

## **CHƯƠNG 5:**

# **ĐẶC ĐIỂM KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP KINH DOANH DỊCH VỤ**

## **5.1. NHỮNG VẤN ĐỀ CƠ BẢN VỀ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH DỊCH VỤ**

### ***5.1.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh dịch vụ:***

Các loại hình dịch vụ rất đa dạng, mỗi loại hình dịch vụ có đặc điểm riêng, tuy nhiên xét về tổng quát có thể có một số đặc điểm chung:

- Phần lớn sản phẩm dịch vụ không có trạng thái vật chất.
- Phần lớn sản phẩm dịch vụ khi hoàn thành được xác định là đã tiêu thụ vì được thực hiện theo đơn đặt hàng.
- Hệ thống kế toán chứng từ, hệ thống tài khoản cấp 2, 3, 4... và các loại báo cáo chi tiết có tính đặc thù và thường thêm qui định chi tiết cho từng ngành nghề hoạt động, chẳng hạn như dịch vụ bưu điện, vận tải, du lịch...

### ***5.1.2. Điều kiện ghi nhận doanh thu dịch vụ:***

Theo chuẩn mực kế toán doanh thu của giao dịch cung cấp dịch vụ được ghi nhận khi kết quả của giao dịch có được xác nhận một cách đáng tin cậy. Trường hợp giao dịch cung cấp dịch vụ liên quan đến nhiều kỳ thì doanh thu được ghi nhận trong kỳ theo kết quả phần công việc đã hoàn thành vào ngày lập Bảng cân đối kế toán của kỳ đo. Kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ được xác định khi thoả mãn đồng thời 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.

Chính vì tính phong phú của các loại hình dịch vụ, nên trong phần trình bày này chỉ xem xét mẫu một số loại hình dịch vụ tiêu biểu như hoạt động nhà hàng, khách sạn, du lịch và một số dịch vụ khác.

## **5.2. KẾ TOÁN HOẠT ĐỘNG KINH DOANH NHÀ HÀNG**

### **5.2.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh nhà hàng:**

Đặc điểm cơ bản của hoạt động kinh doanh nhà hàng là vừa sản xuất chế biến vừa tiêu thụ ngay sản phẩm sản xuất ra và có yếu tố phục vụ trong việc tiêu thụ sản phẩm. Bên cạnh đó nhà hàng còn mua, bán một số hàng thực phẩm có sẵn trên thị trường mang tính chất kinh doanh thương mại thuần túy.

Chu kỳ sản xuất, chế biến ngắn thường không có sản phẩm dở dang cuối kỳ. Chi phí chế biến được tập hợp theo ba yếu tố chi phí cơ bản: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất, chi phí nhân công trực tiếp sản xuất và chi phí sản xuất chung.

Sản phẩm khi đưa vào sản xuất theo yêu cầu của khách hàng thì được xem là tiêu thụ. Sản phẩm chế biến không dự trữ được lâu. Để quản lý hiệu quả chi phí sản xuất, kế toán cần tính trước giá thành định mức chế biến cho từng món ăn, uống theo công thức chế biến.

Nguyên liệu chế biến thực phẩm thường xuất dùng từ kho hoặc mua từ chợ đem về một lần có giá trị lớn giao cho bộ phận chế biến, nhưng bộ phận chế biến không dùng hết trong tháng để chế biến, cần phải kiểm kê thực tế để tính giá thành sản phẩm chế biến.

Chi phí chế biến, chi phí mua hàng có sẵn, chi phí bán hàng và chi phí mang tính phục vụ khó tính được riêng biệt, vì vậy khó tính giá thành sản phẩm tự chế biến một cách chính xác và đầy đủ như sản xuất ở các ngành công nghiệp khác.

Kế toán mua, bán và chi phí của hàng thực phẩm có sẵn giống như mua bán hàng hoá và chi phí ở các doanh nghiệp kinh doanh thương mại thuần túy.

Cần theo dõi chi tiết cho từng loại doanh số hàng đã tiêu thụ trong tháng của hàng tự chế và hàng mua bán có sẵn cũng như các dịch vụ khác kèm theo, nhằm xác định kết quả kinh doanh chính xác.

### **5.2.2. Kế toán hoạt động kinh doanh nhà hàng:**

#### *a. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành hàng tự chế biến:*

##### **❖ Kế toán tập hợp chi phí sản xuất:**

Chi phí sản xuất hàng tự chế biến của hoạt động kinh doanh nhà hàng gồm 3 yếu tố chi phí: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất, chi phí nhân công trực tiếp sản xuất và chi phí sản xuất chung.

Nội dung chi phí được tính vào giá thành chế biến món ăn uống bao gồm:

- Chi phí vật liệu trực tiếp sản xuất từ kho hoặc mua về đưa vào chế biến ngay mà không nhập kho.
- Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương như BHXH, BHYT, KPCĐ của nhân viên trực tiếp chế biến món ăn uống, các khoản tiền phụ cấp khác tính trong lương.
- Khấu hao TSCĐ dùng chế biến các món ăn uống.
- Chi phí điện nước, vệ sinh dùng trong quá trình chế biến.
- Các chi phí khác dùng trong quá trình chế biến như nhiên liệu, công cụ, dụng cụ...

*(Lưu ý phân biệt và hạch toán riêng với chi phí quản lý doanh nghiệp)*

❖ Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất là chi phí của nguyên liệu, vật liệu trực tiếp có mặt trong sản phẩm chế tạo ra. Ví dụ như món ăn cá lóc hấp thì nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất là cá lóc, nấm và các phụ liệu, gia vị khác theo công thức chế biến.

