



MỘT SỐ TRAO ĐỔI VỀ CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP HIỆN HÀNH

ThS. TRƯƠNG THỊ PHƯƠNG THẢO, ThS. ĐẶNG THỊ KIM OANH – Đại học Hà Tĩnh

Thông tư 200/2014/TT- BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính thay thế Quyết định 15/2006/QĐ-BTC về chế độ kế toán doanh nghiệp với nhiều sự thay đổi tạo điều kiện thuận lợi cho doanh nghiệp. Tuy nhiên qua hơn một năm áp dụng, vẫn còn một số vấn đề bất cập cần bàn để hướng tới sự hoàn thiện hơn cho chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành. Bài viết phân tích cụ thể một số vấn đề đặt ra trong quá trình thực hiện các quy định tại Thông tư này, qua đó gợi ý một số kiến nghị sửa đổi...

• Từ khóa: tài khoản, chế độ, chuẩn mực, kế toán, bất cập, tỷ giá.

Sau hơn 1 năm thực thi, Thông tư 200/2014/TT- BTC đã phát huy được những ưu điểm vốn có của nó như tính linh hoạt, cởi mở, trao cho DN quyền quyết định nhiều hơn trong tổ chức kế toán. Bên cạnh những ưu điểm thì nó vẫn bộc lộ một số hạn chế nhất định, do đó ngày 21/3/2016 Bộ Tài chính ban hành Thông tư 53/2016/TT-BTC sửa đổi, bổ sung một số vấn đề về “giá vốn bình quân gia quyền” và “giá trị ghi sổ của cổ phiếu mang đi trao đổi tính theo phương pháp bình quân gia quyền” bằng cụm từ “giá vốn”. Đồng thời, thay thế cụm từ “tỷ giá bình quân gia quyền di động” bằng cụm từ “tỷ giá bình quân gia quyền di động hoặc tỷ giá giao dịch thực tế”... Tuy nhiên, vẫn còn một số vấn đề đặt ra.

Một số điểm bất cập

Về sổ sách kế toán với báo cáo tài chính

Do tài khoản kế toán không phân biệt ngắn hạn với dài hạn nên sổ kế toán tổng hợp cũng không phân biệt ngắn hạn hay dài hạn, bảng cân đối kế toán lại phân biệt ngắn hạn với dài hạn, sổ sách kế toán thì DN được quyền tự chủ thiết kế cho phù hợp với đặc thù của DN. Sổ kế toán chi tiết theo Thông tư 200/2014/TT- BTC nhiều hơn so với Quyết định 15/2006/QĐ-BTC, thời gian ban hành và có hiệu lực gần 1,5 tháng nhưng lại không ban hành thêm một số mẫu sổ sách nào hướng dẫn. Chính vì vậy, DN gặp khó khăn trong lập sổ kế toán chi tiết và vận dụng Thông tư 200/2014/TT-BTC vào kế toán DN. Hơn nữa việc phân loại sổ chi tiết vào cuối năm cũng khiến cho công việc kế

toán vất vả.

Ví dụ, tài khoản chi tiết 1281, 1282, 1288 khi lập báo cáo tài chính phải phân loại theo thời gian để cho vào các khoản mục hợp lý trên Bảng cân đối kế toán: Số dư nợ của TK 1281, 1288 dưới 3 tháng thì được ghi vào chỉ tiêu Các khoản tương đương tiền (Mã số 112), Số dư Nợ của TK 1281, TK 1282, 1288 không quá 12 tháng kể từ thời điểm báo cáo thì được ghi vào chỉ tiêu Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (Mã số 123). Trường hợp số dư Nợ của TK 1281, TK 1282, 1288 trên 12 tháng được ghi vào chỉ tiêu: Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn (Mã số 255)...

