

MỤC LỤC

PHẦN MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ HỆ THỐNG KẾ TOÁN VÀ HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN	4
1.1. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ HỆ THỐNG KẾ TOÁN	4
1.1.1. Kế toán và vai trò của kế toán	4
1.1.1.1. Định nghĩa kế toán	4
1.1.1.2. Vai trò của kế toán	5
1.1.2. Các bộ phận cấu thành của hệ thống kế toán	6
1.1.3. Kế toán tài chính và kế toán quản trị	8
1.2. TÀI KHOẢN KẾ TOÁN VÀ HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN	9
1.2.1. Tài khoản kế toán	9
1.2.1.1. Khái niệm	9
1.2.1.2. Phân loại tài khoản	10
1.2.1.3. Nguyên tắc ghi chép vào tài khoản	11
1.2.2. Hệ thống tài khoản kế toán	13
1.2.2.1. Giới thiệu chung về hệ thống tài khoản kế toán	13
1.2.2.2. Vai trò và tác dụng của hệ thống tài khoản kế toán	14
1.2.2.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán	15
1.3. HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN Ở MỘT SỐ QUỐC GIA	18
1.3.1. Nhóm không quy định hệ thống tài khoản kế toán thống nhất	18
1.3.2. Nhóm quy định hệ thống tài khoản kế toán thống nhất	18
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	20
CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG ÁP DỤNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN TẠI DOANH NGHIỆP VÀ ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP Ở VIỆT NAM	21
2.1. GIỚI THIỆU TỔNG QUÁT VỀ LỊCH SỬ HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN CỦA HỆ THỐNG KẾ TOÁN VIỆT NAM	21
2.1.1. Lĩnh vực sản xuất kinh doanh	21
2.1.2. Lĩnh vực hành chính sự nghiệp	22
2.2. GIỚI THIỆU HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN ĐANG ĐƯỢC ÁP DỤNG TẠI DOANH NGHIỆP VÀ TẠI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP	23
2.2.1. Tại doanh nghiệp	23
2.2.1.1. Hệ thống tài khoản kế toán ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính	23
2.2.1.2. Hệ thống tài khoản kế toán ban hành theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính	27
2.2.2. Tại đơn vị hành chính sự nghiệp	30
2.2.3. Nhận diện những điểm chung và khác biệt giữa hệ thống TKKT của DN và đơn vị HCSN	37

2.2.3.1. Một số điểm chung	37
2.2.3.2. Một số điểm khác biệt	37
2.3. KHẢO SÁT THỰC TRẠNG ÁP DỤNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN TẠI DOANH NGHIỆP VÀ TẠI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP	38
2.3.1. Phạm vi và đối tượng khảo sát	38
2.3.2. Nội dung khảo sát	38
2.3.3. Phương pháp khảo sát	38
2.3.4. Kết quả khảo sát	38
2.4. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG ÁP DỤNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN TẠI DOANH NGHIỆP VÀ TẠI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP	43
2.4.1. Tại doanh nghiệp	43
2.4.1.1. Ưu điểm	43
2.4.1.2. Hạn chế và nguyên nhân	44
2.4.2. Tại đơn vị hành chính sự nghiệp	45
2.4.2.1. Ưu điểm	45
2.4.2.2. Hạn chế và nguyên nhân	45
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2	47
CHƯƠNG 3: XÂY DỰNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN ÁP DỤNG CHUNG CHO CÁC ĐƠN VỊ HOẠT ĐỘNG TRONG LĨNH VỰC SẢN XUẤT KINH DOANH VÀ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP Ở VIỆT NAM	48
3.1. QUAN ĐIỂM VÀ NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN	48
3.1.1. Các quan điểm xây dựng	48
3.1.1.1. Thống nhất hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp có quy mô khác nhau	48
3.1.1.2. Hợp nhất hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho doanh nghiệp và đơn vị hành chính sự nghiệp	49
3.1.1.3. Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phải gắn liền với sự thay đổi của các bộ phận còn lại của hệ thống kế toán	49
3.1.1.4. Hệ thống tài khoản kế toán được xây dựng phải phục vụ cho kế toán tài chính và kế toán quản trị và phục vụ tốt cho việc ứng dụng công nghệ thông tin.	50
3.1.2. Các nguyên tắc xây dựng.	50
3.1.2.1. Lấy hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp làm cơ sở để xây dựng hệ thống tài khoản kế toán áp dụng chung	50
3.1.2.2. Hệ thống tài khoản kế toán được xây dựng phải là hệ thống mở để có thể dễ dàng thay đổi, sửa chữa, bổ sung	51
3.1.2.3. Hướng dẫn ghi chép trong hệ thống tài khoản kế toán nên được thực hiện chứng ngoại trừ những trường hợp đặc thù nên có hướng dẫn riêng	51
3.2. CƠ SỞ CỦA VIỆC XÂY DỰNG	51
3.2.1. Đối tượng kế toán giữa hai lĩnh vực có nhiều điểm chung	51
3.2.2. Thực tế hoạt động hiện nay luôn có sự đan xen giữa hoạt động sự nghiệp và sản xuất kinh doanh.	53

3.2.3. Xu hướng chung của thế giới là chuyển kế toán hành chính sự nghiệp sang kế toán dồn tích như doanh nghiệp	53
3.3. CÁC GIẢI PHÁP XÂY DỰNG	54
3.3.1. Giải pháp tổng thể	54
3.3.2.1. Về danh mục hệ thống tài khoản kế toán	54
3.3.3.2. Về quy định chung, nội dung, kết cấu và phương pháp ghi chép vào tài khoản	61
3.3.3. Các giải pháp khác có liên quan	71
3.3.3.1. Giải pháp về hệ thống chứng từ kế toán	71
3.3.3.2. Giải pháp về hệ thống sổ kế toán	72
3.3.3.3. Giải pháp về hệ thống báo cáo tài chính	72
3.3.3.4. Giải pháp phục vụ cho kế toán quản trị	72
3.4. KIẾN NGHỊ	75
3.4.1. Với Bộ Tài chính.	75
3.4.2. Với các đơn vị kế toán	77
3.4.3. Với các cơ sở đào tạo	77
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3	79
KẾT LUẬN CHUNG	80
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	82

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Sự cần thiết của luận văn

Hệ thống tài khoản kế toán (TKKT) là một bộ phận quan trọng của chế độ kế toán do Nhà nước ban hành áp dụng cho các đơn vị kế toán. Hiện nay ở Việt Nam, các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực sản xuất kinh doanh (SXKD) và hành chính sự nghiệp (HCSN) đang áp dụng các hệ thống TKKT khác nhau tương ứng với chế độ kế toán doanh nghiệp và chế độ kế toán Hành chính sự nghiệp.

Mục tiêu của kế toán tại các đơn vị đều là cung cấp thông tin để phục vụ cho yêu cầu quản lý của nhà quản trị, của cơ quan quản lý Nhà nước và ra quyết định của các đối tượng sử dụng thông tin khác nhau. Thực tế hiện nay các đơn vị HCSN ở Việt Nam đang thực hiện nhiều hoạt động SXKD và đầu tư tài chính dưới nhiều hình thức khác nhau, nhất là sau khi Chính phủ ban hành Nghị định số 43/2006/NĐ- CP ngày 25/04/2006 về tự chủ tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập. Cơ chế tự chủ cho phép các đơn vị sự nghiệp công lập thực hiện nhiều hoạt động hơn bên cạnh lĩnh vực HCSN; trong đó có hoạt động SXKD, hoạt động dịch vụ, hoạt động đầu tư tài chính, ... Đây là xu thế chung để hoạt động sự nghiệp bám sát yêu cầu thực tế xã hội (Ví dụ như chủ trương đào tạo theo nhu cầu xã hội, chủ trương xã hội hóa hoạt động sự nghiệp y tế, ...). Hệ thống TKKT hiện hành áp dụng cho đơn vị HCSN mặc dù đã đưa ra một số nội dung để phản ánh hoạt động SXKD. Tuy nhiên, khi các đơn vị HCSN phát triển mạnh các hoạt động SXKD và cung ứng dịch vụ nhằm khai thác triệt để mọi nguồn lực hiện có thì hệ thống TKKT này chưa thể đáp ứng được yêu cầu thực tiễn. Mặt khác, xét trên góc độ kinh tế, hoạt động SXKD mang lại nguồn thu đáng kể cho đơn vị để giải quyết yêu cầu nâng cao đời sống của đội ngũ viên chức trong bối cảnh thực tế là Nhà nước chưa thể trả thù lao tương xứng với đội ngũ viên chức, nhất là đội ngũ trí thức có học hàm học vị cao và có công đóng góp nhiều cho sự nghiệp mà họ theo đuổi. Bên cạnh đó, việc tồn tại nhiều hệ thống TKKT cho thấy có nhiều sự trùng lặp và những khác biệt thiếu tính khoa học nên đã gây khó khăn cho người làm công tác kế toán khi tác nghiệp và cơ

quan quản lý trong việc kiểm tra, giám sát. Ngoài ra điều này cũng gây tốn kém chi phí cho việc nghiên cứu, giảng dạy chuyên ngành kế toán, đào tạo nhân lực kế toán khi có sự chuyển đổi từ lĩnh vực SXKD sang HCSN hoặc ngược lại.

Từ thực trạng này và trên cơ sở khảo sát công tác kế toán tại một số đơn vị SXKD và đơn vị HCSN , tôi chọn đề tài cho luận văn là “ **Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán áp dụng chung cho các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực sản xuất kinh doanh và hành chính sự nghiệp ở Việt Nam**”.

2. Mục tiêu nghiên cứu

Trên cơ sở khảo sát tình hình áp dụng hệ thống TKKT theo quy định hiện hành tại một số đơn vị hoạt động trong lĩnh vực SXKD và một số đơn vị hoạt động trong lĩnh vực HCSN sẽ đánh giá thực trạng này, từ đó đưa ra các các giải pháp thiết kế hệ thống TKKT áp dụng chung cho các đơn vị này. Các giải pháp thiết kế hệ thống TKKT phải được dựa trên các nguyên tắc, quan điểm và cơ sở của việc thiết kế hệ thống TKKT.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của đề tài là các hệ thống TKKT áp dụng cho doanh nghiệp và đơn vị HCSN theo quy định hiện hành và một số văn bản pháp lý khác có liên quan.

Phạm vi nghiên cứu được giới hạn về mặt lý luận và thực tiễn liên quan đến hệ thống TKKT đang được áp dụng ở một số doanh nghiệp và đơn vị HCSN đang hoạt động trên địa bàn TP.Hồ Chí Minh.

4. Phương pháp nghiên cứu

Đề tài sử dụng các phương pháp sau:

- Phương pháp quy nạp để hệ thống hóa các vấn đề về lý luận.
- Phương pháp thống kê và phân tích để nghiên cứu các vấn đề thực tiễn.
- Phương pháp so sánh, tổng hợp để đánh giá thực tiễn và đưa ra các giải pháp nhằm giải quyết vấn đề của mục tiêu nghiên cứu.

5. Bố cục của luận văn

Luận văn có bố cục như sau:

- Phần mở đầu
- Chương 1: Tổng quan về hệ thống kế toán và hệ thống tài khoản kế toán
- Chương 2: Thực trạng áp dụng hệ thống tài khoản kế toán tại doanh nghiệp và đơn vị hành chính sự nghiệp ở Việt Nam
- Chương 3: Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán áp cho các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực sản xuất kinh doanh và hành chính sự nghiệp ở Việt Nam.
- Kết luận
- Danh mục tài liệu tham khảo
- Phụ lục.

CHƯƠNG 1:

TỔNG QUAN VỀ HỆ THỐNG KẾ TOÁN VÀ HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

1.1. MỘT SỐ VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ HỆ THỐNG KẾ TOÁN

1.1.1. Kế toán và vai trò của kế toán

1.1.1.1. Định nghĩa kế toán

Có nhiều định nghĩa khác nhau về kế toán.

Năm 1941, Viện Kế toán công chứng Hoa Kỳ (AICPA) định nghĩa: “Kế toán là nghệ thuật ghi chép, phân loại và tổng hợp một cách có ý nghĩa và dưới hình thức bảng tiền các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, các sự kiện mà ít nhiều có liên quan đến tài chính và giải trình kết quả của việc ghi chép này”.¹

Theo Liên đoàn Kế toán quốc tế, kế toán là nghệ thuật ghi chép, phản ánh, tổng hợp theo một cách riêng có bằng chứng về những khoản tiền, các nghiệp vụ và các sự kiện mà chúng có một phần tính chất tài chính và trình bày kết quả của nó.²

Theo Luật Kế toán Việt Nam số 03/2003/QH11 ngày 17/06/2003 thì kế toán được định nghĩa: “Kế toán là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động.”

Tuy nhiên cần nhận thức rằng kế toán vừa là một môn khoa học vừa là một nghề nghiệp quản lý nên để hiểu kế toán là gì cần phải gắn liền với đặc điểm này.

- 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 thông qua

một số

¹ Belverd E. Needles Jr., Henry R. Anderson, James C. Caldwell (2003), Principles of Accounting, trang 1

² Nguyễn Thị Huyền (chủ biên), Trần Hải Hiệp, Huỳnh Văn Hoài (2007), Quản lý tài chính và chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, Nhà xuất bản Đại học quốc gia TP. Hồ Chí Minh, trang 26

các phương pháp riêng biệt được sử dụng để thu thập, xử lý, tổng hợp và cung cấp thông tin.

- Là nghề nghiệp thì kế toán được hiểu đó là công việc tính toán và ghi chép bằng con số mọi hiện tượng kinh tế - tài chính phát sinh trong đơn vị để cung cấp một cách toàn diện và nhanh chóng các thông tin về tình hình và kết quả hoạt động của đơn vị thông qua 3 thước đo là tiền, hiện vật và thời gian lao động.

Vì vậy, kế toán là việc thu thập, đo lường, xử lý và truyền đạt thông tin kinh tế, tài chính của một tổ chức đến các đối tượng sử dụng để ra quyết định hợp lý.

1.1.1.2. Vai trò của kế toán

Kế toán có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin đối với các đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin khác nhau.

- Đối với các nhà quản trị: là công cụ quản lý quan trọng đối với nhà quản trị ở các cấp độ khác nhau để thực hiện quá trình quản lý và điều hành đơn vị theo mục tiêu chung. Vai trò của kế toán trong việc cung cấp thông tin cho các nhà quản trị là nhằm liên kết các quá trình quản lý với nhau và liên kết đơn vị với môi trường bên ngoài.
- Đối với cơ quan thuế và cơ quan quản lý nhà nước: các cơ quan thuế dựa vào tài liệu kế toán để tính thuế, đặc biệt là thuế thu nhập. Các cơ quan nhà nước cần số liệu kế toán của đơn vị để tổng hợp cho ngành, địa phương và trên cơ sở đó phân tích đánh giá nhằm định ra các chính sách kinh tế thích hợp để điều hành kinh tế vĩ mô.
- Đối với nhà đầu tư: nhà đầu tư cần thông tin về tình hình tài chính để nghiên cứu, phân tích, đánh giá rồi đi đến quyết định đầu tư.
- Đối với đơn vị kiểm toán độc lập và kiểm toán nhà nước: số liệu kế toán là cơ sở để đơn vị kiểm toán biết được việc chấp hành chính sách, chế độ kinh tế, tài chính do Nhà nước quy định của đơn vị.

- Đối với các đối tượng khác (cổ đông, ngân hàng, nhà cung cấp, . . .): kế toán là công cụ cung cấp thông tin để thực hiện việc kiểm tra, đánh giá, tổng hợp và ra các quyết định phù hợp.

1.1.2. Các bộ phận cấu thành của hệ thống kế toán

Nếu xem xét kế toán dưới góc độ là một hệ thống thông tin thì hệ thống kế toán bao gồm các phân hệ có mối quan hệ qua lại với nhau, từ quá trình thu thập thông tin ban đầu đến quá trình tạo ra thông tin đầu ra để cung cấp cho các đối tượng sử dụng.

- Hệ thống thông tin đầu vào: đây là phân hệ thực hiện công việc ghi nhận và thu thập nguồn dữ liệu đầu vào liên quan đến tất cả các hoạt động khác nhau trong đơn vị kế toán. Đặc điểm của phân hệ này là thông tin có tính chất rời rạc gắn liền với từng nghiệp vụ kinh tế thuộc từng hoạt động khác nhau. Hệ thống này hình thành nguyên liệu đầu vào cho hệ thống xử lý thông tin (hệ thống cơ sở dữ liệu).
- Hệ thống xử lý thông tin (hệ thống cơ sở dữ liệu): đây là phân hệ thực hiện việc phân loại và xử lý thông tin đầu vào có tính rời rạc thành thông tin có tính hệ thống theo thời gian, theo đối tượng kế toán và theo từng loại hoạt động của đơn vị kế toán. Ngoài ra, tùy theo mục tiêu của thông tin được cung cấp mà hệ thống này còn chọn lọc, sắp xếp và xử lý để tạo ra cơ sở dữ liệu cần thiết cho hệ thống thông tin đầu ra.
- Hệ thống thông tin đầu ra: đây là phân hệ thực hiện tổng hợp thông tin từ cơ sở dữ liệu để hình thành nên hệ thống báo cáo tài chính và báo cáo kế toán quản trị cung cấp cho các đối tượng sử dụng bên trong lẫn bên ngoài đơn vị kế toán. Hệ thống này được quản lý và kiểm soát chặt chẽ để thông tin được chuyển tải đến đúng đối tượng trong thời gian quy định.
- Hệ thống kiểm soát nội bộ: đây là một phân hệ thuộc hệ thống quản lý của đơn vị kế toán nhưng có quan hệ mật thiết với các phân hệ thuộc hệ thống kế

toán nói trên. Bởi vì thông qua hệ thống này, nhà quản lý sẽ thực hiện tốt việc kiểm soát tình hình chấp hành luật pháp, chấp hành nội quy, quy chế hoạt động, và tình hình thực hiện chế độ kế toán. Việc kiểm soát thủ công và quy trình ghi nhận, xử lý thông tin sẽ đảm bảo tính xác thực cho thông tin được cung cấp cho các đối tượng sử dụng.

Xét dưới góc độ hệ thống kế toán là chế độ kế toán do nhà nước ban hành để áp dụng cho các đơn vị kế toán tại Việt Nam thì các bộ phận cấu thành hệ thống kế toán bao gồm: (1) Chế độ chứng từ kế toán, (2) Hệ thống tài khoản kế toán, (3) Chế độ sổ kế toán, (4) Hệ thống báo cáo kế toán.

(1) Chế độ chứng từ kế toán:

Chứng từ kế toán là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã hoàn thành, làm căn cứ ghi sổ kế toán. Chứng từ kế toán tạo nên hệ thống thông tin đầu vào, là nguồn cung cấp dữ liệu cho hệ thống xử lý thông tin.

Chế độ chứng từ kế toán quy định loại chứng từ, biểu mẫu chứng từ, các yếu tố phải có của chứng từ, phương pháp lập chứng từ để làm căn cứ pháp lý cho việc ghi sổ và kiểm tra, trình tự luân chuyển chứng từ và nội dung của việc kiểm tra chứng từ. Ngoài ra, chế độ chứng từ cũng quy định việc lưu trữ chứng từ; sử dụng, quản lý, in và phát hành biểu mẫu chứng từ kế toán.

(2) Hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống tài khoản kế toán là mô hình xử lý thông tin gắn liền với từng đối tượng kế toán để cung cấp thông tin về số hiện có và tình hình vận động của các đối tượng kế toán trong quá trình hoạt động của đơn vị, qua đó phục vụ cho việc lập các báo cáo kế toán có liên quan. Hệ thống tài khoản là bộ phận trọng yếu nhưng rất linh hoạt để luôn thích ứng với sự thay đổi của đối tượng kế toán trong sự phát triển, thay đổi của đơn vị kế toán và của nền kinh tế quốc gia.

Hệ thống tài khoản quy định số lượng, tên gọi, số hiệu, công dụng, nội dung và kết cấu ghi chép tài khoản, một số quan hệ đối ứng chủ yếu giữa các tài khoản có liên quan.

(3) Chế độ sổ kế toán

Sổ kế toán dùng để ghi chép, hệ thống và lưu giữ toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo nội dung kinh tế hoặc theo trình tự thời gian phát sinh nhằm phản ánh sự hiện có và tình hình tăng giảm của các đối tượng kế toán và thứ tự phát sinh của nghiệp vụ kinh tế trong quá trình hoạt động của đơn vị. Sổ kế toán bao gồm sổ tổng hợp và sổ chi tiết.

Chế độ sổ kế toán có thể được thực hiện theo một trong nhiều hình thức kế toán được quy định. Hình thức kế toán là mô hình tổ chức hệ thống sổ kế toán gồm các nội dung: số lượng sổ và kết cấu của từng loại sổ, trình tự và phương pháp ghi chép từng loại sổ và mối quan hệ giữa các loại sổ với nhau.

(4) Hệ thống báo cáo tài chính

Hệ thống báo cáo tài chính cung cấp thông tin tổng hợp về tình hình tài sản, nguồn vốn hình thành tài sản, tình hình và kết quả hoạt động cũng như một số tình hình khác liên quan đến hoạt động của đơn vị để phục vụ cho nhu cầu sử dụng của các đối tượng bên trong và bên ngoài đơn vị. Riêng với các đơn vị kế toán nhà nước thì hệ thống báo cáo tài chính còn được dùng làm căn cứ để quyết toán nguồn kinh phí được cấp nên còn được gọi là báo cáo quyết toán ngân sách.

Hệ thống báo cáo tài chính được quy định thống nhất về danh mục và biểu mẫu báo cáo, nội dung của từng báo cáo (hệ thống các chỉ tiêu trong báo cáo), phương pháp lập, kỳ hạn lập, thời hạn nộp và nơi nhận báo cáo.

1.1.3. Kế toán tài chính và kế toán quản trị

Căn cứ vào tính chất của thông tin và đối tượng sử dụng thông tin thì kế toán

được phân biệt thành kế toán tài chính và kế toán quản trị.

- Kế toán tài chính là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính bằng báo cáo tài chính cho đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị kế toán. Kế toán tài chính cung cấp thông tin về tình hình 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 cho các đối tượng bên ngoài. Kế toán tài chính phản ánh những sự kiện đã xảy ra trong quá khứ và hiện tại; thông tin cung cấp gắn liền với phạm vi toàn đơn vị, có độ tin cậy cao và mang tính pháp lệnh.
- Theo điều 4 của Luật kế toán, kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và ra quyết định trong nội bộ đơn vị kế toán. Đây là cơ sở pháp lý quan trọng để thực hành kế toán quản trị ở doanh nghiệp. Kế toán quản trị cung cấp thông tin về dự toán tài chính ngắn và dài hạn, quá trình hình thành và phát sinh doanh thu, chi phí, lợi nhuận khi thực hiện các kế hoạch ngắn và dài hạn để nhà quản trị hoạch định, kiểm soát ra quyết định. Kế toán quản trị phản ánh những sự kiện đang và sắp xảy ra; thông tin cung cấp gắn liền với từng bộ phận, từng chức năng hoạt động trong đơn vị, có tính linh hoạt và thích ứng, không mang tính pháp lệnh.

1.2. TÀI KHOẢN KẾ TOÁN VÀ HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN

1.2.1. Tài khoản kế toán

1.2.1.1. Khái niệm

Tài khoản (TK) là phương pháp kế toán dùng để phân loại và hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh theo nội dung kinh tế. Phương pháp tài khoản có một số đặc điểm cơ bản sau:

- Về hình thức: là sổ kế toán được dùng để ghi chép số hiện có cũng như sự biến động của từng loại đối tượng kế toán cụ thể, dựa trên cơ sở phân loại các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo các tiêu thức nhất định.
- Về nội dung: phản ánh một cách thường xuyên và liên tục sự biến động của từng đối tượng kế toán trong quá trình hoạt động của đơn vị.
- Về chức năng: kiểm tra, giám sát một cách thường xuyên và kịp thời tình hình bảo vệ và sử dụng từng loại tài sản và từng loại nguồn vốn.
- Tài khoản được mở cho từng đối tượng kế toán có nội dung kinh tế riêng biệt tức là mỗi loại tài sản, mỗi loại nguồn vốn, từng loại chi phí, doanh thu, thu nhập sẽ sử dụng một tài khoản riêng.

Sự vận động của các loại tài sản, nguồn vốn bao giờ cũng gồm hai mặt đối lập nhau như: tiền mặt: thu-chi, vật liệu: nhập-xuất, nguồn vốn kinh doanh: tăng-giảm, vay: vay-trả nợ vay, . . . Tài khoản kế toán có mẫu như sau:

Tài khoản

Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản Đối ứng	Số tiền		Ghi chú
Số	Ngày			Nợ	Có	
		Số dư đầu tháng				
		Số phát sinh trong tháng				
		Số dư cuối tháng				

1.2.1.2. Phân loại tài khoản

Tài khoản kế toán về cơ bản được phân loại vào 4 nhóm:

- Nhóm các tài khoản phản ánh tài sản
- Nhóm các tài khoản phản ánh nguồn vốn
- Nhóm các tài khoản trung gian dùng để phản ánh các quá trình hoạt động khác nhau trong đơn vị
- Nhóm các tài khoản ngoài bảng

Tài khoản cấp 1 gồm 3 chữ số thập phân

Tài khoản cấp 2 gồm 4 chữ số thập phân (3 chữ số đầu thể hiện tài khoản cấp 1, chữ số thứ 4 thể hiện tài khoản cấp 2)

Tài khoản cấp 3 gồm 5 chữ số thập phân (3 chữ số đầu thể hiện tài khoản cấp 1, chữ số thứ 4 thể hiện tài khoản cấp 2, chữ số thứ 5 thể hiện tài khoản cấp 3).

1.2.1.3. Nguyên tắc ghi chép vào tài khoản

1.2.1.3.1. Nguyên tắc ghi chép trên các tài khoản phản ánh tài sản

Được thực hiện theo phương pháp “ghi kép”, nghĩa là khi ghi vào bên Nợ của một tài khoản thì đồng thời phải ghi vào bên Có của một hoặc nhiều tài khoản khác hoặc ngược lại.

Bên Nợ:

- Số dư đầu kỳ
- Số phát sinh tăng trong kỳ
- Số dư cuối kỳ

Bên Có: Số phát sinh giảm trong kỳ

Số dư đầu kỳ được chuyển từ số dư của cuối kỳ trước

Số phát sinh tăng trong kỳ là số tổng cộng bên Nợ của tài

khoản Số phát sinh giảm trong kỳ là số tổng cộng bên Có của tài khoản

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số dư} & & \text{Số dư} & & \text{Số phát sinh} & & \text{Số phát sinh} \\ & = & & + & & - & \\ \text{cuối kỳ} & & \text{đầu kỳ} & & \text{tăng trong kỳ} & & \text{giảm trong kỳ} \end{array}$$

1.2.1.3.2. Nguyên tắc ghi chép trên các tài khoản phản ánh nguồn vốn

Cũng được thực hiện theo phương pháp “ghi kép” như nhóm các tài khoản phản ánh tài sản.

Bên Nợ: Số phát sinh giảm trong

kỳ Bên Có:

- Số dư đầu kỳ

- Số phát sinh tăng trong kỳ
- Số dư cuối kỳ

Số dư đầu kỳ được chuyển từ số dư của cuối kỳ trước
 Số phát sinh tăng trong kỳ là số tổng cộng bên Có của tài khoản
 Số phát sinh giảm trong kỳ là số tổng cộng bên Nợ của tài khoản

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Số dư} & & \text{Số dư} & & \text{Số phát} & & \\ \text{sinh} & & \text{sinh} & & & & \\ & = & + & - & & & \\ \text{cuối kỳ} & & \text{đầu kỳ} & & \text{tăng trong kỳ} & & \text{giảm trong kỳ} \end{array}$$

1.2.1.3.3. Nguyên tắc ghi chép trên các tài khoản trung gian

Nguyên tắc phản ánh có tính chất đa dạng phụ thuộc vào đối tượng phản ánh.

Tuy nhiên có thể trình bày nguyên tắc phản ánh tổng quát như sau:

- Bên Nợ: các khoản được ghi nhận từ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh làm tăng chi phí, làm giảm doanh thu và thu nhập; các khoản được kết chuyển vào cuối kỳ.
- Bên Có: các khoản được ghi nhận từ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh làm tăng doanh thu và thu nhập, làm giảm chi phí; các khoản được kết chuyển vào cuối kỳ.
- Các tài khoản trung gian không có số dư (phát sinh và kết chuyển toàn bộ).

1.2.1.3.4. Nguyên tắc ghi chép trên các tài khoản ngoài bảng

Đặc điểm ghi chép vào các tài khoản này là “ghi đơn” nghĩa là chỉ ghi vào bên Nợ hoặc bên Có của một tài khoản, không phải ghi đối ứng với bên nào của các tài khoản khác). Khi tăng ghi bên Nợ, ghi giảm ghi bên Có và luôn có số dư Nợ.

1.2.1.3.5. Nguyên tắc ghi chép trên tài khoản lưỡng tính và tài khoản điều chỉnh tại doanh nghiệp

- Các tài khoản lưỡng tính là những tài khoản vừa có số dư bên nợ vừa có số dư bên có, phát sinh do việc phải theo dõi chi tiết cho từng đối tượng kế toán cụ thể. Những tài khoản lưỡng tính thuộc nhóm tài khoản phản

ánh tài sản và nhóm tài khoản phản ánh nguồn vốn. Khi lập Bảng cân đối kế toán, về nguyên tắc không được bù trừ giữa số dư bên Nợ và số dư bên Có do các đối tượng kế toán khác nhau. Số dư cuối kỳ bên Có của tài khoản tài sản sẽ được ghi vào phần Nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán. Số dư cuối kỳ bên Nợ của tài khoản nguồn vốn ghi vào phần Tài sản của Bảng cân đối kế toán.

- Các tài khoản điều chỉnh là những tài khoản dùng để ghi giảm các đối tượng kế toán, nhằm mục đích phản ánh giá trị thực tế của kế toán so với giá gốc. Những tài khoản này thuộc nhóm tài khoản phản ánh tài sản. Khi lập Bảng cân đối kế toán được ghi vào phần tài sản nhưng ghi số âm.

1.2.2. Hệ thống tài khoản kế toán

1.2.2.1. Giới thiệu chung về hệ thống tài khoản kế toán

Để thực hiện công tác kế toán, các đơn vị kế toán phải sử dụng nhiều tài khoản khác nhau nhằm thỏa mãn nhu cầu thông tin đa chiều của các đối tượng sử dụng. Các tài khoản này tạo thành hệ thống tài khoản kế toán của đơn vị. Như vậy, hệ thống tài khoản kế toán là tập hợp các tài khoản kế toán được sử dụng trong chế độ kế toán và trong từng đơn vị kế toán.

Ở Việt Nam, Bộ Tài chính quy định hệ thống TKKT áp dụng cho các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực SXKD và hệ thống TKKT áp dụng cho các đơn vị HCSN tương ứng với các chế độ kế toán khác nhau. Hệ thống TKKT bao gồm các nội dung cơ bản:

- Số lượng, tên gọi và số hiệu của các tài khoản được sử dụng để phản ánh các đối tượng kế toán cụ thể.
- Công dụng, kết cấu của từng tài khoản, nội dung kinh tế và phạm vi phản ánh của từng tài khoản
- Một số quan hệ đối ứng chủ yếu giữa các tài khoản có liên quan.

Ngoài ra còn hướng dẫn một số phương pháp tính toán và xác định những chỉ tiêu được sử dụng để kết chuyển giữa các tài khoản khác nhau có liên quan.

Một trong những đặc điểm cơ bản của hệ thống TKKT Việt Nam là dựa trên hệ thống TKKT thống nhất. Hệ thống TKKT thống nhất được quy định chung cho nền kinh tế, trong khi đó mỗi đơn vị hạch toán lại có những đặc thù về đối tượng phản ánh và yêu cầu quản lý nên dựa trên cơ sở của hệ thống tài khoản thống nhất, mỗi đơn vị hạch toán sẽ nghiên cứu và xây dựng hệ thống tài khoản phù hợp với đặc thù của từng đơn vị.

Nhà nước ban hành hệ thống tài khoản thống nhất nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho công tác thanh, kiểm tra cũng như công tác kiểm toán các hoạt động kinh tế, tài chính diễn ra trong đơn vị kế toán; đồng thời cũng tạo điều kiện thực hiện các nguyên tắc chung được thừa nhận và các chuẩn mực kế toán. Từ đó tạo điều kiện thuận lợi cho các cơ quan thống kê trong việc thu thập thông tin.

1.2.2.2. Vai trò và tác dụng của hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống TKKT được thiết lập để thực hiện phân loại và xử lý thông tin gắn liền với từng đối tượng kế toán nhằm phục vụ cho mục đích kiểm tra, kiểm soát sự vận động của đối tượng kế toán và cung cấp thông tin để lập ra các báo cáo kế toán theo yêu cầu quản lý của đơn vị kế toán và các đối tượng khác có liên quan.

- Đối với doanh nghiệp:
 - Phân loại và xử lý thông tin gắn liền với từng đối tượng kế toán cụ thể nhằm phục vụ cho việc kiểm soát tình hình hoạt động tại doanh nghiệp và lập ra các báo cáo kế toán để cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp.
 - Phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo nội dung của từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn cũng như từng quá trình hoạt động SXKD và những hoạt động khác có tính chất riêng biệt.

- Trong hệ thống chế độ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán là thành phần cơ bản quyết định chất lượng của thông tin kế toán. Qua hệ thống tài khoản kế toán sẽ có được thông tin đầy đủ, toàn diện về các loại tài sản, nguồn vốn cũng như tình hình và kết quả hoạt động của đơn vị.
- Đối với đơn vị hành chính sự nghiệp:
 - Đáp ứng đầy đủ các yêu cầu quản lý và kiểm soát chi quỹ ngân sách nhà nước, vốn, quỹ công, đồng thời thỏa mãn yêu cầu quản lý và sử dụng kinh phí của từng lĩnh vực, từng đơn vị HCSN.
 - Phản ánh đầy đủ các hoạt động kinh tế, tài chính phát sinh của các đơn vị HCSN thuộc mọi loại hình, mọi lĩnh vực, phù hợp với mô hình tổ chức và tính chất hoạt động.
 - Đáp ứng yêu cầu xử lý thông tin bằng các phương tiện tính toán và thỏa mãn đầy đủ yêu cầu của đơn vị và của cơ quan quản lý Nhà nước.

1.2.2.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán

Việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán để tạo ra thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng chịu sự tác động của nhiều nhân tố khác nhau do phụ thuộc vào môi trường và đặc điểm hoạt động, tính đa dạng của đối tượng sử dụng và mục đích sử dụng, sự thay đổi chính sách quản lý của nhà nước, sự phát triển về tư duy kế toán và yêu cầu hội nhập của kế toán. Các nhân tố ảnh hưởng đến xây dựng hệ thống tài khoản kế toán cho đơn vị kế toán ở Việt Nam bao gồm:

- Nhân tố thuộc môi trường kinh doanh: nhân tố này gắn liền với những vấn đề liên quan sau:
 - Quy mô và đặc điểm hoạt động của đơn vị kế toán: mỗi đơn vị có quy mô và đặc điểm hoạt động khác nhau nên sẽ sử dụng hệ thống tài khoản kế toán khác nhau. Đơn vị sẽ chọn lựa một hệ thống tài khoản phù hợp nhất với quy mô và đặc điểm đặc thù của đơn vị đồng thời phản ánh được tất cả các mặt hoạt động khác nhau của

đơn vị cũng

như có được những thông tin cần thiết để đánh giá đúng đắn và kịp thời hiệu quả kinh tế trên từng mặt hoạt động cũng như trong phạm vi toàn đơn vị.

- Nguồn cung cấp tài chính: hiện tại trong nền kinh tế Việt Nam các doanh nghiệp nhà nước chiếm giữ một tỷ trọng rất cao trong tổng nguồn vốn và doanh thu của nền kinh tế. Đặc điểm của các doanh nghiệp này là vốn vay chiếm tỷ trọng rất lớn trong tổng số vốn của đơn vị. Hai nguồn hình thành vốn chủ yếu trong các doanh nghiệp hoạt động tại Việt Nam là từ Nhà nước và nợ vay ngân hàng. Đặc điểm này sẽ khiến cho yêu cầu về việc cung cấp thông tin trung thực và hợp lý, đầy đủ là chưa thật sự cần thiết đối với các doanh nghiệp Việt Nam. Do đó việc doanh nghiệp chọn lựa hệ thống TTK để xử lý thông tin cũng sẽ theo ý chủ quan của đơn vị.
- Yêu cầu hội nhập với các thông lệ kế toán quốc tế của hệ thống kế toán: quá trình hòa hợp kế toán quốc tế và khu vực đã diễn ra mạnh mẽ và nhanh chóng trong những thập niên qua và Việt Nam cũng không nằm ngoài xu thế này. Vì vậy một trong những khía cạnh quan trọng của quá trình phát triển hệ thống kế toán Việt Nam trong nền kinh tế thị trường là vấn đề hội nhập với các thông lệ quốc tế. Do đó hệ thống TKKT phải có được tính hòa hợp và hiện đại được thừa nhận để vận dụng cho tất cả các doanh nghiệp khác nhau hoạt động trên lãnh thổ Việt Nam và được các tổ chức quốc tế về kế toán thừa nhận.
- Vấn đề cổ phần hóa và sự phát triển của thị trường chứng khoán: Nhà nước Việt Nam đã và đang cố gắng đẩy mạnh cổ phần hóa doanh nghiệp nhà nước để thúc đẩy sự phát triển của thị trường chứng khoán. Quá trình này làm giảm dần sự bao cấp của nhà nước và gánh nặng của ngân hàng. Vì vậy các doanh nghiệp phải chú trọng đến

việc cung cấp thông tin đầy đủ, trung thực và hợp lý cho nhà đầu tư. Hệ thống TKKT cũng phải đáp ứng được yêu cầu này.

- Nhân tố thuộc môi trường pháp lý:
 - Vai trò của Nhà nước: Kế toán không chỉ phục vụ cho công tác quản lý ở từng đơn vị kế toán mà còn phục vụ cho yêu cầu quản lý của nhà nước. Nhà nước Việt Nam giữ vai trò chủ đạo trong việc ban hành và chỉ đạo hệ thống kế toán. Sự can thiệp của Nhà nước là để đảm bảo sự minh bạch và trung thực của thông tin kế toán nhằm bảo vệ quyền lợi cho các đối tượng sử dụng thông tin. Vì vậy hệ thống TKKT được xây dựng và áp dụng phải phù hợp với các quy định của pháp luật.
 - Ảnh hưởng của thuế: Thuế thu nhập doanh nghiệp có một ảnh hưởng rất quan trọng đến hệ thống kế toán doanh nghiệp. Vì vậy xây dựng hệ thống TKKT cũng chịu sự chi phối của luật thuế với mục tiêu là hỗ trợ cơ quan thuế kiểm soát và thu thuế.
- Nhân tố thuộc môi trường văn hóa:
 - Môi trường văn hóa có tính lịch sử nên hoạt động kế toán và tư duy kế toán bị chi phối bởi tính đặc trưng của điều kiện ra đời và phát triển của quốc gia. Tính đặc trưng này liên quan đến tính chất của thông tin, thời điểm cung cấp thông tin, đối tượng nhận và sử dụng thông tin, hình thức công bố thông tin, ảnh hưởng của nhà nước đến hoạt động tạo lập và công bố thông tin.
 - Đặc điểm của văn hóa Việt Nam là nhấn mạnh đến vai trò của tập thể hơn là cá nhân. Hệ thống kế toán Việt Nam hình thành từ trong nền kinh tế tập trung nên nhà nước can thiệp rất sâu vào hoạt động của doanh nghiệp. Vì vậy thông tin kế toán ít được công khai một cách rộng rãi và có xu hướng thiên về các quy định chặt chẽ và thống nhất

của nhà nước, đặt nặng trên sự tuân thủ luật pháp. Những đặc điểm này có ảnh hưởng đến việc xây dựng hệ thống TKKT.

1.3. HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN Ở MỘT SỐ QUỐC GIA

1.3.1. Nhóm không quy định hệ thống tài khoản kế toán thống nhất

Đại diện cho nhóm này là hệ thống kế toán của Mỹ và Anh. Tại các nước này không có một hệ thống tài khoản kế toán thống nhất về tên gọi và số hiệu bắt buộc sử dụng trong tất cả các doanh nghiệp. Các doanh nghiệp căn cứ vào lĩnh vực kinh doanh, quy mô của doanh nghiệp và yêu cầu quản lý để lựa chọn các tài khoản sử dụng riêng cho doanh nghiệp mình, và cũng tự đặt tên và số hiệu cho các tài khoản. Số hiệu tài khoản có thể là hai, ba chữ số, cũng có thể nhiều hơn. Việc đặt tên và số hiệu tài khoản phải phản ánh được đối tượng cần theo dõi, việc sử dụng tài khoản phải nhất quán trong kỳ, nếu có sự thay đổi thì doanh nghiệp phải giải trình lý do thay đổi và ảnh hưởng của sự thay đổi đó đối với báo cáo tài chính.

Để dễ xây dựng hệ thống tài khoản, doanh nghiệp dựa trên các cơ sở sau :

- Sự tuân thủ chuẩn mực kế toán và các nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận rộng rãi;
- Nội dung kinh tế của đối tượng kế toán được phản ánh;
- Mối quan hệ giữa tài khoản với yêu cầu cung cấp thông tin cho việc lập báo cáo tài chính và các báo cáo kế toán khác của đơn vị.

Hệ thống tài khoản kế toán được xây dựng theo xu hướng này có ưu điểm là tạo khả năng tư duy năng động cho người làm công tác kế toán nhưng có nhược điểm là gây khó khăn trong so sánh, đối chiếu, tổng hợp thông tin cũng như trong kiểm tra, kiểm soát và hướng dẫn nghiệp vụ.

1.3.2. Nhóm quy định hệ thống tài khoản kế toán thống nhất

Đại diện cho nhóm này là hệ thống kế toán của Pháp và Nga.

- Hệ thống kế toán Pháp: Hệ thống tài khoản kế toán đầu tiên của Pháp được ban hành vào năm 1947. Sau đó được bổ sung, sửa đổi vào các năm 1957, 1982, 1986, 2000, . . . Trong đó các tài khoản kế toán được chia làm 9 loại:
 - Tài khoản loại 1 đến loại 8: thuộc kế toán tổng quát, phản ánh toàn bộ tài sản, vật tư, tiền vốn, tình hình mua bán, chi phí, thu nhập, tính toán kết quả ở dạng tổng quát, là cơ sở để lập báo cáo tài chính.
 - Tài khoản loại 9: thuộc kế toán phân tích, nhằm phân tích chi phí, giá thành, kết quả kinh doanh của từng loại hàng, từng ngành hoạt động, là phương tiện giúp Ban Giám đốc kiểm soát một cách có hiệu quả tình hình hoạt động của doanh nghiệp .
- Hệ thống kế toán Nga: Bộ Tài chính Cộng hòa Liên bang Nga cũng thiết lập và ban hành một hệ thống tài khoản kế toán thống nhất, áp dụng cho các doanh nghiệp từ ngày 01.01.2001 với các đặc điểm:
 - Các đối tượng kế toán không phân tích theo tính ngắn hạn hay dài hạn.
 - Không tách biệt kế toán tài chính với kế toán quản trị, có các tài khoản dùng để hạch toán chi phí phục vụ cho việc tính giá thành.
 - Loại bỏ nhiều tài khoản chi tiết nhằm tăng tính linh hoạt của hệ thống khi vận dụng trong thực tiễn, chủ yếu lưu giữ những tài khoản chi tiết theo yêu cầu của cơ quan thuế.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Hệ thống tài khoản kế toán có vị trí quan trọng và tác động trực tiếp đến việc thực hiện chế độ kế toán nói chung và công tác kế toán nói riêng tại đơn vị kế toán. Trong chế độ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán là thành phần cơ bản quyết định chất lượng của thông tin kế toán. Với mục tiêu cuối cùng của kế toán là cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng khác nhau thì vai trò quan trọng hệ thống tài khoản kế toán càng trở nên quan trọng hơn.

Chương 1 đã trình bày một cách tổng quan về hệ thống tài khoản kế toán. Chương 2 tiếp theo sẽ là phần giới thiệu các hệ thống tài khoản kế toán theo quy định hiện hành và khảo sát thực trạng áp dụng hệ thống TKKT tại một số đơn vị, sau đó là phần đánh giá thực trạng thông qua cơ sở lý luận của chương 1.

CHƯƠNG 2:

THỰC TRẠNG ÁP DỤNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN TẠI DOANH NGHIỆP VÀ ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP Ở VIỆT NAM

2.1. GIỚI THIỆU TỔNG QUÁT VỀ LỊCH SỬ HÌNH THÀNH VÀ PHÁT TRIỂN CỦA HỆ THỐNG KẾ TOÁN VIỆT NAM.

2.1.1. Lĩnh vực sản xuất kinh doanh.

Tại Việt Nam, từ năm 1945 kế toán đã được nhà nước đưa vào sử dụng chủ yếu cho việc quản lý thu chi ngân sách. Từ năm 1954 thì kế toán được sử dụng như là một công cụ phản ánh và giám đốc các hoạt động SXKD và sử dụng vốn của nhà nước. Từ những năm 1957, Nhà nước ban hành chế độ kế toán cho các ngành công nghiệp và xây dựng cơ bản. Năm 1961, Chính phủ ban hành Điều lệ tổ chức kế toán nhà nước xác lập các nguyên tắc trong việc ghi chép sổ sách, chứng từ và lập báo cáo kế toán. Năm 1970, Nhà nước lại ban hành Nghị định sửa đổi Chương 3 của điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước nhằm tăng cường vai trò của Kế toán trưởng các đơn vị, đồng thời ban hành hệ thống TKKT thống nhất áp dụng cho tất cả các đơn vị trong ngành kinh tế quốc dân.

Từ khi chuyển đổi từ nền kinh tế bao cấp sang nền kinh tế thị trường, hệ thống kế toán Việt Nam đã có những đổi mới nhất định, đánh dấu bằng sự ra đời của Pháp lệnh kế toán thống kê năm 1988, Điều lệ tổ chức kế toán nhà nước năm 1989 và hệ thống tài khoản kế toán thống nhất năm 1990. Trong giai đoạn từ năm 1991 đến năm 1995, Luật đầu tư nước ngoài đã thúc đẩy sự phát triển của các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài tại Việt Nam. Để hệ thống kế toán phù hợp với giai đoạn phát triển này, vào ngày 01/11/1995 Bộ Tài chính đã ban hành chính thức Chế độ kế toán doanh nghiệp theo Quyết định số 1141 TC/QĐ/CDKT. Để phù hợp

với các chuẩn mực kế toán đã được ban hành và môi trường kinh doanh có nhiều thay đổi, Bộ Tài chính đã ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp theo Quyết định số 15/2006/QĐ/BTC ngày 20/03/2006 thay thế Quyết định số 1141 TC/QĐ/CĐKT ngày 01/11/1995.

Hiện nay, văn bản pháp lý để quản lý thống nhất hoạt động kế toán là Luật kế toán số 03/2003/QH11 được ban hành ngày 17/06/2003. Văn bản pháp lý thứ hai cũng có ảnh hưởng rất lớn đến công tác kế toán là Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam gồm 26 chuẩn mực do Bộ Tài chính ban hành.

2.1.2. Lĩnh vực hành chính sự nghiệp

Xét về mặt lịch sử, việc nghiên cứu và sửa đổi hệ thống kế toán HCSN được bắt đầu ngay khi Chế độ kế toán doanh nghiệp được ban hành. Cơ chế kiểm soát chi ngân sách đã được tìm hiểu, nghiên cứu và thực hiện từ trước năm 1996 đã đòi hỏi kế toán HCSN phải thay đổi phù hợp và sự ra đời của Luật ngân sách nhà nước vào tháng 3/1996 đã có tác động rất quan trọng đến hệ thống kế toán mới này. Ngày 02/11/1996, Bộ trưởng Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định số 99-TC/QĐ/CĐKT ban hành Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp có hiệu lực thi hành từ 01/01/1997 và thay thế Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp ban hành theo Quyết định số 257- TC/CĐKT ngày 01/06/1990.

Trong quá trình thực hiện Quyết định số 99-TC/QĐ/CĐKT đã bộc lộ một số khuyết điểm cần được bổ sung nên Bộ Tài chính đã ban hành các Thông tư để sửa đổi, bổ sung Quyết định trên là: Thông tư số 184/1998/TT-BTC ngày 28/12/1998 Hướng dẫn kế toán quyết toán vật tư, hàng hóa tồn kho, giá trị khối lượng sửa chữa lớn, xây dựng cơ bản hoàn thành ở thời điểm cuối năm của đơn vị HCSN; Thông tư số 185/1998/TT-BTC ngày 28/12/1998 Hướng dẫn kế toán thuế GTGT, thuế TNDN của đơn vị HCSN; Thông tư số 109/2001/TT-BTC ngày 31/12/2001 Hướng dẫn kế toán tiếp nhận và sử dụng các khoản viện trợ không hoàn lại.

Tuy nhiên, trong thời gian qua khi áp dụng vào thực tế thì Chế độ kế toán HCSN bộc lộ một số nhược điểm. Do đó, ngày 30/03/2006 Bộ Tài chính ban hành Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC về việc ban hành Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp thay thế Quyết định số 999-TC/QĐ/CĐKT ngày 02/11/1996.

2.2. GIỚI THIỆU HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN ĐANG ĐƯỢC ÁP DỤNG TẠI DOANH NGHIỆP VÀ TẠI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP.

2.2.1. Tại doanh nghiệp

Hiện tại ở Việt Nam, loại trừ các đơn vị hoạt động trong các lĩnh vực đặc thù như ngân hàng, quản lý quỹ, chứng khoán, bảo hiểm ...; về cơ bản các đơn vị trong lĩnh vực SXKD đang áp dụng hai hệ thống TKKT theo quy định hiện hành là hệ thống TKKT ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 và hệ thống TKKT áp dụng cho các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa ban hành theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

2.2.1.1. Hệ thống tài khoản kế toán ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ- BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Hệ thống TKKT này được ban hành dựa trên cơ sở sửa đổi, bổ sung hệ thống TKKT được ban hành theo Quyết định 1141/TC-QĐ-CĐKT ngày 01/01/1995. Hiện nay Quyết định 15 đã được sửa đổi, bổ sung một số tài khoản theo Thông tư số 244/2009/TT-BTC ngày 31/12/2009. Hệ thống TKKT này gồm 10 loại tài khoản, trong đó các TK từ loại 1 đến loại 9 là những TK trong bảng, bao gồm 88 TK cấp 1, 125 TK cấp 2 và 2 TK cấp 3; còn lại là 6 TK loại 0 là TK ngoài bảng.

