

PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CÁC KHOẢN GIẢM TRỪ DOANH THU THEO THÔNG TƯ 200/2014/TT-BTC VÀ CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 23

Ngô Thúy Hà*, Nguyễn Thị Kim Huyền
Trường Đại học Kỹ thuật công nghiệp - ĐH Thái Nguyên

TÓM TẮT

Phương pháp kế toán các khoản giảm trừ doanh thu là một trong những vấn đề được các doanh nghiệp thương mại quan tâm hàng đầu, bởi trong thực tế lâm công tác kế toán, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến nội dung này khá đa dạng. Nếu như trong Chế độ kế toán ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ tài chính chưa hướng dẫn đầy đủ cách xử lý các khoản giảm trừ doanh thu phát sinh trong các doanh nghiệp thương mại, cũng như chưa sát với Chuẩn mực kế toán số 23 (VAS 23), thì Chế độ kế toán ban hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC (Thông tư 200) ngày 22/12/2014 của Bộ tài chính đã khắc phục được nhược điểm này. Vậy điểm mới của phương pháp kế toán các khoản giảm trừ doanh thu theo Thông tư 200 là gì? Bài báo này sẽ trả lời câu hỏi đó.

Từ khóa: Doanh thu, doanh thu thuần, chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại, các khoản giảm trừ doanh thu, tài khoản kế toán, phương pháp kế toán, khóa sổ.

ĐẶT VÂN ĐÈ

Chi phí – Doanh thu – Lợi nhuận là ba nhân tố cấu thành của phương trình xác định lợi nhuận trong các doanh nghiệp. Các nhân tố này có mối quan hệ tác động qua lại lẫn nhau, trong đó Chi phí – Lợi nhuận có mối quan hệ tỷ lệ nghịch và Doanh thu – Lợi nhuận có mối quan hệ tỷ lệ thuận. Để đạt được mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận, các doanh nghiệp không thể không quan tâm đến hai yếu tố đó là chi phí và doanh thu. Việc kết hợp giữa tiết kiệm chi phí đồng thời tăng doanh thu thuần luôn là bài toán mà các doanh nghiệp cần tìm lời giải. Để xác định được doanh thu thuần trong kỳ, doanh nghiệp cần xác định được doanh thu tiêu thụ và các khoản giảm trừ doanh thu (*Bao gồm: chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại*) phát sinh. Tuy nhiên, việc xác định các khoản giảm trừ doanh thu phát sinh trong kỳ không phải lúc nào cũng có thể thực hiện một cách dễ dàng, bởi các khoản giảm trừ doanh thu có thể phát sinh cùng kỳ hoặc sau kỳ ghi nhận doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp. Chế độ kế toán ban hành theo thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ tài chính và chuẩn mực kế toán số 23 –

VAS 23 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, đã đưa ra những hướng dẫn về phương pháp kế toán các khoản giảm trừ doanh thu nhằm giúp các doanh nghiệp nói chung, kế toán doanh nghiệp nói riêng có thể ghi chép, tính toán các khoản này một cách chính xác nhất.

MỘT SỐ KHÁI NIÊM

Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ: Là tổng giá trị các lợi ích kinh tế mà doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường của doanh nghiệp góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu [1].

Chiết khấu thương mại: Là khoản doanh nghiệp bùn giảm giá niêm yết cho khách hàng mua với số lượng lớn [1].

Giảm giá hàng bán: Là khoản giảm trừ cho người mua do sản phẩm, hàng hóa kém, mất phẩm chất hay không đúng quy cách theo quy định trong hợp đồng kinh tế [1].

Hàng bán bị trả lại: Là khoản giá trị của số sản phẩm, hàng hóa bị khách hàng trả lại do các nguyên nhân: vi phạm hợp đồng kinh tế, hàng kém, mất phẩm chất, không đúng chủng loại, quy cách [1].

Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm: Là những sự kiện có ảnh hưởng

* Tel: 0903 222499, Email: ngothuyha@tmut.edu.vn

tích cực hoặc tiêu cực đến báo cáo tài chính đã phát sinh trong khoảng thời gian từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày phát hành báo cáo tài chính [3].

Ngày phát hành báo cáo tài chính: Là ngày, tháng, năm ghi trên báo cáo tài chính mà giám đốc (hoặc người được ủy quyền) của đơn vị kế toán ký duyệt báo cáo tài chính để gửi ra bên ngoài doanh nghiệp [3].

NGUYÊN TẮC ĐIỀU CHỈNH VÀ PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN CÁC KHOẢN GIẢM TRỪ DOANH THU

Nguyên tắc điều chỉnh các khoản giảm trừ doanh thu

Khi phát sinh các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại, kế toán tiến hành ghi giảm doanh thu như sau:

Thứ nhất, các khoản giảm trừ doanh thu phát sinh cùng kỳ tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ sẽ được điều chỉnh giảm doanh thu trong kỳ phát sinh.

Thứ hai, trường hợp các khoản giảm trừ doanh thu phát sinh sau kỳ tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ thì doanh nghiệp thực hiện ghi giảm doanh thu theo nguyên tắc:

Nếu sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau phải ghi giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại nhưng phát sinh trước thời điểm phát hành báo cáo tài chính, thì kế toán phải coi đây là một sự kiện cần điều chỉnh phát sinh sau ngày lập Bảng cân đối kế toán và ghi giảm doanh thu trên báo cáo tài chính của kỳ lập báo cáo.

Nếu sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã tiêu thụ từ các kỳ trước, đến kỳ sau phải ghi giảm giá, phải chiết khấu thương mại, bị trả lại nhưng phát sinh sau thời điểm phát hành báo cáo tài chính, thì kế toán ghi giảm doanh thu trên báo cáo tài chính của kỳ phát sinh.

Thứ ba, chiết khấu thương mại được thực hiện theo nguyên tắc:

Trường hợp trong hóa đơn GTGT hoặc hóa đơn bán hàng đã thể hiện khoản chiết khấu thương mại cho người mua là khoản giảm trừ

vào số tiền người mua phải thanh toán thì đơn vị bán hàng theo dõi doanh thu theo giá đã trừ chiết khấu thương mại (không theo dõi đây là một khoản giảm trừ doanh thu trong kỳ).

Kế toán phải theo dõi riêng khoản chiết khấu thương mại mà doanh nghiệp trả cho người mua nhưng chưa được phản ánh là khoản giảm trừ số tiền phải thanh toán trên hóa đơn. Trường hợp này, bên bán ghi nhận doanh thu ban đầu theo giá chưa trừ chiết khấu thương mại. Khoản chiết khấu thương mại lúc này được theo dõi như sau:

+ Khoản tiền chiết khấu thương mại người mua được hưởng lớn hơn số tiền được ghi trên hóa đơn bán hàng lần cuối cùng. Đây là trường hợp khoản chiết khấu phát sinh do người mua đã mua hàng nhiều lần mới đạt được lượng hàng mua được hưởng chiết khấu và khoản chiết khấu thương mại chỉ được xác định trong lần mua cuối cùng.

+ Các nhà sản xuất cuối cùng mới xác định được số lượng hàng mà các nhà phân phối đã tiêu thụ và từ đó mới có căn cứ để xác định số chiết khấu thương mại phải trả dựa trên doanh số bán hoặc số lượng sản phẩm đã tiêu thụ.

Thứ tư, giảm giá hàng bán được thực hiện như sau:

Trường hợp trong hóa đơn GTGT hoặc hóa đơn bán hàng thông thường đã thể hiện khoản giảm giá hàng bán cho người mua là khoản giảm trừ vào số tiền bên mua phải thanh toán, thì doanh nghiệp theo dõi doanh thu theo giá đã giảm (không theo dõi đây là một khoản giảm trừ doanh thu trong kỳ).