Về công tác hạch toán kế toán

- Việc lập dự phòng cho các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn khá phức tạp và không rõ ràng. Ví dụ, đối với khoản cho vay TK 1283 thì được lập dự phòng vào

TK 2293- Dự phòng nợ phải thu khó đòi. Nhưng khoản khác của TK 128 như TK 1281- Tiền gửi có kỳ hạn, TK 1282 – Trái phiếu, TK 1288 – Các khoản đầu tư khác nắm giữ đến ngày đáo hạn Thông tư 200 không nêu rõ là có phải lập dự phòng hay không và nếu cần lập dự phòng vào tài khoản nào. Nếu lập dự phòng vào TK 2292 - Dự phòng giảm giá các khoản đầu tư thì trên Bảng cân đối kế toán chỉ có khoản mục “Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn” (Mã số 254), trường hợp các khoản trên đầu tư thời hạn ngắn tính đến thời điểm lập báo cáo tài chính dưới 12 tháng thì lập dự phòng vào đâu và cho vào khoản mục nào trên Bảng cân đối kế toán?

Về nội dung hạch toán doanh thu: Theo đoạn



1.6.2, mục 1.6, Điều 79 của Thông tư 200/2014/TT-BTC quy định: Trường hợp trong kỳ DN đã viết hoá đơn bán hàng và đã thu tiền bán hàng nhưng đến cuối kỳ vẫn chưa giao hàng cho người mua hàng, thì trị giá số hàng này không được coi là đã bán trong kỳ và không được ghi vào TK 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” mà chỉ hạch toán vào bên Có TK 131 “Phải thu của khách hàng” về khoản tiền đã thu của khách hàng. Khi thực giao hàng cho người mua sẽ hạch toán vào TK 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” về trị giá hàng đã giao, đã thu trước tiền bán hàng, phù hợp với các điều kiện ghi nhận doanh thu. Quy định này không phù hợp với điểm b khoản 1 Điều 14 của Thông tư 64/2013/TT-BTC. Việc Thông tư 200/2014/TT-BTC quy định như vậy thì hóa đơn sẽ xử lý như thế nào?

Ví dụ 1: DN xuất hóa đơn GTGT với trị giá hàng 50.000.000 đồng, thuế GTGT 10% đã thu bằng chuyển khoản nhưng chưa giao hàng cho khách hàng. Nếu theo Thông tư 200/2014/TT-BTC, DN sẽ phải định khoản:

Nợ TK 112 55.000.000

Có TK 131 55.000.000.

Bên mua khi nhận được hóa đơn mà chưa nhận được hàng thì xem như: “Hàng hóa, vật tư mua ngoài đã thanh toán tiền hoặc đã chấp nhận thanh toán nhưng còn để ở kho người bán”. Do đó, bên mua sẽ lưu vào hồ sơ “Hàng mua đang đi đường”, nếu cuối tháng hàng vẫn chưa về sẽ hạch toán:

Nợ TK 151 50.000.000

Nợ TK 133 5.000.000 (Nếu DN tính thuế GTGT khấu trừ)

Có TK 112 55.000.000.

Do vậy, sẽ có sự không thống nhất về hạch toán giá trị hàng hóa và thuế GTGT giữa bên mua và bên bán. Vì chỉ khi khách hàng nhận được hàng mới hạch toán doanh thu và thuế GTGT:

Nợ TK 131 55.000.000

Có TK 511 50.000.000

Có TK 3331 5.000.000.

Bên mua tại thời điểm nhận hàng chỉ hạch toán:

Nợ TK 152, 153, 156 50.000.000

Có TK 151 50.000.000.

- Về xác định tỷ giá trong ghi nhận khoản ứng trước và chi phí trả trước: Theo đoạn a, mục 1.5, Điều 69 của Thông tư 200/2014/TT-BTC quy định:

+ Các tài khoản phản ánh doanh thu, thu nhập khác: Riêng trường hợp bán hàng hoá, cung cấp dịch vụ hoặc thu nhập có liên quan đến doanh thu nhận trước hoặc giao dịch nhận trước tiền của người mua thì doanh thu, thu nhập tương ứng với số tiền nhận trước được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm nhận trước của người mua.

Trường hợp thời điểm phát sinh doanh thu thực tế mà khách hàng còn nợ sau khi trừ đi khoản ứng trước thì doanh thu lại được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế.

+ Các tài khoản phản ánh chi phí sản xuất, kinh doanh, chi phí khác: Trường hợp phân bổ khoản chi phí trả trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ thì chi phí được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm trả trước.

+ Các tài khoản phản ánh tài sản: Trường hợp tài sản được mua có liên quan đến giao dịch trả trước cho người bán thì giá trị tài sản tương ứng với số tiền trả trước được áp dụng tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm trả trước cho người bán. Nếu thời điểm mua tài sản sau khi trừ đi khoản ứng trước vẫn còn nợ người bán thì phần còn lại tài sản lại được ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm mua.

Để đảm bảo nguyên tắc thận trọng trong kế toán, tất cả các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn đều được lập dự phòng. TK 1281, 1282, 1288 nếu được lập dự phòng nên cho vào khoản “Dự phòng giảm giá các khoản đầu tư”, do đó phải thêm vào khoản mục trên Bảng cân đối kế toán khoản “Dự phòng đầu tư tài chính ngắn hạn” cho phù hợp.

Mục 5 điều 1 của Thông tư 53/2016/TT-BTC có sửa đổi bổ sung cách hạch toán đối với giá trị vật tư, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ tương ứng với số tiền bằng ngoại tệ đã ứng trước cho người bán, kế toán ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm ứng trước, ghi:

Nợ các TK 151, 152, 153, 156, 157, 211, 213, 217, 241, 623, 627, 641, 642

Có TK 331 (tỷ giá thực tế ngày ứng trước).

Đối với giá trị vật tư, hàng hóa, TSCĐ, dịch vụ còn nợ chưa thanh toán tiền, kế toán ghi nhận theo tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh (ngày giao dịch), ghi:

Nợ các TK 151, 152, 153, 156, 157, 211, 213, 217, 241, 623, 627, 641, 642 (tỷ giá giao dịch thực tế tại ngày giao dịch)

Có TK 331 (tỷ giá thực tế ngày giao dịch).

Như vậy, quy định trên khiến DN rất khó trong việc xác định doanh thu, chi phí cũng như giá trị tài sản mua vào.

Ví dụ 2: Tháng 5/2015 công ty A có đặt mua một máy phát điện của một công ty Nhật Bản. Trong hợp đồng ghi rõ: Số tiền phải trả cho nhà nhập khẩu là: 51.500USD. Tháng 6/2015 công ty A đã chuyển

khoản đặt trước cho nhà nhập khẩu 20.000USD (tỷ giá giao dịch tại ngân hàng mà công ty A mở tài khoản là: 1 USD = 21.500 VND). Tháng 10/2015 công ty A đã nhận được máy phát điện và chuyển trả tiếp cho phía công ty Nhật bản 25.000USD, phần còn lại chưa thanh toán (tỷ giá giao dịch tại ngân hàng mà công ty A mở tài khoản là: 22.000đ/USD)

Theo Thông tư 200/2014/TT- BTC, Giá mua của máy phát điện này quy đổi ra VNĐ:

$$20.000 * 21.500 + (51.500 - 20.000) * 22.000 = 1.123.000.000đ$$

Theo Thông tư 78/2014/TT-BTC, giá mua của máy phát điện này quy đổi ra VNĐ:

$$51.500 * 22.000 = 1.133.000.000đ$$

+ Việc bỏ tài khoản ngoài bảng làm cho DN gặp một số khó khăn trong việc hạch toán vào tài khoản tổng hợp. Cụ thể:

Khi DN mua vật tư, sản phẩm, hàng hóa về kiểm nghiệm mới phát hiện ra bên bán cân, đong thừa mà DN lại không có ý định mua số hàng thừa này thì DN cũng không biết hạch toán số hàng thừa giữ hộ cho bên bán vào tài khoản tổng hợp nào? Nếu theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC thì sẽ ghi vào TK 002.

Đối với đại lý khi nhận hàng hóa gửi bán do bỏ tài khoản ngoài bảng nên đại lý cũng không biết sẽ hạch toán vào tài khoản tổng hợp nào, nếu vẫn giữ nguyên theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC thì đại lý sẽ hạch toán vào TK 003.

