

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu trong luận án là trung thực. Những kết quả trong luận án chưa từng được công bố trong bất cứ một công trình nào khác.

Tác giả luận án

Hoàng Văn Tường

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT	iii
DANH MỤC SƠ ĐỒ, BẢNG BIỂU, ĐỒ THỊ	iv
MỞ ĐẦU	1
CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP	8
1.1. BẢN CHẤT, KHÁI NIỆM, YÊU CẦU VÀ NHIỆM VỤ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	8
1.2. NỘI DUNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP	15
1.3. TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH TRONG DOANH NGHIỆP	60
1.4. KINH NGHIỆM VẬN DỤNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CỦA MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI	67
CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM	74
2.1. TỔNG QUAN VỀ DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM	74
2.2. THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM	85
2.3. ĐÁNH GIÁ CHUNG VỀ THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM	108
CHƯƠNG 3: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM	119
3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN NGÀNH XÂY DỰNG VÀ SỰ CẦN THIẾT, YÊU CẦU PHẢI HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM	119
3.2. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM	124
3.3. ĐIỀU KIỆN CƠ BẢN ĐỂ HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM	152
KẾT LUẬN	157
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỨU CỦA TÁC GIẢ	159
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	160
PHỤ LỤC	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

BHTY	: Bảo hiểm y tế
BHXH	: Bảo hiểm xã hội
CPNCTT	: Chi phí nhân công trực tiếp
CPNVLTT	: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
CPSDMTC	: Chi phí sử dụng máy thi công
CPSXC	: Chi phí sản xuất chung
CT	: Công trình
DN	: Doanh nghiệp
DNXL	: Doanh nghiệp xây lắp
HMCT	: Hạng mục công trình
KLXL	: Khối lượng xây lắp
KLXLDDĐK	: Khối lượng xây lắp dở dang đầu kỳ
KLXLDDCK	: Khối lượng xây lắp dở dang cuối kỳ
KPCĐ	: Kinh phí công đoàn
KTQT	: Kế toán quản trị
KTTC	: Kế toán tài chính
NVL	: Nguyên vật liệu
SXKD	: Sản xuất kinh doanh
TK	: Tài khoản
TSCĐ	: Tài sản cố định
XDCB	: Xây dựng cơ bản

DANH MỤC ĐỒ THỊ, BẢNG BIỂU, SƠ ĐỒ

I. ĐỒ THỊ

Đồ thị 1.1: Ước tính chi phí theo phương pháp đồ thị phân tán	31
Đồ thị 2.1. Vốn đầu tư theo giá thực tế cho ngành Xây dựng.	76

II. BẢNG BIỂU

Bảng 1.1 : Tiêu chí đánh giá Trung tâm trách nhiệm	61
Bảng 2.1. Một số chỉ tiêu kinh tế của Ngành xây dựng Việt Nam	77
Bảng 3.1: Các giai đoạn lập ngân sách dự án xây dựng	126
Bảng 3.2. Phương hướng cơ bản phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí..	130
Bảng 3.3. Tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung	134

III. SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1. Môi quan hệ giữa các hệ thống trong DN.....	8
Sơ đồ 1.2. Trình tự xây dựng dự toán ngân sách	20
Sơ đồ 1.3. Phân loại chi phí kinh doanh	27
Sơ đồ 1.4. Môi quan hệ giữa ABC và ABM.....	46
Sơ đồ 1.5. Quản trị chi phí sản xuất theo Kaizen costing	49
Sơ đồ 1.6. Chi phí mục tiêu và các giai đoạn sản xuất sản phẩm	50
Sơ đồ 1.7 . Hệ thống kế toán trách nhiệm trong môi quan hệ với cơ cấu tổ chức quản lý	56
Sơ đồ 1.8: Bộ máy tổ chức KTQT	59
Sơ đồ 2.1. Mô hình tổ chức quản lý tại công ty VINACONEX 1	80
Sơ đồ 2.2. Tổ chức bộ máy KTQT chi phí của các doanh nghiệp xây dựng.....	106
Sơ đồ 3.1. Quy trình thu thập thông tin lập báo cáo kết quả thực hiện.....	145
Sơ đồ 3.2. Mô hình tổ chức bộ máy KTQT	148

