

# Kế toán kết quả kinh doanh trong các công ty cổ phần vận tải đường sắt

■ PGS. TS. NGUYỄN THỊ HỒNG HẠNH - Trường Đại học Giao thông vận tải

**TÓM TẮT:** Bài báo trình bày các kết quả nghiên cứu hoàn thiện công tác kế toán kết quả kinh doanh vận tải đáp ứng yêu cầu hạch toán kế toán trong các công ty cổ phần vận tải đường sắt (VTĐS).

**TỪ KHÓA:** Kế toán kết quả kinh doanh, vận tải đường sắt, khoản mục chi.

**ABSTRACT:** The article briefly presents the results of completing the accounting work of transport business results that meet accounting requirements in Railway Transport Joint Stock Companies.

**KEYWORDS:** The accounting of business results, railway transport, cost item.

## 1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh (SXKD), các doanh nghiệp VTĐS phải quan tâm đến kết quả SXKD và hiệu quả sử dụng vốn của mình và mong muốn phần đầu sao cho một đồng vốn bỏ ra, sau một thời gian nhất định sinh lợi được nhiều nhất. Để đạt được mục đích này, doanh nghiệp phải tổ chức ghi chép, hạch toán chi tiết kết quả kinh doanh theo từng loại hoạt động vận tải (hàng hóa, hành khách) đáp ứng yêu cầu quản trị doanh nghiệp VTĐS.

## 2. NHIỆM VỤ CƠ BẢN CỦA KẾ TOÁN KẾT QUẢ KINH DOANH VTĐS

Sau quá trình hoạt động kinh doanh VTĐS, doanh nghiệp xác định được kết quả của từng hoạt động vận tải (hàng hóa, hành khách) trên cơ sở so sánh doanh thu với chi phí của từng hoạt động. Kết quả kinh doanh của doanh nghiệp VTĐS phải được phân phối và sử dụng theo đúng mục đích phù hợp với cơ chế tài chính quy định. Để đáp ứng được các yêu cầu quản lý về xác định kết quả và phân phối kết quả hoạt động SXKD VTĐS, kế toán phải thực hiện tốt các yêu cầu và nhiệm vụ sau đây:

- Phải phản ánh và ghi chép đầy đủ, kịp thời và chính xác các khoản doanh thu, các khoản giảm trừ doanh thu và chi phí của từng hoạt động VTĐS (hàng hóa, hành khách) trong doanh nghiệp, đồng thời theo

đòi và đơn đốc các khoản phải thu của khách hàng.

- Phải phản ánh và tính toán chính xác kết quả của từng hoạt động, giám sát tình hình thực hiện nghĩa vụ với Nhà nước và tình hình phân phối kết quả các hoạt động VTĐS (hàng hóa, hành khách).

- Cung cấp các thông tin kế toán phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính và định kỳ phân tích hoạt động kinh tế liên quan đến quá trình tiêu thụ, xác định và phân phối kết quả dịch vụ VTĐS.

## 3. ĐẶC ĐIỂM HOẠT ĐỘNG KINH DOANH VTĐS ẢNH HƯỞNG TỚI KẾ TOÁN KẾT QUẢ KINH DOANH

### 3.1. Đặc điểm của hoạt động kinh doanh VTĐS

VTĐS là một trong những ngành kinh doanh dịch vụ phục vụ nhu cầu vận chuyển hàng hóa, đi lại của nhân dân bằng phương tiện VTĐS. Dịch vụ VTĐS có 4 đặc điểm cơ bản:

- Tính vô hình (Intangible): Dịch vụ VTĐS không định hình, người ta không thể sờ thấy, nhìn thấy được trước khi tiêu dùng chúng. Sản phẩm của hoạt động dịch vụ VTĐS không có hình thái vật chất. Đây là đặc điểm nổi bật nhất và là sự khác biệt căn bản nhất giữa dịch vụ nói chung, dịch vụ VTĐS nói riêng với các hoạt động sản xuất vật chất hữu hình.

- Tính không thể dự trữ, tồn kho (Highly perishable): Sản phẩm của hoạt động dịch vụ VTĐS không có khả năng lưu trữ và cất trữ được, không có quá trình nhập, xuất kho sản phẩm. Vì vậy, trong kinh doanh dịch vụ VTĐS sẽ không có lưu kho, tồn kho dịch vụ, chỉ có lưu kho, tồn kho nhiên liệu, vật liệu dự trữ cho quá trình sản xuất VTĐS.