Khi phát sinh các khoản nợ khó đòi được xác định là không đòi được nợ, DN quyết định xóa nợ, DN sẽ hạch toán: Nợ TK 642, 2293/Có TK 131 nhưng DN không biết treo khoản nợ đã xử lý xóa nợ lên tài khoản tổng hợp nào (theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC DN sẽ ghi Nợ TK 004) để sau này khi khách hàng đã được DN xóa nợ nếu trả nợ cho DN thì DN còn xử lý. Mặt khác việc bỏ TK 004 sẽ gây một số khó khăn khi nhà đầu tư đánh giá về tình hình tài chính thông qua bảng cân đối kế toán của DN khi đánh giá TK 131 nhà đầu tư không đánh giá được TK 131 giảm đi là còn có một nguyên nhân là do DN đã xóa bớt các khoản nợ phải thu khó đòi.

Khi phát sinh các giao dịch ngoại tệ DN không biết theo dõi nguyên tệ trên tài khoản tổng hợp nào. Nếu không bỏ tài khoản ngoài bảng thì DN sẽ theo dõi nguyên tệ trên TK 007 (Quyết định 15/2006/QĐ-BTC).

Một số kiến nghị đặt ra

Về sổ sách kế toán với báo cáo tài chính

Bộ Tài chính nên nghiên cứu ban hành thêm các

sổ chi tiết hướng dẫn trong công tác kế toán. Việc áp dụng như thế nào tùy vào từng DN vận dụng cho phù hợp với ngành nghề, điều kiện kinh doanh của đơn vị mình và làm thế nào để giảm tải công việc cho kế toán tại thời điểm lập báo cáo tài chính.

Về công tác hạch toán kế toán

- Đối với việc lập dự phòng cho các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn: Để đảm bảo nguyên tắc thận trọng trong kế toán tất cả các khoản đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn đều được lập dự phòng. TK 1281, 1282, 1288 nếu được lập dự phòng thì nên cho vào khoản “Dự phòng giảm giá các khoản đầu tư”, do đó phải thêm vào khoản mục trên Bảng cân đối kế toán khoản “Dự phòng đầu tư tài chính ngắn hạn” cho phù hợp.

- Đối với trường hợp đã xuất hóa đơn nhưng chưa xuất hàng thì nên ghi nhận vào TK 3387 thay vì ghi nhận vào TK 131 thì sẽ hợp lý hơn. Thực tế, hầu như các DN gặp phải trường hợp như thế này họ đều xử lý vào TK 3387. Với ví dụ 1 ở trên DN sẽ hạch toán khi xuất hóa đơn GTGT:

Nợ TK 112 55.000.000

Có TK 3387 50.000.000

Có TK 3331 5.000.000.

Khi giao hàng cho khách hàng, kế toán ghi nhận doanh thu:

Nợ TK 3387 50.000.000

Có TK 511 50.000.000

- Về xác định tỷ giá đối với các khoản ứng trước: Đối với doanh thu trường hợp nhận trước tiền hoặc trường hợp mua tài sản trả bằng tiền ứng trước nên tính theo tỷ giá thực tế tại thời điểm ghi nhận doanh thu, mua tài sản để xử lý nhiều trong trường hợp sau khi trừ ứng trước khách hàng còn nợ hoặc còn nợ người bán và phù hợp với Thông tư 78/2014/TT-BTC.

- Đối với các tài khoản ngoài bảng: Cần giữ nguyên các tài khoản ngoài bảng để DN thuận tiện trong việc theo dõi nguyên tệ; vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ. Đại lý sẽ thuận tiện trong việc theo dõi về sản phẩm, hàng hóa gửi đại lý bán. 

Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính (2006), Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 về việc ban hành chế độ kế toán DN ;
2. Bộ Tài chính (2016), Thông tư 53/2016/TT-BTC ngày 21/3/2016 về sửa đổi bổ sung một số điều của Thông tư 200/2014/TT-BTC;
3. Bộ Tài chính (2014), Thông tư 78/2014/TT-BTC ngày 18/6/2014 quy định về hướng dẫn thi hành Luật thuế thu nhập DN ;
4. Bộ Tài chính (2014), Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 về việc hướng dẫn chế độ kế toán DN.