

Một số ý kiến hoàn thiện chứng từ hóa đơn phục vụ quy trình quản lý thuế doanh nghiệp

Thạc sĩ NGUYỄN THANH SƠN

Căn cứ theo chế độ chứng từ theo Quyết định 1141/TC/QĐ-CKT ngày 1.11.1995 về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp và Thông tư số 120/2002/TT-BTC ngày 30.12.2002 của Bộ tài chính hướng dẫn thi hành Nghị định số 89/2002/NĐ-CP ngày 07.11.2002 của Chính phủ về việc in, phát hành, sử dụng, quản lý hóa đơn. Các loại hóa đơn bán hàng sử dụng cho các doanh nghiệp hiện nay gồm có:

- Hóa đơn giá trị gia tăng (GTGT).
- Hóa đơn bán hàng thông thường.
- Hóa đơn cho thuê tài chính.
- Hóa đơn thu mua hàng nông, lâm thủy hải sản.
- Hóa đơn sử dụng cho máy tính tiền.
- Các loại hóa đơn khác như tem, vé, thẻ in sẵn mệnh giá và các loại: phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ, phiếu xuất kho hàng gửi bán đại lý, phiếu thu tiền dịch vụ hàng không, vận đơn vận chuyển hàng hóa, ...

Chứng từ hóa đơn do cơ sở sản xuất kinh doanh tự in:

- Hóa đơn tiền điện GTGT.
- Hóa đơn tiền nước GTGT.
- Hóa đơn GTGT (dịch vụ viễn thông).

Hóa đơn tự in hay còn gọi là hóa đơn đặc thù, trên tờ hóa đơn phải bảo đảm có hai dòng chữ: được phát hành theo công văn số: ..., ngày, tháng, năm nào, cơ quan nào cho phát hành và in tại nhà in nào, ở tại đâu.

Thời điểm lập hóa đơn, hóa đơn phải được lập ngay khi cung cấp hàng hóa, dịch vụ và các khoản tiền phát sinh theo quy định; khi lập hóa đơn phải ghi đầy đủ các nội dung, chỉ tiêu in sẵn trên mẫu hóa đơn, gạch chéo phần bỏ trống (nếu có) gạch chéo từ trên xuống, từ trái qua phải; hóa đơn xuất cho các đối tượng mua không có mã số thuế, phải gạch bỏ phần dùng để ghi mã số thuế; việc lập hóa đơn có thể viết bằng tay, đánh máy một lần in sang các liên có nội dung như nhau; hóa đơn thể hiện đầy đủ các chữ ký bên mua hàng và bên bán hàng. Trường hợp viết sai cần hủy bỏ hóa đơn thì gạch chéo để hủy bỏ và không được xé rời khỏi quyển hóa đơn và phải lưu đầy đủ các liên của sổ hóa đơn.

Thực trạng hiện nay xác định về thời điểm phát sinh doanh thu và lập hóa đơn GTGT đối với ngành giao thông vận tải chúng ta còn nhiều bất cập:

- Hệ thống chứng từ kế toán được thiết kế như hiện nay chưa thật sự giải quyết được mối quan hệ: vừa phải

tuân thủ theo những quy định thống nhất của nhà nước, nhưng lại phù hợp với đặc điểm của hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, đồng thời cũng chưa phục vụ tốt cho công tác quản lý, hành thu thuế.

- Chưa quy định thống nhất về chứng từ giữa luật thuế và luật kế toán: theo luật kế toán, căn cứ để ghi chép vào sổ sách là các chứng từ kế toán. Như vậy, khi có sự phát sinh nghiệp vụ kinh tế sẽ dẫn đến có chứng từ kế toán có chứng minh được nghiệp vụ kinh tế thực sự phát sinh hay không?

Giả sử, hàng hóa được vận chuyển từ Hà Nội vào TP.HCM, doanh thu phát sinh tại Hà Nội là 22.000.000 đồng, trong đó thuế GTGT là: 2.000.000 đồng.

Thời gian vận chuyển và bốc xếp là 05 ngày, kể từ ngày 1.1.2004. Tiền được thanh toán cùng với hoá đơn GTGT trước khi vận chuyển hàng đi.

Bên giao hàng hạch toán kế toán theo chế độ kế toán quy định, nhưng bên vận chuyển hàng hóa hạch toán doanh thu vận chuyển hàng vào ngày 5.10.2004 hay ngày 1.10.2004.