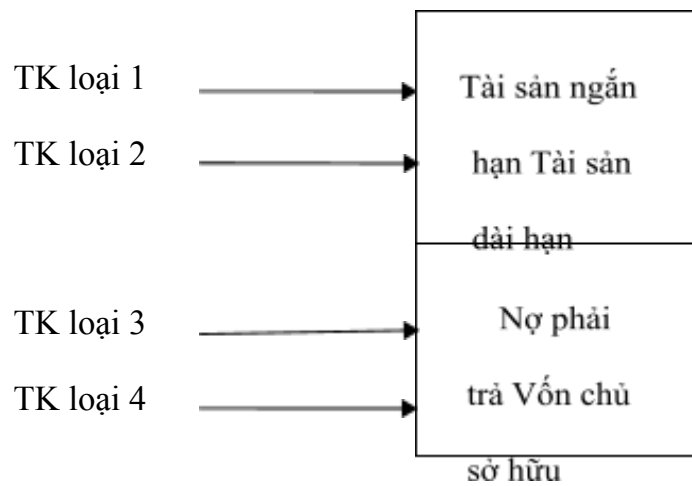
- Phân loại tài khoản theo nhóm:

- Nhóm các TK phản ánh tài sản: gồm các TK thuộc loại TK 1 và loại TK 2, được dùng để phản ánh tài sản của DN. Trong nhóm TK này có mối quan hệ đối ứng biểu hiện sự chuyển hóa giữa các loại tài sản với nhau trong quá trình hoạt động của DN.

- Nhóm các TK phản ánh nguồn vốn: gồm các TK thuộc loại TK 3 và loại TK 4, được sử dụng để phản ánh nguồn vốn của DN. Trong nhóm TK này có mối quan hệ đối ứng biểu hiện sự chuyển hóa giữa các loại nguồn vốn với nhau trong quá trình hoạt động của DN.
 - Nhóm các TK trung gian: gồm các TK thuộc loại TK 5, loại TK 6, loại TK 7, loại TK 8, loại TK9, được sử dụng để phản ánh các quá trình hoạt động SXKD của DN và xác định kết quả kinh doanh. Các TK từ loại TK 5 đến loại TK 8 có mối quan hệ đối ứng phổ biến với các TK thuộc loại TK 1, TK 2, TK 3; biểu hiện quá trình phát sinh, hình thành chi phí và doanh thu trong hoạt động của DN. Các TK từ loại TK 5 đến loại TK 8 có mối quan hệ đối ứng phổ biến với loại TK 9 nhằm xác định kết quả kinh doanh của DN.
 - Nhóm các TK ngoài bảng: là các TK thuộc loại TK 0, dùng để phản ánh những tài sản hiện có ở đơn vị nhưng không thuộc quyền sở hữu của đơn vị, đồng thời còn phản ánh một số chỉ tiêu kinh tế đã được phản ánh ở các TK khác, nhưng cần được theo dõi để phục vụ yêu cầu quản lý.
- Mối quan hệ giữa tài khoản với việc lập các báo cáo tài chính:
- Số liệu được cung cấp từ các TK thuộc loại TK1, TK2, TK3, TK4 được dùng để lập Bảng cân đối kế toán.
 - Số liệu được cung cấp từ các TK thuộc loại TK5, TK6, T7, T8, T9 được dùng để lập Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.
 - Số liệu được cung cấp từ các TK 111, TK 112, TK 113 và TK 121, TK 128 được dùng để lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp trực tiếp. Số liệu được cung cấp từ các TK thuộc loại TK1, TK2, TK3, TK4 được dùng để lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp gián tiếp.

Phân loại và sắp xếp hệ thống tài khoản

Bảng cân đối kế toán



Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

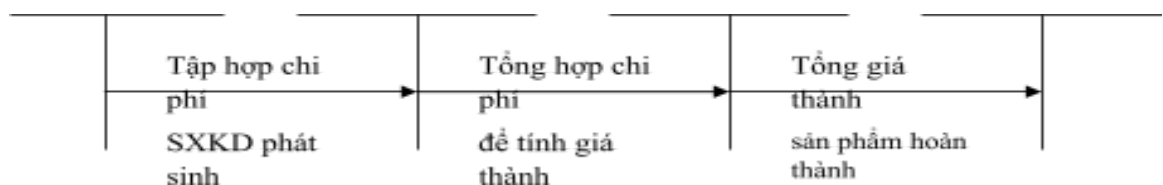
TK loại 5, 7 →

TK loại 6, 8 →

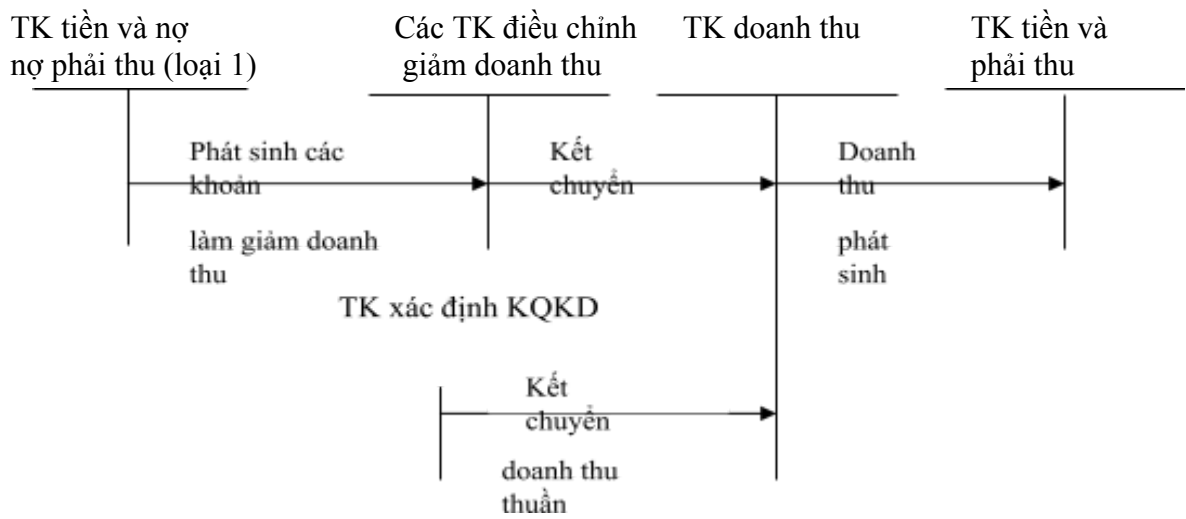
TK loại 9 →

Các sơ đồ kế toán tổng quát mô tả quan hệ giữa các tài

khoản Sơ đồ 1: Kế toán tập hợp chi phí SXKD theo yếu tố

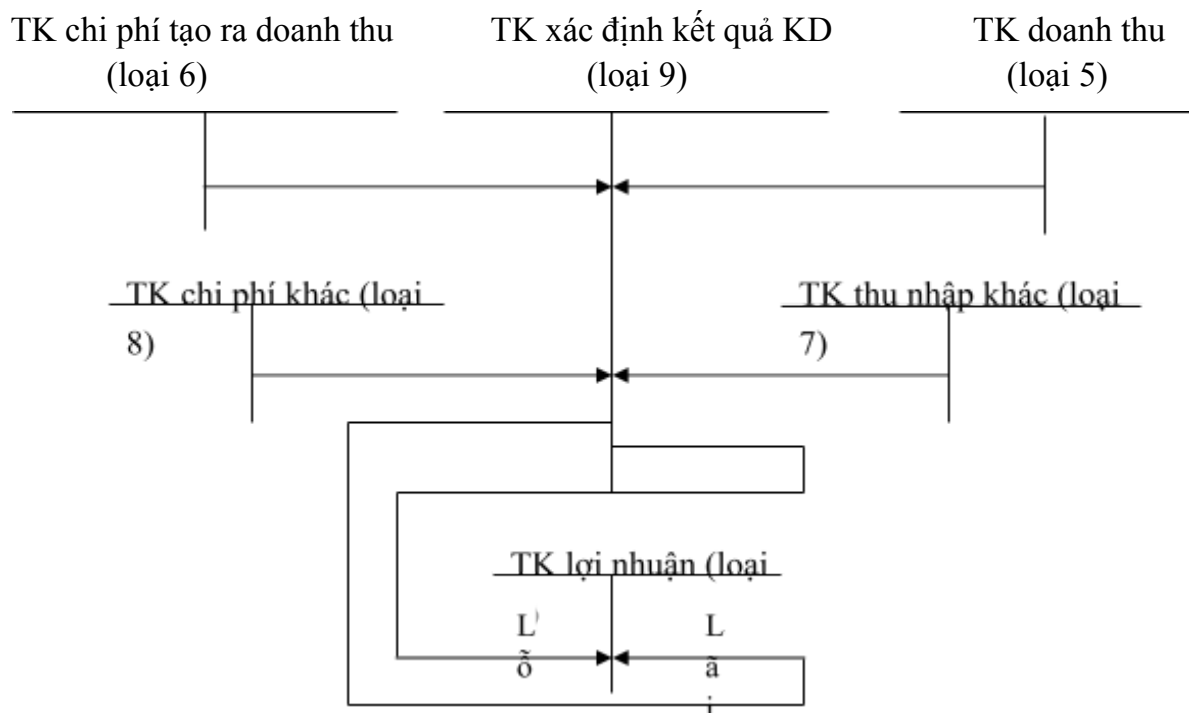


Sơ đồ 2: Kế toán doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ



(loại 1)

Sơ đồ 3: Kế toán xác định kết quả hoạt động SXKD



2.2.1.2. Hệ thống tài khoản kế toán ban hành theo Quyết định 48/2006/QĐ- BTC ngày 14/09/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Hệ thống TKKT này ra đời trên cơ sở sửa đổi, bổ sung hệ thống TKKT ban hành theo Quyết định 1177 TC/QĐ/CĐKT ngày 23/12/1996 và Quyết định 144/2001/QĐ-BTC ngày 21/12/2001 áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa để phù hợp với yêu cầu và trình độ quản lý kinh tế, tài chính của doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam hiện nay và những năm tới.

Theo Quyết định này, hệ thống TKKT bao gồm các TK thuộc Bảng cân đối kế toán (gồm 51 TK cấp 1, 64 TK cấp 2, 5 TK cấp 3) và 5 TK ngoài Bảng cân đối kế toán (loại 0). Các TK trong Bảng cân đối kế toán được sắp xếp vào 9 loại, từ loại 1 (phản ánh tài sản ngắn hạn), loại 2 (phản ánh tài sản dài hạn), loại 3 (phản ánh nợ phải trả), loại 4 (phản ánh vốn chủ sở hữu), loại 5 (phản ánh doanh thu), loại 6 (phản ánh chi phí SXKD), loại 7 (phản ánh thu nhập khác), loại 8 (phản ánh chi phí khác) đến loại 9 (phản ánh kết quả kinh doanh). Mỗi quan hệ giữa các loại TK cũng tương tự như hệ thống TKKT được ban hành theo Quyết định 15.

Hệ thống TKKT áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa được rút gọn từ hệ thống TKKT được ban hành theo Quyết định 1141 trước đây và theo Quyết định 15 hiện hành. Việc tóm lược này được thể hiện như sau:

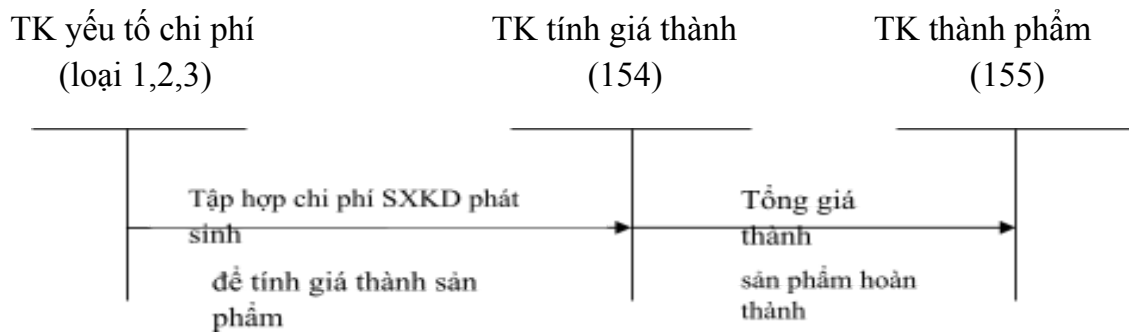
- Gom một số đối tượng kế toán vào trong một TK cấp 1 và theo dõi chi tiết trên các TK cấp 2, bao gồm: Đầu tư tài chính ngắn hạn và dài hạn (các TK cấp 2 là: Vốn góp liên doanh, Đầu tư vào công ty liên kết, Đầu tư dài hạn khác); Các khoản dự phòng (TK cấp 2 là: Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính ngắn hạn, Dự phòng phải thu khó đòi, Dự phòng giảm giá hàng tồn kho); Tài sản cố định (TK cấp 2 là: TSCĐ hữu hình, TSCĐ thuê tài chính, TSCĐ vô hình); Vay, nợ dài hạn (TK cấp 2 là: Vay dài hạn, Nợ dài hạn, Trái phiếu phát hành, Nhận ký cược ký quỹ dài hạn); Các khoản giảm trừ doanh thu (TK cấp 2 là: Hàng bán bị trả lại và Giảm

giá hàng bán); Chi phí quản lý kinh doanh (TK cấp 2 là: Chi phí bán hàng và Chi phí quản lý doanh nghiệp).

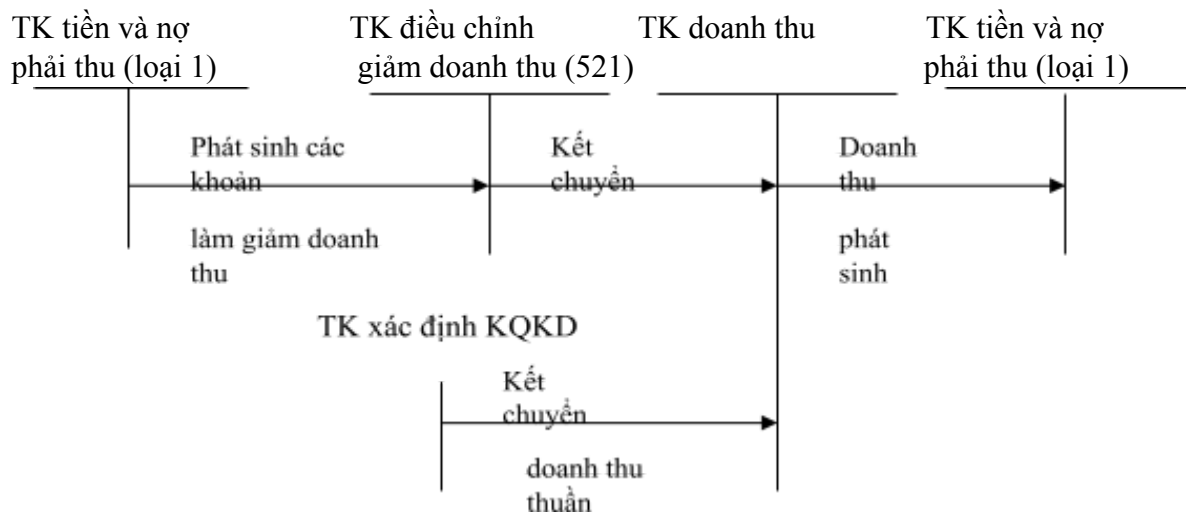
- Lược bỏ một số đối tượng kế toán được cho là không có hoặc chưa xuất hiện ở các doanh nghiệp nhỏ và vừa, bao gồm: Phải thu, phải trả nội bộ; Cầm cố, ký cược, ký quỹ ngắn hạn; Hàng mua đang đi đường; Hàng hóa kho bảo thuế; Chi sự nghiệp; Đầu tư vào công ty con; Tài sản thuê thu nhập hoãn lại; Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng; Tài sản thừa, thiếu chưa giải quyết; Phải trả về cổ phần hóa; Chênh lệch đánh giá lại tài sản; Quỹ đầu tư phát triển; Quỹ dự phòng tài chính; Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản, Nguồn kinh phí sự nghiệp; Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ; Doanh thu bán hàng nội bộ; Chiết khấu thương mại.
- Theo Quyết định 48, TK 154 được dùng để tập hợp chi phí SXKD (gồm có chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung) đồng thời dùng để tổng hợp chi phí SXKD phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm; còn theo Quyết định 15, TK 154 chỉ được dùng để tổng hợp chi phí SXKD phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm, việc tập hợp chi phí SXKD được thông qua các TK trung gian là TK 621”Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”, TK 622”Chi phí nhân công trực tiếp”, TK 623”Chi phí sử dụng máy thi công”, TK 627”Chi phí sản xuất chung”. Quyết định 48 không quy định sử dụng các TK 621, 622, 623, 627. Đây là điểm khác biệt cơ bản giữa 2 hệ thống TKKT.

Các sơ đồ kế toán tổng quát mô tả quan hệ giữa các tài khoản

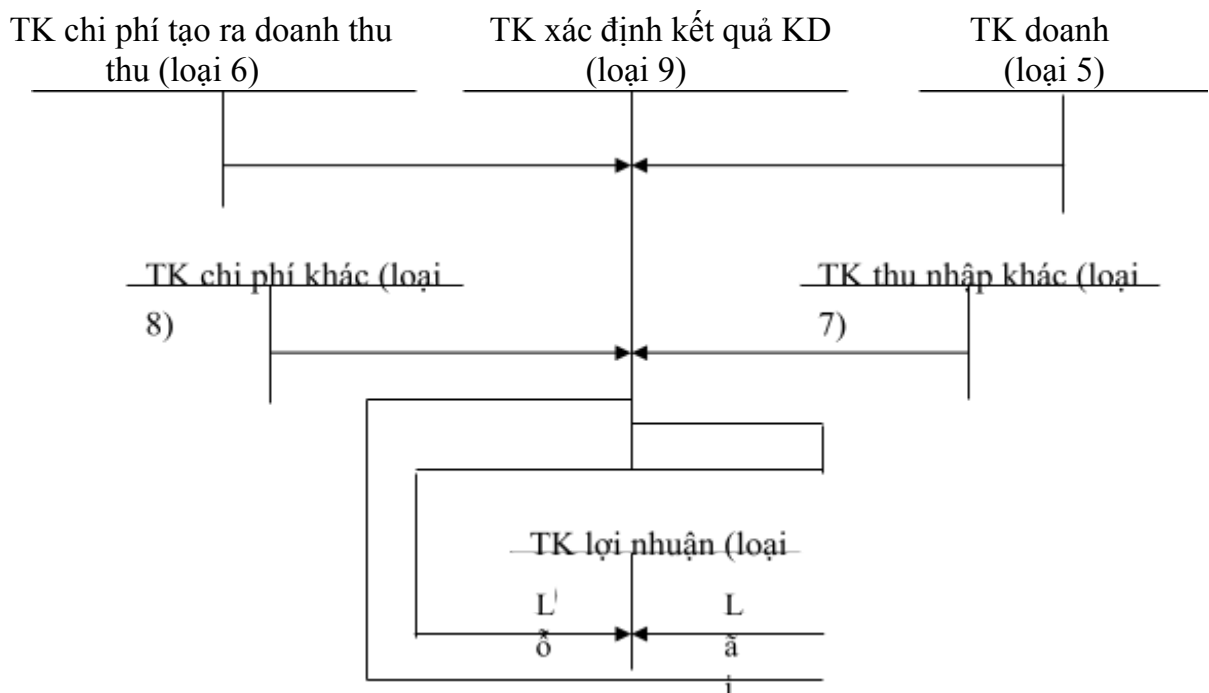
Sơ đồ 1: Kế toán tập hợp chi phí SXKD theo yếu tố (không quy định các TK 621, 622, 623, 627)



Sơ đồ 2: Kế toán doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ



Sơ đồ 3: Kế toán xác định kết quả hoạt động SXKD (không quy định TK loại 8 phản ánh chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại)



2.2.2. Tại đơn vị hành chính sự nghiệp

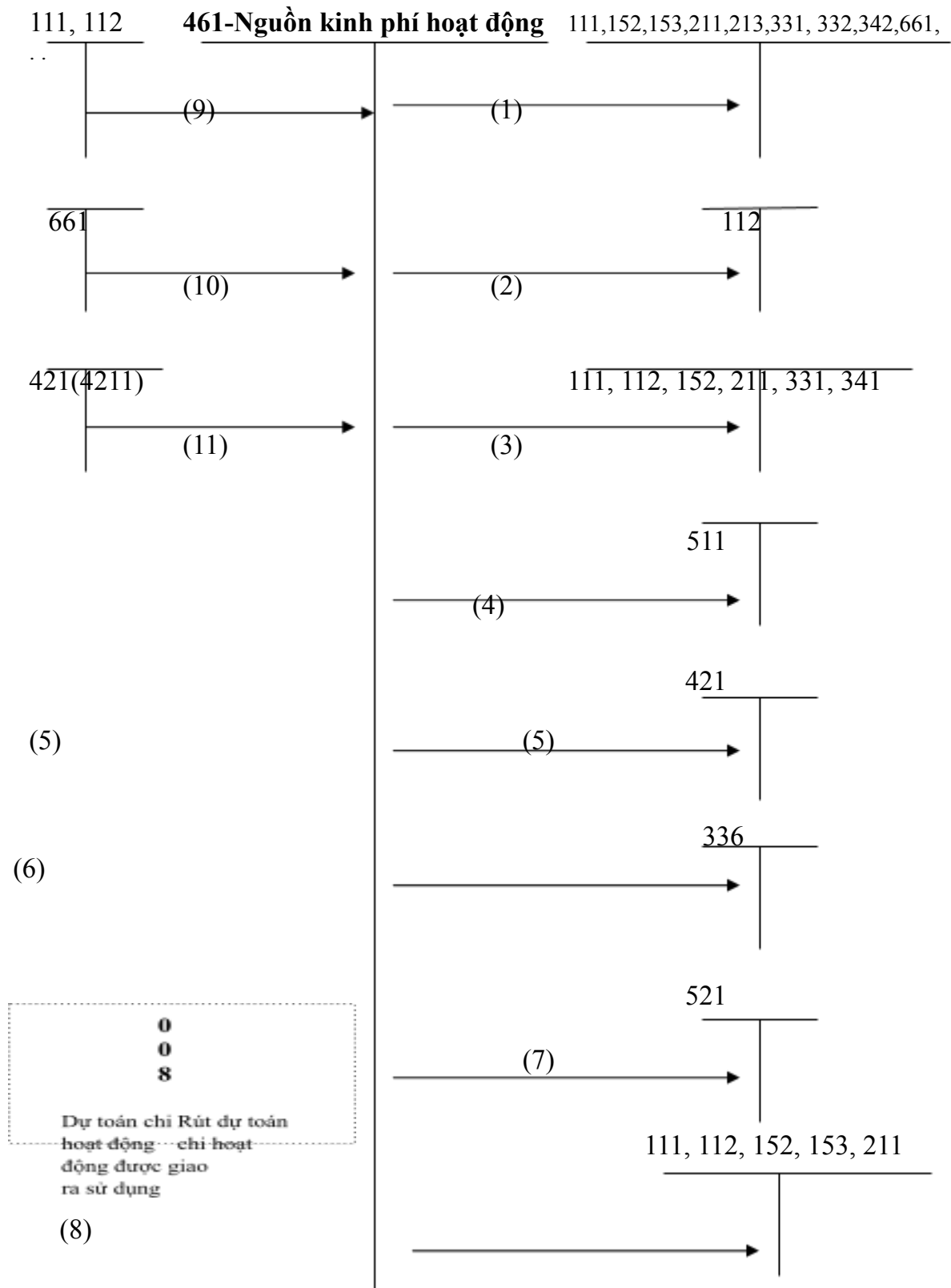
Hệ thống TKKT áp dụng cho các đơn vị HCSN được ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Hệ thống TKKT này ra đời thay thế hệ thống TKKT được ban hành theo Quyết định số 999- TC/QĐ/CĐKT ngày 02/11/1996 của Bộ trưởng Bộ Tài chính và được xây dựng trên nguyên tắc thỏa mãn và cập nhật các yêu cầu mới nhất của nền kinh tế thị trường ở Việt Nam trong xu hướng hội nhập quốc tế, tuân thủ Luật Ngân sách Nhà nước, Luật Kế toán và các văn bản hướng dẫn cũng như các cơ chế, chính sách tài chính mới nhất áp dụng cho đơn vị HCSN.

Hệ thống TKKT áp dụng cho các đơn vị HCSN do Bộ Tài chính quy định gồm 7 loại. Trong đó từ loại 1 đến loại 6 là các TK trong Bảng cân đối tài khoản, bao gồm 42 TK cấp 1, 71 TK cấp 2, 16 TK cấp 3; còn lại là 7 TK loại 0 là các TK ngoài Bảng cân đối tài khoản.

Các TK trong Bảng cân đối tài khoản phản ánh toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh theo các đối tượng kế toán gồm tài sản, nguồn hình thành tài sản và quá trình sử dụng tài sản tại đơn vị HCSN. Nguyên tắc ghi sổ các TK trong Bảng cân đối kế toán được thực hiện theo phương pháp “ghi kép”. Các TK ngoài Bảng cân đối kế toán phản ánh những tài sản hiện có ở đơn vị nhưng không thuộc quyền sở hữu của đơn vị nhưng cần theo dõi để phục vụ cho yêu cầu quản lý. Nguyên tắc ghi sổ các TK trong Bảng cân đối kế toán được thực hiện theo phương pháp “ghi đơn”.

