đó đơn giá thực tế nhập kho của vật liệu N là:

$$610.000.000/40.000 = 15.250đ/kg$$

Trường hợp tính thuế GTGT theo phương pháp trực, giá thực tế của vật liệu M nhập kho sẽ là:

$$220.000.000 + 2.500.000 = 222.500.000đ$$

Và khi đó đơn giá thực tế nhập kho của vật liệu M là:

$$222.500.000/10.000 = 22.250đ/kg$$

Giá thực tế của vật liệu N nhập kho sẽ là:

$$660.000.000 + 10.000.000 = 670.000.000đ$$

Và khi đó đơn giá thực tế nhập kho của vật liệu N là:

$$670.000.000/40.000 = 16.750đ/kg$$

+ *Tính giá hàng tồn kho nhập do tự sản xuất, tự chế biến: Hàng tồn kho tự sản xuất, chế biến được gọi là sản phẩm.*

Để tiến hành sản xuất sản phẩm hay thực hiện cung ứng các dịch vụ cho khách hàng doanh nghiệp phải tiêu hao các khoản chi phí nhất định. Nếu là cung ứng các dịch vụ thì quá trình thực hiện dịch vụ và cung ứng dịch vụ xảy ra đồng thời, dịch vụ không thể nhập kho. Nhưng để có căn cứ xác định giá bán dịch vụ, cần tính giá thành dịch vụ hoàn thành đã cung ứng. Đối với các sản phẩm hữu hình, khi sản phẩm hoàn thành thì có thể nhập kho hoặc xuất bán thẳng tại nơi sản xuất. Để xác định giá nhập kho của sản phẩm hoàn thành, chúng ta sử dụng công thức dưới đây:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Tổng} & & \text{Giá trị} & & \text{Chi phí} & & \text{Giá trị} \\ \text{giá} & & \text{sản} & & \text{sản xuất} & & \text{sản} \\ \text{thành} & = & \text{phẩm,} & + & \text{thực tế} & - & \text{phẩm,} \\ \text{sản} & & \text{dịch} & & \text{phát} & & \text{dịch vụ} \\ \text{phẩm,} & & \text{vụ dở} & & \text{sinh} & & \text{dở} \\ \text{dịch} & & \text{đang} & & \text{trong} & & \text{đang} \\ \text{vụ} & & \text{đầu kỳ} & & \text{kỳ} & & \text{cuối kỳ} \end{array}$$

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm, dịch vụ} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm, dịch vụ hoàn thành trong kỳ}}{\text{Số lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành trong kỳ}}$$

Trình tự tính giá thành sản phẩm, dịch vụ hoàn thành được tiến hành theo 4 bước:

Bước 1: Tập hợp chi phí trực tiếp như chi phí nhân công, chi phí nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp để sản xuất ra sản phẩm hoặc thực hiện các dịch vụ. Về nguyên tắc, để tính được giá thành 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 tính giá thành, khi đó cần phải áp dụng công thức phân bổ chi phí theo một tiêu thức được lựa chọn phù hợp nhất có thể.

Bước 2: Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng chịu chi phí như chi phí nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao máy móc sử dụng chung trong toàn phân xưởng v.v.

Bước 3: Xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ. Việc đánh giá để xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ đóng vai trò quan trọng trong việc tính giá thành sản phẩm hoàn thành. Nó là một trong ba thành phần trong công thức tính giá thành sản phẩm hoàn thành. Trên thực tế, người ta có thể xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ theo nhiều phương pháp khác nhau tùy vào đặc điểm sản xuất kinh doanh của đơn vị, đặc điểm của các loại sản phẩm. Có thể sử dụng xác định giá trị sản phẩm dở dang theo sản lượng ước tính tương đương, theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp hoặc đánh giá theo 50% chi phí chế biến hoặc phối hợp giữa các phương pháp này với nhau.

Bước 4: Tính tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm. Đây là bước cuối cùng trong trình tự tính giá thành sản phẩm. Sau khi đã tính được giá trị sản phẩm dở dang ở bước 3, kế toán sẽ lấy giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ, cộng với toàn bộ chi phí phát sinh trong kỳ, trừ đi giá trị sản phẩm còn dở dang cuối kỳ để tìm ra tổng giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ. Giá thành đơn vị sản phẩm sẽ được tính bằng cách lấy tổng giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ chia cho tổng số lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ.

Ví dụ về tính giá sản phẩm hoàn thành

Thông tin cho biết tại phân xưởng số 1 thuộc Nhà máy cơ khí Phú Xuân, Huế, trong tháng 10 năm 20A có tình hình như sau:

Loại sản phẩm: máy cắt cỏ đơn giản, mã sản phẩm ký hiệu là K, đầu tháng không có sản phẩm dở dang, cuối tháng hoàn thành nhập kho 900 máy và còn có 100 máy đang chế tạo dở. Chi phí phát sinh trong kỳ như sau:

Chi phí vật liệu trực tiếp là 720,5 triệu, trong đó vật liệu chính 680 triệu.

Chi phí nhân công trực tiếp là 54 triệu.

Chi phí sản xuất chung là 45 triệu.

Cho biết, nhà máy áp dụng phương pháp tính giá trị sản phẩm dở dang theo chi phí vật liệu chính.

Yêu cầu: Hãy tính tổng giá thành của 900 máy cắt cỏ và giá thành của 1 máy hoàn thành.

Vận dụng 4 bước tính giá thành đã nêu trên, chúng ta có:

Bước 1: Tập hợp chi phí trực tiếp. Theo thông tin đã cho biết, chúng ta chỉ có thể tập hợp trực tiếp cho máy cắt cỏ đã hoàn thành ba loại chi phí bao gồm chi phí vật liệu phụ là 40.5 triệu (vật liệu chính phải phân bổ), chi phí nhân công trực tiếp là 54

triệu và chi phí sản xuất chung là 45 triệu. Ở đây, chi phí sản xuất chung có thể tập hợp trực tiếp cho sản phẩm hoàn thành bởi vì nhà máy này chỉ tính chi phí vật liệu chính cho sản phẩm dở dang với mức bằng 100% chi phí đối với sản phẩm hoàn thành, các chi phí khác tính 100% cho sản phẩm hoàn thành và 0% cho sản phẩm dở dang. Như vậy chi phí vật liệu chính phải phân bổ cho sản phẩm hoàn thành và sản phẩm dở dang.

Bước 2: Phân bổ chi phí vật liệu chính cho số máy đã chế tạo xong và số máy đang chế tạo dở. Theo dữ liệu cho biết nhà máy áp dụng phân bổ vật liệu chính cho số máy đã chế tạo xong và số máy còn đang chế tạo dở dang là như nhau. Chi phí cần phải phân bổ là 680 triệu, tiêu thức phân bổ trong trường hợp này là số lượng máy đã chế tạo xong (900 cái) và số máy đang chế tạo dở (100 cái).

Áp dụng công thức phân bổ chi phí, ta có:

$$\begin{array}{l} \text{VLC phân bổ cho} \\ \text{máy cắt cỏ đã chế tạo xong} \end{array} = \frac{680}{900 + 100} \times 900 = 612 \text{ (triệu)}$$

Bước 3: Tính giá trị sản phẩm dở dang. Theo thông tin và lập luận như trên, chúng ta sẽ tính được chi phí vật liệu chính tính cho 100 máy cắt cỏ đang chế tạo dở là:

$$680 - 612 = 68 \text{ (triệu)}$$

Bước 4: Tổng hợp chi phí để tính tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành.

Theo công thức tính giá thành và số liệu tính toán ta có:

$$\begin{array}{l} \text{Tổng} \\ \text{giá} \\ \text{thành} \end{array} = 0 + (720,5 + 54 + 45) - 68 = 751,5 \text{ triệu}$$

$$\begin{array}{l} \text{Giá} \\ \text{thành} \\ \text{đơn vị} \end{array} = 751,5 / 900 = 0,835 \text{ triệu hay } 835.000\text{đ}/1 \text{ máy}$$

Từ tính toán trên, chúng ta sẽ thiết lập được bảng tính giá thành như sau:

Bảng tính giá thành

ĐVT: triệu đồng

Khoản mục chi phí	Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ	Tổng giá thành sản phẩm	Giá thành đơn vị sản phẩm
1. Chi phí NVL trực tiếp	0	720,5	68,0	652,5	0,725
Trong đó, vật liệu chính		680,0	68,0	612,0	0,68
2. Chi phí nhân công trực tiếp	0	54,0	0	54,0	0,06
3. Chi phí sản xuất chung	0	45,0	0	45,0	0,05
Cộng	0	819,5	68,0	751,5	0,835

Tính giá xuất hàng tồn kho

Trên thực tế để quản lý và kế toán hàng tồn kho nói chung người ta có thể sử dụng một trong hai phương pháp bao gồm phương pháp kê khai thường xuyên và phương pháp kiểm kê định kỳ. Việc lựa chọn phương pháp kế toán nào cho phù hợp tùy thuộc vào đặc điểm của bản thân loại hàng tồn kho mà doanh nghiệp đang nắm giữ. Lựa chọn phương pháp này hay phương pháp khác có ảnh hưởng trực tiếp đến việc tính giá hàng tồn kho, do vậy doanh nghiệp cần phải nghiên cứu kỹ lưỡng để vận dụng cho tốt.

Phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp theo dõi và phản ánh một cách thường xuyên, liên tục tình hình nhập, xuất, tồn kho của hàng tồn kho như nguyên vật liệu, hàng hoá, sản phẩm trên sổ kế toán sau mỗi nghiệp vụ nhập hoặc xuất hàng tồn kho. Theo phương pháp kế toán kê khai thường xuyên, vào mọi thời điểm người ta đều có thể tính được giá trị hàng tồn kho theo công thức dưới đây:

$$\begin{aligned} \text{Trị giá HTK tồn cuối kỳ} &= \text{Trị giá HTK tồn đầu kỳ} \\ &+ \text{Trị giá HTK nhập trong kỳ} \\ &- \text{Trị giá HTK xuất trong kỳ} \end{aligned}$$

Phương pháp kiểm kê định kỳ là phương pháp kế toán hàng tồn kho mà trong kỳ chỉ theo dõi các nghiệp vụ nhập vào, cuối kỳ tiến hành kiểm kê hàng tồn kho rồi từ đó xác định giá trị hàng tồn kho xuất trong kỳ theo công thức dưới đây:

$$\begin{aligned} \text{Trị giá HTK xuất trong kỳ} &= \text{Trị giá HTK tồn đầu kỳ} \\ &+ \text{Trị giá HTK nhập trong kỳ} \\ &- \text{Trị giá HTK tồn cuối kỳ} \end{aligned}$$

Với đặc trưng của phương pháp kiểm kê định kỳ, chúng ta cần hết sức lưu ý cẩn thận khi tiến hành kiểm kê hàng tồn kho cuối kỳ, bởi vì nếu có sai sót gì khi kiểm kê sẽ làm cho việc tính giá vốn hàng tồn kho xuất dùng hoặc xuất bán bị sai lệch, từ đó dẫn đến việc tính sai giá thành của sản phẩm hoặc sai giá vốn hàng bán ảnh hưởng đến việc tính lãi gộp, thu nhập thuần, tài sản hiện có và vốn chủ sở hữu không những của kỳ này mà cho cả những kỳ tiếp theo bởi vì giá trị hàng tồn kho của cuối kỳ này sẽ được kết chuyển thành giá trị hàng tồn kho đầu kỳ sau. Hơn nữa, nếu giá trị hàng tồn kho chiếm tỷ trọng lớn trong tài sản, việc tính sai giá xuất của hàng tồn kho sẽ làm ảnh hưởng đến tính chính xác của một số chỉ tiêu trong các báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Vì lý do đó, một khuyến cáo đối với các doanh nghiệp là phải nên rất cẩn thận khi lựa chọn sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ để kế toán hàng tồn kho. Trong

điều kiện kế toán thủ công, nếu sử dụng phương pháp kế toán kê khai thường xuyên thì có rất nhiều tính toán, tuy nhiên, với sự trợ giúp đắc lực của máy vi tính và phần mềm kế toán, chúng ta có thể xử lý nhanh chóng những tính toán phức tạp, do vậy phương pháp kê khai thường xuyên được khuyến cáo là nên sử dụng. Phương pháp kiểm kê định kỳ chỉ nên áp dụng cho các doanh nghiệp như các đơn vị thương mại kinh doanh các mặt hàng có giá trị thấp, số lượng lớn, nhiều chủng loại, qui cách hoặc là các đơn vị sản xuất với qui mô nhỏ, chỉ sản xuất một loại sản phẩm duy nhất.

Về phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho xuất dùng cho hoặc xuất bán, theo Chuẩn mực 02 - Hàng tồn kho, có 4 phương pháp tính giá xuất kho sau đây:

1. Phương pháp giá đích danh
2. Phương pháp đơn giá bình quân
3. Phương pháp nhập trước xuất trước (FIFO)
4. Phương pháp nhập sau xuất trước (LIFO)

Theo phương pháp giá đích danh, giá trị hàng tồn kho xuất ra thuộc lần nhập kho nào thì lấy đích danh giá nhập kho của lần nhập đó làm giá xuất kho.

Theo phương pháp đơn giá bình quân, vào cuối mỗi kỳ kế toán phải xác định đơn giá bình quân của hàng tồn kho đầu kỳ và nhập trong kỳ để tính giá xuất kho theo công thức sau đây:

$$\begin{array}{l} \text{Đơn giá} \\ \text{bình quân cả} \\ \text{kỳ} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Trị giá hàng tồn kho đầu kỳ} \\ + \text{Trị giá hàng tồn kho nhập trong kỳ} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Số lượng hàng tồn kho tồn đầu kỳ} \\ + \text{Số lượng hàng tồn kho nhập trong kỳ} \end{array}}$$

Ngoài ra, người ta còn có thể tính đơn giá bình quân sau mỗi lần nhập hoặc có thể tính đơn giá bình quân của hàng tồn kho cuối kỳ trước theo hai công thức dưới đây:

$$\text{Đơn giá bình quân cuối kỳ trước} = \frac{\text{Trị giá hàng tồn kho đầu kỳ (hay cuối kỳ trước)}}{\text{Số lượng hàng tồn kho tồn đầu kỳ}}$$

Theo phương pháp nhập trước xuất trước, hàng tồn kho xuất ra được tính theo giá của lô hàng nhập trước nhất, nếu không đủ về mặt số lượng thì lấy tiếp giá của lô hàng nhập vào tiếp theo theo thứ tự từ trước đến sau.

Theo phương pháp nhập sau xuất trước, hàng tồn kho xuất ra được tính theo giá của lô hàng nhập sau cùng, nếu không đủ về mặt số lượng thì lấy tiếp giá của lô hàng nhập trước lô hàng sau cùng và cứ như vậy tính ngược lên theo thời gian.

Trình tự tính giá của hàng tồn kho xuất dùng hoặc xuất bán trong kỳ được tiến hành theo ba bước :

Bước 1: Xác định số lượng hàng tồn kho xuất dùng hoặc xuất bán

Bước 2: Xác định đơn giá của hàng tồn kho xuất dùng hoặc xuất bán

Bước 3: Phân bổ chi phí mua cho hàng đã tiêu thụ trong kỳ theo tiêu thức phù hợp (nếu có) theo công thức dưới đây:

$$\text{Chi phí thu mua phân bổ cho hàng tiêu thụ} = \frac{\text{Tổng chi phí thu mua cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của hàng tồn kho cuối kỳ và bán trong kỳ}} \times \text{Tiêu thức phân bổ cho hàng tiêu thụ trong kỳ}$$

Ví dụ minh họa về các phương pháp tính giá xuất kho

Giả sử tại một đơn vị, tình hình nhập, xuất hàng hoá A trong tháng như sau:

1. Tồn đầu tháng 1.000kg, đơn giá 10.000đ/kg
2. Nhập, xuất trong tháng
 - Ngày 5: Nhập 3.000kg, đơn giá 11.000đ/kg
 - Ngày 6: Nhập 1.000kg, đơn giá 10.800đ/kg
 - Ngày 10: Xuất 3.500kg

- Ngày 12: Xuất 500 kg
- Ngày 25: Nhập 3.000kg, đơn giá 10.500đ/kg
- Ngày 26: Xuất 2.000kg
- 3. Tồn cuối tháng: 2.000kg.

Yêu cầu: Tính giá xuất kho của hàng hoá A trong tháng theo 3 phương pháp là phương pháp đơn giá bình quân cả kỳ dự trữ, phương pháp nhập trước xuất trước và phương pháp nhập sau xuất trước.

Lời giải:

1. Theo phương pháp đơn giá bình quân cả kỳ dự trữ:

- Đơn giá bình quân thực tế hàng xuất:

$$\text{Đơn giá bình quân} = \frac{1.000 \times 10.000 + 3.000 \times 11.000 + 1.000 \times 10.800 + 3.000 \times 10.500}{1.000 + 3.000 + 1.000 + 3.000} = 10.662,5 \text{đ/kg}$$

- Giá thực tế hàng xuất:

Ngày 10: $3.500 \text{kg} \times 10.662,5 = 37.318.750 \text{đ}$

Ngày 12: $500 \text{kg} \times 10.662,5 = 5.331.250 \text{đ}$

Ngày 26: $2.000 \text{kg} \times 10.662,5 = 21.325.000 \text{đ}$

Cộng 63.975.000đ

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: 21.325.000đ

2. Theo phương pháp nhập trước xuất trước:

- Giá thực tế xuất:

Ngày 10: $1.000 \text{kg} \times 10.000 \text{đ/kg} + 2.500 \text{kg} \times 11.000 \text{đ/kg} = 37.500.000 \text{đ}$

Ngày 12: $500 \text{kg} \times 11.000 \text{đ/kg} = 5.500.000 \text{đ}$

Ngày 26: $1.000\text{kg} \times 10.800\text{đ/kg} + 1.000\text{kg} \times 10.500\text{đ/kg} = 21.300.000\text{đ}$
- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: 21.000.000đ

3. Theo phương pháp nhập sau xuất trước:

- Giá thực tế hàng xuất:

Ngày 10: $1.000\text{kg} \times 10.800\text{đ/kg} + 2.500\text{kg} \times 11.000\text{đ/kg} = 38.300.000\text{đ}$

Ngày 12: $500\text{kg} \times 11.000\text{đ/kg} = 5.500.000\text{đ}$

Ngày 26: $2.000\text{kg} \times 10.500\text{đ/kg} = 21.300.000\text{đ}$

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: 20.500.000đ

Ảnh hưởng của việc lựa chọn phương pháp tính giá xuất kho

Việc lựa chọn phương pháp tính giá xuất kho của sản phẩm, hàng hoá để bán có ảnh hưởng đồng thời đến các chỉ tiêu trên các báo cáo tài chính của đơn vị.

Trước hết nó làm ảnh hưởng đến giá vốn hàng bán, một chỉ tiêu quan trọng trong báo cáo kết quả kinh doanh, từ đó có thể làm tăng hoặc giảm lợi nhuận trong kỳ tùy theo phương pháp tính giá xuất kho mà đơn vị lựa chọn cũng như xu hướng biến động giá hàng tồn kho mua vào trong kỳ tính kết quả.

Thứ hai, nó làm ảnh hưởng đến chỉ tiêu hàng tồn kho cuối kỳ trên bảng cân đối kế toán, từ đó làm tăng hoặc giảm giá trị tài sản của đơn vị.

Thứ ba, nó cũng tác động đến báo cáo lưu chuyển tiền tệ bởi vì nó tác động đến lợi nhuận, do đó cũng tác động đến thuế thu nhập doanh nghiệp dẫn đến số tiền nộp thuế cũng bị ảnh hưởng từ đó ảnh hưởng đến báo cáo dòng tiền.

Tuy nhiên cần lưu ý rằng cả bốn phương pháp tính giá xuất kho của hàng tồn kho chỉ ảnh hưởng đến giá trị chứ không ảnh hưởng đến số lượng hàng xuất và tồn kho cuối kỳ, cũng không ảnh hưởng tiền mua hàng hay khoản phải trả cho người bán, bởi vì giá gốc của hàng tồn kho đã được ghi nhận khi phát sinh nghiệp vụ này. Vấn đề ở đây chỉ là các phương pháp phân bổ chi phí hàng tồn kho vào giá vốn hàng bán mà thôi.

Đơn vị có quyền được lựa chọn bất kỳ phương nào trong bốn phương pháp tính giá hàng tồn kho, nhưng các đơn vị phải bắt buộc áp dụng phương pháp đã chọn một cách nhất quán, đó là sự tuân thủ từ kỳ này sang kỳ khác. Bởi vì việc diễn giải và phân tích báo cáo tài chính liên quan tới việc so sánh giữa nhiều kỳ kế toán khác nhau, cho nên nếu đơn vị liên tục thay đổi phương pháp kế toán thì việc so sánh sẽ không còn nhiều ý nghĩa nữa. Tuy nhiên, khi điều kiện thị trường có nhiều biến động và hoàn cảnh thay đổi, các đơn vị có thể thay đổi phương pháp kế toán đã chọn nhưng đơn vị phải ghi chú rõ ràng về sự thay đổi này và ảnh hưởng của nó ra sao đến các chỉ tiêu liên quan trong các báo cáo tài chính để người đọc các báo cáo này được biết.

Lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho

Để có thể có thông tin về giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho, kế toán được phép lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho trong tình huống giá trên thị trường của hàng tồn kho mà đơn vị đang nắm giữ có xu hướng giảm thấp hơn với giá gốc mua vào được ghi nhận trên sổ sách kế toán. Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho phù hợp với nguyên tắc thận trọng của kế toán. Nguyên tắc này đòi hỏi kế toán không được phản ánh giá trị tài sản trên sổ kế toán lớn hơn giá trị có thể thực hiện ước tính của tài sản đó.

Lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho thực chất là việc tính trước tổn thất có thể xảy ra do hàng tồn kho bị giảm giá trên thị trường, điều này gây bất lợi cho đơn vị. Với bản chất như vậy, khi lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho kế toán tính trước vào chi phí sản xuất kinh doanh phần chênh lệch giá trị giữa giá trên sổ kế toán và giá thị trường vào thời điểm cuối kỳ.

Mức được lập dự phòng tính trước vào chi phí sản xuất kinh doanh được tính theo công thức sau:

$$\text{Mức lập dự phòng} = \text{Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho} - \text{Giá trị thực hiện ước tính}$$

Lập dự phòng phải thu khó đòi

Như đã trình bày, các khoản phải thu đã được biểu hiện bằng tiền, do vậy về nguyên tắc thì không phải tính giá chúng. Nhưng theo nguyên tắc thận trọng, trên thực tế có thể có những khách hàng đáng ngờ mà đơn vị có thể không thể đòi nợ được, cho nên kế toán phải tiến hành trích lập dự phòng phải thu khó đòi để có thể bù đắp được tổn thất khi thực sự xảy ra việc không thu được đối với những khách hàng đáng ngờ này.

Mức trích lập dự phòng phải thu khó đòi có thể được tính toán dựa trên kinh nghiệm của đơn vị với các khách hàng trong quá khứ về tỷ lệ nợ không thu được, hoặc dựa trên một khoảng thời gian nhất định mà khách hàng thanh toán chậm, hoặc dựa vào tình hình thực tế của con nợ để trích lập một mức dự phòng rủi ro không thu được nợ có thể xảy ra trong tương lai.

Lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán ngắn hạn

Đối với những khoản đầu tư chứng khoán ngắn hạn, trong điều kiện thị trường chứng khoán phát triển mạnh thì chứng khoán có thể dễ dàng chuyển thành tiền mà không có rủi ro hoặc rủi ro rất ít. Tuy nhiên, giá cả trên thị trường chứng khoán thường xuyên biến động. Nếu trong tình huống mà đơn vị đang nắm giữ những chứng khoán liên tục bị rút giá trên thị trường, khi đó kế toán cần phải tính toán và lập dự phòng đầu tư chứng khoán ngắn hạn với mức lập dự phòng bằng chênh lệch giá giữa giá gốc của chứng khoán ghi nhận trên sổ sách kế toán và giá thực tế trên thị trường vào thời điểm lập dự phòng nhân lên với số lượng từng loại chứng khoán mà đơn vị đang nắm giữ.

Một điều cần lưu ý là chỉ được lập các khoản dự phòng nêu trên, nếu kế toán có những bằng chứng chắc chắn về sự giảm giá hoặc khả năng khách hàng không trả được nợ. Trong tình huống xu hướng giá tăng lên thì không được lập dự phòng.

3.3.2. Tính giá tài sản dài hạn

Tài sản dài hạn bao gồm các khoản phải thu dài hạn, TSCĐ và các khoản đầu tư tài chính dài hạn. Tuy nhiên ở đây chúng ta chỉ đề cập đến tính giá TSCĐ trong một số tình huống chủ yếu bao gồm TSCĐ mua vào, TSCĐ tự chế tạo, TSCĐ nhận vốn góp

liên doanh, TSCĐ được cấp trên cấp và TSCĐ thuê tài chính. Về thực chất, các khoản phải thu dài hạn đã được biểu hiện bằng tiền.

Tính giá TSCĐ mua vào

Theo Chuẩn mực 03 - TSCĐ hữu hình, nguyên giá TSCĐ được xác định bằng toàn bộ các khoản chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để có được TSCĐ tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng sử dụng được.

Khi mua TSCĐ vào, nguyên giá của TSCĐ được tính theo công thức sau:

*Nguyên giá TSCĐ = Giá mua thực tế + Chi phí trước khi sử dụng
mua vào*

Nguyên giá TSCĐ xây dựng:

*Nguyên giá TSCĐ = Giá thành thực tế (hoặc giá trị quyết toán công trình)
xây dựng + Chi phí trước khi sử dụng (nếu có)*

Nguyên giá TSCĐ được cấp:

*Nguyên giá TSCĐ = Giá ghi sổ của đơn vị cấp + Chi phí trước khi sử dụng
được cấp*

Nguyên giá TSCĐ nhận góp vốn liên doanh:

*Nguyên giá TSCĐ góp vốn = Giá do Hội đồng định giá quyết định
+ Chi phí trước khi sử dụng (nếu có)*

Nguyên giá TSCĐ hữu hình mua dưới hình thức trao đổi:

*Nguyên giá TSCĐ trao đổi = Giá trị hợp lý của TSCĐ nhận về
+/- khoản tiền trả thêm/nhận thêm*

Nguyên giá TSCĐ vô hình:

Nguyên giá TSCĐ vô hình = Chi phí chi ra để mua các TSCĐ vô hình

Đối với TSCĐ, do đặc điểm của TSCĐ là nó chuyển dần giá trị vào giá trị của sản phẩm, dịch vụ hoàn thành và hao mòn cả về mặt hữu hình và vô hình, nên kế toán cần phải theo dõi TSCĐ theo ba chỉ tiêu bao gồm nguyên giá TSCĐ, khấu hao TSCĐ và giá trị còn lại của TSCĐ. Nguyên giá TSCĐ là giá trị ghi sổ ban đầu khi đơn vị nhận tài sản. Trong quá trình sử dụng, TSCĐ sẽ bị hao mòn, bị giảm giá. Tuy nhiên để tính toán một cách chính xác mức độ giảm giá của TSCĐ là một việc rất khó khăn và tốn kém, do vậy trên thực tế người ta sử dụng một phương pháp đơn giản để có thể tính toán và phân bổ giá trị của TSCĐ vào giá trị sản phẩm hoàn thành nhằm xác định mức thu hồi vốn đầu tư vào TSCĐ theo từng kỳ. Đó chính là phương pháp tính khấu hao.

Khấu hao là việc phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của TSCĐ trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó (*Chuẩn mực 03*). Trong đó, giá trị phải khấu hao là nguyên giá của TSCĐ ghi trên các báo cáo tài chính trừ đi giá trị thanh lý ước tính của tài sản đó. Thời gian hữu ích của TSCĐ được hiểu là thời gian mà TSCĐ phát huy được tác dụng cho sản xuất, kinh doanh và được tính bằng:

- (1) Thời gian mà doanh nghiệp dự tính sử dụng TSCĐ; hoặc
- (2) Số lượng sản phẩm hoặc các đơn vị tính tương tự mà doanh nghiệp dự tính thu được từ việc sử dụng tài sản.

Hiện nay theo qui định của Chuẩn mực 03 - TSCĐ hữu hình, tiêu chuẩn để ghi nhận TSCĐ hữu hình bao gồm 4 tiêu chuẩn sau đây:

- (1) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó;
- (2) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;

- (3) Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm;
- (4) Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo qui định hiện hành (từ 10 triệu đồng trở lên)

Theo qui định của Chuẩn mực 04 - TSCĐ vô hình, để đủ điều kiện ghi nhận là TSCĐ vô hình, tài sản cần thoả mãn đồng thời 4 tiêu chuẩn sau:

- (1) Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do tài sản đó mang lại;
- (2) Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách đáng tin cậy;
- (3) Thời gian sử dụng ước tính trên 1 năm;
- (4) Có đủ tiêu chuẩn giá trị theo qui định hiện hành (từ 10 triệu đồng trở lên)

Theo Chuẩn mực 03 và Chuẩn mực 04, có 3 phương pháp tính khấu hao sau đây:

- Phương pháp khấu hao đều hay còn gọi là khấu hao theo đường thẳng
- Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần
- Phương pháp khấu hao theo số lượng sản lượng

Mối quan hệ giữa nguyên giá TSCĐ, khấu hao TSCĐ và giá trị còn lại của TSCĐ được thể hiện qua công thức sau đây:

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

Ví dụ về tính giá TSCĐ

Chẳng hạn, Công ty dược Trung Ương Huế mua một dây chuyền sản xuất thuốc của Pháp, trị giá 250 triệu là giá chưa có thuế GTGT, chi phí lắp đặt, chạy thử là 10 triệu.

Yêu cầu: Hãy tính giá gốc của dây chuyền sản xuất thuốc nêu trên.

Lời giải:

Theo nguyên tắc tính giá TSCĐ mua vào chúng ta có thể tính được giá trị của dây chuyền sản xuất thuốc mà Công ty dược Trung Ương Huế mua vào như sau:

$$\text{Giá trị dây chuyền sản xuất} = 250 + 10 = 260 \text{ triệu}$$

Tính giá TSCĐ thuê tài chính

Theo Chuẩn mực 06 - Thuê tài sản, thuê tài sản là sự thoả thuận giữa bên cho thuê và bên thuê về việc bên cho thuê chuyển quyền sử dụng tài sản cho bên thuê trong một khoảng thời gian nhất định để được nhận tiền cho thuê một lần hoặc nhiều lần. Thuê tài sản được phân biệt thành hai loại thuê hoạt động và thuê tài chính.

Thuê tài chính được hiểu là nghiệp vụ thuê tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê. Những nghiệp vụ thuê tài sản không thoả mãn là thuê tài chính sẽ được gọi là thuê hoạt động.

Đối với tài sản thuê hoạt động, số tiền thuê được ghi nhận vào chi phí sản xuất trong kỳ.

Đối với hoạt động thuê tài chính, kế toán bên đi thuê TSCĐ ghi nhận nguyên giá TSCĐ thuê theo công thức sau:

$$\text{Nguyên giá TSCĐ thuê tài chính} = \text{Giá trị hợp lý của tài sản thuê tại thời điểm khởi đầu thuê} + \text{chi phí trực tiếp liên quan đến hoạt động thuê tài chính}$$

Số tiền mà bên thuê TSCĐ phải trả cho bên cho thuê bao gồm một phần vốn gốc và một phần là lãi thuê tài sản, trong đó lãi thuê tài sản được ghi nhận là chi phí tài chính mà không kế toán vào chi phí sản xuất kinh doanh.

Cần lưu ý rằng, đối với các khoản phải thu dài hạn, nếu có những bằng chứng chắc chắn về khả năng trả nợ của những khách hàng xấu, kế toán cần lập dự phòng phải thu dài hạn khó đòi. Tương tự, đối với các khoản đầu tư chứng khoán dài hạn, nếu giá của các chứng khoán do đơn vị nắm giữ có xu hướng giảm giá thấp hơn giá gốc mua vào, kế toán cần tính toán và lập dự phòng giảm giá đầu tư chứng khoán dài hạn.

Tóm tắt nội dung của chương 3

Chương 3 đề cập đến sự cần thiết của tính giá các đối tượng kế toán và vị trí của phương pháp tính giá trong hệ thống bốn phương pháp kế toán, năm nguyên tắc kế toán chung có ảnh hưởng đến tính giá, hai yêu cầu đối với tính giá và ba nguyên tắc mà kế toán khi tính giá phải bảo đảm tuân thủ. Trình tự tính giá các đối tượng kế toán chủ yếu bao gồm tính giá các tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn. Cần lưu ý rằng các tài sản đã được thể hiện bằng tiền hoặc tương đương tiền chỉ tính giá khi liên quan đến ngoại tệ hoặc khi thị giá các tài sản này thấp hơn giá gốc của chúng ghi trong sổ sách kế toán, khi đó kế toán cần lập dự phòng để bù đắp rủi ro khi xảy ra thiệt hại do sự giảm giá của các tài sản này.

Câu hỏi ôn tập chương 3

1. Tại sao phải tính giá các đối tượng kế toán?
2. Phương pháp tính giá là gì? Vị trí của nó trong hệ thống phương pháp kế toán?
3. Các tài sản là tiền hoặc tương đương tiền phải tính giá khi nào?
4. Trình bày 5 nguyên tắc kế toán chung ảnh hưởng đến tính giá?
5. Trình bày hai yêu cầu đối với tính giá và ba nguyên tắc mà kế toán phải tuân thủ khi thực hiện tính giá.
6. Trình bày công thức phân bổ chi phí. Cho ví dụ minh họa.
7. Trình bày ba bước khi tính giá hàng tồn kho, nguyên vật liệu, hàng hoá mua vào.
8. Trình bày bốn bước tính giá thành sản phẩm hoàn thành. Công thức tính giá tổng giá thành sản phẩm hoàn thành và giá thành đơn vị thành phẩm.
9. Trình bày bốn phương pháp tính giá xuất kho hàng tồn kho để sử dụng hoặc xuất bán.
10. Thế nào là phương pháp kê khai thường xuyên? Phương pháp kiểm kê định kỳ?
11. Khi nào kế toán được lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho?
12. Khi nào kế toán được lập dự phòng phải thu khó đòi?
13. Cho biết ý nghĩa của việc lập dự phòng giảm giá tài sản nói chung.
14. Trình bày công thức tính giá TSCĐ trong các trường hợp: (1) mua vào; (2) nhận vốn góp; (3) tự xây dựng; (4) được cấp; (5) trao đổi tương đương.
15. Trình bày công thức tính giá TSCĐ vô hình.
16. Trình bày công thức tính giá TSCĐ thuê tài chính.
17. TSCĐ cần phải được theo dõi theo ba chỉ tiêu, đó là những chỉ tiêu nào và mối quan hệ giữa chúng ra sao?
18. Khấu hao là gì? Có mấy phương pháp tính khấu hao? Kể tên các phương pháp này?
19. Hãy cho biết Chuẩn mực kế toán nào trực tiếp hướng dẫn kế toán hàng tồn kho.
20. Hãy cho biết những Chuẩn mực kế toán nào trực tiếp hướng dẫn kế toán TSCĐ.

Bài tập chương 3

Bài tập 3.1 : Kiểm tra tổng hợp các khái niệm

Hãy cho biết những lời khẳng định dưới đây đúng hay sai (đánh dấu X vào ô lựa chọn của bạn).

		Đúng	Sai
1	Tính giá là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự hình thành và phát sinh các chi phí nhằm giúp kế toán tính toán giá trị ghi sổ của các loại tài sản của đơn vị.		
2	Tính giá là phương pháp biểu hiện giá trị các đối tượng kế toán bằng tiền phù hợp với các nguyên tắc và các qui định pháp luật của Nhà nước ban hành.		
3	Nguyên tắc giá gốc đòi hỏi một tài sản khi đơn vị mua vào phải được ghi nhận theo giá phí (chi phí) tại thời điểm xảy ra nghiệp vụ mua.		
4	Nguyên tắc hoạt động liên tục yêu cầu kế toán phải điều chỉnh liên tục giá trị các tài sản trên sổ sách kế toán theo giá thị trường.		
5	Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi kế toán không được kế toán giá trị của tài sản cao hơn giá trị thực hiện ước tính của tài sản đó.		
6	Nguyên tắc khách quan đòi hỏi các số liệu kế toán ghi chép phải dựa trên những sự kiện có tính kiểm tra được, cụ thể đối với số liệu kế toán về giá trị tài sản phải dựa trên giá phí.		
7	Nếu doanh nghiệp đã chọn phương pháp kế toán kê khai thường xuyên để kế toán hàng tồn kho thì không được thay đổi phương pháp này trong phạm vi một kỳ kế toán.		
8	Ba nguyên tắc mà kế toán phải tuân thủ khi tính giá là phải xác định đối tượng tính giá phù hợp, phân loại chi phí hợp lý và chọn tiêu thức phân bổ chi phí phù hợp.		

9	Khi tính giá hàng hoá mua vào do nhập khẩu, nếu có thuế nhập khẩu, kế toán không cần phải tính thuế nhập khẩu này vào giá gốc của hàng hoá mua vào.		
10	Khi mua vật tư vào, nếu được hưởng chiết khấu thanh toán, kế toán phải trừ bớt số tiền chiết khấu này khỏi giá gốc của vật tư mua vào.		
11	Hàng tồn kho bao gồm những tài sản đang dự trữ trong kho của đơn vị		
12	Muốn tính được giá xuất kho của hàng tồn kho theo phương pháp đơn giá bình quân cả kỳ, cần phải biết các đại lượng sau đây: (1) giá thực tế của hàng tồn kho đầu kỳ; (2) giá thực tế của hàng tồn kho nhập trong kỳ; (3) số lượng của hàng tồn kho tồn đầu kỳ và (4) số lượng hàng tồn kho nhập trong kỳ.		
13	Theo phương pháp nhập trước xuất trước, hàng tồn kho xuất ra được tính theo giá của lô hàng nhập trước nhất, do vậy giá của hàng tồn kho cuối kỳ sẽ là giá của các lô hàng nhập sau cùng.		
14	Theo phương pháp giá đích danh, giá trị hàng tồn kho xuất ra thuộc lần nhập kho nào thì lấy đích danh giá nhập kho của lần nhập đó làm giá xuất kho.		
15	Theo phương pháp nhập sau xuất trước, hàng tồn kho xuất ra được tính theo giá của lô hàng nhập sau cùng, do vậy giá của hàng tồn kho cuối kỳ sẽ là giá của các lô hàng nhập sau cùng.		
16	Kê khai thường xuyên là phương pháp kế toán hàng tồn kho mà trong kỳ chỉ theo dõi các nghiệp vụ nhập vào, cuối kỳ tiến hành kiểm kê hàng tồn kho rồi từ đó xác định giá trị hàng tồn kho xuất trong kỳ.		
17	Kiểm kê định kỳ là phương pháp theo dõi và phản ánh một cách thường xuyên, liên tục tình hình nhập, xuất, tồn kho của hàng tồn kho.		

18	Khi thị giá của chứng khoán mà doanh nghiệp nắm giữ tăng cao hơn giá gốc của chúng thì kế toán cần lập dự phòng.		
19	Khi mua TSCĐ, nếu phát sinh thêm các chi phí lắp đặt, chạy thử, kế toán không được cộng thêm chi phí này vào nguyên giá của TSCĐ mua vào.		
20	Giá trị còn lại của TSCĐ được tính bằng cách lấy nguyên giá của TSCĐ trừ đi khấu hao của kỳ tính toán.		
21	Khi mua vật liệu, nếu được hưởng chiết khấu thương mại, kế toán cần phải trừ bớt số tiền chiết khấu này khỏi giá gốc của vật liệu mua vào.		
22	Theo nguyên tắc nhất quán, kế toán không được lựa chọn các phương pháp tính giá xuất kho khác nhau cho các loại hàng tồn kho khác nhau.		
23	Không được cộng thuế nhập khẩu vào giá gốc của lô hàng nhập khẩu.		
24	Trong thời kỳ lạm phát, phương pháp LIFO làm cho lợi nhuận cao do áp dụng giá vốn cũ.		
25	Trong thời kỳ lạm phát, phương pháp FIFO làm cho lợi nhuận cao do áp dụng giá vốn cũ.		
26	Phương pháp FIFO làm cho giá vốn hàng bán luôn là giá gần nhất với giá thị trường thực tại.		
27	Phương pháp LIFO làm cho trị giá hàng tồn kho cuối kỳ luôn là giá gần nhất với giá thị trường thực tại.		
28	Việc lựa chọn phương pháp tính giá xuất bán hàng tồn kho làm ảnh hưởng đến lợi nhuận trong kỳ của doanh nghiệp.		
29	Việc lựa chọn phương pháp tính giá xuất bán hàng tồn kho làm ảnh hưởng đến thuế thu nhập trong kỳ của doanh nghiệp.		
30	Việc lựa chọn phương pháp tính giá xuất bán hàng tồn kho làm ảnh hưởng đến báo cáo dòng tiền của doanh nghiệp.		

Bài tập 3.2. Tính giá tài sản mua vào

Tại HTX TMDV Thuận Thành trong tháng 1 năm 20A có các nghiệp vụ sau đây:

1. Mua sữa chua của Nhà máy Bia Huế, số lượng 1.000 hộp, đơn giá 1.800đ/hộp. Chiết khấu thương mại được hưởng 1%.
2. Mua nước gội đầu Monsavon của Pháp, số lượng 200 chai, đơn giá 55.000đ/chai.
3. Mua phần mềm kế toán trị giá 30 triệu. Chi phí cài đặt 5 triệu.

Yêu cầu: *Tính giá các tài sản mua vào nêu trên.*

Bài tập 3.3. Tính giá thành sản phẩm tự sản xuất

Tại phân xưởng may số 1 của Nhà máy dệt Thủy Dương, Huế trong tháng 2 năm 20A có tình hình chi phí sản xuất quần áo thể thao xuất khẩu mã hiệu sản xuất là K102 như sau:

- Chi phí vải : 124 triệu
- Chi phí vật liệu phụ : 5 triệu
- Chi phí lương công nhân trực tiếp may : 10 triệu
- Chi phí sản xuất chung phân xưởng : 5 triệu
- Đầu tháng có chi phí sản xuất dở dang còn đang nằm trong quần áo may dở là 20 triệu (chi phí vải).
- Cuối tháng nhập kho 1000 bộ quần áo hoàn thành và 200 bộ may dở.
- Chi phí tính cho quần áo may dở chỉ bao gồm chi phí vải được tính bằng chi phí cho quần áo đã may xong, những chi phí khác tính hết vào sản phẩm hoàn thành trong tháng.
- Kỳ tính giá thành là tháng.

Yêu cầu: *Tính giá thành của 1000 bộ quần áo hoàn thành và giá thành đơn vị một bộ quần áo.*

Bài tập 3.4. Tính giá giá xuất kho hàng hoá

Công ty TNHH Tường Vân chuyên kinh doanh mặt hàng đường. Trong tháng 1 năm 20A, các nghiệp vụ mua bán diễn ra như sau:

- Tồn kho đầu tháng: 500kg, đơn giá 9.800đ/kg
- Ngày 5: mua 1.000kg, đơn giá 10.000đ/kg
- Ngày 6: bán 1.200kg
- Ngày 10: mua 2.000kg, đơn giá 10.100đ/kg
- Ngày 15: bán 1.500kg
- Ngày 30: mua 1.000kg, đơn giá 10.150đ/kg
- Tồn kho cuối tháng 1.800kg

Yêu cầu: *Tính giá xuất kho đường bán trong tháng 1 và giá trị đường tồn kho cuối tháng theo ba phương pháp bao gồm phương pháp đơn giá bình quân cả kỳ, nhập trước xuất trước và nhập sau xuất trước.*

Chương 4

TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

VÀ PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN KÉP

Mục tiêu học tập

Học xong chương này, sinh viên sẽ hiểu được :

1. *Khái niệm tài khoản và vị trí của phương pháp đối ứng tài khoản trong hệ thống các phương pháp kế toán.*
2. *Phương pháp kế toán kép và nguyên tắc ghi Nợ, ghi Có*
3. *Các mối quan hệ đối ứng kế toán.*
4. *Kết cấu tài khoản kế toán chủ yếu phản ánh tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu.*
5. *Xác định, đo lường và phân tích được các giao dịch/các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh thông qua sử dụng phương trình kế toán cơ bản và tài khoản kế toán.*
6. *Cách ghi chép các nghiệp vụ vào sổ Nhật ký và Sổ cái.*
7. *Hệ thống tài khoản kế toán thống nhất của Việt Nam ban hành theo quyết định 15/2006 ngày 20 tháng 3 năm 2006 của Bộ tài chính.*
8. *Phân biệt được kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết.*

4.1. Khái niệm và vị trí của phương pháp đối ứng tài khoản

4.1.1. Khái niệm phương pháp đối ứng - tài khoản

Phương pháp đối ứng tài khoản là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự vận động của tài sản, nguồn vốn trong quá trình kinh doanh theo mối quan hệ biện chứng được phản ánh trong mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh thông qua sử dụng hệ thống tài khoản kế toán.

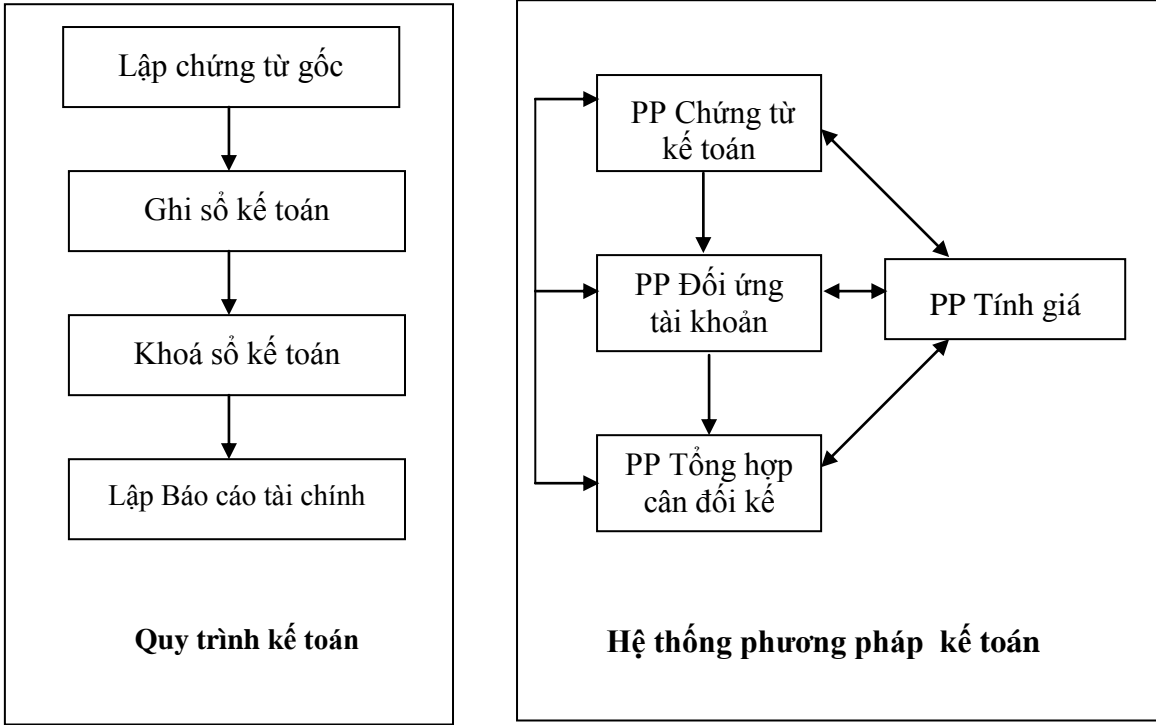
Như đã trình bày trong chương 1, mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh đều tạo nên tác động kép ảnh hưởng đến ít nhất hai đối tượng kế toán cụ thể tạo nên mối quan hệ đối ứng, cân bằng nhau về lượng giữa chúng. Do vậy để biểu hiện được các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình kinh doanh của nghiệp vụ dựa trên phương pháp đối ứng tài khoản, trước hết người ta tiến hành phân tích tác động của nghiệp vụ đến các đối tượng kế toán liên quan, có nghĩa là xác định chiều hướng biến động tăng hay

giảm của các đối tượng này, sau đó sử dụng phương trình kế toán cơ bản để phân tích nội dung kinh tế của nghiệp vụ và thông qua các tài khoản liên quan để biểu hiện sự cân bằng về lượng giữa các đối tượng liên quan trong từng nghiệp vụ.

Như vậy chúng ta không thể nghiên cứu phương pháp đối ứng tài khoản, nếu không tiến hành nghiên cứu về các mối quan hệ đối ứng kế toán, hệ thống tài khoản kế toán và phương pháp ghi chép hay còn gọi là phương pháp kế toán kép.

4.1.2. Vị trí của phương pháp đối ứng - tài khoản trong hệ thống phương pháp kế toán

Nếu phương pháp chứng từ kế toán chỉ cho phép theo dõi, sao chụp từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh một cách riêng lẻ thì phương pháp đối ứng tài khoản cho phép biểu hiện mối quan hệ vốn có giữa các đối tượng kế toán trong từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Vị trí của phương pháp đối ứng tài khoản trong hệ thống phương pháp kế toán trong mối quan hệ với qui trình kế toán được thể hiện qua hình 4.1 dưới đây.



Hình 4.1. Mối quan hệ giữa qui trình kế toán và hệ thống phương pháp kế toán

Khi đặt cạnh nhau qui trình kế toán gồm 4 bước và hệ thống 4 phương pháp kế toán, chúng ta quan sát thấy một sự tương ứng giữa chúng rất rõ ràng.

Qui trình kế toán chỉ ra trật tự các bước công việc mà kế toán phải thực hiện,

tương ứng với nó, hệ thống phương pháp kế toán chỉ cho chúng ta biết cách thức để thực hiện các công việc này một cách khái quát.

Bước thứ nhất trong qui trình kế toán cho biết công việc hàng ngày của kế toán là phải lập hoặc thu nhận các chứng từ kế toán phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, tương ứng với nó phương pháp chứng từ kế toán chỉ cho chúng ta cách lập chứng từ như thế nào, cần phải tuân thủ những yêu cầu gì về hình thức cũng như nội dung của chứng từ.

Bước thứ hai trong qui trình kế toán là sử dụng chứng từ sau khi chứng từ đã được kiểm tra tính hợp lệ và hợp pháp để làm căn cứ ghi sổ kế toán, tương ứng hai phương pháp tính giá và đối ứng tài khoản chỉ rõ cách tính giá để xác định giá trị của nghiệp vụ phát sinh và bản chất kinh tế của nghiệp vụ thể hiện qua mối quan hệ đối ứng giữa các đối tượng kế toán liên quan và cách ghi nhận các nghiệp vụ vào sổ sách kế toán.

Bước thứ ba trong qui trình kế toán là khoá sổ kế toán vào cuối kỳ, tương ứng một lần nữa cả hai phương pháp tính giá và phương pháp tài khoản kế toán cho phép xác định được các chỉ tiêu thích hợp để kết chuyển tài khoản và xác định chỉ tiêu số dư cuối kỳ của các tài khoản phản ánh hiện trạng nguồn lực của đơn vị vào cuối kỳ kế toán.

Tiếp theo là bước thứ tư, bước cuối cùng trong qui trình kế toán là lập báo cáo tài chính, tương ứng phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán giúp xác định các mối quan hệ cân đối kế toán và xác định các chỉ tiêu phù hợp cho việc thiết lập các báo cáo tài chính bắt buộc.

Tuy nhiên, đây mới chỉ là mô tả khái quát mối quan hệ giữa qui trình kế toán và hệ thống phương pháp kế toán, ở chương 7 chúng ta sẽ có dịp quay lại vấn đề này chi tiết hơn khi tìm hiểu về kế toán các quá trình kinh doanh chủ yếu.

4.1.3. Các mối quan hệ đối ứng kế toán chủ yếu

Như đã trình bày, bản thân mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh đã chứa đựng trong nó các mối quan hệ nhất định. Trên thực tế, mỗi nghiệp vụ hay còn gọi là mỗi giao dịch phát sinh sẽ làm ảnh hưởng đến ít nhất hai đối tượng của vốn kinh doanh thể hiện qua hai mặt của vốn là tài sản và nguồn vốn. Dựa trên phương trình kế toán cơ bản và

hai chiều hướng ảnh hưởng tăng hoặc giảm tài sản hay nguồn vốn, chúng ta có thể khái quát bốn loại nghiệp vụ kinh tế - tài chính phát sinh trong đơn vị có liên quan đến tài sản và nguồn vốn sau đây.

Loại nghiệp vụ thứ nhất, một nghiệp vụ hay giao dịch làm tăng tài sản này, đồng thời giảm một tài sản khác.

Ví dụ: mua hàng hoá trả bằng chuyển khoản, số tiền 20 triệu. Giao dịch này làm tăng tài sản hàng hoá đồng thời làm giảm tài sản tiền gửi ngân hàng với cùng một lượng là 20 triệu đồng, như vậy giao dịch này chỉ làm thay đổi cơ cấu tài sản nhưng không làm tăng hay giảm quy mô tài sản của đơn vị, cũng không ảnh hưởng đến nguồn tài trợ. Nếu chúng ta qui ước dấu (+) để biểu hiện biến động tăng và dấu (-) biểu hiện biến động giảm, sử dụng phương trình kế toán cơ bản chúng ta có thể phân tích được mọi nghiệp vụ phát sinh.

