

# Phương pháp kế toán các khoản giảm trừ doanh thu bán hàng

▣ TS. Đoàn Văn Anh\*

Trong hoạt động bán hàng của các doanh nghiệp (DN), thường phát sinh các khoản chiết khấu thương mại (CKTM), giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại. Các khoản giảm trừ doanh thu (DT) có thể phát sinh cùng kỳ hoặc sau kỳ ghi nhận DT. Chế độ kế toán hiện hành hướng dẫn kế toán các khoản giảm trừ DT trong trường hợp phát sinh sau kỳ với kỳ ghi nhận DT chưa khoa học, chưa đáp ứng được yêu cầu của nguyên tắc kế toán phù hợp và VAS 23- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

**T**rong hoạt động bán hàng, có thể phát sinh các nghiệp vụ kinh tế làm giảm trừ doanh thu bán hàng (DTBH) như CKTM, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại. Theo quy định của chế độ kế toán hiện hành, khi phát sinh các khoản giảm trừ DTBH, kế toán phản ánh vào các TK 521- “CKTM”, TK 531- “Hàng bán bị trả lại”; TK 532- “Giảm giá hàng bán”. Cuối kỳ, kết chuyển số liệu sang TK 511 để ghi giảm trừ DTBH trong kỳ. Quy định này chỉ phù hợp trong trường hợp các khoản giảm trừ DTBH phát sinh cùng kỳ với kỳ ghi nhận DT và sẽ là bất hợp lý trong trường hợp DT được ghi nhận ở kỳ trước, còn các khoản giảm trừ DT lại phát sinh ở kỳ sau, điều này không đảm bảo nguyên tắc kế toán phù hợp, dẫn đến yếu tố sai kỳ của chỉ tiêu DT thuần và lợi nhuận trong kỳ.

Để đáp ứng được yêu cầu của nguyên tắc kế toán phù hợp, các khoản giảm trừ DT liên quan đến DT được ghi nhận ở kỳ nào thì phải kết chuyển ghi giảm trừ DT của kỳ đó và để đảm bảo yếu tố đúng kỳ của DT thuần, lợi nhuận, kế toán các khoản giảm trừ DTBH phát sinh sau kỳ với kỳ đã ghi nhận DT phải được xử lý phù hợp với từng trường hợp sau:

*Trường hợp 1:* DTBH được ghi nhận kỳ trước, các khoản giảm trừ DT phát sinh ở kỳ sau và DN chưa phát hành BCTC. Trong trường hợp này, kế toán phải tuân thủ theo quy định của VAS 23- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Đây được xem là những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh bởi những sự kiện này cung cấp các bằng chứng xác nhận về các sự kiện đã tồn tại trong năm tài chính.

Trường hợp này, các khoản giảm trừ DT phải được phản ánh và điều chỉnh lại các số liệu đã được ghi nhận trong BCTC của DN.

Phương pháp điều chỉnh:

- Nếu kế toán chưa khóa sổ vào ngày lập báo cáo, các khoản giảm trừ DT sẽ được ghi vào chính các sổ kế toán đó. Sau đó, kết chuyển ghi giảm trừ DT của năm báo cáo. BCTC được lập trên cơ sở số liệu đã được bổ sung.

- Nếu kế toán đã khóa sổ vào ngày lập báo cáo nhưng BCTC chưa lập, kế toán phải lập sổ riêng để phản ánh các khoản giảm trừ DT. Sau đó, BCTC được lập trên cơ sở số liệu lũy kế của sổ kế toán năm báo cáo và sổ kế toán được lập riêng để phản ánh cho những sự kiện cần điều chỉnh.

- Nếu DN đã lập BCTC nhưng chưa phát hành thì các khoản giảm trừ DT sau khi ghi vào sổ kế toán riêng sẽ điều chỉnh cho các chỉ tiêu liên quan trên báo cáo. Như vậy, BCTC trong trường hợp này được kết cấu chi tiết thành các cột “Số liệu báo cáo ban đầu”, “Số liệu điều chỉnh”, “Số liệu báo cáo sau điều chỉnh”. Số liệu điều chỉnh trong trường

\* Đại học Thương mại

hợp này là số liệu điều chỉnh giảm ở tất cả các chỉ tiêu tài chính liên quan trên báo cáo. Số liệu trên BCTC khi phát hành là số liệu báo cáo sau điều chỉnh. Việc điều chỉnh số liệu phải được thực hiện đồng bộ trên Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh (KQKD) và Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (theo phương pháp gián tiếp). Nghĩa là, liên quan đến chỉ tiêu tài chính nào thì điều chỉnh lại số liệu trên các chỉ tiêu đó, việc điều chỉnh phải có tính hệ thống. Có thể minh họa vấn đề này trên Báo cáo KQKD như bảng 1.

\* Các chỉ tiêu được đánh dấu xxx là những chỉ tiêu được điều chỉnh lại trong báo cáo.

*Trường hợp 2:* DTBH được ghi nhận kỳ trước, các khoản giảm trừ DT phát sinh ở kỳ sau và DN đã phát hành BCTC.

Trường hợp này làm xuất hiện

hai nội dung cần xử lý, đó là:

Thứ nhất, xem xét việc ghi nhận các khoản giảm trừ DT như thế nào để đảm bảo tính khoa học.

Thứ hai, phải tính và ghi nhận bổ sung tài sản thuế thu nhập DN hoãn lại.

Ở nội dung thứ nhất, do các khoản giảm trừ DT liên quan đến DT được ghi nhận từ kỳ trước nếu kế toán xử lý ghi giảm DT của kỳ này sẽ không đảm bảo nguyên tắc kế toán phù hợp, làm ảnh hưởng đến chỉ tiêu DT thuần và lợi nhuận trong kỳ này. Mặt khác, KQKD của kỳ trước sẽ được thể hiện ở chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế trên TK 421 (4211- Lợi nhuận năm trước), do đó, sẽ là hợp lý khi hạch toán các giảm trừ DT này vào lợi nhuận chưa phân phối đầu kỳ trên TK 421.

Nguyên tắc hạch toán như sau:

- Khoản CKTM, giảm giá hàng bán ghi giảm trừ vào lợi nhuận đầu kỳ.

- Đối với hàng bán bị trả lại thì phần chênh lệch giữa bán và giá vốn hàng bán ghi giảm trừ vào lợi nhuận đầu kỳ.

Phương pháp kế toán như sau:

- Khi phát sinh CKTM, giảm giá hàng bán liên quan đến DTBH đã ghi nhận từ kỳ trước, ghi:

Nợ TK 421 (4211)- Lợi nhuận chưa phân phối

Nợ TK 333 (3331)- Thuế GTGT phải nộp (nếu có)

Có TK 111,112,131

- Khi phát sinh hàng bán bị trả lại liên quan đến DTBH đã ghi nhận từ kỳ trước, ghi:

Nợ TK 421 (4211)- Lợi nhuận chưa phân phối (Chênh lệch giữa giá bán và giá vốn)

Nợ TK 333 (3331)- Thuế GTGT phải nộp (Giảm thuế

**Bảng 1: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh có điều chỉnh số liệu năm báo cáo...**

Chỉ tiêu	Mã số	Số liệu ban đầu	Số liệu điều chỉnh	Số liệu sau điều chỉnh
1	2	3	4	5
1. DTBH và cung cấp dịch vụ	01			
2. Các khoản giảm trừ DT	02	xxx	(xxx)	xxx
3. DT thuần về bán hàng và CCDV (10=01-02)	10	xxx	(xxx)	xxx
4. Giá vốn hàng bán	11			
5. Lợi nhuận gộp về BH và CCDV (20=10-11)	20	xxx	(xxx)	xxx
6. DT hoạt động tài chính	21			
7. Chi phí tài chính	22			
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23			
8. Chi phí bán hàng	24			
9. Chi phí quản lý DN	25			
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh (30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25))	30	xxx	(xxx)	xxx
11. Thu nhập khác	31			
12. Chi phí khác	32			
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40			
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50=30+40)	50	xxx	(xxx)	xxx
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51	xxx	(xxx)	xxx
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52			
17. Lợi nhuận sau thuế TNDN (60=50-51-52)	60	xxx	(xxx)	xxx
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70			

GTGT phải nộp tương ứng với DT hàng trả lại)

Nợ TK 156- Hàng hóa (Giá vốn hàng bị trả lại khi đã nhập kho)

Nợ TK 157- Hàng gửi bán (Giá vốn hàng bị trả lại nhờ bên mua giữ hộ)

Có TK 111,112,131

Việc hạch toán các khoản giảm trừ DT liên quan đến DT đã ghi nhận từ kì trước vào TK 421 sẽ không làm ảnh hưởng đến DT, lợi nhuận của kì này, do đó, vừa phản ánh đúng bản chất của nghiệp vụ, vừa đáp ứng được yêu cầu của nguyên tắc kế toán “phù hợp”.

Ở nội dung thứ hai, phải tính và ghi nhận bổ sung tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN) hoãn lại. Do vào cuối kì kế toán trước, DN phải nộp thuế TNDN tính trên số DT ban đầu, trong khi các khoản giảm trừ DT lại phát sinh ở kì kế toán sau nên trong trường hợp này DT tính thuế đã lớn hơn DT thực tế của kì kế toán mà DN tạo ra được. Hệ quả của việc các khoản giảm trừ DT phát sinh ở sau kì ghi nhận DT đã làm phát sinh tài sản thuế TNDN hoãn lại được tính trên số giảm trừ DT nhân (x) với thuế suất (%) thuế TNDN hiện hành. Số tài sản thuế hoãn lại này phải được tính và ghi nhận bổ sung vào lợi nhuận chưa phân phối đầu kì, bởi phát sinh từ các giao dịch, sự kiện cần được điều chỉnh lại của kì kế toán trước, do đó sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận đầu kì của DN.

Căn cứ vào từng giao dịch liên quan đến các khoản giảm trừ DT phát sinh ở sau kì ghi

**Sơ đồ**

<u>CF</u>		<u>XDKQ</u>		<u>TN</u>	
1050	150	900	900	250	1250
	900	900	1000	1000	
<u>CF thuế TNDNHH</u>					
(*)25	25	25			
<u>LN</u>					
	75	75			

(\*) Thu nhập tính thuế = 1000; chi phí tính trừ vào Thu nhập chịu thuế = 900;  
Chi phí thuế TNDNHH = (1000 - 900) x 25% = 25

nhận DT, kế toán phải lập Bảng chênh lệch tạm thời được khấu trừ, trên cơ sở đó, lập Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại. Căn cứ vào Bảng xác định tài sản thuế thu nhập hoãn lại, ghi:

Nợ TK 243 - Tài sản thuế TNDN hoãn lại

Có TK 421 (4211)- Lợi nhuận chưa phân phối năm trước

Cuối năm, kết chuyển số tài sản thuế hoãn lại được hoàn

nhập, ghi:

Nợ TK 821 (8212)- Chi phí thuế TNDN hoãn lại

Có TK 243- Tài sản thuế TNDN hoãn lại

Để làm rõ hơn những nội dung hoàn thiện, có thể đưa ra ví dụ minh họa, so sánh về phương pháp kế toán các khoản giảm trừ DT liên quan đến DT đã ghi nhận kì trước theo quy định của chế độ kế toán hiện hành và theo

**Sơ đồ 2**

<u>CF</u>		<u>XDKQ</u>		<u>TN</u>	
1050	1050	1050	1250	1250	1250
<u>CF thuế TNDNHH</u>					
(*)25	25	25			
<u>LN</u>		<u>TS thuế HL</u>		<u>CF thuế TNDNHL</u>	
100	25	25	25	25	25
	150				
	75				

(\*) Thu nhập tính thuế = 1000; chi phí tính trừ vào Thu nhập chịu thuế = 900;  
Chi phí thuế TNDNHH = (1000 - 900) x 25% = 25

hướng đề xuất hoàn thiện để thấy rõ tính hợp lý của ý kiến đề xuất trong thông tin cung cấp như sau:

Tại một DN, trong năm N, có số liệu: Tổng DT = 1250; Tổng chi phí = 1050; Hàng bán bị trả lại liên quan đến DT đã ghi nhận của năm N- 1, DT bị trả lại 250, Giá vốn hàng bán bị trả lại 150

- Thuế suất thuế TNDN 25%

\* Nếu kế toán nghiệp vụ theo quy định của chế độ kế toán hiện hành, hàng bị trả lại của năm trước được xử lý ghi giảm DT, chi phí của năm nay (thể hiện qua sơ đồ 1, trang 22).

Cách xử lý này cho thấy, lợi nhuận của năm N không phản ánh đúng KQKD của năm N vì chịu sự ảnh hưởng của hàng bị trả lại trong năm liên quan đến

DT đã ghi nhận của năm N-1.

Nếu kế toán nghiệp vụ theo hướng đề xuất hoàn thiện, các khoản giảm trừ DT được xử lý vào lợi nhuận đầu kỳ kết hợp với ghi nhận tài sản thuế hoãn lại (thể hiện qua sơ đồ 2, trang 22).

Kế toán theo ý kiến đề xuất sẽ cung cấp thông tin trung thực về KQKD trong kỳ của DN.

Việc xử lý kế toán theo hướng trên vừa đảm bảo đáp ứng yêu cầu của nguyên tắc kế toán phù hợp, đảm bảo cung cấp thông tin đúng đắn về DT, chi phí, KQKD của DN trong kỳ; đảm bảo tuân thủ và vận dụng đúng đắn, VAS 23 vào kế toán các giao dịch phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Tuy nhiên, các khoản giảm trừ DT liên quan

đến DT đã ghi nhận kỳ trước nếu có giá trị nhỏ thì DN có thể áp dụng nguyên tắc kế toán trọng yếu trong trường hợp này, nghĩa là kế toán có thể ghi giảm trừ vào DT của kỳ hiện tại vì khi đó, thông tin về thu nhập, chi phí, KQKD trong kỳ tuy có sai lệch nhưng ở mức độ chấp nhận được, không làm ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng thông tin. ■

#### Tài liệu tham khảo

- Chuẩn mực kế toán Việt Nam ban hành theo quyết định 12/2003/QĐ-BTC ngày 15/12/2005.

- Thông tư 20/2006/TT-BTC ban hành ngày 20/3/2006.

- Chế độ kế toán DN ban hành theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC.

#### (Tiếp theo trang 15)

kiểm toán/kế toán. Sau khi chứng minh được kinh nghiệm thực tế theo yêu cầu trên, ứng viên sẽ được cấp chứng chỉ hành nghề. Số năm kinh nghiệm nên giảm xuống còn 3 năm theo chuẩn mực của IFAC.

Bốn là, tiến hành đào tạo liên tục. Cần xây dựng các quy định chặt chẽ và hiệu quả về chế độ đào tạo liên tục cho những chuyên gia kế toán, kiểm toán, bao gồm nội dung đào tạo, cách thức chứng minh kết quả về hệ thống kiểm tra, giám sát. Có thể tham khảo chuẩn mực của IFAC về vấn đề này

Để tiến tới thiết lập một thị trường dịch vụ kế toán,

kiểm toán thống nhất trong khu vực, không chỉ đòi hỏi sự đồng thuận về pháp lý và chuẩn mực chuyên môn mà cần phải đi đến một mặt bằng chung cho vấn đề đào tạo chuyên gia kế toán, kiểm toán của Việt Nam. Đồng thời, để nâng cao chất lượng đào tạo cơ bản, cần xây dựng Chương trình đào tạo chuyên nghiệp nhằm hướng tới một nghề kế toán với chức danh CPA, đảm bảo rằng hệ thống tài chính phát triển minh bạch, nhất quán, trách nhiệm với hệ thống báo cáo nghiêm ngặt làm then chốt và CPA là một trong những giấy thông hành cho nhân viên Việt Nam hoạt động trên thị trường

quốc tế mà không bị phân biệt bởi “biên giới cứng”. ■

#### Tài liệu tham khảo

1. Tài liệu về “ Báo cáo tuân thủ chuẩn mực , quy tắc về kiểm toán, kế toán” do Ngân hàng Thế giới và Bộ Tài chính Việt Nam tiến hành ngày 23.9.2008

2. Nghị định 105/2004/QĐ-CP

3. Thông tư số 64/2004/TT-BTC

4. Luật Kế toán số 03/2003/QH 11 ngày 17/6/2003

5. TS.Vũ Hữu Đức. Đại học Kinh tế TP.HCM “ Nâng cao năng lực đào tạo chuyên gia kế toán, kiểm toán theo hướng hội nhập khu vực ASEAN”

6. PGS.TS Trương Bá Thanh - Trần Đình Khôi nguyên . Đại học Kinh tế Đà Nẵng “Đổi mới công tác đào tạo kế toán, kiểm toán trong điều kiện hội nhập kinh tế thế giới “

7. Hồng Phúc- “ Giấy thông hành cho” nhân viên quốc tế “. Thời báo Kinh tế Sài gòn, ngày 17.8.2009

8. www.vacpa.org.vn