Trong chế độ kế toán phát sinh doanh thu là: bên vận chuyển thực hiện xong việc vận chuyển hàng hóa và bên thuê vận chuyển đã thanh toán tiền (hoặc chấp nhận thanh toán) cho bên vận chuyển hàng hóa.

Xét theo luật thuế hiện hành, doanh thu một phần được phát sinh từ khi bên vận chuyển xuất hóa đơn GTGT (phát sinh doanh thu từ khi bên vận chuyển hàng hoá phát hóa đơn GTGT), bên thuê vận chuyển đã thanh toán (hoặc chấp nhận thanh toán) cho bên vận chuyển.

Ngày 1.10.2004, theo luật thuế thực hiện bút toán, phát sinh doanh thu và ghi sổ doanh thu và sổ quỹ (hoặc sổ phải thu người bán).

Nợ TK1121:	22.000.000 đồng
Có TK3331:	2.000.000 đồng
Có TK5113:	20.000.000 đồng

Hoặc:

Nợ TK131:	22.000.000 đồng
Có TK3331:	2.000.000 đồng
Có TK5113:	20.000.000 đồng

Đối chiếu theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành, việc ghi sổ kế toán phát sinh doanh thu vào ngày 1.10.2004 là không phù hợp. Nếu thực hiện việc ghi chép sổ sách kế toán của doanh nghiệp như trên, kế toán viên sẽ gặp phải khó khăn khi ghi chép, kiểm tra chứng từ trước khi cập nhật vào sổ sách kế toán. Do vậy, chế độ kế toán và luật thuế cần được quy định chi tiết, cụ thể về thời gian phát sinh doanh thu là thời gian nào? Hoặc quy định phương pháp hạch kế toán cho hoạt động kinh doanh vận tải hàng hóa ngay thời điểm phát hóa đơn hay thời điểm đã hoàn thành vận tải hàng hóa đó.

Căn cứ để chứng minh nghiệp vụ kinh tế thực tế có phát sinh hay không lại là chứng từ gốc – là chứng từ phát sinh một cách khách quan (đứng ở vị trí doanh nghiệp) khi có phát sinh các nghiệp vụ kinh tế.

Luật thuế không đặt trọng tâm vào chứng từ kế toán mà chỉ chú trọng và quy định cụ thể vào chứng từ gốc.

Sự khác biệt trên sẽ dẫn đến cùng một nghiệp vụ

nhưng sẽ có sự ghi nhận khác nhau giữa mục tiêu của tài chính và mục tiêu của thuế.

Về thời điểm phát sinh doanh thu trong chế độ kế toán và luật thuế hiện hành quy định chưa phù hợp với nhau; theo luật kế toán: thời điểm phát sinh doanh thu là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu giữa người bán cho người mua. Theo luật thuế, thời điểm phát sinh doanh thu là thời điểm phát sinh hóa đơn Bộ tài chính. Đối với một số trường hợp trường hợp hoạt động kinh doanh vận tải, doanh thu phát sinh nhưng chưa được ghi vào sổ sách kế toán. Ví dụ như:

Xác định doanh thu đối với vận tải hàng hóa theo chuẩn mực kế toán và luật thuế hiện hành:

+ Theo chuẩn mực chung, doanh thu và thu nhập khác được ghi nhận trong báo cáo kết quả kinh doanh khi thu được lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan tới sự gia tăng về tài sản hoặc sự giảm bớt nợ phải trả và giá trị gia tăng đó phải xác định được một cách đáng tin cậy.

Theo chuẩn mực số 14 “doanh thu và thu nhập khác”, doanh thu phải được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

• Doanh thu bán hàng được ghi nhận đồng thời tất cả năm (5) điều kiện sau:

- Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua;

- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa;

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

- Doanh nghiệp đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng;

- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

• Doanh thu của giao dịch về cung cấp dịch vụ được ghi nhận kết quả của giao dịch đó được xác định một cách đáng tin cậy. Kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ được xác định khi thỏa mãn tất cả bốn (4) điều kiện sau:

- Doanh thu được xác định tương đối chắc chắn;

- Có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;

- Xác định được phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập bảng cân đối kế toán;

- Xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó.

Trong một số trường hợp, khi kết quả của một giao dịch về cung cấp dịch vụ không thể xác định được chắc chắn thì doanh thu được ghi nhận tương ứng với chi phí đã ghi nhận và có thể thu hồi.

+ Theo Luật thuế thu nhập doanh nghiệp đã được Quốc hội thông qua ngày 10.5.1997 và luật thuế thu nhập sửa đổi bổ sung ngày 17.6.2003, “Thu nhập chịu thuế bao gồm thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh, dịch vụ và thu nhập khác, kể cả thu nhập từ hoạt động sản xuất, kinh doanh dịch vụ nước ngoài.”

Doanh thu chịu thuế được xác định như sau:

- Doanh thu để tính thu nhập chịu thuế là toàn bộ tiền

bán hàng, tiền gia công, tiền cung ứng dịch vụ, kể cả trợ giá phụ thu, phụ trội mà cơ sở kinh doanh được hưởng.

- Thời điểm xác định doanh thu để tính thu nhập chịu thuế đối với hoạt động bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ là thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hàng hóa, hoàn thành dịch vụ hoặc thời điểm lập hóa đơn bán hàng.

Như vậy, theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hiện hành ghi nhận doanh thu không hướng dẫn việc đã xuất hóa đơn bán hàng.

• Trong một số trường hợp khi phát sinh doanh thu rồi nhưng chưa được ghi vào sổ sách, như vận chuyển hàng hóa từ Hà Nội về TP.HCM, doanh thu phát sinh nhưng chưa được ghi vào sổ sách kế toán; đến khi hàng hóa về TP.HCM mới được ghi vào sổ sách kế toán. Doanh thu phát sinh ghi vào sổ sách kế toán chênh lệch ngày so với thực tế phát sinh; trong trường hợp này vi phạm nguyên tắc ghi chép sổ sách kế toán.

• Việc ghi nhận doanh thu vào sổ sách kế toán trong trường hợp vận chuyển hàng hóa không được quy định trong luật thuế và các văn bản dưới luật. Do vậy, các doanh nghiệp còn nhiều khó khăn trong việc ghi chép sổ sách kế toán.

Hiện nay ở nước ta việc vận chuyển hàng hóa rất đa dạng và phong phú, nhiều loại hình vận chuyển hàng hóa như:

- Vận chuyển hàng hóa đường bộ;

- Vận chuyển hàng hóa đường sắt;

- Vận chuyển hàng hóa đường sông;

- Vận chuyển hàng hóa đường biển;

- Vận chuyển hàng hóa đường hàng không.

Mặt khác, thuế suất cho một số vận chuyển hàng hóa này có khác nhau: như vận chuyển hàng hóa cho khu chế xuất, doanh nghiệp chế xuất (thuế suất 0%); có khác với hàng hóa Quốc tế (thuộc diện không chịu thuế), khác vận chuyển hàng hóa trong nước (thuế suất 5%) v.v..

Hóa đơn (GTGT) cước phí vận chuyển hàng hóa cần được quy định chi tiết, cụ thể, rõ ràng. Hóa đơn GTGT và hóa đơn bán hàng không nối liền được. Như phương tiện vận chuyển, loại đường, khoảng cách vận chuyển, vận chuyển từ đâu đến đâu, ngày đi – ngày đến, từ đó tạo điều kiện cho doanh nghiệp thực hiện việc ghi chép sổ sách kế toán theo đúng luật định.

Chứng từ ban đầu là cơ sở pháp lý rất quan trọng, nên việc xác định thời điểm ghi chép vào sổ sách kế toán là phải chính xác, đối với ngành giao thông vận tải, hệ thống chứng từ kế toán (phần bán hàng) cần thiết có thêm chứng từ “hóa đơn (GTGT) cước vận chuyển”. Theo tôi, riêng với ngành giao thông vận tải: như vận tải đường sông, đường sắt, đường bộ, đường hàng không ... do tính chất riêng biệt của cước phí vận chuyển hàng hóa mà hóa đơn (GTGT) mẫu số: 01GKT-3LL không ghi nhận được một số nội dung như phương tiện vận chuyển; loại đường; khoảng cách vận chuyển đi từ đâu đến đâu; ngày đi; ngày đến Do vậy, cần có hóa đơn riêng biệt cho vận chuyển hàng hóa.

Theo tôi mẫu hóa đơn (GTGT) cước vận chuyển được thiết kế có hình thức sau:

Ngành thuế nên phát hành hóa đơn GTGT cước vận chuyển cho ngành giao thông vận tải không những đáp ứng nhu cầu cho việc ghi nhận doanh thu tính thuế chính xác mà còn đáp ứng nhu cầu vận tải đa dạng hiện nay.