Các sơ đồ kế toán cơ bản mô tả quan hệ giữa các tài

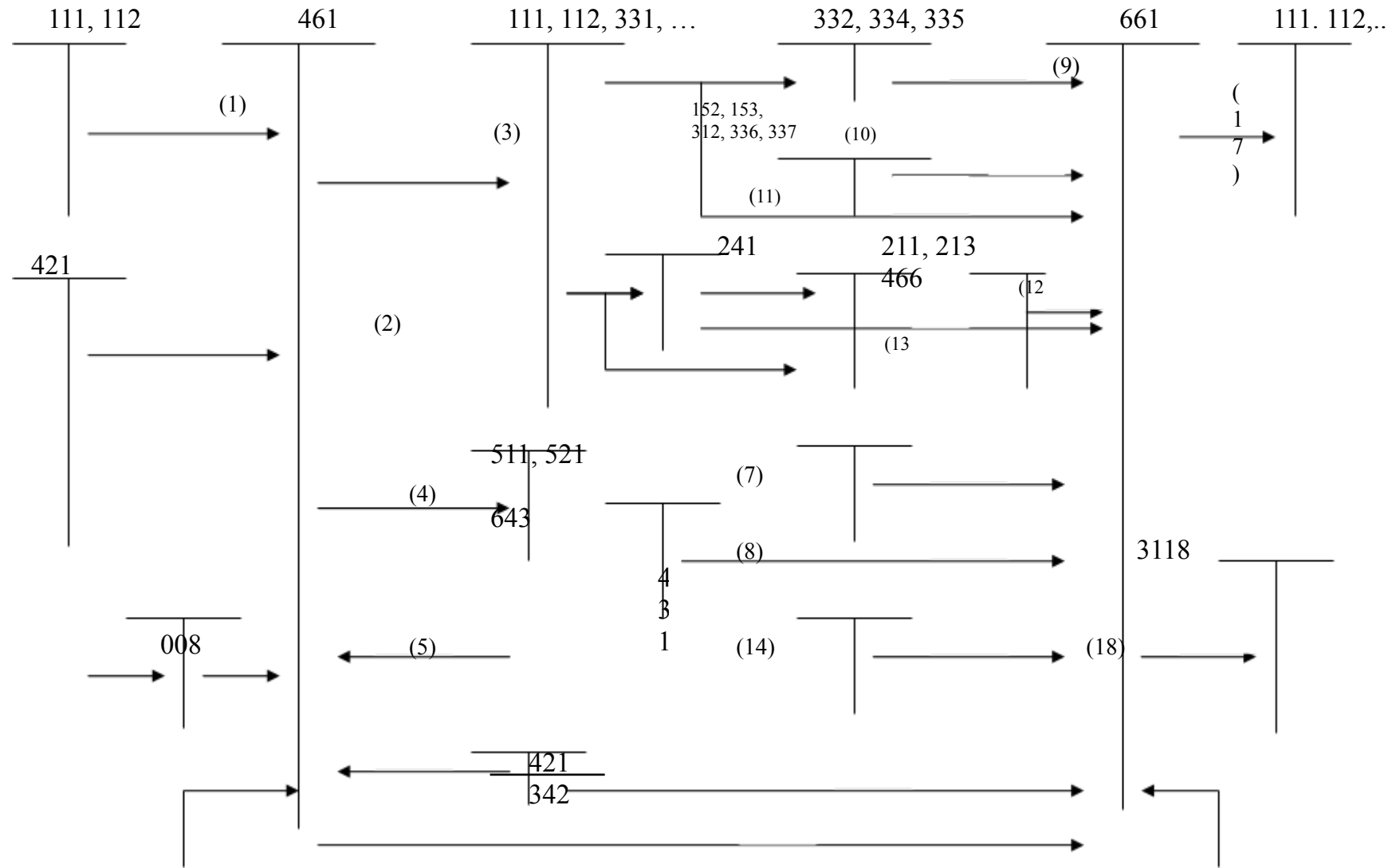
khoản Sơ đồ 1: Kế toán nguồn kinh phí hoạt động



Giải thích sơ đồ 1:

- (1) Rút dự toán chi hoạt động về nhập quỹ, mua vật tư, dụng cụ, TSCĐ, thanh toán các khoản nợ phải trả hoặc để chi trực tiếp.
- (2) Nhận kinh phí NSNN cấp hoặc cấp trên cấp bằng tiền gửi ngân hàng, kho bạc
- (3) Kinh phí được tài trợ, biếu tặng hoặc được bổ sung từ các nguồn khác
- (4) Bổ sung nguồn kinh phí từ các khoản thu
- (5) Bổ sung nguồn kinh phí từ các khoản chênh lệch thu lớn hơn chi
- (6) Kết chuyển số tạm ứng đã thanh toán thành nguồn kinh phí
- (7) Ghi tăng nguồn kinh phí khi có chứng từ ghi thu, ghi chi ngân sách về các khoản thu chưa qua ngân sách (phí, lệ phí và tiền, hàng viện trợ)
- (8) Kinh phí được viện trợ phi dự án (nếu có chứng từ ghi thu, ghi chi ngay khi được viện trợ)
- (9) Cuối niên độ kế toán, kinh phí không sử dụng hết phải nộp ngân sách nhà nước (nếu có)
- (10) Kết chuyển chi hoạt động ghi giảm nguồn kinh phí khi quyết toán được duyệt
- (11) Kết chuyển quyết toán được duyệt, nếu được kết chuyển nguồn kinh phí thường xuyên còn lại sang TK 421.

Sơ đồ 2: Kế toán quá trình tiếp nhận và sử dụng kinh phí hoạt động



(6)

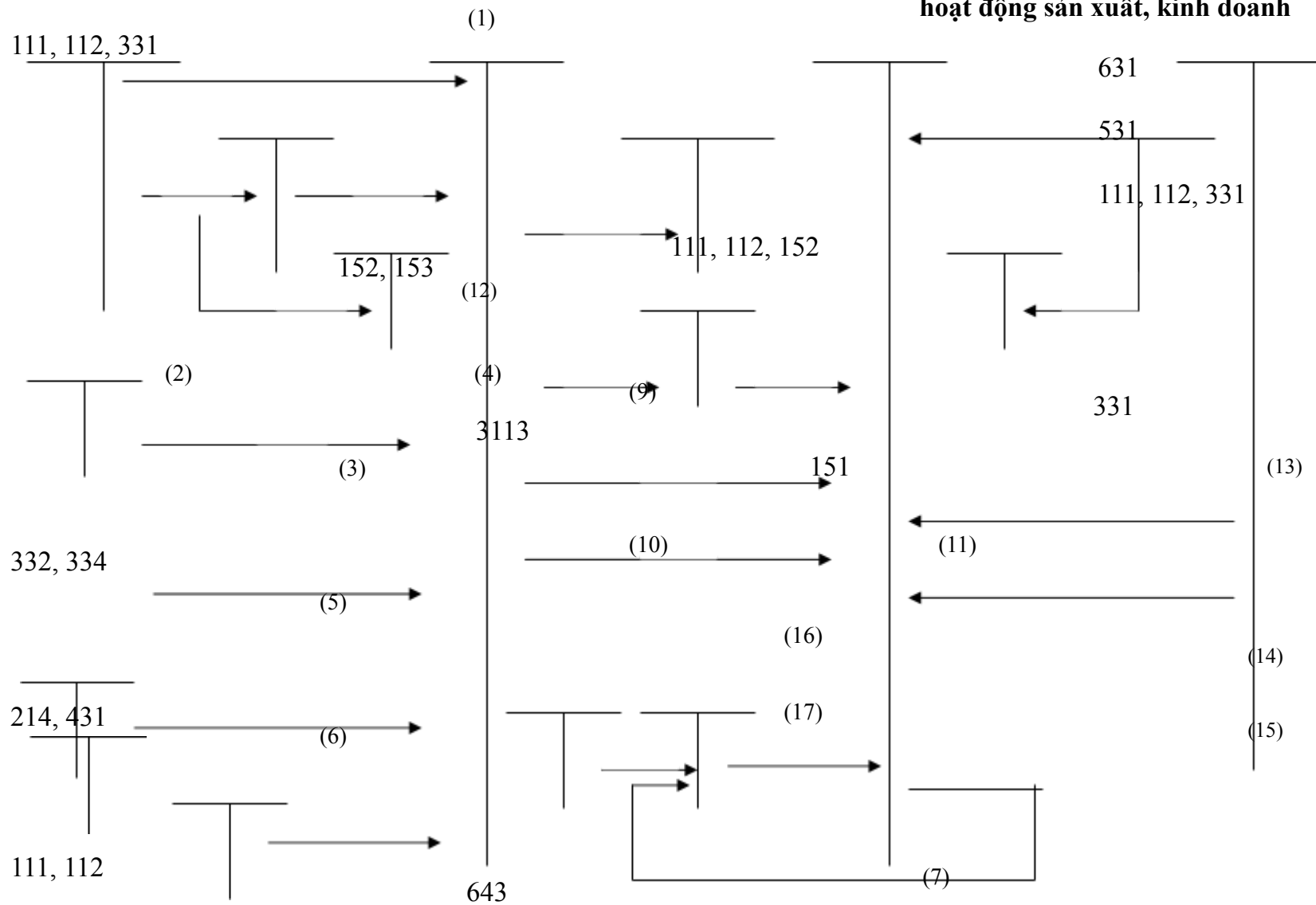
336

(
1
5
)

(16)

(19)

Sơ đồ 3: Kế toán tổng hợp thu, chi hoạt động sản xuất, kinh doanh



431,461 421

(20) (18)

(8)

(19)

Giải thích sơ đồ 2:

- (1) : Kinh phí chưa sử dụng hết nếu phải nộp ngân sách nhà nước
- (2) : Kinh phí thường xuyên còn lại chưa sử dụng nếu được kết chuyển sang TK 4211 khi quyết toán được duyệt
- (3) + (4) + (5) + (6): Tiếp nhận kinh phí do ngân sách nhà nước cấp, lệ phí để lại, được viện trợ. Phí dự án và từ các nguồn khác (7): Phân bổ chi phí
- (8): Tạm trích lập quỹ
- (9) + (10) + (11) + (12) + (13) + (14) + (15) + (16): Chi hoạt động thực tế phát sinh; chi thanh toán cá nhân; chi nghiệp vụ chuyên môn; chi sửa chữa, mua sắm TSCĐ; chi thường xuyên khác.
- (17): Các khoản ghi giảm chi
- (18): Các khoản chi sai quyết toán không được duyệt phải thu hồi
- (19) : Kết chuyển chi hoạt động để ghi giảm nguồn kinh phí hoạt động khi quyết toán được duyệt

Giải thích sơ đồ 3:

(1): Chi bằng

tiền (2): Mua

vật liệu

(3): Thuế GTGT được khấu

trừ (4): Xuất vật liệu, dụng

cụ

(5): Chi phí tiền lương, bảo hiểm y tế, bảo hiểm y tế,

... (6): Chi khấu hao TSCĐ

(7) : Chi trả lãi vay

(8) : Phân bổ dần chi phí

trả trước (9): Các khoản ghi

giảm chi (10): Nhập kho sản

phẩm

(11): Trị giá vốn hàng bán

(12) : Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (theo phương pháp

khấu trừ) (13): Thuế GTGT

(14): Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (theo phương pháp trực

tiếp) (15): Thu lãi tiền gửi, lãi trái phiếu

(16): Kết chuyển chi phí dịch vụ hoàn thành đã tiêu thụ

(17) : Trị giá vốn sản phẩm tiêu thụ ngay không qua

nhập kho (18): Kết chuyển chênh lệch thu lớn hơn chi

(19): Kết chuyển chênh lệch thu nhỏ hơn chi

(20): Trích lập các quỹ, được cho phép bổ sung nguồn kinh phí hoạt động

2.2.3. Nhận diện những điểm chung và khác biệt giữa hệ thống TKKT của DN và đơn vị HCSN

Qua phần giới thiệu tổng quát về hệ thống TKKT của doanh nghiệp và đơn vị HCSN, có thể nhận diện một số điểm chung và khác biệt giữa hai hệ thống TKKT như sau:

2.2.3.1. Một số điểm chung.

- Về cơ sở pháp lý: hai hệ thống TKKT thuộc 2 chế độ kế toán có chung một cơ sở pháp lý là Luật Kế toán.
- Về đối tượng kế toán: hai hệ thống TKKT có những đối tượng kế toán chung là tài sản thuộc quyền quản lý và sử dụng của đơn vị kế toán và sự vận động, thay đổi của tài sản trong quá trình hoạt động của đơn vị .
- Về phương pháp ghi chép: các tài khoản trong Bảng cân đối kế toán được thực hiện theo phương pháp ghi sổ kép. Riêng tài khoản loại 0 là tài khoản ngoài bảng thực hiện phương pháp ghi đơn.

2.2.3.2. Một số điểm khác biệt.

- Về cơ sở pháp lý: ngoài Luật Kế toán là cơ sở chung thì hệ thống TKKT doanh nghiệp chịu sự chi phối của Luật Doanh nghiệp và Luật thuế, còn hệ thống TKKT HCSN chịu sự chi phối của Luật Ngân sách Nhà nước và các văn bản áp dụng cho đơn vị HCSN. Nếu trong đơn vị HCSN có tổ chức hoạt động SXKD thì mảng hoạt động SXKD vẫn chịu sự chi phối của Luật Doanh nghiệp và các luật thuế như trong doanh nghiệp.
- Về đối tượng kế toán: đơn vị HCSN có các đối tượng kế toán đặc thù là tình hình tiếp nhận và sử dụng kinh phí do ngân sách nhà nước cấp và các nguồn kinh phí khác; tình hình thu chi hoạt động, kết quả hoạt động và các khoản khác tại đơn vị.

- Về phương pháp ghi chép: do có sự khác biệt về mục tiêu hoạt động nên kết cấu, nội dung phản ánh và các phương pháp ghi chép trên tài khoản của lĩnh vực HCSN có nhiều điểm khác biệt so với lĩnh vực SXKD. Cụ thể là loại tài khoản 5 và tài khoản loại 6.

2.3. KHẢO SÁT THỰC TRẠNG ÁP DỤNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN TẠI DOANH NGHIỆP VÀ TẠI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP.

2.3.1. Phạm vi và đối tượng khảo sát

Đối tượng được chọn khảo sát là 17 đơn vị SXKD và HCSN đang hoạt động trên địa bàn TP.Hồ Chí Minh, bao gồm: 5 trường đại học công lập, 2 trường đại học dân lập, 5 bệnh viện công, 2 bệnh viện tư, 3 doanh nghiệp.

2.3.2. Nội dung khảo sát

Nội dung khảo sát được thiết kế thành Bảng câu hỏi tập trung vào hệ thống tài khoản mà đơn vị đang áp dụng.

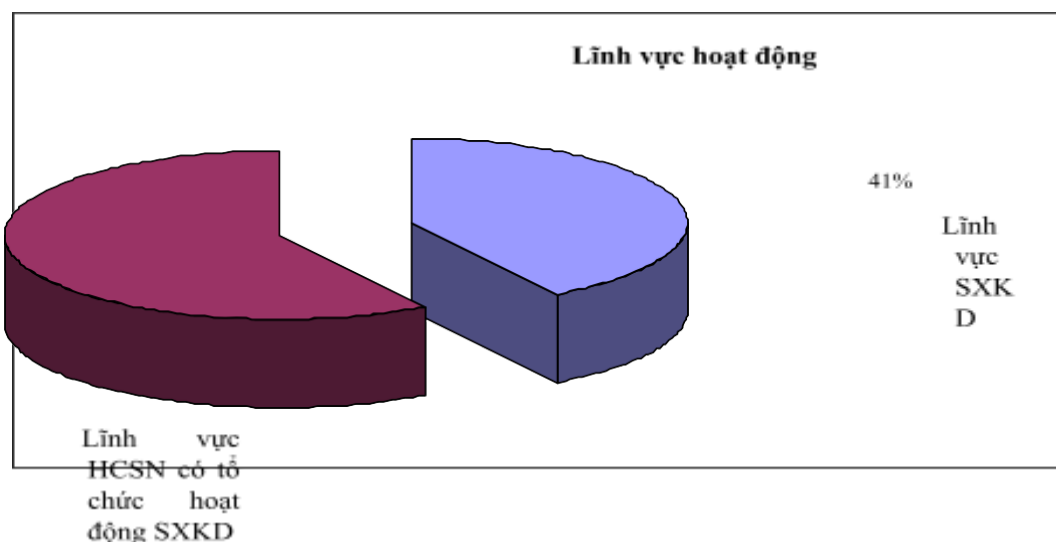
2.3.3. Phương pháp khảo sát

Bảng câu hỏi được gửi trả lời trực tiếp đến người đang trực tiếp thực hiện công tác kế toán của đơn vị và được khảo sát bằng phương pháp phỏng vấn trực tiếp.

2.3.4. Kết quả khảo sát

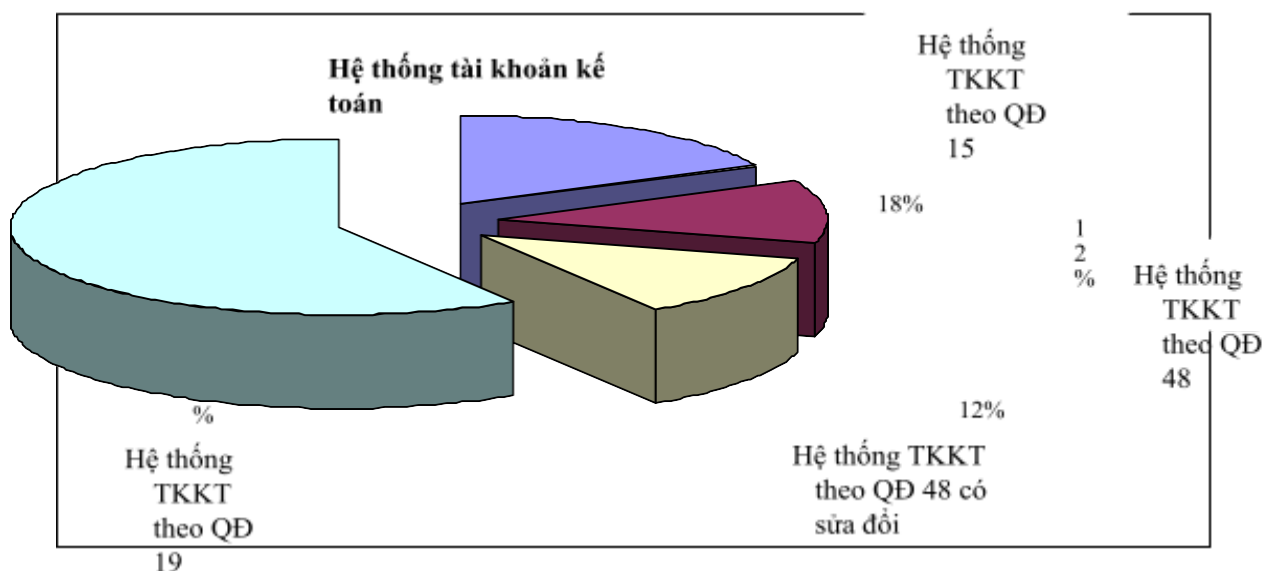
1. Về lĩnh vực hoạt động của đơn vị.

Trong 17 đơn vị có 7 đơn vị hoạt động trong lĩnh vực SXKD (gồm 3 doanh nghiệp, 2 trường đại học dân lập và 2 bệnh viện tư) - tỷ lệ là 41%, 10 đơn vị hoạt động trong lĩnh vực HCSN có tổ chức hoạt động SXKD (5 trường đại học công lập và 5 bệnh viện công) - tỷ lệ là 59%.



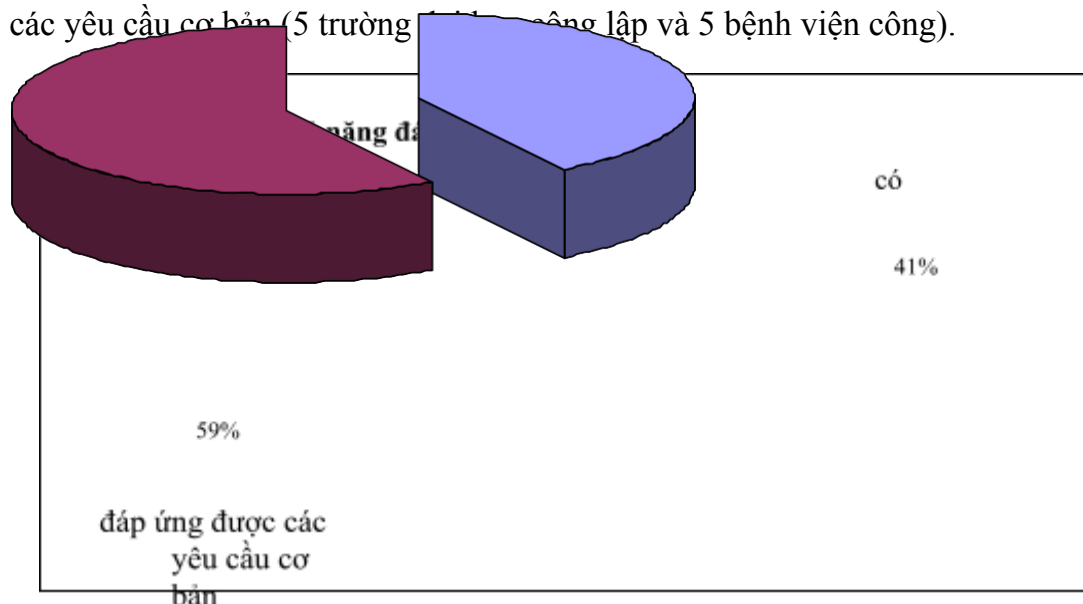
2. Về hệ thống tài khoản kế toán đơn vị đang áp dụng.

Trong 17 đơn vị thì có 3 đơn vị áp dụng hệ thống TKKT theo QĐ 15 (3 doanh nghiệp); 2 đơn vị áp dụng hệ thống TKKT theo QĐ 48 (2 bệnh viện tư); 2 đơn vị áp dụng hệ thống TKKT theo QĐ 48 được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư 140/2007/TT-BTC ngày 30/11/2007 của Bộ Tài chính về việc Hướng dẫn kế toán áp dụng cho cơ sở ngoài công lập (2 trường đại học dân lập); 10 đơn vị áp dụng hệ thống TKKT theo QĐ 19 (5 trường đại học và 5 bệnh viện công).



3. Về khả năng đáp ứng các yêu cầu của hệ thống tài khoản hiện hành

Trong 17 đơn vị có 7 đơn vị chọn câu trả lời có (3 doanh nghiệp, 2 trường đại học dân lập và 2 bệnh viện tư), 10 đơn vị chọn câu trả lời là đáp ứng được các yêu cầu cơ bản (5 trường đại học dân lập và 5 bệnh viện công).



4. Những ưu điểm của hệ thống tài khoản kế toán đơn vị đang áp dụng.

- Nội dung, kết cấu và phương pháp ghi chép tài khoản kế toán của lĩnh vực SXKD và HCSN đều được giải thích rõ ràng, cụ thể.
- Hệ thống TKKT ban hành theo Quyết định 15 có tính kế thừa cao, những điều chỉnh về tài khoản và nội dung phản ánh không nhiều nên việc chuyển đổi tài khoản theo Quyết định 1141 tương đối thuận lợi.
- Hệ thống TKKT được xây dựng theo hướng tạo ra sự minh bạch hơn trong công tác quản lý tài chính doanh nghiệp. Chẳng hạn việc bổ sung TK 821 “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp” đã cho phép các doanh nghiệp hạch toán khoản thuế thu nhập doanh nghiệp như một khoản chi phí kinh doanh trước khi xác định lợi nhuận.
- Hệ thống TKKT theo Quyết định 48 khá đơn giản, dễ thực hiện, phù hợp với quy mô và trình độ quản lý của doanh nghiệp nhỏ và vừa. Mặt khác, đã được

bổ sung thêm các tài khoản để giải quyết nhiều hoạt động kinh tế mới phát sinh như chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp, kế toán các khoản đầu tư chứng khoán, đầu tư vào công ty liên kết, các khoản dự phòng, . . .

- Hệ thống TKKT theo Quyết định 19 đã được bổ sung thêm các tài khoản phù hợp với cơ chế tài chính hiện nay đối với các đơn vị đảm bảo toàn bộ chi phí hoạt động thường xuyên, đơn vị đảm bảo một phần chi phí hoạt động thường xuyên và các đơn vị khác theo quy định của pháp luật.

5. Những khó khăn phát sinh khi đơn vị áp dụng hệ thống tài khoản kế toán hiện hành.

- Hệ thống TKKT theo Quyết định 15 tương đối phức tạp do xuất hiện nhiều tài khoản mới như: Hàng hóa bất động sản, Hao mòn bất động sản đầu tư, Bất động sản đầu tư, Đầu tư vào công ty con, Đầu tư vào công ty liên kết, Tài sản thuế thu nhập hoãn lại, Thanh toán theo tiến độ hợp đồng xây dựng, Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp,... Sẽ khó có thể thực hiện được công tác kế toán đối với những tài khoản nêu trên nếu chưa nắm vững những Chuẩn mực kế toán liên quan.
- Hệ thống TKKT theo Quyết định 48 thiếu khá nhiều các tài khoản phản ánh các khoản mục chi phí tại doanh nghiệp. Vì vậy để kiểm soát chi phí, các doanh nghiệp vừa và nhỏ phải tự mở thêm các tài khoản cấp 2, cấp 3. Việc mở thêm các TK này làm tăng khối lượng công việc kế toán chi tiết.
- Đối với các trường đại học và bệnh viện công lập áp dụng hệ thống TKKT theo QĐ 19, hiện tại có hai mô hình cơ bản tổ chức hoạt động SXKD là:
 - Mô hình 1: Các đơn vị trực thuộc (các công ty, trung tâm) hoạt động theo hình thức doanh nghiệp, hạch toán độc lập; đơn vị chủ quản thực hiện cơ chế khoán nộp trên tổng thu đối với các đơn vị trực thuộc. Mô hình này được áp dụng phổ biến tại các trường đại học.

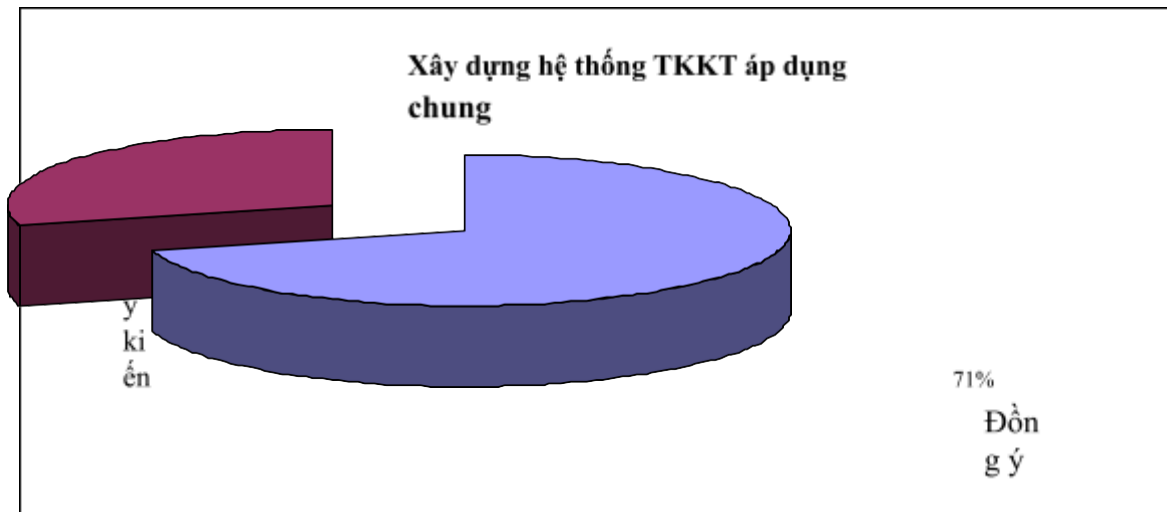
Theo mô hình này, các đơn vị trực thuộc hạch toán độc lập, định kỳ nộp Báo cáo tài chính và trích nộp tỷ lệ % trên tổng thu cho đơn vị chủ quản. Vì phải kê khai quyết toán thuế nên hầu hết cơ quan thuế yêu cầu thực hiện công tác kế toán theo Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định 15. Khi đó đơn vị chủ quản không thể tổng hợp số liệu của các đơn vị trực thuộc để lập Báo cáo tài chính tổng hợp của toàn đơn vị vì đang áp dụng hai hệ thống TKKT khác nhau. Vì vậy đơn vị phải lập hai Báo cáo tài chính theo hai Chế độ kế toán khác nhau. Một Báo cáo tài chính của toàn đơn vị theo Chế độ kế toán HCSN và một báo cáo tài chính của các đơn vị trực thuộc theo chế độ kế toán doanh nghiệp.

- Mô hình 2: Đơn vị chủ quản quản lý tập trung mọi hoạt động SXKD, hạch toán theo Chế độ kế toán áp dụng cho đơn vị HCSN. Mô hình này được áp dụng phổ biến tại các bệnh viện.

Theo mô hình này, mọi hoạt động SXKD đều được hạch toán tại đơn vị chủ quản, áp dụng hệ thống TKKT theo Quyết định 19. Thu, chi của hoạt động SXKD được phản ánh trên các TK 531 “Thu hoạt động sản xuất, kinh doanh”, TK 631 “Chi hoạt động sản xuất, kinh doanh”, TK 4212 “Chênh lệch thu, chi hoạt động sản xuất, kinh doanh”. Với cách hạch toán này thì khối lượng công việc kế toán khá nhiều. Vì tại bệnh viện, có những trường hợp cùng một loại hoạt động nhưng được phản ánh vào hai TK khác nhau. Cụ thể là hoạt động khám chữa bệnh, nếu xảy ra trong giờ hành chính thì được coi là hoạt động HCSN, nếu xảy ra ngoài giờ hành chính thì được coi là hoạt động SXKD; hoạt động cho thuê phòng để điều trị bệnh là hoạt động SXKD hay HCSN phụ thuộc vào mức độ tiện nghi của phòng bệnh. Hoạt động kinh doanh thuốc cũng được coi là hoạt động SXKD.

6. Ý kiến của đơn vị về việc xây dựng một hệ thống tài khoản kế toán áp dụng chung cho lĩnh vực sản xuất kinh doanh và lĩnh vực hành chính sự nghiệp

Có 12 đơn vị chọn câu trả lời đồng ý, 5 đơn vị không có ý kiến.



2.4. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG ÁP DỤNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN TẠI DOANH NGHIỆP VÀ TẠI ĐƠN VỊ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP.

Qua kết quả khảo sát trên, có thể nhận thấy hệ thống TKKT hiện hành đang được áp dụng tại doanh nghiệp và đơn vị HCSN có một số ưu điểm và hạn chế sau:

2.4.1. Tại doanh nghiệp

2.4.1.1. Ưu điểm

- Bám sát nội dung của 26 Chuẩn mực kế toán đã được ban hành nhằm từng bước đưa chế độ kế toán Việt Nam ngày càng phù hợp hơn với chế độ kế toán quốc tế.
- Hệ thống TKKT áp dụng cho doanh nghiệp nhỏ và vừa đã giảm bớt khá nhiều thời gian, công sức cho doanh nghiệp song vẫn đảm bảo thực hiện đúng những quy định của Luật Kế toán, phù hợp với cơ chế thị trường và thông lệ quốc tế.
- Đảm bảo cung cấp đầy đủ thông tin kế toán phục vụ cho yêu cầu quản lý của doanh nghiệp và cơ quan quản lý nhà nước.
- Trình bày khá rõ ràng và có hệ thống những hướng dẫn về tính toán cũng như việc ghi nhận thông tin vào các tài khoản. Qua đó giúp các đơn vị kế

toán có thể vận dụng phù hợp các quy định của hệ thống TKKT vào hoạt động cụ thể của đơn vị mình.

2.4.1.2. Hạn chế và nguyên nhân

- Một số tài khoản giữa 2 hệ thống TKKT theo Quyết định 15 và Quyết định 48 có cùng số hiệu và tên gọi nhưng lại không thống nhất về nội dung phản ánh hoặc cùng số hiệu nhưng khác nhau về tên gọi và nội dung phản ánh. Cụ thể là các TK: TK 121, TK 154, TK 159, TK 211, TK 341, TK 521, TK 642.

Điều này làm giảm khả năng so sánh, đối chiếu của thông tin kế toán.

- Hệ thống TKKT hiện hành chỉ quan tâm chủ yếu đến thông tin của BCTC chứ chưa quan tâm đến thông tin quản trị nội bộ nên chưa hỗ trợ cho việc tổ chức thực hiện kế toán quản trị. Trên thực tế một số năm gần đây, nội dung kế toán quản trị đã được tiếp thu, vận dụng ở các doanh nghiệp mặc dù phạm vi áp dụng còn hẹp và ở trình độ thấp. Bộ Tài chính đã từng ban hành Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12/06/2006 về việc hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhưng do nhận thức về kế toán quản trị chưa phù hợp nên những quy định này không có tính khoa học và khả thi, do vậy không được các doanh nghiệp chấp nhận và thực hiện.
- Hệ thống TKKT áp dụng cho doanh nghiệp vừa và nhỏ được xây dựng bằng cách gom một số đối tượng kế toán vào trong một tài khoản cấp 1 và theo dõi chi tiết trên các tài khoản cấp 2. Tuy nhiên nhằm đảm bảo tính thống nhất về các nguyên tắc, phương pháp kế toán phục vụ cho quản lý điều hành chung nền kinh tế thì yêu cầu về tính thuận tiện cho việc chỉ đạo, kiểm tra kế toán và nâng cao khả năng so sánh đối chiếu được đặt lên hàng đầu. Vì vậy sự phân chia này làm tăng thêm tính phức tạp trong việc áp dụng và thực hiện công tác kế toán tại doanh nghiệp. Bởi vì việc gộp nhiều tài khoản tổng hợp lại dẫn đến số lượng tài khoản tổng hợp sử dụng giảm đi nhưng lại làm tăng số lượng tài khoản chi tiết. Số lượng tài khoản tổng hợp mà doanh nghiệp sử

dụng giảm không có nghĩa là công tác kế toán sẽ giản đơn hơn, mà ngược lại khối lượng công việc kế toán chi tiết lại tăng đáng kể.

- Một vấn đề khác nữa là hiện nay có nhiều tập đoàn, tổng công ty có hoạt động đan xen giữa SXKD và HCSN. Các đơn vị này gặp khó khăn khi lập Báo cáo tài chính hợp nhất do có sự khác biệt về chế độ kế toán.

2.4.2. Tại đơn vị hành chính sự nghiệp

2.4.2.1. Ưu điểm

- Phản ánh bao quát và toàn diện các hoạt động của đơn vị, thuận lợi cho công tác quản lý của đơn vị cũng như việc kiểm tra, giám sát của cơ quan cấp trên. Các tài khoản phản ánh nội dung của các đối tượng một cách cụ thể, cách thức ghi chép được hướng dẫn rõ ràng, dễ hiểu.
- Nhiều tài khoản đã được bổ sung, sửa đổi để hướng dẫn kế toán các hoạt động kinh tế mới đã và sẽ phát sinh tại các đơn vị HCSN, như: Kế toán quá trình tiếp nhận và sử dụng kinh phí; Kế toán hoạt động SXKD, hoạt động đầu tư tài chính ngắn hạn và dài hạn; Kế toán hoạt động theo đơn đặt hàng của Nhà nước; Kế toán chi tiết cho từng loại thuế; Kế toán tạm ứng kinh phí của Kho bạc; Kế toán chi phí trả trước; Kế toán thu chưa qua ngân sách; Kế toán chênh lệch hoạt động thường xuyên, hoạt động SXKD; Kế toán chênh lệch tỷ giá hối đoái và chênh lệch đánh giá lại tài sản; Kế toán thanh lý, nhượng bán tài sản, . . . Nội dung và phương pháp kế toán quy định cho từng tài khoản kế toán đã được sửa đổi, bổ sung cho phù hợp với Luật Ngân sách nhà nước, các chính sách tài chính, thuế và thực tế hoạt động của đơn vị.

2.4.2.2. Hạn chế và nguyên nhân

- Do Việt Nam chưa có chuẩn mực kế toán công nên việc xây dựng hệ thống TKKT chưa dựa vào cơ sở của những hướng dẫn theo thông lệ quốc tế để phù hợp với yêu cầu phát triển kinh tế xã hội và hội nhập toàn cầu.

- Hệ thống TKKT hiện tại chưa có các tài khoản dùng để phản ánh hàng tồn kho, chi phí đi vay, thuê tài sản, dự phòng, các hoạt động liên doanh, liên kết. Thông tư số 71/2006/TT-BTC ngày 09/08/2006 của Bộ Tài chính hướng dẫn Nghị định số 43/2006/NĐ-CP ngày 25/4/2006 của Chính phủ quy định đơn vị HCSN có hoạt động liên doanh, liên kết thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực số 07-Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết, Chuẩn mực số 08-Thông tin tài chính về các khoản vốn góp liên doanh. Đây là những Chuẩn mực kế toán doanh nghiệp nên quy định này mang tính gượng ép.
- Hệ thống TKKT hiện hành chủ yếu tập trung vào lĩnh vực HCSN, chưa quan tâm nhiều đến lĩnh vực SXKD. Điều này chưa phù hợp với xu hướng hiện nay bởi tại hầu hết các đơn vị HCSN đều có tổ chức hoạt động SXKD. Chính điều này sẽ tạo ra những khó khăn trong việc tổ chức ghi nhận thông tin và lập Báo cáo tài chính của toàn đơn vị:
 - Đối với hoạt động SXKD theo mô hình 1: có thể nhận thấy Báo cáo tài chính của toàn đơn vị không phản ánh được tình hình tài chính của toàn đơn vị vì Báo cáo tài chính tổng hợp không ghi nhận toàn bộ các khoản thu, chi của các đơn vị trực thuộc mà chỉ thể hiện phần thực thu theo tỷ lệ % của các đơn vị này. Muốn biết tình hình SXKD của các đơn vị trực thuộc phải đọc báo cáo riêng của các đơn vị này.
 - Đối với hoạt động SXKD theo mô hình 2: chỉ phù hợp khi hoạt động SXKD có quy mô nhỏ, doanh thu không đáng kể. Khi đơn vị muốn khai thác triệt để mọi nguồn lực hiện có, phát triển hoạt động SXKD lớn mạnh ngang tầm với hoạt động HCSN thì không thể áp dụng mô hình này vì lúc đó khối lượng công việc kế toán tại đơn vị chủ quản là rất chi tiết và phức tạp. Mặt khác, có thể cơ quan thuế sẽ yêu cầu phải hạch toán theo chế độ kế toán doanh nghiệp. Nếu trường hợp này xảy ra tức là đơn vị phải áp dụng mô hình 1.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 đã giới thiệu các hệ thống tài khoản kế toán theo quy định hiện hành của Bộ Tài chính. Các hệ thống tài khoản kế toán này đã phát huy nhiều tác dụng khi áp dụng vào thực tế. Tuy nhiên, kết quả của việc khảo sát thực tế cho thấy cũng đã phát sinh những khó khăn khi áp dụng những hệ thống tài khoản này, nhất là tại các đơn vị HCSN có tổ chức hoạt động SXKD. Trong khi đó, xu thế chung của các đơn vị HCSN hiện nay là đều có tổ chức hoạt động SXKD. Hoạt động SXKD nhằm nâng cao thu nhập cho cán bộ công chức và cũng để hoạt động sự nghiệp bám sát yêu cầu thực tế xã hội. Chẳng hạn như chủ trương đào tạo theo nhu cầu xã hội, chủ trương xã hội hóa hoạt động sự nghiệp y tế, giáo dục, . . . Và giải pháp để khắc phục những khó khăn này là xây dựng một hệ thống tài khoản kế toán áp dụng chung cho các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực SXKD và HCSN ở Việt Nam. Vấn đề này sẽ được giải quyết ở chương 3.

CHƯƠNG 3:

XÂY DỰNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN ÁP DỤNG CHUNG CHO CÁC ĐƠN VỊ HOẠT ĐỘNG TRONG LĨNH VỰC SẢN XUẤT KINH DOANH VÀ HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP Ở VIỆT NAM

3.1. QUAN ĐIỂM VÀ NGUYÊN TẮC XÂY DỰNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN.

3.1.1. Các quan điểm xây dựng.

3.1.1.1. Thống nhất hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp có quy mô khác nhau.

Quyết định 48 dẫn chiếu Nghị định số 90/2001/NĐ-CP ngày 23/11/2001 của Chính phủ về trợ giúp phát triển doanh nghiệp nhỏ và vừa. Điều 3 của Nghị định 90 định nghĩa về doanh nghiệp nhỏ và vừa như sau: “Doanh nghiệp nhỏ và vừa là cơ sở sản xuất, kinh doanh độc lập, đã đăng ký kinh doanh theo pháp luật hiện hành, có vốn đăng ký không quá 10 tỷ đồng hoặc số lao động trung bình hàng năm không quá 300 người”. Theo định nghĩa này, phần lớn các doanh nghiệp được thành lập và hoạt động theo Luật Doanh nghiệp ở nước ta là doanh nghiệp nhỏ và vừa và thuộc đối tượng thực hiện Chế độ kế toán Doanh nghiệp nhỏ và vừa. Tuy nhiên, tại mục 1, phần Quy định chung của Chế độ kế toán Doanh nghiệp nhỏ và vừa lại có quy định: “Doanh nghiệp có quy mô vừa có thể áp dụng Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 nhưng phải thông báo cho cơ quan Thuế quản lý doanh nghiệp mình và phải thực hiện ổn định ít nhất trong thời gian 2 năm. Điều này cho thấy hiện tại việc phân biệt quy mô của doanh nghiệp là chưa rõ ràng. Mặt khác, định nghĩa về doanh nghiệp nhỏ và vừa của Nghị định 90 chủ yếu căn cứ vào quy mô vốn và lao động được sử dụng của doanh

ng nghiệp. Thực tế việc xác định doanh nghiệp là nhỏ, vừa và lớn khi lựa chọn chế độ kế toán áp dụng nói chung và hệ thống TKKT nói riêng không phụ thuộc hoàn toàn vào quy mô vốn hoặc lao động của doanh nghiệp. Ngược lại các nhân tố về ngành nghề kinh doanh, địa bàn kinh doanh, yêu cầu quản lý, . . . có tác động rất lớn đến sự lựa chọn này. Vì vậy chỉ cần một hệ thống TKKT được xây dựng có tính bao quát và toàn diện là có thể áp dụng cho mọi loại hình doanh nghiệp với các quy mô khác nhau.

3.1.1.2. Hợp nhất hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho doanh nghiệp và đơn vị hành chính sự nghiệp.

Kết quả khảo sát thực tế ở hiện tại cho thấy các hệ thống TKKT áp dụng cho doanh nghiệp và cho đơn vị HCSN theo quy định hiện hành về cơ bản đã đáp ứng được các yêu cầu của đơn vị. Nhưng với thực tế ngày càng nhiều các đơn vị HCSN có tổ chức hoạt động SXKD và đầu tư tài chính thì khả năng đáp ứng các yêu cầu sẽ là điều khó khăn. Bên cạnh đó, các hệ thống TKKT hiện hành có nhiều điểm tương đồng. Vì vậy việc hợp nhất hệ thống TKKT áp dụng cho doanh nghiệp và đơn vị HCSN là việc nên được thực hiện.

3.1.1.3. Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phải gắn liền với sự thay đổi của các bộ phận còn lại của hệ thống kế toán.

Hệ thống tài khoản kế toán là một bộ phận của hệ thống kế toán, có quan hệ mật thiết với các bộ phận còn lại của hệ thống kế toán là chế độ chứng từ kế toán, chế độ sổ kế toán và hệ thống báo cáo tài chính. Quy trình kế toán gồm 3 giai đoạn là lập chứng từ, ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính. Quy trình này được xem như là một quy trình sản xuất sản phẩm mà nguyên liệu đầu vào là thông tin rời rạc của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được cung cấp thông qua các chứng từ kế toán, còn sản phẩm đầu ra là hệ thống báo cáo tài chính trong đó việc sử dụng hệ thống TKKT để thực hiện việc phân loại và xử lý thông tin liên quan đến từng đối tượng kế toán được xem như là công nghệ để chế tạo nguyên liệu đầu vào thành sản phẩm

đầu ra. Xây dựng hệ thống TKKT phải gắn với toàn bộ hệ thống để tạo nên sự đồng bộ trong tổ chức.

3.1.1.4. Hệ thống tài khoản kế toán được xây dựng phải phục vụ cho kế toán tài chính và kế toán quản trị và phục vụ tốt cho việc ứng dụng công nghệ thông tin.

Mặc dù kế toán quản trị mới được phát triển trong giai đoạn gần đây nhưng đã minh chứng được sự cần thiết và quan trọng của nó đối với công tác quản trị, điều hành doanh nghiệp. Hiện nay kế toán quản trị thật sự đã trở thành công cụ khoa học giúp nhà quản trị thực hiện tốt các chức năng hoạt động, kiểm soát và ra quyết định, đồng thời kế toán quản trị hợp nhất với kế toán tài chính làm cho quy trình công việc kế toán hoàn thiện và phong phú hơn. Vì vậy hệ thống TKKT được xây dựng phải phục vụ đồng thời cho kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Bên cạnh đó, việc ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán đã trở thành yêu cầu cấp bách đối với các đơn vị kế toán. Việc thiết kế các phần mềm kế toán có tiện ích cao chịu sự chi phối trực tiếp của hệ thống TKKT vì đây là hệ thống xử lý cơ bản để biến những thông tin rời rạc thành thông tin tổng hợp phản ánh được toàn bộ tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của đơn vị. Như vậy, việc xây dựng một hệ thống TKKT thích hợp và thuận lợi cho việc ứng dụng tin học là một trong những điều kiện quan trọng để tạo ra được những phần mềm kế toán có tác dụng xử lý thông tin đa dạng gắn liền với kế toán tài chính và kế toán quản trị.

3.1.2. Các nguyên tắc xây dựng.

3.1.2.1. Lấy hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp làm cơ sở để xây dựng hệ thống tài khoản kế toán áp dụng chung.

Hiện tại hệ thống TKKT áp dụng cho doanh nghiệp được xây dựng khá chặt chẽ, bao quát và tương đối khoa học nên khi ứng dụng vào thực tế phần lớn đáp ứng được các yêu cầu về cung cấp thông tin và điều hành quản lý. Ngoài ra, hoạt động

SXKD có quy mô đa dạng và rộng lớn hơn hoạt động HCSN. Vì vậy việc thiết kế hệ thống TKKT áp dụng chung cho doanh nghiệp và đơn vị HCSN sẽ lấy hệ thống TKKT doanh nghiệp làm cơ sở.

3.1.2.2. Hệ thống tài khoản kế toán được xây dựng phải là hệ thống mở để có thể dễ dàng thay đổi, sửa chữa, bổ sung.

Nền kinh tế nước ta đã và đang bước vào giai đoạn hội nhập với nền kinh tế khu vực và thế giới nên các hoạt động kinh tế ngày càng phong phú, đa dạng. Do đó thông tin được cung cấp phải luôn cập nhật kịp thời những thay đổi, bổ sung do yếu tố chủ quan lẫn khách quan. Bên cạnh đó, trình độ và nhận thức về quản lý của đơn vị cũng luôn được nâng cao, các quy định liên quan đến hoạt động của đơn vị liên quan đến kế toán luôn được đổi mới để ngày càng hoàn thiện hơn nhằm đáp ứng yêu cầu hội nhập với quốc tế. Vì vậy hệ thống TKKT được xây dựng phải là một hệ thống mở, linh hoạt để có thể bổ sung, thay đổi, chỉnh sửa một cách dễ dàng khi có những thay đổi trong hoạt động kinh tế, trong hoạt động của đơn vị và những bổ sung, đổi mới liên quan đến kế toán.

3.1.2.3. Hướng dẫn ghi chép trong hệ thống tài khoản kế toán nên được thực hiện chứng ngoại trừ những trường hợp đặc thù nên có hướng dẫn riêng.

Trong hệ thống TKKT áp dụng chung cho các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực SXKD và HCSN sẽ có những tài khoản kế toán mà cả hai lĩnh vực sử dụng chung do đối tượng kế toán của hai lĩnh vực SXKD và HCSN có nhiều điểm tương đồng nhau. Những tài khoản này sẽ có những hướng dẫn ghi chép chung. Tuy nhiên do hai lĩnh vực vẫn có những khác biệt nên đối với những trường hợp đặc thù sẽ có hướng dẫn ghi chép riêng cho từng trường hợp cụ thể.

3.2. CƠ SỞ CỦA VIỆC XÂY DỰNG

3.2.1. Đối tượng kế toán giữa hai lĩnh vực có nhiều điểm chung.

Đối tượng nghiên cứu của kế toán nói chung là tài sản, nguồn hình thành của tài sản và sự vận động của tài sản trong quá trình hoạt động. Tuy nhiên do sự đa dạng trong vấn đề tài sản và nguồn hình thành nên tùy thuộc vào loại hình hoạt động của tổ chức, đối tượng của kế toán được phân loại như sau:

- Đối tượng của kế toán thuộc hoạt động sản xuất kinh doanh gồm:

- Tài sản cố định, tài sản lưu động
- Nợ phải trả và vốn chủ sở hữu
- Các khoản doanh thu, chi phí kinh doanh, chi phí khác và thu nhập
- Thuế và các khoản nộp ngân sách nhà nước
- Kết quả và phân chia kết quả hoạt động kinh doanh
- Các tài sản khác có liên quan đến đơn vị kế toán

- Đối tượng của kế toán hành chính sự nghiệp gồm:

- Tiền, vật tư và tài sản cố định
- Nguồn kinh phí, quỹ
- Các khoản thanh toán trong và ngoài đơn vị kế toán
- Thu, chi và xử lý chênh lệch thu, chi hoạt động
- Thu, chi và kết dư ngân sách nhà nước
- Đầu tư tài chính, tín dụng nhà nước
- Nợ và xử lý nợ của nhà nước
- Tài sản quốc gia
- Các tài sản khác có liên quan đến đơn vị kế toán

Như vậy, ngoài một số đối tượng kế toán có tính đặc thù liên quan đến việc tiếp nhận và sử dụng kinh phí ngân sách nhà nước; các đối tượng kế toán cụ thể của

hai lĩnh vực đều là tài sản thuộc quyền quản lý và sử dụng của đơn vị kế toán và sự vận động, thay đổi của tài sản trong quá trình hoạt động của đơn vị kế toán. Đây là một trong những yếu tố thuận lợi cho việc xây dựng hệ thống TKKT áp dụng chung cho hai lĩnh vực.

3.2.2. Thực tế hoạt động hiện nay luôn có sự đan xen giữa hoạt động sự nghiệp và sản xuất kinh doanh.

Kết quả khảo sát thực tế cho thấy hiện nay hầu hết các đơn vị HCSN đều có tổ chức hoạt động SXKD. Bên cạnh đó, sự ra đời của Nghị định số 43/2006/NĐ-CP quy định quyền tự chủ tài chính đối với đơn vị sự nghiệp công lập là một yếu tố thuận lợi cho sự phát triển các hoạt động SXKD và đầu tư tài chính của các đơn vị HCSN. Kết hợp với sự tương đồng khách quan về đối tượng kế toán và thực tiễn quản lý thì việc xây dựng hệ thống TKKT áp dụng chung cho cả hai lĩnh vực là hoàn toàn hợp lý với hoạt động thực tế của các đơn vị HCSN.

3.2.3. Xu hướng chung của thế giới là chuyển kế toán hành chính sự nghiệp sang kế toán dồn tích như doanh nghiệp.

Theo chuẩn mực kế toán công quốc tế, các khoản thu, chi phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị HCSN được phản ánh theo nguyên tắc dồn tích. Gần một thập kỷ trở lại đây xu hướng chung về cải cách kế toán nhà nước là đưa kế toán nhà nước gần với kế toán doanh nghiệp, chuyển từ logic kế toán luồng tài chính sang logic kế toán tài sản. Xu hướng này đang được thể hiện ở nhiều nước trên thế giới. Hầu hết các nước trong tổ chức OECD đang cố gắng thiết lập hệ thống kế toán tài sản thông qua việc phát triển hệ thống kế toán dồn tích hiện có cho toàn bộ vấn đề quản lý ngân sách và kế toán.

Những đổi mới về kế toán ở Cộng hòa Pháp thể hiện trong Tổng quyết toán tài chính nhà nước cũng nằm trong xu thế chung về hiện đại hóa kế toán công. Các quy định mới của Luật Kế toán cho phép nhà nước tiến thêm bước nữa để có một hệ thống kế toán thống nhất xung quanh hệ thống kế toán dồn tích phục vụ cho định

hướng quản lý công theo kết quả hoạt động đầu ra. Đạo luật đã đặt cơ sở cho tổ chức kế toán nhà nước mới. Các quy định của đạo luật mới xác định rõ ràng phương pháp “kép”, phân biệt rõ ngân sách và kế toán. Như vậy, vẫn giữ lại logic tiền mặt trong theo dõi quản lý việc chấp hành ngân sách và chấp thuận logic dồn tích trong kế toán tổng hợp. Phương pháp kế toán dồn tích trở thành yếu tố trung tâm trong kế toán nhà nước.

3.3. CÁC GIẢI PHÁP XÂY DỰNG.

3.3.1. Giải pháp tổng thể.

Việc xây dựng hệ thống TKKT áp dụng chung cho doanh nghiệp và đơn vị HCSN cần một số giải pháp tổng thể như sau:

- Hệ thống TKKT áp dụng chung cho doanh nghiệp và đơn vị HCSN được áp dụng cho các loại hình doanh nghiệp có quy mô khác nhau và được xây dựng theo phương pháp là lấy hệ thống TKKT theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính làm cơ sở. Sau đó thực hiện điều chỉnh, bổ sung các tài khoản để phù hợp với hoạt động của các đơn vị HCSN.
- Hệ thống TKKT gồm 3 phần là:
 - Quy định chung
 - Danh mục hệ thống tài khoản kế toán
 - Giải thích nội dung, kết cấu và phương pháp ghi chép TK kế toán.
- Danh mục hệ thống TKKT gồm 10 loại bao gồm 9 loại tài khoản ghi kép (từ loại TK 1 đến loại TK 9) và 1 loại tài khoản ghi đơn (TK loại 0).

3.3.2. Giải pháp cụ thể.

3.3.2.1. Về danh mục hệ thống tài khoản kế toán

Hệ thống TKKT được sắp xếp theo 10 loại, trong từng loại có những thay đổi về tên gọi các loại tài khoản cũng như các tài khoản trong loại như sau:

Loại TK 1: Tài sản ngắn hạn, gồm các thay đổi:

- Đổi tên TK 112 từ “Tiền gửi ngân hàng” thành “Tiền gửi ngân hàng, kho bạc”, TK 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” thành “Giá trị sản phẩm đang chế tạo” để áp dụng cho hoạt động HCSN.
- Đổi tên TK 131 “Phải thu của khách hàng” thành “Phải thu ngắn hạn của khách hàng” nhằm phục vụ cho yêu cầu theo dõi chi tiết khoản mục này.
- Loại bỏ TK 161 “Chi sự nghiệp” vì những nội dung mà tài khoản này phản ánh tương tự với những tài khoản loại 6 của hệ thống TKKT HCSN theo quy định hiện hành.
- Các TK áp dụng cho đơn vị HCSN theo quy định hiện hành được thay thế như sau:
 - TK 121 “Đầu tư tài chính ngắn hạn” được thay bằng TK 121 “Đầu tư chứng khoán ngắn hạn” và TK 128 “Đầu tư ngắn hạn khác” vì TK 121 “Đầu tư tài chính ngắn hạn” có 2 TK cấp 2 là TK 1211 “Đầu tư chứng khoán ngắn hạn” và TK 1218 “Đầu tư ngắn hạn khác”. Nội dung phản ánh của TK 1211 và TK 1218 hoàn toàn tương tự như TK 121 “Đầu tư chứng khoán ngắn hạn” và TK 128 “Đầu tư ngắn hạn khác”.
 - TK 155 “Sản phẩm, hàng hóa” được thay bằng TK 155 “Thành phẩm” và TK 156 “Hàng hóa”. Nội dung phản ánh của TK này hoàn toàn tương tự như TK 155 “Thành phẩm” và TK 156 “Hàng hóa”.
 - TK 311 “Các khoản phải thu” được thay bằng TK 131 “Phải thu của khách hàng”, TK 133 “Thuế GTGT được khấu trừ” và TK 138 “Phải thu khác”. Vì TK 311 “Các khoản phải thu” có 3 TK cấp 2 là TK 3111 “Phải thu của khách hàng”, TK 3113 “Thuế GTGT được khấu trừ” và TK 3118

“Phải thu khác”. Nội dung phản ánh của 3 TK cấp 2 này hoàn toàn tương tự như 3 TK 131 “Phải thu của khách hàng”, TK 133 “Thuế GTGT được khấu trừ” và TK 138 “Phải thu khác”.

- TK 312 “Tạm ứng” được thay bằng TK 141 “Tạm ứng” vì nội dung phản ánh của 2 TK này là giống nhau.
- Các tài khoản khác còn lại, nếu đơn vị HCSN có tổ chức hoạt động SXKD, đều có thể sử dụng như trong doanh nghiệp.

Loại TK 2: Tài sản dài hạn, gồm các bổ sung và thay đổi sau:

- Bổ sung TK 231 “Phải thu dài hạn của khách hàng” nhằm phân biệt với các khoản thu ngắn hạn của khách hàng trên TK 131 “Phải thu ngắn hạn của khách hàng”. Phải thu ngắn hạn và phải thu dài hạn được phân biệt tùy thuộc vào chính sách phân loại và quản lý công nợ của đơn vị
- Đổi số hiệu TK 243 “Tài sản thuế thu nhập hoãn lại” là TK 247 để tương đồng với TK 347 “Thuế thu nhập hoãn lại phải trả” nhằm làm cho người sử dụng dễ nhớ hơn.
- Những thay đổi, bổ sung đối với các tài khoản áp dụng cho đơn vị HCSN theo quy định hiện hành:
 - Bổ sung TK 251 “Cho vay” để thay thế cho TK 313 “Cho vay” là tài khoản đặc thù của đơn vị HCSN.
 - TK 221 “Đầu tư tài chính dài hạn” được thay bằng các TK 222 “Vốn góp liên doanh” và TK 228 “Đầu tư dài hạn khác”. TK 221 có 3 TK cấp 2 là TK 2211 “Đầu tư chứng khoán dài hạn”, TK 2212 “Vốn góp” và TK 2218 “Đầu tư tài chính dài hạn khác” có nội dung phản ánh hoàn toàn tương tự như TK 222 và TK 228.

Loại TK 3: Nợ phải trả và thanh toán khác, gồm những thay đổi và bổ sung :

- Đổi tên gọi loại TK 3 từ “Nợ phải trả” thành “Nợ phải trả và thanh toán khác” để phù hợp với một số đối tượng kế toán đặc thù của lĩnh vực HCSN.
- Bổ sung TK 332 “Phải nộp theo tiền lương” để phản ánh riêng các khoản trích theo tiền lương, TK 332 có 4 TK cấp 2 là TK 3321 “Bảo hiểm xã hội”, TK 3322 “Bảo hiểm y tế”, TK 3323 “Kinh phí công đoàn”, TK 3324 “Bảo hiểm thất nghiệp”. Do đó, nội dung của TK 338 “Phải trả, phải nộp khác” sẽ giảm đi các nội dung này.
- Loại bỏ TK 351 “Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm” đã có TK 3324 “Bảo hiểm thất nghiệp” phản ánh tình hình trích và đóng bảo hiểm thất nghiệp.
- Đối với các TK áp dụng cho đơn vị HCSN theo quy định hiện hành:
 - Bổ sung các TK 361 “Thanh toán đối tượng khác”, TK 362 “Tạm ứng kinh phí”, TK 363 “Kinh phí đã quyết toán chuyển năm sau”, TK 364 “Kinh phí cấp cho cấp dưới” để thay thế các TK 335 “Phải trả các đối tượng khác”, TK 336 “Tạm ứng kinh phí”, TK 337 “Kinh phí đã quyết toán chuyển năm sau”, TK 341 “Kinh phí cấp cho cấp dưới” nhằm phản ánh các đối tượng kế toán đặc thù của đơn vị HCSN.
 - TK 331 “Các khoản phải trả” được thay bằng các TK 331 “Phải trả cho người bán”, TK 311 “Vay ngắn hạn”, TK 315 “Nợ dài hạn đến hạn trả”, TK 341 “Vay dài hạn”, TK 342 “Nợ dài hạn”, TK 338 “Phải trả, phải nộp khác”.
 - TK 342 “Thanh toán nội bộ” được thay bằng TK 136 “Phải thu nội bộ” (thuộc loại TK 1) và TK 336 “Phải trả nội bộ”

Loại TK 4: Vốn chủ sở hữu và nguồn kinh phí, có những thay đổi sau:

- Đổi tên gọi của loại 4 từ “Vốn chủ sở hữu” thành “Vốn chủ sở hữu và nguồn kinh phí” cho phù hợp với đặc điểm nguồn hình thành tài sản của hai lĩnh vực.

- Đổi tên TK 421 là “Lợi nhuận và các khoản chênh lệch thu chi chưa xử lý” để phản ánh lợi nhuận của hoạt động SXKD và chênh lệch thu - chi chưa xử lý của hoạt động HCSN.
- Đổi tên TK 441 là “Nguồn vốn và nguồn kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản” để phù hợp với đặc điểm hình thành vốn đầu tư xây dựng cơ bản ở cả hai lĩnh vực SXKD và HCSN.
- Thay thế TK 461 “Nguồn kinh phí sự nghiệp” bằng TK 461 “Nguồn kinh phí hoạt động” của đơn vị HCSN theo quy định hiện hành.
- Bổ sung các TK 432 “Quỹ ổn định thu nhập”, TK 462 “Nguồn kinh phí dự án”, TK 465 “Nguồn kinh phí theo đơn đặt hàng của Nhà nước” để phản ánh những đối tượng kế toán đặc thù của lĩnh vực HCSN.
- Đối với TK của đơn vị HCSN: loại bỏ TK 4314 “Quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp” vì đã được phản ánh trong TK 414 “Quỹ đầu tư phát triển”.

Loại TK 5: Doanh thu và các khoản thu

- Đổi tên gọi của loại 5 từ “Doanh thu” thành “Doanh thu và các khoản thu” để phản ánh cả doanh thu của hoạt động SXKD và các khoản thu của hoạt động HCSN.
- Đối với các TK áp dụng cho đơn vị HCSN theo quy định hiện hành:
 - Bổ sung TK 541 “Các khoản thu” và TK 542 “Thu chưa qua ngân sách” để thay thế các TK 511 “Các khoản thu” và TK 521 “Thu chưa qua ngân sách”. TK 541 và TK 542 dùng để phản ánh các khoản thu của hoạt động HCSN.
 - TK 531 “Thu hoạt động sản xuất kinh doanh” được thay bằng các TK 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”, TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính”.

Loại TK 6: Chi phí

- Đổi tên loại 6 từ “Chi phí sản xuất, kinh doanh” thành “Chi phí” để phản ánh bao quát các khoản chi thuộc hoạt động SXKD và hoạt động HCSN.
- Đối với các TK áp dụng cho đơn vị HCSN theo quy định hiện hành:
 - TK 631 “Chi hoạt động sản xuất, kinh doanh” được thay thế bằng các TK 154 “Giá trị sản phẩm đang chế tạo”, TK 621 “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”, TK 622 “Chi phí nhân công trực tiếp”, TK 623 “Chi phí sử dụng máy thi công”, TK 627 “Chi phí sản xuất chung”, TK 631 “Giá thành sản xuất”, TK 632 “Giá vốn hàng bán”, TK 635 “Chi phí tài chính”, TK 641 “Chi phí bán hàng”, TK 642 “Chi phí quản lý doanh nghiệp”
 - Bổ sung các TK 661 “Chi hoạt động”, TK 662 “Chi dự án” để phản ánh các khoản chi có tính đặc thù của đơn vị HCSN.
 - Bổ sung TK 665 “Chi theo đơn đặt hàng của nhà nước” thay thế cho TK 635 “Chi theo đơn đặt hàng của nhà nước”.
 - Loại bỏ TK 643 “Chi phí trả trước” vì nội dung này đã được phản ánh trên các TK 142 “Chi phí trả trước ngắn hạn” và TK 242 “Chi phí trả trước dài hạn”.

Loại TK 7: Thu nhập khác

Tài khoản này chỉ áp dụng cho hoạt động SXKD nên vẫn giữ nguyên TK 711 “Thu nhập khác”.

Loại TK 8: Chi phí khác

Tài khoản này chỉ áp dụng cho hoạt động SXKD nên vẫn giữ nguyên 2 TK 811 “Chi phí khác” và TK 821 “Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp”.

Loại TK 9: Xác định kết quả kinh doanh

Tài khoản này chỉ áp dụng cho hoạt động SXKD nên vẫn giữ nguyên TK 911 “Xác định kết quả kinh doanh”

Loại TK 0: Tài khoản ngoài bảng

Một số thay đổi cho phù hợp với đơn vị HCSN:

- Bổ sung TK 005 “Dụng cụ lâu bền đang sử dụng”
- Bổ sung TK 006 “Khoản chi hành chính” (thay thế TK 004 “Khoản chi hành chính” theo quy định hiện hành).
- Tách TK 008 “Dự toán chi sự nghiệp, dự án” thành 2 tài khoản là TK 008 “Dự toán chi hoạt động” và TK 009 “Dự toán chi chương trình, dự án”.

3.3.3.2. Về quy định chung, nội dung, kết cấu và phương pháp ghi chép vào tài khoản.

Việc quy định mở thêm tài khoản cấp 1, bổ sung hoặc sửa đổi tài khoản cấp 2, cấp 3 trong hệ thống tài khoản trong giai đoạn trước mắt vẫn theo quy định hiện hành.

Nội dung, kết cấu và phương pháp ghi chép vào tài khoản vẫn theo các quy định hiện hành của lĩnh vực SXKD và HCSN. Tuy nhiên, đối với phương pháp ghi chép của các tài khoản chỉ áp dụng cho lĩnh vực HCSN nên có sự giải thích riêng những điểm đặc thù, khác biệt của lĩnh vực này. Sau này khi Chuẩn mực kế toán công được ban hành sẽ có những thay đổi đến hệ thống TKKT và phương pháp ghi chép vào tài khoản thì tiếp tục có những điều chỉnh thích hợp theo Chuẩn mực kế toán công mà không cần phải thiết kế lại hệ thống TKKT mới.

Danh mục Hệ thống tài khoản kế toán áp dụng chung cho Doanh nghiệp và đơn vị Hành chính sự nghiệp.

Số T T	Số hiệu TK		Tên tài khoản	Ghi chú
	Cấp 1	Cấp 2		
1	2	3	4	5
			LOẠI TK 1	
			TÀI SẢN NGẮN HẠN	
01	111		Tiền mặt	Chi tiết theo từng TK tại ngân hàng, kho bạc
		1111	Tiền Việt Nam	
		1112	Ngoại tệ	
		1113	Vàng, bạc, kim khí quý, đá	
02	112		quý Tiền gửi Ngân hàng, Kho	
		1121	bạc Tiền Việt Nam	
		1122	Ngoại tệ	
		1123	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
03	113		Tiền đang chuyển	
		1131	Tiền Việt Nam	
		1132	Ngoại tệ	
04	121		Đầu tư chứng khoán ngắn hạn	Chi tiết theo đối tượng
		1211	Cổ phiếu	
		1212	Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu	
05	128		Đầu tư ngắn hạn khác	
		1281	Tiền gửi có kỳ hạn	
		1288	Đầu tư ngắn hạn khác	
06	129		Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn	
07	131		Phải thu ngắn hạn của khách	
08	133		hàng Thuế GTGT được khấu trừ	
		1331	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ	

09	136	1332	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ	Chi tiết theo đối tượng
			Phải thu nội bộ	
		1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc	
10	138	1368	Phải thu nội bộ khác	
			Phải thu khác	
		1381	Tài sản thiếu chờ xử lý	
		1385	Phải thu về cổ phần hóa	
		1388	Phải thu khác	
11	139		Dự phòng phải thu khó đòi	
12	141		Tạm ứng	
13	142		Chi phí trả trước ngắn hạn	
14	144		Cầm cố, ký quỹ, ký cược, ngắn hạn	
15	151		Hàng mua đang đi đường	
16	152		Nguyên liệu, vật liệu	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
17	153		Công cụ, dụng cụ	
18	154		Giá trị sản phẩm đang chế tạo	
19	155		Thành phẩm	
20	156		Hàng hóa	
		1561	Giá mua hàng hóa	Đơn vị có XNK được lập kho bảo thuế
		1562	Chi phí thu mua hàng hóa	
		1567	Hàng hóa bất động sản	
21	157		Hàng gửi đi bán	
22	158		Hàng hóa bảo kho thuế	
23	159		Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	
			LOẠI TK 2	
			TÀI SẢN DÀI HẠN	
24	211		Tài sản cố định hữu hình	

		2111	Nhà cửa, vật kiến trúc	
		2112	Máy móc, thiết bị	
		2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	
		2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý	
		2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm	
		2118	TSCĐ khác	
25	212		Tài sản cố định thuê tài chính	
26	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 hóa	
		2135	Phần mềm máy tính	
		2136	Giấy phép và giấy phép nhượng quyền	
		2138	TSCĐ vô hình khác	
27	214		Hao mòn tài sản cố định	
		2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình	
		2142	Hao mòn TSCĐ thuê tài chính	
		2143	Hao mòn TSCĐ vô hình	
		2147	Hao mòn bất động sản đầu tư	
28	217		Bất động sản đầu tư	
29	221		Đầu tư vào công ty con	
30	222		Vốn góp liên doanh	
31	223		Đầu tư vào công ty liên kết	
32	228		Đầu tư dài hạn khác	
		2281	Cổ phiếu	
		2282	Trái phiếu	
		2288	Đầu tư dài hạn khác	

33	229		Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn	
34	231		Phải thu dài hạn của khách hàng	
35	241		Xây dựng cơ bản dở dang	
		2411	Mua sắm TSCĐ	
		2412	Xây dựng cơ bản	
		2413	Sửa chữa lớn	
36	242		TSCĐ	
37	244		Chi phí trả trước dài hạn	
38	247		Ký cược, ký quỹ dài hạn	
39	251		Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
			Cho vay	
			<i>LOẠI TK 3</i>	
40	311		NỢ PHẢI TRẢ VÀ THANH TOÁN KHÁC	
41	315		Vay ngắn hạn	
42	331		Nợ dài hạn đến hạn trả	Chi tiết theo đối tượng
43	332		Phải trả cho người bán	
		3321	Phải nộp theo tiền lương	
		3322	Bảo hiểm xã hội	
		3323	Bảo hiểm y tế	
		3324		
44	333		Kinh phí công đoàn	
		3331	Bảo hiểm thất nghiệp	
		33311	Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	
		33312	Thuế giá trị gia tăng phải nộp	
		3332	<i>Thuế GTGT đầu ra</i>	
		3333	<i>Thuế GTGT hàng nhập khẩu</i>	
		3334	Thuế tiêu thụ đặc biệt	
		3335	Thuế xuất, nhập khẩu	
			Thuế thu nhập doanh nghiệp	
			Thuế thu nhập cá nhân	

45	334	3336	Thuế tài nguyên	DN xây lắp có thanh toán theo tiến độ kế hoạch
		3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất	
		3338	Các loại thuế khác	
		3339	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác	
			Phải trả người lao động	
46	335	3341	Phải trả công nhân viên	
		3348	Phải trả người lao động khác	
47	336		Chi phí phải trả	
48	337		Phải trả nội bộ	
49	338		Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	
	338		Phải trả, phải nộp khác	
		3381	Tài sản thừa giải quyết	
		3385	Phải trả về cổ phần hóa	
		3386	Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn	
		3387	Doanh thu chưa thực hiện	
		3388	Phải trả, phải nộp khác	
50	341		Vay dài hạn	
51	342		Nợ dài hạn	
52	343		Trái phiếu phát hành	
	343	3431	Mệnh giá trái phiếu	
		3432	Chiết khấu trái phiếu	
		3433	Phụ trội trái phiếu	
53	344		Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	
54	347		Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	
55	352		Dự phòng phải trả	
56	353		Quỹ khen thưởng, phúc lợi	
		3531	Quỹ khen thưởng	
		3532	Quỹ phúc lợi	

57	356	3533	Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ	
		3534	Quỹ thưởng ban quản lý, điều hành công ty	
			Quỹ phát triển khoa học và công nghệ	
		3561	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ	
		3562	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ	
58	361		Thanh toán đối tượng khác	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
59	362		Tạm ứng kinh phí	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
60	363		Kinh phí đã quyết toán chuyển năm sau	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
		3631	Nguyên liệu, vật liệu, công cụ dụng cụ tồn kho	
		3632	Giá trị khối lượng sửa chữa lớn hoàn thành	
		3633	Giá trị khối lượng xây dựng cơ bản hoàn thành	
61	364		Kinh phí cấp cho cấp dưới	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
			LOẠI TK 4	
62	411		VỐN CHỦ SỞ HỮU VÀ NGUỒN KINH PHÍ	
			Nguồn vốn kinh doanh	
		4111	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	C.ty cổ phần
		4112	Thặng dư vốn cổ phần	
		4118	Vốn khác	
63	412		Chênh lệch đánh giá lại tài sản	
64	413		Chênh lệch tỷ giá hối đoái	
		4131	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính	
		4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư XD CB	
65	414		Quỹ đầu tư phát triển	
66	415		Quỹ dự phòng tài chính	
67	417		Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp	
68	418		Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	
69	419		Cổ phiếu quỹ	C.ty cổ phần

70	421		Lợi nhuận và các khoản chênh lệch thu, chi chưa xử lý	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
71	432		Quỹ ổn định thu nhập	
72	441		Nguồn vốn và nguồn kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản	
73	461		Nguồn kinh phí hoạt động	
		4611	Nguồn kinh phí hoạt động năm trước	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
		4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay	
74	462		Nguồn kinh phí dự án	
		4621	Nguồn kinh phí NSNN cấp	
		4623	Nguồn kinh phí viện trợ	
		4628	Nguồn khác	
75	465		Nguồn kinh phí theo đơn đặt hàng của Nhà nước	
76	466		Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	
			LOẠI TK 5	
			DOANH THU VÀ CÁC KHOẢN THU	
77	511		Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	
		5111	Doanh thu bán hàng hóa	
		5112	Doanh thu bán các thành	
		5113	phẩm Doanh thu cung cấp	
		5114	dịch vụ Doanh thu trợ cấp, trợ	
		5117	giá	
		5118	Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư	
78	512		Doanh thu khác	
		5121	Doanh thu bán hàng nội bộ	
		5122	Doanh thu bán hàng hóa	
		5123	Doanh thu bán các thành	
79	515		phẩm Doanh thu cung cấp	
80	521		dịch vụ	
81	531		Doanh thu hoạt động tài chính	
			Chiết khấu thương mại	
			Hàng bán bị trả lại	

82	532		Giảm giá hàng bán	
83	541		Các khoản thu	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
		5411	Thu phí, lệ phí	
		5412	Thu theo đơn đặt hàng của nhà nước	
		5418	Thu khác	
84	542		Thu chưa qua ngân sách	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
		5421	Phí, lệ phí	
		5422	Tiền, hàng viện trợ	
			LOẠI TK 6	
			CHI PHÍ	
85	611		Mua hàng	PP Kiểm kê định kỳ
		6111	Mua nguyên liệu, vật liệu	
		6112	Mua hàng hóa	
86	621		Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	
87	622		Chi phí nhân công trực tiếp	
88	623		Chi phí sử dụng máy nhân 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	
89	627		Chi phí sản xuất chung	
		6271	Chi phí nhân viên phân xưởng	
		6273	Chi phí vật liệu	
		6274	Chi phí dụng cụ sản xuất	
		6277	Chi phí khấu hao TSCĐ	
			Chi phí dịch vụ mua ngoài	

		6278	Chi phí bằng tiền khác	
90	631		Giá thành sản xuất	PP Kiểm kê định kỳ
91	632		Giá vốn hàng bán	
92	635		Chi phí tài chính	
93	641		Chi phí bán hàng	
		6411	Chi phí nhân viên	
		6412	Chi phí vật liệu bao bì	
		6413	Chi phí dụng cụ, đồ dùng	
		6414	Chi phí khấu hao TSCĐ	
		6415	Chi phí bảo hành	
		6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6418	Chi phí bằng tiền khác	
94	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	
95	661		Chi hoạt động	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
		6611	Năm trước	
		6612	Năm nay	
		6613	Năm sau	
96	662		Chi dự án	Chỉ áp dụng cho đơn vị HCSN
		6621	Chi quản lý dự án	
		6622	Chi thực hiện dự án	

97	665		Chi theo đơn đặt hàng của Nhà nước	
			LOẠI TK 7	
			THU NHẬP KHÁC	
98	711		Thu nhập khác	Chi tiết theo hoạt động
			LOẠI TK 8	
			CHI PHÍ KHÁC	
99	811		Chi phí khác	Chi tiết theo hoạt động
100	821		Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	
		8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành	
		8212	Chi phí thuế TNDN hoãn lại	
			LOẠI TK 9	
			XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
101	911		Xác định kết quả kinh doanh	
			LOẠI TK 0	
			TÀI KHOẢN NGOÀI BẢNG	
	001		Tài sản thuê ngoài	
	002		Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công	
	003		Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký	
	004		cược Nợ khó đòi đã xử lý bên đang sử dụng	
	005		Công cụ lâu	
	006		Khoán chi hành chính	
	007		Ngoại tệ các loại	
	008		Dự toán chi hoạt động	
		0081	Dự toán chi thường xuyên	
		0082	Dự toán chi không thường xuyên	
	009		Dự toán chi chương trình, dự án	
		0091	Dự toán chi chương trình, dự án	
		0092	Dự toán chi đầu tư, XDCB	

3.3.3. Các giải pháp khác có liên quan

Chế độ kế toán doanh nghiệp và chế độ kế toán Hành chính sự nghiệp hiện hành đều có 4 bộ phận cấu thành là hệ thống chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán, hệ thống sổ kế toán và hệ thống báo cáo tài chính. Bốn bộ phận này có mối liên hệ mật thiết với nhau. Do đó khi hai lĩnh vực sử dụng chung một hệ thống TKKT thì ba bộ phận còn lại cũng phải có sự thay đổi để phù hợp với hệ thống tài khoản kế toán. Bên cạnh đó, ngoài việc phục vụ cho kế toán tài chính, hệ thống TKKT còn phải phục vụ cho kế toán quản trị. Sau đây là các giải pháp có liên quan.

