



TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
VIỆN KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN

Chủ biên: GS.TS. Đặng Thị Loan

Giáo trình

KẾ TOÁN TÀI CHÍNH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

(Tái bản lần thứ 2, có sửa đổi bổ sung)



NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN

2013

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN
VIỆN KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN



Chủ biên: GS. TS. ĐẶNG THỊ LOAN

Giáo trình
**KẾ TOÁN TÀI CHÍNH TRONG
CÁC DOANH NGHIỆP**
(Tái bản lần thứ 2, có sửa đổi bổ sung)

NHÀ XUẤT BẢN ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN

2013

LỜI MỞ ĐẦU

Để phù hợp với nội dung cải cách chế độ kế toán Việt Nam, Viện Kế toán-Kiểm toán Trường Đại học Kinh tế Quốc dân đã tổ chức biên soạn cuốn giáo trình **“Kế toán tài chính trong các doanh nghiệp”** làm tài liệu giảng dạy, học tập cho sinh viên chuyên ngành kế toán và sinh viên thuộc khối ngành kinh tế, quản trị kinh doanh của Trường Đại học Kinh tế Quốc dân.

Cuốn giáo trình được xuất bản lần đầu tiên vào tháng 11/1996 trên cơ sở Quyết định số 1141/TC/QĐ/CĐKT ngày 01/11/1995. Từ đó đến nay cuốn giáo trình đã được tái bản nhiều lần trên cơ sở chỉnh lý, bổ sung cho phù hợp với các văn bản quy định về chế độ kế toán trong các doanh nghiệp của Bộ Tài chính.

Những năm gần đây, nhằm hoàn thiện khuôn khổ pháp lý về kế toán, đáp ứng yêu cầu phát triển kinh tế trong tiến trình đổi mới, mở cửa và hội nhập, Bộ Tài chính đã ban hành một hệ thống bao gồm 26 chuẩn mực kế toán cùng nhiều thông tư hướng dẫn kế toán thực hiện các chuẩn mực kế toán ban hành, áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế trong cả nước nhằm đạt được sự đánh giá trung thực, hợp lý, khách quan về thực trạng tài chính và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Để giúp cho cán bộ giảng dạy, cán bộ nghiên cứu, sinh viên và các doanh nghiệp thuộc các ngành, các thành phần kinh tế có tài liệu giảng dạy, nghiên cứu, học tập, quản lý điều hành thực tiễn, Viện Kế toán-Kiểm toán tổ chức biên soạn lại cuốn giáo trình **“Kế toán tài chính trong các doanh nghiệp”** trên cơ sở cập nhật đầy đủ nhất các văn bản, thông tư hướng dẫn hiện hành như: Thông tư số 05, 06, 123, 179, 180, 184, 195/2012/TT-BTC hướng dẫn về thuế TTĐB, thuế GTGT, thuế TNDN, về xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái, về chi trợ cấp mất việc làm, về quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh

nghiệp, về chế độ kế toán đơn vị chủ đầu tư; Thông tư số 45/2013/TT-BTC về hướng dẫn chế độ quản lý, sử dụng và trích khấu hao tài sản cố định,...

Tham gia biên soạn, sửa đổi và bổ sung cuốn giáo trình lần này gồm có:

- GS.TS Đặng Thị Loan: Chủ biên, viết các chương II, XIV.
- PGS.TS Nguyễn Minh Phương: viết các chương V, XI.
- PGS.TS Nguyễn Thị Đông: viết các chương VII, XII, XIII.
- GS.TS Nguyễn Văn Công: viết các chương IV, X.
- PGS.TS Phạm Quang: viết các chương I, III, VI.
- Giảng viên Trần Đức Vinh: viết các chương VIII, IX, XV.

Tuy rất cố gắng, song chắc chắn cuốn giáo trình không tránh khỏi những hạn chế nhất định. Chúng tôi mong nhận được những ý kiến đóng góp của bạn đọc để lần xuất bản sau được hoàn thiện hơn.

Xin trân trọng cảm ơn!

Thay mặt tập thể tác giả

Chủ biên: GS.TS ĐẶNG THỊ LOAN

Chương I

KẾ TOÁN TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

I- BẢN CHẤT TÀI SẢN CỐ ĐỊNH VÀ NHIỆM VỤ KẾ TOÁN

1- Bản chất tài sản cố định

Để tiến hành hoạt động sản xuất - kinh doanh và các hoạt động khác, đòi hỏi doanh nghiệp phải huy động, phân phối và sử dụng một khối lượng tài sản nhất định. Một loại tài sản nào đó được ghi nhận là tài sản của doanh nghiệp khi nó đáp ứng được hai tiêu chuẩn cơ bản:

- Doanh nghiệp kiểm soát được tài sản đó.
- Dự tính đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai cho doanh nghiệp.

Tùy theo quy mô giá trị của tài sản và thời gian dự tính đem lại lợi ích kinh tế trong tương lai, người ta phân chia tài sản do doanh nghiệp kiểm soát thành hai loại là tài sản cố định và tài sản lưu động.

TSCĐ trong các doanh nghiệp là những tài sản có giá trị lớn và dự tính đem lại lợi ích kinh tế lâu dài cho doanh nghiệp.

Theo chế độ tài chính hiện hành, TSCĐ phải có đủ 3 tiêu chuẩn sau:

- *Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ việc sử dụng tài sản đó:* Lợi ích kinh tế do tài sản mang lại được biểu hiện ở việc tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí, tăng chất lượng của sản phẩm, dịch vụ khi doanh nghiệp kiểm soát và sử dụng một tài sản nào đó.

- *Có thời gian sử dụng trên 1 năm trở lên:* Tiêu chuẩn này nhằm cụ thể hoá tiêu chuẩn thứ nhất của TSCĐ. Lợi ích kinh tế trong tương lai do việc sử dụng TSCĐ không phải là trong 1 năm tài chính mà ít nhất là 2 năm. Chẳng hạn, nếu doanh nghiệp mua ô tô để sử dụng lâu dài thì mới được coi là TSCĐ, ngược lại, nếu doanh nghiệp mua ô tô để bán ra hưởng chênh lệch giá thì nó được coi là tài sản lưu động.

- Nguyên giá tài sản phải được xác định một cách tin cậy và có giá trị từ 30.000.000 đồng (Ba mươi triệu đồng) trở lên: Tiêu chuẩn này yêu cầu một tài sản nào đó muốn được ghi nhận là TSCĐ thì phải có cơ sở khách quan để xác định giá trị ban đầu của nó. Chẳng hạn, nhãn hiệu hàng hóa, quyền phát hành, danh sách khách hàng và các khoản mục tương tự được hình thành trong nội bộ doanh nghiệp không được ghi nhận là TSCĐ, nhưng nếu những tài sản đó được hình thành dưới hình thức mua lại của đơn vị hoặc cá nhân khác thì có thể được ghi nhận là TSCĐ. Theo quan điểm của chế độ tài chính hiện hành, một tài sản có giá trị từ 30.000.000 đồng trở lên thì được coi là tài sản có giá trị lớn (Thông tư số 45/2013/TT-BTC).

2- Nguyên tắc quản lý TSCĐ

Để nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ thì công tác quản lý TSCĐ phải tuân thủ những nguyên tắc chủ yếu sau:

- Xác lập đối tượng ghi TSCĐ:

Đối tượng ghi TSCĐ là từng tài sản có kết cấu độc lập, hoặc là một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau để cùng thực hiện một hay một số chức năng nhất định mà nếu thiếu bất kỳ một bộ phận nào trong đó thì cả hệ thống không thể hoạt động được và thoả mãn tiêu chuẩn của TSCĐ.

Trường hợp một hệ thống gồm nhiều bộ phận tài sản riêng lẻ liên kết với nhau, trong đó mỗi bộ phận cấu thành có thời gian sử dụng khác nhau và nếu thiếu một bộ phận nào đó mà cả hệ thống vẫn thực hiện được chức năng hoạt động chính của nó nhưng do yêu cầu quản lý, sử dụng tài sản cố định đòi hỏi phải quản lý riêng từng bộ phận tài sản thì mỗi bộ phận tài sản đó nếu cùng thoả mãn đồng thời *ba tiêu chuẩn* của tài sản cố định vẫn được coi là một đối tượng ghi TSCĐ.

- Mọi tài sản cố định trong doanh nghiệp phải có bộ hồ sơ riêng: Do tài sản cố định sẽ tồn tại lâu dài trong doanh nghiệp cho nên tài sản cố định phải được phân loại, thống kê, đánh số và có thẻ riêng, được theo dõi chi tiết theo từng đối tượng ghi tài sản cố định và được phản ánh trong sổ theo dõi tài sản cố định.

- Mỗi tài sản cố định phải được quản lý theo 3 chỉ tiêu giá trị là nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại.

