

ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
KHOA KẾ TOÁN
Chủ biên: PGS. TS. NGUYỄN THỊ ĐÔNG

Giáo trình Lý thuyết HẠCH TOÁN KẾ TOÁN



NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH
Hà Nội, 2/2007

**ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
KHOA KẾ TOÁN
Chủ biên: PGS. TS. NGUYỄN THỊ ĐÔNG**

Giáo trình

Lý thuyết

HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH
Hà Nội, 2007

LỜI NÓI ĐẦU

Để đáp ứng kịp thời nhu cầu về tài liệu cho giảng dạy, học tập của Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Bộ môn Kế toán - Khoa Kế toán đã tiến hành tổ chức biên soạn và xuất bản cuốn "Giáo trình Lý thuyết Hạch toán Kế toán".

Trong lần xuất bản này, các tác giả tham gia biên soạn sách đã tiếp thu nghiêm túc những đóng góp của người đọc về những điểm cần chỉnh lý, sửa chữa và bổ sung; đảm bảo tính cơ bản, hiện đại và tính chính xác, khoa học của Giáo trình. "Giáo trình Lý thuyết Hạch toán Kế toán" là tài liệu chính thống, bắt buộc sử dụng trong đào tạo chuyên ngành kế toán - kiểm toán của Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, đồng thời Giáo trình còn là tài liệu tốt cho các bạn đọc quan tâm khác.

Tham gia chỉ đạo biên soạn và trực tiếp biên soạn giáo trình là tập thể cán bộ giảng dạy của Khoa Kế toán - Đại học Kinh tế Quốc dân sau đây:

1. PGS. TS. Nguyễn Minh Phương - Trường Khoa Kế toán - Biên soạn chương 7.
2. PGS. TS. Nguyễn Thị Đông - Chủ biên; đồng thời biên soạn chương 9 và chương 10.
3. PGS. TS. Đặng Thị Loan - Biên soạn chương 1 và chương 2.

4. PGS. TS Phạm Thị Gái - Biên soạn chương 3 và chương 5.

5. PGS. TS. Nguyễn Văn Công - Biên soạn chương 4, chương 6 và chương 8.

Tập thể người chỉ đạo, biên soạn sách của Khoa Kế toán, Đại học Kinh tế Quốc dân xin giới thiệu cuốn sách với các độc giả; rất mong nhận được những ý kiến đóng góp có tính xây dựng của các quý vị cho lần xuất bản sau.

Hà nội, ngày 10/02/2007

T/M TẬP THỂ TÁC GIẢ

Chủ biên

PGS. TS. NGUYỄN THỊ ĐÔNG

Chương 1

BẢN CHẤT CỦA HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

1.1. TÍNH TẤT YẾU KHÁCH QUAN CỦA HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

Sản xuất ra của cải vật chất là cơ sở tồn tại và phát triển của xã hội loài người. Chính vì vậy, ngay từ thời cổ xưa người ta đã thấy sự cần thiết muốn duy trì và phát triển đời sống của mình và xã hội thì phải tiến hành sản xuất những vật dùng, thức ăn, đồ mặc, nhà ở như thế nào; muốn sản xuất phải hao phí bao nhiêu sức lao động và phải có những tư liệu sản xuất gì, trong thời gian bao lâu; kết quả sản xuất sẽ phân phối như thế nào v.v.. Tất cả những điều liên quan đến sản xuất mà con người quan tâm đã đặt ra nhu cầu tất yếu phải thực hiện chức năng quản lý sản xuất.

Như vậy sự cần thiết phải giám đốc và quản lý quá trình hoạt động kinh tế không phải chỉ là nhu cầu mới được phát sinh gần đây, mà thực ra đã phát sinh rất sớm trong lịch sử nhân loại và tồn tại trong các hình thái kinh tế xã hội khác nhau. Xã hội loài người càng phát triển, thì mức độ quan tâm của con người đến hoạt động sản xuất càng tăng, nghĩa là càng cần thiết phải tăng cường quản lý sản xuất. Về vấn đề này, Các Mác đã viết "Trong tất cả các hình thái xã hội, người ta đều phải quan tâm đến thời gian cần dùng để sản xuất ra tư liệu tiêu dùng, nhưng mức độ quan tâm có khác nhau tùy theo trình độ của nền văn minh"¹.

Để quản lý được các hoạt động kinh tế cần có số liệu. để có được các số liệu phục vụ cho hoạt động quản lý, giám sát đòi hỏi

¹ Các Mác, Tư bản quyền thứ nhất, tập 1, tr. 105, bản tiếng Việt, NXB Sự thật, Hà Nội 1959.

phải thực hiện việc quan sát, đo lường, tính toán và ghi chép các hoạt động đó.

Quan sát các quá trình và hiện tượng kinh tế là giai đoạn đầu tiên của việc phản ánh và giám đốc quá trình tái sản xuất xã hội. Đo lường mọi hao phí trong sản xuất và kết quả của sản xuất là biểu hiện những đối tượng đó bằng các đơn vị đo lường thích hợp (thước đo hiện vật, thước đo lao động, thước đo bằng tiền).

Tính toán là quá trình sử dụng các phép tính, các phương pháp tổng hợp phân tích để xác định các chỉ tiêu cần thiết, thông qua đó để biết được tiến độ thực hiện các mục tiêu, dự án và hiệu quả của hoạt động kinh tế.

Ghi chép là quá trình thu thập, xử lý và ghi lại tình hình, kết quả của các hoạt động kinh tế trong từng thời kỳ, từng địa điểm phát sinh theo một trật tự nhất định. Qua ghi chép có thể thực hiện được việc phản ánh và kiểm tra toàn diện, có hệ thống các hoạt động sản xuất xã hội.

Việc quan sát, đo lường, tính toán và ghi chép kinh tế nói trên, nhằm thực hiện chức năng phản ánh và giám sát các hoạt động kinh tế gọi là hạch toán. Vì vậy hạch toán là nhu cầu khách quan của xã hội và là công cụ quan trọng phục vụ cho quản lý kinh tế. Hạch toán ra đời cùng với quá trình kinh tế với tư cách là do yêu cầu của sản xuất đòi hỏi phải có sự kiểm tra giám sát về lượng những hao phí và kết quả mà quá trình sản xuất tạo ra.

Như vậy, hạch toán là một hệ thống điều tra quan sát, tính toán, đo lường và ghi chép các quá trình kinh tế, nhằm quản lý các quá trình đó ngày một chặt chẽ hơn.

Với cách khái quát trên chúng ta có thể thấy hạch toán là một nhu cầu khách quan của bản thân quá trình sản xuất cũng như của xã hội, nhu cầu đó được tồn tại rộng rãi ở tất cả các hình thái xã hội khác nhau và ngày càng tăng, tùy theo sự phát triển của xã hội. Tuy nhiên, trong các hình thái xã hội khác nhau, đối tượng và nội dung của hạch toán cũng khác nhau, vì mỗi chế độ xã hội có một phương

thức sản xuất riêng. Phương thức sản xuất thay đổi, làm cho toàn bộ cơ cấu kinh tế xã hội và chính trị thay đổi. Và như vậy, mục đích, phương pháp quan sát, đo lường và ghi chép cũng thay đổi cùng với sự thay đổi của phương thức sản xuất. Đồng thời cùng với sự phát triển của sản xuất xã hội, hạch toán cũng không ngừng được phát triển và hoàn thiện về phương pháp cũng như hình thức tổ chức. Điều này có thể dễ dàng nhận thức được thông qua việc nghiên cứu quá trình nảy sinh và phát triển của hạch toán kế toán.

Trong thời kỳ nguyên thủy, sản xuất chưa phát triển, nhu cầu và khả năng thu nhận thông tin chưa nhiều, hạch toán được tiến hành bằng các phương thức hết sức đơn giản: đánh dấu lên thân cây, buộc nút trên các dây thừng... để ghi nhớ các thông tin cần thiết. Cũng do sản xuất còn lạc hậu nên ở giai đoạn này chưa có của cải dư thừa, chưa hình thành các giai cấp khác nhau. Vì vậy, trong thời kỳ này hạch toán được sử dụng phục vụ lợi ích của toàn xã hội.

Khi xã hội chuyển sang chế độ nô lệ thì ý nghĩa nhiệm vụ của hạch toán cũng thay đổi. Hạch toán trước hết được sử dụng trong các trang trại để theo dõi kết quả sử dụng nô lệ và chiếm dụng lao động của nô lệ, để vợ vét được nhiều sản phẩm thặng dư. Ngoài ra hạch toán còn được sử dụng trong các phòng đổi tiền, các nhà thờ và trong lĩnh vực tài chính nhà nước... để theo dõi các nghiệp vụ về giao dịch, thanh toán và buôn bán. Sở kế toán đã xuất hiện thay cho cách ghi và đánh dấu của thời nguyên thủy.

Đến thời kỳ phong kiến, sự phát triển mạnh mẽ của nông nghiệp với quy mô lớn gắn liền với sự ra đời của địa chủ và nông dân, với sự ra đời của địa tô phong kiến, với chế độ cho vay nặng lãi của địa chủ với nông dân... Những quan hệ kinh tế mới này đã nảy sinh và tác động đến sự phát triển tiếp theo của hạch toán kế toán với hệ thống sổ sách phong phú và chi tiết hơn.

Đáng chú ý là thời kỳ tư bản chủ nghĩa với sự phát triển nhanh chóng của thương nghiệp và sau đó cả nông nghiệp. Lúc này các quan hệ trao đổi, buôn bán được mở rộng đặt ra nhu cầu phải hạch toán các mối quan hệ nảy sinh trong quá trình vận động của các tư

bản cá biệt. Sự xuất hiện của các đối tượng mới này của kế toán lại là nguồn gốc cho sự ra đời của phương pháp đối ứng tài khoản trong kế toán. Cũng từ đó, phương pháp hạch toán kế toán đã được hình thành và ứng dụng rộng rãi gồm một hệ thống hoàn chỉnh: chứng từ, đối ứng tài khoản, tính giá, tổng hợp - cân đối kế toán. Tuy nhiên, chế độ tư hữu về tư liệu sản xuất cùng với các quy luật kinh tế tương ứng lại hạn chế sự phát triển và tính khoa học của hạch toán kế toán. Trong điều kiện của chủ nghĩa xã hội, với sự xuất hiện của chế độ công hữu về tư liệu sản xuất và với trình độ xã hội hoá cao của nền sản xuất, hạch toán kế toán mới trở thành môn khoa học chân chính và phát huy đầy đủ vị trí của mình. Về vị trí của hạch toán dưới chủ nghĩa xã hội V.I.Lênin đã khẳng định: "Chủ nghĩa xã hội trước hết là hạch toán"².

Thật vậy, một nền sản xuất với quy mô ngày càng lớn, với trình độ xã hội hoá và sức phát triển sản xuất ngày càng cao, với yêu cầu quy luật kinh tế mới phát sinh... không thể không tăng cường hạch toán kế toán về mọi mặt. Đồng thời chế độ xã hội chủ nghĩa cũng tạo ra những tiền đề cho sự phát triển nhanh chóng và toàn diện của hạch toán kế toán. Chế độ công hữu tư liệu sản xuất với động lực từ con người và mục tiêu vì con người sẽ tạo điều kiện phát triển và ứng dụng tiến bộ khoa học kỹ thuật trong mọi lĩnh vực trong đó có hạch toán kế toán. Và như vậy chỉ dưới chế độ xã hội chủ nghĩa hạch toán mới trở thành một công cụ để lãnh đạo nền kinh tế và phục vụ cho mọi nhu cầu của các thành viên trong xã hội.

1.2. HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG HỆ THỐNG CÁC LOẠI HẠCH TOÁN

1.2.1. Các thước đo sử dụng trong hạch toán

Nội dung chủ yếu của hạch toán là quan sát, đo lường, ghi chép để kiểm tra và quản lý các quá trình kinh tế. Vì vậy hạch toán phải

² V.I.Lênin toàn tập, tập 6, tr.255.

sử dụng một số thước đo nhất định biểu hiện số lượng và chất lượng các loại tài sản, các nghiệp vụ kinh tế.

Trong hạch toán đã áp dụng 3 loại thước đo: hiện vật, lao động, giá trị.

- Thước đo hiện vật: dùng để xác định tài liệu về tình hình tài sản hiện có hoặc đã tiêu hao, mà phương thức sử dụng là cân, đo, đếm... Đơn vị đo hiện vật tùy thuộc vào tính tự nhiên của đối tượng được tính toán. Ví dụ: trọng lượng (kg, tạ, tấn), thể tích (m^3), diện tích (ha), độ dài (mét) là những đơn vị đo lường hiện vật v.v.. Sử dụng thước đo hiện vật để hạch toán vật tư tài sản và trong việc giám sát tình hình thực hiện các chỉ tiêu dự kiến về mặt số lượng, như số lượng vật tư dự trữ, số lượng vật liệu tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm, số lượng sản phẩm sản xuất ra v.v.. Đồng thời thông qua chỉ tiêu số lượng cũng phản ánh về mặt chất lượng ở một mức độ nhất định. Tuy nhiên thước đo hiện vật cũng có mặt hạn chế, nó chỉ được sử dụng để xác định số lượng các vật phẩm có cùng chất lượng, nên nó không thể cung cấp được chỉ tiêu tổng hợp về số lượng đối với các loại vật tư tài sản có chất lượng khác nhau.

- Thước đo lao động: được sử dụng để xác định số lượng thời gian lao động hao phí trong một quá trình kinh doanh, một công tác nào đó. Đơn vị dùng để thể hiện là ngày công, giờ công... Dùng thước đo lao động để hạch toán giúp ta xác định được năng suất lao động của công nhân, có căn cứ để tính lương cho công nhân hoặc phân phối thu nhập cho xã viên.

Thường thước đo lao động được sử dụng cùng với thước đo hiện vật. Ví dụ: khi xác định và giám đốc tình hình định mức sản lượng, cần phải sử dụng đồng thời đơn vị đo lường hiện vật và đơn vị đo lường lao động.

Thước đo lao động không thể dùng để tổng hợp toàn bộ thời gian công tác hao phí của toàn thể công nhân viên chức, do tính chất công tác của mỗi người khác nhau, do vậy trong nhiều trường hợp chưa tính được chỉ tiêu tổng hợp bằng thước đo lao động.

- Thước đo tiền tệ: là sử dụng tiền làm đơn vị tính thống nhất để phản ánh các chỉ tiêu kinh tế, các loại vật tư, tài sản; trong điều kiện còn tồn tại nền sản xuất hàng hoá thì mọi loại vật tư, tài sản, mọi hao phí vật chất và kết quả trong sản xuất đều có thể dùng tiền để biểu hiện. Thước đo tiền tệ cho phép tính được các chỉ tiêu tổng hợp về các loại vật tư, tài sản khác nhau: như chỉ tiêu tổng số vốn kinh doanh... Tổng hợp các loại chi phí khác nhau trong một quá trình sản xuất: như chỉ tiêu tổng số chi phí sản xuất, tổng giá thành sản phẩm... Có thể so sánh các chỉ tiêu kinh tế tương ứng để xác định hiệu quả kinh doanh và hiệu quả sử dụng vốn. Qua đó có thể thực hiện giám đốc bằng đồng tiền đối với tất cả mọi loại hoạt động kinh tế.

Cả ba loại thước đo đều cần thiết trong hạch toán và có tác dụng bổ sung cho nhau để phản ánh và giám đốc toàn diện các chỉ tiêu số lượng và chất lượng trong hoạt động kinh doanh. Vì vậy trong hạch toán, thước đo tiền tệ được sử dụng kết hợp với thước đo hiện vật và thước đo lao động.

1.2.2. Các loại hạch toán

Để quan sát phản ánh và giám đốc các quá trình sản xuất kinh doanh và sử dụng vốn một cách đầy đủ kịp thời chính xác phục vụ nhạy bén việc chỉ đạo và quản lý kinh tế đòi hỏi phải sử dụng các loại hạch toán khác nhau. Mỗi loại hạch toán có đặc điểm và nhiệm vụ riêng.

a) Hạch toán nghiệp vụ (còn gọi là hạch toán nghiệp vụ kỹ thuật): là sự quan sát, phản ánh và giám đốc trực tiếp từng nghiệp vụ kinh tế kỹ thuật cụ thể, để chỉ đạo thường xuyên và kịp thời các nghiệp vụ đó. Đối tượng của hạch toán nghiệp vụ là các nghiệp vụ kinh tế hoặc kỹ thuật sản xuất như tiến độ thực hiện các hoạt động cung cấp, sản xuất, tiêu thụ, tình hình biến động và sử dụng các yếu tố của quá trình tái sản xuất, các nghiệp vụ cụ thể về kết quả sản xuất kinh doanh v.v... Đặc điểm của hạch toán nghiệp vụ là không chuyên dùng một loại thước đo nào, mà căn cứ vào tính chất của từng nghiệp vụ và yêu cầu quản lý mà sử dụng một trong ba thước

do thích hợp. Hạch toán nghiệp vụ thường sử dụng các phương tiện thu thập, truyền tin đơn giản như chứng từ ban đầu, điện thoại, điện báo hoặc truyền miệng. Với đối tượng rất chung và phương pháp rất đơn giản nên hạch toán nghiệp vụ chưa trở thành môn khoa học độc lập. Đặc điểm đó của hạch toán nghiệp vụ chi phối cả những đặc điểm của thông tin thu được từ hạch toán nghiệp vụ kỹ thuật (thường gọi tắt là thông tin nghiệp vụ). Những đặc điểm nổi bật của thông tin nghiệp vụ là:

1- Đó là những thông tin "hoá tốc" dùng cho lãnh đạo nghiệp vụ kỹ thuật ngày nay. Do đó nó được quan tâm trước hết và chủ yếu ở yêu cầu kịp thời hơn là yêu cầu toàn diện, cũng vì thế, hệ thống thông tin này thường không xây dựng những bức tranh toàn cảnh về sự vật, hiện tượng cũng như quá trình vận động của nó.

2- Lĩnh vực thuộc khách thể của thông tin này rất rộng nhưng không phải là luôn luôn thông tin đầy đủ về mọi khách thể thuộc lĩnh vực này. Tuy yêu cầu cụ thể có thể chỉ thông tin một phần nhỏ khách thể cần cho lãnh đạo nghiệp vụ kịp thời.

3- Thông tin nghiệp vụ thường là kết quả của giai đoạn đầu của quá trình nhận thức - chưa qua quá trình tổng hợp chọn lọc nào, lại do yêu cầu thông tin nhanh, kịp thời, do vậy đối với thông tin nghiệp vụ không thể yêu cầu tuyệt đối chính xác. Tuy nhiên, thông tin nghiệp vụ cần phải đạt tới mức độ chính xác nhất định để dùng làm căn cứ đề ra các biện pháp cần thiết và đúng đắn để thực hiện tốt các nghiệp vụ kinh tế.

Như vậy chúng ta thấy rằng nhiệm vụ chủ yếu của hạch toán nghiệp vụ là cung cấp thông tin cần thiết để trực tiếp chỉ đạo nghiệp vụ kinh tế, vì vậy khi cần tìm ra những chỉ tiêu tổng hợp thì rất ít dùng đến tài liệu của hạch toán nghiệp vụ. Đó cũng là điểm khác nhau giữa hạch toán nghiệp vụ với các loại hạch toán khác.

b) Hạch toán thống kê: là một môn khoa học, nghiên cứu mặt lượng trong mối quan hệ mật thiết với mặt chất của các hiện tượng kinh tế xã hội số lớn trong điều kiện thời gian và địa điểm cụ thể nhằm rút ra bản chất và tính quy luật trong sự phát triển của các

hiện tượng đó. Thích ứng với đối tượng này hạch toán thống kê đã xây dựng một hệ thống phương pháp khoa học riêng như điều tra thống kê, phân tổ thống kê, số tuyệt đối, số tương đối, số bình quân và chỉ số. Hệ thống phương pháp này thể hiện đầy đủ quá trình nhận thức khách quan sự vật. Với đối tượng và phương pháp trên, có thể sử dụng tất cả các loại thước đo.

Hạch toán thống kê có tính tổng hợp rất lớn. Tuy vậy hạch toán thống kê có một số đặc điểm riêng, khác với hạch toán kế toán:

- Hạch toán thống kê không chỉ nghiên cứu hoạt động kinh tế, mà còn nghiên cứu các hiện tượng khác, thuộc về quan hệ sản xuất và các tình hình khác thuộc về sinh hoạt xã hội.

- Đối với các hiện tượng trên, thống kê không nghiên cứu và giám đốc một cách toàn diện và liên tục, mà chỉ nghiên cứu và giám đốc trong điều kiện thời gian cụ thể, địa điểm cụ thể.

- Phạm vi nghiên cứu của hạch toán thống kê rất rộng: cả nước, các cấp hành chính của Trung ương (Bộ) và địa phương (tỉnh, huyện). Nhiệm vụ chủ yếu của thống kê là nghiên cứu hiện tượng số lớn nhưng không chỉ hạn chế trong phạm vi đó mà còn nghiên cứu các hiện tượng cá biệt.

Tóm lại, hạch toán thống kê là một loại hạch toán nghiên cứu và giám đốc nhằm trình bày được nguyên nhân của những hiện tượng nghiên cứu và xác định được tính quy luật về sự phát triển của sự vật. Hạch toán thống kê cũng sử dụng 3 loại thước đo: hiện vật, lao động và giá trị. Sử dụng thước đo nào là đo đặc điểm của hiện tượng nghiên cứu và nhiệm vụ của thống kê, cho nên, trong hạch toán thống kê không có loại thước đo nào được xem là chủ yếu.

c) Hạch toán kế toán: là một môn khoa học phản ánh và giám đốc các mặt hoạt động kinh tế tài chính ở tất cả các doanh nghiệp, tổ chức sự nghiệp và các cơ quan. So với hạch toán nghiệp vụ và hạch toán thống kê thì hạch toán kế toán có những đặc điểm sau:

- Hạch toán kế toán phản ánh và giám đốc một cách liên tục, toàn diện và có hệ thống tất cả các loại vật tư tiền vốn và mọi hoạt động kinh tế. Về thực chất hạch toán kế toán nghiên cứu tài sản trong mối quan hệ với nguồn hình thành và quá trình vận động của tài sản trong các tổ chức, các đơn vị. Nhờ đó mà hạch toán kế toán thực hiện được sự giám đốc liên tục cả trước, trong và sau quá trình sản xuất kinh doanh và sử dụng vốn.

- Để thực hiện chức năng phản ánh và giám đốc của mình, hạch toán kế toán cũng sử dụng 3 loại thước đo, nhưng thước đo tiền tệ được coi là chủ yếu. Nghĩa là trong kế toán mọi nghiệp vụ kinh tế đều được ghi chép theo giá trị và biểu hiện bằng tiền. Nhờ đó mà hạch toán kế toán cung cấp được các chỉ tiêu tổng hợp phục vụ cho việc giám đốc tình hình thực hiện kế hoạch kinh tế tài chính.

- Để nghiên cứu đối tượng của mình, hạch toán kế toán đã sử dụng hệ thống phương pháp nghiên cứu khoa học như chứng từ, đối ứng tài khoản, tính giá, tổng hợp - cân đối kế toán. Trong đó phương pháp lập chứng từ kế toán là thủ tục hạch toán đầu tiên và bắt buộc phải có đối với mọi nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Nhờ đó mà số liệu do kế toán phản ánh bảo đảm phản ánh được tính chính xác và có cơ sở pháp lý vững chắc.

Ba loại hạch toán trên tuy có nội dung, nhiệm vụ và phương pháp riêng, nhưng có mối quan hệ mật thiết với nhau trong việc thực hiện chức năng phản ánh và giám đốc quá trình tái sản xuất xã hội. Mối quan hệ này thể hiện ở chỗ:

- Cả ba loại hạch toán đều nhằm thu thập, ghi chép và truyền đạt những thông tin về kinh tế tài chính, là những khâu cơ bản trong hệ thống thông tin kinh tế thống nhất. Mọi thông tin kinh tế trong đơn vị phải dựa trên cơ sở số liệu thống nhất do ba loại hạch toán cung cấp.

- Mỗi loại hạch toán đều phát huy tác dụng của mình trong việc giám đốc tình hình thực hiện các kế hoạch kinh tế tài chính, nên cả ba đều là công cụ quan trọng để quản lý kinh tế, phục vụ đắc lực

cho việc quản lý, điều hành và chỉ đạo của đơn vị cũng như của cấp trên.

- Giữa ba loại hạch toán còn có quan hệ cung cấp số liệu cho nhau và quan hệ thống nhất về mặt số liệu trên cơ sở tổ chức công tác hạch toán ban đầu.

Xuất phát từ tất cả những điều đã nêu trên có thể rút ra kết luận có liên quan đến bản chất của hạch toán kế toán như sau:

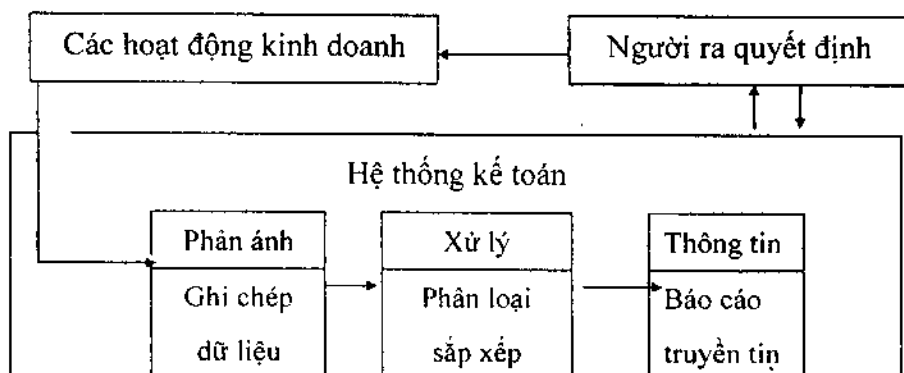
- Thứ nhất: Hạch toán kế toán là một loại hạch toán, nghĩa là nó cũng thực hiện chức năng phản ánh, quan sát, đo lường ghi chép và giám đốc các quá trình kinh tế, nhưng nó khác với các loại hạch toán khác là thực hiện chức năng hạch toán toàn diện liên tục và tổng hợp.

- Thứ hai: Hạch toán kế toán nghiên cứu quá trình tái sản xuất trên góc độ cụ thể là tài sản với tính hai mặt (giá trị tài sản và nguồn hình thành) và tính vận động (tuần hoàn) trong các tổ chức, doanh nghiệp cụ thể. Trong điều kiện của sản xuất hàng hoá tài sản được biểu hiện dưới hình thái tiền, vì vậy trong hạch toán kế toán thước đo tiền tệ được sử dụng có tính bắt buộc.

- Thứ ba: Trên cơ sở của phép biện chứng về nhận thức hiện thực khách quan và phù hợp với đối tượng độc lập của mình hạch toán kế toán xây dựng hệ thống phương pháp khoa học riêng gồm các yếu tố: Chứng từ kế toán, đối ứng tài khoản, tính giá, tổng hợp - cân đối kế toán.

- Thứ tư: Vị trí, nội dung và phương pháp hạch toán quyết định hai chức năng của phân hệ hạch toán kế toán trong hệ thống quản lý là thông tin và kiểm tra về tài sản trong các tổ chức, các doanh nghiệp.

Vậy hạch toán kế toán là một hệ thống thông tin và kiểm tra về tài sản trong các doanh nghiệp, các tổ chức bằng hệ thống phương pháp khoa học như chứng từ, tính giá, đối ứng tài khoản và tổng hợp - cân đối kế toán.



Hình 1.1: Sơ đồ về chức năng kế toán.

1.3. HẠCH TOÁN KẾ TOÁN TRONG HỆ THỐNG QUẢN LÝ

1.3.1. Vai trò, vị trí của thông tin kế toán trong hoạt động quản lý

Trong hoạt động sản xuất kinh doanh, các doanh nghiệp đều tìm mọi biện pháp để sản xuất ra sản phẩm với số lượng nhiều nhất, chất lượng cao nhất, chi phí thấp nhất và lãi thu được nhiều nhất. Để đạt được mục tiêu này bất kỳ một người quản lý kinh doanh nào cũng phải nhận thức được vai trò của thông tin kế toán. Hệ thống các thông tin sử dụng để ra các quyết định quản lý được thu từ nhiều nguồn khác nhau, nhưng thông tin kế toán đóng vai trò hết sức quan trọng và không thể thiếu được. Bởi vì nghiên cứu bản chất của hạch toán kế toán ta thấy chức năng chính của hạch toán kế toán là phản ánh và giám đốc các mặt hoạt động kinh tế tài chính ở tất cả các doanh nghiệp, tổ chức, cơ quan sự nghiệp. Hơn thế nữa hạch toán kế toán còn thực hiện chức năng phản ánh và giám đốc một cách liên tục, toàn diện và có hệ thống tất cả các loại vật tư, tiền vốn, về mọi hoạt động kinh tế. Những thông tin mà kế toán cung cấp cho hoạt động quản lý là kết quả sử dụng tổng hợp các phương pháp khoa học của mình.

Như vậy kế toán là một phương thức đo lường và thông tin nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin về kinh tế của toàn xã hội. Các yêu cầu thông tin kinh tế ít hoặc nhiều, thô sơ hay phức tạp đều có chung một thuộc tính là đòi hỏi các thông tin biểu hiện bằng tiền về tình hình và sự biến động của tài sản và tình hình sử dụng các tài sản này. Từ đó thông tin hạch toán kế toán có những đặc điểm nổi bật sau:

- Thông tin hạch toán kế toán là những thông tin động về tuần hoàn của những tài sản. Trong doanh nghiệp, toàn bộ bức tranh về hoạt động sản xuất kinh doanh từ khâu đầu tiên, là cung cấp vật tư cho sản xuất, qua khâu sản xuất đến khâu cuối cùng là tiêu thụ đều được phản ánh thật đầy đủ và sinh động qua thông tin kế toán.

- Thông tin hạch toán kế toán luôn là những thông tin về hai mặt của mỗi hiện tượng, mỗi quá trình: vốn và nguồn, tăng và giảm, chi phí và kết quả... Những thông tin như thế có ý nghĩa rất lớn đối với việc ứng dụng hạch toán kinh doanh; với nội dung cơ bản là độc lập về tài chính, lấy thu bù chi, kích thích vật chất và trách nhiệm vật chất...

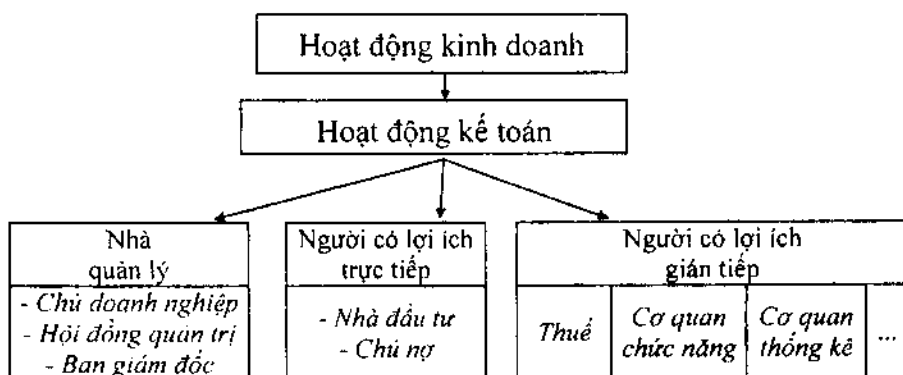
- Mỗi thông tin thu được là kết quả của quá trình có tính hai mặt: thông tin và kiểm tra. Vì vậy khi nói đến hạch toán kế toán cũng như thông tin thu được từ phân hệ này đều không thể tách rời hai đặc trưng cơ bản nhất là thông tin và kiểm tra.

Bản chất của thông tin kế toán là như vậy và bằng cách thông tin đặc biệt của mình kế toán phục vụ cho các nhu cầu khác nhau của xã hội.

- + Trước hết, kế toán phục vụ cho các nhà quản lý kinh tế. Bởi vì căn cứ vào thông tin kế toán các nhà quản lý định ra các kế hoạch, dự án và kiểm tra việc thực hiện các kế hoạch, các dự án đặt ra; qua việc phân tích các thông tin kế toán ban giám đốc sẽ quyết định nên sản xuất mặt hàng nào, với nguyên liệu gì và mua từ đâu, nên đầu tư mới hay duy trì thiết bị cũ, nên mua bên ngoài hay tự sản xuất, nên tiếp tục hoạt động hay chuyển hướng hoạt động vào những lĩnh vực mới.

+ Nhờ có thông tin kế toán người ta có thể xác định được hiệu quả của một thời kỳ kinh doanh và tình hình tài chính của doanh nghiệp, do đó các nhà đầu tư mới có được các quyết định nên đầu tư hay không và cũng biết được doanh nghiệp đã sử dụng số vốn đầu tư đó như thế nào.

+ Kế toán cũng giúp cho Nhà nước trong việc hoạch định chính sách, soạn thảo luật lệ; qua kiểm tra tổng hợp các số liệu kế toán Nhà nước nắm được tình hình chi phí, lợi nhuận của các đơn vị từ đó đề ra các chính sách về đầu tư, thuế vự thích hợp.



Hình 1.2: Sơ đồ về đối tượng sử dụng thông tin kế toán

1.3.2. Yêu cầu của thông tin kế toán và nhiệm vụ của công tác kế toán

Là phân hệ thông tin trong hệ thống quản lý, hạch toán kế toán thu thập và cung cấp thông tin về tài chính, về kết quả kinh doanh làm cơ sở cho việc ra những quyết định quản lý. Để có được những quyết định chính xác, thông tin kế toán cần đáp ứng đầy đủ các yêu cầu cơ bản là: chính xác, kịp thời, toàn diện và khách quan. Chính các phương pháp của hạch toán kế toán tạo ra khả năng thực hiện các yêu cầu nói trên.

Trong hệ thống quản lý này, hạch toán kế toán có chức năng thông tin và kiểm tra về tài sản các đơn vị hạch toán. Với chức năng và đối tượng đó, có thể xác định được những nhiệm vụ cơ bản của công tác kế toán như sau:

1- Cung cấp đầy đủ, kịp thời và chính xác các tài liệu về tình hình cung ứng, dự trữ, sử dụng tài sản từng loại (tài sản cố định, tài sản lưu động...), trong quan hệ với nguồn hình thành từng loại tài sản đó, góp phần bảo vệ tài sản và sử dụng hợp lý tài sản của đơn vị hạch toán, khai thác khả năng tiềm tàng của tài sản.

2- Giám sát tình hình kinh doanh của các doanh nghiệp, công ty... tình hình sử dụng nguồn kinh phí của các đơn vị sự nghiệp, góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh, hiệu quả nguồn vốn cấp pháp... Trên cơ sở thực hiện luật pháp và các chế độ thể lệ hiện hành.

3- Theo dõi tình hình huy động và sử dụng các nguồn tài sản do liên kết kinh tế, giám sát tình hình thực hiện các hợp đồng kinh tế, các nghĩa vụ với Nhà nước, với cấp trên, với các đơn vị bạn.

Như vậy nhiệm vụ cơ bản của hạch toán kế toán là cung cấp thông tin về kinh tế tài chính cho những người ra quyết định. Để thực hiện tốt nhiệm vụ và chức năng của mình kế toán phải làm tốt các công việc sau đây:

- Ghi nhận, lượng hoá và phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong một tổ chức, đơn vị kinh tế.
- Phân loại, hệ thống hoá và tập hợp các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.
- Tổng hợp và tính toán các chỉ tiêu thông tin theo yêu cầu quản lý trong và ngoài doanh nghiệp.
- Cung cấp các số liệu để làm quyết định quản lý.

Qua các công việc cơ bản trên, ta thấy rằng kế toán là một khoa học, một kỹ thuật ghi nhận, phân loại tổng hợp và cung cấp số liệu về hoạt động kinh doanh, tình hình tài chính của một đơn vị kinh tế, giúp cho các nhà quản trị đưa ra những quyết định thích hợp.

1.4. CÁC NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CHUNG ĐƯỢC THỪA NHẬN

Như đã nêu ở các phần trước chúng ta nhận thấy rằng công tác kế toán có vai trò quan trọng quyết định sự thành công hay thất bại của các doanh nghiệp. Những nhà đầu tư, những nhà quản lý, nhà kinh tế., chủ ngân hàng và những người quản lý Nhà nước đều dựa vào các báo cáo tài chính và các báo cáo kế toán khác (thông tin kế toán) để đề ra các quyết định định hướng hoạt động kinh doanh cũng như nền kinh tế. Vì vậy, điều có tầm quan trọng sống còn là các thông tin đưa ra trong các báo cáo kế toán tài chính phải có độ tin cậy cao và rõ ràng.

Báo cáo tài chính được các doanh nghiệp lập và trình bày cho những người ngoài doanh nghiệp sử dụng. Mặc dù các báo cáo tài chính này ở một số nước có thể giống nhau, song chúng vẫn khác nhau vì nhiều nguyên nhân như các hoàn cảnh kinh tế, xã hội và pháp luật, và ở mỗi nước khác nhau có các yêu cầu khác nhau của người sử dụng các báo cáo tài chính khi lập ra các chuẩn mực của quốc gia. Những hoàn cảnh khác nhau này dẫn tới việc sử dụng các khái niệm của yếu tố trong báo cáo tài chính thường rất đa dạng như là tài sản có, công nợ, vốn cổ phần, thu nhập, chi phí... Điều đó cũng dẫn đến việc sử dụng các tiêu chuẩn khác nhau để hạch toán các mục trong báo cáo tài chính và các cơ sở khác nhau để đánh giá. Để đạt được tính nhất quán trong các nguyên tắc kế toán hiện đang được các tổ chức kinh doanh và nhiều tổ chức khác trên thế giới áp dụng để lập báo cáo tài chính, năm 1973 một uỷ ban xây dựng các chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) đã được thành lập. Thành viên của uỷ ban này là tất cả các tổ chức kế toán chuyên nghiệp, hiện nay có 117 tổ chức của 86 nước khác nhau tham gia. Uỷ ban chuẩn mực quốc tế (IASB) có sứ mệnh thu hẹp những sự khác biệt này bằng cách thống nhất các quy định, các thủ tục và chuẩn mực kế toán có liên quan đến việc lập và trình bày các báo cáo tài chính, nhằm mục đích cung cấp được các thông tin hữu ích hơn phục vụ cho việc ra các quyết định kinh tế và đáp ứng được các yêu cầu cần thiết cho hầu hết người sử dụng. Bởi vì hầu hết những người sử dụng báo cáo tài chính là những người có chức năng ra các quyết định.

Các nguyên tắc kế toán là những tuyên bố chung như là các chuẩn mực và những sự hướng dẫn để phục vụ cho việc lập các báo cáo tài chính đạt được các mục tiêu: dễ hiểu, đáng tin cậy và dễ so sánh.

Những nguyên tắc làm "cơ sở" cho báo cáo tài chính được gọi là "Những nguyên tắc kế toán được chấp nhận". Những nguyên tắc kế toán còn dựa vào các tiêu chuẩn, các giả thiết, các nguyên lý và khái niệm. Những thuật ngữ khác nhau được sử dụng để mô tả những nguyên tắc kế toán cho thấy rằng các nhà kế toán đã có nhiều cố gắng để trình bày 1 cách đầy đủ bộ khung của lý thuyết kế toán. Tuy nhiên, chúng ta vẫn đang ở trong quá trình xây dựng một cơ quan nghiên cứu đầy đủ về lý thuyết kế toán bởi vì lý thuyết về kế toán liên tục thay đổi tùy theo những thay đổi của môi trường kinh doanh và nhu cầu của những người sử dụng các báo cáo tài chính.

Những nguyên tắc kế toán không phải bắt nguồn từ các định luật tự nhiên giống như các bộ môn khoa học tự nhiên. Nói đúng hơn, những nguyên tắc kế toán được phát triển liên quan đến những mục tiêu quan trọng nhất của việc báo cáo tài chính.

Muốn hiểu biết các thông tin trên các báo cáo tài chính, cần có kiến thức về các nguyên tắc kế toán được thừa nhận vì những nguyên tắc này hướng dẫn việc thu thập và trình bày các số liệu kế toán trên các văn bản đó. Các nguyên tắc chung được thừa nhận có thể được mô tả như là các quy luật đã được thừa nhận trong công tác kế toán, như là kim chỉ nam cho việc định giá, ghi chép, báo cáo các hoạt động và các nội dung có tính chất tài chính của một doanh nghiệp. Các nguyên tắc này do con người quy định ra và được rút ra từ kinh nghiệm và suy nghĩ của các thành viên của nghiệp đoàn kế toán, các doanh nghiệp, các nhà kế toán, các chuyên viên kế toán các cơ quan Nhà nước và các nhà đầu tư.

Do các nguyên tắc kế toán tiên triển trong một môi trường kinh doanh không ngừng thay đổi cho nên không thể có một danh mục đầy đủ những nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung. Bây giờ

chúng ta sẽ xét ngắn gọn những nguyên tắc chính đang chi phối các quá trình kế toán.

1- Nguyên tắc thực thể kinh doanh là bất kỳ một đơn vị kinh tế nào tiến hành hoạt động kinh doanh cần phải ghi chép tổng hợp và báo cáo.

Trên góc độ kế toán, mỗi doanh nghiệp được nhận thức và đối xử như chúng là những tổ chức độc lập với chủ sở hữu và với các doanh nghiệp khác. Quan niệm này của kế toán được gọi là khái niệm tổ chức kinh doanh. Các doanh nghiệp được nhìn nhận và đối xử như những tổ chức độc lập vì mục đích của kế toán là ghi chép quá trình kinh doanh và báo cáo định kỳ tình trạng tài chính và quá trình sinh lợi của từng doanh nghiệp riêng biệt này. Do vậy các số liệu ghi chép và báo cáo của một doanh nghiệp không được bao gồm bất kỳ quá trình kinh doanh hoặc tài sản nào của doanh nghiệp khác, hoặc tài sản cá nhân và quá trình kinh doanh của chủ sở hữu doanh nghiệp đó vì nếu chúng bao gồm một yếu tố nào, cũng sẽ làm sai lệch báo cáo về tình trạng tài chính và quá trình sinh lợi của doanh nghiệp.

2- Nguyên tắc hoạt động liên tục là giả thiết doanh nghiệp hoạt động vô thời hạn hoặc ít nhất sẽ không bị giải thể trong tương lai gần, thì nên lập báo cáo tài chính kế toán phản ánh giá trị tài sản theo gốc, không phản ánh giá trị thị trường. Khi một doanh nghiệp mua và duy trì tài sản để hoạt động sản xuất kinh doanh thì giá trị thị trường của những tài sản này có thể thay đổi theo thời gian. Tuy nhiên, số liệu kế toán ghi chép lại của những tài sản này không được điều chỉnh để phản ánh giá trị thị trường thay đổi. Điều này xảy ra vì nguyên tắc kinh doanh liên tục, trừ phi có chứng cứ mạnh mẽ ngược lại, bằng cân đối kế toán được lập theo giả thiết doanh nghiệp vẫn tiếp tục hoạt động. Là doanh nghiệp hoạt động liên tục nên tài sản sử dụng để hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp không được bán. Nên giá trị thị trường của chúng thực sự không thích hợp và không cần thiết phải được phản ánh. Hơn nữa, không có việc mua bán xảy ra thì giá trị thị trường thường không

thể được xác lập một cách khách quan như yêu cầu của nguyên tắc khách quan.

Nguyên tắc hoạt động liên tục được vận dụng trong đa số các tình huống. Tuy nhiên một doanh nghiệp đang chuẩn bị để bán hoặc ngừng kinh doanh thì khái niệm kinh doanh liên tục sẽ không được vận dụng vào việc lập các văn bản báo cáo của nó. Trong trường hợp này các giá trị thị trường dự kiến sẽ trở nên có ích.

3- Nguyên tắc thước đo tiền tệ là đơn vị đồng nhất trong việc tính toán và ghi chép các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh, kế toán chỉ phản ánh những gì có thể biểu hiện bằng tiền. Như vậy đơn vị tiền tệ được thừa nhận như một đơn vị đồng nhất trong việc tính toán tất cả các nghiệp vụ kế toán. Nguyên tắc tiền tệ có nghĩa là tiền được sử dụng như một đơn vị đo lường cơ bản trong các báo cáo tài chính.

4- Nguyên tắc kỳ kế toán: Là khoảng thời gian nhất định mà trong đó các báo cáo tài chính được lập. Chúng ta thừa nhận một thời gian không xác định cho hầu hết các thực thể kinh doanh. Nhưng kế toán lại phải đánh giá quá trình hoạt động và những thay đổi về tình hình kinh tế của doanh nghiệp trong những thời kỳ tương đối ngắn. Những người sử dụng các báo cáo tài chính đòi hỏi phải có sự đánh giá thường kỳ về tình hình hoạt động để đề ra các quyết định và chính từ yêu cầu này đã dẫn đến sự cần thiết phải phân chia hoạt động của một doanh nghiệp thành nhiều phân đoạn như thành từng năm, từng quý, tháng...

5- Nguyên tắc khách quan: là tài liệu do kế toán cung cấp phải mang tính khách quan và có thể kiểm tra được.

Thuật ngữ khách quan đề cập đến công cụ đo lường không thiên vị và công cụ đó là đối tượng để các nhà chuyên môn độc lập kiểm tra. Tính khách quan trong kế toán xuất phát từ yêu cầu phải đạt được độ tin cậy cao. Nhân viên kế toán muốn các tính toán của mình đáng tin cậy và đồng thời thích hợp nhất cho những người ra quyết định. Bởi vậy thông tin kế toán phải được căn cứ trên các dữ kiện khách quan.

6- Nguyên tắc chi phí: Đây là một trong những nguyên tắc căn bản của kế toán. Theo nguyên tắc này việc tính toán tài sản công nợ, vốn, doanh thu, chi phí phải dựa trên giá trị thực tế mà không quan tâm đến giá thị trường.

Trong việc vận dụng nguyên tắc chi phí, chi phí được đánh giá trên căn cứ tiền mặt hoặc tương đương tiền mặt. Nếu vật đền bù cho 1 tài sản hoặc dịch vụ là tiền mặt thì chi phí được đánh giá hoàn toàn theo số tiền mặt chi ra để được tài sản hoặc dịch vụ đó. Nếu vật đền bù là loại gì khác với tiền mặt thì chi phí được đánh giá theo giá trị tiền mặt tương đương của số tiền cho sẵn hoặc giá trị tiền mặt đương đương của vật nhận được.

7- Nguyên tắc doanh thu thực hiện: Doanh thu là số tiền thu được và được ghi nhận khi quyền sở hữu hàng hoá bán ra được chuyển giao và khi các dịch vụ được thực hiện chuyển giao.

Trong một số trường hợp đặc biệt như mua bán bất động sản, bán tài sản trả tiền dần (trả góp) hay một số trường hợp đặc biệt khác, doanh thu có thể được xác định theo các phương pháp khác nhau như:

- Theo số tiền thực thu.
- Theo phương thức trả góp.
- Theo phần trăm hoàn thành.

8- Nguyên tắc phù hợp: Theo nguyên tắc này tất cả các giá phí phải gánh chịu trong việc tạo ra doanh thu, bất kể là giá phí xuất hiện ở kỳ nào, nó phải phù hợp với kỳ mà trong đó doanh thu được ghi nhận.

9- Nguyên tắc nhất quán: Trong quá trình kế toán tất cả các khái niệm, các nguyên tắc, các chuẩn mực và các tính toán phải được thực hiện trên cơ sở nhất quán từ kỳ này sang kỳ khác.

Nguyên tắc nhất quán bao hàm ý nghĩa là một phương pháp kế toán, một khi đã được chấp nhận, thì không nên thay đổi theo từng thời kỳ. Điều này rất quan trọng, vì nó giúp cho những người dùng

báo cáo tài chính hiểu được những sự thay đổi về tình hình tài chính. Nguyên tắc nhất quán không có nghĩa là 1 công ty không bao giờ thay đổi phương pháp kế toán của mình. Thực tế là công ty nên có sự thay đổi nếu những phương pháp kế toán mới sẽ tạo ra nhiều thông tin có ích hơn phương pháp hiện đang sử dụng. Nhưng khi có một sự thay đổi đáng kể trong phương pháp kế toán thì cần phải công bố đầy đủ ảnh hưởng của sự thay đổi đó về giá trị trong các báo cáo tài chính.

10- Nguyên tắc công khai: Việc công khai đầy đủ có nghĩa là tất cả các tư liệu và sự việc có liên quan đến tình hình tài chính và kết quả hoạt động phải được thông báo cho những người sử dụng. Điều này có thể ghi đầy đủ trong các báo cáo tài chính hoặc trong những giấy báo kèm theo các báo cáo. Sự công khai như vậy sẽ làm cho các báo cáo tài chính có ích hơn và giảm bớt các vấn đề bị hiểu sai.

11- Nguyên tắc thận trọng: Nguyên tắc này đảm bảo hai yêu cầu: Việc ghi tăng vốn chủ sở hữu chỉ thực hiện khi có chứng cứ chắc chắn, và việc ghi giảm vốn chủ sở hữu được ghi nhận ngay khi có chứng cứ có thể (chưa chắc chắn).

12- Nguyên tắc trọng yếu (thực chất): Nguyên tắc này chỉ chú trọng đến những vấn đề mang tính trọng yếu, quyết định bản chất và nội dung của sự vật, không quan tâm tới các yếu tố có ít tác dụng trong báo cáo tài chính. Tóm lại, chúng ta có thể đưa ra quy tắc sau đây: Một khoản mục là quan trọng nếu có lý do hợp lý để biết rằng nó sẽ ảnh hưởng đến quyết định của những người sử dụng các báo cáo tài chính.

TÓM TẮT CHƯƠNG 1

Những vấn đề cơ bản được đề cập đến ở chương này là:

1. *Bản chất của hạch toán kế toán - Vấn đề cơ bản nhất của lý thuyết hạch toán kế toán.*
2. *Hạch toán kế toán trong hệ thống các loại hạch toán và hệ thống quản lý có vị trí, đối tượng, chức năng... gì khác.*
3. *Những nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận.*

Chương 2

ĐỐI TƯỢNG VÀ PHƯƠNG PHÁP CỦA HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

2.1. ĐỐI TƯỢNG NGHIÊN CỨU CỦA HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

2.1.1. Khái quát chung về đối tượng của hạch toán kế toán

Đối tượng chung của các môn khoa học kinh tế là quá trình tái sản xuất mở rộng, trong đó mỗi môn khoa học nghiên cứu trên một góc độ riêng. Vì vậy cần phải phân định rõ ranh giới về đối tượng nghiên cứu của hạch toán kế toán như một môn khoa học độc lập với các môn khoa học kinh tế khác. Nghiên cứu đối tượng của kế toán là xác định những nội dung mà kế toán phải phản ánh và giám đốc.

Khác với các môn khoa học kinh tế khác, hạch toán kế toán nghiên cứu quá trình sản xuất thông qua sự hình thành và vận động của vốn trong một đơn vị cụ thể, nhằm quản lý và sử dụng có hiệu quả vốn theo phạm vi sử dụng nhất định. Có thể cụ thể hoá đặc điểm đối tượng hạch toán kế toán qua mấy điểm cụ thể sau:

Một là, hạch toán kế toán nghiên cứu các yếu tố của quá trình tái sản xuất trên góc độ tài sản (tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn). Nguồn hình thành các tài sản này gọi là nguồn vốn (nguồn vốn chủ sở hữu, nguồn vốn vay - nợ). Các phần sau sẽ nghiên cứu cụ thể các loại tài sản và nguồn vốn này. Ở đây cần nhấn mạnh rằng việc nghiên cứu tài sản trong mối quan hệ giữa hai mặt: Giá trị tài sản và nguồn hình thành tài sản là đặc trưng nổi bật của đối tượng hạch toán kế toán.

Hai là, hạch toán kế toán không chỉ nghiên cứu trạng thái tĩnh của các tài sản mà còn nghiên cứu trạng thái động của tài sản trong quá trình kinh doanh. Rõ ràng, với tác động của lao động, tư liệu

lao động cần được kết hợp với đối tượng lao động để thực hiện các giai đoạn cụ thể của quá trình sản xuất (T - H... SX... H' - T'), lưu chuyển hàng hoá (T-H-T'), hoặc huy động vốn để cho vay (T-T') v.v.. Nghiên cứu sự vận động liên tục của tài sản trong quá trình kinh doanh của các đơn vị cụ thể cũng là đặc trưng riêng của hạch toán kế toán.

Ba là, trong quá trình kinh doanh của các đơn vị, ngoài các mối quan hệ trực tiếp liên quan đến tài sản của đơn vị, còn phát sinh cả những mối quan hệ kinh tế - pháp lý ngoài vốn của đơn vị như: sử dụng tài sản cố định thuê ngoài, nhận vật liệu gia công, thực hiện các nghĩa vụ trong hợp đồng kinh tế, liên kết kinh tế v.v.. Những mối quan hệ kinh tế - pháp lý này đang đặt ra nhu cầu cấp bách phải giải quyết trong hệ thống hạch toán kế toán.

Sau cùng, việc cụ thể hoá đối tượng nghiên cứu của hạch toán kế toán chỉ có thể đạt được khi xác định rõ cả phạm vi biểu hiện của đối tượng này. Rõ ràng, khó có thể thấy được quá trình tái sản xuất với đầy đủ các giai đoạn của nó trong phạm vi toàn bộ nền kinh tế quốc dân với hàng loạt những mối quan hệ qua lại của hàng loạt các doanh nghiệp, tổ chức, cơ quan. Trong thực tế quá trình tái sản xuất được thực hiện trước hết và chủ yếu ở các đơn vị cơ sở của nền kinh tế: Các doanh nghiệp, công ty, hợp tác xã, hộ tư nhân... Các đơn vị kinh tế này là những tế bào của nền kinh tế, là cơ thể sống vận động không ngừng. Đồng thời với quá trình sản xuất ra của cải vật chất, trong cơ thể sống này còn có cả quá trình liên tục sản xuất ra những thông tin vào và thông tin ra. Chính vì thế, mỗi đơn vị kinh tế có thể tự ví như một cơ thể sống với hệ thần kinh phát triển cao, tự điều khiển lấy mọi hoạt động của mình theo một quỹ đạo chung và phù hợp với những quy luật chung. Trong cơ chế quản lý, các đơn vị này có tính độc lập (tương đối) về nghiệp vụ kinh doanh và về quản lý, tự bù đắp chi phí và bảo đảm kinh doanh có lãi... Vì vậy nghiên cứu quá trình tái sản xuất trong phạm vi các đơn vị kinh tế này có ý nghĩa lớn về nhiều mặt, đồng thời cho ra khả năng tổng hợp những thông tin cần thiết cho việc nghiên cứu quá trình tái sản xuất trên phạm vi toàn bộ nền kinh tế.

Ngoài các đơn vị kinh tế, các đơn vị sự nghiệp tuy không phải là những đơn vị kinh doanh nhưng cũng tham gia vào từng khâu của quá trình tái sản xuất xã hội (trực tiếp hoặc gián tiếp); cũng được giao một số vốn nhất định và cần sử dụng đúng mục đích có hiệu quả. Vì vậy các đơn vị cơ quan này cũng thuộc phạm vi nghiên cứu của đối tượng hạch toán kế toán.

Để hiểu rõ hơn đối tượng nghiên cứu của hạch toán kế toán cần đi sâu nghiên cứu vốn, trước hết trên hai mặt biểu hiện của nó là tài sản và nguồn hình thành tài sản và sau nữa là quá trình tuần hoàn của vốn. Để nghiên cứu được toàn diện mặt biểu hiện này, trước hết sẽ nghiên cứu vốn trong các tổ chức sản xuất vì ở các tổ chức này có kết cấu vốn và các giai đoạn vận động của vốn một cách tương đối hoàn chỉnh. Trên cơ sở đó chúng ta có thể dễ dàng xem xét các mặt biểu hiện trên trong các đơn vị kinh tế khác (thương mại, tín dụng) và các đơn vị sự nghiệp.

2.1.2. Tài sản và nguồn vốn

Để nghiên cứu quá trình tái sản xuất, hạch toán kế toán tiến hành nghiên cứu sự hình thành và vận động của vốn trong một đơn vị cụ thể. Bởi vì, bất kỳ một doanh nghiệp, một tổ chức hay thậm chí một cá nhân nào muốn tiến hành kinh doanh cũng đòi hỏi cần phải có một lượng vốn nhất định. Lượng vốn đó biểu hiện dưới dạng vật chất hay phi vật chất và được đo bằng tiền gọi là tài sản. Mặt khác, vốn của doanh nghiệp lại được hình thành (tài trợ) từ nhiều nguồn khác nhau gọi là nguồn vốn. Vì thế, để thuận lợi cho công tác quản lý và hạch toán, cần tiến hành phân loại vốn của doanh nghiệp theo hai hình thái biểu hiện là tài sản và nguồn hình thành của tài sản (nguồn vốn) cùng với quá trình vận động của vốn trong kinh doanh.

2.1.2.1. Phân loại tài sản của doanh nghiệp

Tài sản là toàn bộ tiềm lực kinh tế của đơn vị, biểu thị cho những lợi ích mà đơn vị thu được trong tương lai hoặc những tiềm năng phục vụ cho hoạt động kinh doanh của đơn vị. Nói cách khác, tài sản là tất cả những thứ hữu hình hoặc vô hình gắn với lợi ích

trong tương lai của đơn vị thoả mãn các điều kiện:

- Thuộc quyền sở hữu hoặc quyền kiểm soát lâu dài của đơn vị.
- Có giá trị thực sự đối với đơn vị.
- Có giá phí xác định.

Có nhiều cách phân loại tài sản trong các doanh nghiệp, nhưng nếu xét về mặt giá trị và tính chất luân chuyển của tài sản, thì toàn bộ tài sản của các doanh nghiệp được chia làm hai loại:

Loại thứ nhất: Tài sản ngắn hạn

Tài sản ngắn hạn của doanh nghiệp là những tài sản thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, có thời gian sử dụng, luân chuyển, thu hồi trong một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh. Tài sản ngắn hạn của doanh nghiệp bao gồm vốn bằng tiền; các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn; các khoản phải thu; hàng tồn kho và tài sản ngắn hạn khác.

Do tài sản ngắn hạn được phân bố ở nhiều khâu và nhiều lĩnh vực, đồng thời chúng lại luân chuyển nhanh nên việc phân bố và sử dụng hợp lý loại tài sản này có nghĩa to lớn trong việc nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh. Do tài sản ngắn hạn có nhiều loại với tính chất, công dụng, mục đích sử dụng khác nhau nên cần được phân loại tỷ mỉ hơn.

Trước hết, xét theo lĩnh vực tham gia luân chuyển, tài sản ngắn hạn được phân chia thành ba loại: Tài sản ngắn hạn trong sản xuất, tài sản ngắn hạn trong lưu thông và tài sản ngắn hạn tài chính.

Tài sản ngắn hạn trong sản xuất lại được phân bố ở hai khâu dự trữ cho sản xuất và trong sản xuất.

- Tài sản ngắn hạn dự trữ cho sản xuất bao gồm các loại nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu, công cụ, dụng cụ... đang dự trữ trong kho chuẩn bị cho quá trình sản xuất.

- Tài sản ngắn hạn trong sản xuất là giá trị các loại tài sản còn đang nằm trong quá trình sản xuất, gồm có nửa thành phẩm, sản phẩm dở dang (được gọi là chi phí sản xuất dở dang).

Tài sản ngắn hạn trong lưu thông được phân thành tài sản dự trữ cho quá trình lưu thông, tài sản trong quá trình lưu thông.

- Tài sản ngắn hạn dự trữ cho quá trình lưu thông bao gồm thành phẩm, hàng hoá dự trữ trong kho hay đang gửi bán.

- Tài sản ngắn hạn trong quá trình lưu thông bao gồm vốn bằng tiền, các khoản phải thu ở người mua (bán) hàng, tiền tạm ứng và các khoản phải thu khác trong nội bộ, các cơ quan, cá nhân.

Tài sản ngắn hạn tham gia đầu tư tài chính ngắn hạn: Bao gồm các loại tài sản đầu tư liên doanh ngắn hạn, đầu tư chứng khoán ngắn hạn...

Tài sản ngắn hạn còn có thể phân theo mức độ khả thanh. Theo cách phân loại này, người ta dựa vào khả năng huy động cho việc thanh toán để chia các loại tài sản ngắn hạn thành các loại sau:

- Tiền: Tiền là tài sản của đơn vị tồn tại trực tiếp dưới hình thái giá trị. Thuộc về tiền của đơn vị bao gồm tiền mặt, tiền gửi Ngân hàng(hoặc Kho bạc), tiền đang chuyển, kể cả tiền Việt Nam, ngoại tệ, vàng bạc đá quý, ngân phiếu thanh toán.

- Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn: Đầu tư tài chính ngắn hạn là những khoản đầu tư về vốn nhằm mục đích kiếm lời có thời hạn thu hồi trong vòng 1 năm hay một chu kỳ kinh doanh. Thuộc đầu tư tài chính ngắn hạn bao gồm các khoản đầu tư cổ phiếu, trái phiếu, đầu tư góp vốn liên doanh, đầu tư cho vay ngắn hạn...

- Các khoản phải thu: Các khoản phải thu là số tài sản của đơn vị nhưng đang bị các tổ chức, tập thể hay các nhân khác chiếm dụng mà đơn vị có trách nhiệm phải thu hồi. Thuộc các khoản phải thu ngắn hạn bao gồm khoản phải thu ở người mua, tiền đặt trước cho người bán, khoản nộp thừa cho Ngân sách, các khoản phải thu nội bộ...

- Hàng tồn kho: Hàng tồn kho của đơn vị là tài sản lưu động của tồn tại dưới hình thái vật chất có thể cân, đo, đếm được. Hàng tồn kho có thể do đơn vị tự sản xuất hay mua ngoài. Thuộc về hàng tồn kho của đơn vị bao gồm vật liệu, dụng cụ, hàng mua đang đi đường, thành phẩm, hàng hoá, sản phẩm dở dang...

- Tài sản ngắn hạn khác: Tài sản ngắn hạn khác là những tài sản lưu động còn lại ngoài những thứ đã kể ở trên như các khoản tạm ứng cho công nhân viên chức, các khoản chi phí trả trước, các khoản tiền ký quỹ, ký cược ngắn hạn...

Bên cạnh đó, căn cứ vào mục đích sử dụng tài sản trong doanh nghiệp, tài sản ngắn hạn còn có thể phân loại thành tài sản ngắn hạn trong kinh doanh (là tài sản được sử dụng vào mục đích kinh doanh) và tài sản ngắn hạn ngoài kinh doanh (là tài sản dùng vào các mục đích khác ngoài kinh doanh).

Các loại tài sản ngoài kinh doanh có đặc điểm chung là không tham gia vào các quá trình kinh doanh của đơn vị. Do vậy về nguyên tắc, các khoản chi phí về thuộc loại này không thuộc chi phí cho kinh doanh và không tính vào giá thành.

Loại thứ hai: Tài sản dài hạn

Tài sản dài hạn của doanh nghiệp là những tài sản có giá trị lớn và thời gian luân chuyển dài (thường là trên một năm hay một chu kỳ kinh doanh). Thuộc tài sản dài hạn của doanh nghiệp bao gồm:

- Phải thu dài hạn: phải thu dài hạn là số tài sản của doanh nghiệp đang bị chiếm dụng, có thời hạn thu hồi trên 1 năm hay ngoài 1 chu kỳ kinh doanh.

- Tài sản cố định: bao gồm tài sản cố định hữu hình và tài sản cố định vô hình. Tài sản cố định là các tài sản cố định có hình thái vật chất, có đủ tiêu chuẩn của tài sản cố định về giá trị và thời gian sử dụng theo quy định trong chế độ quản lý tài chính hiện hành như nhà cửa, máy móc thiết bị, phương tiện vận tải, phương tiện truyền dẫn... Tài sản cố định hữu hình có thể do doanh nghiệp tự mua sắm, xây dựng hoặc đi thuê dài hạn. Tài sản cố định vô hình là những tài sản cố định không có hình thái vật chất, thể hiện một lượng giá trị đã được đầu tư, chi trả, chi phí, nhằm có được các lợi ích hoặc các nguồn có tính chất kinh tế, mà giá trị của chúng xuất phát từ các đặc quyền hoặc quyền của doanh nghiệp như quyền sử dụng đất, quyền phát hành, bản quyền, bằng sáng chế, nhãn hiệu hàng hóa, phần mềm máy vi tính, giấy phép và giấy phép nhượng quyền, ...

Tài sản cố định vô hình cũng có thể được hình thành do doanh nghiệp tự đầu tư hoặc thuê dài hạn.

- **Bất động sản đầu tư:** Bất động sản đầu tư trong các doanh nghiệp bao gồm quyền sử dụng đất (do doanh nghiệp bỏ tiền ra mua lại); nhà hoặc một phần của nhà hoặc cả nhà và đất; cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng thuê tài chính nắm giữ. Các tài sản này được ghi nhận là bất động sản đầu tư khi doanh nghiệp nắm giữ để cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để bán trong kỳ hoạt động kinh doanh thông thường hay sử dụng cho hoạt động sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp.

- **Đầu tư tài chính dài hạn:** Là giá trị các khoản đầu tư tài chính dài hạn với mục đích kiếm lời như đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên kết, ... Đây là những khoản đầu tư có thời gian thu hồi vốn dài (trên một năm hay một chu kỳ kinh doanh).

Ngoài các loại trên, thuộc về tài sản dài hạn của doanh nghiệp còn bao gồm cả các khoản khác như chi phí trả trước dài hạn, tài sản thuê thu nhập hoãn lại, ...

2.1.2.2. Phân loại nguồn vốn của doanh nghiệp

Xét theo nguồn hình thành, toàn bộ vốn của doanh nghiệp được hình thành từ nguồn vốn chủ sở hữu và nguồn nợ phải trả.

*** Nguồn vốn chủ sở hữu:** Là số vốn của các chủ sở hữu, các nhà đầu tư đóng góp mà doanh nghiệp không phải cam kết thanh toán. Nguồn vốn chủ sở hữu do chủ doanh nghiệp và các nhà đầu tư góp vốn hoặc hình thành từ kết quả kinh doanh, do đó nguồn vốn chủ sở hữu không phải là một khoản nợ.

Tuỳ loại hình doanh nghiệp mà một doanh nghiệp có thể có một hoặc nhiều chủ sở hữu vốn.

- Đối với doanh nghiệp nhà nước, nguồn vốn hoạt động do Nhà nước cấp hoặc đầu tư nên Nhà nước là chủ sở hữu vốn.

- Đối với các doanh nghiệp liên doanh thì chủ sở hữu vốn là các thành viên tham gia góp vốn hoặc các tổ chức, cá nhân tham gia hùn vốn.

- Đối với các công ty cổ phần thì chủ sở hữu vốn là các cổ đông.

- Đối với các doanh nghiệp tư nhân, chủ sở hữu vốn là cá nhân hoặc một hộ gia đình.

Nguồn vốn chủ sở hữu bao gồm:

- Vốn góp do các chủ sở hữu, các nhà đầu tư đóng để thành lập hoặc mở rộng kinh doanh và được sử dụng vào mục đích kinh doanh. Số vốn này có thể được bổ sung, tăng thêm hoặc rút bớt trong quá trình kinh doanh.

- Lợi nhuận chưa phân phối (lãi lưu giữ): Đây là kết quả của toàn bộ hoạt động kinh doanh. Số lợi nhuận này trong khi chưa phân phối được sử dụng cho kinh doanh và coi như một nguồn vốn chủ sở hữu.

- Nguồn vốn chủ sở hữu khác: Là số vốn chủ sở hữu có nguồn gốc từ lợi nhuận để lại (các quỹ xí nghiệp, các khoản dự trữ theo điều lệ, dự trữ theo luật định...) hoặc các loại vốn khác (xây dựng cơ bản, chênh lệch đánh giá lại tài sản, chênh lệch tỷ giá chưa xử lý, vốn kinh phí cấp phát...).

* **Nợ phải trả:** Là số tiền vốn mà doanh nghiệp đi vay, đi chiếm dụng của các đơn vị, tổ chức, cá nhân và do vậy doanh nghiệp có trách nhiệm phải trả; bao gồm các khoản nợ tiền vay, các khoản nợ phải trả cho người bán, cho Nhà nước, cho công nhân viên và các khoản phải trả khác. Nợ phải trả của doanh nghiệp chia ra: Nợ ngắn hạn và nợ dài hạn.

- Nợ ngắn hạn: Là khoản tiền mà doanh nghiệp có trách nhiệm trả trong vòng một chu kỳ hoạt động kinh doanh bình thường hoặc trong vòng một năm. Các khoản nợ này được trang trải bằng tài sản lưu động hoặc bằng các khoản nợ ngắn hạn phát sinh. Nợ ngắn hạn bao gồm: Vay ngắn hạn, thương phiếu phải trả, khoản nợ dài hạn đã đến hạn trả, tiền phải trả cho người bán, người nhận thầu, thuê và các khoản phải nộp ngân sách, lương, phụ cấp phải trả cho công nhân viên, các khoản nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn và các khoản phải trả ngắn hạn khác.

- Nợ dài hạn: Là các khoản nợ mà thời gian trả nợ trên một năm; Bao gồm: Vay dài hạn cho đầu tư phát triển, nợ thế chấp phải

trả, thương phiếu dài hạn, trái phiếu phải trả, các khoản nhận ký cược, ký quỹ dài hạn, các khoản phải trả dài hạn khác.

2.1.3. Tuần hoàn của vốn kinh doanh

Trong quá trình tái sản xuất, vốn của các tổ chức sản xuất - kinh doanh vận động không ngừng qua các giai đoạn khác nhau. Qua mỗi giai đoạn vận động, vốn thay đổi cả về hình thái vật chất và giá trị.

Nghiên cứu sự vận động của tư bản sản xuất, C.Mác đã nêu công thức chung về tuần hoàn của tư bản sản xuất qua ba giai đoạn: Cung cấp (Mua hàng), sản xuất và tiêu thụ (bán hàng).

$T - H... SX... H' - T'$ ⁽³⁾

Trong giai đoạn cung cấp, các đơn vị kinh tế phải mua sắm những tư liệu sản xuất cần thiết để thực hiện kế hoạch sản xuất. Đó là quá trình chuẩn bị sản xuất theo phương án sản xuất đã được lựa chọn và khả năng thực tế của thị trường. Với mục đích đó, các đơn vị phải sử dụng vốn bằng tiền (tiền mặt, tiền gửi v.v.).

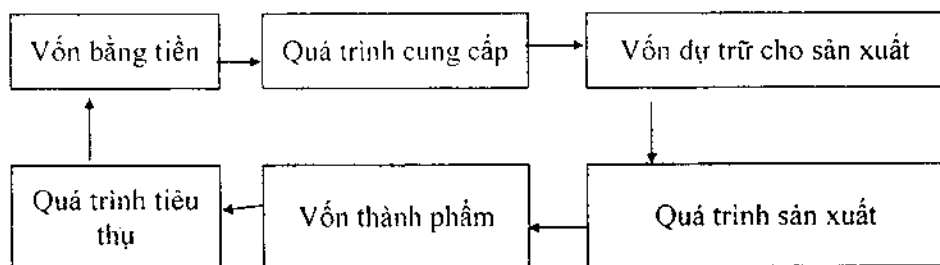
Kết quả là vốn dưới hình thái tiền tệ được chuyển thành vốn dự trữ cho sản xuất.

Giai đoạn sản xuất là giai đoạn kết hợp giữa lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động để tạo ra sản phẩm. Như vậy, trong quá trình này luôn luôn tồn tại hai mặt đối lập: Chi phí chi ra và kết quả thu được. Chi phí chi ra bao gồm chi phí về lao động sống (V), chi phí khấu hao tài sản cố định (C1) và chi phí về vật liệu, dụng cụ nhỏ (C2). Kết quả thu được có thể biểu hiện dưới dạng thành phẩm, nửa thành phẩm, khối lượng công việc hoàn thành. Yêu cầu cơ bản của chế độ hạch toán kinh doanh là mỗi đơn vị phải tự bù đắp chi phí bằng kết quả kinh doanh của mình và bảo đảm có lãi. Trên cơ sở tìm biện pháp tăng nguồn thu và giảm chi phí, các doanh nghiệp mới có khoản thu nhập dôi ra này. Như vậy ở giai đoạn này, vốn của doanh nghiệp không chỉ biến hoá về hình thái mà còn thay đổi về lượng giá trị, tạo ra lượng giá trị mới của sản phẩm hàng hoá.

³ C.Mác. Tư bản quyền II, tập I-NXB Sự thật, Hà Nội 1959, tr. 61.

Giai đoạn cuối cùng là giai đoạn tiêu thụ. Ở đây, vốn của doanh nghiệp được chuyển hoá từ hình thái hàng hoá (thành phẩm) sang hình thái tiền tệ với số tiền lớn hơn số vốn ứng ra ban đầu. Phần chênh lệch này, như Các Mác đã phân tích, được sáng tạo ra ở khâu sản xuất, được thực hiện ở khâu tiêu thụ và biểu hiện dưới hình thức lợi nhuận và được coi là kết quả tài chính của đơn vị hạch toán. Kết quả này được phân phối trên cơ sở kết hợp giữa ba lợi ích: Nhà nước, các đơn vị và người lao động. Những quan hệ đó được thực hiện thông qua quá trình phân phối dưới hình thái giá trị. Riêng trong các hợp tác xã, tập đoàn sản xuất nông nghiệp do trình độ xã hội hoá thấp, chuyên môn hoá sản xuất chưa cao... còn sử dụng nhiều hình thức phân phối hiện vật (chủ yếu là lương thực). Hình thức phân phối này gắn liền với quá trình lưu thông nhằm thực hiện giá trị sử dụng của sản xuất.

Từ kết quả nghiên cứu trên, có thể khái quát quá trình tuần hoàn của vốn sản xuất qua sơ đồ sau:



Hình 2.1: Tuần hoàn của vốn kinh doanh

Như vậy, vốn kinh doanh trong quá trình tuần hoàn luôn có ở tất cả các giai đoạn của quá trình tái sản xuất và thường xuyên chuyển từ dạng này sang dạng khác. Các giai đoạn này được lặp đi lặp lại theo chu kỳ, mà mỗi giai đoạn của quá trình kinh doanh vốn được đầu tư vào nhiều hơn. Chính yếu tố này đã tạo ra sự phát triển của các doanh nghiệp theo quy luật tái sản xuất mở rộng.

Khác với hoạt động sản xuất, các hoạt động trong lĩnh vực phân phối lưu thông (thương mại) chỉ thực hiện chức năng mua và bán. Do đó, vốn trong lĩnh vực hoạt động này chỉ vận động qua hai

giai đoạn: T - H - T. Ở giai đoạn I, vốn từ hình thái tiền tệ chuyển sang thành hàng hoá dự trữ cho tiêu thụ, ở giai đoạn II, vốn hàng hoá được đưa đi bán để thu hồi tiền hàng. Số tiền thu về cũng phải đảm bảo bù đắp chi phí và có lãi (lợi nhuận). Lợi nhuận, như C.Mác đã phân tích, là một phần lợi nhuận tạo trong hoạt động sản xuất nhưng được thực hiện (chuyển nhượng) ở hoạt động lưu thông qua hình thức chiết khấu.

Nét đặc biệt trong các đơn vị tín dụng ngân hàng (kinh doanh tiền tệ) là vốn không thay đổi hình thái vật chất nhưng vẫn lớn lên sau các quá trình vận động T - T'. Tính đặc thù này là kết quả được thực hiện trong hoạt động sản xuất - kinh doanh: Vốn đã thay đổi hình thái trong quá trình kinh doanh của các đơn vị sử dụng, phần giá trị dôi ra do các đơn vị sử dụng "nhượng lại" cho các đơn vị tín dụng. Tương tự như vậy là hoạt động tài chính công song ở đây không có mục tiêu sinh lời.

Như vậy, trong bất kỳ một đơn vị kinh doanh nào, Vốn kinh doanh cũng vận động liên tục qua các giai đoạn khác nhau. Sự vận động của vốn kinh doanh, xét trong một quá trình liên tục, kế tiếp nhau không ngừng theo một trật tự xác định để tạo thành một chu kỳ khép kín gọi là sự tuần hoàn của vốn. Từ một hình thái cụ thể nhất định, sau quá trình vận động, vốn trở lại hình thái ban đầu gọi một vòng tuần hoàn hay một lần chu chuyển. Trong quá trình tuần hoàn, vốn của doanh nghiệp không chỉ biến đổi về hình thái mà quan trọng hơn là biến đổi cả về lượng giá trị. Những thông tin về sự biến đổi này rất cần thiết cho việc tìm ra phương hướng và biện pháp thường xuyên nâng cao hiệu quả kinh tế của quá trình tái sản xuất - quá trình vận động và lớn lên của vốn. Vì vậy, lấy quá trình tuần hoàn của vốn làm đối tượng nghiên cứu riêng của mình và qua đó nghiên cứu quá trình sản xuất đã đưa hạch toán kế toán vào vị trí đặc biệt quan trọng trong hệ thống quản lý kinh tế.

2.1.4. Quan hệ kinh tế pháp lý thuộc đối tượng hạch toán kế toán

Trong hoạt động kinh doanh của mình, các đơn vị hạch toán phải giải quyết hàng loạt các quan hệ kinh tế. Thông thường, phần

chủ yếu trong hoạt động của đơn vị là tập trung vào việc sử dụng tài sản thuộc sở hữu của đơn vị (hoặc tài sản được giao sử dụng lâu dài - đối với doanh nghiệp Nhà nước). Những tài sản này tham gia đầy đủ quá trình tuần hoàn từ khâu mua đến khâu tiêu thụ. Đó là những quan hệ kinh tế thuộc vốn của đơn vị thường được coi là quan hệ kinh tế - tài chính.

Tuy nhiên trong nhiều trường hợp, đặc biệt là trong điều kiện sản xuất hàng hoá nhiều thành phần, trong điều kiện tăng cường liên kết kinh tế..., các mối quan hệ kinh tế pháp lý phát sinh ngày càng nhiều và phức tạp có liên quan đến hầu hết các tổ chức kinh tế và trong nhiều trường hợp chi phối trên phạm vi rộng và ở mức độ lớn có ảnh hưởng tới hiệu quả kinh doanh của các đơn vị hạch toán. Các mối quan hệ kinh tế pháp lý này còn được quan niệm là những mối quan hệ không chuyển quyền sở hữu. Thuộc các mối quan hệ này thường được kể đến bốn loại chủ yếu sau đây:

Một là: Các mối quan hệ phát sinh do hợp đồng kinh tế chuyển giao quyền sử dụng như:

- Nguyên vật liệu nhận gia công chế biến hộ.
- Sản phẩm hàng hoá giữ hộ các đơn vị khác theo hợp đồng.
- Tư liệu lao động thuê ngoài sử dụng trong thời hạn nhất định.

Hai là: Các mối quan hệ kinh tế gắn liền với nghĩa vụ trách nhiệm của các tổ chức kinh tế như:

- Trách nhiệm trong bảo hành sản phẩm, hàng hoá.
- Trách nhiệm trong chuyển giao nguyên vật liệu, bán thành phẩm đúng kỳ hạn và chất lượng...
- Trách nhiệm trong bảo vệ tài sản, bản vẽ, kim loại quý hiếm.
- Trách nhiệm (uy tín) trong việc mở và sử dụng tài khoản tiền vay hoặc cấp phát đầu tư.

Ba là: Các mối quan hệ thuần túy về nghĩa vụ của đơn vị trước xã hội trong việc sử dụng của cải xã hội như:

- Trách nhiệm trong việc bảo vệ môi trường thiên nhiên (nước, không khí, sự yên tĩnh v.v...) của môi trường.

- Trách nhiệm trong việc sử dụng tài nguyên và cơ sở vật chất kỹ thuật của xã hội.

- Trách nhiệm trong việc sử dụng lao động xã hội.

Bốn là: Các mối quan hệ trong hạch toán kinh doanh nội bộ đặc biệt là đánh giá công hiến và hưởng thụ từng nhóm, từng người lao động trong các lĩnh vực hoạt động thuộc các thành phần kinh tế khác nhau.

Những thông tin về mối quan hệ này rất cần thiết trong việc quản lý cả ở tầm vĩ mô và ở tầm vi mô. Tuy nhiên cho đến nay, chỉ có loại quan hệ thứ nhất được hạch toán kế toán theo dõi "ngoài hệ thống" (Ngoài bảng cân đối kế toán). Như vậy, các mối quan hệ này coi như chưa được hạch toán, chưa có thông tin hay là trong trạng thái bất định. Phần lớn các nhà kinh tế cho rằng cần có phân hệ hạch toán riêng các loại quan hệ này.

2.1.5. Kết luận chung về đối tượng của hạch toán kế toán

Từ tất cả những điểm đã trình bày ở trên có thể thấy: Đối tượng của hạch toán kế toán là vốn kinh doanh của đơn vị hạch toán được xem xét trong quan hệ giữa hai mặt biểu hiện là tài sản và nguồn hình thành tài sản (nguồn vốn) và quá trình tuần hoàn của vốn kinh doanh qua các giai đoạn nhất định của quá trình tái sản xuất, cùng các mối quan hệ kinh tế pháp lý phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị.

Qua các điểm phân tích trên cũng có thể khái quát những đặc điểm cơ bản của đối tượng hạch toán kế toán là:

Thứ nhất: Luôn có tính hai mặt, độc lập với nhau nhưng cân bằng với nhau về lượng.

Thứ hai: Luôn vận động qua các giai đoạn khác nhau nhưng theo một trật tự xác định và khép kín sau một chu kỳ nhất định.

Thứ ba: Luôn có tính đa dạng trên mỗi nội dung cụ thể.

Thứ tư: Mỗi loại đối tượng cụ thể của hạch toán kế toán đều gắn liền trực tiếp đến lợi ích kinh tế, đến quyền lợi và trách nhiệm của nhiều phía khác nhau.

Những đặc điểm này cũng chi phối việc hình thành hệ thống phương pháp hạch toán kế toán.

2.2. HỆ THỐNG PHƯƠNG PHÁP CỦA HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

Trên cơ sở phương pháp luận duy vật biện chứng và xuất phát từ những đặc điểm cơ bản của đối tượng hạch toán kế toán đã hình thành hệ thống phương pháp hạch toán kế toán gồm bốn yếu tố (phương pháp cụ thể) là chứng từ, đối ứng tài khoản, tính giá và tổng hợp - cân đối kế toán.

Chứng từ: Là một phương pháp thông tin và kiểm tra sự hình thành các nghiệp vụ kinh tế.

Đối ứng tài khoản: Là phương pháp thông tin và kiểm tra quá trình vận động của vốn kinh doanh theo từng loại hoặc từng bộ phận của vốn.

Tính giá: Là phương pháp thông tin và kiểm tra về chi phí trực tiếp và gián tiếp cho từng loại hoạt động, từng loại hàng hoá (kể cả vật liệu, tài sản, sản phẩm và lao vụ).

Tổng hợp - cân đối kế toán: Là phương pháp khái quát tình hình vốn kinh doanh và kết quả kinh doanh của đơn vị hạch toán qua từng thời kỳ nhất định.

Trong thực tiễn công tác, tùy thuộc vào trình độ của cán bộ và phương tiện tính toán cũng như yêu cầu quản lý, cách vận dụng các phương pháp trên cũng khác nhau, nhưng các hình thức biểu hiện cơ bản của các phương pháp có tính ổn định tương đối và có sự kết hợp trong quan hệ phụ thuộc giữa các yếu tố của cả hệ thống phương pháp. Cụ thể:

Phương pháp chứng từ có hình thức biểu hiện tương ứng là hệ thống các bản chứng từ và chương trình luân chuyển chứng từ.

Phương pháp đối ứng tài khoản: Có hệ thống tài khoản (tổng hợp và phân tích các quan hệ đối ứng chủ yếu và hệ thống sổ tài khoản).

Phương pháp tính giá có các sổ hạch toán chi tiết chi phí, bảng kê chi tiết chi phí, bảng phân bổ chi phí, thẻ (bảng) tính giá thành...

Phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán có các bảng: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh...

Mỗi phương pháp có vị trí, chức năng nhất định. song giữa chúng có mối quan hệ chặt chẽ với nhau, tạo thành một hệ thống phương pháp hạch toán kế toán. Do đó, trong công tác kế toán, các phương pháp này được sử dụng một cách tổng hợp, đồng bộ.

Thật vậy, trong quản lý kinh tế, muốn có những thông tin tổng hợp hay "bức tranh toàn cảnh" về tình hình tài chính của doanh nghiệp, cần phải sử dụng phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán. Nhưng kế toán chỉ có thể tổng hợp - cân đối được trên cơ sở vận dụng mối quan hệ đối ứng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế vào các tài khoản kế toán. Việc ghi chép vào tài khoản kế toán không thể tiến hành bằng thước đo hiện vật, mà bằng thước đo giá trị (bằng tiền), do đó cần phải tính giá các yếu tố "đầu vào" của quá trình sản xuất kinh doanh. Song muốn tính giá và ghi chép vào các tài khoản kế toán chính xác, đòi hỏi phải có những chứng từ hợp lệ - Chứng từ sao chụp "nguyên hình" các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và là cơ sở pháp lý để làm căn cứ ghi sổ kế toán.

Các chương tiếp theo, chúng ta sẽ lần lượt nghiên cứu cụ thể từng phương pháp và hình thức tương ứng của từng phương pháp đó.

TÓM TẮT CHƯƠNG 2

1. Khái niệm về đối tượng, hệ thống phương pháp và từng phương pháp trong hệ thống hạch toán kế toán.
2. Nắm vững cơ cấu đối tượng của hạch toán kế toán và các đặc trưng cơ bản của đối tượng.
3. Nắm vững nội dung từng phương pháp hạch toán kế toán.
4. Hiểu được mối liên hệ của các phương pháp hạch toán kế toán để thực hiện quy trình hạch toán kế toán cho mục đích thông tin và kiểm tra đối tượng và các khách thể của hạch toán kế toán.

Chương 3

PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ

3.1. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ

3.1.1. Khái niệm và các yếu tố cấu thành phương pháp chứng từ

Vốn của các đơn vị thuộc đối tượng hạch toán kế toán bao gồm nhiều loại, được hình thành từ nhiều nguồn và thường xuyên biến động. Sự biến động của vốn vừa diễn ra thường xuyên và trên số lượng lớn của tài sản, lại vừa gắn với từng loại tài sản cụ thể và khác nhau về quy mô, về vị trí, về thời gian và địa điểm phát sinh, khác nhau về phạm vi trách nhiệm của từng người trong từng khâu cụ thể... Phù hợp với đặc điểm đó trong vận động vốn, trong hạch toán và trong quản lý thường dùng khái niệm "Nghịệp vụ kinh tế"⁴ vừa để thống nhất vừa để phân định khác biệt của các biến động cụ thể của vốn.

Nghịệp vụ kinh tế - đó là sự vận động của một loại vốn cụ thể (về vật chất, về giá trị, về nguồn hình thành...) gắn liền với một hành vi kinh tế hoặc thay đổi một ý niệm trong quản lý cần phải phân định, tính toán và kiểm tra. Chẳng hạn: mua, bán tài sản, chuyển tiền trong thanh toán, chi hoặc thu trong kinh doanh, phân chia kết quả kinh doanh. Những nghịệp vụ kinh tế này phát sinh thường xuyên và với số lượng lớn theo quy mô và tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh.

Mỗi loại vốn khác nhau có yêu cầu quản lý khác nhau và các đặc tính biến động về quy mô, nhịp điệu, nhịp độ, các mối quan hệ với các loại vốn khác nhưng đều phải quản lý theo nguyên tắc sử

⁴ Từ "nghịệp vụ" có nguồn gốc từ "Operation" có nghĩa như một hành vi, một hành động.

dụng có hiệu quả. Từ đó vấn đề quan sát, theo dõi thông tin của hạch toán kế toán phải quan tâm cả 2 mặt:

Một mặt phải quan sát và thông tin được mọi loại vốn không phân biệt và không có quyền lựa chọn vốn phải hạch toán và vốn không hạch toán. *Mặt khác* hạch toán ngay từ khi nghiệp vụ kinh tế phát sinh, phải có phương pháp phù hợp với sự vận động và đặc điểm của từng loại vốn. Điều đó, đặt ra cho hạch toán kế toán nhiệm vụ phải xác định phương thức "sao chụp" các nghiệp vụ thuộc các loại vốn phù hợp với từng loại vốn trong nhiệm vụ hạch toán chung.

Việc lựa chọn phương thức "sao chụp" gắn liền với việc lựa chọn phương thức thông tin về tình trạng và sự biến động của vốn cho từng bộ phận hoặc cá nhân chịu trách nhiệm về nghiệp vụ đó. Vốn và các nghiệp vụ về vốn rất nhiều nhưng không phải mọi bộ phận, mọi cá nhân đều cần những thông tin về tất cả các loại vốn, các nghiệp vụ đó. Vì vậy, đồng thời với việc "sao chụp" phải thiết lập những "đường dây thông tin" hợp lý để quản lý và giải quyết kịp thời những nghiệp vụ về sự biến động của vốn cũng như kết cấu và quy mô của từng loại vốn trong từng điểm thời gian.

Tất cả những điều nêu trên đặt ra yêu cầu xây dựng một phương pháp thu thập, xử lý thông tin ban đầu thuộc đối tượng hạch toán kế toán một cách khoa học.

Phương pháp duy vật biện chứng đã tạo khả năng cho hạch toán kế toán xây dựng phương pháp thu thập, xử lý thông tin ban đầu. Từ phép biện chứng về quá trình nhận thức đến phương pháp luận biện chứng về tính đa dạng và mối liên hệ giữa các sự vật, hiện tượng, về vận động và biến đổi của vật chất... tạo cho hạch toán kế toán có cơ sở để giải quyết nhiệm vụ trên.

Những yêu cầu và khả năng nói trên đã tạo ra tính tất yếu khách quan cho việc hình thành phương pháp quản lý thông tin, kiểm tra về vốn và các mối quan hệ kinh tế pháp lý thuộc đối tượng hạch toán kế toán. Đó là phương pháp chứng từ.

Vây chứng từ là phương pháp thông tin và kiểm tra về trạng thái và sự biến động của đối tượng hạch toán kế toán cụ thể nhằm phục vụ kịp thời cho lãnh đạo nghiệp vụ và làm căn cứ phân loại, ghi sổ và tổng hợp kế toán.

Chứng từ kế toán là phương pháp đầu tiên quan trọng của hệ thống phương pháp hạch toán kế toán.

Phương pháp chứng từ được cấu thành từ 2 yếu tố cơ bản:

Một là: Hệ thống bản chứng từ được dùng để chứng minh tính hợp pháp của việc hình thành các nghiệp vụ kinh tế thuộc đối tượng hạch toán kế toán và là căn cứ ghi sổ kế toán.

Hai là: Kế hoạch luân chuyển chứng từ nhằm thông tin kịp thời về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh phản ánh trạng thái và sự biến động của các đối tượng hạch toán kế toán.

Phương pháp chứng từ với 2 yếu tố cấu thành cơ bản nêu trên nhằm có thể:

- Sao chụp được vốn và các quan hệ phát sinh thuộc đối tượng hạch toán kế toán phù hợp với đặc điểm của từng đối tượng và sự vận động của nó.

- Thông tin và kiểm tra kịp thời tình trạng của từng đối tượng và sự vận động của nó theo yêu cầu quản lý nghiệp vụ của mỗi cấp chủ thể quản lý.

3.1.2. Vị trí, tác dụng của phương pháp chứng từ

Bản chất, chức năng của phương pháp chứng từ kế toán chỉ rõ ý nghĩa của phương pháp này trong quản lý kinh tế. Có thể khái quát ý nghĩa của phương pháp chứng từ trên các mặt chủ yếu sau:

Trước hết: Chứng từ là phương pháp thích hợp nhất với sự đa dạng và biến động không ngừng của đối tượng hạch toán kế toán nhằm sao chụp nguyên hình tình trạng và sự vận động của các đối tượng này. Chính vì vậy, mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh đều phải được "sao chụp" trên chứng từ.

Thứ hai: Hệ thống bản chứng từ (yếu tố cơ bản cấu thành phương pháp chứng từ) hoàn chỉnh là căn cứ pháp lý cho việc bảo

vệ tài sản và xác minh tính hợp pháp trong việc giải quyết các mối quan hệ kinh tế pháp lý thuộc đối tượng hạch toán kế toán, kiểm tra và thanh tra hoạt động sản xuất kinh doanh.

Thứ ba: Phương pháp chứng từ là phương tiện thông tin "hoả tốc" cho công tác lãnh đạo nghiệp vụ ở đơn vị hạch toán và phân tích kinh tế.

Thứ tư: Chứng từ gắn liền với quy mô, thời điểm phát sinh các nghiệp vụ kinh tế, với trách nhiệm vật chất của các cá nhân, các đơn vị về nghiệp vụ đó. Qua đó, chứng từ góp phần thực hiện triệt để hạch toán kinh doanh nội bộ, gắn liền với kích thích lợi ích vật chất và trách nhiệm vật chất.

Thứ năm: Với hệ thống hạch toán kế toán, chứng từ là cơ sở để phân loại, tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế cho việc ghi vào các sổ kế toán theo dõi từng đối tượng hạch toán cụ thể.

Với những ý nghĩa nêu trên, phương pháp chứng từ kế toán phải được sử dụng trong tất cả các đơn vị hạch toán, không phân biệt các ngành sản xuất và các thành phần kinh tế khác nhau. Tất nhiên, là một yếu tố trong hệ thống phương pháp hạch toán kế toán, chứng từ kế toán không thể thay thế cho các phương pháp còn lại mà phải thích ứng và tạo ra mối liên hệ về nội dung và hình thức hạch toán.

3.2 - HỆ THỐNG BẢN CHỨNG TỪ

3.2.1. Bản chứng từ

Bản chứng từ vừa là phương tiện chứng minh tính hợp pháp của nghiệp vụ kinh tế phát sinh, vừa là phương tiện thông tin về kết quả nghiệp vụ kinh tế đó.

Mỗi bản chứng từ cần chứa đựng tất cả các chỉ tiêu đặc trưng cho nghiệp vụ kinh tế phát sinh về nội dung, quy mô, thời gian, địa điểm xảy ra nghiệp vụ kinh tế cũng như người chịu trách nhiệm về nghiệp vụ và người lập bản chứng từ v.v...

Các tiêu thức phản ánh đặc trưng riêng cho mỗi loại nghiệp vụ kinh tế được nêu ra trong mỗi bản chứng từ gọi là các yếu tố của

bản chứng từ.

Do tính đa dạng của các nghiệp vụ kinh tế, nên các tiêu thức đặc trưng cho bản chứng từ rất phong phú. Có thể chia các yếu tố của bản chứng từ thành 2 nhóm: Các yếu tố cơ bản và các yếu tố bổ sung.

Các yếu tố cơ bản: Là những yếu tố bắt buộc phải có trong mỗi bản chứng từ và tạo nên nội dung cơ bản của mỗi bản chứng từ. Qua các yếu tố cơ bản có thể thấy đặc trưng nghiệp vụ kinh tế về số lượng, chất lượng, không gian, thời gian phát sinh v.v... Sự vắng mặt của bất kỳ một yếu tố cơ bản nào sẽ làm cho các bản chứng từ trở nên không đầy đủ và do đó không đáng tin cậy. Vì vậy, các yếu tố này trở thành nội dung bắt buộc của mỗi bản chứng từ kế toán, không phụ thuộc vào loại nghiệp vụ, tính chất của nghiệp vụ và tình trạng của vốn liên quan đến nghiệp vụ đó.

Các yếu tố cơ bản trong chứng từ thường gồm:

a) Tên chứng từ: Là sự khái quát hoá nội dung của nghiệp vụ. Chẳng hạn: phiếu thu, phiếu chi, hoá đơn bán hàng v.v...

b) Tên và địa chỉ của đơn vị, cá nhân có liên quan đến nghiệp vụ. Đơn vị ở đây có thể là doanh nghiệp, cơ quan... hay một bộ phận của doanh nghiệp, cơ quan đó. Đây là yếu tố quan trọng để xác định trách nhiệm vật chất đối với nghiệp vụ kinh tế, để chi tiết hoá hay phân loại nghiệp vụ theo đối đối tượng có liên quan đến nghiệp vụ. Đồng thời là cơ sở xác định đối chiếu và thanh tra về các nghiệp vụ kinh tế.

c) Ngày tháng và số thứ tự của chứng từ. Đây là yếu tố vừa là cơ sở chi tiết hoá nghiệp vụ theo thời gian, vừa là cơ sở thanh tra kinh tế tài chính. Có những loại chứng từ số thứ tự đã được ghi sẵn.

d) Nội dung của nghiệp vụ kinh tế. Đây là một trong các yếu tố cơ bản làm rõ ý nghĩa kinh tế của nghiệp vụ và của chứng từ. Nội dung nghiệp vụ ghi trên chứng từ cần diễn đạt gọn và rõ ràng. Đồng thời cần sử dụng các tên, các khái niệm và các danh mục song phải đảm bảo tính thông dụng và dễ hiểu.

e) Quy mô của nghiệp vụ về số lượng, giá trị... Đây là yếu tố phân định ranh giới giữa chứng từ kế toán với các chứng từ khác sử dụng trong thanh tra, trong hành chính. Trong nhiều trường hợp quy mô này được ghi cả bằng số và chữ. Trong các chứng từ thanh toán, quy định này có tính chất bắt buộc.

f) Chữ ký của những người chịu trách nhiệm về thực hiện các nghiệp vụ. Thông thường, mỗi nghiệp vụ kinh tế thường gắn liền với việc thay đổi trách nhiệm vật chất từ người này sang người khác. Vì thế về nguyên tắc, chứng từ kế toán phải có ít nhất hai chữ ký của hai người tham gia vào việc thực hiện nghiệp vụ kinh tế, kèm theo chữ ký của người xét duyệt chứng từ nhất thiết phải có dấu của đơn vị.

Ngoài các yếu tố cơ bản của chứng từ đã nêu ở trên các yếu tố bổ sung của chứng từ thường gồm:

a) Quan hệ của nghiệp vụ phản ánh trên chứng từ đến các loại tài sản (loại số, loại tài khoản) phải phản ánh. Trường hợp kế toán kép thì có thể định khoản (khái niệm này sẽ được làm rõ ở chương nam) ở phần cuối hay phần đầu của chứng từ.

b) Các yếu tố bổ sung khác như: Quy mô kế hoạch (định mức) của nghiệp vụ, phương thức mua, bán hàng, phương thức thanh toán...

Như đã nêu ở trên, các nghiệp vụ kinh tế rất đa dạng. Để đặc trưng đầy đủ về số lượng, chất lượng, thời gian, địa điểm... của nghiệp vụ xảy ra thường đòi hỏi lượng thông tin khá lớn về các khái niệm, từ ngữ và con số. Tuy nhiên không phải mọi đặc trưng ấy đều phản ánh chỉ qua một con đường của hạch toán kế toán. Vì vậy việc sử dụng các yếu tố, đặc biệt là các yếu tố bổ sung cần chú ý tránh hiện tượng thừa và trùng lặp các thông tin làm tăng khối lượng công tác kế toán. Tiêu chuẩn để xác định tính đúng đắn trong nội dung này là yêu cầu quản lý và quan hệ giữa hạch toán kế toán với các hoạt động khác có liên quan.

Về hình thức của bản chứng từ có thể xem xét trên nhiều mặt như vật liệu tạo ra bản chứng từ, cách bố trí những cột, dòng trên bản chứng từ, cách biểu hiện các yếu tố của chứng từ.

Về vật liệu, tùy trình độ văn minh, trình độ kỹ thuật trong sản xuất vật liệu..., bản chứng từ có thể làm bằng da, lá cây, đá, kim loại, giấy... Tuy nhiên trong công tác kế toán hiện nay, vật liệu để làm các bản chứng từ có những đòi hỏi nhất định có tính nguyên tắc. Ví dụ: Các bản chứng từ cần được làm bằng các vật liệu để ghi chép bằng những phương tiện hiện có, tiện cho việc sử dụng, tiết diện không lớn, có thể bảo quản lâu dài...

Về kết cấu chủ yếu phải quan tâm đến cách bố trí các cột và dòng sao cho dễ ghi, dễ đọc. Đồng thời cần chú ý cả trình tự sắp xếp các yếu tố trong mỗi bản chứng từ.

Để minh họa các yếu tố của chứng từ có thể xem bảng (3.1) "Hóa đơn giá trị gia tăng".

Mẫu số: 01/GTKT-3LL HÓA ĐƠN GIÁ TRỊ GIA TĂNG Liên 1: (Lưu) Ngày.....tháng.....năm 200....						Ký hiệu: AA/02 Số: 0000001	
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:.....							
STT	Tên hàng hóa, dịch vụ	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền		
A	B	C	1	2	3=1x2		
Cộng tiền hàng:.....							
Thuế suất GTGT: % Tiền thuế GTGT:.....							
Tổng cộng tiền thanh toán.....							
Số tiền viết bằng chữ:.....							
Người mua hàng (Ký, ghi rõ họ, tên)		Người bán hàng (Ký, ghi rõ họ, tên)		Thủ trưởng đơn vị (Ký, đóng dấu, ghi rõ họ, tên)			
(Cần kiểm tra, đối chiếu khi lập, giao, nhận hoá đơn)							

Về cách biểu hiện các yếu tố của chứng từ có thể dùng ký hiệu, lời văn hay những mã số... Dùng cách biểu hiện nào là tùy thuộc vào trình độ văn minh, trình độ kỹ thuật và yêu cầu cũng như khả năng quản lý. Yêu cầu có tính nguyên tắc trong việc biểu hiện là phải giải quyết hài hoà giữa 2 mặt: gọn (tiết diện chứng từ nhỏ,

dễ lưu trữ, luân chuyển) và rõ (diễn đạt rõ ràng, chuẩn xác nội dung nghiệp vụ kinh tế và các bên chịu trách nhiệm liên đới).

Để đáp ứng yêu cầu về nội dung và hình thức của bản chứng từ thường phải tiến hành 2 quá trình đồng thời là tiêu chuẩn hoá và quy cách hoá các bản chứng từ và cuối cùng phải được thể chế hoá thành chế độ ghi chép ban đầu.

Tiêu chuẩn hoá chứng từ chính là tạo ra những chứng từ tiêu chuẩn (dành chung cho nhiều ngành, nhiều thành phần kinh tế) hoặc những mẫu chứng từ chuyên dùng (cho một hoặc một nhóm ngành hay một thành phần kinh tế riêng). Gắn chặt với tiêu chuẩn hoá là quy cách hoá bản chứng từ, nhờ đó có thể xác định những quy cách thống nhất, chứng từ đã được tiêu chuẩn hoá.

Các đơn vị sản xuất và lưu thông hàng hoá có rất nhiều đặc điểm, yêu cầu khác nhau song đều nằm trong hệ thống thống nhất của sản xuất và trao đổi hàng hoá. Do đó để bảo đảm yêu cầu quản lý, nhất là trong quan hệ về ngoại thương, quan hệ thanh toán với ngân hàng, ngân sách, các nghiệp vụ về sản xuất, trao đổi hàng hoá... vẫn rất cần có những bản mẫu chứng từ được tiêu chuẩn hoá và quy cách hoá trong phạm vi cả nước. Bên cạnh đó cần xây dựng tiêu chuẩn làm căn cứ cho việc ban hành các bản mẫu chứng từ chuyên dùng cho từng ngành, từng loại hình đơn vị quản lý (cấp quản lý) và kinh doanh, từng thành phần kinh tế.

Vừa qua, Bộ Tài chính đã chính thức ban hành Hệ thống chế độ kế toán doanh nghiệp theo Quyết định số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/3/2006 áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế trong cả nước; trong đó có Chế độ về chứng từ kế toán doanh nghiệp. Theo Quyết định này, Chế độ chứng từ kế toán gồm 2 hệ thống:

1. Hệ thống chứng từ kế toán thống nhất bắt buộc.
2. Hệ thống chứng từ kế toán hướng dẫn.

Hệ thống chứng từ kế toán thống nhất bắt buộc là hệ thống chứng từ phản ánh các quan hệ kinh tế giữa các pháp nhân hoặc có yêu cầu quản lý chặt chẽ mang tính chất phổ biến rộng rãi. Đối với loại chứng từ này, phương pháp lập và áp dụng thống nhất cho tất

cả các lĩnh vực, các thành phần kinh tế (xem phần phụ lục kèm theo).

Hệ thống chứng từ kế toán hướng dẫn chủ yếu là những chứng từ sử dụng trong nội bộ đơn vị. Nhà nước hướng dẫn các chỉ tiêu đặc trưng để các ngành, các thành phần kinh tế trên cơ sở đó vận dụng vào từng trường hợp cụ thể thích hợp. Các ngành, các lĩnh vực có thể thêm, bớt một số chỉ tiêu đặc thù, hoặc thay đổi thiết kế mẫu biểu cho thích hợp với việc ghi chép và yêu cầu nội dung phản ánh nhưng phải bảo đảm tính pháp lý cần thiết của chứng từ.

3.2.2. Phân loại chứng từ

Các bản chứng từ riêng biệt cần được liên kết lại theo một trật tự xác định trong một hệ thống xác định. Để tiện cho việc phân biệt và sử dụng các loại chứng từ khác nhau trong quản lý kinh tế nói chung và trong công tác kế toán nói riêng cần nghiên cứu các cách phân loại chứng từ. Mỗi cách phân loại này căn cứ vào những tiêu thức khác nhau như: công dụng, trình độ tổng hợp, số lần sử dụng, địa điểm lập và nội dung kinh tế của bản chứng từ.

a) Theo công dụng: Có thể phân hệ thống bản chứng từ thành các loại chứng từ mệnh lệnh, chứng từ chấp hành, chứng từ thủ tục kế toán và chứng từ liên hợp.

Chứng từ mệnh lệnh là chứng từ mang quyết định của chủ thể quản lý. Các chỉ tiêu, các lệnh xuất vật tư, lệnh điều động lao động, tài sản v.v... thuộc loại chứng từ này. Một chứng từ tuân theo mệnh lệnh biểu thị nghiệp vụ kinh tế cần thực hiện, chưa chứng minh kết quả sự hình thành nghiệp vụ, do đó loại chứng từ này chưa đủ làm căn cứ ghi sổ kế toán.

Chứng từ chấp hành (thực hiện) là chứng từ phản ánh nghiệp vụ kinh tế đã hoàn thành. Các loại phiếu xuất, biên lai, hoá đơn thuộc loại chứng từ này. Thông qua loại chứng từ có thể thấy mức độ thực hiện các quyết định đồng thời biểu thị cả trách nhiệm vật chất trong việc xảy ra nghiệp vụ. Nói chung, chứng từ thực hiện có thể làm căn cứ ghi sổ. Tất nhiên, trong một số trường hợp cần có những bản chứng từ bổ sung như thanh toán cho nghiệp vụ tạm

ứng, xử lý thiệt hại vật tư...

Chứng từ thủ tục kế toán là những chứng từ tổng hợp, quy loại các nghiệp vụ kinh tế có liên quan theo những đối tượng hạch toán kế toán cụ thể nhất định để tiện lợi cho việc ghi sổ và đối chiếu các loại tài liệu. Loại chứng từ thuần túy về thủ tục kế toán này là những chứng từ trung gian nên phải kèm theo chứng từ ban đầu mới đầy đủ cơ sở pháp lý chứng minh tính hợp pháp của nghiệp vụ.

Chứng từ liên hợp là loại chứng từ mang đặc điểm của 2 hoặc 3 loại chứng từ nêu trên như những lệnh kiêm phiếu xuất, phiếu chi hoặc hoá đơn kiêm phiếu xuất v.v...

b) Theo địa điểm lập chứng từ: hệ thống bản chứng từ gồm chứng từ bên trong (nội bộ) và chứng từ bên ngoài.

Chứng từ bên trong (nội bộ) là chứng từ được lập trong phạm vi đơn vị hạch toán không phụ thuộc vào đặc tính của nghiệp vụ kinh tế. Chứng từ bên trong có loại chỉ liên quan đến nghiệp vụ kinh tế giải quyết quan hệ trong nội bộ đơn vị chẳng hạn: phiếu xuất vật tư cho sản xuất, bảng kê thanh toán lương, thanh toán bảo hiểm xã hội cho cán bộ công nhân viên, biên bản kiểm kê nội bộ, biên bản sản phẩm hỏng... Một bộ phận khác của chứng từ bên trong liên quan đến nghiệp vụ xảy ra trong đơn vị nhưng để giải quyết các mối quan hệ kinh tế với bên ngoài như: Hoá đơn bán hàng, biên bản bàn giao tài sản cố định cho đơn vị khác, phiếu (bảng kê) thực hiện hợp đồng của đơn vị với đơn vị khác.

Chứng từ bên ngoài là chứng từ về các nghiệp vụ có liên quan đến đơn vị hạch toán nhưng lập từ các đơn vị khác như: hoá đơn mua hàng, phiếu (hợp đồng) vận chuyển thuê ngoài...

Phân chia chứng từ bên trong và chứng từ bên ngoài tạo điều kiện thuận lợi cho việc đối chiếu, kiểm tra và xử lý các nghiệp vụ trong kế toán. Tuy nhiên, việc phân chia này, trong một số trường hợp chỉ có ý nghĩa tương đối. Có thể cùng loại chứng từ nhưng có thể lập từ bên trong hay bên ngoài đơn vị vì vậy trong đối chiếu kiểm tra cần được đưa vào yếu tố "ngày và số thứ tự chứng từ" để xác định và phân loại.

c) *Theo trình độ khái quát* của tài liệu trong (bản) chứng từ có thể chia chứng từ thành chứng từ ban đầu và chứng từ tổng hợp.

Chứng từ ban đầu còn gọi là chứng từ trực tiếp, phản ánh trực tiếp đối tượng hạch toán, là "tấm hình" gốc chụp lại nghiệp vụ kinh tế. Chứng từ ban đầu có đầy đủ giá trị và hiệu lực cho hạch toán và cho quản lý. Chứng từ ban đầu gồm tất cả các loại hoá đơn, phiếu xuất, nhập vật tư, lệnh thu, chi tiền mặt...

Chứng từ ban đầu có ý nghĩa lớn cả trong công tác kế toán thanh tra, lãnh đạo nghiệp vụ kinh tế, xác định trách nhiệm vật chất v.v...

Chứng từ tổng hợp hay chứng từ khái quát là phương tiện tổng hợp tài liệu về các nghiệp vụ kinh tế cùng loại, là công cụ kỹ thuật giảm nhẹ công tác kế toán và đơn giản trong ghi sổ. Tuy nhiên chứng từ tổng hợp không có ý nghĩa độc lập, chúng chỉ trở thành phương tiện thông tin và chứng minh khi có chứng từ ban đầu kèm theo.

Phân loại chứng từ theo trình độ khái quát giúp ích cho việc lựa chọn từng loại chứng từ trong công tác hạch toán, thanh tra và quản lý kinh tế.

d) *Theo số lần ghi các nghiệp vụ kinh tế* trên chứng từ có thể phân hệ thống chứng từ thành chứng từ một lần và chứng từ nhiều lần.

Chứng từ một lần là chứng từ trong đó việc ghi chép chỉ tiến hành một lần và chuyển vào ghi sổ kế toán. Cần chú ý chứng từ một lần vẫn được dùng để ghi nhiều nghiệp vụ kinh tế khi các nghiệp vụ này phát sinh cùng một lúc ở cùng một địa điểm. Chứng từ một lần là loại chứng từ được sử dụng phổ biến: hoá đơn, lệnh thu chi tiền mặt, biên bản kiểm kê, bảng kê thanh toán v. v... Chứng từ một lần thường được lập và thực hiện trong phạm vi 1 ngày.

Chứng từ nhiều lần là chứng từ ghi một loại nghiệp vụ kinh tế tiếp diễn nhiều lần. Sau mỗi lần ghi các con số thường được cộng dồn. Tới một giới hạn xác định trước, chứng từ không còn sử dụng tiếp nữa được chuyển vào ghi sổ kế toán và lưu trữ.

Chúng từ nhiều lần thường bao gồm phiếu (thẻ) theo dõi thực hiện các hợp đồng (kể cả hợp đồng khoán), phiếu lĩnh vật tư theo hạn mức v.v...

Cách phân loại này giúp ích nhiều cho việc lựa chọn loại chứng từ thích hợp cho từng loại nghiệp vụ kinh tế để giảm bớt việc ghi chép trên chứng từ.

d) Theo nội dung của nghiệp vụ kinh tế phản ánh trong chứng từ: Hệ thống chứng từ bao gồm nhiều loại: Chứng từ về tiền mặt, về vật tư, về tiêu thụ hàng hoá, về thanh toán với ngân hàng, ngân sách và thanh toán với công nhân viên... Cách phân loại này giúp ích trong phân loại chứng từ để đưa vào lưu trữ và xác định thời hạn lưu trữ cho từng loại chứng từ.

h) Theo tính cấp bách của thông tin trong chứng từ: Hệ thống chứng từ có thể chia thành 2 loại là chứng từ bình thường và chứng từ báo động.

Chứng từ bình thường chứa đựng những thông tin thể hiện tính hợp quy luật của các nghiệp vụ xảy ra. Những chứng từ này tiếp tục làm thủ tục theo các yếu tố và trình tự quy định để ghi sổ, tổng hợp và thông tin theo định kỳ.

Chứng từ báo động là những chứng từ chứa đựng những thông tin thể hiện mức độ diễn biến không bình thường của các nghiệp vụ kinh tế: vật tư sử dụng vượt định mức, thực hiện hợp đồng kinh tế không bình thường, thanh toán tiền vay không kịp thời (vay quá hạn)... Những chứng từ này cần được xử lý kịp thời trước khi đưa vào ghi sổ kế toán hoặc xử lý tiếp theo trình tự quy định.

3.3. LUÂN CHUYỂN CHỨNG TỪ

3.3.1. Luân chuyển chứng từ và ý nghĩa luân chuyển chứng từ

Chứng từ kế toán thường xuyên vận động. Sự vận động liên tục kế tiếp nhau từ giai đoạn này, sang giai đoạn khác của chứng từ gọi là luân chuyển chứng từ. Luân chuyển chứng từ thường được xác định từ khâu lập (hoặc tiếp nhận chứng từ bên ngoài) đến khâu

lưu trữ hoặc rộng hơn đến khâu huỷ chứng từ.

Do chứng từ có nhiều loại với đặc tính luân chuyển khác nhau nên các giai đoạn (khâu) cụ thể của quá trình luân chuyển cũng khác nhau nhưng chung quy lại, luân chuyển chứng từ thường bao gồm các giai đoạn (khâu) sau:

a) Lập chứng từ theo các yếu tố của chứng từ (hoặc tiếp nhận chứng từ từ bên ngoài).

Tùy theo nội dung kinh tế của nghiệp vụ mà sử dụng chứng từ thích hợp. Ví dụ: Nghiệp vụ kinh tế về thu và chi tiền mặt thì sử dụng phiếu thu (lệnh thu), phiếu chi (lệnh chi); nghiệp vụ kinh tế về xuất, nhập vật tư thì sử dụng phiếu nhập vật tư, phiếu xuất vật tư...

Tùy theo yêu cầu quản lý từng loại tài sản mà chứng từ có thể được lập thành một bản (liên) hoặc nhiều bản (liên). Nếu chứng từ lập thành nhiều bản thì đặt giấy than viết một lần, riêng chữ ký của người có liên quan phải ký từng bản một không ký qua giấy than. Ví dụ hoá đơn bán hàng được lập thành 3 liên: Liên 1 màu đen (để lưu), liên 2 màu đỏ (giao cho khách hàng), liên 3 màu xanh (dùng để thanh toán).

Chứng từ phải lập theo mẫu do Nhà nước quy định và có đầy đủ chữ ký của những người có liên quan mới được coi là hợp lệ và hợp pháp.

b) Kiểm tra chứng từ:

Khi nhận được chứng từ phải kiểm tra tính hợp lệ, hợp pháp và hợp lý của chứng từ như: Các yếu tố của chứng từ, chữ ký của những người có liên quan, tính chính xác của số liệu trên chứng từ. Chỉ sau khi chứng từ đã được kiểm tra thì chứng từ mới làm căn cứ để ghi sổ kế toán.

c) Sử dụng chứng từ cho lãnh đạo nghiệp vụ và ghi sổ kế toán.

- Cung cấp nhanh những thông tin cần thiết cho lãnh đạo nghiệp vụ.

- Phân loại chứng từ theo từng loại nghiệp vụ, theo tính chất của khoản chi phí, theo từng địa điểm phát sinh phù hợp với yêu

cầu ghi sổ sách kế toán.

- Lập định khoản kế toán và vào các sổ kế toán.

d) Bảo quản và sử dụng lại chứng từ trong kỳ hạch toán.

Trong kỳ hạch toán, chứng từ sau khi ghi sổ kế toán phải được bảo quản và có thể sử dụng lại để kiểm tra đối chiếu số liệu giữa sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.

đ) Chuyển chứng từ vào lưu trữ và huỷ.

Chứng từ là căn cứ pháp lý để ghi sổ, đồng thời là tài liệu lịch sử của xí nghiệp. Vì vậy sau khi ghi sổ và kết thúc kỳ hạch toán chứng từ được chuyển sang lưu trữ, bảo đảm an toàn, chứng từ không bị mất khi cần có thể tìm được nhanh chóng. Khi hết thời hạn lưu trữ, chứng từ được đem huỷ.

3.3.2. Kế hoạch luân chuyển chứng từ

Do mỗi loại chứng từ có vị trí khác nhau trong quản lý và có đặc tính vận động khác nhau nên trong kế toán phải xác lập kế hoạch (chương trình) luân chuyển chứng từ. Kế hoạch luân chuyển chứng từ là con đường được thiết lập trước cho quá trình vận động của chứng từ nhằm phát huy đầy đủ chức năng thông tin và kiểm tra của chứng từ.

Để xây dựng kế hoạch (chương trình) luân chuyển chứng từ hợp lý cần xuất phát từ những cơ sở nhất định như:

a) Đặc điểm của đơn vị hạch toán về quy mô, về tổ chức sản xuất và quản lý...

b) Tình hình tổ chức hệ thống thông tin (đặc biệt là thông tin nghiệp vụ trong đơn vị).

c) Vị trí và đặc điểm luân chuyển của từng loại chứng từ.

Nội dung bắt buộc trong một kế hoạch (chương trình) luân chuyển chứng từ là phải phản ánh được từng khâu (giai đoạn) vận động của chứng từ như: lập, kiểm tra, sử dụng, lưu trữ. Trong nhiều trường hợp phải xác định rõ địa chỉ (đối tượng hay tên người chịu trách nhiệm) trong từng khâu. Trong điều kiện cho phép cần xác định nội dung công việc ở từng khâu và cả thời gian cần thiết cho

từng khâu (giai đoạn) của quá trình vận động.

Hình thức của kế hoạch (chương trình) luân chuyển chứng từ thường dùng dạng bảng hoặc sơ đồ.

Thông thường có 2 cách (phương pháp) lập kế hoạch luân chuyển chứng từ: lập riêng cho từng loại chứng từ hoặc lập chung cho tất cả các loại chứng từ. Trong các đơn vị có quy mô lớn, nhu cầu thông tin cho quản lý nhiều... thường kết hợp sử dụng cả 2 phương pháp trên.

Kế hoạch luân chuyển lập riêng cho từng loại chứng từ còn gọi là các chương trình luân chuyển cá biệt. Chương trình này thường được lập cho những loại chứng từ có số lượng lớn, phản ánh các loại đối tượng hạch toán có biến động nhiều và cần quản lý chặt chẽ. Với loại chương trình này có thể biểu hiện đầy đủ nội dung bắt buộc và mở rộng hình thức thường áp dụng là hình thức biểu kết hợp sơ đồ, lấy chương trình luân chuyển "Phiếu xuất kho" làm ví dụ minh họa.

"Phiếu xuất kho" được sử dụng để theo dõi số lượng vật tư, sản phẩm, hàng hóa xuất kho cho các bộ phận sử dụng trong đơn vị, làm căn cứ để hạch toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm và kiểm tra việc sử dụng, thực hiện định mức tiêu hao vật tư. Phiếu xuất kho được lập cho một hoặc nhiều thứ vật tư, sản phẩm, hàng hóa cùng một kho dùng cho một đối tượng hạch toán chi phí hoặc cùng một mục đích sử dụng.

+ Phiếu xuất kho do các bộ phận xin lĩnh hoặc do phòng cung ứng lập (tùy thuộc vào tổ chức quản lý và quy định của từng đơn vị). Phiếu được lập làm 3 liên (bằng cách đặt giấy than viết một lần). Sau khi lập phiếu xong, người phụ trách bộ phận sử dụng và người phụ trách bộ phận cung ứng ký, ghi rõ họ tên.

+ Chuyển cho người cầm phiếu xuống kho để lĩnh vật tư, sản phẩm, hàng hóa.

+ Thủ kho căn cứ vào phiếu xuất, xuất kho vật tư, sản phẩm, hàng hóa cho người nhận, đồng thời ghi số lượng thực xuất của từng thứ vào phiếu xuất kho và cùng người nhận hàng ký, ghi

rõ họ tên vào phiếu xuất.

+ Ba liên của phiếu xuất kho được phân chia và luân chuyển như sau: Một liên lưu tại quyển phiếu xuất kho (cuống), một liên thủ kho giữ lại để ghi thẻ kho sau đó cuối ngày hoặc định kỳ chuyển cho bộ phận kế toán để ghi giá và ghi sổ kế toán, liên còn lại người nhận giữ để ghi sổ kế toán bộ phận sử dụng.

Với cách trên, đường đi của chứng từ được xác định cụ thể, rõ ràng, tiện cho việc xử lý thông tin, sử dụng thông tin và hoàn thiện tổ chức công tác kế toán nhưng tốn công và chỉ làm được cho một vài loại chứng từ có nhu cầu lập riêng.

Kế hoạch luân chuyển chung cho nhiều loại chứng từ có thể thực hiện dưới dạng bảng (xem bảng số 3.1)

Bảng 3.1: Chương trình luân chuyển chứng từ ngành

Tên đơn vị.....

S TT	Tên của chứng từ (phân loại theo hoạt động)	Số hiệu chứng từ	Người lập chứng từ	Số bản	Người ký chứng từ	Thời hạn chuyển giao	Người kiểm tra chứng từ	Người nhận và sử dụng chứng từ	Thời hạn ghi sổ kế toán	Ghi chú

3.3.3. Nội quy về chứng từ

Để quản lý và sử dụng hợp lý tài sản, tăng cường hạch toán kinh doanh cần đưa công tác chứng từ kế toán vào nền nếp và duy trì kỷ cương trong việc thực hiện các khâu về chứng từ. Cơ sở để tổ chức khoa học công tác chứng từ kế toán theo yêu cầu trên là phải xây dựng các văn bản có tính pháp lý về chứng từ. Ngoài quy định chung trong pháp lệnh kế toán - thống kê và điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước, cần xây dựng chế độ chứng từ và nội quy về chứng từ.

Chế độ chứng từ thường do Bộ Tài chính, Tổng cục Thống kê phối hợp với các Bộ, các ngành chủ quản quy định. Nội dung của chế độ cần quy định những điều khoản chung về chứng từ thống nhất trong một ngành, một thành phần kinh tế hoặc chung cho cả nước như:

a) Biểu mẫu các loại chứng từ tiêu chuẩn (cho cả nước, hoặc

từng ngành) và trình tự chung cho luân chuyển chứng từ.

b) Cách tính các chỉ tiêu trên chứng từ.

c) Thời hạn lập và lưu trữ (từng loại).

d) Người lập, người kiểm tra, người sử dụng, lưu trữ.

e) Trách nhiệm vật chất, hành chính và quyền lợi tương ứng trong việc thực hiện các điều khoản.

Nội quy về chứng từ thường do các đơn vị hạch toán xây dựng với hướng dẫn của các ngành, các cấp có liên quan. Nội dung của nội quy có thể bao gồm:

a) Các biểu mẫu chứng từ chuyên dùng của đơn vị (chưa quy định trong chế độ chung).

b) Cách tính các chỉ tiêu trên chứng từ chuyên dùng.

c) Người chịu trách nhiệm lập, kiểm tra, sử dụng, lưu trữ.

d) Trách nhiệm hành chính, chế độ thưởng phạt... đối với từng người, từng bộ phận trong thực hiện nội quy.

e) Xây dựng thêm các chương trình huấn luyện đặc thù khi cần thiết.

TÓM TẮT CHƯƠNG 3

Trong chương này, sinh viên cần nắm được các vấn đề cơ bản:

1. Khái niệm, ý nghĩa của phương pháp chứng từ trong hạch toán kế toán; qua đó thấy được vai trò, vị trí của phương pháp này.

2. Bản chứng từ, kế hoạch luân chuyển chứng từ là 2 yếu tố cấu thành của phương pháp chứng từ.

3. Hiểu phương pháp chứng từ là cách thức phản ánh, thông tin và kiểm tra ban đầu, có tính chất pháp lý về các đối tượng và khách thể của hạch toán kế toán.

Chương 4

PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ

4.1. KHÁI NIỆM VÀ SỰ CẦN THIẾT CỦA PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ

4.1.1. Khái niệm về phương pháp tính giá

Đối tượng của hạch toán kế toán là vốn trong các đơn vị, tổ chức, doanh nghiệp với tính hai mặt, tính đa dạng và tính vận động. Vốn của các đơn vị bao gồm rất nhiều loại, có hình thái biểu hiện khác nhau. Trong quá trình hoạt động sản xuất - kinh doanh, cùng với sự vận động của vốn là sự biến đổi không ngừng cả về hình thái hiện vật và giá trị của tài sản. Để ghi nhận và phản ánh được giá trị tiền tệ của tài sản vào sổ sách, chứng từ, báo cáo, kế toán sử dụng phương pháp tính giá.

Như vậy, thực chất tính giá là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự hình thành và phát sinh chi phí có liên quan đến từng loại vật tư, sản phẩm, hàng hoá, tài sản và dịch vụ. Nói cách khác, *tính giá là việc xác định giá trị ghi sổ của tài sản* tức là dùng thước đo giá trị để biểu hiện các loại tài sản khác nhau nhằm phản ánh, cung cấp các thông tin tổng hợp cần thiết và xác định giá trị tiền tệ để thực hiện các phương pháp phản ánh khác của kế toán.

4.1.2. Sự cần thiết của phương pháp tính giá

Trong điều kiện kinh tế thị trường, nhờ sử dụng phương pháp tính giá, kế toán đã theo dõi, phản ánh được một cách tổng hợp và kiểm tra được các đối tượng hạch toán kế toán bằng thước đo tiền tệ. Đồng thời, nhờ có tính giá, kế toán tính toán và xác định được toàn bộ chi phí bỏ ra có liên quan đến việc thu mua, sản xuất, chế tạo và tiêu thụ từng loại vật tư, sản phẩm. Từ đó, so với kết quả thu được để đánh giá hiệu quả kinh doanh nói chung cũng như hiệu quả kinh doanh từng mặt hàng, từng loại sản phẩm, dịch vụ và từng hoạt động kinh doanh nói riêng. Có thể nói, không có phương pháp

tính giá thì các doanh nghiệp không thể thực hiện tốt chế độ hạch toán kinh doanh được.

Là một phương pháp của hạch toán kế toán, tính giá vừa có tính độc lập tương đối lại vừa có quan hệ chặt chẽ với các phương pháp khác như chứng từ, đối ứng tài khoản, tổng hợp - cân đối kế toán. Nhờ có tính giá, kế toán mới ghi nhận, phản ánh được các đối tượng khác nhau của kế toán vào chứng từ, tài khoản và tổng hợp các thông tin khác nhau qua các báo cáo. Mặt khác, tính giá vật tư, tài sản, hàng hoá, dịch vụ không thể tiến hành một cách tùy tiện được mà phải dựa trên thông tin do chứng từ, tài khoản và các báo cáo cung cấp rồi tổng hợp lại. Đặc biệt là hầu hết tài sản của doanh nghiệp đều không thể hình thành ngay một lúc được mà hình thành dần dần trong một khoảng thời gian nhất định thông qua quá trình thu mua, xây dựng, lắp đặt, chế tạo... Điều đó đòi hỏi kế toán phải kết hợp các phương pháp hạch toán khác nhau để ghi nhận sự hình thành giá trị tài sản (kể cả giá trị ban đầu và giá trị tăng thêm).

4.2. YÊU CẦU VÀ NGUYÊN TẮC CỦA PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ

4.2.1. Yêu cầu của phương pháp tính giá

Để thực hiện tốt chức năng thông tin và kiểm tra về giá trị các loại tài sản của mình, tính giá phải bảo đảm các yêu cầu dưới đây:

- **Chính xác:** Việc tính giá cho các loại tài sản phải bảo đảm chính xác, phù hợp với giá cả đương thời và phù hợp với số lượng, chất lượng của tài sản. Nếu việc tính giá không chính xác, thông tin do tính giá cung cấp sẽ mất tính xác thực, không đáng tin cậy, ảnh hưởng đến việc đề ra quyết định kinh doanh. Tính giá chính xác còn cho thấy sự khác biệt chủ yếu giữa thước đo hiện vật và thước đo giá trị: Thước đo hiện vật chỉ có thể biểu hiện tài sản về phương diện số lượng, trong khi đó, thước đo giá trị có khả năng biểu hiện tài sản không chỉ trên phương diện số lượng mà còn bổ sung ý niệm về chất lượng tài sản.

- **Thông nhất:** Việc tính giá phải thống nhất về phương pháp tính toán giữa các doanh nghiệp khác nhau trong nền kinh tế quốc dân và giữa các thời kỳ khác nhau. Có như vậy, số liệu tính toán ra mới bảo đảm so sánh được giữa các thời kỳ và các doanh nghiệp với nhau. Qua đó, đánh giá được hiệu quả kinh doanh của từng doanh nghiệp, từng thời kỳ khác nhau.

Để thực hiện tốt các yêu cầu trên, đòi hỏi Nhà nước phải quy định thống nhất việc tính giá các loại tài sản trong toàn bộ nền kinh tế quốc dân. Đồng thời phải có biện pháp kiểm tra thích hợp nhằm khắc phục và loại trừ các hiện tượng tính giá không đúng, bảo đảm được tính chính xác, trung thực và hợp pháp của các chỉ tiêu do hạch toán kế toán cung cấp.

4.2.2. Nguyên tắc của phương pháp tính giá

Để thực hiện tốt các yêu cầu tính giá, ngoài việc đòi hỏi người làm kế toán phải có tinh thần trách nhiệm cao, chấp hành tốt các quy định tính giá, kế toán còn phải quán triệt các nguyên tắc chủ yếu sau:

Nguyên tắc 1: Xác định đối tượng tính giá phù hợp

Nhìn chung, đối tượng tính giá phù hợp với đối tượng thu mua, sản xuất và tiêu thụ. Đối tượng đó có thể là từng loại vật tư, hàng hoá, tài sản mua vào; từng loại sản phẩm, dịch vụ thực hiện... Tuy nhiên, trong những điều kiện nhất định, đối tượng tính giá có thể mở rộng hoặc thu hẹp lại. Việc mở rộng hay thu hẹp đối tượng tính giá phải dựa vào đặc điểm vật tư, hàng hoá, sản phẩm mua vào, sản xuất ra; vào đặc điểm tổ chức sản xuất; vào trình độ và yêu cầu quản lý... Chẳng hạn, đối tượng tính giá ở khâu thu mua có thể là từng loại vật tư, hàng hoá hay từng nhóm, từng lô hàng; còn ở khâu sản xuất có thể là sản phẩm cuối cùng của quá trình sản xuất hay chi tiết, bộ phận sản phẩm hoặc nhóm sản phẩm...

Nguyên tắc 2: Phân loại chi phí hợp lý

Từ nội dung của tính giá có thể thấy chi phí là bộ phận quan trọng cấu thành nên giá của các loại tài sản, vật tư, hàng hoá, dịch vụ, sản phẩm. Do chi phí sử dụng để tính giá có nhiều loại, có loại

liên quan trực tiếp đến từng đối tượng tính giá, có loại lại liên quan gián tiếp. Bởi vậy, cần phân loại chi phí một cách hợp lý, khoa học để tạo điều kiện cho việc tính giá. Việc phân loại chi phí được tiến hành bằng nhiều cách khác nhau, có thể phân theo lĩnh vực chi phí (chi phí thu mua, sản xuất, bán hàng), theo chức năng chi phí (sản xuất, tiêu thụ, quản lý), theo quan hệ với khối lượng công việc hoàn thành (biến phí, định phí) v.v... Mỗi một cách phân loại có một tác dụng khác nhau trong quản lý và hạch toán. Để phục vụ cho việc tính giá sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, cần phân loại chi phí theo lĩnh vực (phạm vi) chi phí. Theo cách này, chi phí sẽ được chia làm 4 loại sau:

- **Chi phí thu mua:** Bao gồm toàn bộ các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc thu mua vật tư, tài sản, hàng hoá như chi phí vận chuyển, bốc dỡ, bảo quản, chi phí bộ phận thu mua, hao hụt trong định mức, chi phí lắp đặt, chạy thử, chi phí kho - hàng - bến bãi...

- **Chi phí sản xuất:** Là những chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm, thực hiện lao vụ, dịch vụ trong phạm vi phân xưởng, bộ phận sản xuất. Thuộc chi phí sản xuất bao gồm:

+ **Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp:** Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp là những chi phí về nguyên, vật liệu chính, phụ, nhiên liệu mà đơn vị bỏ ra có liên quan trực tiếp đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm hay thực hiện các lao vụ, dịch vụ.

+ **Chi phí nhân công trực tiếp:** Là số thù lao phải trả cho số lao động trực tiếp chế tạo sản phẩm hay thực hiện lao vụ, dịch vụ cùng với các khoản trích cho các quỹ Bảo hiểm xã hội, Kinh phí Công đoàn, Bảo hiểm y tế theo chế độ quy định (phần tính vào chi phí kinh doanh).

+ **Chi phí sản xuất chung:** Bao gồm toàn bộ các chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng, bộ phận sản xuất (trừ chi phí vật liệu và nhân công trực tiếp).

- **Chi phí bán hàng:** Là chi phí phát sinh liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ như chi phí nhân viên bán hàng; chi phí vật liệu, bao gói; chi phí dụng cụ bán hàng, v.v...

- **Chi phí quản lý doanh nghiệp:** Bao gồm toàn bộ các khoản chi phí mà doanh nghiệp đã bỏ ra có liên quan đến việc tổ chức, điều hành, quản lý hoạt động sản xuất - kinh doanh (chi phí quản trị doanh nghiệp và chi phí quản lý hành chính).

Nguyên tắc 3: Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí thích ứng

Trong một số trường hợp và trong những điều kiện nhất định, có một số khoản chi phí có liên quan trực tiếp đến nhiều đối tượng tính giá nhưng không thể tách riêng ra được. Vì thế, cần lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý sao cho gần sát với mức tiêu hao thực tế nhất. Thuộc những chi phí cần phân bổ này có thể bao gồm cả chi phí vật liệu, nhân công trực tiếp (do trong cùng một khoảng thời gian, một nhóm công nhân cùng tham gia chế tạo ra một số sản phẩm bằng cùng một lượng nguyên, vật liệu), chi phí sản xuất chung (là những chi phí chung phát sinh trong phạm vi phân xưởng, bộ phận sản xuất), chi phí vận chuyển, bốc dỡ, v.v...

Tiêu thức phân bổ chi phí cho từng đối tượng tính giá phụ thuộc vào quan hệ của chi phí với đối tượng tính giá. Thông thường, các tiêu thức được lựa chọn là tiêu thức phân bổ chi phí theo hệ số, theo định mức, theo giờ máy làm việc, theo tiền lương công nhân sản xuất, theo chi phí vật liệu chính, theo số lượng, trọng lượng vật tư, sản phẩm, v.v... Công thức phân bổ như sau:

$$\frac{\text{Mức chi phí phân bổ cho từng đối tượng}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả đối tượng}} = \frac{\text{Tổng chi phí từng loại cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả đối tượng}} \times$$

Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ nào cần căn cứ vào tình hình cụ thể, dựa trên quan hệ của chi phí với đối tượng tính giá. Chẳng hạn, chi phí vận chuyển, bốc dỡ vật tư, hàng hoá thu mua có thể phân bổ theo trọng lượng hay theo số lượng vật tư, hàng hoá

chuyên chở, bốc dỡ (nếu không phải là hàng công kênh) hay phân bổ theo thể tích (nếu là hàng công kênh). Hoặc chi phí sản xuất chung có thể phân bổ theo tiền lương công nhân sản xuất (nếu trình độ cơ giới hoá đồng đều và tiền lương công nhân sản xuất chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí) hay theo chi phí vật liệu chính tiêu hao (nếu chi phí vật liệu chính chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất) hoặc theo số giờ máy làm việc (nếu xác định được số giờ máy làm việc cho từng đối tượng)...

4.3. NỘI DUNG VÀ TRÌNH TỰ TÍNH GIÁ TÀI SẢN MUA VÀO

4.3.1. Nội dung tính giá tài sản mua vào

Để tiến hành hoạt động sản xuất - kinh doanh, các doanh nghiệp cần phải có 3 yếu tố cơ bản là lao động (sức lao động), tư liệu lao động và đối tượng lao động. Các yếu tố này được hình thành chủ yếu do doanh nghiệp mua sắm (mua sắm máy móc, thiết bị, nguyên vật liệu, hàng hoá, tuyển dụng lao động) trong đó, tiền mua sức lao động chỉ trả sau khi có kết quả xác định. Bởi vậy, việc tính giá các yếu tố chi phí đầu vào về thực chất là tính giá vật liệu, dụng cụ, hàng hoá, tài sản mua vào.

4.3.2. Trình tự tính giá tài sản mua vào

Tài sản mua vào bao gồm nhiều loại, với tính chất và mục đích sử dụng khác nhau, do đó việc tính giá của chúng cũng có những khác biệt nhất định. Các loại nguyên, vật liệu được mua với mục đích sử dụng cho sản xuất, chế tạo sản phẩm; hàng hoá được mua với mục đích để bán; còn máy móc, thiết bị, tài sản cố định được mua sắm, xây dựng với mục đích phục vụ lâu dài cho quá trình sản xuất kinh doanh, làm phương tiện, công cụ cho kinh doanh (sản xuất, tiêu thụ, quản lý...). Tuy khác nhau về tính chất và mục đích sử dụng nhưng việc tính giá tài sản mua vào phải phản ánh được giá ban đầu của tài sản, nghĩa là tất cả các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc hình thành tài sản. Có thể khái quát trình tự tính giá tài sản mua vào qua các bước sau:

- Bước 1: Xác định trị giá mua của tài sản.

Trị giá mua của tài sản bao gồm giá mua ghi trên hoá đơn trừ (-) các khoản giảm giá hàng mua, chiết khấu thương mại khi mua hàng được hưởng cộng với các khoản thuế không được khấu trừ. Như vậy, trị giá mua của tài sản sẽ bao gồm thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt của tài sản mua vào (nếu có).

- Bước 2: Tập hợp toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến quá trình thu mua tài sản.

Chi phí thu mua tài sản bao gồm nhiều loại như chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí bộ phận thu mua, chi phí liên quan đến kho hàng, bến bãi, hao hụt trong định mức v.v... Nếu những chi phí này có liên quan đến việc thu mua một loại vật tư, hàng hoá, tài sản thì tập hợp trực tiếp cho loại vật tư, tài sản đó. Còn nếu những chi phí này có liên quan đến việc thu mua nhiều loại tài sản thì phân bổ cho từng loại tài sản theo tiêu thức phù hợp (trọng lượng, số lượng, thể tích, v.v...).

- Bước 3: Tổng hợp chi phí và tính ra giá ban đầu (giá thực tế) của tài sản.

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Giá} & & \text{Giá mua (bao} & & \text{Giảm giá} & & \text{Chi phí} \\ \text{thực tế} & = & \text{gồm cả các khoản} & - & \text{hàng mua,} & + & \text{thu mua} \\ \text{của tài sản} & & \text{thuế không được} & & \text{chiết khấu} & & \text{tài sản} \\ & & \text{hoàn lại)} & & \text{thương mại} & & \end{array}$$

Ví dụ: Doanh nghiệp A tiến hành mua sắm một số vật liệu phục vụ cho sản xuất, bao gồm:

- Vật liệu M: 10.000 kg, giá mua cả thuế giá trị gia tăng 10% là 220.000.000 đ.

- Vật liệu N: 40.000 kg x 16.500 đ/kg = 660.000.000 đ

Các chi phí vận chuyển, bốc dỡ số vật liệu trên thực tế phát sinh 12.500.000 đ

Để tính giá thực tế tài sản mua vào, cần phân bổ phí thu mua cho từng loại theo trọng lượng vận chuyển, bốc dỡ.

- Chi phí thu mua phân bổ cho vật liệu M:

$$M = \frac{12.500.000}{10.000 + 40.000} \times 10.000 = 2.500.000 \text{ (đ)}$$

- Chi phí thu mua phân bổ cho vật liệu N = 12.500.000 - 2.500.000 = 10.000.000 (đồng).

- Giá thực tế của vật liệu M:

+ Nếu tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp:
220.000.000 + 2.500.000.

$$\begin{array}{l} \text{Giá đơn vị} \\ \text{vật liệu M} \end{array} = \frac{222.500.000}{10.000} = 22.250 \text{ (đ/kg)}$$

+ Nếu tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ:
200.000.000 + 2.500.000.

$$\begin{array}{l} \text{Giá đơn vị} \\ \text{vật liệu M} \end{array} = \frac{202.500.000}{10.000} = 20.250 \text{ (đ/kg)}$$

- Giá thực tế của vật liệu N:

+ Nếu tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp:
660.000.000 + 10.000.000 = 670.000.000 đ.

$$\begin{array}{l} \text{Giá đơn vị} \\ \text{vật liệu N} \end{array} = \frac{670.000.000}{40.000} = 16.750 \text{ (đ/kg)}$$

+ Nếu tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ:
600.000.000 + 10.000.000 = 610.000.000 đồng.

$$\begin{array}{l} \text{Giá đơn vị} \\ \text{vật liệu N} \end{array} = \frac{610.000.000}{40.000} = 15.250 \text{ (đ/kg)}$$

Có thể khái quát việc tính giá tài sản mua vào qua các mô hình sau:

*** Mô hình tính giá vật liệu, công cụ, hàng hoá mua vào**

Mô hình này được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất (là doanh nghiệp tiến hành thu mua các loại vật liệu, công cụ để đưa vào sản xuất, chế tạo sản phẩm) và các doanh nghiệp kinh doanh hàng hoá (là doanh nghiệp thực hiện việc thu mua hàng hoá để bán). Để tính toán chính xác giá thành sản xuất và giá vốn hàng hoá, các doanh nghiệp này cần phải tính được giá thực tế của vật tư đưa vào sản xuất và giá vốn hàng hoá mua vào. Do vậy, giá của vật

liệu, công cụ, hàng hoá bao gồm 2 bộ phận không thể tách rời là giá mua và chi phí thu mua.

<i>Trị giá mua</i>		<i>Chi phí thu mua</i>				
<i>Giá mua (trừ giảm giá hàng mua và chiết khấu thương mại)</i>	<i>Cộng các khoản thuế không được hoàn lại</i>	<i>Chi phí vận chuyển, bốc dỡ</i>	<i>Chi phí kho hàng, bến bãi</i>	<i>Chi phí bộ phận thu mua</i>	<i>Hao hụt trong định mức</i>	<i>v.v.</i>
GIÁ THỰC TẾ VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, HÀNG HOÁ						

Hình 4.1: Mô hình tính giá vật liệu, công cụ, hàng hoá mua vào

*** Mô hình tính giá tài sản cố định**

Tài sản cố định là những tài sản có giá trị lớn, thời gian sử dụng dài nên bên cạnh việc tính giá thực tế ban đầu (gọi là nguyên giá), kế toán còn phải tính theo giá trị còn lại bằng cách lấy nguyên giá trừ đi giá trị hao mòn. Bên cạnh giá mua tài sản cố định tương tự như giá mua các loại vật tư, hàng hoá thì bộ phận chi phí thu mua tài sản cố định có vài khác biệt do tính chất của tài sản. Bộ phận này bao gồm chi phí vận chuyển, bốc dỡ, lắp đặt, chạy thử, thuế trước bạ (nếu có), tiền kho hàng, bến bãi... và được gọi là các phí tổn mới trước khi dùng. Cả hai bộ phận (giá mua và phí tổn mới trước khi dùng) tạo nên nguyên giá tài sản cố định và được thu hồi dần bằng cách khấu hao.

Ngoài việc hình thành do mua sắm, tài sản cố định của doanh nghiệp còn được hình thành từ nhiều nguồn khác như do được cấp phát, được viện trợ, v.v... Với tài sản được ngân sách hoặc cấp trên cấp (giao), nguyên giá tính theo giá cấp phát; còn với tài sản được viện trợ, tặng thưởng, nguyên giá tính giá theo giá thị trường của tài sản tương đương cộng (+) với các khoản phí tổn tiếp nhận (nếu có); với tài sản do các đơn vị, cá nhân góp vốn liên doanh, nguyên giá tính theo giá trị vốn góp do các bên thỏa thuận cộng (+) với các khoản phí tổn tiếp nhận (nếu có); với tài sản cố định hình thành do xây dựng cơ bản bàn giao, nguyên giá tính theo giá quyết toán được duyệt cộng (+) với các phí tổn mới trước khi dùng (nếu có).

Giá mua sắm, xây dựng...	Chi phí mới trước khi dùng
- Giá mua (gồm cả các khoản thuế không được hoàn lại) trừ giảm giá hàng mua và chiết khấu thương mại. - Giá xây dựng, lắp đặt: Giá quyết toán. - Giá cấp phát. - v.v....	- Phí vận chuyển, bốc dỡ - Phí lắp đặt, chạy thử - Phí kho hàng, bến bãi - Thuế trước bạ - Hoa hồng môi giới - v.v...
NGUYÊN GIÁ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH MUA SẮM	
<i>Giá trị còn lại của tài sản cố định đang sử dụng tại đơn vị</i>	<i>Giá trị hao mòn của tài sản cố định trong quá trình sử dụng</i>

Hình 4.2: Mô hình tính giá tài sản cố định

4.4. NỘI DUNG VÀ TRÌNH TỰ TÍNH GIÁ SẢN PHẨM, DỊCH VỤ SẢN XUẤT

4.4.1. Nội dung tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất

Bên cạnh các tài sản được hình thành do mua sắm, do nhận cấp phát, nhận liên doanh..., một bộ phận lớn tài sản trong các doanh nghiệp sản xuất được hình thành thông qua quá trình sản xuất. Quá trình sản xuất chính là quá trình kết hợp 3 yếu tố lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động để cho ra sản phẩm. Đồng thời, quá trình sản xuất cũng chính là quá trình tiêu hao bản thân các yếu tố cơ bản đó. Do quá trình sản xuất được tiến hành liên tục nên tại bất kỳ thời điểm nào trong quá trình sản xuất, bên cạnh bộ phận sản phẩm, dịch vụ đã hoàn thành cũng tồn tại lượng sản phẩm, dịch vụ dở dang. Vì thế, về thực chất, tính giá sản phẩm, hàng hoá sản xuất chính là xác định bộ phận chi phí tiêu hao để sản xuất, chế tạo sản phẩm hay thực hiện dịch vụ đó. Để tính giá sản phẩm, dịch vụ hoàn thành, kế toán nhất thiết phải xác định giá trị sản phẩm dở dang.

4.4.2. Trình tự tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất

Việc tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất ra có thể tiến hành theo trình tự sau:

- *Bước 1:* Tập hợp các chi phí trực tiếp (vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp) có liên quan đến từng đối tượng tính giá (sản phẩm, dịch vụ).
- *Bước 2:* Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng tính giá có liên quan.
- *Bước 3:* Xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ.
- *Bước 4:* Tính ra tổng giá thành sản phẩm và giá thành đơn vị sản phẩm.

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

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành đơn vị} \\ \text{sản phẩm, dịch vụ} \end{array} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm, dịch vụ hoàn thành}}{\text{Số lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành}}$$

Trong công thức trên, chi phí sản xuất thực tế phát sinh trong kỳ bao gồm chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Đối với sản phẩm dở dang, cuối kỳ đơn vị cần tiến hành kiểm kê lượng sản phẩm, dịch vụ dở dang tại các bộ phận sản xuất rồi có thể áp dụng một trong các phương pháp tính giá sản phẩm dở dang sau đây:

+ *Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo sản lượng ước tính tương đương:* Dựa theo mức độ hoàn thành và số lượng sản phẩm dở dang để quy sản phẩm dở dang thành sản phẩm hoàn thành. Tiêu chuẩn quy đổi thường dựa vào giờ công hoặc tiền lương định mức. Để bảo đảm tính chính xác của việc đánh giá, phương pháp này chỉ nên áp dụng để tính các chi phí chế biến, còn các chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp phải xác định theo số thực tế đã dùng.

+ **Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo 50% chi phí chế biến:** Để đơn giản cho việc tính toán, đối với những loại sản phẩm mà chi phí chế biến chiếm tỷ trọng thấp trong tổng chi phí, kế toán thường sử dụng phương pháp này. Thực chất đây là một dạng của phương pháp ước tính theo sản lượng tương đương, trong đó giá định sản phẩm dở dang đã hoàn thành ở mức độ 50% so với thành phẩm. Cụ thể:

$$\begin{array}{lcl} \text{Giá trị} & \text{Giá trị nguyên vật liệu} & 50\% \text{ chi phí} \\ \text{sản phẩm} & = \text{chính nằm trong sản phẩm} & \text{chế biến so với} \\ \text{dở dang} & \text{dở dang (theo định mức)} & \text{thành phẩm} \end{array}$$

+ **Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo chi phí vật liệu chính:** giá trị sản phẩm dở dang chỉ bao gồm giá trị vật liệu chính tiêu hao, còn toàn bộ chi phí chế biến dồn hết cho thành phẩm.

+ **Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp hoặc theo chi phí trực tiếp:** Theo phương pháp này, trong giá trị sản phẩm dở dang chỉ bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí trực tiếp (nguyên liệu và nhân công trực tiếp) mà không tính đến các chi phí khác.

+ **Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo chi phí định mức hoặc kế hoạch:** Căn cứ vào các định mức tiêu hao (hoặc chi phí kế hoạch) cho các khâu, các bước, các công việc trong quá trình chế tạo sản phẩm để xác định giá trị sản phẩm dở dang.

Ngoài ra, trên thực tế, người ta còn áp dụng các phương pháp khác để xác định giá trị sản phẩm dở dang như phương pháp thống kê kinh nghiệm, phương pháp tính theo chi phí vật liệu chính và vật liệu phụ nằm trong sản phẩm dở v.v...

Có thể khái quát việc tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất qua hình 4.3 sau đây:

Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ: - Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp - Chi phí nhân công trực tiếp - Chi phí sản xuất chung
Tổng giá thành sản phẩm, dịch vụ hoàn thành	Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ

Hình 4.3: Mô hình tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất

Ví dụ: Một phân xưởng tiến hành sản xuất một loại sản phẩm K. Cuối kỳ, hoàn thành nhập kho 900 sản phẩm, còn 100 sản phẩm dở dang. Chi phí phát sinh trong kỳ được tập hợp như sau (đơn vị : 1000 đồng) :

- Chi phí vật liệu trực tiếp: 720.500, trong đó vật liệu chính 680.000.

- Chi phí nhân công trực tiếp: 54.000

- Chi phí sản xuất chung: 45.000

Được biết doanh nghiệp trên áp dụng phương pháp tính giá sản phẩm dở dang theo chi phí vật liệu chính tiêu hao.

Để tính giá sản phẩm K, trước hết cần xác định giá trị sản phẩm dở dang. Cụ thể:

$$\text{Giá trị sản phẩm K dở dang cuối kỳ} = \frac{680.000}{900 + 100} \times 100 = 68.000$$

Bảng 4.1: Bảng tính giá thành sản phẩm sản xuất

Đơn vị tính: 1.000 đồng

Khoản mục chi phí	Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ	Tổng giá thành sản phẩm	Giá thành đơn vị sản phẩm
1. Chi phí NVL trực tiếp	-	720.500	68.000	652.500	725
Trong đó: Vật liệu chính	-	680.000	68.000	612.000	680
2. Chi phí nhân công trực tiếp	-	54.000	-	54.000	60
3. Chi phí sản xuất chung	-	45.000	-	45.000	50
Cộng	x	819.500	68.000	751.500	835

4.5. NỘI DUNG VÀ TRÌNH TỰ TÍNH GIÁ (GIÁ VỐN) SẢN PHẨM, HÀNG HOÁ, DỊCH VỤ TIÊU THỤ VÀ GIÁ VẬT TƯ XUẤT DÙNG CHO SẢN XUẤT - KINH DOANH

4.5.1. Nội dung tính giá sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng

Để xác định được kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, bên cạnh các yếu tố như doanh thu thuần, chi phí quản lý, chi phí bán hàng, kế toán cần thiết phải xác định được trị giá vốn của hàng tiêu thụ. Trị giá vốn của hàng tiêu thụ được tính theo giá thực tế, nhập kho giá nào thì xuất bán được tính theo giá đó. Tuy nhiên, tùy thuộc vào đặc điểm kinh doanh trong từng lĩnh vực (sản xuất, thương mại) mà trị giá vốn của hàng tiêu thụ được xác định khác nhau. Với doanh nghiệp sản xuất, trị giá vốn của hàng xuất bán được tính theo giá thành sản xuất thực tế (giá thành công xưởng thực tế); còn với doanh nghiệp thương mại, trị giá vốn của hàng xuất bán bao gồm 2 bộ phận:

- Trị giá mua của hàng tiêu thụ.
- Phí thu mua phân bổ cho hàng tiêu thụ.

Đối với các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ, trị giá vốn của hàng tiêu thụ chính là giá thành thực tế của dịch vụ đã thực hiện với khách hàng. Còn đối với các doanh nghiệp sản xuất, để tính được giá thành sản phẩm, cần phải xác định được giá của vật tư xuất dùng. Giá của vật tư xuất dùng cho sản xuất được tính theo giá thực tế vật tư mua vào, bao gồm cả giá mua và chi phí thu mua.

4.5.2. Trình tự tính giá sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng

Việc tính giá sản phẩm, dịch vụ, hàng hoá tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng cho sản xuất kinh doanh có thể khái quát qua các bước sau:

*** Bước 1:** Xác định số lượng sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ theo từng loại và theo từng khách hàng cùng với số lượng vật liệu, công cụ xuất dùng cho sản xuất kinh doanh.

* **Bước 2:** Xác định giá đơn vị của từng loại hàng xuất bán, xuất dùng (với sản phẩm, dịch vụ: Giá thành sản xuất; với hàng hoá: Đơn giá mua; với vật tư xuất dùng: Giá thực tế xuất kho).

* **Bước 3:** Phân bổ phí thu mua cho hàng tiêu thụ (với kinh doanh thương mại) theo tiêu thức phù hợp (số lượng, trọng lượng, doanh thu, trị giá mua...).

Để xác định giá đơn vị của hàng xuất bán, xuất dùng kế toán có thể sử dụng một trong các phương pháp sau đây (Cần lưu ý rằng, sử dụng phương pháp nào thì phải nhất quán, không được thay đổi trong suốt kỳ hạch toán).

* **Phương pháp giá đơn vị bình quân:** Theo phương pháp này, giá thực tế hàng xuất kho (xuất dùng, xuất bán, xuất góp vốn liên doanh...) trong kỳ được tính theo công thức sau:

$$\text{Giá thực tế hàng xuất kho} = \frac{\text{Số lượng hàng xuất kho}}{\text{Giá đơn vị bình quân}}$$

Phương pháp giá đơn vị bình quân được sử dụng dưới 2 dạng:

- Giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ:

$$\text{Giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ} = \frac{\text{Giá trị thực tế hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}{\text{Số lượng hàng thực tế tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}$$

Giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ được xác định sau khi kết thúc kỳ hạch toán (tháng, quý) nên có thể ảnh hưởng đến công tác quyết toán. Tuy nhiên, cách tính đơn giản, ít tốn công sức.

- Giá đơn vị bình quân cuối kỳ trước: Trị giá thực tế của hàng xuất dùng kỳ này sẽ tính theo giá đơn vị bình quân cuối kỳ trước. Phương pháp này đơn giản, dễ làm, bảo đảm tính kịp thời của số liệu kế toán mặc dầu độ chính xác không cao vì không tính đến sự biến động của giá cả kỳ này.

$$\text{Giá đơn vị bình quân cuối kỳ trước} = \frac{\text{Giá trị thực tế hàng tồn cuối kỳ trước (hoặc đầu kỳ này)}}{\text{Số lượng hàng thực tế tồn kho cuối kỳ trước (hoặc đầu kỳ này)}}$$

- Giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập: Phương pháp này vừa bảo đảm tính kịp thời của số liệu kế toán vừa phản ánh được tình hình biến động của giá cả. Tuy nhiên, khối lượng tính toán lớn, tốn nhiều công sức bởi vì, cứ sau mỗi lần hàng nhập kho, kế toán lại phải tiến hành tính toán lại giá bình quân.

$$\text{Giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập} = \frac{\text{Giá trị thực tế hàng tồn kho sau mỗi lần nhập}}{\text{Số lượng hàng thực tế tồn kho sau mỗi lần nhập}}$$

Ví dụ: Tình hình tồn kho, nhập, xuất hàng A trong tháng 9/N tại một doanh nghiệp như sau:

I. Tồn đầu kỳ: 1.000 kg, đơn giá: 10.000 đ/kg

II. Tăng, giảm trong kỳ:

- Ngày 5: Nhập 3.000 kg, đơn giá 11.000 đ/kg

- Ngày 6: Nhập 1.000 kg, đơn giá 10.800 đ/kg

- Ngày 10: Xuất 3.500 kg

- Ngày 12: Xuất 500 kg

- Ngày 25: Nhập 3.000 kg, đơn giá 10.500 đ/kg

- Ngày 26: Xuất 2.000 kg

III. Tồn cuối kỳ: 2.000 kg.

Được biết giá mua hàng A trong kỳ là giá chưa có thuế GTGT và doanh nghiệp trên tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Với ví dụ trên, nếu áp dụng phương pháp giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ, ta có:

$$\begin{aligned} \text{Giá đơn vị} &= \frac{1.000 \times 10.000 + 3.000 \times 11.000 + 1.000 \times 10.800 + 3.000 \times 10.500}{1.000 + 3.000 + 1.000 + 3.000} \\ &= 10.662,5 \text{ (đ/kg)} \end{aligned}$$

Giá thực tế hàng xuất:

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

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

- Ngày 26: $2.000 \times 10.662,5 = 21.325.000$ (đ)

Cộng: 63.975.000 (đ)

Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: $2.000 \times 10.662,5 = 21.325.000$

Còn theo phương pháp giá đơn vị bình quân cuối kỳ trước (10.000 đ/kg) thì giá thực tế hàng xuất:

- Ngày 10: $3.500 \times 10.000 = 35.000.000$ (đ)

- Ngày 12: $500 \times 10.000 = 5.000.000$ (đ)

- Ngày 26: $2.000 \times 10.000 = 20.000.000$ (đ)

Cộng: 60.000.000 (đ)

Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ :

$= 85.300.000 - 60.000.000 = 25.300.000$ (đ)

Nếu theo phương pháp giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập:

- Giá đơn vị bình quân ngày 5:

$$\text{Giá đơn vị} = \frac{1.000 \times 10.000 + 3.000 \times 11.000}{1.000 + 3.000} = 10.750 \text{ (đ/kg)}$$

- Giá đơn vị bình quân ngày 6:

$$\text{Giá đơn vị} = \frac{4.000 \times 10.750 + 1.000 \times 10.800}{4.000 + 1.000} = 10.760 \text{ (đ/kg)}$$

- Giá thực tế xuất kho:

+ Ngày 10: $3.500 \times 10.760 = 37.660.000$ (đ)

+ Ngày 12: $500 \times 10.760 = 5.380.000$ (đ)

- Giá đơn vị bình quân ngày 25:

$$\text{Giá đơn vị} = \frac{1.000 \times 10.760 + 3.000 \times 10.500}{1.000 + 3.000} = 10.565 \text{ (đ/kg)}$$

- Giá thực tế xuất ngày 26:

$2.000 \times 10.565 = 21.130.000$ (đ)

- Tổng giá thực tế hàng xuất trong kỳ: 64.170.000

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: $2.000 \times 10.565 = 21.130.000$

(đ)

*** Phương pháp xác định theo trị giá hàng tồn kho cuối kỳ trên cơ sở giá mua thực tế cuối kỳ:**

Theo phương pháp này, trị giá thực tế hàng xuất kho sẽ được tính theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thực tế} \\ \text{hàng xuất} \\ \text{kho} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá thực tế} \\ \text{hàng tồn} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Giá thực tế} \\ \text{hàng nhập} \\ \text{trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá thực tế hàng} \\ \text{tồn cuối kỳ} \end{array}$$

Trong đó:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thực tế} \\ \text{hàng tồn kho} \\ \text{cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng} \\ \text{hàng tồn kho} \\ \text{cuối kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá mua} \\ \text{lần cuối cùng} \\ \text{trong kỳ} \end{array}$$

Phương pháp này đơn giản, nhanh chóng nhưng độ chính xác không cao, không phản ánh được sự biến động của giá cả.

Theo ví dụ trên, ta có:

Giá thực tế hàng tồn kho cuối kỳ

$$2.000 \times 10.500 = 21.000.000 \text{ (đ)}$$

Giá thực tế hàng xuất kho

$$1.000 \times 10.000 + 3.000 \times 11.000 + 1.000 \times 10.800 + 3.000 \times 10.500 - 21.000.000 = 64.300.000 \text{ đ.}$$

*** Phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO)**

Theo phương pháp này, giả thiết số hàng nào nhập trước sẽ xuất trước, xuất hết số nhập trước mới xuất đến số nhập sau theo giá thực tế của từng số hàng xuất. Nói cách khác, cơ sở của phương pháp này là giá thực tế của hàng mua trước sẽ được dùng làm giá để tính giá thực tế hàng xuất trước và do vậy, giá trị hàng tồn kho cuối kỳ sẽ là giá thực tế của số hàng mua vào sau cùng trong kỳ.

Cũng ở ví dụ trên, ta có:

- Giá thực tế hàng xuất ngày 10:

$$1.000 \times 10.000 + 2.500 \times 11.000 = 37.500.000 \text{ đ}$$

- Giá thực tế hàng xuất ngày 12:

$$500 \times 11.000 = 5.500.000 (\text{đ})$$

- Giá thực tế hàng xuất ngày 26:

$$1.000 \times 10.800 + 1.000 \times 10.500 = 21.300.000 \text{ đ}$$

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ:

$$2.000 \times 10.500 = 21.000.000 (\text{đ})$$

*** Phương pháp nhập sau, xuất trước:** Phương pháp này giả định những hàng mua sau cùng sẽ được xuất trước tiên, ngược lại với phương pháp nhập trước, xuất trước ở trên.

Chẳng hạn, ở ví dụ trên:

- Giá thực tế hàng xuất ngày 10:

$$1.000 \times 10.800 + 2.500 \times 11.000 = 38.300.000 \text{ đ}$$

- Giá thực tế hàng xuất ngày 12:

$$500 \times 11.000 = 5.500.000 (\text{đ})$$

- Giá thực tế hàng xuất ngày 26:

$$2.000 \times 10.500 = 21.000.000 (\text{đ})$$

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ:

$$1.000 \times 10.500 + 1.000 \times 10.000 = 20.500.000 \text{ đ}$$

*** Phương pháp giá thực tế đích danh:** Phương pháp giá thực tế đích danh (còn gọi là phương pháp đặc điểm riêng hay phương pháp trực tiếp) được sử dụng với các loại hàng có giá trị cao và có tính tách biệt như vàng bạc, kim loại quý hiếm... Theo phương pháp này, hàng được xác định giá trị theo đơn chiếc hay từng lô và giữ nguyên từ lúc nhập vào cho đến lúc xuất dùng. Khi xuất hàng nào (hay lô hàng nào) sẽ xác định theo giá thực tế đích danh của hàng (hay lô hàng đó. Chẳng hạn ở ví dụ trên:

- Ngày 10: Xuất 3.500 kg, trong đó 1.000 kg đầu kỳ, 1.500 nhập ngày 5 và 1.000 nhập ngày 6. Giá thực tế xuất ngày 10 là:

$$1.000 \times 10.000 + 1.500 \times 11.000 + 1.000 \times 10.800 = 37.300.000 (\text{đ})$$

- Ngày 12: Xuất 500 kg của số nhập ngày 5:

$$500 \times 11.000 = 5.500.000 \text{ (đ)}$$

- Ngày 26 xuất 2.000 kg, trong đó 1.000 kg nhập ngày 5, còn 1.000 kg nhập ngày 25:

$$1.000 \times 11.000 + 1.000 \times 10.500 = 21.500.000 \text{ đ}$$

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: $2.000 \times 10.500 = 21.000.000$

(đ)

*** Phương pháp giá hạch toán:**

Giá hạch toán là giá kế hoạch hoặc một loại giá ổn định nào đó trong kỳ. Khi áp dụng phương pháp này, toàn bộ hàng biến động trong kỳ được phản ánh theo giá hạch toán. Cuối kỳ, kế toán sẽ tiến hành điều chỉnh từ giá hạch toán sang giá thực tế theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thực tế của hàng} \\ \text{xuất dùng trong kỳ} \\ \text{(hoặc tồn cuối kỳ)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá hạch toán của} \\ \text{hàng xuất dùng trong kỳ} \\ \text{(hoặc tồn cuối kỳ)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Hệ} \\ \text{số} \\ \text{giá} \end{array}$$

Trong đó:

$$\text{Hệ số giá} = \frac{\text{Giá thực tế hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}{\text{Giá hạch toán hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}$$

Hệ số giá có thể tính cho từng loại, từng nhóm hoặc từng thứ hàng chủ yếu tùy thuộc vào yêu cầu và trình độ quản lý của đơn vị hạch toán.

Chẳng hạn, trong ví dụ trên, kế toán sử dụng giá hạch toán trong kỳ là 10.500 (đ/kg), ta có:

$$\text{Hệ số giá} = \frac{10.000 + 33.000 + 10.800 + 31.500}{8.000 \times 10.500} = 1,015$$

Giá thực tế của hàng xuất trong kỳ:

$$(3.500 + 500 + 2.000) \times 10.500 \times 1,015 = 63.975.000 \text{ (đ)}$$

Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ:

$$2.000 \times 10.500 \times 1,015 = 21.325.000 \text{ (đ)}.$$

Đối với kinh doanh thương mại, ngoài việc xác định trị giá mua của hàng tiêu thụ theo một trong các phương pháp trên, để xác định trị giá vốn của hàng tiêu thụ, kế toán còn cần phải phân bổ phí thu mua cho hàng tiêu thụ theo tiêu thức phù hợp (trọng lượng, số lượng, giá bán, trị giá mua...). Công thức phân bổ như sau:

$$\frac{\text{Phân bổ phí thu mua cho hàng tiêu thụ}}{\text{Tiêu thức phân bổ của hàng tiêu thụ trong kỳ}} = \frac{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của hàng tồn cuối kỳ và hàng xuất bán trong kỳ}}{\text{Tổng chi phí thu mua của hàng tồn đầu kỳ và phát sinh trong kỳ}} \times$$

Chẳng hạn, cũng ở ví dụ trên, nếu phí thu mua của hàng tồn đầu kỳ là 500.000 đ, phí thu mua phát sinh trong kỳ là 5.100.000 đ thì phí thu mua phân bổ trong hàng tiêu thụ sẽ là:

$$\frac{6.000}{2.000 + 6.000} \times (500 + 5.100) = 4.200.000 \text{ (đ)}$$

Có thể khái quát việc tính giá hàng tiêu thụ, xuất dùng qua các hình 4.4 và 4.5 dưới đây:

<i>Trị giá mua của hàng tiêu thụ</i>	<i>Phí thu mua phân bổ cho hàng tiêu thụ</i>
TRỊ GIÁ VỐN CỦA HÀNG HOÁ TIÊU THỤ	

Hình 4.4: Mô hình tính giá hàng hoá tiêu thụ

<i>Giá vốn sản phẩm, dịch vụ đã bán, đã cung cấp cho khách hàng</i>			<i>Giá thành thực tế vật tư xuất dùng và xuất khác cho kinh doanh</i>	
<i>Giá thành sản xuất sản phẩm, dịch vụ</i>			- Giá mua vào thực tế - Giá chế biến nhập kho - Các khoản thuế không được hoàn lại	- Phí tổn mua vật tư
<i>Chi phí nguyên liệu trực tiếp</i>	<i>Chi phí nhân công trực tiếp</i>	<i>Chi phí sản xuất chung</i>		

Sơ đồ 4.5: Mô hình tính giá sản phẩm, dịch vụ tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng cho sản xuất kinh doanh

TÓM TẮT CHƯƠNG 4

Trong chương bốn, sinh viên cần nắm được các nội dung chủ yếu sau:

1. *Khái niệm, vị trí và ý nghĩa của phương pháp tính giá trong hệ thống phương pháp của hạch toán kế toán.*
2. *Phương pháp tính giá theo từng đối tượng hạch toán kế toán; nguyên tắc và nội dung của phương pháp, trình tự thực hiện phương pháp tính giá với tư cách là cách thức thông tin, kiểm tra đối tượng và khách thể của hạch toán kế toán.*

Chương 5

PHƯƠNG PHÁP ĐỐI ỨNG TÀI KHOẢN

5.1. KHÁI QUÁT VỀ PHƯƠNG PHÁP ĐỐI ỨNG TÀI KHOẢN

5.1.1. Khái niệm và các yếu tố cấu thành

Đối tượng chủ yếu của hạch toán kế toán là vốn kinh doanh với tính đa dạng, tính hai mặt, tính vận động. Chứng từ kế toán là một phương pháp thông tin và kiểm tra các nghiệp vụ phản ánh sự vận động của đối tượng đó. Tuy nhiên các nghiệp vụ kinh doanh có rất nhiều, lại diễn ra liên tục ở thời gian và địa điểm khác nhau... Do đó số lượng chứng từ thường rất lớn và khác nhau nhiều cả về thời gian địa điểm, cả đối tượng, nội dung, tính chất của nghiệp vụ và phạm vi trách nhiệm vật chất từng đơn vị, cá nhân về nghiệp vụ đó... Trong khi đó, quản lý kinh tế luôn luôn cần những thông tin tổng hợp về tài sản, về nguồn huy động tài sản, về tình hình và kết quả kinh doanh theo từng loại hàng hoá, từng đơn vị.

Hơn nữa, mỗi nghiệp vụ kinh doanh thường phản ánh mối liên hệ giữa các mặt, các loại tài sản, nguồn vốn, trong khi đó chứng từ chỉ có thể chụp lại nguyên hình nghiệp vụ, tự nó không phản ánh được mối liên hệ tất yếu giữa các mặt, các hiện tượng. Vấn đề phản ánh sự vận động của đối tượng hạch toán theo từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn, từng loại hoạt động đòi hỏi hạch toán kế toán phải có phương pháp thích ứng.

Phương pháp luận duy vật biện chứng đã vạch ra quy luật về sự vận động và biến đổi của vật chất, của hiện tượng về các mối liên hệ giữa các sự vật, hiện tượng, giữa các bộ phận trong đơn vị hạch toán, giữa các mặt đối lập của sự vật, giữa cái chung và cái riêng... Trên cơ sở phương pháp luận biện chứng và xuất phát từ đặc điểm đối tượng của mình, hạch toán kế toán đã xây dựng phương pháp phản ánh sự vận động của đối tượng hạch toán là

"Đối ứng tài khoản" với hai yếu tố cấu thành là: Các quan hệ đối ứng kế toán và tài khoản kế toán.

