

Đại Học Đà Nẵng
Trường Đại Học Bách Khoa

**NGUYÊN LÝ
KẾ TOÁN**

ThS. Bùi Nữ Thanh Hà

ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG
TRƯỜNG ĐẠI HỌC BÁCH KHOA



ThS. BÙI NỮ THANH HÀ

GIÁO TRÌNH

NGUYÊN LÝ KẾ TOÁN

Đà Nẵng - 2005

Lời mở đầu

Để đáp ứng nhu cầu đổi mới phương pháp giảng dạy và nâng cao chất lượng đào tạo, Đại học Đà Nẵng cùng các trường đại học thành viên đã tiến hành tổ chức biên soạn giáo trình theo các khung chương trình đào tạo quy định. Nguyên lý kế toán là một trong các giáo trình nói trên nhằm trang bị kiến thức nền tảng cho sinh viên các ngành Kinh tế nói chung và sinh viên chuyên ngành Kinh tế xây dựng nói riêng, tạo điều kiện thuận lợi hơn cho sinh viên trong học tập và nghiên cứu.

Dựa theo đề cương môn học Nguyên lý kế toán của Hội đồng Ngành kế toán, giáo trình được kết cấu thành bảy chương, trong đó có quán triệt những nội dung cơ bản của Luật Kế toán được Quốc hội nước Cộng hòa Xã hội chủ nghĩa Việt Nam thông qua ngày 17/06/2003 và những sửa đổi của hệ thống kế toán theo các chuẩn mực kế toán mới hiện nay.

Trong quá trình biên soạn giáo trình, tác giả đã cố gắng cập nhật thông tin mới đồng thời tham khảo nhiều giáo trình khác, nhưng chắc chắn sẽ không tránh khỏi những hạn chế nhất định. Rất mong nhận được ý kiến đóng góp của các nhà chuyên môn, các anh chị đồng nghiệp và các bạn đọc để giáo trình được hoàn thiện hơn .

Xin trân trọng cảm ơn.

Biên soạn : Ths. Bùi Nữ Thanh Hà

CHƯƠNG 1

GIỚI THIỆU VỀ KẾ TOÁN

1.1 SỰ HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN CỦA HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

1.1.1 Hạch toán - ý nghĩa và vai trò của nó trong nền kinh tế

Ngay từ thời nguyên thủy, khi chỉ mới biết hái lượm và săn bắn con người đã quan sát, đo lường, tính toán và biểu thị sự tồn tại hay biến mất của các của cải săn bắn hoặc hái lượm được dưới nhiều hình thức khác nhau. Cùng với sự tiến bộ dần của xã hội loài người, sự quan sát, đo lường, tính toán đã được ghi chép không những bằng các công cụ thô sơ mà còn thực hiện bằng cả những phương tiện máy móc hiện đại. Song dù là biểu thị dưới hình thức thô sơ hay hiện đại thì các động tác *quan sát, đo lường, tính toán và ghi chép* trải qua các thời kỳ kinh tế xã hội khác nhau đều có cùng một ý nghĩa, đó là:

Nhằm thông báo thường xuyên, chính xác và kịp thời các thông tin về tình hình kinh tế xã hội trên tầm vi mô và vĩ mô - mà chúng ta gọi là Hạch toán

Hạch toán lúc đầu chỉ đơn thuần là công cụ được con người sử dụng để quản lý tài sản làm ra trong các điều kiện thiên nhiên khắc nghiệt và sự bấp bênh của cuộc sống. Càng về sau, theo đà phát triển của nền kinh tế xã hội cùng với sự tiến bộ không ngừng của khoa học kỹ thuật, hạch toán cũng ngày càng phát triển đa dạng và phong phú cả về nội dung lẫn hình thức. Trong đó có một loại hạch toán được xem là phương tiện không thể thiếu được đối với sự tồn tại và phát triển của tất cả các chủ thể trong một nền kinh tế: hộ gia đình, tổ chức tài chính trung gian, các tổ chức tài chính quốc tế, ngân sách Nhà nước và đặc biệt là các doanh nghiệp. Chính là *Hạch toán kế toán*.

1.1.2 Sự ra đời và phát triển của hạch toán kế toán

Quá trình phát triển của hạch toán nói chung và hạch toán kế toán nói riêng luôn gắn liền với tiến trình phát triển của xã hội loài người.

Nhiều nhà nghiên cứu lịch sử kinh tế đều thống nhất rằng: Hạch toán kế toán thực sự xuất hiện và có dấu hiệu phát triển từ khi có sự hình thành chữ viết và số học sơ cấp mà trước hết là sự phát minh ra hệ đếm thập phân và việc sử dụng rộng rãi chữ số Ả rập đã tạo ra những tiền đề cần thiết cho sự ra đời của hạch toán kế toán.

Thật vậy nhiều thế kỷ trước đây, Kế toán đã trở thành một môn khoa học độc lập và theo một số nhà nghiên cứu khảo cổ học thì người ta đã tìm ra những di tích bằng gốm hoặc sành trên đó có ghi khắc nhiều tài liệu chứng tỏ khoảng 2000 năm trước công nguyên người dân Babylonienne đã biết những khái niệm sơ khởi về kế

toán như việc ghi chép về trao đổi hàng hoá, cho vay và thiếu nợ...hoặc như ở Ai cập cổ đại người ta đã tìm thấy các loại giấy dùng để ghi chép sự tăng giảm tài sản, ta gọi là giấy papyrus, còn ở La mã cổ đại thì lại tìm thấy các bảng nhỏ bằng sáp dùng để ghi chép tính toán.

Qua phân tích so sánh giữa các di vật với các tài liệu kế toán hiện nay, ta có thể dễ dàng nhận thấy đặc điểm của các vật dùng để ghi chép đó lần lượt ảnh hưởng đến các loại sổ sách chứng từ ngày nay, chẳng hạn như:

Khi phân tích các tờ giấy papyrus người ta nhận thấy kết cấu và cách sử dụng của chúng gắn liền với sự ra đời của các tờ rời hạch toán tổng hợp ngày nay, còn đối với các bảng bằng sáp thì ta lại phát hiện thấy chúng liên quan trực tiếp đến sự xuất hiện của sổ sách kế toán và cuối cùng là các bảng ghi chép bằng gôm lại có kết cấu gắn liền với các tờ chi phiếu hiện nay.

Vào những năm của thập niên cuối thế kỷ XV (1491 - 1495), một nhà toán học người Ý có tên là Fra Luca Pacioli đã viết nên cuốn sách trình bày các nguyên tắc căn bản về một phương pháp ghi chép các quan hệ kinh tế phát sinh, gọi là ghi kép. Sau này người ta gọi là hệ thống kế toán kép. Cho đến ngày nay chúng ta phải thừa nhận rằng việc phát minh ra hệ thống kế toán kép là một trong những khám phá lỗi lạc cho sự phát triển xã hội loài người.

Ngày nay, cùng với sự tiến bộ của khoa học kỹ thuật tuy kế toán đã phát triển ở mức độ cao, con người đã biết áp dụng máy vi tính và các công cụ hiện đại khác vào công tác kế toán song cũng chưa thể và không thể không dựa vào nguyên lý kế toán kép được viết trong sách của Ông Luca.

Bàn về việc nghiên cứu khoa học kế toán có khá nhiều trường phái lý luận song cần nhấn mạnh một điều rằng: "**Hạch toán kế toán không phải ra đời từ khi có kế toán kép mà hạch toán kế toán ra đời cùng với nền kinh tế hàng hoá**". Điều này đã được các trường phái nghiên cứu đều công nhận. Trên cơ sở kết hợp các trường phái lý luận chính, một số nhà nghiên cứu kinh tế đã đúc kết lại như sau:

Trong thời kỳ Nguyên thủy, sản xuất tự cung tự cấp thì hạch toán đã xuất hiện nhưng chưa phải là hạch toán kế toán, việc hạch toán chỉ được thực hiện một cách đơn giản như đánh dấu lên thân cây hay buộc nút dây...Trong thời kỳ này hạch toán chỉ là hạch toán bằng hiện vật và được sử dụng phục vụ cho lợi ích của toàn xã hội.

Sang thời kỳ Chiếm hữu nô lệ, ý nghĩa của hạch toán đã thay đổi, hạch toán được sử dụng trước hết để theo dõi nô lệ và đất đai, ngoài ra hạch toán còn được sử dụng để theo dõi việc đổi chác tiền, lúc bấy giờ không chỉ hạch toán bằng hiện vật mà còn hạch toán bằng tiền - sau này gọi là hạch toán kế toán. Cũng trong thời kỳ này sổ kế toán đã xuất hiện

Đến thời kỳ Phong kiến, sự phát triển của nông nghiệp đã làm xuất hiện địa tô phong kiến và chế độ cho vay nặng lãi của địa chủ đối với nông dân. Chính những bước phát triển này đã làm cho hệ thống sổ sách hạch toán kế toán càng phong phú, chi tiết hơn và hoàn thiện hơn.

Sang thời kỳ chủ nghĩa Tư bản, với sự phát triển nhanh chóng của khoa học kỹ thuật, sự phân công lao động xã hội ngày càng sâu sắc hơn, dẫn đến quan hệ trao đổi mua bán phát triển mạnh, đồng thời quá trình dịch chuyển tư bản ngày càng gia tăng và càng làm mở rộng hơn các mối quan hệ kinh tế mới.

Sự xuất hiện các quan hệ kinh tế này chính là tiền đề cho khoa học hạch toán kế toán phát triển ở mức độ cao hơn một cách nhanh chóng vượt bậc. Đặc trưng tiêu biểu của thời kỳ này đó chính là sự ra đời của hệ thống kế toán kép và sự xuất hiện của hệ thống tài khoản kế toán.

Nói tiếp theo sự kiện trên thì một số các phương pháp hạch toán kế toán khác cũng đã lần lượt ra đời và tạo thành một hệ thống phương pháp riêng của hạch toán kế toán.

Trong chế độ xã hội Xã hội chủ nghĩa, hạch toán kế toán càng trở thành công cụ phục vụ đắc lực cho các thành viên trong quản lý kinh tế xã hội.

Cần lưu ý rằng hạch toán kế toán là một khoa học, cho nên bất kỳ ở chế độ nào khoa học kế toán cũng sẽ phát triển cùng với sự phát triển của khoa học kỹ thuật.

Có thể kết luận rằng:

Hạch toán kế toán là một khoa học kinh tế ra đời và phát triển cùng với quá trình phát triển của nền sản xuất xã hội và phục vụ trực tiếp cho nền sản xuất xã hội.

Tuy nhiên giải thích thuật ngữ này như thế nào còn tùy thuộc vào cách diễn đạt ngôn ngữ và điều kiện cụ thể của mỗi nước. Chẳng hạn theo điều 4 của Luật Kế toán Việt Nam đã được Quốc hội thông qua ngày 17/06/2003, thì thuật ngữ Kế toán được giải thích như sau:

Kế toán là việc thu thập, kiểm tra, phân tích và xử lý thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động.

Khi sản xuất xã hội phát triển với quy mô ngày càng cao cùng với các quy luật kinh tế mới phát sinh sẽ tạo điều kiện cho hạch toán kế toán phát triển không ngừng về mọi mặt: cả nội dung phương pháp lẫn hình thức tổ chức, nhằm cung cấp thông tin về các hoạt động kinh tế xảy ra đến các chủ thể một cách tốt nhất, hiệu quả nhất theo từng mục đích cụ thể của đối tượng sử dụng thông tin.

Đặc biệt là trong thời đại công nghệ thông tin phát triển như hiện nay, hạch toán kế toán đã dần chuyển sang hệ thống xử lý tự động hoá và không ngừng phát triển cùng với sự phát triển của khoa học kỹ thuật.

1.2 CHỨC NĂNG, NHIỆM VỤ CỦA HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

Trước khi đi vào chức năng và nhiệm vụ của hạch toán kế toán, cần phải khẳng định lại định nghĩa về Kế toán.

1.2.1 Định nghĩa về hạch toán kế toán

* Ở giác độ là một môn khoa học thì kế toán là một hệ thống thông tin thực hiện việc phản ánh và giám đốc mọi diễn biến của quá trình hoạt động thực tế liên quan đến lĩnh vực kinh tế, tài chính của một tổ chức cụ thể.

Tổ chức cụ thể có thể là cơ quan nhà nước; đơn vị sự nghiệp, tổ chức có hoặc không sử dụng ngân sách của nhà nước; doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế; chi nhánh văn phòng đại diện của nước ngoài; hợp tác xã và cả các hộ kinh doanh cá thể.

* Ở giác độ là một nghề nghiệp thì kế toán được hiểu là một nghệ thuật tính toán và ghi chép những hiện tượng kinh tế - tài chính phát sinh liên quan đến các đơn vị thông qua việc quan sát, đo lường nhằm cung cấp một cách toàn diện các thông tin về tình hình và kết quả hoạt động, tình hình sử dụng vốn của đơn vị.

Từ hai cách định nghĩa trên, cho phép chúng ta tiếp tục nghiên cứu các chức năng và nhiệm vụ của hạch toán kế toán một cách thuận lợi hơn.

1.2.2 Chức năng của hạch toán kế toán

Xuất phát từ định nghĩa kế toán trên, có thể thấy rằng kế toán có 2 chức năng liên quan đến công tác quản lý, đó là: **chức năng phản ánh và chức năng giám đốc**

a. Chức năng phản ánh (hay còn gọi là chức năng thông tin)

Chức năng phản ánh được biểu hiện ở việc kế toán theo dõi toàn bộ các hiện tượng kinh tế, tài chính phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị thông qua việc tính toán, ghi chép, phân loại, xử lý và tổng kết các dữ liệu liên quan đến hoạt động sử dụng vốn và tài sản của đơn vị.

b. Chức năng giám đốc (Chức năng kiểm tra)

Chức năng giám đốc thể hiện ở việc thông qua số liệu đã được phản ánh, kế toán sẽ nắm được một cách có hệ thống toàn bộ quá trình và kết quả hoạt động của đơn vị làm cơ sở cho việc đánh giá đúng đắn và kiểm soát chặt chẽ tình hình chấp hành luật pháp của các đơn vị trong công tác quản lý kế toán - tài chính. Chức năng này nhằm giúp cho hoạt động của đơn vị ngày càng đạt hiệu quả cao hơn.

c. Mối liên hệ giữa các chức năng

Chức năng phản ánh và chức năng giám đốc có mối liên hệ chặt chẽ với nhau, thể hiện như sau:

Chức năng *phản ánh* là đối tượng của chức năng *giám đốc*, chức năng *giám đốc* là công cụ đôn đốc chức năng *phản ánh* được chính xác, rõ ràng và đầy đủ hơn.

Với các chức năng trên, kế toán đã trở thành công cụ hết sức quan trọng trong công tác quản lý của bản thân đơn vị tổ chức kế toán và các chức năng này cũng rất cần thiết đối với các đối tượng khác có quyền lợi trực tiếp hoặc gián tiếp đối với hoạt động của đơn vị tổ chức kế toán, như : người chủ sở hữu vốn của đơn vị, người cung cấp tín dụng, hàng hoá - dịch vụ, các nhà đầu tư, các cơ quan tài chính hoặc các cơ quan chức năng khác.

1.2.3 Nhiệm vụ của hạch toán kế toán

Theo điều 5 Luật kế toán, nhiệm vụ của Kế toán được đặt ra một cách tổng quát như sau:

- Thu thập, xử lý thông tin, số liệu kế toán theo đối tượng và nội dung công việc kế toán, theo chuẩn mực và chế độ kế toán.

- Kiểm tra giám sát các khoản thu chi tài chính, các nghĩa vụ thu, nộp, thanh toán nợ ; kiểm tra việc quản lý, sử dụng tài sản; phát hiện và ngăn ngừa các hành vi vi phạm pháp luật về tài chính, kế toán.

- Phân tích thông tin, số liệu kế toán; tham mưu, đề xuất các giải pháp phục vụ yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán.

- Cung cấp thông tin, số liệu kế toán theo quy định của pháp luật.

Trên cơ sở văn bản Luật quy định có thể phân tích nhiệm vụ của kế toán theo từng loại công tác kế toán. Xuất phát từ yêu cầu quản lý và cung cấp thông tin cho các đối tượng khác nhau, kế toán được chia thành kế toán quản trị và kế toán tài chính.

Mỗi loại đảm nhận những nhiệm vụ cụ thể khác nhau:

- * *Nhiệm vụ của kế toán tài chính* là theo dõi (quan sát), tính toán và phản ánh tình hình về tài sản, nguồn vốn cũng như tình hình và kết quả hoạt động của đơn vị nhằm phục vụ cho các đối tượng sử dụng thông tin bên trong và bên ngoài đơn vị, nhưng chủ yếu là các đối tượng bên ngoài.

Kế toán tài chính cung cấp những thông tin về sự kiện đã xảy ra nên phải có độ chính xác và tin cậy cao. Mặt khác những thông tin này được thu thập trên cơ sở chứng từ và các bằng chứng thực tế, do vậy thông tin do kế toán tài chính cung cấp có tính pháp lệnh.

- * *Nhiệm vụ của kế toán quản trị* là qua số liệu của kế toán tài chính, xử lý và cung cấp thông tin về quá trình hình thành, phát sinh chi phí, tình hình quản trị tài sản, nguồn vốn và các quá trình hoạt động khác nhằm hỗ trợ đắc lực cho nhà quản lý của đơn vị trong việc hoạch định, kiểm soát và ra quyết định.

Kế toán quản trị có đặc điểm cơ bản là không những phản ánh những sự kiện đã xảy ra, mà còn phản ánh những sự kiện đang và sẽ xảy ra trong tương lai.

Thông tin của kế toán quản trị cung cấp gắn liền với từng bộ phận chức năng hoạt động trong đơn vị. Mặt khác kế toán quản trị có tính linh hoạt và thích ứng cao.

Nhiệm vụ của kế toán tài chính và kế toán quản trị tuy có khác nhau nhưng đều phục vụ chung cho một mục đích của người sử dụng kế toán. Vậy, có thể tóm tắt nhiệm vụ của hạch toán kế toán nói chung là *cung cấp thông tin mang tính xuyên suốt nhằm phản ánh thông tin về các sự kiện kinh tế đã xảy ra, đang xảy ra và sắp xảy ra trong một đơn vị đến các đối tượng quan tâm.*

1.3 YÊU CẦU ĐỐI VỚI HẠCH TOÁN KẾ TOÁN VÀ MỘT SỐ NGUYÊN TẮC KẾ TOÁN CHUNG ĐƯỢC THỪA NHẬN

1.3.1 Yêu cầu đối với hạch toán kế toán

Để thực hiện đầy đủ chức năng và phát huy vai trò của kế toán, Chuẩn mực kế toán chung số 01 ban hành kèm theo Quyết định của Bộ trưởng Bộ tài chính số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 và Luật Kế toán được Quốc hội nước Cộng hòa Xã hội chủ nghĩa Việt Nam thông qua ngày 17/06/2003 đã đưa ra một số yêu cầu đối với công tác kế toán, có thể tổng hợp và khái quát lại thành các yêu cầu như sau:

* Thông tin hạch toán kế toán cung cấp phải phản ánh chính xác, trung thực và khách quan thực tế hoạt động của đơn vị.

Nghĩa là các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép, báo cáo trên cơ sở các bằng chứng đầy đủ, khách quan và đúng với thực tế về hiện trạng, bản chất nội dung cũng như giá trị của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh. Mặt khác, các thông tin và số liệu kế toán phải được ghi chép và báo cáo đúng với thực tế, không bị xuyên tạc, không bị bóp méo.

Không nên quan niệm việc ghi sổ kế toán là chỉ để đối phó với những yêu cầu của Nhà nước, mà phải xem hạch toán kế toán như kim chỉ nam của người quản lý trong mọi hoạt động của đơn vị.

Nhờ vậy đơn vị khắc phục được những tồn tại, phát huy những thế mạnh để đạt được mục đích với hiệu quả cao.

* Thông tin hạch toán kế toán phải được sắp xếp, phân loại và khi cung cấp phải đảm bảo so sánh được.

Các thông tin và số liệu kế toán giữa các kỳ kế toán trong một doanh nghiệp và giữa các doanh nghiệp phải được tính toán và trình bày nhất quán để có thể so sánh được khi cần thiết. Trường hợp nếu tính toán và trình bày không được nhất quán thì phải giải trình trong phần thuyết minh để người sử dụng báo cáo có thể nắm được thông tin giữa các kỳ, giữa các doanh nghiệp hoặc giữa số liệu thực hiện với số liệu kế hoạch hay dự toán.

Cụ thể là:

- Đảm bảo tính thống nhất về nội dung và phương pháp tính toán giữa các kỳ kế toán. Thống nhất giữa tài liệu kỳ này với tài liệu của các kỳ trước, bảo đảm cho việc so sánh, phân tích và nhận biết xu thế biến động của các chỉ tiêu kinh tế.

- Đảm bảo thống nhất về số liệu giữa thực hiện với kế hoạch, đảm bảo cho việc thực hiện kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện nhiệm vụ kế hoạch.

- Thống nhất tài liệu thực tế của đơn vị với tài liệu của các đơn vị trong cùng ngành, cùng lĩnh vực hoạt động, đảm bảo cho việc tổng hợp số liệu theo từng ngành và toàn bộ nền kinh tế, tạo điều kiện thuận lợi cho việc so sánh kết quả giữa các đơn vị.

* Thông tin hạch toán kế toán được ghi chép và báo cáo hay phản ánh kịp thời các hoạt động kinh tế tài chính xảy ra, bảo đảm đúng hoặc trước thời hạn không được chậm trễ, giúp cho nhà quản lý và các cơ quan Nhà nước nhận biết kịp thời hoạt động của đơn vị.

Yêu cầu này đòi hỏi kế toán phải được tổ chức khoa học và ứng dụng những tiến bộ của khoa học vào công tác kế toán.

* Thông tin hạch toán kế toán cung cấp phải phản ánh đầy đủ, toàn diện về mọi hoạt động kinh tế tài chính của đơn vị. Trên cơ sở những thông tin được cung cấp đầy đủ đó, nhà quản lý mới có thể ra các quyết định đúng đắn, thúc đẩy sự phát triển của đơn vị.

* Thông tin và số liệu kế toán được cung cấp hoặc trình bày trong báo cáo tài chính phải rõ ràng, dễ hiểu, đảm bảo cho các đối tượng sử dụng thông tin đều nhìn nhận đúng về thực trạng hoạt động của đơn vị.

Những thông tin và số liệu về những vấn đề phức tạp trong báo cáo tài chính phải được giải trình trong phần thuyết minh.

1.3.2 Một số nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận

Nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận là những nguyên tắc được Ủy ban xây dựng các chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB - *International Accounting Standard Committee*) ban hành nhằm đưa ra những tuyên bố chung, tiếng nói chung về phương pháp, về các quy định, các hướng dẫn trong quá trình thực hiện nhiệm vụ hạch toán kế toán.

Trong công tác kế toán cần phải có các nguyên tắc chung được thừa nhận trên là vì hoạt động của các đơn vị không chỉ đóng khung trong phạm vi mỗi nước mà còn ngày càng có xu hướng hội nhập trong khu vực cũng như trên toàn thế giới, điều đó đòi hỏi phải tìm được ngôn ngữ chung trong công tác kế toán tài chính, đó là các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận.

Các nguyên tắc kế toán này thường xuyên được nghiên cứu, sửa đổi, bổ sung và không ngừng hoàn thiện cùng với quá trình phát triển của khoa học kỹ thuật và những tiến bộ của loài người.

Các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận gồm có các khái niệm cơ bản và các nguyên tắc cơ bản đã được thừa nhận trong công tác kế toán. Sau đây xin trình bày sơ lược một số nguyên tắc cơ bản chi phối công tác kế toán của đơn vị, đặc biệt là các nguyên tắc được đề cập đến trong chuẩn mực kế toán chung số 01 của Việt Nam được Bộ Tài chính ban hành ngày 31/12/2002 .

1.3.2.1- Khái niệm thực thể kinh doanh (hay còn gọi là đơn vị kế toán)

Đây là khái niệm cơ bản nhằm đề ra cho kế toán phạm vi giới hạn của một thực thể kinh doanh (hay đơn vị kế toán) trong việc ghi chép, phản ánh và cung cấp thông tin một cách đầy đủ, toàn diện. Không được lẫn lộn thực thể kinh doanh với bất kỳ một chủ thể nào khác.

Khái niệm này còn chỉ ra rằng đơn vị kế toán là một tổ chức độc lập với các chủ thể, cá nhân khác và độc lập ngay cả với bản thân người chủ sở hữu đơn vị kinh doanh.

1.3.2.2 -Khái niệm hoạt động liên tục (giả thiết hoạt động liên tục)

Khái niệm này chỉ là một giả thiết nhưng mang tính bắt buộc, được áp dụng cho các đơn vị kế toán.

Theo đó báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là các đơn vị đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động bình thường trong tương lai gần. Nghĩa là đơn vị kế toán không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc phải thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động của mình.

Tài sản của đơn vị là máy móc thiết bị, công cụ - dụng cụ phải dùng để phục vụ cho hoạt động của đơn vị chứ không phải để bán.

Giả thiết này còn nhấn mạnh rằng tài sản của đơn vị không cần phải đánh giá theo giá thị trường trừ trường hợp có sự giảm giá hệ thống và liên tục, ta sẽ sử dụng nguyên tắc khác để chi phối. Nếu đơn vị có nguy cơ bị phá sản, chuẩn bị ngừng hoạt động thì giá thị trường lại trở nên cần thiết khi lập báo cáo tài chính.

1.3.2.3-Khái niệm thước đo tiền tệ

Thước đo tiền tệ là đặc trưng cơ bản của hạch toán kế toán. Tất cả các đối tượng, các quá trình hoạt động cũng như các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đều phải phản ánh thông qua một thước đo tiền tệ thống nhất - gọi là đơn vị tiền tệ.

Chỉ có thước đo tiền tệ thống nhất mới là đơn vị tính toán, tổng hợp các chỉ tiêu phục vụ cho công việc phân tích, so sánh, đánh giá.

Khái niệm này còn giả thiết rằng sự thay đổi sức mua của đơn vị tiền tệ xem như không đáng kể. Trừ trường hợp có lạm phát lớn, đồng tiền mất giá đồng loạt thì kế toán sẽ áp dụng giải pháp riêng để giải quyết.

1.3.2.4- Khái niệm kỳ kế toán

Khái niệm này cho rằng thời gian hoạt động của các đơn vị kế toán cần phải được chia thành nhiều kỳ kế toán nối tiếp nhau. Và kỳ kế toán được hiểu là khoảng thời gian xác định từ thời điểm đơn vị bắt đầu ghi sổ kế toán đến thời điểm kết thúc việc ghi sổ kế toán, khóa sổ kế toán để lập báo cáo kế toán, tài chính.

Báo cáo kế toán, tài chính phải phản ánh được tình hình và kết quả hoạt động, tình hình tài sản, nguồn vốn...nhằm phục vụ cho yêu cầu so sánh, tổng hợp, kiểm tra và đánh giá của các đối tượng khác nhau.

Kỳ kế toán có thể là kỳ kế toán tháng, kỳ kế toán quý (3 tháng) và kỳ kế toán năm. Kỳ kế toán bắt đầu tính từ ngày đầu tháng (quý, năm) đến hết ngày cuối tháng (quý, năm).

Đối với đơn vị mới thành lập kỳ kế toán đầu tiên tính từ ngày được cấp giấy chứng nhận đăng ký kinh doanh đến hết ngày cuối kỳ.

1.3.2.5- Nguyên tắc giá vốn (còn gọi là giá phí, giá gốc)

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

Nguyên tắc này yêu cầu khi xác định giá của các tài sản phải căn cứ vào số tiền hoặc tương đương tiền đơn vị đã chi phí thực tế để hình thành nên tài sản- gọi là giá phí, giá gốc hay giá vốn ban đầu.

Giá gốc không được thay đổi theo thời gian trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán.

Vậy để theo dõi và phản ánh giá trị của tài sản kế toán phải dựa vào giá gốc hay giá vốn chứ không dựa vào giá thị trường.

1.3.2.6- Nguyên tắc thận trọng

Nguyên tắc thận trọng xuất hiện khi đơn vị cần ước tính hoặc phán đoán những vấn đề trong điều kiện không chắc chắn. Nguyên tắc này yêu cầu nhà quản lý là khi đứng trước nhiều giải pháp phải lựa chọn thì hãy lựa chọn giải pháp ít ảnh hưởng nhất đến vốn chủ sở hữu.

Nguyên tắc còn nhắc nhở người làm công tác kế toán phải chú ý: chỉ ghi nhận thu nhập khi có đủ chứng cứ chắc chắn, ngược lại các khoản chi phí phải được ghi ngay khi chỉ mới có dấu hiệu phát sinh.

Vận dụng nguyên tắc này, công tác kế toán phải: lập dự phòng nhưng không quá lớn, không đánh giá cao hơn giá trị của các khoản tài sản và thu nhập, không đánh giá thấp hơn giá trị của các khoản nợ phải trả và chi phí.

Đứng trước biến động tăng giá cả *không cần thiết* phải điều chỉnh tăng, ngược lại đứng trước biến động giảm giá cả *cần phải lập ngay* các khoản dự phòng giảm giá.

1.3.2.7- Nguyên tắc phù hợp (tương xứng)

Nguyên tắc phù hợp yêu cầu việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau.

Ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó.

Chi phí tương ứng với doanh thu bao gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu kỳ đó.

Ngoài ra để so sánh các chỉ tiêu cùng kỳ năm trước với năm nay hay số liệu báo cáo, ta phải sử dụng các thông số và phương pháp xác định phù hợp giữa các chỉ tiêu mới đảm bảo được độ chính xác.

1.3.2.8- Nguyên tắc ghi nhận doanh thu (áp dụng cho công tác kế toán của các doanh nghiệp)

Nguyên tắc này quy định cách xác định thời điểm ghi nhận doanh thu.

Thời điểm ghi nhận doanh thu là thời điểm đơn vị chuyển giao cho người mua quyền sở hữu hàng hoá, sản phẩm, lao vụ...và ngược lại đơn vị được sở hữu một khoản tiền hay một khoản nợ tương ứng.

Tùy theo từng trường hợp cụ thể doanh nghiệp có thể chọn một trong các phương pháp sau: ghi doanh thu theo số tiền thực thu; ghi doanh thu theo phương pháp trả góp và ghi doanh thu theo phần trăm hoàn thành.

1.3.2.9- Nguyên tắc nhất quán

Nguyên tắc này yêu cầu trong công tác kế toán phải bảo đảm các khái niệm, các nguyên tắc, các chuẩn mực, các chính sách và các phương pháp kế toán đơn vị đã chọn được thực hiện nhất quán (thống nhất) từ kỳ kế toán này sang kỳ kế toán khác.

Các khái niệm, các nguyên tắc, các chuẩn mực, các chính sách và các phương pháp kế toán đơn vị đã chọn phải được áp dụng ít nhất trong một kỳ kế toán năm.

Nguyên tắc này không có nghĩa là một đơn vị không được thay đổi các khái niệm, các nguyên tắc, các chuẩn mực, các chính sách và các phương pháp kế toán đã chọn, trái lại khi cần thiết đơn vị vẫn có thể thay đổi.

Trường hợp nếu có thay đổi các khái niệm, các nguyên tắc, các chuẩn mực, các chính sách và các phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn thì phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong thuyết minh báo cáo tài chính.

1.3.2.10- Nguyên tắc khách quan

Nguyên tắc khách quan đòi hỏi các tài liệu do kế toán cung cấp, các số liệu do kế toán phản ánh cần phải mang tính khách quan, không bị bóp méo, xuyên tạc và có đủ cơ sở để thẩm tra khi cần thiết.

Nguyên tắc này nhằm đảm bảo độ tin cậy cao trong công tác kế toán, đặc biệt là về nguồn thông tin cung cấp cho nhà quản lý đơn vị.

Để thực hiện yêu cầu của nguyên tắc này, kế toán đơn vị phải sử dụng các thước đo hiện vật tiêu chuẩn. Mặt khác phải xem giá vốn là cơ sở quan trọng để phản ánh vào sổ sách, còn giá thị trường chỉ sử dụng một cách hạn hữu khi cần thiết.

1.3.2.11- Nguyên tắc trọng yếu

Nguyên tắc trọng yếu cho rằng nhà quản lý chỉ nên quan tâm những vấn đề trọng yếu mang tính quyết định đến bản chất và nội dung của công tác kế toán, không nên quan tâm đến những yếu tố không trọng yếu, không cơ bản, không phản ánh bản chất của vấn đề.

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

Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu được xem xét cả về định lượng và định tính.

Một thông tin, một vấn đề hay một yếu tố được xem là trọng yếu hay không trọng yếu tùy thuộc vào đặc điểm kinh tế kỹ thuật của đơn vị, vào trình độ của nhà quản lý và cơ chế quản lý vĩ mô của Nhà nước.

1.3.2.12- Nguyên tắc công khai

Nguyên tắc công khai yêu cầu các báo cáo tài chính phải phản ánh đầy đủ các thông tin quan trọng liên quan đến hoạt động của đơn vị và phải được công khai theo luật định.

Những thông tin trên báo cáo phải rõ ràng, dễ hiểu và phải có các giải trình cần thiết phục vụ cho các đối tượng quan tâm.

1.4 ĐỐI TƯỢNG CỦA HẠCH TOÁN KẾ TOÁN

Để thực hiện tốt công tác kế toán thì vấn đề đầu tiên được đặt ra là phải xác định đúng đối tượng của hạch toán kế toán.

Khi xem xét một đơn vị bất kỳ dù là một cơ quan nhà nước, một doanh nghiệp, một đơn vị hành chính sự nghiệp hay một tổ chức xã hội ...ta đều bắt gặp một số các đối tượng cần thiết cho hoạt động của đơn vị, đó chính là các loại tài sản.

Các loại tài sản trên thuộc quyền sở hữu, quản lý hoặc sử dụng lâu dài của đơn vị nhằm thực hiện các nhiệm vụ sản xuất kinh doanh cũng như các nhiệm vụ khác theo những mục tiêu đã được quy định hoặc đã xác định đối với đơn vị.

Trong quá trình hoạt động của đơn vị, các loại tài sản thường xuyên biến động đồng thời nguồn hình thành tài sản cũng biến động. Sự vận động của tài sản và nguồn hình thành tài sản (nguồn vốn) là thể hiện sự tồn tại và đang hoạt động của một đơn vị. Bên cạnh đó để tài sản và nguồn vốn thực sự vận động được cần phải có môi trường kinh doanh và môi trường pháp lý.

Trong khi điều hành đơn vị nhà quản lý đã phải nhờ đến hạch toán kế toán để theo dõi và phản ánh toàn bộ các đối tượng tài sản, nguồn vốn, sự vận động của tài sản- nguồn vốn cũng như các quan hệ pháp lý. Vậy có thể kết luận rằng:

Đối tượng cơ bản của hạch toán kế toán là: tài sản, nguồn vốn và sự vận động của chúng và các quan hệ pháp lý trong quá trình hoạt động của đơn vị.

Trong thực tế đối tượng hạch toán kế toán có sự khác biệt giữa các loại hình hoạt động khác nhau, như là: đơn vị thuộc khối hành chính sự nghiệp, các đơn vị có sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước; các đơn vị thuộc tổ chức hoạt động không sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước; các đơn vị kinh doanh trên nhiều lĩnh vực khác nhau... Song trong phạm vi môn Nguyên lý kế toán, sinh viên chỉ cần nắm vững đối tượng của hạch toán kế toán trong một đơn vị kế toán mang tính điển hình.

Sau đây ta đi vào tìm hiểu cụ thể về đối tượng của hạch toán kế toán trong đơn vị kế toán điển hình là doanh nghiệp sản xuất.

1.4.1 Tài sản

Trong quá trình hình thành, tồn tại và phát triển, các đơn vị nói chung và các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh nói riêng luôn cần những thiết bị, máy móc sản xuất, nhà xưởng, mặt bằng... gọi chung là tư liệu sản xuất. Mặt khác, các doanh nghiệp chỉ có thể hoạt động được khi có đầy đủ các đối tượng sản xuất như nguyên vật liệu, nhiên liệu, công cụ, dụng cụ... và một lượng tiền mặt nhất định.

Căn cứ vào đặc điểm luân chuyển giá trị, tài sản được chia thành hai nhóm lớn là *tài sản cố định* và *tài sản lưu động*. Trong đó:

*** Tài sản cố định**

Tài sản cố định là những tư liệu lao động thoả mãn hai điều kiện:

- Về thời gian sử dụng: có thời gian sử dụng dài thường là trên một năm
- Về giá trị: phải lớn hơn một giá trị quy định.

Giá trị quy định này tùy thuộc vào từng thời kỳ, căn cứ vào điều kiện thực tiễn, nhu cầu sử dụng các loại tài sản và mặt bằng giá cả mà cơ quan chức năng của Nhà nước sẽ ban hành mức giá cụ thể. Ví dụ, hiện nay chế độ quy định là từ 5 triệu đồng trở lên.

Tài sản cố định được chia thành các loại:

- Tài sản cố định hữu hình là những tài sản có hình thái biểu hiện dưới dạng vật chất, cụ thể như nhà xưởng, máy móc thiết bị. Chẳng hạn trong xây dựng có máy đào, máy đầm đất, máy trộn bê tông...

- Tài sản cố định vô hình là những tài sản có hình thái biểu hiện ở dạng phi vật chất, như: bằng phát minh sáng chế, quyền sử dụng đất, nhãn hiệu thương mại...

- Tài sản cố định tài chính là những loại chứng chỉ có giá với thời hạn dài trên một năm và giá trị cũng thoả mãn theo quy định của Nhà nước.

- Tài sản cố định khác

*** Tài sản lưu động**

Trong doanh nghiệp sản xuất kinh doanh, tài sản lưu động được hiểu là các loại đối tượng lao động và một số tư liệu lao động không thoả mãn điều kiện làm tài sản cố định, bao gồm:

- Các loại tiền: tiền mặt (gồm tiền mặt bằng đồng Việt Nam, bằng các loại ngoại tệ, hoặc bằng vàng bạc kim đá quý...); tiền gửi ngân hàng (gồm tiền gửi ngân hàng bằng đồng Việt Nam, bằng các loại ngoại tệ, hoặc bằng vàng bạc kim đá quý...); tiền đang chuyển.

- Các khoản đầu tư ngắn hạn: tín phiếu, ngân phiếu, thương phiếu...

- Các khoản phải thu: đây là tài sản của doanh nghiệp đang bị các đối tượng khác chiếm dụng.

- Các loại hàng dự trữ cho sản xuất: nguyên vật liệu (trong xây dựng: xi măng, cát, đá, gạch, thép, thiết bị xây dựng cơ bản...), công cụ lao động (trong xây dựng: đà giáo, dụng cụ gá lắp chuyên dụng, quần áo, giày dép chuyên dùng trong thi công...), sản phẩm dở dang.

- Các loại hàng dự trữ cho lưu thông: thành phẩm (trong xây dựng là những công trình xây lắp chưa tiêu thụ, những thành phẩm phục vụ cho xây dựng cơ bản do doanh nghiệp sản xuất...)

1.4.2 Nguồn hình thành tài sản (nguồn vốn)

Các tài sản của doanh nghiệp được hình thành từ nhiều nguồn vốn khác nhau. Các nguồn vốn này được sắp xếp vào hai loại lớn: *nguồn vốn chủ sở hữu và nợ phải trả*.

*** Nguồn vốn chủ sở hữu**

Đây là nguồn vốn quan trọng do người chủ sở hữu doanh nghiệp bỏ ra từ khi thành lập doanh nghiệp và hàng năm thường được bổ sung từ lợi nhuận kinh doanh và sự đóng góp của các chủ sở hữu.

Tùy thuộc vào loại hình doanh nghiệp mà nguồn vốn chủ sở hữu do một hay nhiều người cùng tham gia đóng góp.

Đặc trưng cơ bản của nguồn vốn chủ sở hữu là *nguồn vốn dài hạn và không cam kết phải trả*.

Nguồn vốn chủ sở hữu bao gồm nguồn vốn kinh doanh và các quỹ chuyên dùng, các nguồn vốn đầu tư và lợi nhuận chưa phân phối.

*** Nợ phải trả**

Đây là nguồn vốn bổ sung quan trọng nhằm đáp ứng đủ cho nhu cầu vốn sản xuất kinh doanh.

Nợ phải trả bao gồm các khoản nợ ngắn hạn, nợ dài hạn của ngân hàng, của các tổ chức kinh tế, của các cá nhân...

Nguồn vốn này luôn luôn tồn tại song song với nguồn vốn chủ sở hữu, sự hiện hữu của nó như một lời nhắc nhở các doanh nghiệp cần phải thận trọng và có trách nhiệm trong việc hoàn trả.

Về nội dung, các nợ phải trả chia thành:

+ Nợ ngắn hạn là những khoản nợ có thời hạn dưới một năm, gồm:

- Vay ngắn hạn của ngân hàng và các đối tượng cho vay khác
- Nợ dài hạn đến hạn trả
- Phải trả cho người bán
- Phải trả phải nộp cho ngân sách Nhà nước
- Phải trả cho công nhân viên
- Các chi phí phải trả
- Phải trả nội bộ
- Phải trả khác...

