

Kế toán một số nghiệp vụ phát sinh trong quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp

II TS. ĐOÀN VĂN ANH (Trường Đại học Thương mại)

Quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp cũng đồng thời là quá trình phát sinh các nghiệp vụ kinh tế. Những chi phí cam kết phải trả và thực tế phát sinh trong quá trình tái cơ cấu, những thay đổi về cấu trúc tài chính, việc bán đi các khoản nợ tồn đọng, những quyết định bán hay chấm dứt hoạt động một bộ phận kinh doanh...tất cả đặt ra cho kế toán cần phải xử lý về mặt nghiệp vụ kế toán như thế nào để đảm bảo tính khoa học trong điều kiện hiện nay khi mà qui định kế toán về các nghiệp vụ này tuy đã có nhưng chưa mang tính hệ thống, chưa cụ thể và chưa đầy đủ.

Quá trình hoạt động của doanh nghiệp có thể được mô tả khái quát bằng sơ đồ hình Sin, tăng trưởng rồi lại suy thoái đã trở thành qui luật của sự phát triển. Khi doanh nghiệp ở vào tình trạng suy thoái và ngày càng suy thoái thì hoặc có thể dẫn tới sự phá sản, hoặc có thể sẽ diễn ra sự thay đổi có tính cách mạng về tình hình tài chính và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Trong phạm vi bài viết này không đề cập đến sự phá sản của doanh nghiệp mà đề cập đến quá trình suy thoái dẫn đến doanh nghiệp phải thực hiện tái cơ cấu. Vậy tái cơ cấu doanh nghiệp là gì? Theo các học giả Michael Hammer và James A Champy trong cuốn Reengineering the Corporation thì tái cơ cấu là việc xem xét và cấu trúc lại một phần, một số phần hay toàn bộ một tổ chức, một đơn vị nào đó, mà thường là một công ty. Theo Chuẩn mực kế toán số 18 (VAS

18) “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng” được ban hành và công bố theo Quyết định số 100/QĐ-BTC ngày 28/12/2005 thì tái cơ cấu doanh nghiệp là một chương trình do Ban Giám đốc lập kế hoạch, kiểm soát và có những thay đổi quan trọng về phạm vi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp; hoặc phương thức hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Việc tái cơ cấu được xem là vấn đề cần thiết khách quan trong quá trình tồn tại và phát triển của doanh nghiệp, bởi đó là hệ quả của những đòi hỏi tất yếu xuất phát từ các yếu tố bên trong và bên ngoài, trong đó yếu tố bên ngoài thuộc về môi trường kinh doanh như sự hội nhập của Việt Nam vào nền kinh tế thế giới, các chính sách phát triển kinh tế của đất nước...; yếu tố bên trong do đòi hỏi phải tái cơ cấu để phù hợp với tăng trưởng, phát triển của doanh nghiệp hoặc để ngăn chặn sự suy thoái có thể dẫn tới

phá sản. Tái cơ cấu doanh nghiệp được diễn ra trên nhiều mặt, ví dụ như bán, chấm dứt một dây chuyền sản xuất sản phẩm hoặc đóng cửa cơ sở kinh doanh kém hiệu quả; chuyển đổi hoạt động kinh doanh mang tính chiến lược; cải tổ cơ cấu bộ máy quản lý, loại bỏ một cấp quản lý, cấu trúc lại cơ cấu vốn chủ và vốn vay; chia tách, sáp nhập hay chuyển đổi hình thức sở hữu doanh nghiệp.... Tái cơ cấu DN là một quá trình phức tạp, xét trên góc độ tổng quan thì tái cơ cấu doanh nghiệp được diễn ra trên các lĩnh vực tái cơ cấu tài chính; tái cơ cấu hệ thống quản trị, điều hành và tổ chức bộ máy; tái cơ cấu hoạt động sản xuất kinh doanh. Việc tái cơ cấu ở một doanh nghiệp được thực hiện ở mức độ nào là tùy thuộc vào thực trạng tài chính và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp đó.

Quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp cũng đồng thời là quá trình phát sinh các nghiệp vụ

kinh tế, như các khoản chi phí cho việc tái cơ cấu lại hệ thống quản lý, điều hành, bán đi các khoản nợ tồn đọng, cơ cấu lại vốn chủ và khoản nợ vay, bán hoặc chấm dứt hoạt động một bộ phận kinh doanh, dây truyền công nghệ hoạt động kém hiệu quả v.v...