3.3.3.1. Giải pháp về hệ thống chứng từ kế toán

Hệ thống chứng từ kế toán của hai lĩnh vực cần được quy định cụ thể như sau:

Phần 1: Chứng từ kế toán sử dụng chung cho cả hai lĩnh vực hoạt động.
Doanh nghiệp và đơn vị HCSN có thể sử dụng chung một số chứng từ vì

chứng từ của 2 lĩnh vực gồm 4 chỉ tiêu giống nhau là:

- Chỉ tiêu lao động tiền lương;
- Chỉ tiêu vật tư;
- Chỉ tiêu tiền tệ;
- Chỉ tiêu TSCĐ.

Đối với những chứng từ mà yêu cầu quản lý và sử dụng chứng từ có những điểm khác nhau giữa 2 lĩnh vực nên cần có ghi chú trong bảng danh mục chứng từ kế toán và có giải thích cụ thể trong phần hướng dẫn lập chứng từ kế toán.

Phần 2: Chứng từ kế toán đặc thù cho từng lĩnh vực hoạt động.

A. Chứng từ chỉ sử dụng cho doanh nghiệp;

B. Chứng từ chỉ sử dụng cho đơn vị hành chính sự nghiệp.

Phần 3: Đưa ra một số hướng dẫn ban đầu mang tính định hướng về việc sử dụng chứng từ điện tử trên một số mặt như hình thức biểu mẫu chứng từ, việc mã hóa để chuyển vào mạng máy tính, trách nhiệm lưu trữ và bảo quản, chữ ký điện tử.

3.3.3.2. Giải pháp về hệ thống sổ kế toán

Hiện tại sổ kế toán được sử dụng trong doanh nghiệp cũng như trong đơn vị hành chính sự nghiệp được thực hiện theo nhiều hình thức kế toán khác nhau, trong đó giữa 2 lĩnh vực khác nhau một hình thức là hình thức kế toán Nhật ký - Chứng từ (đơn vị hành chính sự nghiệp không có hình thức kế toán này). Khi 2 lĩnh vực sử dụng chung một hệ thống tài khoản kế toán thì chế độ kế toán nên quy định thống nhất một hình thức kế toán áp dụng chung cho tất cả các đơn vị kế toán để phù hợp với hệ thống tài khoản kế toán được áp dụng.

3.3.3.3. Giải pháp về hệ thống báo cáo tài chính

Hệ thống báo cáo tài chính của doanh nghiệp theo quy định hiện hành đã tương đối hoàn chỉnh.

Hệ thống Báo cáo tài chính của đơn vị HCSN theo quy định hiện hành đã đáp ứng được yêu cầu quản lý nhà nước, phù hợp với Luật Ngân sách nhà nước và các chính sách quản lý tài chính đối với các đơn vị HCSN. Hệ thống BCTC của đơn vị HCSN cần bổ sung thêm Bảng cân đối kế toán và đưa Bảng cân đối tài khoản vào Thuyết minh báo cáo tài chính, không xem là một BCTC riêng như hiện nay. Vì Bảng cân đối tài khoản thực chất là một phương pháp kiểm tra của kế toán. Bảng cân đối tài khoản không phản ánh được tình hình tài chính, thực trạng tài sản và nguồn vốn của đơn vị như Bảng cân đối kế toán. Do vậy, người sử dụng thông tin không thấy được tài sản và nợ phải trả cũng như cơ cấu tài sản, nguồn vốn. Mặt khác, để thực hiện Chuẩn mực kế toán công quốc tế trong tương lai cần bổ sung Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

3.3.3.4. Giải pháp phục vụ cho kế toán quản trị

Ngoài 3 phần chính như đã nêu trên, hệ thống TKKT cần bổ sung phần một số tài khoản phục vụ cho kế toán quản trị. Xây dựng các TK áp dụng cho kế toán quản trị phải dựa vào đặc điểm hoạt động, yêu cầu và mục tiêu quản lý cụ thể của doanh nghiệp. Trong nền kinh tế vận hành theo cơ chế thị trường, một trong những vấn đề được doanh nghiệp rất quan tâm là chi phí sản xuất (CPSX) và giá thành sản phẩm. Vì vậy phần này chỉ tập trung vào các tài khoản phục vụ cho việc hạch toán CPSX và tính giá thành sản phẩm. Hạch toán CPSX và tính giá thành sản phẩm được thực hiện theo 1 trong 3 mô hình: chi phí thực tế, chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính, chi phí tiêu chuẩn.

Với mô hình kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế, có thể sử dụng hệ thống TKKT tài chính. Với 2 mô hình còn lại, ngoài các tài khoản trong hệ thống TKKT tài chính, cần sử dụng thêm một số tài khoản sau:

- ***Mô hình kế toán CPSX và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính.***

TK 627 KT - Chi phí sản xuất chung kiểm tra: Dùng để theo dõi, kiểm tra CPSX chung thực tế phát sinh trong kỳ có nội dung kinh tế và kết cấu như sau:

Phát sinh nợ: Tập hợp CPSX chung thực tế phát sinh trong kỳ.

Phát sinh có: Kết chuyển bù trừ CPSX chung thực tế với CPSX chung phân bổ theo dự toán trong kỳ và kết chuyển chênh lệch CPSX chung thừa thiếu cuối kỳ.

TK 627 KT không có số dư cuối kỳ

TK 627 PB - Chi phí sản xuất chung phân bổ: Dùng để theo dõi CPSX chung phân bổ theo dự toán trong kỳ có nội dung kinh tế và kết cấu như sau:

Phát sinh nợ: Kết chuyển bù trừ CPSX chung phân bổ theo dự toán với CPSX chung thực tế trong kỳ.

Phát sinh có: Phân bổ CPSX chung theo dự toán trong kỳ.

TK 627 PB không có số dư cuối kỳ

TK Chênh lệch chi phí sản xuất chung: Dùng để tập hợp, tổng hợp CPSX chung phát sinh trong kỳ có nội dung kinh tế, kết cấu như sau:

Phát sinh nợ: Kết chuyển chênh lệch CPSX chung không tốt trong kỳ và xử lý chênh lệch CPSX chung tốt cuối niên độ kế toán.

Phát sinh có: Kết chuyển chênh lệch CPSX chung tốt trong kỳ và xử lý chênh lệch CPSXC không trung tốt cuối niên độ kế toán.

TK này không có số dư cuối kỳ.

- ***Mô hình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo chi phí tiêu chuẩn.***

TK 627 KT - Chi phí sản xuất chung kiểm tra: Dùng để tập hợp, kết chuyển, cân đối CPSX chung dự toán với nội dung kinh tế và kết cấu như sau:

Phát sinh nợ: Tập hợp CPSX chung dự toán.

Phát sinh có: Kết chuyển hoặc phân bổ CPSX chung dự

toán. TK 627 KT không có số dư cuối kỳ

TK 627 PB - Chi phí sản xuất chung phân bổ: Dùng để tập hợp, kết chuyển, cân đối CPSX chung tiêu chuẩn với nội dung kinh tế và kết cấu như sau:

Phát sinh nợ: Kết chuyển cân đối giữa CPSX chung tiêu chuẩn với CPSX chung dự toán.

Phát sinh có: Phân bổ CPSX chung tiêu

chuẩn. TK 627 PB không có số dư cuối kỳ

TK Chênh lệch giá nguyên vật liệu thu mua: Dùng để tập hợp, xử lý chênh lệch giá nguyên vật liệu mua với nội dung kinh tế và kết cấu như sau:

Phát sinh nợ: Kết chuyển chênh lệch giá nguyên vật liệu không tốt trong kỳ và xử lý chênh lệch giá nguyên vật liệu tốt cuối niên độ kế toán.

Phát sinh có: Kết chuyển chênh lệch giá nguyên vật liệu tốt trong kỳ và xử lý chênh lệch giá nguyên vật liệu không tốt cuối niên độ kế toán.

TK Chênh lệch lượng chi phí nguyên vật liệu: Dùng để tập hợp, xử lý chênh lệch lượng nguyên vật liệu mua với nội dung kinh tế và kết cấu như sau:

Phát sinh nợ: Kết chuyển chênh lệch lượng nguyên vật liệu không tốt trong kỳ và xử lý chênh lệch lượng nguyên vật liệu tốt cuối niên độ kế toán.

Phát sinh có: Kết chuyển chênh lệch lượng nguyên vật liệu tốt trong kỳ và xử lý chênh lệch lượng nguyên vật liệu không tốt cuối niên độ kế toán.

TK Chênh lệch giá chi phí nhân công

TK Chênh lệch lượng chi phí nhân

công

TK Chênh lệch giá chi phí sản xuất chung

TK Chênh lệch khối lượng chi phí sản xuất

chung TK Chênh lệch giá nguyên vật liệu tồn

kho

TK Chênh lệch chi phí sản xuất

Các tài khoản này có công dụng, nội dung kinh tế và kết cấu tương tự như TK Chênh lệch giá nguyên vật liệu và TK Chênh lệch lượng nguyên vật liệu.

3.4. KIẾN NGHỊ.

3.4.1. Với Bộ Tài chính

- Ban hành hệ thống chuẩn mực kế toán công sao cho phù hợp với thể chế chính trị, tính chất nhà nước, cũng như đặc điểm và yêu cầu quản lý của Việt Nam.

Hệ thống chuẩn mực kế toán công là cơ sở để đổi mới cách thức về quản lý kế toán ngân sách theo mô hình kế toán dồn tích để phù hợp với xu hướng chung của các nước tiên tiến trên thế giới. Vì vậy cần sớm ban hành chuẩn mực kế toán công để kế toán công của Việt Nam từng bước hòa hợp với kế toán công quốc tế, đáp ứng yêu cầu hội nhập, giảm dần khoảng cách giữa chế độ kế toán hành chính sự nghiệp và chuẩn mực kế toán công quốc tế.

- Chỉ quy định sử dụng thống nhất các tài khoản cấp 1, còn các tài khoản cấp 2 và cấp 3 cho phép đơn vị được tự sửa đổi, bổ sung tài khoản cấp 2 hoặc cấp 3 đã có trong hệ thống tài khoản kế toán mà không cần phải có sự chấp thuận bằng văn bản của Bộ Tài chính.

Việc quy định sử dụng thống nhất các tài khoản cấp 1 nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho công tác quản lý, kiểm tra, giám sát của cơ quan nhà nước đối với các đơn vị. Tuy nhiên trên thực tế, hoạt động của các đơn vị kế toán là rất phong phú và đa dạng và luôn có những đặc thù riêng. Vì vậy Bộ Tài chính nên cho phép các đơn vị được tự sửa đổi, bổ sung tài khoản cấp 2 và cấp 3 để phù hợp với tình hình hoạt động thực tiễn tại đơn vị, nhằm thuận lợi cho việc tổ chức công tác kế toán và yêu cầu quản lý của đơn vị.

- Thường xuyên theo dõi việc áp dụng các quy định kế toán vào hoạt động thực tiễn của các đơn vị kế toán.

Việc nghiên cứu và ban hành các quy định về kế toán là quan trọng nhưng quan trọng hơn là việc đưa chúng vào thực tiễn. Vì vậy, Bộ Tài chính cần thường xuyên tổ chức các buổi hội thảo, tham luận với sự tham dự của những người trực tiếp làm công tác kế toán và các chuyên gia kế toán để ghi nhận những ý kiến đóng góp về việc áp dụng các quy định này vào thực tiễn. Thông qua việc triển khai các văn bản vào thực tiễn sẽ có câu trả lời về tính khoa học, mức độ khả thi và hợp lý của chúng. Qua đó sẽ có sự điều chỉnh, bổ sung để ngày một hoàn thiện hơn và rút kinh nghiệm cho những lần ban hành sau.

3.4.2. Với các đơn vị kế toán

- Xây dựng và phát triển đội ngũ những người làm công tác kế toán được trang bị đầy đủ cả về chuyên môn nghiệp vụ và đạo đức nghề nghiệp.

Việc nghiên cứu, tiếp thu các chuẩn mực kế toán để vận dụng vào thực tiễn là công việc rất phức tạp nên hiện nay chuẩn mực kế toán vẫn còn là một khái niệm khá xa lạ đối với nhiều người làm công tác kế toán. Đơn vị cần khuyến khích kế toán viên tham gia các lớp học về tập huấn, triển khai các văn bản mới, đào tạo kế toán để cập nhật thông tư, Luật Kế toán được đúng. Bên cạnh đó, cần nhanh chóng thay đổi nhận thức về vai trò của kế toán, phải xem kế toán là công cụ quản lý và điều hành doanh nghiệp chứ không phải là công cụ để đối phó với việc kiểm tra, quyết toán thuế. Hiện nay, tình trạng coi kế toán là công cụ để đối phó với cơ quan thuế là khá phổ biến tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa cần phải chấm dứt ngay tình trạng này.

- Các doanh nghiệp nhỏ và vừa cần sử dụng các phần mềm kế toán có chất lượng cao để đảm bảo thông tin kế toán được cung cấp một cách kịp thời và chính xác .

Phần mềm kế toán giúp cho việc cập nhật dữ liệu hàng ngày và tìm kiếm dữ liệu được nhanh chóng hơn. Bên cạnh đó, phần mềm sẽ xử lý thông tin đầu vào chính xác, đảm bảo thông tin đầu ra được cung cấp kịp thời và có độ tin cậy cao.

3.4.3. Với các cơ sở đào tạo.

- Phát triển chuyên ngành kế toán công để đào tạo nhân lực cho lĩnh vực hành chính sự nghiệp.

Lĩnh vực HCSN sẽ ngày càng lớn mạnh trong tương lai nên nhu cầu nhân lực cho lĩnh vực này là rất lớn. Cần phát triển ngành kế toán công lớn mạnh như là kế toán doanh nghiệp, đồng thời đào tạo song song sao cho một người có thể làm tốt ở cả hai lĩnh vực.

- Cải tiến nội dung giảng dạy kế toán trong nhà trường

Hiện nay phần lớn các giáo trình về kế toán đều viết trên tinh thần các quy định, thông tư hướng dẫn của Bộ Tài chính. Đây là một sự trùng lặp không nên có nên cần thay đổi nội dung của giáo trình về kế toán. Cần lấy chuẩn mực kế toán làm nền tảng để học viên hiểu được các nguyên tắc cơ bản. Từ đó sẽ tư duy vận dụng vào công việc thực tế vốn rất đa dạng và phức tạp.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán áp dụng chung cho các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực sản xuất kinh doanh và đơn vị hành chính sự nghiệp là việc làm có khả năng thực hiện được. Hệ thống TKKT được thiết kế phải là một hệ thống mở, có tính linh hoạt cao để thích ứng với yêu cầu phát triển và hội nhập của nền kinh tế nước ta trong giai đoạn hiện nay. Mặt khác, hệ thống tài khoản được thiết kế cũng phải đáp ứng tốt yêu cầu ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán. Tuy nhiên, để vận dụng hệ thống tài khoản kế toán một cách thuận lợi và có hiệu quả vào công tác kế toán ở các đơn vị đòi hỏi phải có sự gắn kết với việc hoàn thiện chế độ chứng từ kế toán, sổ kế toán và hệ thống báo cáo tài chính. Việc xây dựng và hoàn thiện hệ thống TKKT sẽ có tác động tích cực tới việc hoàn thiện các bộ phận còn lại trong chế độ kế toán, góp phần vào việc tăng cường và nâng cao chất lượng quản lý.

KẾT LUẬN CHUNG

Hệ thống TKKT là xương sống của hệ thống kế toán, đảm bảo cho việc xử lý và cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng. Có thể nói hệ thống TKKT như là một đầu tàu có tác dụng chuyển động cả một hệ thống kế toán để đạt được mục tiêu là cung cấp thông tin về quản lý và sử dụng hiệu quả các nguồn lực được giao phó. Hiện nay, chế độ kế toán HCSN vẫn chủ yếu hướng đến mục tiêu kiểm soát và quản lý nguồn kinh phí ngân sách nhà nước và tài sản công, trong khi thực tế nguồn kinh phí ngân sách nhà nước cấp này chiếm khoảng chưa đến 30% tổng nguồn thu thực tế tại các đơn vị sự nghiệp. Nguồn lực của đơn vị sự nghiệp công lập, xét cho cùng, được hình thành từ bất kỳ nguồn nào cũng là của nhà nước, do vậy cần có cơ chế minh bạch và hiệu quả hơn để kiểm soát chúng mà kế toán là công cụ kiểm soát hiệu quả nhất để thúc đẩy các hoạt động SXKD và đầu tư tài chính tại các đơn vị HCSN phát triển một cách lành mạnh, minh bạch.

Qua việc phân tích cơ sở lý luận và công tác khảo sát thực tế tại một số đơn vị cho thấy việc tồn tại nhiều hệ thống TKKT khác nhau tương ứng với các chế độ kế toán khác nhau áp dụng cho doanh nghiệp và đơn vị HCSN trong xu hướng ngày càng có nhiều đơn vị HCSN tổ chức hoạt động SXKD và đầu tư tài chính đã phát sinh nhiều khó khăn cho công tác kế toán tại đơn vị cũng như công tác quản lý của đơn vị chủ quản. Vì vậy, xây dựng hệ thống TKKT áp dụng chung cho các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực SXKD và các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực HCSN là một yêu cầu khách quan có cơ sở khoa học và thực tiễn, có thể thực hiện được. Nền tảng để xây dựng hệ thống TKKT này là hệ thống TKKT theo Quyết định 15 có sửa đổi, bổ sung một số tài khoản theo các quan điểm, nguyên tắc và cơ sở xây dựng cho phù hợp với đặc thù hoạt động của cả hai lĩnh vực. Tuy nhiên, việc xây dựng này cần phải có một quá trình để hoàn thiện và phải gắn kết với những vấn đề khác có liên quan thì hệ thống TKKT mới có tính khả thi cao, có thể ứng dụng vào hoạt động thực tiễn.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Bộ Tài chính (2006), *Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp, ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính*, Nhà Xuất bản Tài chính, Hà Nội.
2. Bộ Tài chính (2006), *Chế độ kế toán doanh nghiệp, Quyển 1: Hệ thống tài khoản, ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính*, Nhà Xuất bản Tài chính, Hà Nội.
3. Bộ Tài chính (2008), *Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa, ban hành theo Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính*, Nhà Xuất bản Tài chính, Hà Nội.
4. Bùi Văn Dương (chủ biên), Trần Thế Vinh, Trần Phú Tài (2007), *Hướng dẫn thực hành ghi chép tài khoản kế toán & Sơ đồ kế toán doanh nghiệp*, Nhà Xuất bản Thống kê, Hà Nội.
5. Vũ Hữu Đức (1999), *Chuyên đề: Phân tích các nhân tố tác động đến hệ thống kế toán tại các quốc gia để xác định phương hướng hòa nhập với các thông lệ kế toán quốc tế của Việt Nam*, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.
6. Hà Thị Ngọc Hà (2009), *Bàn về hệ thống tài khoản kế toán hiện hành áp dụng trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa*, Tạp chí kế toán.
7. Hà Thị Ngọc Hà (2009), *Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp và chuẩn mực kế toán công quốc tế: Khoảng cách và những việc cần làm*, Tạp chí kế toán.
8. Nguyễn Thị Huyền (chủ biên), Trần Hải Hiệp, Huỳnh Văn Hoài (2007), *Quản lý tài chính và chế độ kế toán hành chính sự nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Quốc gia TP. Hồ Chí Minh.

9. Huỳnh Lợi (2009), *Kế toán quản trị*, Nhà Xuất bản Giao thông vận tải.
10. Võ Văn Nhị (2008), *Nguyên lý kế toán*, Nhà Xuất bản Giao thông vận tải.
11. Võ Văn Nhị (2008), *Thiết kế hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ, Trường Đại học Kinh tế TP.Hồ Chí Minh.
12. Võ Văn Nhị (2009), *Định hướng cho việc hợp nhất chế độ kế toán doanh nghiệp và hành chính sự nghiệp ở Việt Nam*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Trường Đại học Kinh tế TP.Hồ Chí Minh.
13. Trần Phước (2009), *Giáo trình Nguyên lý kế toán*, Nhà Xuất bản Thống kê.

Tiếng Anh

14. Belverd E.Neddles Jr., Henry R. Anderson, James C. Caldwell (2003), *Principles of Accounting*.
15. Timothy Doupnik, Hector Perera (2007), *International Accounting*.