Một số chi phí của nguyên liệu, vật liệu không có mặt trong sản phẩm chế tạo ra, nhưng có tham gia trong quá trình sản xuất thì tính vào chi phí sản xuất chung, ví dụ như nhiên liệu chất đốt (gas).

Chứng từ nhập xuất nguyên liệu, vật liệu phải có phiếu nhập kho, phiếu xuất kho giống như các loại hàng tồn kho khác.

Kế toán thường căn cứ vào kế hoạch chế biến hàng đã được giám đốc duyệt để xuất kho vật liệu hoặc cung cấp tiền đi chợ cho bộ phận tiếp liệu mua nguyên liệu về giao thẳng cho bộ phận chế biến.

Để phản ánh và kiểm tra số lượng, giá trị nguyên liệu và các khoản chi phí khác sử dụng cho sản xuất và kết quả thành phẩm trong ngày, kế toán thường yêu cầu tổ trưởng chế biến hoặc người được uỷ quyền lập phiếu sản xuất chế biến hàng ngày, phiếu này lập 2 bản, 1 bản lưu ở tổ chế biến, 1 bản nộp lên phòng kế toán.

(Mẫu hướng dẫn)

**SỔ KHO CHẾ BIẾN**

Tên hàng:

Đơn vị tính:

Ngày tháng	Số chứng từ	Diễn giải	Đơn giá	Nhập	Xuất		Tồn
					Lượng	Tên và chữ ký người nhận	

**PHIẾU SẢN XUẤT CHẾ BIẾN HÀNG NGÀY**

*1/ Chi phí chế biến:*

STT	Tên thành phẩm và chi phí chế biến	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
<b>1.</b>	<b>Lẩu cá hú:</b>	<b>Lẩu</b>	<b>10</b>	<b>83.000</b>	<b>830.000</b>
	- Cá hú	Kg	10	70.000	700.000
	- Tôm	Gram	20	5.000	100.000
	- Vật liệu khác			8.000	30.000
<b>2.</b>	<b>Vịt tiềm thuốc bắc</b>				
	- Nguyên liệu A				
	- ...				

*2/ Thành phần làm ra và kết quả lãi gộp:*

Số TT	Tên thành phần	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá bán lẻ	Thành tiền	Chi phí chế	Tổng số lãi gộp	Tỷ lệ lãi gộp

						biến		

\* Lưu ý: Phiếu này sau khi kiểm toán, làm tài liệu kế toán chi tiết về chi phí chế biến.

▪ Tài khoản sử dụng:

+ TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu; TK tài sản, có số dư bên Nợ.

+ TK 621 – Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; TK tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp sản xuất dùng cho cả hai phương pháp kế toán kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ. TK này không có số dư cuối kỳ.

+ Cách xác định giá trị nguyên liệu, vật liệu nhập kho và xuất kho tuân theo nguyên tắc kế toán của hàng tồn kho.

❖ Kế toán chi phí nhân công trực tiếp:

Bao gồm tiền lương và các khoản phụ cấp theo lương, các khoản bảo hiểm XH, kinh phí công đoàn, bảo hiểm y tế trích theo lương đúng theo chế độ của tổ chế biến, sản xuất- những người trực tiếp sản xuất, chế biến món ăn, uống.

Tiền lương và các khoản phụ cấp theo lương, các khoản bảo hiểm XH, kinh phí công đoàn, bảo hiểm y tế trích theo lương đúng theo chế độ của những nhân viên khác phục vụ cho sản xuất chế biến được tính vào chi phí sản xuất chung, ví dụ như nhân viên tiếp liệu, bảo quản kho... ( phân biệt với nhân viên phục vụ tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp).

TK sử dụng: TK622 – Chi phí nhân công trực tiếp; TK không có số dư cuối kỳ.

❖ Kế toán chi phí sản xuất chung:

Quá trình sản xuất, chế biến còn phát sinh nhiều chi phí khác nhưng chưa tính vào chi phí trực tiếp của nguyên liệu, vật liệu, tiền công, những chi phí này mang tính chất tác động gián tiếp vào sản xuất. Như vậy tính vào chi phí sản xuất chung gồm có:

Chi phí nguyên vật liệu gián tiếp tác động vào sản xuất.

- Chi phí tiền công gián tiếp của nhân viên quản lý sản xuất, chế biến.
- Chi phí công cụ, dụng cụ xuất dùng.
- Chi phí khấu hao TSCĐ.
- Chi phí dịch vụ mua ngoài như: gas, điện, nước...
- Chi phí bằng tiền khác: đó là những chi phí chưa kể trên phát sinh tại bộ phận sản xuất, chế biến.

Tài khoản sử dụng: TK627 – Chi phí sản xuất chung, tài khoản không có số dư cuối kỳ.

❖ Tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm:

Cuối tháng, tập hợp các yếu tố chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm chế biến, nếu dùng phương pháp kế toán kê khai thường xuyên thì sử dụng TK154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang.

Xem kế toán tập hợp chi phí sản xuất cách hạch toán giá thành sản phẩm theo phương pháp kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ ở chương trước.

Giá thành sản phẩm phải được xác định:

$$\begin{array}{r} \text{Giá thành} \\ \text{sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Sản phẩm} \\ \text{dở dang đầu} \\ \text{kỳ} \end{array} + \begin{array}{r} \text{Chi phí sản} \\ \text{xuất trong} \\ \text{kỳ} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Sản phẩm} \\ \text{dở dang} \\ \text{cuối kỳ} \end{array} - \begin{array}{r} \text{P.liệu, được} \\ \text{bồi thường} \end{array}$$

Lưu ý: Trường hợp công ty có lập dự toán phân bổ chi phí sản xuất chung cố định, khi căn cứ vào số lượng sản phẩm, thời gian lao động trực tiếp, tính ra chi phí sản xuất chung cố định cần phân bổ thì trong kỳ kế toán ghi:

Nợ 154 – CP SXSPDD

Có 627 – CPSXC

Cuối tháng, sau khi tập hợp chi phí sản xuất chung thực tế nếu có chi phí thực tế lớn hơn số đã phân bổ trong kỳ, phần chênh lệch kế toán ghi:

Nợ 632 – GVHB

Có 627 – CPSXC

Lưu ý: Chi phí chế biến các món ăn, uống ở nhà hàng thường không có SPDD cuối kỳ.

*b. Kế toán tiêu thụ và tính kết quả kinh doanh nhà hàng:*

❖ Phương thức bán hàng và chứng từ:

Trong mọi phương thức bán hàng, khi bán hàng kế toán phải lập hoá đơn bán lẻ theo quy định của bộ tài chính (xem chương kế toán mua bán hàng trong nước). Có các phương thức bán hàng chủ yếu sau:

**Giao hàng và thu tiền trực tiếp:** Mỗi nhân viên bán hàng khi giao hàng cho khách phải có nhiệm vụ thu tiền của khách, cuối ngày kiểm kê hàng còn lại để tính hàng đã bán trong ngày nhằm lập báo cáo bán hàng hàng ngày cùng với số tiền bán nộp về phòng kế toán để hạch toán. Phương pháp này phù hợp với cửa hàng có qui mô kinh doanh nhỏ và có bán kèm số hàng thực phẩm mua sẵn.

**Phương pháp bán vé (tích kê):** Cũng giống như cách bán giao hàng và thu tiền trực tiếp, nhưng nhân viên bán hàng ghi vé cho số hàng đã bán ra nhằm kiểm soát với số tiền đã thu vào, căn cứ vào vé bán trong ngày để lập báo cáo bán hàng hàng ngày cùng với số tiền bán để nộp về phòng kế toán để hạch toán.

Phương thức ghi ngay hoá đơn bán lẻ: Cũng giống như cách bán giao hàng và thu tiền trực tiếp, nhưng nhân viên bán hàng ghi ngay hoá đơn bán lẻ giao cho khách hàng khi tính tiền (vì mỗi lần thanh toán có giá trị lớn), cuối ngày (hoặc cuối ca) căn cứ vào hoá đơn bán lẻ bán trong ngày để lập báo cáo bán hàng hàng ngày cùng với số tiền bán nộp về phòng kế toán để hạch toán.

Phương thức theo đơn đặt hàng: Khách hàng sẽ đặt trước số lượng, chủng loại món ăn uống vào ngày giờ nhất định, nhà hàng và khách sẽ lập một bảng hợp đồng kinh tế và thông thường khách hàng phải ứng trước một số tiền cọc để đảm bảo thực hiện hợp đồng. Kế toán lập phiếu thu tiền nhưng không lập hoá đơn bán hàng vì thời điểm này chưa gọi là bán hàng. Đến khi thực hiện xong hợp đồng (đã giao hàng) thì mới gọi là bán hàng ra và lập hoá đơn bán hàng, thu số tiền còn lại sau khi trừ tiền cọc.

*(Lưu ý: Kế toán có thể lập bảng kê nhận hàng và thanh toán hàng ngày thay cho thẻ quầy hàng và báo cáo bán hàng hàng ngày. Bảng kê nhận hàng và thanh toán hàng ngày là sổ chi tiết kế toán tự thiết kế mẫu sổ cho phù hợp với việc kinh doanh của doanh nghiệp, nhưng nhất thiết phải có đầy đủ các yếu tố thay cho thẻ quầy hàng và báo cáo bán hàng hàng ngày, phải có chữ ký của những người có trách nhiệm vật chất).*

❖ Tài khoản sử dụng:

Giống như bán hàng và chi phí trong kinh doanh thương mại thuần túy, sử dụng các TK 632, 641, 511, 512, 521, 531, 532, 911, 421. Trong đó cần lưu ý chi tiết bán hàng mua sẵn (TK 5111) và bán hàng tự chế biến (TK 5112).

Tập hợp chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cần phải thực hiện chính xác. Những chi phí có liên quan đến việc thúc đẩy bán hàng phải hạch toán vào chi phí bán hàng, ví dụ như quà lưu niệm nhà hàng tặng khi khách tổ chức tiệc, chi phí phục vụ...

Nếu nhà hàng có thu phí phục vụ theo doanh thu và tính chi phí riêng thì kế toán phải chi tiết chi phí tương ứng với doanh thu phục vụ.

Để làm kế toán quản trị, kế toán cũng cần xác định chi tiết kết quả kinh doanh cho từng loại hàng mua sẵn và hàng tự chế biến, vì vậy cần theo dõi riêng chi phí cho từng loại doanh thu (nếu được), hoặc tập hợp chung trong tháng rồi phân bổ chi phí bán hàng cho phí quản lý doanh nghiệp cho doanh thu từng loại hàng.

Tiêu thức chọn để phân bổ tùy thuộc vào đặc điểm nhà hàng kinh doanh, sao cho nguyên tắc chi phí tương ứng với doanh thu hợp lý nhất, thường kế toán chọn doanh thu hoặc chi phí thực tế phát sinh tại mỗi bộ phận để làm tiêu thức phân bổ. Ví dụ phân bổ chi phí bán hàng theo doanh thu:

$$\text{Chi phí bán hàng phân bổ cho hàng tự chế biến} = \frac{\text{Tổng chi phí bán hàng cần phân bổ}}{\text{Tổng doanh thu thực tế}} \times \text{Doanh thu của hàng tự chế biến thực tế}$$

### 5.3. KẾ TOÁN KINH DOANH KHÁCH SẠN

#### 5.3.1. Đặc điểm hoạt động kinh doanh khách sạn:

Đặc điểm của hoạt động kinh doanh khách sạn chủ yếu là cho thuê phòng ngủ, bên cạnh đó còn phối hợp nhiều hoạt động khác kèm theo như giặt ủi, giữ xe, nhà hàng, xoa bóp, bán hàng lưu niệm, vũ trường...

Chi phí phục vụ và khấu hao cơ bản TSCĐ lớn.

Tập hợp chi phí tính giá thành hoạt động kinh doanh khách sạn cũng gồm 3 khoản mục chi phí giống như nhà hàng.

Đối với chi phí phòng cho thuê có thể có chi phí dở dang cuối kỳ vì khách hàng ở qua tháng sau chưa thanh toán tiền phòng trong tháng nên chưa có doanh thu tương ứng, một số các dịch vụ khác kèm theo cũng có thể có hoặc không có chi phí dở dang cuối kỳ vì tính chất riêng của nó.

Nếu các hoạt động cho thuê phòng và các dịch vụ kèm theo có quản lý riêng thì kế toán nên tập hợp chi phí chi tiết cho từng hoạt động, kể cả chi phí cho từng loại (cấp) phòng cho thuê để phục vụ kế toán quản trị doanh nghiệp.

Các hoạt động cho thuê phòng và các dịch vụ kèm theo có phương pháp tính thuế hoặc thuế suất tính thuế GTGT khác nhau thì phải tập hợp riêng doanh thu theo từng hoạt động.

Mở sổ chi tiếp theo quy định của hệ thống tài khoản kế toán chi tiết của ngành đặc thù do cấp trên yêu cầu (nếu có).

### **5.3.2. Kế toán hoạt động kinh doanh khách sạn:**

#### **❖ Kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành dịch vụ:**

Chi phí sản xuất của hoạt động kinh doanh khách sạn, cũng bao gồm 3 mục chi phí: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất, chi phí nhân công trực tiếp sản xuất và chi phí sản xuất chung.

Vì tính chất đặc thù của ngành khách sạn, ở các phòng cho thuê chi phí trực tiếp như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và tiền công trực tiếp có chi phí nhỏ như chi phí xà phòng, bàn chải đánh răng, trà, báo, tạp chí, tiền công dọn phòng ... Ngược lại chi phí tiền công phục vụ quản lý phòng và chi phí sản xuất chung phát sinh lớn, nhất là chi phí khấu hao TSCĐ hữu hình.

Để quản lý chi phí có hiệu quả, kế toán thường xác định chi phí định mức cho từng loại phòng cho thuê tính theo từng ngày đêm cho thuê, cũng như chi phí định mức các hoạt động dịch vụ khác kèm theo.

Chi phí dịch vụ dở dang cuối kỳ của hoạt động cho thuê phòng thường là do khách thuê phòng từ tháng này sang tháng khác hoặc những ngày cuối tháng này sang những ngày đầu tháng sau nhưng chưa thanh toán tiền thuê phòng. Kế toán thường tính chi phí dịch vụ dở dang cuối kỳ dựa vào số ngày thực tế khách đã ở nhân (x) với chi phí định mức ngày đêm phòng khách đang ở dở dang. Nếu không xác định chi phí định mức cho từng loại phòng cho thuê tính theo từng ngày đêm cho thuê, thì chi phí dịch vụ dở dang cuối kỳ được tính như các dịch vụ bình thường khác (xem chương kế toán hoạt động du lịch và dịch vụ)

Các dịch vụ khác như karaoke, vũ trường, xoa bóp, giặt ủi, ăn uống, điện thoại ... thường không có chi phí dịch vụ dở dang cuối kỳ. Tuy nhiên tùy thuộc cách quản lý của những khách sạn, có khi khách có sử dụng các dịch vụ đó còn thuê phòng dở dang, thì một số dịch vụ kèm theo mà khách sử dụng chưa được tính tiền như giặt ủi, điện thoại, .. thì kế toán phải treo lại chi phí dịch vụ dở dang đang chờ có doanh thu mới kết toán chi phí hợp lý.

Phương pháp kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành dịch vụ khách sạn giống như hoạt động kinh doanh nhà hàng.

❖ Kế toán doanh thu, chi phí quản lý doanh nghiệp và tính kết quả kinh doanh:

Doanh thu tính thuế GTGT của khách sạn là doanh thu thực thu khi khách sạn đã thanh toán.

Tùy loại hình dịch vụ trong khách sạn có thuế suất thuế GTGT khác nhau, phương pháp tính thuế khác nhau. Ví dụ thuế GTGT phòng khách sạn tính trên doanh thu hoá đơn khi trừ các khoản chiết khấu cho khách, nhưng không tính thuế GTGT hoa hồng dịch vụ, điện thoại nếu doanh nghiệp làm đại lý cho công ty bưu điện (có hợp đồng làm đại lý, hoá đơn bưu điện kèm theo chứng minh)

Hạch toán chính xác chi phí quản lý doanh nghiệp khác với chi phí nhân viên phục vụ khách sạn, chi phí nhân viên dọn phòng, nhân viên điều khiển trực tiếp các dịch vụ khác.

Tập hợp chi phí tương ứng với doanh thu để tính kết quả kinh doanh theo từng hoạt động dịch vụ chính xác. Chọn tiêu thức phân bổ chi phí quản lý doanh nghiệp cho phù hợp với hoạt động kinh doanh khách sạn cụ thể:

Hoạt động mua bán hàng có sẵn và sản xuất hàng tự chế tại khách sạn giống như hoạt động kinh doanh nhà hàng.

Phương pháp kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp và tính kết quả kinh doanh khách sạn giống như hoạt động kinh doanh nhà hàng.

\* Lưu ý :

Trên đây chỉ là một cách chọn tiêu thức phân bổ chi phí quản lý doanh nghiệp để minh họa, để đơn giản trong tính toán theo nguyên tắc trọng yếu, đôi khi kế toán chỉ phân bổ chi phí vào các hoạt động chính của DN tạo ra doanh thu chủ yếu.

Kế toán có thể mở sổ chi tiết chi phí cho từng dịch vụ có doanh thu, những chi phí phát sinh chung không phân biệt cho dịch vụ nào thì dùng công thức phân bổ vào cuối tháng.

## **5.4. KẾ TOÁN KINH DOANH DỊCH VỤ**

### **5.4.1. Đặc điểm kế toán kinh doanh du lịch:**

Kinh doanh du lịch là loại hoạt động dịch vụ, một ngành công nghiệp không có khối. Du lịch chủ yếu dùng lao động của nhân viên phục vụ kết hợp với việc sử dụng trang thiết bị và một số nguyên liệu khác để tạo ra sản phẩm du lịch đa dạng và phong phú.

Tính chất theo dõi chi phí cũng như doanh thu phần lớn cũng giống như khách sạn. Tập hợp chi phí cũng bao gồm chi phí nguyên liệu trực tiếp, chi phí tiền công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Cách tính thuế GTGT của hoạt động du lịch về cơ bản cũng giống như hoạt động dịch vụ khác.

Kế toán tuân thủ theo hệ thống tài khoản kế toán chi tiết theo ngành đặc thù (nếu có).

Hoạt động kinh doanh của ngành du lịch thường bao gồm:

- Kinh doanh hướng dẫn du lịch.
- Kinh doanh vận chuyển du lịch.
- Kinh doanh khách sạn (buồng ngủ).
- Kinh doanh hàng ăn, uống (nhà hàng).
- Kinh doanh các dịch vụ khác kèm theo như: giặt ủi, xoa bóp, điện thoại, fax, nhiếp ảnh, trò chơi giải trí...
- Kinh doanh hàng hoá (mua bán quà lưu niệm...).
- Kinh doanh xây lắp, xây dựng cơ bản.

Mỗi hoạt động kinh doanh du lịch đặc thù nói trên, kế toán phải vận dụng đúng theo tính chất của loại hình đó. Ví dụ kinh doanh hướng dẫn du lịch thì phải theo dõi chi phí tính giá thành dịch vụ, kinh doanh hàng hoá thì phải theo dõi giá mua bán theo hoạt động thương mại, kinh doanh xây dựng cơ bản thì phải theo quy định kế toán ngành xây dựng.

#### **5.4.2. Kế toán kinh doanh du lịch:**

Trong phần trình bày dưới đây, chỉ nêu một phần của dịch vụ du lịch chưa đề cập ở những chương trước của quyển sách này.

Về phương pháp kế toán tập hợp chi phí sản xuất, chi phí quản lý doanh nghiệp, doanh thu và tính kết quả kinh doanh thì cũng tương tự như chương kế toán kinh doanh nhà hàng và khách sạn.

Nội dung chi phí trực tiếp tính vào giá thành từng dịch vụ chủ yếu.

Các chi phí trực tiếp phải tính vào chi phí của từng loại dịch vụ, không được tính vào chi phí quản lý doanh nghiệp, nếu đó là chi phí nguyên liệu trực tiếp thì hạch toán vào TK 621, tiền công trực tiếp thì hạch toán vào TK 622, các chi phí còn lại trong quá trình tạo ra dịch vụ thì hạch toán vào TK 627.

#### **5.4.3. Kinh doanh hướng dẫn du lịch:**

Tiền trả cho các khoản ăn, uống, ngủ, tiền thuê phương tiện đi lại, vé đò, phà, tiền vé vào cửa các di tích, danh lam thắng cảnh... phục vụ cho khách du lịch được tính vào chi phí nguyên liệu trực tiếp.

Tiền lương và các khoản trích theo lương như BHXH, BHYT, KPCĐ của nhân viên hướng dẫn du lịch được tính vào chi phí nhân công trực tiếp.

+ Chi phí trực tiếp khác như công tác phí của nhân viên hướng dẫn du lịch, chi phí giao dịch, ký kết hợp đồng du lịch, hoa hồng trả cho các môi giới, tính vào chi phí sản xuất chung.

#### **5.4.4. Kinh doanh vận chuyển du lịch:**

Chi phí vật liệu trực tiếp như nhiên liệu, dầu mỡ, và các phụ tùng thay thế khác.

Chi phí tiền công trực tiếp như tiền lương và các khoản trích theo lương như BHXH, BHYT, KPCĐ của nhân viên lái xe và phụ lái xe, các khoản phụ cấp tính vào lương.

Các chi phí tính vào chi phí sản xuất chung như:

- Khấu hao phương tiện vận tải.
- Trích trước chi phí vỏ ruột xe (săm lốp).
- Chi phí sửa chữa phương tiện vận chuyển.
- Lệ phí giao thông.
- Tiền mua bảo hiểm xe.

Một số chi phí khác như thiệt hại đâm đổ xe và các khoản bồi thường thiệt hại,...

**5.4.5. Kế toán doanh thu chi phí quản lý doanh nghiệp và tính kết quả kinh doanh:**

Chi phí quản lý doanh nghiệp ở các đơn vị kinh doanh du lịch là chi phí quản lý hành chính và những chi phí có tính chất chung trong toàn đơn vị, bao gồm:

- Chi phí duy trì bộ máy quản lý của doanh nghiệp như tiền lương và các khoản trích theo lương như BHXH, BHYT, KPCĐ của nhân viên quản lý doanh nghiệp (nhân viên các phòng ban, ban giám đốc, bảo vệ DN,...) các khoản phụ cấp vào lương.
- Chi phí vật liệu, công cụ, dụng cụ dùng chung cho doanh nghiệp.
- Khấu hao tài sản cố định dùng chung cho doanh nghiệp.
- Chi phí sửa chữa và bảo quản TSCĐ dùng chung cho doanh nghiệp.
- Chi phí về tuyên truyền quảng cáo, giới thiệu sản phẩm.
- Chi phí nộp cấp trên (nếu có).
- Chi phí dịch vụ mua ngoài như điện, nước, điện thoại, fax...
- Chi phí dùng chung như giao tế,...

**5.5. KẾ TOÁN KINH DOANH CÁC DỊCH VỤ KHÁC**

**5.5.1. Đặc điểm kế toán kinh doanh các dịch vụ khác:**

Kinh doanh các dịch vụ khác như là bưu điện, sửa chữa đồ điện tử, cắt uốn tóc... các loại hình dịch vụ đa dạng và phong phú. Tính chất theo dõi chi phí cũng như doanh thu phần lớn cũng giống như các dịch vụ đã trình bày trong ngành du lịch, nhà hàng, khách sạn.

Tuỳ theo loại hình dịch vụ mà chi phí nguyên liệu trực tiếp phát sinh được hạch toán phù hợp, thường chi phí tiền công và khấu hao trang thiết bị sử dụng chiếm tỷ lệ lớn trong chi phí dịch vụ.

Kế toán tuân thủ theo hệ thống tài khoản kế toán chi tiết theo ngành đặc thù (nếu có). Ví dụ như trong ngành bưu điện có xây dựng riêng hệ thống tài khoản chi tiết cho phù hợp với đặc thù của ngành, như vậy kế toán các công ty kinh doanh bưu điện cần phải sử dụng chi tiết tài khoản đó khi hạch toán. Cụ thể như TK 154 có 4 TK cấp 2: TK 1541- Chi phí kinh doanh bưu chính; TK 1542- Chi phí kinh doanh viễn thông; TK 1543- Chi phí kinh doanh phát hành báo chí; TK 1544- Chi phí SXKD khác, và mỗi TK cấp 2 có 6 TK cấp 3... tương tự chi tiết của một số TK khác.

#### **5.5.2. Kế toán giá thành dịch vụ và chi phí quản lý doanh nghiệp:**

Nội dung và phương pháp tập hợp chi phí và tính giá thành dịch vụ cũng giống như ngành du lịch nói trên.

Khi kết chuyển chi phí nguyên liệu trực tiếp xác định giá thành dịch vụ cần chú ý hạch toán giảm trở lại giá trị nguyên vật liệu không sử dụng hết, để tính chi phí nguyên liệu trực tiếp sử dụng trong tháng chính xác. Ví dụ uốn tóc, muốn tính chi phí dầu gội đầu sử dụng trong tháng chính xác cần phải kiểm kê dầu gội đầu tồn cuối, rồi hạch toán giảm chi phí nguyên liệu trực tiếp sản xuất dùng trong tháng, trước khi chuyển sang tính giá thành.

Ví dụ:

1/ Trong tháng xuất vật liệu từ kho hoặc mua trực tiếp cho bộ phận sử dụng trực tiếp.

Nợ TK 621- CPNL, VLTT: A

Có TK 152- NL, VL: A1

Có TK 111, 112, 331,... : A2

2/ Kiểm kê cuối kỳ, ghi giảm chi phí vật liệu trong tháng do không sử dụng hết.

Nợ TK 152- NL, VL: B

Có TK 621- CPNL, VLTT: B

3/ Kết chuyển chi phí vật liệu trực tiếp dùng trong kỳ để tính giá thành dịch vụ.

Nợ TK 154- CPSX, KDDD (hoặc 631) A - B

Có TK 621- CPNL, VLTT: A – B

4/ Đầu tháng sau, bắt buộc ghi tăng chi phí vật liệu đã ghi giảm ở tháng trước, vì thực tế không nhập lại kho số vật liệu này mà chỉ điều chỉnh giảm.

Nợ TK 621- CPNL, VLTT: B

Có TK 152- NL, VL: B

Mỗi một hoạt động kinh doanh dịch vụ có tính chất riêng, kết toán phải vận dụng đúng theo tính chất đó. Ví dụ kinh doanh dịch vụ uốn tóc thì không thể có chi phí dở dang cuối kỳ khi tính giá thành dịch vụ, nhưng kinh doanh dịch vụ sửa chữa đồ điện tử thì có thể có chi phí dở dang cuối kỳ khi tính giá thành dịch vụ. Phương pháp xác định chi phí thực tế dịch vụ tương ứng với doanh thu trong kỳ, từ đó tính ra chi phí dở dang cuối kỳ, có thể áp dụng một trong hai phương pháp sau:

❖ Phương pháp tính chi phí thực tế theo chi phí kế hoạch (chi phí định mức):

Theo phương pháp này căn cứ vào chi phí kế hoạch (chi phí định mức) của khối lượng dịch vụ chưa thực hiện trong kỳ (bao gồm khối lượng dịch vụ dở dang và khối lượng dịch vụ đã hoàn thành nhưng chưa được xem là tiêu thụ), với khối lượng dịch vụ đã thực hiện (được xem là tiêu thụ) để tính theo công thức:

$$\begin{aligned} & \text{Chi phí thực tế} \\ & \text{tạo ra khối} \\ & \text{lượng dịch vụ} \\ & \text{đã tiêu thụ} \\ & \text{trong kỳ} \end{aligned} = \frac{\begin{aligned} & \text{Chi phí thực tế dở} \\ & \text{dang tồn đầu kỳ} \\ & + \\ & \text{Chi phí kế hoạch} \\ & \text{của khối lượng} \\ & \text{dịch vụ tiêu thụ} \\ & \text{trong kỳ} \end{aligned}}{\begin{aligned} & \text{Chi phí thực tế} \\ & \text{phát sinh trong} \\ & \text{kỳ} \\ & + \\ & \text{Chi phí kế} \\ & \text{hoạch của khối} \\ & \text{lượng dịch vụ} \\ & \text{tồn cuối kỳ} \end{aligned}} \times \begin{aligned} & \text{Chi phí kế hoạch} \\ & \text{của khối lượng dịch} \\ & \text{vụ tiêu thụ trong kỳ} \end{aligned}$$

❖ Phương pháp tính chi phí thực tế theo tỷ lệ đã thực hiện so với toàn bộ công việc đã hoàn thành:

Theo phương pháp này, trước hết lấy toàn bộ chi phí phát sinh thực tế trừ (-) phần chi phí kế hoạch (chi phí định mức) của khối lượng dịch vụ dở dang, kết quả tính được là chi phí của công việc hoàn thành trong kỳ, từ đó tính phí thực tế cần kết chuyển vào giá vốn hàng bán trong kỳ tương ứng với doanh thu của dịch vụ đã tiêu thụ.

$$\begin{aligned} & \text{Tổng chi phí} \\ & \text{thực tế của} \\ & \text{DV đã hoàn} \\ & \text{thành trong kỳ} \end{aligned} = \begin{aligned} & \text{Chi phí thực tế của} \\ & \text{DV dở dang đầu kỳ} \\ & + \\ & \text{Chi phí thực tế} \\ & \text{phát sinh trong} \\ & \text{kỳ} \\ & + \\ & \text{Chi phí kế hoạch} \\ & \text{của DV dở dang} \\ & \text{cuối kỳ} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{Chi phí thực tế} \\ & \text{tạo ra khối} \\ & \text{lượng dịch vụ} \\ & \text{đã tiêu thụ} \\ & \text{trong kỳ} \end{aligned} = \frac{\begin{aligned} & \text{Tổng chi phí thực tế của dịch vụ đã hoàn} \\ & \text{thành} \\ & + \\ & \text{Doanh thu về} \\ & \text{dịch vụ đã thực} \\ & \text{hiện} \end{aligned}}{\begin{aligned} & \text{Doanh thu ước tính} \\ & \text{của DV đã hoàn} \\ & \text{thành chưa thực hiện} \end{aligned}} \times \begin{aligned} & \text{Doanh thu về} \\ & \text{dịch vụ đã thực} \\ & \text{hiện} \end{aligned}$$

\* Lưu ý: Đối với hoạt động dịch vụ, khối lượng dịch vụ đã hoàn thành nhưng chưa giao cho khách hàng thì chưa được ghi vào doanh thu, vì vậy tổng giá thành dịch vụ của toàn bộ khối lượng dịch vụ đã hoàn thành không được xem là chi phí dịch vụ thực tế tương ứng với doanh thu trong kỳ, mà phải tính ra một số chi phí thực tế tạo ra khối lượng dịch vụ đã có doanh thu thực tế, khi đó tính kết quả kinh doanh mới hợp lý.

Tập hợp chi phí quản lý DN tương tự như kinh doanh du lịch nói trên, cần phân biệt chính xác chi phí SX chung là chi phí cần có để tiến hành dịch vụ và chi phí quản lý DN mang tính chất hành chính quản trị và một số chi phí chung để điều hành hoạt động kinh doanh. Nếu cần phân bổ chi phí QLDN để tính chi tiết kết quả kinh doanh từng hoạt động DV thì cũng áp dụng công thức phân bổ nói chung đã trình bày ở kinh doanh du lịch, nhưng tiêu thức thường chọn là chi phí tiền công trực tiếp thực hiện dịch vụ.

## **5.6. KẾ TOÁN DOANH THU VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH**

Lập báo cáo doanh thu hàng ngày kèm theo giấy nộp tiền gửi về phòng kế toán (tương tự như bán hàng hoá). Lưu ý loại hình dịch vụ cho thuê tài sản khách hàng phải trả trước tiền thuê một thời gian nhất định thì kế toán phải ghi vào doanh thu nhận trước (có TK 3387), sau đó căn cứ vào thời gian sử dụng DV của khách hàng mà kết chuyển dần doanh thu nhận trước vào doanh thu thực hiện trong tháng.

Thuế GTGT tính trên doanh thu thực thu theo quy định (kể cả doanh thu nhận trước).

Cuối tháng kết chuyển doanh thu thuần và toàn bộ chi phí tương ứng trong kỳ vào TK 911 để tính kết quả kinh doanh giống như các hoạt động kinh doanh khác.

TK 338- Phải trả, phải nộp khác, có 6 TK cấp 2 trong đó TK cấp 2:

+ TK 3387 – Doanh thu chưa thực hiện : theo dõi số tiền khách hàng đã trả trước cho một hoặc nhiều kỳ kế toán về lao vụ, dịch vụ,... mà DN đã cung cấp cho khách hàng, như cho thuê nhà ở, văn phòng làm việc, kho hàng,... không được ghi vào TK này, số tiền khách hàng trả trước mà DN chưa cung cấp dịch vụ cho khách hàng (trường hợp này ghi có TK 131 – phải thu của khách hàng).

* <u>Bên Có</u> : ghi tăng doanh thu nhận trước do:	Tài khoản đối ứng
- Khách hàng trả trước	111, 112
- Hoàn lại thuế GTGT khi DV không thực hiện được	3331
* <u>Bên Nợ</u> : ghi giảm doanh thu nhận trước do:	
- Trả lại tiền cho khách vì không thực hiện được DV	111, 112, 338..
- Thuế GTGT phải nộp tính trên số doanh thu nhận trước	3331
- Kết chuyển DT nhận trước vào DT bán hàng trong tháng	5113, 5123
* <u>Dư có</u> : Doanh thu nhận trước hiện có cuối kỳ	

### 5.6.1. Phương pháp hạch toán một số các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu:

o Nhận tiền của khách hàng trả cho nhiều kỳ cung cấp dịch vụ, nhiều niên độ kế toán:

Nợ TK 111, 112

Có TK 3387 – Doanh thu nhận được

Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp

o Tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán

Nợ TK 3387 – Doanh thu nhận trước

Có TK 5113 – Doanh thu cung cấp dịch vụ

o Sang kỳ kế toán sau, tính và kết chuyển doanh thu của kỳ kế toán, ghi:

- Trả lại tiền cho khách khi không thực hiện được cung cấp dịch vụ:

Nợ TK 3331 – Hoàn lại thuế GTGT cho khách hàng

Nợ TK 2287 – Doanh thu nhận trước

Nợ TK 531 – Hàng bán bị trả lại (nếu đã ghi DT trong kỳ)

Có TK 111, 112,.....

**5.6.2. Hạch toán ở DN chuyên kinh doanh cho thuê TSCĐ thuê hoạt động (cho thuê nhà, thuê văn phòng, thuê máy móc thiết bị...)**

o Chi phí về cho thuê TSCĐ thuê hoạt động, ghi:

Nợ TK 621, 622, 627

Có TK 111, 112, 214, 331, 334,...

o Cuối kỳ tính chi phí dịch vụ cho thuê:

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang

Có TK 621, 622, 627

o Kết chuyển chi phí cho thuê phù hợp với doanh thu trong kỳ:

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có TK 154 – Chi phí SXKD dở dang

o Nhận tiền trả của khách hàng về dịch vụ thuê TSCĐ:

Nợ TK 111, 112, 131,...

Có TK 5113 – Doanh thu cung cấp dịch vụ

Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp

o Nhận tiền trả của khách hàng về dịch vụ thuê TSCĐ trả cho nhiều kỳ kế toán:

Nợ TK 111, 112

Có TK 3387 – Doanh thu nhận trước

Có TK 3331 – Thuế GTGT phải nộp

- Kết chuyển doanh thu cho kỳ kế toán này:

Nợ TK 3387 – Doanh thu chưa thực hiện

Có TK 5113 – Doanh thu cung cấp dịch vụ

### **5.6.3. Hạch toán ở DN chuyên kinh doanh cho thuê công cụ, dụng cụ.**

- Mua công cụ về cho thuê.

Nợ TK 153 – CC, DC (1533): Đồ dùng cho thuê nhập kho

Có TK 111, 112, 131,... : theo giá thực tế

- Xuất công cụ cho thuê

Nợ TK 1421: Giá trị công cụ giao cho người đi thuê, phân bổ trong năm

Nợ TK 142: CPTT (1421): Giá trị công cụ giao cho người đi thuê, phân bổ qua năm.

Có TK 153 – CC, DC (1533): Theo dõi chi tiết

- Nhận tiền cọc ứng trước:

Nợ TK 111, 112

Có TK 338 – PT, PNK (3388)

- Nhận lại công cụ cho thuê, tính phân bổ hao mòn công cụ và nhập kho công cụ.

Nợ TK 627 – CPSXC: Chi phí hao mòn công cụ

Nợ TK 153 – CC, DC : Giá trị còn lại công cụ nhập kho

Có TK 142, 242: Giảm giá trị công cụ

- Tính doanh số cho thuê và trừ vào tiền cọc, trả lại tiền thừa.

Nợ TK 338 – PT, PNK (3388): Tổng tiền đã đặt cọc

Có TK 511 - DTBH (5113): Doanh thu DV cho thuê

Có TK 333 – TVCKPNNN: Thuế GTGT phải nộp

Có TK 111, 112: Trả lại tiền thừa (nếu có)

- o Tập hợp các chi phí khác trong kỳ:

Nợ TK 621 – CPNL, VLTT

Nợ TK 622 – CPTCTT

Nợ TK 627 – CPSXC

Nợ TK 642 – CPQLDN

Có TK 111, 112, 331, 334, 338,...

- o Tính giá thành dịch vụ cho thuê

Nợ TK 154 – CPSC, KDDD

Có TK 621 – CPNL, VLTT

Có TK 622 – CPTCTT

Có TK 627 – CPSXC

- o Khấu trừ thuế GTGT còn phải nộp và xác định kết quả kinh doanh như những dịch vụ khác.

\* Phương pháp thuế GTGT trực tiếp:

Đối tượng áp dụng là các cá nhân sản xuất, kinh doanh chưa thực hiện đầy đủ các điều kiện về kế toán, hoá đơn, chứng từ để làm căn cứ tính thuế theo phương pháp khấu trừ thuế.

Số thuế GTGT phải nộp trong trường hợp này được xác định:

Số thuế GTGT phải nộp = Thuế GTGT của hàng hoá dịch vụ bán ra x Thuế suất thuế GTGT

Thuế GTGT của hàng hoá DV bán ra = Doanh số của hàng hoá DV bán ra - Giá vốn của hàng hoá DV bán ra