Thực tế hiện nay trong các qui định văn bản pháp lý của chế độ kế toán thường chỉ tập trung chú trọng vào ghi nhận và trình bày thông tin về các hoạt động kinh tế tài chính phát sinh trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp, còn những qui định kế toán về các nghiệp vụ phát sinh trong trường hợp doanh nghiệp diễn ra các hoạt động tái cơ cấu tuy đã có nhưng chưa mang tính hệ thống, chưa cụ thể và chưa đầy đủ. Điều này dẫn đến những bất cập trong quá trình ghi nhận và trình bày thông tin ở các doanh nghiệp khi phát sinh các hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp. Trong phạm vi bài viết này, chúng tôi xin trao đổi về nội dung và phương pháp kế toán một số nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp trên cơ sở phương pháp luận để đảm bảo tính khoa học, phù hợp với nguyên tắc, qui định của chuẩn mực, chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành.

Về kế toán chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp và dự phòng tái cơ cấu

Quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp sẽ dẫn đến nghĩa vụ pháp lý nợ và nghĩa vụ nợ liên đới khi kế hoạch tái cơ cấu được thực hiện theo dự tính. Trong đó, nghĩa vụ pháp lý là nghĩa vụ phát sinh từ một hợp đồng, một văn bản pháp luật hiện hành; còn nghĩa vụ liên đới là nghĩa vụ phát sinh từ các hoạt động của một doanh nghiệp khi thông qua các chính sách đã ban hành hoặc hồ sơ, tài liệu hiện tại có liên quan để chứng minh cho các đối tác khác biết rằng doanh nghiệp sẽ chấp nhận và thực hiện những nghĩa vụ cụ thể. Quá trình

tái cơ cấu sẽ làm phát sinh các khoản chi phí mà doanh nghiệp cam kết sẽ phải trả trong tương lai từ nghĩa vụ nợ pháp lý và nghĩa vụ nợ liên đới. Phụ thuộc vào việc có hay không xây dựng kế hoạch chiến lược phát triển của một doanh nghiệp mà có thể có 2 cách để xử lý về chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp, một là tạo nguồn chi trả cho những chi phí này thông qua việc lập dự phòng, hai là phân bổ chi phí sau khi đã tập hợp toàn bộ chi phí thực tế phát sinh.

Theo cách thứ nhất, tạo nguồn chi trả cho những chi phí này thông qua việc lập dự phòng tái cơ cấu:

Cách này được sử dụng trong trường hợp việc tái cơ cấu doanh nghiệp nằm trong chiến lược phát triển dài hạn của doanh nghiệp. Kế hoạch này đã được ban lãnh đạo doanh nghiệp thông qua và phê duyệt với những tài liệu chi tiết, cụ thể về thời gian thực hiện, đối tượng tái cơ cấu, chi phí dự tính cần thiết để thực hiện tái cơ cấu.... Để tạo nguồn chi trả cho những chi phí này, theo qui định của VAS 18 thì doanh nghiệp được lập dự phòng phải trả cho mục đích tái cơ cấu và khoản dự phòng phải trả này chỉ được ghi nhận khi thoả mãn 3 điều kiện, đó là:

- a) Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;
- b) Sự giám sát về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và
- c) Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

Mức dự phòng phải trả cho việc tái cơ cấu doanh nghiệp là giá trị ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán cho nghĩa vụ nợ pháp lý và nghĩa vụ nợ liên đới theo cam kết của ban lãnh đạo doanh nghiệp. Nếu khoản dự phòng này được sử dụng vào năm sau hoặc càng gần ngày lập dự phòng thì ảnh hưởng về giá

trị thời gian của tiền được xem là không trọng yếu. Nếu khoản dự phòng này được sử dụng vào thời gian càng xa năm lập dự phòng thì ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền được xem là trọng yếu, khi đó giá trị của một khoản dự phòng cần được xác định là giá trị hiện tại của khoản chi phí dự tính để thanh toán nghĩa vụ nợ trong tương lai. Và như vậy, phụ thuộc vào giá trị thời gian của tiền, các khoản dự phòng liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh ngay sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có giá trị thực cao hơn các khoản dự phòng có cùng giá trị liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh muộn hơn. Do đó các khoản dự phòng đều phải được chiết khấu khi giá trị thời gian của tiền có ảnh hưởng trọng yếu. Vấn đề đặt ra là tỉ lệ lãi suất dùng để chiết khấu luồng tiền là tỉ lệ lãi suất nào, vì trong cả chuẩn mực và thông tư hướng dẫn đều không đề cập đến vấn đề này. Nhìn chung, có thể sử dụng các tỉ lệ lãi suất như tỉ lệ sinh lời mong muốn của vốn đầu tư của doanh nghiệp; hoặc tỉ lệ lãi vay ngân hàng bình quân của các khoản vay tại thời điểm; hoặc tỉ lệ lãi suất biên tiền vay ngân hàng của doanh nghiệp tại thời điểm lập dự phòng.... Sử dụng tỉ lệ lãi suất nào để tính giá trị hiện tại của khoản dự phòng là tùy thuộc vào sự lựa chọn của doanh nghiệp, nhưng theo chúng tôi thì sử dụng tỉ lệ sinh lời mong muốn của vốn đầu tư của doanh nghiệp là hợp lý hơn cả, vì nguồn tiền để trang trải cho chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp trong tương lai phải được sử dụng bằng chính vốn chủ của doanh nghiệp đó. Mức dự phòng tái cơ cấu trong trường hợp này được xác định theo công thức tính giá trị hiện tại của dòng tiền đơn như sau: xem bảng 1.

Trong đó: - R là tỉ lệ chiết khấu dòng tiền (tỉ lệ này không được phản ánh rủi ro đã tính đến của giá trị ước tính luồng tiền trong tương lai).

- n là thời gian (theo năm)

Khi sử dụng phương pháp chiết khấu, giá trị ghi sổ của một khoản dự phòng tăng lên trong mỗi kỳ kế toán năm để phản ánh ảnh hưởng của yếu tố thời gian. Theo quy định của VAS 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng” thì phần giá trị tăng lên này phải được ghi nhận là chi phí đi vay hàng năm.

Có thể đưa ra ví dụ như sau:

Chi phí tái cơ cấu của một doanh nghiệp dự tính sau 5 năm là 5000, các điều kiện cho việc lập dự phòng tái cơ cấu đã thỏa mãn. Tỷ lệ lãi suất dùng để chiết khấu luồng tiền là 10%.

Giá trị hiện tại của 5000 sẽ sử dụng vào năm thứ 5 được chiết khấu theo tỷ lệ sinh lời 10% là: xem bảng 2.

Hàng năm, giá trị ghi sổ của một khoản dự phòng tăng lên trong mỗi kỳ kế toán năm ghi nhận vào chi phí đi vay và được tính như sau: xem bảng 3.

Giá trị ghi sổ của khoản DF tăng lên vào Cuối năm 1: $3105 \times 10\% = 310,5$

Giá trị ghi sổ của khoản DF tăng lên vào Cuối năm 2: $(3105 + 310,5) \times 10\% = 341,55$

Giá trị ghi sổ của khoản DF tăng lên vào Cuối năm 3: $(3415,5 + 341,55) \times 10\% = 375,71$

Giá trị ghi sổ của khoản DF tăng lên vào Cuối năm 4: $(3757,1 + 375,71) \times 10\% = 413,28$

Giá trị ghi sổ của khoản DF tăng lên vào Cuối năm 5: $(4132,8 + 413,28) \times 10\% = 454,6$

Khi trích lập dự phòng phải trả, doanh nghiệp phải xác định chắc chắn một khoản dự phòng cho các khoản chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp và phải thỏa mãn các điều kiện ghi nhận đối với các khoản dự phòng, ghi:

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp (6426)

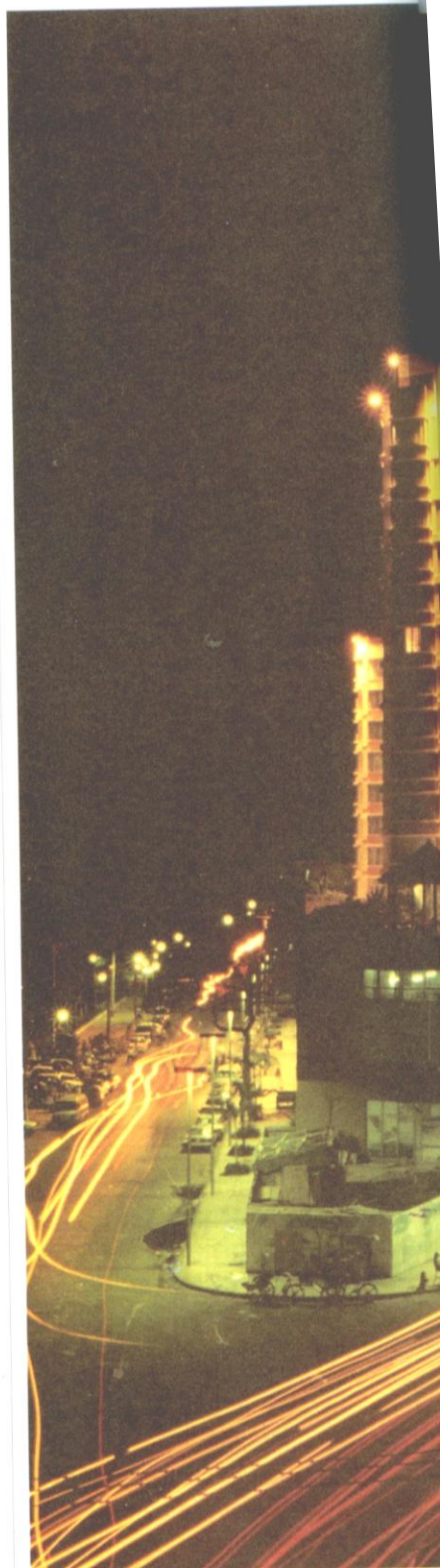
Có TK 352 - Dự phòng phải trả.

Nếu giá trị thời gian của tiền có ảnh hưởng trọng yếu thì khoản dự phòng ghi nhận vào chi phí quản lý theo giá trị hiện tại của khoản tiền cam kết sẽ thanh toán trong tương lai. Phần giá trị tăng lên hàng năm của khoản dự phòng được ghi nhận là chi phí đi vay, ghi:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính

Có TK 352- Dự phòng phải trả

Về sử dụng khoản dự phòng, chỉ những khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu mới được bù đắp bằng chính khoản dự phòng đó. Theo quy định của VAS 18 thì chỉ được ghi nhận là chi phí trực tiếp phát sinh cho hoạt động tái cơ cấu khi những chi phí đó thỏa mãn cả hai điều kiện, đó là cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu; và không liên quan đến các hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp. Khi phát sinh các khoản chi phí liên quan đến thanh toán các nghĩa vụ nợ đã được lập dự



Mức DF phải trả tái cơ cấu	=	Chi phí ước tính phải trả tái cơ cấu	x	$\frac{1}{(1 + R)^n}$
----------------------------	---	--------------------------------------	---	-----------------------

Bảng 1

Mức DF phải trả tái cơ cấu	=	5000	x	$\frac{1}{(1 + 10\%)^5}$	=	5000 x 0,621 = 3105
----------------------------	---	------	---	--------------------------	---	---------------------

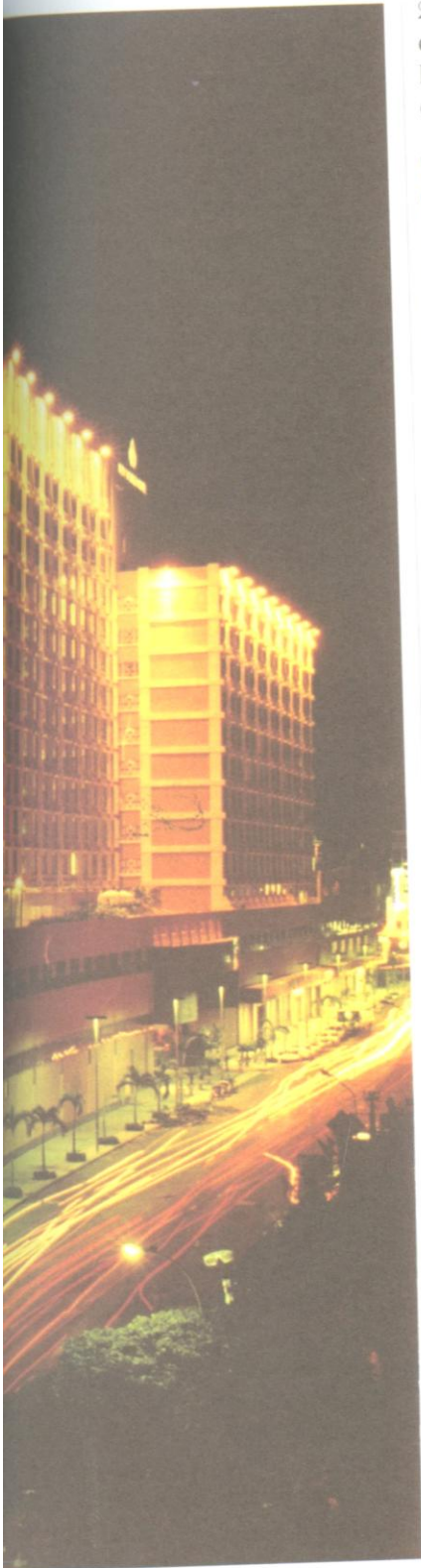
Bảng 2

0	1	2	3	4	5	
3105	3105	3415,5	3757,05	4132,76	4546,04	
	+ 310,5	+ 341,55	+ 375,71	+ 413,28	+ 454,6	= 5000

Bảng 3

phòng phải trả, ghi:
Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả
Có các TK 111, 112, 331,...

Theo cách thứ hai, phân bổ chi phí sau khi đã tập hợp toàn bộ chi phí thực tế phát sinh: Cách này được sử dụng trong trường hợp



doanh nghiệp không lập dự phòng tái cơ cấu, hoặc các điều kiện để lập dự phòng tái cơ cấu không thỏa mãn. Do không tạo nguồn trang trải cho chi phí tái cơ cấu nên khi phát sinh chi phí tái cơ cấu kế toán ghi nhận vào chi phí trả trước (TK

242) và sẽ phân bổ dần vào chi phí quản lý doanh nghiệp theo kế hoạch phân bổ chi phí hàng năm của doanh nghiệp.

Về bán các khoản nợ phải thu tồn đọng

Bán đi các khoản nợ tồn đọng là một trong những hoạt động quan trọng của quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp. Nợ tồn đọng được hiểu là các khoản nợ phải thu đã quá hạn thanh toán nhưng chưa thu được. Việc mua bán các khoản nợ tồn đọng là việc chủ nợ có nợ phải thu bán nợ cho Công ty mua bán nợ. Công ty mua bán nợ trở thành chủ nợ mới của khách nợ. Việc mua, bán nợ được thực hiện trên cơ sở hợp đồng ký kết giữa hai bên. Khi hợp đồng mua bán nợ đã được ký kết thì toàn bộ quyền và nghĩa vụ của chủ nợ (bên bán nợ) được chuyển giao cho bên mua. Chủ nợ có trách nhiệm chuyển giao đầy đủ nợ kèm theo hồ sơ, tài liệu có liên quan theo đúng qui định của hợp đồng và các qui định pháp luật hiện hành. Đồng thời có trách nhiệm thông báo cho khách nợ biết việc chuyển đổi chủ nợ đối với khoản nợ đã bán. Bên mua được kế thừa đầy đủ các quyền và nghĩa vụ của chủ nợ đối với khoản nợ đã mua. Khách nợ có trách nhiệm thực hiện đầy đủ nghĩa vụ trả nợ; cung cấp tài liệu, thông tin liên quan đến khoản nợ và các nghĩa vụ khác liên quan đến khoản nợ theo quy định của pháp luật đối với bên mua nợ.

Giá bán của các khoản nợ tồn đọng xác định theo giá trị hợp lý dựa trên các hình thức thỏa thuận, đấu giá, đấu thầu theo qui định hiện hành.

» Trường hợp khoản nợ bán là khoản nợ phải thu không có khả năng thu hồi mà doanh nghiệp đã xử lý theo qui định hiện hành và đang theo dõi tại tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán thì số tiền thu hồi được từ việc bán khoản nợ này được tính vào thu nhập khác của doanh nghiệp, ghi:

Nợ TK 111,112

Có TK 711 - Thu nhập khác

Đồng thời ghi Có TK 004 - Nợ khó đòi đã xử lý

» Trường hợp khoản nợ bán là khoản nợ đang theo dõi trong bảng cân đối kế toán thì số tiền bán khoản nợ không tính vào thu nhập của bên bán nợ mà ghi giảm khoản phải thu tương ứng. Chênh lệch giữa số tiền thu được khi bán nợ với giá trị khoản nợ ghi trên sổ kế toán được bù đắp bằng các nguồn theo thứ tự như sau:

+ Dự phòng khoản phải thu khó đòi, quỹ dự phòng tài chính.

+ Nếu nguồn dự phòng các khoản phải thu khó đòi, quỹ dự phòng tài chính không đủ bù đắp, thì phần còn thiếu được bù đắp bằng dự phòng phải trả đã lập cho mục đích tái cơ cấu. Trường hợp doanh nghiệp không lập dự phòng tái cơ cấu thì phần còn thiếu được ghi nhận vào chi phí quản lý doanh nghiệp trong kì, ghi:

Nợ TK 111,112 Giá trị hợp lý của khoản nợ phải thu

Nợ TK 139 - Dự phòng nợ phải thu khó đòi

Nợ TK 415 - Quỹ dự phòng tài chính

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả (Trường hợp DN có lập DF tái cơ cấu)

Nợ TK 642 - Chi phí quản lý (Trường hợp DN không lập DF tái cơ cấu)

Có TK 131, 138...

Riêng đối với doanh nghiệp nhà nước, trường hợp hạch toán vào chi phí hoạt động kinh doanh mà trong 02 (hai) năm liên tiếp doanh nghiệp bị lỗ không có khả năng bù đắp và doanh nghiệp không thuộc trường hợp phải giải thể, phá sản thì doanh nghiệp lập hồ sơ báo cáo cơ quan nhà nước có thẩm quyền xem xét, quyết định giảm vốn nhà nước tại doanh nghiệp theo qui định hiện hành. Đối với doanh nghiệp nhà nước đang thực hiện chuyển đổi sở hữu, trường hợp tín vào chi phí kinh doanh bị lỗ thì được trừ vào phần vốn nhà nước tại doanh nghiệp trước khi chuyển

đối tương ứng với phần lỗ, ghi:

Nợ TK 411 (4111) - Nguồn vốn kinh doanh

Có TK 421 - Lợi nhuận chưa phân phối

Về cơ cấu lại khoản nợ, vay

Việc lựa chọn cơ cấu vốn và chuyển đổi là vấn đề hết sức quan trọng trong quá trình cơ cấu lại cấu trúc tài chính doanh nghiệp, đặc biệt với những doanh nghiệp yếu kém về tài chính thì việc xóa nợ gắn với chuyển nợ thành vốn góp được xem là lựa chọn hợp lý, là giải pháp tình thế. Thông thường, các doanh nghiệp có nhu cầu chuyển khoản nợ, vay sang vốn góp là những khoản nợ, vay tồn đọng, không có khả năng thanh toán, không có tài sản bảo đảm. Sự ra đời của Thông tư 05/2003/TT-NHNN cho phép việc chuyển nợ vay thành vốn góp là một trong những giải pháp tình thế trong tiến trình tái cơ cấu doanh nghiệp nhằm xử lý nợ tồn đọng của doanh nghiệp.

Một khoản nợ phải trả của DN có thể được phát sinh từ việc mua hàng hóa, tài sản hay khoản vay bằng tiền, xét về bản chất, đều là một khoản vay của DN. Khoản phải trả này hoàn toàn có thể chuyển thành vốn góp, trừ khi khoản phải trả đó đang bị kiểm soát đặc biệt bởi các cơ quan bảo vệ pháp luật.

Trên cơ sở văn bản thỏa thuận hợp pháp, xác định giá trị của khoản nợ vay, kế toán thực hiện các bút toán điều chỉnh giảm nợ phải trả và tăng vốn chủ sở hữu. Phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của khoản nợ vay với giá trị đánh giá lại theo thỏa thuận được ghi nhận như thế nào để đảm bảo tính khoa học và phù hợp với qui định của chế độ kế toán. Có thể có nhiều phương án được xử lý cho khoản chênh lệch này như (1) là ghi nhận vào thu nhập hoặc chi phí trong kì; (2) là ghi nhận vào một khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu; (3) là sử dụng nguồn dự phòng tái cơ cấu. Căn

cứ vào bản chất của nghiệp vụ phát sinh trong giai đoạn tái cơ cấu doanh nghiệp và liên quan đến loại nghiệp vụ tái cấu trúc vốn nên phương án được lựa chọn ở đây phải là phương án (2). Tuy nhiên khi ghi nhận chênh lệch vào một khoản mục thuộc vốn chủ sở hữu thì cũng cần căn cứ vào từng loại hình doanh nghiệp để xử lý cho phù hợp. Cụ thể như sau:

» Đối với doanh nghiệp nhà nước, công ty trách nhiệm hữu hạn, phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của khoản nợ vay với giá trị đánh giá lại theo thỏa thuận được ghi nhận vào vốn khác trên tài khoản 411(TK 4118) trong kì. Ghi: Nợ TK 311, 331, 341...

Giá trị ghi sổ của khoản nợ, vay Có TK 411 (4111) Giá trị theo thỏa thuận của khoản nợ, vay Có/Nợ TK 411 (4118) Chênh lệch

» Đối với công ty cổ phần, việc chuyển nợ thành vốn chủ được thực hiện bằng cách doanh nghiệp trả bằng cổ phiếu phát hành thêm hoặc trả bằng cổ phiếu quỹ. Phần chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của khoản nợ vay với giá trị đánh giá lại theo thỏa thuận được ghi nhận vào thặng dư vốn cổ phần trên tài khoản 411(TK 4112) trong kì.

Nếu doanh nghiệp trả bằng cổ phiếu phát hành thêm, ghi:

Nợ TK 311, 331, 341... Giá trị ghi sổ của khoản nợ, vay Có TK 411 (4111) MG CF Có/Nợ TK 411 (4112) Chênh lệch

Nếu doanh nghiệp trả bằng cổ phiếu quỹ, ghi:

Nợ TK 311, 331, 341... Giá trị ghi sổ của khoản nợ, vay Có TK 419 Giá trị thực tế cổ phiếu quỹ Có/Nợ TK 411 (4112) Chênh lệch

Về bán hoặc chấm dứt hoạt động một bộ phận kinh doanh

Việc bán hoặc chấm dứt một bộ

phận kinh doanh được xem là một trong những nội dung công việc nằm trong quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp. Khi bán một bộ phận kinh doanh, có 2 vấn đề cần xem xét, trao đổi, đó là: (1) xác định giá trị doanh thu, thu nhập của từng loại tài sản bán như thế nào trong khi bán bộ phận kinh doanh là giá bán gộp; (2) ghi nhận về kế toán nghiệp vụ bán bộ phận kinh doanh như thế nào; (3) ghi nhận chi phí phát sinh trong quá trình bán bộ phận kinh doanh.

(1) Về xác định giá trị doanh thu, thu nhập của từng loại tài sản bán: Bán một bộ phận kinh doanh có thể bao gồm rất nhiều tài sản khác loại nhưng được bán trên cơ sở giá bán gộp của cả bộ phận kinh doanh. Để xác định giá bán cụ thể cho từng loại tài sản làm căn cứ để ghi sổ, kế toán phải phân bổ giá bán gộp cho từng loại tài sản bán dựa trên tiêu thức phân bổ là giá trị hợp lý của từng loại tài sản.

(2) Về ghi nhận kế toán nghiệp vụ bán bộ phận kinh doanh: Khi bán bộ phận kinh doanh bao gồm nhiều tài sản khác loại, về nguyên lý thì việc hạch toán phải dựa theo qui định của việc bán tài sản như trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp. Theo đó, nếu tài sản bán là tài sản cố định thì thu nhập và giá trị còn lại của tài sản được hạch toán vào thu nhập, chi phí khác; nếu tài sản bán là vật tư, hàng hóa thì ghi nhận doanh thu, giá vốn;

» Căn cứ vào giá bán bộ phận kinh doanh phân bổ cho từng loại tài sản bán, kế toán ghi nhận doanh thu bán tài sản cố định vào thu nhập khác, doanh thu bán vật tư hàng hóa vào doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ

Nợ TK 111, 112, 131 Có TK 711 - Thu nhập khác Có TK 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ Có TK 333 (3331) - Thuế và các khoản phải nộp nhà nước.

» Ghi giảm giá trị các tài sản nhượng bán của một bộ phận kinh doanh

+ Nếu tài sản nhượng bán của bộ phận kinh doanh là Tài sản cố định

Nợ TK 214 - Hao mòn tài sản cố định

Nợ TK 811 - Chi phí khác (Giá trị còn lại, nếu có)

Có TK 211, 213...

+ Nếu tài sản nhượng bán của bộ phận kinh doanh là vật tư, hàng hóa

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 152, 156...

