

Học viện Tài chính
Trương Thanh Hằng

Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hành khách theo tuyến cố định liên tỉnh bằng ô tô tại Việt Nam

Chuyên ngành: Kế toán; Mã số: 62.34.30.01

Họ và tên NCS: Trương Thanh Hằng

Họ và tên cán bộ hướng dẫn khoa học:

1. PGS, TS Ngô Thị Thu Hồng

2. TS Thái Bá Công

2014

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Trong tất cả các loại hình DN thuộc mọi thành phần kinh tế thì thông tin về doanh thu, chi phí của DN trong kỳ hoạt động luôn được mọi đối tượng sử dụng thông tin quan tâm đặc biệt là đối với các nhà quản trị DN. Đây là những thông tin then chốt, quan trọng để giữ vững, điều chỉnh hoạt động kinh doanh đi đúng hướng, đúng với kế hoạch DN đã đề ra.

Ở Việt Nam, trong những năm gần đây môi trường vận tải nói chung, vận tải hành khách bằng đường bộ nói riêng đã có sự thay đổi rất lớn. Cơ cấu các thành phần kinh tế tham gia vào hoạt động vận tải đã thay đổi rất nhiều, đặc biệt có sự phát triển và đi lên nhanh chóng của thành phần kinh tế vận tải tư nhân, điều này đã tạo ra một môi trường cạnh tranh lành mạnh giữa các DN, phấn đấu vì một chất lượng dịch vụ vận chuyển hành khách ngày một tốt hơn.

Mặc dù nền kinh tế Việt Nam trong những năm qua tiếp tục chịu ảnh hưởng, tác động bởi những biến động và sự bất ổn của kinh tế thế giới, tuy nhiên, hoạt động kinh doanh của các DN vận tải hành khách đường bộ vẫn tiếp tục phát triển, lượng hành khách vận chuyển và luân chuyển trong năm vẫn gia tăng và gia tăng cao nhất trong các loại hình vận tải hành khách. Sở dĩ như vậy là do tính ưu việt của vận tải hành khách bằng đường bộ so với các phương thức vận tải hành khách khác qua một số các tiêu chí như tốc độ; tính tiện nghi; tính đều đặn; độ an toàn, tin cậy; tính linh hoạt và giá cước niêm yết.

Tuy nhiên để hoạt động kinh doanh dịch vụ vận chuyển có hiệu quả hơn nữa, đòi hỏi các DN vận tải hành khách bằng ô tô theo tuyến cố định phải sử dụng đồng bộ các công cụ quản lý kinh tế, tài chính, trong đó kế toán được xem là công cụ quản lý quan trọng nhất.

Hiện nay, tại các DN vận tải hành khách theo tuyến cố định liên tỉnh bằng ô tô, công tác kế toán nói chung mới chỉ tập trung vào thực hiện những công việc theo yêu cầu của KTTC, phần nhiều mang tính chất đối phó với các cơ quan quản lý Nhà nước. Kế toán tại các DN vận tải hành khách này chưa thực sự là công cụ cho các

nhà quản lý DN, việc cung cấp thông tin kế toán đặc biệt là thông tin về doanh thu, chi phí hoạt động vận tải cho quản trị DN chưa được chú trọng. Vì vậy việc thu thập, phân tích thông tin, cung cấp thông tin cho các nhà quản lý DN nhằm tăng cường quá trình kiểm soát doanh thu, chi phí, giảm thiểu chi phí vận tải, nâng cao hiệu quả điều hành kinh doanh vận tải của doanh nghiệp còn nhiều yếu kém.

Để phát huy một cách tốt nhất chức năng thông tin và kiểm tra của kế toán góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh, các DN vận tải hành khách cần phải xây dựng một hệ thống kế toán hoàn chỉnh hơn bao gồm hai phân hệ: KTTC và KTQT đặc biệt đối với hai phần hành kế toán doanh thu và chi phí vận tải.