MỞ ĐẦU

1. TÍNH CẤP THIẾT CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

Trong những năm gần đây, các doanh nghiệp xây lắp nước ta đã có những bước phát triển mạnh mẽ, góp phần quan trọng vào công cuộc phát triển kinh tế- xã hội của đất nước. Tuy nhiên, trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế và nền kinh tế phát triển nhanh như hiện nay. Để đảm bảo cho nền kinh tế phát triển bền vững thì công tác quản lý kinh tế tài chính là một yêu cầu bức xúc. Hàng loạt các chính sách, chế độ kinh tế- tài chính đã và đang được nghiên cứu, sửa đổi và bổ sung. Trong đó, kế toán- một công cụ quản lý kinh tế tài chính hữu hiệu nhất đã được cải cách sâu sắc, toàn diện, phù hợp với nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa. Trong điều kiện đó, tổ chức kế toán, đặc biệt là tổ chức kế toán quản trị một cách khoa học, hợp lý cho các doanh nghiệp có ý nghĩa nâng cao kết quả và hiệu quả kinh doanh.

Kế toán quản trị là một bộ phận quan trọng trong toàn bộ công tác kế toán, giữ vai trò quan trọng trong việc thực hiện các quyết định của doanh nghiệp. Cho nên, trong điều kiện nền kinh tế Việt Nam hội nhập kinh tế quốc tế để cạnh tranh, chiếm lĩnh thị trường, hướng tới khách hàng, tìm kiếm vùng lợi nhuận thì việc cung cấp thông tin để hỗ trợ việc sản xuất các sản phẩm với chi phí thấp, chất lượng được giữ vững,... có ý nghĩa to lớn trong việc nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh, làm gia tăng giá trị của doanh nghiệp.

Song, kế toán quản trị đối với các doanh nghiệp hiện đang còn là một vấn đề hết sức mới mẻ cả về lý luận và thực tiễn. Tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp đặc biệt là các doanh nghiệp xây lắp cần phải được bổ sung và hoàn thiện về lý luận cho phù hợp với yêu cầu của quản trị doanh nghiệp và phù hợp với thông lệ quốc tế. Với những lý do đó, tác giả chọn đề tài ***“Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam”*** để nghiên cứu.

2. TỔNG QUAN VỀ CÁC NGHIÊN CỨU

Luận án đã tổng quan các công trình nghiên cứu và rút ra kết luận:

Thứ nhất, phần lớn các công trình tập trung nghiên cứu về phương hướng chung xây dựng mô hình kế toán quản trị trong các doanh nghiệp. Các vấn đề về kế toán quản trị được các tác giả Việt Nam bắt đầu nghiên cứu từ đầu những năm 1990. Tác giả Nguyễn Việt (năm 1995) trong luận án “Vấn đề hoàn thiện kế toán Việt Nam” đã trình bày phương hướng và giải pháp xây dựng hệ thống kế toán tài chính và kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam, tuy nhiên những đề xuất về kế toán quản trị trong các công trình này là những đề xuất mang tính cơ bản nhất của hệ thống kế toán quản trị, trong bối cảnh KTQT bắt đầu được nghiên cứu tại Việt Nam. Tác giả Phạm Văn Dược (năm 1997) đã nghiên cứu về “Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam”. Trong nghiên cứu của mình, tác giả đã có những nghiên cứu cụ thể và đề xuất các biện pháp ứng dụng kế toán quản trị vào thực tiễn trong các doanh nghiệp Việt Nam, tuy nhiên những nghiên cứu này còn mang tính chất chung chung cho tất cả các loại hình doanh nghiệp, trong khi tính linh hoạt của kế toán quản trị lại rất cao, phụ thuộc vào đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của từng doanh nghiệp, từng ngành. Từ đầu những năm 2000, đã có nhiều nghiên cứu về một số vấn đề cụ thể của kế toán quản trị áp dụng riêng cho các doanh nghiệp kinh doanh và doanh nghiệp sản xuất. Tác giả Phạm Quang (năm 2002) nghiên cứu “Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam”, tác giả Trần Văn Dung (2002) nghiên cứu về “Tổ chức kế toán quản trị và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam”, tác giả Lê Đức Toàn (năm 2002) nghiên cứu về “Kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp ở Việt Nam”, tác giả Giang Thị Xuyên (năm 2002) nghiên cứu về “Tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong doanh