Với ví dụ này chúng ta có thể trình bày như sau:

TÀI SẢN	=	NỢ PHẢI TRẢ	+	VỐN CHỦ HỮU
Hàng hoá + 20 triệu				
Tiền gửi - 20 triệu				

Nhận xét, giao dịch này chỉ tác động lên vế trái của phương trình kế toán cơ bản, trong đó một tác động tăng, một tác động giảm cùng một lượng, do vậy tổng tác động lên vế trái là bằng không, phương trình kế toán cơ bản vẫn đảm bảo cân bằng.

Loại nghiệp vụ thứ hai, một giao dịch làm tăng tài sản đồng thời tăng nguồn vốn.

Ví dụ: mua chịu hàng hoá trị giá 20 triệu đồng. Giao dịch này làm tăng tài sản hàng hoá lên 20 triệu, đồng thời làm tăng nguồn nợ phải trả lên 20 triệu.

Dùng phương trình kế toán cơ bản để phân tích ta có:

TÀI SẢN	=	NỢ PHẢI TRẢ	+	VỐN CHỦ HỮU
Hàng hoá + 20 triệu		Nợ người bán + 20 triệu		

Nhận xét, loại giao dịch này tác động đồng thời lên hai vế của phương trình kế toán cơ bản, và làm tăng cả hai vế với cùng một lượng. Nói cách khác, qui mô của cả tài sản và nguồn vốn đều tăng lên với cùng một lượng, phương trình kế toán cơ bản vẫn đảm bảo cân bằng.

Loại nghiệp vụ thứ ba, một giao dịch làm tăng nguồn vốn này đồng thời giảm nguồn vốn khác.

Ví dụ: đơn vị vay ngân hàng để trả nợ nhà cung cấp, 50 triệu đồng. Giao dịch này làm tăng nguồn vốn vay ngân hàng lên 50 triệu, đồng thời làm giảm nguồn nợ phải trả nhà cung cấp 50 triệu.

Dùng phương trình kế toán cơ bản để phân tích ta có:

$$\begin{aligned} \text{TÀI SẢN} &= \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ HỮU} \\ &\text{Nợ người bán} - 50 \text{ triệu} \\ &\text{Vay ngân hàng} + 50 \text{ triệu} \end{aligned}$$

Nhận xét, loại giao dịch này chỉ tác động lên vế phải của phương trình kế toán cơ bản, trong đó một tác động tăng, một tác động giảm với cùng một lượng, do đó tổng tác động lên vế phải của phương trình kế toán cơ bản là bằng 0, qui mô của nguồn vốn không thay đổi mà chỉ thay đổi cơ cấu nguồn vốn mà thôi, phương trình kế toán cơ bản vẫn đảm bảo cân bằng.

Loại nghiệp vụ thứ tư, một giao dịch làm giảm nguồn vốn đồng thời giảm tài sản.

Ví dụ: đơn vị dùng tiền mặt thanh toán nợ lương cho nhân viên 35 triệu đồng. Giao dịch này làm giảm nguồn vốn nợ nhân viên đi 35 triệu, đồng thời làm giảm tài sản tiền mặt đi 35 triệu đồng.

Dùng phương trình kế toán cơ bản để phân tích ta có:

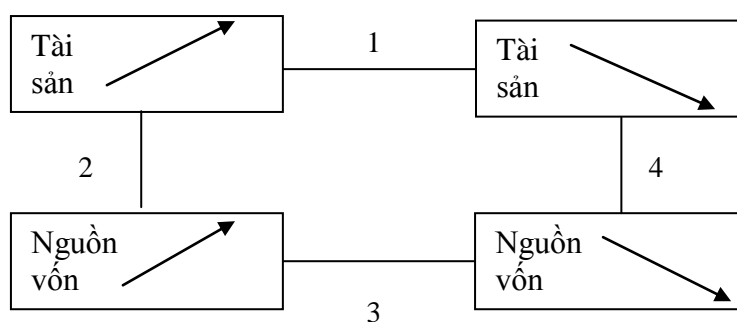
$$\text{TÀI SẢN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ HỮU}$$

Tiền mặt - 35 triệu Nợ lương - 35 triệu

Nhận xét, loại giao dịch này tác động đồng thời lên hai vế phải của phương trình kế toán cơ bản, làm giảm qui mô của tài sản và nguồn vốn cùng một lượng, phương trình kế toán cơ bản vẫn đảm bảo cân bằng.

Như vậy qua bốn ví dụ trên chúng ta thấy phương trình kế toán cơ bản luôn cân bằng vào mọi thời điểm. Nó là một công cụ quan trọng giúp chúng ta phân tích một cách đúng đắn các nghiệp vụ kinh tế - tài chính phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị.

Chúng ta có thể mô hình bốn loại nghiệp vụ trên trong hình 4.2. dưới đây.



Hình 4.2. Mô hình bốn loại quan hệ đối ứng liên quan đến tài sản và nguồn vốn

Một cặp khái niệm quan trọng mà chúng ta cần phải đề cập, đó là khái niệm chi phí và doanh thu. Trong quá trình kinh doanh hay nói cách khác là trong quá trình sử dụng tiền để tạo ra tiền đã hình thành nên các giao dịch, các nghiệp vụ kinh tế - tài chính liên quan đến các khoản chi phí và doanh thu tương ứng. Có thể nói, quá trình kinh doanh chính là quá trình phát sinh chi phí để tạo ra doanh thu và lợi nhuận. Về bản chất, chi phí và doanh thu tác dụng theo hai chiều hướng ngược nhau trên lợi nhuận của đơn vị. Với điều kiện tất cả mọi yếu tố khác như nhau, nếu tăng chi phí sẽ làm giảm lợi nhuận, ngược lại nếu tăng doanh thu sẽ làm tăng lợi nhuận. Các giao dịch liên quan đến chi phí sẽ làm giảm tài sản hoặc tăng khoản nợ của đơn vị mà không ảnh hưởng đến tài sản hoặc khoản nợ khác của đơn vị. Ngược lại, các giao dịch liên quan đến doanh thu làm tăng tài sản hoặc giảm nợ phải trả mà không làm ảnh hưởng đến tài sản khác hoặc khoản nợ khác.

Chúng ta cũng có thể tóm tắt bốn loại nghiệp vụ phát sinh liên quan đến doanh thu và chi phí dưới đây mà chúng ta sẽ đánh số thứ tự tiếp theo bốn loại nghiệp vụ liên quan đến tài sản và nguồn vốn, tức là từ loại thứ năm đến thứ tám.

Loại thứ năm, một giao dịch phát sinh làm giảm một tài sản này, không làm tăng tài sản khác và không làm giảm khoản nợ khác, đó là một khoản chi phí.

Ví dụ: xuất kho vải cho xưởng may số 1, trị giá 10 triệu. Giao dịch này làm giảm giá trị vải tồn kho 10 triệu, nhưng không làm tăng tài sản nào khác, cũng không làm giảm khoản nợ nào cả, vậy đây là một khoản chi phí. Về bản chất chi phí làm giảm lợi nhuận, do vậy nếu tăng chi phí 10 triệu sẽ làm giảm lợi nhuận trong kỳ 10 triệu. Lợi nhuận là một phần trong vốn chủ sở hữu, do vậy trên phương trình kế toán cơ bản chúng ta có thể phân tích nghiệp vụ thông qua lợi nhuận. Tuy nhiên lợi nhuận chỉ xác định vào cuối kỳ, do vậy trong kỳ kế toán sẽ phản ánh tăng vào chi phí, đến cuối kỳ mới kết chuyển chi phí để tính lợi nhuận theo công thức:

$$\text{LỢI NHUẬN} = \text{DOANH THU} - \text{CHI PHÍ}$$

Dùng phương trình kế toán cơ bản ta có thể phân tích nghiệp vụ này như sau:

$$\begin{array}{l} \text{TÀI SẢN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ HỮU} \\ \text{Vải - 10 triệu} \qquad \qquad \qquad \text{Lợi nhuận - 10 triệu} \\ \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \text{(vì chi phí + 10 triệu)} \end{array}$$

Loại thứ sáu, một giao dịch phát sinh làm tăng một khoản nợ này, không làm tăng tài sản khác và không làm giảm khoản nợ khác, đó là một khoản chi phí.

Ví dụ: tính lương phải trả cho công nhân viên trong tháng là 50 triệu. Giao dịch này làm tăng khoản nợ lương của đơn vị lên 50 triệu, nhưng không làm tăng tài sản nào khác, cũng không làm giảm khoản nợ nào cả, vậy đây là một khoản chi phí. Về bản chất chi phí làm giảm lợi nhuận, do vậy nếu tăng chi phí 50 triệu sẽ làm giảm lợi nhuận trong kỳ 50 triệu. Lợi nhuận là một phần trong vốn chủ sở hữu, do vậy trên

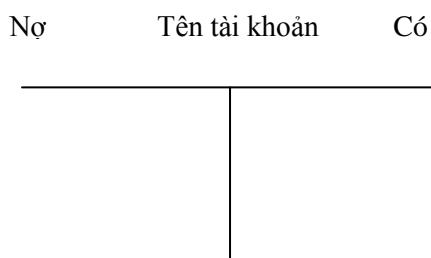
Tài khoản kế toán là một phương tiện của kế toán được sử dụng để phản ánh tình hình hiện có và sự vận động của từng đối tượng kế toán nhằm phục vụ cho yêu cầu quản lý của các chủ thể quản lý.

Mỗi đối tượng kế toán, người ta sử dụng một tài khoản kế toán để phản ánh. Mỗi tài khoản chỉ quản lý, theo dõi, phản ánh một đối tượng kế toán duy nhất. Nói cách khác, tài khoản kế toán được sử dụng để phản ánh từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn, từng quá trình kinh doanh. Nó giúp kế toán phân loại và hệ thống hoá các nghiệp vụ theo nội dung kinh tế.

4.2.2. Cấu tạo của tài khoản

Mỗi tài khoản kế toán được cấu tạo gồm 2 bên (phần), một bên để theo dõi biến động tăng của đối tượng kế toán, bên còn lại để theo dõi biến động giảm của đối tượng kế toán. Vì trong quá trình vận động của một đối tượng kế toán chỉ có thể có hai chiều hướng biến động, tăng lên hoặc giảm xuống, do vậy kết cấu của tài khoản có hai bên.

Hình thức cấu tạo đơn giản của tài khoản kế toán có mô hình chữ T:



Tên gọi hai bên của tài khoản là : Bên trái của tài khoản người ta gọi là bên Nợ, bên phải của tài khoản người ta gọi là bên Có. Tuy nhiên cần lưu ý rằng hai từ Nợ và Có chỉ mang tính chất qui ước để ghi chép vào mô hình tài khoản chữ T chứ không mang ý nghĩa thông thường của hai từ này.

Thông thường bên nào của tài khoản dùng để ghi biến động tăng thì bên ấy ghi số dư.

4.2.3. Tên gọi và số hiệu của tài khoản

Mỗi tài khoản có một tên gọi và người ta thường lấy tên gọi của đối tượng kế toán mà nó phản ánh làm tên gọi của tài khoản đó.

Ví dụ:	Đối tượng kế toán	Tên tài khoản
	Nguyên vật liệu	TK nguyên vật liệu
	Nguồn vốn kinh doanh	TK nguồn vốn kinh doanh
	Lãi chưa phân phối	TK lãi chưa phân phối

Tài khoản cần được đánh số hiệu để thuận lợi cho việc phân loại và sử dụng. Mỗi một tài khoản thì có một số hiệu riêng. Số hiệu của tài khoản tùy thuộc vào từng chế độ kế toán của từng quốc gia.

Chẳng hạn, theo chế độ kế toán và theo hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam hiện hành:

Tài khoản tiền mặt	có số hiệu là 111
Tài khoản tiền gửi ngân hàng	có số hiệu là 112
Tài khoản nguyên vật liệu	có số hiệu là 152
Tài khoản tài sản cố định	có số hiệu là 211

4.2.4. Nguyên tắc thiết kế tài khoản kế toán

Khi thiết kế tài khoản kế toán người cần phải chú ý đến những nguyên tắc sau:

(1) Hệ thống tài khoản phải đảm bảo phù hợp với đặc điểm của đối tượng kế toán: tính đa dạng, tính hai mặt, tính vận động và tính cân bằng;

(2) Hệ thống tài khoản phải được thiết kế sao cho nó có thể ghi nhận và đáp ứng được nhu cầu thông tin cho quản lý;

(3) Hệ thống tài khoản phải phù hợp cho việc xác định các chỉ tiêu khi lập báo cáo tài chính; và

(4) Hệ thống tài khoản phải thuận tiện cho công việc làm kế toán.

4.2.5. Phương pháp ghi chép trên tài khoản kế toán

Khi ghi Nợ một tài khoản là ghi một số tiền vào bên Nợ của tài khoản đó. Số tiền ghi vào bên Nợ của tài khoản gọi là số phát sinh Nợ.

Ghi Có một tài khoản là ghi một số tiền vào bên Có của tài khoản đó. Số tiền ghi vào bên Có của tài khoản gọi là số phát sinh Có.

Phương pháp ghi trên tài khoản kế toán được thực hiện như sau: số phát sinh tăng của tài khoản được ghi vào một bên của tài khoản (bên Nợ hoặc bên Có), bên còn lại (bên Có hoặc bên Nợ) ghi số phát sinh giảm. Số phát sinh tăng ghi vào bên Nợ hay bên Có tùy thuộc vào đối tượng kế toán đó thuộc tài sản hay nguồn vốn, thuộc doanh thu hay chi phí.

4.2.6. Kết cấu của các loại tài khoản

Để có thể ghi chép tài khoản cần phải biết kết cấu của các loại tài khoản chủ yếu bao gồm:

- Tài khoản phản ánh tài sản;
- Tài khoản phản ánh nguồn vốn;
- Tài khoản phản ánh doanh thu;
- Tài khoản phản ánh chi phí.

Kết cấu tài khoản phản ánh tài sản



Bên Nợ

- Số dư đầu kỳ
- Số phát sinh tăng trong kỳ
- Số dư cuối kỳ

Bên Có

- Số phát sinh giảm trong kỳ

Nợ Tài khoản Tài sản Có

SD đầu kỳ	
	
SFS tăng	SFS giảm
SD cuối kỳ	

Kết cấu tài khoản phản ánh nguồn vốn

Bên Nợ

- Số phát sinh giảm trong kỳ

Bên Có

- Số dư đầu kỳ

- Số phát sinh tăng trong kỳ

- Số dư cuối kỳ

Nợ Tài khoản Nguồn vốn Có

	SD đầu kỳ
↘	↗
SFS giảm	SFS tăng
	<u>SD cuối kỳ</u>

Kết cấu tài khoản phản ánh chi phí

Bên Nợ

- Số phát sinh tăng trong kỳ

Bên Có

- Số phát sinh giảm trong kỳ

Tất cả những tài khoản phản ánh chi phí

không có số dư

Kết cấu tài khoản phản ánh doanh thu

Bên Nợ

- Số phát sinh giảm trong kỳ

Bên Có

- Số phát sinh tăng trong kỳ

Tất cả những tài khoản phản ánh

doanh thu không có số dư.

Nợ Tài khoản Chi phí Có

↗	↘
SFS tăng	SFS giảm

Nợ Tài khoản Doanh thu Có

↘	↗
SFS giảm	SFS tăng

Số dư cuối kỳ của các tài khoản phản ánh tài sản và nguồn vốn được tính theo công thức sau:

$$\text{Số dư cuối kỳ} = \text{Số dư đầu kỳ} + \text{SFS tăng trong kỳ} - \text{SFS giảm trong kỳ}$$

4.2.7. Một số ví dụ về tài khoản kế toán

Ví dụ về tài khoản phản ánh tài sản

Có những thông tin về tiền mặt tại một trường học như sau:

- Số dư đầu tháng 1 năm 20A là 1 triệu đồng.
- (1) Trong tháng 1 thu tiền tiền học phí của học sinh số tiền 15,6 triệu đồng.
- (2) Trường trả tiền điện tháng trước là 5 triệu đồng.

Những thông tin này được thể hiện trên tài khoản Tiền mặt của trường như sau:

Nợ	Tài khoản Tiền mặt	Có
	SD 1,0	
	(1) 15,6	5,0 (2)
	15,6	5,0
	SD 11,6	

Ví dụ về tài khoản phản ánh nguồn vốn

Có những thông tin về nguồn vốn kinh doanh của một Công ty cổ phần như sau:

- Số dư đầu năm 20A là 2.000 triệu đồng.
- (1) Trong năm công ty phát hành thêm cổ phiếu trị giá 1.500 triệu đồng.
- (2) Một số cổ đông rút vốn, số tiền 500 triệu đồng.

Những thông tin này được thể hiện trên tài khoản Nguồn vốn kinh doanh của công ty như sau:

Nợ	Tài khoản NVKD	Có
	(2) 500	2.000 SD
		1.500 (1)
	500	1.500
		3.000 SD

4.3. Phương pháp kế toán kép

4.3.1. Khái niệm phương pháp kế toán kép

Cơ sở để hình thành phương pháp kế toán kép hay còn gọi là ghi kép xuất phát từ chính bản chất kinh tế của quá trình kinh doanh - đối tượng nghiên cứu của kế toán trên gốc độ vốn kinh doanh. Như đã biết, mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh tác động **đồng thời** hay còn gọi là **tác động kép** đến ít nhất hai đối tượng kế toán dẫn đến những biến động làm tăng hoặc giảm vốn kinh doanh của doanh nghiệp về mặt tài sản hoặc nguồn vốn. Các biến động này cần thiết phải được ghi nhận vào các tài khoản kế toán liên quan phản ánh các đối tượng kế toán tương ứng. Để thực hiện được việc này cần sử dụng phương pháp ghi kép.

Vậy phương pháp ghi kép là gì?

Phương pháp ghi kép hay còn gọi là phương pháp kế toán kép là phương pháp ghi nhận sự biến động đồng thời của các đối tượng kế toán bởi tác động kép của một nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào các tài khoản kế toán có liên quan bằng cách:

- (1) Ghi 2 lần số phát sinh vào ít nhất 2 tài khoản kế toán liên quan, trong đó*
- (2) Ghi Nợ tài khoản này đồng thời ghi Có cho tài khoản khác*
- (3) Số tiền ghi Nợ = Số tiền ghi Có*

Cần nhắc lại rằng, kế toán kép đã ra đời cách nay hơn 600 năm. Phương pháp này lần đầu tiên được nhà toán học người Ý tên là Luca Pacioli (1494) trình bày. Với sự xuất hiện của phương pháp kế toán kép đã tác động tích cực đến sự phát triển của khoa học kế toán và đến hoạt động kinh tế và thương mại nói chung.

Phương pháp ghi kép có lợi ích gì?

Với phương pháp ghi kép cho phép giải thích được sự biến động của tài sản và nguồn vốn trong mối quan hệ cân đối vốn có giữa chúng, đồng thời giúp giám sát chặt chẽ sự biến động của các tài sản và nguồn vốn trong doanh nghiệp.

4.3.2. Ví dụ về phương pháp kế toán kép

Ví dụ về các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến tài sản và nguồn vốn

Nghiệp vụ 1: Doanh nghiệp mua vật liệu nhập kho đã thanh toán bằng chuyển khoản qua ngân hàng, số tiền 500.000đ.

Nghiệp vụ này liên quan đến 2 đối tượng kế toán là vật liệu và tiền gửi ngân hàng, trong đó vật liệu tăng lên và tiền gửi ngân hàng giảm với cùng một lượng là 500.000đ.

Với phương trình kế toán cơ bản chúng ta có thể biểu hiện tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

$$\begin{array}{l} \text{TÀI SẢN} \quad = \quad \text{NỢ PHẢI TRẢ} \quad + \quad \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU} \\ \text{Vật liệu} \quad \quad \quad + 500.000 \\ \text{Tiền gửi ngân hàng} - 500.000 \end{array}$$

Dựa theo kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản, chúng ta có thể biểu hiện trên sơ đồ tài khoản chữ T tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

Nợ	TK "TGNH"	Có	Nợ	TK "Vật liệu"	Có
	SD xxx			SD xxx	
		500.000 (1)	(1) 500.000		

Nghiệp vụ 2: Doanh nghiệp mua vật liệu nhập kho sẽ thanh toán bằng chậm sau 3 tháng, số tiền 500.000đ.

Nghiệp vụ này liên quan đến 2 đối tượng kế toán là vật liệu và phải trả cho người bán, trong đó vật liệu tăng lên đồng thời phải trả cho người bán giảm với cùng một lượng là 500.000đ.

Với phương trình kế toán cơ bản chúng ta có thể biểu hiện tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

$$\text{TÀI SẢN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU}$$

$$\text{Vật liệu} + 500.000 \text{ Phải trả người bán} + 500.000$$

Dựa theo kết cấu của tài khoản liên quan, chúng ta có thể biểu hiện trên sơ đồ tài khoản chữ T tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

Nợ	TK "PTNB"	Có	Nợ	TK "Vật liệu"	Có
	xxx SD			SD xxx	
	500.000 (2)	←→		(2) 500.000	

Nghiệp vụ 3: Doanh nghiệp trích lợi nhuận bổ sung nguồn vốn kinh doanh 1 tỷ đồng.

Nghiệp vụ này liên quan đến 2 đối tượng kế toán thuộc nguồn vốn là lợi nhuận và nguồn vốn kinh doanh, trong đó nguồn vốn kinh doanh được bổ sung, do vậy nó tăng lên và lợi nhuận giảm với cùng một lượng là 1 tỷ đồng.

Với phương trình kế toán cơ bản chúng ta có thể biểu hiện tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

$$\text{TÀI SẢN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU}$$

$$\text{NVKD} + 1.000.000.000$$

$$\text{Lợi nhuận} - 1.000.000.000$$

Dựa theo kết cấu của tài khoản liên quan, chúng ta có thể biểu hiện trên sơ đồ tài khoản chữ T tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

Nợ	TK "NVKD"	Có	Nợ	TK "LNCPP"	Có
	xxx SD			SD xxx	
	1.000.000.000 (3)	←		(3) 1.000.000.000	

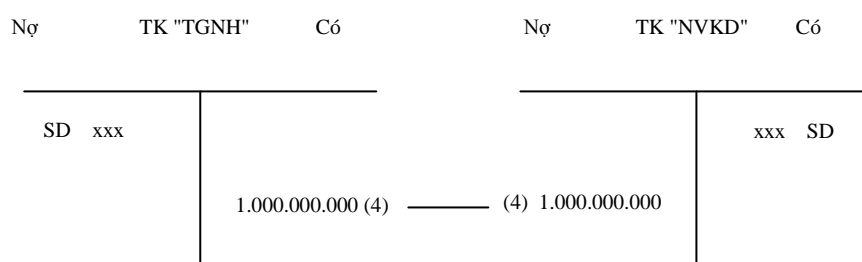
Nghiệp vụ 4: Cổ đông rút vốn 1 tỷ đồng, đã chuyển qua tài khoản tại ngân hàng.

Nghiệp vụ này liên quan đến 2 đối tượng kế toán là nguồn vốn kinh doanh và tiền gửi ngân hàng, trong đó tiền gửi ngân hàng giảm đồng thời nguồn vốn kinh doanh giảm cùng một lượng là 1 tỷ đồng.

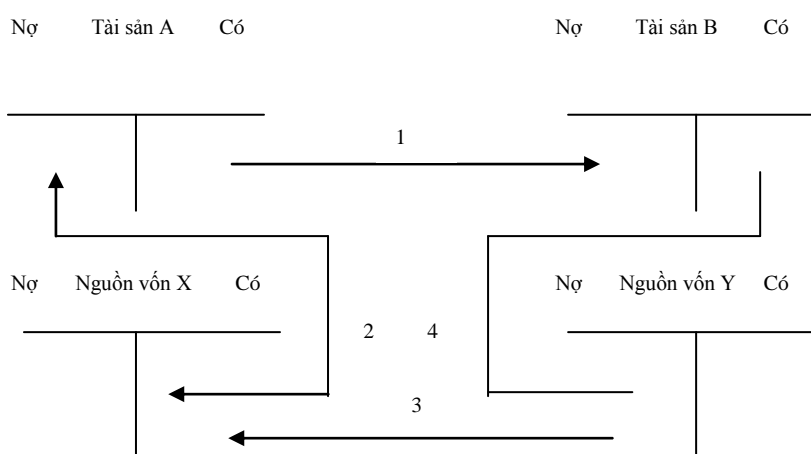
Với phương trình kế toán cơ bản chúng ta có thể biểu hiện tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

$$\begin{array}{l} \text{TÀI SẢN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU} \\ \text{Tiền gửi ngân hàng - 1.000.000.000} \qquad \qquad \qquad \text{NVKD - 1.000.000.000} \end{array}$$

Dựa theo kết cấu của tài khoản liên quan, chúng ta có thể biểu hiện trên sơ đồ tài khoản chữ T tác động kép của nghiệp vụ này như sau:



Chúng ta có thể mô hình hoá bốn loại nghiệp vụ kinh tế làm biến động tài sản và nguồn vốn trong sơ đồ tài khoản chữ T ở hình 4.4 dưới đây.



Hình 4.4. Sơ đồ ghi kép bốn loại nghiệp vụ cơ bản về tài sản và nguồn vốn

Ví dụ về các nghiệp vụ kinh tế liên quan đến doanh thu và chi phí

Nghiệp vụ 5: Doanh nghiệp xuất kho vật liệu cho sản xuất trị giá xuất kho 20 triệu.

Nghiệp vụ này liên quan đến 2 đối tượng kế toán là vật liệu và chi phí sản xuất, trong đó vật liệu giảm và tăng chi phí sản xuất với cùng một lượng là 20 triệu. Với các điều kiện khác không đổi, khi tăng một khoản chi phí 20 triệu sẽ làm giảm lợi nhuận của doanh nghiệp 20 triệu.

Với phương trình kế toán cơ bản chúng ta có thể biểu hiện tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

$$\begin{array}{lcl}
 \text{TÀI SẢN} & = & \text{NỢ PHẢI TRẢ} \quad + \quad \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU} \\
 \text{Vật liệu - 20.000.000} & & \text{Lợi nhuận - 20.000.000} \\
 & & \text{(do tăng chi phí 20 triệu)}
 \end{array}$$

Cần lưu ý rằng, các khoản chi phí và doanh thu phát sinh trong kỳ, nhưng kết quả và lợi nhuận chỉ được tính vào cuối kỳ kế toán, do vậy, để phân tích bản chất kinh tế của nghiệp vụ phát sinh chúng ta sử dụng phương trình kế toán cơ bản, nhưng để phản ánh biến động của các đối tượng kế toán chúng ta cần sử dụng hệ thống tài khoản kế toán và phản ánh từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo mối quan hệ đối ứng vốn có giữa chúng.

Đối với nghiệp vụ này, dựa theo kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản, chúng ta có thể biểu hiện trên sơ đồ tài khoản chữ T tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

Nợ	TK "Vật liệu"	Có		Nợ	TK "Chi phí sx"	Có
SD xxx			→	SD xxx		
	20.000.000 (5)			(5) 20.000.000		

Đến cuối kỳ kế toán khoản chi phí này mới được kết chuyển sang tài khoản liên quan để tính kết quả/lợi nhuận của kỳ kế toán.

Đến cuối kỳ kế toán khoản chi phí này mới được kết chuyển sang tài khoản liên quan để tính kết quả/lợi nhuận của kỳ kế toán.

Nghiệp vụ 7: Doanh nghiệp bán hàng thu tiền bằng chuyển khoản, số tiền 55 triệu.

Nghiệp vụ này liên quan đến 2 đối tượng kế toán là tiền gửi ngân hàng và doanh thu bán hàng, trong đó tiền gửi ngân hàng tăng lên và doanh thu bán hàng tăng với cùng một lượng là 55 triệu. Nếu các điều kiện khác không đổi, khi tăng một khoản doanh thu là 55 triệu sẽ làm tăng lợi nhuận của doanh nghiệp lên 55 triệu

Với phương trình kế toán cơ bản chúng ta có thể biểu hiện tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{TÀI SẢN} & = & \text{NỢ PHẢI TRẢ} \quad + \quad \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU} \\
 \text{Tiền gửi ngân hàng} + 55.000.000 & & \text{Lợi nhuận} + 55.000.000 \\
 & & \text{(do tăng doanh thu 55 triệu)}
 \end{array}$$

Dựa theo kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản, chúng ta có thể biểu hiện trên sơ đồ tài khoản chữ T tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

Nợ	TK "Doanh thu "	Có		Nợ	TK "TGNH"	Có
			↔			
	55.000.000 (7)			(7) 55.000.000		

Đến cuối kỳ kế toán khoản chi phí này mới được kết chuyển sang tài khoản liên quan để tính kết quả/lợi nhuận của kỳ kế toán.

Nghiệp vụ 8: Doanh nghiệp bán hàng trừ vào số tiền mà khách hàng đã trả trước, 40 triệu.

Nghiệp vụ này liên quan đến 2 đối tượng kế toán là doanh thu và phải thu của khách hàng, trong đó doanh thu tăng lên 40 triệu và phải thu của khách hàng giảm với

cùng một lượng là 40 triệu. Bởi vì, về bản chất kinh tế, khi khách hàng trả trước tiền hàng, doanh nghiệp được sử dụng tạm thời số tiền đó và phải có nghĩa vụ giao hàng cho khách khi đến hạn hoặc phải trả lại số tiền này cho họ nếu không giao được hàng theo thoả thuận, như vậy nó được coi là một khoản nợ của doanh nghiệp đối với khách hàng.

Với phương trình kế toán cơ bản chúng ta có thể biểu hiện tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

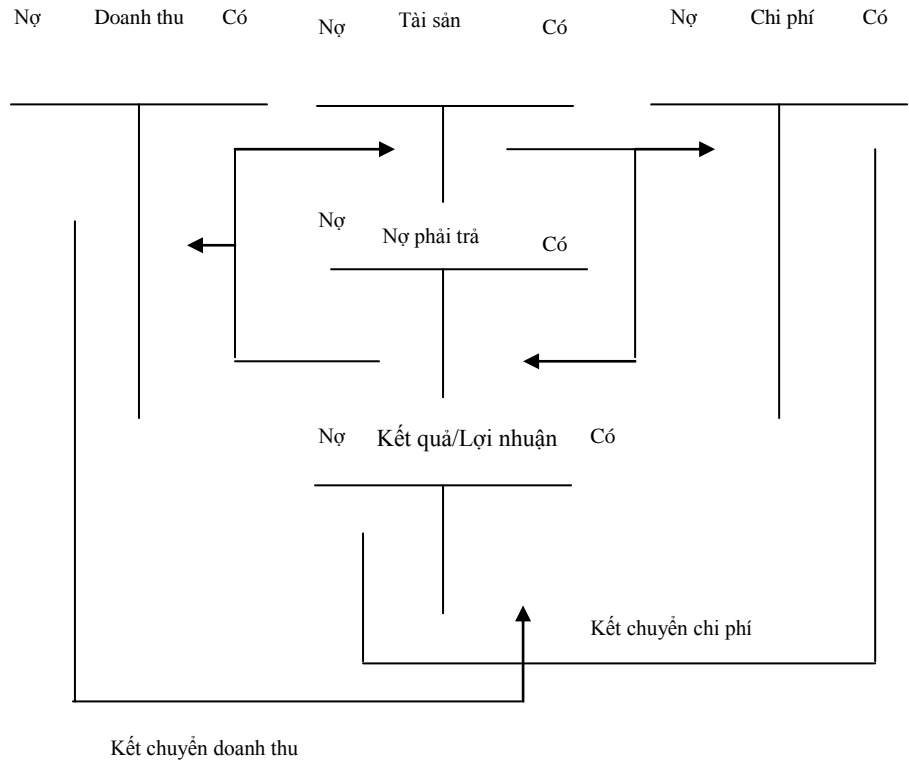
$$\begin{array}{rcl}
 \text{TÀI SẢN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} & + & \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU} \\
 \text{Khách hàng trả trước - 40.000.000} & & \text{Lợi nhuận + 40.000.000} \\
 & & \text{(do doanh thu tăng 40 triệu)}
 \end{array}$$

Dựa theo kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản, chúng ta có thể biểu hiện trên sơ đồ tài khoản chữ T tác động kép của nghiệp vụ này như sau:

Nợ	TK " Doanh thu "	Có		Nợ	TK " Khách hàng trả trước "	Có
	40.000.000 (8)		←	(8) 40.000.000	SD xxx	

Đến cuối kỳ kế toán khoản chi phí này mới được kết chuyển sang tài khoản liên quan để tính kết quả/lợi nhuận của kỳ kế toán.

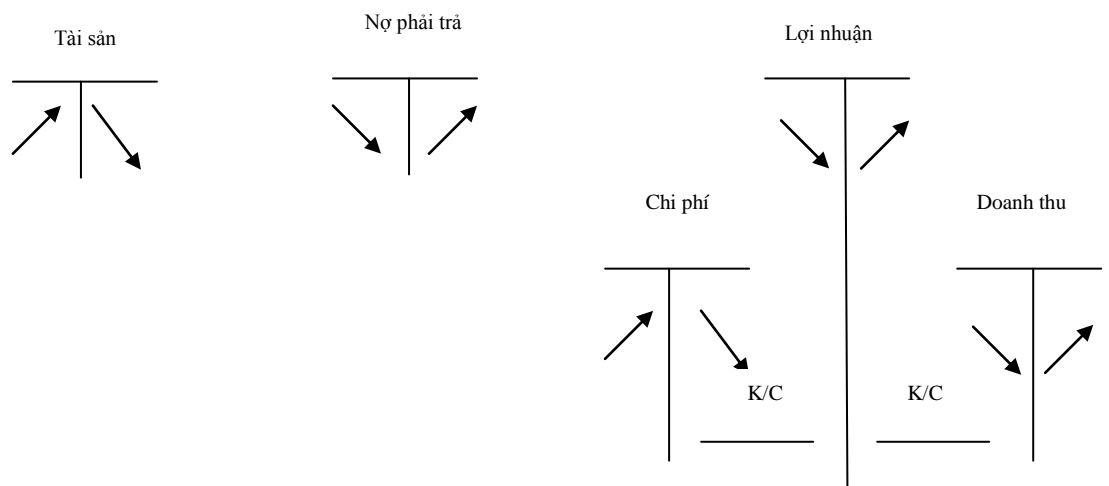
Chúng ta có thể mô hình hoá bốn loại nghiệp vụ kinh tế liên quan đến chi phí và doanh thu trong sơ đồ tài khoản chữ T ở hình 4.5 dưới đây.



Hình 4.4. Sơ đồ ghi kép bốn loại nghiệp vụ cơ bản về doanh thu và chi phí

Qua tám ví dụ trên đây, chúng ta có thể thấy giữa phương trình kế toán cơ bản và kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản, nguồn vốn, doanh thu và chi phí có mối quan hệ mật thiết. Chúng ta có thể khái quát mối quan hệ này trong hình 4.5 dưới đây.

$$\text{TÀI SẢN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU}$$



Hình 4.5. Mối quan hệ giữa phương trình kế toán cơ bản và kết cấu tài khoản kế toán

4.4. Phân tích nghiệp vụ kinh tế và định khoản kế toán

Nhiệm vụ của kế toán là phải phản ánh chính xác các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình kinh doanh của đơn vị. Trước khi ghi nhận các nghiệp vụ phát sinh vào sổ sách kế toán, kế toán cần tiến hành phân tích các bản chất kinh tế của các nghiệp vụ và tiến hành định khoản.

4.4.1. Định khoản kế toán

Khái niệm

Định khoản kế toán là việc xác định tài khoản nào ghi Nợ, tài khoản nào ghi Có, với số tiền cụ thể là bao nhiêu đối với mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh và phải đảm bảo đúng nguyên tắc ghi kép. Có nghĩa là tổng số tiền ghi Nợ các tài khoản phải bằng tổng số tiền ghi Có các tài khoản đối ứng.

Để có thể định khoản, người ta cần tiến hành phân tích bản chất kinh tế của các nghiệp vụ phát sinh bằng cách sử dụng phương trình kế toán cơ bản và các mối quan hệ đối ứng giữa các đối tượng kế toán. Như vậy, phương trình kế toán cơ bản và tài khoản kế toán chính là hai phương tiện vô cùng quan trọng giúp các nhà kế toán có thể phân tích chính xác các nghiệp vụ, thực hiện định khoản trước khi ghi nhận các nghiệp vụ này vào sổ sách kế toán có liên quan.

Các bước định khoản kế toán

Định khoản kế toán được tiến hành theo 5 bước sau:

Bước 1: Xác định đối tượng kế toán liên quan

Bước 2: Xác định tài khoản liên quan

Bước 3: Xác định xu hướng biến động của từng đối tượng

Bước 4: Xác định TK ghi Nợ, TK ghi Có

Bước 5: Xác định số tiền cụ thể ghi vào từng tài khoản

Ví dụ định khoản kế toán

Doanh nghiệp mua hàng hoá đã nhập kho, trả bằng chuyển khoản, số tiền 100 triệu.

Với nghiệp vụ này, kế toán thực hiện 5 bước định khoản như sau:

Bước 1: Xác định đối tượng kế toán liên quan. Nghiệp vụ này liên quan đến 2 đối tượng kế toán là tiền gửi ngân hàng và hàng hoá

Bước 2: Xác định tài khoản liên quan. Nghiệp vụ này liên quan đến 2 tài khoản là TK "Hàng hoá" và TK "TGNH".

Bước 3: Xác định xu hướng biến động của từng đối tượng. Nghiệp vụ này làm cho TGNH giảm xuống và hàng hoá tăng lên.

Bước 4: Xác định TK ghi Nợ, TK ghi Có. Theo kết cấu tài khoản, hàng hoá là tài sản, khi nó tăng được ghi bên Nợ TK "Hàng hoá" và tiền gửi ngân hàng cũng là một tài sản, khi nó giảm được ghi bên Có TK "TGNH".

Bước 5: Xác định số tiền cụ thể ghi vào từng tài khoản. Số tiền ghi vào TK "Hàng hoá" là 100 triệu và TK "TGNH" cũng là 100 triệu.

Các loại định khoản kế toán

Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh cũng rất phong phú đa dạng, có nghiệp vụ đơn giản chỉ liên quan đến 2 đối tượng kế toán, cũng có những nghiệp vụ phức tạp liên quan đến 3 hay nhiều hơn nữa đối tượng kế toán. Chính vì vậy định khoản kế toán cũng có thể được phân biệt thành 3 loại:

(1) Định khoản đơn giản: nghiệp vụ kinh tế phát sinh chỉ liên quan đến 2 đối tượng kế toán, khi đó định khoản kế toán nghiệp vụ này chỉ liên quan đến 2 tài khoản kế toán.

(2) Định khoản phức tạp thông thường: nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến 3 đối tượng kế toán, khi đó định khoản kế toán nghiệp vụ này sẽ liên quan đến 3 tài khoản kế toán.

(3) Định khoản phức tạp đặc biệt: nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan nhiều hơn 3 đối tượng kế toán, khi đó định khoản kế toán nghiệp vụ này sẽ liên quan đến nhiều hơn 4 tài khoản kế toán.

Tuy nhiên cần lưu ý ngay rằng, không nên sử dụng các định khoản phức tạp đặc

biệt, bởi vì nó sẽ thể hiện không rõ ràng nghiệp kinh tế vụ phát sinh, đôi khi có thể dẫn đến sai sót hoặc gian lận. Chính vì vậy, nên sử dụng tối đa loại định khoản đơn giản. Nếu có các nghiệp vụ phức tạp hoặc phức tạp đặc biệt phát sinh, nên tách chúng thành hai hay nhiều định khoản đơn giản. Đặc biệt, không được gộp nhiều định khoản đơn giản thành một định khoản phức tạp. Kế toán phải mở đủ tài khoản để ghi các định khoản.

Cách ghi định khoản kế toán

Đối với mỗi định khoản, cần ghi những tài khoản ghi Nợ trước, những tài khoản ghi Có sau. Để dễ dàng phân biệt những tài khoản ghi Nợ, tài khoản ghi Có và số tiền ghi Nợ, số tiền ghi Có, người ta thường ghi thành 4 cột vô hình như mô tả sau đây: (lấy lại ví dụ trên đây)

<i>Nợ TK "Hàng hoá"</i>	<i>100</i>		
<i>Có TK "TGNH"</i>		<i>100</i>	

Nhìn vào cách ghi định khoản này giúp chúng ta hình dung ra 4 cột tương tự như trong Sổ nhật ký mà kế toán thường thực hiện trong thực tiễn công tác kế toán. Mỗi định khoản phải được thực hiện một lần ghi lên các tài khoản liên quan gọi là bút toán.

4.4.2. Phân tích nghiệp vụ kinh tế phát sinh

Phân tích nghiệp vụ kinh tế phát sinh là việc sử dụng phương trình kế toán cơ bản và tính chất cân bằng của nó kết hợp với các lập luận dựa trên các mối quan hệ đối ứng vốn có giữa các đối tượng kế toán để tìm ra bản chất kinh tế của nghiệp vụ phát sinh có ảnh hưởng như thế nào đến quá trình kinh doanh và vốn kinh doanh của doanh nghiệp trên góc độ tài sản hay nguồn vốn, chi phí hay doanh thu.

Ví dụ về phân tích nghiệp vụ kinh tế phát sinh

Chúng ta lấy lại ví dụ trên: Doanh nghiệp mua hàng hoá đã nhập kho, trả bằng chuyển khoản, số tiền 100 triệu.

Với nghiệp vụ này, chúng ta có thể thấy tổng tác động ảnh hưởng của nó lên tài sản của doanh nghiệp là bằng 0, bởi vì nó làm tăng một tài sản (hàng hoá) lên 100 triệu, đồng thời lại làm giảm một tài sản khác (TGNH) xuống đúng 100 triệu. Như vậy, trên phương trình kế toán cơ bản chúng ta sẽ thấy rằng nghiệp vụ này chỉ tác động làm thay đổi cơ cấu tài sản của doanh nghiệp mà không làm thay đổi qui mô của chúng.

$$\begin{array}{l} \text{TÀI SẢN} \quad = \quad \text{NỢ PHẢI TRẢ} \quad + \quad \text{VỐN CHỦ SỞ HỮU} \\ \text{Hàng hoá} + 100 \text{ triệu} \\ \text{TGNH} \quad - 100 \text{ triệu} \end{array}$$

4.4.3. Ví dụ về phân tích nghiệp vụ kinh tế phát sinh, các loại định khoản kế toán và ghi sổ kế toán

Nghiệp vụ 1 (*định khoản đơn giản*): Ngày 1 tháng 1 năm 20A, doanh nghiệp mua vật liệu A đã nhập kho, thanh toán bằng tiền mặt số tiền 10 triệu.

5 bước định khoản

Bước 1: Đối tượng kế toán liên quan: vật liệu và tiền mặt

Bước 2: Tài khoản liên quan: TK"Vật liệu" và TK"Tiền mặt"

Bước 3: Vật liệu tăng, tiền mặt giảm

Bước 4: ghi Nợ TK"Vật liệu", ghi Có TK"Tiền mặt"

Bước 5: Số tiền ghi vào

TK"Vật liệu" là 10 triệu

TK"Tiền mặt" là 10 triệu.

Ghi định khoản

Nợ TK"Vật liệu"	10	
		Có TK"Tiền mặt" 10

Phân tích nghiệp vụ bằng phương trình kế toán cơ bản

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
Vật liệu + 10 triệu
Tiền mặt - 10 triệu

Nhận xét: Tổng SFS bên Nợ: 10 triệu
Tổng SFS bên Có: 10 triệu

Tổng SFS bên Nợ các tài khoản = Tổng SFS bên Có các tài khoản

Nghiệp vụ 2 (*định khoản phức tạp thông thường*): Ngày 10 tháng 1 năm 20A, doanh nghiệp mua vật liệu B đã nhập kho, trị giá 50 triệu, một nửa thanh toán bằng chuyển khoản, một nửa thanh toán chậm 30 ngày (không chịu thuế GTGT).

Phân tích nghiệp vụ

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
Vật liệu + 50 triệu PTNB + 25 triệu
TGNH - 25 triệu

Ghi định khoản:

Nợ TK "Vật liệu" 50
 Có "TGNH" 25
 Có "PTNB" 25

Nhận xét: Tổng SFS bên Nợ: 50 triệu
Tổng SFS bên Có: 25 + 25 = 50 triệu

Tổng SFS bên Nợ các tài khoản = Tổng SFS bên Có các tài khoản

Nghiệp vụ phức tạp này có thể phân tách thành 2 định khoản đơn giản như sau:

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
Vật liệu + 25 triệu PTNB + 25 triệu

và TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
 Vật liệu + 25 triệu
 TGNH - 25 triệu

Ghi định khoản:

Nợ TK"Vật liệu" 25
 Có "PTNB" 25

và Nợ TK"Vật liệu" 25
 Có "TGNH" 25

Nghiệp vụ 3 (*định khoản phức tạp đặc biệt*): Ngày 15 tháng 1 năm 20A, doanh nghiệp mua vật liệu C đã nhập kho, giá chưa có thuế GTGT là 50 triệu, thuế GTGT là 10%, thanh toán bằng chuyển khoản một nửa, một nửa trả chậm 30 ngày.

Phân tích nghiệp vụ bằng phương trình kế toán cơ bản

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
 Vật liệu + 50 triệu PTNB + 27,5 triệu
 Thuế GTGT được khấu trừ + 5 triệu
 TGNH - 27,5 triệu

Ghi định khoản:

Nợ TK"Vật liệu" 50
 Nợ TK"Thuế GTGT được khấu trừ" 5
 Có TK"PTNB" 27,5
 Có TK"TGNH" 27,5

Nhận xét: Tổng SFS bên Nợ: 50 + 5 = 55 triệu
 Tổng SFS bên Có: 27,5 + 27,5 = 55 triệu

Tổng SFS bên Nợ các tài khoản = Tổng SFS bên Có các tài khoản

4.4.4. Ghi sổ kế toán - Sổ Nhật ký chung

Trong thực tiễn công tác kế toán, việc phân tích bản chất kinh tế của nghiệp vụ phát sinh và định khoản kế toán là nhằm giúp cho kế toán thực hiện việc ghi nhận các nghiệp vụ vào sổ sách kế toán liên quan. Trong phạm vi môn học này, chúng ta chỉ thực hiện việc ghi sổ Nhật ký chung.

Nhật ký chung là một loại sổ kế toán tổng hợp được sử dụng để ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo thứ tự thời gian. Phần chi tiết về sổ kế toán sẽ được trình bày trong chương 6. Dưới đây là mẫu sổ Nhật ký chung dạng trích lược được sử dụng để thực hành ghi ba nghiệp vụ trình bày trên đây.

NHẬT KÝ CHUNG

Tháng 1 năm 20A

ĐVT: triệu đồng

S T T	Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản		Số tiền	
		Số hiệu	Ngày tháng		Ghi Nợ	Ghi Có	Nợ	Có
	1	2	3	4	6	7	8	9
	1/1	01	1/1	Mua vật liệu A	152		10	
						111		10
	10/1	02	10/1	Mua vật liệu B	152		50	
						112		25
						331		25
	15/1	03	15/1	Mua vật liệu C	152		50	
					133		5	
						112		27,5
						331		27,5

4.5. Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết

Trong thực tiễn quản lý, các nhà lãnh đạo doanh nghiệp có nhu cầu cả những thông tin mang tính chất tổng hợp và thông tin chi tiết bộ phận, do vậy kế toán cần tổ chức kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết để có thể đáp ứng đầy đủ thông tin cho các nhà quản lý doanh nghiệp.

Kế toán tổng hợp thực hiện nhằm phản ánh và kiểm tra một cách tổng quát từng đối tượng kế toán cụ thể (tài sản, nguồn vốn). Tài khoản sử dụng trong kế toán tổng hợp được gọi là tài khoản tổng hợp hay còn gọi là tài khoản cấp 1. Ví dụ, theo hệ thống tài khoản kế toán hiện hành của Việt Nam, tài khoản sử dụng để kế toán tổng hợp đối tượng tiền mặt có tên gọi là tài khoản tiền mặt. Đây là tài khoản tổng hợp hay tài khoản cấp 1 với số hiệu 111.

Tài khoản tổng hợp là căn cứ chủ yếu để lập các báo cáo tài chính. Các báo cáo tài chính này có nhiệm vụ cung cấp thông tin tình hình về nhiều mặt của doanh nghiệp và do vậy, phải giới hạn ở những chỉ tiêu chung.

Thước đo sử dụng trong kế toán tổng hợp chỉ có một loại thước đo duy nhất, đó là thước đo giá trị.

Kế toán chi tiết hay còn gọi là kế toán phân tích giúp phản ánh và kiểm tra một cách chi tiết, tỉ mỉ từng loại tài sản, nguồn vốn theo yêu cầu quản lý cụ thể của đơn vị kế toán. Đặc biệt ở cấp độ quản lý nghiệp vụ đòi hỏi những chỉ tiêu có mức độ chi tiết hơn, như tình hình dự trữ về từng loại nguyên vật liệu, phân theo chủng loại và quy cách, tình hình thanh toán với ngân sách về từng chỉ tiêu: lãi, thuế, chênh lệch giá v.v. Không có những tài liệu có nội dung tỉ mỉ như thế sẽ không đủ căn cứ để lập kế hoạch về nhiều mặt công tác ở doanh nghiệp và không đủ tài liệu để đánh giá tình hình được sâu sắc. Do vậy cùng với tài khoản tổng hợp phải có các tài khoản phân tích, nhằm cung cấp những chỉ tiêu chi tiết bổ sung cho chỉ tiêu tổng hợp.

Tài khoản kế toán sử dụng để thực hiện kế toán chi tiết là tài khoản chi tiết hay còn gọi là tài khoản phân tích hay tài khoản cấp 2, thậm trí cấp 3 và các sổ kế toán chi tiết. Để thực hiện kế toán chi tiết kế toán cần phải sử dụng cả thước đo giá trị và thước

đo hiện vật.

Tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích dù phản ánh ở các mức độ khác nhau nhưng đều gắn với đối tượng kế toán, trong đó tài khoản tổng hợp tập hợp nhiều loại tài sản hoặc quá trình kinh tế có phạm vi sử dụng hoặc nội dung giống nhau; như các loại nguyên vật liệu chính, phụ v.v được tập hợp trong một tài khoản "nguyên vật liệu".

Tài khoản phân tích, ngược lại, phân chia đối tượng kế toán thành nhiều bộ phận nhỏ để phản ánh. Ví dụ, nguyên vật liệu được chia thành nguyên vật liệu chính, phụ, nhiên liệu, bao bì v.v. Trong mỗi nhóm, đối tượng hạch toán kế toán lại được chi tiết hoá. Ví dụ, vật liệu là thép lại được phân ánh theo loại thép tròn, thép tấm v.v. với các quy cách khác nhau.

Trong thực tế tài khoản phân tích còn có tên gọi là tiểu khoản theo nội dung phản ánh của mỗi loại tiểu khoản, có thể phân chi tiết thành tài khoản phân tích cấp 1, tài khoản phân tích cấp 2.

Thực chất của việc quy định tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích các cấp là sự phân tổ đối tượng kế toán, phục vụ yêu cầu quản lý kinh tế.

Tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích có mối quan hệ mật thiết không những về nội dung phản ánh mà cả về kết quả ghi chép.

Về nội dung phản ánh, tài khoản phân tích có nội dung phản ánh của tài khoản tổng hợp. Do mối quan hệ đó, kết cấu của tài khoản phân tích cũng giống kết cấu của tài khoản tổng hợp. Vị trí của số dư đầu kỳ, của số dư cuối kỳ của số phát sinh tăng, số phát sinh giảm của hai loại tài khoản này giống nhau. Có đặc điểm này là do việc ghi chép trên tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích được tiến hành đồng thời song song: Một khi đã ghi nghiệp vụ kinh tế vào tài khoản tổng hợp, thì đồng thời phải ghi nghiệp vụ kinh tế đó vào tài khoản phân tích, giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích không có quan hệ ghi chép đối ứng với nhau; chỉ có thể ghi bút toán kép theo quan hệ đối ứng giữa các tài khoản phân tích của một tài khoản tổng hợp. Trong thực tế, người làm công tác kế toán đã dựa vào đặc điểm này để kiểm tra tính chính xác của việc ghi chép sổ sách kế toán.

Tuy vậy, giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích cũng có những điểm khác nhau. Ở tài khoản tổng hợp, việc ghi chép được thực hiện với một thước đo duy

nhất, đó là thước đo giá trị. Ở tài khoản phân tích, việc ghi chép được thực hiện không chỉ bằng thước đo giá trị, mà có thể còn dùng đến các loại thước đo khác như thước đo hiện vật để bổ sung. Ngoài ra ở tài khoản phân tích còn có thể có các điều kiện ghi chép khác để làm rõ tình hình của đối tượng kế toán.

Ví dụ, đối tượng kế toán tiền mặt có thể được theo dõi chi tiết trên 3 tài khoản cấp 2:

TK « Tiền Việt Nam »

TK « Ngoại tệ »

TK « Vàng bạc, kim khí quý, đá quý »

Khi sử dụng tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết cần lưu ý mấy điểm sau đây:

(1) Giữa tài khoản tổng hợp, TK cấp 1, và tài khoản chi tiết, TK cấp 2 và cấp 3 có mối quan hệ nhất định, bởi vì tài khoản chi tiết chỉ là một bộ phận của tài khoản tổng hợp nên kết cấu và nguyên tắc phản ánh giống nhau;

(2) Phải phản ánh đồng thời trên tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết;

(3) Không có quan hệ đối ứng giữa TK tổng hợp và TK chi tiết phản ánh cùng đối tượng kế toán.

Ví dụ cụ thể về tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết

Có những thông tin sau:

- Số dư TK « TGNH » đầu tháng 12 năm 20A tại một doanh nghiệp là 770.500.000đ

Trong đó: Tiền Việt Nam : 150.500.000đ

Ngoại tệ (USD) : 620.000.000đ

Nguyên tệ : 40.000USD

- Trong tháng 12 có các nghiệp vụ sau phát sinh:

(1) Ngày 14, rút tiền Việt Nam gửi ngân hàng về bổ sung quỹ tiền mặt chuẩn bị trả lương, số tiền 75.000.000đ

(2) Ngày 20, một khách hàng trả nợ tiền hàng bằng chuyển khoản, số tiền 10.000USD, tỷ giá trong ngày công bố trên thị trường là USD/VND = 15.950.

Nợ	TGNH	Có	Nợ	TGNH - VND	Có	Nợ	TGNH - NT	Có
SD: 770,5			SD: 150,5			SD: 620,0		
159,5	75,0			75,0	(1)	(2) 159,5		
159,5	75,0			75,0		159,5		
SD: 855,0			SD: 75,5			SD: 779,5		

Nợ	Tiền mặt - VND	Có	Nợ	PTKH	Có	Nợ	Ngoại tệ	Có
SD: xxx			SD: xxx			SD: 40.000		
(1) 75,0				159,5	(2)	(2) 10.000		
						10.000		
						SD: 50.000		

Ghi chú: Tác giả sử dụng đơn vị tính là triệu đồng để biểu diễn trên sơ đồ tài khoản và trong công thức dưới đây.

Các mối quan hệ giữa số liệu trên tài khoản tổng hợp TK "TGNH" và các tài khoản chi tiết TK "TGNH-VND" và TK "TGNH-NT" thể hiện qua các công thức sau:

$$\begin{aligned}
 \text{SDĐK TGNH-VND} + \text{SDĐK TGNH-NT} &= \text{SDĐK TGNH} \\
 150,5 + 620,0 &= 770,5 \\
 \text{SFS Nợ TGNH-VND} + \text{SFS Nợ TGNH-NT} &= \text{SFS Nợ TGNH} \\
 0 + 159,5 &= 159,5 \\
 \text{SFS Có TGNH-VND} + \text{SFS Có TGNH-NT} &= \text{SFS Có TGNH} \\
 75 + 0 &= 75 \\
 \text{SDCK TGNH-VND} + \text{SDCK TGNH-NT} &= \text{SDCK TGNH} \\
 75,5 + 779,5 &= 855,0
 \end{aligned}$$

Một cách khái quát, mối quan hệ giữa tài khoản cấp 1 và tài khoản cấp 2 được thể hiện như sau:

$$\begin{aligned}
 \text{Tổng SD các TK cấp 2} &= \text{SD TK cấp 1} \\
 \text{Tổng SFS tăng các TK cấp 2} &= \text{SFS tăng TK cấp 1 tương ứng} \\
 \text{Tổng SFS giảm các TK cấp 2} &= \text{SFS giảm TK cấp 1 tương ứng}
 \end{aligned}$$

4.6. Hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam

4.6.1. Sự cần thiết phải hình thành hệ thống tài khoản kế toán

Sự cần thiết phải thiết lập một hệ thống tài khoản kế toán xuất phát từ chính đặc điểm của đối tượng kế toán và từ bản thân yêu cầu thông tin cho quản lý đơn vị. Chúng ta đã biết, các đối tượng kế toán rất phong phú, đa dạng do vậy không chỉ có một hay một vài tài khoản mà có thể phản ánh đầy đủ và chi tiết được các đối tượng kế toán mà cần phải có nhiều tài khoản. Hơn nữa giữa các tài khoản này phải có những mối quan hệ nhất định phụ thuộc lẫn nhau mới có thể phản ánh được các mối quan hệ vốn có giữa các đối tượng kế toán. Mỗi tài khoản phản ánh một đối tượng kế toán riêng rẽ, nhưng chúng lại nằm trong một hệ thống với sự phụ thuộc tương đối với nhau giúp kế toán có thể phản ánh được toàn bộ đối tượng kế toán và có thể thu thập và tổng hợp được những thông tin hữu ích cho ban lãnh đạo doanh nghiệp.

4.6.2. Hệ thống tài khoản doanh nghiệp Việt Nam ban hành kèm theo quyết định số QĐ 15/2006 của Bộ Tài chính ngày 20 tháng 3 năm 2006

Nguyên tắc thiết kế hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp Việt Nam

Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp Việt Nam được xây dựng trên cơ sở tôn trọng bốn nguyên tắc bao gồm:

- (1) Hệ thống tài khoản phải đảm bảo phù hợp với đặc điểm của đối tượng kế toán;
- (2) Hệ thống tài khoản phải được thiết kế sao cho nó có thể ghi nhận và đáp ứng được nhu cầu thông tin cho quản lý;
- (3) Hệ thống tài khoản phải phù hợp cho việc xác định các chỉ tiêu khi lập báo cáo tài chính; và
- (4) Hệ thống tài khoản phải thuận tiện cho công việc làm kế toán.

Theo quyết định QĐ 15/2006 của Bộ Tài chính ngày 20 tháng 3 năm 2006, hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp bao gồm có 9 loại với 86 tài khoản cấp 1 và 6 tài khoản ngoài bảng. Cụ thể :

TK loại 1: TK phản ánh tài sản ngắn hạn bao gồm 24 tài khoản cấp 1.

Trong đó có 6 nhóm:

- Nhóm 11: Vốn bằng tiền
- Nhóm 12: Đầu tư ngắn hạn
- Nhóm 13: Phải thu
- Nhóm 14: Tạm ứng và Chi phí ứng trước
- Nhóm 15: Hàng tồn kho
- Nhóm 16: Chi sự nghiệp

TK loại 2: TK phản ánh tài sản dài hạn bao gồm 15 tài khoản cấp 1.

Trong đó có 3 nhóm:

- Nhóm 21: TSCĐ
- Nhóm 22: Đầu tư dài hạn
- Nhóm 24: Chi phí trả trước dài hạn, ký quỹ, ký cược

TK loại 3: TK phản ánh Nợ phải trả bao gồm 16 tài khoản.

Trong đó có 5 nhóm:

- Nhóm 31: Vay, nợ ngắn hạn
- Nhóm 33: Phải trả, phải nộp
- Nhóm 34: Vay, nợ dài hạn
- Nhóm 35: Dự phòng phải trả

TK loại 4: TK phản ánh Vốn chủ sở hữu gồm có 12 tài khoản cấp 1.

Trong đó có 5 nhóm:

- Nhóm 41: Nguồn vốn - quỹ
- Nhóm 42: Lợi nhuận chưa phân phối
- Nhóm 43: Quỹ khen thưởng, phúc lợi
- Nhóm 44: Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản

- Nhóm 46: Nguồn kinh phí

TK loại 5: TK phản ánh doanh thu từ hoạt động sản xuất kinh doanh chính và từ hoạt động tài chính bao gồm 6 tài khoản cấp 1.

Trong đó có 2 nhóm:

- Nhóm 51: Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, doanh thu hoạt động tài chính

- Nhóm 52&53: Các khoản giảm doanh thu

TK loại 6: TK phản ánh chi phí của hoạt động sản xuất kinh doanh chính và hoạt động tài chính bao gồm 10 tài khoản cấp 1.

Trong đó có 3 nhóm:

- Nhóm 61: Hàng hoá (chỉ sử dụng cho phương pháp kiểm kê định kỳ)

- Nhóm 62: Chi phí sản xuất

- Nhóm 64: Chi phí bán hàng và quản lý

TK loại 7: TK phản ánh các khoản thu nhập khác bao gồm 1 tài khoản cấp 1.

TK loại 8: TK phản ánh các khoản chi phí khác bao gồm 2 tài khoản cấp 1.

Trong đó có 2 nhóm:

- Nhóm 81: Chi phí khác

- Nhóm 82: Chi phí thuế TNDN

TK loại 9: TK xác định kết quả kinh doanh bao gồm 1 tài khoản cấp 1.

Những tài khoản ngoài bảng (TK loại 0) dùng để phản ánh, quản lý những tài sản không thuộc sở hữu của doanh nghiệp và được ghi chép theo nguyên tắc: khi tăng thì ghi bên Nợ, khi giảm thì ghi bên Có.

Cách đánh số hiệu cho tài khoản

TK cấp 1: được đánh số hiệu gồm 3 chữ số. Chữ số đầu tiên đại diện cho loại

TK. Chữ số thứ 2 đại diện cho nhóm TK. Chữ số thứ 3 đại diện cho số thứ tự của TK.

TK cấp 2 chi tiết hoá, cụ thể hoá TK cấp 1, gồm có 4 chữ số, trong đó 3 chữ số đầu là chữ số của TK cấp 1 mà nó phản ánh, chữ số thứ 4 là số thứ tự của TK cấp 2.

4.6.3. Phân loại tài khoản kế toán

Mục đích của phân loại tài khoản kế toán là giúp thuận lợi cho việc sử dụng tài khoản và giúp cho người làm kế toán hiểu rõ về kết cấu, nội dung phản ánh và công dụng của các tài khoản.

Thông thường có ba cách phân loại tài khoản kế toán sau đây:

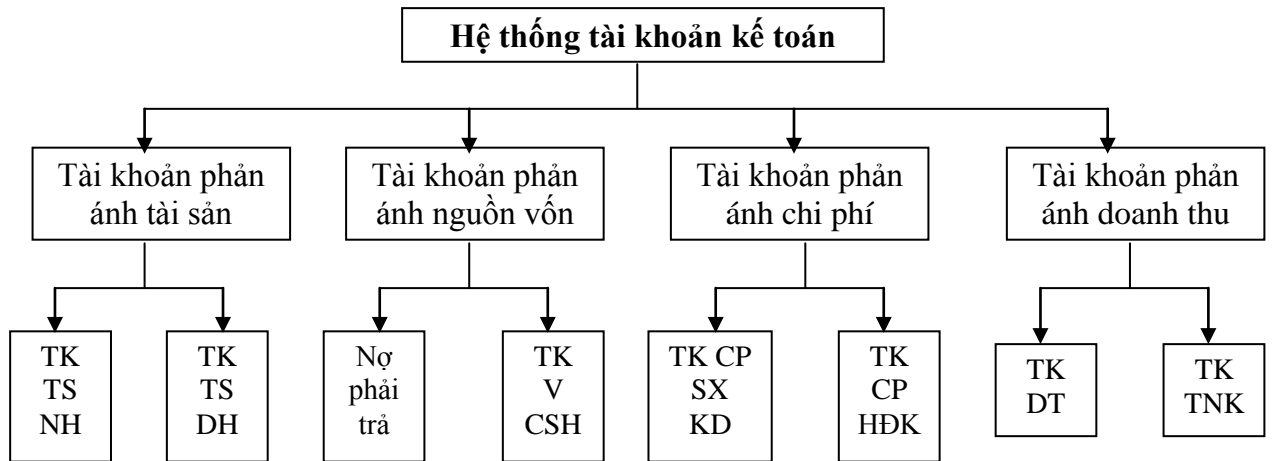
- (1) Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế của đối tượng kế toán mà tài khoản phản ánh;
- (2) Phân loại tài khoản theo mối quan hệ với các báo cáo tài chính;
- (3) Phân loại theo công dụng và kết cấu của tài khoản;

Theo nội dung kinh tế, hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp được chia làm 3 loại sau đây:

- (1) TK phản ánh vốn kinh doanh hay tài sản của doanh nghiệp bao gồm tài khoản loại 1 và loại 2 trong hệ thống tài khoản kế toán thống nhất;
- (2) TK phản ánh nguồn vốn kinh doanh hay nguồn tài trợ bao gồm tài khoản loại 3 và loại 4 trong hệ thống tài khoản kế toán thống nhất;
- (3) TK phản ánh tình hình và kết quả kinh doanh bao gồm tài khoản từ loại 5 đến loại 9 trong hệ thống tài khoản kế toán thống nhất

Với cách phân loại này giúp cho kế toán lựa chọn những tài khoản thích hợp sử dụng trong kế toán hoạt động sản xuất của doanh nghiệp.

Mô hình phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế được thể hiện trong hình 4.6 dưới đây.

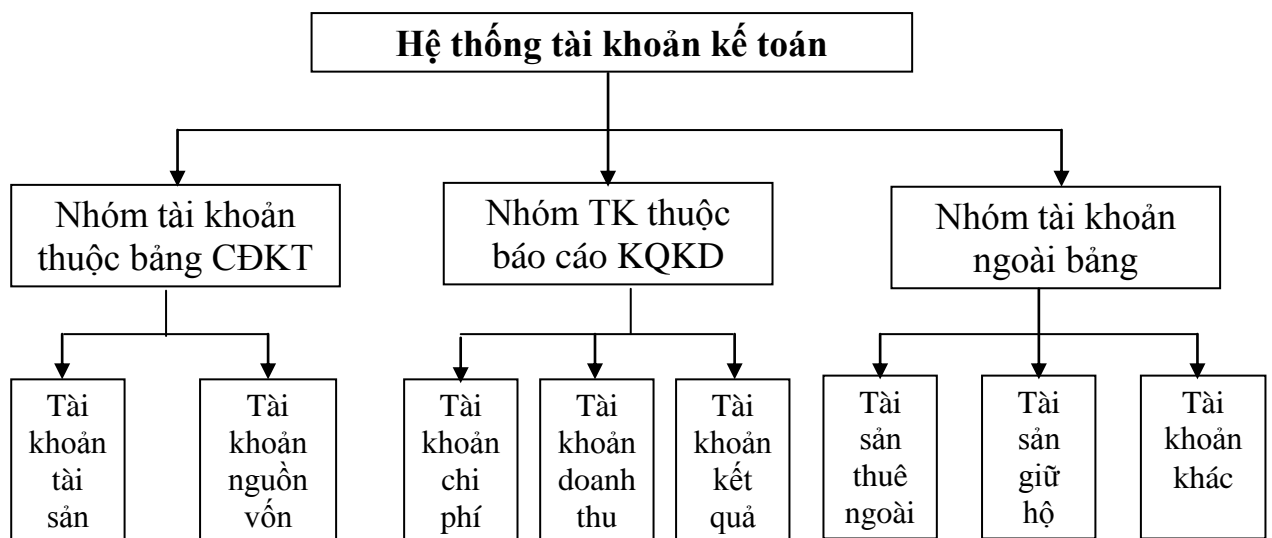


Hình 4.6. Mô hình phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế

Theo mối quan hệ với các báo cáo tài chính, hệ thống tài khoản kế toán chia làm 3 loại sau:

- (1) TK thuộc bảng cân đối kế toán bao gồm TK từ loại 1 đến loại 4;
- (2) TK thuộc báo cáo kết quả kinh doanh bao gồm TK từ loại 5 đến loại 9;
- (3) TK ngoài bảng cân đối kế toán bao gồm TK loại 0

Với cách phân loại này giúp kế toán có thể cung cấp một cách tổng quát thông tin kế toán vì công việc cuối cùng của hạch toán kế toán là cung cấp những thông tin thu thập được thông qua các báo cáo tài chính dựa trên tài khoản kế toán. Giữa báo cáo kế toán và tài khoản kế toán có mối liên hệ mật thiết với nhau.



Hình 4.7. Mô hình phân loại tài khoản theo quan hệ với các báo cáo tài chính

Theo công dụng và kết cấu của tài khoản, hệ thống tài khoản được chia ra làm 3 loại sau:

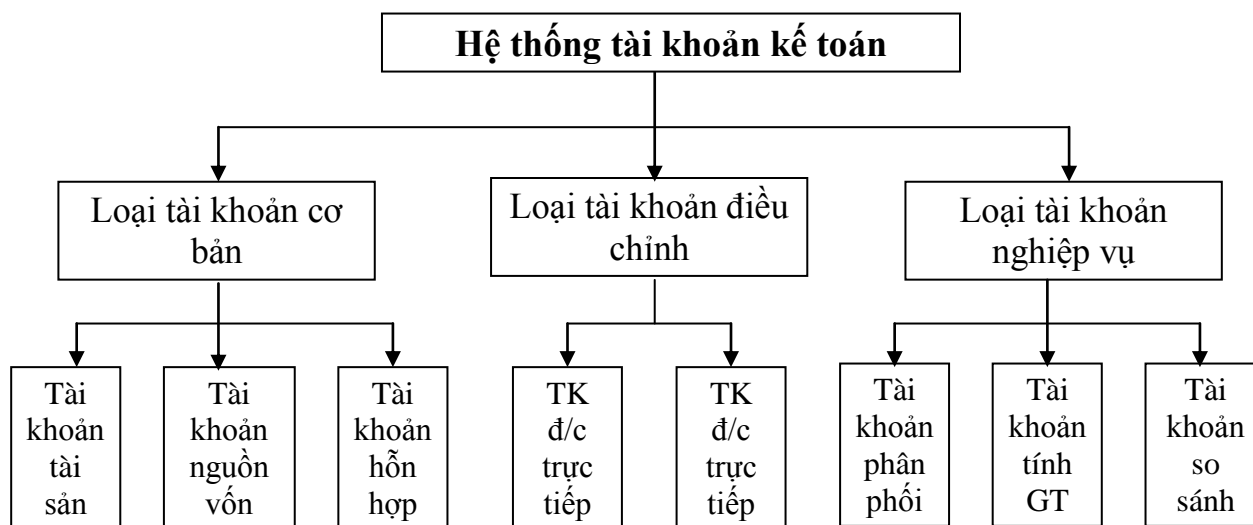
(1) Tài khoản cơ bản (chủ yếu): là loại tài khoản có công dụng hạch toán toàn bộ tài sản và nguồn hình thành tài sản thuộc sở hữu của doanh nghiệp, bao gồm:

- Tài khoản phản ánh tài sản
- Tài khoản phản ánh nguồn vốn
- Tài khoản hỗn hợp.

(2) Tài khoản điều chỉnh: là những tài khoản có công dụng điều chỉnh giá trị của tài sản, nguồn vốn, có thể điều chỉnh trực tiếp hoặc điều chỉnh gián tiếp.

(3) Tài khoản nghiệp vụ: là các tài khoản sử dụng để hạch toán chi phí, doanh thu và xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp

Theo công dụng và kết cấu, hệ thống tài khoản kế toán được phân loại theo mô hình 4.8 dưới đây.



Hình 4.8. Mô hình phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu

Tóm tắt nội dung của chương 4

Chương này đề cập khái niệm và vị trí của phương pháp đối ứng tài khoản trong hệ thống các phương pháp kế toán. Phương pháp kế toán kép và tám loại mối quan hệ đối ứng tài khoản liên quan đến đối tượng kế toán. Giới thiệu kết cấu của các loại tài khoản chủ yếu phản ánh tài sản, nguồn vốn, doanh thu và chi phí, cách phân tích các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và các loại định khoản kế toán cũng như cách ghi chép vào sổ nhật ký chung. Giới thiệu hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành tại Việt Nam và ba cách phân loại tài khoản để người đọc nắm được kết cấu, nội dung và công dụng của chúng. Phân biệt giữa kế toán tổng hợp và kế toán phân tích cũng như hiểu được mối quan hệ giữa chúng.

Câu hỏi ôn tập chương 4

1. Trình bày khái niệm của phương pháp đối ứng tài khoản và vị trí của nó trong hệ thống phương pháp kế toán.
2. Trình bày bốn mối quan hệ đối ứng liên quan đến tài sản và nguồn vốn. Cho ví dụ minh họa.
3. Trình bày bốn mối quan hệ đối ứng liên quan đến chi phí và doanh thu. Cho ví dụ minh họa.
4. Tài khoản kế toán là gì? Cấu tạo của tài khoản?
5. Nêu các nguyên tắc thiết kế tài khoản kế toán.
6. Trình bày phương pháp ghi chép trên tài khoản kế toán.
7. Trình bày kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản và nguồn vốn. Cho ví dụ minh họa.
8. Trình bày kết cấu của tài khoản phản ánh chi phí và doanh thu. Cho ví dụ minh họa.
9. Thế nào là ghi kép? Cho ví dụ minh họa.
10. Thế nào là định khoản kế toán? Trình bày 5 bước khi định khoản một nghiệp vụ phát sinh. Cho ví dụ minh họa.
11. Có mấy loại định khoản kế toán? Cách ghi định khoản như thế nào? Cho ví dụ minh họa.
12. Thế nào là phân tích nghiệp vụ kinh tế phát sinh? Cho ví dụ minh họa.
13. Phân biệt kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết.
14. Trình bày các mối quan hệ giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết.
15. Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành của Việt Nam gồm bao nhiêu loại tài khoản? Là những loại tài khoản nào?
16. Tại sao phải đánh số hiệu tài khoản tài khoản? Cho biết cách đánh số hiệu tài khoản kế toán của Việt Nam hiện nay.
17. Phân loại tài khoản kế toán theo nội dung kinh tế. Tác dụng của cách phân loại này là gì?
18. Phân loại tài khoản kế toán theo công dụng và kết cấu. Tác dụng của cách phân loại này là gì?
19. Phân loại tài khoản kinh tế theo mối quan hệ với các báo cáo tài chính. Tác dụng của cách phân loại này là gì?
20. Thế nào là tài khoản ngoài bảng? Công dụng của tài khoản ngoài là gì?

Bài tập chương 4

Bài tập 4.1 : Kiểm tra tổng hợp các khái niệm

Hãy cho biết những lời khẳng định dưới đây đúng hay sai (đánh dấu X vào ô lựa chọn của bạn).

		Đúng	Sai
1	Đối ứng tài khoản là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự vận động của tài sản, nguồn vốn trong quá trình kinh doanh theo mối quan hệ biện chứng được phản ánh trong mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh thông qua sử dụng hệ thống tài khoản kế toán.		
2	Mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh chỉ làm ảnh hưởng đến hai đối tượng kế toán.		
3	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh có thể làm tăng một tài sản này đồng thời giảm một tài sản khác với cùng một lượng.		
4	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh có thể làm tăng một tài sản này đồng thời tăng một nguồn vốn khác với cùng một lượng.		
5	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh có thể làm giảm một tài sản này đồng thời tăng một nguồn vốn khác với cùng một lượng.		
6	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh có thể làm tăng một nguồn vốn này đồng thời giảm một nguồn vốn khác với cùng một lượng.		
7	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh có thể làm tăng một tài sản này đồng thời giảm một nguồn vốn khác với cùng một lượng.		
8	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh làm tăng một tài sản nhưng không làm giảm một tài sản khác, cũng không làm tăng một khoản nợ, đó là một khoản chi phí.		
9	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh làm tăng một tài sản nhưng không làm giảm một tài sản khác, cũng không làm tăng một khoản nợ, đó là một khoản doanh thu.		

10	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh làm tăng một khoản nợ nhưng không làm giảm một khoản nợ khác, cũng không làm tăng một tài sản, đó là một khoản chi phí.		
11	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh làm giảm một tài sản nhưng không làm tăng một tài sản khác, cũng không làm giảm một khoản nợ khác, đó là một khoản chi phí.		
12	Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh làm giảm một khoản nợ nhưng không làm tăng một khoản nợ khác, cũng không làm giảm một tài sản khác, đó là một khoản doanh thu.		
13	Tài khoản kế toán là một phương tiện của kế toán được sử dụng để phản ánh tình hình hiện có và sự vận động của từng đối tượng kế toán nhằm phục vụ cho yêu cầu quản lý của các chủ thể quản lý.		
14	Mỗi tài khoản kế toán được cấu tạo gồm 2 bên, trong đó một bên để theo dõi biến động tăng của đối tượng kế toán, bên còn lại để theo dõi biến động giảm của đối tượng kế toán.		
15	Định khoản kế toán là việc xác định tài khoản nào ghi Nợ, tài khoản nào ghi Có, với số tiền cụ thể là bao nhiêu đối với mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh và phải đảm bảo đúng nguyên tắc ghi kép		
16	Ghi kép là phương pháp ghi nhận sự biến động đồng thời của các đối tượng kế toán bởi tác động kép của một nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào các tài khoản kế toán có liên quan bằng cách ghi 2 lần số phát sinh vào ít nhất 2 tài khoản kế toán liên quan, trong đó ghi Nợ tài khoản này đồng thời ghi Có cho tài khoản khác và đảm bảo số tiền ghi Nợ phải bằng số tiền ghi Có.		
17	Định khoản kế toán được tiến hành theo 5 bước		
18	Định khoản kế toán đơn giản chỉ liên quan đến 2 tài khoản kế toán, trong đó 1 tài khoản ghi Nợ và một tài khoản khác ghi		

	Có.		
19	Định khoản kế toán phức tạp liên quan đến ít nhất 3 tài khoản kế toán.		
20	Nên gộp nhiều định khoản đơn thành định khoản phức tạp để ghi sổ kế toán.		
21	Ghi nợ một tài khoản là ghi một số tiền vào bên Nợ của tài khoản đó. Số tiền ghi vào bên Nợ của tài khoản gọi là số phát sinh nợ.		
22	Ghi Có một tài khoản là ghi một số tiền vào bên Có của tài khoản đó. Số tiền ghi vào bên có của tài khoản gọi là số phát sinh Có.		
23	Số dư của tài khoản là số chênh lệch giữa tổng bên Nợ và tổng bên Có.		
24	$SDCK = SDDK + SFS \text{ tăng trong kỳ} - SFS \text{ giảm trong kỳ}$		
25	Kế toán tổng hợp thực hiện nhằm phản ánh và kiểm tra một cách tổng quát từng đối tượng kế toán cụ thể.		
26	Kế toán chi tiết giúp phản ánh và kiểm tra một cách chi tiết, tỉ mỉ từng loại tài sản, nguồn vốn theo yêu cầu quản lý cụ thể của đơn vị kế toán.		
27	Giữa tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích phản ánh cùng một đối tượng kế toán có mối quan hệ đối ứng.		
28	Theo công dụng và kết cấu của tài khoản, hệ thống tài khoản được chia ra làm 3 loại sau: TK cơ bản, TK điều chỉnh và TK nghiệp vụ.		
29	Theo mối quan hệ với các báo cáo tài chính, hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam hiện hành chia làm 3 loại: TK thuộc bảng cân đối kế toán, TK thuộc báo cáo kết quả kinh doanh TK và ngoài bảng cân đối kế toán.		
30	Theo nội dung kinh tế, hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp được chia làm 3 loại: TK phản ánh tài sản, TK phản		

	ánh nguồn vốn và TK phản ánh tình hình và kết quả kinh doanh.		
31	Khi nguồn vốn tăng kế toán ghi vào bên Nợ của tài khoản phản ánh nguồn vốn.		
32	Khi mua chịu hàng hoá kế toán ghi vào bên Nợ tài khoản Phải trả cho người bán.		
33	Khi nhận tiền khách hàng trả trước kế toán ghi vào bên Có của tài khoản doanh thu bán hàng.		
34	Khi trả trước tiền mua hàng hoá cho người bán kế toán ghi vào bên Nợ của tài khoản Hàng hoá.		
35	Khi tăng chi phí kế toán ghi vào bên Nợ của tài khoản Chi phí.		
36	Khi tăng tài sản kế toán ghi vào bên Có của tài khoản Tài sản.		
37	Khi giảm nguồn vốn tài sản kế toán ghi vào bên Có của tài khoản Nguồn vốn.		
38	Khi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp cho nhà nước kế toán ghi vào bên Nợ tài khoản Thuế phải nộp.		
39	Khi vay tiền của ngân hàng, kế toán ghi vào bên Có của tài khoản Vay ngân hàng.		
40	Khi trả lãi vay cho ngân hàng kế toán ghi vào bên Nợ của tài khoản Vay ngân hàng.		

Bài tập 4.2. Kết cấu tài khoản

1) Hãy điền dấu (+) hoặc (-) vào các ô sau:

Loại tài khoản	Bên Nợ	Bên Có
Tài sản		
Nguồn vốn		
Chi phí		
Doanh thu		

2) Hãy điền Nợ hoặc Có vào các ô tương ứng

Loại tài khoản	Phát sinh tăng ghi bên	Phát sinh giảm ghi bên	Số dư ghi bên
Tài sản			
Nguồn vốn			
Chi phí			
Doanh thu			

Bài tập 4.3. Định khoản kế toán và ghi sổ Nhật ký chung

Tại Công ty cổ phần Vinh Hằng hoạt động trong lĩnh vực vật liệu xây dựng. Trong tháng 1 năm 20A có các nghiệp vụ sau phát sinh:

1. Ngày 5 tháng 1, công ty phát hành thêm cổ phiếu thu bằng chuyển khoản 1.000 triệu đồng.
2. Ngày 10 tháng 1, công ty mua một quầy hàng với giá chưa có thuế GTGT là 300 triệu, thuế GTGT 10%, trả qua ngân hàng.
3. Ngày 10 tháng 1, công ty ký hợp đồng mua sắt thép với Công ty TNHH An Phú với trị giá hợp đồng 800 triệu đồng. Sau một tuần sẽ chuyển tiền trả trước 25% giá trị hợp đồng.
4. Ngày 11 tháng 1, công ty mua hàng hoá đã nhập kho, trả bằng chuyển khoản, 165 triệu đồng là giá đã có thuế GTGT 10%.
5. Ngày 13 tháng 1, công ty bán một lô hàng thu tiền bằng chuyển khoản qua ngân hàng 55 triệu, giá đã có thuế GTGT 10%.
6. Ngày 15 tháng 1, một khách hàng trả trước tiền hàng 110 triệu bằng chuyển khoản cho đơn đặt hàng số 105, sẽ giao hàng sau 15 ngày
7. Ngày 17 tháng 1, công ty trả trước tiền hàng theo thoả thuận cho Công ty TNHH An Phú bằng chuyển khoản số tiền 200 triệu.
8. Ngày 20 tháng 1, công ty trả lương cho cán bộ CNV bằng tiền mặt 35 triệu.
9. Ngày 30 tháng 1, công ty trả tiền điện nước dùng cho bán hàng tháng trước 15 triệu.
10. Ngày 30 tháng 1, công ty giao hàng cho khách theo đơn đặt hàng số 105, theo giá đã có thuế GTGT 10% là 110 triệu

11. Ngày 30 tháng 1, công ty tính và trích lợi nhuận bổ sung nguồn vốn kinh doanh 150 triệu.

Yêu cầu: *Hãy sử dụng phương trình kế toán cơ bản để phân tích các nghiệp vụ phát sinh trên đây, định khoản kế toán và ghi vào Sổ Nhật ký chung các nghiệp vụ này.*

Ghi chú: Đơn vị áp dụng tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ

Chương 5

PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI KẾ TOÁN VÀ HỆ THỐNG BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Mục tiêu học tập

Học xong chương này, sinh viên sẽ hiểu được :

- 1. Tầm quan trọng của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán trên góc độ cung cấp thông tin cho quản lý.*
- 2. Mối quan hệ giữa phương pháp tổng hợp cân đối kế toán và các phương pháp kế toán khác.*
- 3. Nguyên tắc và phương pháp lập các báo cáo tài chính.*

5.1. Phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán

5.1.1. Cơ sở hình thành phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán

Tổng hợp - cân đối kế toán là phương pháp khái quát tình hình tài sản, nguồn vốn, kết quả kinh doanh và các luồng tiền tạo ra từ quá trình hoạt động của doanh nghiệp trên những mặt bản chất và trong các mối quan hệ cân đối vốn có của đối tượng kế toán. Chính những cân đối vốn có của đối tượng kế toán 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 đẳng thức 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.

Tổng hợp - cân đối kế toán là một phương pháp tổng hợp quan trọng. Nó được sử dụng để tiến hành các tổng hợp - cân đối trên từng bộ phận của tài sản, nguồn vốn từng quá trình kinh doanh hoặc cân đối trên toàn bộ tài sản và nguồn vốn, hoặc cân đối trên toàn bộ quá trình kinh doanh của doanh nghiệp.

5.1.2. 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 vốn kinh doanh, 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 đối ứng tài khoản hay phương pháp tính giá 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.

5.1.3. Hệ thống bảng tổng hợp - cân đối

Phương pháp tổng hợp - cân đối được sử dụng và biểu hiện thông qua hệ thống các bảng tổng hợp - cân đối mà trên góc độ của kế toán tài chính chúng ta thường gọi là các báo cáo tài chính. Khi nói đến hệ thống các bảng tổng hợp - cân đối người ta thường nói đến ba bảng tổng hợp - cân đối thường sử dụng nhất trong các doanh nghiệp và cũng là các bảng cân đối tổng hợp nhất, bao gồm:

- (1) Bảng cân đối kế toán
- (2) Báo cáo kết quả kinh doanh
- (3) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Đây cũng chính là ba báo cáo tài chính bắt buộc theo qui định của Chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành tại Việt Nam. Cần lưu ý ngay rằng ba báo cáo này luôn phải được kèm theo một Bản thuyết minh báo cáo tài chính để giải trình thêm những thông tin cần thiết liên quan đến các chỉ tiêu trình bày trong các báo cáo tài chính tổng hợp cũng như những chính sách kế toán mà doanh nghiệp đang áp dụng.

Ngoài ba báo cáo tài chính nêu trên, trong doanh nghiệp người ta còn sử dụng các bảng cân đối bộ phận để trình bày các mối quan hệ cân đối giữa các bộ phận của tài sản, các bộ phận của nguồn vốn hoặc của từng quá trình kinh doanh như cân đối bộ

phận trong tài sản ngắn hạn, cân đối bộ phận trong tài sản dài hạn, tình hình thanh toán, tình hình chi phí sản xuất v.v.

Tuỳ theo nhu cầu thông tin và khả năng quản lý trong từng doanh nghiệp, trong từng ngành, từng thành phần kinh tế mà hệ thống bảng tổng hợp - cân đối có thể khác nhau về số lượng, nội dung và kết cấu trình bày các chỉ tiêu nhất định. Nhưng thông thường các bảng tổng hợp - cân đối chung được lập cho các đối tượng sử dụng bên ngoài doanh nghiệp, trong khi các bảng tổng hợp - cân đối bộ phận được xây dựng để phục vụ nhu cầu thông tin cho các cấp quản lý bên trong doanh nghiệp.

Trong phạm vi của chương này, chúng ta chỉ tìm hiểu về ba báo cáo tài chính bắt buộc theo qui định của Chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành tại Việt Nam. Nội dung của Bản thuyết minh báo cáo tài chính có thể tìm thấy trong chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam.

5.2. Hệ thống báo cáo tài chính doanh nghiệp

5.2.1. Mục đích của báo cáo tài chính

Báo cáo tài chính dùng để cung cấp thông tin về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh và các luồng tiền của một doanh nghiệp, đáp ứng yêu cầu quản lý của chủ doanh nghiệp, cơ quan Nhà nước và nhu cầu của những người sử dụng trong việc đưa ra các quyết định kinh tế.

Báo cáo tài chính phải cung cấp những thông tin của một doanh nghiệp về:

- a/ Tài sản;
- b/ Nợ phải trả và vốn chủ sở hữu;
- c/ Doanh thu, thu nhập khác, chi phí kinh doanh và chi phí khác;
- d/ Lãi, lỗ và phân chia kết quả kinh doanh;
- đ/ Thuế và các khoản nộp Nhà nước;
- e/ Tài sản khác có liên quan đến đơn vị kế toán;
- g/ Các luồng tiền.

5.2.2. Trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính

Tất cả các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế đều phải lập và trình bày báo cáo tài chính năm.

Các công ty, Tổng công ty có các đơn vị kế toán trực thuộc, ngoài việc phải lập báo cáo tài chính năm của công ty, Tổng công ty còn phải lập báo cáo tài chính tổng hợp hoặc báo cáo tài chính hợp nhất vào cuối kỳ kế toán năm dựa trên báo cáo tài chính của các đơn vị kế toán trực thuộc công ty, Tổng công ty.

Đối với DNNN, các doanh nghiệp niêm yết trên thị trường chứng khoán còn phải lập báo cáo tài chính giữa niên độ dạng đầy đủ. Các doanh nghiệp khác nếu tự nguyện lập báo cáo tài chính giữa niên độ thì được lựa chọn dạng đầy đủ hoặc tóm lược. Đối với Tổng công ty Nhà nước và DNNN có các đơn vị kế toán trực thuộc còn phải lập báo cáo tài chính tổng hợp hoặc báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ. Công ty mẹ và tập đoàn phải lập báo cáo tài chính hợp nhất giữa niên độ và báo cáo tài chính hợp nhất vào cuối kỳ kế toán năm theo quy định tại Nghị định số 129/2004/NĐ-CP ngày 31/5/2004 của Chính phủ. Ngoài ra còn phải lập báo cáo tài chính hợp nhất sau khi hợp nhất kinh doanh theo quy định của Chuẩn mực kế toán số 11 “Hợp nhất kinh doanh”.

5.2.3. Yêu cầu, nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính phải tuân thủ các yêu cầu qui định tại Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày báo cáo tài chính, có nghĩa là phải trình bày một cách trung thực và hợp lý, lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với qui định của từng chuẩn mực kế toán nhằm đảm bảo cung cấp thông tin thích hợp với nhu cầu ra quyết định kinh tế của người sử dụng và cung cấp được các thông tin đáng tin cậy.

Những yêu cầu này được cụ thể như sau:

Thứ nhất là các báo cáo tài chính phải trình bày trung thực, hợp lý tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp;

Thứ hai là các báo cáo tài chính phải phản ánh đúng bản chất kinh tế của các

giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp của chúng;

Thứ ba là các báo cáo tài chính phải trình bày khách quan, không thiên vị;

Thứ tư là các báo cáo tài chính phải tuân thủ nguyên tắc thận trọng;

Thứ năm là các báo cáo tài chính phải trình bày đầy đủ trên mọi khía cạnh trọng yếu.

Việc lập báo cáo tài chính phải căn cứ vào số liệu sau khi khoá sổ kế toán. Báo cáo tài chính phải được lập đúng nội dung, phương pháp và trình bày nhất quán giữa các kỳ kế toán. Báo cáo tài chính phải được người lập, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán ký, đóng dấu của đơn vị.

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính phải tuân thủ sáu nguyên tắc quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 – Trình bày báo cáo tài chính bao gồm:

- Nguyên tắc hoạt động liên tục
- Nguyên tắc cơ sở dồn tích
- Nguyên tắc nhất quán
- Nguyên tắc trọng yếu và tập hợp
- Nguyên tắc bù trừ
- Nguyên tắc có thể so sánh.

Việc thuyết minh báo cáo tài chính phải căn cứ vào yêu cầu trình bày thông tin quy định trong các chuẩn mực kế toán. Các thông tin trọng yếu phải được giải trình để giúp người đọc hiểu đúng thực trạng tình hình tài chính của doanh nghiệp.

Các doanh nghiệp phải lập báo cáo tài chính theo kỳ kế toán năm là năm dương lịch hoặc kỳ kế toán năm là 12 tháng tròn sau khi thông báo cho cơ quan thuế. Trường hợp đặc biệt, doanh nghiệp được phép thay đổi ngày kết thúc kỳ kế toán năm dẫn đến việc lập báo cáo tài chính cho một kỳ kế toán năm đầu tiên hay kỳ kế toán năm cuối cùng có thể ngắn hơn hoặc dài hơn 12 tháng nhưng không được vượt quá 15 tháng.

Các doanh nghiệp có thể lập báo cáo tài chính theo kỳ kế toán khác (như tuần, tháng, 6 tháng, 9 tháng v.v.) theo yêu cầu của pháp luật, của công ty mẹ hoặc của chủ sở hữu.

Đơn vị kế toán bị chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động, phá sản phải lập báo cáo tài chính tại thời điểm chia,

tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động, phá sản.

Thời hạn nộp báo cáo tài chính

Đối với doanh nghiệp nhà nước, thời hạn nộp báo cáo tài chính là quý và phải nộp báo cáo tài chính quý chậm nhất là 20 ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán quý; đối với Tổng công ty nhà nước chậm nhất là 45 ngày. Đơn vị kế toán trực thuộc Tổng công ty nhà nước nộp báo cáo tài chính quý cho Tổng công ty theo thời hạn do Tổng công ty quy định.

Đối với báo cáo năm, đơn vị kế toán phải nộp báo cáo tài chính năm chậm nhất là 30 ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm; đối với Tổng công ty nhà nước chậm nhất là 90 ngày; đơn vị kế toán trực thuộc Tổng công ty nhà nước nộp báo cáo tài chính năm cho Tổng công ty theo thời hạn do Tổng công ty quy định. Đơn vị kế toán là doanh nghiệp tư nhân và công ty hợp danh phải nộp báo cáo tài chính năm chậm nhất là 30 ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Đối với các đơn vị kế toán khác, thời hạn nộp báo cáo tài chính năm chậm nhất là 90 ngày. Đơn vị kế toán trực thuộc nộp báo cáo tài chính năm cho đơn vị kế toán cấp trên theo thời hạn do đơn vị kế toán cấp trên quy định.

Nơi nộp báo cáo tài chính

Tuỳ theo loại hình doanh nghiệp mà các báo cáo tài chính phải nộp cho các cơ quan khác nhau như cơ quan tài chính, cơ quan Thuế, cơ quan Thống kê, cơ quan đăng ký kinh doanh. Cụ thể:

Đối với các doanh nghiệp Nhà nước đóng trên địa bàn tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương phải lập và nộp báo cáo tài chính cho Sở Tài chính tỉnh, thành phố trực thuộc Trung ương. Đối với doanh nghiệp Nhà nước Trung ương còn phải nộp báo cáo tài chính cho Bộ Tài chính (Cục Tài chính doanh nghiệp).

Đối với các loại doanh nghiệp Nhà nước như: Ngân hàng thương mại, công ty xổ số kiến thiết, tổ chức tín dụng, doanh nghiệp bảo hiểm, công ty kinh doanh chứng

khoán phải nộp báo cáo tài chính cho Bộ Tài chính (Vụ Tài chính ngân hàng). Riêng công ty kinh doanh chứng khoán còn phải nộp báo cáo tài chính cho Ủy ban Chứng khoán Nhà nước.

Các doanh nghiệp phải gửi báo cáo tài chính cho cơ quan thuế trực tiếp quản lý thuế tại địa phương. Đối với các Tổng công ty Nhà nước còn phải nộp báo cáo tài chính cho Bộ Tài chính (Tổng cục Thuế).

DNNN có đơn vị kế toán cấp trên phải nộp báo cáo tài chính cho đơn vị kế toán cấp trên. Đối với doanh nghiệp khác có đơn vị kế toán cấp trên phải nộp báo cáo tài chính cho đơn vị cấp trên theo quy định của đơn vị kế toán cấp trên.

Đối với các doanh nghiệp mà pháp luật quy định phải kiểm toán báo cáo tài chính thì phải kiểm toán trước khi nộp báo cáo tài chính theo quy định. Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp đã thực hiện kiểm toán phải đính kèm báo cáo kiểm toán vào báo cáo tài chính khi nộp cho các cơ quan quản lý Nhà nước và doanh nghiệp cấp trên.

5.2.4. Nội dung và nguyên tắc chung lập Bảng cân đối kế toán

Bảng cân đối kế toán là một bảng tổng hợp - cân đối tổng quát phản ánh tổng hợp tình hình về vốn kinh doanh của doanh nghiệp trên hai mặt tài sản và nguồn hình thành tài sản tại một thời điểm nhất định. Thời điểm qui định là ngày cuối cùng của kỳ kế toán. Bảng cân đối kế toán là một tài liệu rất quan trọng giúp đánh giá tổng quát về tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh, trình độ sử dụng vốn và triển vọng kinh tế của doanh nghiệp.

Thực chất Bảng cân đối kế toán chính là bảng cân đối tổng quát thể hiện trên phương trình kế toán cơ bản: cân đối giữa tổng tài sản và tổng nguồn vốn của một doanh nghiệp.

Về phía tài sản, các khoản mục tài sản được sắp xếp theo mức độ thanh hoạt giảm dần, có nghĩa là những tài sản nào có mức thanh hoạt cao nhất sẽ sắp xếp trước. Như vậy, phải sắp xếp tài sản ngắn hạn trước rồi đến tài sản dài hạn sau. Trong tài sản ngắn hạn, khoản mục đầu tiên sẽ là tiền mặt, rồi đến tiền gửi ngân hàng v.v.

Về phương diện kinh tế, số liệu bên phần tài sản của Bảng cân đối kế toán thể hiện qui mô và kết cấu các loại tài sản của doanh nghiệp hiện có vào thời điểm lập báo cáo. Nó thể hiện tiềm lực kinh tế của doanh nghiệp.

Về phía nguồn vốn, các khoản mục nguồn vốn sẽ 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 xếp trước, sau đó mới đến vốn chủ sở hữu. Trong các khoản nợ phải trả, các khoản vay, nợ ngắn hạn xếp trước, vay, nợ dài hạn xếp sau v.v.

Về phương diện kinh tế, số liệu bên phần nguồn vốn thể hiện các nguồn mà doanh nghiệp đang sử dụng trong kỳ kinh doanh, qui mô và kết cấu của từng nguồn. Nó cho biết tình hình nguồn tài trợ của doanh nghiệp, cơ cấu tài trợ cũng như mức độ phụ thuộc tài chính của doanh nghiệp vào nguồn vốn bên ngoài. Nói cách khác, phía nguồn vốn trong Bảng cân đối kế toán thể hiện tình hình huy động vốn để tài trợ cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như thế nào và mức độ tự chủ về tài chính của doanh nghiệp ra sao.

Về phương diện pháp lý, số liệu về nguồn vốn còn thể hiện trách nhiệm về mặt pháp lý của doanh nghiệp đối với Nhà nước, đối với ngân hàng, với khách hàng và cán bộ công nhân viên của doanh nghiệp về tài sản mà doanh nghiệp đang sử dụng.

Nói tóm lại, số liệu bên nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán cho chúng ta thông tin về tình hình huy động vốn của doanh nghiệp và số liệu bên tài sản cho chúng ta thông tin về sử dụng vốn như thế nào trong doanh nghiệp.

Kết cấu của Bảng cân đối kế toán có thể thiết kế theo hai cách: theo chiều ngang và theo chiều dọc.

Theo chiều dọc, tài sản được sắp xếp trước rồi đến nguồn vốn, theo chiều ngang thì tài sản xếp bên trái, nguồn vốn xếp bên phải (*xem hình 1.8 ở Chương 1*).

Bảng cân đối kế toán

Ngày 31 tháng 12 năm 20A ĐVT:.....

Chỉ tiêu	Số tiền
TÀI SẢN	
Tài sản ngắn hạn	
Tài sản dài hạn	
Tổng cộng tài sản	A
NGUỒN VỐN	
Nợ phải trả	
Vốn chủ sở hữu	
Tổng cộng nguồn vốn	A

Hình 5.1. Mô hình Bảng cân đối kế toán theo chiều dọc

Đối với Bảng cân đối kế toán cũng như đối với tất cả mọi bảng tổng hợp - cân đối đều phải trình bày 4 nội dung bắt buộc trên đầu bảng như sau:

1. Tên đơn vị/công ty
2. Tên bảng tổng hợp cân đối
3. Thời gian lập bảng
4. Đơn vị tính

Ví dụ

Công ty TNHH Tuấn Tài

Bảng Cân đối kế toán

Ngày 31 tháng 12 năm 2004

Đơn vị tính: đồng

Cân bằng tổng quát để lập Bảng cân đối kế toán:

$$\mathbf{TỔNG\ TÀI\ SẢN = TỔNG\ NGUỒN\ VỐN}$$

$$\mathbf{hay: TSNH + TSDH = NỢ\ PHẢI\ TRẢ + VỐN\ CHỦ\ SỞ\ HỮU}$$

Dưới đây là mẫu Bảng cân đối kế toán ban hành theo Chế độ kế toán doanh nghiệp.

Đơn vị báo cáo:.....

Mẫu số B 01 – DN

Địa chỉ:.....

(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC
Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày ... tháng ... năm ...

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Mã số	Số cuối năm	Số đầu năm
1	2	4	5
A TÀI SẢN NGẮN HẠN	100		
(100=110+120+130+140+150)			
I. Tiền và các khoản tương đương tiền	110		
1. Tiền	111		
2. Các khoản tương đương tiền	112		
II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn	120		
1. Đầu tư ngắn hạn	121		
2. Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn (*)	129	(...)	(...)
III. Các khoản phải thu ngắn hạn	130		
1. Phải thu khách hàng	131		
2. Trả trước cho người bán	132		
3. Phải thu nội bộ ngắn hạn	133		
4. Phải thu theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	134		
5. Các khoản phải thu khác	135		
6. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (*)	139	(...)	(...)
IV. Hàng tồn kho	140		
1. Hàng tồn kho	141		

2. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (*)	149	(...)	(...)
V. Tài sản ngắn hạn khác	150		
1. Chi phí trả trước ngắn hạn	151		
2. Thuế GTGT được khấu trừ	152		
3. Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	154		
5. Tài sản ngắn hạn khác	158		
B - TÀI SẢN DÀI HẠN (200 = 210 + 220 + 240 + 250 + 260)	200		
I- Các khoản phải thu dài hạn	210		
1. Phải thu dài hạn của khách hàng	211		
2. Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	212		
3. Phải thu dài hạn nội bộ	213		
4. Phải thu dài hạn khác	218		
5. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (*)	219	(...)	(...)
II. Tài sản cố định	220		
1. Tài sản cố định hữu hình	221		
- Nguyên giá	222		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	223	(...)	(...)
2. Tài sản cố định thuê tài chính	224		
- Nguyên giá	225		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	226	(...)	(...)
3. Tài sản cố định vô hình	227		
- Nguyên giá	228		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	229	(...)	(...)
4. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	230		
III. Bất động sản đầu tư	240		
- Nguyên giá	241		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	242	(...)	(...)
IV. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn	250		
1. Đầu tư vào công ty con	251		

2. Đầu tư vào công ty liên kết, liên doanh	252		
3. Đầu tư dài hạn khác	258		
4. Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn (*)	259	(...)	(...)
V. Tài sản dài hạn khác	260		
1. Chi phí trả trước dài hạn	261		
2. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	262		
3. Tài sản dài hạn khác	268		
TỔNG CỘNG TÀI SẢN (270 = 100 + 200)	270		
NGUỒN VỐN			
A - NỢ PHẢI TRẢ (300 = 310 + 330)	300		
I. Nợ ngắn hạn	310		
1. Vay và nợ ngắn hạn	311		
2. Phải trả người bán	312		
3. Người mua trả tiền trước	313		
4. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	314		
5. Phải trả người lao động	315		
6. Chi phí phải trả	316		
7. Phải trả nội bộ	317		
8. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	318		
9. Các khoản phải trả, phải nộp ngắn hạn khác	319		
10. Dự phòng phải trả ngắn hạn	320		
II. Nợ dài hạn	330		
1. Phải trả dài hạn người bán	331		
2. Phải trả dài hạn nội bộ	332		
3. Phải trả dài hạn khác	333		
4. Vay và nợ dài hạn	334		
5. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	335		

6. Dự phòng trợ cấp mất việc làm	336		
7. Dự phòng phải trả dài hạn	337		
B - VỐN CHỦ SỞ HỮU (400 = 410 + 430)	400		
I. Vốn chủ sở hữu	410		
1. Vốn đầu tư của chủ sở hữu	411		
2. Thặng dư vốn cổ phần	412		
3. Vốn khác của chủ sở hữu	413		
4. Cổ phiếu quỹ (*)	414	(...)	(...)
5. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	415		
6. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	416		
7. Quỹ đầu tư phát triển	417		
8. Quỹ dự phòng tài chính	418		
9. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	419		
10. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	420		
11. Nguồn vốn đầu tư XDCB	421		
II. Nguồn kinh phí và quỹ khác	430		
1. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	431		
2. Nguồn kinh phí	432		
3. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	433		
TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN (440 = 300 + 400)	440		

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Ghi chú: Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu (*) được ghi âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...)

Mối quan hệ giữa Bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán

Giữa Bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán có mối quan hệ mật thiết. Để lập bảng cân đối kế toán cần phải lấy số dư cuối kỳ của các tài khoản. Từ bảng cân đối kế toán có thể xác định số dư đầu kỳ của các tài khoản. Cụ thể:

Thứ nhất, vào đầu kỳ kế toán căn cứ vào số liệu trên Bảng cân đối kế toán kỳ trước để ghi số dư đầu kỳ của các tài khoản.

Thứ hai, trong kỳ kế toán ghi trực tiếp các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào tài khoản kế toán trên cơ sở các chứng từ và dựa trên các mối quan hệ cân đối vốn có giữa các đối tượng kế toán.

Thứ ba, vào cuối kỳ kế toán, căn cứ trên số dư tài khoản cuối kỳ các tài khoản để lập Bảng cân đối kế toán.