(3) Ghi nhận chi phí phát sinh trong quá trình bán bộ phận kinh doanh: Các khoản chi phí phát sinh trong quá trình bán một bộ phận kinh doanh xét về nguyên tắc phải được hạch toán phù hợp với loại tài sản được bán. Tuy nhiên, việc tách bạch chi phí bán cho từng loại tài sản bán là không khả thi vì nghiệp vụ bán không

thực hiện đối với từng tài sản riêng lẻ, mà là bán cả một bộ phận kinh doanh nên chi phí bán phải được ghi nhận vào chi phí chung của doanh nghiệp. Mặt khác, vì việc bán bộ phận kinh doanh nằm trong quá trình tái cơ cấu của doanh nghiệp nên chi phí này được xem là một trong những khoản chi phí phát sinh cho quá trình tái cơ cấu, theo đó, nếu doanh nghiệp đã lập dự phòng phải trả cho kế hoạch này thì chi phí bán bộ phận kinh doanh theo quan điểm của cá nhân phải được bù đắp bằng dự phòng tái cơ cấu đã lập, nếu doanh nghiệp không lập dự phòng tái cơ cấu thì chi phí này được ghi nhận vào chi phí trả trước dài hạn (TK 242) như ở nội dung thứ nhất của bài viết đã đề cập. Ghi:

Nợ TK 352 - Dự phòng phải trả

Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 111, 112....

Có thể nói, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp là đa dạng và phức tạp. Trên đây là những trao đổi về kế toán một số loại nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp trên cơ sở tiếp cận các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán và các thông tư hướng dẫn của Nhà nước về xử lý các nghiệp vụ trong quá trình tái cơ cấu doanh nghiệp. **KT**

Tài liệu tham khảo

- Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 18 “Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng”
- Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo QĐ 15/2006/QĐ-BTC
- Thông tư hướng dẫn số 21/2006/TT-BTC, 228/2009/TT-BTC

Thực hiện kế toán môi trường...

(Xem tiếp trang 47)

Mở rộng quan hệ hợp tác quốc tế trong lĩnh vực đào tạo nguồn nhân lực trong lĩnh vực kế toán và kiểm toán môi trường; đồng thời, triệt để khai thác và sử dụng có hiệu quả đội ngũ cán bộ đã trải qua các khóa đào tạo ở nước ngoài, truyền dạy các kiến thức chuyên môn đã thu nhận được từ các hội thảo trong nước và quốc tế cho các cán bộ, nhân viên kế toán thông qua tài liệu biên soạn bằng tiếng Việt và các khóa đào tạo ngắn ngày.

»» Trong quá trình tiếp cận, nghiên cứu, tìm hiểu và thực hiện kế toán môi trường theo tiêu chuẩn quốc tế, cần quan tâm chỉ đạo và triển khai thực hiện việc chọn lọc, vận dụng sáng tạo kinh nghiệm quốc tế để xây dựng hệ thống các chuẩn mực, các quy định, các chỉ dẫn về kế toán môi trường áp dụng trong điều kiện của nền kinh tế xã

hội của Việt Nam.

»» Từ thực tiễn hoạt động tiến hành tổng kết, đánh giá và kiến nghị Quốc hội, Chính phủ và các cơ quan có liên quan nghiên cứu, sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hệ thống văn bản quy phạm pháp luật liên quan đến hoạt động kế toán nói chung và kế toán môi trường nói riêng.

»» Đưa kế toán môi trường vào chương trình giảng dạy ở các trường đại học và cao đẳng (Hiện nay, kế toán môi trường đã được đưa vào chương trình giảng dạy của trường Đại học Thương mại, tuy nhiên nó chưa trở thành môn học chính thức trong hệ thống các trường đại học và cao đẳng của nước ta).

Phát triển bền vững, bảo vệ môi trường đã trở thành vấn đề sống còn của cả nhân loại; nó trở thành tư duy hành động không

chỉ của những người đứng đầu mỗi quốc gia và vùng lãnh thổ mà còn là sự chung sức, chung lòng vì mục tiêu chung của mỗi doanh nghiệp, mỗi con người về môi trường sống. Kế toán môi trường, với tư cách là một công cụ quản lý - là một nhu cầu cấp bách trong giai đoạn hiện nay. **KT**

Tài liệu tham khảo

- <http://danketuan.com/forum/showthread.php?t=127833>
- <http://www.tapchiketuan.com/>
- http://www.planetadisser.com/see/dis_118974.html
- <http://www.lib.csu.ru/vch/108/020.pdf>
- <http://5ka.ru/97/22206/1.html>
- Trọng Dương- Hạch toán môi trường và việc áp dụng ở Việt Nam - Tạp chí Kế toán số tháng 11/2008