+ Nợ dài hạn là những khoản nợ có thời hạn trên một năm, gồm:

- Vay dài hạn của ngân hàng và các đối tượng cho vay khác.
- Nợ dài hạn

Về nguyên tắc nợ phải trả là nguồn vốn sử dụng có thời hạn kèm theo nhiều ràng buộc phải thế chấp, phải hoàn lại cả gốc lẫn lãi khi đáo hạn. Tuy nhiên trong thực tế một số khoản nợ phải trả không phải trả lãi như: phải trả công nhân viên, phải trả nội bộ, phải trả phải nộp ngân sách Nhà nước.

1.4.3 Sự vận động của tài sản và nguồn vốn

Quá trình kinh doanh là quá trình sử dụng tài sản của doanh nghiệp theo kế hoạch đã vạch ra nhằm mục đích sinh lợi.

Qua hoạt động của mình, doanh nghiệp đã làm cho các tài sản, nguồn hình thành tài sản vận động tăng, giảm, chuyển đổi từ hình thái này sang hình thái khác.

Sự vận động đó có thể làm cho tổng tài sản và tổng nguồn vốn của doanh nghiệp lớn lên, thu hẹp lại hoặc không đổi. Và sự vận động này là biểu hiện của quá trình kinh doanh.

Nhiệm vụ của hạch toán kế toán là phải theo dõi mọi sự vận động của tài sản và nguồn vốn nói trên.

Vì vậy không thể không nhắc đến một đối tượng tiếp theo hết sức quan trọng của hạch toán kế toán là các quá trình kinh doanh của doanh nghiệp nói riêng hay quá trình hoạt động của các đơn vị nói chung.

1.4.4 Mối liên hệ giữa tài sản và nguồn vốn

Tài sản và nguồn vốn có mối liên hệ mật thiết với nhau, biểu hiện ở việc nguồn hình thành nên tài sản.

Bất kỳ một tài sản nào cũng được hình thành từ một hoặc một số nguồn nhất định hoặc ngược lại một nguồn vốn nào đó bao giờ cũng là nguồn đảm bảo cho một hoặc một số các tài sản.

Xét trên quan điểm nghiên cứu của triết học duy vật biện chứng, tài sản và nguồn vốn là hai mặt của một đối tượng gọi chung là " TÀI SẢN ".

Thuật ngữ " TÀI SẢN " không hoàn toàn đồng nhất với thuật ngữ tài sản đã đề cập trước đó. Nó được sử dụng ở đây để chỉ một thực thể đang thực tế tồn tại, thực thể này có thể biểu hiện dưới dạng vật chất hoặc phi vật chất. Khi đứng trước sự tồn tại một " TÀI SẢN " như thế ta phải nghĩ đến hai mặt, đó là:

- Giá trị của " TÀI SẢN " bằng bao nhiêu (?). Trả lời câu hỏi này *chính là biểu hiện của mặt tài sản*

- " TÀI SẢN " này được hình thành từ nguồn vốn nào (?) hoặc do đâu mà có (?) phục vụ cho mục đích gì, sử dụng cho bộ phận nào (?). Trả lời cho các câu hỏi này *chính là biểu hiện của mặt nguồn vốn.*

* Xuất phát từ việc phân tích mối quan hệ giữa tài sản và nguồn vốn như trên, ta có các phương trình kế toán như sau:

- *Phương trình kế toán tổng quát:*

$$\text{Tổng giá trị tài sản} = \text{Tổng nguồn vốn} \quad (1)$$

$$\Rightarrow \text{Tổng giá trị tài sản} = \text{Tổng NV chủ sở hữu} + \text{Tổng Nợ phải trả} \quad (2)$$

- *Phương trình kế toán cơ bản:*

$$\text{Tổng NV chủ sở hữu} = \text{Tổng giá trị tài sản} - \text{Tổng nợ phải trả} \quad (3)$$

Phương trình số (3) được gọi là phương trình kế toán cơ bản bởi vì qua phương trình này ta có thể đánh giá được khả năng tự chủ về tài chính của một doanh nghiệp.

Việc phản ánh và giám đốc các loại tài sản, nguồn vốn và sự biến động của các đối tượng tài sản, nguồn vốn như trên vừa là nội dung cơ bản vừa là yêu cầu khách quan của công tác kế toán.

Thông qua đó kế toán sẽ cung cấp cho nhà quản lý cũng như các đối tượng khác một cách thường xuyên và hệ thống những số liệu cần thiết về tình hình và kết quả hoạt động của đơn vị.

CHƯƠNG 2

PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

2.1 NỘI DUNG, Ý NGHĨA CỦA PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

Đề cập về hoạt động kế toán của một đơn vị, không thể không đề cập đến nghiệp vụ kinh tế, tài chính, bởi vì *ng nghiệp vụ kinh tế, tài chính là những hoạt động phát sinh cụ thể làm tăng, giảm tài sản, nguồn hình thành tài sản của đơn vị kế toán.*

Những nghiệp vụ này có thể diễn ra mọi lúc, mọi nơi trong quá trình hoạt động của đơn vị, đòi hỏi phải có một phương pháp "sao chụp" lại từng nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh để theo dõi kịp thời và phản ánh chính xác sự biến động của từng đối tượng tài sản, nguồn hình thành tài sản- gọi chung là thu thập thông tin ban đầu.

Tuy các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh liên quan đến tài sản, nguồn vốn của doanh nghiệp rất đa dạng phong phú song không phải các bộ phận, các cá nhân đều quan tâm về tất cả các nghiệp vụ đã xảy ra, mà mỗi chủ thể chỉ quan tâm đến một số loại nghiệp vụ nhất định trong phạm vi công việc của mình. Vậy để thông tin kịp thời những nghiệp vụ kinh tế phát sinh và hữu ích cho từng đối tượng sử dụng thông tin kế toán của đơn vị thì đồng thời với việc *sao chụp*, kế toán còn phải thiết lập được đường dây vận động của những thông tin đã sao chụp được phù hợp với nhu cầu về thông tin ban đầu của các đối tượng có liên quan.

Từ những lý luận trên, có thể khẳng định rằng: *cần thiết phải xây dựng một phương pháp đặc trưng nhằm thu thập và xử lý thông tin ban đầu đối với mọi sự vận động của đối tượng hạch toán kế toán. Đó chính là phương pháp chứng từ.*

2.1.1 Nội dung phương pháp chứng từ

Nội dung phương pháp chứng từ được thể hiện ở hai công việc sau:

*** "Sao chụp" nguyên trạng các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh thuộc đối tượng hạch toán kế toán phù hợp với đặc điểm và sự vận động của từng loại đối tượng đó.**

Với nội dung này, phương pháp chứng từ có hình thức biểu hiện là hệ thống bản chứng từ để chứng minh hợp pháp việc hình thành các nghiệp vụ kinh tế, tài chính và phản ánh bằng cách ghi chép một cách rõ ràng, đầy đủ, chính xác, trung thực và khách quan các nghiệp vụ đó theo thời gian, địa điểm phát sinh vào bản chứng từ. Sau khi hoàn thành việc ghi chép đó bản chứng từ chính thức được sử dụng làm căn cứ để ghi sổ kế toán.

*** Thông tin kịp thời về tình trạng và sự vận động của từng đối tượng hạch toán kế toán theo yêu cầu của công tác quản lý nghiệp vụ.**

Với nội dung này, phương pháp chứng từ có hình thức biểu hiện là quy trình luân chuyển chứng từ. *Quy trình luân chuyển chứng từ được định nghĩa là một kế hoạch luân chuyển chứng từ, nhằm luân chuyển chứng từ giữa các bộ phận liên quan có nhu cầu thông tin về các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh được phản ánh trong chứng từ, giúp cho các bộ phận liên quan đó thu nhận, xử lý và cung cấp những thông tin ban đầu cần thiết về sự vận động của các đối tượng hạch toán kế toán cho nhà quản lý.*

Quy trình này do kế toán thiết lập, nó có thể được thay đổi theo từng thời kỳ tùy thuộc vào cơ cấu, vào yêu cầu công tác quản lý ở các đơn vị.

Vậy:

Phương pháp chứng từ là phương pháp sử dụng bản chứng từ kế toán để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế, tài chính thực sự đã phát sinh theo thời gian, địa điểm và nội dung kinh tế, sau đó cung cấp kịp thời những thông tin trên bản chứng từ cho các bộ phận quản lý có liên quan đồng thời cung cấp thông tin cho việc ghi sổ kế toán.

2.1.2 Ý nghĩa của phương pháp chứng từ

Phương pháp chứng từ tồn tại trong hệ thống các phương pháp hạch toán kế toán và có ý nghĩa như sau:

- Với tính đa dạng và vận động không ngừng của đối tượng hạch toán kế toán, chứng từ là phương pháp thích hợp nhất, nhằm "sao chụp" nguyên hình trạng thái của đối tượng hạch toán kế toán thông qua việc ghi chép lại những nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh vào bản chứng từ.

- Về pháp lý, chứng từ là bằng chứng chứng minh sự hình thành các nghiệp vụ kinh tế, tài chính thuộc đối tượng hạch toán kế toán. Qua đó, làm căn cứ cho việc bảo vệ tài sản của đơn vị, giải quyết các mối quan hệ kinh tế pháp lý thuộc đối tượng hạch toán kế toán, phục vụ cho công tác kiểm tra, thanh tra hoạt động kinh tế, tài chính tại các đơn vị.

- Chứng từ là phương tiện thông tin nhanh cho các nhà quản lý và công tác phân tích hoạt động kinh tế, tài chính đột xuất, thường xuyên hoặc định kỳ.

- Chứng từ gắn sự phát sinh của các nghiệp vụ kinh tế, tài chính với trách nhiệm vật chất của các cá nhân, đơn vị có liên quan đến nghiệp vụ. Nhờ vậy, chứng từ góp phần vào việc tăng cường hạch toán nội bộ gắn liền với lợi ích cũng như trách nhiệm vật chất của các đối tượng liên quan.

- Đối với hệ thống hạch toán kế toán, chứng từ là cơ sở cho việc phân loại, tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế, tài chính để vào sổ sách kế toán đồng thời theo dõi từng đối tượng hạch toán kế toán cụ thể.

2.2 CHỨNG TỪ KẾ TOÁN VÀ CÁC YẾU TỐ CƠ BẢN CỦA CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

2.2.1 Chứng từ kế toán là gì (?)

Căn cứ vào điều 1, chương III, phần thứ nhất của Quyết định 167/2000/QĐ-BTC do Bộ Trưởng Bộ Tài chính ban hành ngày 25 tháng 10 năm 2000 về " Chế độ báo cáo tài chính ":

Chứng từ kế toán là chứng minh bằng giấy tờ về nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và thực sự hoàn thành, làm cơ sở ghi sổ kế toán. Mọi số liệu, thông tin ghi trong sổ kế toán bắt buộc phải được chứng minh bằng những chứng từ kế toán hợp pháp, hợp lệ.

Như vậy thực chất của chứng từ kế toán là những loại giấy tờ đã in sẵn (hoặc chưa in sẵn) theo mẫu quy định, được sử dụng để ghi chép những nội dung vốn có của các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã thực sự hoàn thành trong quá trình hoạt động của đơn vị, gây ra sự biến động đối với các loại tài sản, các loại nguồn vốn cũng như các đối tượng kế toán khác.

Chứng từ kế toán phải lập theo đúng quy định trong chế độ hiện hành và phải ghi chép rõ ràng, đầy đủ, chính xác, kịp thời đúng với sự thực nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

Lập chứng từ là một phương pháp kế toán cần thiết được sử dụng để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh hoặc đã thực sự hoàn thành trên giấy tờ theo mẫu quy định, theo thời gian và địa điểm phát sinh cụ thể.

Lập chứng từ là khâu đầu tiên trong toàn bộ công tác kế toán của đơn vị, nó là nhân tố đầu tiên ảnh hưởng đến chất lượng công tác hạch toán kế toán. Vì vậy khi lập chứng từ kế toán cần phải đảm bảo các yêu cầu:

- Rõ ràng, đầy đủ, chính xác, kịp thời
- Hợp lệ và hợp pháp

Đảm bảo được các yêu cầu trên sẽ giúp cho công tác kế toán phản ánh đầy đủ, chính xác và kịp thời mọi sự biến động về tài sản và nguồn vốn trong đơn vị, cho phép giám đốc một cách liên tục và chặt chẽ mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính trong khi và sau khi phát sinh cũng như đã hoàn thành.

Ngoài việc đảm bảo tính pháp lý cho số liệu khi ghi vào sổ kế toán, việc lập chứng từ đúng theo các yêu cầu trên còn có tác dụng góp phần ngăn ngừa các hiện tượng vi phạm, thoát ly các chính sách, chế độ, thể lệ về quản lý kinh tế tài chính do Nhà nước ban hành; phát hiện và ngăn chặn kịp thời các hành vi tham ô, lãng phí tài sản của Nhà nước, của tập thể ..., cung cấp những số liệu phục vụ cho thông tin kinh tế, truyền đạt và kiểm tra việc thực hiện các mệnh lệnh, chỉ thị công tác trong đơn vị.

2.2.2 Phân loại chứng từ kế toán

Để thuận tiện cho việc sử dụng chứng từ, ta tiến hành phân loại chứng từ theo nhiều tiêu thức khác nhau.

a. Phân loại theo công dụng

Căn cứ vào công dụng, chứng từ được chia thành chứng từ mệnh lệnh, chứng từ chấp hành, chứng từ thủ tục và chứng từ liên hợp.

Chứng từ mệnh lệnh là những chứng từ chuyển tải các quyết định của chủ thể quản lý, nó biểu hiện chỉ thị cho một nghiệp vụ kinh tế cần phải thực hiện, nhưng chứng từ này chưa chứng minh được nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh hay chưa.

Ví dụ: Lệnh chi tiền, Lệnh điều động...

Chứng từ chấp hành (thực hiện) là loại chứng từ biểu thị một nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã được thực hiện và đã hoàn thành. Thông qua chứng từ có thể nhận thấy được mức độ thực hiện, đồng thời biểu thị cả trách nhiệm vật chất của các chủ thể liên quan trong việc thực hiện nghiệp vụ đó. Loại chứng từ này chứng minh cho các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh mà nó sao chụp và được sử dụng làm căn cứ để ghi sổ kế toán. Nhưng để đảm bảo tính pháp lý, nó thường phải có chứng từ mệnh lệnh đính kèm theo.

Ví dụ: Phiếu xuất kho, Phiếu nhập kho...

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

Ví dụ: Chứng từ ghi sổ trong hình thức kế toán chứng từ ghi sổ (sẽ được trình bày trong chương 5)

Chứng từ liên hợp là loại chứng từ kết hợp nhiều loại công dụng kể trên trên một chứng từ.

Ví dụ: Hoá đơn kiêm phiếu xuất kho, Lệnh chi kiêm phiếu chi...

Cách phân loại này nhằm giúp cho kế toán viên lựa chọn và sử dụng chứng từ hợp lý, phù hợp với công dụng của từng loại chứng từ.

b. Phân loại theo địa điểm lập chứng từ

Theo địa điểm lập chứng từ người ta thường chia chứng thành chứng từ bên trong (nội bộ) và chứng từ bên ngoài. Trong đó:

Chứng từ bên trong là loại chứng từ được lập trong phạm vi đơn vị, tổ chức kế toán không phụ thuộc vào đặc điểm của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh. Có một số chứng từ bên trong chỉ liên quan đến các nghiệp vụ kinh tế, tài chính giải quyết trong nội bộ đơn vị. Chẳng hạn : Phiếu xuất vật tư cho phân xưởng sản xuất, Bảng kê

thanh toán lương, Biên bản kiểm kê nội bộ...Một bộ phận khác của chứng từ bên trong được lập tại đơn vị kế toán, nhưng giải quyết các mối quan hệ kinh tế với các đơn vị bên ngoài.

Ví dụ: Hóa đơn bán hàng, Biên bản bàn giao tài sản...

Chứng từ bên ngoài là loại chứng từ của đơn vị kế toán, nhưng được lập tại các đơn vị khác. Thông thường là các chứng từ liên quan đến việc thu mua hàng hoá, dịch vụ hoặc các loại tài sản

Chẳng hạn: Hóa đơn mua hàng, Hóa đơn thanh toán vận chuyển thuê ngoài...

Cách phân loại này tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, đối chiếu và xử lý các nghiệp vụ kinh tế, tài chính, phân biệt mức độ quan tâm khác nhau trong việc kiểm tra đối chiếu với từng loại chứng từ.

c. Phân loại theo trình độ khái quát của tài liệu trong bản chứng từ

Theo trình độ khái quát của tài liệu trong bản chứng từ, chứng từ được chia thành chứng từ ban đầu và chứng từ tổng hợp.

Chứng từ ban đầu còn gọi là chứng từ gốc là những chứng từ được lập khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh, là "tấm hình" chụp lại toàn bộ những dữ liệu mô tả về nghiệp vụ kinh tế, tài chính thực tế xảy ra. Chứng từ ban đầu có đầy đủ giá trị và hiệu lực pháp lý đối với công tác kế toán và quản lý.

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

Chứng từ tổng hợp được xem là phương tiện tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh cùng loại, nhằm giảm nhẹ khối lượng công tác kế toán ghi sổ.

Chứng từ tổng hợp không có ý nghĩa pháp lý nếu nó đứng độc lập một mình và chỉ được xem là công cụ thông tin. Nếu không có chứng từ gốc kèm theo thì khi có tranh chấp, chứng từ tổng hợp không có ý nghĩa pháp lý chứng minh cho nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh.

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

Cách phân loại này giúp cho việc lựa chọn chứng từ trong công tác kế toán cũng như trong công tác thanh tra, kiểm tra.

d. Phân loại theo nội dung kinh tế của nghiệp vụ trên chứng từ

Theo nội dung của nghiệp vụ kinh tế phản ánh trên chứng từ, hệ thống chứng từ được chia thành nhiều loại, chẳng hạn:

- Chứng từ về tiền mặt;
- Chứng từ về vật tư;
- Chứng từ về tiêu thụ hàng hóa;

- Chứng từ về thanh toán: thanh toán với ngân hàng, với ngân sách nhà nước, với công nhân viên ...
- Chứng từ về tài sản cố định
- Các chứng từ khác

Cách phân loại này tạo thuận lợi cho việc lưu trữ chứng từ và xác định thời hạn lưu trữ cho từng loại chứng từ.

e. Phân loại theo tính cấp bách của thông tin trong chứng từ

Theo cách phân loại này chứng từ được chia thành chứng từ bình thường và chứng từ báo động.

Chứng từ bình thường là loại chứng từ chứa đựng những thông tin bình thường về nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

Chứng từ báo động (cấp bách) là loại chứng từ chứa đựng những thông tin về các nghiệp vụ kinh tế, tài chính có tính báo động hoặc các nghiệp vụ diễn biến không bình thường cần phải có cách xử lý ngay.

Ví dụ: Vật tư sử dụng vượt định mức, Giấy báo thanh toán tiền vay quá hạn...

Cách phân loại này giúp cho việc theo dõi kịp thời tình hình biến động tài sản, nguồn hình thành tài sản của đơn vị. Từ đó nhanh chóng có quyết định xử lý kịp thời, thích hợp đối với các nghiệp vụ bất thường.

2.2.3 Nội dung và các yếu tố cơ bản của chứng từ kế toán

Theo quy định của điều 17 Luật Kế toán, chứng từ kế toán phải có đầy đủ các yếu tố sau:

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

Ngoài những nội dung chủ yếu kể trên, chứng từ kế toán có thể có thêm những nội dung khác tùy theo loại chứng từ.

a. Tên và số hiệu chứng từ kế toán

- Tên chứng từ là một cụm từ thường thể hiện nội dung khái quát của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

Ví dụ: Nhìn vào "Hoá đơn bán hàng" ta có thể nhận thấy nội dung khái quát của nghiệp vụ là nhằm chứng minh một nghiệp vụ bán hàng đã phát sinh, chứ không phải là một nghiệp vụ thu chi tiền tệ.

- Số hiệu chứng từ thực chất là số thứ tự chứng từ. Việc thiết kế số hiệu chứng từ phải tuân theo những quy định cụ thể đối với từng ngành nghề, từng lĩnh vực hoạt động của đơn vị và từng loại nghiệp vụ kinh tế, tài chính phản ánh trên chứng từ.

b. Ngày, tháng, năm lập chứng từ kế toán

Ngày, tháng, năm lập chứng từ là các yếu tố xác định về thời gian, thứ tự nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh, đây cũng là một yếu tố quan trọng phục vụ cho việc quản lý chứng từ và thanh tra tài chính.

Ngoài ra, ngày tháng năm trên chứng từ còn có ý nghĩa hết sức quan trọng trong các vụ tranh chấp pháp lý, các vụ án đang xét xử.

c. Tên, địa chỉ của các bên lập và nhận chứng từ kế toán

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

Yếu tố này làm cơ sở cho việc xác định trách nhiệm vật chất đối với nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh. Đồng thời là cơ sở cho việc xác minh, đối chiếu và kiểm tra về các nghiệp vụ kinh tế, tài chính khi có tranh chấp xảy ra.

d. Nội dung kinh tế của chứng từ kế toán

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

Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính trên chứng từ phải được diễn đạt ngắn gọn, rõ ràng bằng chữ viết quy định thống nhất theo Luật kế toán và các quy định liên quan.

Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính không được viết tắt, không được tẩy xóa, sửa chữa. Các thuật ngữ được sử dụng trong nội dung chứng từ phải đảm bảo thông dụng và dễ hiểu.

e. Chỉ tiêu số lượng, đơn giá, số tiền và đơn vị tính

Yếu tố này trước tiên có tác dụng phân biệt ranh giới giữa chứng từ kế toán với các chứng từ khác sử dụng trong các lĩnh vực thanh tra, trong hành chính hoặc lĩnh vực kỹ thuật.

Chỉ tiêu số lượng và giá trị là yếu tố cơ sở để hạch toán kế toán và cũng là cơ sở hay đối tượng của công tác thanh tra, kiểm tra. Trong một số trường hợp, chỉ tiêu giá trị, số lượng được biểu hiện cả bằng chữ và bằng số có kèm theo đơn vị tính.

Đơn vị tính sử dụng trong kế toán phải đúng theo quy định của Nhà nước, chẳng hạn ở nước ta quy định:

- Đơn vị tiền tệ là đồng Việt Nam, ký hiệu quốc gia là " đ", ký hiệu quốc tế là " VND". Trong trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh là ngoại tệ, phải ghi theo nguyên tệ và đồng Việt Nam theo tỷ giá hối đoái thực tế hoặc quy đổi theo tỷ giá hối đoái do Ngân hàng Nhà nước Việt Nam công bố.

- Đơn vị hiện vật và đơn vị thời gian lao động là các đơn vị đo lường được quy định chính thức của Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam.

Xem xét về số lượng và giá trị phản ánh trên chứng từ, kế toán có thể phát hiện tính bất hợp lý của nghiệp vụ kinh tế, tài chính hoặc của chứng từ.

f. Chữ ký, họ và tên của người lập, người duyệt và những người có liên quan đến chứng từ kế toán

Yếu tố này nhằm đảm bảo tính pháp lý và gắn liền trách nhiệm vật chất trong từng nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

Mỗi nghiệp vụ kinh tế, tài chính thường gắn liền với việc thay đổi trách nhiệm vật chất của đối tượng này sang đối tượng khác, của bộ phận này sang bộ phận khác, do đó chứng từ kế toán phải có ít nhất hai chữ ký của các bên liên quan.

Những chứng từ kế toán thể hiện mối quan hệ giữa các pháp nhân kinh tế với nhau nhất thiết phải có chữ ký của người quản lý có thẩm quyền.

Ví dụ như chủ tài khoản, kế toán trưởng...

2.3 TRÌNH TỰ LUÂN CHUYỂN CHỨNG TỪ KẾ TOÁN

Trình tự luân chuyển chứng từ kế toán bao gồm các bước sau:

- Lập chứng từ hoặc tiếp nhận chứng từ
- Kiểm tra chứng từ, phê duyệt nội dung nghiệp vụ
- Sử dụng chứng từ (căn cứ vào chứng từ để ghi sổ kế toán)
- Bảo quản và lưu trữ chứng từ kế toán

2.3.1 Lập hoặc tiếp nhận chứng từ kế toán từ bên ngoài

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

Khi lập chứng từ cần phải căn cứ vào nội dung kinh tế của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh để sử dụng loại chứng từ có tên gọi thích hợp tương ứng. Tùy theo quy định, yêu cầu của công tác quản lý mà số bản chứng từ có thể được lập khác nhau (còn gọi là số liên)

Khi lập chứng từ cần tuân theo các quy định sau:

- Lập rõ ràng, đầy đủ, kịp thời, chính xác theo nội dung quy định trên mẫu in. Trường hợp chứng từ chưa có mẫu quy định, đơn vị kế toán tự lập với đầy đủ các nội dung cơ bản theo quy định của luật Kế toán.

- Khi viết phải dùng bút mực, số và chữ viết phải liên tục không được ngắt quãng, phải gạch chéo các phần trống.

- Trên chứng từ không viết tắt, không tẩy xóa, sửa chữa. Khi viết sai vào mẫu chứng từ thì phải hủy bỏ bằng cách gạch chéo vào chứng từ viết sai.

- Đối với các chứng từ liên quan trực tiếp đến tiền, khi phát hành sai cần phải gạch để hủy đi nhưng không xé rời khỏi cuống chứng từ.

- Chứng từ kế toán phải được lập đầy đủ số liên quy định. Nội dung giữa các liên phải giống nhau. Chứng từ kế toán lập để giao dịch với các tổ chức, cá nhân ngoài đơn vị, liên gửi cho bên ngoài phải có dấu của đơn vị.

- Chứng từ kế toán được lập dưới dạng chứng từ điện tử phải được in ra giấy và lưu trữ theo quy định của từng trường hợp cụ thể.

2.3.2 Kiểm tra chứng từ, phê duyệt nội dung nghiệp vụ chứng từ kế toán

Để tăng tính thận trọng trong nghề nghiệp kế toán, trước khi làm căn cứ ghi vào sổ kế toán, các chứng từ kế toán cần phải được kiểm tra và phê duyệt.

Nội dung của việc kiểm tra và phê duyệt bao gồm:

- Kiểm tra tính rõ ràng, trung thực và tính đầy đủ các chỉ tiêu cũng như các yếu tố trên chứng từ.

- Kiểm tra tính hợp pháp, hợp lý và hợp lệ của nghiệp vụ kinh tế phát sinh thông qua các yếu tố cơ bản trên chứng từ.

- Kiểm tra tính chính xác của số liệu và thông tin trên chứng từ.

- Kiểm tra việc chấp hành quy chế quản lý chứng từ trong phạm vi nội bộ (đối với chứng từ do đơn vị lập).

Trong trường hợp là đơn vị nhận chứng từ kế toán, thì khi nhận chứng từ cần kiểm tra kỹ các chữ ký, cụ thể như sau:

- Chứng từ kế toán phải đủ chữ ký, chữ ký trên chứng từ phải được ký bằng bút mực, không được ký bằng mực đỏ hoặc đóng dấu chữ ký khắc sẵn, chữ ký của cùng một người trên các chứng từ kế toán phải thống nhất.

- Chữ ký trên chứng từ phải do người có thẩm quyền hoặc người được ủy quyền ký. Những trường hợp nội dung chứng từ không quy định trách nhiệm liên quan đến tên người ký không thể được chấp nhận.

- Chứng từ kế toán chi tiền phải do người có thẩm quyền hiện hành ký duyệt chi và kế toán trưởng hoặc do người được ủy quyền ký trước khi thực hiện. Các chữ ký phải được ký trực tiếp bằng bút mực trên từng liên.

Lưu ý: Khi phát hiện thấy các hành vi vi phạm chính sách, chế độ kinh tế tài chính của Nhà nước cũng như các hành vi vi phạm quy định về lập và sử dụng chứng từ, kế toán viên phải từ chối thực hiện, đồng thời báo cáo ngay cho kế toán trưởng hoặc thủ trưởng đơn vị để xử lý kịp thời theo đúng pháp luật hiện hành.

2.3.3 Sử dụng chứng từ kế toán

Sau khi bộ phận kế toán đã kiểm tra kỹ lưỡng các yếu tố cơ bản trên chứng từ tiếp nhận bên ngoài hoặc do đơn vị lập, nếu xác minh là hoàn toàn đúng quy định thì mới dùng những chứng từ đó để ghi sổ kế toán.

Đối với chứng từ tiếp nhận từ bên ngoài, nếu lập không đúng về thủ tục, nội dung hoặc số tiền thì người kiểm tra phải thông báo cho nơi lập chứng từ đó biết để lập lại, sau khi đã được điều chỉnh xong, chứng từ mới có thể trở thành cơ sở cho việc ghi sổ kế toán. Chứng từ đã qua kiểm tra được sử dụng như sau:

- Cung cấp nhanh những thông tin cần thiết cho quản lý nghiệp vụ của các bộ phận có liên quan.

- Phân loại chứng từ theo nội dung, tính chất nghiệp vụ và đối tượng kế toán.

- Lập định khoản và vào sổ kế toán.

2.3.4 Bảo quản và lưu trữ chứng từ kế toán

Chứng từ kế toán sau khi đã sử dụng để ghi sổ kế toán phải được sắp xếp, bảo quản và lưu trữ theo quy định hiện hành của Nhà nước về việc bảo quản và lưu trữ chứng từ.

Mọi trường hợp mất chứng từ gốc đều phải báo cáo với thủ trưởng và kế toán trưởng đơn vị để có biện pháp xử lý kịp thời.

Riêng trường hợp mất hoá đơn bán hàng, biên lai, séc trắng phải báo ngay cho cơ quan Thuế, Ngân hàng và Công an địa phương nơi đơn vị mở tài khoản để có biện pháp vô hiệu hoá chứng từ bị mất.

Ngoài ra, trong trình tự luân chuyển còn có giai đoạn " *sử dụng lại chứng từ* ". Tuy không được văn bản quy định, nhưng giai đoạn này rất quan trọng đối với quá trình luân chuyển chứng từ.

Mục đích của việc bảo quản và lưu trữ chứng từ cũng chính là để sử dụng lại chứng từ vào những công việc như:

- Truy tìm bằng chứng về một nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh trong quá khứ.

- Tổng hợp và phân tích chuỗi số liệu thống kê để đánh giá quá trình hoạt động và phát triển của đơn vị qua các năm.

- Phục hồi hiện trạng các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh trong quá khứ khi cần thiết.

- Cơ sở pháp lý cho các vụ tranh chấp xuất hiện sau khi các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã được đưa vào lưu trữ một thời gian dài.

2.3.5 Tổ chức luân chuyển chứng từ

Để đảm bảo cho việc ghi sổ kế toán được nhanh chóng và chính xác cần phải tổ chức luân chuyển chứng từ một cách khoa học.

Tổ chức luân chuyển chứng từ là việc xác định đường đi cụ thể của từng loại chứng từ: mỗi loại chứng từ phải đi qua các bộ phận nào, bộ phận nào có nhiệm vụ kiểm tra, xử lý và ghi sổ kế toán, thời gian hoàn thành nhiệm vụ bao lâu và bộ phận nào chịu trách nhiệm lưu trữ chứng từ.

Nhằm tăng cường hiệu quả việc sử dụng chứng từ, đảm bảo tính kịp thời và hợp lý, bộ phận kế toán phải xây dựng sơ đồ luân chuyển cho từng loại chứng từ cụ thể. Việc xây dựng sơ đồ luân chuyển chứng từ, ngoài việc biểu hiện mối quan hệ về cung cấp số liệu kế toán còn cho phép xác định được những luồng thông tin diễn ra thường xuyên trong đơn vị, xác định được những nguyên nhân làm cho số liệu chứng từ thiếu chính xác hoặc thiếu kịp thời. Nhờ vậy mới đưa được công tác chứng từ kế toán vào nề nếp, kỷ cương.

Để tăng cường quản lý công tác chứng từ kế toán, đơn vị kế toán cần phải ban hành các văn bản có tính pháp lý nội bộ về hoạt động luân chuyển chứng từ, vận hành song song, thống nhất với những quy định trong Chế độ Kế toán ./.

CHƯƠNG 3

PHƯƠNG PHÁP TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

3.1 NỘI DUNG VÀ Ý NGHĨA CỦA PHƯƠNG PHÁP TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

3.1.1 Sự cần thiết khách quan của phương pháp tài khoản

Như đã trình bày ở chương trước, đối tượng của hạch toán kế toán có hình thái biểu hiện rất đa dạng, phong phú dưới nhiều hình thức khác nhau và thường xuyên vận động theo những chiều hướng khác nhau. Tính vận động của đối tượng hạch toán kế toán được thể hiện qua các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị kế toán.

Các nghiệp vụ kinh tế, tài chính này diễn ra thường xuyên, liên tục đòi hỏi phải được ghi chép kịp thời, đầy đủ qua phương pháp chứng từ. Tuy nhiên phương pháp chứng từ chỉ mới cung cấp những thông tin ban đầu có tính đơn lẻ về từng nghiệp vụ kinh tế, tài chính, chưa thể cung cấp được những thông tin có tính tổng hợp, đồng thời cũng chưa phản ánh được mối quan hệ biến động giữa các đối tượng hạch toán kế toán khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

Trong khi đó, nhà quản lý rất cần những thông tin tổng hợp theo từng đối tượng kế toán và bất kỳ sự biến động của một đối tượng hạch toán kế toán nào cũng cần được xem xét trong mối liên hệ với các đối tượng khác.

Từ những yêu cầu trên của công tác quản lý đòi hỏi phải có một phương pháp thích ứng, có khả năng xử lý và tổng hợp thông tin về tình hình biến động của từng loại đối tượng hạch toán kế toán cũng như mối quan hệ giữa các đối tượng hạch toán kế toán.

Đó chính là phương pháp tài khoản và ghi chép vào các tài khoản (gọi tắt là phương pháp tài khoản kế toán).

Vậy sự hình thành phương pháp tài khoản và ghi chép là sự nối tiếp theo sau phương pháp chứng từ nhằm xử lý và cung cấp thông tin cho nhà quản lý về từng đối tượng hạch toán kế toán, từng loại hoạt động kinh doanh, cũng như các mối quan hệ giữa các đối tượng khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh.

Đồng thời chỉ trên cơ sở phương pháp tài khoản và ghi chép vào tài khoản thì thông tin mới được hệ thống hóa thành các chỉ tiêu kinh tế, tài chính phục vụ cho việc lập các báo cáo kế toán, đảm bảo cung cấp thông tin tổng hợp cho các nhà quản lý, các cấp lãnh đạo Nhà nước và các đối tượng quan tâm khác.

3.1.2 Nội dung và ý nghĩa của phương pháp tài khoản

Phương pháp tài khoản là một trong các phương pháp hạch toán kế toán nhằm thông tin và kiểm tra về trạng thái, về sự vận động và mối liên hệ giữa các đối tượng hạch toán kế toán theo từng loại tài sản, nguồn vốn cũng như từng quá trình kinh doanh.

Nội dung của phương pháp tài khoản có thể cụ thể hóa như sau:

- Theo dõi, phản ánh tình hình biến động của từng đối tượng hạch toán kế toán
- Cung cấp thông tin cho nhà quản lý về tình hình biến động tăng, giảm và hiện có của từng đối tượng hạch toán kế toán trong mối quan hệ với các đối tượng khác.

Với nội dung như trên, phương pháp tài khoản có ý nghĩa hết sức quan trọng đối với công tác hạch toán kế toán:

- Thông qua phương pháp tài khoản, các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh được sắp xếp, phân loại theo từng đối tượng hạch toán kế toán, từng loại hoạt động kinh doanh nhằm giúp cho việc hệ thống hóa và tổng hợp thông tin được thuận lợi hơn.

- Thông báo cho nhà quản lý về tình hình từng loại tài sản, nguồn vốn và từng loại hoạt động của đơn vị trong mối quan hệ tương hỗ với nhau.

- Là cơ sở để thực hiện phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán.

Để thực hiện được những nội dung của phương pháp tài khoản kế toán, trước hết cần phải có những hiểu biết nhất định về tài khoản kế toán.

3.2 TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

3.2.1 Khái niệm tài khoản kế toán

Như nội dung trước đã trình bày, biểu hiện cơ bản của phương pháp tài khoản kế toán là sự phản ánh các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh vào sổ kế toán, tuy nhiên để thuận lợi trong công tác nghiên cứu người ta mô phỏng sổ kế toán bằng một hình ảnh có dạng như ký hiệu " T " - gọi là tài khoản kế toán.

Tài khoản kế toán là hình thức mô phỏng của sổ kế toán; là biểu hiện của phương pháp tài khoản kế toán được sử dụng để phản ánh tình hình về sự vận động của từng đối tượng hạch toán kế toán theo từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn, từng loại quá trình hoạt động.

Hay, tài khoản kế toán là công cụ phục vụ cho việc hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh theo từng loại đối tượng kế toán cụ thể và phản ánh thường xuyên, liên tục sự hình thành, sự vận động của từng loại đối tượng hạch toán kế toán.

3.2.2 Cơ sở và nguyên tắc thiết kế tài khoản kế toán

Việc thiết kế tài khoản kế toán là một vấn đề hết sức quan trọng đối với công tác hạch toán kế toán, do vậy khi thiết kế tài khoản kế toán hầu hết các quốc gia đều phải căn cứ vào những nguyên tắc có tính nguyên lý nhất định. Bản thân các nguyên

tắc này cũng được xây dựng trên những cơ sở khoa học nhất định, mỗi cơ sở khoa học sẽ có một nguyên tắc thiết kế tương ứng.

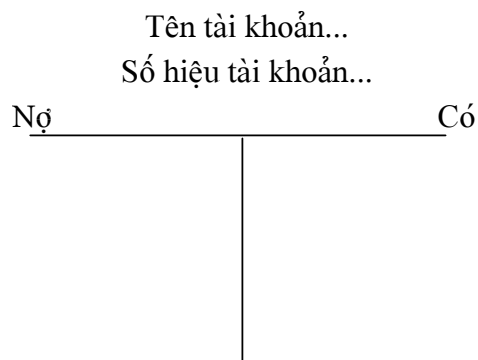
Sau đây là những cơ sở và nguyên tắc cơ bản:

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

3.2.3 Kết cấu tài khoản kế toán

3.2.3.1. Kết cấu chung

Trên cơ sở các nguyên tắc thiết kế tài khoản kế toán đã trình bày ở phần 3.2.2, ta có kết cấu chung của tài khoản kế toán như sau:



Về hình thức tài khoản được biểu hiện hình chữ "T".

Một tài khoản gồm có:

- Tên tài khoản phản ánh khái quát nội dung đối tượng hạch toán kế toán.
- Số hiệu tài khoản ký hiệu bởi các chữ số và có thể kèm theo chữ cái (khi cần thiết).

- Phần bên trái của tài khoản gọi là bên Nợ, phần bên phải của tài khoản gọi là bên Có. Chúng được dùng để theo dõi sự biến động tăng, giảm (hoặc ngược lại) của các đối tượng hạch toán kế toán được phản ánh vào tài khoản;

- Số dư đầu kỳ hoặc cuối kỳ biểu hiện giá trị hiện có của đối tượng hạch toán kế toán tại thời điểm đầu kỳ hoặc cuối kỳ. Các số dư có thể được phản ánh ở bên Nợ hoặc bên Có tùy thuộc vào tính chất của đối tượng hạch toán kế toán được phản ánh;

Nếu là tài sản thì số dư được phản ánh ở bên Nợ của tài khoản, trái lại nếu là nguồn vốn thì số dư được phản ánh ở bên Có của tài khoản;

- Sự biến động tăng giảm của các đối tượng trong kỳ được biểu hiện bởi số phát sinh trong kỳ, bao gồm số phát sinh tăng và số phát sinh giảm. Số phát sinh tăng và số phát sinh giảm luôn luôn được biểu thị ở các bên ngược nhau. Nếu đối tượng nào có số phát sinh tăng được hạch toán vào bên Nợ thì phát sinh giảm sẽ được hạch toán vào bên Có và ngược lại.

Theo nguyên tắc cân đối giữa đầu ra với đầu vào, giữa tăng và giảm ta luôn có:

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

Từ kết cấu chung của tài khoản kế toán, ta xem xét kết cấu từng loại tài khoản phản ánh các đối tượng hạch toán kế toán cơ bản, gồm có tài khoản phản ánh tài sản, tài khoản phản ánh nguồn vốn và tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh.

3.2.3.2. Kết cấu của tài khoản phản ánh tài sản

Các tài khoản phản ánh tài sản	
Nợ	Có
<p>Số dư đầu kỳ : Giá trị tài sản hiện có tại thời điểm đầu kỳ</p> <p>Số phát sinh tăng: Phản ánh giá trị tài sản tăng trong kỳ</p> <p>Số dư cuối kỳ : Giá trị tài sản hiện có vào thời điểm cuối kỳ</p>	<p>Số phát sinh giảm: Phản ánh giá trị tài sản giảm trong kỳ</p>

Nhìn vào kết cấu tài khoản phản ánh tài sản có thể rút ra các kết luận như sau:

- Số dư đầu kỳ và số dư cuối kỳ được phản ánh vào bên Nợ của tài khoản.
- Số phát sinh tăng được phản ánh vào bên Nợ của tài khoản.
- Số phát sinh giảm được phản ánh vào bên Có của tài khoản.
- Cách xác định số dư cuối kỳ vẫn tuân theo công thức tổng quát như phần trình bày ở kết cấu chung của tài khoản kế toán.

3.2.3.3. Kết cấu của tài khoản phản ánh nguồn vốn

Các tài khoản phản ánh nguồn vốn	
Nợ	Có
<p>Số phát sinh giảm: Phản ánh giá trị nguồn vốn giảm trong kỳ</p>	<p>Số dư đầu kỳ : Giá trị nguồn vốn tại thời điểm đầu kỳ</p> <p>Số phát sinh tăng: Phản ánh giá trị nguồn vốn tăng trong kỳ</p> <p>Số dư cuối kỳ : Giá trị nguồn vốn tại thời điểm cuối kỳ</p>

Từ kết cấu tài khoản phản ánh nguồn vốn có thể rút ra các kết luận như sau:

- Số dư đầu kỳ và số dư cuối kỳ được phản ánh vào bên Có của tài khoản.
- Số phát sinh tăng được phản ánh vào bên Có của tài khoản.
- Số phát sinh giảm được phản ánh vào bên Nợ của tài khoản.
- Cách xác định số dư cuối kỳ vẫn tuân theo công thức tổng quát như phần trình bày ở kết cấu chung của tài khoản kế toán.

3.2.3.4. Kết cấu của tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh

Tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh là các tài khoản phản ánh sự vận động phối hợp giữa các đối tượng hạch toán kế toán trong các quá trình hoạt động của các đơn vị kinh doanh cụ thể, ví dụ như quá trình mua hàng, quá trình sản xuất sản phẩm, quá trình tiêu thụ sản phẩm...

Quá trình kinh doanh chỉ là quá trình trung gian làm cho tài sản và nguồn vốn biến đổi, do vậy các tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh sẽ không có số dư đầu kỳ hoặc cuối kỳ như các tài khoản phản ánh tài sản hoặc nguồn vốn. Chúng chỉ là những tài khoản có tính chất chuyển hóa trung gian giữa các đối tượng tài sản và nguồn hình thành tài sản.

Có thể chia các tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh thành ba nhóm: nhóm các tài khoản có nguồn gốc từ tài khoản phản ánh tài sản, nhóm các tài khoản có nguồn gốc từ tài khoản phản ánh nguồn vốn và nhóm các tài khoản mang tính hỗn hợp.

Những tài khoản có nguồn gốc từ tài khoản phản ánh tài sản là nhóm các tài khoản chi phí, chúng có kết cấu tương tự như các tài khoản phản ánh tài sản nhưng có một điểm khác so với tài khoản phản ánh tài sản là không có số dư đầu kỳ, cuối kỳ.

Chẳng hạn: Tài khoản Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (621), tài khoản Chi phí sản xuất chung (627), tài khoản Chi phí bán hàng (641), tài khoản Chi phí quản lý doanh nghiệp (642), tài khoản Chi phí hoạt động tài chính (635) ...

Những tài khoản có nguồn gốc từ tài khoản phản ánh nguồn vốn thường là các tài khoản phản ánh thu nhập hoặc doanh thu, chúng có kết cấu tương tự như tài khoản phản ánh nguồn vốn nhưng không có số dư đầu kỳ, cuối kỳ, như là:

Tài khoản Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (511), tài khoản Doanh thu nội bộ (512), tài khoản Doanh thu hoạt động tài chính (515), tài khoản Thu nhập khác (711) ...

Những tài khoản mang tính hỗn hợp là những tài khoản có kết cấu phản ánh cả chi phí, doanh thu và thu nhập của quá trình kinh doanh. Chức năng cơ bản của những tài khoản này là so sánh và xác định kết quả. Cũng như kết cấu của các nhóm trên, nhóm tài khoản này cũng không có số dư đầu và cuối cuối kỳ.

Chẳng hạn: tài khoản " Xác định kết quả kinh doanh " (911).

Kết cấu của tài khoản này khá phức tạp nên sẽ được trình bày cụ thể ở cuối mục sau (3.3)

3.3 HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN VÀ PHÂN LOẠI TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

3.3.1. Hệ thống tài khoản kế toán

3.3.1.1. Khái niệm và ý nghĩa của hệ thống tài khoản kế toán

a. Khái niệm hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán là toàn bộ các tài khoản kế toán được sử dụng trong hạch toán kế toán nhằm phản ánh toàn bộ các đối tượng hạch toán kế toán của đơn vị theo một trật tự sắp xếp nhất định.

Để đảm bảo tính thống nhất trên toàn quốc trong công tác kế toán, mỗi nước thường ban hành một hệ thống tài khoản thống nhất áp dụng trên toàn quốc, áp dụng chung cho nhiều ngành có tính chất tương đồng nhau và áp dụng chung cho nhiều thành phần kinh tế.

Ở Việt Nam, hệ thống tài khoản kế toán là bộ phận quan trọng nhất trong chế độ kế toán. Nó quy định thống nhất một số tiêu chí về số lượng tài khoản, số hiệu tài khoản, nội dung ghi chép của từng tài khoản ... Các đơn vị không được tùy tiện đặt ra hoặc sửa đổi cách ghi chép cho từng tài khoản.

b. Ý nghĩa của hệ thống tài khoản kế toán

Việc ban hành và áp dụng thống nhất hệ thống tài khoản kế toán trong các đơn vị, các thành phần kinh tế hoặc các lĩnh vực hoạt động trong một nước có ý nghĩa hết sức to lớn đối với sự quản lý điều hành và phát triển của nền kinh tế .

** Ở giác độ vĩ mô hệ thống tài khoản thống nhất góp phần:*

- Lãnh đạo thống nhất công tác kế toán trên toàn quốc
- Tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, thanh tra kinh tế tài chính đối với các đơn vị
- Giúp cho việc tổng hợp số liệu thống kê của các đơn vị kế toán thực hiện một cách dễ dàng.
- Đào tạo nâng cao trình độ kế toán cho cán bộ trong toàn quốc

** Ở giác độ vi mô hệ thống tài khoản thống nhất góp phần:*

- Nâng cao hiệu suất công tác kế toán trong đơn vị.
- Thông tin cung cấp cho quản lý được kịp thời, nhanh chóng
- Nâng cao tính pháp lý và tính chính xác của thông tin kế toán.

3.3.1.2 Nguyên tắc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán

Để xây dựng hệ thống tài khoản các cơ quan chức năng phải tuân theo các nguyên tắc nhất định. Mỗi nước tùy thuộc vào đặc điểm của mình sẽ có những nguyên tắc khác nhau, đối với Việt Nam hiện nay khi xây dựng hệ thống tài khoản kế toán cần tuân theo các nguyên tắc sau:

* Khi xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phải dựa trên các nguyên tắc thiết kế tài khoản như đã trình bày ở phần 3.2.2 của chương này:

Hệ thống tài khoản kế toán gồm ba loại cơ bản là tài khoản phản ánh tài sản, tài khoản phản ánh nguồn vốn và tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh; đồng thời phải bao gồm tài khoản tổng hợp, các tài khoản phân tích.

* Hệ thống tài khoản thống nhất phải gắn liền với cơ chế quản lý kinh tế hiện hành. Mỗi thời kỳ khác nhau cơ chế quản lý có những đặc trưng khác nhau, ảnh hưởng

không nhỏ đến các đối tượng hạch toán kế toán và công tác hạch toán kế toán, đòi hỏi hệ thống tài khoản phải được điều chỉnh phù hợp.

Thật vậy, xét một số doanh nghiệp Nhà nước điển hình có thể thấy rằng: trong thời kỳ cơ chế kế hoạch hóa tập trung, giá cả do Nhà nước quy định, do vậy trong quá trình hạch toán ở các doanh nghiệp Nhà nước không có sự tăng giảm giá cả.

Trái lại sang thời kỳ cơ chế thị trường, giá cả do thị trường quyết định, do vậy khi giá cả có xu hướng giảm xuống, đặc biệt là giá các loại hàng tồn kho và các khoản đầu tư, doanh nghiệp phải nhanh chóng có những thay đổi nhất định trong ứng xử, việc thay đổi ứng xử được thể hiện ngay trong hệ thống tài khoản kế toán thông qua cách đưa ra các tài khoản dự phòng, như: tài khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, tài khoản dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn, dài hạn ...

* Khi xây dựng hệ thống tài khoản phải tính đến khả năng phát triển của hệ thống tài khoản trong tương lai.

Trong điều kiện các chính sách kinh tế xã hội thường có những thay đổi cho phù hợp với từng thời kỳ, dẫn đến đòi hỏi phải có sự thay đổi tương ứng về tài khoản kế toán.

Song để giữ được tính ổn định tương đối lâu dài cho hệ thống tài khoản, khi xây dựng hệ thống tài khoản phải dự đoán trước khả năng bổ sung thêm tài khoản và cần tạo nên những khoản trống cần thiết nhằm thuận lợi cho việc bổ sung thêm tài khoản vào hệ thống tài khoản mà không gây ra sự xáo trộn lớn đối với hệ thống tài khoản.

Đó chính là việc dự tính đến khả năng phát triển trong tương lai.

3.3.1.3 Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành

a. Tổng quan về hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành

Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành được Bộ Tài chính ban hành theo quyết định số 1141TC/QĐ/CDKT ngày 01/11/1995 áp dụng thống nhất trong cả nước từ ngày 01/01/1996. Từ đó đến tháng 12/2002 Bộ Tài chính đã ban hành trên mười văn bản sửa đổi bổ sung về chế độ kế toán doanh nghiệp cho phù hợp với chính sách tài chính mới ban hành, đặc biệt là luật thuế giá trị gia tăng, thuế thu nhập doanh nghiệp.

Một cách tổng quát, hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành áp dụng trong cả nước gồm bảy mươi sáu tài khoản kế toán kép được sắp xếp thành chín loại từ loại 1 đến loại 9 và bảy tài khoản kế toán đơn được xếp vào loại 0. Cụ thể như sau:

Loại 1: Tài sản lưu động

Loại 2: Tài sản cố định

Loại 3: Nợ phải trả

Loại 4: Nguồn vốn chủ sở hữu

Loại 5: Doanh thu

Loại 6: Chi phí sản xuất, kinh doanh

Loại 7: Thu nhập khác

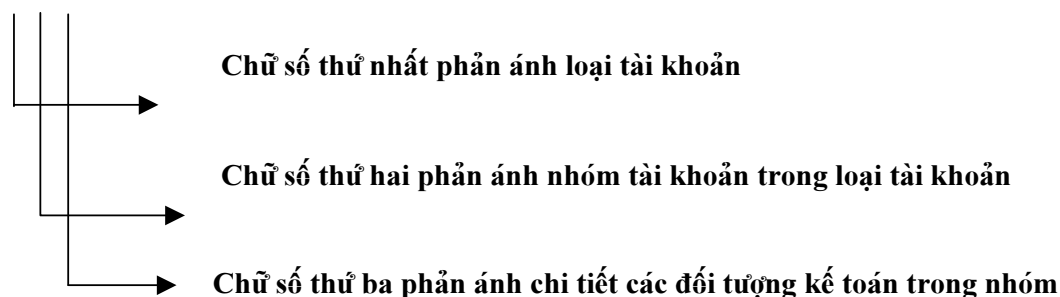
Loại 8: Chi phí khác

Loại 9: Xác định kết quả kinh doanh

Loại 0: Tài khoản ngoại bảng

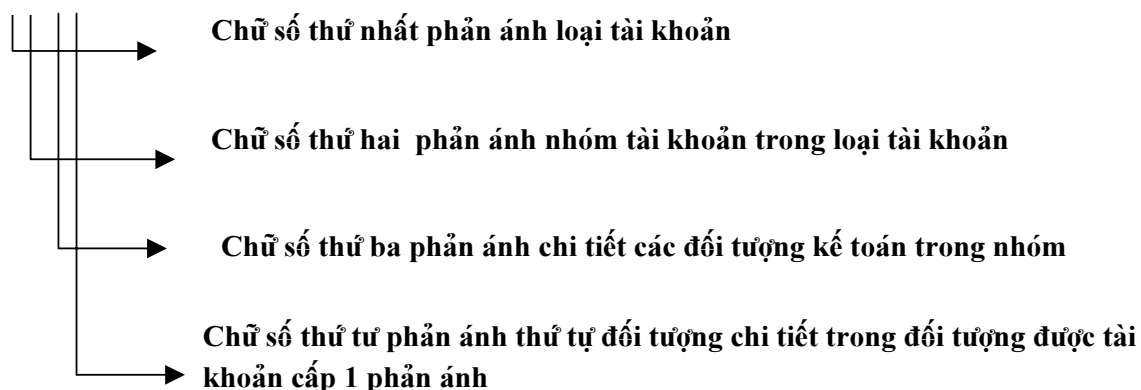
* Số hiệu của tài khoản cấp 1 có dạng " abc ", trong đó mỗi chữ số đều phản ánh một thứ tự của đối tượng cần phản ánh:

" abc "



* Số hiệu tài khoản cấp 2 gồm có 4 chữ số dạng " abcd " trong đó 3 chữ số đầu là số hiệu của tài khoản cấp 1, chữ số thứ tư chỉ thứ tự của từng đối tượng chi tiết trong mỗi đối tượng được tài khoản cấp 1 phản ánh:

" abcd "



b. Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành ở Việt Nam

Danh mục tài khoản kế toán doanh nghiệp thống nhất hiện hành ở Việt Nam đã sửa đổi theo thông tư 89/2002/TT-BTC ngày 09/10/2002 và thông tư số 105/2003/TT-BTC ngày 04/11/2003 hướng dẫn thực hiện các chuẩn mực kế toán ban hành theo QĐ số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001 & QĐ số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính

SỐ HIỆU TÀI KHOẢN		TÊN TÀI KHOẢN	GHI CHÚ
Cấp 1	Cấp 2		
1	2	3	4
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 1</i>	
		TÀI SẢN LƯU ĐỘNG	
111		Tiền mặt	
	1111	Tiền Việt Nam	
	1112	Ngoại tệ	
	1113	Vàng bạc, kim khí quý, đá quý	
112		Tiền gửi ngân hàng	
	1121	Tiền Việt Nam	
	1122	Ngoại tệ	
	1123	Vàng bạc, kim khí quý, đá quý	
113		Tiền đang chuyển	
	1131	Tiền Việt Nam	
	1132	Ngoại tệ	
121		Đầu tư chứng khoán ngắn hạn	
	1211	Cổ phiếu	
	1212	Trái phiếu	
128		Đầu tư ngắn hạn khác	
129		Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn	
131		Phải thu khách hàng	Chi tiết theo đối tượng
133		Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ	
	1331	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hoá, dịch vụ	
	1332	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ	
136		Phải thu nội bộ	
	1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc	Dùng ở đơn vị cấp trên
	1368	Phải thu nội bộ khác	
138		Phải thu khác	
	1381	Tài sản thiếu chờ xử lý	
	1388	Phải thu khác	
139		Dự phòng phải thu khó đòi	
141		Tạm ứng	Chi tiết theo đối tượng
142		Chi phí trả trước	
	1421	Chi phí trả trước	
	1422	Chi phí chờ kết chuyển	DN có chu kỳ KD dài
144		Thế chấp, ký cược, ký quỹ ngắn hạn	
151		Hàng mua đang đi đường	
152		Nguyên liệu, vật liệu	Chi tiết theo y/cầu QLý

1	2	3	4
153		Công cụ, dụng cụ	
	1531	Công cụ, dụng cụ	
	1532	Bao bì luân chuyển	
	1533	Đồ dùng cho thuê	
154		Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang	
155		Thành phẩm	
156		Hàng hoá	
	1561	Giá mua hàng hoá	
	1562	Chi phí thu mua hàng hoá	
157		Hàng gửi đi bán	
159		Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	
161		Chi sự nghiệp	
	1611	Chi sự nghiệp năm trước	
	1612	Chi sự nghiệp năm nay	
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 2</i>	
		TÀI SẢN CỐ ĐỊNH	
211		Tài sản cố định hữu hình	
	2112	Nhà cửa, vật kiến trúc	
	2113	Máy móc, thiết bị	
	2114	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	
	2115	Thiết bị, dụng cụ quản lý	
	2116	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm	
	2118	Tài sản cố định khác	
212		Tài sản cố định thuê tài chính	
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	Tài sản cố định vô hình khác	
214		Hao mòn tài sản cố định	
	2141	Hao mòn tài sản cố định hữu hình	
	2142	Hao mòn tài sản cố định thuê tài chính	
	2143	Hao mòn tài sản cố định vô hình	
221		Đầu tư chứng khoán dài hạn	
	2211	Cổ phiếu	
	2212	Trái phiếu	
222		Góp vốn liên doanh	

1	2	3	4
228		Đầu tư dài hạn khác	
229		Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn	
241		Xây dựng cơ bản dở dang	
	2411	Mua sắm tài sản cố định	
	2412	Xây dựng cơ bản	
	2413	Sửa chữa lớn tài sản cố định	
242		Chi phí trả trước dài hạn	
244		Ký quỹ, ký cược dài hạn	
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 3</i>	
		NỢ PHẢI TRẢ	
311		Vay ngắn hạn	
315		Nợ dài hạn đến hạn trả	
331		Phải trả người bán	
333		Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	
	3331	Thuế giá trị gia tăng	
	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	Thu trên vốn	
	3336	Thuế tài nguyên	
	3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất	
	3338	Các thuế khác	
	3339	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác	
334		Phải trả công nhân viên	
335		Chi phí phải trả	
336		Phải trả nội bộ	
337		Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng XD	
338		Phải trả, phải nộp khác	
	3381	Tài sản thừa chờ xử lý	
	3382	Kinh phí công đoàn	
	3383	Bảo hiểm xã hội	
	3384	Bảo hiểm y tế	
	3387	Doanh thu chưa thực hiện	
	3388	Phải trả, phải nộp khác	
341		Vay dài hạn	
342		Nợ dài hạn	
343		Trái phiếu phát hành	
	3431	Mệnh giá trái phiếu	
	3432	Chiết khấu trái phiếu	
	3433	Phụ trội trái phiếu	
344		Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	344

1	2	3	4
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 4</i>	
		NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU	
411		Nguồn vốn kinh doanh	
412		Chênh lệch đánh giá lại tài sản	
413		Chênh lệch tỷ giá	
	4131	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm TC	
	4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn ĐTXDCB	
	4133	Chênh lệch tỷ giá hối đoái từ chuyển đổi báo cáo TC	
414		Quỹ đầu tư phát triển	
415		Quỹ dự phòng tài chính	
416		Quỹ dự phòng về trợ cấp việc làm	
421		Lợi nhuận chưa phân phối	
	4211	Lợi nhuận năm trước	
	4212	Lợi nhuận năm nay	
431		Quỹ khen thưởng, phúc lợi	
	4311	Quỹ khen thưởng	
	4312	Quỹ phúc lợi	
	4313	Quỹ phúc lợi đã hình thành tài sản cố định	
441		Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản	
451		Quỹ quản lý cấp trên	Dùng cho TCty, T.đoàn
461		Nguồn kinh phí sự nghiệp	
	4611	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước	
	4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay	
466		Nguồn kinh phí đã hình thành tài sản cố định	
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 5</i>	
		DOANH THU	
511		Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	Chi tiết theo y/cầu q.ly
	5111	Doanh thu bán hàng hoá	
	5112	Doanh thu bán các thành phẩm	
	5113	Doanh thu cung cấp dịch vụ	
	5114	Doanh thu trợ cấp, trợ giá	
512		Doanh thu nội bộ	
	5121	Doanh thu bán hàng hóa	
	5122	Doanh thu bán các thành phẩm	
	5123	Doanh thu cung cấp dịch vụ	
515		Doanh thu hoạt động tài chính	Chi tiết theo hoạt động
521		Chiết khấu thương mại	
	5211	Chiết khấu hàng hoá	
	5212	Chiết khấu thành phẩm	
	5213	Chiết khấu dịch vụ	
531		Hàng bán bị trả lại	
532		Giảm giá hàng bán	

1	2	3	4
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 6</i>	
		CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH	
611		Mua hàng	Áp dụng cho P.P KKĐK
	6111	Mua nguyên liệu, vật liệu	
	6112	Mua hàng hoá	
621		Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	
622		Chi phí nhân công trực tiếp	
623		Chi phí sử dụng máy thi công	
	6231	Chi phí nhân công	
	6232	Chi phí vật liệu	
	6233	Chi phí dụng cụ sản xuất	
	6234	Chi phí khấu hao máy thi công	
	6237	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
	6238	Chi phí bằng tiền khác	
627		Chi phí sản xuất chung	
	6271	Chi phí nhân viên phân xưởng	
	6272	Chi phí vật liệu	
	6273	Chi phí dụng cụ sản xuất	
	6274	Chi phí khấu hao TSCĐ	
	6277	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
	6278	Chi phí bằng tiền khác	
631		Giá thành sản xuất	Áp dụng cho P.P KKĐK
632		Giá vốn hàng bán	
635		Chi phí tài chính	
641		Chi phí bán hàng	
	6411	Chi phí nhân viên	
	6412	Chi phí vật liệu, bao bì	
	6413	Chi phí dụng cụ, bao bì	
	6414	Chi phí khấu hao TSCĐ	
	6415	Chi phí bảo hành	
	6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
	6418	Chi phí khác bằng tiền	
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	

1	2	3	4
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 7</i>	
		THU NHẬP HOẠT ĐỘNG KHÁC	
711		Thu nhập hoạt động khác	
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 8</i>	
		CHI PHÍ HOẠT ĐỘNG KHÁC	
811		Chi phí hoạt động khác	
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 9</i>	
		XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH	
911		Xác định kết quả kinh doanh	
		<i>LOẠI TÀI KHOẢN 0</i>	
		TÀI KHOẢN NGOẠI BẢNG	
001		Tài sản thuê ngoài	
002		Vật tư, hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công	
003		Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi	
004		Nợ khó đòi đã xử lý	
007		Ngoại tệ các loại	
008		Hạn mức kinh phí	
	0081	Hạn mức kinh phí thuộc ngân sách TW	
	0082	Hạn mức kinh phí thuộc ngân sách ĐP	
009		Nguồn vốn khấu hao cơ bản	

3.3.2 Phân loại tài khoản trong hệ thống tài khoản kế toán

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

Việc phân loại tài khoản nhằm giúp cho các đơn vị kế toán hiểu và vận dụng trong công tác kế toán cũng như việc sử dụng các thông tin trên tài khoản kế toán.

Người ta thường căn cứ vào các đặc trưng của tài khoản kế toán để phân loại. Các đặc trưng chủ yếu của tài khoản là:

- Đặc trưng về nội dung kinh tế phản ánh trong các tài khoản
- Đặc trưng về công dụng và kết cấu tài khoản.
- Đặc trưng về mức độ phản ánh của tài khoản về các đối tượng kế toán.
- Đặc trưng về mối quan hệ giữa tài khoản kế toán với hệ thống các báo cáo tài chính .

Dưới đây sẽ trình bày cách phân loại tài khoản theo một số đặc trưng nhất định.

3.3.2.1 Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế phản ánh trong tài khoản

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

a. Tài khoản phản ánh tài sản

Là những tài khoản phản ánh toàn bộ các loại tài sản của đơn vị, bao gồm tài sản cố định, tài sản lưu động.

* Tài khoản phản ánh tài sản lưu động gồm các tài khoản thuộc loại tài khoản 1, chẳng hạn:

Tài khoản Tiền mặt (111), tài khoản Tiền gửi ngân hàng (112), tài khoản Đầu tư chứng khoán ngắn hạn (121), tài khoản Đầu tư ngắn hạn khác (128), tài khoản Nguyên vật liệu (152), tài khoản Công cụ dụng cụ (153), tài khoản Hàng hóa (156), tài khoản Phải thu khác hàng (131) ...

* Tài khoản phản ánh tài sản cố định gồm các tài khoản loại 2, như là: tài khoản Tài sản cố định hữu hình (211), tài khoản Tài sản cố định vô hình (213), tài khoản Đầu tư chứng khoán dài hạn (221), tài khoản Đầu tư dài hạn khác (228) ...

b. Tài khoản phản ánh nguồn vốn

Là những tài khoản phản ánh toàn bộ các loại nguồn vốn của đơn vị, bao gồm hai nhóm :

* Nhóm tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ sở hữu

+ Các tài khoản phản ánh nguồn vốn kinh doanh: tài khoản Nguồn vốn kinh doanh (411)

+ Các tài khoản phản ánh quỹ chuyên dùng: tài khoản Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản (441), tài khoản Quỹ đầu tư phát triển (414), tài khoản Quỹ dự phòng tài chính (415)

+ Các nguồn vốn chủ sở hữu khác: tài khoản Lợi nhuận chưa phân phối (421) , tài khoản Chênh lệch đánh giá lại tài sản (412) ...

* Nhóm tài khoản phản ánh nợ phải trả

+ Các khoản nợ tín dụng: tài khoản Vay ngắn hạn (311), tài khoản Vay dài hạn (341), tài khoản Nợ dài hạn (342) ...

+ Các khoản nợ trong thanh toán: tài khoản Phải trả người bán (331), tài khoản Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (333), tài khoản Phải trả công nhân viên (334) ..

c. Tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh

Là những tài khoản phản ánh tình hình về chi phí, về doanh thu, thu nhập và về kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Chẳng hạn:

+ Nhóm tài khoản phản ánh chi phí: tài khoản Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (621), tài khoản Chi phí nhân công trực tiếp (622), tài khoản Chi phí sản xuất chung (627), tài khoản Chi phí tài chính (635) ...

+ Nhóm tài khoản phản ánh doanh thu, thu nhập: tài khoản Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (511), tài khoản Thu nhập khác (711), tài khoản Doanh thu hoạt động tài chính (515) ...

+ Nhóm tài khoản xác định kết quả kinh doanh có tài khoản Xác định kết quả kinh doanh (911)

Việc phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế phản ánh trên tài khoản giúp cho kế toán chọn lựa tài khoản kế toán theo nội dung và vận dụng vào công tác kế toán được chính xác, phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của đơn vị.

3.3.2.2 Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu

Để phân loại, trước hết căn cứ vào công dụng để chia tài khoản thành những loại có công dụng giống nhau, sau đó trong từng loại căn cứ vào kết cấu của tài khoản để chia chúng thành những nhóm tài khoản có kết cấu giống nhau.

Theo cách phân loại này, tài khoản kế toán được chia thành ba loại:

a. Loại tài khoản cơ bản

Loại tài khoản này có công dụng trực tiếp phản ánh tình hình biến động của tài sản và nguồn vốn. Căn cứ vào kết cấu, loại tài khoản cơ bản này lại được chia thành ba nhóm:

a.1/ Nhóm tài khoản có số dư Nợ

Nhóm tài khoản có số dư Nợ bao gồm những tài khoản phản ánh tài sản có kết cấu như sau:

Các tài khoản có số dư Nợ

Nợ	Có
<i>Số dư đầu kỳ</i> : Giá trị tài sản đầu kỳ	
<i>Số phát sinh tăng</i> : Giá trị tài sản tăng trong kỳ	<i>Số phát sinh giảm</i> : Giá trị tài sản giảm trong kỳ
<i>Số dư cuối kỳ</i> : Giá trị tài sản cuối kỳ	

a.2/ Nhóm tài khoản có số dư Có

Nhóm tài khoản có số dư Có bao gồm những tài khoản phản ánh nguồn vốn có kết cấu như sau:

Các tài khoản có số dư Có

Nợ	Có
Số phát sinh giảm: Giá trị tài sản giảm trong kỳ	Số dư đầu kỳ : Nguồn vốn hiện có đầu kỳ Số phát sinh tăng: Nguồn vốn tăng trong kỳ Số dư cuối kỳ : Nguồn vốn hiện có cuối kỳ

a.3/ Nhóm tài khoản có số dư Nợ - Có

Thuộc nhóm này gồm có các tài khoản phải thu và các tài khoản phải trả, gọi chung là tài khoản công nợ.

Sau đây là kết cấu của hai tài khoản đặc trưng nhất trong nhóm các tài khoản có số dư Nợ - Có, đó là:

- Tài khoản Phải thu khách hàng (131)
- Tài khoản Phải trả người bán (331)

* *Kết cấu tài khoản Phải thu khách hàng*

TK Phải thu khách hàng (131)

Nợ	Có
SDDK: Số còn phải thu của khách hàng vào đầu kỳ. SPS: - Số phải thu khách hàng tăng trong kỳ. - Trị giá sản phẩm hàng hóa giao cho khách hàng đã đặt trước tiền hàng. SDCK: Số còn phải thu khách hàng cuối kỳ.	SDDK: Số tiền khách hàng đặt trước còn đầu kỳ. SPS: - Số phải thu khách hàng giảm trong kỳ. - Số tiền đặt trước của khách hàng tăng lên trong kỳ. SDCK: Số tiền khách hàng đặt trước còn cuối kỳ.

* *Kết cấu tài khoản Phải trả người bán*

TK Phải trả người bán (331)

Nợ

Có

SDDK: Số tiền doanh nghiệp đã ứng trước cho người bán tại thời điểm đầu kỳ.

SPS: - Số P. trả người bán giảm trong kỳ (đã trả).

- Ứng trước tiền mua hàng cho người bán.

SDCK: Số tiền doanh nghiệp đã ứng trước cho người bán tại thời điểm cuối kỳ.

SDDK: Số tiền doanh nghiệp còn phải trả người bán tại thời điểm đầu kỳ.

SPS: - Số phải trả người bán tăng lên trong kỳ.

- Giá trị hàng hóa, vật tư doanh nghiệp nhận được tương ứng với số tiền đã ứng trước.

SDCK: Số tiền doanh nghiệp phải trả người bán tại thời điểm cuối kỳ.

b. Loại tài khoản điều chỉnh

Công dụng của loại tài khoản điều chỉnh là giúp cho việc tính lại số liệu ghi chép trên tài khoản mà nó điều chỉnh, xác định chính xác các chỉ tiêu thực tế về đối tượng hạch toán kế toán tại thời điểm tính toán theo yêu cầu quản lý.

Tài khoản điều chỉnh được chia thành tài khoản điều chỉnh tăng, tài khoản điều chỉnh giảm.

Các tài khoản điều chỉnh tăng có kết cấu cùng chiều với tài khoản được điều chỉnh, trái lại các tài khoản điều chỉnh giảm có kết cấu ngược chiều với tài khoản được điều chỉnh.

Hiện nay trong hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp không có tài khoản điều chỉnh tăng, chỉ có tài khoản điều chỉnh giảm và một số tài khoản điều chỉnh vừa tăng vừa giảm.

+ Các tài khoản điều chỉnh giảm gồm: tài khoản Hao mòn tài sản cố định (214), tài khoản Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn (129), tài khoản Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (159), tài khoản Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn (229) ...

+ Các tài khoản điều chỉnh vừa tăng vừa giảm gồm có: tài khoản Chênh lệch đánh giá lại tài sản (412), tài khoản Chênh lệch tỷ giá ngoại tệ (413) ...

* *Một số tài khoản điều chỉnh giảm đặc trưng*

1/ Tài khoản 214 " Hao mòn tài sản cố định"

Công dụng của tài khoản " Hao mòn tài sản cố định" là để điều chỉnh, tính giá trị còn lại của các tài sản cố định của doanh nghiệp.

Ta có kết cấu của tài khoản này như sau:

TK Hao mòn tài sản cố định (214)

Nợ

Có

SPS: Giá trị hao mòn TSCĐ giảm xuống trong kỳ

SDDK: Giá trị hao mòn TSCĐ vào đầu kỳ.
SPS : Giá trị hao mòn TSCĐ tăng lên trong kỳ.
SDCK: Giá trị hao mòn TSCĐ vào cuối kỳ.

Ta có công thức xác định giá trị còn lại của tài sản cố định như sau:

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

2/ Tài khoản 159 "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho"

Tài khoản này được sử dụng để điều chỉnh giá trị thực tế của các loại hàng tồn kho so với sổ sách kế toán do sự biến động giảm giá trên thị trường.

Kết cấu như sau:

TK Dự phòng giảm giá hàng tồn kho (159)

Nợ

Có

SPS: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho hoàn nhập ghi giảm giá vốn hàng bán

SPS: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập tính vào giá vốn
SDCK: Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho cuối kỳ.

Ta có công thức xác định giá trị thực tế của hàng tồn kho có xu hướng giảm giá như sau:

$$\text{Giá trị thực tế của hàng tồn kho} = \text{Giá trị trên sổ sách hàng tồn kho} - \text{Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho}$$

* Tài khoản điều chỉnh vừa tăng vừa giảm

Thuộc về nhóm tài khoản này gồm có các tài khoản " Chênh lệch đánh giá lại tài sản "(412) và tài khoản " Chênh lệch tỷ giá ngoại tệ" (413).

Các tài khoản này, sẽ có hai khả năng điều chỉnh: Nếu giá trị đối tượng được đánh giá là tăng lên, thì trên tài khoản 412 hoặc tài khoản 413 phản ánh điều chỉnh tăng và ngược lại nếu giá trị đối tượng được đánh giá có giảm xuống thì các tài khoản này phản ánh điều chỉnh giảm.

c. Loại tài khoản nghiệp vụ

Loại tài khoản này được sử dụng để tập hợp số liệu cần thiết về quá trình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, sau đó dùng những phương pháp thích hợp có tính nghiệp vụ để xử lý số liệu theo yêu cầu của công tác quản lý.

Các tài khoản nghiệp vụ được chia thành bốn nhóm: nhóm tài khoản phân phối, nhóm tài khoản tính giá thành, nhóm tài khoản theo dõi - kết chuyển doanh thu và nhóm tài khoản so sánh.

c.1/ Nhóm tài khoản phân phối

Được sử dụng để tập hợp và phân phối chi phí phát sinh rồi kết chuyển hoặc phân bổ cho các đối tượng liên quan. Trong nhóm này lại chia thành hai nhóm chi tiết hơn : nhóm tập hợp - phân phối và nhóm phân phối theo dự toán

+ *Nhóm tài khoản tập hợp - phân phối* bao gồm các tài khoản loại chi phí như tài khoản Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (621), tài khoản Chi phí nhân công trực tiếp (622), tài khoản Chi phí sản xuất chung (627), tài khoản Chi phí tài chính (635) ... Các tài khoản này đều có chung kết cấu như sau:

Các tài khoản tập hợp - phân phối	
Nợ	Có
SPS: Tập hợp các chi phí phát sinh trong kỳ	SPS: Kết chuyển chi phí cho các đối tượng.

Tài khoản này cuối kỳ không có số dư

+ *Nhóm tài khoản phân phối theo dự toán*

Là những tài khoản được sử dụng để phản ánh các chi phí sẽ và đã phát sinh theo dự toán tính trước hoặc các khoản chi phí đã phát sinh một lần nhưng cần phân bổ dần cho các đối tượng sử dụng.

Chẳng hạn như tài khoản Chi phí trả trước (142), tài khoản Chi phí trả trước dài hạn (242), tài khoản Chi phí phải trả (335). Trong đó:

- Các tài khoản Chi phí trả trước (142) , Chi phí trả trước dài hạn (242) được sử dụng để phản ánh những chi phí thực tế đã phát sinh nhưng không thể tính hết vào một chu kỳ sản xuất kinh doanh do quy mô chi phí quá lớn và liên quan đến nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh.

Các tài khoản này có kết cấu như sau:

Các tài khoản Chi phí trả trước (142 và 242)

Nợ	Có
SDĐK: Chi phí trả trước hiện còn đầu kỳ SPS: Các chi phí trả trước phát sinh trong kỳ SDCK: Chi phí trả trước hiện còn cuối kỳ	SPS: Phân bổ chi phí trả trước tính vào chi phí trong kỳ

- Tài khoản Chi phí phải trả (335) được sử dụng để phản ánh những chi phí sẽ phát sinh với quy mô lớn, liên quan đến nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh cần phải trích trước theo kế hoạch.

Tài khoản này có kết cấu như sau:

Tài khoản Chi phí phải trả (335)

Nợ	Có
SPS: Các chi phí phải trả thực tế phát sinh trong kỳ	SDĐK: Chi phí phải trả hiện còn đầu kỳ SPS : Các chi phí phải trả trích trước theo kế hoạch trong kỳ SDCK: Chi phí phải trả hiện còn cuối kỳ

c.2/ Nhóm tài khoản tính giá thành

Công dụng của nhóm tài khoản này là tập hợp chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm, dịch vụ hoàn thành hoặc chi phí của các hoạt động khác trong doanh nghiệp. Thuộc nhóm này gồm có: tài khoản Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (154), tài khoản Giá thành sản xuất (631), tài khoản Xây dựng cơ bản dở dang (241) ...

Kết cấu tài khoản tiêu biểu của nhóm tài khoản này được biểu hiện qua tài khoản Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (154)

Tài khoản này có kết cấu như sau:

TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (154)

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

c.3 Nhóm tài khoản theo dõi và kết chuyển doanh thu, thu nhập

Nhóm tài khoản này theo dõi doanh thu, thu nhập đồng thời kết chuyển doanh thu, thu nhập thuần vào tài khoản xác định kết quả kinh doanh . Thuộc nhóm này gồm có các tài khoản : Tài khoản doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (511), Tài khoản doanh thu hoạt động tài chính (515), Tài khoản thu nhập khác (711) ...

Kết cấu chung của nhóm này được thể hiện như sau:

Các tài khoản Doanh thu , thu nhập

Nợ	Có
- Các khoản giảm trừ doanh thu, thu nhập tài chính , thu nhập khác phát sinh trong kỳ.	- Doanh thu bán hàng, thu nhập tài chính, thu nhập khác phát sinh trong kỳ
- Cuối kỳ kết chuyển doanh thu thuần, các khoản thu nhập thuần vào tài khoản xác định kết quả .	

Cuối kỳ các tài khoản này không có số dư

c.4 Nhóm tài khoản so sánh

Nhóm tài khoản này được sử dụng để xác định kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp vào cuối kỳ, bằng cách so sánh giữa bên Nợ với bên Có của tài khoản. Thuộc nhóm tài khoản này chỉ có một tài khoản đó là tài khoản Xác định kết quả kinh doanh (911).

Tài khoản này có kết cấu như sau:

TK Xác định kết quả kinh doanh (911)

Nợ	Có
- Giá vốn hàng bán trong kỳ	- Doanh thu thuần bán hàng & cung cấp d.vụ
- Chi phí tài chính	- Doanh thu hoạt động tài chính
- Chi phí bán hàng - Chi phí quản lý doanh nghiệp	
- Chi phí khác	- Thu nhập khác
- Cộng phát sinh Nợ	- Cộng phát sinh Có
- Kết chuyển lãi (2)	- Kết chuyển lỗ (3)

Lưu ý:

(1) : Công dụng của tài khoản này cho phép doanh nghiệp có thể xác định kết quả chung cho các hoạt động hoặc xác định riêng kết quả của từng hoạt động bao gồm: hoạt động chính của doanh nghiệp(hoạt động sản xuất kinh doanh + hoạt động tài chính) và các hoạt động khác.

(2) : Doanh nghiệp đạt kết quả lãi khi

Tổng thu nhập hoặc doanh thu (thuần) > Tổng chi phí,
tức là Cộng phát sinh Nợ < Cộng phát sinh Có.

(3) : Doanh nghiệp đạt kết quả lỗ khi

Tổng thu nhập hoặc doanh thu (thuần) < Tổng chi phí,
tức là Cộng phát sinh Nợ > Cộng phát sinh Có.

(4) : Doanh thu thuần bán hàng & cung cấp d.vụ sẽ được trình bày ở chương 6

3.4 PHƯƠNG PHÁP GHI KÉP VÀO TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

3.4.1 Các quan hệ đối ứng kế toán

3.4.1.1 Khái niệm quan hệ đối ứng

Quan hệ đối ứng kế toán là khái niệm dùng để biểu thị mối quan hệ hai mặt giữa tài sản và nguồn vốn hoặc giữa tình hình tăng và tình hình giảm của các đối tượng kế toán cụ thể trong mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Ví dụ: Có các nghiệp vụ kinh tế, tài chính sau:

1/ Chuyển tiền gửi ngân hàng thanh toán tiền mua xe tải : 20.000.000 đồng (1)

2/ Mua xi măng thanh toán bằng khoản vay ngắn hạn : 30.000.000 đồng (2)

Phân tích các nghiệp vụ kinh tế, tài chính trên:

Nghiệp vụ số (1) biểu thị mối quan hệ giữa hai mặt **tăng - giảm** của hai đối tượng đều là tài sản:

TS " Tiền gửi ngân hàng" giảm xuống \Leftrightarrow TS " Giá trị tài sản cố định" tăng lên

Nghiệp vụ số (2) biểu thị mối quan hệ cùng tăng lên của hai đối tượng **tài sản - nguồn vốn** :

TS " Nguyên vật liệu - xi măng" tăng lên \Leftrightarrow NV " vay ngắn hạn" cũng tăng lên.

Trong quá trình hoạt động của các đơn vị có rất nhiều quan hệ đối ứng kế toán khác nhau, biểu hiện dưới nhiều hình thái khác nhau, tuy nhiên sau khi phân tích kỹ thì thực chất chúng đều thuộc một trong bốn loại cơ bản, sẽ đề cập ở phần dưới đây.

3.4.1.2 Các loại quan hệ đối ứng kế toán

a. Loại 1: Giá trị tài sản này tăng lên đồng thời giá trị tài sản khác giảm xuống với cùng một lượng giá trị

Loại quan hệ đối ứng này thể hiện xu hướng chuyển hoá tài sản của đơn vị từ dạng này sang dạng khác, song điều đó chỉ làm cho tài sản của đơn vị thay đổi kết cấu, còn tổng giá trị tài sản và nguồn vốn thì vẫn không thay đổi.

Ví dụ minh họa

Tại Xí nghiệp xây lắp có các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh như sau:

Mua máy trộn bê tông thủ công, thanh toán bằng tiền mặt: 3.000.000 VND

(công cụ lao động)

Trong nghiệp vụ kinh tế này, công cụ lao động của doanh nghiệp tăng lên 3.000.000 VND \Leftrightarrow tiền mặt giảm 3.000.000 VND, \Rightarrow làm cho kết cấu tài sản của đơn vị thay đổi nhưng tổng giá trị tài sản vẫn không đổi bởi vì tiền mặt đã chuyển hoá thành công cụ lao động.

b. Loại 2: Nguồn vốn này tăng lên đồng thời nguồn vốn khác giảm xuống cùng một lượng giá trị.

Loại quan hệ đối ứng này thể hiện xu hướng chuyển hoá nguồn vốn của đơn vị từ loại này sang loại khác, nhưng điều đó chỉ làm cho nguồn vốn của đơn vị thay đổi kết cấu chứ không làm thay đổi tổng nguồn vốn và giá trị tài sản .

Ví dụ minh họa.: Vay ngắn hạn trả nợ cho người bán vật liệu xây dựng : 15.000.000 VND

Ở nghiệp vụ kinh tế này, nguồn vốn " Vay ngắn hạn" tăng lên 15.000.000VND, \Leftrightarrow nguồn vốn " Phải trả cho người bán" giảm xuống 15.000.000 VND, \Rightarrow kết cấu nguồn vốn của đơn vị thay đổi nhưng tổng nguồn vốn và giá trị tài sản vẫn không đổi

bởi vì sau khi kết thúc, nghiệp vụ chỉ làm chuyển hoá nguồn vốn phải trả cho người bán thành nguồn vốn vay ngắn hạn.

c. Loại 3: Tài sản tăng và nguồn vốn cùng tăng lên với cùng một lượng giá trị

Loại quan hệ đối ứng này vừa làm thay đổi cơ cấu vừa làm tăng giá trị của tài sản và nguồn vốn, do vậy sẽ làm cho tổng giá trị của tài sản và tổng nguồn vốn tăng lên cùng một lượng giá trị.

Ví dụ : Mua một máy đầm đất trị giá 100.000.000VND, chưa trả tiền cho người bán.

Khi nghiệp vụ kinh tế này phát sinh, tài sản cố định tăng lên 100.000.000VND, ⇔ nguồn vốn " Phải trả cho người bán" cũng tăng lên 100.000.000 VND, dẫn đến giá trị và kết cấu tài sản cũng như nguồn vốn của đơn vị thay đổi theo chiều hướng tăng lên do vậy tổng tài sản và nguồn vốn của đơn vị sẽ tăng lên với cùng một lượng giá trị là 100.000.000 VND

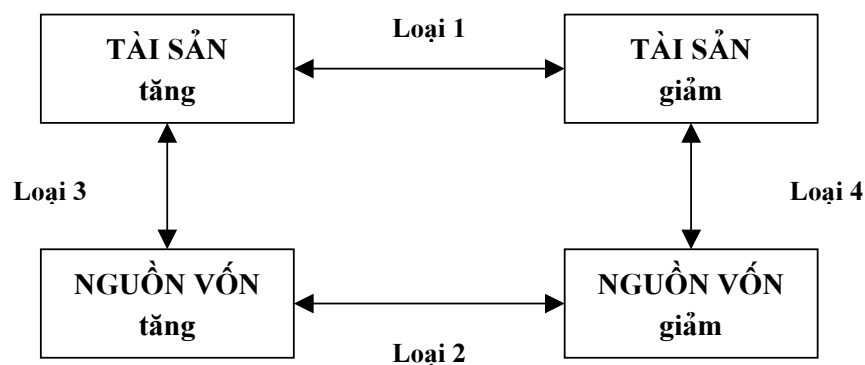
d. Loại 4: Tài sản giảm và nguồn vốn cũng giảm với cùng một lượng giá trị

Loại quan hệ đối ứng này vừa làm thay đổi cơ cấu vừa làm giảm giá trị của tài sản và nguồn vốn, do vậy sẽ làm cho tổng giá trị của tài sản và nguồn vốn giảm xuống cùng một lượng giá trị.

Ví dụ : Chi tiền mặt thanh toán lương cho công nhân viên 55.000.000VND

Trong nghiệp vụ kinh tế này, tiền mặt của đơn vị giảm xuống 55.000.000VND, ⇔ nguồn vốn " Phải trả cho công nhân viên " cũng giảm xuống 55.000.000 VND, làm cho giá trị và kết cấu của tài sản cũng như nguồn vốn trong đơn vị thay đổi theo chiều hướng giảm xuống, do vậy tổng tài sản và nguồn vốn của đơn vị sẽ giảm xuống 55.000.000VND.

Các quan hệ đối ứng trên có thể được biểu diễn dưới dạng sơ đồ như sau:



3.4.2 Ghi kép vào tài khoản

Ghi kép vào tài khoản là việc phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh vào các tài khoản liên quan (ít nhất phải có hai tài khoản) theo đúng quan hệ đối ứng kế toán. Thực chất ghi kép là ghi vào bên Nợ của tài khoản này đồng thời ghi vào bên Có của tài khoản khác với cùng một số tiền tương ứng.

Để thực hiện việc ghi kép vào tài khoản kế toán, kế toán viên phải tiến hành xác định ghi Nợ vào tài khoản nào và ghi Có vào tài khoản nào, với số tiền bao nhiêu (?). Thực hiện công việc này gọi là "**Định khoản**".

Trong thực tế khi một nghiệp vụ kinh tế phát sinh có thể liên quan từ hai đến ba đối tượng trở lên. Nếu một định khoản liên quan đến hai đối tượng thì gọi là định khoản đơn, nếu một định khoản liên quan từ ba đối tượng trở lên gọi là định khoản phức.

Nhưng cho dù là định khoản đơn hay định khoản phức thì đối với mỗi định khoản kế toán vẫn phải thực hiện một lần ghi chép vào sổ kế toán (tài khoản), việc ghi chép một định khoản vào tài khoản kế toán hay sổ sách kế toán được gọi là thực hiện một "**Bút toán**".

Qua việc phân tích các loại định khoản, và các khái niệm về bút toán hay ghi kép ta có thể rút ra một vài điểm cần lưu ý như sau:

- Trong cùng một định khoản kế toán thì tổng số tiền ghi vào bên Nợ của các tài khoản luôn luôn bằng với số tiền ghi vào bên Có của các tài khoản đối ứng.
- Việc ghi kép vào tài khoản kế toán dẫn đến trong một kỳ kế toán: tổng số phát sinh bên Nợ của tất cả các tài khoản bằng tổng phát sinh bên Có của tất cả các tài khoản kế toán mở ra trong đơn vị kế toán.

3.4.3 Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết

3.4.3.1 Tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích

Tài khoản tổng hợp là tài khoản được sử dụng để phản ánh các đối tượng kế toán theo từng loại nhất định nhằm cung cấp những thông tin có tính chất tổng hợp về đối tượng đó, chẳng hạn: tài khoản Tiền gửi ngân hàng (112) là một tài khoản tổng hợp bởi vì nó cung cấp cho nhà quản lý các thông tin tổng hợp về tình hình số dư và số phát sinh của tiền gửi ngân hàng nói chung chứ chưa cung cấp được thông tin về từng loại tiền gửi ngân hàng cụ thể.

Tài khoản phân tích là tài khoản cấp 2 trở đi, được sử dụng để phản ánh một cách chi tiết về các đối tượng kế toán đã phản ánh trong các tài khoản tổng hợp.

Ví dụ: Tài khoản tổng hợp " Tiền mặt" có các tài khoản phân tích là tài khoản " Tiền mặt bằng VND", " Tiền mặt bằng ngoại tệ", " Tiền mặt bằng vàng, bạc đá quý".

Như đã phân tích ở phần đầu của chương này, tài khoản tổng hợp và các tài khoản phân tích của nó có mối quan hệ hết sức chặt chẽ với nhau, sau đây xin được nhấn mạnh lại các điểm nổi bật trong mối quan hệ đó:

* Mỗi tài khoản tổng hợp và các tài khoản phân tích của nó đều cùng phản ánh một đối tượng hạch toán kế toán nhưng ở mức độ khác nhau.

* Các tài khoản phân tích phản ánh cùng nội dung với tài khoản tổng hợp về cùng một đối tượng kế toán nên chúng có cùng kết cấu với nhau.

* Trong cùng một đối tượng hạch toán kế toán thì tài khoản tổng hợp có chức năng cung cấp thông tin tổng hợp về đối tượng, còn các tài khoản phân tích thì có chức năng cung cấp thông tin có tính giải thích, phân tích chi tiết hơn về đối tượng. Do vậy số dư của tài khoản tổng hợp sẽ bằng tổng số dư của các tài khoản phân tích tương ứng.

* Giữa tài khoản tổng hợp và các tài khoản phân tích của nó sẽ không có quan hệ đối ứng kế toán kế toán. Nhưng giữa các tài khoản phân tích của một tài khoản tổng hợp vẫn có quan hệ đối ứng kế toán.

3.4.3.2 Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết

Theo quy định của Luật Kế toán, nội dung kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết được hiểu như sau:

+ Kế toán tổng hợp phải thu thập, xử lý, ghi chép và cung cấp thông tin tổng quát về hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị.

Kế toán tổng hợp sử dụng đơn vị tiền tệ để phản ánh tình hình tài sản, nguồn hình thành tài sản, tình hình và kết quả hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán.

Vậy kế toán tổng hợp là việc thực hiện ghi chép vào tài khoản kế toán tổng hợp hoặc phân tích trong đó chủ yếu là tài khoản tổng hợp.

Nói theo cách khác, kế toán tổng hợp chính là thực hiện các bút toán trên cơ sở các định khoản đã xác định của các nghiệp vụ kinh tế.

Mỗi lần thực hiện một bút toán kế toán tổng hợp, kế toán phải thực hiện một lần ghi chép tức là ghi Nợ vào tài khoản này đồng thời ghi Có vào tài khoản khác.

Trong khi thực hiện kế toán tổng hợp kế toán hầu như chỉ quan tâm đến thước đo giá trị hay còn gọi là thước đo tiền tệ.

+ Kế toán chi tiết phải thu thập, xử lý, ghi chép và cung cấp thông tin chi tiết bằng đơn vị tiền tệ, đơn vị hiện vật và đơn vị thời gian lao động theo từng đối tượng kế toán cụ thể trong đơn vị kế toán.

Kế toán chi tiết minh họa cho kế toán tổng hợp. Số liệu kế toán chi tiết phải khớp đúng với số liệu kế toán tổng hợp trong một kỳ kế toán.

Vậy kế toán chi tiết là việc kế toán có tính chất đơn lẻ trên từng đối tượng hạch toán kế toán.

Thường kế toán chi tiết được thực hiện trên các tài khoản phân tích tức là ghi chép và theo dõi trên các loại sổ chi tiết.

Trong khi thực hiện kế toán chi tiết, kế toán hầu như không quan tâm đến quan hệ đối ứng kế toán mà chủ yếu là quan tâm đến sự biến động tăng giảm của đối tượng đang được ghi chép theo dõi cả về mặt hiện vật lẫn giá trị.

Do vậy kế toán chi tiết không những chỉ sử dụng thước đo giá trị mà còn sử dụng cả các thước đo hiện vật và thước đo lao động tùy theo từng loại đối tượng hạch toán kế toán.

3.5 KIỂM TRA VIỆC GHI CHÉP TRÊN CÁC TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

Quá trình ghi chép trên tài khoản kế toán có thể bị sai sót, nhầm lẫn do nhiều nguyên nhân chủ quan, khách quan khác nhau. Nếu là sai sót do chủ quan tất nhiên chúng ta sẽ không tự kiểm tra mà cần phải có đối tác bên ngoài tham gia vào việc kiểm tra.

Vậy trong phạm vi chương này chỉ đề cập đến công tác tự kiểm tra của nhân viên kế toán nhằm tăng độ chính xác của thông tin kế toán cung cấp cho nhà quản lý và các đối tượng có nhu cầu được cung cấp thông tin.

Việc kiểm tra ghi chép trên tài khoản được tiến hành thường xuyên bằng nhiều cách qua từng công đoạn của công tác kế toán:

- Đối chiếu số liệu giữa chứng từ gốc và số liệu đã ghi chép trên tài khoản.
- Đối chiếu số liệu trên tài khoản với các sổ sách chứng từ trung gian trước khi lập báo cáo kế toán, dựa trên tính chất cân đối vốn có của đối tượng hạch toán kế toán.
- Đối chiếu số liệu ghi chép trên các tài khoản tổng hợp với nhau và đối chiếu số liệu ghi chép trên tài khoản tổng hợp với số liệu tổng hợp được từ các tài khoản phân tích.

Thông thường kế toán có thể sử dụng một trong ba phương pháp đối chiếu sau để tăng cường công tác kiểm tra ghi chép trên tài khoản kế toán.

3.5.1 Sử dụng bảng cân đối tài khoản

Mẫu:

BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN

Tên tài khoản kế toán (Hoặc ký hiệu TK)	Số dư đầu kỳ (SDDK)		Số phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ (SDCK)	
	Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
1. Tiền mặt						
2. TGNH						
3. Tiền đang chuyển						
4. ...						
5.						
Tổng cộng	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)

*** Cách lập bảng**

Căn cứ vào số liệu của các tài khoản tổng hợp, ta liệt kê lên bảng cân đối tài khoản, mỗi tài khoản được phản ánh trên một dòng:

- Đối với số dư đầu kỳ: Nếu tài khoản có số dư đầu kỳ ở bên Nợ thì ghi vào cột số dư đầu kỳ bên Nợ, nếu tài khoản có số dư đầu kỳ ở bên Có thì ghi vào cột số dư đầu kỳ bên Có của bảng cân đối tài khoản theo từng hàng (dòng).

- Đối với số phát sinh trong kỳ: Căn cứ vào tổng số phát sinh bên Nợ của từng tài khoản để ghi vào bên Nợ của cột " Số phát sinh trong kỳ ", đồng thời tổng số phát sinh bên Có của từng tài khoản để ghi vào bên Có của cột " Số phát sinh trong kỳ ".

- Tương tự ta cũng ghi chép vào cột số dư cuối kỳ như đối với cột số dư đầu kỳ.

*** Cách kiểm tra**

Đối chiếu giữa tổng bên Nợ và tổng bên Có theo từng cột:

- Đối chiếu số dư đầu kỳ bên Nợ với số dư đầu kỳ bên Có

- Đối chiếu giữa tổng số phát sinh trong kỳ bên Nợ với tổng số phát sinh trong kỳ bên Có.

- Đối chiếu số dư cuối kỳ bên Nợ với số dư cuối kỳ bên Có.

Yêu cầu đặt ra là số liệu của từng cặp đối chiếu phải cân bằng với nhau. Nếu đối chiếu giữa từng cặp số liệu xuất hiện trường hợp các cặp số liệu đối chiếu không cân bằng nhau, điều đó chứng tỏ việc ghi chép kế toán đã có sự nhầm lẫn, sai sót cần tìm và sửa chữa.

*** Cơ sở đối chiếu của bảng cân đối tài khoản**

Bảng cân đối tài khoản dựa trên cơ sở cân đối vốn có của các đối tượng hạch toán kế toán và kỹ thuật ghi kép kế toán.

+ Đối với số dư đầu kỳ, do tính cân đối giữa hai mặt của đối tượng hạch toán kế toán, ta có tổng giá trị tài sản luôn cân đối với tổng nguồn vốn trong đơn vị cho nên tổng số dư đầu kỳ bên Nợ của các tài khoản bằng tổng số dư đầu kỳ bên Có của các tài khoản. Do vậy ***Số liệu ở cột số (1) = Số liệu ở cột (2)***

+ Đối với số phát sinh trong kỳ, như ta đã biết theo nguyên tắc ghi kép vào tài khoản thì khi một nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh sẽ có số tiền ghi vào bên Nợ của các tài khoản bằng số tiền ghi vào bên Có của các tài khoản đối ứng, cho nên nếu tổng hợp tất cả các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong kỳ thì ta luôn có:

Tổng số phát sinh bên Nợ của các tài khoản bằng tổng số phát sinh bên Có của các tài khoản. Do vậy ***Số liệu ở cột số (3) = Số liệu ở cột (4)***

+ Đối với số dư cuối kỳ cũng lý luận tương tự như đối với số dư đầu kỳ kết hợp với công thức xác định số dư cuối kỳ đối với mỗi tài khoản như sau:

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

Trong đó số phát sinh tăng và số phát sinh giảm có thể thuộc về bên Nợ hoặc bên Có. Do vậy ***Số liệu ở cột số (5) = Số liệu ở cột (6)***

Cách đối chiếu này khá đơn giản, dễ thực hiện, dễ đối chiếu kiểm tra nhưng có hạn chế là phải kiểm tra đối với tất cả các tài khoản, không giới hạn được phạm vi kiểm tra.

Mặt khác, phương pháp này còn có hạn chế là khả năng phát hiện sai sót không được triệt để.

Chẳng hạn như: một số trường hợp sai sót do ghi nhầm định khoản, ghi trùng định khoản hoặc định khoản chưa chính xác tài khoản đối ứng nhưng những sai sót này không làm phá vỡ tính cân đối của bảng cân đối tài khoản.

Cho nên qua cách đối chiếu kiểm tra bằng bảng cân đối tài khoản vẫn không phát hiện được các trường hợp sai sót nhầm lẫn kể trên.

Đặc biệt là đối với các trường hợp ghi nhầm định khoản, ghi trùng định khoản là biểu hiện hạn chế rõ nét nhất của phương pháp kiểm tra ghi chép kế toán bằng cách sử dụng bảng cân đối tài khoản.

Sau đây, là một phương pháp tiếp theo cũng phục vụ cho công tác kiểm tra việc ghi chép kế toán - phương pháp sử dụng bảng đối chiếu kiểu bàn cờ.

3.5.2 Bảng đối chiếu kiểu bàn cờ

Mẫu:

BẢNG ĐỐI CHIẾU KIỂU BÀN CỜ

TK ghi Có \ TK ghi Nợ	SDĐK bên nợ	Tiền mặt	TGNH	...	NVKD	Cộng SPS Nợ	SDCK bên Nợ
SDĐK bên có	X _{2,2}						
Tiền mặt							
TGNH							
...							
NVKD							
Cộng SPS Có						X _{n-1,n-1}	
SDCK bên Có							X _{n,n}

*** Cách lập bảng**

Căn cứ vào số liệu từ tất cả các tài khoản để vào bảng:

- Lấy số dư đầu kỳ của tất cả các tài khoản ghi vào bảng, nếu số dư bên Nợ thì ghi vào cột " Số dư đầu kỳ bên Nợ", nếu số dư bên Có thì ghi vào dòng " Số dư đầu kỳ bên Có".

- Lấy số phát sinh bên Nợ của từng tài khoản có quan hệ đối ứng với bên Có của tài khoản khác ghi vào ô giao điểm cột với hàng có tài khoản ghi Nợ, ghi Có.

- Số cộng phát sinh bên Nợ của từng tài khoản ghi vào cột " Cộng số phát sinh Nợ", số cộng phát sinh bên Có của từng tài khoản ghi vào dòng " Cộng số phát sinh Có"

- Lấy số dư cuối kỳ của tất cả các tài khoản ghi vào bảng, nếu số dư bên Nợ thì ghi vào cột " Số dư cuối kỳ bên Nợ", nếu số dư bên Có thì ghi vào dòng " Số dư cuối kỳ bên Có".

*** Cách kiểm tra**

- Cộng số dư đầu kỳ bên Nợ, số dư đầu kỳ bên Có nếu bằng nhau ta ghi số liệu bằng nhau đó vào ô $X_{2,2}$

- Cộng tổng số phát sinh bên Nợ, tổng số phát sinh bên Có nếu chúng bằng nhau ghi số liệu bằng nhau đó vào ô $X_{n-1,n-1}$

- Cộng số dư cuối kỳ bên Nợ, số dư cuối kỳ bên Có nếu bằng nhau ta ghi số liệu bằng nhau đó vào ô $X_{n,n}$.

Khi thực hiện so sánh các cặp số nói trên, nếu có sự phát sinh chênh lệch số liệu ở trong từng cặp, chúng ta đã có sự sai sót, nhầm lẫn trong quá trình thực hiện công việc ghi chép kế toán. Cần nhanh chóng kiểm tra rà soát để tìm và điều chỉnh những chỗ còn sai sót.

Về cơ sở để thực hiện kiểm tra, đối chiếu của bảng này cũng được lý luận tương tự như đối với bảng cân đối tài khoản.

Bảng đối chiếu kiểu bàn cờ ngoài việc có ý nghĩa đối chiếu kiểm tra như trên còn có ý nghĩa trong việc phản ánh mối quan hệ đối ứng giữa các tài khoản, cụ thể biểu hiện như sau:

Số tiền ghi Nợ của tài khoản này đối ứng Có với những khoản nào, số tiền đối ứng Có của từng tài khoản là bao nhiêu...

Qua việc đối chiếu còn có thể đi vào từng tài khoản trong quan hệ đối ứng với các tài khoản khác và tăng thêm được thông tin cho quản lý.

Tuy nhiên cách đối chiếu này cũng gặp một số nhược điểm như:

- Khó áp dụng với các đơn vị có quy mô lớn, sử dụng nhiều tài khoản vì khi lập bảng rất phức tạp.

- Một số trường hợp sai sót, nhầm lẫn vẫn không được phát hiện, lý do tương tự như đối với bảng cân đối tài khoản.

Trong thực tế từ nguyên tắc kết cấu của bảng đối chiếu kiểu bàn cờ, người ta đã vận dụng để thiết kế nhiều loại sổ có quan hệ đối chiếu chặt chẽ, phục vụ cho công tác kế toán.

3.5.3 Bảng tổng hợp chi tiết

Có hai dạng bảng tổng hợp chi tiết chủ yếu đó là: bảng tổng hợp chi tiết về thanh toán và bảng tổng hợp chi tiết về hàng tồn kho.

a. Bảng tổng hợp chi tiết về thanh toán.

Mẫu: **BẢNG TỔNG HỢP CHI TIẾT VỀ THANH TOÁN**

STT	Tên đối tượng	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
	Cộng						

b. Bảng tổng hợp chi tiết về hàng tồn kho

Mẫu: **BẢNG TỔNG HỢP CHI TIẾT VỀ HÀNG TỒN KHO**

ST T	Tên đối tượng	ĐVT	Tồn đầu kỳ			Nhập trong kỳ			Xuất trong kỳ			Tồn cuối kỳ		
			SL	Đơn giá	TT	SL	Đơn giá	TT	SL	Đơn giá	TT	SL	Đơn giá	TT
	Cộng													

Số liệu ở dòng tổng cộng sẽ được đối chiếu với các số liệu tương ứng ở tài khoản tổng hợp. Nếu có sự chênh lệch số liệu giữa các bảng tổng hợp chi tiết với các sổ kế toán tổng hợp thì có nghĩa là việc ghi chép kế toán đã có sai sót, nhầm lẫn cần được kiểm tra và sửa sai.

Thực chất đối chiếu kiểm tra qua bảng tổng hợp chi tiết chính là sự đối chiếu kiểm tra giữa hạch toán tổng hợp và hạch toán chi tiết.

CHƯƠNG 4

PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ VÀ KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH

4.1 SỰ CẦN THIẾT VÀ Ý NGHĨA CỦA PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ

Như ở chương 1 đã đề cập, tài sản của các đơn vị có tính hai mặt, tính đa dạng và tính vận động thường xuyên liên tục. Chúng bao gồm nhiều loại khác nhau được biểu hiện dưới nhiều hình thức khác nhau. Mỗi loại được đo lường bởi một loại thước đo khác nhau như: mét, cái, chiếc, tấn, lít, ki-lô-gam, đồng ... Vì vậy để biết được quy mô hoạt động của đơn vị, kế toán cần phải đánh giá từng loại tài sản theo chỉ tiêu giá trị và tổng hợp được tất cả tài sản bằng chỉ tiêu giá trị.(1)

Trong quá trình hoạt động của các đơn vị, tài sản vận động và biến đổi không ngừng. Sự vận động và biến đổi không ngừng đó cuối cùng phải được kế toán phản ánh vào sổ kế toán tổng hợp bằng thước đo giá trị.(2)

Chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh gồm nhiều yếu tố biểu hiện dưới nhiều hình thái khác nhau, như: nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, chi phí tiền lương, khấu hao máy móc thiết bị... Để tổng hợp chi phí đã phát sinh, kế toán phải đánh giá các yếu tố chi phí theo thước đo giá trị, đồng thời tổng hợp thành chỉ tiêu chi phí hoạt động kinh doanh.(3)

Mặt khác để xác định giá trị thực tế của một tài sản mua ngoài hoặc tự chế bao gồm nhiều yếu tố chi phí kết hợp lại, kế toán phải biểu hiện các yếu tố chi phí đó dưới hình thức giá trị và tổng hợp chúng lại.(4)

...

Các nội dung (1), (2), (3) và (4) nêu trên chính là một số biểu hiện của phương pháp tính giá. Vậy, một cách khái quát có thể hiểu phương pháp tính giá như sau:

Phương pháp tính giá là phương pháp sử dụng thước đo tiền tệ để tính toán, đo lường và biểu hiện các đối tượng hạch toán kế toán.

Trong công tác hạch toán kế toán, phương pháp tính giá được biểu hiện dưới hai hình thức là *các bảng tính giá và trình tự tính giá.*

Phương pháp tính giá có ý nghĩa hết sức quan trọng đối với hoạt động của tất cả các doanh nghiệp thuộc mọi hình thức sở hữu và mọi loại hình hoạt động, thuộc các tổ chức khác.

Sử dụng thước đo tiền tệ để tính toán, phản ánh các đối tượng hạch toán kế toán sẽ giúp cho các đơn vị kiểm tra, giám sát một cách hiệu quả tình trạng và sự vận động của tài sản, giám đốc tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh. Mặt khác cũng thông qua tính giá, kế toán tổng hợp được các chi phí bỏ ra trong quá trình sản xuất kinh doanh. Từ đó, so sánh với kết quả thu được để đánh giá hiệu quả kinh doanh cuối cùng của doanh nghiệp .

Tính giá là một trong các phương pháp hạch toán kế toán , do vậy nó có mối liên hệ chặt chẽ với các phương pháp khác. Thông qua tính giá, xác định giá trị tài sản bằng tiền, kế toán mới có thể ghi chép các đối tượng kế toán vào chứng từ, sổ kế toán cũng như tổng hợp tình hình tài sản, doanh thu, chi phí và kết quả hoạt động kinh doanh của đơn vị.

Ngược lại, phải dựa trên các phương pháp khác như phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản thì phương pháp tính giá mới có thể tập hợp, tính toán và xác định được giá trị của các đối tượng hạch toán kế toán được hình thành, trong đó tài sản là đối tượng được quan tâm hàng đầu, thường bao gồm: tài sản cố định, vật tư, hàng hóa, công cụ lao động....

Để thực hiện tốt việc tính giá các loại tài sản, vật tư, sản phẩm, hàng hoá...kế toán cần phải tuân theo những yêu cầu và nguyên tắc nhất định nhằm xác định đúng giá trị của đối tượng cần tính giá.

4.2 YÊU CẦU, NGUYÊN TẮC VÀ TRÌNH TỰ TÍNH GIÁ

4.2.1 Yêu cầu tính giá

Để phản ánh đúng đắn giá trị của đối tượng kế toán, nhằm cung cấp thông tin về các đối tượng hạch toán kế toán một cách chính xác, trung thực và khách quan, khi thực hiện việc tính giá phải đảm bảo được các yêu cầu sau:

4.2.1.1. Tính chính xác (xác thực)

Việc tính giá các đối tượng phải đảm bảo tính đúng, tính đủ và phù hợp với đối tượng. Yêu cầu này đòi hỏi kế toán phải hạch toán cẩn thận, như sau:

- Khi xác định chi phí thuộc các đối tượng, kế toán cần phải căn cứ vào các chứng từ hợp lý, hợp lệ và hợp pháp. Ngoài ra kế toán phải sử dụng các thước đo đúng tiêu chuẩn, đúng quy định

- Tập hợp đầy đủ chi phí tránh tình trạng bỏ sót chi phí hoặc nhầm đối tượng chịu chi phí.

- Phân bổ hợp lý chi phí cho từng đối tượng khi một khoản chi phí phát sinh liên quan đến nhiều đối tượng. Trong khi phân bổ cần xác định chính xác phạm vi các đối tượng cần phân bổ chi phí, tránh tình trạng phân bổ thiếu hoặc thừa đối tượng.

4.2.1.2. Tính thống nhất

Tính thống nhất trong yêu cầu tính giá thể hiện như sau: kế toán phải sử dụng thống nhất các phương pháp, các chính sách tính toán giá trị của các đối tượng giữa các kỳ kế toán với nhau.

Yêu cầu về tính thống nhất này không chỉ được đặt ra trong phạm vi một đơn vị mà còn được đặt ra giữa các đơn vị cùng ngành. Nhờ tính thống nhất mà việc so sánh, phân tích đánh giá hoạt động của các đơn vị thực hiện được thuận lợi hơn và chính xác hơn.

Điều này sẽ được thể hiện rõ trong phần các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận ảnh hưởng đến phương pháp tính giá.

4.2.2 Nguyên tắc tính giá

Nội dung phần này còn gọi là các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận ảnh hưởng đến phương pháp tính giá.

Trong công tác kế toán, khi tính giá các đối tượng kế toán đòi hỏi phải am hiểu và vận dụng đúng đắn các nguyên tắc kế toán chung sau:

4.2.2.1. Nguyên tắc giá phí

Nguyên tắc này yêu cầu khi xác định giá của các tài sản phải căn cứ vào số tiền hoặc tương đương tiền doanh nghiệp đã chi phí thực tế để hình thành nên tài sản- gọi là giá phí, giá gốc hay giá vốn ban đầu.

Giá gốc không được thay đổi theo thời gian trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán. Để theo dõi và phản ánh giá trị của tài sản kế toán phải dựa vào giá gốc hay giá vốn chứ không dựa vào giá thị trường.

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

4.2.2.2. Nguyên tắc khách quan

Nguyên tắc khách quan đòi hỏi các tài liệu do kế toán cung cấp, các số liệu do kế toán phản ánh cần phải mang tính khách quan, không bị bóp méo, xuyên tạc và có đủ cơ sở để thẩm tra khi cần thiết.

Nguyên tắc này nhằm đảm bảo độ tin cậy cao trong công tác kế toán, đặc biệt là về nguồn thông tin cung cấp cho các nhà quản lý.

Để thực hiện yêu cầu của nguyên tắc, kế toán đơn vị phải sử dụng các thước đo hiện vật tiêu chuẩn. Mặt khác phải xem giá vốn là cơ sở quan trọng để phản ánh vào sổ kế toán, còn giá thị trường chỉ sử dụng một cách hạn hữu khi cần thiết.

Nguyên tắc này bổ sung cho nguyên tắc giá phí. Nó đòi hỏi các số liệu ghi sổ phải dựa trên những sự kiện có thể kiểm tra được. Vì vậy trong trường hợp tài sản có được do biếu tặng hoặc trao đổi trực tiếp với một tài sản khác, giá trị ghi sổ của tài sản có được cần căn cứ vào giá trị thực tế trên thị trường tại thời điểm phát sinh.

4.2.2.3. Nguyên tắc nhất quán

Xét trên góc độ phương pháp tính giá, nguyên tắc nhất quán yêu cầu kế toán đơn vị phải sử dụng thống nhất các phương pháp, các chính sách tính toán giá trị của các đối tượng giữa các kỳ kế toán với nhau. Vì vậy, nguyên tắc nhất quán còn hỗ trợ cho kế toán thực hiện tốt nguyên tắc phù hợp trong khi tính giá.

Trong thực tế nếu vì lý do nào đó buộc phải thay đổi phương pháp, chính sách tính giá thì các đơn vị vẫn có thể thay đổi phương pháp, chính sách tính giá của mình nhưng phải nêu rõ trong phần thuyết minh báo cáo tài chính, để người đọc báo cáo tài chính có thể nhìn nhận đánh giá chính xác về tình hình tài sản cũng như tình hình hoạt động của đơn vị.

4.2.2.4. Nguyên tắc thận trọng

Nguyên tắc thận trọng xuất hiện khi đơn vị cần ước tính hoặc phán đoán những vấn đề trong điều kiện không chắc chắn. Nguyên tắc này yêu cầu nhà quản lý là khi đứng trước nhiều giải pháp phải lựa chọn thì hãy lựa chọn giải pháp ít ảnh hưởng nhất đến vốn chủ sở hữu.

Vận dụng vào phương pháp tính giá, nguyên tắc thận trọng yêu cầu khi tính giá nếu phương pháp nào tạo ra thu nhập nhỏ hơn hay giá trị tài sản thu được nhỏ hơn sẽ là phương pháp được lựa chọn. Vì như vậy, việc đảm bảo cho một khoản thu nhập hoặc tài sản được chắc chắn hơn.

Chẳng hạn như khi xác định giá vốn của lượng hàng bán ra trong kỳ, ta phải nghĩ đến ảnh hưởng của nó đối với lợi nhuận đạt được trong kỳ. Giá vốn càng lớn thì thu nhập càng nhỏ, cho nên nếu có nhiều phương án tính giá vốn ta không nên lựa chọn phương án mang lại lợi nhuận lớn nhất.

4.2.3 Trình tự tính giá

Xuất phát từ yêu cầu khách quan đối với công tác tính giá, ta có thể phân chia trình tự tính giá thành hai bước.

4.2.3.1 Bước 1: Tập hợp và phân bổ chi phí thực tế phát sinh

Trong bước này căn cứ vào các chứng từ hợp lý, hợp lệ và hợp pháp, kế toán tập hợp toàn bộ các chi phí thực tế phát sinh theo từng đối tượng tập hợp chi phí. Các khoản chi phí này có thể liên quan đến một hoặc nhiều đối tượng tính giá.

Những chi phí nào chỉ liên quan đến một đối tượng tính giá thì tập hợp trực tiếp cho đối tượng đó, những chi phí nào liên quan đến nhiều đối tượng thì sau khi tập hợp xong kế toán còn phải phân bổ cho từng đối tượng theo những tiêu thức hợp lý.

Công thức phân bổ tổng quát như sau:

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

4.2.3.2 Bước 2: Tổng hợp các chi phí đã tập hợp được cho từng đối tượng tính giá, xác định giá thực tế để ghi sổ

Sau khi tập hợp được các chi phí thực tế phát sinh cho từng đối tượng tính giá, kế toán tiến hành tính toán, tổng hợp chi phí và xác định giá trị của tài sản hình thành.

Do đặc điểm hình thành của các loại tài sản có khác nhau nên việc xác định chi phí đã chi ra cấu thành nên giá của từng đối tượng cũng khác nhau. Dưới đây xin nêu cách tính giá của một số loại đối tượng chủ yếu trong doanh nghiệp.

4.2.4 Tính giá một số đối tượng chủ yếu

Trong phần này sẽ giới thiệu những nét chung nhất về nội dung phương pháp tính giá đối với hai nhóm đối tượng chủ yếu, đó là : tài sản mua ngoài và tài sản tự chế.

4.2.4.1 Tính giá tài sản mua ngoài

Tài sản mua ngoài gồm có: tài sản lưu động mua ngoài (như: nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, hàng hóa, bán thành phẩm) và tài sản cố định...khi vận dụng trình tự tính giá vào trường hợp này, *bước tập hợp và phân bổ chi phí* thường được kết hợp chung với *bước tổng hợp chi phí và tính giá* , như sau:

* Tài sản cố định mua ngoài

Giá ghi sổ được gọi là nguyên giá, xác định theo công thức:

Nguyên giá = Giá mua thực tế + chi phí trước khi sử dụng

Với chi phí trước khi sử dụng là các chi phí ngoài giá mua, phát sinh từ khi mua cho đến khi bắt đầu đưa vào sử dụng, bao gồm: chi phí vận chuyển, chi phí bốc dỡ, chi phí lắp đặt, chạy thử...

* Tài sản lưu động mua ngoài

Giá ghi sổ khi mua về nhập kho xác định theo công thức:

Giá thực tế nhập	=	Giá mua trên hoá đơn	+	Chi phí thu mua	Các khoản giảm trừ giá mua (nếu có)
-------------------------	---	-----------------------------	---	------------------------	--

+ Chi phí thu mua bao gồm: chi phí vận chuyển, chi phí bốc dỡ, bảo quản, lưu kho lưu bãi, chi phí bảo hiểm...

+ Các khoản giảm giá hàng mua là các khoản doanh nghiệp được người bán giảm trừ vào giá mua do mua số nhiều (chiết khấu thương mại), hàng không đúng chất lượng hoặc mẫu mã quy định ...

* *Lưu ý:* Đối với tài sản mua ngoài, giá mua thuộc loại chi phí liên quan đến từng đối tượng mua vào, nên chi phí về giá mua được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng. Chi phí thu mua phát sinh có thể liên quan đến một hay nhiều đối tượng mua vào. Nếu chi phí thu mua liên quan đến từng đối tượng mua vào thì cũng tập hợp trực tiếp như chi phí như chi phí giá mua. Nếu chi phí thu mua liên quan đến nhiều đối tượng mua vào, thì việc tập hợp chi phí này phải được tiến hành bằng cách tính toán,

phân bổ chi phí cho từng đối tượng theo tiêu thức hợp lý như đã trình bày ở bước 1 của trình tự tính giá.

Khi tính giá tài sản mua ngoài cần chú ý đến thuế giá trị gia tăng. Đối với các doanh nghiệp nộp thuế theo phương pháp khấu trừ thì thuế giá trị gia tăng không tính vào giá trị của tài sản mua ngoài, đối với doanh nghiệp nộp thuế theo phương pháp trực tiếp thì thuế giá trị gia tăng được tính chung vào giá trị của tài sản mua ngoài.

4.2.4.2 Tính giá tài sản tự chế

Tài sản tự chế trong doanh nghiệp bao gồm: thành phẩm, bán thành phẩm, tài sản cố định xây dựng mới..., trình tự tính giá biểu hiện như sau:

*** Tài sản cố định xây dựng mới**

Nguyên giá = Giá thành thực tế được duyệt + chi phí trước khi sử dụng

Trong đó để tính giá thành thực tế được duyệt của tài sản cố định xây dựng mới, có thể áp dụng tương tự như trình tự tính giá thành thành phẩm (sẽ trình bày ở phần tiếp theo)

*** Tính giá thành phẩm**

Thành phẩm là tài sản do doanh nghiệp tự sản xuất, chế tạo ra. Vì vậy khi tính giá có những đặc điểm khác biệt so với các đối tượng tài sản do mua ngoài.

Để sản xuất, chế tạo ra sản phẩm, doanh nghiệp phải bỏ ra chi phí, gọi là chi phí sản xuất. Hiện nay chi phí sản xuất sản phẩm được phân thành ba khoản mục là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Trình tự tính giá thành sản phẩm cũng bao gồm hai bước như trình tự tính giá tổng quát trình bày ở phần trước.

+ **Bước 1:** Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất phát sinh:

Căn cứ vào nội dung của từng khoản chi phí sản xuất phát sinh ta tập hợp theo ba khoản mục sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là những chi phí về nguyên vật liệu dùng trực tiếp cho sản xuất sản phẩm, như: gỗ trong sản phẩm là bàn ghế gỗ, sợi trong vải, xi măng và sắt thép trong kết cấu bê tông....

- Chi phí nhân công trực tiếp là chi phí về lao động trực tiếp tham gia vào sản xuất sản phẩm bao gồm tiền lương và các khoản trích theo lương mà doanh nghiệp phải thực hiện như: bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế và kinh phí công đoàn .

Trong đó: Bảo hiểm xã hội chiếm 15% trên tổng tiền lương, Bảo hiểm y tế chiếm 2% trên tổng tiền lương và Kinh phí công đoàn chiếm 2% trên tổng tiền lương. Tỷ lệ này có thể thay đổi tùy thuộc vào quy định của cơ quan chức năng cho từng thời kỳ cụ thể.

- Chi phí sản xuất chung là các chi phí phục vụ cho sản xuất sản phẩm trong phạm vi phân xưởng, như: tiền lương của nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí vật liệu phục vụ cho công tác quản lý phân xưởng, chi phí công cụ dụng cụ, chi phí khấu hao nhà xưởng, máy móc thiết bị.....

Thông thường chi phí sản xuất chung liên quan đến nhiều đối tượng tính giá, vì vậy cần phải phân bổ cho từng đối tượng tính giá tương tự như cách phân bổ trình bày ở bước 1 trong phân trình tự tính giá tổng quát.

+ **Bước 2:** Tổng hợp chi phí sản xuất đã tập hợp theo từng đối tượng, xác định giá thành sản phẩm hoàn thành theo trình tự sau:

- *Tính tổng chi phí sản xuất tập hợp được trong kỳ theo công thức:*

$$\text{Tổng chi phí sản xuất tập hợp được trong kỳ} = \text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ trước chuyển sang} + \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ}$$

- *Tính chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ chuyển sang kỳ sau*

- *Tính giá thành sản phẩm hoàn thành theo công thức:*

$$\text{Tổng giá thành sản phẩm SX hoàn thành trong kỳ} = \text{Tổng chi phí sản xuất tập hợp được trong kỳ} - \text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ chuyển sang kỳ sau}$$

$$\text{Tổng giá thành sản phẩm SX hoàn thành trong kỳ} = \text{Chi phí SX dở dang cuối kỳ trước chuyển sang} + \text{Chi phí SX phát sinh trong kỳ} - \text{Chi phí SX dở dang cuối kỳ chuyển sang kỳ sau}$$

- *Tính giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành:*

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm (trong kỳ)} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm SX hoàn thành (trong kỳ)}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành (trong kỳ)}}$$

Hoặc:

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm (trong kỳ)} = \frac{\text{Chi phí SX dở dang cuối kỳ trước chuyển sang} + \text{Chi phí SX phát sinh trong kỳ} - \text{Chi phí SX dở dang cuối kỳ chuyển sang kỳ sau}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành (trong kỳ)}}$$

Chú ý: Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ trước chuyển sang còn gọi là sản phẩm sản xuất dở dang đầu kỳ, chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ chuyển sang kỳ sau còn gọi là chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ.

Để tính giá thành sản phẩm thường người ta phải lập bảng (phiếu) tính giá thành theo mẫu sau:

Đơn vị:

BẢNG (PHIẾU) TÍNH GIÁ THÀNH

Bộ phận sản xuất:

Sản phẩm:, số lượng:

Đơn vị tính:

Khoản mục chi phí	CPSX dở dang đ.kỳ	CPSX P.sinh trong kỳ	CPSX dở dang c.kỳ	Tổng giá thành SP	Giá thành đ.vị SP
1. CP Nguyên vật liệu TT					
- Ng.liệu, vật liệu chính					
- Vật liệu phụ					
2. CP nhân công TT					
- Lương, ...					
- BHXH, BHYT, KPCĐ					
3. CP sản xuất chung					
- CP nhân viên phân xưởng					
- CP vật liệu					
- CP dụng cụ sản xuất					
- CP khấu hao TSCĐ					
- CP dịch vụ mua ngoài					
- CP khác bằng tiền					
Cộng					

4.3. KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH CHỦ YẾU

Sau khi đã làm quen với các phương pháp hạch toán kế toán, như : phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản và phương pháp tính giá, ta có thể vận dụng các phương pháp này vào việc hạch toán kế toán các quá trình kinh tế chủ yếu của một doanh nghiệp bất kỳ. Trước hết ta cần điểm qua các quá trình kinh doanh chủ yếu của các doanh nghiệp.

Các doanh nghiệp hoạt động trên các lĩnh vực khác nhau: sản xuất, thương mại, dịch vụ, tài chính- ngân hàng... Mỗi doanh nghiệp có một số quá trình kinh doanh chủ yếu nhất định như:

* Đối với doanh nghiệp sản xuất, hoạt động kinh doanh thường gồm có ba quá trình đó là:

- Mua hàng (mua các yếu tố đầu vào- còn gọi là cung ứng)
- Sản xuất sản phẩm (còn gọi là chế tạo sản phẩm)
- Tiêu thụ sản phẩm (còn gọi là bán hàng hoặc lưu thông).

* Đối với doanh nghiệp thương mại, thông thường hoạt động kinh doanh chỉ gồm có hai quá trình chủ yếu:

- Mua hàng (mua các loại hàng hóa, các yếu tố có thể bán ra)
- Bán hàng (bán các loại hàng hóa đã mua vào)

* Đối với doanh nghiệp dịch vụ, hoạt động kinh doanh cũng gồm có hai quá trình chủ yếu đó là:

- Mua hàng (mua vào một số yếu tố cần thiết cho sản xuất dịch vụ)
- Sản xuất dịch vụ và cung cấp dịch vụ cho khách hàng (quá trình sản xuất và tiêu thụ được ghép chung với nhau).

* Đối với doanh nghiệp kinh doanh tiền tệ (điển hình là các ngân hàng thương mại) thì quá trình kinh doanh chủ yếu là:

- Quá trình huy động vốn
- Cho vay vốn.

Phân tích hai quá trình này ta thấy thực chất hoạt động của các doanh nghiệp kinh doanh tiền tệ cũng bao gồm hai quá trình kinh tế chủ yếu đó là mua quyền sử dụng vốn và bán quyền sử dụng vốn. Ngoài ra các doanh nghiệp này còn thực hiện quá trình sản xuất và cung cấp dịch vụ ngân hàng cho khách hàng, như: dịch vụ chuyển tiền, dịch vụ môi giới chứng khoán, dịch vụ tư vấn đầu tư...

Nhìn chung hầu hết các doanh nghiệp đều có chung một số quá trình kinh doanh chủ yếu là mua hàng và bán hàng, riêng các doanh nghiệp sản xuất còn có quá trình sản xuất.

Vậy để nắm được công tác hạch toán các quá trình kinh doanh chủ yếu của một doanh nghiệp bất kỳ, một cách tổng quát ta chỉ cần nghiên cứu các quá trình kinh doanh chủ yếu của các doanh nghiệp sản xuất, vì doanh nghiệp này thực hiện đầy đủ các quá trình kinh doanh chủ yếu, gồm: quá trình mua hàng, quá trình sản xuất và quá trình bán hàng.

4.3.1 Kế toán quá trình mua hàng

4.3.1.1. Ý nghĩa của quá trình mua hàng

Đây là quá trình đầu tiên trong toàn bộ quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của tất cả các doanh nghiệp.

Quá trình mua hàng nhằm đảm bảo cho hoạt động của doanh nghiệp được tiến hành thường xuyên và liên tục. Thực chất nó chính là quá trình dự trữ yếu tố đầu vào như: nguyên vật liệu, bán thành phẩm mua ngoài, công cụ dụng cụ, hàng hoá...nhằm chuẩn bị cung ứng cho quá trình sản xuất hoặc lưu thông của các doanh nghiệp.

Yêu cầu của quá trình dự trữ là phải dự trữ một cách hợp lý. Hợp lý có thể được hiểu là vừa đủ, nghĩa là nếu lượng vật tư, hàng hoá được doanh nghiệp dự trữ quá ít so

với nhu cầu sử dụng cho một chu kỳ sản xuất, lưu thông thì sẽ dẫn đến tình trạng gián đoạn sản xuất kinh doanh. Ngược lại nếu lượng vật tư, hàng hoá dự trữ quá nhiều so với nhu cầu sử dụng trong một chu kỳ sản xuất, lưu thông thì sẽ gây ra tình trạng ứ đọng vốn, lãng phí vốn. Mặt khác dự trữ quá nhiều so với nhu cầu thực tế còn dẫn đến tình trạng hàng dự trữ bị giảm chất lượng, bị lạc hậu về mẫu mã và thông số kỹ thuật.

Để đảm bảo cho doanh nghiệp tiến hành sản xuất được thường xuyên liên tục mà không gây ứ đọng vốn và chịu các ảnh hưởng tiêu cực nêu trên, doanh nghiệp cần phải lập kế hoạch dự trữ một cách chính xác, hợp lý và linh hoạt.

4.3.1.2. Phương pháp kế toán quá trình mua hàng

a. Tài khoản sử dụng

Hạch toán quá trình mua hàng kế toán cần sử dụng các tài khoản trong nhóm tài khoản hàng tồn kho và các tài khoản liên quan đến hoạt động thanh toán, bao gồm:

- Các tài khoản hàng tồn kho: tài khoản Hàng mua đang đi đường (151), tài khoản Nguyên vật liệu (152), tài khoản Công cụ - dụng cụ (153), tài khoản Hàng hoá (156).

- Các tài khoản Tiền (111, 112, 113), tài khoản Phải trả cho người bán (331)...

- Tài khoản Thuế giá trị gia tăng đầu vào được khấu trừ (133)

Sau đây là nội dung, kết cấu của một số tài khoản cơ bản được sử dụng trong hạch toán quá trình mua hàng:

* Tài khoản Hàng mua đang đi đường (151)

Là tài khoản được sử dụng để theo dõi, phản ánh *tất cả các loại hàng mua* chưa về đến doanh nghiệp hoặc đã về doanh nghiệp nhưng chưa hoàn thành thủ tục nhập kho.

Kết cấu của tài khoản này như sau:

Nợ	Tài khoản Hàng mua đang đi đường (151)	Có
<p>Số dư đầu kỳ: Phản ánh giá trị thực tế hàng mua chưa về đến doanh nghiệp hoặc chưa nhập kho đầu kỳ</p> <p>Phát sinh: Phản ánh giá trị hàng mua đang đi đường tăng lên</p> <p>Số dư cuối kỳ: Phản ánh giá trị thực tế hàng mua đang đi đường cuối kỳ chưa về đến doanh nghiệp hoặc chưa nhập kho cuối kỳ</p>		<p>Phát sinh: Phản ánh giá trị hàng mua đang đi đường về đến doanh nghiệp đã kiểm nhận, nhập kho.</p>

* Các tài khoản hàng mua vào, gồm: tài khoản Nguyên vật liệu (152), tài khoản Công cụ - dụng cụ (153) và tài khoản Hàng hoá (156). Tuy là những tài khoản độc lập với nhau nhưng chúng đều có cùng bản chất là tài sản lưu động mua vào, đều là hàng tồn kho dự trữ cho quá trình sản xuất hoặc lưu thông và có kết cấu tương tự nhau:

Nợ	Tài khoản 152, 153, 156	Có
<p>Số dư đầu kỳ: Phản ánh giá trị thực tế nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ hoặc hàng hoá tồn kho đầu kỳ</p>		<p>Phát sinh: Phản ánh giá trị nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ hoặc hàng hoá xuất kho hoặc giảm xuống do các nguyên nhân khác trong kỳ</p>
<p>Số dư cuối kỳ: Phản ánh giá trị thực tế Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ hoặc hàng hoá tồn kho cuối kỳ</p>		

b. Sơ đồ kế toán quá trình mua hàng

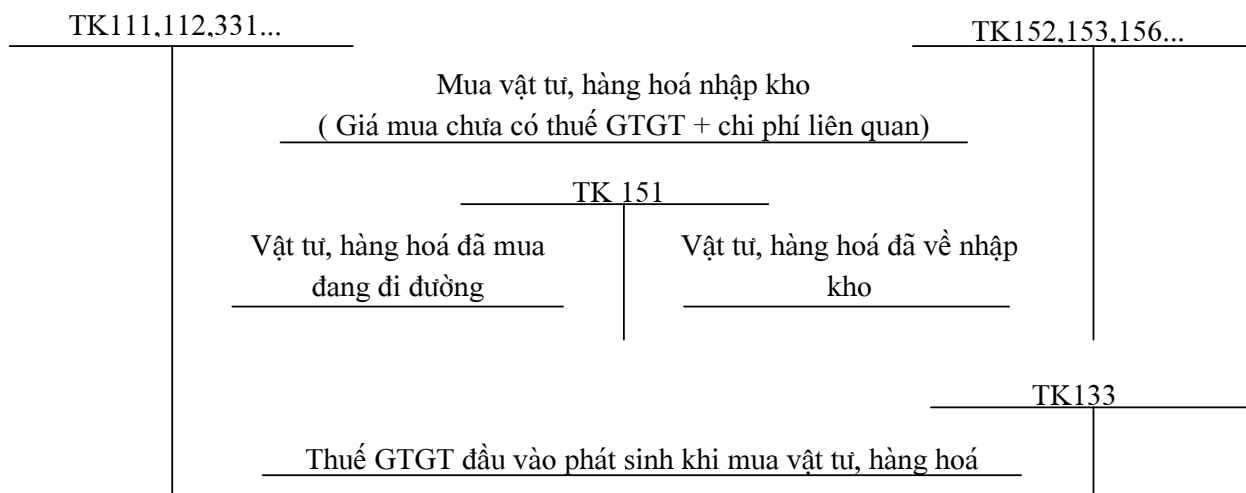
Trong quá trình mua hàng kế toán cần chú ý đến yếu tố thuế giá trị gia tăng.

Nếu doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ, thì kế toán phải phản ánh thuế giá trị gia tăng của hàng mua vào vào tài khoản 133 "Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ" để được khấu trừ vào cuối kỳ kế toán. Đồng thời trên giá mua của hàng mua vào không tính số thuế giá trị gia tăng đã hạch toán vào tài khoản 133 nói trên.

Ngược lại nếu doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp, kế toán không cần sử dụng đến tài khoản 133 "Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ", vì thuế giá trị gia tăng của hàng mua vào được kế toán tính chung vào giá mua của hàng mua vào.

Trong phạm vi chương trình môn nguyên lý kế toán chỉ nghiên cứu sơ đồ hạch toán trong trường hợp doanh nghiệp nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ - là phương pháp được áp dụng phổ biến ở các doanh nghiệp hiện nay:

SƠ ĐỒ KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH MUA HÀNG
(đối với doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ)



Ví dụ : Tại một doanh nghiệp xây lắp và kinh doanh hàng trang trí nội thất, nộp thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ có tình hình mua hàng như sau:

1. Mua nguyên vật liệu thép Φ18 nhập kho, giá mua kể cả thuế GTGT 10% là 11.000.000 đồng. Đã thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng
2. Hai máy khoan tay mua tháng trước chưa về đến doanh nghiệp, trong tháng đã về đến doanh nghiệp và đã kiểm nhận nhập kho, trị giá 5.000.000 đồng.
3. Mua một lô nguyên vật liệu và hàng hoá nhập kho chưa trả tiền cho người bán, bao gồm:
 - Xi măng: Trị giá mua theo hoá đơn cả VAT 10 % là: 2.200.000 đồng
 - Đền trang trí nội thất: Trị giá mua hàng hoá theo hoá đơn cả VAT 10% là: 5.500.000 đồng

Tổng chi phí vận chuyển thanh toán bằng tiền mặt phân bổ cho Xi măng và đền trang trí nội thất theo giá mua chưa tính thuế GTGT là 140.000 đồng.

4. Mua một số tấm bạc dùng cho công tác bảo quản, thanh toán bằng chuyển khoản, trị giá chưa tính thuế GTGT 10% là 1.000.000 đồng. Cuối tháng hàng vẫn chưa về đến doanh nghiệp.

Yêu cầu : Hãy định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên. Nếu doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp thì định khoản sẽ thay đổi như thế nào ?

Bài giải:

I. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế trên: (ĐVT : đồng)

<i>Nghiệp vụ 1</i>		<i>Nghiệp vụ 2</i>	
Nợ TK 152	: 10.000.000	Nợ TK 153	: 5.000.000
Nợ TK 133	: 1.000.000	Có TK 151	: 5.000.000
Có TK 112	: 11.000.000		
<i>Nghiệp vụ 3a</i>		<i>Nghiệp vụ 3b</i>	
Nợ TK 152	: 2.040.000	Nợ TK 156	: 5.100.000
Nợ TK 133	: 200.000	Nợ TK 133	: 500.000
Có TK 331	: 2.200.000	Có TK 331	: 5.500.000
Có TK 111	: 40.000	Có TK 111	: 100.000
<i>Nghiệp vụ 4</i>			
Nợ TK 151	: 1.000.000		
Nợ TK 133	: 100.000		
Có TK 112	: 1.100.000		

* Giải thích nghiệp vụ số 1: Ở nghiệp vụ số 1, đề bài cho giá mua cả thuế GTGT (VAT) 10% là 11.000.000 đồng, ta cần phải xác định giá chưa có VAT như sau:

Công thức: Giá cả VAT = Giá chưa VAT x (1 + thuế suất), suy ra

$$\text{Giá chưa VAT} = \text{Giá cả VAT} / (1 + \text{thuế suất})$$

Vậy giá nguyên vật liệu ghi vào TK 152 của nghiệp vụ số 1:

$$11.000.000 / (1 + 10\%) = 10.000.000$$

* Giải thích nghiệp vụ số 3: Ở nghiệp vụ số 3 có hai nội dung đó là giá mua hàng theo hoá đơn và chi phí vận chuyển cần phải phân bổ cho nguyên vật liệu và hàng hoá theo giá mua chưa có VAT.

Trong đó:

Giá mua chưa có VAT của nguyên vật liệu là:

$$2.200.000 / (1 + 10\%) = 2.000.000$$

Giá mua chưa có VAT của hàng hoá là:

$$5.500.000 / (1 + 10\%) = 5.000.000$$

Chi phí vận chuyển phân bổ cho Xi măng:

$$140.000 / (2.000.000 + 5.000.000) \times 2.000.000 = 40.000$$

Chi phí vận chuyển phân bổ cho đèn trang trí nội thất:

$$140.000 / (2.000.000 + 5.000.000) \times 5.000.000 = 100.000$$

Giá trị Xi măng mua ghi vào TK 152:

$$2.000.000 + 40.000 = 2.040.000$$

Giá trị đèn trang trí mua ghi vào TK 156:

$$5.000.000 + 100.000 = 5.100.000$$

II. Nếu đơn vị nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, các nghiệp vụ kinh tế thay đổi như sau:

Nghiệp vụ 1

Nợ TK 152	:	11.000.000
Có TK 112	:	11.000.000

Nghiệp vụ 2

Nợ TK 153	:	5.000.000
Có TK 151	:	5.000.000

Nghiệp vụ 3a

Nợ TK 152	:	2.240.000
Có TK 331	:	2.200.000
Có TK 111	:	40.000

Nghiệp vụ 3b

Nợ TK 156	:	5.600.000
Có TK 331	:	5.500.000
Có TK 111	:	100.000

Nghiệp vụ 4

Nợ TK 151	:	1.100.000
Có TK 112	:	1.100.000

Lưu ý: Khi doanh nghiệp nộp thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp, ta bỏ đi các TK thuế GTGT được khấu trừ (133) đã sử dụng ở trường hợp nộp thuế theo phương pháp khấu trừ, số thuế đã hạch toán vào TK này được tính chung vào giá mua và hạch toán các TK 152, 153 hoặc 156.

4.3.2 Kế toán quá trình sản xuất

4.3.2.1 Ý nghĩa của quá trình sản xuất

Hoạt động sản xuất được xem là một trong những quá trình quan trọng nhất không chỉ đối với doanh nghiệp sản xuất mà cả đối với nền kinh tế quốc dân, nó thoả mãn nhu cầu tiêu dùng của toàn xã hội. Trong quá trình này, doanh nghiệp đã kết hợp các yếu tố: tư liệu sản xuất, sức lao động và các yếu tố phụ khác để tạo ra sản phẩm.

Đứng trên giác độ hạch toán kế toán, các yếu tố trên được chia thành ba khoản mục: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Kết thúc quá trình này doanh nghiệp thu được sản phẩm hoàn thành và sản phẩm dở dang hay còn gọi là chi phí sản xuất dở dang. Để hạch toán quá trình sản xuất kế toán phải vận dụng tổng hợp các phương pháp: phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản và phương pháp tính giá, trong đó quan trọng nhất là phương pháp tính giá.

4.3.2.2 Phương pháp kế toán quá trình sản xuất

a. Tài khoản sử dụng

Để kế toán quá trình sản xuất kế toán phải sử dụng các tài khoản:

- Tài khoản Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (154)
hoặc tài khoản Giá thành sản xuất (631)
- Tài khoản Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (621)
- Tài khoản Chi phí nhân công trực tiếp (622)
- Tài khoản Chi phí sản xuất chung (627)

Sau đây là kết cấu của một số tài khoản đáng lưu ý:

* *Kết cấu tài khoản " Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" (154)*

Tài khoản		
Bên Nợ	Chi phí SXKD dở dang (154)	Bên Có
<p>Số dư đầu kỳ: Phản ánh Chi phí SXKD dở dang đầu kỳ</p> <p>Phát sinh: Phản ánh Chi phí SXKD phát sinh trong kỳ</p> <p>Số dư cuối kỳ: Phản ánh chi phí SXKD dở dang cuối kỳ</p>		<p>Phát sinh: Phản ánh giá trị thành phẩm nhập kho, gửi đi bán hoặc xuất bán trực tiếp trong kỳ.</p>

* *Kết cấu các tài khoản chi phí*

Các tài khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (621), tài khoản chi phí nhân công trực tiếp (622) và tài khoản chi phí sản xuất chung (627) đều có kết cấu tương tự nhau như sau:

Các tài khoản		
Bên Nợ	621,622,627	Bên Có
<p>Phát sinh: Tập hợp chi phí phát sinh trong kỳ</p>		<p>Phát sinh: - Các khoản làm giảm trừ chi phí - Kết chuyển hoặc phân bổ chi phí phát sinh vào TK tính giá thành theo từng đối tượng cụ thể</p>

Cuối kỳ, các TK này không có số dư

b. Sơ đồ kế toán quá trình sản xuất

SƠ ĐỒ KẾ TOÁN QUÁ TRÌNH SẢN XUẤT

TK 152.	TK 621	TK 154	TK 155
Nguyên vật liệu xuất kho sử dụng trực tiếp cho sản xuất sản phẩm	Kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	Giá thành sản phẩm nhập kho	
TK 334,338	TK 622		TK 157
Tiền lương và các khoản trích theo lương của CNSX trực tiếp	Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp	Giá thành sản phẩm hoàn thành gửi đi bán	
TK liên quan	TK 627		TK 632
Tập hợp chi phí sản xuất chung	Kết chuyển, phân bổ chi phí sản xuất chung	Giá thành sản phẩm hoàn thành xuất bán trực tiếp	

Ví dụ: Một doanh nghiệp sản xuất và kinh doanh, trong kỳ có tình hình về sản xuất hai loại sản phẩm A và B, có tình hình về sản xuất sản phẩm như sau:

- Xuất kho nguyên vật liệu chính sử dụng trực tiếp cho sản xuất cả hai loại sản phẩm, trị giá 12.000.000 đồng
- Xuất vật liệu phụ phục vụ trực tiếp cho sản xuất sản phẩm là: 2.000.000 đồng.
- Tổng tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp tham gia sản xuất sản phẩm:
 - Công nhân sản xuất sản phẩm A : 2.000.000 đồng
 - Công nhân sản xuất sản phẩm B : 3.000.000 đồng
 - Nhân viên quản lý phân xưởng : 1.000.000 đồng
- Trích BHXH, BHYT và KPCĐ theo tỷ lệ quy định vào chi phí sản xuất (19%)
- Các chi phí phục vụ cho phân xưởng:
 - Khấu hao TSCĐ phục vụ sản xuất : 1.000.000 đồng
 - Dịch vụ mua ngoài trả bằng tiền mặt : 500.000 đồng
- Cuối kỳ hoàn thành nhập kho 200 sản phẩm A và 200 sản phẩm B.

Yêu cầu: Hãy tính giá thành sản phẩm A và B, đồng thời phản ánh tình hình trên bằng các định khoản tương ứng.

Biết rằng

- Chi phí nguyên vật liệu chính phân bổ cho sản phẩm A và B theo định mức: 20.000 / 1spA và 30.000/1spB.
- Chi phí vật liệu phụ phân bổ theo nguyên vật liệu chính.
- Chi phí sản xuất chung phân bổ cho A và B theo tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất.
- Doanh nghiệp không có sản phẩm dở dang đầu kỳ và cuối kỳ.

Bài giải:

Yêu cầu 1: Tính giá thành sản phẩm A và B

**** Bước 1: Tập hợp và phân bổ chi phí***

+ Khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: bao gồm nguyên vật liệu chính và vật liệu phụ:

. Nguyên vật liệu chính

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí NVLC} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{S.PA} \end{array} = \frac{12.000.000}{200 \times 20.000 + 200 \times 30.000} \times 4.000.000 = 4.800.000$$

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí NVLC} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{S.P B} \end{array} = \frac{12.000.000}{200 \times 20.000 + 200 \times 30.000} \times 6.000.000 = 7.200.000$$

. Vật liệu phụ:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí VLP} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{S.PA} \end{array} = \frac{2.000.000}{4.800.000 + 7.200.000} \times 4.800.000 = 800.000$$

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí VLP} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{S.P B} \end{array} = \frac{2.000.000}{4.800.000 + 7.200.000} \times 7.200.000 = 1.200.000$$

+ Khoản mục chi phí nhân công trực tiếp: bao gồm tiền lương và các khoản trích BHXH, BHYT và KPCĐ (19%) trên tiền lương của công nhân sản xuất trực tiếp. Theo tài liệu đã cho, ta tính khoản mục này cho từng sản phẩm như sau:

$$\text{Chi phí NCTT SPA} = 2.000.000 + 2.000.000 \times 19\% = 2.380.000$$

$$\text{Chi phí NCTT SPB} = 3.000.000 + 3.000.000 \times 19\% = 3.570.000$$

+ Khoản mục chi phí sản xuất chung: Theo tài liệu đã cho, khoản mục này bao gồm tiền lương và các khoản trích BHXH, BHYT và KPCĐ (19%) trên tiền lương của nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao và chi phí dịch vụ mua ngoài.

Khoản mục này được tập hợp như sau:

- Lương của nhân viên quản lý phân xưởng	: 1.000.000
- BHXH, BHYT và KPCĐ của nhân viên QLPX	: 190.000
<i>(Tính theo 19% tiền lương = 1.000.000 x 19%)</i>	
- Khấu hao TSCĐ phục vụ phân xưởng	: 1.000.000
- Dịch vụ mua ngoài phục vụ phân xưởng	: 500.000

Tổng cộng chi phí sản xuất chung : 2.690.000

* Phân bổ chi phí sản xuất chung cho sản phẩm A và B:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí SXC} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{S.PA} \end{array} = \frac{2.690.000}{2.000.000 + 3.000.000} \times 2.000.000 = 1.076.000$$

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí SXC} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{S.P B} \end{array} = \frac{2.690.000}{2.000.000 + 3.000.000} \times 3.000.000 = 1.614.000$$

*** Bước 2: Tổng hợp chi phí theo từng loại sản phẩm, tính giá thành đơn vị sản phẩm**

Lưu ý: Vì đầu kỳ và cuối kỳ không có sản phẩm dở dang cho nên toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ chính là tổng giá thành sản phẩm. Ta lập bảng tính giá thành cho sản phẩm A và B như sau:

Khoản mục chi phí	Giá thành sản phẩm A		Giá thành sản phẩm B	
	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
KM 621- VLC	4.800.000	24.000	7.200.000	36.000
KM 621- VLP	800.000	4.000	1.200.000	6.000
KM 622	2.380.000	11.900	3.570.000	17.850
KM 627	1.076.000	5.380	1.614.000	8.070
Tổng cộng	9.056.000	45.280	13.584.000	67.920

Yêu cầu 2: Định khoản các nghiệp vụ trên

1/ Nghiệp vụ 1

Nợ TK	621	:	12.000.000
	-621A	:	4.800.000
	-621B	:	7.200.000
Có TK	152VLC	:	12.000.000

2/ Nghiệp vụ 2

Nợ TK	621	:	2.000.000
	-621A	:	800.000
	-621B	:	1.200.000
Có TK	152VLP	:	2.000.000

3/ Nghiệp vụ 3

Nợ TK	622	:	5.000.000
	-622A	:	2.000.000
	-622B	:	3.000.000
Nợ TK	627	:	1.000.000
Có TK	334	:	6.000.000

5/ Nghiệp vụ 5a

Nợ TK	627	:	1.500.000
Có TK	111	:	500.000
Có TK	214	:	1.000.000

5/ Nghiệp vụ 5b

Nợ TK	009	:	1.000.000
-------	-----	---	-----------

4/ Nghiệp vụ 4

Nợ TK	622	:	950.000
	-622A	:	380.000
	-622B	:	570.000
Nợ TK	627	:	190.000
Có TK	338	:	1.140.000
	-3382	:	120.000
	-3383	:	900.000
	-3384	:	120.000

6/ Nghiệp vụ 6

Nợ TK	155	:	22.640.000
	- 155A	:	9.056.000
	- 155B	:	13.584.000
Có TK	154	:	22.640.000
	- 154A	:	9.056.000
	- 154B	:	13.584.000

4.3.3 Kế toán quá trình tiêu thụ và xác định kết quả kinh doanh

4.3.3.1 Ý nghĩa của quá trình tiêu thụ

Tiêu thụ là quá trình trao đổi nhằm thực hiện giá trị của sản phẩm diễn ra giữa doanh nghiệp với người mua, đây là khâu cuối cùng của chu kỳ sản xuất kinh doanh. Thông qua quá trình tiêu thụ doanh nghiệp mới thực hiện được việc quay vòng vốn đã bỏ ra trong quá trình sản xuất nhằm mục đích sinh lợi. Nhờ vậy doanh nghiệp mới có khả năng thực hiện tái sản xuất và tái sản xuất mở rộng.

Quá trình tiêu thụ là cơ sở để đảm bảo cho sự tồn tại và tiếp tục hoạt động của doanh nghiệp. Doanh nghiệp tiêu thụ càng nhanh thì tốc độ quay vòng vốn càng lớn, lợi nhuận doanh nghiệp thu được càng cao.

Để hoạt động tiêu thụ có hiệu quả, đem lại lợi nhuận ngày càng cao, các doanh nghiệp thường phải xây dựng kế hoạch sản xuất kinh doanh và kế hoạch tiêu thụ sản phẩm một cách khoa học cả về phương thức bán hàng, địa điểm tiêu thụ, mức giá linh hoạt và cả các chiến lược tiếp thị.

Mặt khác xét trên tầm vĩ mô, tiêu thụ là quá trình đưa sản phẩm doanh nghiệp sản xuất ra đến tay người tiêu dùng, góp phần thoả mãn nhu cầu tiêu dùng của xã hội.

Vì vậy, sản phẩm của doanh nghiệp chỉ được xác nhận là đã tiêu thụ khi quyền sở hữu sản phẩm được chuyển cho người mua đồng thời người mua đã chấp nhận thanh toán hoặc đã thanh toán dưới các dạng tiền mặt, chuyển khoản hoặc dưới bất kỳ một dạng giá trị nào khác tương đương.

4.3.3.2 Phương pháp kế toán quá trình tiêu thụ và xác định kết quả kinh doanh

a. Tài khoản sử dụng

Kế toán quá trình tiêu thụ cần sử dụng các tài khoản:

- TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (511)
- TK Doanh thu nội bộ (512)
- TK Doanh thu hoạt động tài chính (515)
- TK Hàng gửi đi bán (157)
- TK Giá vốn hàng bán (632)
- TK Chi phí tài chính (635)
- TK Chi phí quản lý doanh nghiệp (642)
- TK Chi phí bán hàng (641)
- TK Xác định kết quả kinh doanh (911)
- TK Lợi nhuận chưa phân phối (421)

Sau đây là kết cấu một số tài khoản sử dụng chủ yếu trong kế toán quá trình tiêu thụ và xác định kết quả kinh doanh:

* *Kết cấu tài khoản Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ*

Tài khoản

Nợ	Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (511)	Có
<ul style="list-style-type: none"> - Các khoản giảm trừ doanh thu - Kết chuyển doanh thu thuần vào tài khoản xác định kết quả kinh doanh vào cuối kỳ 		<ul style="list-style-type: none"> - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ trong kỳ

TK này cuối kỳ không có số dư

* *Kết cấu TK Giá vốn hàng bán*

Nợ	Tài khoản Giá vốn hàng bán (632)	Có
<ul style="list-style-type: none"> - Tập hợp giá vốn hàng bán trong kỳ 		<ul style="list-style-type: none"> - Cuối kỳ kết chuyển giá vốn hàng bán vào tài khoản xác định kết quả kinh doanh
TK này cuối kỳ không có số dư		

* *Kết cấu hai tài khoản: chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp*

Nợ	TK 641, 642	Có
<ul style="list-style-type: none"> - Tập hợp chi phí bán hàng hoặc chi phí quản lý doanh nghiệp trong kỳ 		<ul style="list-style-type: none"> - Các khoản giảm trừ chi phí - Kết chuyển chi phí hàng bán hoặc chi phí quản lý doanh nghiệp vào tài khoản xác định kết quả kinh doanh
Các TK này cuối kỳ không có số dư		

* *Tài khoản Xác định kết quả kinh doanh*

Tài khoản 911 được sử dụng trong việc xác định kết quả hoạt động kinh doanh cho nên *cuối kỳ không có số dư* và có kết cấu như đã trình bày ở cuối phần 3.3. Tuy nhiên nếu xét riêng hoạt động tiêu thụ và tài chính nó có kết cấu như sau:

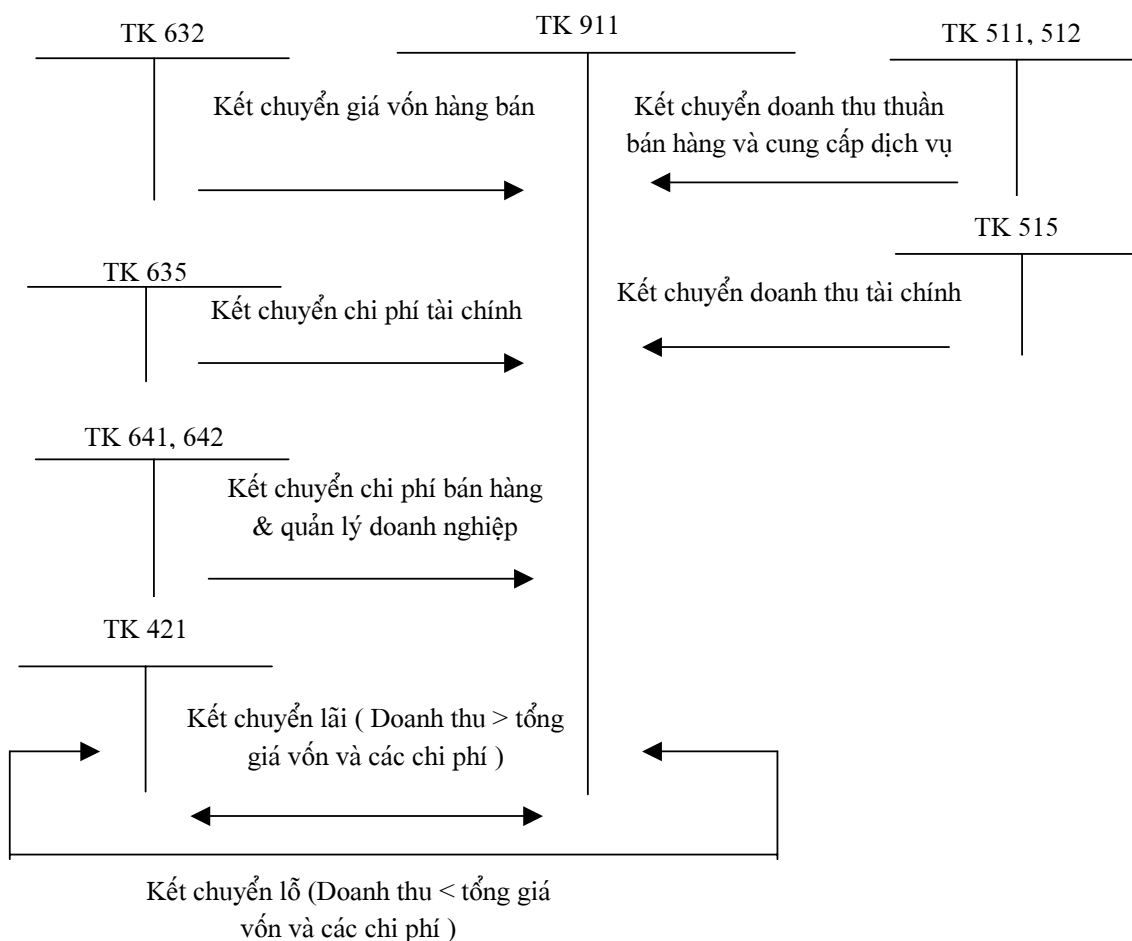
TK 911

Nợ	(Chi tiết xác định kết quả hoạt động kinh doanh)	Có
<ul style="list-style-type: none"> - Giá vốn hàng tiêu thụ trong kỳ 		<ul style="list-style-type: none"> - Doanh thu thuần bán hàng và cung cấp dịch vụ
<ul style="list-style-type: none"> - Chi phí tài chính 		<ul style="list-style-type: none"> - Doanh thu hoạt động tài chính
<ul style="list-style-type: none"> - Chi phí bán hàng - Chi phí quản lý doanh nghiệp 		
<ul style="list-style-type: none"> - Kết chuyển kết quả HĐKD (Lãi) 		<ul style="list-style-type: none"> - Kết chuyển kết quả HĐKD (Lỗ)
Cuối kỳ không có số dư		

c. Sơ đồ kế toán xác định kết quả kinh doanh trong kỳ

SƠ ĐỒ KẾ TOÁN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH TRONG KỲ

(bao gồm hoạt động tiêu thụ và hoạt động tài chính)



Ví dụ minh họa :

Một doanh nghiệp sản xuất vật liệu xây dựng, nộp thuế theo phương pháp khấu trừ có tình hình tiêu thụ trong tháng 10/NN như sau:

1. Nhập kho thành phẩm 2000 m² tấm trần thạch cao (A) , giá thành:50.000 đ/m² và 1000 m² gạch ốp tường MD 03,31(500x500)-(B), giá thành: 60.000 đ/m²
2. Xuất bán trực tiếp 500 m² spA, giá bán chưa VAT 10%: 80.000 đ/m², thu bằng tiền mặt.
3. Gửi đi bán 200 m² spB, giá bán đề nghị chưa VAT 10% là 100.000 đ/m²
4. Số sản phẩm B gửi đi bán được khách hàng chấp nhận toàn bộ thanh toán bằng chuyển khoản qua ngân hàng.

5. Tập hợp chi phí bán hàng phát sinh trong kỳ

- Lương nhân viên bán hàng	:	2.000.000 đồng
- Trích BHXH, BHYT và KPCĐ	:	19% theo quy định
- Khấu hao TSCĐ	:	1.000.000 đồng
- Các vật liệu xuất dùng	:	500.000 đồng
- Dịch vụ mua ngoài chi bằng TM	:	500.000 đồng

6. Tập hợp chi phí QLDN phát sinh trong kỳ

- Lương nhân viên quản lý	:	3.000.000 đồng
- Trích BHXH, BHYT và KPCĐ	:	19% theo quy định
- Khấu hao TSCĐ	:	2.000.000 đồng
- Các vật liệu xuất dùng	:	300.000 đồng
- Dịch vụ mua ngoài chi bằng tiền mặt	:	200.000 đồng

7. Kết chuyển doanh thu, chi phí để xác định kết quả tiêu thụ.

Yêu cầu: Xác định kết quả tiêu thụ trong kỳ và định khoản tình hình trên.

Bài giải:

Yêu cầu 1: Xác định kết quả tiêu thụ trong kỳ

* *Doanh thu tiêu thụ*

- Doanh thu sản phẩm A	: 500 x 80.000	= 40.000.000 đồng
- Doanh thu sản phẩm B	: 200 x 100.000	= 20.000.000 đồng
- Tổng doanh thu	: 40.000.000 + 20.000.000	= 60.000.000 đồng

* *Giá vốn hàng bán ra trong kỳ*

- Giá vốn sản phẩm A: 500 x 50.000	= 25.000.000 đồng
- Giá vốn sản phẩm B: 200 x 60.000	= 12.000.000 đồng
- Tổng giá vốn hàng bán ra: 25.000.000 + 12.000.000	= 37.000.000 đồng

* Tập hợp chi phí bán hàng

+ Chi phí Bán hàng

- Lương nhân viên bán hàng	:	2.000.000 đồng
- Trích BHXH, BHYT và KPCĐ	:	380.000 đồng (19% theo quy định)
- Khấu hao TSCĐ	:	1.000.000 đồng
- các vật liệu xuất dùng	:	500.000 đồng
- Dịch vụ mua ngoài chi bằng TM	:	500.000 đồng

Tổng chi phí bán hàng phát sinh : 4.380.000 đồng

* Tập hợp chi phí quản lý doanh nghiệp

- Lương nhân viên quản lý	: 3.000.000 đồng
- Trích BHXH, BHYT và KPCĐ	: 570.000 đồng (19% theo quy định)
- Khấu hao TSCĐ	: 2.000.000 đồng
- các vật liệu xuất dùng	: 300.000 đồng
- Dịch vụ mua ngoài chi bằng TM	: 200.000 đồng

Tổng chi phí QLDN phát sinh : 6.070.000 đồng

* Lợi nhuận thu từ hoạt động tiêu thụ trong kỳ

Tổng doanh thu : 60.000.000 đồng

Trừ : Tổng giá vốn hàng bán ra : 37.000.000 đồng

Trừ : Tổng chi phí bán hàng trong kỳ : 4.380.000 đồng

Trừ : Tổng chi phí QLDN trong kỳ : 6.070.000 đồng

*** Lợi nhuận tiêu thụ trong kỳ : 12.550.000 đồng**

Yêu cầu 2: Định khoản tình hình trên

1/ Nghiệp vụ 1

Nợ TK 155	:	160.000.000
- 155A	:	100.000.000
- 155B	:	60.000.000
Có TK 154	:	160.000.000
- 154A	:	100.000.000
- 154 B	:	60.000.000

3/ Nghiệp vụ 3

Nợ TK 157	:	12.000.000
Có TK 155 B	:	12.000.000

5/ Nghiệp vụ 5

Nợ TK 641	:	4.380.000
Có TK 334	:	2.000.000
Có TK 338	:	380.000
Có TK 214	:	1.000.000
Có TK 153	:	500.000
Có TK 111	:	500.000

2/ . Nghiệp vụ 2a

Nợ TK 632	:	25.000.000
Có TK 155A	:	25.000.000

. Nghiệp vụ 2b

Nợ TK 111	:	44.000.000
Có TK 511	:	40.000.000
Có TK 3331	:	4.000.000

4/ . Nghiệp vụ 4a

Nợ TK 632	:	12.000.000
Có TK 157	:	12.000.000

. Nghiệp vụ 4b

Nợ TK 112	:	22.000.000
Có TK 511	:	20.000.000
Có TK 3331	:	2.000.000

6/ Nghiệp vụ 6

Nợ TK 642	:	6.070.000
Có TK 334	:	3.000.000
Có TK 338	:	570.000
Có TK 214	:	2.000.000
Có TK 153	:	300.000
Có TK 111	:	200.000

<i>7/. Nghiệp vụ 7a</i>			<i>7/. Nghiệp vụ 7c</i>				
Nợ TK	511	:	60.000.000	Nợ TK	911	:	10.450.000
Có TK	911	:	60.000.000	Có TK	641	:	4.380.000
				Có TK	642	:	6.070.000
<i>. Nghiệp vụ 7b</i>			<i>. Nghiệp vụ 7d</i>				
Nợ TK	911	:	37.000.000	Nợ TK	911	:	12.550.000
Có TK	632	:	37.000.000	Có TK	421	:	12.550.000

CHƯƠNG 5

SỔ KẾ TOÁN

5.1 SỔ KẾ TOÁN

5.1.1 Khái niệm

Về mặt lý thuyết, sổ kế toán là sự biểu hiện cụ thể của phương pháp tài khoản và ghi chép với những yêu cầu về thông tin kế toán nói chung trong quá trình quản lý của đơn vị. Hay nói cách khác, cơ sở để xây dựng sổ kế toán và kỹ thuật ghi sổ kế toán là phương pháp tài khoản và ghi chép với những yêu cầu về thông tin kế toán nói chung trong quá trình quản lý của đơn vị.

Trên thực tế, sổ kế toán là những quyển sổ hoặc tờ rời theo khuôn mẫu quy định, có liên hệ chặt chẽ với nhau dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trên cơ sở số liệu của chứng từ kế toán.

Theo khoản 1, điều 25 của Luật Kế toán có quy định:

" Sổ kế toán dùng để ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đã phát sinh có liên quan đến đơn vị kế toán."

Sổ kế toán có vai trò hết sức quan trọng đối với công tác kế toán và công tác quản lý của các đơn vị. Nhờ có sổ kế toán mà thông tin về các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh được phản ánh một cách đầy đủ, chính xác theo trình tự thời gian, địa điểm và nội dung của nghiệp vụ kinh tế, tài chính nhằm phục vụ hiệu quả nhất cho nhà quản lý.

Căn cứ vào sổ kế toán, các nhà quản lý có thể theo dõi, nắm bắt được tình hình biến động về tài sản, về nguồn hình thành tài sản và tình hình hoạt động của đơn vị.

Cuối kỳ kế toán, dựa vào số liệu được cung cấp từ việc kết xuất trên sổ kế toán, kế toán sẽ lập các báo cáo tài chính, cung cấp thông tin về kết quả hoạt động và tình hình tài chính trong kỳ đến các đối tượng quan tâm.

5.1.2 Nội dung sổ kế toán

5.1.2.1. Quy định chung

Sổ kế toán phải ghi rõ tên đơn vị kế toán; tên sổ; ngày, tháng, năm lập sổ; ngày, tháng, năm khóa sổ; chữ ký của người lập sổ; kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán (thường là thủ trưởng đơn vị); số trang; đóng dấu giáp lai.

5.1.2.2 Nội dung chủ yếu của sổ kế toán

- + Ngày, tháng, năm ghi sổ;
- + Số hiệu và ngày, tháng của chứng từ kế toán dùng làm căn cứ ghi sổ;
- + Tóm tắt nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;
- + Số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ghi vào các tài khoản kế toán;
- + Số dư cuối kỳ, số tiền phát sinh trong kỳ, số dư cuối kỳ;

5.1.3 Phân loại Sổ kế toán

Để phản ánh tính đa dạng, phong phú của đối tượng kế toán và phục vụ cho những yêu cầu quản lý khác nhau người ta xây dựng khá nhiều loại sổ kế toán khác nhau. Có thể phân loại sổ kế toán theo những tiêu thức sau:

5.1.3.1 Theo hình thức bên ngoài

Theo hình thức bên ngoài sổ kế toán được chia làm hai loại:

- Sổ kế toán dạng quyển (dạng đóng tập)
- Sổ kế toán tờ rời

a. Sổ quyển

Là sổ mà các trang sổ được đóng thành tập. Trang đầu sổ ghi tên đơn vị kế toán; tên sổ; ngày, tháng, năm lập sổ; ngày, tháng, năm khóa sổ; chữ ký của người lập sổ, niên độ kế toán và kỳ ghi sổ, họ tên người giữ và ghi sổ, ngày kết thúc ghi sổ hoặc ngày chuyển giao cho người khác.

Các trang sổ được đánh theo số thứ tự và giữa hai trang sổ được đóng dấu của đơn vị (dấu giáp lai).

b. Sổ tờ rời

Là loại sổ được thiết kế theo từng trang riêng biệt nhau. Đầu sổ cũng ghi tên đơn vị; số thứ tự từng tờ sổ; tên sổ; ngày, tháng sử dụng; họ tên người giữ và ghi sổ.

Loại sổ này có ưu điểm là cơ động nhưng lại có nhược điểm là tính an toàn không cao và dễ bị thất lạc.

5.1.3.2 Theo phương pháp ghi chép, hệ thống hoá số liệu trên sổ

Theo phương pháp ghi chép, hệ thống hoá số liệu, sổ kế toán được chia thành sổ Nhật ký, sổ Cái, sổ liên hợp .

a. Sổ Nhật ký

Sổ Nhật ký dùng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong từng kỳ kế toán, trong một niên độ kế toán theo trình tự thời gian và theo quan hệ đối ứng các tài khoản của các nghiệp vụ đó.

Đặc trưng cơ bản của sổ Nhật ký là:

- Đề cao về thời gian của thông tin;
- Không phân loại theo đối tượng phản ánh trên sổ;
- Không phản ánh số dư đầu kỳ, số dư cuối kỳ của tài khoản;
- Chỉ phản ánh số biến động tăng, giảm của các đối tượng ;
- Thông tin từ chứng từ được đưa vào sổ một cách nguyên vẹn, có hệ thống.

Mẫu Sổ Nhật ký thường được thiết kế như sau:

Đơn vị: ...

SỔ NHẬT KÝ

Địa chỉ: ...

Năm:

Ngày ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Số hiệu tài khoản		Số tiền		Ghi chú
	Số hiệu	N.tháng		Nợ	Có	Nợ	Có	
			Cộng					

b. Sổ Cái

Sổ Cái là sổ dùng để ghi các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh trong niên độ kế toán theo các tài khoản kế toán sử dụng ở đơn vị.

Số liệu kế toán trên Sổ Cái phản ánh tổng hợp tình hình tài sản, nguồn vốn, tình hình và kết quả hoạt động của đơn vị.

Đặc trưng của sổ cái:

- Sổ Cái mở cho từng tài khoản trong toàn bộ tài khoản sử dụng ở đơn vị.
- Sổ Cái ghi chép cả số dư đầu kỳ, số dư cuối kỳ và số biến động tăng giảm của đối tượng mở sổ;
- Thông tin được đưa vào Sổ Cái là thông tin đã được phân loại, hệ thống hoá theo đối tượng mở sổ.

Mẫu sổ Cái thường được thiết kế như sau:

Đơn vị:...

SỔ CÁI

Địa chỉ: ...

Tài khoản: ...

Số hiệu: ...

Ngày tháng ghi sổ	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				
			Cộng số phát sinh Số dư cuối kỳ				

c. Sổ liên hợp: Là sổ kết hợp giữa Nhật ký và sổ Cái gọi tắt là Nhật ký -sổ Cái

Nhật ký - sổ Cái là sổ kế toán tổng hợp dùng để phản ánh tất cả các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh theo trình tự thời gian và hệ thống hoá theo nội dung kinh tế (theo đối tượng kế toán). Đây chính là sổ kết hợp giữa sổ Nhật ký và sổ Cái trong cùng một sổ.

5.1.3.3 Theo kết cấu bên trong của sổ

Theo tiêu thức này, sổ kế toán được chia làm ba loại:

- Sổ kết cấu hai bên kiểu tài khoản.
- Sổ kết cấu nhiều cột chi tiết cho một bên .
- Sổ kết cấu kiểu bàn cờ.

a. Sổ kết cấu hai bên kiểu tài khoản

Là loại sổ có kết cấu hai cột Nợ, Có theo dạng kết cấu tài khoản. Kiểu sổ này được thiết kế theo hai cách:

+ *Cách thứ nhất:*

Là thiết kế đầy đủ thông tin cho số tiền Nợ, số tiền Có của tài khoản. Cách thiết kế này thường được dùng cho việc theo dõi công nợ.

Mẫu sổ như sau:

Nợ				Có					
Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền
Số	Ngày				Số	Ngày			
		Cộng					Cộng		

+ Cách thứ hai:

Là thiết kế phối hợp hai cột Nợ - Có thành một, sổ sử dụng chung các cột thông tin, cho cả số phát sinh Nợ và số phát sinh Có.

Mẫu sổ như sau:

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền		Ghi chú
Số	Ngày			Nợ	Có	
		Cộng				

b. Sổ kết cấu nhiều cột chi tiết cho một bên Nợ (hoặc Có)

Là sổ có kiểu kết cấu nhiều cột, trong đó số tiền phát sinh của tài khoản hoặc bên Nợ hoặc bên Có sẽ được chi tiết bởi nhiều cột nhỏ. .

Mẫu sổ có dạng như sau:

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng với số tiền Nợ (Có)	Số tiền Nợ (Có)	Chi tiết Nợ (Có) TK			
Số	Ngày				Mục...	Mục...	Mục...	Mục...

c. Sổ kết cấu kiểu bàn cờ

Là sổ được thiết kế theo nguyên tắc các tài khoản đối ứng thường được quy tụ ở một ô bàn cờ của phân ghi số tiền. Với mẫu sổ này, nếu các tài khoản ghi Nợ được sắp xếp theo dòng thì các tài khoản ghi Có được sắp xếp theo cột và ngược lại.

Mẫu sổ kiểu bàn cờ có dạng như sau:

TK ghi Có	TK	TK	TK	...	Cộng cột
TK ghi Nợ					
Tài khoản.					
Tài khoản.					
...					
Cộng dòng					

5.1.3.4 Theo mức độ phản ánh số liệu trên sổ

Sổ kế toán được chia làm hai loại là Sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết.

a. Sổ kế toán tổng hợp

Là loại sổ ghi chép các số liệu kế toán tổng quát về một đối tượng tài sản, nguồn vốn hoặc một hoạt động nào đó, như hoạt động thu chi, kết quả... Sổ kế toán tổng hợp được sử dụng cho phần hành kế toán tổng hợp, bao gồm: Sổ Nhật ký, Sổ cái và các sổ tổng hợp khác.

b. Sổ kế toán chi tiết

Là loại sổ dùng để ghi chép các đối tượng kế toán cần phải theo dõi chi tiết theo yêu cầu quản lý. Số liệu trên sổ kế toán chi tiết cung cấp các thông tin phục vụ cho việc quản lý từng loại tài sản, nguồn vốn, công nợ chưa được thể hiện trên sổ kế toán tổng hợp.

5.1.4 Quy định về quản lý và sử dụng sổ kế toán

Để đảm bảo tính thống nhất, sự chuẩn xác về kỹ thuật ghi sổ cần phải tuân thủ theo những quy định của Luật Kế toán về việc mở sổ, ghi sổ, sửa chữa sai sót, chuyển sổ và khoá sổ.

5.1.4.1 Mở sổ kế toán

Sổ kế toán được mở vào đầu niên độ kế toán hoặc ngay sau khi có quyết định thành lập đối với đơn vị mới thành lập.

Sổ được mở dùng trong suốt niên độ kế toán (bắt đầu từ ngày 01 tháng 01 và kết thúc vào ngày 31 tháng 12 năm dương lịch).

Đơn vị phải mở đủ các loại và số lượng sổ cần mở theo nội dung, kết cấu của hình thức sổ đang áp dụng tại đơn vị và phải đăng ký với cơ quan thuế, tài chính.

Các sổ quyển phải đóng dấu giáp lai, đánh số thứ tự, đăng ký số trang mở sổ và đóng thêm nếu thiếu khi sử dụng. Các sổ tờ rời trước khi dùng phải được giám đốc doanh nghiệp ký xác nhận đóng dấu và ghi vào sổ đăng ký sử dụng sổ tờ rời.

Cần kiểm tra, xem xét tính phù hợp của các số liệu kế toán năm trước khi chuyển sang năm nay khi mở sổ.

Khi mở sổ cần tuân theo quy định chung về nội dung sổ kế toán (đã trình bày ở phần trước)

5.1.4.2 Ghi sổ kế toán

Đơn vị kế toán phải căn cứ vào các chứng từ hợp pháp, hợp lệ để ghi sổ kế toán.

Sổ kế toán phải ghi kịp thời, rõ ràng, đầy đủ theo các nội dung của sổ. Thông tin, số liệu ghi vào sổ kế toán phải chính xác, trung thực, đúng với chứng từ kế toán.

Việc ghi sổ kế toán phải theo trình tự thời gian phát sinh của nghiệp vụ kinh tế, tài chính. Thông tin, số liệu ghi trên sổ kế toán của năm sau phải kế tiếp thông tin, số liệu ghi trên sổ kế toán của năm trước liền kề. Sổ kế toán phải ghi liên tục từ khi mở sổ đến khi khóa sổ.

Thông tin, số liệu kế toán phải được ghi bằng bút mực; không ghi xen thêm vào phía trên hoặc phía dưới; không ghi chồng lên nhau; không ghi cách dòng; trường hợp ghi không hết trang sổ phải gạch chéo phần không ghi; khi ghi hết trang phải cộng số liệu tổng cộng của trang và chuyển số liệu tổng cộng sang trang kế tiếp.

Số liệu dương được ghi bằng mực thường (xanh hoặc đen); số liệu âm (điều chỉnh giảm) được ghi bằng mực đỏ hoặc ghi trong dấu ngoặc đơn ()

5.1.4.3 Sửa chữa sổ kế toán

Trong quá trình ghi sổ kế toán, có thể xảy ra sai sót, nhầm lẫn rơi vào những trường hợp sau:

- Ghi sai các số liệu từ chứng từ vào các sổ (số liệu trên sổ lớn hơn hoặc nhỏ hơn số liệu trên chứng từ).
- Bỏ sót các nghiệp vụ ngoài sổ kế toán.
- Ghi lặp lại nghiệp vụ đã ghi trên sổ.
- Ghi sai quan hệ đối ứng tài khoản.

Để khắc phục những sai sót nêu trên, kế toán sử dụng các phương pháp chữa sổ kế toán theo luật Kế toán quy định.

a. Khi phát hiện sổ kế toán ghi bằng tay có sai sót thì không được tẩy xóa làm mất dấu vết thông tin, số liệu ghi sai mà phải sửa chữa theo một trong ba phương pháp sau:

a1/ Phương pháp cải chính còn gọi là phương pháp xóa bỏ

Phương pháp này được sử dụng khi sai sót được phát hiện sớm, chưa cộng sổ. Có thể sử dụng phương pháp này cho tất cả các trường hợp sai sót.

Cách tiến hành như sau: gạch một đường thẳng vào chỗ sai và ghi số hoặc chữ đúng ở phía trên và phải có chữ ký của kế toán trưởng ở bên cạnh.

a2/ Ghi âm

Phương pháp này được sử dụng khi số ghi trên sổ lớn hơn số thực trên chứng từ hoặc số thực kiểm kê; ghi trùng hoặc ghi sai quan hệ đối ứng tài khoản.

Cách tiến hành sửa chữa như sau: Ghi âm bằng mực đỏ hoặc ghi trong ngoặc đơn đối với số ghi sai, sau đó ghi lại số đúng và phải có chữ ký của kế toán trưởng bên cạnh.

a3/ Ghi bổ sung

Phương pháp này được sử dụng khi bỏ sót nghiệp vụ, ghi thiếu số liệu hoặc số ghi sai nhỏ hơn số đúng trên chứng từ hoặc số thực tế kiểm kê nhưng không sai quan hệ đối ứng tài khoản. Phương pháp này có thể áp dụng cho cả sau khi cộng sổ hay trước khi cộng sổ.

Cách sửa chữa tiến hành như sau:

- Đối với trường hợp ghi thiếu số liệu so với chứng từ hoặc số thực tế kiểm kê, trước hết phải lập chứng từ bổ sung và ghi thêm số chênh lệch thiếu cho đủ bằng mực thường (xanh hoặc đen).

- Đối với trường hợp định khoản sót, dùng mực thường ghi thêm định khoản sót.

* Lưu ý:

- Trường hợp phát hiện sổ kế toán có sai sót trước khi báo cáo tài chính năm được nộp cho cơ quan Nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trên sổ kế toán của năm đó.

- Trường hợp phát hiện sổ kế toán có sai sót sau khi báo cáo tài chính năm được nộp cho cơ quan Nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trên sổ kế toán của năm đã phát hiện sai sót và ghi chú vào dòng cuối của sổ kế toán năm có sai sót.

b. Khi phát hiện sổ kế toán ghi bằng máy vi tính có sai sót việc sửa chữa tiến hành như sau:

b1/ Nếu sai sót được phát hiện trước khi báo cáo tài chính năm được nộp cho cơ quan Nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trực tiếp vào sổ kế toán của năm đó trên máy vi tính;

b2/ Nếu sai sót được phát hiện sau khi báo cáo tài chính năm được nộp cho cơ quan Nhà nước có thẩm quyền thì phải sửa chữa trực tiếp vào sổ kế toán của năm đã phát hiện sai sót trên máy tính và cần ghi chú vào dòng cuối của sổ kế toán năm có sai sót.

Lưu ý: Trong trường hợp sửa chữa sổ kế toán ghi bằng máy vi tính chỉ có thể áp dụng phương pháp ghi âm và phương pháp ghi bổ sung.

c. Một số ví dụ minh họa

Ví dụ 1: Mua một lô hàng hoá nhập kho chưa thanh toán tiền cho công ty A. Chứng từ nhập kho đã ghi giá thực tế hàng hoá: 243.000 đồng. Kế toán đã ghi sổ: 234.000 đồng.

Số ghi thiếu là: $243.000 - 234.000 = 9.000$ (đồng)

Phương pháp chữa sổ như sau:

Phải trả người bán (công ty A)		Hàng hoá	
234.000	(1) Ghi sai	234.000	
9.000	(2) Ghi bổ sung	9.000	

Ví dụ 2: Mua nguyên vật liệu nhập kho chưa trả tiền cho công ty B. Chứng từ ghi giá thực tế nguyên vật liệu: 1.250.000 đồng. Kế toán đã ghi sổ: 1.520.000 đồng.

Số tiền ghi thừa là: $1.520.000 - 1.250.000 = 270.000$ (đồng)

Phương pháp chữa sổ như sau:

Phải trả người bán (công ty B)		Nguyên liệu, vật liệu	
1.520.000	(1) Ghi sai	1.520.000	
(270.000)	(2) Ghi số âm	(270.000)	

Ví dụ 3: Mua tài sản cố định trị giá 200.000.000 đồng, thanh toán bằng vốn vay dài hạn. Kế toán công ty ghi trên sổ kế toán:

Nợ TK Tài sản cố định hữu hình (211) : 200.000.000
Có TK Vay ngắn hạn (311) : 200.000.000

Trường hợp này định khoản sai thay vì ghi vào Có tài khoản 341, kế toán lại ghi vào Có tài khoản 311

Lưu ý rằng: Với trường hợp ghi sai quan hệ đối ứng tài khoản, việc sửa chữa được thực hiện bằng cách ghi số âm (ghi bằng mực đỏ hay ghi trong ngoặc đơn) để xoá định khoản sai. Sau đó ghi lại định khoản đúng bằng mực thường.

Vậy khi phát hiện sai, kế toán phải chữa lại như sau:

- Ghi âm (bằng mực đỏ hoặc ghi trong ngoặc)
- Nợ TK Tài sản cố định hữu hình (211) : (200.000.000)
- Có TK Vay ngắn hạn (311) : (200.000.000)
- Ghi lại định khoản đúng:
- Nợ TK Tài sản cố định hữu hình (211) : 200.000.000
- Có TK Vay dài hạn (341) : 200.000.000

5.1.4.4 Kỹ thuật khoá sổ

Đơn vị kế toán phải khoá sổ kế toán vào cuối kỳ kế toán trước khi lập báo cáo tài chính và các trường hợp khoá sổ khác theo quy định của pháp luật như: kiểm kê tài sản định kỳ, đột xuất theo yêu cầu thanh tra, kiểm tra; đánh giá tài sản trước khi tham gia liên doanh - liên kết hoặc trước khi giải thể, phá sản...

Đối với sổ kế toán ghi bằng máy vi tính, sau khi khoá sổ phải in ra giấy và đóng thành quyển riêng cho từng kỳ kế toán năm.

Ví dụ: Vào ngày 31/12/NN, trên Sổ Cái tài khoản hàng hoá của đơn vị có các số liệu như sau:

- Số dư đầu kỳ: 9.000.000 đ.
- Cộng số phát sinh từ đầu kỳ đến 31/12/NN
- Bên Nợ : 36.000.000đ
- Bên Có: 37.500.000đ

Số liệu trên được thể hiện trên Sổ Cái tài khoản Hàng hoá khi khoá sổ vào ngày 31/12/NN như sau:

+ Tính số dư cuối kỳ của tài khoản

Nợ	TK Hàng hoá	Có
SDĐK:	9.000.000	
SPS:	-	
	-	
Cộng SPS	36.000.000	Cộng SPS 37.500.000
SDCK	7.500.000	

+ Thực hiện bút toán khoá sổ, tức là chuyển cột của số dư tài khoản để cho hai bên Nợ, Có của tài khoản cân đối.

Nợ	TK Hàng hoá	Có
SDĐK:	9.000.000	
SPS:	-	
	-	
Cộng SPS	36.000.000	Cộng SPS 37.500.000
		SD Nợ 7.500.000
Tổng cộng Nợ:	45.000.000	Tổng cộng Có: 45.000.000

+ Sang niên độ kế toán sau, ta chuyển ghi số dư cuối kỳ năm NN thành số dư đầu kỳ năm NN +1 theo đúng cột cũ của nó.

Nợ	TK Hàng hoá Năm : NN + 1	Có
SDĐK	7.500.000	

5.2 CÁC HÌNH THỨC SỔ KẾ TOÁN

5.2.1 Khái niệm về hình thức sổ kế toán

Công tác kế toán của các đơn vị cần thiết phải sử dụng nhiều loại sổ kế toán khác nhau để hạch toán. Các loại sổ được liên hệ với nhau một cách chặt chẽ về trình tự hạch toán, phương pháp ghi chép và quy trình luân chuyển thông tin, tạo thành một hệ thống sổ kế toán. Mỗi đơn vị có thể tổ chức một hệ thống sổ phù hợp với những đặc điểm, điều kiện riêng của mình và gọi là hình thức sổ kế toán của đơn vị.

Như vậy, hình thức sổ kế toán là cách thức tổ chức hệ thống sổ kế toán, bao gồm các loại sổ khác nhau về nội dung, về kết cấu, về phương pháp ghi chép và được liên kết với nhau trong một trình tự hạch toán nhất định.

Theo hướng dẫn của Bộ tài chính thì các đơn vị có thể lựa chọn và áp dụng một trong các hình thức sổ kế toán:

- Hình thức sổ kế toán Nhật ký chung
- Hình thức sổ kế toán Nhật ký - Sổ cái
- Hình thức sổ kế toán Chứng từ ghi sổ
- Hình thức sổ kế toán Nhật ký - Chứng từ.

Trong mỗi hình thức sổ kế toán có những qui định cụ thể về số lượng, kết cấu, trình tự, phương pháp ghi chép và mối quan hệ giữa các sổ với nhau.

Các đơn vị căn cứ vào quy mô, đặc điểm hoạt động sản xuất, kinh doanh, yêu cầu quản lý, trình độ nghiệp vụ của cán bộ kế toán, điều kiện trang bị kỹ thuật của mình để lựa chọn một hình thức sổ kế toán phù hợp.

5.2.2 Các hình thức sổ kế toán

5.2.2.1 Hình thức sổ kế toán Nhật ký chung

a. Đặc trưng cơ bản của hình thức

* Đặc trưng cơ bản của hình thức sổ kế toán Nhật ký chung là: tất cả các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đều phải được ghi vào sổ Nhật ký chung và các loại sổ Nhật ký đặc biệt theo trình tự thời gian phát sinh và định khoản kế toán của nghiệp vụ đó, sau đó số liệu trên sổ Nhật ký chung được sử dụng để ghi vào sổ Cái theo từng nghiệp vụ phát sinh. Đối với các đối tượng kế toán được theo dõi trên sổ Nhật ký đặc biệt, cuối kỳ ta lấy số liệu ở dòng tổng cộng để ghi vào sổ Cái.

* Số lượng và loại sổ gồm: sổ Nhật ký ; sổ Cái; các sổ, thẻ kế toán chi tiết.

+ Sổ Nhật ký chung là sổ kế toán tổng hợp dùng để ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh theo trình tự thời gian chung cho mọi đối tượng.

Nhật ký chung có đặc điểm:

- Là sổ quyển, không sử dụng sổ tờ rời;
- Mở chung cho các đối tượng;
- Chức năng là hệ thống hóa số liệu kế toán theo thứ tự thời gian nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh;
- Cơ sở để ghi Nhật ký chung là chứng từ gốc hợp lệ, hợp pháp.
- Nhật ký chung ghi chép theo nguyên tắc ghi sổ kép.

Mẫu sổ Nhật ký chung như sau:

SỔ NHẬT KÝ CHUNG

Năm:

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Đã ghi Sổ Cái	Số hiệu tài khoản	Số phát sinh	
	Số	Ngày tháng				Nợ	Có
1	2	3	4	5	6	7	8
			Cộng trang trước chuyển sang.				
			Cộng chuyển sang trang sau.				

Ngày ... tháng ... năm 20..

Người ghi sổ
(ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(ký, họ tên)

Thủ trưởng đơn vị
(Ký tên, đóng dấu)

Thông thường, nếu đơn vị kế toán chỉ sử dụng một sổ Nhật ký chung thì nhật ký chung là sổ 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 kinh tế, tài chính phát sinh theo thứ tự thời gian không phân biệt đối tượng nào. Nếu đơn vị kế toán sử dụng kết hợp các sổ nhật ký bao gồm: sổ nhật ký chung và một số sổ nhật ký đặc biệt, thì sổ nhật ký đặc biệt dùng để phản ánh riêng cho một số đối tượng chủ yếu, phát sinh nhiều, có tầm quan trọng đòi hỏi phải theo dõi riêng để cung cấp thông tin kịp thời cho quản lý; còn sổ nhật ký chung phản ánh chung các đối tượng còn lại.

Tùy thuộc vào đặc điểm đối tượng kế toán và yêu cầu thông tin mà đơn vị có thể mở các Nhật ký đặc biệt khác nhau. Các Nhật ký đặc biệt thường được mở như: Nhật ký thu tiền, Nhật ký chi tiền, Nhật ký mua hàng, Nhật ký bán hàng.

Sau đây là một số mẫu sổ Nhật ký đặc biệt.

SỔ NHẬT KÝ THU TIỀN

Năm:

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ TK 111	Ghi Có các tài khoản				
	Số	Ngày tháng			TK	TK	TK	Tài khoản khác	
					Số tiền	S.H
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
			Cộng trang trước chuyển sang.						
			Cộng chuyển sang trang sau.						

Ngày ... tháng ... năm 20..

Người ghi sổ
(ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(ký, họ tên)

Thủ trưởng đơn vị
(Ký tên, đóng dấu)

SỔ NHẬT KÝ CHI TIỀN

Năm:

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Ghi Có TK 111 ...	Ghi Nợ các tài khoản				
	Số	Ngày tháng			Tài khoản khác				
					Số tiền	Số hiệu			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
			Cộng trang trước chuyển sang. Cộng chuyển sang trang sau.						

Ngày ... tháng ... năm 20..

Người ghi sổ
(ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(ký, họ tên)

Thủ trưởng đơn vị
(Ký tên, đóng dấu)

SỔ NHẬT KÝ MUA HÀNG

Năm:

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản ghi Nợ					Phải trả người bán (ghi Có TK 331)
	Số	Ngày tháng		Thuế GTGT được khấu trừ	Hàng hoá	N.vật liệu	TK. khác		
							Số tiền	Số hiệu	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
			Cộng trang trước chuyển sang. Cộng chuyển sang trang sau.						

Ngày ... tháng ... năm 200..

Người ghi sổ
(ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(ký, họ tên)

Thủ trưởng đơn vị
(Ký tên, đóng dấu)

SỔ NHẬT KÝ BÁN HÀNG

Năm:

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Phải thu Khàng (ghi Nợ TK 131)	Ghi Có TK doanh thu			Ghi Có TK Thuế GTGT phải nộp
	Số	Ngày tháng			Hàng hoá	Thành phẩm	Dịch vụ	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
			Cộng trang trước chuyển sang.					
			Cộng chuyển sang trang sau.					

Ngày ... tháng ... năm 20..

Người ghi sổ
(ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(ký, họ tên)

Thủ trưởng đơn vị
(Ký tên, đóng dấu)

+ Sổ Cái trong hình thức Nhật ký chung được mở mỗi trang cho một tài khoản một hay một số trang liên tiếp cho một tài khoản đủ để ghi chép trong một niên độ kế toán.

Sổ Cái ghi theo từng đối tượng ứng với mỗi tài khoản cần mở. Cơ sở ghi sổ Cái là từ sổ Nhật ký chung và Nhật ký đặc biệt.

Mẫu sổ Cái theo hình thức này thường có dạng như sau:

SỔ CÁI

Năm:

Tên tài khoản: ... Số hiệu:.... ..

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Trang số Nhật ký chung	Tài khoản đối ứng	Số tiền	
	Số	Ngày tháng				Nợ	Có
1	2	3	4	5	6	7	8
			Số trang trước chuyển sang.				
			Cộng chuyển sang trang sau.				

Ngày ... tháng ... năm 20..

Người ghi sổ
(ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(ký, họ tên)

Thủ trưởng đơn vị
(Ký tên, đóng dấu)

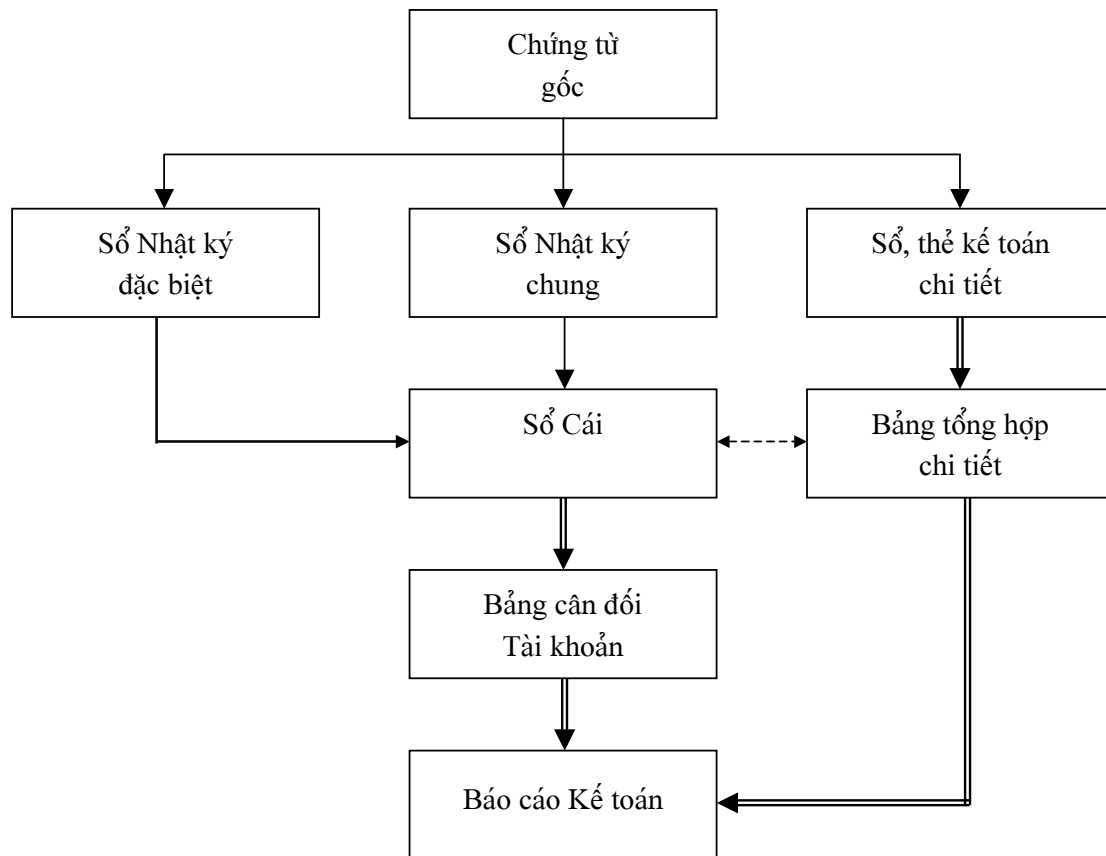
b. Trình tự ghi chép và xử lý thông tin

+ Hàng ngày, căn cứ vào các chứng từ gốc, ghi các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào sổ nhật ký chung hay sổ nhật ký đặc biệt theo trình tự thời gian và theo quan hệ đối ứng tài khoản. Đồng thời những nghiệp vụ liên quan đến đối tượng cần chi tiết còn được ghi vào các sổ kế toán chi tiết có liên quan.

+ Định kỳ, lấy số liệu trên sổ nhật ký chung và lấy số liệu tổng hợp từ sổ nhật ký đặc biệt, để ghi vào sổ cái theo các tài khoản liên quan.

+ Cuối tháng, quý, năm, cộng số liệu trên sổ cái và căn cứ vào các sổ chi tiết để lên bảng tổng hợp chi tiết, rồi đối chiếu số liệu giữa sổ cái với bảng tổng hợp chi tiết. Nếu thấy khớp đúng thì từ sổ cái ta tiến hành lập bảng cân đối tài khoản, dùng số liệu trên bảng cân đối tài khoản kết hợp với số liệu của bảng tổng hợp chi tiết để lập các báo cáo tài chính.

c. Sơ đồ trình tự ghi chép và xử lý thông tin



- Ghi chú:
- Ghi hàng ngày hoặc định kỳ.
 - ⇒ Ghi cuối tháng hoặc cuối kỳ.
 - ←-.-> Quan hệ đối chiếu

d. Ưu điểm và mặt hạn chế:

+ Hình thức Nhật ký chung có ưu điểm là mẫu sổ đơn giản, dễ ghi chép, thích hợp cho việc ứng dụng vi tính vào công tác kế toán tại đơn vị.

+ Nhược điểm của hình thức này là việc ghi chép còn trùng lặp, thể hiện là một nghiệp vụ kinh tế phát sinh phải ghi đồng thời vào nhiều sổ. Chẳng hạn: khi " Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt ", kế toán đơn vị vừa ghi vào sổ nhật ký thu tiền mặt lại vừa ghi vào sổ cái tiền mặt và sổ cái tiền gửi ngân hàng.

Với những ưu điểm và hạn chế trên hình thức này rất thích hợp với mọi đơn vị thực hiện kế toán trên máy vi tính. Còn trong trường hợp công tác kế toán chưa được thực hiện trên máy vi tính thì hình thức này chỉ phù hợp với những đơn vị có quy mô vừa và nhỏ.

5.2.2.2 Hình thức Sổ kế toán Nhật ký - Sổ Cái

a. Đặc trưng cơ bản của hình thức

* Hình thức sổ Nhật ký - sổ cái là hình thức sổ kế toán trực tiếp, đơn giản.

Theo hình thức này, các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh được phản ánh trực tiếp vào một quyển sổ gọi là Nhật ký - sổ cái.

* Số lượng và loại sổ gồm:

- Nhật ký - sổ cái.
- Các sổ và thẻ kế toán chi tiết.

Sổ nhật ký - sổ cái là một quyển sổ tổng hợp duy nhất, vừa làm sổ Nhật ký ghi chép các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh theo trình tự thời gian, vừa dùng làm sổ cái để tập hợp và hệ thống hoá các nghiệp vụ đó theo các tài khoản kế toán. Tất cả các tài khoản mà doanh nghiệp sử dụng được phản ánh trên cùng một trang sổ. Cơ sở ghi vào sổ là chứng từ gốc hoặc bảng kê chứng từ gốc. Mỗi chứng từ ghi một dòng vào nhật ký - sổ cái.

+ Mỗi trang Nhật ký - sổ cái gồm có hai phần, đó là phần nhật ký và phần sổ cái:

- Phần nhật ký dùng để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo trình tự thời gian.

- Phần sổ cái dùng để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo nội dung kinh tế.

+ Các sổ chi tiết mở cho một số đối tượng cần thiết, phục vụ cho yêu cầu quản lý chi tiết của đơn vị.

Mẫu sổ Nhật ký - sổ cái như sau:

Đơn vị... ..

SỔ NHẬT KÝ - SỔ CÁI

Địa chỉ... ..

Năm : 20...

Ngày tháng vào sổ	Chứng từ		Diễn giải	Số tiền	TK...		TK...		TK...	
	Số hiệu	Ngày tháng			Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
			Số dư đầu kỳ n							
			...							
			...							
			Cộng số dư cuối kỳ n							
			Số dư đầu kỳ n+1							
			...							
			...							

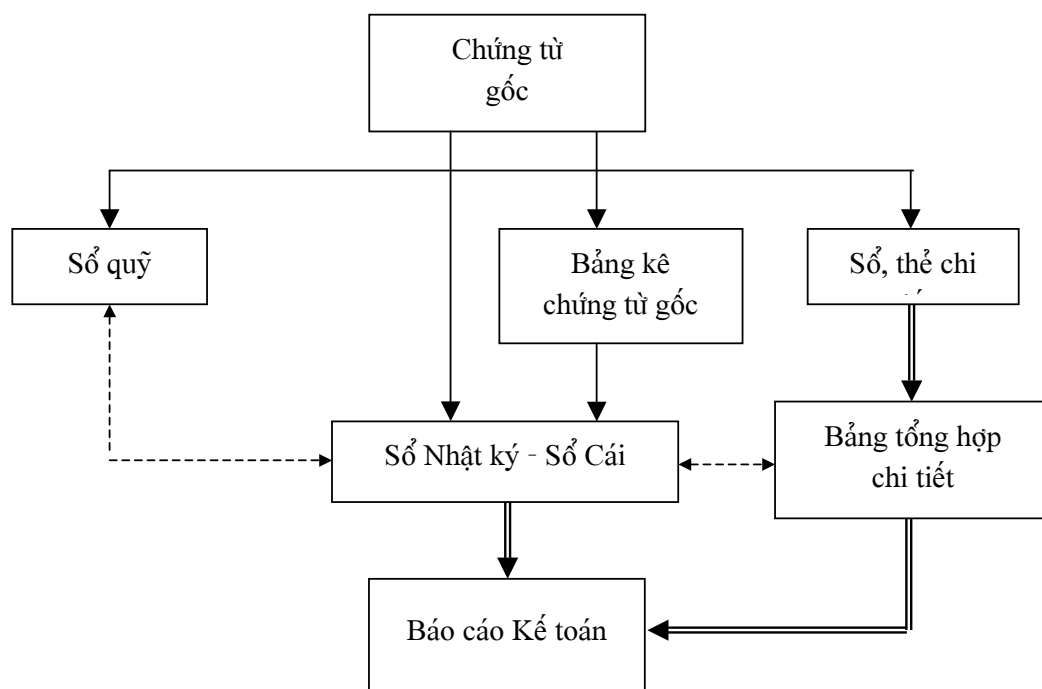
b. Trình tự ghi chép và xử lý thông tin

+ Hàng ngày, căn cứ vào chứng từ gốc hoặc bảng tổng hợp chứng từ gốc kế toán ghi vào nhật ký - sổ cái theo thứ tự thời gian và các cột tài khoản liên quan theo định khoản. Đồng thời những nghiệp vụ có liên quan đến đối tượng cần chi tiết còn phải ghi vào sổ, thẻ kế toán chi tiết liên quan.

Trong trường hợp định kỳ có nhiều chứng từ gốc cùng loại phát sinh, ta có thể tổng hợp chứng trên bảng kê chứng từ gốc, lấy số tổng cộng trên bảng kê chứng từ gốc ghi một lần vào nhật ký - sổ cái để giảm bớt khối lượng ghi sổ.

+ Cuối kỳ, căn cứ số liệu trên các sổ chi tiết, lập bảng tổng hợp chi tiết. Đối chiếu số liệu trên bảng tổng hợp chi tiết với số liệu các tài khoản tương ứng trên nhật ký - sổ cái. Sau khi đối chiếu nếu số liệu giữa sổ nhật ký - sổ cái và bảng tổng hợp chi tiết khớp đúng với nhau thì dùng số liệu đã đối chiếu đó để lập các báo cáo tài chính.

c. Sơ đồ ghi chép và xử lý thông tin



Ghi chú: —————> Ghi hàng ngày hoặc định kỳ.
 =====> Ghi cuối tháng hoặc cuối kỳ.
 <-.-.-.-> Quan hệ đối chiếu

d. Ưu điểm và mặt hạn chế

+ Hình thức Nhật ký - sổ cái có ưu điểm là đơn giản, số lượng sổ ít, số liệu tập trung; dễ theo dõi số liệu, dễ đối chiếu kiểm tra.

+ Tuy vậy, hình thức sổ này có những mặt hạn chế như: khuôn khổ sổ kông kênh do các tài khoản được liệt kê ngang trên một trang sổ, dẫn đến việc bảo quản sổ trong niên độ khó khăn. Đồng thời việc phân công lao động kế toán trong đơn vị khó khăn vì sổ chỉ có mở mỗi một quyển.

Hình thức này chỉ thích hợp với những đơn vị sử dụng ít tài khoản, nghiệp vụ kinh tế phát sinh không nhiều, trình độ kế toán thấp.

5.2.2.3 Hình thức sổ kế toán Chứng từ ghi sổ

a. Đặc trưng cơ bản của hình thức

* Đặc trưng của hình thức Chứng từ ghi sổ là các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh phản ánh ở chứng từ gốc, được phân loại, tổng hợp để lập chứng từ ghi sổ theo thời gian và theo đối tượng (cùng loại, cùng nội dung kinh tế). Số liệu trên chứng từ ghi sổ là căn cứ để ghi vào sổ cái, lập bảng cân đối tài khoản và các báo cáo tài chính.

* Các loại sổ: Chứng từ ghi sổ, sổ đăng ký chứng từ ghi sổ, sổ Cái và các sổ chi tiết.

+ Chứng từ ghi sổ là loại sổ trung gian dùng để tập hợp theo từng loại chứng từ gốc. Chứng từ ghi sổ có thể được lập trên cơ sở từng chứng từ gốc hoặc bảng tổng hợp các chứng từ gốc cùng loại, có cùng nội dung kinh tế. Chứng từ ghi sổ có thể lập theo tài khoản như: tài khoản Tiền gửi ngân hàng, tài khoản Nguyên vật liệu, tài khoản Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ ...; hoặc chứng từ ghi sổ có thể lập theo các chỉ tiêu Báo cáo tài chính, chẳng hạn: Chỉ tiêu Giá thành sản phẩm, chỉ tiêu Lợi nhuận...

Mẫu chứng từ ghi sổ được thiết kế như sau:

CHỨNG TỪ GHI SỔ

Số:

Ngày: ... tháng ... năm ...

Trích yếu	Số hiệu tài khoản		Số tiền	Ghi chú
	Nợ	Có		
1	2	3	4	5
Cộng				

Kèm theo ... chứng từ gốc

Người lập

(ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(ký, họ tên)

Chứng từ ghi sổ phải đính kèm theo chứng từ gốc mới có giá trị pháp lý, làm cơ sở để ghi chép 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 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.

+ Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ là sổ kế toán tổng hợp có ba chức năng cơ bản: ghi các chứng từ ghi sổ theo thời gian đăng ký; lưu giữ và tổng hợp số liệu theo thời gian đăng ký vào sổ; làm căn cứ để kiểm tra đối chiếu số liệu với bảng cân đối tài khoản.

Mẫu sổ được thiết kế như sau:

SỔ ĐĂNG KÝ CHỨNG TỪ GHI SỔ

Năm:

Chứng từ ghi sổ		Số tiền	Chứng từ ghi sổ		Số tiền
Số hiệu	Ngày tháng		Số hiệu	Ngày tháng	
1	2	3	4	5	6
Cộng			Cộng tháng		
			Luỹ kế từ đầu kỳ		

+ Sổ Cái của hình thức chứng từ ghi sổ được mở riêng cho từng tài khoản, có thể chi tiết thành tài khoản cấp 2, cấp 3...tùy theo yêu cầu của công tác quản lý. Mỗi tài khoản được mở một trang hay một số trang tùy theo số lượng ghi chép của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhiều hay ít của từng tài khoản.

Mẫu sổ Cái thường được thiết kế theo những dạng sau:

Dạng 1:

SỔ CÁI

Năm:

Tên tài khoản: ... Số hiệu:....

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ ghi sổ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền		Tài khoản cấp 2						
	SH	NT			Nợ	Có	TK ...		TK ...		TK ...		
							Nợ	Có	Nợ	Có	
			Số dư đầu kỳ										
												
			Cộng SPS										
			Số dư cuối kỳ n										
			Số dư đầu kỳ (n+1)										

Dạng 2:

SỔ CÁI

Năm:

Tên tài khoản: ... Số hiệu:....

Ngày tháng ghi sổ	Cờ ghi sổ		Ghi Nợ TK ... Ghi Có các TÀI KHOẢN				Ngày tháng ghi sổ	Cờ ghi sổ		Ghi Có TK ... Ghi Nợ các TK		
	SH	NT	TK	TK	...	Cộng Nợ TK		SH	NT	TK	...	Cộng Có TK
Cộng PHÁT SINH							Cộng PHÁT SINH					
Lũy kế tới kỳ báo cáo							Lũy kế tới kỳ báo cáo					
Số dư cuối kỳ							Số dư cuối kỳ					

Cơ sở để ghi vào sổ cái là chứng từ ghi sổ, sổ cái được ghi định kỳ theo định kỳ của chứng từ ghi sổ hoặc có thể được ghi vào ngày cuối kỳ báo cáo.

b. Trình tự ghi sổ và xử lý thông tin

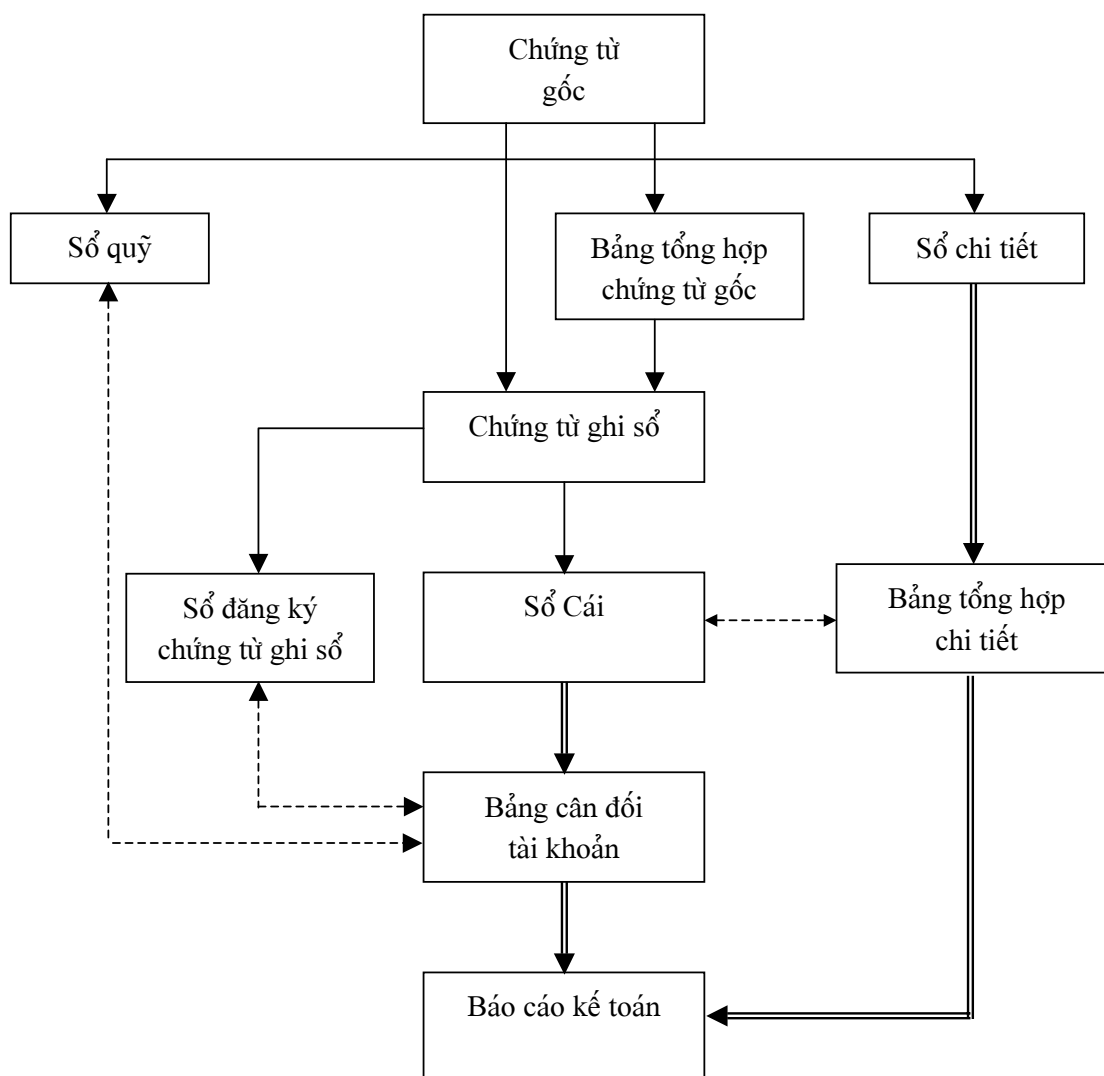
+ Hàng ngày, từ chứng từ gốc tiến hành phân loại, tổng hợp lập chứng từ ghi sổ hoặc từ các chứng từ gốc cùng loại, cùng nội dung kinh tế lập bảng tổng hợp chứng từ gốc rồi mới lập chứng từ ghi sổ. Đồng thời, những chứng từ gốc liên quan đến đối tượng cần chi tiết còn được ghi vào các sổ chi tiết liên quan.

+ Từ chứng từ ghi sổ đã lập, kế toán tiến hành ghi vào sổ đăng ký chứng từ ghi sổ và ghi vào sổ cái các tài khoản có liên quan.

+ Cuối kỳ, căn cứ vào số liệu các sổ chi tiết lập bảng tổng hợp chi tiết rồi đối chiếu với sổ cái. Nếu số liệu khớp đúng, thì từ các sổ cái kế toán tiến hành lập bảng cân đối tài khoản.

Đối chiếu số liệu trên bảng cân đối tài khoản với số liệu trên sổ đăng ký chứng từ ghi sổ. Nếu không có gì sai lệch giữa số liệu của bảng cân đối tài khoản với số liệu của sổ đăng ký chứng từ ghi sổ, thì kế toán căn cứ vào số liệu trên bảng cân đối tài khoản và số liệu trên bảng tổng hợp chi tiết để lập các báo cáo kế toán.

c. Sơ đồ trình tự ghi chép và xử lý thông tin



Ghi chú:
 —————> Ghi hàng ngày hoặc định kỳ.
 = = = = => Ghi cuối tháng hoặc cuối kỳ.
 <-----> Quan hệ đối chiếu

d. Ưu điểm và mặt hạn chế

Cũng như hai hình thức trước, hình thức sổ kế toán chứng từ ghi sổ có ưu điểm là mẫu sổ đơn giản, dễ ghi chép, dễ đối chiếu, dễ kiểm tra, thuận tiện cho việc phân công lao động.

Tuy vậy, hình thức này vẫn còn tồn tại một số hạn chế như: ghi chép trùng lặp, công việc dồn nhiều vào cuối kỳ, không thích hợp với những doanh nghiệp có quy mô lớn áp dụng kế toán thủ công.

5.2.2.4 Hình thức sổ kế toán Nhật ký chứng từ

a. Đặc trưng cơ bản của hình thức

* Đặc trưng của hình thức Nhật ký chứng từ

- Tất cả các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh hằng ngày đều được tập hợp và hệ thống hoá theo bên Có của các tài khoản kết hợp với việc phân tích các nghiệp vụ kinh tế, tài chính đó theo các tài khoản đối ứng Nợ.

- Kết hợp chặt chẽ việc ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo trình tự thời gian với việc hệ thống hoá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo nội dung kinh tế.

- Kết hợp hạch toán tổng hợp với hạch toán chi tiết trong một sổ trường hợp.

- Các sổ sách trong hình thức sổ kế toán này đều được thiết kế theo mẫu sẵn theo quan hệ đối ứng tài khoản và được ban hành một cách thống nhất.

* Các loại sổ: Nhật ký chứng từ; Bảng kê; sổ Cái; sổ, thẻ kế toán chi tiết.

+ Nhật ký chứng từ là sổ kế toán tổng hợp, dùng để phản ánh toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh theo bên Có của các tài khoản. Một nhật ký chứng từ có thể mở cho một hoặc một số tài khoản có cùng nội dung kinh tế hoặc có quan hệ đối ứng với nhau.

Trong mọi trường hợp số phát sinh bên Có của mỗi tài khoản chỉ tập trung phản ánh trên một Nhật ký chứng từ và từ Nhật ký chứng từ này ghi vào sổ cái một lần vào cuối tháng.

Hiện nay, theo quy định có 10 Nhật ký chứng từ (NKCT) được sử dụng và được đánh số từ NKCT số 1 đến NKCT số 10.

+ Bảng kê là loại sổ phục vụ cho việc ghi sổ Nhật ký chứng từ được gọn nhẹ, nhanh chóng; được sử dụng trong trường hợp khi các chỉ tiêu hạch toán chi tiết của một số tài khoản không thể kết hợp phản ánh trực tiếp trên nhật ký chứng từ được.

Theo quy định, hiện nay có 10 Bảng kê được sử dụng và được đánh số từ Bảng kê số 1 đến Bảng kê số 11 (không có Bảng kê số 7).

+ Bảng phân bổ được sử dụng để tập hợp và tính toán phân bổ chi phí cho đối tượng chịu phí theo công dụng và mục đích chi phí trước khi ghi vào Nhật ký chứng từ hoặc Bảng kê.

+ Sổ, thẻ kế toán chi tiết: dùng để tập hợp các chứng từ gốc cùng loại của một số đối tượng nhằm phục vụ cho việc ghi Bảng kê hoặc Nhật ký chứng từ liên quan.

+ Sổ Cái được mở cho cả năm, mở cho từng tài khoản trong đó phản ánh số phát sinh Nợ, phát sinh Có và số dư cuối tháng. Sổ chỉ ghi một lần vào cuối tháng trên cơ sở các nhật ký chứng từ.

Kết cấu của sổ Cái theo hình thức này như sau:

Bộ (Số)...

SỔ CÁI

Đơn vị...

Tài khoản.... số hiệu:...

Năm

Số dư đầu năm					
Nợ					
Có					
Ghi Nợ TK ..., ghi Có các TK		Tháng 1	Tháng 2	Ghi chú
1. TK...- NKCT số ...					
2. TK...- NKCT số ...					
3. ...					
Cộng số phát sinh Nợ					
Tổng số phát sinh Có					
Số dư cuối tháng	Nợ				
	Có				

b. Trình tự ghi sổ và xử lý thông tin

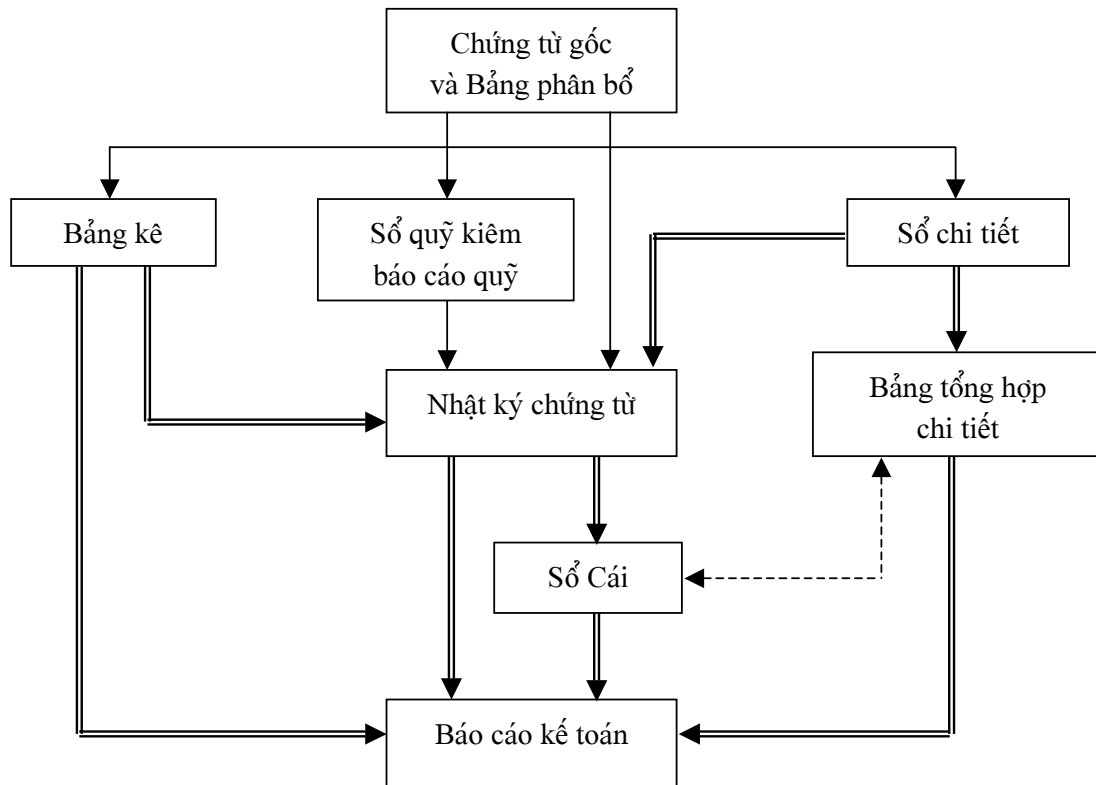
+ Hàng ngày, căn cứ vào chứng từ gốc và các bảng phân bổ ghi trực tiếp vào các nhật ký chứng từ hoặc bảng kê, tờ kê chi tiết. Đối với các nghiệp vụ liên quan đến đối tượng cần hạch toán chi tiết còn được ghi vào các sổ chi tiết liên quan.

+ Cuối tháng tổng hợp số liệu trên các bảng kê ghi vào Nhật ký - chứng từ có liên quan. Đối với các tờ kê chi tiết, số liệu tổng hợp trên tờ kê chi tiết có thể ghi vào Nhật ký - chứng từ hoặc ghi vào bảng kê có liên quan, rồi sau đó tổng hợp số liệu ở bảng kê ghi vào Nhật ký - chứng từ liên quan.

+ Cuối tháng, khoá sổ, lấy số liệu từ nhật ký chứng từ ghi vào sổ cái, từ các sổ chi tiết lập bảng tổng hợp chi tiết, rồi đối chiếu số liệu trên bảng tổng hợp chi tiết với các tài khoản tương ứng trên sổ cái.

Từ số liệu tổng ở sổ cái, bảng tổng hợp chi tiết, nhật ký chứng từ và các bảng kê kế toán tiến hành lập các Báo cáo kế toán

c. Sơ đồ trình tự ghi sổ và xử lý thông tin



Ghi chú:

- Ghi hàng ngày hoặc định kỳ.
- ==> Ghi cuối tháng hoặc cuối kỳ.
- ←- - - -> Quan hệ đối chiếu

d. Ưu điểm và mặt hạn chế

Hình thức Nhật ký chứng từ có ưu điểm là rất thuận tiện cho việc phân công chuyên môn hoá công tác kế toán, giảm được khối lượng ghi sổ, đảm bảo cung cấp thông tin kịp thời cho quản lý, giúp cho việc lập các báo cáo tài chính được nhanh chóng.

Mặt hạn chế của hình thức này là số lượng và loại sổ khá nhiều, kết cấu phức tạp, đòi hỏi trình độ kế toán cao và quy mô hoạt động doanh nghiệp lớn.

Với hình thức này việc áp dụng công tác kế toán bằng máy vi tính sẽ có nhiều khó khăn .

CHƯƠNG 6

PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI & BÁO CÁO KẾ TOÁN CHỦ YẾU

6.1 NỘI DUNG VÀ Ý NGHĨA PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

6.1.1. Khái niệm và cơ sở hình thành phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán

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

Cơ sở hình thành phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán là những mối quan hệ cân đối vốn có của đối tượng hạch toán kế toán.

Thật vậy, sự thống nhất về lượng và chất thường xuyên được duy trì giữa hai mặt của tài sản. Bên cạnh đó, do có sự bảo toàn vật chất trong quá trình vận động, dẫn đến sự cân bằng giữa tăng và giảm các đối tượng tài sản- nguồn vốn, hoặc sự cân bằng giữa Nợ và Có của các tài khoản đối ứng khi một nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ... đó chính là các quan hệ cân đối vốn có của các đối tượng hạch toán kế toán.

Cùng với tính biện chứng về sự thống nhất tương đối giữa hai mặt đối lập của cùng một vấn đề, các mối quan hệ cân đối vốn có giữa các đối tượng hạch toán kế toán đã tạo cơ sở để một phương pháp kế toán hình thành, đó là : *Phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán* .

6.1.2 Nội dung của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán

** Nội dung của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán được thể hiện ở các mối quan hệ cân đối*

+ Cân đối giữa *tổng đầu vào* và *tổng đầu ra*.

Cân đối này có thể biểu hiện thành:

- Cân đối giữa nhiều đối tượng như chi phí- thu nhập - kết quả hoặc cân đối giữa luồng tiền vào và luồng tiền ra trong một thời kỳ.

- Cân đối giữa tình hình nhập - xuất - tồn trong từng đối tượng tài sản.

Chẳng hạn: cân đối giữa tình hình nhập - xuất - tồn nguyên vật liệu, cân đối giữa tình hình nhập - xuất - tồn thành phẩm, hàng hóa...

- Cân đối giữa một bên gồm tổng số dư đầu kỳ và số phát sinh tăng trong kỳ với bên kia gồm tổng số phát sinh giảm và số dư cuối kỳ.

+ Cân đối giữa tổng giá trị Tài sản và tổng Nguồn hình thành tài sản

*** Nếu xét về mức độ tổng quát, các mối quan hệ cân đối trên có thể được chia thành cân đối tổng thể và cân đối từng phần.**

+ Cân đối tổng thể là mối quan hệ cân đối chung, cân đối giữa các đối tượng hạch toán kế toán cơ bản của doanh nghiệp, như: cân đối giữa tài sản và nguồn hình thành nên tài sản; cân đối giữa thu - chi - lợi nhuận xét trên phạm vi toàn bộ hoạt động của đơn vị, cân đối giữa luồng tiền vào và luồng tiền ra.

Các cân đối này nhằm cung cấp thông tin tổng thể về tình hình hoạt động của đơn vị cho nhà quản lý, Nhà nước và các đối tượng có liên quan.

Các mối quan hệ cân đối tổng thể được thể hiện bởi các loại bảng cân đối tổng thể.

Ví dụ: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ...

+ Cân đối từng phần hay cân đối chi tiết là mối quan hệ cân đối giữa các mặt của một đối tượng hạch toán kế toán cụ thể: *cân đối giữa nhập - xuất - tồn của một loại hàng tồn kho, cân đối giữa tăng và giảm của một đối tượng hạch toán cụ thể...*

Mối quan hệ cân đối này chủ yếu phục vụ cho công tác quản lý nội bộ doanh nghiệp. Tùy theo yêu cầu và khả năng của nhà quản lý trong từng ngành, từng đơn vị mà mức độ cân đối chi tiết hay từng phần thể hiện ở các mức độ khác nhau.

Các mối quan hệ cân đối chi tiết (từng phần) được thể hiện bởi các loại bảng cân đối chi tiết (từng phần).

Ví dụ: Bảng báo cáo tình hình thanh toán, bảng báo cáo tình hình chi phí sản xuất, Bảng cân đối tình hình nhập - xuất - tồn nguyên vật liệu ...

6.1.3. Ý nghĩa của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán

Phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán cung cấp những thông tin khái quát, tổng hợp nhất về tài sản, nguồn vốn và quá trình kinh doanh mà các phương pháp kế toán khác đã thực hiện như: phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản kế toán, phương pháp tính giá.

Nhờ có phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán, các đối tượng sử dụng thông tin có được thông tin tổng hợp về tình hình tài sản, nguồn vốn và kết quả hoạt động của đơn vị kế toán. Từ đó, có cơ sở để tiến hành kiểm tra, phân tích, đánh giá tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh, tình hình tài chính của đơn vị. Trên cơ sở phân tích, đánh giá các tình hình trên nhà quản lý doanh nghiệp sẽ nghiên cứu và ban hành các chính sách, chế độ kinh tế tài chính mới phù hợp hơn. Bên cạnh đó còn đề ra các giải

pháp, các quyết định tối ưu về quản lý và điều hành các hoạt động của đơn vị trong hiện tại và trong tương lai, thúc đẩy sự phát triển của đơn vị.

6.2. CÁC BÁO CÁO KẾ TOÁN CHỦ YẾU

Trong phạm vi chương trình môn học này ta sẽ nghiên cứu hai báo cáo kế toán chủ yếu là: *Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh.*

6.2.1 Bảng cân đối kế toán

6.2.1.1 Nội dung và kết cấu bảng cân đối kế toán

a. Khái niệm

Bảng cân đối kế toán là bảng tổng hợp - cân đối tổng thể, phản ánh tổng quát tình hình tài sản của đơn vị theo hai mặt biểu hiện là kết cấu tài sản và nguồn hình thành tài sản (nguồn vốn) tại một thời điểm nhất định, thường là ngày cuối kỳ kế toán.

b. Nội dung và kết cấu bảng cân đối kế toán

Nội dung của bảng cân đối kế toán thể hiện qua hệ thống các chỉ tiêu phản ánh tình hình tài sản và nguồn vốn. Các chỉ tiêu này được phân loại, sắp xếp thành từng loại và được mã hoá để thuận tiện cho việc kiểm tra, đối chiếu cũng như việc xử lý trên máy tính.

Thông thường số liệu được phản ánh trên bảng cân đối kế toán là số đầu năm và số cuối các kỳ kế toán (quý, 6 tháng, 9 tháng và năm).

Bảng cân đối kế toán được kết cấu gồm hai phần, dưới dạng cân đối số dư các tài khoản:

- Phần tài sản: Phản ánh toàn bộ giá trị thực tế và kết cấu tài sản của đơn vị tại thời điểm đầu năm và cuối các kỳ kế toán tương ứng.

- Phần nguồn vốn: phản ánh toàn bộ giá trị và kết cấu nguồn vốn của đơn vị tại thời điểm đầu năm và cuối các kỳ kế toán tương ứng.

Về hình thức bảng cân đối kế toán có thể kết cấu theo kiểu một bên (kiểu nối tiếp) hoặc hai bên (kiểu song song). Theo quy định hiện nay, bảng cân đối kế toán của các doanh nghiệp được kết cấu theo kiểu một bên.

(1) Phần tài sản

Phần tài sản bao gồm các loại tài sản được sắp xếp theo khả năng chuyển đổi thành tiền giảm dần. Do vậy tài sản được sắp xếp theo trật tự sau:

+ *Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn, gồm:*

- Vốn bằng tiền: tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tiền đang chuyển
- Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn: đầu tư chứng khoán ngắn hạn, đầu tư ngắn hạn khác, dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn.

- Các khoản phải thu: phải thu khách hàng, trả trước cho người bán, thuế giá trị gia tăng được khấu trừ, phải thu nội bộ, các khoản phải thu khác và dự phòng các khoản phải thu khó đòi.

- Hàng tồn kho: gồm các loại hàng tồn kho sắp xếp theo trật tự như trong hệ thống tài khoản.

- Các tài sản lưu động khác: tạm ứng, chi phí trả trước, chi phí chờ kết chuyển, tài sản thiếu chờ xử lý...

+ *Tài sản cố định và đầu tư dài hạn, gồm:*

- Tài sản cố định hữu hình, tài sản cố định thuê tài chính, tài sản cố định vô hình

- Các khoản đầu tư tài chính dài hạn khác

- Chi phí xây dựng cơ bản dở dang

- Các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn.

(2) Phần Nguồn vốn

Phần nguồn vốn bao gồm các loại nguồn vốn được sắp xếp theo trách nhiệm cam kết thanh toán giảm dần, cụ thể như sau:

+ *Nợ phải trả:*

- Nợ ngắn hạn: vay ngắn hạn, phải trả cho người bán, người mua trả tiền trước, thuế và các khoản phải nộp, phải trả công nhân viên, phải trả nội bộ và các khoản phải trả phải nộp khác.

- Nợ dài hạn: vay dài hạn, nợ dài hạn khác.

+ *Nguồn vốn chủ sở hữu:*

- Nguồn vốn, quỹ, bao gồm:

. Nguồn vốn kinh doanh

. Chênh lệch đánh giá lại tài sản

. Chênh lệch tỷ giá

. Các quỹ chuyên dùng: quỹ đầu tư phát triển, quỹ dự phòng tài chính, nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản

- Lợi nhuận chưa phân phối.

- Nguồn kinh phí, quỹ khác, bao gồm: quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm, quỹ khen thưởng và phúc lợi, quỹ quản lý cấp trên, nguồn kinh phí sự nghiệp...

(3) Ngoài ra trên bảng cân đối kế toán còn có phần các chỉ tiêu ngoài bảng
Phần ngoài bảng cân đối kế toán gồm các chỉ tiêu:

- . Tài sản thuê ngoài
- . Vật tư hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công
- . Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi
- . Nợ khó đòi đã xử lý
- . Ngoại tệ các loại
- . Hạn mức kinh phí còn lại
- . Nguồn vốn khấu hao cơ bản hiện có

(Xem mẫu bảng cân đối kế toán ở cuối phần tổng hợp - cân đối)

6.2.1.2 Phân tích tính cân đối của bảng cân đối kế toán

Khi lập bảng cân đối kế toán cần chú ý một tính chất hết sức quan trọng, đó là tính *Cân đối*. Nó được biểu hiện thành sự cân bằng giá trị giữa phần Tài sản và phần Nguồn vốn tại mọi thời điểm.

Vậy ta luôn có: **Tổng giá trị Tài sản = Tổng Nguồn vốn**

Ký hiệu: **TS = NV**

Để chứng minh tính cân đối trên, người ta xét một nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh tại thời điểm đầu kỳ - khi tính cân đối đã được thiết lập trên bảng cân đối kế toán. Một nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh có thể thuộc một trong bốn loại quan hệ đối ứng đã được giới thiệu ở chương 3, ta lần lượt xét từng loại quan hệ đối ứng:

Với giả thiết đầu kỳ là Tổng giá trị Tài sản = Tổng Nguồn vốn

Ký hiệu $TS_0 = NV_0$ (**)

* Trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đang xét thuộc quan hệ đối ứng loại I (Tài sản này tăng đồng thời tài sản khác giảm với cùng một lượng giá trị)

Trong trường hợp này, khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh sẽ làm cho một tài sản tăng lên lượng giá trị bằng " x " và một tài sản khác giảm xuống một lượng giá trị cũng bằng " x ". Sau khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính hoàn thành, ta có:

Tổng giá trị tài sản: $TS_1 = TS_0 + x - x = TS_0$

Tổng nguồn vốn: $NV_1 = NV_0$

Từ đó suy ra: $TS_1 = NV_1$ (1)

Điều này cho thấy sau khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính thuộc quan hệ đối ứng loại I phát sinh và hoàn thành, tổng tài sản vẫn luôn cân bằng với tổng nguồn vốn và tính cân đối trước khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh vẫn không đổi.

** Trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đang xét thuộc quan hệ đối ứng loại II (Nguồn vốn này tăng đồng thời Nguồn vốn khác giảm với cùng một lượng giá trị)*

Trong trường hợp này, khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh sẽ làm cho một nguồn vốn tăng lên lượng giá trị bằng " y " và một nguồn vốn khác giảm xuống một lượng giá trị cũng bằng " y". Sau khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính hoàn thành, ta có:

$$\text{Tổng giá trị tài sản:} \quad TS_2 = TS_0$$

$$\text{Tổng nguồn vốn:} \quad NV_2 = NV_0 + y - y = NV_0$$

$$\text{Từ đó suy ra:} \quad TS_2 = NV_2 \quad (2)$$

Vậy sau khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính thuộc quan hệ đối ứng loại II phát sinh và hoàn thành, tổng tài sản vẫn luôn cân bằng với tổng nguồn vốn và tính cân đối trước khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh vẫn không đổi.

** Trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đang xét thuộc quan hệ đối ứng loại III (Tài sản tăng đồng thời Nguồn vốn tăng với cùng một lượng giá trị)*

Trong trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính thuộc quan hệ đối ứng loại III phát sinh sẽ làm cho tài sản tăng lên một lượng giá trị bằng " z " đồng thời nguồn vốn cũng tăng lên một lượng giá trị bằng " z". Sau khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính hoàn thành, ta có:

$$\text{Tổng giá trị tài sản:} \quad TS_3 = TS_0 + z$$

$$\text{Tổng nguồn vốn:} \quad NV_3 = NV_0 + z$$

$$\text{Kết hợp với biểu thức (**) suy ra:} \quad TS_3 = NV_3 \quad (3)$$

Điều này cho thấy so với ban đầu, sau khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và hoàn thành thì tổng tài sản và tổng nguồn vốn cùng tăng lên một lượng giá trị, tuy nhiên tổng tài sản vẫn cân bằng với tổng nguồn vốn, cho nên tính cân đối vẫn còn tồn tại nhưng ở mức cao hơn.

** Trường hợp nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đang xét thuộc quan hệ đối ứng loại IV(Tài sản giảm đồng thời Nguồn vốn giảm với cùng một lượng giá trị)*

Trong trường hợp này, khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh sẽ làm cho tài sản giảm xuống một lượng giá trị bằng " t " đồng thời nguồn vốn cũng giảm xuống một lượng giá trị bằng " t ". Sau khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính hoàn thành, ta có:

$$\text{Tổng giá trị tài sản:} \quad TS_4 = TS_0 - t$$

$$\text{Tổng nguồn vốn:} \quad NV_4 = NV_0 - t$$

$$\text{Kết hợp với biểu thức (**) suy ra:} \quad TS_4 = NV_4 \quad (4)$$

Vậy so với ban đầu, sau khi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và hoàn thành thì tổng tài sản và tổng nguồn vốn cùng giảm xuống một lượng giá trị, tuy nhiên tổng tài sản vẫn cân bằng với tổng nguồn vốn, cho nên tính cân đối vẫn còn tồn tại nhưng ở mức thấp hơn.

Kết luận: "Trên Bảng cân đối kế toán luôn luôn có sự cân đối giữa Tài sản và Nguồn vốn".

6.2.1.3 Mối liên hệ giữa bảng cân đối kế toán với tài khoản kế toán

Giữa bảng cân đối kế toán và các tài khoản kế toán có mối liên hệ mật thiết với nhau. Bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán cùng được sử dụng để phản ánh tài sản và nguồn vốn. Trong đó:

- Bảng cân đối kế toán phản ánh một cách tổng quát, toàn diện ở trạng thái tĩnh tại thời điểm lập bảng.

- Tài khoản kế toán phản ánh tài sản và nguồn vốn theo từng loại ở các trạng thái tĩnh thông qua số dư của tài khoản và trạng thái vận động thông qua số phát sinh của tài khoản. Do vậy số liệu phản ánh trên bảng cân đối kế toán và trên các tài khoản kế toán luôn bổ sung cho nhau, cung cấp thông tin cho công tác quản lý tổng quát, toàn diện, thường xuyên và liên tục đối với toàn bộ hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị.

Ngoài ra, bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán còn có mối quan hệ chặt chẽ trong chu trình kế toán, cụ thể như sau:

- Đầu kỳ, căn cứ vào số liệu của bảng cân đối kế toán để mở sổ, ghi số dư đầu kỳ vào sổ kế toán (tài khoản kế toán).

- Trong kỳ, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được ghi trực tiếp vào sổ kế toán (tài khoản kế toán)

- Cuối kỳ, số dư rút ra trên sổ kế toán (tài khoản kế toán) làm căn cứ để lập bảng cân đối kế toán.

6.2.2 Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

6.2.2.1 Nội dung và kết cấu của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

a. Khái niệm

Báo cáo kết quả kinh doanh là báo cáo tài chính tổng hợp, phản ánh tổng quát tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp; tình hình thực hiện nghĩa vụ với Nhà nước về thuế và các khoản phải nộp khác trong một thời kỳ nhất định (gọi tắt là kỳ báo cáo).

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là nguồn cung cấp thông tin tài chính cần thiết đối với bản thân doanh nghiệp, các cơ quan chức năng và các đối tượng khác có liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp. Nó là căn cứ quan trọng để đánh giá và phân tích tình hình, kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

b. Nội dung và kết cấu

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh gồm ba phần:

Phần I - Lãi, lỗ:

Phản ánh tình hình và kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, bao gồm lợi nhuận hoạt động kinh doanh và lợi nhuận khác. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cung cấp các chỉ tiêu:

- Đối với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp gồm các chỉ tiêu: doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, các khoản giảm trừ doanh thu, doanh thu thuần về bán hàng và dịch vụ, giá vốn hàng bán, lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ, doanh thu hoạt động tài chính, chi phí tài chính, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh.

- Đối với các phát sinh liên quan đến lợi nhuận ngoài hoạt động kinh doanh, gồm các chỉ tiêu: thu nhập khác, chi phí khác và lợi nhuận khác.

Phần II - Tình hình thực hiện nghĩa vụ với Nhà nước

Phản ánh tình hình thực hiện các khoản Thuế, phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác. Bao gồm các chỉ tiêu:

- Số còn phải nộp đầu kỳ báo cáo
- Số phải nộp phát sinh trong kỳ báo cáo
- Số đã nộp trong kỳ báo cáo
- Số phải nộp lũy kế từ đầu năm đến cuối kỳ báo cáo
- Số đã nộp lũy kế từ đầu năm đến cuối kỳ báo cáo
- Số còn phải nộp đến cuối kỳ báo cáo.

Phần III - Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ, thuế giá trị gia tăng được hoàn lại, thuế giá trị gia tăng được giảm và thuế giá trị gia tăng hàng bán nội địa

Bao gồm các chỉ tiêu :

- Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ, đã khấu trừ và còn được khấu trừ cuối kỳ báo cáo.

- Thuế giá trị gia tăng được hoàn lại, đã hoàn lại và còn được hoàn lại cuối kỳ báo cáo.

- Thuế giá trị gia tăng được giảm, đã giảm và còn được giảm cuối kỳ báo cáo.
- Thuế giá trị gia tăng hàng bán nội địa còn phải nộp đầu kỳ, thuế giá trị gia tăng đầu ra phát sinh, thuế giá trị gia tăng hàng bán nội địa đã nộp và còn phải nộp cuối kỳ báo cáo.

(Xem mẫu báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh ở cuối chương)

6.2.2.2 Phân tích tính cân đối của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Tính cân đối của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dựa trên mối quan hệ cân đối giữa tổng đầu ra và tổng đầu vào, biểu hiện như sau:

Lợi nhuận = Doanh thu (Thu nhập) - chi phí

Công thức này được triển khai qua các bước sau:

- . Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (1)
- . Các khoản giảm trừ doanh thu (2)
- Gồm: chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu, thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp
- . Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ : (1) - (2) = (3)
- . Giá vốn hàng bán (4)
- . Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ : (3) - (4) = (5)
- . Doanh thu hoạt động tài chính (6)
- . Chi phí tài chính (7)
- . Chi phí bán hàng (8)
- . Chi phí quản lý doanh nghiệp (9)
- . Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh: (5) + [(6) - (7)] - [(8) + (9)] = (10)
- . Thu nhập khác (11)
- . Chi phí khác (12)
- . Lợi nhuận khác : (11) - (12) = (13)
- . Tổng lợi nhuận trước thuế : (10) + (13) = (14)
- . Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp (15)
- . Tổng lợi nhuận sau thuế = (14) - (15) = (16)

Trên đây là những biểu hiện cơ bản của Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, từ những biểu hiện cân đối tổng hợp đó có thể suy rộng ra thành các dạng cân đối khác trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

MẪU " BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN "

BỘ, TỔNG CÔNG TY:

Mẫu số B01-DN

Đơn vị ...

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

tại ngày ... tháng ... năm ...

Đơn vị tính ...

TÀI SẢN	Mã số	Số đầu năm	Số cuối kỳ
1	2	3	4
A. TÀI SẢN LƯU ĐỘNG VÀ ĐẦU TƯ NGẮN HẠN	100		
(100 = 110 + 120 + 130 + 140 + 150 + 160)			
<i>I. Tiền</i>	110		
1. Tiền mặt tại quỹ (gồm cả ngân phiếu)	111		
2. Tiền gửi ngân hàng	112		
3. Tiền đang chuyển	113		
<i>II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn</i>	120		
1. Đầu tư chứng khoán ngắn hạn	121		
2. Đầu tư ngắn hạn khác	128		
3. Dự phòng giảm giá đầu tư ngắn hạn (*)	129		
<i>III. Các khoản phải thu</i>	130		
1. Phải thu của khách hàng	131		
2. Trả trước cho người bán	132		
3. Thuế giá trị gia tăng được khấu trừ	133		
4. Phải thu nội bộ	134		
- Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	135		
- Phải thu nội bộ khác	136		
5. Các khoản phải thu khác	138		
6. Dự phòng các khoản phải thu khó đòi (*)	139		
<i>IV. Hàng tồn kho</i>	140		
1. Hàng mua đang đi đường	141		
2. Nguyên liệu, vật liệu tồn kho	142		
3. Công cụ, dụng cụ trong kho	143		
4. Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang	144		
5. Thành phẩm tồn kho	145		
6. Hàng hoá tồn kho	146		
7. Hàng gửi đi bán	147		
8. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho(*)	149		
<i>V. Tài sản lưu động khác</i>	150		
1. Tạm ứng	151		
2. Chi phí trả trước	152		
3. Chi phí chờ kết chuyển	153		
4. Tài sản thiếu chờ xử lý	154		
5. Các khoản cầm cố, ký cược, ký quỹ ngắn hạn	155		
<i>VI. Chi sự nghiệp</i>	160		
1. Chi sự nghiệp năm trước	161		
2. Chi sự nghiệp năm nay	162		

B. TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ ĐẦU TƯ DÀI HẠN (200 = 210 + 220 + 230 + 240 + 241)	200		
I. Tài sản cố định	210		
1. Tài sản cố định hữu hình	211		
- Nguyên giá	212		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	213		
2. Tài sản cố định thuê tài chính	214		
- Nguyên giá	215		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	216		
3. Tài sản cố định vô hình	217		
- Nguyên giá	218		
- Giá trị hao mòn lũy kế (*)	219		
II. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn	220		
1. Đầu tư chứng khoán dài hạn	221		
2. Góp vốn liên doanh	222		
3. Đầu tư dài hạn khác	228		
4. Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn (*)	229		
III. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	230		
IV. Các khoản ký quỹ, ký cược dài hạn	240		
V. Chi phí trả trước dài hạn	241		
TỔNG CỘNG: TÀI SẢN (250 = 100 + 200)	250		
NGUỒN VỐN	Mã số	Số đầu năm	Số cuối kỳ
A. NỢ PHẢI TRẢ (300 = 310 + 320 + 330)	300		
I. Nợ ngắn hạn	310		
1. Vay ngắn hạn	311		
2. Nợ dài hạn đến hạn trả	312		
3. Phải trả cho người bán	313		
4. Người mua trả tiền trước	314		
5. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	315		
6. Phải trả công nhân viên	316		
7. Phải trả cho các đơn vị nội bộ	317		
8. Các khoản phải trả, phải nộp khác	318		
II. Nợ dài hạn	320		
1. Vay dài hạn	321		
2. Nợ dài hạn khác	322		
III. Nợ khác	330		
1. Chi phí phải trả	331		
2. Tài sản thừa chờ xử lý	332		
3. Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	333		
B. NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU (400 = 410 + 420)	400		
I. Nguồn vốn, quỹ	410		
1. Nguồn vốn kinh doanh	411		
2. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	412		

3. Chênh lệch tỷ giá	413		
4. Quỹ đầu tư phát triển	414		
5. Quỹ dự phòng tài chính	415		
6. Lợi nhuận chưa phân phối	416		
7. Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản	417		
II. Nguồn kinh phí, quỹ khác	420		
1. Quỹ dự phòng về trợ cấp mất việc làm	421		
2. Quỹ khen thưởng và phúc lợi	422		
3. Quỹ quản lý cấp trên	423		
4. Nguồn kinh phí sự nghiệp	424		
- Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước	425		
- Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay	426		
5. Nguồn kinh phí đã hình thành tài sản cố định	427		
TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN (430 = 300 + 400)	430		

Ghi chú: Số liệu trong các chỉ tiêu có dấu () được ghi bằng số âm (ghi bằng mực đỏ hoặc ghi trong ngoặc đơn)*

CÁC CHỈ TIÊU NGOÀI BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Chỉ tiêu	Số đầu năm	Số cuối kỳ
1. Tài sản thuê ngoài		
2. Vật tư, hàng hoá nhận giữ hộ, nhận gia công		
3. Hàng hoá nhận bán hộ, nhận ký gửi		
4. Nợ khó đòi đã xử lý		
5. Ngoại tệ các loại		
6. Hạn mức kinh phí còn lại		
7. Nguồn vốn khấu hao cơ bản hiện có		

Lập, ngày ... tháng ... năm ...

Người lập biểu

(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

Giám đốc

(Ký, họ tên, đóng dấu)

BỘ, TỔNG CÔNG TY...
ĐƠN VỊ ...

MẪU SỐ B02 - DN
Ban hành theo QĐ số 167/2000/QĐ-
BTC ngày 25/10/2000 và sửa đổi bổ
sung theo TT số 89/2002/TT-BTC
ngày 09/10/2002 của Bộ Tài chính

KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH
Quý. ... Năm ...

PHẦN I - LÃI, LỖ

Đơn vị tính ...

CHỈ TIÊU	Mã số	Kỳ này	Kỳ trước	Luỹ kế từ đầu năm
1	2	3	4	5
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01			
Các khoản làm giảm trừ (03 = 05 + 06 + 07)	03			
+ Chiết khấu thương mại	04			
+ Giảm giá hàng bán	05			
+ Hàng bán bị trả lại	06			
+ Thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế XNK , thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp phải nộp	07			
1. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 03)	10			
2. Giá vốn hàng bán	11			
3. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			
4. Doanh thu hoạt động tài chính	21			
5. Chi phí tài chính	22			
- Trong đó : Lãi vay phải trả	23			
6. Chi phí bán hàng	24			
7. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25			
8. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh [30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25)]	30			
9. Thu nhập khác	31			
10. Chi phí khác	32			
11. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40			
12. Tổng lợi nhuận trước thuế (50 = 30 + 40)	50			
14. Thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp	51			
15. Lợi nhuận sau thuế (60 = 50 - 51)	60			

PHẦN II-TÌNH HÌNH THỰC HIỆN NGHĨA VỤ VỚI NHÀ NƯỚC

CHỈ TIÊU	Mã số	Số còn phải nộp đầu kỳ	Số phát sinh trong kỳ		Luỹ kế từ đầu năm		Số còn phải nộp cuối kỳ
			Số phải nộp	Số đã nộp	Số phải nộp	Số đã nộp	
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Thuế (10 = 11 + 12 + 13 + 14 + 15 + 16 + 17 + 18 + 19 +20)	10						
1. Thuế giá trị gia tăng hàng bán nội địa	11						
2. Thuế giá trị gia tăng hàng nhập khẩu	12						
3. Thuế tiêu thụ đặc biệt	13						
4. Thuế Xuất, Nhập khẩu	14						
5. Thuế thu nhập doanh nghiệp	15						
6. Thu trên vốn	16						
7. Thuế tài nguyên	17						
8. Thuế Nhà đất	18						
9. Tiền thuê đất	19						
10. Các loại thuế khác	20						
II. Các khoản phải nộp khác (30 = 31 + 32 + 33)	30						
1. Các khoản phụ thu	31						
2. Các khoản phí, lệ phí	32						
3. Các khoản khác	33						
TỔNG CỘNG (40 = 10 + 30)	40						

PHẦN III-THUẾ GTGT ĐƯỢC KHẤU TRỪ, THUẾ GTGT ĐƯỢC HOÀN LẠI, THUẾ GTGT ĐƯỢC GIẢM, THUẾ GTGT HÀNG BÁN NỘI ĐỊA.

Đơn vị tính ...

CHỈ TIÊU	Mã số	Số tiền	
		Kỳ này	Luỹ kế từ đầu năm
I. Thuế GTGT được khấu trừ			
1. Số thuế GTGT được khấu trừ, còn được hoàn lại đầu kỳ	10		x
2. Số thuế GTGT được khấu trừ phát sinh	11		
3. Số thuế GTGT đã khấu trừ, đã hoàn lại, thuế GTGT hàng mua bị trả lại và không được khấu trừ. (12 = 13 + 14 + 15 + 16)	12		

Trong đó:			
a/ Số thuế GTGT đã khấu trừ	13		
b/ Số thuế GTGT đã hoàn lại	14		
c/ Số thuế GTGT hàng mua trả lại, giảm giá hàng mua	15		
d/ Số thuế GTGT không được khấu trừ	16		
4. Số thuế GTGT còn được khấu trừ, còn được hoàn lại cuối kỳ ($17 = 10 + 11 - 12$)	17		x
II. Thuế GTGT được hoàn lại			
1. Số thuế GTGT còn được hoàn lại đầu kỳ	20		x
2. Số thuế GTGT được hoàn lại phát sinh	21		
3. Số thuế GTGT đã hoàn lại	22		
4. Số thuế GTGT còn được hoàn lại cuối kỳ ($23 = 20 + 21 - 22$)	23		x
III. Thuế GTGT được giảm			
1. Số thuế GTGT còn được giảm đầu kỳ	30		x
2. Số thuế GTGT được giảm phát sinh	31		
3. Số thuế GTGT đã được giảm	32		
4. Số thuế GTGT còn được giảm cuối kỳ ($33 = 30 + 31 - 32$)	33		x
IV. Thuế GTGT hàng bán nội địa			
1. Thuế GTGT hàng bán nội địa còn phải nộp đầu kỳ	40		x
2. Thuế GTGT đầu ra phát sinh	41		
3. Thuế GTGT đầu vào đã khấu trừ	42		
4. Thuế GTGT hàng bán bị trả lại, bị giảm giá	43		
5. Thuế GTGT được giảm trừ vào số thuế phải nộp	44		
6. Thuế GTGT hàng bán nội địa đã nộp vào ngân sách Nhà nước	45		
7. Thuế GTGT hàng bán nội địa còn phải nộp cuối kỳ ($46 = 40 + 41 - 42 - 43 - 44 - 45$)	46		x

Ghi chú: Các chỉ tiêu có dấu (x) không có số liệu

Lập, ngày... tháng ... năm...

Người lập biểu
(Ký, họ tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ tên)

Giám đốc
(Ký, họ tên)

CHƯƠNG 7

BỘ MÁY KẾ TOÁN VÀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN

7.1 ĐƠN VỊ KẾ TOÁN VÀ KHỐI LƯỢNG CÔNG TÁC KẾ TOÁN

7.1.1 Đơn vị kế toán

Phối hợp khoản 5 của điều 4 với khoản 1 của điều 2 Luật kế toán có thể định nghĩa về đơn vị kế toán như sau:

Đơn vị kế toán là các đối tượng áp dụng Luật Kế toán có lập báo cáo tài chính, bao gồm:

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

Từ định nghĩa trên, có thể thấy rằng đơn vị kế toán trước hết phải là một tổ chức hoạt động và quản lý hoạt động trên các lĩnh vực. Vì có sự hoạt động và quản lý hoạt động cho nên các tổ chức này luôn phải dùng đến một công cụ là kế toán để phục vụ cho việc quản lý đó.

Nếu xét trên góc độ chức năng của kế toán, thì đơn vị kế toán phải là đơn vị thực hiện đầy đủ các giai đoạn của quy trình hạch toán kế toán, gồm: lập hoặc tiếp nhận chứng từ; ghi sổ kế toán; xử lý số liệu và lập hệ thống báo cáo kế toán. Một đơn vị kế toán với chức năng hoạt động như vậy cần phải tổ chức bộ máy kế toán riêng có chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn nhất định và bộ sổ kế toán riêng tương ứng.

Đơn vị kế toán phải là đơn vị độc lập có tư cách pháp nhân đầy đủ hoặc là một đơn vị trực thuộc trong hệ thống phân cấp quản lý.

7.1.2 Khối lượng công tác kế toán

Khối lượng công tác kế toán là cơ sở để xây dựng bộ máy kế toán. Khối lượng công tác kế toán phụ thuộc vào quy mô, tính chất hoạt động của đơn vị đồng thời cũng phụ thuộc vào yêu cầu của công tác quản lý và mục đích cung cấp thông tin.

Khối lượng công tác kế toán là bao hàm các giai đoạn, các công việc nghiệp vụ mà cán bộ kế toán phải thực hiện theo quy định của các cấp quản lý vì mục đích thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán.

Nếu xét theo giai đoạn của quá trình hạch toán kế toán, thì khối lượng công tác kế toán bao gồm các công việc thực hiện ở từng giai đoạn: giai đoạn hạch toán ban đầu trên chứng từ; giai đoạn phân loại sắp xếp thông tin trên các chứng từ kế toán đã lập đưa vào sổ kế toán; giai đoạn xử lý chọn lọc số liệu và tiến hành lập báo cáo kế toán... Trên góc độ này, khối lượng công tác kế toán phụ thuộc vào quy mô nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh ở từng loại hình hoạt động.

Nếu xét theo mức độ phản ánh, khối lượng công tác kế toán bao gồm khối lượng công tác kế toán tổng hợp và khối lượng công tác kế toán chi tiết cho một số đối tượng cần chi tiết. Vậy ở góc độ này khối lượng công tác kế toán phụ thuộc vào yêu cầu quản lý và cách tổ chức công tác kế toán ở đơn vị.

Nếu xét theo mục đích của việc cung cấp thông tin, thì khối lượng công tác kế toán bao gồm công tác kế toán tài chính và công tác kế toán quản trị. Trong trường hợp này khối lượng công tác kế toán phụ thuộc vào mối quan hệ của đơn vị kế toán với các chủ thể quản lý và các chủ thể liên quan khác.

Nếu xét theo từng nội dung cụ thể, khối lượng công tác kế toán được chia thành các phần hành kế toán. Mỗi phần hành kế toán là sự cụ thể hóa nội dung công tác kế toán gắn với đặc trưng của từng đối tượng kế toán. Nó thể hiện công việc kế toán gắn với một đối tượng kế toán nhất định.

Phần hành kế toán trong các đơn vị kế toán khác nhau sẽ có sự khác nhau nhất định, chúng phụ thuộc vào lĩnh vực hoạt động, quy mô và chức năng hoạt động của đơn vị. Trong doanh nghiệp, phần hành kế toán thường bao gồm:

- Kế toán tài sản cố định ,
- Kế toán vật tư - sản phẩm - hàng hóa ,
- Kế toán tiền lương, BHXH & BHYT,
- Kế toán tiền gửi ngân hàng ,
- Kế toán vốn và các quỹ chuyên dùng
- Kế toán tổng hợp.
- Kế toán bán hàng,
- Kế toán quỹ tiền mặt ,
- Kế toán thanh toán (công nợ),
- Kế toán xây dựng cơ bản,
- Kế toán chi phí và giá thành,

Mỗi doanh nghiệp thuộc các loại hình khác nhau trên nhiều lĩnh vực khác nhau sẽ có một số phần hành kế toán chủ yếu khác nhau trong các phần hành kể trên.

7.2 TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN

7.2.1 Khái niệm

Việc thực hiện chức năng nhiệm vụ kế toán trong đơn vị kế toán sẽ do bộ máy kế toán đảm nhận. Do vậy các đơn vị kế toán nhất thiết phải tổ chức bộ máy kế toán trên cơ sở khối lượng công tác kế toán xác định và yêu cầu về cung cấp thông tin.

Bộ máy kế toán là tập hợp các cán bộ nhân viên kế toán đảm nhận việc thực hiện khối lượng công tác kế toán theo phần hành kế toán đã phân công với chức năng thông tin và kiểm tra hoạt động của đơn vị. Để tổ chức bộ máy kế toán cần phải căn cứ vào:

- Khối lượng công tác kế toán và các phần hành kế toán đã xác định trên cơ sở quy mô của doanh nghiệp;
- Nhu cầu cung cấp thông tin của các cấp quản lý;
- Đặc điểm về tổ chức sản xuất, quản lý;
- Điều kiện về cơ sở vật chất kỹ thuật phục vụ cho công tác kế toán.

7.2.2 Nội dung

Có thể hình dung nội dung tổ chức bộ máy kế toán gồm:

- Xác định số lượng cán bộ kế toán viên với đầy đủ yêu cầu về trình độ nghề nghiệp;
- Bố trí và phân kế toán viên thực hiện tương ứng với các phần hành kế toán đã xác định;
- Xác lập mối quan hệ giữa các bộ phận, các phần hành kế toán với nhau cũng như giữa các phần hành kế toán với các phòng ban quản lý liên quan ...

Khi phân công lao động kế toán trong bộ máy còn cần phải tôn trọng các nguyên tắc có tính luật định như: nguyên tắc bất vị thân, bất kiêm nhiệm; chuyên môn hoá và hợp tác hoá lao động; tiết kiệm và hiệu quả ...

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.

Theo quy định của Luật kế toán, mỗi nhân viên kế toán đều phải đảm bảo tiêu chuẩn và có đầy đủ quyền hạn, trách nhiệm của người làm kế toán như sau:

- Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật; có trình độ chuyên môn, nghiệp vụ về kế toán
- Có quyền độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ kế toán.
- Có trách nhiệm tuân thủ các quy định của pháp luật về kế toán, thực hiện các công việc được phân công và chịu trách nhiệm về chuyên môn, nghiệp vụ của mình.

- Khi thay đổi người làm kế toán, người làm kế toán cũ phải có trách nhiệm bàn giao công việc kế toán và tài liệu kế toán cho người làm kế toán mới. Người làm kế toán cũ phải chịu trách nhiệm về công việc kế toán trong thời gian mình làm kế toán.

Các kế toán phân hành được chuyên môn hoá sâu theo từng phân hành hoặc có thể kiêm nhiệm một số phân hành theo nguyên tắc chung của tổ chức 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 ghi chép, phản ánh tổng hợp đối tượng kế toán. 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.

Kế toán tổng hợp là một loại lao động kế toán mà chức năng và nhiệm vụ cơ bản của nó là: thực hiện công tác kế toán cuối kỳ, thu thập, tổng hợp và xử lý thông tin, kết xuất số liệu để hoàn thành các báo cáo tài chính theo quy định và yêu cầu của các cấp quản lý.

*** 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, có khả năng tổ chức công tác kế toán trong đơn vị kế toán độc lập. Ở nước ta, các quy định về quyền hạn và trách nhiệm cũng như vị trí của kế toán trưởng trong bộ máy kế toán của các đơn vị kế toán được cụ thể hóa trên Luật kế toán được Quốc hội nước Cộng hòa Xã hội Chủ nghĩa Việt Nam thông qua ngày 17/06/2003, có thể khái lược một số nội dung như sau:

- Kế toán trưởng có nhiệm vụ tổ chức thực hiện công tác kế toán trong đơn vị kế toán theo quy định về nhiệm vụ của kế toán

- Kế toán trưởng của các cơ quan nhà nước, đơn vị sự nghiệp, tổ chức có sử dụng hoặc không sử dụng kinh phí ngân sách của nhà nước và các doanh nghiệp nhà nước 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 có quyền: phổ biến chủ trương và chỉ đạo thực hiện các chủ trương về chuyên môn; ký duyệt các tài liệu kế toán, có quyền từ chối không ký duyệt các tài liệu, các vấn đề liên quan đến tài chính doanh nghiệp không phù hợp với chế độ quy định, có quyền yêu cầu các bộ phận chức năng khác trong bộ máy quản lý ở đơn vị cùng phối hợp thực hiện những công việc chuyên môn có liên quan tới các bộ phận chức năng đó.

7.2.3 Các phương thức tổ chức bộ máy kế toán

Quan hệ giữa kế toán trưởng với các phân hành kế toán trong bộ máy kế toán có thể tổ chức theo một trong ba phương thức (kiểu) sau:

7.2.3.1 Bộ máy kế toán tổ chức theo kiểu trực tuyến

Theo kiểu trực tuyến, kế toán trưởng trực tiếp điều hành các kế toán viên 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, phương thức điều hành gọn nhẹ. Kiểu tổ chức bộ máy kế toán trực tuyến thường áp dụng trong trường hợp hoạt động kế toán tập trung và hoạt động sản xuất kinh doanh quy mô nhỏ.

7.2.3.2 Bộ máy kế toán tổ chức theo kiểu trực tuyến tham mưu

Theo kiểu trực tuyến tham mưu, bộ máy kế toán được hình thành vừa có tính trực tuyến tương tự như phương thức trực tiếp, đồng thời vừa có tính tham mưu giữa kế toán trưởng với các bộ phận kế toán.

Mối liên hệ tham mưu trong chỉ đạo của kế toán trưởng thường áp dụng đối với các bộ phận đảm nhận các mảng công việc chuyên sâu phức tạp. Còn đối với các bộ phận thực hiện các công việc khác không chuyên sâu, kế toán trưởng thực hiện chỉ đạo trực tiếp.

7.2.3.3 Bộ máy kế toán tổ chức theo kiểu chức năng

Bộ máy kế toán tổ chức theo kiểu chức năng được chia thành nhiều bộ phận độc lập đảm nhận những chức năng hoạt động riêng lẻ, 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. Mối liên hệ chỉ đạo từ kế toán trưởng đến các bộ phận trong phương thức tổ chức này giảm nhẹ hơn so với các phương thức khác. Kiểu tổ chức bộ máy kế toán này thường áp dụng khi quy mô bộ máy kế toán lớn, nhiều thành viên.

7.3. MÔ HÌNH TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN

7.3.1 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. Theo mô hình này, mỗi 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 kế toán và các phân hành kế toán.

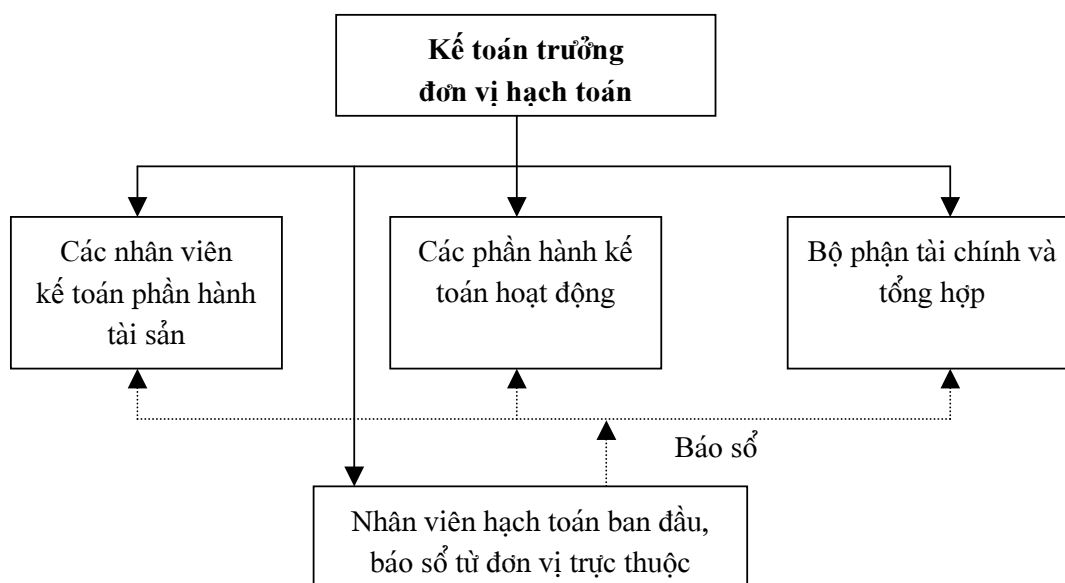
Phòng kế toán trung tâm của đơn vị phải thực hiện toàn bộ công tác kế toán từ thu nhận, ghi sổ và xử lý thông tin trên hệ thống báo cáo phân tích - tổng hợp của đơn vị.

Trường hợp đơn vị kế toán có các đơn vị trực thuộc thì các đơn vị trực thuộc trong mô hình kế toán tập trung không được mở bộ sổ kế toán riêng và không được hình thành bộ máy kế toán riêng. Toàn bộ công việc ghi sổ, lập báo cáo kế toán đều thực hiện ở phòng kế toán trung tâm; các đơn vị trực thuộc chỉ thực hiện hạch toán ban đầu theo chế độ báo sổ.

Mô hình kế toán tập trung thường tồn tại trong các đơn vị thống nhất có tư cách pháp nhân đầy đủ hoặc trong các doanh nghiệp tuy có tổ chức các đơn vị thành viên

nhưng trực thuộc hoàn toàn, không có sự phân tán quyền lực quản lý hoạt động kinh doanh cũng như hoạt động tài chính.

Mô hình kế toán tập trung được biểu diễn theo sơ đồ sau:



7.3.2 Mô hình tổ chức bộ máy kế toán phân tán

Theo mô hình phân tán, bộ máy kế toán được phân cấp thành : kế toán trung tâm và kế toán đơn vị trực thuộc. Kế toán trung tâm và kế toán đơn vị trực thuộc đều có riêng bộ sổ kế toán và bộ máy nhân sự tương ứng để thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình theo phân công, phân cấp kế toán.

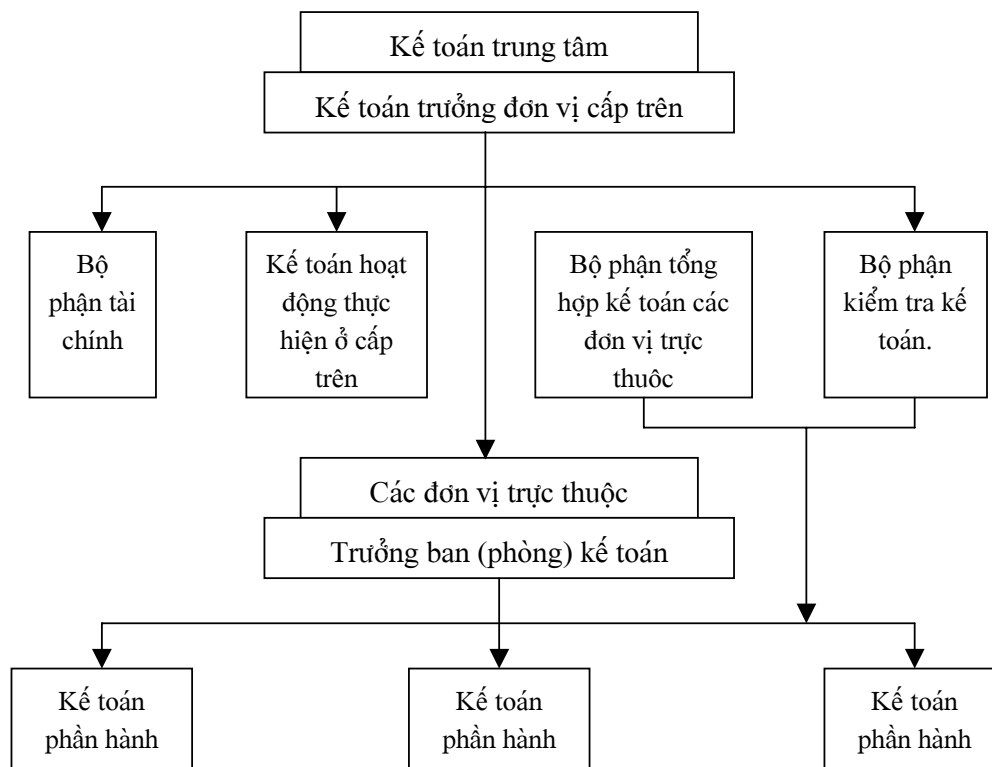
Trong trường hợp này, công việc kế toán ở toàn đơn vị được phân công, phân cấp như sau:

- + Kế toán trung tâm có nhiệm vụ:
 - Thực hiện các phần hành công việc kế toán phát sinh ở đơn vị chính
 - Đảm nhận công tác tài chính, công tác thống kê trong toàn đơn vị
 - Hướng dẫn và kiểm tra công tác kế toán ở các đơn vị trực thuộc
 - Tổng hợp số liệu báo cáo của cơ sở, lập báo cáo kế toán tổng hợp và báo cáo tài chính cho toàn đơn vị
- + Ở các đơn vị kế toán cơ sở trực thuộc thực hiện toàn bộ công tác kế toán, thống kê, tài chính phát sinh ở đơn vị mình để lập các báo cáo kế toán, thống kê định kỳ gửi về Kế toán trung tâm.

Giữa các đơn vị cơ sở quan hệ với nhau theo nguyên tắc hạch toán kinh tế nội bộ; quan hệ giữa các đơn vị cơ sở trực thuộc với cấp trên theo phân cấp được xác định

trong toàn đơn vị. Trong đó, đơn vị trực thuộc thường được giao quyền quản lý vốn kinh doanh, được hình thành bộ máy quản lý như một tổ chức kinh doanh thực thụ.

Mô hình kế toán phân tán được biểu diễn theo sơ đồ sau:



Mô hình phân tán được lựa chọn trong điều kiện:

- Quy mô kinh doanh lớn, địa bàn kinh doanh rộng, phân tán;
- Cơ cấu kinh doanh phức tạp bao gồm nhiều loại hình kinh doanh, nhiều ngành nghề kinh doanh;
- Bao gồm nhiều đơn vị cơ sở cấu thành cùng phụ thuộc pháp nhân kinh tế.

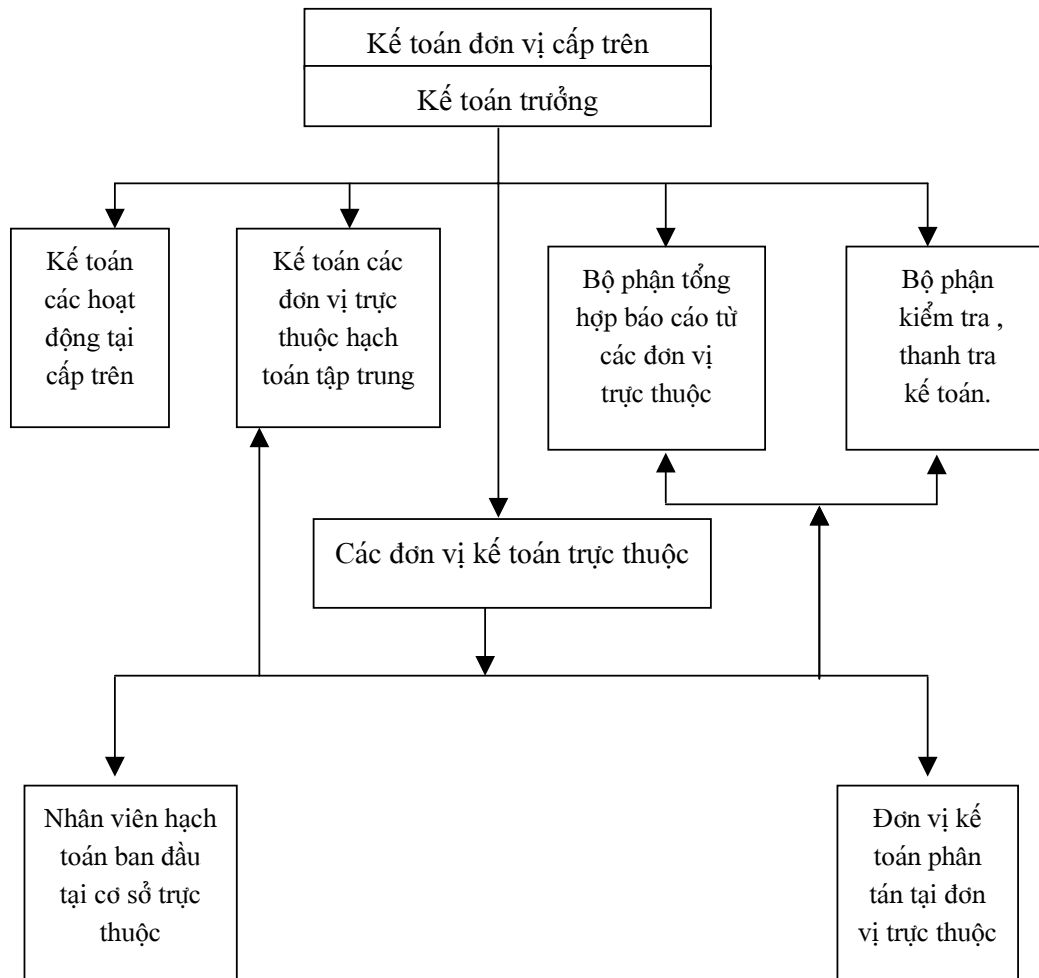
7.3.3 Mô hình tổ chức bộ máy kế toán hỗn hợp

Trong thực tế, các doanh nghiệp có qui mô và cơ cấu tổ chức sản xuất kinh doanh rất đa dạng. Vì vậy, bộ máy kế toán của các doanh nghiệp không phải chỉ thuần túy được tổ chức theo mô hình tập trung hay phân tán mà thường có sự kết hợp giữa mô hình tập trung với mô hình phân tán với những mức độ kết hợp khác nhau tùy theo điều kiện của mỗi đơn vị. Mô hình này gọi là mô hình tổ chức bộ máy kế toán hỗn hợp - tức là vừa tập trung, vừa phân tán.

Với mô hình tổ chức bộ máy kế toán hỗn hợp này, tùy thuộc vào mức độ phân cấp quản lý và đặc điểm hoạt động của mỗi đơn vị thành viên mà có thể tổ chức riêng

kế toán phân tán cho một số đơn vị, còn một số đơn vị khác không được tổ chức kế toán riêng thì tổ chức kế toán tập trung. Hoặc trong các đơn vị thành viên được tổ chức thực hiện một số phần hành kế toán như: hạch toán ban đầu, hạch toán chi tiết hoặc cao hơn có thể hạch toán tổng hợp và lập các bảng tổng hợp cân đối. Còn ở phòng kế toán trung tâm, thực hiện các công việc còn lại và lập các báo cáo tổng hợp toàn đơn vị.

Mô hình kế toán hỗn hợp được biểu diễn theo sơ đồ sau:



TÀI LIỆU THAM KHẢO

?

A. Giáo trình và sách tham khảo

I. Phần tiếng Việt

1. TS. Nguyễn Thị Đông (chủ biên)

Giáo trình lý thuyết hạch toán kế toán - Khoa kế toán Trường đại học Kinh tế quốc dân. *Nhà xuất bản Giáo dục, Hà Nội 2001*

2. GVC. Phạm Huyền

Hướng dẫn thực hành Kế toán doanh nghiệp (phần đại cương). *Nhà xuất bản Thống kê, Thành phố Hồ Chí Minh 1999*

3. TS. Võ Văn Nhị

Kế toán đại cương - Khoa Kế toán Trường đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh. *Nhà xuất bản Thống kê, Thành phố Hồ Chí Minh 2001*

4. TS. Ngô Hà Tấn (chủ biên):

Giáo trình lý thuyết hạch toán kế toán - Khoa kế toán Trường đại học Kinh tế & Quản trị kinh doanh. *Nhà xuất bản Giáo dục, Đà Nẵng 2001*

II. Phần tiếng nước ngoài

5. Walter B. Meigs & Robert F. Meigs

Accounting - The basis for business decisions. *Mc Graw Hill book Company, 1989*

6. Robert M. Swanson, Kenton E. Ross & Robert D. Hanson

Century 21 Accounting - *New York*

7. Belverd E. Neddles Jr., Henry R. Anderson, James C. Caldwell

Principles of Accounting. *Houghton Mifflin Company, New Jersey 1989*

B. Các văn bản pháp lý

8. Các chuẩn mực kế toán Việt Nam và các thông tư hướng dẫn thực hành kế toán các chuẩn mực kế toán.

9. Hệ thống kế toán doanh nghiệp - Bộ Tài chính - 2001 và Thông tư 89/TT-BTC về sửa đổi bổ sung hệ thống kế toán doanh nghiệp theo các chuẩn mực kế toán Việt Nam do Bộ Tài chính ban hành ngày 09/10/2002.

10. Luật kế toán được Quốc hội thông qua ngày 17/06/2003.

11. Các tạp chí kế toán và kiểm toán.

MỤC LỤC

Lời nói đầu	Trang 1
CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU VỀ KẾ TOÁN	2
1.1 Sự hình thành và phát triển của hạch toán kế toán	-
1.1.1 Hạch toán - ý nghĩa và vai trò của nó trong nền kinh tế	-
1.1.2 Sự ra đời và phát triển của hạch toán kế toán	-
1.1.3 Phân biệt hạch toán kế toán trong các loại hạch toán	5
1.1.3.1 Hạch toán nghiệp vụ kỹ thuật	-
1.1.3.2 Hạch toán thống kê (gọi tắt là thống kê)	-
1.1.3.3 Hạch toán kế toán (gọi tắt là Kế toán)	6
1.2 Mục đích sử dụng kế toán đối với các đối tượng	-
1.3 Chức năng, nhiệm vụ của hạch toán kế toán	7
1.3.1 Định nghĩa về hạch toán kế toán	-
1.3.2 Chức năng của hạch toán kế toán	8
1.3.3 Nhiệm vụ của hạch toán kế toán	-
1.4 Yêu cầu đối với hạch toán kế toán và một số nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận	9
1.4.1 Yêu cầu đối với hạch toán kế toán	-
1.4.2 Một số nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận	11
1.5 Đối tượng của hạch toán kế toán	15
1.5.1 Tài sản :	16
1.5.2 Nguồn hình thành nên tài sản (nguồn vốn)	17
1.5.3 Sự vận động của tài sản và nguồn vốn	18
1.5.4 Mối liên hệ giữa các đối tượng tài sản và nguồn vốn	-
CHƯƠNG 2: PHƯƠNG PHÁP CHỨNG TỪ KẾ TOÁN	20
2.1 Nội dung, ý nghĩa của phương pháp chứng từ kế toán	-
2.1.1 Nội dung phương pháp chứng từ	-
2.1.2 Ý nghĩa của phương pháp chứng từ	21
2.2 Chứng từ kế toán và các yếu tố cơ bản của chứng từ kế toán	22
2.2.1 Chứng từ kế toán là gì (?)	-
2.2.2 Phân loại chứng từ kế toán	23
2.2.3 Nội dung và các yếu tố cơ bản của chứng từ kế toán	25
2.3 Trình tự xử lý và luân chuyển chứng từ kế toán	27
2.3.1 Lập chứng từ hoặc tiếp nhận chứng từ từ bên ngoài	-
2.3.2 Kiểm tra chứng từ, phê duyệt nội dung nghiệp vụ	28
2.3.3 Sử dụng chứng từ	29
2.3.4 Bảo quản và lưu trữ chứng từ	-
2.3.5 Tổ chức luân chuyển chứng từ	-

CHƯƠNG 3 : PHƯƠNG PHÁP TÀI KHOẢN KẾ TOÁN	31
3.1 Nội dung và ý nghĩa của phương pháp tài khoản kế toán	-
3.1.1 Sự cần thiết khách quan của phương pháp tài khoản	-
3.1.2 Nội dung và ý nghĩa của phương pháp tài khoản	32
3.2 Tài khoản kế toán:	32
3.2.1 Khái niệm tài khoản kế toán	-
3.2.2 Cơ sở và nguyên tắc thiết kế tài khoản kế toán	33
3.2.3 Kết cấu tài khoản kế toán	34
3.3 Hệ thống tài khoản kế toán và phân loại tài khoản kế toán	37
3.3.1. Hệ thống tài khoản kế toán	-
3.3.1.1. Khái niệm và ý nghĩa của hệ thống tài khoản kế toán	-
3.3.1.2 Nguyên tắc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán	38
3.3.1.3 Hệ thống tài khoản kế toán Việt Nam hiện hành	39
3.3.2 Phân loại hệ thống tài khoản kế toán	46
3.3.2.1 Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế	-
3.3.2.2 Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu	47
3.4 Các phương pháp ghi chép trên tài khoản kế toán	55
3.4.1 Các quan hệ đối ứng kế toán	-
3.4.2 Ghi chép vào tài khoản	57
3.4.3 Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết	58
3.4.3.1 Tài khoản tổng hợp và tài khoản phân tích	-
3.4.3.2 Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết	59
3.5 Kiểm tra việc ghi chép trên các tài khoản kế toán	60
3.5.1 Sử dụng bảng cân đối tài khoản	-
3.5.2 Bảng đối chiếu kiểu bàn cờ	62
3.5.3 Bảng tổng hợp chi tiết	64
CHƯƠNG 4: PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ VÀ	
 KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KINH DOANH	65
4.1 Sự cần thiết và ý nghĩa của phương pháp tính giá	-
4.2 Nguyên tắc và trình tự tính giá	66
4.2.1 Yêu cầu phương pháp tính giá	-
4.2.2 Nguyên tắc tính giá	67
4.2.3 Trình tự tính giá	69
4.2.4 Tính giá một số đối tượng chủ yếu	-
4.3. Kế toán các quá trình kinh tế chủ yếu	77
4.3.1 Kế toán quá trình mua hàng	78
4.3.2 Kế toán quá trình sản xuất	83
4.3.3 Kế toán quá trình tiêu thụ và xác định kết quả HĐKD	88

CHƯƠNG 5: SỔ KẾ TOÁN	94
5.1 Sổ kế toán	-
5.1.1 Khái niệm	-
5.1.2 Nội dung sổ kế toán	-
5.1.3 Phân loại sổ kế toán	95
5.1.4 Quy định về quản lý và sử dụng sổ kế toán	100
5.2 Các hình thức sổ kế toán	105
5.2.1 Khái niệm về hình thức sổ kế toán	-
5.2.2 Các hình thức sổ kế toán	-
5.2.2.1 Hình thức sổ kế toán Nhật ký chung	105
5.2.2.2 Hình thức Sổ kế toán Nhật ký - Sổ Cái	110
5.2.2.3 Hình thức sổ Chứng từ ghi sổ	113
5.2.2.4 Hình thức sổ Nhật ký chứng từ	117
CHƯƠNG 6: PHƯƠNG PHÁP TỔNG HỢP - CÂN ĐỐI & BÁO CÁO KẾ TOÁN CHỦ YẾU	120
6.1 Nội dung và ý nghĩa phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán	-
6.1.1. Khái niệm và cơ sở hình thành phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán	-34
6.1.2 Nội dung của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán	-
6.1.3. Ý nghĩa của phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán	121
6.2. Các báo cáo kế toán chủ yếu	122
6.2.1 Bảng cân đối kế toán	-
6.2.2 Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh	126
6.3 Quy trình lập báo cáo kế toán	128
6.3.1 Những công việc cần tiến hành trước khi lập báo cáo kế toán	-
6.3.2 Lập bảng cân đối kế toán	129
6.3.3 Lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh	131
CHƯƠNG 7: BỘ MÁY KẾ TOÁN VÀ MÔ HÌNH TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN	138
7.1 Bộ máy kế toán	-
7.1.1 Đơn vị kế toán	-
7.1.2 Phân hành kế toán và khối lượng công tác kế toán	-
7.1.3 Tổ chức bộ máy kế toán	140
7.2 Mô hình tổ chức bộ máy kế toán	142
7.2.1 Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung	-
7.2.2. Mô hình kế toán phân tán	143
7.2.3 Mô hình kế toán hỗn hợp	144
Tài liệu tham khảo	146