Các trang web

16. <http://www.mof.gov.vn>
17. <http://www.tapchiketoan.info>
18. <http://www.iasb.org>

PHỤ LỤC

Phụ lục 01: Danh mục hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp Việt Nam ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính (đã được sửa đổi, bổ sung theo Thông tư số 244/2009/TT-BTC ngày 31/12/2009 của Bộ Tài chính)

Số T T	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN	GHI CHÚ
	Cấp 1	Cấp 2		
1	2	3	4	5
01	111		LOẠI TK 1	Chi tiết theo từng ngân hàng
			TÀI SẢN NGẮN HẠN	
			Tiền mặt	
		1111	Tiền Việt Nam	
		1112	Ngoại tệ	
02	112	1113	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
			Tiền gửi Ngân hàng	
		1121	Tiền Việt Nam	
		1122	Ngoại tệ	
		1123	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
03	113		Tiền đang chuyển	
		1131	Tiền Việt Nam	
		1132	Ngoại tệ	
04	121		Đầu tư chứng khoán ngắn hạn	
		1211	Cổ phiếu	
		1212	Trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu	
05	128		Đầu tư ngắn hạn khác	

		1281	Tiền gửi có kỳ hạn	
		1288	Đầu tư ngắn hạn khác	
06	129		Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn	
07	131		Phải thu của khách hàng	Chi tiết theo đối tượng
08	133		Thuế GTGT được khấu trừ	
		1331	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ	
		1332	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ	
09	136		Phải thu nội bộ	
		1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc	
		1368	Phải thu nội bộ khác	
10	138		Phải thu khác	
		1381	Tài sản thiếu chờ xử lý	
		1385	Phải thu về cổ phần hóa	
		1388	Phải thu khác	
11	139		Dự phòng phải thu khó đòi	
12	141		Tạm ứng	Chi tiết theo đối tượng
13	142		Chi phí trả trước ngắn hạn	
14	144		Cầm cố, ký quỹ, ký cược, ngắn hạn	
15	151		Hàng mua đang đi đường	
16	152		Nguyên liệu, vật liệu	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
17	153		Công cụ, dụng cụ	
18	154		Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang	
19	155		Thành phẩm	
20	156		Hàng hóa	
		1561	Giá mua hàng hóa	
		1562	Chi phí thu mua hàng hóa	
		1567	Hàng hóa bất động sản	
21	157		Hàng gửi đi bán	

22	158		Hàng hóa bảo kho thuế	Đơn vị có XNK được lập kho bảo thuế
23	159		Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	
24	161		Chi sự nghiệp	
		1611	Chi sự nghiệp năm trước	
		1612	Chi sự nghiệp năm nay	
LOẠI TK 2				
TÀI SẢN DÀI HẠN				
25	211		Tài sản cố định hữu hình	
		2111	Nhà cửa, vật kiến trúc	
		2112	Máy móc, thiết bị	
		2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn	
		2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý	
		2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm	
		2118	TSCĐ khác	
26	212		Tài sản cố định thuê tài chính	
27	213		Tài sản cố định vô hình	
		2131	Quyền sử dụng đất	
		2132	Quyền phát hành	
		2133	Bản quyền, bằng sáng chế	
		2134	Nhãn hiệu hàng hóa	
		2135	Phần mềm máy tính	
		2136	Giấy phép và giấy phép nhượng quyền	
		2138	TSCĐ vô hình khác	
28	214		Hao mòn tài sản cố định	
		2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình	
		2142	Hao mòn TSCĐ thuê tài chính	
		2143	Hao mòn TSCĐ vô hình	

		2147	Hao mòn bất động sản đầu tư	
29	217		Bất động sản đầu tư	
30	221		Đầu tư vào công ty con	
31	222		Vốn góp liên doanh	
32	223		Đầu tư vào công ty liên kết	
33	228		Đầu tư dài hạn khác	
		2281	Cổ phiếu	
		2282	Trái phiếu	
		2288	Đầu tư dài hạn khác	
34	229		Dự phòng giảm giá đầu tư dài hạn	
35	241		Xây dựng cơ bản dở dang	
		2411	Mua sắm TSCĐ	
		2412	Xây dựng cơ bản	
		2413	Sửa chữa lớn	
36	242		TSCĐ	
37	243		Chi phí trả trước dài hạn	
38	244		Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	
			Ký cược, ký quỹ dài hạn	
39	311		LOẠI TK 3	
40	315		NỢ PHẢI TRẢ	
41	331		Vay ngắn hạn	Chi tiết theo đối tượng
42	333		Nợ dài hạn đến hạn trả	
		3331	Phải trả cho người bán	
		33311	Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	
		33312	Thuế giá trị gia tăng phải nộp	
		3332	Thuế GTGT đầu ra	
		3333	Thuế GTGT hàng nhập khẩu	
			Thuế tiêu thụ đặc biệt	
			Thuế xuất, nhập khẩu	

43	334	3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp	DN xây lắp có thanh toán theo tiến độ kế hoạch
		3335	Thuế thu nhập cá nhân	
		3336	Thuế tài nguyên	
		3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất	
		3338	Các loại thuế khác	
		3339	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác	
			Phải trả người lao động	
44	335	3341	Phải trả công nhân viên	
		3348	Phải trả người lao động khác	
45	336		Chi phí phải trả	
46	337		Phải trả nội bộ	
47	338		Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	
			Phải trả, phải nộp khác	
		3381	Tài sản thừa giải quyết	
		3382	Kinh phí công đoàn	
		3383	Bảo hiểm xã hội	
		3384	Bảo hiểm y tế	
		3385	Phải trả về cổ phần hóa	
		3386	Nhận ký quỹ, ký cược ngắn hạn	
		3387	Doanh thu chưa thực hiện	
		3388	Phải trả, phải nộp khác	
		3389	Bảo hiểm thất nghiệp	
48	341		Vay dài hạn	
49	342		Nợ dài hạn	
50	343		Trái phiếu phát hành	
		3431	Mệnh giá trái phiếu	
		3432	Chiết khấu trái phiếu	
		3433	Phụ trội trái phiếu	

51	344		Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	
52	347		Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	
53	351		Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc	
54	352		làm Dự phòng phải trả	
55	353		Quỹ khen thưởng, phúc lợi	
		3531	Quỹ khen thưởng	
		3532	Quỹ phúc lợi	
		3533	Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ	
		3534	Quỹ thưởng ban quản lý, điều hành công ty	
56	356		Quỹ phát triển khoa học và công nghệ	
		3561	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ	
		3562	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ	
			LOẠI TK 4	
			VỐN CHỦ SỞ HỮU	
57	411		Nguồn vốn kinh doanh	
		4111	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	
		4112	Thặng dư vốn cổ phần	
		4118	Vốn khác	
58	412		Chênh lệch đánh giá lại tài sản	
59	413		Chênh lệch tỷ giá hối đoái	
		4131	Chênh lệch tỷ giá hối đoái đánh giá lại cuối năm tài chính	
		4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn đầu tư XD CB	
60	414		Quỹ đầu tư phát triển	
61	415		Quỹ dự phòng tài chính	
62	417		Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp	
63	418		Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	
64	419		Cổ phiếu quỹ	

C.ty cổ phần

C.ty cổ phần

65	421	4211	Lợi nhuận chưa phân phối	Áp dụng cho DNNN Dùng cho các công ty, TCty có nguồn kinh phí
		4212	Lợi nhuận chưa phân phối năm trước	
			Lợi nhuận chưa phân phối năm nay	
66	441		Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản	
67	461		Nguồn kinh phí sự nghiệp	
		4611	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước	
		4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay	
68	466		Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	
			LOẠI TK 5	
			DOANH THU	
69	511		Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	Áp dụng khi có bán hàng nội bộ
		5111	Doanh thu bán hàng hóa	
		5112	Doanh thu bán các thành	
		5113	phẩm Doanh thu cung cấp	
		5114	dịch vụ Doanh thu trợ cấp, trợ	
		5117	giá	
		5118	Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư	
70	512		Doanh thu khác	
		5121	Doanh thu bán hàng nội bộ	
		5122	Doanh thu bán hàng hóa	
		5123	Doanh thu bán các thành	Áp dụng phương pháp
71	515		phẩm Doanh thu cung cấp	
72	521		dịch vụ	
73	531		Doanh thu hoạt động tài chính	
74	532		Chiết khấu thương mại	
			Hàng bán bị trả lại	
			Giảm giá hàng bán	
75	611		LOẠI TK 6	
			CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH DOANH	
			Mua hàng	

		6111	Mua nguyên liệu, vật liệu	kiểm kê
		6112	Mua hàng hóa	định kỳ
76	621		Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp	
77	622		Chi phí nhân công trực tiếp	
78	623		Chi phí sử dụng máy nhân công	Áp dụng cho đơn vị xây lắp
		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	
79	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	
80	631		Giá thành sản xuất	PP Kiểm kê định kỳ
81	632		Giá vốn hàng bán	
82	635		Chi phí tài chính	
83	641		Chi phí bán hàng	
		6411	Chi phí nhân viên	
		6412	Chi phí vật liệu bao bì	
		6413	Chi phí dụng cụ, đồ dùng	
		6414	Chi phí khấu hao TSCĐ	
		6415	Chi phí bảo hành	
		6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài	

84	642	6418	Chi phí bằng tiền khác	
			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	
		6424	phòng Chi phí khấu hao	
		6425	TSCĐ Thuế, phí và lệ phí	
		6426	Chi phí dự phòng	
		6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	
		6428	Chi phí bằng tiền khác	
85	711		LOẠI TK 7	Chi tiết theo hoạt động
			THU NHẬP KHÁC	
			Thu nhập khác	
			LOẠI TK 8	
86	811		CHI PHÍ KHÁC	Chi tiết theo hoạt động
			Chi phí khác	
87	821		Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp	
		8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành	
		8212	Chi phí thuế TNDN hoãn lại	
			LOẠI TK 9	
88	911		XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH	
			Xác định kết quả kinh doanh	
			LOẠI TK 0	
			TÀI KHOẢN NGOÀI BẢNG	
	001		Tài sản thuê ngoài	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
	002		Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công	
	003		Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược	
	004		Nợ khó đòi đã xử lý	

	007		Ngoại tệ các loại	
	008		Dự toán chi sự nghiệp, dự án	

Phụ lục 02: Danh mục hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa ban hành theo Quyết định 48/2006/QĐ-BTC ngày 14/09/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

TT	Số hiệu TK			TÊN TÀI KHOẢN	GHI CHÚ
	Cấp 1	Cấp 2	Cấp 3		
1	2	3	4	5	6
1	111			LOẠI TÀI KHOẢN 1 TÀI SẢN NGẮN HẠN	
		1111		Tiền mặt	
		1112		Tiền Việt Nam	
		1113		Ngoại tệ	
2	112			Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	Chi tiết theo từng ngân hàng
		1121		Tiền gửi ngân hàng	
		1122		Tiền Việt Nam	
		1123		Ngoại tệ	
3	121			Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	
4	131			Đầu tư tài chính ngắn hạn	Chi tiết theo từng khách hàng
5	133			Phải thu của khách hàng	
		1331		Thuế GTGT được khấu trừ	
		1332		Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ	
6	138			Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ	
		1381		Phải thu khác	
				Tài sản thiếu chờ xử lý	

		1388	Phải thu khác	
7	141		Tạm ứng	Chi tiết theo đối tượng
8	142		Chi phí trả trước ngắn hạn	
9	152		Nguyên liệu, vật liệu	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
10	153		Công cụ, dụng cụ	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
11	154		Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
12	155		Thành phẩm	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
13	156		Hàng hóa	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
14	157		Hàng gửi đi bán	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
15	159		Các khoản dự phòng	
		1591	Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính ngắn hạn	
		1592	Dự phòng phải thu khó đòi	
		1593	Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	
			LOẠI TÀI KHOẢN 2	
			TÀI SẢN DÀI HẠN	
16	211		Tài sản cố định	
		2111	TSCĐ hữu hình	
		2112	TSCĐ thuê tài chính	
		2113	TSCĐ vô hình	
17	214		Hao mòn TSCĐ	
		2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình	
		2142	Hao mòn TSCĐ thuê tài chính	
		2143	Hao mòn TSCĐ vô hình	
18	217		Hao mòn bất động sản đầu tư	
19	221		Bất động sản đầu tư	
		2212	Đầu tư tài chính dài	
		2213	hạn Vốn góp liên doanh	
			Đầu tư vào công ty liên kết	

		2218		Đầu tư tài chính dài hạn khác	
20	229			Dự phòng giảm giá đầu tư tài chính dài hạn	
21	241			Xây dựng cơ bản dở dang	
		2411		Mua sắm TSCĐ	
		2412		Xây dựng cơ bản dở dang	
		2413		Sửa chữa lớn TSCĐ	
22	242			Chi phí trả trước dài hạn	
23	244			Ký cược, ký quỹ dài hạn	
				LOẠI TÀI KHOẢN 3	
				NỢ PHẢI TRẢ	
24	311			Vay ngắn hạn	
25	315			Nợ dài hạn đến hạn trả	
26	331			Phải trả cho người bán	
27	333			Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	
		3331			
			33311	Thuế GTGT phải nộp	
			33312	Thuế GTGT đầu ra	
		3332		Thuế GTGT hàng nhập khẩu	
		3333		Thuế tiêu thụ đặc biệt	
		3334		Thuế xuất, nhập khẩu	
		3335		Thuế thu nhập doanh nghiệp	
		3336		Thuế thu nhập cá nhân	
		3337		Thuế tài nguyên	
		3338		Thuế nhà đất, tiền thuê đất	
		3339		Các loại thuế khác	
28	334			Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác	
29	335			Phải trả người lao động	
30	338			Chi phí phải trả	
				Phải trả, phải nộp khác	

Chi tiết theo đối tượng

31	341	3381	Tài sản thừa chờ giải quyết	
		3382	Kinh phí công đoàn	
		3383	Bảo hiểm xã hội	
		3384	Bảo hiểm y tế	
		3386	Nhận ký cược, ký quỹ ngắn hạn	
		3387	Doanh thu chưa thực hiện	
		3388	Phải trả, phải nộp khác	
			Vay, nợ dài hạn	
		3411	Vay dài hạn	
		3412	Nợ dài hạn	
		3413	Trái phiếu phát hành	
		34131	Mệnh giá trái phiếu	
		34132	Chiết khấu trái phiếu	
		34133	Phụ trội trái phiếu	
32	351	3414	Nhận ký quỹ, ký cược dài hạn	
33	352		Quỹ dự phòng trợ cấp mất việc làm	
			Dự phòng phải trả	
34	411		LOẠI TÀI KHOẢN 4	
			VỐN CHỦ SỞ HỮU	
			Nguồn vốn kinh doanh	
		4111	Vốn đầu tư của chủ sở hữu	
		4112	Thặng dư vốn cổ phần	(Công ty cổ phần)
		4118	Vốn khác	
35	413		Chênh lệch tỷ giá hối đoái	
36	418		Các quỹ thuộc vốn chủ sở	
37	419		hữu Cổ phiếu quỹ	(Công ty cổ phần)
38	421		Lợi nhuận chưa phân phối	
		4211	Lợi nhuận chưa phân phối năm trước	

39	431	4212	Lợi nhuận chưa phân phối năm nay	
			Quỹ khen thưởng, phúc lợi	
		4311	Quỹ khen thưởng	
		4312	Quỹ phúc lợi	
			LOẠI TÀI KHOẢN 5	
			DOANH THU	
40	511		Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	
		5111	Doanh thu bán hàng hóa	
		5112	Doanh thu bán các thành	
		5113	phẩm Doanh thu cung cấp	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
		5118	dịch vụ Doanh thu khác	
41	515		Doanh thu hoạt động tài chính	
42	521		Các khoản giảm trừ doanh thu	
		5211	Chiết khấu thương mại	
		5212	Hàng bán bị trả lại	
		5213	Giảm giá hàng bán	
			LOẠI TÀI KHOẢN 6	
			CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH	
43	611		Mua hàng	
44	631		Giá thành sản xuất	Áp dụng cho PP kiểm kê định kỳ
45	632		Giá vốn hàng bán	
46	635		Chi phí tài chính	
47	642		Chi phí quản lý kinh doanh	
		6421	Chi phí bán hàng	
		6422	Chi phí quản lý doanh nghiệp	
			LOẠI TÀI KHOẢN 7	
			THU NHẬP KHÁC	
48	711		Thu nhập khác	Chi tiết theo hoạt động

				LOẠI TÀI KHOẢN 8 CHI PHÍ KHÁC Chi phí khác	Chi tiết theo hoạt động
49	811				
50	821			Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp LOẠI TÀI KHOẢN 9 XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH	
51	911			Xác định kết quả kinh doanh LOẠI TÀI KHOẢN 0 TÀI KHOẢN NGOÀI BẢNG	
1	001			Tài sản thuê ngoài	
2	002				
3	003			Vật tư, hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công	
4	004			Hàng hóa nhận bán hộ, nhận ký gửi, ký cược	
5	007			Nợ khó đòi đã xử lý Ngoại tệ các loại	

Phụ lục 03: Danh mục hệ thống tài khoản kế toán HCSN ban hành theo Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC ngày 30/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

STT	SỐ HIỆU TÀI KHOẢN	TÊN TÀI KHOẢN	PHẠM VI ÁP DỤNG	GHI CHÚ
1	111	LOẠI 1- TIỀN VÀ VẬT TƯ Tiền mặt 1111 Tiền Việt Nam 1112 Ngoại tệ 1113 Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý	Mọi đơn vị	
2	112	Tiền gửi ngân hàng, kho bạc	Mọi đơn vị	Chi tiết theo từng TK tại từng NH, KB

	1121	Tiền Việt Nam		
	1122	Ngoại tệ		
	1123	Vàng, bạc, kim khí quý, đá quý		
3	113	Tiền đang chuyển	Mọi đơn vị	
4	121	Đầu tư tài chính ngắn hạn	Đơn vị có phát sinh	
	1211	Đầu tư chứng khoán ngắn hạn		
	1218	Đầu tư tài chính ngắn hạn khác		
5	152	Nguyên liệu, vật liệu	Mọi đơn vị	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
6	153	Công cụ, dụng cụ	Mọi đơn vị	
7	155	Sản phẩm, hàng hóa	Đơn vị có hoạt động SX, KD	Chi tiết theo từng SP, HH
	1551	Sản phẩm		
	1552	Hàng hóa		
		LOẠI 2- TÀI SẢN CỐ ĐỊNH		
8	211	TSCĐ hữu hình	Mọi đơn vị	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
	2111	Nhà cửa, vật kiến trúc		
	2112	Máy móc, thiết bị		
	2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn		
	2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý		
	2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm		
	2118	Tài sản cố định khác		
9	213	TSCĐ vô hình	Mọi đơn vị	
10	214	Hao mòn TSCĐ	Mọi đơn vị	
	2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình		
	2142	Hao mòn TSCĐ vô hình		
11	221	Đầu tư tài chính dài hạn		
	2211	Đầu tư chứng khoán dài hạn		

12	2212	Vốn góp		
	2218	Đầu tư tài chính dài hạn khác		
	241	XDCB dở dang		
	2411	Mua sắm TSCĐ		
	2413	Xây dựng cơ bản		
	2413	Sửa chữa lớn TSCĐ		
LOẠI 3- THANH TOÁN				
13	311	Các khoản phải thu	Mọi đơn vị	Chi tiết theo yêu cầu quản lý
	3111	Phải thu của khách hàng	Đơn vị được khấu trừ thuế GTGT	
	3113	Thuế GTGT được khấu trừ		
	31131	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ		
	31132	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ		
	3118	Phải thu khác		
14	312	Tạm ứng	Mọi đơn vị	Chi tiết từng đối tượng
15	313	Cho vay	Đơn vị có dự án tín dụng	Chi tiết từng đối tượng
	3131	Cho vay trong hạn		
	3132	Cho vay quá hạn		
	3133	Khoanh nợ cho vay		
16	331	Các khoản phải trả	Mọi đơn vị	Chi tiết từng đối tượng
	3311	Phải trả người cung cấp		
	3312	Phải trả nợ vay		
	3318	Phải trả khác		
17	332	Các khoản phải nộp theo lương	Mọi đơn vị	
	3321	Bảo hiểm xã hội		
	3322	Bảo hiểm y tế		
	3323	Kinh phí công đoàn		

18	333	Các khoản phải nộp nhà nước	Các đơn vị có phát sinh	
	3331	Thuế GTGT phải nộp		
	33311	Thuế GTGT đầu ra		
	33312	Thuế GTGT hàng nhập khẩu		
	3332	Phí, lệ phí		
	3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp		
	3337	Thuế khác		
	3338	Các khoản phải nộp khác		
19	334	Phải trả công chức, viên chức	Mọi đơn vị	
20	335	Phải trả các đối tượng khác		Chi tiết theo từng đối tượng
21	336	Tạm ứng kinh phí		
22	337	Kinh phí đã quyết toán chuyển năm sau		
	3371	Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho		
	3372	Giá trị khối lượng sửa chữa lớn hoàn thành		
	3373	Giá trị khối lượng XD CB hoàn thành		
23	341	Kinh phí cấp cho cấp dưới	Các đơn vị cấp trên	Chi tiết cho từng đơn vị
24	342	Thanh toán nội bộ		
		LOẠI 4-NGUỒN KINH PHÍ	Đơn vị có phát sinh	
25	411	Nguồn vốn kinh doanh	Đơn vị có hoạt động SXKD	Chi tiết theo từng nguồn
26	412	Chênh lệch đánh giá lại tài sản		
27	413	Chênh lệch tỷ giá hối đoái	Đơn vị có phát sinh	
28	421	Chênh lệch thu, chi chưa xử lý	Đơn vị có ngoại tệ	
	4211	Chênh lệch thu, chi hoạt động thường xuyên		
	4212	Chênh lệch thu, chi hoạt động sản xuất, kinh		

		doanh		
	4213	Chênh lệch thu, chi theo đơn đặt hàng của Nhà nước	Đơn vị có đơn đặt hàng của Nhà nước	
	4218	Chênh lệch thu, chi hoạt động khác		
29	431	Các quỹ	Mọi đơn vị	
	4311	Quỹ khen thưởng		
	4312	Quỹ phúc lợi		
	4313	Quỹ ổn định thu nhập		
	4314	Quỹ phát triển hoạt động sự nghiệp		
30	441	Nguồn kinh phí đầu tư xây dựng cơ bản	Đơn vị có đầu tư XDCB dự án	
	4411	Nguồn kinh phí NSNN cấp		
	4413	Nguồn kinh phí viện trợ		
	4418	Nguồn khác		
31	461	Nguồn kinh phí hoạt động	Mọi đơn vị	Chi tiết từng nguồn KP
	4611	Năm trước		
	46111	<i>Nguồn kinh phí thường xuyên</i>		
	46112	<i>Nguồn kinh phí không thường xuyên</i>		
	4612	Năm nay		
	46121	<i>Nguồn kinh phí thường xuyên</i>		
	46122	<i>Nguồn kinh phí không thường xuyên</i>		
	4613	Năm nay		
	46131	<i>Nguồn kinh phí thường xuyên</i>		
	46132	<i>Nguồn kinh phí không thường xuyên</i>		
32	462	Nguồn kinh phí dự án	Đơn vị có dự án	
	4621	Nguồn kinh phí NSNN cấp		
	4623	Nguồn kinh phí viện trợ		
	4628	Nguồn khác		
33	465	Nguồn kinh phí theo đơn đặt hàng của	Đơn vị có đơn đặt	

34	466	Nhà nước Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ LOẠI 5- CÁC KHOẢN THU	hàng của Nhà nước Mọi đơn vị	
35	511	Các khoản thu	Đơn vị có phát sinh	
	5111	Thu phí, lệ phí		
	5112	Thu theo đơn đặt hàng của nhà nước		
	5118	Thu khác		
36	521	Thu chưa qua ngân sách	Đơn vị có phát sinh	
	5211	Phí, lệ phí		
	5212	Tiền, hàng viện trợ		
37	531	Thu hoạt động sản xuất, kinh doanh LOẠI 6- CÁC KHOẢN CHI	Đơn vị có HĐ SXKD	
38	631	Chi hoạt động sản xuất, kinh doanh	Đơn vị có HĐ SXKD	Chi tiết HĐ SXKD
39	635	Chi theo đơn đặt hàng của Nhà nước	Đơn vị có đơn đặt hàng của Nhà nước	
40	643	Chi phí trả trước	Đơn vị có phát sinh	
41	661	Chi hoạt động	Mọi đơn vị	
	6611	Năm trước		
	66111	<i>Chi thường xuyên</i>		
	66112	<i>Chi không thường xuyên</i>		
	6612	Năm nay		
	66121	<i>Chi thường xuyên</i>		
	66122	<i>Chi không thường xuyên</i>		
	6613	Năm sau		
	66131	<i>Chi thường xuyên</i>		
	66132	<i>Chi không thường xuyên</i>		
42	662	Chi dự án	Đơn vị có dự án	Chi tiết theo dự án
	6621	Chi quản lý dự án		

	6622	Chi thực hiện dự án		
		LOẠI 0- TÀI KHOẢN NGOÀI BẢNG		
1	001	Tài sản thuê ngoài		
2	002	Tài sản nhận giữ hộ, nhận gia công		
3	004	Khoản chi hành chính		
4	005	Dụng cụ lâu bền đang sử dụng		
5	007	Ngoại tệ các loại		
6	008	Dự toán chi hoạt động		
	0081	Dự toán chi thường xuyên		
	0082	Dự toán chi không thường xuyên		
7	009	Dự toán chi chương trình, dự án		
	0091	Dự toán chi chương trình, dự án		
	0092	Dự toán chi đầu tư XD CB		

Phụ lục 04: Phiếu khảo sát

PHIẾU KHẢO SÁT

**VỀ VIỆC ÁP DỤNG HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ
TOÁN THEO QUY ĐỊNH HIỆN HÀNH**

Mục đích nghiên cứu: Thu thập các ý kiến về việc áp dụng hệ thống tài khoản kế toán theo quy định hiện hành.

Đối tượng nghiên cứu: Là những người đang trực tiếp làm công tác kế toán tại các đơn vị.

Bảo mật thông tin: Dữ liệu thu thập từ phiếu khảo sát này chỉ sử dụng trong phạm vi nghiên cứu của đề tài này, hoàn toàn không có mục đích kinh doanh hay thương mại.

Cách trả lời câu hỏi: Để trả lời câu hỏi này, quý vị chỉ cần đánh dấu vào các câu trả lời đã liệt kê mà quý vị cho là hợp lý nhất. Đối với các câu hỏi mở, kính đề nghị quý vị điền ý kiến vào chỗ trống.

Kính mong sự hỗ trợ của quý vị. Xin chân thành cảm ơn sự hợp tác của quý vị. Trân trọng !

Trần Thị Ái Thúy

BẢNG CÂU HỎI

I. Thông tin chung về đơn vị.

1. Tên đơn vị:
2. Địa chỉ:

II. Các câu hỏi.

1. Lĩnh vực hoạt động của đơn vị là:

- ☐ Sản xuất kinh doanh ☐ Hành chính sự nghiệp
- ☐ Hành chính sự nghiệp có tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh

2. Hệ thống tài khoản kế toán đơn vị đang áp dụng được ban hành theo:

- ☐ Quyết định 15 ☐ Quyết định 48 ☐ Quyết định 19

3. Hệ thống tài khoản kế toán hiện hành có đáp ứng được tất cả các yêu cầu của đơn vị không?

☐ Có ☐ Không ☐ Đáp ứng được các yêu cầu cơ bản

4. Những ưu điểm của hệ thống tài khoản kế toán mà đơn vị đang áp dụng là:

.....

.....

.....

.....

.....

5. Những khó khăn phát sinh khi đơn vị áp dụng hệ thống tài khoản kế toán này là:

.....

.....

.....

.....

.....

6. Ý kiến của đơn vị về việc xây dựng một hệ thống tài khoản kế toán áp dụng chung cho lĩnh vực sản xuất kinh doanh và lĩnh vực hành chính sự nghiệp?

☐ Đồng ý ☐ Không đồng ý ☐ Không có ý kiến

Phụ lục 05: DANH SÁCH CÁC ĐƠN VỊ KHẢO SÁT

Doanh nghiệp:

1. Công ty May Việt Tiến
2. Công ty Cổ phần Kinh Đô
3. Công ty TNHH Đĩa tin học Bách Việt

Trường đại học:

1. Trường Đại học Kinh tế TP.HCM
2. Trường Đại học Sư phạm TP.HCM
3. Trường Đại học Sư phạm Kỹ thuật TP.HCM
4. Trường Đại học Nông lâm TP.HCM
5. Trường Đại học Y dược TP.HCM
6. Trường Đại học Dân lập Văn Lang
7. Trường Đại học Dân lập Kỹ thuật Công nghệ TP.HCM

Bệnh viện:

1. Bệnh viện Chợ Rẫy
2. Bệnh viện Răng hàm mặt Trung ương
3. Bệnh viện Bình Thạnh
4. Bệnh viện Nhi Đồng 1
5. Bệnh viện Phụ sản Từ Dũ
6. Bệnh viện Đa khoa Hoàn Mỹ
7. Bệnh viện Đa khoa Phổ Quang