

# Vận dụng nguyên tắc phù hợp trong việc đánh giá sản phẩm dở dang ở các doanh nghiệp xây lắp

▣ Th.s Lê Thị Diệu Linh\*

Nhiệm vụ kế toán tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh và tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp xây lắp là phải tính được giá thành thực tế của từng công trình, hạng mục công trình hoàn thành. Giá thành của công trình, hạng mục công trình xây lắp hoàn thành bàn giao được xác định trên cơ sở tổng cộng chi phí sản xuất kinh doanh xây lắp phát sinh từ lúc khởi công đến khi hoàn thành. Tuy nhiên, do đặc điểm của sản phẩm xây lắp, quá trình sản xuất xây lắp và phương thức thanh toán với bên giao thầu, để đáp ứng yêu cầu quản lý các doanh nghiệp xây lắp trong từng kỳ phải tính được giá thành của khối lượng xây lắp đã hoàn thành bàn giao và được thanh toán. Do đó, cần thiết phải xác định giá trị sản phẩm xây lắp dở dang cuối kỳ.

Sản phẩm xây lắp dở dang cuối kỳ là khối lượng sản phẩm, công việc xây lắp trong quá trình sản xuất xây lắp chưa đạt đến điểm dừng kỹ thuật hợp lý theo quy định. Khác với các doanh nghiệp sản xuất khác, trong các doanh nghiệp xây lắp, việc đánh giá sản phẩm xây lắp dở dang tùy thuộc vào phương thức thanh toán với bên giao thầu.

+ Nếu thực hiện thanh toán khi công trình, hạng mục công trình hoàn thành toàn bộ bàn giao thì

giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ là tổng chi phí sản xuất kinh doanh được tập hợp đến thời điểm cuối kỳ.

+ Nếu thực hiện thanh toán theo giai đoạn xây dựng hoàn thành bàn giao (theo điểm dừng kỹ thuật hợp lý) thì sản phẩm dở dang là khối lượng sản phẩm xây lắp chưa đạt tới điểm dừng kỹ thuật hợp lý và được đánh giá theo chi phí sản xuất kinh doanh thực tế.

Trình tự đánh giá sản phẩm xây lắp dở dang:

+ Cuối kỳ, kiểm kê xác định khối lượng xây lắp dở dang, mức độ hoàn thành: Căn cứ vào dự toán xác định giá dự toán của khối lượng xây lắp dở dang cuối kỳ theo mức độ hoàn thành; Tính hệ số giữa chi phí thực tế với chi phí dự toán của khối lượng xây lắp theo mức độ hoàn thành:

$H = (\text{Chi phí của khối lượng xây lắp dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất kinh doanh xây lắp phát sinh trong kỳ}) / \text{Giá dự toán của khối lượng xây lắp theo mức độ hoàn thành}$

Tính chi phí thực tế của khối lượng xây lắp dở dang cuối kỳ.

$\text{Chi phí thực tế của khối lượng xây lắp dở dang cuối kỳ} = \text{Chi phí dự toán của khối lượng xây lắp dở dang cuối kỳ} \times H$

Nếu theo Chuẩn mực Việt Nam số 15- Hợp đồng xây dựng,

chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ của doanh nghiệp xây dựng dân dụng được tính toán bằng cách lấy tổng chi phí thực tế phát sinh trừ (-) đi giá thành sản phẩm. Trong đó, giá thành sản phẩm được xác định bằng một trong ba phương pháp:

- Phương pháp tỷ lệ phần trăm giữa chi phí thực tế đã phát sinh của công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng;

- Phương pháp đánh giá phần công việc hoàn thành;

- Phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng.

Tuy nhiên, qua khảo sát thực tế, còn có nhiều điểm chưa thống nhất giữa các doanh nghiệp trong việc đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ. Có doanh nghiệp tính giá sản phẩm dở cuối kỳ như sau: Căn cứ vào bảng quyết toán với chủ đầu tư theo từng hạng mục công trình, kế toán tính ra giá thành công trình bằng cách lấy giá trị quyết toán trừ đi (-) phần lợi nhuận ước tính cho công trình (là một tỷ lệ % theo giá trị quyết toán công trình). Sau đó, lấy tổng chi phí phát sinh trừ đi (-) giá thành thì ra giá trị công trình dở dang cuối kỳ. Tuy nhiên, số liệu về tổng chi phí phát sinh trong kỳ có

\* Học viện Tài chính

thể không đúng với thực tế do có những chứng từ hóa đơn doanh nghiệp chưa có (nên chưa được ghi sổ), số liệu về giá thành cũng chỉ mang tính hợp lý do “áp đặt”, vì vậy, số liệu về giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ có thể không chính xác: Có công ty thì lại tính giá trị sản phẩm dở dang theo giá dự toán và giá dự toán được xác định trên cơ sở khối lượng kiểm kê. Có đơn vị thì xác định: *Chi phí dở dang cuối kỳ = Chi phí dở dang đầu kỳ + Chi phí phát sinh trong kỳ - Giá vốn công trình hoàn thành*. Trong đó, Giá vốn công trình hoàn thành được tính như sau: *Giá vốn công trình hoàn thành trong kỳ = Doanh thu công trình hoàn thành trong kỳ x Hệ số*.

*Hệ số = Giá dự toán của giai đoạn thi công dở dang cuối kỳ / (Chi phí phát sinh trong kỳ + Chi phí dở dang đầu kỳ)*

*Giá trị dự toán của giai đoạn thi công dở dang cuối kỳ = Giá trị dự toán đã thực hiện lũy kế (trước thuế) - Giá trị dự toán của giai đoạn thi công đã được nghiệm thu*

Chi phí sản xuất dở dang phụ thuộc vào tính hợp lý của việc kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang. Trên thực tế, không ít doanh nghiệp dùng việc đánh giá sản phẩm dở dang để điều chỉnh tăng, giảm giá thành sản phẩm theo mong muốn chủ quan, kê khai kiểm kê khối lượng xây dựng dở dang không chính xác, đặc biệt với những công trình thi công trong khoảng thời gian dài và thanh toán theo giai đoạn thi công rất dễ bị vi phạm nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Mặt khác, phương pháp tính toán chi phí sản xuất dở dang ở từng doanh nghiệp có thể được áp dụng không hợp lý, thiếu nhất quán sẽ ảnh hưởng đến lượng chi phí sản xuất dở dang.

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01- Chuẩn mực chung thì nguyên tắc phù hợp là việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó:

Như đã trình bày ở trên, hiện nay, các doanh nghiệp xây dựng dân dụng hầu như không quan tâm nhiều tới vấn đề đánh giá sản phẩm làm dở từng tháng, quý và nếu có tiến hành thì chỉ mang tính hình thức trên sổ kế toán. Hơn nữa, căn cứ để đánh giá sản phẩm làm dở đa số dựa trên cơ sở chi phí sản xuất và giá trị dự toán, trong đó, việc xác định giá trị dự toán của giai đoạn đang thi công còn tùy tiện. Việc đánh giá sản phẩm dở dang trong doanh nghiệp xây lắp là hết sức quan trọng để phân định rõ phần chi phí sản phẩm và phần chi phí sản phẩm được chuyển thành chi phí thời kỳ (giá vốn hàng bán). Để đảm bảo quán triệt nguyên tắc phù hợp, theo chúng tôi, để kiểm soát chi phí, các doanh nghiệp cần tiến hành tính toán chi phí sản xuất cho các giai đoạn thi công dở dang cuối kỳ. Việc đánh giá sản phẩm làm dở nên đánh giá theo giá trị dự toán và mức độ thi công của các giai đoạn thi công. Hầu như trong hồ sơ của các công trình xây dựng dân dụng đều đã xây dựng giá trị dự toán khối lượng xây lắp toàn bộ công trình; đồng thời từng hạng mục, từng giai đoạn thi công cũng được xây dựng giá dự toán riêng.

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 15 - Hợp đồng xây dựng,

có 3 phương pháp ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng:

+ Phương pháp tỷ lệ phần trăm chi phí phát sinh: Phần công việc của hợp đồng xây dựng hoàn thành là cơ sở để xác định doanh thu được xác định bằng tỷ lệ phần trăm giữa chi phí thực tế đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng.

Phương pháp đánh giá phần công việc hoàn thành: Trên cơ sở phần công việc hoàn thành và cuối kỳ được chủ đầu tư xác nhận, nhà thầu sẽ xác định phần chi phí liên quan đến khối lượng công việc hoàn thành trong kỳ tương tự như trường hợp trên. Đối với doanh thu sẽ được xác định trên cơ sở dự toán doanh thu của phần công việc đã hoàn thành và được khách hàng xác nhận.

Phương pháp tỷ lệ % giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng: Phần công việc hoàn thành được sử dụng làm cơ sở để xác định doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng được tính theo tỷ lệ % giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành.

Như vậy, với cả ba phương pháp này, giá thành công trình hạng mục công trình đều được xác định một cách khoa học và phù hợp với doanh thu thực hiện. Từ đó, lấy tổng chi phí phát sinh trừ đi (-) giá thành, sẽ có giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ. Thực hiện đánh giá sản phẩm dở dang theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 15 vừa đảm bảo nguyên tắc phù hợp của kế toán vừa đơn giản thuận tiện cho công tác kế toán. ■