

3. Kế toán bàn giao công trình hoàn thành và thanh toán với người giao thầu

Trong hoạt động xây lắp việc tiêu thụ sản phẩm gọi là bàn giao công trình. Bàn giao công trình là một khâu quan trọng trong quy trình tái sản xuất của doanh nghiệp. Bàn giao công trình giúp doanh nghiệp hoàn thành nhiệm vụ sản xuất đồng thời sẽ thu được tiền để bù đắp chi phí sản xuất đã bỏ ra và có lợi nhuận.

Việc bàn giao công trình phải đảm bảo các quy định về nghiệm thu, bàn giao của Nhà nước và các điều kiện khác đã ghi trong hợp đồng giao nhận thầu.

3.1. Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện

Trong trường hợp này, khối lượng công tác xây lắp hoàn thành bàn giao cho người giao thầu phải khớp với khối lượng công tác xây lắp hoàn thành đã ghi trên sổ hạch toán khối lượng của công trường hoặc bộ phận thi công.

Chứng từ thanh toán với bên giao thầu về khối lượng công tác xây lắp hoàn thành là “Hoá đơn giá trị gia tăng”, biên bản nghiệm thu khối lượng, chất lượng công trình hoàn thành. Căn cứ vào các chứng từ này, kế toán sẽ lập bảng tổng hợp sản lượng xây lắp hoàn thành bàn giao trong kỳ.

Theo quy định, các doanh nghiệp xây lắp phải thực hiện bảo hành công trình xây, lắp. Số tiền bảo hành và thời hạn bảo hành được ghi trong hợp đồng giao nhận thầu xây lắp giữa chủ đầu tư và doanh nghiệp xây lắp. Thời hạn bảo hành được tính từ ngày doanh nghiệp xây lắp kết thúc hoạt động xây lắp, bàn giao công trình cho chủ đầu tư hoặc người sử dụng cho đến hết thời hạn quy định. mức tiền bảo hành tính theo tỷ lệ phần trăm (%) của giá trị thanh lý hợp đồng xây lắp. Kế toán sử dụng các tài khoản sau:

- Tài khoản 511 -Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

TK 511 cũng có 4 TK cấp 2 như các doanh nghiệp sản xuất khác, trong đó TK 5112 -Doanh thu bán các thành phẩm, sản phẩm xây lắp hoàn thành, có thể được mở 2 TK cấp 3:

* TK 51121 -Doanh thu bán sản phẩm xây lắp.

* TK 51122 -Doanh thu bán sản phẩm khác.

- Tài khoản 512 -Doanh thu nội bộ.

Và các TK liên quan: TK 111, 112, 131...

• Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh chủ yếu

- Căn cứ vào khối lượng xây lắp thiết thực hiện trong kỳ mà bên giao thầu (khách hàng) đã chấp nhận thanh toán. kế toán phải lập hoá đơn trên cơ sở phân công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận và tính ra khoản bảo hành mà bên giao thầu giữ lại chưa thanh toán, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131.

Có TK 511 -Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Có TK 333 (3331) (Nếu nộp thuế GTGT theo PP khấu trừ).

Đồng thời ghi:

Nợ TK 632 -Giá vốn hàng bán.

Có TK 154, 155.

- Khi nhận được tiền thanh toán khối lượng công trình hoàn thành hoặc nhận tiền khách hàng ứng trước (trừ phí bảo hành công trình khách hàng giữ lại), ghi:

Nợ TK 111, 112.

Có TK 131 -Phải thu của khách hàng.

- Trường hợp doanh nghiệp xây lắp phải gửi tiền bảo hành công trình vào ngân hàng thì khi bàn giao công trình cho bên A, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Nếu đã thu được tiền thanh toán về khối lượng xây lắp đã hoàn thành).

Nợ TK 131 -Phải thu của khách hàng (Nếu chưa thu).

Nợ TK 144, 244 (Gửi tiền bảo hành công trình vào Ngân hàng).

Có TK 511 -Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

- Căn cứ vào khối lượng xây lắp thiết thực hiện trong kỳ mà bên giao thầu (khách hàng) đã chấp nhận thanh toán, kế toán phải lập hoá đơn trên cơ sở phân công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận và tính ra khoản bảo hành mà bên giao thầu giữ lại chưa thanh toán, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131.

Có TK 511 -Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Có TK 333 (3331) (Nếu nộp thuế GTGT theo PP khấu trừ).

Đồng thời ghi:

Nợ TK 632 -Giá vốn hàng bán.

Có TK 154, 155.

- Khi nhận được tiền thanh toán khối lượng công trình hoàn thành hoặc nhận tiền khách hàng ứng trước (trừ phí bảo hành công trình khách hàng giữ lại), ghi:

Nợ TK 111, 112.

Có TK 131 -Phải thu của khách hàng.

- Trường hợp doanh nghiệp xây lắp phải gửi tiền bảo hành công trình vào ngân hàng thì khi bàn giao công trình cho bên A, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Nếu đã thu được tiền thanh toán về khối lượng xây lắp đã hoàn thành).

Nợ TK 131 -Phải thu của khách hàng (Nếu chưa thu).

Nợ TK 144, 244 (Gửi tiền bảo hành công trình vào Ngân hàng).

Có TK 511 -Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Có TK 333 (3331).

(Trường hợp nhà thầu chính hoạt động tổng thầu, khi xác định doanh thu xây lắp ở nhà thầu chính bao gồm doanh thu của nhà thầu chính và các nhà thầu phụ).

- Các khoản chiết khấu thanh toán, giảm giá hàng bán hay hàng bán bị trả lại được hạch toán như doanh nghiệp công nghiệp.

- Trường hợp doanh nghiệp xây lắp giao cho các đơn vị nhận khoán nội bộ thực hiện khối lượng công tác xây lắp và đơn vị nhận khoán nội bộ có tổ chức bộ máy kế toán riêng, hạch toán kết quả kinh doanh riêng thì kế toán ở đơn vị nhận khoán và đơn vị giao khoán sẽ ghi như sau:

+ ở đơn vị giao khoán:

- Khi tạm ứng cho đơn vị nhận khoán để thực hiện giá trị khối lượng xây lắp, căn cứ vào hợp đồng giao khoán nội bộ và các chứng từ liên quan, ghi:

Nợ TK 136 -Phải thu nội bộ (1362).

Có TK 111, 112, 152, 153.

- Khi nhận khối lượng xây lắp từ đơn vị nhận khoán nội bộ hoàn thành bàn giao, ghi:

Nợ TK 154 -Chi phí SXKD dở dang.

Nợ TK 133 -Thuế GTGT được khấu trừ.

Có TK 136 -Phải thu nội bộ (1362).

+ ở đơn vị nhận khoán nội bộ

- Khi nhận vốn ứng trước của đơn vị giao khoán để thực hiện khối lượng xây lắp theo hợp đồng nhận khoán nội bộ, ghi:

Nợ TK 111, 112, 152, 153.

Có TK 336 (3362 -Phải trả về khối lượng xây lắp nhận khoán nội bộ).

- Khi thực hiện khối lượng công tác xây lắp, kế toán tập hợp chi phí xây lắp giống như doanh nghiệp độc lập, đến khi công trình hoàn thành, bàn giao khối lượng xây lắp đã thực hiện cho đơn vị giao khoán, ghi:

Nợ TK 336 (3362 -Phải trả về khối lượng xây lắp nhận khoán nội bộ).

Có TK 512 -Doanh thu nội bộ.

Có TK 333 (3331).

Đồng thời ghi:

Nợ TK 632 -Giá vốn hàng bán.

Có TK 154 -Chi phí SXKD dở dang.

3..2. Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch

Trong trường hợp này, doanh nghiệp xây lắp (nhà thầu) phải lựa chọn phương pháp xác định phân công việc đã hoàn thành và giao trách nhiệm cho các bộ phận liên quan xác định giá trị phân công việc đã hoàn thành và lập chứng từ phản ánh doanh thu hợp đồng xây dựng trong kỳ. Tùy thuộc vào bản chất của hợp đồng để sử dụng phương pháp xác định giá trị phân công việc đã hoàn thành, đó là:

+ Phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh của phân công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng. Khi áp dụng phương pháp này thì giao cho bộ phận kế toán phối hợp với các bộ phận khác thực hiện.

+ Phương pháp đánh giá phân công việc đã hoàn thành hoặc phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng. Khi áp dụng một trong hai phương pháp này thì nhà thầu giao cho bộ phận kỹ thuật thi công phối hợp với các bộ phận khác thực hiện.

+ Tài khoản sử dụng:

- Các tài khoản chủ yếu: Ngoài các TK 511, 512 tương tự trường hợp trên, kế toán còn sử dụng TK 337 "Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng". TK này dùng để phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch và số tiền phải thu theo doanh thu tương ứng với phân công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác nhận của hợp đồng xây dựng dở dang.

- Kết cấu tài khoản 337 như sau:

Bên Nợ: Phản ánh số tiền phải thu theo doanh thu đã ghi nhận tương ứng với phân công việc đã hoàn thành của hợp đồng xây dựng dở dang.

Căn cứ để ghi vào bên Nợ TK này là chứng từ xác định doanh thu tương ứng với phân công việc đã hoàn thành trong kỳ (không phải hoá đơn) do nhà thầu tự lập, không phải chờ khách hàng xác nhận.

Bên có: Phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch của hợp đồng xây dựng dở dang.

Căn cứ để ghi vào bên Có TK này là hoá đơn được lập trên cơ sở tiến độ thanh toán theo kế hoạch đã được quy định trong hợp đồng. Số tiền ghi trên hoá đơn là căn cứ để ghi nhận số tiền phải thu của khách hàng, không phải là căn cứ để ghi nhận doanh thu trong kỳ kế toán.

Số dư Nợ: Phản ánh số tiền chênh lệch giữa doanh thu đã ghi nhận của hợp đồng lớn hơn số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch của hợp đồng xây dựng dở dang.

Số dư Có: Phản ánh số tiền chênh lệch giữa doanh thu đã ghi nhận của hợp đồng nhỏ hơn số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch của hợp đồng xây dựng dở dang.

• Phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh chủ yếu.

- Căn cứ vào chứng từ phản ánh doanh thu tương ứng với phân công việc đã hoàn thành trong kỳ (không phải hoá đơn) do nhà thầu tự lập, ghi:

Nợ TK 337 -Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng.

Có TK 511 -Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

- Căn cứ vào hoá đơn được lập theo tiến độ kế hoạch để phản ánh số tiền khách hàng phải trả theo tiến độ kế hoạch đã ghi trong hợp đồng, ghi:

Nợ TK 131 -Phải thu của khách hàng.

Có TK 337-Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng.

Có TK 333 (3331) -Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

- Khi nhận được tiền do khách hàng trả hoặc nhận tiền khách hàng ứng trước, ghi:

Nợ TK 111, 112.

Có TK 131 -Phải thu của khách hàng.

- Khoản tiền thưởng thu được từ khách hàng trả phụ thêm cho nhà thầu khi thực hiện đạt hoặc vượt một số chỉ tiêu cụ thể đã được ghi trong hợp đồng, ghi:

Nợ TK 111, 112, 131.

Có TK 333 (3331) -Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.

Có TK 511 -Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ.

**VÍ DỤ VỀ XÁC ĐỊNH, GHI NHẬN DOANH THU HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG
(Theo tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh cho phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng)**

1/ Nhà thầu ký một hợp đồng xây dựng với giá cố định ban đầu là 9.000 để xây dựng một nhà máy. Chi phí dự toán ban đầu của nhà thầu là 8.000. Dự tính nhà máy xây dựng trong 3 năm.

2/ Đến cuối năm thứ nhất, chi phí dự toán của nhà thầu tăng lên là 8.050.

3/ Trong năm thứ 2, khách hàng chấp nhận hợp đồng có thay đổi với doanh thu theo hợp đồng tăng thêm 200 (tổng giá trị là 9.200). Nhà thầu dự tính chi phí theo hợp đồng tăng thêm 150 (tổng chi phí là 8.150).

4/ Vào cuối năm thứ 2, chi phí phát sinh bao gồm 100 cho nguyên, vật liệu được giữ tại công trường để sử dụng trong năm thứ 3.

5/ Nhà thầu xác định doanh thu trong từng kỳ của hợp đồng xây dựng bằng phương pháp Tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí thực tế đã phát sinh cho phần việc đã hoàn thành tại từng thời điểm so với tổng số chi phí dự toán của hợp đồng. Số liệu trong từng kỳ xây dựng được tính toán, như sau:

	Năm thứ nhất	Năm thứ hai	Năm thứ ba
• Tổng doanh thu với giá cố định ban đầu ghi trong hợp đồng	9.000	9.000	9.000
• Doanh thu hợp đồng tăng thêm	-	200	200
• Tổng doanh thu của hợp đồng	<u>9.000</u>	<u>9.200</u>	<u>9.200</u>
• Chi phí thực tế của hợp đồng đã phát sinh lũy kể đến cuối năm	<u>2.093</u>	<u>6.168</u>	<u>8.200</u>
• Chi phí còn phải chi theo dự toán	5.957	2.032	-
• Tổng chi phí dự toán của hợp đồng	<u>8.050</u>	<u>8.200</u>	<u>8.200</u>
• Lãi dự tính	<u>950</u>	<u>1.000</u>	<u>1.000</u>
• Tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành	26%	74%	100%

Tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành của năm thứ hai (74%) được xác định sau khi đã loại trừ 100 giá trị nguyên, vật liệu dự trữ tại công trường để sử dụng trong năm thứ ba.

Tổng doanh thu, chi phí và lợi nhuận được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong ba năm, như sau:

	Đến nay	Ghi nhận trong những năm trước	Ghi nhận trong năm nay
Năm thứ nhất			
Doanh thu (9.000 x 26%)	2.340		2.340
Chi phí (8.050 x 26%)	2.093		2.093
Lợi nhuận	<u>247</u>		<u>247</u>
Năm thứ hai			
Doanh thu (9.200 x 74%)	6.808	2.340	4.468
Chi phí (8.200 x 74%)	6.068	2.093	3.975
Lợi nhuận	<u>740</u>	<u>247</u>	<u>493</u>
Năm thứ ba			
Doanh thu (9.200 x 100%)	9.200	6.808	2.392
Chi phí	<u>8.200</u>	<u>6.068</u>	<u>2.132</u>
Lợi nhuận	<u>1.000</u>	<u>740</u>	<u>260</u>