- Xây dựng quy chế quản lý TSCĐ, như: xác định rõ quyền hạn, trách nhiệm của tập thể, cá nhân trong việc bảo quản, sử dụng TSCĐ.

- Doanh nghiệp phải thực hiện việc quản lý đối với những tài sản cố định đã khấu hao hết nhưng vẫn tham gia vào hoạt động kinh doanh như những tài sản cố định bình thường.

- Định kỳ vào cuối mỗi năm tài chính, doanh nghiệp phải tiến hành kiểm kê tài sản cố định. Mọi trường hợp phát hiện thừa, thiếu tài sản cố định đều phải lập biên bản, tìm nguyên nhân và có biện pháp xử lý.

3- Nhiệm vụ kế toán TSCĐ

Để cung cấp đầy đủ, kịp thời thông tin cho công tác quản lý TSCE trên cơ sở tuân thủ các nguyên tắc nói trên, kế toán TSCĐ trong các doanh nghiệp phải bảo đảm các nhiệm vụ chủ yếu sau:

- Ghi chép, phản ánh tổng hợp chính xác, kịp thời số lượng, giá trị TSCĐ hiện có, tình hình tăng giảm và hiện trạng của TSCĐ trong phạm vi toàn doanh nghiệp cũng như từng bộ phận sử dụng TSCĐ, tạo điều kiện cung cấp thông tin để kiểm tra, giám sát thường xuyên việc giữ gìn, bảo quản, bảo dưỡng TSCĐ và kế hoạch đầu tư đổi mới TSCĐ trong từng doanh nghiệp.

- Tính toán và phân bổ chính xác mức khấu hao TSCĐ vào chi phí sản xuất - kinh doanh theo mức độ hao mòn của TSCĐ và chế độ tài chính quy định.

- Tham gia lập kế hoạch sửa chữa và dự toán chi phí sửa chữa TSCĐ, tập hợp chính xác và phân bổ hợp lý chi phí sửa chữa TSCĐ vào chi phí kinh doanh.

II- PHÂN LOẠI TSCĐ

Để tạo điều kiện thuận lợi cho công tác quản lý và kế toán TSCĐ, thì việc phân loại TSCĐ phải được tiến hành theo nhiều tiêu thức khác nhau. Những tiêu thức phân loại TSCĐ quan trọng là: theo hình thái biểu hiện, theo quyền sở hữu và theo tình hình sử dụng TSCĐ.

1- Theo hình thái biểu hiện

TSCĐ của doanh nghiệp được chia thành TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình.

- *TSCĐ hữu hình* là những TSCĐ có hình thái vật chất và được chia thành các nhóm sau:

Nhà cửa, vật kiến trúc: là tài sản cố định của doanh nghiệp được hình thành sau quá trình thi công xây dựng như trụ sở làm việc, nhà kho, hàng rào, tháp nước, sân bãi, các công trình trang trí cho nhà cửa, đường xá, cầu cống, đường sắt, đường băng sân bay, cầu tàu, cầu cảng, ụ triền đà...

Máy móc, thiết bị: là toàn bộ các loại máy móc, thiết bị dùng trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như máy móc chuyên dùng, thiết bị công tác, giàn khoan trong lĩnh vực dầu khí, cần cẩu, dây chuyền công nghệ, những máy móc đơn lẻ...

Phương tiện vận tải, thiết bị truyền dẫn: là các loại phương tiện vận tải gồm phương tiện vận tải đường sắt, đường thủy, đường bộ, đường không, đường ống và các thiết bị truyền dẫn như hệ thống thông tin, hệ thống điện, đường ống nước, băng tải...

Thiết bị, dụng cụ quản lý: là những thiết bị, dụng cụ dùng trong công tác quản lý hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như máy vi tính phục vụ quản lý, thiết bị điện tử, thiết bị, dụng cụ đo lường, kiểm tra chất lượng, máy hút ẩm, hút bụi, chống mối mọt...

Vườn cây lâu năm, súc vật làm việc và/hoặc cho sản phẩm: là các vườn cây lâu năm như vườn cà phê, vườn chè, vườn cao su, vườn cây ăn quả, thảm cỏ, thảm cây xanh...; Súc vật làm việc và/ hoặc cho sản phẩm như đàn voi, đàn ngựa, đàn trâu, đàn bò...

Các loại tài sản cố định khác: là toàn bộ các tài sản cố định khác chưa liệt kê vào năm loại trên như tranh ảnh, tác phẩm nghệ thuật...