Vậy: Đối ứng tài khoản là phương pháp thông tin và kiểm tra quá trình vận động của mỗi loại tài sản, nguồn vốn và quá trình kinh doanh theo mỗi quan hệ biện chứng được phản ánh trong mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

5.1.2. Vị trí, tác dụng của phương pháp đối ứng tài khoản

Xét trên góc độ phương pháp hạch toán kế toán, đối ứng tài khoản là phương pháp nối liền việc lập chứng từ và khái quát hoá tình hình kinh tế bằng Bảng cân đối kế toán và các báo cáo kế toán. Rất rõ ràng là không thể xem xét tình hình kinh tế của doanh nghiệp trực tiếp bằng các chứng từ kế toán phản ánh các sự việc kinh tế riêng biệt. Cũng không thể lập Bảng cân đối kế toán và các báo cáo kế toán khác trực tiếp từ các số liệu của chứng từ vì số lượng chứng từ trong một kỳ sản xuất kinh doanh quá lớn.

Phương pháp đối ứng tài khoản là sự phản ánh có phân loại các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo đối tượng riêng biệt của hạch toán kế toán trên hệ thống tài khoản, bằng việc tích lũy có hệ thống các thông tin kế toán trên hệ thống tài khoản, kế toán mới có thể phản ánh đối tượng của mình bằng phương pháp "Tổng hợp cân đối". Hạch toán kế toán bằng phương pháp đối ứng có tác dụng to lớn không chỉ cho quản lý tài sản, vật tư, tiền vốn, các quan hệ kinh tế tài chính nảy sinh, mà còn là bước thực hiện nghiệp vụ cơ bản không thể thiếu trước khi lập các báo cáo kế toán bằng phương pháp tổng hợp và cân đối.

5.2. TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

5.2.1. Khái niệm và đặc trưng cơ bản về nội dung, kết cấu tài khoản

Hệ thống kế toán thường bao gồm việc ghi chép tách biệt đối với các loại tài sản, nguồn hình thành của tài sản và các quá trình kinh doanh - quá trình tuần hoàn của tài sản. Ví dụ, một bản ghi

chép riêng cho mục tiền mặt, thể hiện tất cả các lần tăng và giảm tiền mặt qua nhiều nghiệp vụ thanh toán thu hoặc trả bằng tiền mặt. Những bản ghi chép tương tự được lập cho mỗi loại tài sản và nguồn hình thành của tài sản được gọi là tài khoản.

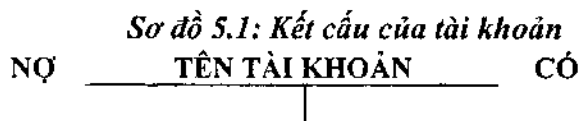
Tài khoản là cách thức phân loại, hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh riêng biệt theo từng đối tượng ghi của hạch toán kế toán (tài sản, nguồn vốn và các quá trình kinh doanh) nhằm phục vụ cho yêu cầu quản lý của các loại chủ thể quản lý khác nhau. Dưới dạng đơn giản nhất, một tài khoản chỉ gồm 3 yếu tố:

1) Tên, bao gồm tên của tài sản, nguồn hình thành tài sản nhất định;

2) Bên trái gọi là bên Nợ;

3) Bên phải gọi là bên Có.

Dạng tài khoản này được gọi là tài khoản "chữ T" vì nó giống chữ T. Các dạng tài khoản hoàn thiện hơn sẽ được minh hoạ ở các phần sau.



Trong kết cấu của tài khoản từ "Nợ" và "Có" chỉ đơn giản là các thuật ngữ để phân biệt nội dung ghi chép ở hai bên của một tài khoản, mang tính chất quy ước chung.

5.2.2. Nguyên lý kết cấu tài khoản cơ bản

Trên cơ sở kết cấu chung của tài khoản và đặc điểm của đối tượng hạch toán kế toán; có thể thiết kế kết cấu và nội dung phản ánh các loại tài khoản cơ bản làm cơ sở cho việc xây dựng quy trình hạch toán một cách khoa học. Cụ thể, việc thiết kế tài khoản phải dựa trên một số cơ sở sau đây:

Một là, phải xuất phát từ nội dung và đặc điểm của đối tượng hạch toán kế toán.

Hai là, phải đáp ứng nhu cầu thông tin cho quản lý, tiện lợi cho việc hạch toán hàng ngày cũng như quyết toán định kỳ, sao cho số lượng tài khoản ít nhất có thể cung cấp nhiều thông tin thiết thực

và bổ ích nhất cho quản lý kinh doanh.

Về nội dung đối tượng hạch toán kế toán bao gồm các bộ phận cơ bản sau:

- Tài sản kinh doanh;
- Nguồn hình thành tài sản kinh doanh;
- Các quá trình kinh doanh.

Về đặc điểm cần chú ý cả 4 mặt:

- Tính đa dạng;
- Tính 2 mặt;
- Tính vận động;
- Tính cân bằng.

Cụ thể là:

- Phải có những loại tài khoản khác nhau để phản ánh được tính đa dạng của tài sản, nguồn hình thành của tài sản.

- Phải thể hiện được tính 2 mặt: đối lập và thống nhất giữa tài sản và nguồn hình thành của tài sản, thu và chi.

- Phải đảm bảo phản ánh được tính liên hoàn (tính vận động) của các tài sản trong quá trình kinh doanh chủ yếu.

Đồng thời để đáp ứng nhu cầu thông tin cho quản lý, cần có những phương hướng khác nhau trong thiết kế tài khoản như:

- Xây dựng các tài khoản điều chỉnh cho các loại tài khoản cơ bản nêu trên với nguyên tắc cơ bản là tài khoản điều chỉnh có kết cấu ngược lại với kết cấu của tài khoản cơ bản.

- Tổ chức nhiều hệ thống tài khoản song song để đáp ứng nhu cầu khác nhau về quản lý cùng một đối tượng hạch toán.

Trên cơ sở đã nêu trên có thể hình thành những nguyên tắc cơ bản trong thiết kế các tài khoản kế toán như:

+ Phải có nhiều loại tài khoản cơ bản để phản ánh tài sản, nguồn hình thành tài sản... cùng các loại tài khoản điều chỉnh cho tài khoản cơ bản. Đồng thời có thể có nhiều phân hệ tài khoản khác nhau để phản ánh những đối tượng có nhiều loại nhu cầu thông tin

khác nhau.

+ Kết cấu của loại tài khoản tài sản phải ngược với kết cấu loại tài khoản nguồn hình thành tài sản, kết cấu của loại tài khoản điều chỉnh phải ngược với kết cấu của tài khoản cơ bản.

+ Số tăng trong kỳ (còn gọi là số phát sinh tăng) phải phản ánh cùng một bên với số dư đầu kỳ. Từ đó số phát sinh giảm được phản ánh ở bên còn lại của tài khoản.

Các nguyên tắc thiết kế tài khoản nêu trên có tính thông lệ quốc tế. Dựa vào các nguyên tắc đó, kết cấu tài khoản được quy về hai loại cơ bản sau:

** Kết cấu tài khoản "Tài sản":*

Nợ	TÀI KHOẢN "TÀI SẢN"	Có
- Số dư đầu kỳ		Số phát sinh giảm
- Số phát sinh tăng		
Tổng số phát sinh tăng		Tổng số phát sinh giảm
- Số dư cuối kỳ		

** Kết cấu tài khoản "Nguồn hình thành tài sản"*

Nợ	TÀI KHOẢN "NGUỒN HÌNH THÀNH TÀI SẢN"	Có
- Số phát sinh giảm		- Số dư đầu kỳ
		- Số phát sinh tăng
Tổng số phát sinh giảm		Tổng số phát sinh tăng
		- Số dư cuối kỳ

Cách tính số dư cuối kỳ của các loại tài khoản:

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

5.3. QUAN HỆ ĐỐI ỨNG VÀ PHƯƠNG PHÁP GHI SỔ KÉP

5.3.1. Các quan hệ đối ứng tài khoản

Quan hệ đối ứng tài khoản có rất nhiều, song có thể quy về 4 loại sau:

Loại 1: Tăng tài sản này, giảm tài sản khác.

Ví dụ: dùng tiền mặt hay tiền gửi ở ngân hàng để mua hàng hoá. Dạng vật chất của tài sản biến đổi từ dạng tiền tệ sang dạng hàng hoá. Loại nghiệp vụ này liên quan trực tiếp đến dạng vật chất của tài sản và chỉ xảy ra trong phạm vi quan hệ nội bộ đơn vị hạch toán.

Loại 2: Tăng nguồn hình thành tài sản này, giảm nguồn hình thành tài sản khác.

Ví dụ: Trích lợi nhuận để lập quỹ xí nghiệp. Loại nghiệp vụ này không liên quan đến dạng vật chất của tài sản nhưng chỉ rõ sự thay đổi phạm vi sử dụng hay nguồn huy động tài sản.

Loại 3: Tăng tài sản - tăng nguồn hình thành tài sản.

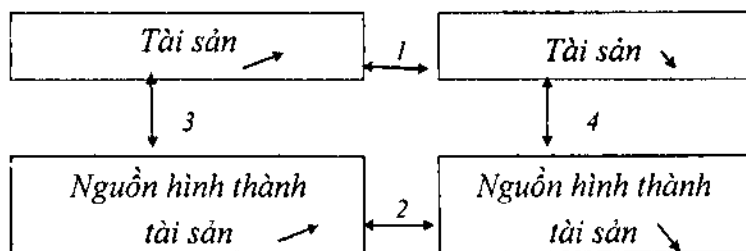
Ví dụ: Nhận tài sản từ các cổ đông (Công ty cổ phần) hoặc do Nhà nước cấp thêm (Doanh nghiệp Nhà nước). Loại nghiệp vụ này phản ánh quy mô tài sản tăng cả về vật chất (vốn) và nguồn huy động và thường có quan hệ với bên ngoài.

Loại 4: Giảm tài sản - giảm nguồn hình thành tài sản.

Ví dụ: Dùng TGNH để trả nợ người bán. Loại nghiệp vụ này thường tương tự như loại thứ 3 nhưng có xu hướng biến động ngược lại.

Qua phân tích 4 loại quan hệ đối ứng trên ta thấy mọi nghiệp vụ kinh doanh đều mang trong mình nó quan hệ đối ứng giữa tăng và giảm hoặc giữa tài sản và nguồn hình thành tài sản.

Có thể biểu hiện các quan hệ đối ứng trên hình 5.2 sau:



Hình 5.2: Sơ đồ về quan hệ đối ứng

Trong sơ đồ trên loại nghiệp vụ (1) biểu hiện hướng biến động của tài sản; loại nghiệp vụ (2) biểu hiện nguồn hình thành tài sản; loại nghiệp vụ (3) phản ánh quan hệ tương ứng giữa tài sản và nguồn hình thành tài sản theo hướng tăng; loại nghiệp vụ (4) biểu hiện quan hệ giữa tài sản và nguồn hình thành tài sản theo hướng giảm.

Rõ ràng, trong các quan hệ đối ứng tài khoản trên, loại nghiệp vụ 1 và 2 chỉ thay đổi cơ cấu tài sản hoặc nguồn hình thành tài sản do đó, hai loại nghiệp vụ này không ảnh hưởng đến tổng số tài sản hoặc nguồn hình thành tài sản; loại nghiệp vụ 3 làm tăng quy mô tài sản và nguồn hình thành tài sản; loại nghiệp vụ 4 làm giảm quy mô tài sản và nguồn hình thành tài sản. Tuân theo quy luật vận động, biến đổi vật chất và mối liên hệ giữa hai mặt của tài sản, mọi quan hệ đối ứng kể trên đều duy trì sự cân bằng về lượng và chất giữa tài sản và nguồn hình thành tài sản đã được xác lập. Vì vậy các quan hệ đối ứng này đã được xác lập không chỉ về xu hướng mà cả về quy mô (lượng) biến động nữa. Những nguyên lý về sự biến đổi này của tài sản là cơ sở lựa chọn các phương án phản ánh khoa học các quan hệ đối ứng.

5.3.2. Phương pháp ghi sổ kép

Các quan hệ đối ứng phải được phản ánh trên tài khoản kế toán theo nguyên tắc ghi sổ kép.

Ghi sổ kép là phương pháp phản ánh các nghiệp vụ phát sinh lên tài khoản kế toán theo quan hệ đối ứng vốn có bằng cách: Ghi ít nhất 2 lần cùng một lượng tiền phát sinh lên ít nhất hai tài khoản kế toán có quan hệ đối ứng với nhau.

Theo nguyên tắc chung, ghi sổ kép thực chất là ghi "Nợ" vào tài khoản này, đồng thời ghi "Có" vào tài khoản khác theo một quan hệ đối ứng tài khoản với cùng một số tiền bằng nhau.

Ví dụ 1: Xí nghiệp mua 500.000đ vật liệu nhập kho, thanh toán qua Ngân hàng.

Qua nghiệp vụ này kho vật liệu của xí nghiệp tăng lên và TGNH giảm xuống. Cả TGNH và vật liệu đều là tài sản của xí

ngành nên nghiệp vụ này thuộc loại nghiệp vụ 1 và căn cứ vào kết cấu của tài khoản tài sản, cách ghi kép vào tài khoản như sau:

Sơ đồ 5.3: Ghi kép trên 2 tài khoản

Nợ	TK "TGNH"	Có	Nợ	TK "Vật liệu"	Có
Số dư: xxx			Số dư: xxx		
	500.000 (1)		(1) 500.000		

Vậy ghi kép là ghi mỗi nghiệp vụ kinh tế ít nhất vào 2 tài khoản có liên quan theo đối ứng Nợ - Có.

Để tránh nhầm lẫn và tiện cho việc phân công kế toán, trước khi ghi sổ thường tiến hành công việc phân định ghi Nợ tài khoản nào; Ghi Có tài khoản nào; Với số tiền bao nhiêu? Công việc đó gọi là định khoản. Trong ví dụ 1, định khoản là:

Nợ TK "Vật liệu"
500.000đ

Có TK "TGNH"
500.000đ

Những định khoản chỉ liên quan đến 2 tài khoản gọi là định khoản đơn giản. Những định khoản liên quan đến 3 tài khoản trở lên gọi là định khoản phức tạp.

Ví dụ 2: Xuất vật liệu cho SXKD 3.000.000đ, trong đó cho chế tạo sản phẩm là 2.700.000đ và cho quản lý doanh nghiệp là 300.000đ, nghiệp vụ này được định khoản:

Nợ TK "Chi phí NVL trực tiếp": 2.700.000đ

Nợ TK "Chi phí quản lý DN": 300.000đ

Có TK "Nguyên vật liệu":
3.000.000đ

Định khoản phức tạp có thể chia thành các định khoản đơn giản.

Trong ví dụ 2 các định khoản đơn giản có thể là:

2a) Nợ TK "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp": 2.700.000đ

Có TK "Nguyên vật liệu" : 2.700.000đ

2b) Nợ TK "Chi phí quản lý doanh nghiệp" : 300.000đ

Có TK "Nguyên vật liệu" : 300.000đ

Định khoản phức tạp được hình thành do bản thân nghiệp vụ kinh tế có tính phức tạp. Trong công tác kế toán không được gộp nhiều định khoản giản đơn thành một định khoản phức tạp, gây khó khăn cho công tác kiểm tra, đối chiếu tài liệu kế toán.

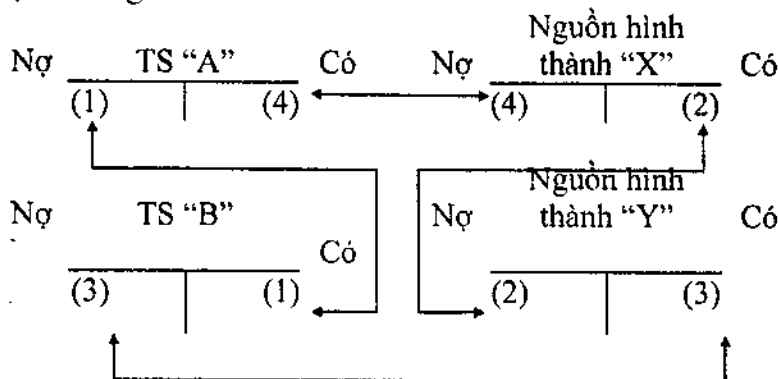
Bước tiếp theo của ghi sổ kép sau khi đã thực hiện định khoản các nghiệp vụ là "Mở đủ tài khoản" để ghi các định khoản. Không phân biệt định khoản giản đơn hay phức tạp, mỗi định khoản phải được thực hiện bằng một lần ghi trên tài khoản gọi là "Bút toán".

Từ những điều trình bày trên có thể rút ra những kết luận có tính nguyên tắc sau:

- Bản chất của ghi sổ kép là ghi mối quan hệ giữa các hiện tượng kinh tế bằng cách ghi Nợ lên tài khoản này và ghi Có tài khoản khác có liên quan.

- Tổng số phát sinh bên Nợ của các tài khoản luôn luôn bằng tổng số phát sinh bên Có của tài khoản có quan hệ đối ứng với nhau.

Bằng những bút toán cụ thể, có thể phản ánh tất cả 4 loại quan hệ đối ứng trên tài khoản theo hình 5.4 sau:



Hình 5.4: Mô hình chung của ghi kép

Trên thực tế công tác kế toán, để tiện cho việc phản ánh các quan hệ đối ứng, người ta thiết kế các mẫu sổ tài khoản thích hợp với từng loại hình doanh nghiệp.

Trong trường hợp doanh nghiệp có quy mô không lớn, nhu cầu chi tiết hoá về tài sản không nhiều nên số lượng tài khoản cũng không lớn, các tài khoản sẽ được mở trên một vài trang sổ (xem mẫu "Nhật ký sổ cái") (Bảng 5.1).

Bảng 5.1: Nhật ký sổ cái

Đơn vị tính: 1.000 đồng

C T		Nội dung	Số phát sinh	Nguyên, vật liệu		Tiền gửi ngân hàng		Thanh toán với người bán		v.v...	
S H	NT			Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có		
03	1.9	Mua vật liệu	500	500					500		
16	3.9	Trả nợ người bán	100				100	100			
		...									
		Cộng									

Trong trường hợp doanh nghiệp có quy mô lớn, lượng tài sản nhiều và có đòi hỏi phải chi tiết thành nhiều tài khoản để phản ánh sự vận động thường xuyên của tài sản, người ta tách riêng sổ cái thành 2 sổ: Sổ bên Nợ và sổ bên Có, trong đó mỗi tài khoản được mở trên một trang sổ (xem bảng 5.2).

Bảng 5.2: Bên Nợ TK "Nguyên vật liệu"

Chứng từ		Trích yếu	Ghi Nợ tài khoản nguyên, vật liệu	Ghi Có các TK...			
Ngày tháng	Số hiệu			Tiền mặt	TGNH	Thanh toán với người bán	v.v...
1-9		Mua vật liệu	500.000			500.000	
		Tổng cộng	x	x	x	x	x

Cuối kỳ kinh doanh (tháng, quý, năm) sau khi cộng dồn số phát sinh bên Nợ và bên Có của các tài khoản dựa vào tính cân đối giữa 2 mặt (tài sản và nguồn hình thành tài sản) có thể lập Bảng đối chiếu số phát sinh (Bảng cân đối tài khoản) để kiểm tra kết quả ghi sổ và tổng hợp (xem bảng 5.3). Trong bảng cân đối tài khoản luôn thể hiện tính cân đối giữa số dư đầu kỳ bên Nợ và Có, cân đối giữa tổng số phát sinh bên Có và tổng số phát sinh bên Nợ và cân đối giữa số dư cuối kỳ bên Nợ và Có.

Bảng 5.3. Bảng cân đối tài khoản

Tên (số hiệu) tài khoản	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
A	1	2	3	4	5	6
1. Tiền mặt						
2. Tiền gửi ngân hàng						
3. Tiền đang chuyển						
4. Đầu tư chứng khoán ngắn hạn						
5. Đầu tư ngắn hạn khác.						
...						
..						
.						
Tổng số:						

5.4. TÀI KHOẢN TỔNG HỢP VÀ TÀI KHOẢN PHÂN TÍCH

Quản lý kinh tế trên quy mô toàn xí nghiệp trước hết yêu cầu hạch toán kế toán cung cấp những thông tin chung, có nội dung tổng hợp về đối tượng hạch toán. Loại chỉ tiêu có nội dung như thế

còn cần thiết cho việc tổ chức thông tin kinh tế ở các cấp quản lý xí nghiệp, ngành và nền kinh tế quốc dân. Những chỉ tiêu này do các tài khoản tổng hợp cung cấp như: Tài khoản tài sản cố định, nguyên vật liệu, thanh toán với ngân sách...

Tài khoản tổng hợp là căn cứ chủ yếu để lập Bảng cân đối kế toán, vì bảng báo cáo kế toán này có nhiệm vụ cung cấp tình hình về nhiều mặt của xí nghiệp và do vậy, phải giới hạn ở những chỉ tiêu chung.

Tuy vậy, quản lý kinh tế - nhất là ở khâu quản lý nghiệp vụ lại 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 xí 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 tổng hợp và tài khoản phân tích đều gắn với đối tượng hạch toán kế toán: 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 hạch toán kế toán thành nhiều bộ phận nhỏ để phản ánh như 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 như vật liệu là thép lại được phản ánh theo loại thép tròn, thép tấm... với các quy cách khác nhau.

Trong thực tế tài khoản phân tích 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 hạch toán 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 cấu 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: 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 hạch toán kế toán.

Lấy tài khoản tài sản "Nguyên vật liệu" làm ví dụ để minh họa nội dung phản ánh và kết cấu của tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích.

Giả sử, doanh nghiệp có 2 loại vật liệu A và B. Tình hình tồn kho đầu kỳ và tình hình tăng giảm vật liệu trong kỳ như sau:

Chỉ tiêu	Số lượng (kg)	Giá đơn vị (đ)	Thành tiền (đ)
1	2	3	4

1	2	3	4
Tồn kho đầu kỳ:			
- Vật liệu A	1.000	5	5.000
- Vật liệu B	300	10	3.000
Cộng	x	x	8.000
Tăng giảm trong kỳ:			
1. Mua vào:			
- Vật liệu A	700	5	3.500
- Vật liệu B	600	10	6.000
Cộng	x	x	9.500
2. Xuất dùng lần thứ 1:			
Vật liệu A	500	5	2.500
Vật liệu B	200	10	2.000
3. Xuất dùng lần thứ 2:			
Vật liệu A	800	5	4.000
Vật liệu B	1.500	10	1.500

Tình hình trên đây được phản ánh vào các tài khoản tổng hợp và phân tích như sau:

Tài khoản tổng hợp:

Nợ	Tài khoản "Nguyên vật liệu"	Có
Số dư đầu kỳ: 8.000đ		Nghiệp vụ 2: 4.500
Nghiệp vụ 1: 9.500		Nghiệp vụ 3: 5.500
Tổng số phát sinh 9.500		Tổng số phát sinh
Số dư cuối kỳ 7.500		10.000

Tài khoản phân tích: Tài khoản "Vật liệu A"

Diễn giải	Số lượng (kg)	Đơn giá (đ)	Thành tiền (đ)	Diễn giải	Số lượng (kg)	Đơn giá (đ)	Thành tiền (đ)
Số dư đầu kỳ	1.000	5	5.000				
Nghiệp vụ 1	700	5	3.500	Nghiệp vụ 2	500	5	2.500
...				Nghiệp vụ 3	800	5	4.000
Tổng số phát sinh	700	5	3.500	Tổng số phát sinh	1.300	5	6.500
Số dư cuối kỳ	400	5	2.000				

Tài khoản "Vật liệu B"

Diễn giải	Số lượng (kg)	Đơn giá (đ)	Thành tiền (đ)	Diễn giải	Số lượng (kg)	Đơn giá (đ)	Thành tiền (đ)
Số dư đầu kỳ	300	10	3.000				
Nghiệp vụ 1	600	10	6.000	Nghiệp vụ 2	200	10	2.000
Tổng số phát sinh	600	10	6.000	Nghiệp vụ 3	150	10	1.500
Số dư cuối kỳ	550	10	5.500	Tổng số phát sinh	350	10	3.500

TÓM TẮT CHƯƠNG 5

Trong chương năm, sinh viên cần nắm vững các nội dung chủ yếu sau:

1. Sự cần thiết phải hình thành phương pháp đối ứng tài khoản.
2. Các loại tài khoản kế toán và nguyên tắc kết cấu của các loại tài khoản kế toán.
3. Các quan hệ đối ứng tài khoản và ghi sổ kép.

Chương 6

HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

6.1. SỰ CẦN THIẾT PHẢI HÌNH THÀNH VÀ NHỮNG ĐẶC TRƯNG CỦA HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

6.1.1. Sự cần thiết phải hình thành hệ thống tài khoản kế toán

Tài khoản kế toán được sử dụng để theo dõi và phản ánh tình hình và sự biến động của từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn và từng khoản nợ phải thu, nợ phải trả. Bởi vậy, để cung cấp đầy đủ thông tin cho quản lý, các doanh nghiệp phải dùng rất nhiều tài khoản khác nhau mới có thể bảo đảm phản ánh được toàn bộ các chỉ tiêu cần thiết.

Tuỳ thuộc vào quy mô, vào điều kiện kinh doanh cụ thể và vào loại hình hoạt động, sở hữu của mình, trên cơ sở hệ thống tài khoản kế toán thống nhất do Nhà nước ban hành, mỗi doanh nghiệp sẽ lựa chọn những tài khoản thích hợp để vận dụng vào công tác kế toán. Những tài khoản được lựa chọn để vận dụng đó tạo thành hệ thống tài khoản kế toán của doanh nghiệp. Như vậy, xuất phát từ yêu cầu phản ánh thông tin nhiều chiều, đa dạng cho quản lý mà hình thành nên hệ thống tài khoản kế toán sử dụng trong các đơn vị, tổ chức, doanh nghiệp, ...

6.1.2. Đặc trưng cơ bản của hệ thống tài khoản kế toán

Để có thể tiến hành lựa chọn tài khoản, cần nắm được nội dung, nguyên tắc ghi chép, phản ánh của từng tài khoản và do vậy, cần tiến hành sắp xếp, phân loại tài khoản kế toán.

Muốn cho việc phân loại tài khoản được hợp lý, khoa học, cần nắm vững các đặc trưng của tài khoản. Chính những đặc trưng này đã làm cho các tài khoản có những khác biệt nhất định. Về cơ bản, tài khoản kế toán có những đặc trưng chủ yếu sau:

- *Nội dung phản ánh của tài khoản:* Do chức năng chủ yếu của tài khoản là cung cấp thông tin nên nội dung kinh tế mà tài khoản phản ánh có những khác biệt nhất định. Thông thường, có các loại tài khoản phản ánh nội dung chi phí, thu nhập, tài sản, nguồn hình thành tài sản.

- *Công dụng và kết cấu của tài khoản:* Mỗi một đối tượng hạch toán kế toán có yêu cầu quản lý cụ thể khác nhau. Bởi vậy, tài khoản kế toán phản ánh các đối tượng đó cũng có công dụng khác nhau nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý từng đối tượng và kết cấu cụ thể của các tài khoản cũng khác nhau mới bảo đảm cho tài khoản thực hiện được công dụng của nó.

- *Mức độ phản ánh của tài khoản:* Tuỳ thuộc vào đối tượng mà tài khoản phản ánh, có những tài khoản phản ánh đối tượng ở mức độ tổng hợp và có những tài khoản phản ánh đối tượng ở mức độ chi tiết, cụ thể hoá đối tượng.

- *Quan hệ với các báo cáo tài chính:* Các báo cáo tài chính là phương tiện trình bày khả năng sinh lời và tình hình tài chính của doanh nghiệp nhằm cung cấp thông tin cho người sử dụng ở bên ngoài doanh nghiệp. Để lập các báo cáo tài chính một cách kịp thời, chính xác, cần căn cứ vào mối quan hệ giữa tài khoản với báo cáo tài chính để tính toán chỉ tiêu phù hợp. Chẳng hạn, thuộc bảng cân đối kế toán là các tài khoản phản ánh tài sản và nguồn hình thành tài sản; còn thuộc báo cáo kết quả kinh doanh là các tài khoản phản ánh doanh thu, chi phí, lợi tức... của doanh nghiệp.

- *Đặc trưng về phạm vi hạch toán:* Tuỳ thuộc vào phạm vi mà tài khoản phản ánh, có những tài khoản chỉ được sử dụng trong kế toán tài chính để phản ánh toàn bộ tài sản, vật tư, tiền vốn, tình hình thu mua, tiêu thụ, chi phí, thu nhập và tính toán kết quả kinh doanh của doanh nghiệp ở mức độ tổng quát. Trên cơ sở đó, lập các báo cáo tài chính như bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh... Bên cạnh đó, có một số tài khoản khác lại được sử dụng trong kế toán quản trị để phản ánh chi phí, thu nhập và tính toán kết quả của từng hoạt động, từng loại sản phẩm, hàng hoá v.v... Trên cơ sở đó, cung cấp thông tin cần thiết cho quản trị doanh nghiệp.

Dựa vào những đặc trưng nêu trên, có thể và cần thiết phải phân loại tài khoản để nâng cao hiệu quả sử dụng tài khoản trong công tác hạch toán và quản lý.

6.2. PHÂN LOẠI TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

Do tài khoản kế toán có nhiều loại, với nội dung, kết cấu, công dụng và mức độ phản ánh khác nhau nên để vận dụng có hiệu quả hệ thống tài khoản vào công tác hàng ngày, phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp, cần thiết phải phân loại tài khoản. Phân loại tài khoản là việc sắp xếp các tài khoản khác nhau vào từng nhóm, từng loại theo những đặc trưng nhất định. Về mặt lý luận cũng như trên thực tế công tác kế toán, tài khoản thường được phân theo các cách sau:

6.2.1. Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế

Căn cứ vào nội dung kinh tế mà tài khoản phản ánh, các tài khoản kế toán được chia làm bốn loại cơ bản: Tài khoản phản ánh tài sản, tài khoản phản ánh nguồn hình thành tài sản, tài khoản phản ánh doanh thu (và thu nhập), tài khoản phản ánh chi phí. Trong từng loại trên, các tài khoản lại được phân chia theo từng nhóm nhỏ tùy thuộc vào nội dung của tài khoản.

Loại 1: Loại tài khoản phản ánh tài sản

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

* *Nhóm tài khoản phản ánh tài sản ngắn hạn:* Dựa vào nhóm những tài khoản này, người sử dụng thông tin nắm được giá trị của toàn bộ tài sản ngắn hạn mà doanh nghiệp hiện có, bao gồm các loại tiền, các khoản phải thu, giá trị đầu tư tài chính ngắn hạn, v.v...

* *Nhóm tài khoản phản ánh tài sản dài hạn:* Tài sản dài hạn là những tài sản có thời gian thu hồi vốn dài, luân chuyển chậm (thường trên một năm hoặc ngoài một chu kỳ kinh doanh trở lên). Thuộc nhóm này gồm có các tài khoản phản ánh tài sản cố định

hữu hình, tài sản cố định vô hình, tài sản cố định thuê tài chính, các khoản phải thu dài hạn, bất động sản đầu tư và các khoản đầu tư tài chính dài hạn, v.v...

Loại 2: Loại tài khoản phản ánh nguồn hình thành tài sản

Để biết được tài sản của doanh nghiệp được tài trợ từ những nguồn nào, đòi hỏi kế toán phải sử dụng các tài khoản phản ánh nguồn hình thành của tài sản. Do tài sản của doanh nghiệp được hình thành từ hai nguồn chủ yếu nên loại tài khoản này cũng được chia làm hai nhóm:

**** Nhóm tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ sở hữu:***

Vốn chủ sở hữu là số vốn của các chủ sở hữu, do các chủ sở hữu đóng góp ban đầu và bổ sung thêm trong quá trình kinh doanh. Vì thế, nhóm này bao gồm những tài khoản phản ánh nguồn vốn kinh doanh, nguồn vốn xây dựng cơ bản, các quỹ doanh nghiệp, lợi nhuận sau thuế chưa phân phối, v.v...

**** Nhóm tài khoản phản ánh công nợ phải trả:***

Đây là những tài khoản được sử dụng để theo dõi các khoản nợ, vay và nghĩa vụ phải đóng góp của doanh nghiệp. Thuộc loại này bao gồm các tài khoản phản ánh tiền vay, phản ánh số phải trả người bán, người nhận thầu; phải trả người lao động; v.v...

Loại 3: Loại tài khoản phản ánh doanh thu và thu nhập từ các hoạt động kinh doanh.

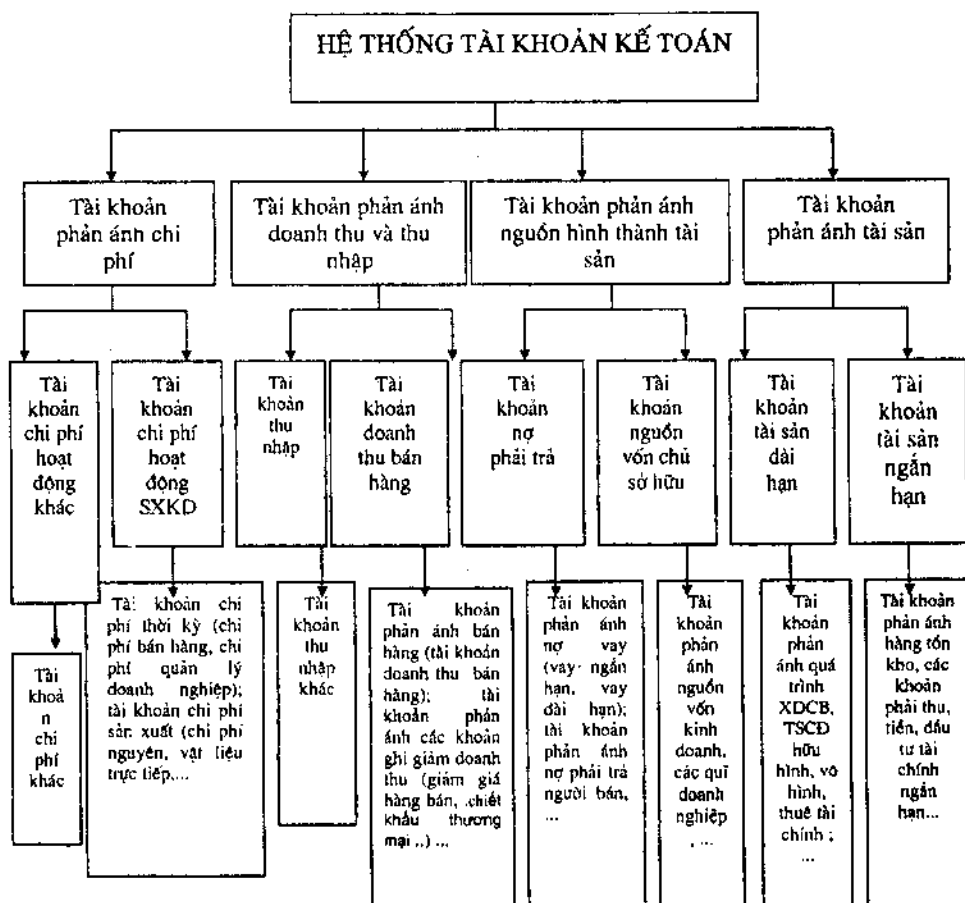
Thông qua các tài khoản này, kế toán sẽ phản ánh được toàn bộ các khoản doanh thu, thu nhập cũng như các khoản làm giảm doanh thu, thu nhập của các hoạt động kinh doanh. Từ đó, xác định được tổng số doanh thu thuần (và thu nhập thuần) từ các hoạt động. Thuộc loại này bao gồm các tài khoản phản ánh doanh thu bán hàng của hoạt động sản xuất kinh doanh và thu nhập của hoạt động tài chính, hoạt động bất thường.

Loại 4: Loại tài khoản phản ánh chi phí hoạt động kinh doanh.

Đây là các tài khoản dùng để tập hợp và kết chuyển chi phí thuộc các hoạt động sản xuất - kinh doanh, hoạt động tài chính và

hoạt động bất thường. Thuộc loại này bao gồm các tài khoản phản ánh chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí bán hàng...

Việc phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế là cơ sở cho việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán thống nhất đồng thời là căn cứ để mỗi doanh nghiệp lựa chọn tài khoản phù hợp với điều kiện cụ thể của mình. Có thể khái quát việc phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế qua sơ đồ 6.1.



Hình 6.1: Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế

6.2.2. Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu.

Theo cách này, các tài khoản kế toán trước hết sẽ được căn cứ vào công dụng (biểu hiện qua tác dụng của tài khoản trong việc phản ánh, kiểm tra và thông tin) của tài khoản để sắp xếp vào từng loại giống nhau rồi dựa vào công dụng cụ thể và kết cấu của tài khoản để tiếp tục chia chúng vào các nhóm tài khoản có cùng công dụng và nguyên tắc ghi chép. Cách phân loại này tạo điều kiện thuận lợi cho việc tính toán, xác định các chỉ tiêu cần thiết cung cấp cho quản lý.

Dựa vào công dụng và kết cấu của tài khoản, các tài khoản sẽ được chia thành 3 loại: Loại tài khoản cơ bản, tài khoản điều chỉnh và tài khoản nghiệp vụ.

❖ Loại tài khoản cơ bản:

Những tài khoản cơ bản là những tài khoản dùng để phản ánh trực tiếp tình hình biến động của vốn sản theo cả theo tài sản và theo nguồn hình thành tài sản. Thuộc những tài khoản cơ bản bao gồm 3 nhóm: Nhóm những tài khoản phản ánh tài sản, phản ánh nguồn vốn và nhóm những tài khoản hỗn hợp.

- Nhóm tài khoản phản ánh tài sản như tài khoản "Tài sản cố định hữu hình", "Tài sản cố định vô hình", "Tiền mặt",...

- Nhóm tài khoản phản ánh nguồn vốn (nguồn hình thành tài sản hay còn gọi là nhóm tài khoản phản ánh công nợ và nguồn vốn chủ sở hữu) như các tài khoản "Vay ngắn hạn", "Vay dài hạn", "Nguồn vốn kinh doanh", "Nguồn vốn xây dựng cơ bản"...

- Nhóm tài khoản hỗn hợp (còn gọi là nhóm tài khoản bất định) như các tài khoản "Phải thu ở người mua", "Phải trả người bán"...

Các tài khoản này có kết cấu cụ thể như sau:

<i>Nợ</i>	<i>TK phản ánh tài sản</i>	<i>Có</i>
<i>DDK: Phản ánh giá trị tài sản hiện có ở đầu kỳ</i>		<i>Phát sinh Có: Phản ánh các nghiệp vụ làm giảm giá trị tài sản trong kỳ</i>
<i>Phát sinh Nợ: Phản ánh các nghiệp vụ làm tăng giá trị tài sản trong kỳ</i>		
<i>Tổng cộng phát sinh tăng</i>		<i>Tổng cộng phát sinh giảm</i>
<i>DCK: Phản ánh giá trị tài sản hiện có ở cuối kỳ</i>		

<i>Nợ</i>	<i>TK phản ánh nguồn vốn</i>	<i>Có</i>
<i>Phát sinh Nợ: Phản ánh các nghiệp vụ làm giảm nguồn hình thành tài sản trong kỳ</i>	<i>ĐĐK: Phản ánh nguồn hình thành tài sản hiện có đầu kỳ</i> <i>Phát sinh Có: Phản ánh các nghiệp vụ tăng nguồn hình thành tài sản trong kỳ</i>	
<i>Tổng cộng PS giảm</i>	<i>Tổng cộng phát sinh tăng</i>	
	<i>DCK: Nguồn hình thành tài sản cuối kỳ</i>	

Tài khoản hỗn hợp

<i>Nợ</i>	<i>(Chẳng hạn: TK "Thanh toán với người mua")</i>	<i>Có</i>
<i>ĐĐK: Khoản còn phải thu người mua đầu kỳ:</i> <i>- Khoản phải thu người mua tăng thêm trong kỳ</i> <i>- Trị giá bán vật tư, hàng hoá... liên quan đến tiền đặt trước của người mua</i>	<i>ĐĐK: Tiền đặt trước của người mua còn lại đầu kỳ:</i> <i>- Số tiền đã thu ở người mua trong kỳ</i> <i>- Tiền đặt trước của người mua tăng thêm trong kỳ</i>	
<i>DCK: Khoản còn phải thu ở người mua cuối kỳ</i>	<i>DCK: Khoản tiền đặt trước của người mua còn lại cuối kỳ</i>	

❖.Loại tài khoản điều chỉnh:

Tài khoản điều chỉnh là tài khoản được sử dụng để tính toán lại chi tiêu đã được phản ánh ở các tài khoản cơ bản nhằm cung cấp số liệu xác thực về tình hình tài sản tại thời điểm tính toán. Như vậy, sự tồn tại của loại tài khoản điều chỉnh luôn gắn với loại tài khoản cơ bản.

Sở dĩ sử dụng các tài khoản điều chỉnh là do đặc điểm của một số tài sản sử dụng lâu dài nên bên cạnh giá ban đầu (nguyên giá), còn phải xác định giá trị còn lại sau quá trình sử dụng. Mặt khác, giá trị của tài sản có thể thay đổi do một số tác động bên ngoài (do giá cả tài sản thay đổi, do tỉ giá ngoại tệ thay đổi...).

Về kết cấu, các tài khoản điều chỉnh bao giờ cũng ngược với kết cấu tài khoản cơ bản mà nó điều chỉnh. Dựa vào công dụng, có thể chia các tài khoản điều chỉnh vào 2 nhóm:

- Nhóm tài khoản điều chỉnh gián tiếp giá trị của tài sản: Dựa vào những tài khoản này để tính ra giá trị còn lại của tài sản hay giá trị thực của tài sản.

** Giá trị còn lại = Nguyên giá - Giá trị hao mòn*

** Giá trị thực của tài sản = Giá trị ghi sổ - Dự phòng*

Thuộc nhóm này bao gồm các tài khoản "Hao mòn tài sản cố định hữu hình", "Hao mòn tài sản cố định thuê tài chính", "Hao mòn tài sản cố định vô hình", "Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn", "Dự phòng phải thu khó đòi", v.v...

- Nhóm tài khoản điều chỉnh trực tiếp giá trị của tài sản: Dựa vào những tài khoản này, kế toán tiến hành điều chỉnh giá trị tài sản tăng thêm (hoặc giảm đi) do những tác động bên ngoài.

Thuộc nhóm này bao gồm các tài khoản như "Chênh lệch đánh giá lại tài sản", "Chênh lệch tỷ giá hối đoái".

4. Loại tài khoản nghiệp vụ:

Tài khoản nghiệp vụ là tài khoản có công dụng tập hợp số liệu cần thiết rồi từ đó sử dụng các phương pháp mang tính nghiệp vụ kỹ thuật để xử lý số liệu. Căn cứ vào công dụng cụ thể và kết cấu của tài khoản, loại này được chia làm các nhóm sau:

** Nhóm tài khoản phân phối:*

Nhóm tài khoản phân phối là nhóm những tài khoản dùng để tập hợp số liệu rồi từ đó phân phối cho các đối tượng liên quan (đối tượng sử dụng). Thuộc nhóm này gồm các tài khoản tập hợp phân phối và phân phối theo dự toán.

- *Các tài khoản tập hợp phân phối:* Gồm các tài khoản sử dụng để tập hợp chi phí rồi phân phối chi phí (kết chuyển chi phí) cho các đối tượng liên quan. Thuộc nhóm này gồm có các tài khoản phản ánh chi phí sản phẩm (chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung), chi phí thời kỳ (chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp) và chi phí thuộc các hoạt động khác (chi phí hoạt động tài chính, chi phí khác).

Các tài khoản tập hợp phân phối có kết cấu như sau:

Bên Nợ: Tập hợp chi phí thực tế phát sinh

Bên Có:

- Các khoản ghi giảm chi phí
- Kết chuyển chi phí.

Tài khoản tập hợp phân phối không có số dư.

- *Các tài khoản phân phối theo dự toán:* Gồm các tài khoản phản ánh các khoản chi phí phát sinh theo dự toán lập từ trước (chi phí phải trả) hoặc khi đã phát sinh sẽ lập dự toán phân phối cho các đối tượng sử dụng (chi phí trả trước). Các tài khoản này có kết cấu như sau:

+ Tài khoản "Chi phí phải trả": Dùng để phản ánh các khoản chi phí sẽ phát sinh trong thời gian tới với quy mô lớn, có quan hệ tới nhiều kỳ kinh doanh như: chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định theo kế hoạch, lãi tiền vay sẽ trả, tiền lương nghỉ phép của công nhân sản xuất, v.v...

Bên Nợ: Tập hợp toàn bộ các khoản chi phí phải trả thực tế phát sinh.

Bên Có: Các khoản chi phí phải trả đã ghi nhận theo kế hoạch (đã tính trước vào chi phí kinh doanh).

Dư Có: Các khoản chi phí phải trả đã tính vào chi phí kinh doanh nhưng thực tế chưa phát sinh.

+ Tài khoản "Chi phí trả trước": Chi phí trả trước là những khoản chi phí thực tế đã phát sinh nhưng chưa được tính hết vào chi phí sản xuất kinh doanh do quy mô chi phí lớn hoặc do bản thân chi phí có liên quan tới nhiều kỳ kinh doanh. Thuộc chi phí trả trước gồm có giá trị công cụ, dụng cụ nhỏ xuất dùng; giá trị công trình sửa chữa lớn tài sản cố định ngoài kế hoạch; giá trị bảo hiểm luân chuyển, đồ dùng cho thuê...

Bên Nợ: Tập hợp toàn bộ chi phí trả trước thực tế phát sinh.

Bên Có: Phân bổ dần chi phí trả trước.

Dư Nợ: Các khoản chi phí trả trước thực tế đã phát sinh nhưng còn lại chưa phân bổ vào phí kinh doanh.

* *Nhóm tài khoản tính giá thành*: Nhóm tài khoản này dùng để tập hợp chi phí sản xuất và cung cấp số liệu để tính giá thành sản phẩm, dịch vụ.

Bên Nợ: Tập hợp các chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Bên Có:

- Các khoản ghi giảm chi phí
- Tổng giá thành sản phẩm, lao vụ hoàn thành

Dư Nợ: Phản ánh chi phí sản xuất dở dang.

Thuộc nhóm này có các tài khoản "Chi phí sản xuất - kinh doanh dở dang", "Chi phí đầu tư xây dựng cơ bản dở dang". Ngoài ra còn có các tài khoản dùng để tính giá thành vật liệu, công cụ, hàng hoá mua ngoài như các tài khoản "Nguyên vật liệu", "Công cụ, dụng cụ", "Hàng hoá"... Các tài khoản này có kết cấu như sau:

Bên Nợ: Tập hợp các chi phí liên quan đến việc mua sắm vật tư, hàng hoá (giá mua và chi phí thu mua, lắp đặt...).

Bên Có: Trị giá vốn (giá thành) vật tư, hàng hoá xuất sử dụng.

Dư Nợ: Trị giá vốn (giá thành) vật tư, hàng hoá tồn kho.

* *Nhóm tài khoản so sánh*: Nhóm tài khoản này được sử dụng để xác định các chỉ tiêu cần thiết về hoạt động kinh doanh bằng cách so sánh giữa bên Nợ và bên Có của từng tài khoản. Thuộc loại này có các tài khoản phản ánh doanh thu, thu nhập như doanh thu bán hàng, doanh thu tiêu thụ nội bộ, thu nhập hoạt động tài chính... và tài khoản "Xác định kết quả".

Tài khoản "Xác định kết quả" có kết cấu như sau:

Bên Nợ:

- Giá vốn hàng tiêu thụ ;
- Chi phí bán hàng ;
- Chi phí quản lý doanh nghiệp ;
- Chi phí hoạt động tài chính ;
- Chi phí khác ;
- Kết chuyển kết quả kinh doanh (lãi)

Bên Có:

- Doanh thu thuần của hoạt động tiêu thụ sản phẩm, hàng

hoá và của hoạt động tài chính ;

- Thu nhập thuần của hoạt động khác ;
- Kết chuyển kết quả kinh doanh (lỗ).

Các tài khoản phản ánh doanh thu (và thu nhập) từ hoạt động bán hàng và các hoạt động tài chính, hoạt động khác có kết cấu như sau:

Bên Nợ:

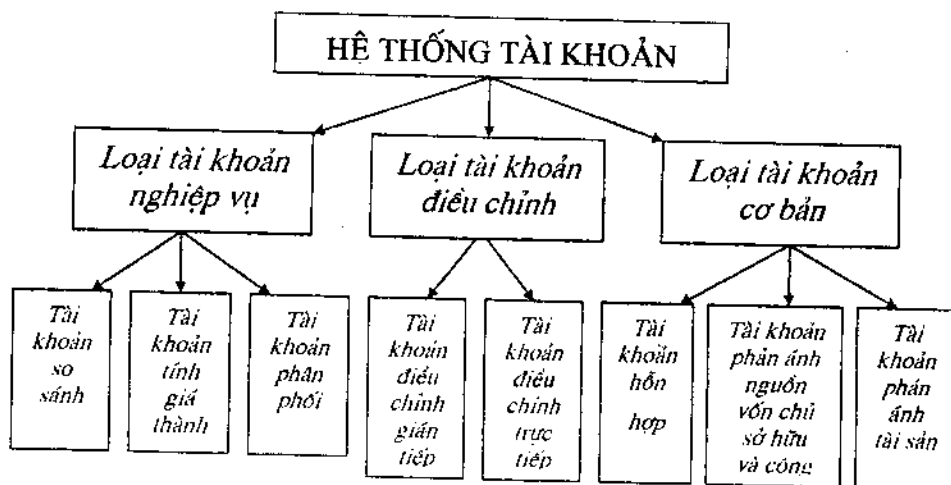
- Tập hợp các khoản làm giảm doanh thu hoặc thu nhập (thuế tiêu thụ, các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, doanh thu hàng bị trả lại).

- Kết chuyển doanh thu thuần (hoặc thu nhập thuần) từ hoạt động tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ (hoặc hoạt động tài chính, hoạt động khác).

Bên Có: Tổng số doanh thu bán hàng (hoặc doanh thu hoạt động tài chính, thu nhập khác).

Nhóm các tài khoản so sánh cuối kỳ không có số dư do đã kết chuyển hết.

Việc phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu có thể khái quát qua hình 6.2.



Hình 6.2: Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu

6.2.3. Phân loại tài khoản theo quan hệ với các báo cáo tài chính

Để thuận lợi cho việc lập, kiểm tra các báo tài chính, các tài khoản mà đơn vị sử dụng lại được phân theo quan hệ với các báo cáo tài chính. Theo cách phân loại này, tài khoản kế toán được chia làm 3 loại sau:

❖. Các tài khoản thuộc bảng cân đối kế toán:

Các tài khoản thuộc bảng cân đối kế toán là những tài khoản có số dư cuối kỳ ở bên Nợ hoặc bên Có, phản ánh toàn bộ tài sản của doanh nghiệp theo giá trị và theo nguồn hình thành tài sản. Các tài khoản này có thể chia làm hai nhóm: Nhóm tài khoản phản ánh giá trị tài sản và nhóm tài khoản phản ánh nguồn hình thành tài sản.

- Nhóm tài khoản phản ánh giá trị tài sản bao gồm các tài khoản phản ánh tài sản cố định và đầu tư dài hạn (tài khoản tài sản cố định hữu hình, tài khoản tài sản cố định vô hình, tài khoản tài sản cố định thuê tài chính, tài khoản góp vốn liên doanh, ...) cùng các tài khoản phản ánh tài sản ngắn hạn (tài khoản tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tài khoản nguyên, vật liệu, v.v...).

- Nhóm tài khoản phản ánh nguồn hình thành tài sản: Gồm các tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ sở hữu và công nợ phải trả.

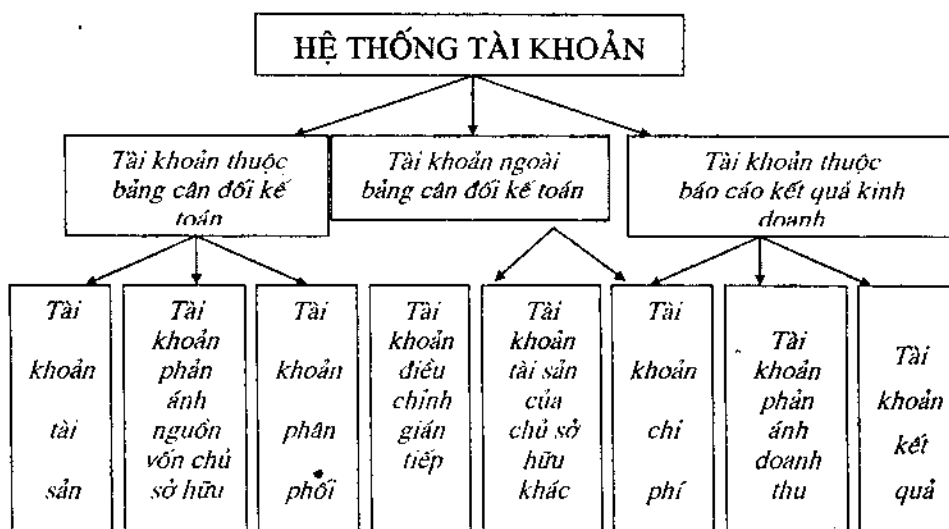
❖. Các tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán:

Đây là những tài khoản bổ sung nhằm làm rõ một số chỉ tiêu đã được phản ánh trong bảng cân đối kế toán. Đồng thời, các tài khoản này còn phản ánh một số tài sản không thuộc quyền sở hữu của đơn vị nhưng đơn vị đang nắm giữ, quản lý và sử dụng. Các tài khoản này có số dư Nợ và được ghi chép bằng cách ghi đơn. Thuộc loại này bao gồm các tài khoản như tài khoản tài sản thuê ngoài; tài khoản vật tư, hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công...

❖. Các tài khoản thuộc báo cáo kết quả kinh doanh:

Căn cứ vào các số liệu phản ánh trên các tài khoản này, kế toán sẽ tính toán các chỉ tiêu để ghi vào báo cáo kết quả kinh doanh. Đây là những tài khoản không có số dư, thuộc các chỉ tiêu chi phí, doanh thu, thu nhập và kết quả như tài khoản doanh thu bán hàng, giá vốn hàng bán, tài khoản chi phí quản lý, v.v...

Ngoài các cách phân loại nói trên, tài khoản kế toán còn được phân theo mức độ phản ánh (chia thành tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết), theo phạm vi sử dụng (chia thành tài khoản thuộc kế toán tài chính và tài khoản thuộc kế toán quản trị). Những cách phân loại này góp phần làm rõ hơn nội dung và phạm vi phản ánh của tài khoản, giúp cho kế toán lựa chọn được những tài khoản cần thiết.



Hình 6.3: Phân loại tài khoản theo quan hệ với báo cáo tài chính

6.3. HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP THỐNG NHẤT HIỆN HÀNH

(Ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

6.3.1. Tổng quan về hệ thống tài khoản kế toán thống nhất

Hệ thống tài khoản kế toán mới được sắp xếp theo nguyên tắc cân đối giữa giá trị tài sản và nguồn hình thành tài sản, phù hợp với các chỉ tiêu phản ánh trên các báo cáo tài chính. Các tài khoản được mã hoá, thuận lợi cho việc hạch toán và xử lý thông tin cũng như thu thập thông tin.

Như vậy, hệ thống tài khoản kế toán mới đã hướng chủ yếu vào việc thu thập thông tin, thuận lợi cho việc lập các báo cáo tài chính. Do đó các tài khoản kế toán được chia làm ba nhóm lớn, trong mỗi nhóm lại được chia thành từng loại khác nhau theo nội dung kinh tế mà tài khoản phản ánh.

- Nhóm các tài khoản thuộc Bảng cân đối kế toán: Gồm các tài khoản thuộc loại 1 và loại 2 (phản ánh tài sản) và các tài khoản thuộc loại 3 và loại 4 (phản ánh nguồn hình thành tài sản).

- Nhóm các tài khoản ngoài Bảng cân đối kế toán: TK loại 0.

- Nhóm các tài khoản thuộc báo cáo kết quả kinh doanh: Gồm các tài khoản phản ánh chi phí (loại 6, loại 8), phản ánh doanh thu và thu nhập (loại 5, loại 7) và tài khoản xác định kết quả kinh doanh (loại 9).

Sơ đồ số 6.4: Phân loại tổng quát hệ thống tài khoản kế toán

TÀI SẢN		NGUỒN VỐN
Loại 1: Tài sản ngắn hạn	Loại 3: Nợ phải trả	Các tài khoản thuộc Bảng cân đối kế toán (loại 1, loại 2, loại 3 và loại 4)
Loại 2: Tài sản dài hạn	Loại 4: Nguồn vốn chủ sở hữu	
Tổng cộng tài sản	Tổng cộng nguồn vốn	
Tài sản loại 0.		Các TK ngoài Bảng cân đối kế toán
Chi phí	Thu nhập	Các tài khoản thuộc báo cáo kết quả kinh doanh
Loại 6: Chi phí sản xuất - kinh doanh	Loại 5: Doanh thu bán hàng, doanh thu hoạt động tài chính	
Loại 8: Chi phí hoạt động khác	Loại 7: Thu nhập hoạt động khác	
Loại 9: Xác định kết quả kinh doanh		

6.3.2. Đánh số hiệu và tên gọi các tài khoản

6.3.2.1. Đánh số hiệu

Số hiệu (mã số) và tên gọi của tài khoản được sử dụng để phản ánh tổng quát nội dung kinh tế mà tài khoản thể hiện. Điều này cho phép người làm kế toán và cán bộ quản lý lựa chọn được các nghiệp vụ theo từng chỉ tiêu và chi tiết của chỉ tiêu, tạo điều kiện dễ dàng cho việc tập hợp các mục, khoản mục cần thiết để lập các báo cáo tài chính. Cụ thể:

- Số thứ tự từ 1 đến 9 làm thành số đầu tiên của thứ tự tất cả các tài khoản trong loại được đề cập đến.

- Ký hiệu của các tài khoản trong từng loại bao giờ cũng bắt đầu từ ký hiệu của loại.

- Ký hiệu của các tiểu khoản (tài khoản cấp 2) bao giờ cũng bắt đầu bằng ký hiệu của tài khoản tổng hợp (tài khoản cấp 1) đã chia ra nó.

- Các tài khoản cấp 1 bao gồm 3 chữ số thập phân, trong đó, chữ số đầu tiên phản ánh số thứ tự của loại, chữ số thứ 2 phản ánh số thứ tự của nhóm và chữ số thứ 3 phản ánh số thứ tự của tài khoản.

Ví dụ, tài khoản 121 “Đầu tư chứng khoán ngắn hạn” gồm 2 tài khoản cấp 2:

- Tài khoản 1211 “Cổ phiếu”;

- Tài khoản 1212 “Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu”.

Số 1 đứng đầu phản ánh loại (Loại 1: Tài sản ngắn hạn), số 2 đứng giữa phản ánh số nhóm (nhóm 12: Đầu tư ngắn hạn) và số 1 ở cuối phản ánh số thứ tự của tài khoản (tài khoản đầu tiên của mỗi nhóm bắt đầu từ số 1).

Hai tài khoản cấp 2 (tiểu khoản) mang toàn bộ ký hiệu của tài khoản cấp 1 (121) và đánh theo thứ tự từ 1211 đến 1212.

Tương tự, tài khoản 221 “Đầu tư vào công ty con” cũng được đánh ký hiệu như vậy (Loại 2: Tài sản dài hạn; nhóm 22: Đầu tư tài chính dài hạn; 221: Tài khoản đầu tiên của nhóm; ...).

6.3.2.2. *Mối liên hệ giữa số hiệu và tên gọi của các tài khoản*

♣. *Tài khoản tổng hợp (cấp 1) và tài khoản phân tích (cấp 2):*

Tài khoản phân tích bao giờ cũng chi tiết nội dung của tài khoản tổng hợp đã chia ra nó.

Ví dụ, tài khoản 111 "Tiền mặt" được chia thành 3 loại:

Tài khoản 1111 "Tiền Việt Nam";

Tài khoản 1112 "Ngoại tệ";

Tài khoản 1113 "Vàng bạc, đá quý".

♣. *Tài khoản tổng hợp ở các loại khác nhau:*

Về ký hiệu và tên gọi giữa các tài khoản tổng hợp ở các loại khác nhau thông thường có quan hệ mật thiết với nhau, cùng phản ánh một đối tượng tuy khác về tính chất. Ví dụ:

- Để phản ánh các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn và dài hạn, kế toán sử dụng các tài khoản:

+ *Tài khoản 121 "Đầu tư chứng khoán ngắn hạn";*

+ *Tài khoản 221 "Đầu tư vào công ty con";*

Và:

+ *Tài khoản 128 "Đầu tư ngắn hạn khác";*

+ *Tài khoản 228 "Đầu tư dài hạn khác".*

- Để phản ánh tài sản thế chấp, ký cược, ký quỹ, kế toán sử dụng các tài khoản:

+ *Tài khoản 144 "Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn";*

+ *Tài khoản 244 "Ký quỹ, ký cược dài hạn";*

+ *Tài khoản 344 "Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn".*

- v.v...

♣. *Ý nghĩa của một vài con số tận cùng của các tài khoản (cả cấp 1 và cấp 2):*

Con số tận cùng của tài khoản thường có ý nghĩa nhất định. Chẳng hạn, trong hệ thống tài khoản hiện hành, ý nghĩa của một số cicon số như sau:

- Số 8 tận cùng thường dùng để chỉ các nội dung khác của từng nhóm, từng tài khoản.

Ví dụ:

- + Tài khoản 128 "Đầu tư ngắn hạn khác";
- + Tài khoản 1368 "Phải thu nội bộ khác";
- + Tài khoản 138 "Phải thu khác";
- + Tài khoản 1388 "Phải thu khác";
- + Tài khoản 2118 "Tài sản cố định khác";
- + Tài khoản 2138 "Tài sản cố định vô hình khác";
- + Tài khoản 228 "Đầu tư dài hạn khác";
- + Tài khoản 3338 "Các loại thuế khác";
- + Tài khoản 338 "Phải trả, phải nộp khác";
- + Tài khoản 3388 "Phải trả, phải nộp khác";
- + Tài khoản 6238 "Chi phí bằng tiền khác" (thuộc chi phí sử dụng máy thi công);
- + Tài khoản 6278 "Chi phí bằng tiền khác" (thuộc chi phí sản xuất chung);
- + ...

- Số 9 tận cùng thường dùng để chỉ các khoản dự phòng:

- + Tài khoản 129 "Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn";
- + Tài khoản 139 "Dự phòng phải thu khó đòi";
- + Tài khoản 159 "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho";
- + Tài khoản 229 "Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn".

Ngoài ra, trong từng nhóm, từng loại cũng có sự thống nhất về tên gọi và ký hiệu. Ví dụ, ở loại 6 "Chi phí sản xuất kinh doanh", tên gọi và ký hiệu của các tài khoản như sau:

- Chi phí nhân viên: 6231, 6271, 6411, 6421;

- Chi phí vật liệu: 6232, 6272, 6412, 6422;
- Chi phí dụng cụ: 6233, 6273, 6413, 6423;
- Chi phí khấu hao: 6234, 6274, 6414, 6424;
- Chi phí dịch vụ mua ngoài: 6237, 6277, 6417, 6427;
- Chi phí bằng tiền khác: 6238, 6278, 6418, 6428.

6.3.3. Mô hình sắp xếp các tài khoản kế toán

Trên cơ sở quan hệ với các báo cáo tài chính và nội dung phản ánh của từng tài khoản, các tài khoản trong hệ thống tài khoản thống nhất được sắp xếp và 10 loại, trong đó từ loại 1 đến loại 4 phản ánh tài sản theo giá trị và nguồn hình thành (thuộc Bảng cân đối kế toán), loại 5 đến loại 9 phản ánh chi phí, doanh thu, thu nhập và kết quả (thuộc Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh) và loại 0 phản ánh bổ sung các chỉ tiêu (ngoài Bảng cân đối kế toán). Trong từng loại lại được chi tiết theo từng nhóm nhỏ, thể hiện nội dung mà nhóm phản ánh. Có thể khái quát mô hình sắp xếp các tài khoản kế toán qua các sơ đồ sau:

1	2	3
	Loại 1: Tài sản ngắn hạn	Nhóm 11: Tiền Nhóm 12: Đầu tư tài chính ngắn hạn Nhóm 13: Các khoản phải thu Nhóm 14: Ứng và trả trước Nhóm 15: Hàng tồn kho Nhóm 16: Chi sự nghiệp
	Loại 2: Tài sản dài hạn	Nhóm 21: Tài sản cố định Nhóm 22: Đầu tư tài chính dài hạn Nhóm 24: Xây dựng cơ bản và ký quỹ, ký cược dài hạn...
	Loại 3: Nợ phải trả	Nhóm 31: Vay ngắn hạn... Nhóm 33: Nợ ngắn hạn Nhóm 34: Vay, nợ dài hạn

1	2	3
	Loại 4 Nguồn vốn chủ sở hữu	Nhóm 41: Vốn chủ sở hữu Nhóm 42: Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối Nhóm 43: Quỹ khen thưởng, phúc lợi Nhóm 44: Vốn đầu tư XDCB Nhóm 46: Nguồn kinh phí
Tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán	Loại 0 Tài khoản ghi đơn	Nhóm 001, 002, 003: Phản ánh tài sản không thuộc sở hữu của đơn vị Nhóm 004, 007, 008, 009: Phản ánh bổ sung cho các chỉ tiêu trong Bảng cân đối kế toán (tài sản thuộc sở hữu của đơn vị)

Hình 6.5: Mô hình sắp xếp hệ thống tài khoản kế toán trong quan hệ với Bảng cân đối kế toán

Loại 5: Doanh thu	Nhóm 51: Doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ và doanh thu hoạt động tài chính Nhóm 52: Chiết khấu thương mại Nhóm 53: Giảm doanh thu
Loại 6: Chi phí sản xuất kinh doanh	Nhóm 61: Mua hàng Nhóm 62: Chi phí sản xuất Nhóm 63: Giá thành, giá vốn hàng bán và chi phí hoạt động tài chính Nhóm 64: Chi phí thời kỳ
Loại 7: Thu nhập hoạt động khác	Nhóm 71: Thu nhập hoạt động khác
Loại 8: Chi phí khác	Nhóm 81: Chi phí hoạt động khác Nhóm 82: Chi phí thuê thu nhập doanh nghiệp
Loại 9: Xác định kết quả hoạt động kinh doanh	Nhóm 91: Xác định kết quả các hoạt động kinh doanh

Hình 6.6: Mô hình sắp xếp hệ thống tài khoản thuộc báo cáo kết quả kinh doanh

TÓM TẮT CHƯƠNG 6

Trong chương này, sinh viên cần nắm được các kiến thức cơ bản sau:

1. Sự cần thiết phải hình thành hệ thống tài khoản kế toán.
2. Những đặc trưng cơ bản của hệ thống tài khoản kế toán và các cách thức phân loại hệ thống tài khoản kế toán.
3. Hệ thống tài khoản kế toán hiện hành và mô hình sắp xếp hệ thống tài khoản kế toán hiện hành

Chương 7

PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP VÀ CÂN ĐỐI

7.1. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

7.1.1. Khái niệm và cơ sở hình thành phương pháp

Tổng hợp - cân đối kế toán là phương pháp khái quát tình hình tài sản, nguồn vốn, kết quả kinh doanh và các mối quan hệ kinh tế khác thuộc đối tượng hạch toán trên những mặt bản chất và trong các mối quan hệ cân đối vốn có của đối tượng hạch toán kế toán.

Những cân đối vốn có của đối tượng hạch toán kế toán với phương pháp luận biện chứng là cơ sở cho sự hình thành phương pháp tổng hợp cân đối. Thật vậy sự thống nhất về lượng thường xuyên được duy trì giữa 2 mặt của vốn, sự bảo toàn vật chất trong quá trình vận động đã dẫn đến sự cân bằng giữa tăng và giảm, giữa Nợ và Có... và từ đó hình thành các quan hệ cân đối giữa 1 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.

Tính biện chứng của quá trình nhận thức từ trực quan sinh động đến tư duy trừu tượng, từ hình thành khái niệm đến phán đoán, phân tích trong xử lý thông tin kế toán v.v... đã hình thành phương pháp tổng hợp cân đối kế toán một cách khoa học.

Tổng hợp - cân đối kế toán được ứng dụng rộng rãi trong công tác kế toán: Có thể ứng dụng tổng hợp - cân đối trên từng bộ phận tài sản và nguồn vốn, từng quá trình kinh doanh hoặc cân đối toàn bộ tài sản và nguồn vốn hoặc cân đối kết quả chung cho toàn bộ quá trình kinh doanh của đơn vị hạch toán.

7.1.2. Ý nghĩa tác dụng của phương pháp

Phương pháp tổng hợp cân đối cung cấp những thông tin khái quát, tổng hợp nhất về vốn, nguồn vốn, về quá trình kinh doanh mà bằng các phương pháp như chứng từ, đối ứng tài khoản, tính giá hàng hoá, thành phẩm v.v... không thể cung cấp được. Những thông tin được xử lý lựa chọn trên các báo cáo kế toán do phương pháp tổng hợp cân đối kế toán tạo ra có ý nghĩa to lớn cho những quyết định quản lý có tính chiến lược trong nhiều mối quan hệ qua lại của các yếu tố, các quá trình, kiểm tra tình hình chấp hành kế hoạch, phát hiện và ngăn ngừa tình trạng mất cân đối và dựa vào kết quả đã thực hiện để điều chỉnh, cụ thể hoá các kế hoạch kinh tế, quản lý một cách tốt hơn việc thực hiện kế hoạch của doanh nghiệp trong các lĩnh vực tài chính và quá trình kinh doanh.

7.2. HỆ THỐNG BẢNG TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Hình thức biểu hiện cụ thể của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán là hệ thống bảng tổng hợp cân đối thường gọi là Báo biểu kế toán. Trong công tác thực tế, báo biểu là hệ thống biểu mẫu báo cáo chủ yếu phục vụ cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp (các chủ đầu tư, ngân hàng, cơ quan quản lý cấp trên, cơ quan thuế...) và các nhà quản lý trong nội bộ doanh nghiệp. Vấn đề này xuất phát từ quan điểm đổi mới quản lý kinh doanh, đổi mới quan niệm về hệ thống thông tin và hoàn toàn phù hợp với bản chất, nội dung của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán. Từ bản chất của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán có thể thấy hệ thống bảng cân đối phải bao gồm 2 phân hệ. Một phân hệ tổng hợp - cân đối tổng thể về đối tượng hạch toán kế toán: cân đối giữa tài sản và nguồn vốn (Bảng cân đối kế toán), Cân đối giữa thu - chi và kết quả "lãi" hoặc "lỗ" (Báo cáo kết quả kinh doanh), cân đối giữa các luồng tiền vào ra của doanh nghiệp. Phân hệ thứ hai là tổng hợp - cân đối bộ phận phù hợp với các đối tượng hạch toán cụ thể của hạch toán kế toán như: Tài sản ngắn hạn, tài sản dài hạn, tình hình thanh toán, chi phí sản xuất, xây dựng cơ bản, v.v...

Tuỳ theo yêu cầu và khả năng quản lý trong từng ngành, từng đơn vị, từng thành phần kinh tế v.v... hệ thống bảng tổng hợp - cân đối kế toán có thể bao gồm số lượng bảng khác nhau và kết cấu các bảng cũng có thể khác nhau nhưng đều cần có cả hai phân hệ nói trên. Ở những góc độ khác nhau hệ thống bảng tổng hợp - cân đối kế toán có thể phân loại theo các tiêu thức sau đây:

+ Theo nội dung kinh tế hay tính khái quát, hệ thống bảng tổng hợp - cân đối được chia thành:

- Bảng tổng hợp cân đối (tổng thể).
- Bảng tổng hợp bộ phận (từng phần).

+ Theo phân cấp quản lý hay quy hoạch thông tin:

Hệ thống bảng này có thể chia thành Bảng (Biểu) báo cáo cấp trên và Bảng (Biểu) nội bộ.

Thông thường, các bảng tổng hợp cân đối chung cần báo cáo lên cấp trên; còn các bảng tổng hợp cân đối bộ phận chỉ phục vụ cho quản lý doanh nghiệp. Tuỳ cơ chế quản lý và tính chất của xí nghiệp là Nhà nước, tập thể hay tư nhân, v.v... có thể có những quy định khác nhau cho từng loại doanh nghiệp và trong từng thời kỳ cụ thể chẳng hạn, ở nước ta từ 1989 về trước, hầu hết các Bảng tổng hợp cân đối bộ phận đều phải nộp cấp trên. Hiện nay, theo Chế độ báo cáo tài chính hiện hành (Ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ - BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính), báo cáo tài chính bao gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ và Thuyết minh báo cáo tài chính.

+ Căn cứ theo trình độ tiêu chuẩn hoá hay tính chất nghiệp vụ, hệ thống Bảng tổng hợp - cân đối kế toán có thể được chia thành 2 loại: Bảng tiêu chuẩn và Bảng chuyên dùng.

Với Bảng tiêu chuẩn được quy định thống nhất về nội dung, kết cấu, thời hạn lập và nộp v.v... và dùng chung cho tất cả tất cả các ngành, các thành phần kinh tế. Thông thường các Bảng (Biểu) báo cáo cấp trên hoặc dùng cho bên ngoài phải được tiêu chuẩn hoá. Còn lại bảng biểu chuyên dùng là những Bảng tổng hợp cân

đối dùng riêng trong phạm vi từng ngành, từng thành phần kinh tế v.v... và thường thì các bảng biểu thuộc loại này cũng là những bảng (biểu) nội bộ.

+ Căn cứ theo kết cấu: Bảng tổng hợp cân đối có thể kết cấu theo kiểu 2 bên hoặc 1 bên.

Các bảng có hình thức kết cấu 2 bên thường là những bảng phản ánh cân đối tất yếu giữa hai mặt vốn với nguồn; thu với chi và kết quả lãi lỗ; công nợ và khả năng thanh toán v.v...

Thông thường, ngoài cân đối chung, các bảng này còn có cân đối (tương đối) từng bộ phận (từng loại vốn với từng loại nguồn vốn tương ứng, thu với chi và thu nhập của từng hoạt động tương ứng, nhu cầu với khả năng thanh toán ngay hoặc chưa thanh toán ngay v.v...). Tuy nhiên ngay các bảng này cũng có kết cấu theo kiểu một bên. Thường các bảng cân đối giữa các xu hướng biến động có kết cấu 1 bên, trường hợp đặc biệt có thể có kết cấu 2 bên.

7.2.1. Bảng cân đối kế toán

Tài sản và nguồn hình thành tài sản thuộc đối tượng hạch toán kế toán là sự thống nhất biện chứng giữa 2 mặt đối lập của vốn. Mỗi mặt đó của vốn (tài sản hoặc nguồn vốn) tự nó lại là những hệ thống với kết cấu phức tạp, có thể phân loại theo nhiều cách khác nhau. Mặc dầu vậy, mỗi loại vốn cụ thể với mỗi loại nguồn tương ứng vẫn cần có cân đối được duy trì tương đối (ít nhất là trên ý niệm). Sự sắp xếp tài sản và nguồn vốn theo một trật tự nhất định có căn cứ khoa học bảo đảm phản ánh toàn bộ vốn của đơn vị hạch toán tại một thời điểm cụ thể trong mối quan hệ với nguồn huy động vốn được thực hiện qua Bảng cân đối kế toán.

Bảng cân đối kế toán là bảng tổng hợp - cân đối tổng thể phản ánh tổng hợp tình hình vốn kinh doanh của đơn vị cả về tài sản và nguồn vốn ở một thời điểm nhất định. Thời điểm quy định là ngày cuối cùng của kỳ báo cáo.

Bảng cân đối kế toán là tài liệu quan trọng để nghiên cứu đánh giá tổng quát tình hình và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, trình độ sử dụng vốn ở một thời điểm nhất định. Thời điểm

quy định là ngày cuối cùng của kỳ báo cáo.

Bảng cân đối kế toán là tài liệu quan trọng để nghiên cứu đánh giá tổng quát tình hình và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh; trình độ sử dụng vốn và triển vọng kinh tế tài chính của đơn vị.

Thực chất Bảng cân đối kế toán là bảng cân đối giữa tài sản và nguồn hình thành tài sản của doanh nghiệp cuối kỳ hạch toán.

Kết cấu của Bảng cân đối kế toán rất đa dạng về hình thức. Bảng có thể được kết cấu theo kiểu 1 bên (bảng số 7.1) hoặc 2 bên (Bảng 7.2)

Dù kết cấu theo cách nào, nội dung của Bảng cân đối kế toán cũng bao gồm 2 phần:

- Tài sản: Phản ánh vốn theo hình thái tài sản.
- Nguồn vốn: Phản ánh nguồn hình thành các loại vốn - Nguồn của tài sản.

Tài sản phản ánh toàn bộ tài sản hiện có ở đơn vị đến cuối kỳ hạch toán. Các tài sản này được phân theo những tiêu thức nhất định để phản ánh được kết cấu của vốn kinh doanh. Các loại tài sản thường sắp xếp theo tính luân chuyển của tài sản. Cụ thể:

- Tài sản dài hạn.
- Sau đó là tài sản ngắn hạn thường được sắp xếp theo tuần tự (Nguyên vật liệu; dụng cụ; chi phí sản xuất dở dang; thành phẩm; các khoản phải thu; vốn bằng tiền).

Hoặc bên tài sản, có thể sắp xếp các bộ phận trên theo tuần tự ngược lại

- Trước hết là thanh toán lưu động gồm: vốn bằng tiền - đầu tư ngắn hạn - các khoản phải thu - hàng hoá tồn kho. Sau đó mới đến tài sản cố định.

Xét về mặt kinh tế: Số liệu bên "Tài sản" thể hiện tài sản và kết cấu các loại tài sản của doanh nghiệp hiện có ở thời kỳ lập báo cáo; tại các khâu của quá trình kinh doanh. Do đó có thể đánh giá tổng quát năng lực sản xuất kinh doanh và trình độ sử dụng vốn của

đơn vị.

Nguồn vốn: Phản ánh nguồn vốn hình thành tài sản của doanh nghiệp đến cuối kỳ hạch toán. Việc sắp xếp các nguồn vốn có thể có 2 cách:

Một là, trước hết chia thành nguồn vốn chủ sở hữu và nguồn vốn vay nợ sau đó phân theo phạm vi sử dụng cụ thể.

Hai là, trước hết là nguồn vốn vay nợ sau đó mới đến nguồn vốn chủ sở hữu (nguồn vốn tự có).

Về mặt kinh tế: Số liệu bên "Nguồn vốn" thể hiện các nguồn vốn mà đơn vị đang sử dụng trong kỳ kinh doanh. Tỷ lệ và kết cấu của từng nguồn vốn phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp.

Về mặt pháp lý: Số liệu bên "Nguồn vốn" thể hiện trách nhiệm về mặt pháp lý của doanh nghiệp đối với Nhà nước, đối với ngân hàng, với cấp trên, với khách hàng và cán bộ công nhân viên của đơn vị về tài sản đang sử dụng.

Bảng cân đối kế toán kết cấu theo kiểu 1 bên có mẫu (Bảng số 7.1) và có thể kết cấu 2 bên kiểu Tài khoản - có mẫu (Bảng số 7.2)

Bảng số 7.1: Kiểu kết cấu dọc
BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

TT	CHỈ TIÊU	SỐ TIỀN
	Tài sản (vốn) (Vốn phân theo kết cấu)	
	TỔNG CỘNG	A
	Tổng cộng Nguồn vốn (Nguồn hình thành của vốn)	
	TỔNG CỘNG	B

Bảng số 7.2: Kiểu kết cấu ngang

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

TÀI SẢN	TIỀN	NGUỒN VỐN	TIỀN
I. Tài sản		I. Nguồn vốn	
II. Tài sản		II. Nguồn vốn	
CỘNG TÀI SẢN	A	CỘNG NGUỒN VỐN	A

Từ Bảng cân đối kế toán có thể xem xét quan hệ cân đối từng bộ phận vốn và nguồn vốn cũng như các mối quan hệ khác và thông qua nghiên cứu các mối quan hệ đó giúp cho người quản lý thấy rõ tình hình huy động nguồn vốn chủ sở hữu và nguồn vay nợ để mua sắm từng loại tài sản hoặc quan hệ giữa công nợ và khả năng thanh toán v.v... Từ đó có phương hướng và biện pháp kịp thời bảo đảm các mối quan hệ cân đối vốn cho hoạt động tài chính thực sự trở nên có hiệu quả, tiết kiệm và có lợi.

Để lập được bảng cân đối bộ phận, ngoài tài khoản tổng hợp còn căn cứ vào số liệu của tài khoản phân tích.

Trong mọi trường hợp giữa tài khoản và Bảng cân đối kế toán có mối quan hệ chặt chẽ trong chu trình kế toán:

- Đầu kỳ, căn cứ vào số liệu của Bảng cân đối kế toán để ghi số dư đầu kỳ vào tài khoản.

- Trong kỳ, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được ghi trực tiếp vào tài khoản trên cơ sở các bản chứng từ. Trong các nghiệp vụ kinh tế phát sinh không ngoài bốn trường hợp. Bốn loại nghiệp vụ này ảnh hưởng tới các bên của Bảng cân đối kế toán; Song phải luôn luôn bảo đảm nguyên tắc cân bằng giữa tài sản và nguồn vốn.

- + Các nghiệp vụ loại I: Phát sinh làm biến động ít nhất hai khoản mục bên Tài sản, không gây ảnh hưởng tới các khoản mục bên Nguồn vốn.

- + Các nghiệp vụ loại II: làm biến động ít nhất hai khoản mục bên "Nguồn vốn" không ảnh hưởng tới các khoản mục bên "Tài sản".

+ Các nghiệp vụ loại III: Tác động tới các khoản mục bên Tài sản và Nguồn vốn theo hướng tăng lên. Tổng bên Tài sản và Nguồn vốn theo hướng tăng lên.

+ Các nghiệp vụ loại IV: Tác động tới các khoản mục bên Tài sản và Nguồn vốn theo hướng giảm. Tổng bên Tài sản và bên Nguồn vốn cùng giảm một lượng.

- Cuối kỳ, số dư của các tài khoản là căn cứ để lập Bảng cân đối kế toán mới.

Theo chế độ hiện hành, các tài khoản loại I "Tài sản ngắn hạn" và tài khoản loại II "Tài sản dài hạn" là cơ sở để ghi vào bên Tài sản của Bảng cân đối kế toán, còn các tài khoản loại III "Nợ phải trả" và tài khoản loại IV "Nguồn vốn chủ sở hữu" là cơ sở để ghi vào bên "Nguồn vốn" của Bảng cân đối kế toán.

7.2.2. Bảng cân đối thu, chi và kết quả

Sau vốn và nguồn vốn, quá trình kinh doanh là loại đối tượng quan trọng khác của hạch toán kế toán. Vì vậy, kết quả của quá trình kinh doanh là đối tượng của tổng hợp - cân đối kế toán. Do tính độc lập tương đối của từng giai đoạn trong quá trình kinh doanh, đối tượng của tổng hợp cân đối cũng có thể là từng giai đoạn trong quá trình kinh doanh, kết quả của giai đoạn trước sẽ được kết chuyển vào giai đoạn sau - tạo thành 1 hệ thống chỉ tiêu có quan hệ chặt chẽ với nhau. Chẳng hạn:

$$\text{Doanh thu thuần} = \text{Doanh thu tiêu thụ} - \text{Các khoản giảm trừ}$$

Trong đó các khoản giảm trừ thường gồm 4 khoản:

$$\begin{array}{ccccccccc} \text{Các} & & \text{Chiết} & & \text{Giảm} & & \text{Hàng} & & \text{Thuế tiêu} \\ \text{khoản} & & \text{khấu} & & \text{giá} & & \text{bán} & & \text{thụ đặc} \\ \text{giảm} & = & \text{thương} & + & \text{hàng} & + & \text{bị} & + & \text{biệt, thuế} \\ \text{trừ} & & \text{mại} & & \text{bán} & & \text{trả lại} & & \text{xuất khẩu} \end{array}$$

$$\text{Lợi nhuận gộp} = \text{Doanh thu thuần} - \text{Giá vốn hàng bán}$$

Trong đó giá vốn hàng bán của các doanh nghiệp sản xuất chính là giá thành sản xuất sản phẩm) gồm các khoản chi phí như:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp; Chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung).

Còn giá vốn hàng bán của các đơn vị kinh doanh thương mại gồm giá mua hàng hoá và chi phí mua hàng.

Kết quả chung của tất cả các giai đoạn thường được tính bằng kết quả cuối cùng biểu hiện thành quả tài chính của doanh nghiệp thông qua chỉ tiêu thu nhập thuần túy (lợi nhuận thuần).

$$\text{Lợi nhuận thuần} = \text{Lợi nhuận gộp} - \text{Chi phí bán hàng} - \text{Chi phí quản lý doanh nghiệp}$$

Kết quả này được phân phối cụ thể khác nhau nhưng chung quy lại đều chia thành 3 phần cơ bản:

- + Nộp ngân sách về thuế thu nhập doanh nghiệp.
- + Trích lập quỹ xí nghiệp.
- + Phân chia cho người lao động và các thành viên tham gia đầu tư vốn vào doanh nghiệp.

Bảng 7.3: Bảng cân đối kết quả kinh doanh (kiểu ngang)

Thứ tự mục	Chi phí kinh doanh	Số tiền	Thứ tự mục	Thu kinh doanh	Số tiền
I	Giá vốn hàng bán		I	Doanh thu bán hàng (doanh thu thuần)	
II	Chi phí bán hàng		II	Doanh thu thuần hoạt động tài chính	
III	Chi phí quản lý doanh nghiệp		III	Thu nhập thuần hoạt động khác	
IV	Chi phí hoạt động tài chính		IV	Kết quả hoạt động	
V	Chi phí hoạt động khác				
	Tổng cộng	xxx		Tổng cộng	xxx

Qua bảng này, quan hệ cân đối giữa thu - chi và kết quả tài chính đã nêu vừa được thực hiện trên tổng số; vừa thể hiện trên từng hoạt động cụ thể như hoạt động theo chức năng. Với nội dung như trên, Báo cáo kết quả kinh doanh còn cho phép các nhà quản lý

thấy được cơ cấu thu nhập của doanh nghiệp. Xem xét khả năng tạo lãi của từng hoạt động để từ đó đánh giá hiệu quả của từng hoạt động.

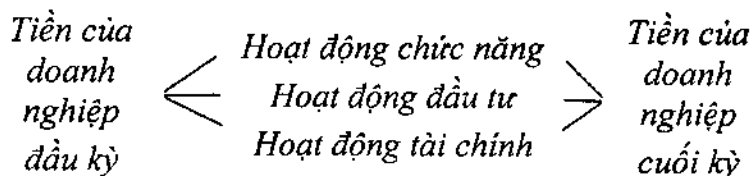
7.2.3. Bảng cân đối thu - chi tiền tệ

Ngoài các bảng cân đối chủ yếu trên, còn một loại Bảng cân đối nữa rất cần thiết cho các nhà quản lý đó là bảng cân đối thu - chi tiền tệ (hay còn gọi là Báo cáo lưu chuyển tiền tệ); Cân đối này mới được đưa vào chế độ báo cáo định kỳ - báo cáo lưu chuyển tiền tệ và có vai trò quan trọng trong việc cung cấp những số liệu liên quan đến sự vận động của tiền tệ và tình hình tiền tệ trong kỳ của doanh nghiệp. Thông tin từ bảng cân đối thu - chi tiền tệ chi phép các chủ đầu tư, và người quản lý doanh nghiệp biết được tình hình tiền tệ của doanh nghiệp, những sự kiện, các cổ đông, những nghiệp vụ kinh tế có gây ảnh hưởng đến tình hình đó để từ đó xem xét khả năng đáp ứng bằng tiền mặt cho các cơ hội kinh doanh mới phát sinh, ngoài dự kiến.

Như vậy, cân đối lưu chuyển tiền tệ trên thực chất là một báo cáo cung cấp thông tin về những sự kiện và nghiệp vụ kinh tế có ảnh hưởng đến tình hình tiền tệ của một doanh nghiệp.

Quá trình lưu chuyển tiền tệ của một doanh nghiệp có thể tóm tắt trên sơ đồ sau xuất phát từ một phương trình cân đối:

$$\begin{array}{c} \text{Tiền có} \\ \text{đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Tiền thu} \\ \text{trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{c} \text{Tiền chi} \\ \text{trong kỳ} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Tiền tồn} \\ \text{cuối kỳ} \end{array}$$



Qua sơ đồ này cho thấy vào đầu kỳ tiền được lưu chuyển qua các mặt hoạt động của doanh nghiệp, quá trình lưu chuyển này của tiền tệ được kế toán theo dõi và phản ánh vào các tài khoản không là tiền tệ, đến cuối niên độ kế toán, kế toán sẽ tổng hợp quá trình lưu chuyển đó và phản ánh lượng tiền có vào lúc cuối kỳ vào

các tài khoản trên. Chênh lệch của các tài khoản tiền tệ cuối kỳ so với đầu kỳ phát sinh chính là do các quá trình lưu chuyển tiền qua các mặt hạch toán của doanh nghiệp trong kỳ.

Như vậy, qua báo cáo lưu chuyển tiền tệ, những người quan tâm đến doanh nghiệp sẽ biết được những hoạt động nào là hoạt động chủ yếu tạo ra tiền, và tiền đã được sử dụng vào những mục đích gì và việc sử dụng như vậy có hợp lý không? Bởi vậy để có những thông tin trên, thì cấu trúc chung của báo cáo cân đối thu, chi tiền tệ gồm có 5 phần chính sau đây:

- Thu, chi tiền tệ từ hoạt động kinh doanh
- Thu, chi tiền tệ từ hoạt động đầu tư
- Thu, chi tiền tệ từ hoạt động tài chính
- Tiền đầu kỳ
- Tiền cuối kỳ

Tuỳ thuộc vào mục đích lập cân đối để chọn cách sắp xếp các phần của bảng cân đối.

Tóm lại với phương pháp tổng hợp - cân đối, kế toán đã cung cấp cho các nhà quản lý một hệ thống thông tin đa dạng được trình bày trên hai bộ thống biểu bảng chủ yếu. Loại thứ nhất thường bao gồm các bảng cân đối vốn, nguồn vốn; Cân đối thu - chi - lãi (lỗ), cân đối thu - chi tiền tệ của doanh nghiệp. Loại thứ 2, tuỳ đặc điểm từng xí nghiệp, yêu cầu quản lý nội bộ xí nghiệp, khả năng tính toán, sử dụng thông tin để xây dựng hệ thống các bảng cân đối chi tiết cần thiết cho quản lý trong nội bộ doanh nghiệp, báo cáo chi tiết giá thành sản phẩm dịch vụ v.v...)

7.3. QUAN HỆ GIỮA PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP CÂN ĐỐI - VỚI CÁC PHƯƠNG PHÁP KHÁC.

Để thấy được mối quan hệ chặt chẽ giữa phương pháp tổng hợp cân đối với các phương pháp khác của kế toán, trước tiên phải hiểu được sự thống nhất biện chứng của các phương pháp kế toán (các yếu tố cấu thành phương pháp kế toán). Do kế toán là phương

tiện thu nhập thông tin cho việc quản lý một cách thường xuyên, liên tục và có hệ thống, bởi vậy nó cần có nhiều phương pháp; các phương pháp đó liên kết chặt chẽ với nhau và tạo nên một hệ thống hoàn chỉnh các phương pháp. Các phương pháp của hạch toán kế toán không thể tiến hành một cách riêng biệt; tính hệ thống của phương pháp kế toán được biểu diễn trên hai phương diện của hai chức năng phản ánh và giám đốc.

Về phương diện phản ánh mỗi phương pháp có vị trí khác nhau trong quá trình ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế và tạo tiền đề cần thiết để tiếp tục thực hiện các phương pháp sau: Quá trình phản ánh của kế toán được bắt đầu bởi việc lập chứng từ, các thông tin từ chứng từ được định hình trên các tài khoản và kết thúc bằng việc tổng hợp trên hệ thống báo biểu kế toán. Tài khoản được xem như yếu tố trung tâm, từng tài khoản là từng thông tin, các thông tin ban đầu được định hình trên tài khoản bởi phương pháp ghi sổ kép, ghi sổ kép là phương thức biểu diễn mối liên hệ giữa các thông tin phù hợp với những nhiệm vụ đặt ra cho kế toán. Nó là cầu nối trên các tài khoản thành một hệ thống kin, đảm bảo tính chính xác và chặt chẽ của số liệu kế toán. Mặt khác tính giá là một phương pháp nhằm đo lường thống nhất các đối tượng vốn có cho phép hệ thống hoá những thông tin cần thiết. Tính giá được thực hiện trên cơ sở của phương pháp tài khoản, với đặc trưng tập hợp những yếu tố chi phí có liên quan đến một đối tượng nhất định. Số liệu hệ thống hoá trên tài khoản được tổng hợp sắp xếp trên Bảng cân đối kế toán và các báo biểu kế toán nhằm tổng hợp toàn bộ tài sản, nguồn vốn của doanh nghiệp cũng như hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp trên các phương diện khác nhau.

Về phương diện giám đốc, mỗi phương pháp đáp ứng một yêu cầu khác nhau trong quản lý các đối tượng kế toán và đồng thời chúng tạo thành một tổng thể hoàn chỉnh các phương tiện để kế toán giám đốc. Cụ thể là với đặc trưng đăng ký từng nghiệp vụ kinh tế diễn ra trong xí nghiệp, phương pháp chứng từ cho phép kế toán giám đốc một cách tỷ mỉ từng hành vi kinh tế diễn ra và bằng thủ tục lập chứng từ (chứng từ mệnh lệnh và chứng từ chấp hành).

Phương pháp chứng từ cho phép ngăn chặn kịp thời những hành vi kinh tế không lành mạnh trong xí nghiệp như: nghiệp vụ chi tiêu tiền mặt không phù hợp đối với chế độ chi tiền mặt, xuất nhập vật tư sai nguyên tắc... sẽ không được diễn ra bởi sự kiểm tra các thủ tục lập chứng từ.

Tài khoản là một phương pháp hệ thống hoá thông tin theo những mục tiêu đã định trước, quy nạp những hiện tượng kinh tế cùng loại cho phép kiểm tra, giám đốc mức độ thực hiện của từng đối tượng, từng hoạt động kinh tế như: tình hình thu chi tiền mặt trong ngày; nhập xuất vật tư trong kỳ; tình hình chi phí sản xuất trong tháng v.v... và do đó phương pháp tài khoản giúp cho các nhà quản lý chỉ đạo kịp thời các hoạt động kinh tế trong xí nghiệp phù hợp với dự toán, kế hoạch.

Các hoạt động kinh tế có mối liên hệ mật thiết với nhau, bởi vậy việc sắp xếp và trình bày các mối liên hệ này trên các bảng biểu kế toán theo phương pháp tổng hợp - cân đối khi kết thúc một niên độ kế toán là cần thiết và không thể thiếu để cung cấp những thông tin tổng quát giúp cho việc phân tích đánh giá đầy đủ thành quả của một quá trình sản xuất kinh doanh.

Tóm lại: Các phương pháp kế toán có vị trí riêng biệt đồng thời quan hệ mật thiết với nhau tạo nên tính hệ thống của nó. Nhận thức mối quan hệ này có ý nghĩa thực tiễn quan trọng khi vận dụng các phương pháp kế toán. Trong mối quan hệ về phương diện phản ánh của các phương pháp mặc dù phương pháp tổng hợp - cân đối ở vị trí cuối cùng, nhưng những thông tin tổng hợp được trình bày trong hệ thống báo cáo lại quy định một mô hình thông tin phải được hoạch định trước trên hệ thống tài khoản. Bởi vậy các tài khoản được mở ra, nội dung và phương pháp quy nạp vào chúng phải phù hợp với chỉ tiêu quy định trên báo biểu. Mặt khác điều đó lại chi phối việc đánh giá các đối tượng kế toán và những thông tin ban đầu cần thiết cho việc định hình, hệ thống hoá trên tài khoản. Bởi vậy, tổ chức công tác kinh tế ở các doanh nghiệp phải được bắt đầu bằng từ khâu cuối cùng của quy trình kinh tế. Những thông tin kết quả phục vụ cho các nhu cầu quản lý.

TÓM TẮT CHƯƠNG 7

Trong chương này, sinh viên cần nắm những vấn đề cơ bản sau:

1. Phương pháp tổng hợp, cân đối kế toán về: Khái niệm, vị trí, ý nghĩa, tác dụng của nó trong quy trình phản ánh, thông tin, kiểm tra đối tượng, khách thể của hạch toán kế toán.

2. Nội dung cơ bản của phương pháp.

Chương 8

HẠCH TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH CHỦ YẾU

8.1. KHÁI QUÁT VỀ QUÁ TRÌNH KINH DOANH VÀ NHIỆM VỤ CỦA HẠCH TOÁN

8.1.1. Khái quát về quá trình kinh doanh

Ở chương hai, chúng ta đã nghiên cứu quá trình vận động (tuần hoàn) của vốn kinh doanh qua các giai đoạn khác nhau trong quá trình tái sản xuất. Chúng ta cũng đã thấy rằng, vốn của các đơn vị được sử dụng cho các giai đoạn khác nhau, thường xuyên có những thay đổi về hình thái vật chất và hình thái giá trị. Điều này dẫn đến khả năng và sự cần thiết phải quan sát các quá trình kinh doanh trong các doanh nghiệp để cung cấp những thông tin cần thiết, kịp thời cho lãnh đạo trong việc tìm ra phương pháp và biện pháp nhằm không ngừng nâng cao hiệu quả kinh doanh.

Để đánh giá chính xác chất lượng công tác của đơn vị trên toàn bộ quá trình kinh doanh cũng như trong từng khâu, từng giai đoạn, từng hoạt động của nó, cần phải tiến hành phân chia các hoạt động kinh doanh thành các giai đoạn khác nhau. Từ đó, kế toán sẽ vận dụng tổng hợp các phương pháp chứng từ, đối ứng tài khoản, tính giá và tổng hợp - cân đối kế toán để hạch toán từng quá trình kinh doanh cũng như trong toàn bộ quá trình kinh doanh.

Do tính chất và đặc điểm kinh doanh khác nhau nên việc phân chia quá trình kinh doanh trong các đơn vị cũng khác nhau. Cụ thể:

- Đối với doanh nghiệp kinh doanh thuộc lĩnh vực sản xuất: Quá trình kinh doanh được chia làm 3 giai đoạn (giai đoạn cung cấp, giai đoạn sản xuất và giai đoạn tiêu thụ).

- Đối với các doanh nghiệp kinh doanh vật tư, hàng hoá: Quá trình kinh doanh gồm 2 giai đoạn là giai đoạn cung cấp (thu mua) và giai đoạn tiêu thụ.

- Đối với các đơn vị kinh doanh tiền tệ (các tổ chức tín dụng, tổ chức tài chính, ngân hàng): Quá trình kinh doanh có thể chia làm 2 giai đoạn là giai đoạn cung cấp (huy động vốn nhàn rỗi) và giai đoạn tiêu thụ (cho vay).

- v.v...

8.1.2. Nhiệm vụ hạch toán quá trình kinh doanh

Trên cơ sở phân chia quá trình kinh doanh ra các giai đoạn, hạch toán kế toán phải được thực hiện tốt các nhiệm vụ chủ yếu sau:

- Xác định đối tượng hạch toán trong từng giai đoạn phù hợp với đặc điểm kinh doanh và trình độ quản lý của từng loại hình doanh nghiệp

- Cung cấp thông tin kịp thời trên từng quá trình kinh doanh cả về chỉ tiêu số lượng và chỉ tiêu chất lượng.

- Xây dựng kế hoạch (định mức) thu mua, sản xuất, tiêu thụ những loại vật tư, hàng hoá, sản phẩm chủ yếu.

- Xác định chính xác kết quả kinh doanh của từng hoạt động, từng mặt hàng, từng loại sản phẩm, dịch vụ.

Tóm lại, để thực hiện tốt chức năng thông tin và kiểm tra của mình, hạch toán kế toán phải tiến hành phân chia và phản ánh các quá trình kinh doanh trong từng doanh nghiệp. Mặc dầu có một số khác biệt giữa các đơn vị do đặc điểm hoạt động và lĩnh vực kinh doanh nhưng suy đến cùng, hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp có thể chia làm 3 quá trình kinh doanh chủ yếu: Cung cấp, sản xuất và tiêu thụ.

8.2. HẠCH TOÁN QUÁ TRÌNH CUNG CẤP (MUA HÀNG)

8.2.1. Ý nghĩa và nhiệm vụ hạch toán

Xét trong toàn bộ quá trình kinh doanh, cung cấp là giai đoạn mở đầu. Kết quả của giai đoạn này là tiền đề cho các giai đoạn sau. Theo nghĩa rộng, cung cấp là quá trình chuẩn bị sản xuất, kinh doanh với việc mua sắm máy móc, thiết bị, nguyên vật liệu, hàng hoá, vật tư và tuyển dụng lao động để tiến hành phương án kinh doanh đã chọn.

Tuy nhiên, xét trên góc độ sử dụng vốn trong mọi nền sản xuất hàng hoá, việc cung cấp lao động luôn mang tính đặc thù: Tiền mua sức lao động chỉ trả sau khi có kết quả xác định (thanh toán sau). Còn đối với tư liệu lao động chủ yếu (máy móc, thiết bị, nhà cửa...), việc cung cấp thường gắn với hoạt động xây dựng, lắp đặt. Do vậy, xét theo nghĩa hẹp của từ, quá trình cung cấp thường gắn với hoạt động mua hàng: Mua vật liệu, dụng cụ cho sản xuất hoặc mua hàng hoá, vật tư để bán trên cơ sở nhu cầu của hoạt động sản xuất kinh doanh.

Để thoả mãn nhu cầu thông tin, hạch toán giai đoạn cung cấp phải thực hiện tốt các nhiệm vụ sau:

- Phản ánh chính xác tình hình cung cấp về mặt số lượng, chi tiết theo từng chủng loại, quy cách, phẩm chất của từng thứ vật tư, hàng hoá.

- Tính toán đầy đủ, chính xác, kịp thời giá thực tế của từng đối tượng mua vào, đồng thời giám sát tình hình cung cấp về mặt giá cả, chi phí, thời gian cung cấp và tiến độ bàn giao, thanh toán tiền hàng.

8.2.2. Phương pháp hạch toán quá trình cung cấp trong các doanh nghiệp

8.2.2.1. Tài khoản sử dụng

Để theo dõi quá trình cung cấp, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

- *Tài khoản "Nguyên liệu, vật liệu"*: Tài khoản này dùng để theo dõi giá trị hiện có, biến động tăng, giảm của các loại nguyên, vật liệu hiện có ở doanh nghiệp theo giá thực tế (giá mua và chi phí giá mua), chi tiết theo từng loại, nhóm, thứ vật tư tùy theo yêu cầu quản lý và phương tiện thanh toán.

Bên Nợ: Phản ánh các nghiệp vụ làm tăng nguyên, vật liệu theo giá thực tế (mua ngoài, tự sản xuất, nhận vốn góp...)

Bên Có: Phản ánh các nghiệp vụ phát sinh làm giảm giá thực tế của nguyên, vật liệu (xuất dùng, xuất bán, xuất trả lại, giảm giá được hưởng...)

Dư Nợ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ): Phản ánh giá trị nguyên, vật liệu tồn kho (đầu kỳ hoặc cuối kỳ).

- *Tài khoản "Công cụ, dụng cụ":* Dùng để phản ánh tình hình hiện có, biến động tăng, giảm trong kỳ của các loại công cụ, dụng cụ theo giá thực tế (giá mua và chi phí thu mua) theo từng loại.

Tài khoản "Công cụ, dụng cụ" có kết cấu tương tự tài khoản "Nguyên liệu, vật liệu".

- *Tài khoản "Hàng hoá":* Tài khoản này phản ánh giá trị hiện có, biến động tăng, giảm của hàng hoá tại kho, tại quầy của doanh nghiệp, chi tiết theo từng kho, từng quầy, từng loại, từng nhóm, từng thứ hàng hoá.

Bên Nợ: Phản ánh trị giá mua của hàng hoá nhập kho (giá mua) và chi phí mua hàng hoá.

Bên Có: Phản ánh trị giá mua của hàng hoá xuất và phí thu mua phân bổ cho hàng tiêu thụ.

Dư Nợ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ): Phản ánh trị giá mua của hàng tồn kho và phí thu mua của hàng còn lại chưa tiêu thụ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ).

Tài khoản "Hàng hoá" chi tiết theo hai khoản:

+ Giá mua hàng hoá (kể cả thuế phải nộp về hàng mua - nếu có)

+ Chi phí thu mua hàng hoá.

- *Tài khoản "Hàng mua đang đi đường":* Hàng mua đang đi đường là tất cả các loại vật tư, hàng hoá mà đơn vị đã mua hoặc chấp nhận mua (đã thuộc sở hữu của đơn vị) nhưng cuối kỳ hàng vẫn chưa kiểm nhận, bàn giao (kể cả số đang gửi tại kho người bán).

Bên Nợ: Trị giá hàng đi đường tăng thêm trong kỳ

Bên Có: Trị giá hàng đi đường kỳ trước đã kiểm nhận, bàn giao kỳ này.

Dư Nợ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ): Phản ánh trị giá hàng đang đi đường (đầu kỳ hoặc cuối kỳ).

- *Tài khoản "Thanh toán với người bán":* Dùng để theo dõi toàn bộ các khoản thanh toán với người bán, người cung cấp vật tư, hàng hoá, dịch vụ; người nhận thầu xây dựng cơ bản, sửa chữa lớn tài sản cố định ... (kể cả tiền ứng trước cho người bán).

Bên Nợ:

- Số tiền đã trả cho người bán (kể cả ứng trước)
- Giảm giá hàng mua được hưởng.
- Trị giá hàng mua trả lại.

Bên Có:

- Số tiền phải trả cho người bán
- Số tiền thừa được người bán trả lại.

Tài khoản này có thể đồng thời vừa có số dư bên Nợ, vừa đồng thời có số dư bên Có.

Dư Nợ: Số tiền trả thừa hoặc ứng trước cho người bán

Dư Có: Số tiền còn nợ người bán.

Tài khoản "Thanh toán với người bán" được mở chi tiết theo từng chủ nợ, khách nợ và không được bù trừ khi lên bảng cân đối nếu khác đối tượng thanh toán.

Ngoài ra, trong quá trình mua hàng, tất yếu phát sinh các nghiệp vụ thanh toán về tiền hàng, tiền vận chuyển, bốc dỡ... Do đó, kế toán còn sử dụng một số tài khoản liên quan khác như tài khoản "Tiền mặt"; tài khoản "Tiền gửi ngân hàng"; v.v...

8.2.2.2. Phương pháp hạch toán

Do đặc điểm hoạt động sản xuất, kinh doanh và yêu cầu quản lý khác nhau nên việc hạch toán quá trình cung cấp giữa các đơn vị cũng không hoàn toàn giống nhau. Chẳng hạn, đối với các

đơn vị kinh doanh thương mại, cần hạch toán riêng khối lượng hàng hoá mua vào và chi phí thu mua để từ đó xác định được chi tiêu khối lượng hàng hoá luân chuyển và phí lưu thông của hàng luân chuyển (gồm phí thu mua, bảo quản và tiêu thụ). Tuy nhiên, về cơ bản, hạch toán quá trình cung cấp vẫn giống nhau giữa các doanh nghiệp. Cụ thể:

- Trường hợp mua hàng ngoài, đã kiểm nhận nhập kho, chưa trả tiền cho người bán:

Nợ TK "Nguyên-vật liệu": Giá mua vật liệu nhập kho.

Nợ TK "Công cụ, dụng cụ": Giá mua công cụ, dụng cụ nhập kho.

Nợ TK "Hàng hoá": Giá mua hàng hoá nhập kho.

Nợ TK "Thuế GTGT được khấu trừ": Thuế GTGT đầu vào.

Có TK "Thanh toán với người bán": Số tiền hàng phải trả cho người bán.

- Các chi phí thu mua thực tế phát sinh (vận chuyển, bốc dỡ...):

Nợ TK "Nguyên- vật liệu": Chi phí thu mua vật liệu

Nợ TK "Công cụ, dụng cụ": Chi phí thu mua công cụ, dụng cụ

Nợ TK "Hàng hoá": Chi phí thu mua hàng hoá.

Nợ TK "Thuế GTGT được khấu trừ" : Số thuế giá trị gia tăng đầu vào được khấu trừ tính trên chi phí thu mua (nếu có).

Có các tài khoản chi phí liên quan (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, thanh toán với người bán...): Tổng giá thanh toán.

- Khi thanh toán tiền hàng, tiền vận chuyển... cho người bán, người vận chuyển, bốc dỡ, kế toán ghi:

Nợ TK "Thanh toán với người bán": Số tiền đã thanh toán

Có TK liên quan (tiền mặt, TGNH...)

- Trường hợp mua hàng thanh toán trực tiếp cho người bán, người vận chuyển, bốc dỡ:

Nợ TK "Nguyên liệu, vật liệu", TK "Công cụ, dụng cụ", TK "Hàng hoá": Giá thực tế vật liệu, dụng cụ, hàng hoá nhập kho.

Nợ TK "Thuế giá trị gia tăng đầu vào được khấu trừ": Thuế giá trị gia tăng đầu vào.

Có TK "Tiền mặt": Thanh toán bằng tiền mặt

Có TK "Tiền gửi ngân hàng": Thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng (chuyển khoản)

Có TK "Vay ngắn hạn": Thanh toán bằng tiền vay ngắn hạn ngân hàng và vay đối tượng khác.

- Trường hợp hàng đã mua hay chấp nhận mua, cuối kỳ đang đi đường, ghi nhận trị giá hàng mua đang đi đường.

Nợ TK "Hàng mua đang đi đường": Trị giá hàng mua đang đi đường.

Nợ TK "Thuế giá trị gia tăng đầu vào được khấu trừ": Thuế giá trị gia tăng đầu vào.

Có TK "Thanh toán với người bán": Số tiền phải trả theo hoá đơn người bán.

Có TK "Tiền mặt", "Tiền gửi ngân hàng", "Vay ngắn hạn": Số tiền đã trả về lượng hàng đang đi đường.

- Trường hợp hàng đang đi đường kỳ trước, về nhập kho kỳ này:

Nợ TK liên quan (TK "Nguyên liệu, vật liệu", TK "công cụ, dụng cụ", TK "Hàng hoá"): Giá trị hàng nhập kho.

Có TK "Hàng mua đang đi đường": Giá trị hàng đã kiểm nhận

Có thể khái quát mô hình hạch toán quá trình cung cấp qua hình 8.1.

Giải thích sơ đồ

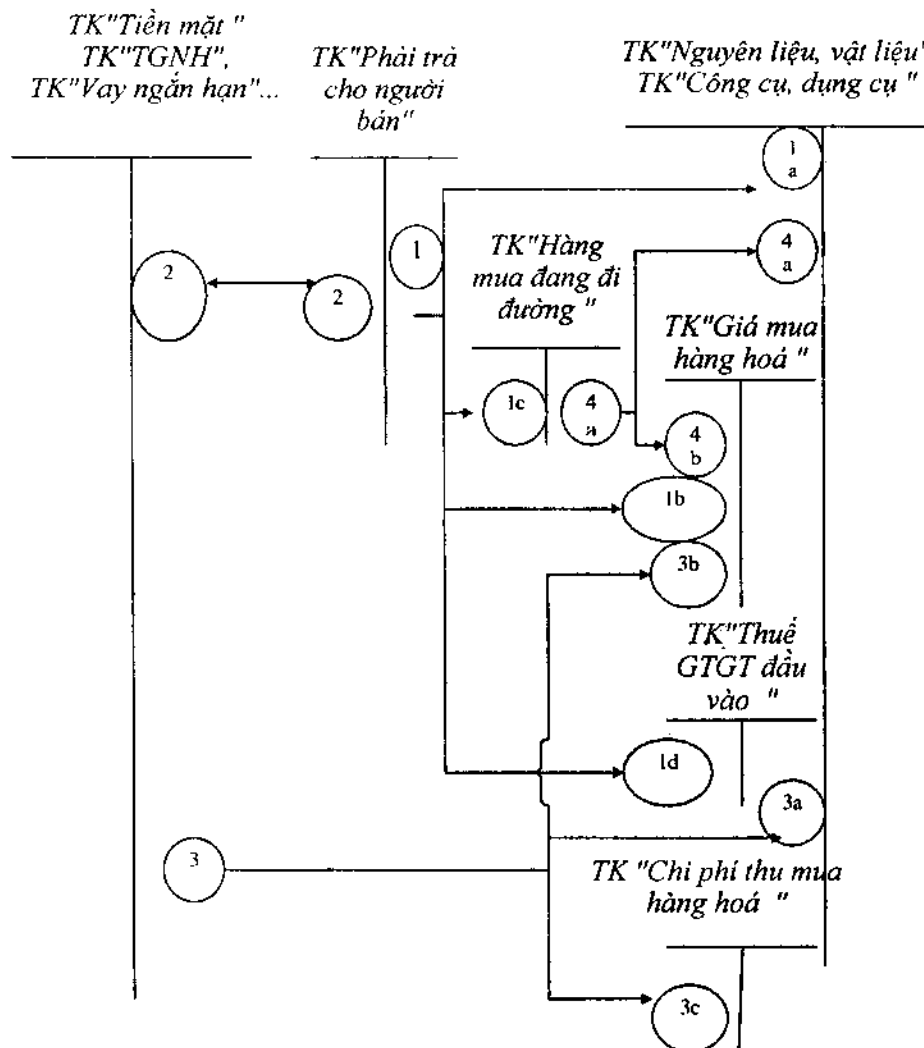
(1) Trị giá mua của hàng chưa thanh toán cho người bán, đã nhập kho vật liệu, công cụ (1a), hàng hoá (1b), đang đi đường (1c) và số thuế giá trị gia tăng đầu vào được khấu trừ (1d).

(2) Thanh toán tiền hàng cho người bán

(3) Thanh toán tiền hàng và phí thu mua trực tiếp của số vật liệu, công cụ nhập kho (3a), tiền mua hàng hoá nhập kho (3b) và phí thu mua hàng hoá (3c).

(4) Trị giá hàng mua đang đi đường kỳ trước đã kiểm nhận nhập kho vật liệu, công cụ (4a) và hàng hóa (4b) kỳ này.

Hình 8.1: Mô hình hạch toán quá trình cung cấp vật tư, hàng hoá



Ví dụ: Tình hình thu mua và nhập kho vật liệu, công cụ tại một doanh nghiệp trong tháng 9/N như sau (đơn vị: triệu đồng).

