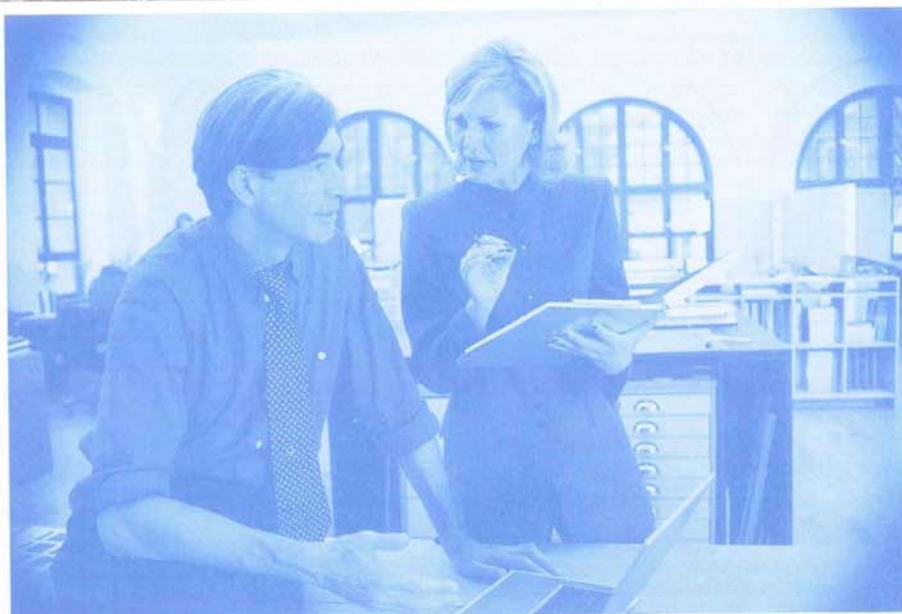




Ảnh hưởng của phương pháp xác định doanh thu theo tỷ lệ phần trăm hoàn thành đến báo cáo tài chính theo mô hình kế toán Mỹ

TRẦN QUỐC THỊNH (*)

Doanh thu là một trong những khoản mục quan trọng và phức tạp nhất trên báo cáo tài chính (BCTC) của đơn vị. Tính chất phức tạp của khoản mục doanh thu trước hết phải kể đến tính đa dạng của loại hình doanh thu, từ đó dẫn đến sự khác nhau về quan điểm trong việc đo lường và xác định thời điểm ghi nhận doanh thu đặc biệt đối với các hợp đồng dài hạn. Do đó, việc đánh giá xác thực kế toán doanh thu có ý nghĩa trọng yếu đến chất lượng thông tin kế toán, giúp người sử dụng thông tin đưa ra những nhận định phù hợp. Vì tính chất quan trọng đó, các nguyên tắc kế toán chung được chấp nhận của Mỹ (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP) đã xây dựng các điều kiện và thời điểm ghi nhận cũng như các phương pháp và nội dung kế toán liên quan đến việc xác định doanh thu nhằm đảm bảo số liệu kế toán được trung thực, hợp lý đồng thời nâng cao tính thống nhất, nhất quán khi trình bày thông tin trên BCTC. Trong số các phương pháp xác định doanh thu được đề cập, phương pháp mang tính phổ biến và có mức ảnh hưởng nhiều đến việc xử lý các khoản mục trên BCTC đó là phương pháp xác định doanh thu theo tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành (Percentage of Completion). Xin đơn cử những số liệu kế toán sau để minh chứng cho nội dung trên.

PHÁT TRIỂN KINH TẾ Tháng Mười Hai 2007

Một hợp đồng cung cấp dịch vụ cần 3 năm để hoàn thành với trị giá hợp đồng là 500.000 USD. Tổng chi phí ước tính cho việc thực hiện là 405.000 USD. Thông tin về các số liệu kế toán qua các năm:

(Đơn vị tính: USD)

Nội dung	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Tổng
Chi phí phát sinh từng năm	150.000	210.000	45.000	405.000
Chi phí phát sinh lũy kế đến 31 tháng 12 từng năm	150.000	360.000	405.000	
Chi phí ước tính để hoàn tất phần việc còn lại ở cuối mỗi năm	300.000	40.000	0	
Doanh thu đã lập hoá đơn	100.000	370.000	30.000	500.000
Tiến thu được hàng năm	75.000	300.000	125.000	500.000

Từ những thông tin trên, việc xác định doanh thu của từng năm được tính theo công thức:

$$DT_i = \frac{CPLK_i}{CPLK_i + CPUT_i} * DT - DTLK_{i-1}$$

Trong đó:

DT: tổng doanh thu (tổng giá trị hợp đồng)

DT_i: doanh thu năm i

CPLK_i: chi phí phát sinh lũy kế đến 31 tháng 12

(*) Thạc sĩ

năm i

CPUT_i: chi phí ước tính cần để hoàn tất những việc chưa thực hiện đến 31 tháng 12 năm i

DTLK_{i-1}: doanh thu lũy kế đến 31 tháng 12 năm i-1

Như vậy, xác định được doanh thu tương ứng qua các năm:

Năm	Doanh thu được ghi nhận qua các năm
Năm 1	$[(150.000) / (150.000 + 300.000)] * 500.000 = 166.667$
Năm 2	$[(360.000) / (360.000 + 40.000)] * 500.000 - 166.667 = 283.333$
Năm 3	$[405.000 / 405.000] * 500.000 - 166.667 - 283.333 = 50.000$
Tổng	500.000

I. Những nội dung kế toán liên quan đến các nghiệp vụ kinh tế phát sinh

Căn cứ vào các số liệu trên, kế toán sẽ phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào các sổ kế toán tương ứng theo từng nội dung kinh tế, cụ thể như sau:

	Năm 1	Năm 2	Năm 3
1. Tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh (CPSXKD) phát sinh trong kỳ (năm)			
Nợ TK CPSXKD	150.000	210.000	45.000
Có TK Tiền. Khoản phải trả	150.000	210.000	45.000
2. Doanh thu đã lập hoá đơn của từng năm			
Nợ TK Khoản phải thu	100.000	370.000	30.000
Có TK DT đã lập hoá đơn	100.000	370.000	30.000
3. Thu tiền hàng năm			
Nợ TK Tiền	75.000	300.000	125.000
Có TK Khoản phải thu	75.000	300.000	125.000
4. Ghi nhận doanh thu dịch vụ, giá vốn dịch vụ			
Nợ TK CPSXKD	16.667	73.333	5.000
Nợ TK Giá vốn dịch vụ	150.000	210.000	45.000
Có TK DT dịch vụ	166.667	283.333	50.000
5. Khi giao dịch hoàn tất, kết chuyển số dư tài khoản CPSXKD và Doanh thu đã lập hoá đơn			
Nợ TK DT đã lập hoá đơn			500.000
Có TK CPSXKD			500.000

II. Trình bày thông tin trên báo cáo tài chính

Cuối kỳ, kế toán sẽ tổng hợp số liệu để lập BCTC. Phụ thuộc vào nguyên tắc, phương pháp xác định doanh thu mà thông tin trên BCTC sẽ có sự thay đổi. Với phương pháp xác định doanh thu theo tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành thì việc ảnh hưởng của các khoản mục trên BCTC được xử lý và trình bày cụ thể sau:

1. Bảng cân đối kế toán

Tại thời điểm khóa sổ của cuối mỗi năm, khi trình bày thông tin của các số liệu liên quan đến quá trình cung cấp dịch vụ, nếu số dư tài khoản Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (CPSXKD) lớn hơn số dư tài khoản Doanh thu đã lập hoá đơn, chênh lệch này được trình bày bên tài sản của bảng cân đối kế toán, ngược lại nếu

số dư tài khoản Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (CPSXKD) nhỏ hơn số dư tài khoản Doanh thu đã lập hoá đơn, khoản chênh lệch này là khoản nợ phải trả được trình bày bên phần nguồn vốn của bảng cân đối kế toán. Theo đó, bảng cân đối kế toán sẽ được trình bày như sau:

Bảng cân đối kế toán
(Ngày 31 tháng 12 năm 20XX)

(Đơn vị tính: USD)

Khoản mục	Năm 1	Năm 2	Năm 3
TÀI SẢN			
Phải thu khách hàng	25.000	95.000	
Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang lớn hơn Doanh thu đã lập hoá đơn (166.667 - 100.000)	66.667		
Tổng tài sản			
NGUỒN VỐN			
Nợ phải trả			
Doanh thu đã lập hoá đơn lớn hơn Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (470.000 - 450.000)		20.000	
Tổng nguồn vốn			

2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh sẽ được phản ánh doanh thu và giá vốn dịch vụ tương ứng qua từng kỳ kế toán. Với số liệu kế toán trên, bảng báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh sẽ được trình bày như sau:

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh
Năm 20XX

(Đơn vị tính: USD)

Khoản mục	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Tổng
Doanh thu dịch vụ	166.667	283.333	50.000	500.000
Giá vốn dịch vụ	150.000	210.000	45.000	405.000
Lợi nhuận gộp	16.667	73.333	5.000	95.000

Thật vậy, thông tin kế toán có ý nghĩa quan trọng trong quá trình ra quyết định. Do đó, việc tạo lập các nguyên tắc, phương pháp kế toán để đảm bảo tính trung thực, khách quan trên BCTC là điều mang tính thiết yếu. Với những nội dung kế toán và hướng xử lý các khoản mục trên báo cáo tài chính đối với phương pháp xác định doanh thu theo tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành của kế toán Mỹ là một trong những kênh thông tin để kế toán VN có cơ sở tiếp cận những phương pháp, nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung nhằm có những định hướng trong việc xây dựng nguyên tắc, phương pháp kế toán đáp ứng tình hình phát triển kinh tế trong xu hướng hội nhập ■

Tài liệu tham khảo
Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)