- Tính không tách rời (Inseparability): Dịch vụ VTĐS không thể tách rời khỏi nguồn gốc tạo ra dịch vụ cho dù đó là con người hay máy móc. Trong khi đó, hàng hóa vật chất vẫn tồn tại không phụ thuộc vào sự có mặt hay vắng mặt nguồn gốc của mình. Nhìn từ góc độ tiêu dùng thì quá trình sản xuất và quá trình tiêu dùng dịch vụ VTĐS được tiến hành đồng thời, kết thúc quá trình sản xuất sản phẩm được tiêu thụ. Không gian, thời gian sản xuất và tiêu dùng dịch vụ VTĐS trùng nhau.

- Tính không đồng nhất (Heterogenety): Chất lượng của dịch vụ VTĐS thường khó kiểm soát hơn so với chất lượng sản phẩm sản xuất vật chất hữu hình. Điều đó phụ thuộc vào doanh nghiệp cung cấp dịch vụ VTĐS, thời gian và đặc điểm tuyến đường sắt mà hành khách hoặc hàng hóa được vận chuyển, thông tin thương hiệu.

giá cước, giá vé. Mức độ thỏa mãn của hành khách, chủ hàng mà dịch vụ mang lại phụ thuộc rất lớn vào hoạt động của đội ngũ nhân viên, vào chất lượng phương tiện vận tải, hạ tầng đường sá.

### 3.2. Đặc điểm tổ chức kế toán kết quả kinh doanh dịch vụ VTĐS

Đặc điểm của hoạt động kinh doanh VTĐS ảnh hưởng đến tổ chức kế toán kết quả SXKD dịch vụ VTĐS. Như trên đã nói, dịch vụ VTĐS có nhiều tính chất, đặc điểm riêng, khác biệt với các ngành sản xuất vật chất khác. Những điểm đặc thù của kinh doanh VTĐS có ảnh hưởng mạnh mẽ đến công tác kế toán nói chung, công tác kế toán kết quả kinh doanh nói riêng, cụ thể:

- Một là, kết quả hoạt động cung cấp dịch vụ VTĐS không có hình thái hiện vật cụ thể mà được thể hiện bằng lợi ích cho khách hàng thông qua việc thỏa mãn nhu cầu vận tải hàng hóa của khách hàng, như cầu đi lại của người dân. Đặc điểm này dẫn đến việc vận dụng tài khoản khi hạch toán quá trình sản xuất, tiêu thụ dịch vụ VTĐS có khác so với doanh nghiệp sản xuất vật chất (không sử dụng tài khoản 155 thành phẩm).

- Hai là, dịch vụ VTĐS có sự điều hành sản xuất tập trung, thống nhất, không thể tách rời khỏi nguồn gốc tạo ra dịch vụ. Quá trình sản xuất và quá trình tiêu dùng dịch vụ VTĐS được tiến hành đồng thời. Cuối kỳ, toàn bộ chi phí sản xuất VTĐS theo định mức sẽ được kết chuyển thẳng sang giá vốn hàng bán, dịch vụ được tiêu thụ không có quá trình nhập kho thành phẩm.

- Ba là, về mặt tổ chức quản lý kinh doanh, để đảm bảo tính ổn định của chất lượng dịch vụ, doanh nghiệp VTĐS thực hiện quản lý hoạt động kinh doanh theo quy trình thực hiện dịch vụ VTĐS. Quy trình thực hiện dịch vụ VTĐS bao gồm nhiều công đoạn, nhiều bộ phận tham gia (điều hành vận tải, đầu máy, toa xe, bộ phận phục vụ trên tàu, dưới ga, trạm vận tải...). Vì vậy, kế toán kết quả kinh doanh cần phải được hạch toán chi tiết theo từng hoạt động, theo từng công đoạn thực hiện dịch vụ VTĐS.

## 4. TÀI KHOẢN VÀ GHI CHÉP TÀI KHOẢN

### 4.1. Các tài khoản sử dụng

Để ghi nhận chi phí, kế toán sử dụng các tài khoản (TK) theo quy định của hệ thống TK thống nhất gồm: TK 621 (Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp), TK 622 (Chi phí nhân công trực tiếp), TK 627 (Chi phí sản xuất chung), TK 154 (Chi phí SXKD dở dang) và TK 642 (Chi phí quản lý doanh nghiệp). Các TK chi phí được ghi chép chi tiết theo hệ thống 56 KMC các công ty cổ phần VTĐS đang áp dụng.

Ghi nhận doanh thu cung cấp dịch vụ VTĐS, kế toán áp dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 - doanh thu và thu nhập khác. Doanh thu cung cấp dịch vụ VTĐS được ghi nhận khi kết quả của giao dịch đó được xác định một cách đáng tin cậy. Kết quả cung cấp dịch vụ VTĐS được xác định khi thỏa mãn tất cả 4 điều kiện sau:

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;
- Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;

- Xác định được phân công việc đã hoàn thành vào ngày lập bảng cân đối kế toán;

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

Kế toán doanh thu và kết quả kinh doanh VTĐS sử dụng chủ yếu các TK sau: TK 511 (doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ), TK 521 (các khoản giảm trừ doanh thu), TK 632 (giá vốn hàng bán), TK 821 (chi phí thuế TNDN); TK 911 (xác định kết quả kinh doanh).

### 4.2. Xác định kết quả kinh doanh và ghi chép tài khoản

Kết quả kinh doanh VTĐS được xác định trên cơ sở so sánh doanh thu và chi phí liên quan đến hoạt động kinh doanh dịch vụ, được biểu hiện bằng số tiền lãi hoặc lỗ trong một kỳ. Kết quả kinh doanh VTĐS được xác định và phân phối theo trình tự được quy định. Đồng thời, kết quả kinh doanh VTĐS được xác định chi tiết theo từng loại hình VTĐS (hàng hóa, hành khách) hoặc chi tiết hơn đáp ứng theo yêu cầu quản lý chi tiết của DN.

Căn cứ vào doanh thu, chi phí (CP) trực tiếp, CP sản xuất chung (SXC), CP quản lý doanh nghiệp (QLDN) để tính toán:

Lãi trước thuế (hoạch lỗ) = Doanh thu - (CP trực tiếp + CP SXC + CP QLDN)

Lãi sau thuế = Lãi trước thuế - CP thuế thu nhập DN

Trong đó, CP thuế thu nhập DN = Thuế suất thuế TNDN x Lãi trước thuế

Thuế suất thuế TNDN hiện nay là 20%.

\* *Bút toán kết chuyển và xác định kết quả kinh doanh*

Tổng giá thành sản phẩm	Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ	+	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ
-------------------------	---------------------------------	---	-------------------------------------	----------------------------------

- Cuối kỳ, kế toán tính giá thành dịch vụ VTĐS đã hoàn thành bằng phương pháp kỹ thuật phù hợp, trên cơ sở công thức tính giá thành cơ bản:

Đối với các doanh nghiệp VTĐS, do đặc điểm SXKD VTĐS là thường xuyên, liên tục, ít chịu ảnh hưởng của thời tiết, khí hậu nên số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ và cuối kỳ tương đương nhau, chỉ phí sản xuất dở dang đầu kỳ và cuối kỳ xấp xỉ nhau, do đó tổng giá thành sản phẩm VTĐS trong kỳ bằng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ (theo định mức).

Bút toán kết chuyển giá thành thực tế của khối lượng dịch vụ VTĐS đã hoàn thành và đã tiêu thụ trong kỳ:

Nợ TK 632

Có TK 154

- Kết chuyển các khoản doanh thu:

Kết chuyển doanh thu VTĐS, chủ y các trường hợp chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán (giá cước hàng hóa, giá vé hành khách)... làm khoản doanh thu giảm đi, thực hiện bút toán kết chuyển các khoản giảm trừ doanh thu sau đó mới kết chuyển doanh thu. Kết chuyển các khoản giảm trừ doanh thu:

Nợ TK 511

Có TK 521

Kết chuyển doanh thu cung cấp dịch vụ VTĐS,

doanh thu hoạt động tài chính và thu nhập khác:

Nợ TK 511, 515, 711

Có TK 911

- Kết chuyển giá vốn, CP tài chính, CP QLDN, CP khác và CP thuế TNDN:

Nợ TK 911

Có TK 632, 635, 642, 811, 821

- Xác định kết quả kinh doanh

Doanh nghiệp lãi:

Nợ TK 911

Có TK 4212

Doanh nghiệp lỗ ghi bút toán ngược lại

- Kết chuyển thuế GTGT được khấu trừ

Nợ TK 3331

Có TK 133

Đối với doanh nghiệp, thông thường có hai hệ thống kế toán được sử dụng là: Kế toán tài chính và Kế toán quản trị. Hai hệ thống này được thiết lập để đáp ứng những nhu cầu thông tin cho các đối tượng khác nhau, nhưng có quan hệ với nhau trong hoạt động quản trị doanh nghiệp. Kế toán tài chính có tính chất bắt buộc đối với các doanh nghiệp do Nhà nước quy định với những chuẩn mực chung cho mọi doanh nghiệp. Hệ thống kế toán quản trị do doanh nghiệp xây dựng theo mục tiêu quản trị của mình. Hệ thống kế toán này không hoàn toàn đồng nhất giữa các doanh nghiệp vì nó được thiết lập tùy thuộc đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Kinh doanh VTĐS có tính chất đa dạng về phương thức thực hiện dịch vụ dẫn đến sự phức tạp trong tổ chức kế toán quản trị, xác định đối tượng kế toán tập hợp chi phí, đối tượng ghi nhận doanh thu và xác định kết quả kinh doanh. Theo yêu cầu của quản trị doanh nghiệp VTĐS, kết quả kinh doanh cần được chi tiết theo từng loại hoạt động, loại tàu, theo từng tuyến đường...

Với số liệu kế toán, thống kê ban đầu hiện hành, doanh nghiệp VTĐS có thể hạch toán chi tiết được sản lượng vận tải (TKm hàng hóa; HKKm, TKm hành lý tàu địa phương, thống nhất) và tiền thu theo nhiệm vụ thu, thu hộ, đối chiếu với phần của công ty khác thu hộ, từ đó tính toán được sản phẩm vận tải và doanh thu vận tải của công ty, chi tiết theo từng loại hoạt động vận tải (hàng hóa, hành khách (HK), hành lý tàu địa phương, thống nhất).

Về hạch toán chi phí, những chi phí có cùng công dụng kinh tế và địa điểm phát sinh sẽ được xếp vào một loại, gọi là các khoản mục chi phí (KMC). Doanh nghiệp VTĐS hạch toán chi tiết chi phí thành 56 KMC: Phần A (chi phí sản xuất) gồm 22 KMC, phần B (chi phí phục vụ sản xuất) gồm 34 KMC. Đa số KMC phần A là chi trực tiếp, hạch toán riêng theo từng loại hoạt động (hàng hóa, HK thống nhất, HK địa phương). Các KMC phần B và một số KMC phần A được hạch toán chung. Vì vậy, muốn hạch toán chi tiết cần phải phân bổ chi phí theo các tiêu thức phù hợp với từng KMC. Mục tiêu của việc phân bổ chi phí chung là để tính toán, quy nạp đầy đủ chi phí sản xuất cho các đối tượng chịu chi phí làm cơ sở cho việc

kiểm soát chi phí, tính giá thành và giá vốn của dịch vụ hoàn thành và xác định kết quả kinh doanh.

Mức độ chính xác của kết quả phân bổ phụ thuộc vào sự phù hợp của tiêu chuẩn phân bổ được lựa chọn. Về nguyên tắc, tiêu chuẩn phân bổ thích hợp phải phản ánh được quy luật phát sinh, vận động của chi phí và đảm bảo nguyên tắc kế toán (nguyên tắc trọng yếu, phù hợp, giá gốc, kỳ kế toán...). Tùy theo đặc điểm, tính chất của khoản chi phí cần phân bổ mà xác định và lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ phù hợp với từng KMC, các tiêu thức có thể là: đoàn tàu km, Tấn km tổng trong... Hệ thống kế toán quản trị VTĐS ghi chép các số liệu bằng đơn vị tiền tệ (VNĐ) và hiện vật (Tấn km, HKkm), chi tiết theo quá trình chuyển hóa nguồn lực thành kết quả theo cấu trúc hoạt động kinh doanh VTĐS của doanh nghiệp như phân tích ở trên, cho phép nhà quản trị trong doanh nghiệp thấy rõ hơn mối quan hệ nhân - quả tương ứng với quyết định đưa ra, giúp nâng cao hiệu quả quản lý doanh nghiệp.

#### Tài liệu tham khảo

- [1]. Bộ Tài chính (2001), *Chuẩn mực kế toán số 14*.
- [2]. Nguyễn Thị Hồng Hạnh (2017), *Kế toán doanh nghiệp vận tải*, NXB. GTVT.
- [3]. Andrew F. Daughety, Ronald R. Braeutigam ((2011)), *Analytical Studies in Transport Economics, Cambridge University Press*, pp.3-26, pp.207-220.
- [4]. Toshiya Jitsuzumi, Akihiro Nakamura (2010), *Causes of inefficiency in Japanese railways: Application of DEA for managers and policymakers*, The Socio-Economic Planning Sciences 44, pp.161-173.

**Ngày nhận bài: 10/4/2020**

**Ngày chấp nhận đăng: 22/4/2020**

**Người phản biện: PGS. TS. Vũ Trọng Tích  
PGS. TS. Vũ Văn Diệp**