1. Mua một lô vật liệu chính, chưa thanh toán tiền cho người bán, trị giá thanh toán 110 (trong đó thuế giá trị gia tăng 10). Hàng đã kiểm nhận, nhập kho.

2. Chi phí vận chuyển, bốc dỡ số vật liệu trên đã chi trả bằng tiền mặt: 2.

3. Thu mua vật liệu phụ và công cụ lao động nhỏ theo tổng giá thanh toán (cả thuế giá trị gia tăng 10%) là 66 (vật liệu phụ: 22, công cụ lao động nhỏ: 44), đã thanh toán cho người bán bằng tiền gửi ngân hàng. Cuối tháng, số hàng này vẫn chưa về đến đơn vị

4. Dùng tiền mặt mua một lô vật liệu phụ theo giá thanh toán (gồm cả thuế giá trị gia tăng 1,5) là 16,5. Hàng đã kiểm nhận, nhập kho.

Các nghiệp vụ trên được định khoản và phản ánh vào sơ đồ tài khoản chữ T như sau:

1) Nợ TK "Nguyên vật liệu (chi tiết VLC): 100
 Nợ TK "Thuế GTGT được khấu trừ": 10

C

 Có TK "Thanh toán với người bán": 110

2) Nợ TK "Nguyên vật liệu" (chi tiết VLC): 2
 Có TK "Tiền mặt": 2

3) Nợ TK "Hàng mua đi đường": 60
 Nợ TK "Thuế GTGT ĐV được khấu trừ": 6
 Có TK "Tiền gửi ngân hàng": 66

4) Nợ TK "Nguyên, vật liệu" (chi tiết VLP): 15,0
 Nợ TK "Thuế GTGT được khấu trừ": 1,5
 Có TK "Tiền mặt": 16,5

Phản ánh ví dụ trên sơ đồ tài khoản như sau:

TK "Vật liệu chính"		TK "Nguyên liệu, vật liệu"		TK "Vật liệu phụ"	
SDĐK: xxx		SDĐK: xxx		SDĐK: xxx	
(1) 100.000.000		(1) 100.000.000		(4) 15.000.000	
(2) 2.000.000		(2) 2.000.000			
		(4) 15.000.000			

TK"TGNNH"		TK"Thuế GTGT được khấu trừ"	
<i>SDĐK: xxx</i>	66.000.000 (3)	<i>SDĐK: xxx</i>	
TK"Hàng mua ĐĐĐ"		(1) 10.000.000	
(3) 60.000.000		(3) 6.000.000	
		(4) 1.500.000	
TK"Phải trả cho NB"		TK"Tiền mặt"	
		<i>SDĐK: xxx</i>	2.000.000 (2)
	110.000.000 (1)		16.500.000 (4)

8.3. HẠCH TOÁN QUÁ TRÌNH SẢN XUẤT

8.3.1. Ý nghĩa và nhiệm vụ hạch toán

Quá trình sản xuất là quá trình kết hợp giữa sức lao động với tư liệu lao động và đối tượng lao động để tạo ra sản phẩm. Trong giai đoạn này, một mặt, đơn vị phải bỏ ra các khoản chi phí để tiến hành sản xuất; mặt khác, đơn vị lại thu được một lượng kết quả sản xuất gồm thành phẩm và sản phẩm dở dang. Để bảo đảm bù đắp được chi phí và có lãi, đòi hỏi các doanh nghiệp phải áp dụng mọi biện pháp để tăng lượng kết quả thu được, giảm lượng chi phí chi ra, tính toán sao cho với lượng chi phí bỏ ra thu được kết quả cao nhất. Giai đoạn sản xuất chính là giai đoạn tạo ra giá trị thặng dư và nó có vị trí đặc biệt quan trọng trong toàn bộ quá trình sản xuất kinh doanh và phải được hạch toán chặt chẽ.

Việc hạch toán quá trình sản xuất phải quán triệt các nhiệm vụ chủ yếu sau:

- Tập hợp và phân bổ chính xác, kịp thời các loại chi phí sản xuất theo các đối tượng hạch toán chi phí và 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.

- Tính toán chính xác giá thành sản xuất (giá thành công xưởng) của sản phẩm, dịch vụ hoàn thành. Đồng thời, phản ánh

lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành, nhập kho hay tiêu thụ (chi tiết từng hoạt động, từng mặt hàng).

8.3.2. Phương pháp hạch toán quá trình sản xuất

8.3.2.1. Tài khoản sử dụng

Để theo dõi, tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, kế toán sử dụng các tài khoản chủ yếu sau:

- Tài khoản "*Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang*":

Tài khoản này mở chi tiết theo từng ngành sản xuất, từng nơi phát sinh chi phí, từng sản phẩm, nhóm sản phẩm, từng loại dịch vụ, lao vụ v.v... và theo các chi phí sản xuất.

Bên Nợ: Tập hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Bên Có: Phản ánh các khoản ghi giảm chi phí sản xuất và tổng giá thành công xưởng thực tế của sản phẩm, lao vụ hoàn thành.

Dư Nợ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ): Phản ánh chi phí sản xuất của sản phẩm, lao vụ dở dang (đầu kỳ hoặc cuối kỳ).

- Tài khoản "*Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp*":

Dùng theo dõi giá trị nguyên, vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu v.v... sử dụng trực tiếp cho việc chế tạo sản phẩm hay thực hiện các lao vụ, dịch vụ trong kỳ.

Bên Nợ: Tập hợp chi phí, nguyên vật liệu trực tiếp.

Bên Có: Các khoản ghi giảm chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp và chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp được kết chuyển vào tài khoản tính giá.

Tài khoản "*Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp*" không có số dư và được mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất, sản phẩm, nhóm sản phẩm...).

- Tài khoản "*Chi phí nhân công trực tiếp*":

Bao gồm tiền lương và phụ cấp lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất, chế tạo sản phẩm hay thực hiện các lao vụ, dịch vụ cùng các khoản trích theo tỷ lệ quy định cho các quỹ kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế tính trên số lương và phụ cấp lương phải trả cho công nhân sản xuất trong kỳ.

Bên Nợ: Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp.

Bên Có: Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp.

Tài khoản này không có số dư và cũng được mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất, sản phẩm...)

- Tài khoản "*Chi phí sản xuất chung*":

Chi phí sản xuất chung là những chi phí cần thiết còn lại để sản xuất sản phẩm hay thực hiện lao vụ, dịch vụ sau chi phí nguyên, vật liệu và nhân công trực tiếp. Đây là những chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng, bộ phận sản xuất của doanh nghiệp như chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu, dụng cụ, ...

Bên Nợ: Tập hợp chi phí sản xuất chung.

Bên Có: Các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung và phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng tính giá.

Tài khoản "*Chi phí sản xuất chung*" không có số dư và được mở theo từng phân xưởng, bộ phận sản xuất, trong đó được chi tiết theo từng nội dung chi phí (vật liệu, nhân công...).

Ngoài các tài khoản trên, trong quá trình hạch toán kế toán còn sử dụng các tài khoản liên quan khác như các tài khoản phản ánh chi phí: tài khoản "*Thanh toán với công nhân viên chức*", tài khoản "*Các khoản phải trả, phải nộp khác*", tài khoản "*Nguyên, vật liệu*", tài khoản "*Chi phí trả trước*", tài khoản "*Công cụ, dụng cụ*", tài khoản "*Khấu hao tài sản cố định*", v.v...; các tài khoản phản ánh khác như: tài khoản "*Thành phẩm*", tài khoản "*Hàng gửi bán*", v.v...

8.3.2.2. Phương pháp hạch toán

Hạch toán quá trình sản xuất bao gồm các bước từ tập hợp chi phí sản xuất thực tế phát sinh, phản ánh các khoản ghi giảm chi phí sản xuất, sau đó tổng hợp chi phí, xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ. Từ đó, tính ra tổng giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm và giá thành đơn vị sản phẩm. Các bước công việc trên được tiến hành như sau:

- Tập hợp chi phí nguyên, vật liệu liên quan trực tiếp đến từng đối tượng (phân xưởng, bộ phận sản xuất, sản phẩm...).

Nợ TK "Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp".

Có TK "Nguyên, vật liệu" (Chi tiết theo từng loại vật liệu).

- Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp liên quan đến từng đối tượng.

Nợ TK "Chi phí nhân công trực tiếp".

Có TK "Thanh toán với công nhân viên chức": Tiền lương và phụ cấp lương phải trả cho công nhân trực tiếp.

Có TK "Các khoản trích theo lương": Trích cho các quỹ theo tỷ lệ quy định với tiền lương tính vào chi phí.

- Tập hợp chi phí sản xuất chung theo từng phân xưởng:

Nợ TK "Chi phí sản xuất chung"

Có TK "Thanh toán với người lao động": Tiền lương và phụ cấp lương nhân viên quản lý phân xưởng.

Có TK "Các khoản trích theo lương".

Có TK "Nguyên, vật liệu": Chi phí vật liệu gián tiếp.

Có TK "Công cụ, dụng cụ": Chi phí dụng cụ dùng cho sản xuất.

Có TK "Hao mòn TSCĐ": Trích khấu hao TSCĐ của phân xưởng sản xuất.

Có TK "Chi phí trả trước": Phân bổ chi phí trả trước.

Có TK "Chi phí phải trả": Trích trước chi phí phải trả theo kế hoạch.

Có TK "Thanh toán với người bán": Chi phí dịch vụ mua ngoài phải trả.

Có TK "Tiền mặt", "Tiền gửi NH": Chi phí khác bằng tiền.

- Các khoản ghi giảm chi phí (phế liệu thu hồi, vật tư xuất dùng không hết nhập kho...).

Nợ TK "Nguyên, vật liệu": Thu hồi nhập kho

Nợ TK "Tiền mặt", "Tiền gửi NH": Bán thu hồi bằng tiền.

Có TK "Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp": Ghi giảm chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp.

Có TK "Chi phí sản xuất chung": Ghi giảm chi phí sản xuất chung.

- Kết chuyển chi phí sản xuất sản phẩm (chi tiết cho từng đối tượng):

+ Kết chuyển chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp:

Nợ TK "Chi phí sản xuất - kinh doanh dở dang"

Có TK "Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp".

+ Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp:

Nợ TK "Chi phí sản xuất - kinh doanh dở dang"

Có TK "Chi phí nhân công trực tiếp".

+ Phân bổ chi phí sản xuất chung:

Nợ TK "Chi phí sản xuất - kinh doanh dở dang"

Có TK "Chi phí sản xuất chung".

- Kết chuyển trị giá thành phẩm, lao vụ hoàn thành theo giá thành công xưởng thực tế:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành} \\ \text{sản xuất} \\ \text{thực tế} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất} \\ \text{dở dang đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất} \\ \text{phát sinh} \\ \text{trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Chi phí sản xuất} \\ \text{dở dang cuối kỳ} \end{array}$$

Nợ TK "Thành phẩm": Nhập kho thành phẩm.

Nợ TK "Hàng gửi bán": Gửi đi tiêu thụ hoặc ký gửi, đại lý.

Nợ TK "Giá vốn hàng bán": Tiêu thụ trực tiếp.

Có TK "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang": Tổng giá thành thành phẩm, lao vụ hoàn thành.

Có thể khái quát mô hình hạch toán quá trình sản xuất qua hình 8.2.

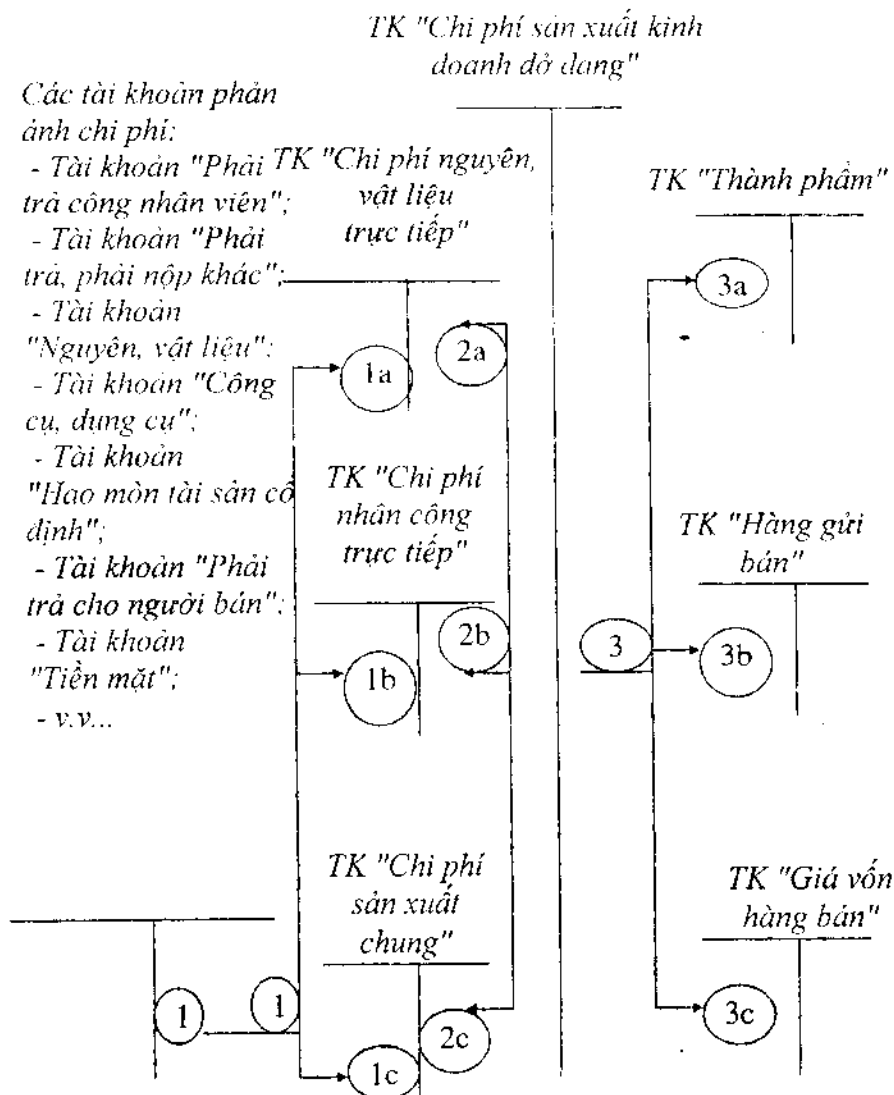
Giải thích sơ đồ

(1) Tập hợp chi phí sản xuất theo từng đối tượng hạch toán chi phí: Chi phí nguyên, vật liệu (1a), chi phí nhân công trực tiếp (1b) và chi phí sản xuất chung (1c).

(2) Kết chuyển chi phí sản xuất theo từng đối tượng: Kết chuyển chi phí nguyên, vật liệu (2a), chi phí nhân công trực tiếp (2b) và chi phí sản xuất chung (2c).

(3) Tổng giá thành sản xuất thực tế sản phẩm hoàn thành nhập kho (3a), gửi bán (3b) và tiêu thụ trực tiếp (3c).

Hình 8.2: Mô hình hạch toán quá trình sản xuất



Ví dụ: Tại một nhà máy có một phân xưởng chuyên sản xuất một loại sản phẩm A, trong tháng 9/N có tài liệu như sau (đơn vị : đồng):

I. Số dư đầu kỳ của một số tài khoản :

- TK "Nguyên, vật liệu": 40.000.000, trong đó:

- + Vật liệu chính: 25.000.000
- + Vật liệu phụ: 10.000.000
- + Nhiên liệu: 5.000.000
- TK "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang": 17.000.000 (trị giá theo nguyên liệu chính).

II. Các nghiệp vụ phát sinh trong kỳ :

1) Mua vật liệu chính trị giá thanh toán 110.000.000 (trong đó thuế GTGT 10.000.000), đã trả bằng tiền gửi ngân hàng. Hàng đã nhập kho.

2) Xuất kho vật liệu để chế tạo sản phẩm, trị giá 90.000.000 trong đó vật liệu chính 85.000.000, vật liệu phụ 5.000.000.

3) Tính ra tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất 30.000.000, nhân viên quản lý phân xưởng 5.000.000.

4) Trích kinh phí công đoàn, Bảo hiểm xã hội, Bảo hiểm y tế theo tỷ lệ quy định (19%) trên tổng số tiền lương tính vào chi phí kinh doanh.

5) Các chi phí sản xuất chung khác thực tế phát sinh:

- Chi phí nhiên liệu: 5.000.000 ;
- Chi phí trả trước phân bổ kỳ này: 6.000.000 ;
- Chi phí khấu hao TSCĐ: 10.000.000 ;
- Chi phí dịch vụ khác mua ngoài trả bằng tiền mặt: 3.990.000.

6) Tổng số sản phẩm hoàn thành trong kỳ 800 chiếc; trong đó nhập kho 500 chiếc, gửi đi bán 300 chiếc; dở dang 200 chiếc (tính theo giá trị vật liệu chính tiêu hao).

III. Tài liệu kiểm kê cuối kỳ :

- Giá trị nguyên, vật liệu tồn kho: 45.000.000

Trong đó:

+ Vật liệu chính: 40.000.000

+ Vật liệu phụ: 5.000.000

- Giá trị sản phẩm dở dang: 20.400.000 (trị giá theo nguyên

liệu chính)

Tình hình trên được kế toán phản ánh như sau (đơn vị: đồng)

Bước 1 : Tập hợp chi phí

1) **Nợ TK "Nguyên, vật liệu" (vật liệu chính): 100.000.000.**

Nợ TK "Thuế GTGT được khấu trừ": 10.000.000.

Có TK "TGNH": 110.000.000

2) **Nợ TK "Chi phí NVL trực tiếp": 90.000.000**

Có TK "Nguyên, vật liệu": 90.000.000

- Vật liệu chính: 85.000.000

- Vật liệu phụ: 5.000.000

3) **Nợ TK "Chi phí nhân công TT": 30.000.000**

Nợ TK "Chi phí sản xuất chung": 5.000.000

Có TK "Thanh toán với CNV": 35.000.000

4) **Nợ TK "Chi phí nhân công TT": 5.700.000**

Nợ TK "Chi phí sản xuất chung": 950.000

Có TK "BHYT, BHXH, KPCĐ": 6.650.000

5) **Nợ TK "Chi phí SXC": 24.990.000**

Có TK "NVL"(nhiên liệu): 5.000.000

Có TK "CP trả trước": 6.000.000

Có TK "Hao mòn TSCĐ": 10.000.000

Có TK "Tiền mặt": 3.990.000

Bước 2 : Kết chuyển chi phí cho sản phẩm sản xuất tại ngày cuối kỳ

6a) **Nợ TK "CP SXKD dở dang": 90.000.000**

Có TK "CP NVLTT": 90.000.000

6b) **Nợ TK "Chi phí SXKD dở dang": 35.700.000**

Có TK "Chi phí nhân công trực tiếp": 35700.000

6c) **Nợ TK "Chi phí SXKD dở dang": 30.940.000**

Có TK "Chi phí sản xuất chung": 30.940.000

Bước 3 : Lập bảng tính giá thành đơn vị sản phẩm (xem bảng 8.1).

Bảng 8.1: Bảng tính giá thành công xưởng sản phẩm

Tháng... năm... Đơn vị tính: 1.000 đồng

Tên sản phẩm: Sản phẩm A. Sản lượng hoàn thành: 800 sản phẩm

Khoản mục chi phí	Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ	Tổng giá thành sản phẩm	Giá thành đơn vị sản phẩm
1. CP vật liệu trực tiếp	17.000	90.000	20.400	86.600	108,250
Trong đó: Vật liệu chính	17.000	85.000	20.400	81.600	102,000
2. CP nhân công trực tiếp	-	35.700	-	35.700	44,625
3. Chi phí sản xuất chung	-	30.940	-	30.940	38,675
Cộng	17.000	156.640	20.400	153.240	191,550

Bước 4: Giá trị sản phẩm nhập kho và gửi bán.

6d) Nợ TK "Thành phẩm": 95.775.000 ($500c \times 191.550đ/c$)

Nợ TK "Hàng gửi bán": 57.465.000 ($300c \times 191.550đ/c$)

Có TK "Chi phí SXKD dở dang": 148.142.000

Bút toán 6d được xác lập trên cơ sở bảng tính giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành. Tình hình trên được phản ánh vào sơ đồ tài khoản như sau (1.000 đ) :

TK "Nguyên liệu vật liệu"		TK "Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp"	
SD: 40.000	90.000 (2)	(2) 90.000	90.000 (6a)
(1) 100.000	5.000 (5)		
Cộng:	Cộng:	Cộng:	Cộng:
100.000	95.000	90.000	90.000
SD: 45.000			
TK "Nguyên liệu vật liệu" (vật liệu chính)		TK "Chi phí nhân công trực tiếp"	

SD: 25.000 (1) 100.000	85.000 (2)	(3) 30.000 (4) 5.700	35.700(6b)
Cộng: 100.000	Cộng: 85.000	Cộng: 35.700	Cộng: 35.700

SD: 40.000			
TK "Nguyên liệu vật liệu" (vật liệu phụ)		TK "Chi phí sản xuất chung"	
SD: 10.000	5.000 (2)	(3) 5.000	30.940 (6c)
Cộng: 0	Cộng: 5.000	(4) 950	
		(5) 24.990	
SD: 5.000		Cộng: 30.940	Cộng: 30.940

TK "Nguyên liệu vật liệu" (nhiên liệu)		TK "Chi phí trả trước"	
SD: 5.000	5.000 (5)	D: xxx	6.000 (5)
Cộng PS: 0	Cộng: 5.000		
SD: 0			

TK "Thanh toán với CNV"		TK "Chi phí SXKD dở dang"	
35.000 (3)		SD: 17.000	
TK "Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ"		(6a): 90.000	
1) 10.000		(6b): 35.700	153.240 (6d)
		(6c): 30.940	
		Cộng: 156.640	Cộng: 153.240
		SD: 20.400	

TK "Kinh phí công đoàn, BHXH, BHYT"		TK "Thành phẩm"	
	6.650 (4)	(6d) 95.775	

TK "Hao mòn TSCĐ"		TK "Hàng gửi bán"	
	10.000.000 (5)	(6d) 57.465.000	

TK "Tiền mặt"		TK "TGNH"	
D: xxx	3.990.000 (5)	D: xxx	110.000.000 (1)

8.4. HẠCH TOÁN QUÁ TRÌNH TIÊU THỤ

8.4.1. Ý nghĩa và nhiệm vụ hạch toán quá trình tiêu thụ

Tiêu thụ là giai đoạn cuối cùng của quá trình sản xuất kinh doanh. Thông qua tiêu thụ, giá trị và giá trị sử dụng của sản phẩm được thực hiện, đơn vị thu hồi được vốn bỏ ra. Cũng chính trong giai đoạn tiêu thụ này, bộ phận giá trị mới sáng tạo ra trong khâu sản xuất được thực hiện và biểu hiện dưới hình thức lợi nhuận. Đây nhanh tốc độ tiêu thụ sẽ góp phần tăng nhanh tốc độ luân chuyển vốn nói riêng và hiệu quả sử dụng vốn nói chung, đồng thời góp phần thoả mãn nhu cầu tiêu dùng của xã hội. Quá trình tiêu thụ được coi là hoàn thành khi hàng hoá thực sự đã tiêu thụ tức là khi quyền sở hữu về hàng hoá đã chuyển từ người bán sang người mua. Nói cách khác, hàng hoá đã được người mua chấp nhận hoặc người bán đã thu được tiền.

Hạch toán quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ có các nhiệm vụ sau:

- Hạch toán đầy đủ, chính xác tình hình tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ cùng các chi phí phát sinh trong quá trình tiêu thụ.

- 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 tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ.

8.4.2. Phương pháp hạch toán tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ

8.4.2.1. Tài khoản sử dụng

Hạch toán quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ sử dụng các tài khoản sau :

- Tài khoản "Thành phẩm": Thành phẩm là những sản phẩm đã kết thúc giai đoạn sản xuất, được kiểm nhận, nhập kho và tính theo giá thành sản xuất thực tế.

Bên Nợ: Trị giá thành phẩm tăng thêm trong kỳ.

Bên Có: Trị giá thành phẩm giảm đi trong kỳ.

Dư Nợ: Trị giá thành phẩm tồn kho.

- TK "Hàng hoá" (xem mục 8.2 cùng chương).
- Tài khoản "Hàng gửi bán": Hàng gửi bán là toàn bộ hàng tiêu thụ theo phương thức chuyển hàng và hàng gửi đại lý, ký gửi. Số hàng gửi bán khi chưa được người mua chấp nhận vẫn thuộc sở hữu của đơn vị.

Bên Nợ: Giá vốn của hàng gửi bán.

Bên Có: Giá vốn của hàng gửi bán được chấp nhận hoặc bị từ chối trả lại.

Dư Nợ: Giá vốn của hàng gửi bán chưa được chấp nhận.

- Tài khoản "Giá vốn hàng bán": Phản ánh trị giá vốn của hàng tiêu thụ thực tế trong kỳ.

Bên Nợ: Trị giá vốn hàng tiêu thụ trong kỳ

Bên Có: Kết chuyển trị giá vốn hàng tiêu thụ.

Tài khoản "Giá vốn hàng bán" cuối kỳ không có số dư.

- Tài khoản "Doanh thu bán hàng": Doanh thu bán hàng là tổng giá trị được thực hiện do bán hàng hoá, sản phẩm, cung cấp lao vụ, dịch vụ cho khách hàng. Tài khoản này dùng để phản ánh tổng số doanh thu bán hàng thực tế và các khoản giảm doanh thu. Cần chú ý rằng, đối với các doanh nghiệp tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ, doanh thu ghi nhận ở tài khoản này là giá bán không bao gồm thuế giá trị gia tăng đầu ra phải nộp; ngược lại, với những doanh nghiệp tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp hay những đối tượng không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng, doanh thu ghi nhận ở tài khoản này là tổng giá thanh toán.

Bên Nợ:

- Số thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu phải nộp (nếu có).
- Số chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và doanh thu của bán hàng bị trả lại.
- Kết chuyển doanh thu thuần về bán hàng trong kỳ.

Bên Có: Tổng số doanh thu bán hàng thực tế trong kỳ.

Tài khoản này không có số dư và được chi tiết làm các tài

khoản cấp 2 sau:

- Doanh thu bán hàng hoá;
- Doanh thu bán các thành phẩm;
- Doanh thu cung cấp dịch vụ;
- Doanh thu trợ cấp, trợ giá;
- Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư.

8.4.2.2. Phương pháp hạch toán tiêu thụ theo các phương thức tiêu thụ

Phương thức tiêu thụ là các cách thức bán hàng và thanh toán tiền hàng. Trên thực tế, hàng hoá có thể tiêu thụ bằng cách bán buôn (qua kho, chuyển hàng, vận chuyển thẳng) hay bán lẻ, bán trả góp hoặc ký gửi, đại lý. Mỗi một phương thức tiêu thụ khác nhau sẽ không giống nhau về cách thức, địa điểm giao hàng, chi phí bán hàng... Vì thế, tùy theo phương thức tiêu thụ và lĩnh vực kinh doanh (sản xuất, thương mại), các doanh nghiệp có thể áp dụng các mô hình hạch toán sau:

- *Mô hình 1:* Áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất, dịch vụ, thương mại tiêu thụ hàng theo phương thức trực tiếp (kể cả bán buôn và bán lẻ): Tiêu thụ trực tiếp là phương thức giao hàng cho người mua trực tiếp tại kho, tại quầy hàng hay tại các bộ phận sản xuất. Hàng hoá khi bàn giao cho người mua được chính thức coi là tiêu thụ và đơn vị bán mất quyền sở hữu về số hàng này. Có thể khái quát mô hình 1 qua hình 8.3.

Ghi chú hình 8.3:

(1) Xuất bán trực tiếp sản phẩm, hàng hoá

Trong đó: (1a) Qua kho; (1b) Trực tiếp từ nơi sản xuất

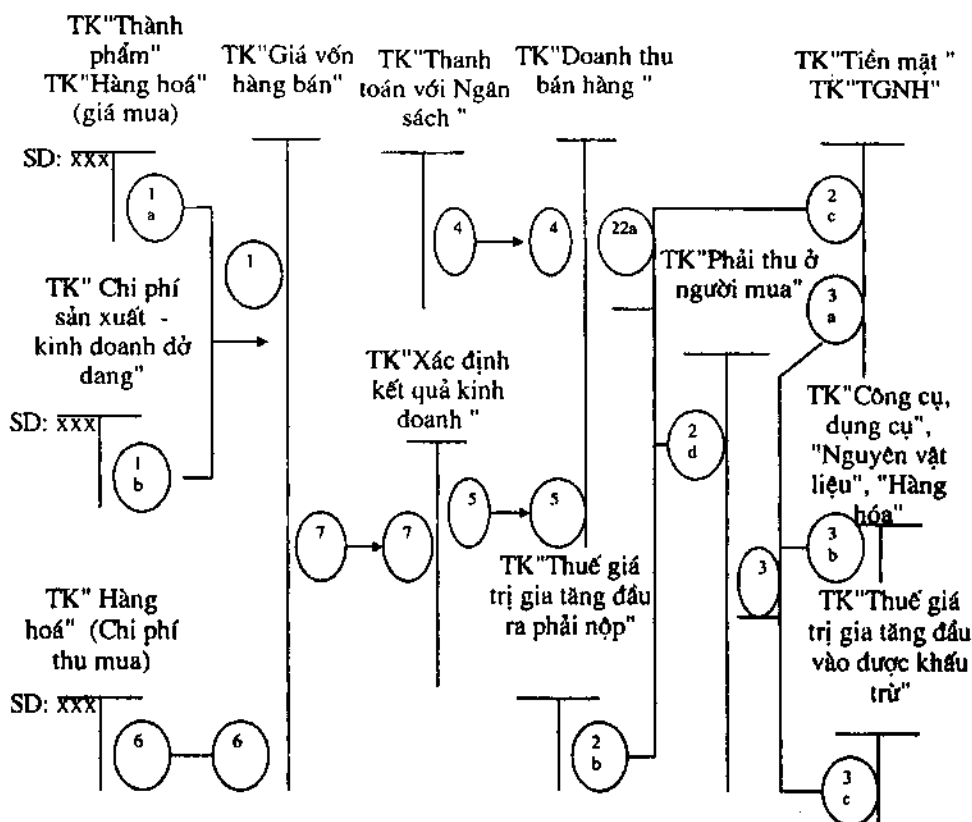
(2) Tổng giá thanh toán của hàng tiêu thụ theo hoá đơn đã thu bằng tiền (2c), bán chịu (2e).

Trong đó: Doanh thu (2a), thuế giá trị gia tăng phải nộp (2b)

(3) Thu tiền hàng từ khách hàng mua bằng tiền (3a), bằng hiện vật theo giá không thuế (3b) và thuế GTGT đầu vào tương ứng (3c).

(4) Thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu phải nộp (nếu có)

- (5) Kết chuyển doanh thu thuần.
- (6) Phân bổ phí thu mua cho hàng hoá bán
- (7) Kết chuyển giá vốn của hàng bán.



Hình 8.3: Mô hình hạch toán quá trình tiêu thụ theo phương thức trực tiếp

Nhiệm vụ (6) được tính theo công thức sau:

$$\begin{array}{l}
 \text{Phí thu mua phân bổ cho hàng tiêu thụ} \\
 = \frac{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của hàng đã tiêu thụ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của hàng tiêu thụ trong kỳ và hàng còn lại cuối kỳ}} \times \text{Phí thu mua của hàng tồn đầu kỳ và phí thu mua phát sinh trong kỳ}
 \end{array}$$

Trong đó, tiêu thức phân bổ có thể là trị giá mua của hàng hoá hay số lượng, trọng lượng, doanh số... Còn hàng còn lại cuối kỳ bao gồm hàng tồn kho, hàng đang gửi bán, gửi đại lý, ký gửi chưa bán được.

- *Mô hình 2*: Áp dụng cho phương thức tiêu thụ gửi bán, chờ chấp nhận hay gửi đại lý, ký gửi hoặc bán buôn vận chuyển thẳng (có tham gia thanh toán).

+ Phương pháp tiêu thụ gửi bán, chờ chấp nhận (còn gọi là chuyển hàng theo hợp đồng): Bên bán chuyển hàng cho bên mua theo địa điểm ghi trong hợp đồng. Hàng gửi đi vẫn thuộc sở hữu của đơn vị, chỉ khi nào thu được tiền hoặc được bên mua chấp nhận (đã kiểm nhận, bàn giao) thì số hàng được chấp nhận mới chính thức coi là tiêu thụ.

+ Phương thức bán buôn vận chuyển thẳng, không qua kho: Phương thức này chỉ áp dụng đối với các doanh nghiệp kinh doanh thương mại. Hàng thu mua không nhập kho mà chuyển thẳng đến giao cho đơn vị mua. Công ty thương mại phải tiến hành thanh toán với cả bên bán và bên mua (có tham gia thanh toán) hoặc chỉ làm trung gian để hưởng hoa hồng (không tham gia thanh toán).

+ Phương thức bán hàng ký gửi, đại lý: Bên bán xuất giao hàng cho các đơn vị, cá nhân làm đại lý. Số hàng gửi giao cho đại lý vẫn thuộc sở hữu của đơn vị, chỉ khi nào nhận thông báo của các đại lý (hoặc quá thời hạn quy định) thì số hàng gửi đại lý mới chính thức coi là tiêu thụ. Theo phương thức này, chủ hàng phải trả hoa hồng cho đại lý (tính vào chi phí bán hàng) và đại lý được hưởng hoa hồng (tính vào doanh thu).

Có thể khái quát mô hình 2 qua hình 8.4

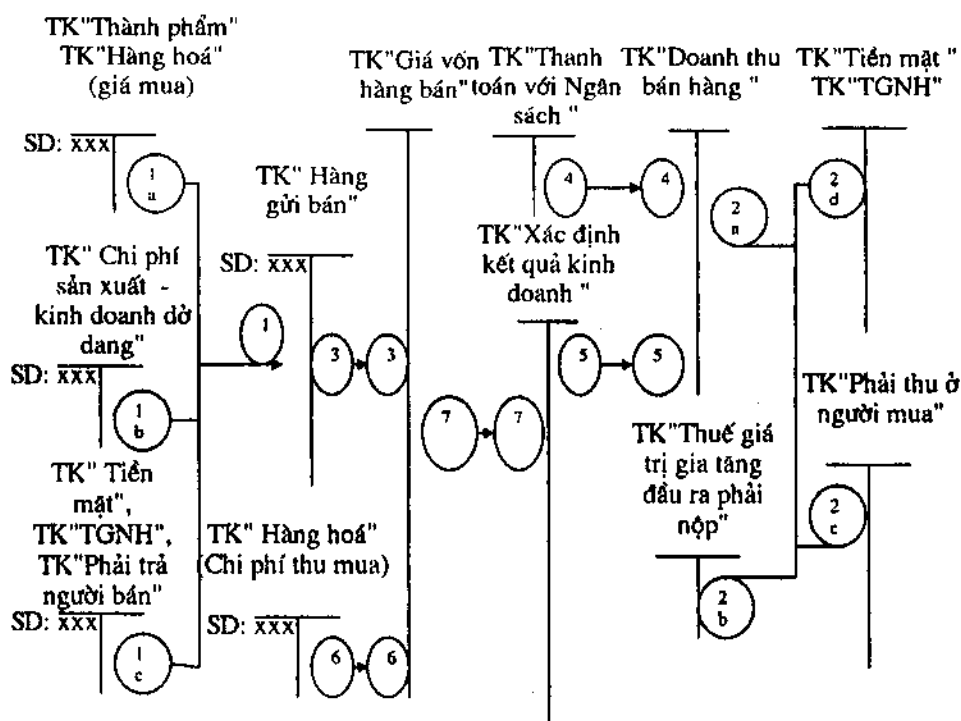
Giải thích sơ đồ:

(1) Giá vốn của hàng gửi bán, trong đó xuất tại kho (1a), xuất trực tiếp tại bộ phận sản xuất, dịch vụ (1b) hay hàng mua chuyển thẳng (1c).

(2) Doanh thu (2a) và thuế giá trị gia tăng đầu ra (2b) phải nộp của số hàng được khách hàng chấp nhận mua chưa trả (2c) hay

đã trả tiền (2d).

- (3) Kết chuyển giá vốn của hàng được chấp nhận.
- (4) Thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu phải nộp (nếu có).
- (5) Kết chuyển doanh thu thuần về tiêu thụ.
- (6) Phân bổ chi phí thu mua cho hàng tiêu thụ (với kinh doanh hàng hoá)
- (7) Kết chuyển giá vốn hàng tiêu thụ.



Hình 8.4: Mô hình hạch toán quá trình tiêu thụ theo phương thức chuyển hàng, gửi đại lý, ký gửi (tại đơn vị chủ hàng)

- Mô hình 3: Áp dụng đối với các doanh nghiệp nhận làm đại lý, bán hàng ký gửi, hưởng hoa hồng. Với các doanh nghiệp, hàng hoá không thuộc sở hữu của họ, do vậy giá trị hàng hoá nhận bán đại lý sẽ được ghi đơn vào tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán "Hàng hoá nhận bán hộ, ký gửi". Khi bán được hàng, doanh nghiệp sẽ được hưởng hoa hồng và ghi nhận vào doanh thu. Đồng thời, doanh nghiệp phải thanh toán tiền hàng cho bên giao đại lý.

8.4.3. Hạch toán kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ trong các doanh nghiệp

8.4.3.1. Nội dung và tài khoản hạch toán

Kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ được biểu hiện dưới chỉ tiêu lợi nhuận (hoặc lỗ) về tiêu thụ và được tính theo công thức:

$$\text{Lợi nhuận hoặc lỗ về tiêu thụ} = \text{Lợi nhuận gộp về tiêu thụ} - \text{Chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN}$$

Trong đó:

$$\text{Lợi nhuận gộp về tiêu thụ} = \text{Doanh thu thuần về tiêu thụ} - \text{Giá vốn hàng bán}$$

Để xác định kết quả tiêu thụ và phản ánh kết quả tiêu thụ, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

- Tài khoản "Xác định kết quả kinh doanh": Tài khoản này được sử dụng để xác định kết quả kinh doanh theo từng hoạt động (hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động khác). Với hoạt động sản xuất kinh doanh, kết quả cuối cùng chính là lợi nhuận (hoặc lỗ) về tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ và do vậy, tài khoản "Xác định kết quả kinh doanh" có nội dung phản ánh như sau:

Bên Nợ:

- Giá vốn hàng tiêu thụ trong kỳ ;
- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp ;
- Kết chuyển kết quả tiêu thụ (lợi nhuận) ;

Bên Có:

- Doanh thu thuần về tiêu thụ ;
- Kết chuyển kết quả tiêu thụ (lỗ).

Tài khoản này cuối kỳ không có số dư.

- Tài khoản "Lợi nhuận chưa phân phối": Dùng để theo dõi số lợi nhuận sau thuế còn lại chưa phân phối.

Bên Nợ:

- Các khoản lỗ và coi như lỗ từ kinh doanh.
- Phân phối lợi nhuận sau thuế.

Bên Có:

- Các khoản lãi và coi như lãi từ kinh doanh.

- Xử lý số lỗ.

Dư Nợ (nếu có): Số lỗ chưa xử lý

Dư Có: Số lợi nhuận sau thuế còn lại chưa phân phối.

- Tài khoản "Chi phí bán hàng": Chi phí bán hàng là toàn bộ các khoản chi có liên quan đến hoạt động tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ trong kỳ như chi phí nhân viên bán hàng; chi phí vật liệu, dụng cụ, bao bì; chi phí khấu hao TSCĐ; chi phí dịch vụ mua ngoài... Đây là khoản chi phí thời kỳ nên phát sinh đến đâu trừ hết vào thu nhập đến đó.

Bên Nợ: Tập hợp toàn bộ chi phí bán hàng thực tế phát sinh.

Bên Có: Các khoản ghi giảm chi phí hàng và số chi phí bán hàng được kết chuyển trừ vào thu nhập.

Tài khoản này cuối kỳ không có số dư và được mở chi tiết theo từng nội dung chi phí (nhân viên, vật liệu, dụng cụ...).

- Tài khoản "Chi phí quản lý doanh nghiệp": Chi phí quản lý doanh nghiệp là những khoản chi phí có liên quan chung đến toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp mà không thể tách riêng cho bất kỳ hoạt động nào được. Thuộc chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm nhiều loại như chi phí nhân viên quản lý, chi phí vật liệu quản lý, chi phí đồ dùng văn phòng... Chi phí quản lý doanh nghiệp cũng là một khoản chi phí thời kỳ nên cũng được trừ vào kết quả kinh doanh ở kỳ mà nó phát sinh. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản "Chi phí quản lý doanh nghiệp" cũng tương tự như tài khoản "Chi phí bán hàng".

Ngoài các tài khoản trên, trong quá trình hạch toán kế toán còn sử dụng một số tài khoản khác có liên quan như tài khoản "Giá vốn hàng bán", tài khoản "Doanh thu bán hàng", v.v..

8.4.3.2. Phương pháp hạch toán

Hạch toán kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ được tiến hành như sau:

- Tập hợp chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thực tế phát sinh theo từng loại:

Nợ TK "Chi phí bán hàng": Tập hợp chi phí bán hàng, hoặc
Nợ TK "Chi phí quản lý doanh nghiệp": Tập hợp chi phí
quản lý doanh nghiệp.

Có các TK chi phí liên quan (chi phí nhân viên, chi phí vật liệu, dụng cụ, chi phí khấu hao...).

- Các khoản ghi giảm chi phí bán hàng, chi phí quản lý (phế liệu thu hồi, vật tư xuất dùng không hết...).

Nợ TK "Nguyên liệu, vật liệu", TK "Tiền mặt": Giá trị thu hồi.

Có TK liên quan (chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp).

- Cuối kỳ tiến hành các bút toán kết chuyển sau:

+ Kết chuyển doanh thu thuần về tiêu thụ:

Nợ TK "Doanh thu bán hàng".

Có TK "Xác định kết quả kinh doanh".

+ Kết chuyển giá vốn hàng bán:

Nợ TK "Xác định kết quả kinh doanh".

Có TK "Giá vốn hàng bán".

+ Kết chuyển chi phí bán hàng:

Nợ TK "Xác định kết quả kinh doanh".

Có TK "Chi phí bán hàng".

+ Kết chuyển chi phí quản lý doanh nghiệp:

Nợ TK "Xác định kết quả kinh doanh".

Có TK "Chi phí quản lý doanh nghiệp".

+ Kết chuyển kết quả tiêu thụ, nếu lãi:

<i>Doanh thu thuần</i>	-	<i>Giá vốn hàng bán</i>	-	<i>Chi phí bán hàng</i>	-	<i>Chi phí quản lý doanh nghiệp</i>	<i>> 0</i>
------------------------	---	-------------------------	---	-------------------------	---	-------------------------------------	---------------

Nợ TK "Xác định kết quả kinh doanh".

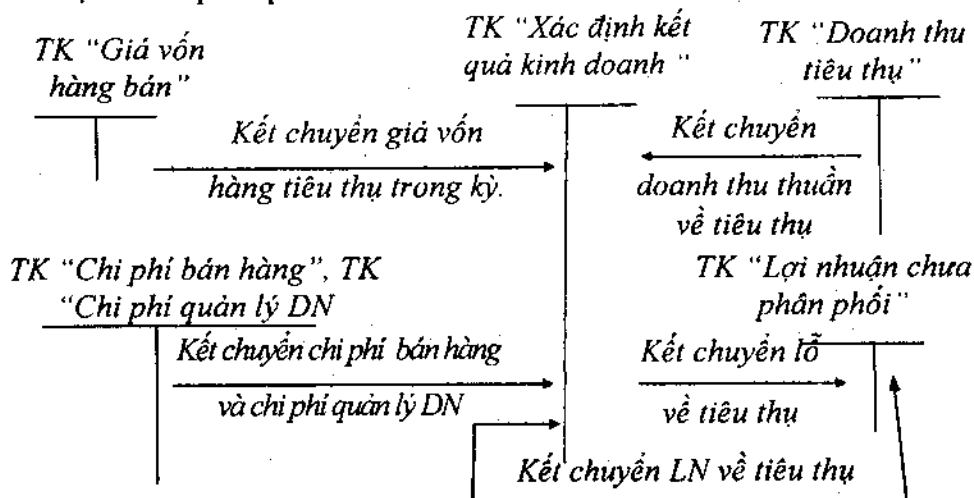
Có TK "Lợi nhuận chưa phân phối".

Nếu lỗ (kết quả < 0):

Nợ TK "Lợi nhuận chưa phân phối".

Có TK "Xác định kết quả kinh doanh".

Việc hạch toán kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ được khái quát qua hình 8.6.



Hình 8.6: Sơ đồ hạch toán kết quả tiêu thụ

TÓM TẮT CHƯƠNG 8

Trong chương 8, sinh viên cần nắm được nguyên tắc và cách thức hạch toán các quá trình kinh doanh chủ yếu thuộc vòng tuần hoàn của tài sản trên góc độ nguyên lý cơ bản và vận dụng hệ thống phương pháp hạch toán kế toán. Cụ thể:

1. Quá trình kinh doanh và nhiệm vụ hạch toán quá trình kinh doanh.
2. Tài khoản và nội dung của các tài khoản sử dụng để hạch toán các quá trình kinh doanh chủ yếu.
3. Nội dung và phương pháp hạch toán từng quá trình kinh doanh cụ thể.

Trên cơ sở đó, kế toán sẽ cung cấp những thông tin đã kiểm tra về các đối tượng cụ thể của hạch toán kế toán.

Chương 9

SỔ KẾ TOÁN VÀ HÌNH THỨC SỔ KẾ TOÁN

9.1. SỔ KẾ TOÁN

9.1.1. Khái niệm và tác dụng của sổ kế toán

Có nhiều góc độ để định nghĩa "Sổ kế toán là gì" để có thể hiểu và sử dụng nó tốt nhất khi ban hành chế độ sổ cũng như khi thực hiện chu trình ghi chép phản ánh của kế toán trong mỗi đơn vị kinh doanh cụ thể.

Về lý thuyết cũng như trong thực tế ứng dụng đều khái niệm rằng: Sổ kế toán là sự biểu hiện vật chất cụ thể của phương pháp tài khoản và ghi chép trên sổ kế toán là sự thể hiện nguyên lý của phương pháp ghi sổ kép. Như vậy khái niệm này cho người ta hiểu: Cơ sở để xây dựng sổ kế toán và kỹ thuật ghi sổ kế toán là phương pháp đối ứng tài khoản; tài khoản là cốt lõi để tạo thành sổ kế toán về: kết cấu, nội dung cũng như phương pháp ghi chép.

Trên góc độ ứng dụng sổ trong công tác kế toán có thể định nghĩa: Sổ kế toán là một phương tiện vật chất cơ bản, cần thiết để người làm kế toán ghi chép, phản ánh một cách có hệ thống các thông tin kế toán theo thời gian cũng như theo đối tượng. Ghi sổ kế toán được thừa nhận là một giai đoạn phản ánh của kế toán trong quá trình công nghệ sản xuất thông tin kế toán. Sổ kế toán có thể là một tờ rời có chức năng ghi chép độc lập hoặc có thể là quyển sổ bao gồm nhiều tờ rời sổ tạo thành để thực hiện một chức năng phản ánh quy định của hệ thống hạch toán. Như vậy sổ tờ rời hay sổ quyển đều phải tuân thủ nguyên lý kết cấu nhất định có nội dung ghi chép theo thời gian hoặc theo đối tượng nhất định hoặc chi tiết, hoặc tổng hợp để phản ánh và hệ thống hoá các thông tin đã được chứng từ hoá một cách hợp pháp và hợp lý theo tiến trình ghi chép của kế toán.

Sổ kế toán có nhiều tác dụng đối với công tác kế toán trên thực tiễn áp dụng. Nghiệp vụ kinh tế sau khi đã được lập chứng từ theo quy chế của hạch toán ban đầu, cần phải được sắp xếp lại theo yêu cầu sử dụng thông tin của người quản lý: hoặc theo thời gian, hoặc theo đối tượng, hoặc tổng hợp hoặc chi tiết. Mặc dù thông tin ghi chép bằng sổ sách kế toán chưa được xử lý tinh lọc theo chỉ tiêu cung cấp, nhưng 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 chỉ đạo hoạt động kinh doanh hàng ngày. Tại công đoạn ghi sổ kế toán sẽ cho biết thông tin cần quản lý về một đối tượng (thu chi tiền mặt; nhập xuất vật tư, hàng hoá; tăng giảm tài sản cố định; doanh thu bán hàng, chi phí cho hoạt động sản xuất, bán hàng, mua hàng...), mà bản thân chứng từ kế toán không thể cung cấp được.

Cuối kỳ lập báo cáo, dựa trên thông tin đã hệ thống hoá trên sổ kế toán, có thể xử lý, lựa chọn các thông tin có ích để lập báo cáo, phân tích tài chính, cung cấp cho việc ra các quyết định từ nội bộ hoặc từ các chủ thể quản lý bên ngoài (Nhà nước, cơ quan chủ quản, cơ quan chức năng quản lý Nhà nước, các nhà đầu tư, cho vay, tài trợ viện trợ...). Không thể hoàn thành được quá trình hạch toán, nếu kế toán không tổ chức thiết kế được bộ sổ kế toán với số lượng, kết cấu trong, ngoài và quy định mối liên hệ cũng như phương pháp ghi chép của bộ sổ kế toán. Như vậy sổ kế toán có những tác dụng khác nhau trên nhiều lĩnh vực quản lý cũng như thực hiện nghiệp vụ kế toán, trước trong và sau quá trình hoạt động kinh doanh thuộc một kỳ kế toán nhất định (tháng, quý, năm, tài chính).

9.1.2. Các loại sổ kế toán - nguyên lý kết cấu và nội dung phản ánh

Là một phương tiện để ghi chép có hệ thống thông tin kế toán trên cơ sở chứng từ gốc, chứng từ kế toán khác hợp lý, hợp pháp, sổ kế toán cần có nhiều loại để phản ánh tính đa dạng, phong phú của đối tượng hạch toán. Hệ thống hoá theo thời gian và theo đối tượng cụ thể tổng hợp hoặc chi tiết là đặc trưng cơ bản của sổ

xét cả về mục tiêu mở sổ cũng như cách thức kết cấu của sổ để ghi chép phản ánh đối tượng. Để sử dụng hệ thống các loại sổ có đặc trưng kết cấu, nội dung phản ánh và hình thức biểu hiện khác nhau, cần phải phân loại sổ theo tiêu thức riêng, từ đó có thể chọn cách mở sổ thích hợp, đảm bảo hiệu quả chung của công tác kế toán trên sổ và trong các giai đoạn tiếp theo.

- *Phân loại sổ theo phương pháp ghi, tính chất hệ thống hoá phản ánh số liệu ta có 3 loại sổ chủ yếu: Sổ Nhật ký, sổ Cái và sổ Nhật ký - Sổ Cái.*

Sổ Nhật ký là sổ mở để ghi các nghiệp vụ phát sinh theo thứ tự thời gian. Phương pháp ghi trên sổ Nhật ký là: Các nghiệp vụ sau khi đã được lập chứng từ hợp lý, hợp lệ, được sắp xếp theo thứ tự thời gian xảy ra nghiệp vụ để đăng ký ghi vào sổ Nhật ký. Đặc trưng cơ bản của sổ Nhật ký là: Tính thời gian của thông tin; không phân loại theo đối tượng phản ánh trên sổ; không phản ánh số dư đầu kỳ, cuối kỳ của tài khoản trên sổ Nhật ký; chỉ phản ánh số biến động của các đối tượng - gọi là sổ phát sinh; tính chất sao chụp nguyên vẹn thông tin từ chứng từ một cách có hệ thống. Mẫu Nhật ký thường có dạng cơ bản sau:

Đơn vị...			SỔ NHẬT KÝ				Mẫu số 1	
Địa chỉ...			Năm 199N					
Ngày vào sổ	Chứng từ		Diễn giải	Số hiệu tài khoản		Số tiền		Ghi chú
	Số hiệu	Ngày tháng		Nợ	Có	Nợ	Có	
			Cộng					

Sổ Nhật ký với chức năng lưu giữ lại lịch số liệu kế toán trên căn cứ chứng từ kế toán, nên theo thông lệ sổ Nhật ký được lưu trữ trong thời gian tối thiểu là 10 năm hoạt động liên tục của đơn vị kế toán.

Sổ Cái là sổ kế toán các nghiệp vụ phát sinh theo đối tượng phản ánh; mỗi đối tượng được phản ánh trên sổ cái riêng. Khác với

Nhật ký, ghi Sổ Cái là ghi số liệu kế toán liên quan đến một đối tượng hoặc tổng hợp, hoặc chi tiết (Sổ quỹ; Sổ tiền gửi ngân hàng; Sổ Cái tài khoản vật liệu; Sổ Cái tài sản cố định; Sổ Cái tài khoản doanh thu bán hàng...). Trên mỗi Sổ Cái (hoặc tờ rời hoặc sổ quyển, hoặc chi tiết, hoặc tổng hợp) đều thể hiện các đặc trưng cơ bản là: sổ mở cho một tài khoản hoặc một số tài khoản liên quan mật thiết với nhau; sổ ghi chép cả số dư và số biến động tăng, giảm của đối tượng mở sổ; Sổ ghi chép định kỳ, không ghi nhật ký; số liệu kế toán ghi chép trên sổ cái cũng là số liệu đã được phân loại và hệ thống hoá theo đối tượng (tài khoản hoặc chi tiêu quản lý được tính toán theo 1 số tài khoản...).

Sổ cái theo thông lệ không bắt buộc phải mở để thực hiện quy trình hạch toán. Tuy vậy việc sử dụng sổ cái trên thực tế có nhiều tác dụng về quản lý cũng như thực hiện nghiệp vụ hạch toán; ghi sổ cái sau khi ghi Nhật ký giúp cho việc tự kiểm soát hoạt động được tăng cường; làm cho việc xử lý thông tin cho quản lý về một đối tượng sẽ nhanh chóng hơn; bước ghi sổ cái tạo nhiều thuận lợi cho công tác kế toán cuối kỳ để lập các báo cáo số liệu nội bộ cũng như báo cáo tài chính cho người quản lý bên ngoài.

Mẫu sổ cái thường có kết cấu đơn giản như sau:

Đơn vị... **SỔ CÁI** Mẫu số 2

Địa chỉ:

Tài khoản: Tiền mặt.

Số hiệu: 111

Năm

Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản đối ứng	Số tiền		Ghi chú
Số hiệu	Ngày tháng			Nợ	Có	
		Số dư đầu kỳ				
		Số phát sinh trong kỳ				
						
						
		Tổng cộng		xxx	xxx	
		Số dư cuối kỳ		xxx		

Sổ liên hợp: Nhật ký sổ cái là sổ kết hợp kết cấu, nội dung và phương pháp phản ánh vừa theo thời gian, vừa theo hệ thống, trong sử dụng, sổ này có nhiều mẫu kết cấu khác nhau tùy theo hình thức sổ, song đặc trưng cơ bản của sổ Nhật ký sổ cái là: trên một trang sổ, trong một quá trình phản ánh, số liệu kế toán vừa được ghi theo thứ tự thời gian vừa được ghi theo đối tượng. Chúng từ khi vào sổ liên hợp này được sắp xếp phân loại theo thời gian và riêng cho từng đối tượng. Sổ Nhật ký sổ cái thường có tên đích danh cho đối tượng mở sổ, như: Nhật ký tài khoản quỹ, Nhật ký tiền gửi ngân hàng; Nhật ký mua hàng, Nhật ký bán hàng, Nhật ký chi phí, Nhật ký khách hàng, Nhật ký các nhà cung cấp v.v..

- *Phân loại sổ theo tiêu thức kết cấu bên trong của sổ, ta có các loại:* Kết cấu kiểu tài khoản (sổ cấu trúc hai bên); sổ kết cấu một bên Nợ (hoặc Có) của tài khoản; sổ kết cấu bản cờ.

Sổ kết cấu hai bên kiểu tài khoản: Sổ kiểu này có hai cách thiết kế: Cách thứ nhất là thiết kế đầy đủ thông tin cho sổ tiền Nợ, sổ tiền Có của một tài khoản. Trong ứng dụng, sổ kết cấu kiểu hai bên của tài khoản thường dùng để phản ánh những đối tượng thanh toán khi cần theo dõi một khoản nợ phát sinh được thực hiện ở các thời điểm khác nhau ghi trên các cơ sở chứng từ khác nhau. Mẫu sổ kết cấu theo cách 1 như sau:

SỔ NHẬT KÝ - TÀI KHOẢN

Tài khoản

Năm

NỢ					CÓ				
Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền Nợ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền Có
SH	NT				SH	NT			
		...							
		...							
		Cộng							

Theo cách thứ hai: Sổ kết cấu cả sổ tiền Nợ, Có của tài khoản có thể giản đơn bớt các cột định tính cần mở trên sổ cho đối tượng như: Chứng từ, diễn giải, tài khoản đối ứng. Số tiền Nợ, Có

của tài khoản hoặc đối tượng mở sổ khác được để một phía của sổ. Mẫu có thể như sau:

Đơn vị... **SỔ CÁI** Mẫu số 2
Địa chỉ...
Tài khoản: Tiền mặt. Số hiệu: 111

Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản đối ứng	Số tiền		Ghi chú
Số hiệu	Ngày tháng			Nợ	Có	
		Số dư đầu kỳ Số phát sinh trong kỳ				
		Tổng cộng Số dư cuối kỳ		xxx xxx	xxx	

Sổ kết cấu cột chi tiết theo một bên Nợ (hoặc Có) của tài khoản thường kết cấu dọc hoặc ngang khi thể hiện quan hệ đối ứng trên sổ.

Khi kết cấu một bên tiền của tài khoản theo kiểu dọc ta có mẫu sổ sau:

SỔ KẾ TOÁN (kiểu một bên) Mẫu số 5a
Năm...

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng với số tiền Nợ (Có) TK	Số tiền Nợ (Có)	Chi tiết Nợ TK (Có)				
SH	NT				Mục	Mục	Mục	Mục	...
		...							
		...							
		Cộng							

SỔ KẾ TOÁN (kiểu một bên)

Mẫu số 5b

Năm...

Số tháng/niên độ Ghi Nợ tài khoản ... Ghi Có các tài khoản sau	Tháng 1	Tháng 2	...	Tháng 12
1. Tài khoản ...				
2. Tài khoản ...				
... ..				
Cộng Nợ tài khoản				

Kiểu sổ kết cấu bên trong theo một bên của tài khoản thiết kế theo chiều ngang để thể hiện đối ứng chi tiết của số tiền cần phản ánh trên sổ, hoặc thể hiện chi tiết số tiền cho tài khoản (sổ kết cấu nhiều cột) ta có thể biểu diễn qua mẫu sau (Mẫu 5c)

Đơn vị...

SỔ KẾ TOÁN

Mẫu số 5c

Địa chỉ...

(kiểu nhiều cột đối ứng)

Năm

Ngày vào sổ	Chứng từ		Diễn giải	Ghi Có (Nợ) tài khoản ... đồng thời ghi Nợ (Có) tài khoản sau				Cộng số tiền Có (Nợ)
	Số hiệu	Ngày tháng		TK	TK	TK	TK	
			Cộng					

Sổ kết cấu kiểu bàn cờ: Theo nguyên tắc thiết kế sổ kiểu bàn cờ thì thường: Tài khoản đối ứng với nhau được quy tụ ở một ô bàn cờ của phần ghi số tiền. Như vậy, việc sắp xếp tài khoản ghi Nợ và tài khoản ghi Có phải để hai phía: dòng của sổ và cột của sổ: Có thể để tài khoản ghi Nợ ở dòng sổ và tài khoản ghi Có đối ứng ở

các cột của sổ hoặc ngược lại. Cách thiết kế này giảm bớt nhiều khối lượng ghi sổ, và phản ánh chỉ số tiền của một bên cho một tài khoản hoặc nhiều tài khoản. Mẫu sổ kiểu bàn cờ có thể biểu diễn dưới dạng sau:

SỔ KẾ TOÁN (kiểu bàn cờ)

Mẫu số 6

Năm...

Số thứ tự dòng	Tài khoản ghi Có (Nợ)	Tài khoản	Tài khoản	...	Cộng cột
	Tài khoản ghi Nợ (Có)				
1	1. Tài khoản ...				
2	2. Tài khoản ...				
3	3. Tài khoản ...				
	Cộng Nợ tài khoản				

Trên cơ sở nguyên lý kết cấu sổ kiểu bàn cờ, thực tế ứng dụng cho các mục đích phản ánh sẽ biến tướng mẫu số 6 cho từng trường hợp: mở bàn cờ để ghi một chỉ tiêu: Bán hàng, chi phí, kết quả... mở sổ bàn cờ cho một tài khoản: Tài khoản quỹ, tài khoản tiền gửi, tài khoản thanh toán...

- Căn cứ hình thức bên ngoài ta có các loại sổ: Sổ quyền, Sổ tờ rời.

- Căn cứ mức độ phản ánh số liệu trên sổ ta có các loại: Sổ kế toán chi tiết, sổ kế toán tổng hợp.

Sổ kế toán tổng hợp: Là sổ phản ánh số liệu kế toán đầy đủ (số dư, số phát sinh) tổng quát cho một đối tượng tài sản, nguồn vốn hoặc một hoạt động chi thu, kết quả, phân phối vốn... Sổ tổng hợp có một số đặc trưng cơ bản: Mở cho tài khoản tổng hợp, chỉ ghi chỉ tiêu tiền, ghi định kỳ, không ghi cập nhật; căn cứ ghi sổ tổng hợp có thể là chứng từ gốc hoặc có thể là chứng từ trung gian (chứng từ ghi sổ, bảng kê chứng từ...) hoặc có thể từ sổ sách trung gian (sổ chi tiết, sổ Nhật ký...), số liệu ở sổ tổng hợp thường được sử dụng để lập báo cáo định kỳ của kế toán. Sổ tổng hợp thường là các Sổ cái tài khoản.

Sổ chi tiết: Là sổ phản ánh thông tin chi tiết về một đối tượng (một tài khoản hoặc 1 chỉ tiêu phản ánh). Sổ chi tiết mở theo tài khoản chi tiết cấp 2, 3... Số liệu ghi sổ chi tiết có thể vì 2 mục đích: quản lý chi tiết đối tượng cần quản lý, để đối chiếu hoặc làm căn cứ ghi vào sổ tổng hợp (mục đích quản lý và mục đích nghiệp vụ kế toán).

Bởi mục đích mở sổ chi tiết chi phối, nên thường sổ chi tiết chỉ mở riêng cho 1 số đối tượng và có quan hệ chặt chẽ về trình tự, phương pháp ghi của sổ tổng hợp của đối tượng tương ứng. Trên thực tế, sổ chi tiết thường mở cho các đối tượng: Tiền ngoại tệ, vàng bạc đá quý, tài sản cố định, vật tư, hàng hoá, sản phẩm, chi phí, doanh thu, kết quả; thanh toán các đối tượng và các khoản nợ phải thu, phải trả...

Sổ chi tiết thường được sử dụng để mở các Nhật ký sổ cái phụ và nó có tác dụng lớn cho quản trị nội bộ và cung cấp tư liệu cho phân tích hoạt động tài chính của đơn vị hạch toán.

Mỗi cách thức phân loại nêu trên đều hình thành cơ sở lý luận cho việc ban hành chế độ cũng như vận dụng chế độ sổ cho mỗi loại doanh nghiệp và đơn vị kinh tế, quản lý; cần có sự kết hợp để tạo thành: Số lượng sổ, nội dung kết cấu sổ và hình thức kết cấu trong ngoài sổ, phù hợp với khả năng kế toán của đơn vị, phục vụ nhanh, nhiều, có lợi ích các thông tin cho quản lý trong, ngoài đơn vị.

9.1.3. Chu trình kế toán trên sổ kế toán

Sử dụng sổ kế toán là một kỹ thuật nghiệp vụ, để đảm bảo sự thống nhất ngôn ngữ trong biểu diễn các thông tin trên sổ; cần phải quy định các kỹ thuật: Mở sổ, ghi sổ, chữa sai sót trên sổ, chuyển sổ và khoá sổ kế toán; các kỹ thuật thực hành công tác kế toán trên sổ đảm bảo thực hiện chuẩn xác, thống nhất chu trình hạch toán kế toán; làm cho số liệu kế toán trên sổ trở thành ngôn ngữ của kinh doanh.

9.1.3.1. Mở sổ kế toán

+ Sổ kế toán quy định mở vào thời điểm đầu niên độ. đơn vị

kế toán phải mở đủ số lượng sổ, loại sổ cần mở theo nội dung, kết cấu của hình thức sổ nhất định. Các sổ mở cần đăng ký với cơ quan thuế và tài chính; sổ quyền phải có dấu giáp lai giữa 2 trang sổ liền nhau, phải đăng ký số trang sổ mở và đóng thêm nếu thiếu khi sử dụng.

+ Căn cứ mở sổ thường là căn cứ bằng cân đối kế toán đầu năm (nếu là đơn vị mới thành lập) hoặc dựa vào thực tế sổ sử dụng năm trước có kết hợp sự thay đổi bổ sung trong niên độ mở sổ.

+ Sổ mở được dùng trong suốt niên độ theo thông lệ quốc tế, niên độ sử dụng sổ sách mở là 12 tháng gồm 365 ngày; Việt Nam quy định niên độ tài chính để mở sổ là 12 tháng kể từ ngày 01-01 - N đến ngày 31-12-N.

+ Cuối sổ phải có các chữ ký quy định tính hợp pháp của sổ mở cũng như số liệu được ghi vào đó trong suốt niên độ.

9.1.3.2. Kỹ thuật ghi sổ

+ Sổ ghi theo đúng nội dung, kết cấu, tác dụng của mỗi loại sổ đã quy định khi mở sổ.

+ Sổ liệu ghi trên sổ phải chỉ rõ căn cứ chứng từ của nghiệp vụ hoặc ghi rõ nội dung số liệu chuyển sổ từ đâu.

+ Sổ liệu ghi trên sổ phải rõ, sạch và ghi liên tục, không được cách dòng để tránh điền thêm thông tin vào sổ.

+ Thông lệ quốc tế quy định: Số tiền dương của nghiệp vụ được ghi bằng mực xanh (đen) thường; còn số tiền điều chỉnh giảm (số âm) được ghi bằng mực đỏ để phân biệt và dễ xác định giá trị thực bằng tiền của chỉ tiêu.

+ Khi sửa sót số liệu đã ghi sai thì cần sửa sai theo quy định chung; đảm bảo đọc được và tính so sánh được của số liệu.

+ Việc ghi sổ kế toán được thực hiện liên tục trong niên độ, khi chuyển sang sổ do chưa kết thúc kỳ hạch toán chưa kết thúc niên độ thì phải ghi rõ "cộng mang sang" ở trang trước và ghi "cộng trang trước" ở trang tiếp liền sau.

+ Phải tuân thủ nguyên tắc ghi và nội dung cũng như phương pháp ghi sổ: nhật ký, sổ cái, sổ chi tiết, sổ bản cờ... nhằm không làm ảnh hưởng tới mối liên hệ ghi chép của hệ thống sổ kế toán của đơn vị và đảm bảo nguyên tắc kết chuyển số liệu ghi sổ và đối chiếu sổ khi cần thiết.

9.1.3.3. Kỹ thuật chữa sổ kế toán

Trong quá trình ghi chép sổ, có thể xảy ra sai sót ở những trường hợp khác nhau, sai sót có thể được phát hiện trong, sau kỳ hạch toán, niên độ kế toán. Các trường hợp xét tính chất có thể là:

- + Ghi sai các số liệu (số tiền hoặc số lượng hiện vật...) từ chứng từ các sổ (sổ ghi lớn hơn hoặc nhỏ hơn sổ thực).
- + Bỏ sót các nghiệp vụ ngoài sổ được phát hiện.
- + Ghi lặp lại nghiệp vụ đã ghi trên một sổ.
- + Ghi sai quan hệ đối ứng trên sổ.

Để đảm bảo số liệu kế toán khớp với thực tế tài sản, doanh thu, chi phí, kết quả... cần hết sức hạn chế những sai sót hoặc do vô tình, hoặc do hữu ý gây nên. Khi phát hiện được sai sót, dù ở thời điểm, thời kỳ nào, cần phải áp dụng các phương pháp chữa sổ theo những nguyên tắc thống nhất quy định. Các nguyên tắc chung làm cơ sở cho việc chữa sai sót, điều chỉnh lại sổ sách là:

Nguyên tắc 1: Phải thường xuyên đối chiếu sổ để phát hiện sớm trước khi cộng sổ, kết dư sổ, chuyển sổ giữa 2 kỳ kế toán, giữa 2 niên độ kế toán.

Nguyên tắc 2: Khi phát hiện sai cần tùy thuộc vào tính chất thời điểm phát hiện để dùng kỹ thuật chữa thích hợp. Trong bất kỳ cách chữa sổ nào cũng không được tẩy xóa làm mờ, mất, làm không rõ ràng số sai cần sửa.

Các kỹ thuật chữa sổ gồm có:

- *Cải chính số liệu trên sổ:* Phương pháp này thực chất là: dùng mực đỏ gạch ngang vào giữa dòng sai số sao cho không làm mất, làm không mờ số sai, sau đó ghi lại ghép ghi, số cần ghi đúng bằng mực xanh thường với cùng số hiệu chứng từ gốc. Người cải

chính phải ký số dòng chữa đúng. Kỹ thuật cải chính chỉ dùng khi mọi sai sót được phát hiện sớm, chưa cộng sổ.

- *Ghi bổ sung*: Phương pháp ghi bổ sung được sử dụng khi bỏ sót nghiệp vụ, ghi thiếu số liệu so với chứng từ hoặc thực tế kiểm kê trên sổ kế toán; sai sót được phát hiện sau khi cộng sổ; hoặc trước khi cộng sổ đều có thể sử dụng phương pháp này.

Cách ghi bổ sung là: dùng mực xanh (đen) thường ghi thêm định khoản sót, ghi số tiền chênh lệch thiếu với số hiệu, ngày tháng của chứng từ gốc đã lập khi phát sinh nghiệp vụ hoặc lập khi kiểm kê đối chiếu.

Ví dụ: Mua vật liệu nhập kho chưa trả nhà cung cấp.

- Chứng từ nhập đã ghi giá thực tế vật liệu: 86.000đ
- Đã ghi sai trên sổ con số: 68.000đ (ghi lộn số)
- Số ghi thiếu do ghi sai = $86.000đ - 68.000đ = 18.000đ$

Khi cộng sổ, đối chiếu sổ phát hiện và chữa như sau:

TK "Nhà cung cấp"		TK "Vật liệu"	
68.000	<u>Ghi số sai</u>	68.000	
	1		
18.000	<u>Ghi bổ sung</u>	18.000	
	2		

- *Ghi trị số âm trên sổ kế toán*:

Phương pháp ghi âm số liệu kế toán dùng để điều chỉnh giảm số tiền đã ghi trên sổ bằng mực đỏ trong các tình huống sai sót sau:

- + Số đã ghi trên sổ lớn hơn số thực kiểm kê hoặc số thực đã ghi trên chứng từ.
- + Ghi sai quan hệ đối ứng trên một trong các sổ tài khoản thuộc quan hệ đối ứng.

Ngoài ra phương pháp ghi giảm bằng mực đỏ còn được dùng trong sổ trường hợp ghi sổ vật tư hàng hoá mua tạm ghi theo giá tạm tính lớn hơn thực tế giá của tài sản.

Khi sử dụng phương pháp ghi đỏ cần chú ý đến trường hợp cụ thể để điều chỉnh sổ.

Nếu ghi thừa số tiền trên sổ thì cách chữa lại sổ đúng là: dùng mực đỏ ghi số thừa trên sổ theo đúng quan hệ đối ứng đã ghi, đồng thời ghi giải thích - điều chỉnh giảm cho nghiệp vụ nào.

Ví dụ: Mua vật liệu nhập kho chưa trả nhà cung cấp.

- Số tiền trên chứng từ ghi: 68.000đ
- Số tiền ghi sổ kế toán vật liệu: 86.000đ
- Số thừa trên sổ kế toán là: 18.000đ

Chữa số tiền thừa bằng ghi số âm

TK "Nhà cung cấp"		TK "Vật liệu"	
68.000	<u>Ghi sai</u>	68.000	
	<u>Chữa số</u>		
(18.000)	bằng mực đỏ	(18.000)	

Nếu sai định khoản hoặc ghi trùng định khoản trên sổ ta chữa như sau: dùng mực đỏ ghi lại định khoản sai hoặc trùng, sau đó dùng mực thường ghi lại định khoản đúng; chú ý giữ nguyên số hiệu chứng từ và các căn cứ ghi sổ khác.

Ví dụ: Doanh nghiệp dùng tiền mặt trả tiền mua vật liệu cho người bán với số tiền: 1.500.000đ

Trên sổ kế toán tiền mặt đã ghi là:

Nợ TK "Thanh toán với khách hàng": 1.500.000đ

Có TK "Tiền mặt": 1.500.000đ

Khi phát hiện sửa sổ như sau bằng mực đỏ:

Nợ TK "Thanh toán với khách hàng": (1.500.000đ)

Có TK "Tiền mặt": (1.500.000đ)

Sau đó ghi lại định khoản đúng bằng mực thường:

Nợ TK "Thanh toán với nhà cung cấp": 1.500.000đ

Có TK "Tiền mặt": 1.500.000đ

Thể hiện trên sổ kế toán "Tiền mặt" như sau:

Đơn vị...

SỐ QUỸ TIỀN MẶT

Mẫu số 4

Địa chỉ...

Số hiệu:.....

Năm 199N

Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản đối ứng	Số tiền		Ghi chú
SH	NT			Nợ	Có	
100	5/N	Trả tiền mua vật tư	131		1.500.000	
		Trả tiền mua vật tư	131		(1.500.000)	
....		Trả tiền mua vật tư	331		0)	
..					1.500.000	
		Tổng cộng				

9.1.3.4. Kỹ thuật khoá sổ

+ Khoá sổ kế toán thường được thực hiện vào ngày cuối cùng của niên độ tài chính; giữa các kỳ báo cáo và xác định kết quả (tháng, quý, 6 tháng) trong niên độ, kế toán cũng có thể tạm cộng sổ, kết dư tài khoản sổ (nếu có), để kiểm tra số liệu lên các báo cáo cần thiết theo yêu cầu. Thuật ngữ khoá sổ để chỉ một công việc kế toán làm vào ngày cuối năm, để chuẩn bị cho việc mở sổ của năm tiếp theo.

+ Trước khi khoá sổ kế toán, cần phải thực hiện các công việc ghi sổ, điều chỉnh, kiểm tra đối chiếu cần thiết để xác định đúng các chỉ tiêu báo cáo cho toàn niên độ: Ghi nốt các nghiệp vụ phát sinh, điều chỉnh các khoản phải trả và chi phí trả trước, lợi nhuận thu trước của năm sau... kiểm tra đối chiếu số kiểm kê với số liệu trên sổ tài sản, sổ nợ đối chiếu với các đối tượng thanh toán (người mua, người bán, ngân sách, cấp trên, bên liên doanh, người nhận tín dụng và cấp tín dụng...).

+ Khi khoá sổ ta tiến hành cộng sổ, tính số dư trên tài khoản, kiểm tra độ chính xác số liệu, sau đó thực hiện bút toán khoá sổ: chuyển cột của số dư tài khoản:

Nợ TK A

Có TK A

Khi chuyển cột số dư tài khoản trên sổ, ta vẫn phải ghi đúng tính chất dư của tài khoản - Dư Nợ (Có).

Ví dụ: Cho tài khoản sổ cái - Nguyên vật liệu

- Số dư Nợ đầu kỳ: 10.000.000đ
- Tổng cộng phát sinh Nợ: 100.000.000đ
- Tổng cộng phát sinh Có: 95.000.000đ
- Số dư Nợ ngày 31-12 (số kiểm kê đối chiếu): 15.000.000đ

Ta thể hiện trên tài khoản sổ cái TK "Nguyên vật liệu"

TK 152-NVL - Tháng thứ 12/N

<i>SDDK</i>	<i>10.000.000</i>	
<i>Cộng: 100.000.000</i>		<i>Cộng: 95.000.000</i>
		<i>SD Nợ: 15.000.000</i>
<i>Tổng nợ: 110.000.000</i>		<i>Tổng Có: 110.000.000</i>

Sang niên độ kế toán sau, ta chuyển ghi số dư đầu năm của tài khoản "Nguyên vật liệu" về cột "Nợ" của sổ tài khoản. Trên sổ tài khoản "Nguyên vật liệu" ta có thực tế ví dụ khoá và mở sổ của tài khoản là:

SỐ CÁI

(Đơn vị:

Tài khoản Nguyên vật liệu

1000đ)

Năm N

Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản đối ứng	Số tiền		Ghi chú
Số hiệu	Ngày tháng			Nợ	Có	
		Số dư đầu kỳ	x	10.000		
		Cộng số phát sinh		100.000	95.000	
		Số dư nợ ngày 31 - 12		15.000		
		Tổng cộng số khoá sổ		110.000	110.000	
Năm N + 1						
		Số dư đầu năm		15.000		
				0		

9.2. CÁC HÌNH THỨC SỔ KẾ TOÁN CƠ BẢN

9.2.1. Khái niệm hình thức sổ kế toán và các đặc trưng cơ bản của hình thức sổ

Công tác kế toán trong một đơn vị hạch toán, đặc biệt là trong các doanh nghiệp, thường nhiều và phức tạp không chỉ thể hiện ở số lượng các phần hành, mà còn ở mỗi phần hành kế toán cần thực hiện; do vậy đơn vị hạch toán cần thiết phải sử dụng nhiều loại sổ sách khác nhau: về loại, kết cấu nội dung cũng như phương pháp hạch toán; tạo thành một hệ thống sổ; mà trong đó các loại sổ được liên hệ với nhau một cách chặt chẽ theo trình tự hạch toán của mỗi phần hành. Mỗi hệ thống sổ kế toán được xây dựng là một hình thức tổ chức sổ nhất định mà doanh nghiệp cần phải có thể thực hiện công tác kế toán.

Vậy, hình thức sổ kế toán là một hệ thống các loại sổ kế toán, có chức năng ghi chép, kết cấu nội dung khác nhau, được liên kết với nhau trong một trình tự hạch toán trên cơ sở của chúng từ gốc.

Các doanh nghiệp khác nhau về loại hình, quy mô và điều kiện kế toán sẽ hình thành cho mình một hình thức tổ chức sổ kế toán khác nhau. Có thể dựa vào các điều kiện sau để xây dựng hình thức sổ kế toán cho một đơn vị hạch toán.

- *Điều kiện 1:* Đặc điểm và loại hình sản xuất cũng như quy mô sản xuất.
- *Điều kiện 2:* Yêu cầu và trình độ quản lý hoạt động kinh doanh của mỗi đơn vị.
- *Điều kiện 3:* Trình độ nghiệp vụ và năng lực của cán bộ kế toán.
- *Điều kiện 4:* Điều kiện và phương tiện vật chất hiện có của đơn vị.

Đặc trưng cơ bản để phân biệt và định nghĩa được các hình thức kế toán khác nhau là ở:

- Số lượng sổ cần dùng.

- Loại sổ sử dụng.
- Nguyên tắc kết cấu các chỉ tiêu dòng, cột sổ.
- Trình tự hạch toán trên sổ ở đơn vị.

Trong đó số lượng và loại sổ sẽ chi phối nguyên tắc kết cấu nội dung cũng như phương pháp, trình tự ghi sổ của mỗi hình thức sổ. Do tính đa dạng của đơn vị kinh doanh mà thực tế có rất nhiều hình thức tổ chức hệ thống sổ khác nhau. Song quy lại cho tới nay có 4 hình thức sổ cơ bản có thể lựa chọn và vận dụng.

- Hình thức Nhật ký chung.
- Hình thức sổ Nhật ký - Sổ cái
- Hình thức sổ Chứng từ ghi sổ
- Hình thức sổ Nhật ký - Chứng từ.

9.2.2. Hình thức sổ Nhật ký chung

Nhật ký chung là hình thức kế toán đơn giản, thích hợp với mọi đơn vị hạch toán, đặc biệt có nhiều thuận lợi khi ứng dụng máy tính trong xử lý thông tin kế toán trên sổ.

Đặc trưng cơ bản của hình thức sổ kế toán Nhật ký chung:

- Số lượng sổ sách của hình thức gồm: Sổ Nhật ký, Sổ cái và các sổ chi tiết cần thiết.
- Kết cấu nội dung của mỗi loại sổ trong hình thức này như sau:

* *Sổ Nhật ký*: Sổ Nhật ký của hình thức này thường có 2 mục đích phản ánh: Phản ánh chung cho mọi đối tượng - gọi là sổ Nhật ký chung, phản ánh riêng cho một số đối tượng chủ yếu có mật độ phát sinh lớn và có tầm quan trọng đối với hoạt động của đơn vị, cần có sự theo dõi riêng để cung cấp thông tin nhanh cho quản lý nội bộ - gọi là Nhật ký đặc biệt, hay Nhật biên hay có thể gọi là Nhật ký tài khoản.

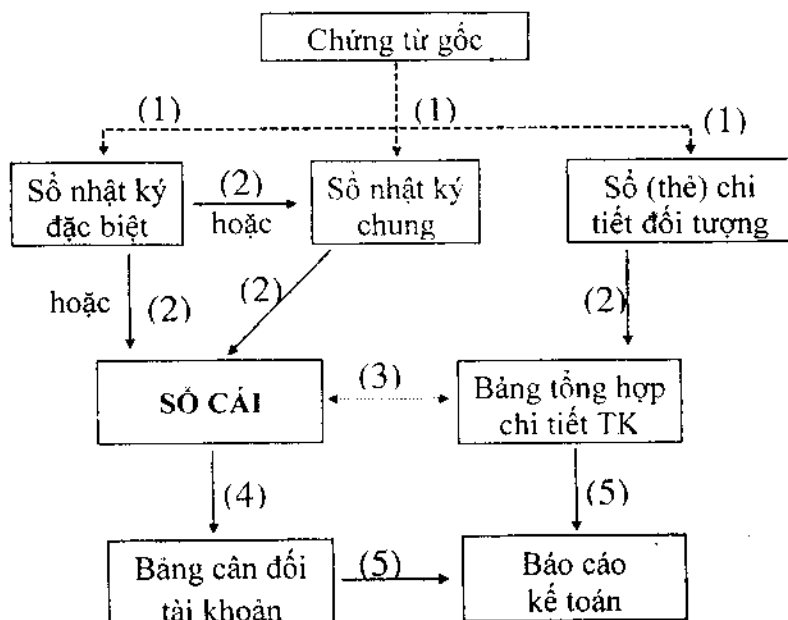
Nhật ký chung là sổ Nhật ký chủ yếu, quản lý toàn bộ số liệu kế toán của đơn vị trong một niên độ kế toán; được sử dụng để phản ánh các nghiệp vụ phát sinh không phân biệt của đối tượng nào, theo thứ tự thời gian và ghi kết chuyển vào sổ liệu của các nhật

- Sổ cái được ghi sau sổ Nhật ký xét trên góc độ thứ tự phản ánh các nghiệp vụ phát sinh đã được chứng từ hoá.
- Sổ cái ghi theo từng đối tượng ứng với mỗi tài khoản cần mở.
- Ghi sổ cái được thực hiện theo từng nghiệp vụ đã ghi trên Nhật ký (Nhật ký chung hoặc Nhật ký đặc biệt - Nhật biên, Nhật ký tài khoản...).
- Cơ sở ghi sổ cái là sổ Nhật ký chung.
- Cách ghi sổ cái: Là nhật số liệu theo đối tượng trên sổ Nhật ký để ghi vào sổ cái của đối tượng đó. Trên sổ cái tài khoản cần ghi chú trang Nhật ký phản ánh số liệu đã ghi, để tiện kiểm tra, đối chiếu số ngày cuối kỳ.
- Mẫu sổ cái của hình thức Nhật ký chung được thiết kế theo dạng sau:

Đơn vị... **SỔ CÁI**
Địa chỉ... Tài khoản:..... Số hiệu:.....
Năm

Ngày tháng vào sổ	CT		Diễn giải	Đối chiếu nhật ký		Số tiền		Ghi chú
	SH	N T		Trang	Dòng	Nợ	Có	
			Số dư đầu kỳ					
			Cộng: Số dư cuối kỳ					

Quy trình hạch toán trên hệ thống sổ kế toán đã mở theo hình thức nhật ký chung thể hiện qua sơ đồ sau:



Ghi chú:

- > (1): Ghi thường xuyên trong kỳ.
- > (2), (4), (5): Ghi ngày cuối kỳ.
- > (3): Đối chiếu số liệu cuối kỳ.

* *Bảng cân đối tài khoản* là bước kiểm tra số liệu ghi từ nhật ký vào sổ cái trước khi lập các báo cáo. Bảng cân đối tài khoản - còn gọi là bảng đối chiếu số dư và số phát sinh - có thể lập theo tài khoản tổng hợp hoặc lập theo tài khoản chi tiết cấp 2, 3... Dù chi tiết hay tổng hợp, bảng cân đối tài khoản đều có mẫu sau:

BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN

(Tổng hợp hoặc chi tiết)

Tháng... (Quý... năm...)

Số hiệu tài khoản	Tên gọi tài khoản	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
	Tổng cộng:	10.000	10.000	60.000	60.000	15.000	15.000

9.2.3. Hình thức sổ Nhật ký - Sổ cái

Hình thức ghi sổ Nhật ký - Sổ Cái là hình thức kế toán trực tiếp, đơn giản bởi đặc trưng về số lượng sổ, loại sổ, kết cấu sổ cũng như đặc trưng về trình tự hạch toán. Trên góc độ kế toán tổng hợp, hình thức sổ kế toán Nhật ký sổ cái có đặc điểm:

- Số lượng và loại sổ: Một sổ Nhật ký - Sổ cái và số lượng sổ (thẻ) chi tiết cho một số đối tượng cần thiết giống như các hình thức sổ kế toán khác.

- Nội dung, kết cấu sổ tổng hợp - Nhật ký - Sổ cái là:

- + Hạch toán trên Nhật ký - sổ cái được thực hiện vừa theo thứ tự thời gian, vừa theo hệ thống cho từng tài khoản riêng biệt.

- + Các tài khoản sổ cái được trình bày trên cùng 1 trang sổ: Nhật ký - Sổ cái.

- + Cơ sở ghi Nhật ký - Sổ cái là chứng từ gốc hoặc bảng kê chứng từ gốc cùng loại.

- + Ghi Nhật ký - Sổ cái tiến hành thường xuyên và đồng thời cả phần thông tin: thời gian và phần thông tin số liệu của 1 tài khoản (đối tượng hạch toán).

Mẫu sổ Nhật ký - Sổ cái có thể dưới dạng sau:

Đơn vị...

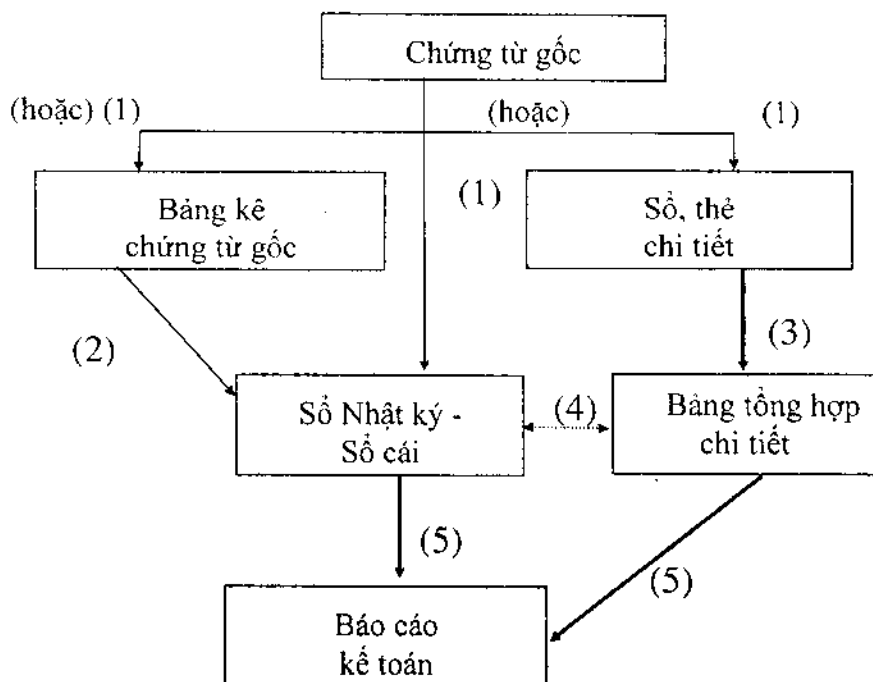
sổ nhật ký - sổ cái

Địa chỉ...

Năm 199N

Ngày tháng vào sổ	Chứng từ		Diễn giải	Tổng số tiền phát sinh	TK...		TK...	
	SH	N T			Nợ	Có	Nợ	Có
			Số dư đầu kỳ ... Cộng số dư cuối kỳ n Số dư đầu kỳ (n + 1) ...					

- Trình tự hạch toán theo hình thức sổ Nhật ký - Sổ cái mô tả theo sơ đồ sau:



Giải thích:

- 1, 2: Ghi thường xuyên.
- 3, 5: Ghi ngày cuối kỳ.
- > 4: Đối chiếu sổ chi tiết - với sổ tổng hợp.

* Bước (1) lập bảng kê chứng từ gốc: Chỉ dùng khi một loại chứng từ gốc có số lượng đã lập nhiều trong định kỳ vào sổ Nhật ký - Sổ cái thì để giảm khối lượng vào sổ, ta phải lập bảng kê chứng từ, lấy số tổng cộng ghi một lần trên sổ tổng hợp.

- Ưu, nhược điểm và điều kiện áp dụng hình thức ghi sổ "Nhật ký - Sổ cái". Hạch toán theo hệ thống sổ của hình thức Nhật ký - Sổ cái rất đơn giản, số lượng sổ ít, nên khối lượng ghi sổ ít, số liệu kế toán tập trung, cho biết cả hai chỉ tiêu: Thời gian và phân loại theo đối tượng ngay trên một dòng ghi, kỳ ghi sổ trên một quyển sổ.

Tuy vậy hình thức sổ có hạn chế lớn là: ghi trùng lặp trên một dòng ghi: tổng sổ, sổ tiền đối ứng ghi trên các tài khoản quan hệ đối ứng; tài khoản được liệt kê ngang sổ, vì vậy khuôn khổ sổ sẽ kông kên, khó bảo quản trong niên độ; số lượng sổ tổng hợp chỉ có một quyển nên khó phân công lao động kế toán cho mục đích kiểm soát nội bộ.

Điều kiện vận dụng: Nếu đơn vị có ít tài khoản sử dụng, ít lao động kế toán, khối lượng nghiệp vụ phát sinh không nhiều, trình độ kế toán thấp thì áp dụng hình thức sổ Nhật ký - Sổ cái là có hiệu quả, không ảnh hưởng đến tốc độ cung cấp thông tin kế toán cho quản lý và độ chính xác của số liệu đã ghi.

9.2.4. Hình thức sổ "Chứng từ - ghi sổ"

Hình thức kế toán chứng từ ghi sổ được hình thành sau các hình thức: Nhật ký chung và Nhật ký sổ cái, thể hiện bước phát triển cao hơn trong lĩnh vực thiết kế hệ thống sổ đạt mục tiêu hợp lý hoá cao nhất trong hạch toán kế toán trên các mặt.

- Tách việc ghi nhật ký với việc ghi sổ cái thành hai bước công việc độc lập, kế thừa để tiện cho phân công lao động kế toán, khắc phục những hạn chế của hình thức Nhật ký sổ cái.

- Sử dụng phổ biến sổ Nhật ký tài khoản để hạch toán hàng ngày theo cả hai hướng: thông tin về thời gian phát sinh nghiệp vụ và thông tin phân loại cho từng loại đối tượng: (Loại nghiệp vụ - loại chứng từ gốc; loại chỉ tiêu; loại tài khoản v.v.).

Đặc trưng cơ bản của hình thức sổ chứng từ ghi sổ thể hiện ở: Số lượng, kết cấu nội dung sổ, trình tự các bước ghi sổ từ chứng từ gốc cho đến các báo cáo kế toán và ưu nhược điểm dẫn đến các điều kiện vận dụng hệ thống sổ của hình thức này.

- Số lượng và loại sổ dùng: Trong hình thức chứng từ - ghi sổ sử dụng các sổ tổng hợp chủ yếu sau:

- + Sổ chứng từ - ghi sổ - Sổ Nhật ký tài khoản.
- + Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ - Nhật ký tổng quát.
- + Sổ cái tài khoản - Sổ tổng hợp cho từng tài khoản.

+ Sổ chi tiết cho một số đối tượng - giống như các hình thức sổ kế toán khác - gọi là sổ cái phụ.

- Nội dung kết cấu của từng loại sổ chủ yếu và mục đích sử dụng:

+ Sổ "Chứng từ ghi sổ": Là sổ khác biệt so với các hình thức kế toán khác, vì vậy dùng tên sổ đặt tên cho toàn bộ hệ thống sổ.

Sổ "Chứng từ ghi sổ" có nhiều dạng và nội dung phản ánh: Chứng từ ghi sổ lập trên cơ sở tập hợp theo loại chứng từ gốc có cùng một nội dung kinh tế (phiếu thu, phiếu chi, phiếu nhập, phiếu xuất, hoá đơn bán hàng...). Chứng từ ghi sổ có thể lập theo tài khoản (Tài khoản tiền mặt, tài khoản vật liệu, tài khoản giá vốn hàng bán, tài khoản danh thu bán hàng, tài khoản xác định kết quả v.v..) hoặc cũng có thể lập theo chỉ tiêu báo cáo nội dung (chỉ tiêu chi phí sản phẩm, chỉ tiêu hàng gửi bán; chỉ tiêu doanh thu, chi phí, kết quả; chỉ tiêu - phân phối thu nhập...).

Kỹ thuật kế toán trên sổ "Chứng từ ghi sổ" là: Trước hết phải xác định nội dung mở chứng từ ghi sổ theo mục đích phản ánh; sau đó tùy tính chất phát sinh nghiệp vụ của đối tượng mở "Chứng từ ghi sổ" để xác định định kỳ ghi chứng từ - ghi sổ (hàng ngày, sau 3, 5, 7, 10, 15... ngày; hoặc sau tháng, quý...).

Ví dụ: Một doanh nghiệp quy định kỳ lập và ghi sổ chứng từ ghi sổ như sau:

+ Chứng từ ghi sổ: Tiền mặt, TGNH lập định kỳ ngày.

+ Chứng từ - ghi sổ: Vật tư, mua, bán lập định kỳ 5 ngày/lần.

+ Chứng từ chi phí sản xuất, tính giá sản phẩm sản xuất và tập hợp chi phí kết chuyển: định kỳ ghi sổ sau mỗi tháng.

+ Chứng từ về tài sản cố định tăng, giảm lập định kỳ quý, năm.

Sổ chứng từ ghi sổ là Nhật ký phân loại theo chứng từ, tài khoản hoặc chỉ tiêu báo cáo quản lý, nên phải đạt được các mục tiêu sau: Thứ nhất là tổng hợp theo định kỳ các số liệu kế toán từ chứng từ gốc để giảm khối lượng ghi sổ cái; Hai là: định hướng sẵn

quan hệ ghi sổ cái của các chứng từ gốc liệt kê trên chứng từ - ghi sổ; *Ba là*: tạo điều kiện đối chiếu, kiểm tra số liệu của sổ cái để đảm bảo tính khách quan của số liệu, tình hình kinh doanh của đơn vị.

Mẫu chứng từ ghi sổ được thiết kế thống nhất theo dạng sau:

CHỨNG TỪ - GHI SỔ

Ngày 10 tháng 1 năm N - Số hiệu: 005

Diễn giải	Tài khoản đối ứng		Số tiền	Ghi chú
	Nợ	Có	(đồng)	
Nhập kho NVL chính A	15211	331	1.004.400	
	15223	331	250.000	
Nhập kho VLP B	15224	111	80.000	
Nhập kho VLP C				
Cộng			1.334.400	

Kèm theo 03 phiếu nhập kho:

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Chứng từ ghi sổ phải đính kèm chứng từ gốc mới có giá trị pháp lý để ghi tiếp vào các sổ tổng hợp khác. Số hiệu của chứng từ ghi sổ là số thứ tự của chứng từ được lập và đăng ký trên sổ "Tổng Nhật ký - sổ đăng ký chứng từ - ghi sổ".

Ngày tháng ghi trên chứng từ ghi sổ là ngày tháng vào Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ.

Chứng từ ghi sổ là căn cứ duy nhất để vào sổ cái của hình thức kế toán "Chứng từ ghi sổ", sau khi đảm bảo ghi đủ các yếu tố trên mẫu cho.

+ Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ: Là sổ tổng Nhật ký có chức năng: thứ nhất là ghi các chứng từ ghi sổ theo thứ tự thời gian đăng ký chứng từ ghi sổ. Thứ hai là: Lưu giữ và quản lý tập trung số liệu kế toán theo thời gian ghi Nhật ký. Thứ ba là làm căn cứ đối chiếu

số liệu với sổ cái.

Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ ghi đơn; không tái thể hiện quan hệ đối ứng của nghiệp vụ đã lập trên chứng từ ghi sổ. Tác dụng lưu trữ số liệu kế toán là tác dụng bao trùm của loại sổ Tổng Nhật ký này.

Mẫu sổ đăng ký chứng từ ghi sổ có dạng sau:

Bộ (sổ)... **SỔ ĐĂNG KÝ CHỨNG TỪ GHI SỔ**
 Đơn vị... Năm: N

Chứng từ - ghi sổ		Số tiền (đồng)	Chứng từ - ghi sổ		Số tiền
Số hiệu	Ngày tháng		Số hiệu	Ngày tháng	
-	-	-	-	-	-
005	10/1	1.334.000	-	-	-
			-		
			-		
Cộng		XXX	- Cộng tháng - Lũy kế tới tháng báo cáo		XXX

Sổ chứng từ ghi sổ sau khi đăng ký vào sổ "Đăng ký chứng từ ghi sổ" có mẫu trên, mới hoàn thành nội dung phản ánh để tiếp tục ghi sổ cái của hình thức.

+ Sổ cái của hình thức chứng từ - ghi sổ

Sổ cái là sổ mở riêng cho từng tài khoản sử dụng, sổ cái của hình thức kế toán này có thể chi tiết theo tài khoản cấp 2, 3... (nếu bắt buộc); cơ sở duy nhất để ghi sổ cái là: Các chứng từ ghi sổ đã lập và hoàn thành các yếu tố cấu thành trên kết cấu sổ. Sổ cái có thể ghi theo định kỳ ghi chứng từ ghi sổ, có thể ghi một lần vào ngày cuối kỳ báo cáo. Số liệu trên sổ cái được đối chiếu với sổ "Đăng ký chứng từ ghi sổ", sổ chi tiết lập riêng cho cùng đối tượng phản ánh trên trang sổ cái.

Sổ cái của hình thức chứng từ ghi sổ có mẫu theo kiểu một bên hoặc sử dụng mẫu sổ có kết cấu sau: (kết cấu 2 bên kiểu bàn cờ).

SỔ CÁI

Tài khoản: Số hiệu:

Tài khoản: Số hiệu:

Năm: ...

Ngày tháng ghi số	Chứng từ ghi số		Diễn giải	Tài khoán đối ứng	Tổng số tiền		Tài khoản cấp 2					
	Số hiệu	Ngày tháng			Nợ	Có	Tài khoản ...		Tài khoản ...		...	
							Nợ	Có	Nợ	Có		
			Dư đầu kỳ									
			...									
			...									
			...									
			Cộng phát sinh									
			Số dư cuối kỳ n									
			Số dư đầu kỳ (n + 1)									

Số dư đầu năm:

S

Ổ CÁI

Tài khoản: Số hiệu:

Ngày tháng ghi số	Chứng từ ghi số		Ghi Nợ tài khoản ... Ghi Có các tài khoản				Ngày tháng ghi số	Chứng từ ghi số		Ghi Có tài khoản ... Ghi Nợ các tài khoản			
	SH	NT	...					SH	N T	...			
			TK. ..	TK. ..	...	Cộng nợ tài khoản				TK ...	TK. ..	...	Cộng Có tài khoản
Cộng phát sinh Lũy kế tới kỳ báo cáo Số dư cuối kỳ							Cộng phát sinh Lũy kế tới kỳ báo cáo Số dư cuối kỳ						

Ưu nhược điểm và điều kiện vận dụng của hình thức sổ kế toán chứng từ ghi sổ.

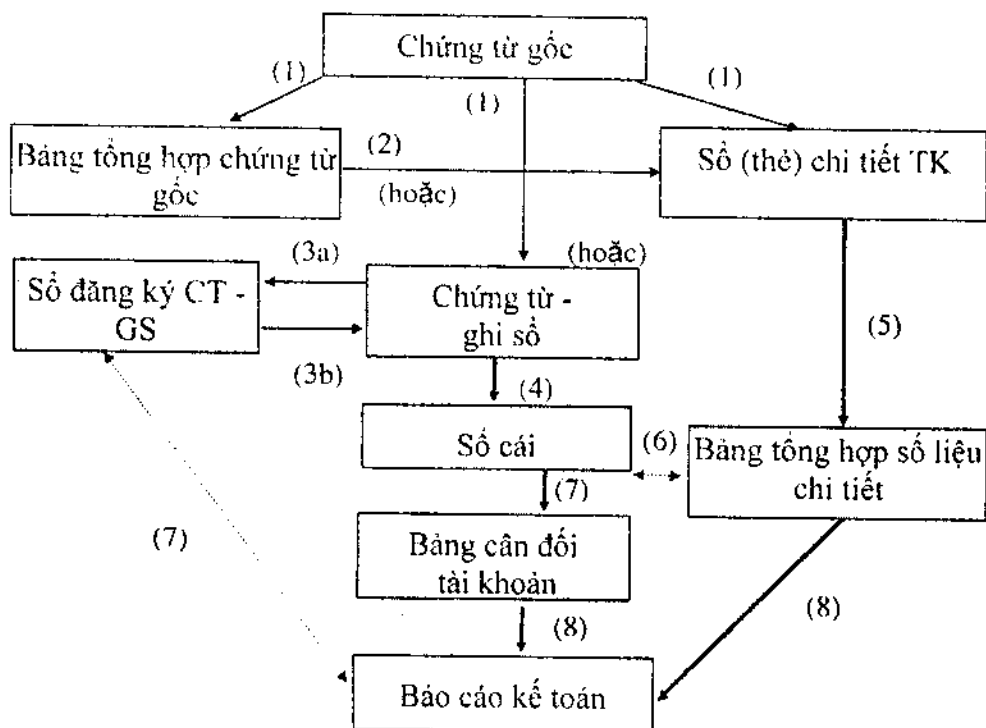
Hình thức sổ kế toán chứng từ ghi sổ có ưu điểm cơ bản là ghi chép đơn giản, kết cấu sổ dễ ghi, thống nhất cách thiết kế sổ Nhật ký và Sổ cái, số liệu kế toán dễ đối chiếu, dễ kiểm tra, sổ nhật ký tờ rời cho phép thực hiện chuyên môn hoá được lao động kế

toán trên cơ sở phân công lao động. Mặc dù vậy hình thức sổ kế toán chứng từ ghi sổ vẫn chưa khắc phục được nhược điểm ghi chép trùng lặp của các hình thức sổ kế toán ra đời được sử dụng trước nó.

Hình thức sổ kế toán chứng từ ghi sổ thích hợp với mọi loại quy mô đơn vị sản xuất - kinh doanh và đơn vị quản lý cũng như đơn vị hành chính sự nghiệp. Kết cấu đơn giản nên phù hợp với cả điều kiện lao động kế toán thủ công và lao động kế toán bằng máy.

- Quy trình hạch toán trên hệ thống sổ kế toán của hình thức "Chứng từ - ghi sổ" mô tả theo sơ đồ sau:

Sơ đồ: Hình thức hạch toán chứng từ - ghi sổ



Ghi chú: các ký hiệu và thứ tự ghi sổ:

- 1, 2, 3 (a, b), 4: Ghi thường xuyên trong kỳ báo cáo.
- 5, 7, 8: Ghi ngày cuối kỳ.
- ↔ 6, 7: Đối chiếu số liệu cuối kỳ.

9.2.5. Hình thức sổ kế toán "Nhật ký - chứng từ"

Nguyên tắc kế toán cơ bản trong hình thức Nhật ký - chứng từ là:

Nguyên tắc 1: Tập hợp và hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh hàng ngày trên sổ nhật ký theo số tiền bên (Có) của tài khoản kết hợp phân tích các tài khoản ghi (Nợ) có quan hệ đối ứng với số tiền phát sinh (Có). Cuối kỳ hệ thống hoá số phát sinh (Nợ) của tài khoản từ sổ Nhật ký trong mối quan hệ chi tiết với các tài khoản ghi (Có) đối ứng với tiền ghi (Nợ) của tài khoản. Như vậy theo nguyên tắc này, sổ Nhật ký ghi chi tiết đối ứng cho số tiền Có của tài khoản và số cái sẽ ghi chi tiết đối ứng cho số tiền phát sinh (Nợ) của chính tài khoản đó. Gọi nguyên tắc 1 là *nguyên tắc phản ánh một bên của tài khoản trên Nhật ký và trên sổ cái*.

Nguyên tắc 2: Kết hợp trong một bút toán ghi việc phản ánh nghiệp vụ theo thời gian phát sinh và theo hệ thống: hạch toán tổng hợp và hạch toán chi tiết.

Nguyên tắc 3: Nhật ký - chứng từ và các sổ phụ của Nhật ký - chứng từ có thể mở chuyên dùng hoặc mở chung cho nhiều đối tượng khác nhau có quan hệ với nhau theo chỉ tiêu phản ánh.

Nguyên tắc 4: Sổ sách trong hình thức Nhật ký - chứng từ đều thiết kế mẫu sẵn theo quan hệ đối ứng có thể cho đối tượng mở sổ. Mẫu sổ đều in sẵn và ban hành mẫu thống nhất.

Hình thức sổ kế toán nhật ký chứng từ có đặc trưng riêng biệt về: số lượng, loại sổ, kết cấu nội dung và trình tự ghi như sau:

- Số lượng các loại sổ kế toán sử dụng
- + Sổ Nhật ký - chứng từ: 10 Nhật ký - chứng từ.

Trong đó:

Nhật ký 1 - Tiền mặt

Nhật ký 2 - TGNH

Nhật ký 3 - Tiền đang chuyển

Nhật ký 4 - Nhật ký tiền vay tín dụng

Nhật ký 5 - Nhà cung cấp

Nhật ký 6 - Nhật ký hàng mua

Nhật ký 7 - Nhật ký chi phí sản xuất

Nhật ký 8 - Bán hàng, xác định kết quả

Nhật ký 9 - TSCĐ

Nhật ký 10 - Nhật ký chung cho các đối tượng còn lại.

+ Sổ kê: 11 sổ kê, trong đó phục vụ cho việc ghi sổ nhật ký được gọn nhẹ, nhanh chóng, các bảng kê thường sử dụng có:

BK 1 - Tiền mặt (ghi Nợ)

BK 2 - TGNH (ghi Nợ)

BK 3 - Tính giá vật liệu, CCDC

BK 4 - Chi phí sản xuất theo phân xưởng

BK 5 - Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp và chi phí xây dựng cơ bản

BK 6 - Chi phí trả trước và phải trả

BK 8 - Nhập, xuất, tồn kho hàng hoá, sản phẩm

BK 9 - Tính giá sản phẩm, hàng hoá

BK 10 - Hàng gửi bán

BK 11 - Khách hàng.

+ Sổ phân bổ: Sử dụng để chia chi phí cho đối tượng chịu phí theo công dụng và mục đích chi phí. Bảng (sổ) phân bổ thường dùng để hạch toán trước ghi ghi BK chi phí. Thuộc sổ phân bổ có 4 sổ:

BPB 1 - Tiền lương và khoản trích theo lương

BPB 2 - Vật liệu, công cụ, DC

BPB 3 - Khấu hao TSCĐ

BPB 4 - Chi phí sản xuất phụ phù trợ.

+ Sổ chi tiết: Gồm 6 sổ chi tiết được quy định sẵn kết cấu để phục vụ ghi BK hoặc Nhật ký - chứng từ. Đó là các sổ chi tiết sau:

SCT 1 - Tiền vay tín dụng - NKCT(4)

SCT 2 - Chi tiết nhà cung cấp - NKCT(5)

SCT 3 - Chi tiết bán hàng

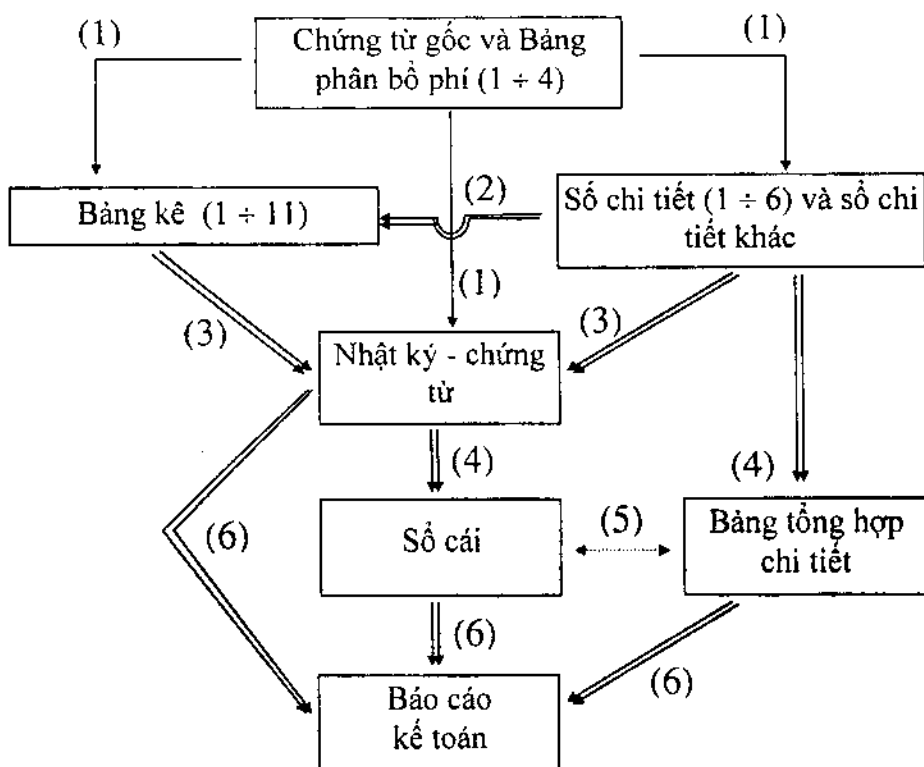
SCT 4 - Chi tiết khách hàng - BK11 - NKCT(8)

SCT 5 - TSCĐ - NKCT(9)

SCT 6 - Các đối tượng còn lại - NKCT(10)

- Trình tự ghi sổ trong hình thức kế toán Nhật ký - chứng từ.

Sơ đồ: Hạch toán trên sổ Nhật ký - chứng từ



Ghi chú:

(1): Ghi chứng từ và bảng phân phối hàng ngày.

(2, 3, 4, 6): Ghi ngày cuối kỳ.

(5): Đối chiếu sổ chi tiết và tổng hợp.

+ Sổ cái: Sổ cái ghi ngày cuối cùng kỳ báo cáo trên cơ sở các Nhật ký - chứng từ; sổ cái mở cho từng tài khoản. Hình thức kết cấu của sổ cái của bộ sổ kế toán "Nhật ký - chứng từ" thống

nhất cho mọi tài khoản. Nguyên tắc chi tiết sổ phát sinh tài khoản sổ cái chỉ thực hiện cho sổ tiền (Nợ). Mẫu sổ cái của hình thức này như sau.

Bộ (sở)...

SỔ CÁI

Đơn vị...

Tài khoản...

Số hiệu...

Năm: N

Số dư đầu năm						
Nợ						
Có						
Tháng/năm Ghi Nợ TK.... Ghi Có các TK sau		Tháng 1	Tháng 2	Tháng ...	Tháng 12	Ghi chủ
1-TK....- NK số...						
2-TK... - NK số						
3-						
Cộng số phát sinh Nợ						
Tổng số phát sinh Có - NK số...						
Số dư cuối tháng	Nợ					
	Có					

- Nhật ký chứng từ kế thừa các ưu điểm của các hình thức kế toán ra đời trước nó, đảm bảo tính chuyên môn hoá cao của sổ kế toán, thực hiện chuyên môn hoá và phân công chuyên môn hoá lao động kế toán; hầu hết sổ kết cấu theo 1 bên của tài khoản (trừ một sổ tài khoản thanh toán) nên giảm 1/2 khối lượng ghi sổ. Mặt khác các sổ của hình thức này kết cấu theo nguyên tắc bàn cờ, nên tính chất đối chiếu kiểm tra cao. Mẫu sổ in sẵn quan hệ đối ứng và ban hành thống nhất tạo nên kỷ cương cho thực hiện ghi chép sổ sách. Nhiều chỉ tiêu quản lý được kết hợp ghi sẵn trên sổ kế toán Nhật ký

- chứng từ, đảm bảo cung cấp thông tin tức thời cho quản lý và lập báo cáo định kỳ kịp thời hạn.

Hạn chế lớn nhất của bộ sổ Nhật ký - chứng từ là phức tạp về kết cấu, quy mô sổ lớn về lượng và loại, đa dạng kết cấu giữa các đối tượng trên loại sổ Nhật ký chính và phụ (bảng kê, phân bổ...) nên khó vận dụng phương tiện máy tính vào xử lý số liệu kế toán; đòi hỏi trình độ kế toán cao và quy mô hoạt động doanh nghiệp lớn. Bởi vậy có thể nói điều kiện để sử dụng có hiệu quả hình thức sổ Nhật ký - chứng từ là:

- + Doanh nghiệp sản xuất hoặc doanh nghiệp thương mại có quy mô lớn.
- + Đội ngũ nhân viên kế toán đủ nhiều, đủ trình độ để thao tác nghiệp vụ đúng trên sổ.
- + Đơn vị chủ yếu thực hiện kế toán bằng lao động thủ công.

TÓM TẮT CHƯƠNG 9

Trong chương 9, sinh viên cần nắm được: Sổ kế toán là gì? Vì sao cần phải xây dựng, tổ chức sổ kế toán trong thực hành công tác kế toán? Các loại sổ kế toán cơ bản? Nguyên tắc, cách thức mở sổ, ghi sổ, chữa sổ, khóa sổ trong niên độ kế toán nói chung.

Chương 10

BỘ MÁY KẾ TOÁN VÀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN

10.1 - BỘ MÁY KẾ TOÁN

10.1.1. Đơn vị kế toán

Định nghĩa có tính chất giới hạn về một đơn vị hạch toán kế toán cơ sở là căn cứ để xem xét và hình thành bộ máy kế toán, để từ đó thực hiện được một khối lượng công tác kế toán cho yêu cầu quản lý hoạt động của đơn vị.

Đơn vị hạch toán trước hết phải là một tổ chức hoạt động và quản lý hoạt động: Có thể là một doanh nghiệp, một đơn vị hành chính sự nghiệp hoặc là một đơn vị quản lý ngân sách; nói cụ thể hơn: ở đâu có sự hoạt động kinh doanh, quản lý, sự nghiệp công cộng... đều cần sự quản lý, điều hành bằng một hệ thống các công cụ cần thiết trong đó có: Hạch toán kế toán. Như vậy, ở đâu có sự quản lý thì ở đó cần phải thực hiện công tác hạch toán cung cấp thông tin cho quản lý.

Trên góc độ thực hiện chức năng hạch toán, thì đơn vị hạch toán phải là đơn vị thực hiện đầy đủ các giai đoạn của quá trình hạch toán: từ lập chứng từ hạch toán, ghi sổ kế toán, đến lập hệ thống báo cáo kế toán (còn gọi là một chu trình kế toán); Đơn vị hạch toán có thể thực hiện chu trình hạch toán cho tất cả các đối tượng cần phản ánh hoặc chỉ được giao thực hiện công tác kế toán cho một, một số phần hành chính, tùy thuộc vào yêu cầu của người quản lý và mức độ phân cấp hay tập trung của sự quản lý cũng như bộ máy quản lý ở đơn vị hoạt động.

Một đơn vị hạch toán với chức năng hoạt động như vậy cần phải tổ chức bộ sổ kế toán riêng, ứng với nó là một bộ máy kế toán riêng với chức năng, nhiệm vụ và quyền hạn nhất định.

Có thể khái niệm tổng quát: Đơn vị hạch toán là một đơn vị kinh tế, quản lý cơ sở, có chức năng thực hành công tác kế toán phân hành theo một chu trình (giai đoạn) khép kín trên bộ sổ kế toán riêng, từ đó hình thành một bộ máy kế toán tương ứng với quyền và nhiệm vụ quản lý hoạt động của đơn vị. Đơn vị kinh tế - quản lý được phép hình thành đơn vị kế toán phải là đơn vị độc lập có tư cách pháp nhân đầy đủ hoặc là một đơn vị phụ thuộc trong hệ thống phân cấp quản lý không có tư cách pháp nhân đầy đủ. Như vậy, ở đâu có sự quản lý độc lập hoặc sự phân cấp quản lý và quyền hành quản lý, thì ở đó phải hình thành một đơn vị kế toán có sổ kế toán riêng và bộ máy nhân sự kế toán riêng với mục đích quản lý tốt vật tư, tài sản, tiền vốn, công sản và ngân quỹ của nhà nước trong quá trình hình thành cũng như sử dụng cho mục tiêu hoạt động của đơn vị.

10.1.2. Khối lượng công tác kế toán và các phân hành kế toán

Khối lượng công tác kế toán và phân hành kế toán là căn cứ để xây dựng bộ máy kế toán thích hợp. Bởi vậy, để hiểu bộ máy kế toán phải xác định rõ khối lượng công tác kế toán cũng như các phân hành công việc kế toán cụ thể ứng với quy mô hoạt động, tính chất hoạt động cũng như mức độ phân cấp, trao quyền quản lý của một đơn vị hoạt động.

Khối lượng công tác kế toán trước hết được nhìn nhận theo từng giai đoạn của quá trình hạch toán: Giai đoạn hạch toán ban đầu trên hệ thống chứng từ, giai đoạn hệ thống hoá theo thời gian và phân loại theo đối tượng cho các chứng từ đã lập trên bộ sổ kế toán; giai đoạn xử lý, chọn số liệu và tiến hành lập các báo cáo kế toán cho quản lý trong nội bộ và cho quản lý các chủ thể bên ngoài (ngân hàng, Nhà nước, Ngân sách, Kho bạc, cơ quan tài chính, các nhà đầu tư vốn: cổ đông, trái chủ, các bên liên doanh góp vốn...). Trên góc độ này, khối lượng công tác kế toán tùy thuộc vào khối lượng công việc phải thực hiện ở mỗi giai đoạn nêu trên, điều này lại luôn luôn phụ thuộc vào quy mô nghiệp vụ phát sinh ở mỗi loại hình hoạt động.

Trên góc độ mức độ phản ánh, khối lượng công tác kế toán không chỉ là khối lượng cần bắt buộc phải thực hiện theo ba giai đoạn nêu trên, mà còn gồm khối lượng hạch toán tổng hợp cho đối tượng và hạch toán chi tiết cho một số đối tượng (chi tiết tài sản, vật tư, sản phẩm, hàng hoá, đối tượng vay, nợ, thu nợ, chi tiết chi phí, doanh thu, kết quả lãi lỗ theo tính chất kinh doanh, chi tiết khác...). Khả năng thực hiện kế toán tổng hợp hay chi tiết ở mức độ nào còn tùy thuộc vào yêu cầu quản lý và cách thức tổ chức công tác kế toán của một đơn vị hạch toán. Cái gốc của vấn đề chính là: căn cứ vào đặc trưng chi tiết hay tổng hợp của đối tượng kế toán và yêu cầu cụ thể của người quản lý trong cũng như ngoài đơn vị.

Nếu xét hạch toán vì mục đích nào đó của quản lý, thì khối lượng công tác kế toán còn bao hàm cả hai hệ thống: Kế toán tài chính - Kế toán các sự kiện đã xảy ra, trên cơ sở chứng từ pháp lý - hệ thống hoá xử lý thông tin cho cả nội bộ và cho người quản lý bên ngoài và Kế toán quản trị - Kế toán phân tích - chủ yếu dựa vào nguồn số liệu đã phản ánh trên chứng từ, kết hợp phương pháp phân tích xử lý dự báo cho việc ra các quyết định ngắn hạn, dài hạn - chỉ hướng tới tương lai xảy ra các sự kiện - Phục vụ cho quản trị nội bộ mà không phục vụ cho bên ngoài. Như vậy, khối lượng công tác kế toán còn phụ thuộc vào mục đích cung cấp thông tin và tính chất nội hay ngoại của người được cung cấp số liệu, chỉ xét khối lượng hạch toán nêu trên cho một doanh nghiệp, mà hoạt động của nó vì mục tiêu lợi nhuận.

Như vậy khối lượng công tác kế toán là bao hàm các giai đoạn, các công việc nghiệp vụ mà cán bộ nghiệp vụ kế toán phải thực hiện theo quy định và mục đích truyền tin và cung cấp tin cho các loại chủ thể của quản lý nhằm đạt tới hiệu suất công tác kế toán và hiệu quả cao nhất của hoạt động kinh doanh cũng như các hoạt động khác trong một đơn vị cơ sở - đơn vị hạch toán. Nhà nước ta đã quy định rõ khối lượng công tác kế toán của một đơn vị hạch toán trong Luật kế toán⁵.

Luật số 03/2003/QH 11 ngày 17/6/2003, Quốc hội nước Cộng hòa XHCN Việt Nam.

Phân hành kế toán là thuật ngữ dùng để chỉ ra khối lượng công tác kế toán bắt buộc cho một đối tượng hạch toán. Mỗi phân hành kế toán là sự cụ thể hoá nội dung hạch toán gắn với đặc trưng của đối tượng hạch toán. Khối lượng các phân hành sẽ khác nhau ở mỗi đơn vị hạch toán có cùng tính chất hoạt động cũng như không giống nhau về tính chất hoạt động (đơn vị kinh doanh cùng ngành, khác ngành, đơn vị hoạt động quản lý nhà nước, quản lý ngân sách, quản lý kinh tế công, đơn vị thụ hưởng ngân sách nhà nước...).

Trong một doanh nghiệp, khối lượng các phân hành kế toán thường bao gồm:

- Kế toán tài sản cố định
- Kế toán vật tư - sản phẩm, hàng hoá
- Kế toán tiền lương, bảo hiểm xã hội, y tế và kinh phí
- Kế toán bán hàng
- Kế toán quỹ tiền mặt
- Kế toán tiền gửi ngân hàng và thanh toán
- Kế toán chi phí, giá thành
- Kế toán xây dựng cơ bản
- Kế toán vốn, quỹ
- Kế toán tổng hợp.

Mỗi loại hình doanh nghiệp (sản xuất, lưu thông phân phối, dịch vụ...) sẽ có các phân hành kế toán chủ yếu khác nhau trong các phân có thể đã nêu trên. Phân hành chủ yếu thường đặc trưng cho loại hình hoạt động của doanh nghiệp, nó thể hiện qua nhiều dấu hiệu mà dấu hiệu trước hết là mật độ phát sinh nghiệp vụ dày đặc, hoạt động hoặc đối tượng được phản ánh ở phân hành chủ yếu có tính quyết định tới hiệu quả của kinh doanh.

Phân hành kế toán trong các đơn vị quản lý ngân sách và đơn vị hành chính sự nghiệp khác với đơn vị kinh doanh không chỉ ở số lượng các phân hành mà còn ở các phân hành chủ yếu đặc trưng. Sự khác nhau xuất phát từ chức năng hoạt động của các đơn vị kế toán nhà nước là: Theo dõi phản ánh thu, cấp phát ngân sách

(ở đơn vị quản lý quỹ ngân sách) và theo dõi nhận, chi tiêu quỹ ngân sách nhà nước cũng như các nguồn thu khác có nguồn gốc ngân sách (ở đơn vị hành chính sự nghiệp).

Như vậy, xác định và khái niệm rõ phần hành kế toán trong khối lượng công tác kế toán của một đơn vị hạch toán là căn cứ để hình thành bộ máy nhân sự của kế toán. Cơ sở của khái niệm xây dựng phần hành kế toán là đối tượng hạch toán với những đặc trưng cơ bản của nó.

10.1.3. Bộ máy kế toán

Việc tổ chức thực hiện các chức năng nhiệm vụ hạch toán kế toán trong một đơn vị hạch toán cơ sở do bộ máy kế toán đảm nhiệm. Do vậy, cần thiết phải tổ chức hợp lý bộ máy kế toán cho đơn vị - trên cơ sở định hình được khối lượng công tác kế toán cũng như chất lượng cần phải đạt về hệ thống thông tin kế toán.

Bộ máy kế toán trên góc độ tổ chức lao động kế toán là tập hợp đồng bộ các cán bộ nhân viên kế toán để đảm bảo thực hiện khối lượng công tác kế toán phần hành với đầy đủ các chức năng thông tin và kiểm tra hoạt động của đơn vị cơ sở. Các nhân viên kế toán trong một bộ máy kế toán có mối liên hệ chặt chẽ qua lại xuất phát từ sự phân công lao động phần hành trong bộ máy. Mỗi cán bộ, nhân viên đều được quy định rõ chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, để từ đó tạo thành mối liên hệ có tính vị trí, lệ thuộc, chế ước lẫn nhau. Guồng máy kế toán hoạt động được có hiệu quả là do sự phân công, tạo lập mối liên hệ chặt chẽ giữa các loại lao động kế toán theo tính chất khác nhau của khối lượng công tác kế toán.

Khối lượng công tác kế toán được phân chia thành ba giai đoạn và gắn liền với từng phần hành kế toán, thực hiện thông qua yếu tố con người được tổ chức thành một bộ máy. Bởi vậy, cơ sở để tạo thành bộ máy kế toán là khối lượng công tác kế toán cần thiết phải thực hiện và cơ cấu lao động kế toán có ở đơn vị. Thông thường cán bộ nhân viên kế toán đều có vị trí công tác theo sự phân công trong bộ máy dựa trên nguyên tắc chung, riêng của phân công lao động khoa học. Công việc với yêu cầu chất lượng cũng như tính chất thi hành công việc và tổ chức nghiệp vụ của người lao động là

hai yếu tố cơ bản hợp thành hiệu suất của công tác và là hai điều kiện cơ bản để thực hiện sự phân công lao động kế toán. Ngoài ra khi phân công lao động kế toán trong bộ máy còn cần phải tôn trọng các điều kiện có tính nguyên tắc khác như: Nguyên tắc bất vị thân, bất kiêm nhiệm; hiệu quả và tiết kiệm; chuyên môn hoá và hợp tác hoá lao động...

Trong bộ máy kế toán, mỗi kế toán viên phân hành và kế toán tổng hợp đều có chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn riêng về khối lượng công tác kế toán được giao.

Các kế toán phân hành có thể chuyên môn hoá sâu theo từng phân hành hoặc có thể kiêm nhiệm một số phân hành theo nguyên tắc chung của tổ chức khoa học lao động kế toán. Kế toán phân hành phải có trách nhiệm quản lý trực tiếp, phản ánh thông tin kế toán, thực hiện sự kiểm tra qua ghi chép phản ánh tổng hợp đối tượng kế toán phân hành được đảm nhiệm từ: Giai đoạn hạch toán ban đầu (trực tiếp ghi chứng từ hoặc tiếp nhận và kiểm tra) tới các giai đoạn kế toán tiếp theo: Ghi sổ kế toán phân hành, đối chiếu kiểm tra số liệu trên sổ với thực tế tài sản, tiền vốn và hoạt động... lập báo cáo phân hành được giao. Các kế toán phân hành đều có trách nhiệm liên hệ với kế toán tổng hợp để hoàn thành ghi sổ tổng hợp hoặc lập báo cáo định kỳ chung ngoài báo cáo phân hành. Quan hệ giữa các lao động kế toán phân hành là quan hệ ngang, có tính chất tác nghiệp. Không phải quan hệ trên dưới có tính chất chỉ đạo.

Kế toán tổng hợp là một loại lao động kế toán mà chức năng nhiệm vụ cơ bản của nó là: thực hiện công tác kế toán cuối kỳ, có thể giữ sổ cái tổng hợp cho tất cả các phân hành và ghi sổ cái tổng hợp, lập báo cáo nội bộ và cho bên ngoài đơn vị theo định kỳ báo cáo hoặc theo yêu cầu đột xuất.

Quan hệ giữa các loại lao động trong bộ máy kế toán có thể được thể hiện theo một trong ba cách thức tổ chức sau:

Một là: Bộ máy kế toán tổ chức theo kiểu trực tuyến:

Theo kiểu quan hệ trực tuyến, bộ máy kế toán hoạt động

theo phương thức trực tiếp, nghĩa là kế toán trưởng trực tiếp điều hành các nhân viên kế toán phân hành không thông qua khâu trung gian nhận lệnh. Với cách tổ chức bộ máy kế toán trực tuyến, mối quan hệ phụ thuộc trong bộ máy kế toán trở nên đơn giản, thực hiện trong một cấp kế toán tập trung, sản xuất kinh doanh và hoạt động quy mô nhỏ.

Hai là: Bộ máy kế toán tổ chức theo kiểu trực tuyến tham mưu:

Theo kiểu tổ chức này, bộ máy kế toán được hình thành bởi mối liên hệ trực tuyến như phương thức trực tiếp trên và mối liên hệ có tính chất tham mưu giữa kế toán trưởng với các kế toán phân hành (quan hệ chỉ đạo nghiệp vụ trực tiếp) và giữa kế toán trưởng với các bộ phận tham mưu. Trong điều kiện bộ máy kế toán phải đảm nhận thêm các chức năng trong mảng công việc chuyên sâu phức tạp về kỹ thuật (thanh tra, kỹ thuật máy tính ứng dụng trong kế toán...), thì cần phải sử dụng mối liên hệ tham mưu trong sự chỉ đạo trực tuyến của kế toán trưởng.

Ba là: Bộ máy tổ chức theo kiểu chức năng:

Bộ máy kế toán theo phương thức tổ chức này được chia thành những bộ phận độc lập đảm nhận những hoạt động riêng rẽ, thường gọi là ban, phòng kế toán. Kế toán trưởng của đơn vị chỉ đạo kế toán nghiệp vụ thông qua các trưởng ban (phòng) kế toán. Đầu mối liên hệ chỉ đạo từ kế toán trưởng trong phương thức tổ chức bộ máy này giám nhiều và tập trung hơn so với các phương thức 1 và 2.

10.1.4. Kế toán trưởng

Kế toán trưởng là một chức danh nghề nghiệp để dành cho các chuyên gia kế toán có trình độ chuyên môn cao, có phẩm chất đạo đức tốt và có năng lực điều hành, tổ chức được công tác kế toán trong đơn vị kế toán độc lập. Luật Kế toán số 03/2003/QH 11 ngày 17/6/2003, Quốc hội nước Cộng hòa XHCN Việt Nam và các văn bản dưới luật đã quy định cụ thể quyền hạn và trách nhiệm cũng như vị trí trong tổ chức kế toán của kế toán trưởng.

Theo Luật Kế toán, kế toán trưởng có nhiệm vụ tổ chức thực hiện công tác kế toán trong đơn vị kế toán. Trong các 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, kế toán 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.

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. 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.

Kế toán trưởng có quyền độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ kế toán.

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 nêu trên 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, 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.

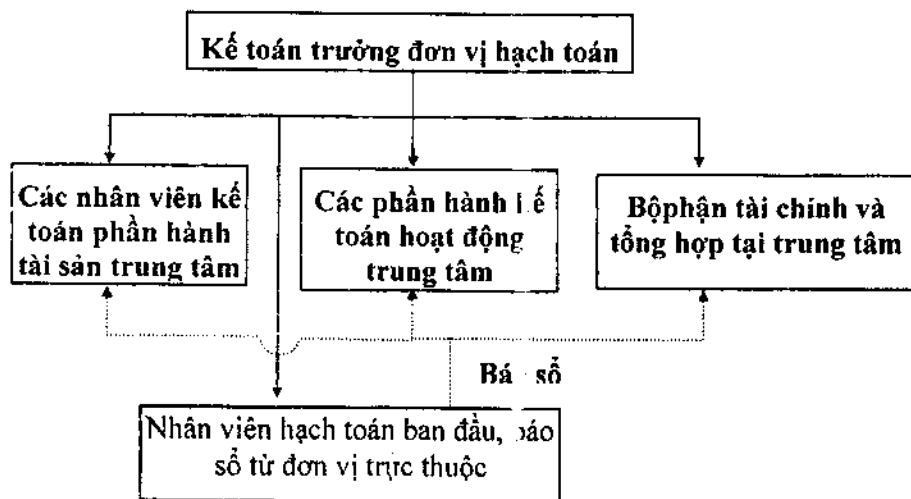
10.2. MÔ HÌNH TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN

10.2.1. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung

Tổ chức kế toán tập trung còn gọi là tổ chức kế toán một cấp. Đơn vị kế toán độc lập chỉ mở một bộ sổ kế toán, tổ chức một bộ máy kế toán để thực hiện tất cả các giai đoạn hạch toán ở mọi phần hành kế toán. Phòng kế toán trung tâm của đơn vị phải thực hiện toàn bộ công tác kế toán từ thu nhận, ghi sổ, xử lý thông tin trên hệ thống báo cáo phân tích và tổng hợp của đơn vị. Trường hợp đơn vị kế toán có các đơn vị trực thuộc, thì chỉ hiệu đơn vị trực thuộc trong mô hình kế toán tập trung không được mở sổ sách và hình thành bộ máy nhân sự kế toán riêng; toàn bộ công việc ghi sổ (thậm chí cả việc hạch toán ban đầu cho một số hoạt động) lập báo cáo kế toán đều thực hiện ở phòng kế toán trung tâm; các đơn vị trực thuộc có thể trở thành đơn vị thực hiện hạch toán ban đầu theo chế độ báo sổ.

Mô hình kế toán tập trung được thể hiện qua sơ đồ sau:

Sơ đồ 10.1: Mô hình kế toán tập trung.



Mô hình kế toán tập trung thường tồn tại trong các đơn vị thống nhất độc lập, có tư cách pháp nhân đầy đủ, hoặc trong các doanh nghiệp lớn có tổ chức các doanh nghiệp thành viên trực thuộc hoàn toàn, không có sự phân tán quyền lực quản lý hoạt động kinh doanh cũng như hoạt động tài chính. Có thể khái quát mô hình kế toán tập trung được đặt trong các đơn vị hoạt động quản lý theo cơ chế một cấp quản lý, phần lớn các đơn vị này có quy định nhỏ, hoạt động kinh doanh tập trung về mặt không gian và mặt bằng kinh doanh, có kỹ thuật xử lý thông tin hiện đại nhanh chóng.

10.2.2. Mô hình kế toán phân tán

Theo hình thức tổ chức kế toán phân tán, bộ máy tổ chức được phân thành cấp: Kế toán trung tâm và kế toán trực thuộc. Kế toán trung tâm và kế toán đơn vị trực thuộc đều có sổ sách kế toán và bộ máy nhân sự tương ứng để thực hiện chức năng, nhiệm vụ của kế toán phân cấp.

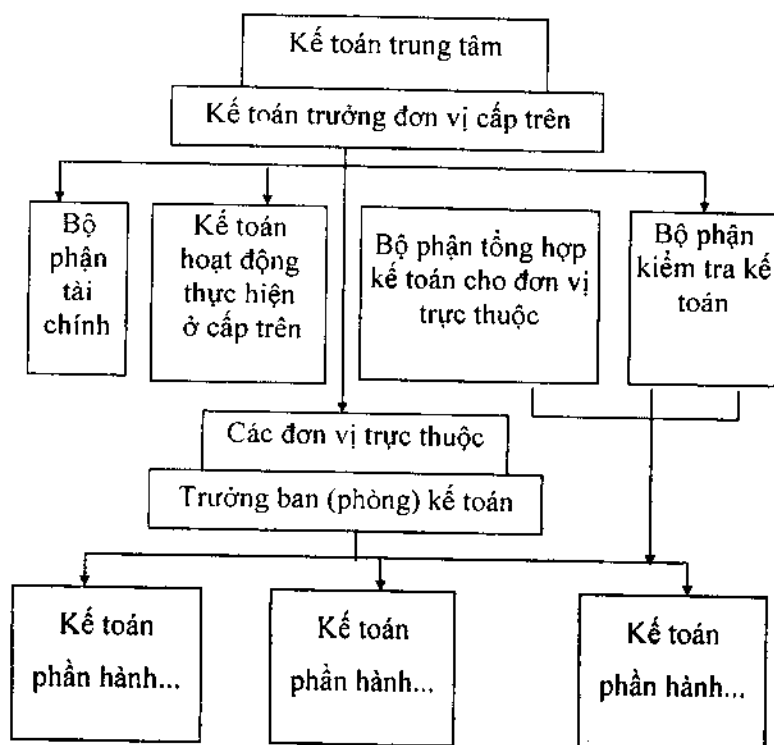
Kế toán cơ sở trực thuộc phải mở sổ kế toán, thực hiện toàn bộ khối lượng công tác kế toán phân hành từ giai đoạn hạch toán ban đầu tới giai đoạn lập báo cáo kế toán lên kế toán trung tâm theo sự phân cấp quy định. Đơn vị trực thuộc được giao quyền quản lý vốn kinh doanh, được hình thành bộ phận quản lý để điều hành toàn bộ hoạt động kinh doanh tại cơ sở.

Kế toán trung tâm trong mô hình kế toán phân tán là nơi thực hiện khâu tổng hợp số liệu báo cáo của cơ sở, lập các báo cáo tài chính cho các cơ quan tổ chức quản lý; chịu trách nhiệm cuối cùng về toàn bộ hoạt động của đơn vị cơ sở trực thuộc trước nhà nước, các bạn hàng, nhà cung cấp, các bên đầu tư, cho vay... Chỉ có đơn vị cấp trên mới có tư cách pháp nhân độc lập, đầy đủ, các cơ sở trực thuộc không có tư cách pháp nhân đầy đủ, không có tư cách pháp lý để thành lập, hay tuyên bố giải thể, phá sản đơn vị.

Giữa các đơn vị trực thuộc quan hệ với nhau theo nguyên tắc hạch toán kinh tế nội bộ; quan hệ giữa các đơn vị trực thuộc với cấp trên kinh doanh là quan hệ hạch toán kinh tế đầy đủ. Như vậy, một tổ chức kinh doanh, quản lý, kế toán phân tán bao giờ cũng tồn tại các mối quan hệ nội bộ: dọc (chính với phụ thuộc) và hệ thống ngang (các đơn vị phụ thuộc với nhau).

Mô hình kế toán phân tán được biểu diễn theo sơ đồ sau:

Sơ đồ 10.2: Mô hình kế toán kiểu phân tán.



Điều kiện cơ bản để lựa chọn mô hình kế toán phân tán là: quy mô kinh doanh lớn, cơ cấu kinh doanh phức tạp (nhiều loại hình kinh doanh, nhiều ngành nghề kinh doanh, nhiều tổ chức vệ tinh cấu thành cùng phụ thuộc về pháp nhân kinh tế...) và địa bàn kinh doanh rộng, phân tán. Trong những điều kiện kinh doanh như vậy, các doanh nghiệp thường phải phân cấp kinh doanh, phân cấp trong quyền hành quản lý và do vậy buộc phải phân cấp tổ chức kế toán (phân tán khối lượng công tác và nhân sự kế toán). Mô hình kế toán nếu thực sự được hình thành trong những tiền đề khách quan như vậy, thì bộc lộ rất nhiều ưu điểm: Kế toán sẽ gắn được với sự chỉ đạo tại chỗ các hoạt động kinh doanh của đơn vị trực thuộc, giảm bớt sự chồng chéo về bộ máy nhân sự ở cấp trên; đảm bảo tốc

độ truyền tin nhanh. Sự điều hành của đơn vị cấp trên sẽ thông qua sự điều tiết bằng cơ chế thu, nộp và quy chế ràng buộc tài chính khác; mặt khác, bằng sự kiểm soát, thanh tra nội bộ hoặc độc lập, khi phân cấp kế toán tương ứng với sự phân cấp về quản lý, đơn vị cấp trên đã thực hiện cơ chế tự chủ cho đơn vị phụ thuộc của mình vì hiệu quả tối đa của hoạt động chung. Thiếu những điều kiện tiền đề mà doanh nghiệp vẫn vận dụng mô hình kế toán phân tán sẽ dẫn đến làm yếu đi bộ máy quản lý DN, làm trì trệ thêm cho quá trình hạch toán, thông tin và kiểm tra.

10.2.3. Mô hình kế toán hỗn hợp

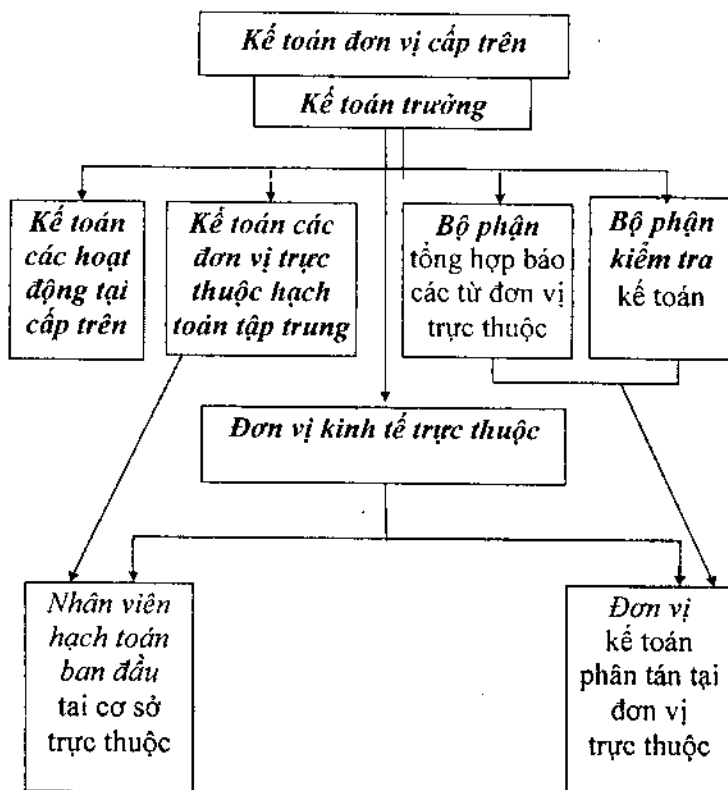
Khi một tổ chức kinh doanh tồn tại cả những điều kiện của mô hình phân tán và mô hình kế toán tập trung thì tổ chức kế toán thường theo kiểu hỗn hợp. Mô hình kế toán nửa tập trung, nửa phân tán là sự kết hợp đặc trưng của cả mô hình kế toán tập trung và cả mô hình kế toán phân tán.

Đối với những đơn vị trực thuộc kinh doanh quy mô nhỏ, gần trung tâm điều hành; mặt bằng kinh doanh tập trung, chưa có đủ điều kiện nhận vốn, kinh doanh và tự chủ trong quản lý, thì đơn vị đó không được phân cấp quản lý, do vậy không cần tổ chức sổ sách và bộ máy kế toán; toàn bộ khối lượng kế toán thực hiện tại trung tâm kế toán đặt tại đơn vị cấp trên.

Đối với những đơn vị có đủ điều kiện về tổ chức, quản lý và kinh doanh một cách tự chủ, hơn nữa kinh doanh ở quy mô lớn, trên diện không gian rộng, phân tán mặt bằng, thì cần được giao vốn, nhiệm vụ kinh doanh cũng như quyền quản lý điều hành. Khi đó cần thiết phải tổ chức bộ máy kế toán tại đơn vị trực thuộc. Toàn bộ khối lượng kế toán được thực hiện ở dưới đơn vị trực thuộc, quan hệ giữa các đơn vị hạch toán phân tán là quan hệ kinh tế nội bộ; quan hệ với cấp trên qua hệ thống chỉ đạo dọc và chế độ báo cáo kế toán quy định trong nội bộ. Cấp trên chỉ làm nhiệm vụ tổng hợp theo báo cáo của những đơn vị đó.

Mô hình kế toán kiểu hỗn hợp mô tả qua sơ đồ sau:

Sơ đồ 10.3: Mô hình kế toán kiểu hỗn hợp



TÓM TẮT CHƯƠNG 10.

Sinh viên khi nghiên cứu chương này cần nắm được các khái niệm cơ bản thuộc lĩnh vực tổ chức bộ máy kế toán; cách phân loại lao động kế toán trong bộ máy; nguyên tắc, điều kiện, nội dung và ưu nhược điểm của từng mô hình tổ chức bộ máy kế toán cơ sở trong đơn vị hạch toán cơ sở.

Phụ lục 1: DANH MỤC CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

TT	TÊN CHỨNG TỪ	SỐ HIỆU	TÍNH CHẤT	
			BB (*)	HD (*)
	A/CHỨNG TỪ KẾ TOÁN BAN HÀNH THEO QUYẾT ĐỊNH NÀY			
A	B	C	D	E
	I/ Lao động tiền lương			
1	Bảng chấm công	01a-LĐTL		x
2	Bảng chấm công làm thêm giờ	01b-LĐTL		x
3	Bảng thanh toán tiền lương	02-LĐTL		x
4	Bảng thanh toán tiền thưởng	03-LĐTL		x
5	Giấy đi đường	04-LĐTL		x
6	Phiếu xác nhận sản phẩm hoặc công việc hoàn thành	05-LĐTL		x
7	Bảng thanh toán tiền làm thêm giờ	06-LĐTL		x
8	Bảng thanh toán tiền thuê ngoài	07-LĐTL		x
9	Hợp đồng giao khoán	08-LĐTL		x
10	Biên bản thanh lý (thử nghiệm thu) hợp đồng giao khoán	09-LĐTL		x
11	Bảng kê trích nộp các khoản theo lương	10-LĐTL		x
12	Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội	11-LĐTL		x
	II/ Hàng tồn kho			
1	Phiếu nhập kho	01-VT		x
2	Phiếu xuất kho	02-VT		x
3	Biên bản kiểm nghiệm vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá	03-VT		x
4	Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ	04-VT		x
5	Biên bản kiểm kê vật tư, công cụ, sản phẩm, hàng hoá	05-VT		x

<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>E</i>
6	Bảng kê mua hàng	06-VT		x
7	Bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ	07-VT		x
	III/ Bán hàng			
1	Bảng thanh toán hàng đại lý, ký gửi	01-BH		x
2	Thẻ quầy hàng	02-BH		x
	IV/ Tiền tệ			
1	Phiếu thu	01-TT	x	
2	Phiếu chi	02-TT	x	
3	Giấy đề nghị tạm ứng	03-TT		x
4	Giấy thanh toán tiền tạm ứng	04-TT		x
5	Giấy đề nghị thanh toán	05-TT		x
6	Biên lai thu tiền	06-TT	x	
7	Bảng kê vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	07-TT		x
8	Bảng kiểm kê quỹ (dùng cho VND)	08a-TT		x
9	Bảng kiểm kê quỹ (dùng cho ngoại tệ, vàng bạc...)	08b-TT		x
10	Bảng kê chi tiền	09-TT		x
	V/ Tài sản cố định			
1	Biên bản giao nhận TSCĐ	01-TSCĐ		x
2	Biên bản thanh lý TSCĐ	02-TSCĐ		x
3	Biên bản bàn giao TSCĐ sửa chữa lớn hoàn thành	03-TSCĐ		x
4	Biên bản đánh giá lại TSCĐ	04-TSCĐ		x
5	Biên bản kiểm kê TSCĐ	05-TSCĐ		x
6	Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ	06-TSCĐ		x
	B/ CHỨNG TỬ BAN HÀNH THEO CÁC VĂN BẢN PHÁP LUẬT KHÁC			
<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>	<i>D</i>	<i>E</i>
1	Giấy chứng nhận nghỉ ốm hưởng BHXH			x

A	B	C	D	E
2	Danh sách người nghỉ hưởng trợ cấp ốm đau, thai sản			x
3	Hoá đơn Giá trị gia tăng	01GTKT-3LL	x	
4	Hoá đơn bán hàng thông thường	02GTGT-3LL	x	
5	Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ	03 P XK-3LL	x	
6	Phiếu xuất kho hàng gửi đại lý	04 HDL-3LL	x	
7	Hoá đơn dịch vụ cho thuê tài chính	05 TTC-LL	x	
8	Bảng kê thu mua hàng hoá mua vào không có hoá đơn	04/GTGT	x	
9				

Ghi chú:

(*) BB: Mẫu bắt buộc

(*) HD: Mẫu hướng dẫn

Phụ lục 2: HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP (Ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

TT	SH	TÊN TÀI KHOẢN
1	2	3
		Loại 1: TÀI SẢN NGẮN HẠN
01	111	Tiền mặt
	1111	Tiền Việt Nam
	1112	Ngoại tệ
	1113	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý
02	112	Tiền gửi Ngân hàng (chi tiết theo từng ngân hàng)
	1121	Tiền Việt Nam
	1122	Ngoại tệ
	1123	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý
03	113	Tiền đang chuyển
	1131	Tiền Việt Nam
	1132	Ngoại tệ
04	121	Đầu tư chứng khoán ngắn hạn
	1211	Cổ phiếu
	1212	Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu
05	128	Đầu tư ngắn hạn khác
	1281	Tiền gửi có kỳ hạn
	1288	Đầu tư ngắn hạn khác
06	129	Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn
07	131	Phải thu của khách hàng (phần theo phải thu ngắn hạn, dài hạn và chi tiết theo từng đối tượng)
08	133	Thuế GTGT được khấu trừ
	1331	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ
	1332	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ
09	136	Phải thu nội bộ (phần theo phải thu ngắn hạn, dài hạn và chi tiết theo từng đối tượng)
	1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc
	1368	Phải thu nội bộ khác

1	2	3
10	138	Phải thu khác (phân theo phải thu ngắn hạn, dài hạn và chi tiết theo từng đối tượng)
	1381	Tài sản thiếu chờ xử lý
	1385	Phải thu về cổ phần hoá
	1388	Phải thu khác
11	139	Dự phòng phải thu khó đòi (phân theo dự phòng phải thu khó đòi ngắn hạn, dài hạn)
12	141	Tạm ứng (chi tiết theo đối tượng)
13	142	Chi phí trả trước ngắn hạn
14	144	Cầm cố, ký quỹ, ký cược ngắn hạn
15	151	Hàng mua đang đi đường
16	152	Nguyên liệu, vật liệu (chi tiết theo yêu cầu quản lý)
17	153	Công cụ, dụng cụ
	1531	Công cụ, dụng cụ
	1532	Bao bì luân chuyển
	1532	Đồ dùng cho thuê
18	154	Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang
19	155	Thành phẩm
20	156	Hàng hóa
	1561	Giá mua hàng hóa
	1562	Chi phí thu mua hàng hóa
	1567	Hàng hóa bất động sản
21	157	Hàng gửi đi bán
22	158	Hàng hoá kho bảo thuế (DN có vốn đầu tư nước ngoài phục vụ cho sản xuất hàng xuất khẩu, xuất khẩu $\geq 50\%$)
23	159	Dự phòng giảm giá hàng tồn kho
24	161	Chi sự nghiệp
	1611	Chi sự nghiệp năm trước
	1612	Chi sự nghiệp năm nay
		Loại 2: TÀI SẢN DÀI HẠN
25	211	Tài sản cố định hữu hình
	2111	Nhà cửa, vật kiến trúc
	2112	Máy móc, thiết bị
	2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn
	2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý
	2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm
	2118	TSCĐ khác

1	2	3
26	212	Tài sản cố định thuê tài chính
27	213	Tài sản cố định vô hình
	2131	Quyền sử dụng đất
	2132	Quyền phát hành
	2133	Bản quyền, bằng sáng chế
	2134	Nhãn hiệu hàng hoá
	2135	Phần mềm máy vi tính
	2136	Giấy phép và giấy phép nhượng quyền
	2138	TSCĐ vô hình khác
28	214	Hao mòn tài sản cố định
	2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình
	2142	Hao mòn TSCĐ thuê tài chính
	2143	Hao mòn TSCĐ vô hình
	2147	Hao mòn bất động sản đầu tư
29	217	Bất động sản đầu tư
30	221	Đầu tư vào công ty con
31	222	Vốn góp liên doanh
32	223	Đầu tư vào công ty liên kết
33	228	Đầu tư dài hạn khác
	2281	Cổ phiếu
	2282	Trái phiếu
	2288	Đầu tư dài hạn khác
34	229	Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn
35	241	Xây dựng cơ bản dở dang
	2411	Mua sắm TSCĐ
	2412	Xây dựng cơ bản
	2413	Sửa chữa lớn TSCĐ
36	242	Chi phí trả trước dài hạn
37	243	Tài sản thuế thu nhập hoãn lại
38	244	Ký quỹ, ký cược dài hạn
		Loại 3: NỢ PHẢI TRẢ
39	311	Vay ngắn hạn
40	315	Nợ dài hạn đến hạn trả
41	331	Phải trả cho người bán (phân theo phải trả người bán ngắn hạn, dài hạn; trong đó chi tiết theo đối tượng)

1	2	3
42	333	Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước
	3331	Thuế giá trị gia tăng phải nộp
	33311	Thuế GTGT đầu ra
	33312	Thuế GTGT hàng nhập khẩu
	3332	Thuế tiêu thụ đặc biệt
	3333	Thuế xuất, nhập khẩu
	3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp
	3335	Thuế thu nhập cá nhân
	3336	Thuế tài nguyên
	3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất
	3338	Các loại thuế khác
	3339	Phi, lệ phí và các khoản phải nộp khác
43	334	Phải trả người lao động
	3341	Phải trả công nhân viên
	3348	Phải trả người lao động khác
44	335	Chi phí phải trả
45	336	Phải trả nội bộ (phân theo phải trả nội bộ ngắn hạn, dài hạn; trong đó, chi tiết theo từng đối tượng)
46	337	Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng (DN xây lắp có thanh toán theo tiến độ kế hoạch)
47	338	Phải trả, phải nộp khác (phân theo phải trả, phải nộp ngắn hạn, dài hạn; trong đó, chi tiết theo từng khoản)
	3381	Tài sản thừa chờ giải quyết
	3382	Kinh phí công đoàn
	3383	Bảo hiểm xã hội
	3384	Bảo hiểm y tế
	3385	Phải trả về cổ phần hoá
	3386	Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn
	3387	Doanh thu chưa thực hiện
	3388	Phải trả, phải nộp khác
48	341	Vay dài hạn
49	342	Nợ dài hạn
50	343	Trái phiếu phát hành
	3431	Mệnh giá trái phiếu
	3432	Chiết khấu trái phiếu
	3433	Phụ trội trái phiếu

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
51	344	Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn
52	347	Thuế thu nhập hoãn lại phải trả
53	351	Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm
54	352	Dự phòng phải trả (chi tiết dự phòng phải trả ngắn hạn, dài hạn)
		Loại 4: VỐN CHỦ SỞ HỮU
55	411	Nguồn vốn kinh doanh
	4111	Vốn đầu tư của chủ sở hữu
	4112	Thặng dư vốn cổ phần (sử dụng trong công ty cổ phần)
	4118	Vốn khác
56	412	Chênh lệch đánh giá lại tài sản
57	413	Chênh lệch tỷ giá hối đoái
	4131	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính
	4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư XD CB
58	414	Quỹ đầu tư phát triển
59	415	Quỹ dự phòng tài chính
60	418	Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu
61	419	Cổ phiếu quỹ (sử dụng trong công ty cổ phần)
62	421	Lợi nhuận chưa phân phối
	4211	Lợi nhuận chưa phân phối năm trước
	4212	Lợi nhuận chưa phân phối năm nay
63	431	Quỹ khen thưởng, phúc lợi
	4311	Quỹ khen thưởng
	4312	Quỹ phúc lợi
	4313	Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ
64	441	Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản (sử dụng trong doanh nghiệp nhà nước)
65	461	Nguồn kinh phí sự nghiệp (dùng cho các doanh nghiệp nhà nước hoặc các đơn vị cấp trên cấp phát kinh phí sự nghiệp, kinh phí dự án)
	4611	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước
	4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay
66	466	Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ

1	2	3
		Loại 5: DOANH THU
67	511	Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (chi tiết theo yêu cầu quản lý)
	5111	<i>Doanh thu bán hàng hóa</i>
	5112	<i>Doanh thu bán các thành phẩm</i>
	5113	<i>Doanh thu cung cấp dịch vụ</i>
	5114	<i>Doanh thu trợ cấp, trợ giá</i>
	5117	<i>Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư</i>
68	512	Doanh thu bán hàng nội bộ (sử dụng khi có bán hàng nội bộ)
	5121	<i>Doanh thu bán hàng hóa</i>
	5122	<i>Doanh thu bán các thành phẩm</i>
	5123	<i>Doanh thu cung cấp dịch vụ</i>
69	515	Doanh thu hoạt động tài chính
70	521	Chiết khấu thương mại
71	531	Hàng bán bị trả lại
72	532	Giảm giá hàng bán
		Loại 6: CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH
73	611	Mua hàng (sử dụng cho phương pháp kiểm kê định kỳ)
	6111	<i>Mua nguyên liệu, vật liệu</i>
	6112	<i>Mua hàng hóa</i>
74	621	Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp
75	622	Chi phí nhân công trực tiếp
76	623	Chi phí sử dụng máy thi công (sử dụng cho đơn vị xây lắp)
	6231	<i>Chi phí nhân công</i>
	6232	<i>Chi phí vật liệu</i>
	6233	<i>Chi phí dụng cụ sản xuất</i>
	6234	<i>Chi phí khấu hao máy thi công</i>
	6237	<i>Chi phí dịch vụ mua ngoài</i>
	6238	<i>Chi phí bằng tiền khác</i>
77	627	Chi phí sản xuất chung
	6271	<i>Chi phí nhân viên phân xưởng</i>
	6272	<i>Chi phí vật liệu</i>
	6273	<i>Chi phí dụng cụ sản xuất</i>
	6274	<i>Chi phí khấu hao TSCĐ</i>
	6277	<i>Chi phí dịch vụ mua ngoài</i>
	6278	<i>Chi phí bằng tiền khác</i>

1	2	3
78	631	Giá thành sản xuất (sử dụng cho phương pháp kiểm kê định kỳ)
79	632	Giá vốn hàng bán
80	635	Chi phí tài chính
81	641	Chi phí bán hàng
	6411	Chi phí nhân viên
	6412	Chi phí vật liệu, bao bì
	6413	Chi phí dụng cụ, đồ dùng
	6414	Chi phí khấu hao TSCĐ
	6415	Chi phí bảo hành
	6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài
	6418	Chi phí bằng tiền khác
82	642	Chi phí quản lý doanh nghiệp
	6421	Chi phí nhân viên quản lý
	6422	Chi phí vật liệu quản lý
	6423	Chi phí đồ dùng văn phòng
	6424	Chi phí khấu hao TSCĐ
	6425	Thuế, phí và lệ phí
	6426	Chi phí dự phòng
	6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài
	6428	Chi phí bằng tiền khác
		Loại 8: THU NHẬP KHÁC
83	711	Thu nhập khác (chi tiết theo hoạt động)
		CHI PHÍ KHÁC
84	811	Chi phí khác (chi tiết theo hoạt động)
85	821	Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp
	8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành
	8212	Chi phí thuế TNDN hoãn lại
		Loại 9: XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH
86	911	Xác định kết quả kinh doanh
		Loại 0: TÀI KHOẢN NGOÀI BẢNG
	001	Tài sản thuê ngoài
	002	Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công (chi tiết theo yêu cầu quản lý)
	003	Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược
	004	Nợ khó đòi đã xử lý
	007	Ngoại tệ các loại
	008	Dự toán chi sự nghiệp, dự án

Phụ lục 3: BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

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 ... (1)

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm (3)	Số đầu năm (3)
1	2	3	4	5
A - TÀI SẢN NGẮN HẠN (100=110+120+130+140+150)	100			
I. Tiền và các khoản tương đương tiền	110			
1. Tiền	111	V.01		
2. Các khoản tương đương tiền	112			
II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn	120	V.02		
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	V.03		
6. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi (*)	139		(...)	(...)
IV. Hàng tồn kho	140			
1. Hàng tồn kho	141	V.04		
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	V.05		
4. Tài sản ngắn hạn khác	158			

1	2	3	4	5
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	V.06		
4. Phải thu dài hạn khác	218	V.07		
5. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi (*)	219		(...)	(...)
II. Tài sản cố định	220			
1. Tài sản cố định hữu hình	221	V.08		
- Nguyên giá	222			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	223		(...)	(...)
2. Tài sản cố định thuê tài chính	224	V.09		
- Nguyên giá	225			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	226		(...)	(...)
3. Tài sản cố định vô hình	227	V.10		
- Nguyên giá	228			
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	229		(...)	(...)
4. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	230	V.11		
III. Bất động sản đầu tư	240	V.12		
- 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	V.13		
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	V.14		
2. Tài sản thuê thu nhập hoãn lại	262	V.21		
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	V.15		

1	2	3	4	5
2. Phải trả người bán	312			
3. Người mua trả tiền trước	313			
4. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	314	V.16		
5. Phải trả người lao động	315			
6. Chi phí phải trả	316	V.17		
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	V.18		
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	V.19		
3. Phải trả dài hạn khác	333			
4. Vay và nợ dài hạn	334	V.20		
5. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	335	V.21		
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	V.22		
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	V.23		
3. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	433			
TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN (440 = 300 + 400)	440			

CÁC CHỈ TIÊU NGOÀI BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

CHỈ TIÊU	Thuyết minh	Số cuối năm (3)	Số đầu năm (3)
1. Tài sản thuê ngoài 2. Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công 3. Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược 4. Nợ khó đòi đã xử lý 5. Ngoại tệ các loại 6. Dự toán chi sự nghiệp, dự án	24		

Người lập biểu

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

Ghi chú:

(1) Những chỉ tiêu không có số liệu có thể không phải trình bày nhưng không được đánh lại số thứ tự chỉ tiêu và "Mã số".

(2) Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu (*) được ghi bằng số âm dưới hình thức ghi trong ngoặc đơn (...).

(3) Đối với doanh nghiệp có kỳ kế toán năm là năm dương lịch (X) thì "Số cuối năm" có thể ghi là "31.12.X"; "Số đầu năm" có thể ghi là "01.01.X".

Phụ lục 4: BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Mẫu số B 02 – DN

Đơn vị báo cáo:.....

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

Địa chỉ:.....

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm.....

Đơn vị tính:.....

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	VI.25		
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	VI.27		
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	VI.26		
7. Chi phí tài chính	22	VI.28		
- 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	VI.30		
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52	VI.30		
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)

MỤC LỤC

Chương 1

Bản chất của hạch toán kế toán.....	5
1.1. Tính tất yếu khách quan của hạch toán kế toán	5
1.2. Hạch toán kế toán trong hệ thống các loại hạch toán.....	8
1.2.1. Các thước đo sử dụng trong hạch toán.....	8
1.2.2. Các loại hạch toán	10
1.3. hạch toán kế toán trong hệ thống quản lý.....	15
1.3.1. Vai trò, vị trí của thông tin kế toán trong hoạt động quản lý	15
1.3.2. Yêu cầu của thông tin kế toán và nhiệm vụ của công tác kế toán.....	17
1.4. Các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận	18

Chương 2

Đối tượng và phương pháp của hạch toán kế toán	25
2.1. Đối tượng nghiên cứu của hạch toán kế toán	25
2.1.1. Khái quát chung về đối tượng của hạch toán kế toán	25
2.1.2. Tài sản và nguồn vốn	27
2.1.3. Tuần hoàn của vốn kinh doanh	33
2.1.4. Quan hệ kinh tế pháp lý thuộc đối tượng hạch toán kế toán	35
2.1.5. Kết luận chung về đối tượng của hạch toán kế toán	37
2.2. Hệ thống phương pháp của hạch toán kế toán.....	38

Chương 3

Phương pháp chứng từ	40
3.1. Khái quát chung về phương pháp chứng từ.....	40
3.1.1. Khái niệm và các yếu tố cấu thành phương pháp chứng từ	40
3.1.2. Vị trí, tác dụng của phương pháp chứng từ	42
3.2 - Hệ thống bản chứng từ	43
3.2.1. Bản chứng từ	43

3.2.2. Phân loại chứng từ.....	48
3.3. Luân chuyển chứng từ	51
3.3.1. Luân chuyển chứng từ và ý nghĩa luân chuyển chứng từ.....	51
3.3.2. Kế hoạch luân chuyển chứng từ	53
3.3.3. Nội quy về chứng từ	55

Chương 4

Phương pháp tính giá	57
4.1. Khái niệm và sự cần thiết của phương pháp tính giá	57
4.1.1. Khái niệm về phương pháp tính giá	57
4.1.2. Sự cần thiết của phương pháp tính giá	57
4.2. Yêu cầu và nguyên tắc của phương pháp tính giá	58
4.2.1. Yêu cầu của phương pháp tính giá	58
4.2.2. Nguyên tắc của phương pháp tính giá	59
4.3. Nội dung và trình tự tính giá tài sản mua vào	62
4.3.1. Nội dung tính giá tài sản mua vào.....	62
4.3.2. Trình tự tính giá tài sản mua vào.....	62
4.4. Nội dung và trình tự tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất	66
4.4.1. Nội dung tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất	66
4.4.2. Trình tự tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất.....	67
4.5. Nội dung và trình tự tính giá (giá vốn) sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng cho sản xuất - kinh doanh	70
4.5.1. Nội dung tính giá sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng.....	70
4.5.2. Trình tự tính giá sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng	70

Chương 5

Phương pháp đối ứng tài khoản	79
5.1. Khái quát về phương pháp đối ứng tài khoản	79
5.1.1. Khái niệm và các yếu tố cấu thành.....	79

5.1.2. Vị trí, tác dụng của phương pháp đối ứng tài khoản	80
5.2. Tài khoản kế toán	80
5.2.1. Khái niệm và đặc trưng cơ bản về nội dung, kết cấu tài khoản	80
5.2.2. Nguyên lý kết cấu tài khoản cơ bản	81
5.3. Quan hệ đối ứng và phương pháp ghi sổ kép	83
5.3.1. Các quan hệ đối ứng tài khoản	83
5.3.2. Phương pháp ghi sổ kép	85
5.4. Tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích	89

Chương 6

Hệ thống tài khoản kế toán.....	94
6.1. Sự cần thiết phải hình thành và những đặc trưng của hệ thống tài khoản kế toán	94
6.1.1. Sự cần thiết phải hình thành hệ thống tài khoản kế toán.....	94
6.1.2. Đặc trưng cơ bản của hệ thống tài khoản kế toán	94
6.2. Phân loại tài khoản kế toán	96
6.2.1. Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế	96
6.2.2. Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu	99
6.2.3. Phân loại tài khoản theo quan hệ với các báo cáo tài chính.....	105
6.3. Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp thống nhất hiện hành	106
6.3.1. Tổng quan về hệ thống tài khoản kế toán thống nhất.....	106
6.3.2. Đánh số hiệu và tên gọi các tài khoản	108
6.3.3. Mô hình sắp xếp các tài khoản kế toán	111

Chương 7

Phương pháp tổng hợp và cân đối.....	114
7.1. Khái quát chung về phương pháp tổng hợp cân đối kế toán ..	114
7.1.1. Khái niệm và cơ sở hình thành phương pháp.....	114
7.1.2. Ý nghĩa tác dụng của phương pháp.....	115
7.2. Hệ thống bảng tổng hợp - cân đối kế toán	115

7.2.1. Bảng cân đối kế toán	115
7.2.2. Bảng cân đối thu, chi và kết quả	121
7.2.3. Bảng cân đối thu - chi tiền tệ	123
7.3. Quan hệ giữa phương pháp tổng hợp cân đối - với các phương pháp khác.	124

Chương 8

Hạch toán các quá trình kinh doanh chủ yếu	128
8.1. Khái quát về quá trình kinh doanh và nhiệm vụ của hạch toán	128
8.1.1. Khái quát về quá trình kinh doanh	128
8.1.2. Nhiệm vụ hạch toán quá trình kinh doanh	129
8.2. Hạch toán quá trình cung cấp (mua hàng)	129
8.2.1. Ý nghĩa và nhiệm vụ hạch toán	129
8.2.2. Phương pháp hạch toán quá trình cung cấp trong các doanh nghiệp	130
8.3. Hạch toán quá trình sản xuất.....	137
8.3.1. Ý nghĩa và nhiệm vụ hạch toán	137
8.3.2. Phương pháp hạch toán quá trình sản xuất.....	138
8.4. Hạch toán quá trình tiêu thụ	147
8.4.1. Ý nghĩa và nhiệm vụ hạch toán quá trình tiêu thụ.....	147
8.4.2. Phương pháp hạch toán tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ ..	147
8.4.3. Hạch toán kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ trong các doanh nghiệp.....	153

Chương 9

Sổ kế toán và hình thức sổ kế toán.....	157
9.1. Sổ kế toán	157
9.1.1. Khái niệm và tác dụng của sổ kế toán.....	157
9.1.2. Các loại sổ kế toán - nguyên lý kết cấu và nội dung phản ánh. .	158
9.1.3. Chu trình kế toán trên sổ kế toán.....	165
9.2. Các hình thức sổ kế toán cơ bản	172

9.2.1. Khái niệm hình thức sổ kế toán và các đặc trưng cơ bản của hình thức sổ	172
9.2.2. Hình thức sổ Nhật ký chung.....	173
9.2.3. Hình thức sổ Nhật ký - Sổ cái	178
9.2.4. Hình thức sổ "Chứng từ - ghi sổ"	180
9.2.5. Hình thức sổ kế toán "Nhật ký - chứng từ"	186

Chương 10

Bộ máy kế toán và mô hình tổ chức bộ máy kế toán.....	191
10.1 - Bộ máy kế toán.....	191
10.1.1. Đơn vị kế toán	191
10.1.2. Khối lượng công tác kế toán và các phân hành kế toán	192
10.1.3. Bộ máy kế toán.....	195
10.1.4. Kế toán trưởng.....	197
10.2. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán.....	199
10.2.1. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung	199
10.2.2. Mô hình kế toán phân tán.....	200
10.2.3. Mô hình kế toán hỗn hợp.....	202
Phụ lục 1: Danh mục chứng từ kế toán	204
Phụ lục 2: Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp.....	207
Phụ lục 3 : Bảng cân đối kế toán	214
Phụ lục 4 : Báo cáo kết quả kinh doanh	217

LÝ THUYẾT HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

Chịu trách nhiệm xuất bản:

PHẠM NGỌC QUYẾT

Chịu trách nhiệm nội dung:

PGS.TS. NGUYỄN MINH PHƯƠNG

Chủ biên: **PGS. TS. NGUYỄN THỊ ĐÔNG**

Hiệu đính: **PGS. TS. NGUYỄN VĂN CÔNG**

Chủ biên: **PGS. TS. NGUYỄN THỊ ĐÔNG**

Biên soạn:

- PGS. TS. Nguyễn Thị Đông
- PGS. TS. Nguyễn Minh Phương
- PGS.TS. Phạm Thị Gái
- PGS. TS. Đặng Thị Loan
- PGS. TS. Nguyễn Văn Công

*In 3.000 cuốn, khổ 16 x 24 cm tại Công ty In Khoa học - Công nghệ. Số đăng ký kế hoạch xuất bản: 69 - 2007/CXB/601 - 01/TC.
In xong và nộp lưu chiểu tháng 2/2007.*

Giáo trình Lý thuyết HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

1692.5.6

Giá: 30.000 đồng