Bên cạnh đó, mặc dù trong những năm qua, hệ thống kế toán Việt Nam đã từng bước xây dựng và sửa đổi cho phù hợp hơn với nền kinh tế mang nhiều nét đặc thù tại Việt Nam, tuy nhiên còn có những hạn chế nhất định cho việc vận dụng trong loại hình doanh nghiệp dịch vụ vận tải, đặc biệt là vận tải khách theo tuyến cố định hoạt động theo các mô hình kinh doanh khoán. Kế toán doanh thu, chi phí hoạt động vận tải trong điều kiện khoán còn gặp nhiều khó khăn và lúng túng, tính kịp thời và cấp thiết trong việc cung cấp thông tin kế toán cho các đối tượng sử dụng còn chưa được đảm bảo.

Nhận thức được tầm quan trọng của vấn đề này, xuất phát từ những yêu cầu và thực tiễn trên, tác giả lựa chọn đề tài ***“Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hành khách theo tuyến cố định liên tỉnh bằng ô tô tại Việt Nam”*** làm đề tài luận án tiến sĩ của mình.

2. Tổng quan về vấn đề nghiên cứu

Có thể nói rằng các thông tin kế toán về doanh thu, chi phí luôn được xem là các thông tin quan trọng, cần thiết trong mỗi một DN. Sự chính xác, đầy đủ, kịp thời của các thông tin doanh thu, chi phí ảnh hưởng trực tiếp tới các quyết định kinh doanh, đầu tư... của các đối tượng sử dụng thông tin. Chính vì vậy, đã có nhiều nghiên cứu đã được công bố bàn về vấn đề kế toán doanh thu, chi phí hay liên quan đến hạch toán doanh thu, chi phí xét trên các khía cạnh nhất định. Khi trình bày tổng quan về vấn đề nghiên cứu của mình, tác giả tập trung vào các nghiên cứu (lý

thuyết và thực tiễn) đã được công bố mang tính điển hình cao – thể hiện phạm vi ảnh hưởng của các nghiên cứu trong các diễn đàn hoặc khi nhắc đến vấn đề kế toán doanh thu, chi phí, các học giả, các nhà nghiên cứu khoa học sẽ nhắc đến, đối với các nghiên cứu nhỏ, lẽ khác tác giả không đề cập tới ở đây.

2.1 Tình hình nghiên cứu trong nước

Thứ nhất, các công trình nghiên cứu đề cập tới các khía cạnh về doanh thu, chi phí, kế toán doanh thu, chi phí

Các công trình nghiên cứu thành công trước đây mà tác giả biết tới có nghiên cứu về các khía cạnh của nội dung doanh thu, chi phí, về kế toán doanh thu, chi phí trong các DN có thể kể đến là:

- Nghiên cứu *“Hoàn thiện kế toán doanh thu bán hàng tại các doanh nghiệp xuất nhập khẩu của Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế”* của tác giả Đoàn Vân Anh (2005). Nghiên cứu của tác giả Đoàn Vân Anh đã phân tích, hệ thống hóa và đưa ra những nhận thức mới, những vấn đề lý luận cơ bản về doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu và kế toán doanh thu theo chuẩn mực kế toán quốc tế. Nghiên cứu đã khái quát hóa mô hình kế toán doanh thu bán hàng của một số quốc gia phát triển trên thế giới để rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam. Nghiên cứu đã khảo sát thực tế về kế toán doanh thu bán hàng ở một số DN xuất nhập khẩu và DN thương mại, đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán doanh thu bán hàng trên cả 2 góc độ lý luận và thực tiễn.

- Nghiên cứu *“Hoàn thiện tổ chức kế toán chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng”* của tác giả Nghiêm Thị Thà (2007), với nghiên cứu này, luận án của tác giả đã trình bày rõ lý luận về tổ chức kế toán chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh của các DN sản xuất. Nghiên cứu đã trình bày rõ các nguyên tắc, cơ sở, phương pháp ghi nhận và trình bày các thông tin về chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh của các DN trên báo cáo tài chính. Luận án đã đề xuất các giải pháp về hoàn thiện tổ chức kế toán chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh khá toàn diện theo 2 phương diện kế toán tài chính và kế toán quản trị như: hoàn thiện về môi trường pháp lý liên quan đến tổ chức kế

toán doanh thu, chi phí (các chuẩn mực kế toán, chế độ kế toán...), hoàn thiện về tổ chức kế toán tài chính chi phí, doanh thu, kết quả hoạt động kinh doanh trên các mặt: chứng từ, tài khoản, hình thức kế toán và báo cáo tài chính, hoàn thiện về tổ chức kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả hoạt động kinh doanh như xác định mô hình tổ chức kế toán quản trị, xây dựng dự toán, phân tích mối quan hệ C-V-P trong doanh nghiệp sản xuất...

Thứ hai, các công trình nghiên cứu liên quan tới công tác kế toán trong các DN vận tải

Trong thời gian vừa qua có các công trình khoa học đã công bố nghiên cứu, bàn về kế toán doanh thu, kế toán chi phí trong loại hình doanh nghiệp vận tải có thể kể đến là:

- Tác giả Nguyễn Việt Tiến (2002) trong luận án tiến sĩ kinh tế nghiên cứu về *“Hoàn thiện kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm vận tải trong các doanh nghiệp vận tải ô tô”*, với công trình nghiên cứu này, tác giả đã khái quát và trình bày một cách có hệ thống về nội dung chi phí, kế toán chi phí trong các DN vận tải ô tô dưới góc độ lý luận và thực tiễn. Thông qua đó, tác giả đã đề xuất các giải pháp có tính thực tiễn nhằm hoàn thiện công tác kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm vận tải trong các doanh nghiệp vận tải ô tô như: xác định lại nội dung một số khoản chi phí và phân loại chi phí vận tải, hoàn thiện phương pháp kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành vận tải, xây dựng mô hình KTQT chi phí và xây dựng định mức một số khoản chi phí đáp ứng yêu cầu khoán vận tải.

- Tác giả Đinh Phúc Tiểu (2003) nghiên cứu về *“Hoàn thiện hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm với việc tăng cường quản trị doanh nghiệp vận tải hàng không Việt Nam”*. Trong luận án tiến sĩ kinh tế của mình, tác giả đã hệ thống được, làm sáng tỏ các nội dung cơ bản về chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm, làm rõ đặc điểm hoạt động vận tải hàng không và thực trạng công tác kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong DN vận tải hàng không, đề xuất các giải pháp cho loại hình DN này.

- Tác giả Mai Ngọc Anh (năm 2007) với luận án tiến sĩ kinh tế nghiên cứu về *“Tổ chức công tác kế toán chi phí, doanh thu và kết quả hoạt động kinh doanh dịch vụ vận tải đường biển”*, với công trình nghiên cứu này, tác giả làm rõ đặc thù hoạt động kinh doanh vận tải biển và những ảnh hưởng đến cơ chế quản lý kinh tế tài chính và công tác kế toán của các doanh nghiệp trong ngành, làm sáng tỏ nội dung tổ chức công tác kế toán doanh thu, chi phí trên góc độ lý luận và thực tiễn cho các DN vận tải hàng hóa bằng đường biển trên các mặt như: tổ chức vận dụng chứng từ, tổ chức vận dụng tài khoản kế toán, tổ chức vận dụng hệ thống sổ sách kế toán để ghi chép, tổ chức vận dụng các báo cáo kế toán trong việc cung cấp thông tin kế toán trên cả hai góc độ lý luận và thực tiễn. Tác giả đã đề xuất các giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh dịch vụ vận tải biển, đề xuất xây dựng mô hình KTQT chi phí, doanh thu cho các DN vận tải biển.

- Tác giả Hồ Văn Nhân (2010) với luận án tiến sĩ kinh tế nghiên cứu về đề tài *“Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ vận chuyển hành khách trong các doanh nghiệp taxi”*, tác giả đã hệ thống hóa trên góc độ lý luận và thực tiễn tổ chức KTQT chi phí, giá thành dịch vụ vận chuyển, vận chuyển hành khách bằng taxi. Qua việc phân tích những ưu, nhược điểm của công tác tổ chức KTQT chi phí, giá thành vận tải khách tại các DN taxi tại Việt Nam, tác giả đã đưa những đóng góp của mình để hoàn thiện tổ chức KTQT chi phí và giá thành dịch vụ vận chuyển hành khách trong các DN taxi tại Việt Nam.

- Tác giả Vũ Thị Kim Anh (2012) với đề tài luận án tiến sĩ kinh tế *“Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí vận tải tại các doanh nghiệp vận tải đường sắt Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế”*. Tác giả đã trình bày khái quát những vấn đề lý luận cơ bản về KTQT chi phí vận tải trong điều kiện hội nhập, làm rõ đặc thù về hoạt động kinh doanh, tổ chức quản lý kinh doanh vận tải đường sắt ảnh hưởng tới cơ chế quản lý phân cấp tài chính và hạch toán nói chung, KTQT chi phí vận tải nói riêng của các DN này. Tác giả cũng đã đề xuất các giải pháp để hoàn thiện KTQT chi phí vận tải đường sắt trong điều kiện hội nhập phù hợp và mang tính thực tế cao, gắn liền với đặc điểm hoạt động kinh doanh của các DN này.

- Tác giả Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012) với đề tài luận án tiến sỹ kinh doanh và quản lý “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*”. Tác giả đã hệ thống hóa lý luận tổ chức KTQT chi phí trong các DN dịch vụ, phân tích thực trạng tổ chức KTQT chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam hiện nay. Tác giả đã đề xuất một số các giải pháp như hoàn thiện tổ chức bộ máy KTQT, tổ chức thu thập thông tin ban đầu về KTQT chi phí, tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin về KTQT trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam ... đặc biệt là đóng góp của tác giả trong giải pháp phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận, phân tích điểm hòa vốn trong mối quan hệ với đòn bẩy kinh doanh, hệ số an toàn trong các DN vận tải hàng hóa.

2.2 Tình hình nghiên cứu ở nước ngoài

Thứ nhất, các công trình nghiên cứu đề cập tới các khía cạnh về doanh thu, chi phí, kế toán doanh thu, chi phí

- Nghiên cứu của Jonathan C. Glover and Yuji Ijiri (2000) với đề tài “*Revenue accounting*” in the Age of E-Commerce: Exploring its conceptual and analytical frameworks” đã đề xuất một cách tiếp cận mới về kế toán doanh thu để phục vụ nhu cầu thông tin cho nhà quản lý và các nhà đầu tư trong việc hoạch định và kiểm soát các hoạt động bán hàng của một công ty cũng như kết quả tài chính của công ty đó, đặc biệt trong thời kỳ của thương mại điện tử như hiện nay. Theo như các tác giả của nghiên cứu này thì những điểm còn hạn chế của phương pháp kế toán doanh thu truyền thống đó là chưa thiết lập các điểm mốc, các khoảng doanh thu quan trọng (revenue mileposts) khi cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng để đánh giá sự tiến triển trong quá trình tạo doanh thu, chưa có phương pháp đo lường tính bền vững của doanh thu ... Một số biện pháp dự kiến được các tác giả đưa ra như thiết lập các điểm mốc, các khoảng doanh thu quan trọng, đo lường sự gia tăng doanh thu bằng phương pháp tuyến tính theo cấp số nhân để xem xét các thông tin về tính bền vững của doanh thu, đồng thời sử dụng các khái niệm phát triển bền vững của doanh thu trong việc phân tích doanh thu cố định và doanh thu

biến đổi đã được thể hiện trình bày rõ trong nghiên cứu này của các tác giả qua các minh họa rất cụ thể. Nghiên cứu này cũng nhấn mạnh sự cần thiết phải phát triển một khung khái niệm, tiêu chuẩn về kế toán doanh thu và các tác giả đã đề xuất năm nguyên tắc cơ bản về lý luận kế toán doanh thu và sự vận dụng 5 nguyên tắc này trong thực tế hoạt động kế toán doanh thu

- Nghiên cứu “*Accounting for revenues: a framework for standard setting*” (2011) của nhóm tác giả Yuri Biondi, Robert J. Bloomfield, Jonathan C. Glover, Karim Jamal, James A. Ohson, Stephen H. Penman and Eiko Tsujiyama đã đề xuất một phương pháp hạch toán doanh thu như một sự thay thế cho các đề xuất bởi FASB và IASB. Khuôn mẫu của các tác giả hướng tới mục đích cụ thể hóa, mang lại các giải pháp kế toán thực tế. Có 3 vấn đề đã được xem xét và giải quyết trong nghiên cứu này đó là:

- Doanh thu được ghi nhận khi khách hàng thanh toán hoặc cam kết sẽ thanh toán.
- Sự ghi nhận doanh thu và sự ghi nhận lợi nhuận được kết hợp với nhau, với sự ghi nhận lợi nhuận được xác định trên cơ sở các tiêu chí khách quan về giải pháp cho sự rủi ro theo hợp đồng và do đó phải thận trọng.
- Hai cách tiếp cận khác được nghiên cứu và đề nghị đó là: Phương pháp hoàn thành hợp đồng (lợi nhuận chỉ được ghi nhận khi chấm dứt hợp đồng) và phương pháp tỷ suất lợi nhuận (trong đó tỷ suất lợi nhuận được áp dụng cho doanh thu ghi nhận xuyên suốt hợp đồng). Cách tiếp cận thứ hai yêu cầu giải pháp cho sự không chắc chắn (bất trắc).

- Bài báo “*Cost accounting Practices in the service industry*” của tác giả Erika Waters đăng trên báo điện tử *The Houston Chronicle* đã đề cập tới vấn đề về sự hữu ích của kế toán chi phí trong ngành công nghiệp dịch vụ, tác giả đã đưa ra các phương pháp khác nhau về kế toán chi phí trong ngành công nghiệp dịch vụ như: kế toán chi phí dựa trên hoạt động (ABC), kế toán chi phí theo công việc, kế toán chi phí theo quá trình, đồng thời cũng phân tích, làm rõ những lợi ích cũng như bất lợi của các DN dịch vụ trong việc sử dụng kế toán chi phí.

- Bài báo *“Turnaround accomplished: Correcting cost accounting in service organizations”* của tác giả Stephan M Pinsly đăng trên báo điện tử Abfjournal cho rằng sự phức tạp trong quá trình cung cấp dịch vụ của các DN dịch vụ luôn làm ảnh hưởng đi sự rõ ràng của các tiêu thức phân bổ chi phí, đặc biệt cùng với sự phát triển của DN thì dịch vụ cung cấp cho khách hàng cũng được mở rộng do đó DN thường mất khả năng duy trì sự kiểm soát chi phí. Trong bài báo, tác giả cũng từng bước tiếp cận làm sáng tỏ quá trình thực hiện hoạt động cung cấp dịch vụ của DN và yêu cầu các chi phí liên quan đến quá trình cung cấp dịch vụ được định hướng ghi nhận theo các bộ phận cung cấp dịch vụ (trung tâm chi phí).

Thứ hai, công trình nghiên cứu liên quan tới công tác kế toán trong các DN vận tải

Nghiên cứu của nhóm tác giả Adil Baykasoglu, Vahit Kaplanoglu – Department of Industrial Engineering, University of Gaziantep Turkey (2008) với đề tài *“Application of activity – based costing to a land transportation company – A case study”* Trong nghiên cứu này, các tác giả đã trình bày chi tiết một ứng dụng của mô hình quản lý chi phí dựa trên hoạt động (ABC) cho một công ty vận tải đường bộ ở Thổ Nhĩ Kỳ. Nghiên cứu cũng chỉ rõ nếu ABC được sử dụng và thực hiện đúng có thể rất hữu ích cho các công ty vận tải đường bộ xác định chi phí hoạt động với độ chính xác cao hơn. Để nâng cao hiệu quả của ABC, nghiên cứu đã đề xuất một cách tiếp cận: kết hợp ABC với mô hình tiến trình nghiệp vụ và phương pháp tiếp cận hệ thống phân tích phân cấp. Phương pháp tiếp cận được đề xuất là khá hiệu quả trong quản lý chi phí dịch vụ của các công ty vận tải đường bộ so với hệ thống chi phí truyền thống hiện tại đang được sử dụng.

Như vậy, tất cả các công trình nghiên cứu đã công bố ở trên, chưa có một công trình khoa học nào nghiên cứu chuyên sâu, mang tính đồng bộ về kế toán doanh thu, chi phí cho loại hình DN vận tải ô tô khách theo tuyến cố định theo các đặc thù về quản lý kinh doanh khoán, trong khi ngành kinh doanh dịch vụ vận tải ô tô khách theo tuyến cố định đang rất cần những nghiên cứu mang tính đặc trưng của ngành

để tìm ra được những giải pháp đồng bộ, nâng cao hiệu quả cung cấp thông tin về doanh thu, chi phí vận tải cho các đối tượng sử dụng.

Chính vì vậy, vấn đề mà luận án tập trung nghiên cứu là hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí trong các DN kinh doanh dịch vụ vận tải hành khách theo tuyến cố định liên tỉnh bằng ô tô tại Việt Nam với 2 phương diện KTTC và KTQT trên cơ sở nghiên cứu các lý luận cơ bản về kế toán doanh thu, chi phí trong DN vận tải, phân tích thực trạng kế toán doanh thu, chi phí vận tải trong các DN vận tải tại Việt Nam và các kinh nghiệm về kế toán doanh thu, chi phí của một số nền kinh tế trên thế giới, đặc biệt là các nền kinh tế có đặc điểm tương đồng với nền kinh tế Việt Nam.

3. Mục đích nghiên cứu của đề tài

- Về lý luận:

+ Nghiên cứu, hệ thống hóa và làm sáng tỏ lý luận cơ bản về kế toán doanh thu, chi phí dịch vụ vận tải dưới góc độ KTTC và KTQT, những ảnh hưởng của phương thức quản lý kinh doanh khoán tới công tác kế toán doanh thu, chi phí dịch vụ vận tải.

+ Tìm hiểu kế toán doanh thu, chi phí của một số quốc gia trên thế giới, từ đó rút ra bài học kinh nghiệm và tìm phương hướng, giải pháp vận dụng vào lĩnh vực kinh doanh dịch vụ vận chuyển cho các DN vận tải tại Việt Nam.

- Về thực tiễn:

+ Luận án khảo sát, đánh giá thực trạng về đặc điểm doanh thu, chi phí, thực trạng kế toán doanh thu, chi phí tại các DN Việt Nam kinh doanh dịch vụ vận tải hành khách theo tuyến cố định liên tỉnh bằng ô tô, đánh giá thực tế phương thức giao khoán doanh thu, chi phí, quy chế giao khoán tại các DN này với những ưu điểm và tồn tại cần phải khắc phục

+ Trên cơ sở những vấn đề lý luận đã nghiên cứu và thực trạng khảo sát, luận án đề xuất phương hướng và giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí tại các DN kinh doanh dịch vụ vận tải hành khách theo tuyến cố định liên tỉnh bằng ô tô tại Việt Nam để cung cấp thông tin hữu ích nhất cho các đối tượng sử dụng, kiến nghị các điều kiện cần thiết để thực hiện các giải pháp được đề xuất.