- *TSCĐ vô hình* là những TSCĐ không có hình thái vật chất, thể hiện một lượng giá trị đã được đầu tư (đạt tiêu chuẩn giá trị TSCĐ) để đem lại lợi ích kinh tế lâu dài cho doanh nghiệp (trên 1 năm). Thuộc về TSCĐ vô hình gồm có: quyền sử dụng đất, quyền phát hành, bản quyền tác giả, bằng sáng

chế, bằng phát minh, nhãn hiệu hàng hoá, phần mềm máy vi tính, giấy phép hoặc giấy phép nhượng quyền, kiểu dáng công nghiệp, kết quả của cuộc biểu diễn nghệ thuật, bản ghi âm, ghi hình chương trình phát sóng, tín hiệu vệ tinh mang chương trình được mã hoá, thiết kế bố trí mạch tích hợp bán dẫn, giống cây trồng và vật liệu nhân giống,...

2- Phân loại TSCĐ theo quyền sở hữu

Cách phân loại này dựa trên cơ sở quyền định đoạt của doanh nghiệp đối với TSCĐ hiện có, với tiêu thức này TSCĐ được chia làm 2 loại là TSCĐ tự có và TSCĐ thuê ngoài.

- *TSCĐ của doanh nghiệp*: là những TSCĐ được xây dựng, mua sắm hoặc chế tạo bằng nguồn vốn chủ sở hữu doanh nghiệp (do Ngân sách cấp, tự bổ sung, do đơn vị khác góp liên doanh...) hoặc bằng nguồn vốn vay. Đối với những TSCĐ này doanh nghiệp được quyền định đoạt như nhượng bán, thanh lý... trên cơ sở chấp hành đúng thủ tục theo qui định của Nhà nước.

- *TSCĐ thuê ngoài* là những TSCĐ mà doanh nghiệp được chủ tài sản nhượng quyền sử dụng trong một khoảng thời gian nhất định ghi trên hợp đồng thuê. Theo phương thức thuê, hợp đồng thuê tài sản được chia làm 2 loại: thuê hoạt động và thuê tài chính. Căn cứ vào tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ thì chỉ tài sản thuê tài chính mới có đủ khả năng để trở thành TSCĐ.

Tài sản thuê tài chính: là tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

Các trường hợp thuê tài sản dưới đây thường dẫn đến hợp đồng thuê tài chính:

a) Bên cho thuê chuyển giao quyền sở hữu tài sản cho bên thuê khi hết thời hạn thuê.

b) Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, bên thuê có quyền lựa chọn mua lại tài sản thuê với mức giá ước tính thấp hơn giá trị hợp lý vào cuối thời hạn thuê.

c) Thời hạn thuê tài sản tối thiểu phải chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu.

d) Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn (tương đương) giá trị hợp lý của tài sản thuê.

e) Tài sản thuê thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên thuê có khả năng sử dụng không cần có sự thay đổi, sửa chữa lớn nào.

Hợp đồng thuê tài sản cũng được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu hợp đồng thoả mãn ít nhất một trong ba (3) trường hợp sau:

a) Nếu bên thuê huỷ hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc huỷ hợp đồng cho bên cho thuê;

b) Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn với bên thuê;

c) Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường.

3- Phân loại theo mục đích và tình hình sử dụng

Theo cách phân loại này, TSCĐ trong doanh nghiệp được chia thành 4 loại:

- *TSCĐ dùng cho kinh doanh*: Là những TSCĐ hữu hình, vô hình được dùng vào hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

- *TSCĐ hành chính sự nghiệp*: là những TSCĐ được Nhà nước hoặc cấp trên cấp hoặc do doanh nghiệp mua sắm, xây dựng bằng nguồn kinh phí sự nghiệp và được sử dụng cho hoạt động hành chính sự nghiệp.

- *TSCĐ dùng cho mục đích phúc lợi*: Là những TSCĐ được hình thành từ quỹ phúc lợi, do doanh nghiệp quản lý và sử dụng cho các mục đích phúc lợi như: Nhà văn hoá, nhà trẻ, câu lạc bộ...

- *TSCĐ chờ xử lý*: Là những TSCĐ bị hư hỏng chờ thanh lý; TSCĐ không cần dùng; TSCĐ đang tranh chấp chờ giải quyết...

III- TÍNH GIÁ TÀI SẢN CÓ ĐỊNH

Xuất phát từ nguyên tắc quản lý TSCĐ, khi tính giá TSCĐ kế toán phải xác định được 3 chỉ tiêu là nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại.