

KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ, KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT - MỘT SỐ VẤN ĐỀ CẦN TRAO ĐỔI

Ths. Nguyễn Thị Huyền Trang*

Bài viết giới thiệu tổng quan về kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất. Bài báo nghiên cứu về nội dung và phương pháp xác định, nguyên tắc kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất dưới 2 góc độ kế toán tài chính và kế toán quản trị. Thông qua các mô hình kế toán quốc tế, rút ra bài học cũng như kinh nghiệm cho Việt Nam về kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh.

• Từ khóa: kế toán doanh thu (DT), chi phí (CP), kết quả kinh doanh (KQKD), doanh nghiệp sản xuất (DNSX).

The article generally introduced revenue accounting, expenses, results of the business operating in manufacturing enterprises. The paper studied about content, method of determination and principles of revenue accounting, cost, business results in two perspectives: financial accounting and management accounting. Through the international financial models valuable experiences in all the fields as above are obtained for our country.

• Keywords: accounting revenue (DT), cost (CP), business results (business results), manufacturing enterprises (ME).

Ngày nhận bài: 4/10/2019

Ngày chuyển phần biên: 6/10/2019

Ngày nhận phần biên: 19/10/2019

Ngày chấp nhận đăng: 23/10/2019

Mở đầu

Kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh giữ vai trò hết sức quan trọng trong các phân hành kế toán vì nó phản ánh toàn bộ quá trình tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm, tình hình tiêu thụ sản phẩm, tình hình xác định kết quả kinh doanh lãi lỗ của doanh nghiệp, đồng thời cung cấp thông tin cho các nhà quản lý để ra quyết định kinh doanh kịp thời, chính xác và có hiệu quả. Trên thế giới có rất nhiều tác giả quan tâm đến lĩnh vực kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh như nhóm tác giả Jonathan C. Glover & Yuji Ijiri, Thomas J. Philips, Michael S. Luehling and Cynthia M. Daily... Các nhóm tác giả đều đưa ra các cách ghi nhận doanh thu, chi phí so sánh giữa kế toán truyền thống với

kế toán hiện đại, ứng dụng các mô hình mới có hiệu quả hơn trong việc áp dụng kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh. Tại Việt Nam, có rất nhiều nghiên cứu về kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất có những đặc thù riêng làm ảnh hưởng đến kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh. Bài viết đưa ra một số vấn đề cần trao đổi về kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất.

I. Tổng quan kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất

1. Khái niệm, bản chất, ý nghĩa kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh

1.1. Khái niệm

Doanh thu: Là tổng giá trị các lợi ích kinh tế và doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường của doanh nghiệp góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu.

Chi phí: Là các khoản chi phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh, cho các hoạt động khác mà doanh nghiệp phải bỏ ra để thực hiện các hoạt động của doanh nghiệp trong một thời kỳ nhất định.

Kết quả hoạt động kinh doanh: Là kết quả cuối cùng của hoạt động sản xuất kinh doanh và các hoạt động khác trong một kỳ kế toán.

1.2. Bản chất doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất

Bản chất doanh thu trong các DNSX

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 (VAS 14) “Doanh thu phát sinh từ giao dịch được xác định bởi thỏa thuận giữa doanh nghiệp với bên mua, bên sử dụng dịch vụ hoặc bên sử dụng tài sản. Nó được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu

* Trường Đại học Mở Địa chất

được hoặc sẽ thu được sau khi trừ đi các khoản chiết khấu thương mại, chiết khấu thanh toán, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại”.

Đối với DNSX, DT phát sinh từ các hoạt động khác nhau, bao gồm: DT từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ, DT từ hoạt động tài chính và DT khác.

DT bán hàng và cung cấp dịch vụ bao gồm DT từ bán sản phẩm do DNSX ra, bán hàng hóa mua vào và bán bất động sản đầu tư, thực hiện các công việc đã thỏa thuận theo hợp đồng trong một kỳ hoặc nhiều kỳ kế toán.

DT hoạt động tài chính bao gồm DT từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia và doanh thu hoạt động tài chính (HĐTC) khác của doanh nghiệp.

Bản chất thì doanh thu chính là tổng lợi ích phát sinh từ hoạt động SXKD mà DN đã thu được trong kỳ kế toán. Việc nhận thức rõ bản chất của doanh thu và xác định đúng đắn phạm vi, thời điểm, có tính chất quyết định đến tính khách quan. Góp phần mang lại thắng lợi trong các quyết định kinh doanh.

Bản chất chi phí trong các DNSX

Chi phí là một trong những yếu tố trung tâm của công tác quản lý hoạt động kinh doanh của DN. Theo chuẩn mực kế toán số 01 (VAS 01) thì chi phí hoạt động kinh doanh tại các doanh nghiệp bao gồm các chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của DN và các chi phí khác như: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (CPNVLT), chi phí nhân công trực tiếp (CPNCTT), chi phí sản xuất chung (CPSXC), chi phí bán hàng (CPBH), chi phí quản lý doanh nghiệp (QLDN), CP lãi tiền vay và những chi phí liên quan đến hoạt động cho các bên khác sử dụng tài sản sinh ra lợi tức, tiền bản quyền,...

Như vậy, bản chất của chi phí luôn được xác nhận là phí tổn về vật chất, lao động và gắn liền với mục đích kinh doanh. Chi phí của DN phải được đo bằng tiền trong một khoảng thời gian xác định và độ lớn của chi phí phụ thuộc vào 2 nhân tố chủ yếu: khối lượng các yếu tố sản xuất đã tiêu hao trong kỳ và giá cả của một đơn vị yếu tố sản xuất đã hao phí.

Bản chất kết quả kinh doanh trong các DNSX

Lợi nhuận thuần từ HĐKD là kết quả của hoạt động SXKD trong một kỳ kế toán, là số chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí của các hoạt

động bán hàng, các hoạt động cung cấp dịch vụ và các hoạt động đã xảy ra trong DN.

Như vậy, lợi nhuận thuần từ HĐKD trong các doanh nghiệp sản xuất là kết quả của hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ; kết quả hoạt động tài chính và kết quả thu nhập khác.

1.3. Ý nghĩa

Kế toán DT, CP, KQKD là một trong những phần hành quan trọng của DN. Trên thực tế quản lý doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh là việc tổng hợp, phân tích, đánh giá thực trạng về việc sử dụng các nguồn vốn và chi phí, từ đó đưa ra các quyết định ngắn hạn cũng như dài hạn của DN. Thông qua các thông tin kinh tế về DT, CP, KQKD của DN, các đối tượng sử dụng thông tin sẽ đánh giá được trình độ tổ chức kinh doanh, hiệu quả kinh doanh, khả năng cạnh tranh của DN.

2. Nội dung và phương pháp xác định doanh thu, chi phí kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất

Nội dung và phương pháp tập hợp chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất

Đối tượng tập hợp chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất chính là việc xác định giới hạn tập hợp chi phí mà thực chất là nơi phát sinh chi phí và đối tượng phải chịu chi phí.

Phương pháp tập hợp chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất là các cách thức được sử dụng để tập hợp và phân loại các chi phí sản xuất trong phạm vi giới hạn của đối tượng kê toán chi phí. Hiện nay thường sử dụng 2 phương pháp phổ biến là phương pháp trực tiếp và gián tiếp.

Nội dung và phương pháp xác định doanh thu tại các DNSX

Trong DN, khi phát sinh doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ (DTBH&CCDV), kế toán căn cứ vào các chứng từ: HĐ bán hàng, HĐ thuế GTGT, giấy báo có, giấy báo nợ, phiếu thu, hợp đồng... để ghi nhận và hạch toán doanh thu trong kỳ kinh doanh.

DN sử dụng tài khoản 511 - DTBH&CCDV để phản ánh tổng số doanh thu đã thực hiện trong kỳ và các khoản giảm trừ doanh thu, từ đó tính ra DT thuần về tiêu thụ trong kỳ. Cuối kỳ các khoản DT này sẽ được kết chuyển sang tài khoản KQKD để DN xác định KQKD trong kỳ. Căn cứ vào các chứng từ liên quan, DN mở sổ chi tiết bán hàng, sổ chi tiết TK 511, sổ cái TK 511 để theo dõi và quản lý DT bán hàng.

Trên Báo cáo kết quả kinh doanh, DT được trình bày trên chỉ tiêu số 1 (mã số 01), các khoản giảm trừ chỉ tiêu số 2 (mã số 02), doanh thu thuần về BH&CCDV chỉ tiêu số 3 (mã số 20).

Trên bản thuyết minh báo cáo tài chính, TK511 được phản ánh tại tiểu mục 25, tiểu mục 26, tiểu mục 27 thuộc mục VI thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong BCKQHĐSXKD.

3. Kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất dưới góc độ kế toán tài chính

3.1. Các nguyên tắc kế toán chi phối đến kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các DNSX

- Nguyên tắc kế toán dồn tích là một trong các nguyên tắc kế toán cơ bản nhất chi phối các phương pháp kế toán cụ thể trong kế toán doanh nghiệp (DN). Vì việc ghi nhận DT, CP có ảnh hưởng quyết định đến báo cáo lợi nhuận của DN trong một kỳ, cơ sở kế toán dồn tích được xem là một nguyên tắc chính yếu đối với việc xác định lợi nhuận của DN.

- Nguyên tắc phù hợp, theo VAS số 1 - Chuẩn mực chung, thể hiện qua việc ghi nhận DT và CP phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản DT thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Việc xác định các khoản CP hợp lý giúp DN tính toán chính xác thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp (TNDN), làm căn cứ để tính thuế TNDN phải nộp cho nhà nước.

- Nguyên tắc thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn (VAS số 1 - Chuẩn mực chung).

3.2. Cơ sở phương pháp ghi nhận doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất

Theo cơ sở kế toán dồn tích đôi khi không tuân thủ theo yêu cầu khách quan trong kế toán. Ghi nhận DT, CP không dựa vào dòng tiền tương ứng thu vào hay chi ra mà dựa vào thời điểm giao dịch phát sinh, số liệu trên BCTC thể hiện một phần ý kiến chủ quan của nhà kế toán.

Theo cơ sở kế toán tiền chỉ cho phép ghi nhận các giao dịch khi các giao dịch này phát sinh bằng tiền. Nếu lợi nhuận được xác định theo cơ sở tiền, lợi nhuận và dòng tiền từ hoạt động kinh doanh trong một kỳ sẽ bằng nhau. Tuy nhiên, kế toán theo cơ sở tiền hiện nay chỉ được sử dụng để lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ.

3.3. Trình bày các thông tin kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh trên báo cáo tài chính

Chỉ tiêu doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, phương pháp lập, căn cứ lũy kế số phát sinh bên Có sổ cái tài khoản “DTBHCCDV” trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu các khoản giảm trừ doanh thu: Căn cứ lũy kế số phát sinh bên Nợ sổ cái tài khoản “DTBHCCDV” đối ứng với bên có tài khoản “Các khoản giảm trừ doanh thu”.

Chỉ tiêu doanh thu thuần BHCCDV: Chỉ tiêu DTBHCCDV trừ đi chỉ tiêu các khoản giảm trừ doanh thu.

Chỉ tiêu giá vốn hàng bán và cung cấp dịch vụ: Căn cứ lũy kế số phát sinh bên Có của sổ cái tài khoản “Giá vốn hàng bán” trong kỳ báo cáo đối ứng bên Nợ tài khoản xác định kết quả kinh doanh.

Chỉ tiêu chi phí bán hàng: Căn cứ tổng số số phát sinh bên Có sổ cái tài khoản “Chi phí bán hàng” đối ứng với bên Nợ tài khoản xác định kết quả kinh doanh trong kỳ báo cáo.

Chỉ tiêu chi phí quản lý doanh nghiệp: Căn cứ tổng số số phát sinh bên Có sổ cái tài khoản “Chi phí quản lý doanh nghiệp” đối ứng với bên Nợ tài khoản xác định KQKD trong kỳ báo cáo.

4. Kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất trên góc độ kế toán quản trị

4.1. Vai trò của kế toán quản trị doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các DNSX

Kế toán quản trị DT, CP, KQKD tại các doanh nghiệp sản xuất có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin để nhà quản trị ra quyết định kinh doanh. Vì vậy, yêu cầu của kế toán quản trị, doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất phải được tiến hành thực hiện đồng thời với kế toán tài chính, được thực hiện phù hợp với điều kiện hoạt động sản xuất, yêu cầu quản lý DT, CP, KQKD trong các DNSX, phải đảm bảo đáp ứng đầy đủ thông tin hữu ích phục vụ thực hiện các chức năng quản trị của nhà quản lý.

4.2. Nội dung của kế toán quản trị doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp sản xuất

Xây dựng định mức và lập dự toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh trong các DNSX

Xây dựng định mức chi phí giá vốn hàng bán: Dựa trên định mức từng yếu tố cấu thành là định mức CPNVLTT, định mức CPNCTT, định mức chi phí sản xuất chung.

Xây dựng định mức CPNVLTT: Xây dựng cả về lượng và giá nguyên vật liệu khi sản xuất một sản phẩm.

Xây dựng định mức CPNCTT: Định mức về giá một đơn vị thời gian lao động trực tiếp: bao gồm không chỉ mức lương căn bản mà còn gồm cả các khoản phụ cấp lương, bảo hiểm xã hội (BHXH), bảo hiểm y tế (BHYT), kinh phí công đoàn (KPCĐ) của lao động trực tiếp.

Xây dựng định mức chi phí sản xuất chung: Cũng được xây dựng theo định mức giá và lượng. Định mức giá phản ánh biến phí của đơn giá chi phí sản xuất chung phân bổ.

Xây dựng dự toán DT, CP, KQKD trong các DNSX

Dự toán doanh thu tiêu thụ: Khối lượng sản phẩm, hàng hóa và đơn giá bán của sản phẩm hàng hóa dự kiến sẽ tiêu thụ. Đơn giá bán của sản phẩm, hàng hóa phụ thuộc vào nhiều yếu tố khách quan và chủ quan như chất lượng sản phẩm, hàng hóa, thị hiếu tiêu dùng, sức mua và khả năng cung cấp sản phẩm, hàng hóa cùng loại trên thị trường.

Dự toán chi phí giá vốn hàng bán: Dựa trên dự toán từng yếu tố cấu thành là dự toán CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC.

Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp: Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí gián tiếp nên cũng được lập dự toán tương tự giống việc lập dự toán CPSXC.

Dự toán KQKD: Trên cơ sở các dự toán doanh thu, dự toán giá vốn hàng bán và dự toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp để lập dự toán KQKD.

5. Kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh theo hệ thống kế toán các nước trên thế giới

Trên thế giới hiện nay có 6 mô hình kế toán (kế toán quỹ, kế toán tĩnh, kế toán động, kế toán phục vụ mục đích thuế, kế toán kinh tế vĩ mô, kế toán hiện tại hóa). Trong đó, việc lựa chọn kế toán tĩnh hay kế toán động được coi là mô hình cốt lõi để xây dựng mô hình kế toán doanh nghiệp của từng quốc gia, trong đó kết hợp với đặc điểm của kế toán thuế và kế toán vi mô.

Diễn hình trong các nước, kế toán Mỹ quy định về kế toán DT, CP, KQKD về cơ bản là phù hợp với thông lệ quốc tế. Việc ghi nhận doanh thu, chi phí trong chuẩn mực kế toán Mỹ đều quy định các điều kiện giống chuẩn mực kế toán quốc tế. Theo chuẩn mực kế toán Mỹ, DT có thể được ghi nhận 1 trong

3 thời điểm: ghi nhận doanh thu trước thời điểm giao hàng, ghi nhận doanh thu tại thời điểm giao hàng, ghi nhận doanh thu tại thời điểm sau khi giao hàng. Các khoản giảm trừ doanh thu: giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại, chiết khấu thanh toán, còn chiết khấu thương mại không phải là khoản giảm trừ doanh thu.

Hệ thống tài khoản kế toán phản ánh DT, CP, KQKD là tài khoản loại 4,5,6. Để xác định KQKD hệ thống kế toán Mỹ thực hiện khóa sổ các tài khoản DT, CP như ở Việt Nam.

KTQT của Mỹ sử dụng thống nhất chung với KTTTC hệ thống chứng từ ban đầu, ngoài ra cũng có tổ chức hệ thống chứng từ riêng để thu thập thông tin chi tiết hơn, các thông tin mang tính dự báo cho tương lai.

Hệ thống kế toán Mỹ yêu cầu lập định mức, dự toán CP, DT, KQKD cho từng bộ phận, lĩnh vực và hoạt động của doanh nghiệp. KTTTC thực hiện theo dõi chi tiết CP, DT, KQKD để thực hiện cung cấp thông tin cho KTQT DN.

II. Kinh nghiệm cho Việt Nam về kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh

Tổ chức công tác kế toán nói chung, kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh cần thực hiện ở 2 góc độ KTTTC, KTQT.

Kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh phải thực hiện việc nhận diện chính xác, phân loại doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh theo nhiều tiêu thức khác nhau đáp ứng yêu cầu của công tác kế toán và công tác quản lý.

Chú trọng xây dựng và hoàn thiện hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật và hệ thống dự toán DT, CP, KQKD.

Tài liệu tham khảo:

Jonathan C. Glover & Yuji Ijiri (2000) "Revenue Accounting in the Age of E-Commerce: Exploring its Conceptual and Analytical Frameworks".

Thomas J. Philips, Michale S. Luehlfing and Cynthia M. Daily (2001) "The Right Way to Recognize Revenue".

Đỗ Thị Hồng Hạnh (2016) "Hoàn thiện kế toán chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong các Công ty sản xuất thép thuộc Tổng công ty Thép Việt Nam".

Lương Khánh Chi (2017) "Hoàn thiện kế toán chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh sản xuất xi măng thuộc Tổng công ty Công nghiệp xi măng Việt Nam".

Hoàng Thị Nguyệt, Hà Thị Thanh Hoa - Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh Thái Nguyên (4/2019) "Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp sản xuất". Tạp chí Tài chính.

Trần Tuấn Anh (2016) "Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh chè trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên".