



# YẾU TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ DỊCH VỤ TRONG DOANH NGHIỆP TƯ VẤN XÂY DỰNG

ThS. CHU THỊ BÍCH HẠNH – Đại học Công nghệ Giao thông Vận tải, ThS. LÊ MẠNH THẮNG – Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp

*Hoạt động tư vấn đầu tư xây dựng công trình là hoạt động trí tuệ của những người có kiến thức chuyên môn, có kinh nghiệm để cung cấp cho khách hàng các lời khuyên, những đề xuất, kiến nghị và biện pháp thực hiện trong quá trình đầu tư xây dựng công trình. Người thực hiện công việc tư vấn có trình độ, năng lực càng cao, kinh nghiệm càng nhiều tạo ra những sản phẩm tư vấn có chất lượng tốt. Trong bài viết này tác giả chỉ đề cập đến đặc thù của dịch vụ tư vấn xây dựng ảnh hưởng đến kế toán doanh thu, chi phí dịch vụ trong các doanh nghiệp tư vấn xây dựng.*

• Từ khóa: Tư vấn, xây dựng, công trình, kế toán doanh thu, chi phí dịch vụ.

## Khái quát về dịch vụ tư vấn xây dựng

Theo Luật Xây dựng, hoạt động tư vấn đầu tư xây dựng gồm: Lập quy hoạch xây dựng, lập dự án đầu tư xây dựng công trình, khảo sát, thiết kế xây dựng, thẩm tra, kiểm định, thí nghiệm, quản lý dự án, giám sát thi công và công việc tư vấn khác có liên quan đến hoạt động đầu tư xây dựng.

*Dịch vụ tư vấn xây dựng bao gồm:*

- Tư vấn đầu tư: Lập dự án đầu tư và lập báo cáo kinh tế - kỹ thuật.
- Tư vấn đấu thầu: Dịch vụ tư vấn đấu thầu hiện nay bao gồm: Tư vấn lập kế hoạch đấu thầu, lập hồ sơ mời thầu/hồ sơ yêu cầu, đánh giá hồ sơ dự thầu/hồ sơ đề xuất, thẩm định đấu thầu, giải quyết tình huống trong đấu thầu.
- Tư vấn thẩm tra: Thẩm tra dự án đầu tư, thiết kế kỹ thuật, dự toán, tổng dự toán các công trình xây dựng dân dụng, công nghiệp, hạ tầng kỹ thuật, giao thông... là quá trình kiểm tra, xem xét các nội dung, yêu cầu kỹ thuật, tính pháp lý của dự án đầu tư. Lập báo cáo kết quả thẩm tra làm cơ sở cho việc thẩm định phê duyệt.
- Tư vấn khảo sát: Khảo sát địa hình, khảo sát địa chất công trình để đề xuất giải pháp kỹ thuật phục vụ cho việc thiết kế, thi công xây dựng công trình.
- Tư vấn thiết kế: Thực hiện toàn bộ công việc tư vấn thiết kế bản vẽ thi công và lập dự toán xây dựng hạng mục công trình.
- Tư vấn giám sát: Đảm bảo việc thi công xây lắp được thực hiện đúng hồ sơ thiết kế; Phát hiện, xử lý các chi tiết công trình mà nhà thầu và chủ đầu tư không rõ; Hỗ trợ chủ đầu tư, nhà thầu thiết kế xử lý các sai sót tại hiện trường; Giám sát chất lượng thi công công trình.

*Quy trình thực hiện dịch vụ tư vấn xây dựng:*

Mỗi dịch vụ tư vấn xây dựng tuy có đặc điểm riêng nhưng tựu chung đều có quy trình thực hiện như sau:

- Bước 1: Ký hợp đồng với khách hàng.
- Bước 2: Thu thập số liệu đầu vào phục vụ cho việc thực hiện nhiệm vụ.
- Bước 3: Lập kế hoạch thực hiện.
- Bước 4: Phân công nhiệm vụ thực hiện cho từng bộ môn/xí nghiệp thiết kế (bộ môn kiến trúc, kết cấu, dự toán...).
- Bước 5: Các bộ môn/xí nghiệp thiết kế triển khai thực hiện theo kế hoạch đã được duyệt.
- Bước 6: Tổng hợp hồ sơ dự án.
- Bước 7: Kiểm tra hồ sơ dự án.

Nếu hồ sơ đạt chuyển sang bước 8.

Nếu hồ sơ không đạt quay trở lại bước 5 để hoàn thiện hồ sơ.

- Bước 8: Bàn giao hồ sơ cho khách hàng
- Bước 9: Nghiệm thu - thanh lý hợp đồng

*Xác định giá thành dự toán hợp đồng tư vấn xây dựng:*

Giá thành dự toán là tổng số chi phí dự toán để hoàn thành khối lượng công việc của dự án. Giá thành dự toán được xác định theo định mức và khung giá quy định áp dụng cho từng vùng lãnh thổ. Giá thành dự toán nhỏ hơn giá trị dự toán dự án ở phần thu nhập chịu thuế tính trước. Việc lập dự toán các công trình, hạng mục công trình có thể được khái quát qua các bước sau:

- Xác định kế hoạch khối lượng công việc thực hiện của công trình, hạng mục công trình.
- Xác định định mức chi phí của từng loại hình dịch vụ tư vấn xây dựng theo Quyết định 957/QĐ-BXD



ngày 29/9/2009 của Bộ trưởng Bộ Xây dựng. Đối với những công việc chưa có định mức trong Quyết định 957/QĐ-BXD thì các công ty tư vấn dựa vào những công việc có nội dung giống như những công việc đã có định mức; hoặc dựa vào công việc đã thực hiện để xác định định mức chi phí.

- Căn cứ vào dự toán đã xây dựng cho từng công trình, hạng mục công trình tiến hành lập bảng tổng dự toán chi phí dự án (dự toán hợp đồng tư vấn xây dựng).

### **Tác động của dịch vụ tư vấn xây dựng đến kế toán doanh thu, chi phí dịch vụ**

*Thứ nhất*, dịch vụ tư vấn xây dựng có đặc điểm không đồng nhất, mỗi hợp đồng tư vấn xây dựng là duy nhất, không lặp lại về chất lượng và quy mô. Mỗi hợp đồng tư vấn xây dựng được thực hiện với nhiều yêu cầu và nhiệm vụ khác nhau. Với đặc trưng này, kế toán doanh thu, chi phí dịch vụ được thực hiện như sau:

- Đối với kế toán quản trị: Xác định đối tượng tính giá thành dịch vụ theo từng hợp đồng tư vấn xây dựng; Phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng; đối tượng tập hợp chi phí theo từng xí nghiệp/bộ môn thiết kế; Xây dựng dự toán doanh thu, chi phí dịch vụ tư vấn xây dựng theo từng hợp đồng tư vấn xây dựng; Lập báo cáo kế toán theo từng hợp đồng tư vấn xây dựng phục vụ cho yêu cầu quản lý của nhà quản trị

- Đối với kế toán tài chính: Kế toán nhận diện, đo lường, ghi nhận doanh thu, chi phí theo từng hợp đồng tư vấn xây dựng.

*Thứ hai*, quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm dịch vụ đôi khi diễn ra cùng lúc nên sản phẩm dịch vụ tư vấn xây dựng về cơ bản là không thể lưu kho được, điều này hầu như không phát sinh chi phí tồn kho thành phẩm. Sản phẩm dịch vụ đã hoàn thành mà chưa tiêu thụ, chưa xác định doanh thu thì toàn bộ chi phí bỏ ra vẫn được coi là sản phẩm dở dang.

*Thứ ba*, sự đa dạng về các loại hình dịch vụ tư vấn xây dựng, dẫn đến sự đa dạng về hợp đồng tư vấn xây dựng gây khó khăn trong việc tập hợp chi phí và ghi nhận doanh thu dịch vụ. Đặc biệt, trong một hợp đồng dịch vụ tư vấn xây dựng có thể bao gồm nhiều dịch vụ kết hợp như: dịch vụ khảo sát; dịch vụ thiết kế; dịch vụ giám sát. Do vậy, nội dung của các khoản chi phí phát sinh trong cùng một hợp đồng tư vấn xây dựng được phát sinh ở những không gian và địa điểm khác nhau. Kế toán phải tập hợp chi phí chi tiết cho từng loại dịch vụ, sau đó tổng hợp các chi phí dịch vụ đã hoàn thành cho từng hợp đồng tư vấn xây dựng. Việc xác định doanh thu, chi phí dịch vụ hoàn thành theo từng giai đoạn/từng gói dịch vụ trong hợp đồng

tư vấn xây dựng.

*Thứ tư*, thời gian để thực hiện một hợp đồng tư vấn xây dựng có thể một vài tháng hoặc hàng năm, có thể cùng kỳ hay khác kỳ kế toán. Do vậy, việc đo lường, ghi nhận doanh thu, chi phí dịch vụ tư vấn xây dựng như sau:

Nếu dịch vụ tư vấn xây dựng phát sinh trong thời gian ngắn cùng kỳ kế toán:

- Doanh thu dịch vụ tư vấn xây dựng được xác định và ghi nhận trong kỳ là toàn bộ doanh thu thu được sau khi hoàn thành bàn giao sản phẩm. Doanh thu này có thể là doanh thu ban đầu được ký kết hoặc doanh thu có điều chỉnh do thay đổi yêu cầu của công việc được cả hai bên đồng ý.

- Chi phí dịch vụ tư vấn xây dựng được xác định và ghi nhận trong kỳ là toàn bộ chi phí thực tế phát sinh để hoàn thành sản phẩm dịch vụ trong kỳ.

Nếu dịch vụ tư vấn xây dựng phát sinh trong thời gian dài liên quan đến nhiều kỳ kế toán:

- Việc xác định doanh thu, chi phí dịch vụ hoàn thành từng phần/theo giai đoạn được thực hiện theo phương pháp tỷ lệ hoàn thành. Phần công việc đã hoàn thành được xác định theo một trong ba phương pháp, tùy thuộc vào bản chất của dịch vụ: Đánh giá phần công việc đã hoàn thành; So sánh tỷ lệ giữa khối lượng công việc đã hoàn thành với tổng khối lượng công việc phải hoàn thành; Tỷ lệ chi phí đã phát sinh so với tổng chi phí ước tính để hoàn thành toàn bộ giao dịch cung cấp dịch vụ.

- Phần công việc đã hoàn thành không phụ thuộc vào các khoản thanh toán định kỳ hay các khoản ứng trước của khách hàng.

*Thứ năm*, hoạt động kinh doanh dịch vụ tư vấn xây dựng vừa mang tính sản xuất vừa mang đặc điểm kinh doanh dịch vụ và mang tính chất văn hóa xã hội. Trong đó, mặt sản xuất kinh doanh dịch vụ là cơ bản và là một ngành đặc biệt mang tính chất pha trộn đặc điểm nhiều ngành. Các hoạt động khác nhau đòi hỏi sự phối hợp triển khai công việc giữa các bộ môn thiết kế kiến trúc, kết cấu, cấp điện, cấp thoát nước, dự toán... phải nhanh chóng, thuận lợi và có hiệu quả. Do vậy, phải lập các báo kế toán bộ phận để xác định được trách nhiệm và đánh giá hiệu quả của từng bộ phận/xí nghiệp thiết kế.

Từ những đặc điểm điểm trên thì phương pháp kế toán doanh thu, chi phí dịch vụ tư vấn xây dựng như sau:

Một là, trường hợp nếu khách hàng ứng trước tiền khi ký kết hợp đồng (thường từ 10- 30% giá trị hợp đồng): Nếu khách hàng ứng trước tiền mà chưa có khối lượng sản phẩm dịch vụ bàn giao, thì doanh nghiệp theo dõi vào bên có tài khoản phải thu của khách hàng và sẽ được kết chuyển dần sang tài khoản doanh thu



dịch vụ, khi có khối lượng hoàn thành bàn giao. Tại thời điểm này không ghi nhận tăng doanh thu và chi phí dịch vụ

Hai là, tập hợp chi phí dịch vụ phát sinh trong kỳ: Chi phí dịch vụ tư vấn bao gồm, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng hợp đồng tư vấn xây dựng.

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm: Chi phí giấy vẽ A0, A1, A3, A4, mực, chi phí phô tô tài liệu.

- Chi phí nhân công trực tiếp bao gồm: Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương trả cho các chuyên gia tư vấn trong đơn vị hoặc thuê ngoài. Chuyên gia tư vấn bao gồm: Chi phí chủ nhiệm dự án; chủ trì dự án; chi phí giám sát tác giả; các kỹ sư, kiến trúc sư trong công ty hoặc thuê ngoài.

- Chi phí sản xuất chung bao gồm: Tất cả các chi phí sản xuất cần thiết khác phát sinh trong phạm vi các bộ môn. Chi phí sản xuất chung bao gồm: Chi phí công cụ dụng cụ; chi phí khấu hao tài sản cố định; chi phí tiền lương; chi phí dịch vụ mua ngoài; chi phí khác bằng tiền.

Căn cứ vào chứng từ kế toán phát sinh, kế toán xử lý và hạch toán vào bên Nợ tài khoản “chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”, tài khoản “chi phí nhân công trực tiếp”, tài khoản “chi phí sản xuất chung”. Đồng thời, mở sổ kế toán chi tiết từng hợp đồng tư vấn xây dựng để theo dõi.

Cuối kỳ, sau khi tổng hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung theo từng đối tượng, kế toán tiến hành kết chuyển hoặc phân bổ các loại chi phí này, để tập hợp toàn bộ chi phí sản xuất cho từng đối tượng chịu chi phí trên tài khoản “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”; hoặc tài khoản “Giá thành sản xuất”, phục vụ cho việc tính giá thành dịch vụ đã thực hiện trong kỳ.

Ba là, khi sản phẩm dịch vụ hoàn thành bàn giao cho khách hàng: Căn cứ vào chứng từ kế toán liên quan đến doanh thu chi phí dịch vụ thực sự phát sinh và hoàn thành: Hóa đơn giá trị gia tăng; biên bản nghiệm thu khối lượng hoàn thành/biên bản bàn giao sản phẩm hoàn thành/biên bản xác nhận sản phẩm hoàn thành; Các chứng từ khác có liên quan kê toán ghi nhận doanh thu và chi phí dịch vụ trong kỳ.

- Trường hợp 1: Nếu dịch vụ diễn ra trong một thời gian ngắn, trong một kỳ kế toán thì kế toán căn cứ vào thời điểm hoàn thành bàn giao sản phẩm dịch vụ cho khách hàng kế toán ghi nhận tăng doanh thu. Đồng thời, kế toán ghi nhận tăng chi phí giá vốn hàng bán và giảm khối lượng sản phẩm dịch vụ hoàn thành.

- Trường hợp 2: Nếu dịch vụ diễn ra trong thời gian dài, liên quan đến nhiều kỳ kế toán thì kế toán căn

cứ vào khối lượng sản phẩm hoàn thành từng đợt để ghi nhận tăng doanh thu. Đồng thời, kế toán ghi nhận tăng chi phí giá vốn hàng bán và giảm khối lượng sản phẩm dịch vụ hoàn thành theo từng phần từng giai đoạn hoàn thành.

Bốn là các khoản giảm trừ doanh thu (nếu có): Trường hợp trong kỳ phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu như chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại kế toán căn cứ vào hóa đơn giá trị gia tăng và các chứng từ có liên quan để ghi vào bên Nợ tài khoản giảm trừ doanh thu. Cuối kỳ, kết chuyển các khoản giảm trừ doanh thu sang bên Nợ tài khoản doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ để xác định doanh thu thuần.

Năm là các khoản chi phí quản lý doanh nghiệp phát sinh: Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm: Chi phí bảo hiểm trách nhiệm nghề nghiệp; chi phí lương và các khoản trích theo lương của bộ máy quản lý doanh nghiệp; chi phí nhiên liệu dùng trong hành chính quản trị; chi phí công cụ dụng cụ; chi phí khấu hao tài sản cố định; chi phí dịch vụ điện nước, điện thoại, internet... dùng chung toàn doanh nghiệp; các khoản thuế, phí lệ phí; chi phí bảo hiểm tư vấn; các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi; các khoản chi phí khác bằng tiền. Các khoản chi phí này được hạch toán vào chi phí quản lý doanh nghiệp.

Căn cứ vào các chứng từ kế toán liên quan đến chi phí quản lý doanh nghiệp kế toán ghi nhận vào bên Nợ tài khoản chi phí quản lý doanh nghiệp. Đồng thời, kế toán chi tiết chi phí quản lý doanh nghiệp theo yếu tố. Cuối kỳ kế toán kết chuyển chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp sang tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh”.

Như vậy, dịch vụ là ngành kinh tế có nhiều đặc điểm riêng, khác biệt với các ngành sản xuất vật chất khác. Đặc thù của ngành này có ảnh hưởng mạnh mẽ đến công tác kế toán nói chung và kế toán doanh thu, chi phí dịch vụ nói riêng. Do đó, nghiên cứu đặc điểm dịch vụ tư vấn xây dựng chi phối đến kế toán doanh thu, chi phí dịch vụ là vô cùng quan trọng. 

#### Tài liệu tham khảo:

1. Quốc hội, Luật Xây dựng số 50/2014/QH13 ngày 18/6/2014;
2. Bộ Xây dựng, Quyết định 957 – QĐ/BXD ngày 29/9/2009 của Bộ trưởng Bộ Xây dựng;
3. Bộ Tài chính, (2007), Thông tư 200/2014/TT – BTC ngày 22/12/2014 hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp;
4. Bộ Tài chính, Thông tư 161/2007/TT – BTC ban hành ngày 31/12/2007, hướng dẫn thực hiện 16 chuẩn mực kế toán ban hành theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31/12/2001, Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 và Quyết định số 234/2003/QĐ-BTC ngày 30/12/2003 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.