Khoản giảm giá hàng bán được coi là một khoản giảm trừ doanh thu trong các trường hợp những khoản giảm trừ này phát sinh do việc chấp thuận giảm giá sau khi đã bán hàng (đã ghi nhận doanh thu) và phát hành hóa đơn (giảm giá ngoài hóa đơn) do hàng bán kém hoặc mất phẩm chất.

Phương pháp kế toán các khoản giảm trừ doanh thu

Nếu như trong Chế độ kế toán ban hành theo

quyết định 15/2006/QĐ-BTC chỉ hướng dẫn phương pháp kế toán đối với các khoản giảm trừ doanh thu trong trường hợp phát sinh cùng kỳ với kỳ ghi nhận doanh thu, còn các khoản giảm trừ doanh thu phát sinh sau kỳ ghi nhận doanh thu lại chưa được đề cập đầy đủ, điều này dẫn tới việc quyết định 15 chưa đáp ứng được yêu cầu của VAS 23 – Các sự kiện phát sinh sau kỳ kế toán năm.

Khắc phục được nhược điểm của Chế độ kế toán ban hành theo quyết định 15, thông tư 200/2014/TT-BTC đã đưa ra phương pháp kế toán các khoản giảm trừ doanh thu trong các trường hợp phát sinh trước và sau kỳ ghi nhận doanh thu, cụ thể:

- Trường hợp các khoản giảm trừ doanh thu phát sinh cùng kỳ với kỳ ghi nhận doanh thu, kế toán phản ánh vào TK 521 – Các khoản giảm trừ doanh thu và cuối kỳ kết chuyển sang TK 511 để làm căn cứ xác định doanh thu thuần trong kỳ.

Cụ thể: Khi phát sinh khoản giảm trừ doanh thu, kế toán ghi:

Nợ TK 521: Các khoản giảm trừ doanh thu (5211, 5212, 5213)

Nợ TK 3331: Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

Có TK 111, 112, 331...

Cuối kỳ:

Nợ TK 511: Doanh thu BH & CCDV

Có TK 521: Các khoản giảm trừ DT

- Trường hợp các khoản giảm trừ doanh thu phát sinh sau kỳ đã ghi nhận doanh thu, kế toán sẽ tiến hành xử lý như sau:

(1) Nếu doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ đã ghi nhận ở kỳ trước, đến kỳ sau phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu, nhưng doanh nghiệp chưa phát hành báo cáo tài chính. Theo hướng dẫn của thông tư 200/2014/TT-BTC và VAS 23, đây là các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh. Kế toán tiến hành ghi chép, phản ánh và điều chỉnh các khoản giảm trừ doanh thu đã được ghi nhận trong báo cáo tài chính của doanh nghiệp, cụ thể là:

Tại ngày lập báo cáo, nếu kế toán chưa khóa sổ, các khoản giảm trừ doanh thu sẽ được ghi chép vào các sổ kế toán có liên quan, sau đó kết chuyển ghi giảm trừ doanh thu trong kỳ lập báo cáo và khóa sổ kế toán. Theo đó, báo cáo tài chính được lập trên cơ sở số liệu mới này.

Tại ngày lập báo cáo, nếu kế toán đã tiến hành khóa sổ nhưng chưa lập báo cáo tài chính. Lúc này kế toán cần tiến hành điều chỉnh số liệu liên quan đến các khoản giảm trừ doanh thu bằng cách ghi thêm một dòng trên Sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết phản ánh các khoản giảm trừ doanh thu, thuế & các khoản phải nộp nhà nước, lợi nhuận chưa phân phối với nội dung điều chỉnh lại số dư do phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu sau kỳ ghi nhận doanh thu. Theo đó, báo cáo tài chính được lập dựa trên các số liệu lũy kế của sổ kế toán năm báo cáo sau điều chỉnh.

Nếu doanh nghiệp đã lập báo cáo tài chính, nhưng báo cáo này chưa được phát hành thì các khoản giảm trừ doanh thu lúc này vẫn được theo dõi trên các sổ kế toán riêng, đồng thời kế toán phải trình bày lại số liệu trên cột thông tin so sánh của Báo cáo tài chính của năm hiện tại.

Ví dụ 1:

Trích số liệu trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh Năm 2014 của công ty XXX như ở bảng 1.

Báo cáo tài chính được lập, nhưng chưa phát hành thì khách hàng trả lại $\frac{1}{3}$ lô thành phẩm mua của công ty từ tháng 12/2013, công ty đã kiểm tra, đồng ý nhận lại và trả vào tiền hàng khách còn nợ. Biết rằng, lô hàng trên đã được ghi nhận doanh thu từ năm 2013. Giả sử tổng doanh thu (chưa bao gồm 10% thuế GTGT) của lô hàng đã ghi nhận là 45 triệu đồng, giá vốn của lô hàng là 39 triệu đồng.

Theo đó, kế toán tiến hành điều chỉnh số liệu báo cáo năm 2013 như sau:

Giá vốn hàng bán giảm và hàng tồn kho tăng 13 triệu đồng; Các khoản giảm trừ doanh thu tăng 15 triệu đồng; Thuế GTGT phải nộp

giảm 1,5 triệu đồng; Khoản phải thu khách hàng giảm 16,5 triệu đồng; Lợi nhuận kế toán trước thuế là 17.189 triệu đồng {17.191 triệu – (15 triệu – 13 triệu)}; Chi phí thuế TNDN hiện hành là 3.781,6 triệu đồng (17.189 triệu x 22%); Lợi nhuận sau thuế TNDN bằng 13.407,4 triệu đồng.

Kế toán tiến hành lập Báo cáo tài chính với số liệu năm 2013 đã được điều chỉnh (Bảng 2) (Việc điều chỉnh được thực hiện đồng thời trên tất cả các Báo cáo có liên quan bao gồm: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Thuyết minh báo cáo tài chính).

Bảng 1: Trích báo cáo tài chính trước điều chỉnh

ĐVT: 1.000.000 đ

CHỈ TIÊU	2014	2013
I. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	1.377.234	1.186.685
Các khoản giảm trừ doanh thu	127	6.390
Giá vốn hàng bán	1.115.111	962.177
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	64.329	17.191
Chi phí thuế TNDN hiện hành	14.152,4	3.782,1
Lợi nhuận sau thuế TNDN	50.176,6	13.752,8
II. Bảng cân đối kế toán		
Phải thu ngắn hạn của khách hàng	164.642	111.034
Hàng tồn kho	327.836	267.232
Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	23.149	8.334
Vốn góp của CSH	162.879	134.613
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	35.851	16.998

(Thuế suất thuế TNDN áp dụng là 22% do tổng doanh thu năm trước liền kề trên 20 tỷ đồng).

Bảng 2: Trích báo cáo tài chính sau điều chỉnh

ĐVT: 1.000.000 đ

CHỈ TIÊU	2014	2013
I. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	1.377.234	1.186.685
Các khoản giảm trừ doanh thu	127	6.405
Giá vốn hàng bán	1.115.111	962.164
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	64.329	17.189
Chi phí thuế TNDN hiện hành	14.152,4	3.781,6
Lợi nhuận sau thuế TNDN	50.176,6	13.407,4
II. Bảng cân đối kế toán		
Phải thu ngắn hạn của khách hàng	164.642	111.017,5
Hàng tồn kho	327.836	267.245
Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	23.149	8.333,5
Vốn góp của CSH	162.879	134.613
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	35.851	16.652,4

(2) Nếu doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ đã ghi nhận ở kỳ trước, đến kỳ sau phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu, nhưng doanh nghiệp đã phát hành báo cáo tài chính. Theo đó, kế toán sẽ tiến hành điều chỉnh giảm doanh thu của kỳ phát sinh.

Ví dụ 2:

Sử dụng tình huống giả định của ví dụ 1, nhưng với giả định công ty đã phát hành Báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, kế toán công ty sẽ xử lý khoản giảm trừ doanh thu phát sinh trong năm 2014 bằng cách ghi giảm doanh thu năm 2014. Số liệu sau điều chỉnh trên Báo cáo tài chính được thể hiện qua bảng 3.

Bảng 3: Trích báo cáo tài chính sau điều chỉnh

ĐVT: 1.000.000 đ

CHỈ TIÊU	2014	2013
I. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh		
Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	1.377.234	1.186.685
Các khoản giảm trừ doanh thu	142	6.405
Giá vốn hàng bán	1.115.098	962.164
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	64.327	17.189
Chi phí thuế TNDN hiện hành	14.151,9	3.781,6
Lợi nhuận sau thuế TNDN	50.175,1	13.407,4
II. Bảng cân đối kế toán		
Phải thu ngắn hạn của khách hàng	164.625,5	111.017,5
Hàng tồn kho	327.849	267.245
Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	23.148,5	8.333,5
Vốn góp của chủ sở hữu	162.879	134.613
Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	35.850,5	16.652,4

KẾT LUẬN

Như vậy, so với Chế độ kế toán ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, Chế độ kế toán ban hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính đã có hướng dẫn đối với kế toán các khoản giảm trừ doanh thu chi tiết hơn, sát với chuẩn mực kế toán hơn. Tuy nhiên, những hướng dẫn trong Thông tư 200/2014/TT-BTC còn chưa phản ánh được đầy đủ các trường hợp phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu trong thực tế. Chắc chắn, trong tương lai, hạn

chế này sẽ được khắc phục nhằm giúp công tác kế toán trong thực tế được thuận lợi hơn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ Tài chính (2015), *Chế độ kế toán doanh nghiệp, quyển 1, hệ thống tài khoản kế toán*, Nxb Kinh tế TP Hồ Chí Minh.
2. Bộ Tài chính (2015), *Chế độ kế toán doanh nghiệp, quyển 2, Báo cáo tài chính, chặng từ, sổ kế toán và Báo cáo tài chính hợp nhất*, Nxb Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
3. Bộ Tài chính (2005), *Hệ thống các văn bản hướng dẫn 22 chuẩn mực kế toán*, Nxb Tài chính
4. Quốc hội nước CHXHCN Việt Nam khóa XI, kỳ họp thứ 3 (2003), *Luật kế toán*, Nxb Thông kê

SUMMARY**ACCOUNTING METHODS REVENUE DEDUCTIONS BY THE CIRCULAR
200/2014/TT-BTC AND THE VIETNAM ACCOUNTING STANDARDS NO.23**

Ngo Thuy Ha*, Nguyen Thi Kim Huyen
College of Technology - TNU

Accounting methods revenue deductions are one of the issues that is raised at the forefront by commercial enterprises, because of doing accounting work in reality, business transactions related to these amounts are quite variety. If the Vietnamese accounting policy for enterprises issued in attachment to decision 15/2006/QĐ-BTC dated 20.3.2006 of the Minister of Finance hasn't full that how to solve revenue deductions which arise in the commercial enterprises, and not close to the Accounting Standard No. 23 (VAS 23), the Vietnamese accounting policy for enterprises issued in attachment to Circular 200/2014/TT-BTC (Circular 200) dated 22.12.2014 of the Ministry of Finance has overcome these disadvantages. So accounting methods revenue deductions under Circular 200 have new features yet? This article will address that issue.

Keywords: *Revenue, net revenue, trade discount, sales discount, sold goods were returned, revenue deductions, accounting account, accounting methods, closed the books.*

Ngày nhận bài: 14/7/2015; Ngày phản biện: 31/8/2015; Ngày duyệt đăng: 31/3/2016

Phản biện khoa học: TS. Phạm Thị Mai Yến – Trường Đại học Kỹ thuật Công nghiệp - ĐHTN

* Tel: 0903 222499. Email: ngothuyha@tnut.edu.vn