Khi cần, có thể lập bảng cân đối tài khoản hay còn gọi là bảng cân đối số phát sinh trước khi lập bảng cân đối kế toán theo mẫu dưới đây:

Bảng cân đối tài khoản

Số hiệu tài khoản	SDĐK		SFS trong kỳ		SDCK	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
111						
112						
113						
...						
	A	A	B	B	C	C

Khi lập bảng cân đối tài khoản cần lưu ý các mối quan hệ sau đây:

$$\sum SDDK \text{ bên Nợ tất cả các TK} = \sum SDDK \text{ bên Có tất cả các TK}$$

$$A = A$$

$$\sum SFS \text{ bên Nợ tất cả các TK} = \sum SFS \text{ bên Có tất cả các TK}$$

$$B = B$$

$$\sum SDCK \text{ bên Nợ tất cả các TK} = \sum SDCK \text{ bên Có tất cả các TK}$$

$$C = C$$

Cần lưu ý rằng hai đại lượng A và C không nhất thiết phải bằng giá trị của tổng tài sản vào đầu kỳ và cuối kỳ của doanh nghiệp.

Nguyên tắc chung lập Bảng cân đối kế toán

Để lập Bảng cân đối kế toán cần phải thực theo theo 3 nguyên tắc sau:

(1) Số dư bên Nợ các tài khoản (tài khoản loại 1 và 2 trong hệ thống tài khoản kế toán thống nhất) phản ánh vào bên TÀI SẢN của Bảng cân đối kế toán.

(2) Số dư bên Có các tài khoản (tài khoản loại 3 và loại 4) phản ánh vào bên NGUỒN VỐN của Bảng cân đối kế toán.

(3) Không được bù trừ số dư các tài khoản hỗn hợp khi lập Bảng cân đối kế toán (*được bù trừ khi lập Bảng cân đối tài khoản*)

Tuy nhiên, cần phải biết có ba trường hợp đặc biệt sau đây để xử lý khi lấy số dư của các tài khoản thuộc nhóm tài khoản điều chỉnh và tài khoản hỗn hợp hay còn gọi là tài khoản thanh toán:

(1) **SD bên Có** của các tài khoản sau đây được phản ánh bên **Tài sản** của Bảng cân đối kế toán, nhưng **ghi đỏ** hay ghi trong ngoặc đơn: TK 214, TK 129, TK 159, TK 229.

(2) Số dư của các Tài khoản sau đây luôn được phản ánh bên **Nguồn vốn** của Bảng cân đối kế toán, nếu **SD bên Có** ghi bình thường, nếu **SD bên Nợ** phải **ghi đỏ**: TK 421, TK 412, TK 413.

(3) Đối với các Tài khoản sau đây **không được bù trừ số dư** bên Nợ và bên Có, phải tách riêng **SD bên Nợ** để phản ánh vào bên **Tài sản** của Bảng cân đối kế

toán, **SD bên Có** để phản ánh bên **Nguồn vốn** của Bảng cân đối kế toán: TK 131, TK 331.

Ví dụ Bảng cân đối kế toán

Đơn vị: Công ty TNHH VIHAN

Địa chỉ: 189 Huỳnh Thúc Kháng, Huế

Bảng cân đối kế toán

Ngày 31/12/20A (Trích lược)

ĐVT: triệu đồng

TÀI SẢN	Số tiền	NGUỒN VỐN	Số tiền
A. TSNH	1.440	A. NPT	790
1. Tiền mặt	40	1. Vay ngắn hạn	540
2. Tiền gửi Ngân hàng	800	2. Phải trả cho người bán	200
3. Nguyên vật liệu	500	3. Phải trả khác	50
4. Thành phẩm	100	B. VCSH	5.650
B. TSDH	5.000	1. Nguồn vốn kinh doanh	5.600
1. TSCĐ hữu hình	7.000	2. Quỹ đầu tư phát triển	50
2. Hao mòn TSCĐ	(2.000)		
Tổng cộng tài sản	6.440	Tổng cộng nguồn vốn	6.440

Ứng dụng nguyên tắc lập bảng cân đối kế toán

Có những thông tin sau về Công ty TNHH An Bình: (ĐVT: triệu đồng)

- Số dư các tài khoản đầu tháng 1 năm 20A

TK 111	75	TK 112	305	TK 152	425
TK 131	150	TK 155	1.055	TK 211	2.440
TK 214	750	TK 311	150	TK 411	2.500
TK 341	500	TK 331	250	TK 421	150
TK 415	150				

TK 111	
<u>75</u>	
0	0
<u>75</u>	

TK 112	
<u>305</u>	
(3) 150	100 (2)
<u>150</u>	100
<u>355</u>	

TK 131	
<u>150</u>	150 (3)
0	150
<u>150</u>	<u>150</u>

TK 152	
<u>425</u>	
0	0
<u>425</u>	

TK 155	
<u>1055</u>	
	500 (4)
0	500
<u>555</u>	

TK 211	
<u>2440</u>	
0	0
<u>2440</u>	

TK 214	
	<u>750</u>
0	0
	<u>750</u>

TK 157	
(4) 500	
<u>500</u>	0
<u>500</u>	

TK 311	
(2) 100	<u>150</u>
100	0
	<u>50</u>

TK 315	
	<u>0</u>
	250 (1)
0	250
	<u>250</u>

TK 331	
	<u>250</u>
0	0
	<u>250</u>

TK 341	
(1) 250	<u>500</u>
250	0
	<u>250</u>

TK 415	
	<u>150</u>
0	0
	<u>150</u>

TK 411	
	<u>2500</u>
0	0
	<u>2500</u>

TK 421	
	<u>150</u>
0	0
	<u>150</u>

3. Lập bảng cân đối tài khoản vào cuối tháng 1

Để lập Bảng cân đối kế toán vào cuối tháng, kế toán tiến hành cộng số phát sinh bên Nợ và bên Có của các tài khoản, tính số dư cuối tháng của các tài khoản này.

Bảng cân đối tài khoản
Tại ngày 31 tháng 1 năm 20A

Số hiệu TK	SDĐK		SFS trong kỳ		SDCK	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
111	75		0	0	75	
112	305		150	100	355	
131	150		0	150	0	
152	425		0	0	425	
155	1.055		0	500	555	
157	0		500	0	500	
211	2.440		0	0	2.440	
214		750	0	0		750
311		150	100	0		50
315		0	0	250		250
331		250	0	0		250
341		500	250	0		250
411		2.500	0	0		2.500
415		150	0	0		150
421		150	0	0		150
Tổng cộng	4.450	4.450	1.000	1.000	4.350	4.350

4. Lập Bảng cân đối kế toán cuối tháng 1

Căn cứ vào Bảng cân đối tài khoản trên đây và những trường hợp đặc biệt được nêu trong dữ liệu, chúng ta lập được Bảng cân đối kế toán của công ty vào ngày 31 tháng 1 năm 20A như sau:

Đơn vị: Công ty TNHH An Bình

Bảng cân đối kế toán

Tại ngày 31/01/20A

(Trích lược)

ĐVT: triệu đồng

TÀI SẢN	Số tiền	NGUỒN VỐN	Số tiền
A. TSNH	2.060	A. NPT	950
1. Tiền mặt	75	1. Vay ngắn hạn	50
2. Tiền gửi Ngân hàng	355	2. Nợ dài hạn đến hạn trả	250
3. Phải thu của KH	150	3. Phải trả cho người bán	250
4. Nguyên vật liệu	425	4. Trả trước của KH	150
5. Thành phẩm	555	5. Vay dài hạn	250
6. Hàng gửi bán	500	B. VCSH	2.800
B. TSDH	1.690	1. Nguồn vốn kinh doanh	2.500
1. TSCĐ hữu hình	2.440	2. Quỹ đầu tư phát triển	150
2. Hao mòn TSCĐ	(750)	3. Lãi chưa phân phối	150
Tổng cộng tài sản	3.750	Tổng cộng nguồn vốn	3.750

Với tình huống của Công ty An Bình trình bày trên đây, có 3 trường hợp đặc biệt cần lưu ý khi lập Bảng cân đối kế toán:

Trường hợp đặc biệt thứ nhất liên quan đến TK 214. Tài khoản này có số dư bên Có nhưng vẫn phản ánh bên Tài sản của Bảng cân đối kế toán, do vậy phải ghi âm.

Trường hợp đặc biệt thứ hai liên quan đến TK 421. Tài khoản này có số dư bên Có nên phản ánh bên nguồn vốn và ghi thường.

Trường hợp đặc biệt thứ ba liên quan đến TK 131. Số dư bên Nợ và bên Có của tài khoản này không được bù trừ.

Nếu quan sát trong bảng cân đối tài khoản, số dư của TK 131 được bù trừ, do vậy số dư cuối tháng của tài khoản xuất hiện trong bảng cân đối tài khoản lúc này là số dư bên Nợ với số tiền là 0. Tuy nhiên, khi lập bảng cân đối kế toán cuối tháng thì số dư Nợ 150 triệu và số dư Có 150 triệu của tài khoản này không được bù trừ. Bởi vì, về

bản chất kinh tế, số dư bên Nợ 150 triệu vào cuối tháng thể hiện một tài sản của công ty. Đây là khoản mà khách hàng còn nợ công ty và chưa thanh toán tính đến thời điểm ngày 31 tháng 1 năm 20A và khách hàng phải có nghĩa vụ thanh toán cho công ty khi đến hạn theo thoả thuận. Ngược lại khoản tiền mà khách hàng trả trước 150 triệu mà đến cuối tháng công ty vẫn chưa giao hàng lại là một khoản nợ của công ty. Nó thuộc về phần nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán.

5.2.5. Nội dung và nguyên tắc chung lập Báo cáo kết quả kinh doanh

Báo cáo kết quả kinh doanh là một bảng tổng hợp cân đối quan trọng cung cấp những thông tin tổng quát về kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán. Bảng tổng hợp cân đối này còn có một tên gọi khác là báo cáo lãi, lỗ.

Thực chất, kết quả kinh doanh của doanh nghiệp thể hiện qua nhiều chỉ tiêu khác nhau với nhiều ý nghĩa khác nhau. Tuy nhiên, một thông tin tổng quát mà các nhà quản lý doanh nghiệp cũng như các chủ sở hữu hoặc các đối tượng khác bên ngoài doanh nghiệp đều rất quan tâm, đó là doanh nghiệp đang làm ăn có lãi hay không. Do vậy, trong báo cáo này thiết kế các chỉ tiêu phù hợp để trình bày về kết quả lãi lỗ của toàn bộ doanh nghiệp và kết quả trong từng lĩnh vực hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như hoạt động sản xuất kinh doanh chính, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

Mặc dù thời điểm lập Báo cáo kết quả kinh doanh là vào cuối kỳ kế toán, nhưng các chỉ tiêu trình bày trong báo cáo này thể hiện kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong suốt cả kỳ.

Quan hệ cân đối khi lập Báo cáo kết quả kinh doanh

$$\text{Doanh thu thuần} = \text{Tổng doanh thu} - \text{Các khoản giảm trừ}$$

$$\text{Các khoản giảm trừ} = \text{Chiết khấu thương mại}$$

$$+ \text{Giảm giá hàng bán}$$

$$+ \text{Hàng bán bị trả lại}$$

$$+ \text{Thuế TTĐB, thuế XK}$$

$Lợi\ nhuận\ gộp = Doanh\ thu\ thuần - Giá\ vốn\ hàng\ bán$

$Lợi\ nhuận\ thuần = Lợi\ nhuận\ gộp - CPBH - Chi\ phí\ QLDN$

Các mối quan hệ này có được thể hiện trong hình 5.3 dưới đây.

TỔNG DOANH THU			
DOANH THU THUẦN			CÁC KHOẢN GIẢM TRỪ
LỢI NHUẬN GỘP		GIÁ VỐN HÀNG BÁN	
LN TRƯỚC THUẾ	CPBH	Chi phí QLDN	
LN SAU THUẾ	THUẾ TNDN		

Hình 5.3. Mô hình các mối quan hệ trình bày trong Báo cáo kết quả kinh doanh

Nội dung chủ yếu của Báo cáo kết quả kinh doanh

Các nội dung tối thiểu phải được trình bày trong báo cáo kết quả kinh doanh bao gồm:

1. Tổng doanh thu
2. Các khoản giảm trừ doanh thu
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ
4. Giá vốn hàng bán
5. Lợi nhuận gộp bán hàng và cung cấp dịch vụ
6. Doanh thu hoạt động tài chính

7. Chi phí tài chính
8. Chi phí bán hàng
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh
11. Thu nhập khác
12. Chi phí khác
13. Lợi nhuận khác
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại
17. Lợi nhuận sau thuế TNDN
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu

Dưới đây là mẫu Báo cáo kết quả kinh doanh qui định trong Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006.

Đơn vị báo cáo:
Địa chỉ:.....

Mẫu số B 02 – DN
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC
Ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm.....

Đơn vị tính:.....

CHỈ TIÊU	Mã số	Năm nay	Năm trước
1	2	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01		
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02		
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 02)	10		
4. Giá vốn hàng bán	11		
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20		
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21		
7. Chi phí tài chính	22		
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23		
8. Chi phí bán hàng	24		
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25		
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25)}	30		
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		
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51		
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52		
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 - 51 - 52)	60		
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70		

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám đốc
(Ký, họ tên, đóng dấu)

Ví dụ lập Báo cáo kết quả kinh doanh

Trong tháng 1 năm 20A, có những thông tin sau về Công ty Cổ phần Thương mại BACHMAI (ĐVT: triệu đồng)

1. Tổng doanh thu bán hàng trong tháng là 17.600
2. Chiết khấu cho khách hàng mua số lượng lớn là 55 (giá bao gồm cả thuế GTGT)
3. Hàng hoá tồn đầu tháng là 24.000, mua vào trong tháng là 15.000, hàng hoá tồn cuối tháng là 27.000
4. Thu từ phát hành thêm cổ phiếu 1.500
5. Chi phí hoạt động tài chính 200
6. Chi phí bán hàng trong tháng 150
7. Tiền hoa hồng trả cho đại lý 50
8. Chi phí quản lý doanh nghiệp trong tháng 180

Lưu ý: Hàng hoá của công ty chịu thuế GTGT 10%, doanh nghiệp tính thuế theo phương pháp khấu trừ, thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp là 28%.

Yêu cầu: Lập báo cáo kết quả kinh doanh tháng 1 năm 20A của Công ty Cổ phần Thương mại BACHMAI .

Với những thông tin cho biết, cần tính toán một số chỉ tiêu sau:

- Tổng doanh thu bán hàng trong tháng là 17.600

$$\text{Doanh thu ghi nhận là } 17.600/1,1 = 16.000$$

$$\text{Thuế GTGT đầu ra } 16.000*10\% = 1.600$$

- Chiết khấu cho khách hàng mua số lượng lớn là 55:

Giá chưa có thuế số hàng hoá chiết khấu 50

Thuế GTGT của số hàng hoá chiết khấu 5 (giá bao gồm cả thuế GTGT)

- Doanh thu thuần bán hàng $= 16.000 - 50 = 15.950$

- Giá vốn hàng hoá bán trong kỳ = Hàng hoá tồn đầu kỳ

+ hàng hoá mua vào trong kỳ

- hàng hoá tồn kho cuối kỳ

$$= 24.000 + 15.000 - 27.000 = 12.000$$

- Lợi nhuận gộp $= 15.950 - 12.000 = 3.950$

- Thu nhập tài chính $= 1.500$

- Chi phí tài chính = 200
- Chi phí bán hàng trong tháng = 200
- Chi phí QLDN trong tháng = 180
- Lợi nhuận thuần từ HĐKD = $3.950 + (1.500 - 200) - (200 + 180) =$

4.870

- Thuế thu nhập doanh nghiệp = $4.870 * 28\% = 1.948$
- Thu nhập sau thuế = $4.870 - 1.949 = 2.922$

Từ tính toán trên đây, có thể lập Báo cáo kết quả kinh doanh của Công ty như sau:

Đơn vị: Công ty Cổ phần Thương mại BACHMAI

Địa chỉ:

Báo cáo kết quả kinh doanh

Kỳ kế toán kết thúc vào 31 tháng 1 năm 20A

DVT: Triệu đồng

CHỈ TIÊU	Mã số	Số tiền
1	2	4
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	16.000
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02	50
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 02)	10	15.950
4. Giá vốn hàng bán	11	12.000
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20	3.950
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	1.500
7. Chi phí tài chính	22	200
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23	0
8. Chi phí bán hàng	24	200
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25	180
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh { 30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25) }	30	4.870
11. Thu nhập khác	31	0
12. Chi phí khác	32	0
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40	0
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	50	4.870
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51	1.948
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52	0
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 - 51 - 52)	60	2.922
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70	-

5.2.6. Nội dung và nguyên tắc chung lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Báo cáo tài chính thứ ba mà rất nhiều đối tượng quan tâm, đó là Báo cáo lưu chuyển tiền tệ hay còn gọi là báo cáo dòng tiền hay báo cáo luồng tiền. Thực chất báo cáo lưu chuyển tiền tệ là một bảng tổng hợp những thông tin về quá trình tạo ra tiền của doanh nghiệp. Nó cho chúng ta biết những thông tin rất quan trọng giúp có thể đánh giá thay đổi trong tài sản thuần, đánh giá cơ cấu tài chính, khả năng chuyển đổi tài sản thành tiền, khả năng thanh toán, khả năng tạo ra tiền của doanh nghiệp, hoạt động nào tạo ra tiền, tiền đã được sử dụng cho mục đích gì và việc sử dụng có hợp lý không.

Khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cần lưu ý đến các quan hệ cân đối sau:

$$\text{Tiền tồn đầu kỳ} + \text{Tiền thu trong kỳ} = \text{Tiền chi trong kỳ} + \text{Tiền tồn cuối kỳ}$$

$$\text{Tiền tồn đầu kỳ} + (\text{Tiền thu trong kỳ} - \text{Tiền chi trong kỳ}) = \text{Tiền tồn cuối kỳ}$$

$$\text{Tiền tồn đầu kỳ} \pm \text{Lưu chuyển tiền tệ thuần trong kỳ} = \text{Tiền tồn cuối kỳ}$$

$$\text{Tiền tồn đầu kỳ} \pm \text{Lưu chuyển tiền tệ thuần từ hoạt động kinh doanh}$$

$$\pm \text{Lưu chuyển tiền tệ thuần từ hoạt động đầu tư}$$

$$\pm \text{Lưu chuyển tiền tệ thuần từ hoạt động tài chính}$$

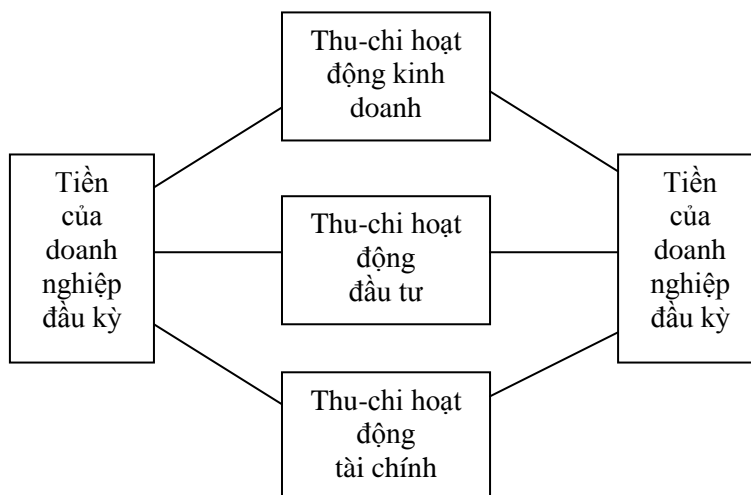
$$= \text{Tiền tồn cuối kỳ}$$

$$\text{Lưu chuyển tiền tệ thuần từ HĐKD} = \text{Thu từ HĐKD} - \text{Chi HĐKD}$$

$$\text{Lưu chuyển tiền tệ thuần từ HĐĐT} = \text{Thu từ HĐĐT} - \text{Chi HĐĐT}$$

$$\text{Lưu chuyển tiền tệ thuần từ HĐTC} = \text{Thu từ HĐTC} - \text{Chi HĐTC}$$

Có thể nói, quá trình kinh doanh cũng chính là quá trình doanh nghiệp sử dụng tiền để tạo ra tiền. Nếu nhìn dưới góc độ này, quá trình kinh doanh có thể hiểu là quá trình lưu chuyển tiền tệ và nó được thể hiện qua hình 5.4 dưới đây.



Hình 5.4. Sơ đồ lưu chuyển tiền tệ trong doanh nghiệp

Một số khái niệm liên quan đến Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Chuẩn mực 21)

1. **Tiền** bao gồm các khoản tiền mặt tại quỹ, tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn, tiền đang chuyển, tiền kim loại v.v. được dùng trong các hoạt động thường xuyên hàng ngày trong doanh nghiệp.

2. **Tương đương tiền** là các khoản đầu tư ngắn hạn có thời gian thu hồi hoặc đáo hạn không quá ba 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 kể từ ngày mua khoản đầu tư đó.

3. **Luồng tiền** là những khoản thu vào và chi ra thực sự bằng tiền có ảnh hưởng trực tiếp làm tăng hay giảm vốn bằng tiền của doanh nghiệp.

4. **Hoạt động kinh doanh** là hoạt động chính của doanh nghiệp.

Cụ thể, luồng tiền chủ yếu liên quan đến hoạt động kinh doanh bao gồm:

- Tiền thu từ bán hàng, cung cấp dịch vụ
- Tiền thu từ doanh thu khác
- Tiền chi trả cho người cung cấp hàng hoá, dịch vụ
- Tiền chi trả cho người lao động, trả hộ bảo hiểm, trợ cấp

- Tiền chi trả lãi vay
- Tiền chi nộp thuế TNDN
- Tiền thu được hoàn thuế
- Tiền thu do được bồi thường
- Tiền chi trả công ty bảo hiểm, tiền bồi thường, bị phạt
- Tiền từ mua, bán chứng khoán vì mục đích thương mại

5. **Hoạt động đầu tư** là những hoạt động về mua sắm, xây dựng, nhượng bán, thanh lý tài sản dài hạn và tài sản đầu tư khác. Luồng tiền chủ yếu liên quan đến hoạt động đầu tư bao gồm:

- Chi mua sắm, xây dựng TSCĐ và tài sản dài hạn khác, kể cả chi phí triển khai được vốn hoá là TSCĐ vô hình.
- Thu từ thanh ký, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác
- Chi cho vay đối với bên khác
- Thu hồi vay đối với bên khác
- Chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác
- Thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác
- Thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận nhận được

6. **Hoạt động tài chính** là những hoạt động liên quan đến vốn chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp. luồng tiền chủ yếu từ hoạt động tài chính bao gồm:

- Thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu
- Chi trả vốn góp của các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của chính doanh nghiệp đã phát hành
- Thu từ các khoản đi vay ngắn hạn, dài hạn
- Chi trả nợ gốc vay
- Chi trả nợ thuê tài chính
- Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu

Nội dung chủ yếu của Báo cáo lưu chuyển tiền tệ bao gồm 5 nội dung sau đây:

1. Thu, chi tiền tệ từ hoạt động kinh doanh
2. Thu, chi tiền tệ từ hoạt động đầu tư
3. Thu, chi tiền tệ từ hoạt động tài chính
4. Tiền đầu kỳ
5. Tiền cuối kỳ

Phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Trên thực tế có hai phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là phương pháp trực tiếp và phương pháp gián tiếp. Phương pháp trực tiếp có nghĩa là phải phân tích trực tiếp các khoản thực thu, thực chi bằng tiền từ hoạt động của doanh nghiệp bao gồm hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính. Theo phương pháp này, nguồn số liệu để lập báo cáo được lấy từ các sổ theo dõi chi tiết thu chi vốn bằng tiền, sổ chi tiết theo dõi các khoản phải thu, phải trả.

Theo phương pháp gián tiếp khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, kế toán phải điều chỉnh lợi tức trước thuế của hoạt động sản xuất kinh doanh khỏi ảnh hưởng của các nghiệp vụ không trực tiếp thu tiền hoặc chi tiền và phải sử dụng cân đối sau:

$$\begin{aligned} \text{Tăng/giảm tiền trong kỳ} &= \text{Lợi nhuận trong kỳ} \\ &+ \text{Giảm tài sản (không bao gồm tiền)/Tăng nguồn} \\ &\quad \text{vốn} \\ &- \text{Tăng tài sản (không gồm tiền tệ)/Giảm nguồn vốn} \end{aligned}$$

Dưới đây trình bày một số nguyên tắc chung điều chỉnh tăng/giảm lợi nhuận trong kỳ để tính được mức tăng/giảm tiền trong kỳ dựa trên biến động số dư của các tài khoản liên quan theo chiều hướng tăng hay giảm cuối kỳ so với đầu kỳ nhằm đưa từ chỉ tiêu Lợi nhuận về chỉ tiêu Tiền cuối kỳ trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp gián tiếp.

Chỉ tiêu	Biến động số dư (SDCK - SDDK)	Hướng điều chỉnh lợi nhuận đưa về dòng tiền thực (+ là tăng, - là giảm)
1. Lợi nhuận trong kỳ (trước thuế)	Xxx	
2. Các khoản không trực tiếp thu/chi tiền Khấu hao TSCĐ		+
3. Điều chỉnh ngược chiều (Phải thu của khách hàng, Hàng tồn kho, ...)	+ -	- +
4. Điều chỉnh cùng chiều (Phải trả cho người bán, ...)	+ -	+ -

Mẫu Báo cáo lưu chuyển tiền tệ trong doanh nghiệp (theo phương pháp gián tiếp)

BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ

(Theo phương pháp gián tiếp) ()*

Năm.....

Đơn vị tính:

Chỉ tiêu	Mã số	Năm nay	Năm trước
1	2	4	5
I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh			
1. Lợi nhuận trước thuế	01		
2. Điều chỉnh cho các khoản			
- Khấu hao TSCĐ	02		
- Các khoản dự phòng	03		
- Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện	04		
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05		
- Chi phí lãi vay	06		
3. Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh trước thay đổi vốn lưu động	08		
- Tăng, giảm các khoản phải thu	09		
- Tăng, giảm hàng tồn kho	10		

- Tăng, giảm các khoản phải trả (Không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp)	11		
- Tăng, giảm chi phí trả trước	12		
- Tiền lãi vay đã trả	13		
- Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	14		
- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh	15		
- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	16		
<i>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh</i>	20		
II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư			
1. Tiền chi để mua sắm, xây dựng TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	21		
2. Tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ và các tài sản dài hạn khác	22		
3. Tiền chi cho vay, mua các công cụ nợ của đơn vị khác	23		
4. Tiền thu hồi cho vay, bán lại các công cụ nợ của đơn vị khác	24		
5. Tiền chi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	25		
6. Tiền thu hồi đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	26		
7. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27		
<i>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư</i>	30		
III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính			
1. Tiền thu từ phát hành cổ phiếu, nhận vốn góp của chủ sở hữu	31		
2. Tiền chi trả vốn góp cho các chủ sở hữu, mua lại cổ phiếu của doanh nghiệp đã phát hành	32		
3. Tiền vay ngắn hạn, dài hạn nhận được	33		
4. Tiền chi trả nợ gốc vay	34		

5. Tiền chi trả nợ thuê tài chính	35		
6. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36		
Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính	40		
Lưu chuyển tiền thuần trong kỳ (50 = 20+30+40)	50		
Tiền và tương đương tiền đầu kỳ	60		
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61		
Tiền và tương đương tiền cuối kỳ (70 = 50+60+61)	70		

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Tóm tắt nội dung của chương 5

Chương này trình bày về tầm quan trọng và vị trí của phương pháp tổng hợp - cân đối trong hệ thống các phương pháp kế toán, tầm quan trọng của thông tin mà các báo cáo tài chính tổng hợp có thể cung cấp cho việc ra các quyết định quản lý. Nguyên tắc và phương pháp lập ba báo cáo tài chính chủ yếu, đó là Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

Câu hỏi ôn tập chương 5

1. Giải thích tầm quan trọng của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán. Cơ sở nào hình thành phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán?
2. Hãy kể tên ba bảng tổng hợp - cân đối quan trọng sử dụng trong doanh nghiệp.
3. Mục đích của báo cáo tài chính là gì?
4. Trình bày các nguyên tắc lập báo cáo tài chính theo qui định của Chuẩn mực 21.
5. Cho biết nơi nhận và thời hạn nộp các báo cáo tài chính quý, năm.
6. Cân bằng tổng quát sử dụng khi lập bảng cân đối kế toán là gì? Thông tin gì có thể khai thác được từ bảng cân đối kế toán.
7. Trình bày nguyên tắc lập bảng cân đối kế toán và các trường hợp đặc biệt.
8. Trình bày mối quan hệ giữa bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán.
9. Cho biết nội dung chủ yếu trình bày trong bảng cân đối kế toán.
10. Cho biết nguồn số liệu để lập Bảng cân đối kế toán lấy từ đâu?
11. Cho biết ba mối quan hệ cân bằng thể hiện trong bảng cân đối tài khoản.
12. Thế nào là Báo cáo kết quả kinh doanh? Thông tin gì có thể khai thác được từ Báo cáo kết quả kinh doanh?
13. Cân bằng tổng quát sử dụng khi lập Báo cáo kết quả kinh doanh là những cân bằng nào?
14. Nêu những nội dung chủ yếu của Báo cáo kết quả kinh doanh.
15. Cho biết nguồn số liệu để lập báo cáo kết quả kinh doanh lấy từ đâu?
16. Thế nào là Báo cáo lưu chuyển tiền tệ? Thông tin gì có thể khai thác được từ Báo cáo lưu chuyển tiền tệ?
17. Thế nào là luồng tiền? Cho ví dụ.
18. Định nghĩa hoạt động sản xuất kinh doanh. Kể tên các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động này.
19. Định nghĩa hoạt động đầu tư. Kể tên các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động này.
20. Định nghĩa hoạt động tài chính. Kể tên các luồng tiền chủ yếu từ hoạt động này.
21. Trình bày các mối quan hệ tổng quát sử dụng khi lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
22. Trình bày mối quan hệ giữa xu hướng biến động số dư các tài khoản liên quan đến lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ (tăng/giảm) và tác động của nó lên dòng tiền

(tăng/giảm) trong kỳ của doanh nghiệp.

23. Cho biết nguồn số liệu để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ lấy từ đâu?

24. Chuẩn mực kế toán nào qui định về việc lập và trình bày báo cáo tài chính?

25. Tại sao nói Bảng thuyết minh báo cáo tài chính là một phần không thể tách rời của các báo cáo tài chính?

Bài tập chương 5

Bài tập 5.1. Kiểm tra tổng hợp khái niệm

Hãy cho biết những lời khẳng định dưới đây đúng hay sai (đánh dấu X vào ô lựa chọn của bạn).

		Đúng	Sai
1	Tổng hợp - cân đối kế toán là phương pháp khái quát tình hình tài sản, nguồn vốn, kết quả kinh doanh và các luồng tiền tạo ra từ quá trình hoạt động của doanh nghiệp.		
2	Cơ sở hình thành phương pháp tổng hợp - cân đối là những cân đối vốn có của đối tượng kế toán.		
3	Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là ba báo cáo tài chính bắt buộc theo qui định tại Việt Nam.		
4	Bảng thuyết minh báo cáo tài chính là một phần không thể thiếu của các báo cáo tài chính doanh nghiệp.		
5	Trên đầu của mọi báo cáo tài chính đều phải trình bày 4 nội dung bao gồm: Tên đơn vị/công ty, Tên báo cáo, Thời gian lập báo cáo, và Đơn vị tính.		
6	Mục đích của báo cáo tài chính là để cung cấp thông tin về tình hình tài chính, kết quả kinh doanh và luồng tiền của một doanh nghiệp.		
7	Báo cáo tài chính phải đáp ứng các yêu cầu (1) trung thực và hợp lý; (2) lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với qui định của từng chuẩn mực kế toán.		
8	Báo cáo tài chính phải được lập đúng nội dung, phương pháp và trình bày nhất quán giữa các kỳ kế toán.		
9	Báo cáo tài chính phải được người lập, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán ký, đóng dấu của đơn vị.		

10	Việc lập và trình bày báo cáo tài chính phải tuân thủ sáu nguyên tắc: Hoạt động liên tục, cơ sở dồn tích, nhất quán, trọng yếu, tập hợp, bù trừ và có thể so sánh.		
11	Bảng cân đối kế toán thể hiện quan hệ cân bằng tổng quát giữa tổng tài sản và tổng nguồn vốn trong một doanh nghiệp.		
12	Bảng cân đối được lập vào đầu kỳ kế toán.		
13	Tổng số dư Nợ đầu kỳ của các tài khoản sử dụng trong doanh nghiệp luôn bằng tổng giá trị tài sản của doanh nghiệp đó vào đầu kỳ.		
14	Để lập Bảng cân đối kế toán cần lấy số dư cuối kỳ của các tài khoản loại 1, 2, 3, 4. và 5.		
15	Bảng cân đối tài khoản cho biết ba nhóm chỉ tiêu: tổng số dư đầu kỳ, tổng số phát sinh trong kỳ và tổng số dư cuối kỳ của tất cả các tài khoản.		
16	Báo cáo kết quả kinh doanh thể hiện kết quả lãi hay lỗ của doanh nghiệp trong kỳ.		
17	Báo cáo kết quả kinh doanh là bảng cân đối thu-chi của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán.		
18	Để lập báo cáo kết quả kinh doanh phải lấy số liệu từ các tài khoản phản ánh chi phí và doanh thu và thu nhập.		
19	Lợi nhuận kế toán thể hiện trên báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp luôn đúng bằng lợi nhuận chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.		
20	Đối với doanh nghiệp, khoản thuế thu nhập doanh nghiệp là một khoản chi phí.		
21	Đối với doanh nghiệp, khoản tiền trích lập quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm không phải là một khoản nợ phải trả.		
22	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là bảng cân đối dòng tiền vào và dòng tiền ra của doanh nghiệp trong một kỳ kế toán.		
23	Báo cáo lưu chuyển tiền tệ cho biết thông tin về việc doanh		

	ng nghiệp đã sử dụng tiền để tạo ra tiền như thế nào trong kỳ báo cáo.		
24	Số tiền tạo ra trong kỳ kế toán đúng bằng lợi nhuận kế toán mà doanh nghiệp tạo ra trong kỳ đó.		
25	Một doanh nghiệp có thể có lợi nhuận kế toán rất cao nhưng lại rất khan hiếm tiền để trả nợ.		
26	Có thể tìm thấy thông tin về chế độ trả lương của doanh nghiệp trong Bảng cân đối kế toán.		
27	Có thể tìm thấy thông tin về chi phí khấu hao trong kỳ trong Bảng cân đối kế toán.		
28	Chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế được thể hiện trong Bảng cân đối kế toán.		
29	Khoản tiền khách hàng trả trước được thể hiện bên nguồn vốn trong Bảng cân đối kế toán sau khi đã bù trừ với khoản phải thu của khách hàng.		
30	Chỉ tiêu lợi nhuận trên Bảng cân đối kế toán và trên báo cáo thu nhập luôn bằng nhau.		
31	Chỉ tiêu lợi nhuận trên bảng cân đối kế toán và trên báo cáo thu nhập không bao giờ bằng nhau.		
32	Số liệu trên Bảng cân đối kế toán mang tính thời kỳ.		
33	Số liệu trên Báo cáo thu nhập mang tính thời điểm.		
34	Số liệu trên Báo cáo dòng tiền mang tính thời kỳ.		
35	Số dư bên Có của tài khoản phải thu của khách hàng được ghi bên nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán dưới hình thức ghi âm.		
36	Số dư bên Nợ của tài khoản phải thu của khách hàng được ghi bên tài sản của Bảng cân đối kế toán.		
37	Số dư bên Có của tài khoản Phải trả cho người bán được ghi bên nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán.		
38	Số dư bên Nợ của tài khoản Phải trả cho người bán được ghi		

	bên nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán dưới hình thức ghi âm.		
39	Số dư bên Có của tài khoản Hao mòn TSCĐ được ghi bên tài sản của Bảng cân đối kế toán dưới hình thức ghi âm.		
40	Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh được lập dựa trên những tài khoản khác nhau nên chúng không có mối liên hệ gì với nhau.		

Bài tập 5.2. Lập Báo cáo tài chính

Thông tin cho biết về số dư đầu tháng 1 năm 20A của các tài khoản tại Công ty TNHH SAOMAI như sau (ĐVT: triệu đồng)

TK Tiền mặt	100	TK Vay ngắn hạn	120
TK TGNH	300	TK PTNB	150
TK Hàng hoá	50	TK NVKD	1.300
TK PTKH	120		
TK TSCĐ	1.200		
TK HMTSCĐ	200		

Trong tháng 1 năm 20A có các nghiệp vụ sau phát sinh:

1. Mua hàng nhập kho trị giá 150 triệu, trả bằng chuyển khoản 50%, nợ người bán 50%
2. Tính lương phải trả bộ phận bán hàng 10 triệu, bộ phận quản lý 7 triệu.
3. Xuất hàng bán tại kho, trị giá vốn 180 triệu, giá bán 240 triệu, thu bằng chuyển khoản.
4. Trích khấu hao TSCĐ sử dụng ở bộ phận quản lý doanh nghiệp 10 triệu
5. Chuyển khoản trả nợ vay ngắn hạn 100 triệu.
6. Nhận “giấy báo Có” của ngân hàng số tiền 80 triệu do khách hàng trả nợ.

Yêu cầu:

1. Mở tài khoản, ghi số dư đầu kỳ vào các tài khoản liên quan
2. Định khoản và phản ánh vào sơ đồ tài khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ
3. Cuối kỳ, khoá tài khoản để lập Bảng cân đối tài khoản, Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp gián tiếp.

Chương 6

SỔ KẾ TOÁN VÀ CÁC HÌNH THỨC KẾ TOÁN

Mục tiêu học tập

Học xong chương này, sinh viên sẽ hiểu được :

- 1. Khái niệm sổ kế toán và phương pháp ghi chép vào một số loại sổ kế toán chủ yếu.*
- 2. Kỹ thuật ghi sổ và chữa sổ kế toán và thực hành ghi sổ một số nghiệp vụ kế toán.*
- 3. Những quy định chung về sổ kế toán.*
- 4. Các hình thức kế toán.*

6.1. Sổ kế toán

Nhiệm vụ của kế toán là phải phản ánh một cách thường xuyên liên tục và có hệ thống các nghiệp vụ kinh tế phát sinh làm dẫn đến các biến động tăng hoặc giảm tài sản, nguồn vốn và các quá trình kinh doanh. Một trong những phương tiện giúp kế toán thực hiện được nhiệm vụ này chính là sổ sách kế toán. Do các nghiệp vụ kinh tế phát sinh rất phong phú, đa dạng, do vậy cần thiết phải có nhiều loại sổ khác nhau nhưng có mối quan hệ mật thiết với nhau tạo nên một hệ thống sổ kế toán thống nhất.

6.1.1. Sổ kế toán là gì?

Theo Nguyễn Thị Đông (2003), về lý thuyết cũng như thực tế ứng dụng đều cho rằng sổ kế toán là sự biểu hiện vật chất của phương pháp tài khoản và ghi chép trên sổ kế toán là sự thể hiện nguyên lý của phương pháp ghi chép. Cơ sở để xây dựng sổ kế toán và kỹ thuật ghi sổ kế toán là phương pháp đối ứng tài khoản. Có thể nói, tài khoản kế toán chính là cốt lõi để thiết kế sổ kế toán về kết cấu, nội dung cũng như phương pháp ghi chép.

Về phương diện ứng dụng, có thể nói sổ kế toán chính là phương tiện vật chất cơ bản và cần thiết giúp người làm kế toán ghi chép, phản ánh một cách có hệ thống

các thông tin kế toán theo thời gian cũng như theo nội dung kinh tế. Bản thân công việc ghi sổ kế toán là một giai đoạn phản ánh của kế toán trong quá trình sản xuất thông tin kế toán.

Sổ kế toán là những tờ sổ rời có chức năng ghi chép độc lập hoặc có thể là quyển sổ gồm nhiều tờ rời tạo thành có kết cấu tương ứng với nội dung phản ánh cũng như yêu cầu cần xác định và các chỉ tiêu phục vụ cho công tác quản lý và lập báo cáo kế toán. Trong mỗi mẫu sổ phải thiết kế các cột có mối quan hệ chặt chẽ với nhau và phải thể hiện được mối quan hệ với các loại sổ có liên quan.

Theo Nguyễn Việt & Võ Văn Nhị (2006), hệ thống sổ kế toán nếu được xây dựng một cách khoa học sẽ giúp cho việc tổng hợp số liệu được kịp thời, chính xác và tiết kiệm được thời gian của người làm công tác kế toán. Theo qui trình kế toán, để có căn cứ ghi sổ kế toán, cần phải có chứng từ kế toán phù hợp với chế độ kế toán ban đầu. Sau đó các nghiệp vụ cần phải được sắp xếp lại theo yêu cầu sử dụng thông tin của nhà quản lý, hoặc là theo thời gian phát sinh nghiệp vụ, hoặc là theo nội dung kinh tế của nghiệp vụ, cũng có thể là tổng hợp hoặc chi tiết. Thông tin ghi nhận trên sổ sách kế toán mặc dù chưa phải đã được xử lý theo các chỉ tiêu cung cấp, những bằng việc phân loại số liệu kế toán từ chứng từ vào hệ thống các loại sổ kế toán theo mục đích ghi chép của mỗi loại sổ sẽ cung cấp thông tin cho điều hành tác nghiệp quá trình kinh doanh diễn ra hàng ngày của doanh nghiệp. Bản thân số liệu sau khi đã được phân loại và ghi vào sổ kế toán sẽ cho biết những thông tin quan trọng như thông tin về nhập, xuất vật tư, hàng hoá, tình hình về doanh thu bán hàng, chi phí cho sản xuất, v.v. Đây là những thông tin mà bản thân chứng từ kế toán không cung cấp được. Vào thời điểm cuối kỳ, dựa trên số liệu đã được hệ thống hoá trên sổ kế toán có thể chọn lọc và xử lý để xây dựng các chỉ tiêu cần thiết cho việc lập báo cáo tài chính hoặc các báo cáo bộ phận. Có thể nói, không thể hoàn thành được qui trình kế toán nếu không tổ chức và thiết kế được một hệ thống sổ kế toán với số lượng và kết cấu phù hợp và khoa học.

6.1.2. Các loại sổ kế toán

Sổ sách kế toán có thể có rất nhiều loại khác nhau, nhưng thông thường có thể phân biệt chúng theo phương pháp ghi chép, theo mức độ khái quát của nội dung ghi chép, theo hình thức cấu trúc hoặc theo hình thức tổ chức.

Theo Chế độ sổ kế toán doanh nghiệp, mỗi doanh nghiệp chỉ có một hệ thống sổ kế toán cho một kỳ kế toán năm. Sổ kế toán gồm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết. Sổ kế toán tổng hợp bao gồm Sổ Nhật ký và Sổ Cái. Sổ kế toán chi tiết gồm Sổ, Thẻ kế toán chi tiết. Nhà nước quy định bắt buộc về mẫu sổ, nội dung và phương pháp ghi chép đối với các loại Sổ Cái, sổ Nhật ký; quy định mang tính hướng dẫn đối với các loại sổ, thẻ kế toán chi tiết.

Theo phương pháp ghi chép có thể phân loại thành sổ ghi theo thời gian (sổ nhật ký), sổ ghi theo hệ thống (sổ cái và các sổ chi tiết) và sổ liên hợp (Nhật ký - Sổ cái, Nhật ký chứng từ).

Sổ Nhật ký

Sổ Nhật ký dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong từng kỳ kế toán và trong một niên độ kế toán theo trình tự thời gian và quan hệ đối ứng các tài khoản của các nghiệp vụ đó. Số liệu kế toán trên sổ Nhật ký phản ánh tổng số phát sinh bên Nợ và bên Có của tất cả các tài khoản kế toán sử dụng ở doanh nghiệp.

Sổ Nhật ký phải phản ánh đầy đủ các nội dung sau:

- Ngày, tháng ghi sổ;
- Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;
- Tóm tắt nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;
- Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

Dưới đây là mẫu Sổ nhật ký chung dùng trong hình thức kế toán Nhật ký chung.

Đơn vị:.....

Địa chỉ:.....

Mẫu số S03a-DN

(Ban hành theo QĐ số: 15/2006/QĐ-BTC
ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ NHẬT KÝ CHUNG

Năm

Đơn vị tính:

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Đã ghi sổ cái	STT dòng	Số hiệu TK đối ứng	Số phát sinh	
	Số hiệu	Ngày tháng					Nợ	Có
A	B	C	D	E	F	G	1	2

- Sổ này có trang, đánh số từ trang số 01 đến ...

- Ngày mở sổ:

Ngày tháng năm

Người ghi sổ

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Sổ Nhật ký với chức năng lưu giữ nguồn gốc số liệu dựa trên căn cứ pháp lý là các chứng từ kế toán, do vậy thông thường Sổ Nhật ký cần phải được lưu trữ tối thiểu thời gian 10 năm.

Sổ Cái

Sổ cái dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong từng kỳ và trong một niên độ kế toán theo các tài khoản kế toán được quy định trong chế độ tài

khoản kế toán áp dụng cho doanh nghiệp. Số liệu kế toán trên Sổ Cái phản ánh tổng hợp tình hình tài sản, nguồn vốn, tình hình và kết quả hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

Dưới đây là mẫu Sổ cái dùng trong hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ.

Đơn vị.....

Mẫu số S02c1-DN

Địa chỉ.....

(Ban hành theo QĐ số: 15/2006/QĐ-BTC
ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

SỔ CÁI

(Dùng cho hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ)

Năm

Tên tài khoản: Tiền mặt

Số hiệu: 111

Đơn vị tính :

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ ghi sổ		Diễn giải	Số hiệu TK đối ứng	Số tiền		Ghi chú
	Số hiệu	Ngày tháng			Nợ	Có	
A	B	C	D	E			
			- Số dư đầu năm				
			- Số phát sinh trong tháng				
			- Cộng số phát sinh tháng				
			- Số dư cuối tháng				
			- Cộng lũy kế từ đầu quý				

- Sổ này có trang, đánh số từ trang số 01 đến ...

- Ngày mở sổ:

Ngày tháng năm

Người ghi sổ

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Trên mỗi Sổ cái đều thể hiện các đặc trưng là sổ mở cho một tài khoản hoặc một số tài khoản có mối quan hệ mật thiết với nhau. Sổ cái ghi biến động tăng, giảm của từng đối tượng kế toán được mở sổ và cả số dư, nó được ghi định kỳ mà không ghi hàng ngày như sổ nhật ký. Số liệu ghi trên Sổ cái là những số liệu đã được phân loại và hệ thống hoá theo đối tượng kế toán phản ánh.

Theo thông lệ, không bắt buộc phải mở Sổ cái để thực hiện qui trình kế toán. Tuy nhiên trên thực tế, việc sử dụng Sổ cái có nhiều tác dụng về quản lý cũng như thực hiện các nghiệp vụ hạch toán. Việc ghi Sổ cái giúp tăng cường kiểm soát các hoạt động, làm cho việc xử lý thông tin nhanh chóng hơn và giúp thuận lợi trong việc tính các chỉ tiêu cần thiết để lập báo cáo tài chính cuối kỳ cũng như các báo cáo nội bộ.

Sổ Cái phải phản ánh đầy đủ các nội dung sau:

- Ngày, tháng ghi sổ;
- Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;
- Tóm tắt nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ghi vào bên Nợ hoặc bên Có của tài khoản.

Sổ kế toán chi tiết

Sổ kế toán chi tiết dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến các đối tượng kế toán cần thiết phải theo dõi chi tiết theo yêu cầu quản lý. Số liệu trên sổ kế toán chi tiết cung cấp các thông tin phục vụ cho việc quản lý từng loại tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí chưa được phản ánh trên sổ Nhật ký và Sổ Cái.

Số lượng, kết cấu các sổ kế toán chi tiết không quy định bắt buộc. Các doanh nghiệp căn cứ vào quy định mang tính hướng dẫn của Nhà nước về sổ kế toán chi tiết để thiết kế các mẫu sổ sử dụng phù hợp trong đơn vị mình.

Sổ Nhật ký - Sổ cái

Nhật ký - Sổ cái là một loại sổ liên hợp. Nó kết hợp ghi theo thời gian và theo hệ thống. Sổ này có nhiều mẫu kết cấu khác nhau, nhưng đặc trưng cơ bản của nó là trên cùng một trang sổ, số liệu kế toán vừa được ghi theo thời gian (phần Nhật ký) vừa được ghi theo hệ thống (phần Sổ cái). Chứng từ kế toán khi vào sổ liên hợp này được sắp xếp và phân loại theo thời gian và riêng cho từng đối tượng.

Theo mức độ khái quát của nội dung phản ánh, sổ kế toán được chia làm sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết và sổ kết hợp kế toán tổng hợp và chi tiết.

Sổ kế toán tổng hợp được dùng để phản ánh tổng quát các loại tài sản, nguồn vốn, các quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Có thể kể tên một số sổ kế toán tổng hợp như: Sổ cái, sổ Nhật ký - Sổ cái, sổ Đăng ký chứng từ ghi sổ.

Sổ kế toán chi tiết được sử dụng để phản ánh chi tiết các nội dung và số tiền đã được phản ánh trong các sổ kế toán tổng hợp nhằm phục vụ cho nhu cầu quản lý cụ thể. Thuộc loại này bao gồm các sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết.

Sổ kết hợp kế toán tổng hợp và chi tiết được sử dụng để phản ánh tổng quát từng loại tài sản, nguồn vốn, vừa phản ánh các bộ phận cấu thành bên trong của từng loại tài sản, nguồn vốn.

Theo hình thức cấu trúc, sổ kế toán có thể chia thành sổ kiểu một bên, sổ hai bên và sổ nhiều cột, sổ bàn cờ.

Theo hình thức tổ chức, sổ kế toán có thể phân biệt thành sổ đóng thành quyển hoặc sổ tờ rời.

6.2. Các hình thức sổ kế toán

6.2.1. Khái niệm

Hình thức kế toán là việc tổ chức hệ thống sổ kế toán áp dụng trong đơn vị nhằm thực hiện việc phân loại, xử lý và hệ thống hoá thông tin thu nhập từ các chứng từ kế toán để phản ánh số hiện có và tình hình biến động của từng đối tượng kế toán phục vụ cho việc lập các báo cáo kế toán theo yêu cầu quản lý.

Hình thức kế toán bao gồm các nội dung cơ bản sau:

- Số lượng sổ và kết cấu của từng loại sổ
- Trình tự và phương pháp ghi chép của từng loại sổ
- Mối quan hệ giữa các loại sổ trong quá trình xử lý thông tin.

6.2.2. Các hình thức sổ kế toán trong doanh nghiệp

Theo Chế độ sổ kế toán doanh nghiệp hiện hành, doanh nghiệp được áp dụng một trong năm hình thức kế toán sau:

- Hình thức kế toán Nhật ký chung;
- Hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái;
- Hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ;
- Hình thức kế toán Nhật ký- Chứng từ;
- Hình thức kế toán trên máy vi tính.

Trong mỗi hình thức sổ kế toán có những quy định cụ thể về số lượng, kết cấu, mẫu sổ, trình tự, phương pháp ghi chép và mối quan hệ giữa các sổ kế toán.

Doanh nghiệp phải căn cứ vào quy mô, đặc điểm hoạt động sản xuất, kinh doanh, yêu cầu quản lý, trình độ nghiệp vụ của cán bộ kế toán, điều kiện trang bị kỹ thuật tính toán, lựa chọn một hình thức kế toán phù hợp và phải tuân thủ theo đúng quy định của hình thức sổ kế toán đó, gồm: Các loại sổ và kết cấu các loại sổ, quan hệ đối chiếu kiểm tra, trình tự, phương pháp ghi chép các loại sổ kế toán.

Hình thức kế toán Nhật ký chung

Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký chung là tất cả các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đều phải được ghi vào sổ Nhật ký, mà trọng tâm là sổ Nhật ký chung, theo trình tự thời gian phát sinh và theo nội dung kinh tế (định khoản kế toán) của nghiệp vụ đó. Sau đó lấy số liệu trên các sổ Nhật ký để ghi Sổ Cái theo từng nghiệp vụ phát sinh.

Hình thức kế toán Nhật ký chung gồm các loại sổ chủ yếu sau:

- Sổ Nhật ký chung, Sổ Nhật ký đặc biệt;
- Sổ Cái;
- Các sổ, thẻ kế toán chi tiết.

Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kế toán Nhật ký chung được thể hiện như sau: (Hình 6.1)

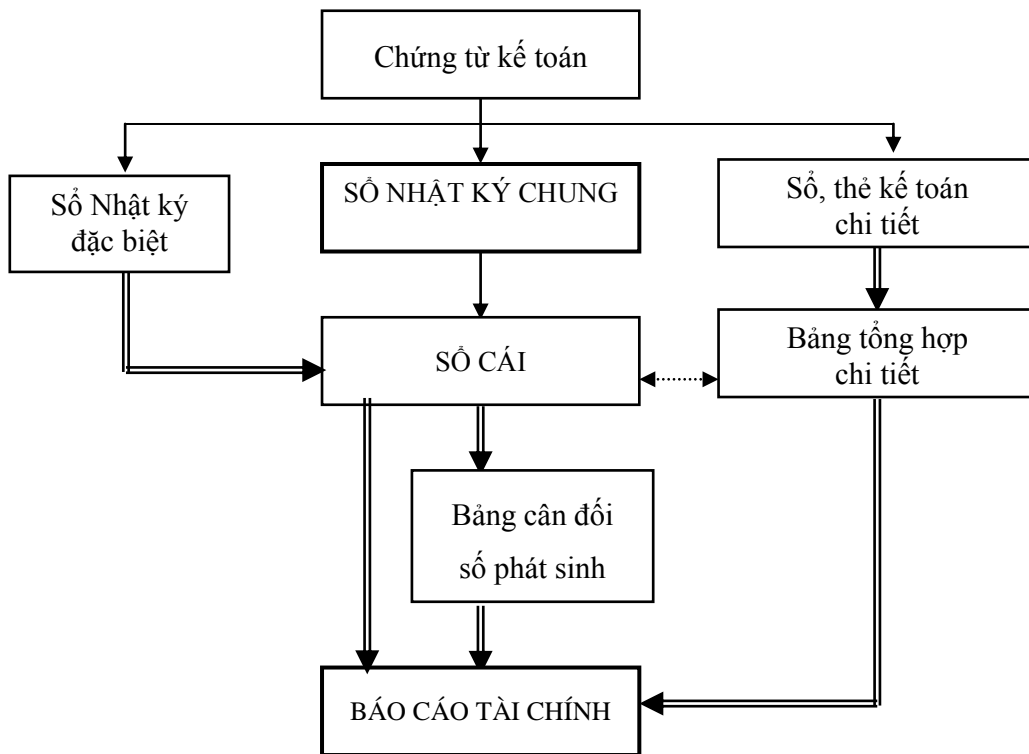
Hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ đã kiểm tra được dùng làm căn cứ ghi sổ, trước hết ghi nghiệp vụ phát sinh vào sổ Nhật ký chung, sau đó căn cứ số liệu đã ghi trên sổ Nhật ký chung để ghi vào Sổ Cái theo các tài khoản kế toán phù hợp. Nếu đơn vị có mở sổ, thẻ kế toán chi tiết thì đồng thời với việc ghi sổ Nhật ký chung, các nghiệp vụ phát sinh được ghi vào các sổ, thẻ kế toán chi tiết liên quan.

Trường hợp đơn vị mở các sổ Nhật ký đặc biệt thì hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ được dùng làm căn cứ ghi sổ, ghi nghiệp vụ phát sinh vào sổ Nhật ký đặc biệt liên quan. Định kỳ, có thể là 3, 5, 10 ngày hoặc cuối tháng, tùy theo khối lượng nghiệp vụ phát sinh, kế toán tổng hợp từng sổ Nhật ký đặc biệt, lấy số liệu để ghi vào các tài khoản phù hợp trên Sổ Cái, sau khi đã loại trừ số trùng lặp do một nghiệp vụ được ghi đồng thời vào nhiều sổ Nhật ký đặc biệt (nếu có).

Cuối tháng, cuối quý hoặc cuối năm, kế toán tiến hành cộng số liệu trên Sổ Cái, lập Bảng cân đối số phát sinh. Sau khi đã kiểm tra đối chiếu khớp đúng số liệu ghi trên Sổ Cái và bảng tổng hợp chi tiết được lập từ các Sổ, thẻ kế toán chi tiết, số liệu được dùng để lập các Báo cáo tài chính.

Về nguyên tắc, Tổng số phát sinh Nợ và Tổng số phát sinh Có trên Bảng cân đối số phát sinh phải bằng Tổng số phát sinh Nợ và Tổng số phát sinh Có trên sổ Nhật ký chung.

Hình thức kế toán Nhật ký chung có ưu điểm là đơn giản, thích hợp với mọi đơn vị kế toán và thuận lợi cho việc sử dụng kế toán máy, thuận tiện đối chiếu, kiểm tra chi tiết theo từng chứng từ gốc.



Ghi chú:

Ghi hàng ngày \longrightarrow

Ghi cuối tháng, hoặc định kỳ \Longrightarrow

Quan hệ đối chiếu \longleftrightarrow

Hình 6.1. Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức Nhật ký chung

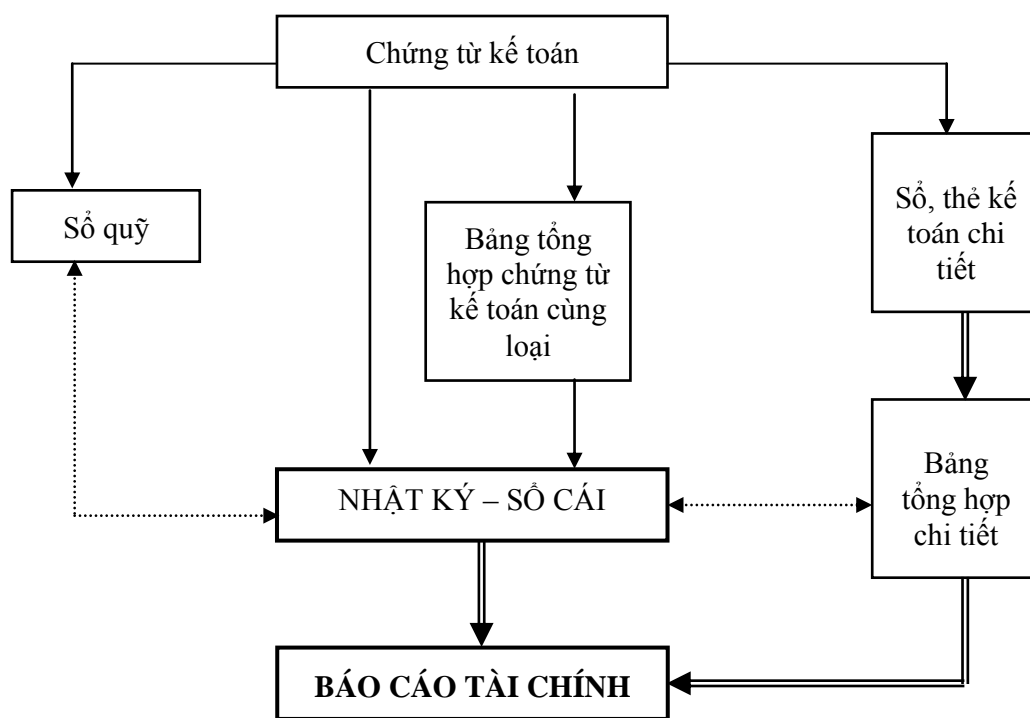
Hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái

Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái là các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh được kết hợp ghi chép theo trình tự thời gian và theo nội dung kinh tế (theo tài khoản kế toán) trên cùng một quyển sổ kế toán tổng hợp duy nhất là sổ Nhật ký - Sổ Cái.

Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái thể hiện trên sơ đồ trong hình 6.2 sau đây. Căn cứ để ghi vào sổ Nhật ký - Sổ Cái là các chứng từ kế toán hoặc Bảng tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại.

Hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái gồm có các loại sổ kế toán sau:

- Nhật ký - Sổ Cái;
- Các Sổ, Thẻ kế toán chi tiết.



Ghi chú:

Ghi hàng ngày \longrightarrow

Ghi cuối tháng \Longrightarrow

Đối chiếu, kiểm tra \longleftrightarrow

Hình 6.2. Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức Nhật ký- Sổ cái

Hàng ngày, kế toán căn cứ vào các chứng từ kế toán hoặc Bảng tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại đã được kiểm tra và được dùng làm căn cứ ghi sổ, trước hết xác định tài khoản ghi Nợ, tài khoản ghi Có để ghi vào Sổ Nhật ký – Sổ Cái. Số liệu của mỗi chứng từ (hoặc Bảng tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại) được ghi trên một dòng ở cả 2 phần Nhật ký và phần Sổ Cái. Bảng tổng hợp chứng từ kế toán được lập cho những chứng từ cùng loại (Phiếu thu, phiếu chi, phiếu xuất, phiếu nhập,...) phát sinh nhiều lần trong một ngày hoặc định kỳ 1 đến 3 ngày.

Chứng từ kế toán và Bảng tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại sau khi đã ghi Sổ Nhật ký - Sổ Cái, được dùng để ghi vào Sổ, Thẻ kế toán chi tiết có liên quan.

Cuối tháng, sau khi đã phản ánh toàn bộ chứng từ kế toán phát sinh trong tháng vào Sổ Nhật ký - Sổ Cái và các sổ, thẻ kế toán chi tiết, kế toán tiến hành cộng số liệu của cột số phát sinh ở phần Nhật ký và các cột Nợ, cột Có của từng tài khoản ở phần Sổ Cái để ghi vào dòng cộng phát sinh cuối tháng. Căn cứ vào số phát sinh các tháng

trước và số phát sinh tháng này tính ra số phát sinh lũy kế từ đầu quý đến cuối tháng này. Căn cứ vào số dư đầu tháng (đầu quý) và số phát sinh trong tháng kế toán tính ra số dư cuối tháng (cuối quý) của từng tài khoản trên Nhật ký - Sổ Cái.

Khi kiểm tra, đối chiếu số cộng cuối tháng (cuối quý) trong Sổ Nhật ký - Sổ Cái phải đảm bảo các yêu cầu sau:

$$\begin{array}{ccc} \text{Tổng số tiền} & & \text{Tổng số phát} \\ \text{của cột "Phát} & & \text{sinh} \\ \text{sinh" ở phần} & = & \text{Nợ của tất cả các} \\ \text{Nhật ký} & & \text{Tài khoản} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Tổng số phát} \\ \text{sinh Có} \\ \text{của tất cả các Tài} \\ \text{khoản} \end{array}$$

$$\begin{array}{c} \text{Tổng số dư Nợ} \\ \text{các Tài khoản} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Tổng số dư Có} \\ \text{các tài khoản} \end{array}$$

Các sổ, thẻ kế toán chi tiết cũng phải được khoá sổ để cộng số phát sinh Nợ, số phát sinh Có và tính ra số dư cuối tháng của từng đối tượng. Căn cứ vào số liệu khoá sổ của các đối tượng lập "Bảng tổng hợp chi tiết" cho từng tài khoản. Số liệu trên "Bảng tổng hợp chi tiết" được đối chiếu với số phát sinh Nợ, số phát sinh Có và Số dư cuối tháng của từng tài khoản trên Sổ Nhật ký - Sổ Cái.

Số liệu trên Nhật ký - Sổ Cái và trên "Bảng tổng hợp chi tiết" sau khi khoá sổ được kiểm tra, đối chiếu nếu khớp, đúng sẽ được sử dụng để lập báo cáo tài chính.

Hình thức kế toán Nhật ký - Sổ cái là hình thức đơn giản, dễ làm, dễ kiểm tra, đối chiếu. Tuy nhiên, hình thức này không áp dụng được cho những đơn vị quy mô lớn, nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhiều, hoạt động phức tạp và sử dụng nhiều tài khoản, không thuận lợi cho phân công lao động kế toán và thường lập báo cáo chậm.

Hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ

Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ là căn cứ trực tiếp để ghi sổ kế toán tổng hợp là "Chứng từ ghi sổ". Việc ghi sổ kế toán tổng hợp bao gồm:

- + Ghi theo trình tự thời gian trên Sổ Đăng ký Chứng từ ghi sổ.
- + Ghi theo nội dung kinh tế trên Sổ Cái.

Chứng từ ghi sổ do kế toán lập trên cơ sở từng chứng từ kế toán hoặc Bảng Tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại, có cùng nội dung kinh tế.

Chứng từ ghi sổ được đánh số hiệu liên tục trong từng tháng hoặc cả năm (theo số thứ tự trong Sổ Đăng ký Chứng từ ghi sổ) và có chứng từ kế toán đính kèm, phải được kế toán trưởng duyệt trước khi ghi sổ kế toán.

Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ được thể hiện trong hình 6.3.

Hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ gồm có các loại sổ kế toán sau:

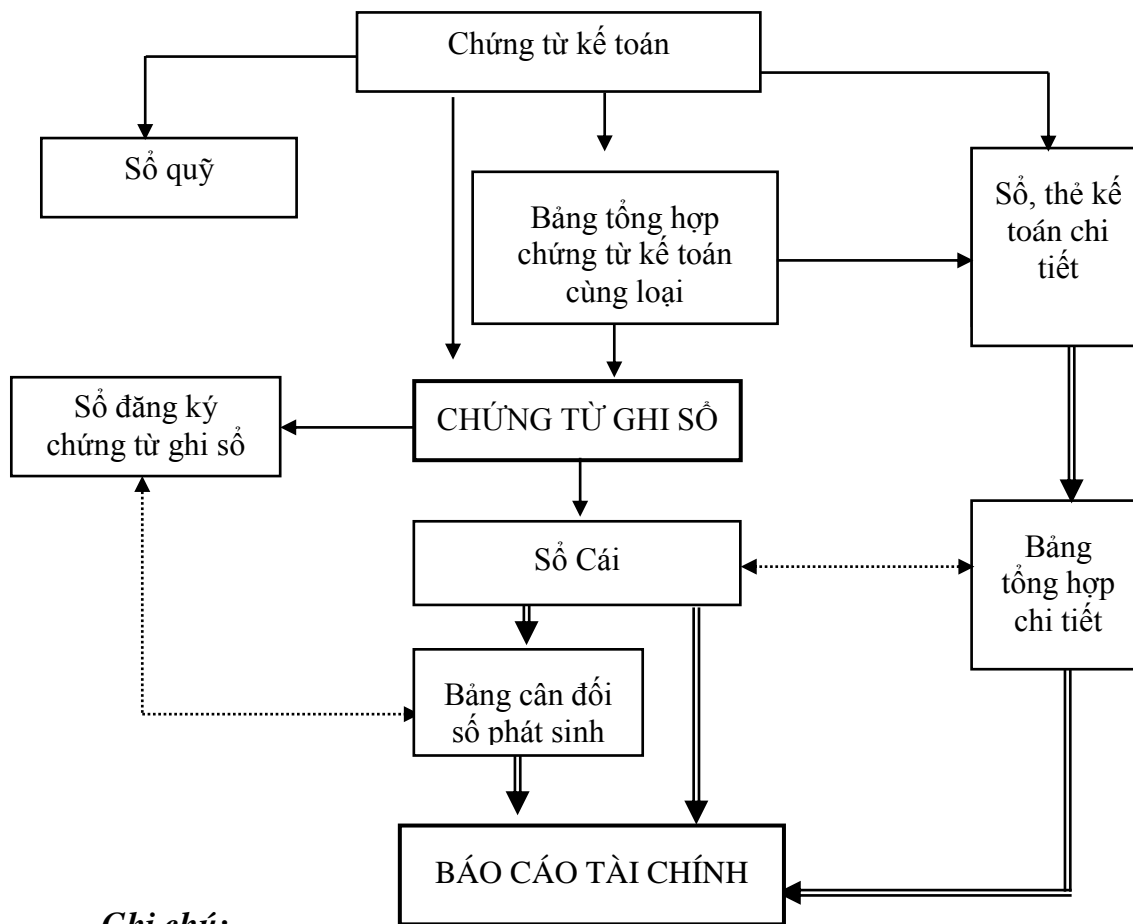
- Chứng từ ghi sổ;
- Sổ Đăng ký Chứng từ ghi sổ;
- Sổ Cái;
- Các Sổ, Thẻ kế toán chi tiết.

Hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ kế toán hoặc Bảng Tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại đã được kiểm tra, được dùng làm căn cứ ghi sổ, kế toán lập Chứng từ ghi sổ. Căn cứ vào Chứng từ ghi sổ để ghi vào sổ Đăng ký Chứng từ ghi sổ, sau đó được dùng để ghi vào Sổ Cái. Các chứng từ kế toán sau khi làm căn cứ lập Chứng từ ghi sổ được dùng để ghi vào Sổ, Thẻ kế toán chi tiết có liên quan.

Cuối tháng, phải khoá sổ tính ra tổng số tiền của các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong tháng trên sổ Đăng ký Chứng từ ghi sổ, tính ra Tổng số phát sinh Nợ, Tổng số phát sinh Có và Số dư của từng tài khoản trên Sổ Cái. Căn cứ vào Sổ Cái lập Bảng Cân đối số phát sinh.

Sau khi đối chiếu khớp đúng, số liệu ghi trên Sổ Cái và Bảng tổng hợp chi tiết (được lập từ các sổ, thẻ kế toán chi tiết) được dùng để lập Báo cáo tài chính.

Quan hệ đối chiếu, kiểm tra phải đảm bảo Tổng số phát sinh Nợ và Tổng số phát sinh Có của tất cả các tài khoản trên Bảng Cân đối số phát sinh phải bằng nhau và bằng Tổng số tiền phát sinh trên sổ Đăng ký Chứng từ ghi sổ. Tổng số dư Nợ và Tổng số dư Có của các tài khoản trên Bảng Cân đối số phát sinh phải bằng nhau, và số dư của từng tài khoản trên Bảng Cân đối số phát sinh phải bằng số dư của từng tài khoản tương ứng trên Bảng tổng hợp chi tiết.



Ghi chú:

- Ghi hàng ngày →
- Ghi cuối tháng ==>
- Đối chiếu, kiểm tra <-.....->

Hình 6.3. Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức Chứng từ ghi sổ

Hình thức Chứng từ ghi sổ có ưu điểm dễ làm, dễ kiểm tra, đối chiếu, công việc kế toán được phân công đều trong kỳ. Nó thích hợp với mọi loại hình, qui mô đơn vị kinh tế. Tuy nhiên, cần lưu ý là ở hình thức này việc ghi chép trùng lặp nhiều làm tăng khối lượng ghi chép.

Hình thức sổ kế toán Nhật ký - Chứng từ

Đặc trưng cơ bản của hình thức kế toán Nhật ký-Chứng từ là tập hợp và hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo bên Có của các tài khoản kết hợp với việc phân tích các nghiệp vụ kinh tế đó theo các tài khoản đối ứng Nợ, kết hợp chặt chẽ việc ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo trình tự thời gian với việc hệ thống

hoá các nghiệp vụ theo nội dung kinh tế (theo tài khoản), kết hợp rộng rãi việc hạch toán tổng hợp với hạch toán chi tiết trên cùng một sổ kế toán và trong cùng một quá trình ghi chép, sử dụng các mẫu sổ in sẵn các quan hệ đối ứng tài khoản, chỉ tiêu quản lý kinh tế, tài chính và lập báo cáo tài chính.

Hình thức kế toán Nhật ký – Chứng từ gồm có các loại sổ kế toán sau:

- Nhật ký chứng từ;
- Bảng kê;
- Sổ Cái;
- Sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết.

Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ thể hiện qua hình 6.4 dưới đây.

Hàng ngày căn cứ vào các chứng từ kế toán đã được kiểm tra lấy số liệu ghi trực tiếp vào các Nhật ký - Chứng từ hoặc Bảng kê, sổ chi tiết có liên quan.

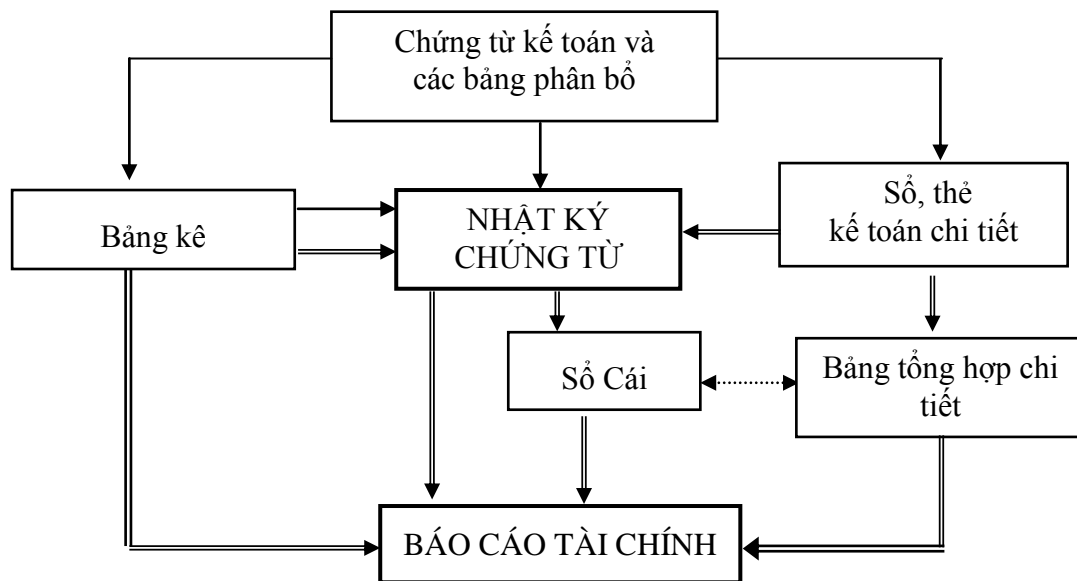
Đối với các loại chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh nhiều lần hoặc mang tính chất phân bổ, các chứng từ gốc trước hết được tập hợp và phân loại trong các bảng phân bổ, sau đó lấy số liệu kết quả của bảng phân bổ ghi vào các Bảng kê và Nhật ký - Chứng từ có liên quan.

Đối với các Nhật ký - Chứng từ được ghi căn cứ vào các Bảng kê, sổ chi tiết thì căn cứ vào số liệu tổng cộng của bảng kê, sổ chi tiết, cuối tháng chuyển số liệu vào Nhật ký - Chứng từ.

Cuối tháng khoá sổ, cộng số liệu trên các Nhật ký - Chứng từ, kiểm tra, đối chiếu số liệu trên các Nhật ký - Chứng từ với các sổ, thẻ kế toán chi tiết, bảng tổng hợp chi tiết có liên quan và lấy số liệu tổng cộng của các Nhật ký - Chứng từ ghi trực tiếp vào Sổ Cái.

Đối với các chứng từ có liên quan đến các sổ, thẻ kế toán chi tiết thì được ghi trực tiếp vào các sổ, thẻ có liên quan. Cuối tháng, cộng các sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết và căn cứ vào sổ hoặc thẻ kế toán chi tiết để lập các Bảng tổng hợp chi tiết theo từng tài khoản để đối chiếu với Sổ Cái.

Số liệu tổng cộng ở Sổ Cái và một số chỉ tiêu chi tiết trong Nhật ký - Chứng từ, Bảng kê và các Bảng tổng hợp chi tiết được dùng để lập báo cáo tài chính.



Ghi chú:

- Ghi hàng ngày \longrightarrow
- Ghi cuối tháng \Longrightarrow
- Đối chiếu, kiểm tra \longleftrightarrow

Hình 6.4. Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức Nhật ký - Chứng từ

Hình thức Nhật ký - chứng từ kế thừa được những ưu điểm của các hình thức trên đây, đảm bảo tính chuyên môn hoá cao của sổ kế toán và phân công chuyên môn hoá lao động kế toán, từ đó tránh được việc ghi trùng lặp, giảm khối lượng công việc ghi chép hàng ngày và thuận lợi cho việc chuyên môn hoá lao động kế toán. Tuy nhiên, mẫu sổ sử dụng trong hình thức kế toán này phức tạp nên đòi hỏi trình độ nghiệp vụ của kế toán phải cao và thích hợp với các đơn vị có qui mô lớn, nhiều nghiệp vụ phức tạp.

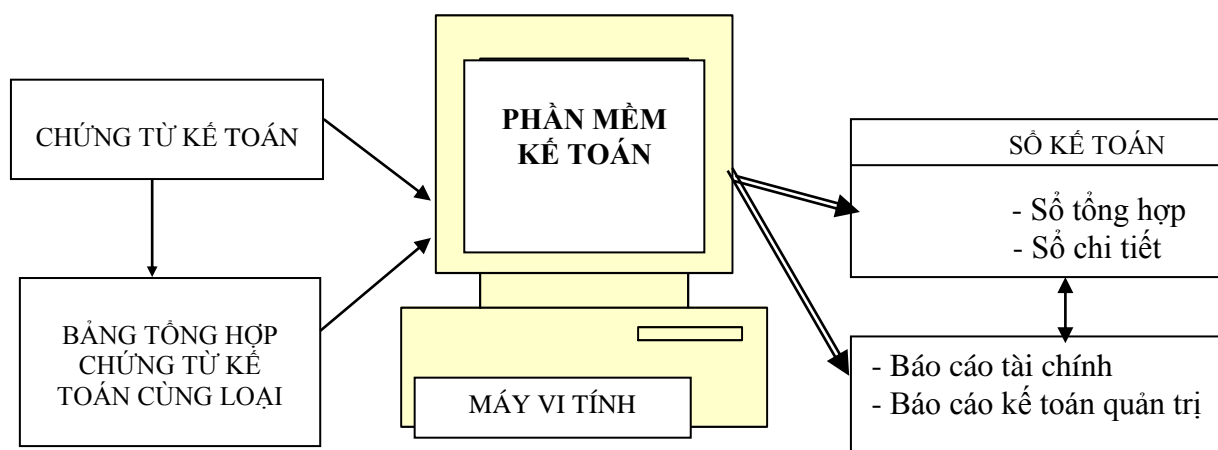
Hình thức kế toán trên máy vi tính

Đặc trưng cơ bản của Hình thức kế toán trên máy vi tính là công việc kế toán được thực hiện theo một chương trình phần mềm kế toán trên máy vi tính. Phần mềm kế toán được thiết kế theo nguyên tắc của một trong bốn hình thức kế toán hoặc kết

hợp các hình thức kế toán quy định trên đây. Phần mềm kế toán không hiển thị đầy đủ quy trình ghi sổ kế toán, nhưng phải in được đầy đủ sổ kế toán và báo cáo tài chính theo quy định.

Phần mềm kế toán được thiết kế theo Hình thức kế toán nào sẽ có các loại sổ của hình thức kế toán đó nhưng không hoàn toàn giống mẫu sổ kế toán ghi bằng tay.

Trình tự ghi sổ kế toán theo Hình thức kế toán trên máy vi tính thể hiện qua hình 5.5.



Ghi chú:

- Nhập số liệu hàng ngày
- ==> In sổ, báo cáo cuối tháng, cuối năm
- ↔ Đối chiếu, kiểm tra

Hình 5.5. Trình tự ghi sổ kế toán theo hình thức kinh tế máy

Hàng ngày, kế toán căn cứ vào chứng từ kế toán hoặc Bảng tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại đã được kiểm tra, được dùng làm căn cứ ghi sổ, xác định tài khoản ghi Nợ, tài khoản ghi Có để nhập dữ liệu vào máy vi tính theo các bảng, biểu được thiết kế sẵn trên phần mềm kế toán.

Theo quy trình của phần mềm kế toán, các thông tin được tự động nhập vào sổ kế toán tổng hợp (Sổ Cái hoặc Nhật ký- Sổ Cái...) và các sổ, thẻ kế toán chi tiết liên quan.

Cuối tháng (hoặc bất kỳ vào thời điểm cần thiết nào), kế toán thực hiện các thao tác khoá sổ (cộng sổ) và lập báo cáo tài chính. Việc đối chiếu giữa số liệu tổng hợp với số liệu chi tiết được thực hiện tự động và luôn đảm bảo chính xác, trung thực theo

thông tin đã được nhập trong kỳ. Người làm kế toán có thể kiểm tra, đối chiếu số liệu giữa sổ kế toán với báo cáo tài chính sau khi đã in ra giấy.

Thực hiện các thao tác để in báo cáo tài chính theo quy định.

Cuối tháng, cuối năm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết được in ra giấy, đóng thành quyển và thực hiện các thủ tục pháp lý theo quy định về sổ kế toán ghi bằng tay.

6.3. Kỹ thuật ghi sổ và sửa chữa sổ kế toán

Sổ kế toán là một phương tiện vật chất sử dụng trong công tác kế toán. Để đảm bảo sự thống nhất thể hiện các thông tin trên sổ kế toán cần phải qui định những kỹ thuật nhất định. Thông thường người ta thường nói tới các kỹ thuật sau:

- Kỹ thuật mở sổ kế toán
- Kỹ thuật ghi sổ kế toán
- Kỹ thuật sửa chữa sổ kế toán
- Kỹ thuật khoá sổ kế toán.

6.3.1. Kỹ thuật mở sổ kế toán

Sổ kế toán phải mở vào đầu kỳ kế toán năm. Đối với doanh nghiệp mới thành lập, sổ kế toán phải mở từ ngày thành lập. Người đại diện theo pháp luật và kế toán trưởng của doanh nghiệp có trách nhiệm ký duyệt các sổ kế toán ghi bằng tay trước khi sử dụng, hoặc ký duyệt vào sổ kế toán chính thức sau khi in ra từ máy vi tính.

Sổ kế toán phải dùng mẫu in sẵn hoặc kẻ sẵn, có thể đóng thành quyển hoặc để tờ rời. Các tờ sổ khi dùng xong phải đóng thành quyển để lưu trữ. Trước khi dùng sổ kế toán phải hoàn thiện các thủ tục nhất định.

Đối với sổ kế toán dạng quyển, trang đầu sổ phải ghi rõ tên doanh nghiệp, tên sổ, ngày mở sổ, niên độ kế toán và kỳ ghi sổ, họ tên, chữ ký của người giữ và ghi sổ, của kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật, ngày kết thúc ghi sổ hoặc ngày chuyển giao cho người khác

Sổ kế toán phải đánh số trang từ trang đầu đến trang cuối, giữa hai trang sổ phải đóng dấu giáp lai của đơn vị kế toán.

Đối với sổ tờ rời đầu mỗi sổ tờ rời phải ghi rõ tên doanh nghiệp, số thứ tự của từng tờ sổ, tên sổ, tháng sử dụng, họ tên người giữ và ghi sổ. Các tờ rời trước khi dùng phải được giám đốc doanh nghiệp hoặc người được uỷ quyền ký xác nhận, đóng dấu và ghi vào sổ đăng ký sử dụng sổ tờ rời. Các sổ tờ rời phải được sắp xếp theo thứ tự các tài khoản kế toán và phải đảm bảo sự an toàn, dễ tìm.

Số dư đầu năm thể hiện trong các sổ kế toán được ghi trên căn cứ vào Bảng cân đối kế toán lập vào cuối năm trước.

Theo thông lệ quốc tế, sổ kế toán mở sẽ được dùng trong suốt niên độ 12 tháng. Cuối sổ kế toán phải có đầy đủ chữ ký của người ghi sổ và những người chịu trách nhiệm trước pháp luật về số liệu kế toán ghi trong đó.

Mỗi đơn vị kế toán chỉ có một hệ thống sổ kế toán chính thức và duy nhất cho một kỳ kế toán năm. Doanh nghiệp phải căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán áp dụng tại doanh nghiệp và yêu cầu quản lý để mở đủ các sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết cần thiết.

Sổ kế toán phải được quản lý chặt chẽ, phân công rõ ràng trách nhiệm cá nhân giữ và ghi sổ. Sổ kế toán giao cho nhân viên nào thì nhân viên đó phải chịu trách nhiệm về những điều ghi trong sổ và việc giữ sổ trong suốt thời gian dùng sổ.

Khi có sự thay đổi nhân viên giữ và ghi sổ, kế toán trưởng phải tổ chức việc bàn giao trách nhiệm quản lý và ghi sổ kế toán giữa nhân viên cũ và nhân viên mới. Biên bản bàn giao phải được kế toán trưởng ký xác nhận.

6.3.2. Kỹ thuật ghi sổ kế toán

Việc ghi sổ kế toán nhất thiết phải căn cứ vào chứng từ kế toán đã được kiểm tra bảo đảm các quy định về chứng từ kế toán. Mọi số liệu ghi trên sổ kế toán bắt buộc phải có chứng từ kế toán hợp pháp, hợp lý chứng minh.

Đơn vị kế toán được ghi sổ kế toán bằng tay hoặc ghi sổ kế toán bằng máy vi tính.

Trường hợp ghi sổ bằng tay phải theo một trong các hình thức kế toán và mẫu sổ kế toán theo quy định. Đơn vị được mở thêm các sổ kế toán chi tiết theo yêu cầu quản lý của đơn vị.

Ghi sổ kế toán phải thực hiện liên tục tổng suốt niên độ, khi chuyển sang sổ mà chưa kết thúc kỳ kế toán niên độ thì phải ghi rõ "cộng mang sang" ở trang trước và ghi "cộng trang trước" ở trang tiếp theo.

Trường hợp ghi sổ kế toán bằng máy vi tính thì doanh nghiệp được lựa chọn mua hoặc tự xây dựng hình thức kế toán trên máy vi tính cho phù hợp. Hình thức kế toán trên máy vi tính áp dụng tại doanh nghiệp phải đảm bảo các yêu cầu sau:

- Có đủ các sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết cần thiết để đáp ứng yêu cầu kế toán theo quy định. Các sổ kế toán tổng hợp phải có đầy đủ các yếu tố theo quy định của Chế độ sổ kế toán.

- Thực hiện đúng các quy định về mở sổ, ghi sổ, khóa sổ và sửa chữa sổ kế toán theo quy định của Luật Kế toán, các văn bản hướng dẫn thi hành Luật Kế toán và quy định của Chế độ kế toán doanh nghiệp.

6.3.3. Kỹ thuật sửa chữa sổ kế toán

Trong quá trình ghi sổ kế toán có thể xảy ra những sai sót. Khi phát hiện những sai sót này, dù ở thời điểm nào, thời kỳ nào kế toán cần phải áp dụng các phương pháp sửa chữa sổ phù hợp với tình huống sai sót theo những nguyên tắc thống nhất qui định và phải đảm bảo không được tẩy xóa làm mờ, mất, hoặc làm không rõ ràng số cần sửa.

Các loại sai sót kế toán thường gặp bao gồm:

- Ghi sai số liệu
- Bỏ sót nghiệp vụ ngoài sổ
- Ghi lặp nghiệp vụ
- Ghi sai quan hệ đối ứng

Khi phát hiện sổ kế toán ghi bằng tay có sai sót trong quá trình ghi sổ kế toán thì không được tẩy xóa làm mất dấu vết thông tin, số liệu ghi sai mà phải sửa chữa

theo một trong các phương pháp sau:

Thứ nhất là phương pháp cải chính. Phương pháp này dùng để đính chính những sai sót bằng cách gạch một đường thẳng xoá bỏ chỗ ghi sai nhưng vẫn đảm bảo nhìn rõ nội dung sai. Trên chỗ bị xoá bỏ ghi con số hoặc chữ đúng bằng mực thường ở phía trên và phải có chữ ký của kế toán trưởng hoặc phụ trách kế toán bên cạnh chỗ sửa. Phương pháp này áp dụng cho các trường hợp:

- Sai sót trong diễn giải, không liên quan đến quan hệ đối ứng của các tài khoản;
- Sai sót không ảnh hưởng đến số tiền tổng cộng.

Thứ hai là phương pháp ghi số âm (còn gọi Phương pháp ghi đỏ). Phương pháp này dùng để điều chỉnh những sai sót bằng cách: Ghi lại bằng mực đỏ hoặc ghi trong ngoặc đơn bút toán đã ghi sai để huỷ bút toán đã ghi sai. Ghi lại bút toán đúng bằng mực thường để thay thế.

Phương pháp này áp dụng cho các trường hợp:

- Sai về quan hệ đối ứng giữa các tài khoản do định khoản sai đã ghi sổ kế toán mà không thể sửa lại bằng phương pháp cải chính;

- Phát hiện ra sai sót sau khi đã nộp báo cáo tài chính cho cơ quan có thẩm quyền

Trong trường hợp này được sửa chữa sai sót vào sổ kế toán năm phát hiện ra sai sót theo phương pháp phi hồi tố, hoặc hồi tố theo quy định của chuẩn mực kế toán số 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót”;

- Sai sót trong đó bút toán ở tài khoản đã ghi số tiền nhiều lần hoặc con số ghi sai lớn hơn con số ghi đúng.

Khi dùng phương pháp ghi số âm để đính chính chỗ sai thì phải lập một “Chứng từ ghi sổ đính chính” do kế toán trưởng (hoặc phụ trách kế toán) ký xác nhận.

Thứ ba là phương pháp ghi bổ sung. Phương pháp này áp dụng cho trường hợp ghi đúng về quan hệ đối ứng tài khoản nhưng số tiền ghi sổ ít hơn số tiền trên chứng từ hoặc là bỏ sót không cộng đủ số tiền ghi trên chứng từ. Sửa chữa theo phương pháp này phải lập “Chứng từ ghi sổ bổ sung” để ghi bổ sung bằng mực thường số tiền chênh lệch còn thiếu so với chứng từ.

Sửa chữa trong trường hợp ghi sổ kế toán bằng máy vi tính

Trường hợp phát hiện sai sót trước khi báo cáo tài chính năm nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trực tiếp vào sổ kế toán của năm đó trên máy vi tính.

Trường hợp phát hiện sai sót sau khi báo cáo tài chính năm đã nộp cho cơ quan Nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trực tiếp vào sổ kế toán của năm đã phát hiện sai sót trên máy vi tính và ghi chú vào dòng cuối của sổ kế toán năm có sai sót.

Các trường hợp sửa chữa khi ghi sổ kế toán bằng máy vi tính đều được thực hiện theo “Phương pháp ghi sổ âm” hoặc “Phương pháp ghi bổ sung”.

Khi báo cáo quyết toán năm được duyệt hoặc khi công việc thanh tra, kiểm tra, kiểm toán kết thúc và đã có ý kiến kết luận chính thức, nếu có quyết định phải sửa chữa lại số liệu trên báo cáo tài chính liên quan đến số liệu đã ghi sổ kế toán thì đơn vị phải sửa lại sổ kế toán và số dư của những tài khoản kế toán có liên quan theo phương pháp quy định. Việc sửa chữa được thực hiện trực tiếp trên sổ kế toán của năm đã phát hiện sai sót, đồng thời phải ghi chú vào trang cuối (dòng cuối) của sổ kế toán năm trước có sai sót (nếu phát hiện sai sót báo cáo tài chính đã nộp cho cơ quan có thẩm quyền) để tiện đối chiếu, kiểm tra.

Điều chỉnh sổ kế toán

Trường hợp doanh nghiệp phải áp dụng hồi tố do thay đổi chính sách kế toán và phải điều chỉnh hồi tố do phát hiện sai sót trọng yếu trong các năm trước theo quy định của chuẩn mực kế toán số 29 “Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót” thì kế toán phải điều chỉnh số dư đầu năm trên sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết của các tài khoản có liên quan.

6.3.4. Kỹ thuật khoá sổ kế toán

Khoá sổ kế toán là việc cộng số phát sinh bên Nợ, bên Có và tính số dư cuối kỳ của tài khoản ghi trong sổ kế toán. Tất cả các sổ kế toán đều phải khoá sổ định kỳ vào ngày cuối cùng của tháng, riêng sổ quỹ tiền mặt phải khoá sổ hàng ngày.

Tóm tắt nội dung chương 6

Chương này giới thiệu khái niệm sổ kế toán, phân biệt các loại sổ kế toán chủ yếu, giới thiệu hai mẫu sổ tổng hợp thường dùng, đó là Sổ Nhật ký và Sổ cái. Kỹ thuật mở sổ, ghi sổ, chữa sổ và khoá sổ kế toán. Năm hình thức sổ kế toán hiện hành sử dụng trong doanh nghiệp Việt Nam và những đặc trưng chủ yếu của chúng: hình thức kế toán Nhật ký chung, hình thức kế toán Nhật ký - Sổ cái, hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ, hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ và hình thức kế toán bằng máy vi tính.

Câu hỏi ôn tập chương 6

1. Sổ kế toán là gì? Cơ sở nào để xây dựng sổ kế toán?
2. Trình bày phân loại sổ kế toán.
3. Trình bày kỹ thuật mở kế toán. Cần lưu ý gì khi mở sổ kế toán?
4. Trình bày kỹ thuật ghi sổ kế toán. Cần lưu ý gì khi ghi sổ kế toán.
5. Nêu các sai sót thường gặp khi thực hiện công việc kế toán.
6. Trình bày ba phương pháp sửa chữa sổ kế toán.
7. Trình bày đặc điểm của Sổ nhật ký.
8. Trình bày đặc điểm của Sổ cái.
9. Sổ kế toán chi tiết dùng để làm gì?
10. Văn bản pháp lý nào qui định về sổ kế toán trong doanh nghiệp?
11. Trình bày đặc trưng của hình thức kế toán Nhật ký chung
12. Trình bày đặc trưng của hình thức kế toán Nhật ký - Sổ cái.
13. Trình bày đặc trưng của hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ.
14. Trình bày đặc trưng của hình thức kế toán Nhật ký - chứng từ.
15. Trình bày đặc trưng của hình thức kế toán kế toán máy.

Bài tập chương 6

Bài tập 6.1 : Kiểm tra tổng hợp các khái niệm

Hãy cho biết những lời khẳng định dưới đây đúng hay sai (đánh dấu X vào ô lựa chọn của bạn).

		Đúng	Sai
1	Tài khoản kế toán là cơ sở để thiết kế sổ kế toán về kết cấu, nội dung cũng như phương pháp ghi chép.		
2	Sổ kế toán là phương tiện vật chất cơ bản và cần thiết giúp người làm kế toán ghi chép, phản ánh một cách có hệ thống các thông tin kế toán theo thời gian cũng như theo nội dung kinh tế.		
3	Việc ghi sổ kế toán là một giai đoạn phản ánh của kế toán trong quá trình sản xuất thông tin kế toán.		
4	Sổ Nhật ký dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong từng kỳ kế toán và trong một niên độ kế toán theo trình tự thời gian và quan hệ đối ứng các tài khoản của các nghiệp vụ đó.		
5	Sổ cái dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong từng kỳ và trong một niên độ kế toán theo các tài khoản kế toán		
6	Sổ kế toán chi tiết dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến các đối tượng kế toán cần thiết phải theo dõi chi tiết theo yêu cầu quản lý.		
7	Mỗi doanh nghiệp có một hệ thống sổ kế toán chính thức và duy nhất cho một kỳ kế toán năm đồng thời có thể có thêm một hệ thống sổ không chính thức để theo dõi nội bộ.		
8	Sổ kế toán được mở vào đầu năm, được sử dụng trong suốt kỳ kế toán năm 12 tháng.		
9	Mọi số liệu ghi trên sổ kế toán bắt buộc phải có chứng từ kế toán hợp pháp, hợp lý chứng minh.		

10	Các loại sai sót kế toán có thể là ghi sai số liệu, bỏ sót nghiệp vụ ngoài sổ, ghi lặp nghiệp vụ hoặc ghi sai quan hệ đối ứng.		
11	Cải chính, ghi số âm, ghi bổ sung là tên ba phương pháp sửa chữa sổ kế toán.		
12	Khoá sổ kế toán là việc cộng số phát sinh bên Nợ, bên Có và tính số dư cuối kỳ của tài khoản ghi trong sổ kế toán.		
13	Tất cả các sổ kế toán đều phải khoá sổ định kỳ vào ngày cuối cùng của tháng, riêng sổ quỹ tiền mặt phải khoá sổ hàng ngày.		
14	Hình thức kế toán là việc tổ chức hệ thống sổ kế toán áp dụng trong đơn vị nhằm thực hiện việc phân loại, xử lý và hệ thống hoá thông tin.		
15	Nội dung cơ bản của mỗi hình thức kế toán bao gồm số lượng sổ và kết cấu của từng loại sổ, trình tự và phương pháp ghi chép của từng loại sổ và mối quan hệ giữa các loại sổ trong quá trình xử lý thông tin.		
16	Theo chế độ sổ kế toán doanh nghiệp hiện hành có năm hình thức kế toán.		
17	Hình thức Nhật ký chung gồm các loại sổ chủ yếu là Sổ Nhật ký chung, Sổ Nhật ký đặc biệt; Sổ Cái và các sổ, thẻ kế toán chi tiết.		
18	Các loại sổ kế toán dùng trong hình thức kế toán Nhật ký - Sổ Cái gồm có Nhật ký - Sổ Cái và các Sổ, Thẻ kế toán chi tiết.		
19	Các loại sổ kế toán dùng trong hình thức kế toán Chứng từ ghi sổ gồm có Chứng từ ghi sổ, Sổ Đăng ký Chứng từ ghi sổ, Sổ Cái và Sổ, thẻ kế toán chi tiết.		
20	Các loại sổ kế toán dùng trong hình thức Nhật ký - Chứng từ gồm có Bảng kê, Nhật ký - Chứng từ, Sổ Cái và Sổ, thẻ kế toán chi tiết.		
21	Ngày ký chung không theo dõi số dư các tài khoản.		
22	Sổ cái cho ta biết số dư tài khoản.		

23	Nhật ký - Sổ cái được ghi theo thời gian và theo nội dung kinh tế (đối tượng) các nghiệp vụ.		
24	Căn cứ để mở sổ kế toán là Bảng cân đối kế toán cuối kỳ trước.		
25	Sổ kế toán được mở vào đầu kỳ kế toán.		
26	Khoá sổ kế toán được thực hiện sau khi lập bảng cân đối tài khoản.		
27	Khoá sổ kế toán chỉ được thực hiện duy nhất vào cuối niên độ kế toán.		
28	Phương pháp cải chính có thể được áp dụng để sửa chữa sai sót khi ghi sai quan hệ đối ứng.		
29	Phương pháp ghi số âm không thể được áp dụng để sửa chữa sai sót khi ghi sai quan hệ đối ứng.		
30	Phương pháp ghi bổ sung không thể được áp dụng để sửa chữa sai sót khi bỏ sót nghiệp vụ.		

Bài tập 6.2. Mở sổ, ghi sổ kế toán, sửa sổ và khoá sổ kế toán

Trong tháng 5 năm 20A tại Công ty cổ phần Thương mại Dịch vụ Tổng hợp Minh Tâm có tình hình mua, bán hàng hoá như sau:

- Số dư hàng hoá vào đầu tháng 5 của công ty là 100 triệu đồng.

Các nghiệp vụ phát sinh trong tháng như sau:

- Ngày 5 tháng 5: mua hàng hoá nhập kho trị giá 20 triệu.
- Ngày 8 tháng 5: mua hàng hoá nhập kho trị giá 40 triệu.
- Ngày 15 tháng 5: xuất hàng hoá bán, giá xuất kho 45 triệu.
- Ngày 20 tháng 5: xuất kho hàng hoá bán, giá xuất kho 35 triệu.
- Ngày 24 tháng 5: mua hàng hoá nhập kho trị giá 80 triệu.
- Ngày 28 tháng 5: xuất hàng hoá bán trị giá xuất kho 60 triệu.

- Khi xem lại chứng từ ngày 24 tháng 5, trị giá hàng hoá nhập kho là 18 triệu, tiền chưa thanh toán người bán. Kế toán sử dụng kỹ thuật chữa sổ để điều chỉnh lại cho đúng số liệu và đúng định khoản.

Yêu cầu:

1. Mở sổ tài khoản hàng hoá
2. Phản ánh các nghiệp vụ phát sinh trong tháng vào tài khoản. Toàn bộ hàng hoá mua vào trong tháng đều thanh toán bằng chuyển khoản.
3. Khoá sổ tài khoản.

Chương 7

KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH CHỦ YẾU

Mục tiêu học tập

Học xong chương này, sinh viên sẽ biết tổng hợp, vận dụng các khái niệm, nguyên tắc, phương pháp kế toán đã nghiên cứu ở các chương trước để phản ánh quá trình kinh doanh của doanh nghiệp nhằm trau dồi các kỹ năng nhận biết, đo lường, phân tích và ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Cụ thể sinh viên sẽ có thể:

- 1. Hiểu được qui trình kế toán ba quá trình chủ yếu của chu kỳ kinh doanh từ đó hiểu rõ hơn qui trình kế toán nói chung.*
- 2. Vận dụng được các nguyên tắc và phương pháp kế toán vào phân tích, đo lường và phản ánh các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu trong doanh nghiệp.*
- 3. Làm quen với các sơ đồ tài khoản kế toán tổng hợp mô tả quá trình kinh doanh.*

7.1. Khái quát về quá trình kinh doanh

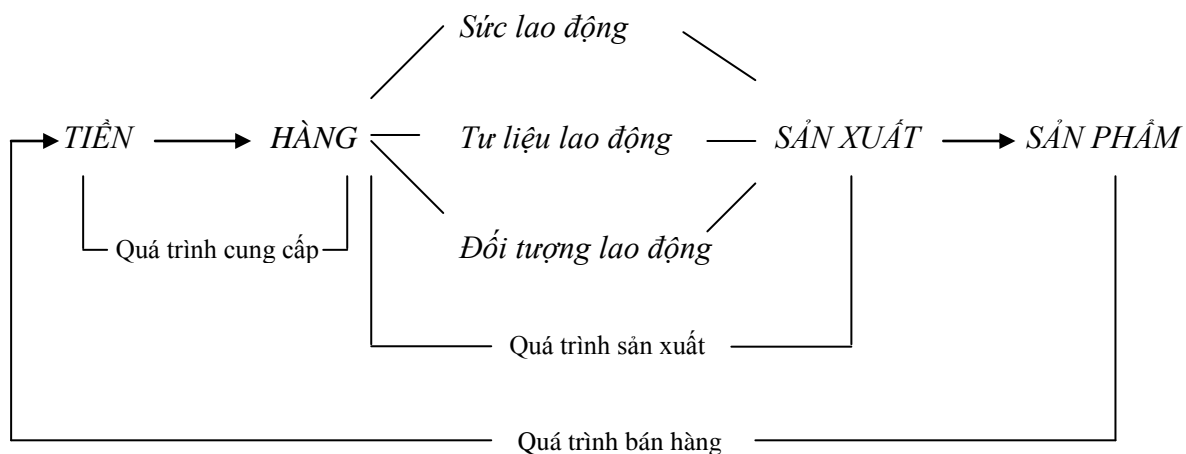
Để bắt đầu khởi nghiệp, doanh nghiệp phải đặt ra mục tiêu kinh doanh rõ ràng và phải huy động được vốn. Doanh nghiệp có thể tiến hành huy động vốn theo nhiều con đường khác nhau như từ các thành viên góp vốn, từ chủ sở hữu của doanh nghiệp hoặc từ các khoản nợ, vay. Huy động được vốn doanh nghiệp sẽ tiến hành đầu tư thông qua việc mua sắm các yếu tố đầu vào để thực hiện các hoạt động sản xuất hoặc cung cấp dịch vụ đạt được mục tiêu kinh doanh đặt ra: tạo ra lợi nhuận và tạo ra tiền đảm bảo có thể trả các khoản vay khi chúng đến hạn. Có thể nói, quá trình kinh doanh chính là quá trình sử dụng tiền (vốn) để tạo ra số tiền nhiều hơn số tiền đã bỏ ra ban đầu. Quá trình này lặp đi lặp lại theo một trật tự nhất định tạo thành chu kỳ kinh doanh và trong quá trình kinh doanh, vốn của doanh nghiệp thay đổi cả về hình thái vật chất lẫn giá trị.

Chu kỳ kinh doanh diễn ra qua ba quá trình: quá trình cung cấp (mua các yếu tố đầu vào bao gồm sức lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động); quá trình sản

xuất (ba yếu tố đầu vào kết hợp với nhau để tạo ra giá trị, tạo ra sản phẩm, hàng hoá đáp ứng nhu cầu của xã hội; và quá trình bán hàng (thực hiện giá trị của sản phẩm, hàng hoá trên thị trường để thu hồi vốn bỏ ra đồng thời tạo ra lợi nhuận).

Quá trình kinh doanh diễn ra liên tục và lâu dài và trong quá trình này phát sinh rất nhiều nghiệp vụ kinh tế, tài chính làm tăng, giảm tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp. Tuy nhiên các hoạt động cụ thể thường được phân chia thành các quá trình khác nhau để đáp ứng yêu cầu thông tin cho quản lý doanh nghiệp và điều hành nghiệp vụ của các bộ phận trong doanh nghiệp trong kỳ kế toán. Các quá trình kinh doanh của doanh nghiệp phụ thuộc vào đặc điểm hoạt động và lĩnh vực kinh doanh của mỗi doanh nghiệp.

Theo Nguyễn Việt & Võ Văn Nhị (2006), đối với doanh nghiệp kinh doanh ở lĩnh vực sản xuất, chu kỳ kinh doanh thường chia thành ba quá trình: quá trình cung cấp, quá trình sản xuất và quá trình bán hàng. Đối với doanh nghiệp kinh doanh trong lĩnh vực thương mại, chu kỳ kinh doanh thường được chia thành hai quá trình là quá trình mua hàng và quá trình bán hàng. Đối với doanh nghiệp kinh doanh trong lĩnh vực dịch vụ, chu kỳ kinh doanh thường được chia thành ba quá trình là quá trình cung cấp, quá trình sản xuất và quá trình bán hàng. Tuy nhiên, trong lĩnh vực dịch vụ, điều đặc biệt là quá trình sản xuất và bán hàng diễn ra một cách đồng thời. Dịch vụ là sản phẩm vô hình và nó không thể tồn kho. Chẳng hạn ở một khách sạn có 100 phòng cho thuê, ngày 15 tháng 1 năm 20A khách sạn chỉ cho thuê được 75 phòng, còn dư 25 phòng, nhưng đến ngày hôm sau, ngày 16, khách sạn cũng chỉ cho thuê tối đa là 100 phòng chứ không thể cho thuê được 125 phòng, bởi vì 25 phòng không cho thuê của ngày hôm trước, ngày 15, không thể "tồn kho" để chuyển sang cộng dồn vào ngày 16 được. Đối với doanh nghiệp kinh doanh trong lĩnh vực tiền tệ, chu kỳ kinh doanh thường được chia thành hai quá trình là quá trình mua hàng hay quá trình huy động vốn nhàn rỗi và giai đoạn bán hàng hay quá trình cho vay. Chỉ có điều hàng hoá ở đây là một loại hàng hoá đặc biệt, đó là tiền tệ. Do vậy trong chu kỳ kinh doanh, hàng hoá này chỉ thay đổi hình thái giá trị. Các quá trình kinh doanh được mô tả trong hình 7.1 dưới đây.



Hình 7.1. Các quá trình kinh doanh chủ yếu

Trên phương diện quá trình kinh doanh, nhiệm vụ của kế toán là phải nhận biết các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh trong chu kỳ kinh doanh của doanh nghiệp diễn ra qua các quá trình, phân tích ảnh hưởng của các nghiệp vụ này đến vốn kinh doanh của doanh nghiệp, ghi chép một cách toàn diện, liên tục và có hệ thống số liệu kế toán theo từng quá trình kinh doanh chủ yếu qua đó cung cấp những thông tin nhằm đánh giá chất lượng về hiệu quả sử dụng vốn ở từng giai đoạn, từng quá trình cụ thể trong toàn bộ hoạt động chung của doanh nghiệp.

Trên thực tế, các nghiệp vụ phát sinh sẽ được phản ánh vào các loại giấy tờ, thủ tục cần thiết theo đúng qui định về chứng từ ghi chép ban đầu. Các chứng từ hợp lệ, hợp pháp được sử dụng để làm căn cứ ghi sổ kế toán dưới hình thức các tài khoản kế toán dựa trên nguyên tắc của ghi sổ kép. Đồng thời các chứng từ cũng được sử dụng để ghi vào các loại sổ, thẻ kế toán chi tiết nhằm cung cấp những thông tin chi tiết cho quản lý. Chính quá trình ghi sổ kế toán cũng là quá trình tập hợp số liệu để từ đó thiết lập các chỉ tiêu theo yêu cầu quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thông qua các phương pháp đánh giá và tính toán cụ thể. Như vậy, khi nghiên cứu về kế toán các quá trình kinh doanh chủ yếu sẽ giúp thấy rõ hơn mối quan hệ và vai trò của các phương pháp kế toán và tác dụng của các phương pháp này trong việc kiểm tra, giám đốc khi thực hiện các hoạt động kinh doanh cũng như khi thực hiện quy trình kế toán trong doanh nghiệp.

Dưới đây trình bày lần lượt ba quá trình kinh doanh chủ yếu trong doanh nghiệp sản xuất và dựa trên phương pháp kê khai thường xuyên để xây dựng các sơ đồ kế toán.

7.2. Kế toán các quá trình kinh doanh chủ yếu trong doanh nghiệp

7.2.1. Kế toán quá trình cung cấp

Khái niệm

Quá trình cung cấp là quá trình mua và dự trữ các yếu tố đầu vào bao gồm tư liệu lao động (TSCĐ), đối tượng lao động (nguyên vật liệu) và sức lao động nhằm đảm bảo cho quá trình sản xuất có thể tiến hành một cách bình thường và liên tục.

Nhiệm vụ kế toán quá trình cung cấp

Kế toán quá trình cung cấp cần phải:

(1) Phản ánh chính xác, kịp thời và đầy đủ tình hình thu mua, kết quả thu mua trên các mặt về số lượng, giá cả, qui cách, chất lượng của các loại tài sản mua vào theo nguyên tắc giá gốc hay còn gọi là giá thực tế;

(2) Phản ánh và kiểm tra chặt chẽ tình hình bảo quản, sử dụng các loại tài sản, phát hiện và ngăn ngừa các hành vi tham ô, lãng phí.

Tài khoản sử dụng kế toán quá trình cung cấp

Các tài khoản chủ yếu sử dụng kế toán quá trình cung cấp bao gồm các khoản phản ánh về :

- Nguyên vật liệu TK 152
- Công cụ, dụng cụ TK 153
- Hàng hoá TK 156
- Tài sản cố định hữu hình TK 211
- Tài sản cố định vô hình TK 213
- Tiền lương TK 334

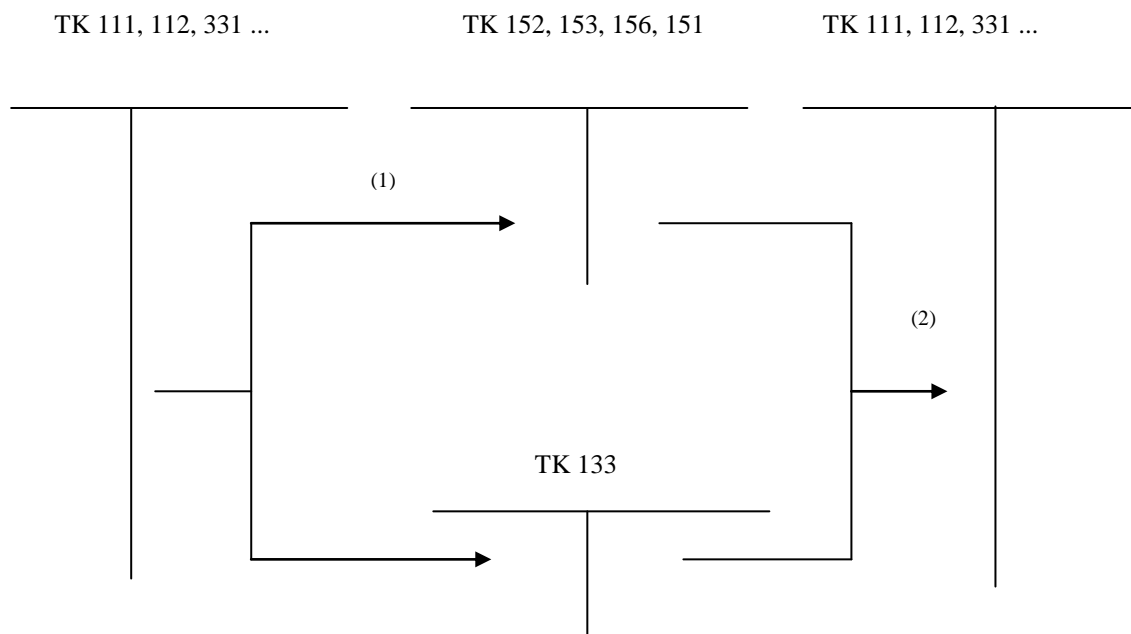
Kết cấu của các tài khoản chủ yếu kế toán quá trình cung cấp

Nợ	TK 152	Có	Nợ	TK 153	Có	Nợ	TK 156	Có
NVL tồn <u>đầu kỳ</u>			CCDC tồn <u>đầu kỳ</u>			HH tồn <u>đầu kỳ</u>		
NVL tăng trong kỳ		NVL giảm trong kỳ	CCDC tăng trong kỳ		CCDC giảm trong kỳ	HH tăng trong kỳ		HH giảm trong kỳ
NVL tồn <u>cuối kỳ</u>			CCDC tồn <u>đầu kỳ</u>			HH tồn <u>cuối kỳ</u>		

Nợ	TK 211	Có	Nợ	TK 213	Có	Nợ	TK 334	Có
TSCĐHH <u>đầu kỳ</u>			TSCĐVH <u>đầu kỳ</u>					Nợ lương CNV <u>đầu kỳ</u>
TSCĐHH tăng trong kỳ		TSCĐHH giảm trong kỳ	TSCĐVH tăng trong kỳ		TSCĐVH giảm trong kỳ	Lương đã trả CNV trong kỳ		Lương phải trả CNV trong kỳ
TSCĐHH <u>cuối kỳ</u>			TSCĐVH <u>cuối kỳ</u>					Nợ lương <u>cuối kỳ</u>

Ngoài các tài khoản chủ yếu trên đây, kế toán còn sử dụng các tài khoản phản ánh vốn bằng tiền như TK111, TK 112, các tài khoản phản ánh thuế GTGT đầu vào được khấu trừ (TK133), tài khoản phản ánh các khoản phải trả cho người bán (TK 331), tài khoản phản ánh các khoản tạm ứng (TK141), tài khoản phản ánh nguồn vốn kinh doanh (TK411).

Sơ đồ kế toán tổng hợp quá trình mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá được thể hiện trong hình 7.2 dưới đây.



Hình 7.2. Sơ đồ kế toán quá trình cung cấp nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá

Giải thích sơ đồ kế toán:

(1) Mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá đã nhập kho

(2) Các khoản chiết khấu hàng bán và giảm giá được hưởng.

Định khoản kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

- Khi doanh nghiệp mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá đã nhập kho, đã thanh toán tiền, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156 (Giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 (Thuế GTGT đầu vào)

Có TK 111, 112 (Tổng giá thanh toán)

- Khi doanh nghiệp mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá đã nhập kho, chưa thanh toán tiền, kế toán ghi:

Nợ TK 152, 153, 156 (Giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 (Thuế GTGT đầu vào)

Có TK 331 (Tổng giá thanh toán)

- Khi doanh nghiệp mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá, nhưng đến cuối kỳ hàng vẫn đang đi đường, chưa về nhập kho, kế toán ghi:

Nợ TK 151 (Giá chưa có thuế GTGT)

Nợ TK 133 (Thuế GTGT đầu vào)

Có TK 111, 112, 331 (Tổng giá thanh toán)

Ví dụ về kế toán quá trình cung cấp nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá

Công ty TNHH Tâm An là một công ty hoạt động trong lĩnh vực sản xuất vật liệu xây dựng. Công ty áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên để kế toán hàng tồn kho và tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Trong tháng 1 năm 20A tại công ty có phát sinh các nghiệp vụ sau:

- Ngày 5 tháng 1: mua nguyên liệu A, đã nhập kho, thanh toán chậm 30 ngày, giá đã có thuế GTGT 5% là 52,5 triệu đồng.

- Ngày 7 tháng 1: mua dụng cụ theo giá mua đã có thuế GTGT 10% là 8,8 triệu, đã thanh toán bằng chuyển khoản.

Các nghiệp vụ nêu trên sẽ được phân tích và định khoản như sau:

Nghiệp vụ ngày 5 tháng 1, ký hiệu (1):

TÀI SẢN	=	NỢ PHẢI TRẢ	+ VỐN CHỦ SỞ HỮU
Nguyên liệu	+ 50,0	Phải trả người bán	+ 52,5
Thuế GTGT	+ 2,5		

Định khoản:

(1)	Nợ TK 152	50,0	
	Nợ TK 133	2,5	
	Có TK 331		52,5

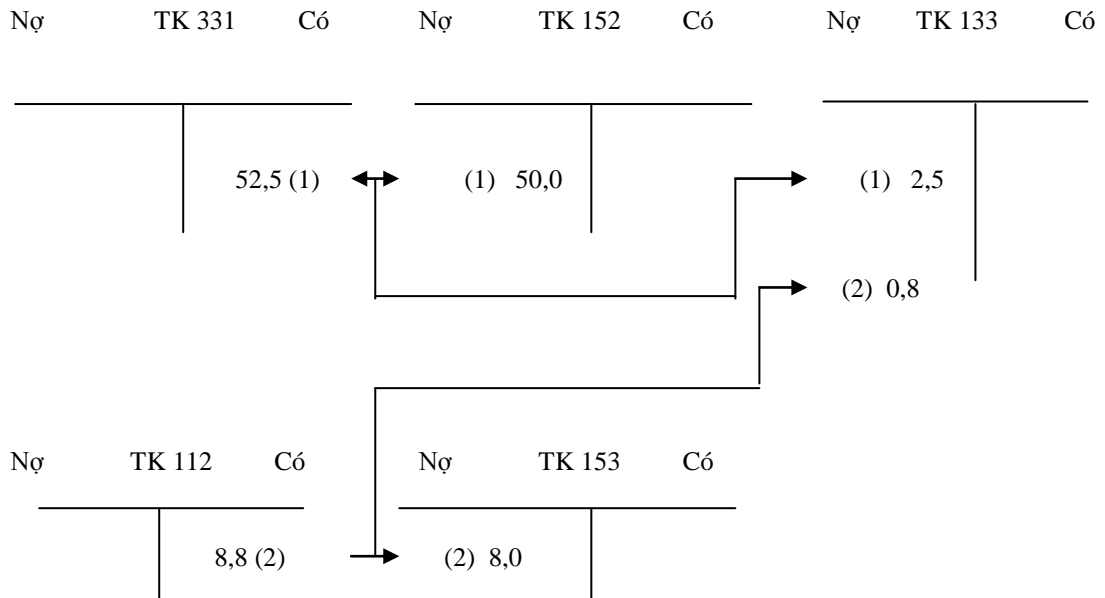
Nghiệp vụ ngày 7 tháng 1, ký hiệu (2)

TÀI SẢN	=	NỢ PHẢI TRẢ	+ VỐN CHỦ SỞ HỮU
Dụng cụ	+ 8,0		
Thuế GTGT đầu vào	+ 0,8		
TGNH	- 8,8		

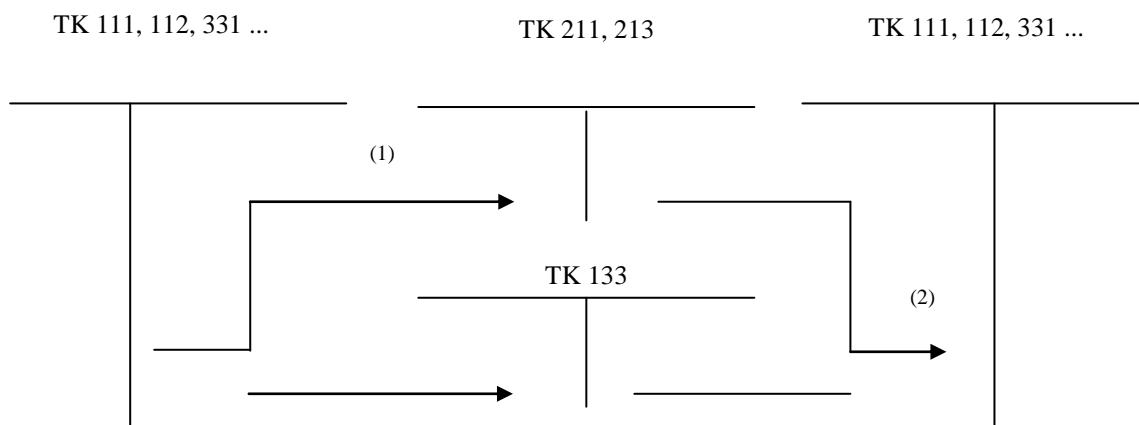
Định khoản:

(2) Nợ TK 153 8,0
 Nợ TK 133 0,8
 Có TK 112 8,8

Sơ đồ tài khoản các nghiệp vụ phát sinh trong tháng 1 tại Công ty TNHH Tâm An được trình bày như sau :



Quá trình cung cấp không chỉ bao gồm quá trình mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá mà còn bao gồm quá trình mua các tư liệu lao động và sức lao động. Sơ đồ kế toán tổng hợp quá trình mua TSCĐ và sức lao động được thể hiện qua hình 7.3 và 7.4 dưới đây.



Hình 7.3. Sơ đồ kế toán quá trình mua TSCĐ

Nợ TK 627, 641, 642, 241

Có TK 334

(2) Khi doanh nghiệp trả lương cho người lao động, kế toán ghi:

Nợ TK 334

Có TK 111, 112, 141

Ví dụ về kế toán quá trình mua TSCĐ và sức lao động

Công ty TNHH Tâm An là một công ty hoạt động trong lĩnh vực sản xuất vật liệu xây dựng. Công ty áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên để kế toán hàng tồn kho và tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Trong tháng 1 năm 20A tại công ty có phát sinh các nghiệp vụ sau:

- Ngày 10 tháng 1: mua dây chuyền công nghệ sản xuất gạch, thanh toán sau 30 ngày, giá chưa có thuế GTGT 10% là 500 triệu đồng.

- Ngày 15 tháng 1, rút tiền gửi ngân hàng 100 triệu về quỹ tiền mặt để chuẩn bị ứng lương đợt 1 của tháng 1.

- Ngày 15 tháng 1: Ứng lương tháng 1 cho người lao động, số tiền 100 triệu bằng tiền mặt.

- Ngày 31 tháng 1: tính lương tháng 1 phải trả cho người lao động trong công ty là 150 triệu, trong đó công nhân trực tiếp sản xuất là 100 triệu, nhân viên quản lý xưởng sản xuất là 20 triệu và nhân viên quản lý công ty là 30 triệu.

Các nghiệp vụ nêu trên sẽ được phân tích và định khoản như sau:

Nghiệp vụ ngày 10 tháng 1, ký hiệu là (3) :

TÀI SẢN	=	NỢ PHẢI TRẢ	+ VỐN CHỦ SỞ HỮU
TSCĐHH	+ 500	Phải trả người bán	+ 550
Thuế GTGT	+ 50		

Định khoản:

(3) Nợ TK 211 500

Nợ TK 133	50		
		Có TK 331	550

Nghiệp vụ ngày 15 tháng 1 (rút TGNH), ký hiệu là (4) :

TÀI SẢN	=	NỢ PHẢI TRẢ	+ VỐN CHỦ SỞ HỮU
Tiền mặt	+100		
TGNH	- 100		

Định khoản:

(4) Nợ TK 111	100		
		Có TK 112	100

Nghiệp vụ ngày 15 tháng 1 (ứng lương cho người lao động), ký hiệu là (5)

TÀI SẢN	=	NỢ PHẢI TRẢ	+ VỐN CHỦ SỞ HỮU
Tiền mặt	- 100	Phải trả công nhân viên	- 100

Định khoản:

(5) Nợ TK 334	100		
		Có TK 111	100

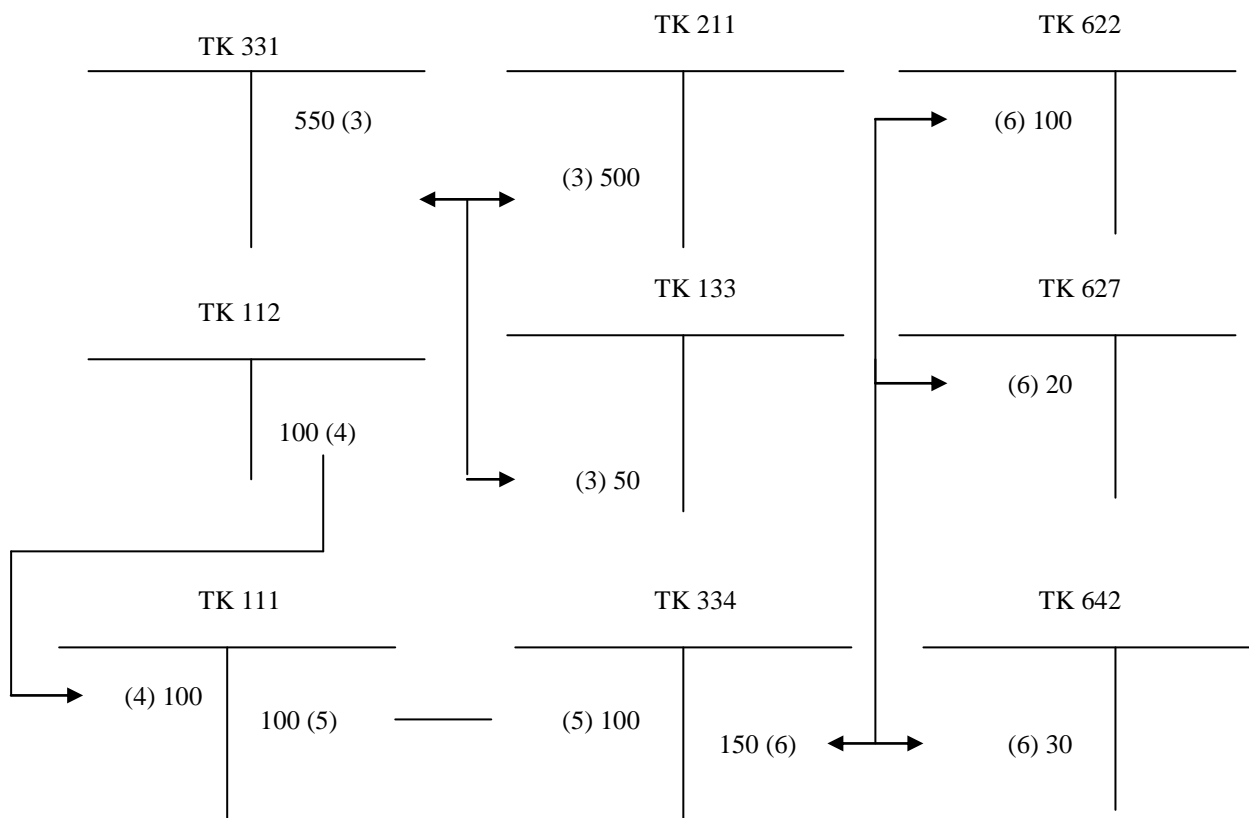
Nghiệp vụ ngày 31 tháng 1 (tính lương phải trả cho người lao động), ký hiệu là (6) :

TÀI SẢN	=	NỢ PHẢI TRẢ	+ VỐN CHỦ SỞ HỮU
		Phải trả công nhân viên	+ 150
			Lợi nhuận - 150
			<i>(do tăng chi phí 150 triệu)</i>

Định khoản:

(6) Nợ TK 622	100		
		Nợ TK 627	20
		Nợ TK 642	30
		Có TK 334	150

Sơ đồ tài khoản kế toán các nghiệp vụ trên như sau:



7.2.2. Kế toán quá trình sản xuất

Khái niệm

Quá trình sản xuất là quá trình tiêu hao các loại chi phí nguyên vật liệu, chi phí hao mòn tài sản cố định và các chi phí khác để tổ chức, quản lý và điều hành để sản xuất ra sản phẩm theo phương án sản xuất kinh doanh đã xác định trước. Trong quá trình sản xuất, ba yếu tố đầu vào bao gồm tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động sẽ phối hợp với nhau để tạo ra sản phẩm. Tuy nhiên về mặt giá trị, ba yếu tố đầu vào này chuyển giá trị vào giá trị sản phẩm khác nhau. Nguyên vật liệu mang tính chất của đối tượng lao động, nó chuyển một lần toàn bộ giá trị của nó vào giá trị của sản phẩm, trong khi tài sản cố định lại chuyển dần giá trị của nó vào giá trị sản phẩm. Do vậy, giá trị của TSCĐ phải được phân bổ một cách hệ thống và phù hợp vào giá trị của sản phẩm hoàn thành trong mỗi kỳ. Như vậy kế toán cần phải tính khấu hao TSCĐ theo một phương pháp nhất định phù hợp với đặc điểm hoạt động cụ thể của đơn vị mình và những quy định của Nhà nước. Giá của sức lao động được biểu hiện thông qua

tiền lương (và tiền thưởng, nếu có) mà doanh nghiệp phải trả cho người lao động phụ thuộc vào số lượng và chất lượng của những công hiến mà người lao động đã bỏ ra trong quá trình sản xuất và nó được kết tinh vào giá trị của sản phẩm. Số lượng và chất lượng của người lao động công hiến lại chỉ có thể xác định được sau khi sản phẩm đã hoàn thành, do vậy khi phản ánh về tiền lương mà đối với doanh nghiệp đây là một khoản chi phí, kế toán chỉ có thể xác định vào cuối kỳ kế toán. Trên thực tế, nhiều doanh nghiệp tiến hành tạm ứng lương cho người lao động vào một ngày nhất định trong tháng, cuối tháng kế toán mới tiến hành tính lương phải trả trong tháng đó và chính thức thanh toán lương cho người lao động vào đầu tháng sau. Đối với doanh nghiệp, ngoài chi phí tiền lương, tiền thưởng phải trả cho người lao động, doanh nghiệp còn phải tính và trích các khoản BHXH, BHYT và KPCĐ theo qui định.

Trong quá trình sản xuất, một mặt doanh nghiệp phải bỏ ra các khoản chi phí, mặt khác doanh nghiệp lại thu được một lượng kết quả bao gồm sản phẩm hoàn thành và sản phẩm còn dở dang. Để đảm bảo bù đắp được chi phí bỏ ra và có lãi các doanh nghiệp phải áp dụng các biện pháp cần thiết để tăng lượng kết quả thu được và giảm lượng chi phí bỏ ra, có nghĩa là kinh doanh có hiệu quả. Quá trình kinh doanh chính là quá trình tạo ra giá trị gia tăng và nó có vị trí rất quan trọng trong toàn bộ quá trình kinh doanh của doanh nghiệp. Do vậy cần phải kế toán quá trình này một cách chặt chẽ.

Những khái niệm liên quan đến kế toán quá trình sản xuất như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, giá thành sản phẩm đã được trình bày trong chương 3 - Tính giá các đối tượng kế toán.

Nhiệm vụ kế toán quá trình sản xuất

Kế toán quá trình sản xuất phải quán triệt các nhiệm vụ sau:

(1) Phải tập hợp và phân bổ chính xác, kịp thời các loại chi phí sản xuất theo các đối tượng tính giá thành. Trên cơ sở đó kiểm tra tình hình thực hiện các định mức và dự toán chi phí sản xuất;

(2) Phải tính toán chính xác giá thành sản xuất của sản phẩm, dịch vụ hoàn thành. Đồng thời phải phản ánh riêng biệt sản phẩm, dịch vụ hoàn thành được nhập kho hay được bán thẳng.

Tài khoản sử dụng kế toán quá trình sản xuất

Để kế toán quá trình sản xuất, kế toán sử dụng các tài khoản chủ yếu sau để tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm:

TK 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

TK 622 - Chi phí nhân công trực tiếp

TK 623 - Chi phí sử dụng máy thi công (đối với các đơn vị xây lắp)

TK 627 - Chi phí sản xuất chung

TK 154 - Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (hoặc TK 631 đối với các doanh nghiệp áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ).

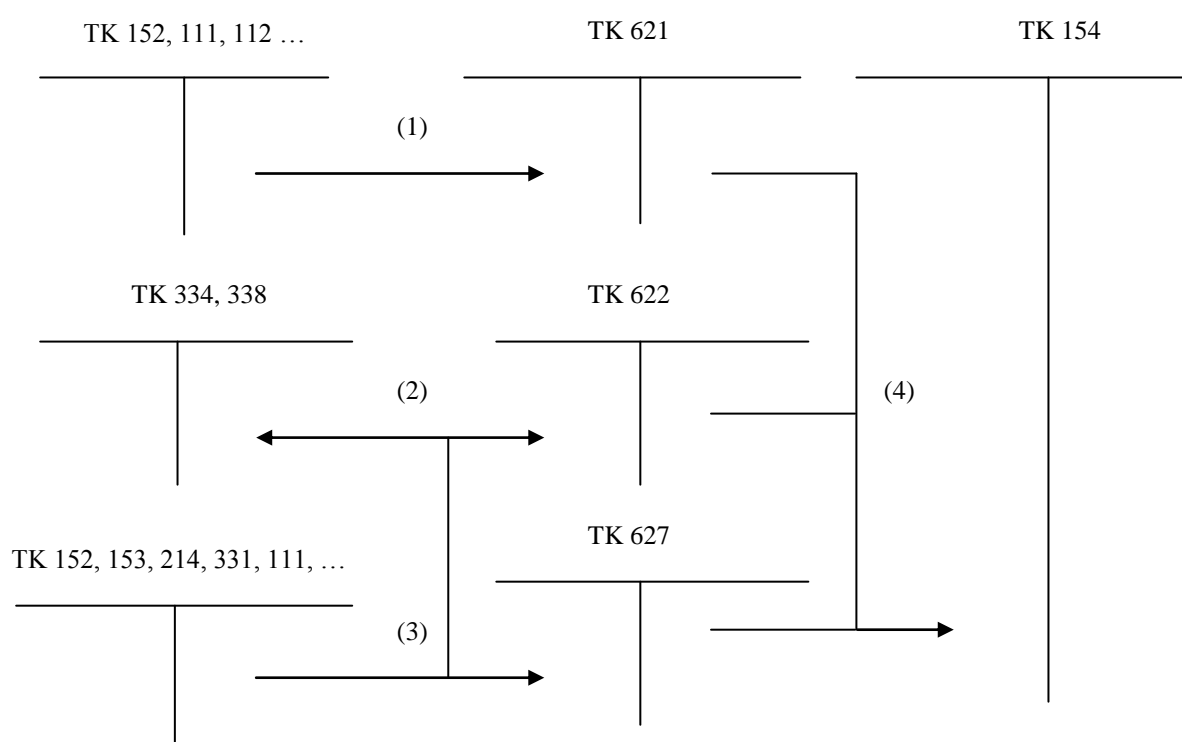
Kết cấu của các tài khoản chủ yếu kế toán quá trình sản xuất

Nợ	TK 621	Có	Nợ	TK 622	Có	Nợ	TK 623	Có
Chi phí NVLTT phát sinh trong kỳ		K/C chi phí NVLTT sang TK tính giá thành	Chi phí NCTT phát sinh trong kỳ		K/C chi phí NCTT sang TK tính giá thành	Chi phí SDMTC phát sinh trong kỳ		K/C chi phí SDMTC sang TK tính giá thành
	X			X			X	
Nợ	TK 627	Có	Nợ	TK 154	Có			
Chi phí SXC phát sinh trong kỳ		K/C chi phí SXC sang TK tính giá thành	Chi phí SXKDDD đầu kỳ		Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ			
	X		Chi phí SX phát sinh trong kỳ					
			Chi phí SXKDDD cuối kỳ	X				

Công thức tính giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ} & = & \text{Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ} & + & \text{Chi phí SX phát sinh trong kỳ} & - & \text{Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ} \end{array}$$

Sơ đồ kế toán tổng hợp quá trình sản xuất được thể hiện trong hình 7.5 dưới đây.



Hình 7.5. Sơ đồ kế toán quá trình sản xuất

Giải thích sơ đồ kế toán:

(1) Tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

(2) Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp

(3) Tập hợp chi phí sản xuất chung

(4) Kết chuyển chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ sang tài khoản tính giá thành.

Định khoản kế toán một số nghiệp vụ chủ yếu

- Khi phát sinh các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 621

Có TK 152, 111, 112 ...

- Khi phát sinh các chi phí nhân công trực tiếp, kế toán ghi:

Nợ TK 622

Có TK 334, 338

- Khi phát sinh các chi phí sản xuất chung, kế toán ghi:

Nợ TK 627

Có TK 152; 153, 214, 334, 111, ...

Ví dụ về kế toán quá trình sản xuất

Công ty TNHH Tâm An là một công ty hoạt động trong lĩnh vực sản xuất vật liệu xây dựng. Công ty áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên để kế toán hàng tồn kho.

Trong tháng 2 năm 20A tại công ty có phát sinh các nghiệp vụ sau:

- Ngày 1 tháng 5: tính khấu hao phải trích trong tháng 2 cho bộ phận sản xuất là 75 triệu.

- Ngày 5 tháng 2: xuất nguyên liệu cho sản xuất, giá xuất kho là 150 triệu.

- Ngày 5 tháng 2: xuất dụng cụ cho quản lý phân xưởng, 15 triệu.

- Ngày 10 tháng 2: xuất nguyên liệu cho sản xuất, giá xuất kho 140 triệu.

- Ngày 15 tháng 2: Chi phí dịch vụ mua ngoài 35 triệu.

- Ngày 28 tháng 2: Tính lương phải trả trong tháng 2 cho công nhân trực tiếp sản xuất là 90 triệu, cho nhân viên quản lý phân xưởng là 20 triệu.

Cho biết, công ty trích các khoản theo lương là 20%.

Cuối kỳ, hoàn thành 10.000 sản phẩm nhập kho. Sản phẩm dở dang đầu kỳ trị giá 60 triệu và sản phẩm dở dang cuối kỳ trị giá 77 triệu.

Yêu cầu: Tập hợp chi phí sản xuất và tính tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành trong tháng 2 của công ty.

- Tập hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ:

Nghiệp vụ ngày 1 tháng 5, ký hiệu (7)

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
TSCĐ - 75 Lợi nhuận - 75
(tăng HMTSCĐ 75 triệu) *(do chi phí khấu hao tăng 75 triệu)*

Định khoản:

(7) Nợ TK 627 75
Có TK 214 75

Nghiệp vụ ngày 5 tháng 2 (xuất nguyên liệu), ký hiệu (8)

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
Nguyên liệu - 150 Lợi nhuận - 150
(do chi phí tăng 150 triệu)

Định khoản:

(8) Nợ TK 621 150
Có TK 152 150

Nghiệp vụ ngày 5 tháng 2 (xuất dụng cụ), ký hiệu (9)

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
Dụng cụ - 15 Lợi nhuận - 15
(do chi phí tăng 75 triệu)

Định khoản:

(9) Nợ TK 627 15
Có TK 153 15

Nghiệp vụ ngày 10 tháng 2, ký hiệu (10):

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
Nguyên vật liệu - 140 Lợi nhuận - 140
(do chi phí tăng 140 triệu)

Định khoản:

(10) Nợ TK 621 140
Có TK 152 140

Nghiệp vụ ngày 15 tháng 2, ký hiệu (11):

TÀI SẢN = NỢ PHẢI TRẢ + VỐN CHỦ SỞ HỮU
Phải trả người cung cấp + 35 Lợi nhuận - 35
(do chi phí tăng 35 triệu)

7.2.3. Kế toán quá trình bán hàng và xác định kết quả

Khái niệm

Bán hàng là quá trình cuối cùng trong chu kỳ kinh doanh. Thông qua bán hàng mà các giá trị và giá trị sử dụng của sản phẩm được thực hiện trên thị trường giúp cho doanh nghiệp thu hồi vốn bỏ ra. Cũng chính thông qua quá trình bán hàng mà bộ phận giá trị gia tăng tạo ra trong quá trình sản xuất được thực hiện và biểu hiện dưới hình thức lợi nhuận. Nếu đẩy mạnh được quá trình bán hàng sẽ góp phần tăng hiệu quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp đồng thời thoả mãn nhu cầu tiêu dùng của xã hội.

Quá trình bán hàng được hoàn thành khi quyền sở hữu về hàng hoá, dịch vụ đã chuyển từ người bán sang người mua.

Những khái niệm quan trọng liên quan đến kế toán quá trình bán hàng được trình bày trong Chuẩn mực kế toán số 14 - Doanh thu và thu nhập khác.

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

Thứ hai, doanh thu được xác định bởi thoả thuận giữa doanh nghiệp và bên mua hoặc bên sử dụng tài sản. Nó được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được sau khi trừ đi các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.

Thứ ba, doanh thu bán hàng được ghi nhận khi thoả mãn tất cả 5 điều kiện sau:

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

Nhiệm vụ của kế toán bán hàng

Kế toán bán hàng cần quán triệt các nhiệm vụ sau:

(1) Kế toán đầy đủ, chính xác tình hình bán sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ cùng các chi phí phát sinh trong quá trình bán hàng;

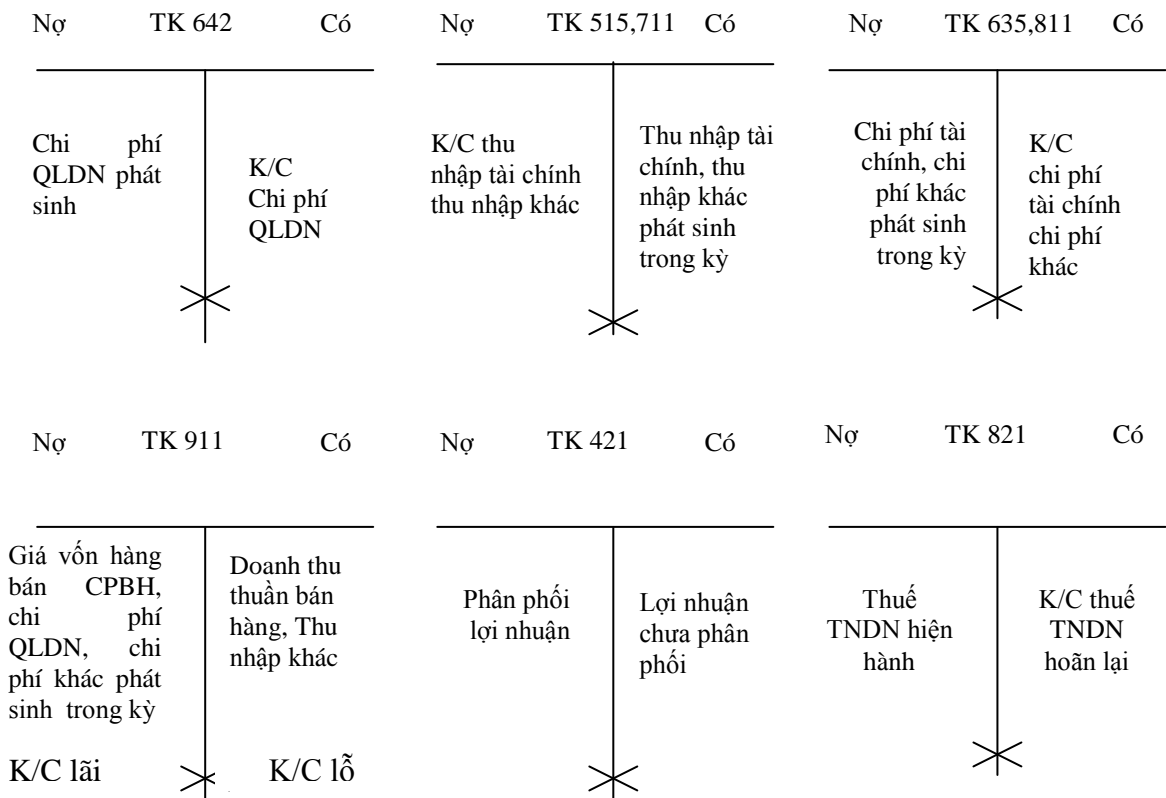
(2) Xác định kịp thời kết quả tiêu thụ của từng mặt hàng, từng loại sản phẩm, dịch vụ cũng như toàn bộ lợi nhuận về bán sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ.

Tài khoản chủ yếu sử dụng trong kế toán bán hàng bao gồm các tài khoản sau đây:

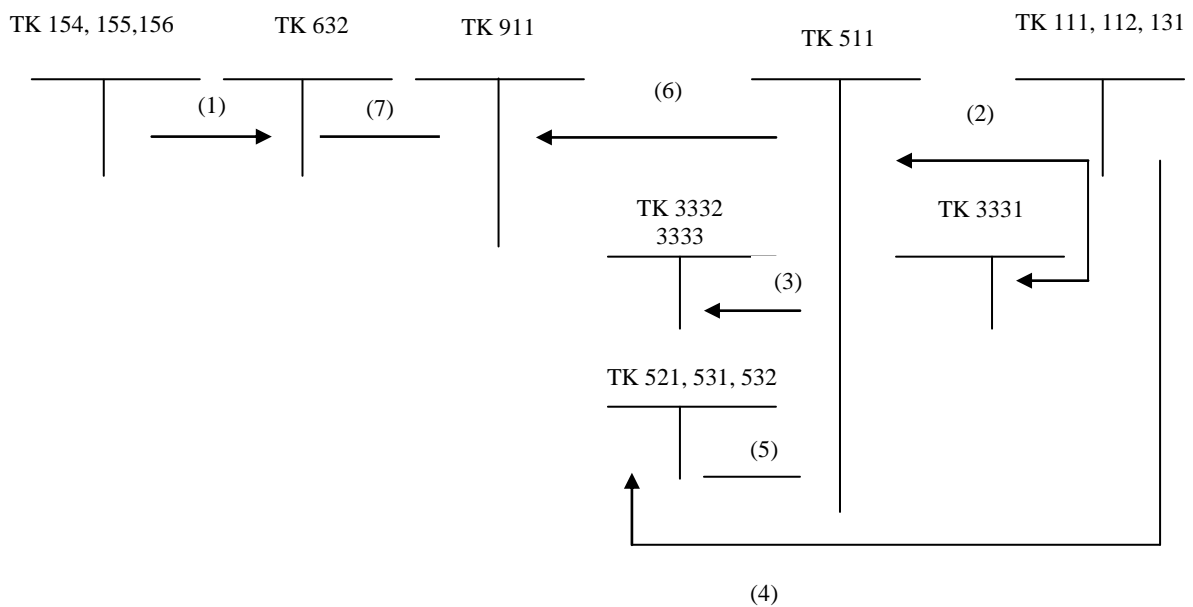
TK 632 - Giá vốn hàng bán	TK 641 - Chi phí bán hàng
TK 511 - Doanh thu bán hàng	TK 711 - Thu nhập khác
TK 512 - Doanh thu bán hàng nội bộ	TK 821 - Chi phí thuế TNDN
TK 521 - Chiết khấu thương mại	TK 811 - Chi phí khác
TK 531 - Hàng bán bị trả lại	TK 515 - Thu nhập tài chính
TK 532 - Giảm giá hàng bán	TK 635 - Chi phí tài chính
TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp	TK 33311 - Thuế GTGT đầu ra
TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối	TK 911 - Xác định kết quả

Kết cấu của các tài khoản chủ yếu kế toán quá trình bán hàng

Nợ	TK 511	Có	Nợ	TK 521	Có	Nợ	TK 531	Có
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 30%;"> <p>Các khoản giảm DT</p> <p>K/C DT thuần</p> </div> <div style="width: 30%; border-left: 1px solid black; padding-left: 5px;"> <p>DT bán hàng trong kỳ</p> </div> </div>			<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 30%;"> <p>Chiết khấu thương mại trong kỳ</p> </div> <div style="width: 30%; border-left: 1px solid black; padding-left: 5px;"> <p>K/C chiết khấu thương mại</p> </div> </div>			<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 30%;"> <p>Hàng bị bán trả lại trong kỳ</p> </div> <div style="width: 30%; border-left: 1px solid black; padding-left: 5px;"> <p>K/C hàng bán bị trả lại</p> </div> </div>		
X			X			X		
Nợ	TK 532	Có	Nợ	TK 632	Có	Nợ	TK 641	Có
<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 30%;"> <p>Giảm giá hàng bán trong kỳ</p> </div> <div style="width: 30%; border-left: 1px solid black; padding-left: 5px;"> <p>K/C giảm giá hàng bán</p> </div> </div>			<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 30%;"> <p>Giá vốn hàng đã bán trong kỳ</p> </div> <div style="width: 30%; border-left: 1px solid black; padding-left: 5px;"> <p>K/C giá vốn hàng đã bán trong kỳ</p> </div> </div>			<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 30%;"> <p>CPBH phát sinh trong kỳ</p> </div> <div style="width: 30%; border-left: 1px solid black; padding-left: 5px;"> <p>K/C CPBH</p> </div> </div>		
X			X			X		



Sơ đồ kế toán tổng hợp quá trình bán hàng được thể hiện qua hình 7.6 dưới đây.



Hình 7.6. Sơ đồ kế toán quá trình bán hàng

Giải thích sơ đồ:

(1) *Phản ánh GVHB trong kỳ*

(2) *Phản ánh doanh thu bán hàng*

(3) *Thuế TTĐB, thuế XK*

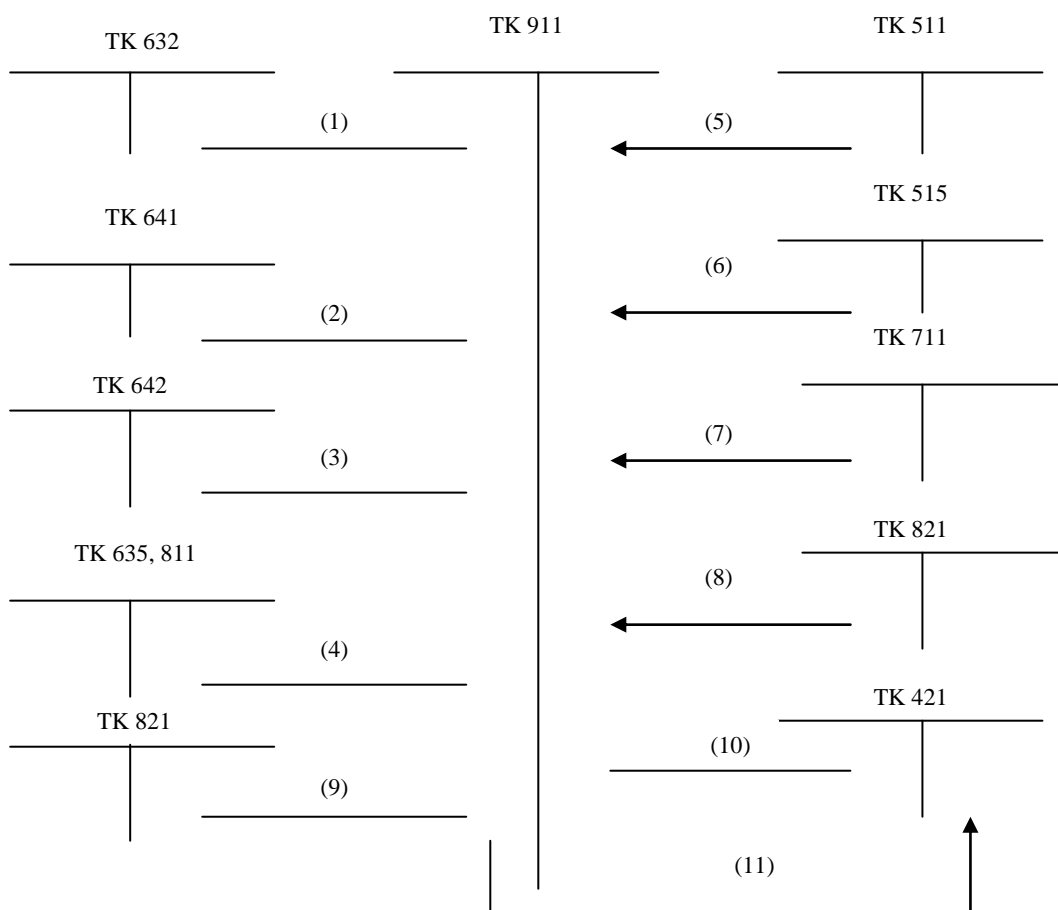
(4) *Phản ánh các khoản chiết khấu thương mại, hàng bán bị trả lại và giảm giá hàng bán*

(5) *K/C các khoản chiết khấu thương mại, hàng bán bị trả lại và giảm giá hàng bán để tính doanh thu thuần*

(6) *K/C doanh thu thuần để xác định kết quả*

(7) *K/C giá vốn hàng bán trong kỳ để xác định kết quả*

Sơ đồ kế toán tổng hợp xác định kết quả được thể hiện qua hình 7.7 dưới đây:



Hình 7.7. Sơ đồ kế toán tổng hợp xác định kết quả sản xuất kinh doanh

Giải thích sơ đồ:

- (1) *Kết chuyển giá vốn hàng đã bán trong kỳ*
- (2) *Kết chuyển CPBH phát sinh trong kỳ*
- (3) *Kết chuyển chi phí QLDN phát sinh trong kỳ*
- (4) *Kết chuyển chi phí tài chính và chi phí khác phát sinh trong kỳ*
- (5) *Kết chuyển doanh thu thuần trong kỳ*
- (6) *Kết chuyển doanh thu tài chính trong kỳ*
- (7) *Kết chuyển thu nhập khác trong kỳ*
- (8) *Kết chuyển thuế TNDN hoãn lại*
- (9) *Chi phí thuế TNDN hiện hành*
- (10) *Kết chuyển lỗ trong kỳ*
- (11) *Kết chuyển lãi trong kỳ*

Các công thức chủ yếu sử dụng khi kế toán quá trình bán hàng và xác định kết quả kinh doanh:

(1) Doanh thu thuần = Tổng doanh thu - Các khoản giảm doanh thu

Trong đó:

Các khoản giảm doanh thu = Chiết khấu thương mại
+ Giảm giá hàng bán
+ Hàng bán bị trả lại
+ Thuế TTĐB/Thuế xuất khẩu

(2) Lãi gộp = Doanh thu thuần - Giá vốn hàng bán

(3) Lợi nhuận trước thuế = Lãi gộp - CPBH - Chi phí QLDN

(4) Lợi nhuận sau thuế = Lợi nhuận trước thuế - Thuế TNDN

Ví dụ kế toán quá trình bán hàng và xác định kết quả

Công ty TNHH Tâm An là một công ty hoạt động trong lĩnh vực sản xuất vật liệu xây dựng. Công ty áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên để kế toán hàng

tồn kho và tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Tất cả các nghiệp vụ thanh toán thực hiện qua ngân hàng.

Trong tháng 3 năm 20A tại công ty có phát sinh các nghiệp vụ sau:

- Ngày 1 tháng 3: xuất kho thành phẩm bán trực tiếp cho khách hàng A, giá xuất kho 150 triệu, giá bán chưa có thuế 195 triệu, thuế GTGT 5%, đã thanh toán.

- Ngày 4 tháng 3: xuất hàng hoá bán chịu cho khách hàng B, giá xuất kho 100 triệu, giá bán chưa có thuế 130 triệu, thuế GTGT 5%.

- Ngày 31 tháng 3: tổng CPBH phát sinh trong kỳ là 10 triệu

Tổng chi phí QLDN là 15 triệu

Không có chi phí tài chính, chi phí khác, thu nhập tài chính, thu nhập khác.

- Thuế TNDN là 28%.

Yêu cầu: Kết chuyển chi phí và doanh thu để xác định kết quả kinh doanh tháng 3 của công ty.

Các nghiệp vụ phát sinh được định khoản như sau:

- Ngày 1 tháng 3, ký hiệu (14a) và (14b):

+ *Phản ánh giá vốn hàng bán theo giá xuất kho thành phẩm:*

(14a) Nợ TK 632	150,0
Có TK 155	150,0

+ *Phản ánh doanh thu theo giá bán:*

(14b) Nợ TK 112	204,75
Có TK 511	195,0
Có TK 3331	9,75

- Ngày 4 tháng 3, ký hiệu (15a) và (15b):

+ *Phản ánh giá vốn hàng bán theo giá xuất kho thành phẩm:*

(15a) Nợ TK 632	100,0
Có TK 155	100,0

+ *Phản ánh doanh thu theo giá bán:*

(15b) Nợ TK 131	136,5	
Có TK 511		130,0
Có TK 3331		6,5

- Ngày 31 tháng 3:

Kết chuyển GVHB, ký hiệu (16a)

(16a) Nợ TK 911	250,0	
Có TK 632		250,0

Kết chuyển doanh thu thuần, ký hiệu (16b):

(16b) Nợ TK 511	325,0	
Có TK 911		325,0

Kết chuyển CPBH, ký hiệu (16c):

(16c) Nợ TK 911	10,0	
Có TK 641		10,0

Kết chuyển chi phí QLDN, ký hiệu (16d):

(16d) Nợ TK 911	15,0	
Có TK 642		15,0

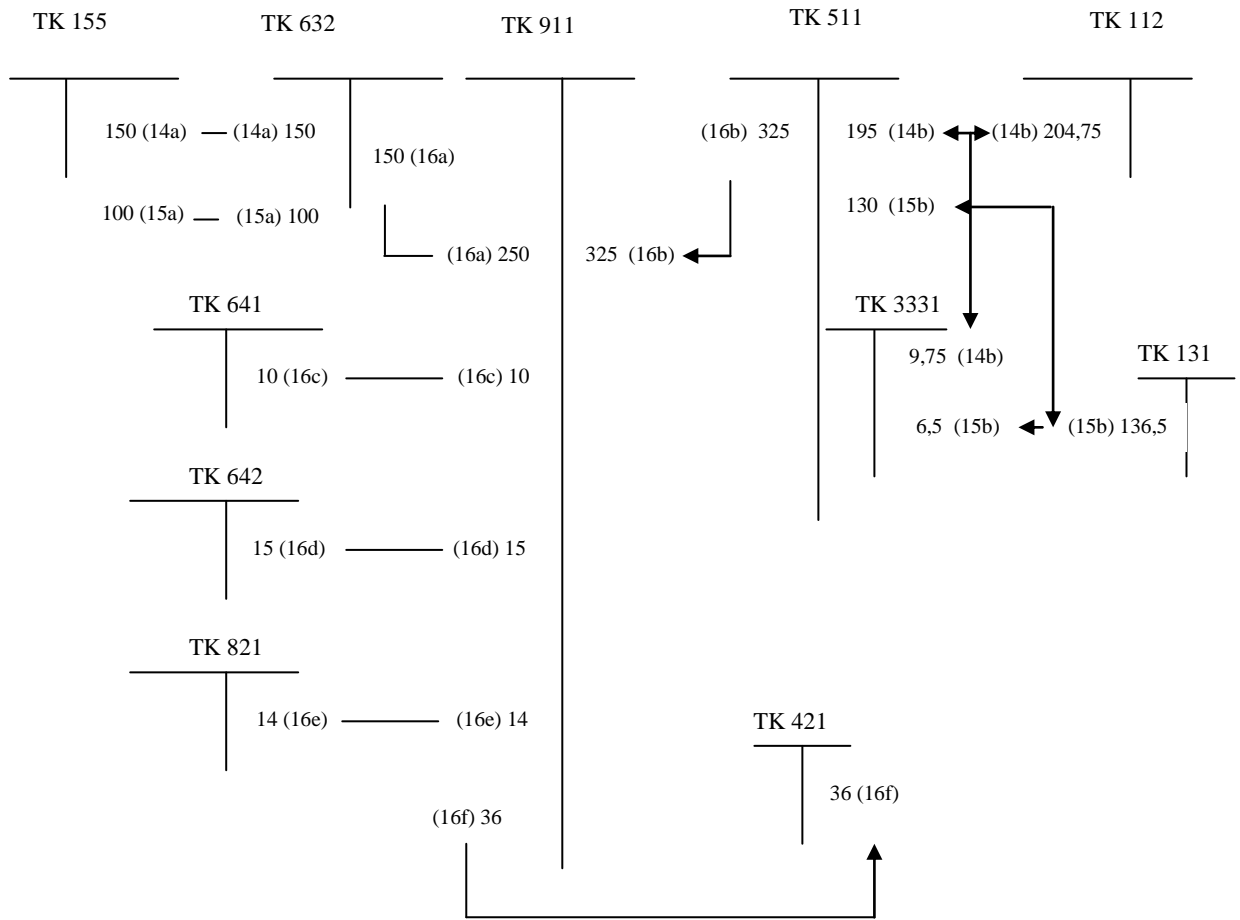
Thuế TNDN hiện hành, ký hiệu (16e):

(16e) Nợ TK 911	14,0	
Có TK 821		14,0

Kết chuyển lãi, ký hiệu (16f):

(16f) Nợ TK 911	36,0	
Có TK 421		36,0

Các nghiệp vụ này được thể hiện qua sơ đồ tài khoản sau đây:



Tóm tắt nội dung của chương 7

Chương 7 giới thiệu khái quát về ba quá trình kinh doanh chủ yếu trong các doanh nghiệp bao gồm quá trình cung cấp hay mua hàng, quá trình sản xuất và quá trình bán hàng hay tiêu thụ, nhiệm vụ, nguyên tắc và phương pháp kế toán từng quá trình cùng những sơ đồ kế toán tổng hợp và ví dụ minh họa.

Câu hỏi ôn tập chương 7

1. Trình bày khái quát về ba quá trình kinh doanh chủ yếu trong doanh nghiệp.
2. Thế nào là quá trình cung cấp? Nhiệm vụ của kế toán quá trình cung cấp là gì?
3. Kế toán sử dụng những tài khoản chủ yếu nào để phản ánh quá trình cung cấp? Kết cấu của các tài khoản này như thế nào?
4. Trình bày sơ đồ kế toán tổng hợp quá trình mua nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá.
5. Trình bày sơ đồ kế toán tổng hợp quá trình mua TSCĐ.
6. Trình bày sơ đồ kế toán tiền lương phải trả người lao động.
7. Thế nào là quá trình sản xuất? Nhiệm vụ của kế toán quá trình sản xuất là gì?
8. Kế toán sử dụng những tài khoản chủ yếu nào để phản ánh quá trình sản xuất? Kết cấu của các tài khoản này như thế nào?
9. Trình bày sơ đồ kế toán tổng hợp quá trình tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm.
10. Thế nào là quá trình bán hàng? Nhiệm vụ của kế toán quá trình bán hàng là gì?
11. Thế nào là doanh thu? Khi nào kế toán được ghi nhận doanh thu bán hàng?
12. Kế toán sử dụng những tài khoản chủ yếu nào để phản ánh quá trình bán hàng? Kết cấu của các tài khoản này như thế nào?
13. Trình bày sơ đồ kế toán tổng hợp quá trình bán hàng trong doanh nghiệp.
14. Trình bày sơ đồ kế toán tổng hợp quá trình xác định kết quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.
15. Trình bày những công thức chủ yếu sử dụng trong kế toán bán hàng và xác định kết quả sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp.

Bài tập chương 7

Bài tập 7.1 : Kiểm tra tổng hợp các khái niệm

Hãy cho biết những lời khẳng định dưới đây đúng hay sai (đánh dấu X vào ô lựa chọn của bạn).

		Đúng	Sai
1	Trong quá trình kinh doanh vốn của doanh nghiệp chỉ thay đổi giá trị.		
2	Quá trình cung cấp, quá trình sản xuất và quá trình bán hàng là tên gọi của ba quá trình kinh doanh chủ yếu trong doanh nghiệp.		
3	Cung cấp là quá trình mua và dự trữ các yếu tố đầu vào nhằm đảm bảo cho quá trình sản xuất có thể tiến hành một cách bình thường và liên tục.		
4	Sản xuất là quá trình tiêu hao các loại chi phí để tổ chức, quản lý và điều hành sản xuất ra sản phẩm theo phương án sản xuất kinh doanh đã xác định trước.		
5	Nguyên vật liệu mang tính chất của đối tượng lao động, nó chuyển dần giá trị của nó vào giá trị của sản phẩm,		
6	Tài sản cố định có đặc điểm là chuyển một lần toàn bộ giá trị của nó vào giá trị sản phẩm.		
7	Khấu hao TSCĐ là biện pháp phân bổ một cách có hệ thống và phù hợp giá trị TSCĐ vào giá trị của sản phẩm hoàn thành.		
8	Sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ được coi là được bán khi quyền sở hữu về sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ này đã chuyển từ người bán sang người mua.		
9	Doanh thu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.		

10	Doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được sau khi trừ đi các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.		
11	Doanh thu bán hàng được ghi nhận khi thoả mãn tất cả 5 điều kiện qui định trong chuẩn mực kế toán số 14.		
12	Thuế TNDN là một khoản chi phí của doanh nghiệp.		
13	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung là ba khoản mục chi phí cần tập hợp để tính giá thành.		
14	Để xác định được doanh thu thuần cần biết tổng doanh thu và các khoản giảm trừ doanh thu.		
15	Các khoản giảm trừ doanh thu bao gồm chiết khấu thanh toán, giảm giá hàng bán và hàng bán bị trả lại.		
16	Thuế suất thuế TNDN hiện hành là 28%.		
17	Để xác định lãi gộp cần phải biết hai đại lượng: doanh thu thuần và giá vốn hàng bán.		
18	Muốn tính lợi nhuận sau thuế cần biết hai đại lượng là lợi nhuận chịu thuế và thuế suất thuế TNDN		
19	Lợi nhuận sau thuế là lợi nhuận được để lại doanh nghiệp và doanh nghiệp có quyền sử dụng, phân phối theo chính sách phân phối lợi nhuận của mình.		
20	Đối với doanh nghiệp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, doanh thu bán hàng bao gồm cả thuế GTGT đầu ra.		
21	Nghiệp vụ xuất kho thành phẩm bán sẽ được kế toán ghi Nợ TK Thành phẩm và Có TK Tiền mặt.		
22	Khi xuất kho hàng hoá gửi đại lý bán, kế toán ghi tăng vào doanh thu bán hàng theo giá bán.		
23	Chi phí vận chuyển hàng đi tiêu thụ được tính vào giá vốn hàng bán của lô hàng đó.		
24	Lợi nhuận thuần của doanh nghiệp chính là chênh lệch giữa		

	doanh thu thuần và giá vốn hàng bán.		
25	Lợi nhuận gộp là một chỉ tiêu phản ánh hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.		
26	Khi nhận tiền trả trước của người mua kế toán ghi tăng doanh thu bán hàng.		
27	Giá vốn hàng bán trong kỳ được kết chuyển vào bên Nợ của TK Xác định kết quả.		
28	Doanh thu thuần bán hàng được kết chuyển vào bên Nợ của TK Xác định kết quả.		
29	Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp được kết vào bên Có của TK Xác định kết quả.		
30	Chiết khấu thanh toán hàng bán được ghi giảm vào doanh thu bán hàng trong kỳ.		

Bài tập 7.2. Kế toán tổng hợp quá trình kinh doanh

Công ty Dệt may Huế là một công ty hoạt động trong lĩnh vực sản xuất vải và may quần áo có uy tín tại tỉnh Thừa Thiên - Huế với nhiều loại sản phẩm được bán trên thị trường cả nước. Công ty áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên để kế toán hàng tồn kho, tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Trong tháng 4 năm 20A, trích lược một số nghiệp vụ phát sinh như sau:

- Ngày 1 tháng 4: mua nguyên vật liệu, nhập kho, giá mua thực tế (kể cả chi phí vận chuyển) chưa có thuế GTGT là 250 triệu, thuế GTGT 5%.
- Ngày 5 tháng 4: xuất nguyên vật liệu cho sản xuất, giá xuất kho 400 triệu.
- Ngày 8 tháng 4: hoàn thành sửa chữa nâng cấp dây chuyền dệt do thuê ngoài thực hiện theo giá thanh toán là 150 triệu.
- Ngày 10 tháng 4: xuất nguyên vật liệu cho sản xuất, giá xuất kho 350 triệu
- Ngày 12 tháng 4: xuất sản phẩm bán cho khách hàng A, giá vốn 500 triệu, giá bán chưa có thuế 700 triệu, thuế GTGT 5%.
- Ngày 13 tháng 4: xuất sản phẩm bán cho khách hàng B, giá vốn 580 triệu, giá bán chưa có thuế 812 triệu, thuế GTGT 5%.
- Ngày 15 tháng 4: Rút tiền gửi ngân hàng về quỹ tiền mặt, số tiền 150 triệu.

- Ngày 15 tháng 4: Thanh toán lương đợt 1 cho người lao động trong công ty 140 triệu.

- Ngày 30 tháng 4: Tính lương phải trả tháng 4 cho bộ phận công nhân trực tiếp sản xuất là 210 triệu, cho bộ phận quản lý phân xưởng là 35 triệu và bộ phận quản lý là 50 triệu. Các khoản trích theo lương là 19%.

- Chi phí khấu hao TSCĐ trong tháng tính cho bộ phận sản xuất là 110 triệu, cho quản lý xí nghiệp là 30 triệu, cho quản lý công ty là 45 triệu.

- Chi phí mua ngoài tính cho bộ phận sản xuất là 75 triệu, cho quản lý công ty là 30 triệu.

- Hoàn thành 15.000 sản phẩm, giá trị sản phẩm dở dang đầu tháng là 125 triệu, giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ là 110 triệu.

- Tổng chi phí bán hàng phát sinh trong tháng là 50 triệu.

Yêu cầu:

1. Phân tích và phản ánh các nghiệp vụ phát sinh trong tháng 4 vào các tài khoản liên quan.

2. Tính tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm.

3. Xác định kết quả sản xuất kinh doanh tháng 4 của công ty. Biết thuế suất thuế TNDN là 28%.

Bài tập nâng cao

1. Lựa chọn phương pháp khấu hao.

Phương pháp khấu hao nào sau đây phù hợp trong trường hợp một tài sản cố định mà hiệu quả vận hành của nó giảm dần theo quá trình sử dụng?

- a) Phương pháp khấu hao đều
- b) Phương pháp khấu hao nhanh
- c) Phương pháp khấu hao theo sản lượng

2. Sử dụng thông tin kế toán: tìm và sửa lỗi

Doanh nghiệp tư nhân MAIBACH được thành lập vào ngày 1 tháng 1 năm 20A, hoạt động trong lĩnh vực vận chuyển hành khách. Vào cuối niên độ 20A, doanh nghiệp còn chưa tuyển được nhân viên kế toán. Trong khi đó, một nhân viên của doanh nghiệp có hiểu biết và quen làm việc với các con số đã tiến hành lập báo cáo tài chính vào ngày cuối năm như sau:

Doanh nghiệp tư nhân MAIBACH

Tại ngày 31 tháng 12 năm 20A

	ĐVT: triệu đồng
Doanh thu bán hàng	1750
Giá vốn hàng bán	(900)
Chi phí bán hàng	250
Khấu hao	100
Thu từ dịch vụ	520
Tiền lương và tiền công	(620)

Doanh nghiệp tư nhân MAIBACH

Tại ngày 31 tháng 12 năm 20A

	ĐVT: triệu đồng
Tài sản	
Tiền	320
Hàng tồn kho	420

Xe chở khách	500
Lợi nhuận chưa phân phối (lợi nhuận năm 20A)	300
Tổng tài sản	1540
Nợ	
Phải trả nhà cung cấp	220
Vay ngân hàng	250
Phải thu của khách hàng	130
Tổng nợ	600
Công cụ, dụng cụ	
(để dùng cho việc cung cấp dịch vụ vận chuyển)	150
Khấu hao lũy kế	100
Vốn chủ sở hữu	650
Tổng số	900
Tổng cộng toàn bộ	1500

Yêu cầu

- Hãy tìm ra tất cả những vấn đề trong các báo cáo nêu trên và đưa ra một cách giải quyết ngắn gọn từng vấn đề tìm thấy.
- Hãy lập lại báo cáo kết quả kinh doanh (nếu cho biết Lợi nhuận sau thuế là 300 triệu, thuế suất thuế TNDN đối với doanh nghiệp này là 25%), Bảng cân đối kế toán (giá trị tổng tài sản là 1.420 triệu).

3. Giải thích nội dung kinh tế và phân tích các nghiệp vụ phát sinh

Tại Công ty Bébé Mode, trong tháng 1 năm 20B đã thực hiện 7 nghiệp vụ với những tác động đến tiền của công ty được mô tả trong bảng dưới đây.

Tài khoản	Tác động đến tiền của mỗi nghiệp vụ							Số dư cuối kỳ
	1	2	3	4	5	6	7	
Tiền	50000	(4000)	(4000)	(6000)	(3000)	2000		
Đầu tư ngắn hạn				6000		(2000)		

Phả thu ngắn hạn			4000					
Thiết bị tin học							4000	
Xe tải		25000						
Phải trả dài hạn		21000			(3000)			
Vốn chủ sở hữu	50000						4000	

Yêu cầu

- Mô tả vắn tắt nội dung kinh tế của mỗi nghiệp vụ trên đây. Giải thích những căn cứ của bạn khi mô tả nội dung kinh tế của từng nghiệp vụ.
- Sử dụng phương trình kế toán cơ bản để phân tích các nghiệp vụ nêu trên và định khoản các nghiệp vụ này.

4. Xác định doanh thu

Bây giờ đang là tháng 9 năm 20A.

Hãy xác định trong các tình huống dưới đây các doanh nghiệp đã xác định và ghi nhận doanh thu vào tháng 9 hay chưa? Nếu ghi nhận, doanh thu của tháng 9 là bao nhiêu? Nếu chưa ghi nhận, lý do vì sao?

- Một khách hàng đặt hàng và đã nhận được 10 máy tính cá nhân của Công ty máy tính Trần Lâm; khách hàng này hứa sẽ trả số tiền 250 triệu sau 3 tháng.
- Công ty TNHH Phú Xuân bán một chiếc xe tải với giá 210 triệu, trả ngay, trong khi giá theo quảng cáo trong catalogue là 240 triệu.
- Siêu thị Thuận Thành gửi cho Công ty Việt Tiến đơn đặt hàng 1 000 chiếc áo sơ mi với giá 180 ngàn đồng một chiếc cho một đợt giao hàng vào tháng 12 năm 20A. Phương thức thanh toán qui định Siêu thị Thuận Thành phải trả toàn bộ tiền hàng 30 ngày kể từ sau ngày giao hàng.
- Công ty Vietsilk đã hoàn thành may 100 bộ quần áo truyền thống, trị giá 50 triệu và giao hàng ngày 28 tháng 9 theo hợp đồng đã ký với Khách sạn Saigon-

Morin vào ngày 13 tháng 8. Theo thoả thuận, Khách sạn Saigon-Morin sẽ chuyển khoản trả tiền cho Công ty Vietsilk 15 ngày sau ngày giao hàng.

- e) Công ty Vietsilk đã nhận được giáo báo Có của ngân hàng về số tiền 50 triệu do Khách sạn Saigon-Morin thanh toán.
- f) Một khách hàng mua trả trước tiền cho hàng VietnamAirlines số tiền 1.000EUR cho một vé đi Pháp vào tháng 12 năm tới đây.
- g) Công ty REE phát hành cổ phiếu với giá trị 30 tỷ VND.
- h) Công ty Xây dựng VIHANG ký một hợp đồng với một khách hàng nhận sửa chữa một kho bãi với giá trị công trình là 500 triệu đồng, thời gian tiến hành sửa chữa bắt đầu vào tháng 10 và kết thúc vào tháng 12 năm 20A. Vào lúc ký hợp đồng, khách hàng đã ký séc giá trị 500 triệu đồng trả trước cho Công ty Xây dựng VIHANG.
- i) Một nhà xuất bản đã nhận được một khoản tiền đặt báo là 180 triệu đồng cho các số báo sẽ ra vào quý IV.
- j) Một khách hàng mua một chùm đèn màu giá 5 triệu đồng tại Siêu thị Xanh, trả ngay bằng tiền mặt tại quầy.

5. Xác định chi phí

Bây giờ đang là tháng 10 năm 20A.

Hãy xác định trong các tình huống dưới đây, các doanh nghiệp đã xác định và ghi nhận chi phí của tháng 9 hay chưa? Nếu ghi nhận, chi phí tính cho tháng 9 là bao nhiêu? Nếu chưa ghi nhận, lý do vì sao?

- a) Công ty Gateway 2000 chuyển trả cho dịch vụ sửa chữa máy tính của công ty số tiền 9 triệu. Dự định phân bổ chi phí này trong 3 tháng.
- b) Công ty TNHH DAOMAI trả tiền thuê mặt bằng kinh doanh quý III năm 20A bằng chuyển khoản, số tiền 150 triệu.
- c) Công ty Vietsilk đã hoàn thành may và giao hàng cho Khách sạn Saigon-Morin 100 bộ quần áo truyền thống, giá vốn là 400 ngàn đồng/bộ.
- d) Hiệu sách Hàn Thuyên nhận 500 cuốn sách giáo khoa với giá 25 ngàn đồng/cuốn. Việc thanh toán sẽ thực hiện sau 30 ngày, nếu trả trước 30 ngày sẽ được hưởng chiết khấu thanh toán 2%.

- e) Trong tháng 9, Hiệu sách Hàn Thuyên đã bán được 300 cuốn sách mua ở nghiệp vụ d) với giá 30 ngàn đồng/cuốn, khách hàng đều trả ngay bằng tiền mặt tại quầy.
- f) Công ty TNHH Mê Kông, Tp. Hồ Chí Minh chuyển 350 triệu cho đại lý của mình đặt ở Huế số tiền hoa hồng về các giao dịch bán xe hơi mà đại lý này đã thực hiện trong tháng 9.
- g) Công ty Cổ phần Xuân Phú kinh doanh mua bảo hiểm cháy cho 3 tháng 10, 11 và 12 năm 20A, trị giá 36 triệu đồng, đã trả bằng chuyển khoản.
- h) Doanh nghiệp tư nhân MINHQUAN, nhận giấy báo về tiền điện thoại của tháng 8, số tiền 13 triệu đồng. Doanh nghiệp đã chuyển khoản trả số tiền này vào ngày 15 tháng 9.
- i) Ngày 30 tháng 9, Công ty Spina trả tiền dịch vụ tư vấn thuế cho Văn phòng tư vấn kế toán - thuế số tiền 5 triệu cho các dịch vụ mà văn phòng này đã cung cấp vào tháng 8.
- j) Công ty taxi Thành Đô trả tiền cho dịch vụ kế toán cho Văn phòng tư vấn kế toán - thuế số tiền 10 triệu cho các dịch vụ mà văn phòng này đã cung cấp trong tháng 9.

6. Ảnh hưởng của việc lựa chọn phương pháp tính giá xuất kho đến giá trị hàng tồn kho và báo cáo tài chính

Hãy cho biết hướng tác động thường xảy ra trong các tình huống dưới đây của hai phương pháp tính giá xuất kho - Nhập trước xuất trước (FIFO) và Nhập sau xuất trước (LIFO) - đến hai chỉ tiêu tương ứng - Lợi nhuận trong kỳ và Hàng tồn kho cuối kỳ

- a) Xu hướng giá tăng
 - Lợi nhuận cao hơn _____
 - Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ cao hơn _____
- b) Xu hướng giá giảm
 - Lợi nhuận cao hơn _____
 - Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ cao hơn _____

7. Phân tích ảnh hưởng của một số nghiệp vụ sau đến dòng tiền của doanh nghiệp

Hãy cho biết nghiệp vụ nào dưới đây có ảnh hưởng đến dòng tiền của doanh nghiệp và hướng tác động là gì: làm tăng tiền, giảm tiền hay không có ảnh hưởng?

- a) Thanh toán nợ phải trả cho người bán số tiền 50 triệu.
- b) Ghi nhận tiền lương phải trả CNV trong tháng là 50 triệu.
- c) Vay ngân hàng một khoản ngắn hạn 250 triệu, sẽ thanh toán sau 30 ngày.
- d) Mua chịu hàng hoá nhập kho số tiền 20 triệu.

8. Kế toán cổ tức

Ngày 15 tháng 4 năm 20A, Hội đồng quản trị của Công ty cổ phần Thanh Tân công bố sẽ trả cổ tức cho cổ đông của công ty với mức 20.000đ/1cổ tức. Số cổ tức phải trả được kế toán ghi nhận vào ngày 20 tháng 5. Cổ tức thực sự được trả vào ngày 14 tháng 6. Công ty cổ phần Thanh Tân hiện đang có 500.000 cổ phiếu. Hãy chỉ ra những mục nào trong Bảng CĐKT sẽ bị ảnh hưởng bởi các nghiệp vụ trên đây và trình bày tất cả những định khoản liên quan tại mỗi ngày cụ thể.

9. Ảnh hưởng đến dòng tiền trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Sử dụng ba chữ cái S, D và T để chỉ dòng tiền liên quan đến ba hoạt động tương ứng là hoạt động sản xuất, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính cùng hai ký hiệu (+) và (-) để chỉ tác động làm tăng và giảm các dòng tiền tương ứng của các nghiệp vụ dưới đây.

- a. Nhượng bán TSCĐ
- b. Phát hành cổ phiếu
- c. Khấu hao
- d. Phải trả người bán (tăng)
- e. Hàng tồn kho (tăng)
- f. Trả vay ngân hàng
- g. Bán chứng khoán
- h. Mua TSCĐ

Tài liệu tham khảo

1. Nguyễn Tấn Bình. 2005. Kế toán quản trị. NXB Thống kê.
2. Nguyễn Tấn Bình. 2006. Kế toán tài chính. NXB Thống kê.
3. Nguyễn Thị Đông. 2003. Giáo trình Lý thuyết hạch toán kế toán. NXB Tài chính, Hà Nội.
4. Phương Nam. 2003. Những điều cần biết khi sử dụng hoá đơn. NXB Lao động, Hà Nội.
5. Nguyễn Việt, Võ Văn Nhị. 2006. Nguyên lý kế toán. NXB Tổng hợp Thành phố Hồ Chí Minh.
6. Friedrich. 2001. Comptabilité générale et Gestion des entreprises. Hachette Supérieur. Paris.
7. Neddles, Anderson, Caldwell. 2003. Nguyên tắc kế toán - Principles of Accounting. Người dịch: Mai Thanh Tông, Văn Khương. NXB Thống kê, Hà Nội.
8. Langot. 1997. Comptabilité Anglo-Saxonne. Normes, Mécanismes et Documents Financiers. Economica, Paris.
9. Libby, Libby, Short, Lafond, Lanthier. 2003. Fondements de la Comptabilité Financière - Une approche dynamique. Chenelière/McGraw-Hill, Montréal, Canada.
10. Skinner, Milburn, Chlala, Fortin. 2003. Normes comptables - Analyses et concepts. Editions du Renouveau Pédagogique Inc., Québec, Canada.
11. Bộ tài chính. Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006.
12. Hệ thống 26 Chuẩn mực kế toán ban hành 5 đợt từ năm 2001 đến 2005.
13. Luật kế toán. Số 03/2003/QH11 ngày 17 tháng 6 năm 2003.
14. Luật Doanh nghiệp. Số 60/2005/QH11 ngày 29 tháng 11 năm 2005.

Phụ lục

**CỦA QUỐC HỘI NƯỚC CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT
NAM****SỐ 03/2003/QH11 NGÀY 17 THÁNG 6 NĂM 2003 VỀ LUẬT KẾ
TOÁN**

Để thống nhất quản lý kế toán, bảo đảm kế toán là công cụ quản lý, giám sát chặt chẽ, có hiệu quả mọi hoạt động kinh tế, tài chính, cung cấp thông tin đầy đủ, trung thực, kịp thời, công khai, minh bạch, đáp ứng yêu cầu tổ chức, quản lý điều hành của cơ quan nhà nước, doanh nghiệp, tổ chức và cá nhân;

Căn cứ vào Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam năm 1992 đã được sửa đổi, bổ sung theo Nghị quyết số 51/2001/QH10 ngày 25 tháng 12 năm 2001 của Quốc hội khóa X, kỳ họp thứ 10;

Luật này quy định về kế toán.

**CHƯƠNG I
NHỮNG QUY ĐỊNH CHUNG****Điều 1.** Phạm vi điều chỉnh

Luật này quy định về nội dung công tác kế toán, tổ chức bộ máy kế toán, người làm kế toán và hoạt động nghề nghiệp kế toán.

Điều 2. Đối tượng áp dụng

1. Đối tượng áp dụng của Luật này bao gồm:

- a) Cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước;
- b) Đơn vị sự nghiệp, tổ chức không sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước;
- c) 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;
- d) Hợp tác xã;
- đ) Hộ kinh doanh cá thể, tổ hợp tác;
- e) Người làm kế toán, người khác có liên quan đến kế toán.

2. Đối với văn phòng đại diện của doanh nghiệp nước ngoài hoạt động tại Việt Nam, hộ kinh doanh cá thể và tổ hợp tác, Chính phủ quy định cụ thể nội dung công tác kế toán theo những nguyên tắc cơ bản của Luật này.

Điều 3. Áp dụng điều ước quốc tế

Trường hợp điều ước quốc tế mà Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam ký kết hoặc gia nhập có quy định về kế toán khác với quy định của Luật này thì áp dụng quy định của điều ước quốc tế đó.

Điều 4. Giải thích từ ngữ

Trong Luật này, các từ ngữ dưới đây được hiểu như sau:

1. 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.

2. Kế toán tài chính là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính bằng báo cáo tài chính cho đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị kế toán.
3. Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán.
4. Nghiệp vụ kinh tế, tài chính là những hoạt động phát sinh cụ thể làm tăng, giảm tài sản, nguồn hình thành tài sản của đơn vị kế toán.
5. Đơn vị kế toán là đối tượng quy định tại các điểm a, b, c, d và đ khoản 1 Điều 2 của Luật này có lập báo cáo tài chính.
6. 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 kế toán, khóa sổ kế toán để lập báo cáo tài chính.
7. Chứng từ kế toán là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã hoàn thành, làm căn cứ ghi sổ kế toán.
8. Tài liệu kế toán là chứng từ kế toán, sổ kế toán, báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị, báo cáo kiểm toán, báo cáo kiểm tra kế toán và tài liệu khác có liên quan đến kế toán.
9. Chế độ kế toán là những quy định và hướng dẫn về kế toán trong một lĩnh vực hoặc một số công việc cụ thể do cơ quan quản lý nhà nước về kế toán hoặc tổ chức được cơ quan quản lý nhà nước về kế toán uỷ quyền ban hành.
10. Kiểm tra kế toán là xem xét, đánh giá việc tuân thủ pháp luật về kế toán, sự trung thực, chính xác của thông tin, số liệu kế toán.
11. Hành nghề kế toán là hoạt động cung cấp dịch vụ kế toán của doanh nghiệp hoặc cá nhân có đủ tiêu chuẩn, điều kiện thực hiện dịch vụ kế toán.
12. Hình thức kế toán là các mẫu sổ kế toán, trình tự, phương pháp ghi sổ và mối liên quan giữa các sổ kế toán.
13. Phương pháp kế toán là cách thức và thủ tục cụ thể để thực hiện từng nội dung công việc kế toán.

Điều 5. Nhiệm vụ kế toán

1. Thu thập, xử lý thông tin, số liệu kế toán theo đối tượng và nội dung công việc kế toán, theo chuẩn mực và chế độ kế toán.
2. 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.
3. 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 kế toán.
4. Cung cấp thông tin, số liệu kế toán theo quy định của pháp luật.

Điều 6. Yêu cầu kế toán

1. Phản ánh đầy đủ nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh vào chứng từ kế toán, sổ kế toán và báo cáo tài chính.
2. Phản ánh kịp thời, đúng thời gian quy định thông tin, số liệu kế toán.
3. Phản ánh rõ ràng, dễ hiểu và chính xác thông tin, số liệu kế toán.
4. Phản ánh trung thực hiện trạng, bản chất sự việc, nội dung và giá trị của nghiệp vụ kinh tế, tài chính.

5. Thông tin, số liệu kế toán phải được phản ánh liên tục từ khi phát sinh đến khi kết thúc hoạt động kinh tế, tài chính, từ khi thành lập đến khi chấm dứt hoạt động của đơn vị kế toán; số liệu kế toán phản ánh kỳ này phải kế tiếp theo số liệu kế toán của kỳ trước.

6. Phân loại, sắp xếp thông tin, số liệu kế toán theo trình tự, có hệ thống và có thể so sánh được.

Điều 7. Nguyên tắc kế toán

1. Giá trị của tài sản được tính theo giá gốc, bao gồm chi phí mua, bốc xếp, vận chuyển, lắp ráp, chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác đến khi đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng. Đơn vị kế toán không được tự điều chỉnh lại giá trị tài sản đã ghi sổ kế toán, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác.

2. Các quy định và phương pháp kế toán đã chọn phải được áp dụng nhất quán trong kỳ kế toán năm; trường hợp có sự thay đổi về các quy định và phương pháp kế toán đã chọn thì đơn vị kế toán phải giải trình trong báo cáo tài chính.

3. Đơn vị kế toán phải thu thập, phản ánh khách quan, đầy đủ, đúng thực tế và đúng kỳ kế toán mà nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

4. Thông tin, số liệu trong báo cáo tài chính năm của đơn vị kế toán phải được công khai theo quy định tại Điều 32 của Luật này.

5. Đơn vị kế toán phải sử dụng phương pháp đánh giá tài sản và phân bổ các khoản thu, chi một cách thận trọng, không được làm sai lệch kết quả hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán.

6. Cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước ngoài việc thực hiện quy định tại các khoản 1, 2, 3, 4 và 5 Điều này còn phải thực hiện kế toán theo mục lục ngân sách nhà nước.

Điều 8. Chuẩn mực kế toán

1. Chuẩn mực kế toán gồm những nguyên tắc và phương pháp kế toán cơ bản để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

2. Bộ Tài chính quy định chuẩn mực kế toán trên cơ sở chuẩn mực quốc tế về kế toán và theo quy định của Luật này.

Điều 9. Đối tượng kế toán

1. Đối tượng kế toán thuộc hoạt động thu, chi ngân sách nhà nước, hành chính, sự nghiệp; hoạt động của đơn vị, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước gồm:

- a) Tiền, vật tư và tài sản cố định;
- b) Nguồn kinh phí, quỹ;
- c) Các khoản thanh toán trong và ngoài đơn vị kế toán;
- d) Thu, chi và xử lý chênh lệch thu, chi hoạt động;
- đ) Thu, chi và kết dư ngân sách nhà nước;
- e) Đầu tư tài chính, tín dụng nhà nước;
- g) Nợ và xử lý nợ của Nhà nước;
- h) Tài sản quốc gia;
- i) Các tài sản khác có liên quan đến đơn vị kế toán.

2. Đối tượng kế toán thuộc hoạt động của đơn vị, tổ chức không sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước gồm các tài sản, nguồn hình thành tài sản theo quy định tại các điểm a, b, c, d và i khoản 1 Điều này.

3. Đối tượng kế toán thuộc hoạt động kinh doanh gồm:

- a) Tài sản cố định, tài sản lưu động;
- b) Nợ phải trả và vốn chủ sở hữu;
- c) Các khoản doanh thu, chi phí kinh doanh, chi phí khác và thu nhập;
- d) Thuế và các khoản nộp ngân sách nhà nước;
- đ) Kết quả và phân chia kết quả hoạt động kinh doanh;
- e) Các tài sản khác có liên quan đến đơn vị kế toán.

4. Đối tượng kế toán thuộc hoạt động ngân hàng, tín dụng, bảo hiểm, chứng khoán, đầu tư tài chính, ngoài quy định tại khoản 3 Điều này còn có:

- a) Các khoản đầu tư tài chính, tín dụng;
- b) Các khoản thanh toán trong và ngoài đơn vị kế toán;
- c) Các khoản cam kết, bảo lãnh, các giấy tờ có giá.

Điều 10. Kế toán tài chính, kế toán quản trị, kế toán tổng hợp, kế toán chi tiết

1. Kế toán ở đơn vị kế toán gồm kế toán tài chính và kế toán quản trị.
2. Khi thực hiện công việc kế toán tài chính và kế toán quản trị, đơn vị kế toán phải thực hiện kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết như sau:
 - a) Kế toán tổng hợp phải thu thập, xử lý, ghi chép và cung cấp thông tin tổng quát về hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị. Kế toán tổng hợp sử dụng đơn vị tiền tệ để phản ánh tình hình tài sản, nguồn hình thành tài sản, tình hình và kết quả hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán;
 - b) Kế toán chi tiết phải thu thập, xử lý, ghi chép và cung cấp thông tin chi tiết bằng đơn vị tiền tệ, đơn vị hiện vật và đơn vị thời gian lao động theo từng đối tượng kế toán cụ thể trong đơn vị kế toán. Kế toán chi tiết minh họa cho kế toán tổng hợp. Số liệu kế toán chi tiết phải khớp đúng với số liệu kế toán tổng hợp trong một kỳ kế toán.
3. Bộ Tài chính hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị phù hợp với từng lĩnh vực hoạt động.

Điều 11. Đơn vị tính sử dụng trong kế toán

Đơn vị tính sử dụng trong kế toán gồm:

1. Đơn vị tiền tệ là đồng Việt Nam (ký hiệu quốc gia là “đ”, ký hiệu quốc tế là “VND”). Trong trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh là ngoại tệ, phải ghi theo nguyên tệ và đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái thực tế hoặc quy đổi theo tỷ giá hối đoái do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm phát sinh, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác; đối với loại ngoại tệ không có tỷ giá hối đoái với đồng Việt Nam thì phải quy đổi thông qua một loại ngoại tệ có tỷ giá hối đoái với đồng Việt Nam. Đơn vị kế toán chủ yếu thu, chi bằng ngoại tệ thì được chọn một loại ngoại tệ do Bộ Tài chính quy định làm đơn vị tiền tệ để kế toán, nhưng khi lập báo cáo tài chính sử dụng tại Việt Nam phải quy đổi ra đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố tại thời điểm khóa sổ lập báo cáo tài chính, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác.
2. Đơn vị hiện vật và đơn vị thời gian lao động là đơn vị đo lường chính thức của Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam; trường hợp có sử dụng đơn vị đo lường khác thì phải quy đổi ra đơn vị đo lường chính thức của Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam.

Điều 12. Chữ viết và chữ số sử dụng trong kế toán

1. Chữ viết sử dụng trong kế toán là tiếng Việt. Trường hợp phải sử dụng tiếng nước ngoài trên chứng từ kế toán, sổ kế toán và báo cáo tài chính ở Việt Nam thì phải sử dụng đồng thời tiếng Việt và tiếng nước ngoài.

2. Chữ số sử dụng trong kế toán là chữ số Ả-Rập: 0, 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9; sau chữ số hàng nghìn, triệu, tỷ, nghìn tỷ, triệu tỷ, tỷ tỷ phải đặt dấu chấm (.); khi còn ghi chữ số sau chữ số hàng đơn vị phải đặt dấu phẩy (,) sau chữ số hàng đơn vị.

Điều 13. Kỳ kế toán

1. Kỳ kế toán gồm kỳ kế toán năm, kỳ kế toán quý, kỳ kế toán tháng và được quy định như sau:

a) 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;

b) Kỳ kế toán quý là ba tháng, tính từ đầu ngày 01 tháng đầu quý đến hết ngày cuối cùng của tháng cuối quý;

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

2. Kỳ kế toán của đơn vị kế toán mới được thành lập được quy định như sau:

a) Kỳ kế toán đầu tiên của doanh nghiệp mới được thành lập tính từ ngày được cấp Giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh đến hết ngày cuối cùng của kỳ kế toán năm, kỳ kế toán quý, kỳ kế toán tháng theo quy định tại khoản 1 Điều này;

b) Kỳ kế toán đầu tiên của đơn vị kế toán khác tính từ ngày có hiệu lực ghi trên quyết định thành lập đến hết ngày cuối cùng của kỳ kế toán năm, kỳ kế toán quý, kỳ kế toán tháng theo quy định tại khoản 1 Điều này.

3. Đơn vị kế toán khi chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động hoặc phá sản thì kỳ kế toán cuối cùng tính từ đầu ngày kỳ kế toán năm, kỳ kế toán quý, kỳ kế toán tháng theo quy định tại khoản 1 Điều này đến hết ngày trước ngày ghi trên quyết định chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, chuyển đổi hình thức sở hữu, giải thể, chấm dứt hoạt động hoặc phá sản đơn vị kế toán có hiệu lực.

4. Trường hợp kỳ kế toán năm đầu tiên hoặc kỳ kế toán năm cuối cùng có thời gian ngắn hơn chín mươi ngày thì được phép cộng (+) với kỳ kế toán năm tiếp theo hoặc cộng (+) với kỳ kế toán năm trước đó để tính thành một kỳ kế toán năm. Kỳ kế toán năm đầu tiên hoặc kỳ kế toán năm cuối cùng phải ngắn hơn mười lăm tháng.

Điều 14. Các hành vi bị nghiêm cấm

1. Giả mạo, khai man, thỏa thuận hoặc ép buộc người khác giả mạo, khai man, tẩy xóa tài liệu kế toán.

2. Cố ý, thỏa thuận hoặc ép buộc người khác cung cấp, xác nhận thông tin, số liệu kế toán sai sự thật.

3. Để ngoài sổ kế toán tài sản của đơn vị kế toán hoặc tài sản liên quan đến đơn vị kế toán.

4. Huỷ bỏ hoặc cố ý làm hư hỏng tài liệu kế toán trước thời hạn lưu trữ quy định tại Điều 40 của Luật này.

5. Ban hành, công bố chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán không đúng thẩm quyền.

6. Lợi dụng chức vụ, quyền hạn đe dọa, trù dập người làm kế toán trong việc thực hiện công việc kế toán.

7. Người có trách nhiệm quản lý, điều hành đơn vị kế toán kiêm làm kế toán, thủ kho, thủ quỹ hoặc mua, bán tài sản, trừ doanh nghiệp tư nhân, hộ kinh doanh cá thể.
8. Bố trí người làm kế toán, người làm kế toán trưởng không đủ tiêu chuẩn, điều kiện theo quy định tại Điều 50 và Điều 53 của Luật này.
9. Các hành vi khác về kế toán mà pháp luật nghiêm cấm.

Điều 15. Giá trị của tài liệu, số liệu kế toán

1. Tài liệu, số liệu kế toán có giá trị pháp lý về tình hình kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán và được sử dụng để công bố công khai theo quy định của pháp luật.
2. Tài liệu, số liệu kế toán là cơ sở để xây dựng và xét duyệt kế hoạch, dự toán, quyết toán, xem xét, xử lý vi phạm pháp luật.

Điều 16. Trách nhiệm quản lý, sử dụng, cung cấp thông tin, tài liệu kế toán

1. Đơn vị kế toán có trách nhiệm quản lý, sử dụng, bảo quản và lưu trữ tài liệu kế toán.
2. Đơn vị kế toán có trách nhiệm cung cấp thông tin, tài liệu kế toán kịp thời, đầy đủ, trung thực, minh bạch cho tổ chức, cá nhân theo quy định của pháp luật.

CHƯƠNG II NỘI DUNG CÔNG TÁC KẾ TOÁN

MỤC 1 CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

Điều 17. Nội dung chứng từ kế toán

1. Chứng từ kế toán phải có các nội dung chủ yếu sau đây:
 - a) Tên và số hiệu của chứng từ kế toán;
 - b) Ngày, tháng, năm lập chứng từ kế toán;
 - c) Tên, địa chỉ của đơn vị hoặc cá nhân lập chứng từ kế toán;
 - d) Tên, địa chỉ của đơn vị hoặc cá nhân nhận chứng từ kế toán;
 - đ) Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;
 - e) Số lượng, đơn giá và số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính ghi bằng số; tổng số tiền của chứng từ kế toán dùng để thu, chi tiền ghi bằng số và bằng chữ;
 - g) Chữ ký, họ và tên của người lập, người duyệt và những người có liên quan đến chứng từ kế toán.
2. Ngoài những nội dung chủ yếu của chứng từ kế toán quy định tại khoản 1 Điều này, chứng từ kế toán có thể có thêm những nội dung khác theo từng loại chứng từ.

Điều 18. Chứng từ điện tử

1. Chứng từ điện tử được coi là chứng từ kế toán khi có các nội dung quy định tại Điều 17 của Luật này và được thể hiện dưới dạng dữ liệu điện tử, được mã hóa mà không bị thay đổi trong quá trình truyền qua mạng máy tính hoặc trên vật mang tin như băng từ, đĩa từ, các loại thẻ thanh toán.
2. Chính phủ quy định chi tiết về chứng từ điện tử.

Điều 19. Lập chứng từ kế toán

1. 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.

2. 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 tự lập chứng từ kế toán nhưng phải có đầy đủ các nội dung quy định tại Điều 17 của Luật này.

3. 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 số kế toán. Khi viết sai vào mẫu chứng từ kế toán thì phải huỷ bỏ bằng cách gạch chéo vào chứng từ viết sai.

4. 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 các liên phải giống nhau. Chứng từ kế toán do đơn vị kế toán quy định tại các điểm a, b, c và d khoản 1 Điều 2 của Luật này 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.

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

6. Chứng từ kế toán được lập dưới dạng chứng từ điện tử phải tuân theo quy định tại Điều 18 của Luật này và khoản 1, khoản 2 Điều này. Chứng từ điện tử phải được in ra giấy và lưu trữ theo quy định tại Điều 40 của Luật này.

Điều 20. Ký chứng từ kế toán

1. Chứng từ kế toán phải có đủ chữ ký. Chữ ký trên chứng từ kế toán phải được ký bằng bút mực. Không được ký chứng từ kế toán bằng mực đỏ hoặc đóng dấu chữ ký khắc sẵn. Chữ ký trên chứng từ kế toán của một người phải thống nhất.

2. Chữ ký trên chứng từ kế toán phải do người có thẩm quyền hoặc người được uỷ quyền ký. Nghiêm cấm ký chứng từ kế toán khi chưa ghi đủ nội dung chứng từ thuộc trách nhiệm của người ký.

3. Chứng từ kế toán chi tiền phải do người có thẩm quyền ký duyệt chi và kế toán trưởng hoặc người được uỷ quyền ký trước khi thực hiện. Chữ ký trên chứng từ kế toán dùng để chi tiền phải ký theo từng liên.

4. Chứng từ điện tử phải có chữ ký điện tử theo quy định của pháp luật.

Điều 21. Hóa đơn bán hàng

1. Tổ chức, cá nhân khi bán hàng hoá hoặc cung cấp dịch vụ phải lập hóa đơn bán hàng giao cho khách hàng. Trường hợp bán lẻ hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ dưới mức tiền quy định mà người mua hàng không yêu cầu thì không phải lập hóa đơn bán hàng. Chính phủ quy định cụ thể các trường hợp bán hàng và mức tiền bán hàng không phải lập hóa đơn bán hàng.

2. Tổ chức, cá nhân khi mua hàng hóa hoặc được cung cấp dịch vụ có quyền yêu cầu người bán hàng, người cung cấp dịch vụ lập, giao hóa đơn bán hàng cho mình.

3. Hóa đơn bán hàng được thể hiện bằng các hình thức sau đây:

a) Hóa đơn theo mẫu in sẵn;

b) Hóa đơn in từ máy;

c) Hóa đơn điện tử;

d) Tem, vé, thẻ in sẵn giá thanh toán.

4. Bộ Tài chính quy định mẫu hóa đơn, tổ chức in, phát hành và sử dụng hóa đơn bán hàng. Trường hợp tổ chức hoặc cá nhân tự in hóa đơn bán hàng thì phải được cơ quan tài chính có thẩm quyền chấp thuận bằng văn bản trước khi thực hiện.

5. Tổ chức, cá nhân khi bán hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ nếu không lập, không giao hóa đơn bán hàng hoặc lập hóa đơn bán hàng không đúng quy định tại Điều 19 và Điều 20 của Luật này và các khoản 1, 2, 3 và 4 Điều này thì bị xử lý theo quy định của pháp luật.

Điều 22. Quản lý, sử dụng chứng từ kế toán

1. Thông tin, số liệu trên chứng từ kế toán là căn cứ để ghi sổ kế toán.
2. Chứng từ kế toán phải được sắp xếp theo nội dung kinh tế, theo trình tự thời gian và bảo quản an toàn theo quy định của pháp luật.
3. Chỉ cơ quan nhà nước có thẩm quyền mới có quyền tạm giữ, tịch thu hoặc niêm phong chứng từ kế toán. Trường hợp tạm giữ hoặc 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 kế toán bị tạm giữ hoặc bị tịch thu và ký tên, đóng dấu.
4. Cơ quan có thẩm quyền niêm phong chứng từ kế toán phải lập biên bản, ghi rõ lý do, số lượng từng loại chứng từ kế toán bị niêm phong và ký tên, đóng dấu.

MỤC 2

TÀI KHOẢN KẾ TOÁN VÀ SỔ KẾ TOÁN

Điều 23. Tài khoản kế toán và hệ thống tài khoản kế toán

1. Tài khoản kế toán dùng để phân loại và hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế, tài chính theo nội dung kinh tế.
2. Hệ thống tài khoản kế toán gồm các tài khoản kế toán cần sử dụng. Mỗi đơn vị kế toán phải sử dụng một hệ thống tài khoản kế toán.
3. Bộ Tài chính quy định cụ thể về tài khoản kế toán và hệ thống tài khoản kế toán.

Điều 24. Lựa chọn áp dụng hệ thống tài khoản kế toán

1. Đơn vị kế toán phải căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán do Bộ Tài chính quy định để chọn hệ thống tài khoản kế toán áp dụng ở đơn vị.
2. Đơn vị kế toán được chi tiết các tài khoản kế toán đã chọn phục vụ yêu cầu quản lý của đơn vị.

Điều 25. Sổ kế toán và hệ thống sổ kế toán

1. Sổ kế toán dùng để ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh có liên quan đến đơn vị kế toán.
2. Sổ kế toán phải ghi rõ tên đơn vị kế toán; tên sổ; ngày, tháng, năm lập sổ; ngày, tháng, năm khóa sổ; chữ ký của người lập sổ, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán; số trang; đóng dấu giáp lai.
3. Sổ kế toán phải có các nội dung chủ yếu sau đây:
 - a) Ngày, tháng ghi sổ;
 - b) Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;
 - c) Tóm tắt nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;
 - d) Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ghi vào các tài khoản kế toán;
 - đ) Số dư đầu kỳ, số tiền phát sinh trong kỳ, số dư cuối kỳ.
4. Sổ kế toán gồm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.
5. Bộ Tài chính quy định cụ thể về hình thức kế toán, hệ thống sổ kế toán và sổ kế toán.

Điều 26. Lựa chọn áp dụng hệ thống sổ kế toán

1. Mỗi đơn vị kế toán chỉ có một hệ thống sổ kế toán cho một kỳ kế toán năm.

- Đơn vị kế toán phải căn cứ vào hệ thống sổ kế toán do Bộ Tài chính quy định để chọn một hệ thống sổ kế toán áp dụng ở đơn vị.
- Đơn vị kế toán được cụ thể hoá các sổ kế toán đã chọn để phục vụ yêu cầu kế toán của đơn vị.

Điều 27. Mở sổ, ghi sổ, khóa sổ kế toán

- Sổ kế toán phải mở vào đầu kỳ kế toán năm; đối với đơn vị kế toán mới thành lập, sổ kế toán phải mở từ ngày thành lập.
- Đơn vị kế toán phải căn cứ vào chứng từ kế toán để ghi sổ kế toán.
- Sổ kế toán phải ghi kịp thời, rõ ràng, đầy đủ theo các nội dung của sổ. Thông tin, số liệu ghi vào sổ kế toán phải chính xác, trung thực, đúng với chứng từ kế toán.
- Việc ghi sổ kế toán phải theo trình tự thời gian phát sinh của nghiệp vụ kinh tế, tài chính. Thông tin, số liệu ghi trên sổ kế toán của năm sau phải kế tiếp thông tin, số liệu ghi trên sổ kế toán của năm trước liền kề. Sổ kế toán phải ghi liên tục từ khi mở sổ đến khi khóa sổ.
- Thông tin, số liệu trên sổ kế toán phải được ghi bằng bút mực; không ghi xen thêm vào phía trên hoặc phía dưới; không ghi chồng lên nhau; không ghi cách dòng; trường hợp ghi không hết trang sổ phải gạch chéo phần không ghi; khi ghi hết trang phải cộng số liệu tổng cộng của trang và chuyển số liệu tổng cộng sang trang kế tiếp.
- Đơn vị kế toán phải khóa sổ kế toán vào cuối kỳ kế toán trước khi lập báo cáo tài chính và các trường hợp khóa sổ kế toán khác theo quy định của pháp luật.
- Đơn vị kế toán được ghi sổ kế toán bằng tay hoặc ghi sổ kế toán bằng máy vi tính. Trường hợp ghi sổ kế toán bằng máy vi tính thì phải thực hiện các quy định về sổ kế toán tại Điều 25, Điều 26 của Luật này và các khoản 1, 2, 3, 4 và 6 Điều này. Sau khi khóa sổ kế toán trên máy vi tính phải in sổ kế toán ra giấy và đóng thành quyển riêng cho từng kỳ kế toán năm.

Điều 28. Sửa chữa sổ kế toán

- Khi phát hiện sổ kế toán ghi bằng tay có sai sót thì không được tẩy xóa làm mất dấu vết thông tin, số liệu ghi sai mà phải sửa chữa theo một trong ba phương pháp sau:
 - Ghi cải chính bằng cách gạch một đường thẳng vào chỗ sai và ghi số hoặc chữ đúng ở phía trên và phải có chữ ký của kế toán trưởng bên cạnh;
 - Ghi số âm bằng cách ghi lại số sai bằng mực đỏ hoặc ghi lại số sai trong dấu ngoặc đơn, sau đó ghi lại số đúng và phải có chữ ký của kế toán trưởng bên cạnh;
 - Ghi bổ sung bằng cách lập “chứng từ ghi sổ bổ sung” và ghi thêm số chênh lệch thiếu cho đủ.
- Trường hợp phát hiện sổ kế toán có sai sót trước khi báo cáo tài chính năm được nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trên sổ kế toán của năm đó.
- Trường hợp phát hiện sổ kế toán có sai sót sau khi báo cáo tài chính năm đã nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trên sổ kế toán của năm đã phát hiện sai sót và ghi chú vào dòng cuối của sổ kế toán năm có sai sót.
- Sửa chữa sổ kế toán trong trường hợp ghi sổ bằng máy vi tính:
 - Trường hợp phát hiện sai sót trước khi báo cáo tài chính năm được nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trực tiếp vào sổ kế toán của năm đó trên máy vi tính;
 - Trường hợp phát hiện sai sót sau khi báo cáo tài chính năm đã nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trực tiếp vào sổ kế toán của năm đã phát hiện sai sót trên máy vi tính và ghi chú vào dòng cuối của sổ kế toán năm có sai sót;

c) Sửa chữa sổ kế toán trong trường hợp ghi sổ bằng máy vi tính được thực hiện theo phương pháp quy định tại điểm b hoặc điểm c khoản 1 Điều này.

MỤC 3 **BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

Điều 29. Báo cáo tài chính

1. Báo cáo tài chính được lập theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán dùng để tổng hợp và thuyết minh về tình hình kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán.
2. Báo cáo tài chính của đơn vị kế toán thuộc hoạt động thu, chi ngân sách nhà nước, cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước và đơn vị sự nghiệp, tổ chức không sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước gồm:
 - a) Bảng cân đối tài khoản;
 - b) Báo cáo thu, chi;
 - c) Bản thuyết minh báo cáo tài chính;
 - d) Các báo cáo khác theo quy định của pháp luật.
3. Báo cáo tài chính của đơn vị kế toán thuộc hoạt động kinh doanh gồm:
 - a) Bảng cân đối kế toán;
 - b) Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;
 - c) Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;
 - d) Bản thuyết minh báo cáo tài chính.
4. Bộ Tài chính quy định cụ thể về báo cáo tài chính cho từng lĩnh vực hoạt động.

Điều 30. Lập báo cáo tài chính

1. Đơn vị kế toán phải lập báo cáo tài chính vào cuối kỳ kế toán năm; trường hợp pháp luật có quy định lập báo cáo tài chính theo kỳ kế toán khác thì đơn vị kế toán phải lập theo kỳ kế toán đó.
2. Việc lập báo cáo tài chính phải căn cứ vào số liệu sau khi khóa sổ kế toán. Đơn vị kế toán cấp trên phải lập báo cáo tài chính tổng hợp hoặc báo cáo tài chính hợp nhất dựa trên báo cáo tài chính của các đơn vị kế toán trong cùng đơn vị kế toán cấp trên.
3. Báo cáo tài chính phải được lập đúng nội dung, phương pháp và trình bày nhất quán giữa các kỳ kế toán; trường hợp báo cáo tài chính trình bày khác nhau giữa các kỳ kế toán thì phải thuyết minh rõ lý do.
4. Báo cáo tài chính phải được người lập, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán ký. Người ký báo cáo tài chính phải chịu trách nhiệm về nội dung của báo cáo.

Điều 31. Thời hạn nộp báo cáo tài chính

1. Báo cáo tài chính năm của đơn vị kế toán phải được nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền trong thời hạn chín mươi ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm theo quy định của pháp luật; đối với báo cáo quyết toán ngân sách thì thời hạn nộp báo cáo được thực hiện theo quy định của Chính phủ.
2. Chính phủ quy định cụ thể thời hạn nộp báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán ngân sách cho từng lĩnh vực hoạt động và từng cấp quản lý.

Điều 32. Nội dung công khai báo cáo tài chính

1. Nội dung công khai báo cáo tài chính của đơn vị kế toán thuộc hoạt động thu, chi ngân sách nhà nước, cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước và đơn vị sự nghiệp, tổ chức không sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước gồm:

- a) Đơn vị kế toán thuộc hoạt động thu, chi ngân sách nhà nước công khai quyết toán thu, chi ngân sách nhà nước năm;
- b) Đơn vị kế toán là cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước công khai quyết toán thu, chi ngân sách nhà nước năm và các khoản thu, chi tài chính khác;
- c) Đơn vị kế toán là đơn vị sự nghiệp, tổ chức không sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước công khai quyết toán thu, chi tài chính năm;
- d) Đơn vị kế toán có sử dụng các khoản đóng góp của nhân dân công khai mục đích huy động và sử dụng các khoản đóng góp, đối tượng đóng góp, mức huy động, kết quả sử dụng và quyết toán thu, chi từng khoản đóng góp.

2. Nội dung công khai báo cáo tài chính của đơn vị kế toán thuộc hoạt động kinh doanh gồm:

- a) Tình hình tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu;
- b) Kết quả hoạt động kinh doanh;
- c) Trích lập và sử dụng các quỹ;
- d) Thu nhập của người lao động.

3. Báo cáo tài chính của đơn vị kế toán đã được kiểm toán khi công khai phải kèm theo kết luận của tổ chức kiểm toán.

Điều 33. Hình thức và thời hạn công khai báo cáo tài chính

1. Việc công khai báo cáo tài chính được thực hiện theo các hình thức:

- a) Phát hành ấn phẩm;
- b) Thông báo bằng văn bản;
- c) Niêm yết;
- d) Các hình thức khác theo quy định của pháp luật.

2. Đơn vị kế toán thuộc hoạt động thu, chi ngân sách nhà nước phải công khai báo cáo tài chính năm trong thời hạn sáu mươi ngày, kể từ ngày được cấp có thẩm quyền duyệt.

3. Đơn vị kế toán là cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước và đơn vị sự nghiệp, tổ chức không sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước, đơn vị kế toán có sử dụng các khoản đóng góp của nhân dân phải công khai báo cáo tài chính năm trong thời hạn ba mươi ngày, kể từ ngày được cấp có thẩm quyền duyệt.

4. Đơn vị kế toán thuộc hoạt động kinh doanh phải công khai báo cáo tài chính năm trong thời hạn một trăm hai mươi ngày, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

Điều 34. Kiểm toán báo cáo tài chính

1. Báo cáo tài chính năm của đơn vị kế toán mà pháp luật quy định phải kiểm toán thì phải được kiểm toán trước khi nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền và trước khi công khai.

2. Đơn vị kế toán khi được kiểm toán phải tuân thủ đầy đủ các quy định của pháp luật về kiểm toán.

3. Báo cáo tài chính đã được kiểm toán khi nộp cho cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định tại Điều 31 của Luật này phải có báo cáo kiểm toán đính kèm.

MỤC 4

KIỂM TRA KẾ TOÁN

Điều 35. Kiểm tra kế toán

Đơn vị kế toán phải chịu sự kiểm tra kế toán của cơ quan có thẩm quyền và không quá một lần kiểm tra cùng một nội dung trong một năm. Việc kiểm tra kế toán chỉ được thực hiện khi có quyết định của cơ quan có thẩm quyền theo quy định của pháp luật.

Điều 36. Nội dung kiểm tra kế toán

1. Nội dung kiểm tra kế toán gồm:
 - a) Kiểm tra việc thực hiện các nội dung công tác kế toán;
 - b) Kiểm tra việc tổ chức bộ máy kế toán và người làm kế toán;
 - c) Kiểm tra việc tổ chức quản lý và hoạt động nghề nghiệp kế toán;
 - d) Kiểm tra việc chấp hành các quy định khác của pháp luật về kế toán.
2. Nội dung kiểm tra kế toán phải được xác định trong quyết định kiểm tra.

Điều 37. Quyền và trách nhiệm của đoàn kiểm tra kế toán

1. Khi kiểm tra kế toán, đoàn kiểm tra kế toán phải xuất trình quyết định kiểm tra kế toán. Đoàn kiểm tra kế toán có quyền yêu cầu đơn vị kế toán được kiểm tra cung cấp tài liệu kế toán có liên quan đến nội dung kiểm tra kế toán và giải trình khi cần thiết.
2. Khi kết thúc kiểm tra kế toán, đoàn kiểm tra kế toán phải lập biên bản kiểm tra kế toán và giao cho đơn vị kế toán được kiểm tra một bản; nếu phát hiện có vi phạm pháp luật về kế toán thì xử lý theo thẩm quyền hoặc chuyển hồ sơ đến cơ quan nhà nước có thẩm quyền để xử lý theo quy định của pháp luật.
3. Trưởng đoàn kiểm tra kế toán phải chịu trách nhiệm về các kết luận kiểm tra.
4. Đoàn kiểm tra kế toán phải tuân thủ trình tự, nội dung, phạm vi và thời gian kiểm tra, không được làm ảnh hưởng đến hoạt động bình thường và không được sách nhiễu đơn vị kế toán được kiểm tra.

Điều 38. Trách nhiệm và quyền của đơn vị kế toán được kiểm tra kế toán

1. Đơn vị kế toán được kiểm tra kế toán có trách nhiệm:
 - a) Cung cấp cho đoàn kiểm tra kế toán tài liệu kế toán có liên quan đến nội dung kiểm tra và giải trình các nội dung theo yêu cầu của đoàn kiểm tra;
 - b) Thực hiện kết luận của đoàn kiểm tra kế toán.
2. Đơn vị kế toán được kiểm tra kế toán có quyền:
 - a) Từ chối kiểm tra nếu thấy việc kiểm tra không đúng thẩm quyền hoặc nội dung kiểm tra trái với quy định tại Điều 36 của Luật này;
 - b) Khiếu nại về kết luận của đoàn kiểm tra kế toán với cơ quan có thẩm quyền quyết định kiểm tra kế toán; trường hợp không đồng ý với kết luận của cơ quan có thẩm quyền quyết định kiểm tra kế toán thì thực hiện theo quy định của pháp luật.

MỤC 5

KIỂM KÊ TÀI SẢN, BẢO QUẢN, LƯU TRỮ TÀI LIỆU KẾ TOÁN

Điều 39. Kiểm kê tài sản

1. Kiểm kê tài sản là việc cân, đong, đo, đếm số lượng; xác nhận và đánh giá chất lượng, giá trị của tài sản, nguồn vốn hiện có tại thời điểm kiểm kê để kiểm tra, đối chiếu với số liệu trong sổ kế toán.
2. Đơn vị kế toán phải kiểm kê tài sản trong các trường hợp sau:
 - a) Cuối kỳ kế toán năm, trước khi lập báo cáo tài chính;
 - b) Chia, tách, hợp nhất, sáp nhập, giải thể, chấm dứt hoạt động, phá sản hoặc bán, khoán, cho thuê doanh nghiệp;
 - c) Chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp;
 - d) Xảy ra hỏa hoạn, lũ lụt và các thiệt hại bất thường khác;
 - đ) Đánh giá lại tài sản theo quyết định của cơ quan nhà nước có thẩm quyền;
 - e) Các trường hợp khác theo quy định của pháp luật.
3. Sau khi kiểm kê tài sản, đơn vị kế toán phải lập báo cáo tổng hợp kết quả kiểm kê. Trường hợp có chênh lệch giữa số liệu thực tế kiểm kê với số liệu ghi trên sổ kế toán, đơn vị kế toán phải xác định nguyên nhân và phải phản ánh số chênh lệch và kết quả xử lý vào sổ kế toán trước khi lập báo cáo tài chính.
4. Việc kiểm kê phải phản ánh đúng thực tế tài sản, nguồn hình thành tài sản. Người lập và ký báo cáo tổng hợp kết quả kiểm kê phải chịu trách nhiệm về kết quả kiểm kê.

Điều 40. Bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán

1. Tài liệu kế toán phải được đơn vị kế toán bảo quản đầy đủ, an toàn trong quá trình sử dụng và lưu trữ.
2. Tài liệu kế toán lưu trữ phải là bản chính. Trường hợp tài liệu kế toán bị tạm giữ, bị tịch thu thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp có xác nhận; nếu bị mất hoặc bị huỷ hoại thì phải có biên bản kèm theo bản sao chụp hoặc xác nhận.
3. Tài liệu kế toán phải đưa vào lưu trữ trong thời hạn mười hai tháng, kể từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc kết thúc công việc kế toán.
4. Người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán chịu trách nhiệm tổ chức bảo quản, lưu trữ tài liệu kế toán.
5. Tài liệu kế toán phải được lưu trữ theo thời hạn sau đây:
 - a) Tối thiểu năm năm đối với tài liệu kế toán dùng cho quản lý, điều hành của đơn vị kế toán, gồm cả chứng từ kế toán không sử dụng trực tiếp để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính;
 - b) Tối thiểu mười năm đối với chứng từ kế toán sử dụng trực tiếp để ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính, sổ kế toán và báo cáo tài chính năm, trừ trường hợp pháp luật có quy định khác;
 - c) Lưu trữ vĩnh viễn đối với tài liệu kế toán có tính sử liệu, có ý nghĩa quan trọng về kinh tế, an ninh, quốc phòng.
6. Chính phủ quy định cụ thể từng loại tài liệu kế toán phải lưu trữ, thời hạn lưu trữ, thời điểm tính thời hạn lưu trữ quy định tại khoản 5 Điều này, nơi lưu trữ và thủ tục tiêu huỷ tài liệu kế toán lưu trữ.

Điều 41. Công việc kế toán trong trường hợp tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại

Khi phát hiện tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại, đơn vị kế toán phải thực hiện ngay các công việc sau đây:

1. Kiểm tra, xác định và lập biên bản về số lượng, hiện trạng, nguyên nhân tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại và thông báo cho tổ chức, cá nhân có liên quan và cơ quan nhà nước có thẩm quyền;

2. Tổ chức phục hồi lại tài liệu kế toán bị hư hỏng;
3. Liên hệ với tổ chức, cá nhân có giao dịch tài liệu, số liệu kế toán để được sao chụp hoặc xác nhận lại tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại;
4. Đối với tài liệu kế toán có liên quan đến tài sản nhưng không thể phục hồi bằng các biện pháp quy định tại khoản 2 và khoản 3 Điều này thì phải kiểm kê tài sản để lập lại tài liệu kế toán bị mất hoặc bị huỷ hoại.

MỤC 6
CÔNG VIỆC KẾ TOÁN TRONG TRƯỜNG HỢP ĐƠN VỊ KẾ TOÁN
CHIA, TÁCH, HỢP NHẤT, SÁP NHẬP, CHUYỂN ĐỔI HÌNH THỨC
SỞ HỮU,
GIẢI THỂ, CHẤM DỨT HOẠT ĐỘNG, PHÁ SẢN

Điều 42. Công việc kế toán trong trường hợp chia đơn vị kế toán

1. Đơn vị kế toán bị chia thành các đơn vị kế toán mới phải thực hiện các công việc sau đây:
 - a) Khóa sổ kế toán, kiểm kê tài sản, xác định nợ chưa thanh toán, lập báo cáo tài chính;
 - b) Phân chia tài sản, nợ chưa thanh toán, lập biên bản bàn giao và ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao;
 - c) Bàn giao tài liệu kế toán liên quan đến tài sản, nợ chưa thanh toán cho các đơn vị kế toán mới.
2. Đơn vị kế toán mới được thành lập căn cứ vào biên bản bàn giao mở sổ kế toán và ghi sổ kế toán theo quy định của Luật này.

Điều 43. Công việc kế toán trong trường hợp tách đơn vị kế toán

1. Đơn vị kế toán bị tách một bộ phận để thành lập đơn vị kế toán mới phải thực hiện các công việc sau đây:
 - a) Kiểm kê tài sản, xác định nợ chưa thanh toán của bộ phận được tách;
 - b) Bàn giao tài sản, nợ chưa thanh toán của bộ phận được tách, lập biên bản bàn giao và ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao;
 - c) Bàn giao tài liệu kế toán liên quan đến tài sản, nợ chưa thanh toán cho đơn vị kế toán mới; đối với tài liệu kế toán không bàn giao thì đơn vị kế toán bị tách lưu trữ theo quy định tại Điều 40 của Luật này.
2. Đơn vị kế toán mới được thành lập căn cứ vào biên bản bàn giao mở sổ kế toán và ghi sổ kế toán theo quy định của Luật này.

Điều 44. Công việc kế toán trong trường hợp hợp nhất các đơn vị kế toán

1. Các đơn vị kế toán hợp nhất thành đơn vị kế toán mới thì từng đơn vị kế toán bị hợp nhất phải thực hiện các công việc sau đây:
 - a) Khóa sổ kế toán, kiểm kê tài sản, xác định nợ chưa thanh toán, lập báo cáo tài chính;
 - b) Bàn giao toàn bộ tài sản, nợ chưa thanh toán, lập biên bản bàn giao và ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao;
 - c) Bàn giao toàn bộ tài liệu kế toán cho đơn vị kế toán hợp nhất.
2. Đơn vị kế toán hợp nhất phải thực hiện các công việc sau đây:
 - a) Căn cứ vào các biên bản bàn giao, mở sổ kế toán và ghi sổ kế toán;
 - b) Tổng hợp báo cáo tài chính của các đơn vị kế toán bị hợp nhất thành báo cáo tài chính của đơn vị kế toán hợp nhất.

Điều 45. Công việc kế toán trong trường hợp sáp nhập đơn vị kế toán

1. Đơn vị kế toán sáp nhập vào đơn vị kế toán khác phải thực hiện các công việc sau đây:

- a) Khóa sổ kế toán, kiểm kê tài sản, xác định nợ chưa thanh toán, lập báo cáo tài chính;
- b) Bàn giao toàn bộ tài sản, nợ chưa thanh toán, lập biên bản bàn giao và ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao;
- c) Bàn giao toàn bộ tài liệu kế toán cho đơn vị kế toán nhận sáp nhập.

2. Đơn vị kế toán nhận sáp nhập căn cứ vào biên bản bàn giao ghi sổ kế toán theo quy định của Luật này.

Điều 46. Công việc kế toán trong trường hợp chuyển đổi hình thức sở hữu

1. Đơn vị kế toán chuyển đổi hình thức sở hữu phải thực hiện các công việc sau đây:

- a) Khóa sổ kế toán, kiểm kê tài sản, xác định nợ chưa thanh toán, lập báo cáo tài chính;
- b) Bàn giao toàn bộ tài sản, nợ chưa thanh toán, lập biên bản bàn giao và ghi sổ kế toán theo biên bản bàn giao;
- c) Bàn giao toàn bộ tài liệu kế toán cho đơn vị kế toán có hình thức sở hữu mới.

2. Đơn vị kế toán có hình thức sở hữu mới căn cứ vào biên bản bàn giao mở sổ kế toán và ghi sổ kế toán theo quy định của Luật này.

Điều 47. Công việc kế toán trong trường hợp giải thể, chấm dứt hoạt động, phá sản

1. Đơn vị kế toán bị giải thể hoặc chấm dứt hoạt động phải thực hiện các công việc sau đây:

- a) Khóa sổ kế toán, kiểm kê tài sản, xác định nợ chưa thanh toán, lập báo cáo tài chính;
- b) Mở sổ kế toán theo dõi các nghiệp vụ kinh tế, tài chính liên quan đến giải thể, chấm dứt hoạt động;
- c) Bàn giao tài liệu kế toán của đơn vị kế toán giải thể hoặc chấm dứt hoạt động sau khi xử lý xong cho đơn vị kế toán cấp trên hoặc tổ chức, cá nhân lưu trữ theo quy định tại Điều 40 của Luật này.

2. Trường hợp đơn vị kế toán bị tuyên bố phá sản thì Tòa án tuyên bố phá sản chỉ định người thực hiện công việc kế toán theo quy định tại khoản 1 Điều này.

CHƯƠNG III

TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN VÀ NGƯỜI LÀM KẾ TOÁN

Điều 48. Tổ chức bộ máy kế toán

1. Đơn vị kế toán phải tổ chức bộ máy kế toán, bố trí người làm kế toán hoặc thuê làm kế toán.

2. Đơn vị kế toán phải bố trí người làm kế toán trưởng. Trường hợp đơn vị kế toán chưa bố trí được người làm kế toán trưởng thì phải cử người phụ trách kế toán hoặc thuê người làm kế toán trưởng (sau đây kế toán trưởng và người phụ trách kế toán gọi chung là kế toán trưởng).

3. Trường hợp cơ quan, doanh nghiệp có đơn vị kế toán cấp trên và đơn vị kế toán cấp cơ sở thì tổ chức bộ máy kế toán theo quy định của pháp luật.

Điều 49. Trách nhiệm của người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán

1. Tổ chức bộ máy kế toán, bố trí người làm kế toán, người làm kế toán trưởng theo đúng tiêu chuẩn, điều kiện quy định tại Luật này.

2. Quyết định thuê làm kế toán, thuê làm kế toán trưởng.
3. Tổ chức và chỉ đạo thực hiện công tác kế toán trong đơn vị kế toán theo quy định của pháp luật về kế toán và chịu trách nhiệm về hậu quả do những sai trái mà mình gây ra.

Điều 50. Tiêu chuẩn, quyền và trách nhiệm của người làm kế toán

1. Người làm kế toán phải có các tiêu chuẩn sau đây:
 - a) Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật;
 - b) Có trình độ chuyên môn, nghiệp vụ về kế toán.
2. Người làm kế toán có quyền độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ kế toán.
3. Người làm kế toán có trách nhiệm tuân thủ các quy định của pháp luật về kế toán, thực hiện các công việc được phân công và chịu trách nhiệm về chuyên môn, nghiệp vụ của mình. Khi thay đổi người làm kế toán, người làm kế toán cũ phải có trách nhiệm bàn giao công việc kế toán và tài liệu kế toán cho người làm kế toán mới. Người làm kế toán cũ phải chịu trách nhiệm về công việc kế toán trong thời gian mình làm kế toán.

Điều 51. Những người không được làm kế toán

1. Người chưa thành niên; người bị hạn chế hoặc mất năng lực hành vi dân sự; người đang phải đưa vào cơ sở giáo dục, cơ sở chữa bệnh hoặc bị quản chế hành chính.
2. Người đang bị cấm hành nghề, cấm làm kế toán theo bản án hoặc quyết định của Tòa án; người đang bị truy cứu trách nhiệm hình sự; người đang phải chấp hành hình phạt tù hoặc đã bị kết án về một trong các tội về kinh tế, về chức vụ liên quan đến tài chính, kế toán mà chưa được xóa án tích.
3. Bố, mẹ, vợ, chồng, con, anh, chị, em ruột của người có trách nhiệm quản lý điều hành đơn vị kế toán, kể cả kế toán trưởng trong cùng một đơn vị kế toán là doanh nghiệp nhà nước, công ty cổ phần, hợp tác xã, 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.
4. Thủ kho, thủ quỹ, người mua, bán tài sản trong cùng một đơn vị kế toán là doanh nghiệp nhà nước, công ty cổ phần, hợp tác xã, 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.

Điều 52. Kế toán trưởng

1. Kế toán trưởng có nhiệm vụ tổ chức thực hiện công tác kế toán trong đơn vị kế toán theo quy định tại Điều 5 của Luật này.
2. Kế toán trưởng của 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 và doanh nghiệp nhà nước ngoài nhiệm vụ quy định tại khoản 1 Điều này còn có nhiệm vụ giúp người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán giám sát tài chính tại đơn vị kế toán.
3. Kế toán trưởng chịu sự lãnh đạo của người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán; trường hợp có đơn vị kế toán cấp trên thì đồng thời chịu sự chỉ đạo và kiểm tra của kế toán trưởng cấp trên về chuyên môn, nghiệp vụ.
4. Trường hợp đơn vị kế toán cử người phụ trách kế toán thay kế toán trưởng thì người phụ trách kế toán phải có các tiêu chuẩn quy định tại khoản 1 Điều 50 của Luật này và phải thực hiện nhiệm vụ, trách nhiệm và quyền quy định cho kế toán trưởng.

Điều 53. Tiêu chuẩn và điều kiện của kế toán trưởng

1. Kế toán trưởng phải có các tiêu chuẩn sau đây:

- a) Các tiêu chuẩn quy định tại khoản 1 Điều 50 của Luật này;
 - b) Có chuyên môn, nghiệp vụ về kế toán từ bậc trung cấp trở lên;
 - c) Thời gian công tác thực tế về kế toán ít nhất là hai năm đối với người có chuyên môn, nghiệp vụ về kế toán từ trình độ đại học trở lên và thời gian công tác thực tế về kế toán ít nhất là ba năm đối với người có chuyên môn, nghiệp vụ về kế toán bậc trung cấp.
2. Người làm kế toán trưởng phải có chứng chỉ qua lớp bồi dưỡng kế toán trưởng.
3. Chính phủ quy định cụ thể tiêu chuẩn và điều kiện của kế toán trưởng phù hợp với từng loại đơn vị kế toán.

Điều 54. Trách nhiệm và quyền của kế toán trưởng

1. Kế toán trưởng có trách nhiệm:
 - a) Thực hiện các quy định của pháp luật về kế toán, tài chính trong đơn vị kế toán;
 - b) Tổ chức điều hành bộ máy kế toán theo quy định của Luật này;
 - c) Lập báo cáo tài chính.
2. Kế toán trưởng có quyền độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ kế toán.
3. Kế toán trưởng của 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 và doanh nghiệp nhà nước, ngoài các quyền đã quy định tại khoản 2 Điều này còn có quyền:
 - a) Có ý kiến bằng văn bản với người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán về việc tuyển dụng, chuyển chuyển, tăng lương, khen thưởng, kỷ luật người làm kế toán, thủ kho, thủ quỹ;
 - b) Yêu cầu các bộ phận liên quan trong đơn vị kế toán cung cấp đầy đủ, kịp thời tài liệu liên quan đến công việc kế toán và giám sát tài chính của kế toán trưởng;
 - c) Bảo lưu ý kiến chuyên môn bằng văn bản khi có ý kiến khác với ý kiến của người ra quyết định;
 - d) Báo cáo bằng văn bản cho người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán khi phát hiện các vi phạm pháp luật về tài chính, kế toán trong đơn vị; trường hợp vẫn phải chấp hành quyết định thì báo cáo lên cấp trên trực tiếp của người đã ra quyết định hoặc cơ quan nhà nước có thẩm quyền và không phải chịu trách nhiệm về hậu quả của việc thi hành quyết định đó.

CHƯƠNG IV HOẠT ĐỘNG NGHỀ NGHIỆP KẾ TOÁN

Điều 55. Hành nghề kế toán

1. Tổ chức, cá nhân có đủ điều kiện theo quy định của pháp luật có quyền hành nghề kế toán.
2. Tổ chức kinh doanh dịch vụ kế toán phải thành lập doanh nghiệp dịch vụ kế toán theo quy định của pháp luật. Người quản lý doanh nghiệp dịch vụ kế toán phải có chứng chỉ hành nghề kế toán do cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp theo quy định tại Điều 57 của Luật này.
3. Cá nhân hành nghề kế toán phải có chứng chỉ hành nghề kế toán do cơ quan nhà nước có thẩm quyền cấp theo quy định tại Điều 57 của Luật này và phải có đăng ký kinh doanh dịch vụ kế toán.

Điều 56. Thuê làm kế toán, thuê làm kế toán trưởng

1. Đơn vị kế toán được ký hợp đồng với doanh nghiệp dịch vụ kế toán hoặc cá nhân có đăng ký kinh doanh dịch vụ kế toán để thuê làm kế toán hoặc thuê làm kế toán trưởng theo quy định của pháp luật.
2. Việc thuê làm kế toán, thuê làm kế toán trưởng phải được lập thành hợp đồng bằng văn bản theo quy định của pháp luật.
3. Đơn vị kế toán thuê làm kế toán, thuê làm kế toán trưởng có trách nhiệm cung cấp đầy đủ, kịp thời, trung thực mọi thông tin, tài liệu liên quan đến công việc thuê làm kế toán, thuê làm kế toán trưởng và thanh toán đầy đủ, kịp thời phí dịch vụ kế toán theo thỏa thuận trong hợp đồng.
4. Người được thuê làm kế toán trưởng phải có đủ tiêu chuẩn và điều kiện quy định tại Điều 53 của Luật này.
5. Doanh nghiệp, cá nhân cung cấp dịch vụ kế toán và người được thuê làm kế toán trưởng phải chịu trách nhiệm về thông tin, số liệu kế toán theo thỏa thuận trong hợp đồng.

Điều 57. Chứng chỉ hành nghề kế toán

1. Công dân Việt Nam được cấp chứng chỉ hành nghề kế toán phải có các tiêu chuẩn và điều kiện sau đây:
 - a) Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật; không thuộc đối tượng quy định tại khoản 1 và khoản 2 Điều 51 của Luật này;
 - b) Có chuyên môn, nghiệp vụ về tài chính, kế toán từ trình độ đại học trở lên và thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán từ năm năm trở lên;
 - c) Đạt kỳ thi tuyển do cơ quan nhà nước có thẩm quyền tổ chức.
2. Người nước ngoài được cấp chứng chỉ hành nghề kế toán phải có các tiêu chuẩn và điều kiện sau đây:
 - a) Được phép cư trú tại Việt Nam;
 - b) Có chứng chỉ chuyên gia kế toán hoặc chứng chỉ kế toán do tổ chức nước ngoài hoặc tổ chức quốc tế về kế toán cấp được Bộ Tài chính Việt Nam thừa nhận;
 - c) Đạt kỳ thi sát hạch về pháp luật kinh tế, tài chính, kế toán Việt Nam do cơ quan nhà nước có thẩm quyền tổ chức.
3. Bộ Tài chính quy định chương trình bồi dưỡng, hội đồng thi tuyển, thủ tục, thẩm quyền cấp và thu hồi chứng chỉ hành nghề kế toán theo quy định của Luật này và các quy định khác của pháp luật có liên quan.

Điều 58. Quyền tham gia tổ chức nghề nghiệp kế toán

Đơn vị kế toán và người làm kế toán có quyền tham gia Hội kế toán Việt Nam hoặc tổ chức nghề nghiệp kế toán khác nhằm mục đích phát triển nghề nghiệp kế toán, bảo vệ quyền và lợi ích hợp pháp của hội viên theo quy định của pháp luật.

CHƯƠNG V **QUẢN LÝ NHÀ NƯỚC VỀ KẾ TOÁN**

Điều 59. Nội dung quản lý nhà nước về kế toán

Nội dung quản lý nhà nước về kế toán bao gồm:

1. Xây dựng, chỉ đạo thực hiện chiến lược, quy hoạch, kế hoạch phát triển kế toán;
2. Ban hành, phổ biến, chỉ đạo và tổ chức thực hiện văn bản pháp luật về kế toán;
3. Kiểm tra kế toán; kiểm tra hoạt động dịch vụ kế toán;
4. Hướng dẫn hoạt động hành nghề kế toán, tổ chức thi tuyển, cấp và thu hồi chứng chỉ hành nghề kế toán;

5. Hướng dẫn và tổ chức đào tạo, bồi dưỡng nghề nghiệp kế toán;
6. Tổ chức và quản lý công tác nghiên cứu khoa học về kế toán và ứng dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kế toán;
7. Hợp tác quốc tế về kế toán;
8. Giải quyết khiếu nại, tố cáo và xử lý vi phạm pháp luật về kế toán.

Điều 60. Cơ quan quản lý nhà nước về kế toán

1. Chính phủ thống nhất quản lý nhà nước về kế toán.
2. Bộ Tài chính chịu trách nhiệm trước Chính phủ thực hiện chức năng quản lý nhà nước về kế toán.
3. Các bộ, cơ quan ngang bộ trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm quản lý nhà nước về kế toán trong ngành, lĩnh vực được phân công phụ trách.
4. Ủy ban nhân dân tỉnh, thành phố trực thuộc trung ương trong phạm vi nhiệm vụ, quyền hạn của mình có trách nhiệm quản lý nhà nước về kế toán tại địa phương.

CHƯƠNG VI KHEN THƯỞNG VÀ XỬ LÝ VI PHẠM

Điều 61. Khen thưởng

Tổ chức, cá nhân có thành tích trong hoạt động kế toán thì được khen thưởng theo quy định của pháp luật.

Điều 62. Xử lý vi phạm

Tổ chức, cá nhân có hành vi vi phạm pháp luật về kế toán thì tùy theo tính chất, mức độ vi phạm mà bị xử lý kỷ luật, xử phạt hành chính hoặc bị truy cứu trách nhiệm hình sự; nếu gây thiệt hại thì phải bồi thường theo quy định của pháp luật.

CHƯƠNG VII ĐIỀU KHOẢN THI HÀNH

Điều 63. Hiệu lực thi hành

1. Luật này có hiệu lực thi hành từ ngày 01 tháng 01 năm 2004.
2. Pháp lệnh kế toán và thống kê ngày 10 tháng 5 năm 1988 hết hiệu lực kể từ ngày Luật này có hiệu lực.

Điều 64. Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành

Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật này.

Luật này đã được Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa XI, kỳ họp thứ 3 thông qua ngày 17 tháng 6 năm 2003.

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ -BTTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ Trưởng Bộ Tài Chính)

Quy định chung

01. Mục đích của chuẩn mực này là qui định và hướng dẫn các nguyên tắc và yêu cầu kế toán cơ bản, các yếu tố và ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính của doanh nghiệp, nhằm:

a/ Làm cơ sở xây dựng và hoàn thiện các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán cụ thể theo khuôn mẫu thống nhất;

b/ Giúp cho doanh nghiệp ghi chép kế toán và lập báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán đã ban hành một cách thống nhất và xử lý các vấn đề chưa được quy định cụ thể nhằm đảm bảo cho các thông tin trên báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý;

c/ Giúp cho kiểm toán viên và người kiểm tra kế toán đưa ra ý kiến về sự phù hợp của báo cáo tài chính với chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán;

d/ Giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu và đánh giá thông tin tài chính được lập phù hợp với các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.

02. Các nguyên tắc, yêu cầu kế toán cơ bản và các yếu tố của báo cáo tài chính qui định trong chuẩn mực này được qui định cụ thể trong từng chuẩn mực kế toán, phải được áp dụng đối với mọi doanh nghiệp thuộc mọi thành phần kinh tế trong phạm vi cả nước.

Chuẩn mực này không thay thế các chuẩn mực kế toán cụ thể. Khi thực hiện thì căn cứ vào chuẩn mực kế toán cụ thể. Trường hợp chuẩn mực kế toán cụ thể chưa qui định thì thực hiện theo Chuẩn mực chung.

Nội dung chuẩn mực**Các nguyên tắc kế toán cơ bản****Cơ sở dồn tích**

03. 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. Báo cáo tài chính lập trên cơ sở dồn tích phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp trong quá khứ, hiện tại và tương lai.

Hoạt động liên tục

04. Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang 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 thu hẹp đáng kể qui mô hoạt động của mình. Trường hợp thực tế khác với giả định hoạt động liên tục thì báo cáo tài chính phải lập trên một cơ sở khác và phải giải thích cơ sở đã sử dụng để lập báo cáo tài chính.

Giá gốc

05. Tài sản phải được ghi nhận theo giá gốc. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc khoản tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm tài sản được ghi nhận. Giá gốc của tài sản không được thay đổi trừ khi có qui định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể.

Phù hợp

06. Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó.

Nhất quán

07. Các chính sách và phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kỳ kế toán năm. Trường hợp có thay đổi chính sách và phương pháp kế toán đã chọn thì phải giải trình lý do ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Thận trọng

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

a/ Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn;

b/ Không đánh giá cao hơn giá trị của các tài sản và các khoản thu nhập;

c/ Không đánh giá thấp hơn giá trị của các khoản nợ phải trả và chi phí;

d/ 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 phải được ghi nhận khi có bằng chứng về khả năng phát sinh chi phí.

Trọng yếu

09. Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc 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 phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính.

Các yêu cầu cơ bản đối với kế toán

Trung thực

10. Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo trên cơ sở các bằng chứng đầy đủ, khách quan và đúng với thực tế về hiện trạng, bản chất nội dung và giá trị của nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Khách quan

11. Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo đúng với thực tế, không bị xuyên tạc, không bị bóp méo.

Đầy đủ

12. Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến kỳ kế toán phải được ghi chép và báo cáo đầy đủ, không bị bỏ sót.

Kịp thời

13. Các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo kịp thời, đúng hoặc trước thời hạn qui định, không được chậm trễ.

Dễ hiểu

14. Các thông tin và số liệu kế toán trình bày trong báo cáo tài chính phải rõ ràng, dễ hiểu đối với người sử dụng. Người sử dụng ở đây được hiểu là người có hiểu biết về kinh doanh, về kinh tế, tài chính, kế toán ở mức trung bình. Thông tin về những vấn đề phức tạp trong báo cáo tài chính phải được giải trình trong phần thuyết minh.

Có thể so sánh

15. Các thông tin và số liệu kế toán giữa các kỳ kế toán trong một doanh nghiệp và giữa các doanh nghiệp chỉ có thể so sánh được khi tính toán và trình bày nhất quán. Trường hợp không nhất quán thì phải giải trình trong phần thuyết minh để người sử dụng báo cáo tài chính có thể so sánh thông tin giữa các kỳ kế toán, giữa các doanh nghiệp hoặc giữa thông tin thực hiện với thông tin dự toán, kế hoạch.

16. Yêu cầu kế toán qui định tại các Đoạn 10, 11, 12, 13, 14, 15 nói trên phải được thực hiện đồng thời. Ví dụ: Yêu cầu trung thực đã bao hàm yêu cầu khách quan; yêu cầu kịp thời nhưng phải đầy đủ, dễ hiểu và có thể so sánh được.

Các yếu tố của báo cáo tài chính

17. Báo cáo tài chính phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp bằng cách tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế, tài chính có cùng tính chất kinh tế thành các yếu tố của báo cáo tài chính. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến việc xác định tình hình tài chính trong bảng cân đối kế toán là Tài sản, Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến đánh giá tình hình và kết quả kinh doanh trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là Doanh thu, thu nhập khác, Chi phí và Kết quả kinh doanh.

Tình hình tài chính

18. Các yếu tố liên quan trực tiếp tới việc xác định và đánh giá tình hình tài chính là Tài sản, Nợ phải trả và Vốn chủ sở hữu. Những yếu tố này được định nghĩa như sau:

a/ Tài sản: là nguồn lực do doanh nghiệp kiểm soát và có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

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

c/ Vốn chủ sở hữu: là giá trị vốn của doanh nghiệp, được tính bằng số chênh lệch giữa giá trị Tài sản của doanh nghiệp trừ (-) Nợ phải trả.

19. Khi xác định các khoản mục trong các yếu tố của báo cáo tài chính phải chú ý đến hình thức sở hữu và nội dung kinh tế của chúng. Trong một số trường hợp, tài sản không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng căn cứ vào nội dung kinh tế của tài sản thì được phản ánh trong các yếu tố của báo cáo tài chính. Ví dụ, trường hợp thuê tài chính, hình thức và nội dung kinh tế là việc doanh nghiệp đi thuê thu được lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản thuê đối với phần lớn thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, đổi lại

doanh nghiệp đi thuê có nghĩa vụ phải trả một khoản tiền xấp xỉ với giá trị hợp lý của tài sản các chi phí tài chính có liên quan. Nghiệp vụ thuê tài chính làm phát sinh khoản mục "Tài sản" và khoản mục "Nợ phải trả" trong Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp đi thuê.

Tài sản

20. 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.

21. Lợi ích kinh tế trong tương lai của một tài sản được thể hiện trong các trường hợp, như:

a/ Được 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;

b/ Để bán hoặc trao đổi để lấy tài sản khác;

c/ Để thanh toán các khoản nợ phải trả;

d/ Để phân phối cho các chủ sở hữu doanh nghiệp.

22. Tài sản được biểu hiện dưới hình thái vật chất như nhà xưởng, máy móc thiết bị, vật tư, hàng hóa hoặc không thể hiện dưới hình thái vật chất như bản quyền, bằng sáng chế nhưng phải thu được lợi ích kinh tế trong tương lai và thuộc quyền kiểm soát của doanh nghiệp.

23. Tài sản của doanh nghiệp còn bao gồm các tài sản không thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp nhưng doanh nghiệp kiểm soát được và thu được lợi ích kinh tế trong tương lai, như tài sản thuê tài chính; hoặc có những tài sản thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp và thu được lợi ích kinh tế trong tương lai nhưng 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 các điều kiện trong định nghĩa về tài sản khi các bí quyết đó còn giữ được bí mật và doanh nghiệp còn thu được lợi ích kinh tế.

24. Tài sản của doanh nghiệp được hình thành từ các giao dịch hoặc các sự kiện đã qua, như góp vốn, mua sắm, tự sản xuất, được cấp, được biếu tặng. Các giao dịch hoặc các sự kiện dự kiến sẽ phát sinh trong tương lai không làm tăng tài sản.

25. Thông thường khi các khoản chi phí phát sinh sẽ tạo ra tài sản. Đối với các khoản chi phí không tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai thì không tạo ra tài sản; Hoặc các trường hợp không phát sinh chi phí nhưng vẫn tạo ra tài sản, như vốn góp, tài sản được cấp, được biếu tặng.

Nợ phải trả

26. Nợ phải trả xác định nghĩa vụ hiện tại của doanh nghiệp khi doanh nghiệp nhận về một tài sản, tham gia một cam kết hoặc phát sinh các nghĩa vụ pháp lý.

27. Việc thanh toán các nghĩa vụ hiện tại có thể được thực hiện bằng nhiều cách như:

a/ Trả bằng tiền;

b/ Trả bằng tài sản khác;

c/ Cung cấp dịch vụ;

d/ Thay thế nghĩa vụ này bằng nghĩa vụ khác;

đ/ Chuyển đổi nghĩa vụ nợ phải trả thành vốn chủ sở hữu.

28. Nợ phải trả phát sinh từ các giao dịch và sự kiện đã qua, như mua hàng hóa chưa trả tiền, sử dụng dịch vụ chưa thanh toán, vay nợ, cam kết bảo hành hàng hóa, cam kết nghĩa vụ hợp đồng, phải trả nhân viên, thế phải nộp, phải trả khác.

Vốn chủ sở hữu

29. Vốn chủ sở hữu được phản ánh trong Bảng cân đối kế toán, gồm: vốn của các nhà đầu tư, thặng dư vốn cổ phần, lợi nhuận giữ lại, các quỹ, lợi nhuận chưa phân phối, chênh lệch tỷ giá và chênh lệch đánh giá lại tài sản.

a/ Vốn của các nhà đầu tư có thể là vốn của chủ doanh nghiệp, vốn góp, vốn cổ phần, vốn Nhà nước;

b/ Thặng dư vốn cổ phần là chênh lệch giữa mệnh giá cổ phiếu với giá thực tế phát hành;

c/ Lợi nhuận giữ lại là lợi nhuận sau thuế giữ lại để tích lũy bổ sung vốn;

d/ Các quỹ như quỹ dự trữ, quỹ dự phòng, quỹ đầu tư phát triển;

đ/ Lợi nhuận chưa phân phối là lợi nhuận sau thuế chưa chia cho chủ sở hữu hoặc chưa trích lập các quỹ;

e/ Chênh lệch tỷ giá, gồm:

+ Chênh lệch tỷ giá phát sinh trong quá trình đầu tư xây dựng;

+ Chênh lệch tỷ giá phát sinh khi doanh nghiệp ở trong nước hợp nhất báo cáo tài chính của các hoạt động ở nước ngoài sử dụng đơn vị tiền tệ kế toán khác với đơn vị tiền tệ kế toán của doanh nghiệp báo cáo.

g/ Chênh lệch đánh giá lại tài sản là chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản với giá trị đánh giá lại tài sản khi có quyết định của Nhà nước, hoặc khi đưa tài sản đi góp vốn liên doanh, cổ phần.

Tình hình kinh doanh

30. Lợi nhuận là thước đo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến việc xác định lợi nhuận là Doanh thu, thu nhập khác và Chi phí. Doanh thu, thu nhập khác, Chi phí và Lợi nhuận là các chỉ tiêu phản ánh tình hình kinh doanh của doanh nghiệp.

31. Các yếu tố Doanh thu, thu nhập khác và Chi phí được định nghĩa như sau:

a/ Doanh thu và thu nhập khác: là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản vốn góp của cổ đông hoặc chủ sở hữu.

b/ Chi phí: 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.

32. Doanh thu, thu nhập khác và Chi phí được trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để cung cấp thông tin cho việc đánh giá năng lực của doanh nghiệp trong việc tạo ra các nguồn tiền và các khoản tương đương tiền trong tương lai.

33. Các yếu tố doanh thu, thu nhập khác và Chi phí có thể trình bày theo nhiều cách tổng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh để trình bày tình hình kinh doanh của doanh nghiệp, như: Doanh thu, chi phí và lợi nhuận của hoạt động kinh doanh thông thường và hoạt động khác.

Doanh thu và thu nhập khác

34. Doanh thu phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp và thường bao gồm: Doanh thu bán hàng, doanh thu cung cấp dịch vụ, tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia...

35. Thu nhập khác bao gồm các khoản thu nhập phát sinh từ các hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu, như: thu từ thanh lý, nhượng bán tài sản cố định, thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng...

Chi phí

36. Chi phí bao gồm các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp và các chi phí khác.

37. Chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, như: giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí lãi tiền vay, và những chi phí liên quan đến hoạt động cho các bên khác sử dụng tài sản sinh ra lợi tức, tiền bản quyền... Những chi phí này phát sinh dưới dạng tiền và các khoản tương đương tiền, hàng tồn kho, khấu hao máy móc, thiết bị.

38. Chi phí khác bao gồm các chi phí ngoài các chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp, như: chi phí về thanh lý, nhượng bán tài sản cố định, các khoản tiền bị khách hàng phạt do vi phạm hợp đồng...

Ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính

39. Báo cáo tài chính phải ghi nhận các yếu tố về tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp; trong các yếu tố đó phải được ghi nhận theo từng khoản mục. Một khoản mục được ghi nhận trong báo cáo tài chính khi thỏa mãn cả hai tiêu chuẩn:

a/ Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc làm giảm lợi ích kinh tế trong tương lai;

b/ Khoản mục đó có giá trị và xác định được giá trị một cách đáng tin cậy.

Ghi nhận tài sản

40. Tài sản được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi doanh nghiệp có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai và giá trị của tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy.

41. Tài sản không được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi các chi phí bỏ ra không chắc chắn sẽ mang lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp thì các chi phí đó được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi phát sinh.

Ghi nhận nợ phải trả

42. Nợ phải trả được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán khi có đủ điều kiện chắc chắn là doanh nghiệp sẽ phải dùng một lượng tiền chi ra để trang trải cho những nghĩa vụ hiện tại mà doanh nghiệp phải thanh toán, và khoản nợ phải trả đó phải xác định được một cách tin cậy.

Ghi nhận doanh thu và thu nhập khác

43. Doanh thu và thu nhập khác được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan tới sự gia tăng về tài sản hoặc giảm bớt nợ phải trả và giá trị gia tăng đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

Ghi nhận chi phí

44. Chi phí sản xuất, kinh doanh và chi phí khác được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này phải xác định được một cách đáng tin cậy.

45. Các chi phí được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí.

46. Khi lợi ích kinh tế dự kiến thu được trong nhiều kỳ kế toán có liên quan đến doanh thu và thu nhập khác được xác định một cách gián tiếp thì các chi phí liên quan được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trên cơ sở phân bổ theo hệ thống hoặc theo tỷ lệ.

47. Một khoản chi phí được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ khi chi phí đó không đem lại lợi ích kinh tế trong các kỳ sau.

Mục lục

Lời nói đầu	i
Mục lục	ii
Danh mục chữ viết tắt và ký hiệu	vi
CHƯƠNG 1. TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN	1
Mục tiêu học tập	1
1.1. Kế toán và vai trò cung cấp thông tin tài chính định lượng của kế toán	1
1.1.1. Sơ lược về lịch sử phát triển của kế toán	1
1.1.2. Những điều kiện tiên quyết cho sự xuất hiện của kế toán	5
1.1.3. Môi trường kế toán	9
1.1.4. Định nghĩa kế toán	14
1.1.5. Những người sử dụng thông tin kế toán - những người ra quyết định	18
1.1.6. Yêu cầu đối với thông tin kế toán	21
1.1.7. Phân biệt kế toán tài chính và kế toán quản trị	
1.2. Các định đề, nguyên tắc kế toán chung được công nhận và các chuẩn mực kế toán	24
1.2.1. Các định đề hay còn gọi là các giả thuyết trong kế toán	24
1.2.2. Nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận	25
1.2.3. Các chuẩn mực kế toán và các tổ chức có ảnh hưởng đến chuẩn mực kế toán	29
1.3. Đối tượng của kế toán và đặc trưng của nó	31
1.3.1. Kế toán đo lường và phản ánh cái gì?	31
1.3.2. Tính cân bằng của phương trình kế toán cơ bản	39
1.4. Quy trình kế toán	46
1.5. Hệ thống phương pháp kế toán	48
1.6. Hệ thống báo cáo tài chính	50
1.6.1. Bảng cân đối kế toán	51
1.6.2. Báo cáo kết quả kinh doanh	54
1.6.3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	55
1.7. Yêu cầu đối với kế toán	58
1.8. Nghề kế toán và đạo đức nghề nghiệp	58
Tóm tắt nội dung của chương 1	59
Câu hỏi ôn tập chương 1	60
Bài tập chương 1	61
CHƯƠNG 2. CHỨNG TỪ KẾ TOÁN VÀ KIỂM KÊ	69
Mục tiêu học tập	69
2.1. Khái niệm chứng từ kế toán	69
2.1.1. Sơ lược lịch sử hình thành chứng từ kế toán	69
2.1.2. Chứng từ kế toán là gì?	70

2.1.3. Nội dung bắt buộc của chứng từ	72
2.1.4. Ý nghĩa, tác dụng và tính chất pháp lý của chứng từ	75
2.1.5. Phân loại chứng từ	76
2.2. Lập và luân chuyển chứng từ kế toán	78
2.3. Ví dụ về lập chứng từ kế toán	84
2.4. Kiểm kê	85
2.4.1. Khái niệm kiểm kê	85
2.4.2. Phân loại kiểm kê và phương pháp tiến hành kiểm kê	86
2.4.3. Phương pháp kiểm kê	87
Tóm tắt nội dung của chương 2	88
Câu hỏi ôn tập chương 2	89
Bài tập chương 2	90
CHƯƠNG 3. TÍNH GIÁ CÁC ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN	96
3.1 Sự cần thiết phải tính giá các đối tượng kế toán và vị trí của phương pháp tính giá trong hệ thống các phương pháp kế toán	96
3.1.1. Phương pháp tính giá là gì?	97
3.1.2. Những nguyên tắc kế toán ảnh hưởng đến tính giá các đối tượng kế toán	97
3.1.3. Vị trí của phương pháp tính giá trong hệ thống các phương pháp kế toán	100
3.2. Yêu cầu và nguyên tắc tính giá	101
3.2.1. Yêu cầu tính giá	101
3.2.2. Nguyên tắc tính giá	101
3.3. Tính giá một số đối tượng kế toán chủ yếu	103
3.3.1. Tính giá tài sản ngắn hạn	104
3.3.2. Tính giá tài sản dài hạn	119
Tóm tắt nội dung của chương 3	124
Câu hỏi ôn tập chương 3	125
Bài tập chương 3	126
CHƯƠNG 4. TÀI KHOẢN KẾ TOÁN VÀ PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN KÉP	131
Mục tiêu học tập	131
4.1. Khái niệm và vị trí của phương pháp đối ứng - tài khoản	131
4.1.1. Khái niệm phương pháp đối ứng - tài khoản	131
4.1.2. Vị trí của phương pháp đối ứng - tài khoản trong hệ thống phương pháp kế toán	132
4.1.3. Các mối quan hệ đối ứng kế toán chủ yếu	133
4.2. Tài khoản kế toán	139
4.2.1. Khái niệm tài khoản kế toán	139
4.2.2. Cấu tạo của tài khoản	140
4.2.3. Tên gọi và số hiệu của tài khoản	141
4.2.4. Nguyên tắc thiết kế tài khoản	141
4.2.5. Phương pháp ghi chép trên tài khoản kế toán	142

4.2.6	<i>Kết cấu của các loại tài khoản</i>	142
4.2.7	<i>Một số ví dụ về tài khoản kế toán</i>	144
4.3.	Phương pháp kế toán kép	145
4.3.1.	<i>Khái niệm phương pháp kế toán kép</i>	145
4.3.2.	<i>Ví dụ về phương pháp kế toán kép</i>	146
4.4.	Phân tích nghiệp vụ kinh tế và định khoản kế toán	154
4.4.1.	<i>Định khoản kế toán</i>	154
4.4.2.	<i>Phân tích nghiệp vụ kinh tế phát sinh</i>	156
4.4.3.	<i>Ví dụ về phân tích nghiệp vụ kinh tế phát sinh, các loại định khoản kế toán và ghi sổ kép</i>	157
4.4.4.	<i>Ghi sổ kế toán - Sổ Nhật ký chung</i>	160
4.5.	Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết	161
4.6.	Hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam	165
4.6.1.	<i>Sự cần thiết phải hình thành hệ thống tài khoản kế toán</i>	165
4.6.2.	<i>Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp Việt Nam ban hành kèm theo quyết định số QĐ/15/2006 của Bộ tài chính ngày 20 tháng 3 năm 2006</i>	165
4.6.3.	<i>Phân loại tài khoản kế toán</i>	168
Tóm tắt nội dung của chương 4		171
Câu hỏi ôn tập chương 4		172
Bài tập chương 4		173
CHƯƠNG 5. PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI KẾ TOÁN VÀ HỆ THỐNG BÁO CÁO TÀI CHÍNH		179
Mục tiêu học tập		179
5.1.	Phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán	179
5.1.1.	<i>Cơ sở hình thành phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán</i>	179
5.1.2.	<i>Tầm quan trọng của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán</i>	180
5.1.3.	<i>Hệ thống bảng tổng hợp - cân đối kế toán</i>	180
5.2.	Hệ thống báo cáo tài chính doanh nghiệp	181
5.2.1.	<i>Mục đích của báo cáo tài chính</i>	181
5.2.2.	<i>Trách nhiệm lập và trình bày báo cáo tài chính</i>	182
5.2.3.	<i>Yêu cầu, nguyên tắc trình bày báo cáo tài chính</i>	182
5.2.4.	<i>Nội dung và nguyên tắc chung lập Bảng cân đối kế toán</i>	185
5.2.5.	<i>Nội dung và nguyên tắc chung lập Báo cáo kết quả kinh doanh</i>	200
5.2.6.	<i>Nội dung và nguyên tắc chung lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ</i>	206
Tóm tắt nội dung của chương 5		212
Câu hỏi ôn tập chương 5		213
Bài tập chương 5		215
CHƯƠNG 6. SỔ KẾ TOÁN VÀ CÁC HÌNH THỨC KẾ TOÁN		220
Mục tiêu học tập		220
6.1.	Sổ kế toán	220
6.1.1.	<i>Sổ kế toán là gì?</i>	220
6.1.2.	<i>Các loại sổ kế toán</i>	222

6.2. Các hình thức kế toán	226
6.2.1. <i>Khái niệm</i>	226
6.2.2. <i>Các hình thức sổ kế toán trong doanh nghiệp</i>	227
6.3. Kỹ thuật ghi sổ và sửa chữa sổ kế toán	237
6.3.1. <i>Kỹ thuật mở sổ kế toán</i>	237
6.3.2. <i>Kỹ thuật ghi sổ kế toán</i>	238
6.3.3. <i>Kỹ thuật sửa chữa sổ kế toán</i>	239
6.3.4. <i>Kỹ thuật khoá sổ kế toán</i>	242
Tóm tắt nội dung của chương 6	242
Câu hỏi ôn tập chương 6	243
Bài tập chương 6	244
CHƯƠNG 7. KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH CHỦ YẾU	248
Mục tiêu học tập	248
7.1. Khái quát về quá trình kinh doanh	248
7.2. Kế toán các quá trình kinh doanh chủ yếu trong doanh nghiệp	251
7.2.1. <i>Kế toán quá trình cung cấp</i>	251
7.2.2. <i>Kế toán quá trình sản xuất</i>	259
7.2.3. <i>Kế toán quá trình bán hàng và xác định kết quả</i>	267
Tóm tắt nội dung của chương 7	274
Câu hỏi ôn tập chương 7	275
Bài tập chương 7	276
Bài tập nâng cao	280
Tài liệu tham khảo	286
Phụ lục	287
Phụ lục 1. Luật kế toán	288
Phụ lục 2. Chuẩn mực số 01- Chuẩn mực chung	307