Trên hóa đơn cước vận chuyển “Mẫu hóa đơn (GTGT) cước vận chuyển” có dòng ngày đi ngày đến, điều đó cho ta thấy, có thể quy định được “thời gian đến” chính là thời ghi nhận doanh thu phát sinh và thuận lợi trong việc định khoản kế toán và ghi chép sổ kế toán. Thời gian phát hóa đơn cho quá trình vận chuyển là thời gian chưa phát sinh doanh thu (trước khi vận chuyển hàng đi), nhưng tiền vận chuyển thanh toán trước. Nghiệp vụ kinh tế phát sinh này được ghi nhận vào tài khoản “phải thu của khách hàng” như sau:

- Bút toán ghi nhận khoản thu khi xuất hóa đơn (trước khi vận chuyển hàng đi, doanh thu chưa thực sự phát sinh)
Nợ TK 111 (TK 112) – Tiền mặt, (tiền gửi ngân hàng)
Có TK 131 – Phải thu của khách hàng
- Khi vận chuyển hàng hóa đã hoàn thành (kế toán

lưu giữ chứng từ hóa đơn),
thời điểm đó ghi nhận doanh
thu phát sinh như sau:

Nợ TK 131 - Phải thu
của khách hàng

Có TK333 (33311) – Thuế và các khoản phải nộp nhà nước (thuế GTGT đầu ra);

Có TK511 (5113) – Doanh thu hàng hóa và cung cấp dịch vụ (doanh thu cung cấp dịch vụ).

Để công tác kế toán doanh nghiệp là công cụ phục vụ đắc lực quy trình quản lý thuế, đòi hỏi các nghiệp vụ kế toán ngày một hoàn thiện, đồng thời luật thuế đòi hỏi ngày một hoàn chỉnh cũng là cơ sở giúp cho doanh nghiệp thực hiện các nghiệp vụ hạch toán kế toán được chính xác, kịp thời; trên cơ sở hoàn thiện công tác kế toán giúp cho cơ quan thuế quản lý thuế ngày một tốt hơn.

Hoàn chỉnh luật thuế GTGT, trước hết hoàn chỉnh việc xác định doanh thu của hàng hóa, sản phẩm, dịch vụ của cơ sở sản xuất kinh doanh nói chung và xác định doanh thu một số ngành nghề đặc thù như ngành xây dựng, ngành đóng tàu và ngành vận tải nói riêng.

Thông qua tờ hóa đơn (GTGT) cước vận chuyển, luật thuế GTGT có thể quy định cụ thể về xác định doanh thu không những có tác dụng cho việc hạch toán kế toán doanh nghiệp mà còn có tác dụng trong việc vận chuyển hàng hóa.

- Thời gian di trên tờ hóa đơn nói lên: tờ hóa đơn (GTGT) trước vận chuyển có tác dụng vận chuyển hàng hóa từ đâu, đến đâu.

- Thời gian đến trên tờ hóa đơn nói lên: tờ hóa đơn (GTGT) được vận chuyển có tác dụng xác định thời gian ghi nhận doanh thu để tính thuế.

Luật thuế quy định cụ thể, rõ ràng tránh trường hợp cán bộ thuế nghi ngờ doanh nghiệp sử dụng, ghi chép hóa đơn không đúng quy định, có sự gian lận về sử dụng hóa đơn, đồng thời giúp cho doanh nghiệp ghi chép chứng từ hóa đơn nhanh chóng, kịp thời; trên cơ sở đó giúp cho ngành thuế thanh tra, kiểm tra hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp được thuận lợi, thực hiện việc quyết toán thuế, hoàn thuế đúng theo luật thuế hiện hành ■

HÓA ĐƠN(GTGT)				Mẫu số: 03/GTGT-3LL	
Cước vận chuyển				KH/2004N	
Liên 1: Lưu				No:.....	
Ngày ... tháng ... năm ...					
Đơn vị bán:					
Địa chỉ:					
Điện thoại:				MST:	
Phương tiện vận chuyển:					
Loại đường:					
Khoảng cách vận chuyển:					
Đi từ:.....đến:.....					
Ngày đi:.....ngày đến:.....					
Họ, tên người mua hàng:					
Đơn vị:					
Địa chỉ:					
Hình thức thanh toán.				MST:	
STT	Tên,quy cách hàng hóa vận chuyển	Đơn vị tính	Số lượng (trọng lượng)	Đơn giá	Thành tiền
A	B	C	1	2	3 = 1*2
Cộng tiền hàng:					
Thuế suất GTGT:				Tiền thuế GTGT:	
Tổng cộng tiền thanh toán:					
Số tiền viết bằng chữ :					
Người mua hàng (Ký,ghi rõ họ tên)		Kế toán trưởng (Ký,ghi rõ họ tên)		Thủ trưởng đơn vị (Kýtên, đóng dấu)	