nghiệp Nhà nước”. Có một số công trình nghiên cứu ứng dụng kế toán quản trị trong các ngành cụ thể, như tác giả Phạm Thị Kim Vân (năm 2002) nghiên cứu về “Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch”, tác giả Nguyễn Văn Bảo (năm 2002) với luận án “Nghiên cứu hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính và kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Nhà nước về xây dựng”, tác giả Nguyễn Thị Hằng Nga (năm 2004) nghiên cứu “Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí Việt nam”, tác giả Dương Thị Mai Hà Trâm (năm 2004) nghiên cứu “Xây dựng hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Dệt Việt nam”, tác giả Nguyễn Thanh Quý (năm 2004) nghiên cứu “Xây dựng hệ thống thông tin kinh tế phục vụ quản trị doanh nghiệp kinh doanh bưu chính viễn thông”, tác giả Phạm Thị Thủy (2007) nghiên cứu "Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam",... Trong các công trình nghiên cứu này, các tác giả đã hệ thống các nội dung cơ bản của hệ thống kế toán quản trị và đề xuất phương hướng ứng dụng kế toán quản trị vào các ngành cụ thể theo phạm vi nghiên cứu của đề tài. Mặc dù vậy, tất cả các công trình nghiên cứu về kế toán quản trị đã công bố đều chưa nghiên cứu chuyên sâu về tổ chức kế toán quản trị nhằm tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp, trong khi ngành xây dựng là ngành đang rất phát triển, rất cần tổ chức kế toán quản trị một cách khoa học, hiệu quả để cung cấp những thông tin cần thiết phục vụ cho quản lý các hoạt động sản xuất kinh doanh xây lắp.

Thứ hai, các công trình nghiên cứu khoa học về kế toán quản trị chủ yếu tập trung vào các kỹ thuật tính toán và chức năng ghi chép sổ sách để lập các báo cáo cho các nhà quản trị. Kế toán quản trị cần được tiếp cận theo hướng gắn chặt hơn nữa với hoạt động kinh doanh. Những thông tin kế toán quản trị cung cấp là cơ sở cho việc các quyết định phù hợp nhất với chiến lược và hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Nhà quản trị ngày càng phải hiểu hơn các công cụ kế

toán quản trị, trong khi các chuyên gia kế toán quản trị phải am tường về chiến lược kinh doanh, cơ cấu tổ chức của doanh nghiệp hay những phương pháp quản lý hiện đại như quản trị chất lượng toàn diện, hệ thống sản xuất tinh gọn hay hệ thống tồn kho kịp thời,... Bên cạnh đó, các tác giả chưa đi sâu nghiên cứu mối quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với yêu cầu, nội dung các chỉ tiêu kinh tế tài chính của quản lý doanh nghiệp.

Thứ ba, các công trình nghiên cứu khoa học về kế toán quản trị chủ yếu tập trung vào nghiên cứu mô hình kế toán quản trị chi phí truyền thống. Qua thực tiễn, hệ thống kế toán quản trị chi phí truyền thống (phương pháp tính giá thành toàn bộ, phương pháp tính giá thành trực tiếp) đã bộc lộ một số hạn chế, gây ảnh hưởng đến hoạt động ra quyết định của nhà quản trị. Những hạn chế lớn nhất có thể kể đến đó là việc lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí và kỹ thuật phân bổ chi phí. Để khắc phục những hạn chế đó, các nhà kinh tế nghiên cứu và ứng dụng phương pháp tính giá thành sản phẩm mới, thực chất là phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung mới- phương pháp tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động (Activity-based costing- ABC). Phương pháp ABC ngày nay đã được gắn liền với một triết lý mới trong quản trị là quản trị dựa trên hoạt động (Activity based Management- ABM). Quản trị dựa trên hoạt động là một trong những phương pháp quan trọng nhất để giành chiến thắng trong cạnh tranh. Hệ thống này không thay thế hệ thống kế toán quản trị chi phí truyền thống, mà nhằm bổ sung khả năng xử lý và cung cấp thông tin trong việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn của DN.

Thứ tư, các công trình nghiên cứu đã đề cập đến kinh nghiệm ứng dụng kế toán quản trị tại một số nước trên thế giới tuy nhiên chỉ mới ở góc độ khái quát nhất về kế toán quản trị, chưa đi sâu nghiên cứu về việc vận dụng cụ thể từng phương pháp kế toán quản trị ở từng nền kinh tế và hệ thống quản lý ở các mức độ khác nhau, để từ đó rút ra những bài học kinh nghiệm trong việc tổ chức tổ chức kế toán quản trị cho phù hợp với điều kiện phát triển kinh tế và hệ thống quản lý của Việt Nam.

Thứ năm, trong luận văn tốt nghiệp thạc sỹ Kinh tế của tác giả Hoàng Văn

Tường (2005) đã đề cập đến xây dựng mô hình kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp thuộc Tổng công ty Xây dựng công nghiệp Việt Nam. Tuy nhiên tác giả mới chủ yếu tập trung vào đánh giá thực trạng kế toán quản trị trong doanh nghiệp xây lắp, nghiên cứu xây dựng một số giải pháp nhằm xây dựng mô hình kế toán quản trị cho các doanh nghiệp xây lắp thuộc Tổng công ty Xây dựng công nghiệp Việt Nam.

Cho đến nay chưa có công trình nào nghiên cứu sâu và có hệ thống về tổ chức kế toán quản trị áp dụng đặc thù trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam nhằm tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh.

3. MỤC ĐÍCH VÀ PHẠM VI NGHIÊN CỨU CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

3.1. Mục đích nghiên cứu của Luận án

Luận án với đề tài “*Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam*” được chọn nhằm góp phần giúp cho chủ doanh nghiệp có đủ thông tin, chỉ tiêu cần thiết, kịp thời để ra các quyết định kinh doanh. Luận án hệ thống hoá và phát triển lý luận chung về hệ thống kế toán quản trị trong mối liên hệ với việc xây dựng hệ thống thông tin, chỉ tiêu quản lý doanh nghiệp; luận án phân tích, đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam, từ đó đưa ra các giải pháp để tổ chức kế toán quản trị theo hướng hệ thống kế toán quản trị hiện đại nhằm xây dựng và cung cấp hệ thống thông tin phục vụ công tác quản lý hoạt động kinh doanh trong môi trường cạnh tranh khắc nghiệt.

3.2. Phạm vi nghiên cứu của Luận án

Hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam rất phong phú và đa dạng. Phạm vi nghiên cứu của luận án là tập trung nghiên cứu tổ chức KTQT cho hoạt động sản xuất kinh doanh xây lắp các công trình dân dụng, trên cơ sở khảo sát, đánh giá thực trạng tại một số doanh nghiệp xây lắp cụ thể trên địa bàn miền Bắc nước ta như: Tổng Công ty xây dựng và xuất nhập khẩu Việt Nam

(VINACONEX), Tổng Công ty đầu tư và phát triển nhà đô thị (HUD), Tổng công ty xây dựng công nghiệp Việt Nam (VINAINCON),... Đây là những công ty hàng đầu, đại diện cho các doanh nghiệp xây dựng ở Việt Nam hiện nay.

4. ĐỐI TƯỢNG VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU CỦA ĐỀ TÀI LUẬN ÁN

4.1. Đối tượng nghiên cứu của Luận án

Đối tượng nghiên cứu: Luận án nghiên cứu mối quan hệ giữa thông tin kế toán quản trị với mục tiêu kinh doanh của các doanh nghiệp; lý luận tổ chức kế toán quản trị nhằm tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp qua các giai đoạn phát triển. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam và kinh nghiệm của một số nước trên thế giới. Trên cơ sở đó xác định phương hướng và nội dung tổ chức kế toán quản trị để cung cấp hệ thống thông tin nhằm tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam trong nền kinh tế cạnh tranh khốc liệt hiện nay.

4.2. Phương pháp nghiên cứu của Luận án

- Phương pháp duy vật biện chứng và duy vật lịch sử, nghiên cứu lý luận kết hợp với điều tra khảo sát thực tế để phân tích, so sánh, tổng hợp, thống kê.

- Phương pháp điều tra, thống kê thu thập số liệu, thông tin bằng bảng hỏi, đối tượng điều tra là các chuyên gia, cán bộ quản lý, nhân viên kế toán đang làm việc trong các công ty xây lắp Việt Nam.

- Phương pháp phỏng vấn đối với một số lãnh đạo, cán bộ hoạch định chính sách, cán bộ quản lý, chuyên gia, giáo viên... của một số cơ quan, đơn vị, cơ sở đào tạo liên quan đến kế toán quản trị tại Việt Nam.

- Số liệu sơ cấp thu được từ điều tra bằng bảng hỏi và phỏng vấn sâu do tác giả Luận án thực hiện. Số liệu thứ cấp chủ yếu từ các báo cáo của Bộ Xây dựng, Tổng cục Thống kê và các kết quả nghiên cứu đã được công bố của các tác giả trong và ngoài nước.

5. NHỮNG ĐÓNG GÓP CỦA LUẬN ÁN

- Về mặt lý luận, đề tài đã hệ thống hóa và phát triển các lý thuyết về tổ chức

kế toán quản trị nhằm tăng cường quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp.

- Về mặt thực tiễn, đề tài khái quát các mô hình tổ chức kế toán quản trị được vận dụng ở một số nước trên thế giới và phân tích thực trạng tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam hiện nay.

- Về tính ứng dụng của mô hình tổ chức lý thuyết vào thực tiễn, đề tài xây dựng mô hình tổ chức kế toán quản trị nhằm tăng cường quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam trong điều kiện kinh doanh hiện nay.

6. BỐ CỤC CỦA LUẬN ÁN

Tên luận án "**TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM**".

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận án được kết cấu thành ba chương:

Chương 1. Cơ sở lý luận về tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp

Chương 2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam

Chương 3. Phương hướng và giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC

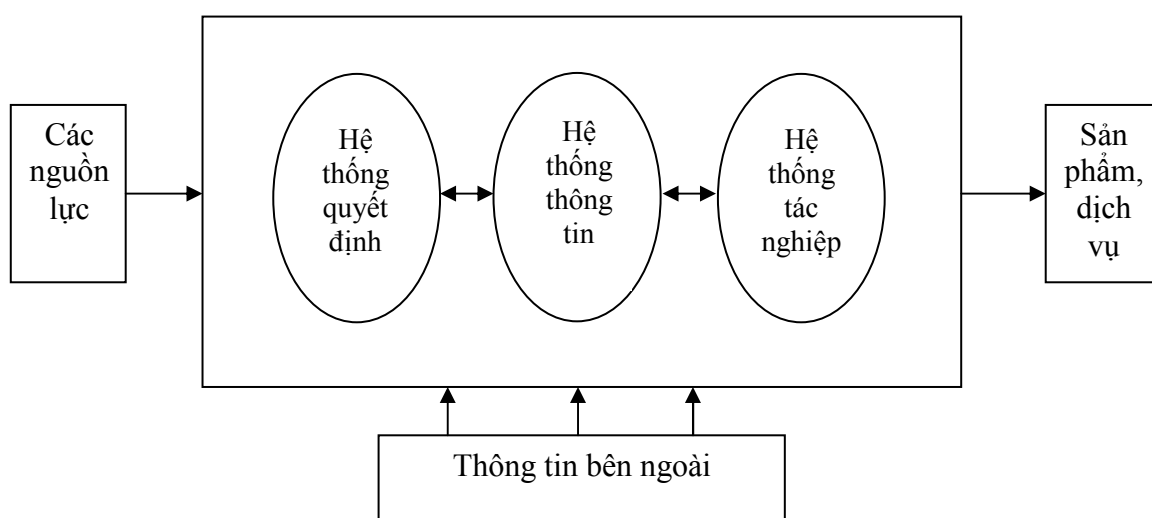
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

1.1. BẢN CHẤT, KHÁI NIỆM, YÊU CẦU VÀ NHIỆM VỤ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1.1.1. Bản chất kế toán quản trị

** Kế toán - một hệ thống thông tin quản trị*

Hệ thống là một tổng thể bao gồm nhiều bộ phận khác nhau có mối liên hệ tác động qua lại với nhau, được sắp xếp theo một trật tự nhất định nhằm tạo thành một chỉnh thể thống nhất, có khả năng thực hiện một số chức năng hoặc mục tiêu nhất định [26, tr14]. Với ý nghĩa đó, Doanh nghiệp (DN) là một hệ thống, nếu xem xét theo chức năng hoạt động nó bao gồm: hệ thống quyết định, hệ thống tác nghiệp và hệ thống thông tin. Trong đó, hệ thống thông tin thực hiện mối liên hệ giữa hệ thống quyết định và hệ thống tác nghiệp, đảm bảo cho chúng vận hành một cách thuận tiện để đạt được các mục tiêu đã đề ra. Bên cạnh đó, hệ thống thông tin của DN còn có chức năng thu thập và trao đổi thông tin nội bộ với môi trường bên ngoài.



Sơ đồ 1.1. Mối quan hệ giữa các hệ thống trong DN

Hoạt động sản xuất kinh doanh của các DN rất đa dạng và phong phú, do vậy hệ thống thông tin của doanh nghiệp cũng được phân thành các hệ thống tin theo từng lĩnh vực, từng chức năng quản trị, nhằm cung cấp thông tin trợ giúp cho quá trình ra quyết định ở mỗi lĩnh vực, mỗi hoạt động. Hệ thống thông tin trong doanh nghiệp thường bao gồm các hệ thống thông tin con:

- Hệ thống thông tin thị trường
- Hệ thống thông tin sản xuất
- Hệ thống thông tin tài chính
- Hệ thống thông tin nhân sự
- Hệ thống thông tin kế toán

Các hệ thống thông tin con có mối liên hệ mật thiết với nhau, hỗ trợ và chia sẻ thông tin với nhau, chia sẻ các nguồn lực của hệ thống. Đặc biệt, các hệ thống con ở trên đều có mối quan hệ mật thiết với hệ thống thông tin kế toán. Các hệ thống thông tin đều phải huy động và sử dụng nhiều loại tài sản khác nhau trong quá trình hoạt động, trong khi đó tài sản là đối tượng của kế toán. Do vậy, để cung cấp thông tin phục vụ hoạt động quản trị của DN, hệ thống thông tin kế toán cần phải dựa vào thông tin từ các hệ thống thông tin con khác cung cấp. Hệ thống thông tin kế toán có tầm quan trọng đặc biệt đối với các nhà quản trị trong việc đưa ra các quyết định kinh doanh, các quyết định này có ảnh hưởng đến toàn bộ doanh nghiệp [1, tr 139-173].

**Kế toán quản trị (KTQT)- một bộ phận cấu thành hệ thống kế toán*

Kế toán đã ra đời từ rất lâu, nó tồn tại và phát triển qua các hình thái kinh tế xã hội. Cùng với sự phát triển của kinh tế hàng hóa, kế toán ngày càng hoàn thiện và phát triển cả về nội dung và hình thức, thực sự trở thành công cụ không thể thiếu được trong quản trị, kiểm tra, kiểm soát và điều hành các hoạt động kinh tế tài chính của đơn vị.

Sự phát triển của kế toán gắn liền với sự phát triển nền kinh tế. Khi nền kinh

tế phát triển, các phương pháp kế toán cũng thay đổi và ngày càng hoàn thiện hơn. Các nghiên cứu đã chỉ ra sự phát triển của kế toán chủ yếu là để phục vụ nhu cầu của kinh doanh và mục tiêu cuối cùng của kế toán là cung cấp thông tin phục vụ cho hoạt động ra các quyết định. Các hoạt động của kế toán nhằm hướng tới việc cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định, vì vậy nếu bỏ mục đích cung cấp thông tin của kế toán thì hoạt động kế toán hoàn toàn vô nghĩa [23, tr 12].

Nền sản xuất hàng hóa càng phát triển thì kế toán càng có vai trò quan trọng; nó vừa là công cụ quan trọng phục vụ cho quản trị, điều hành, kiểm soát đáng tin cậy, vừa là một phân hệ quan trọng cấu thành nên hệ thống thông tin kinh tế tài chính của đơn vị.

Chức năng của kế toán nói chung là cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế tài chính của một đơn vị, một tổ chức cho các đối tượng sử dụng thông tin, với 3 mục đích cơ bản:

- (1) Cung cấp các báo cáo tài chính theo các chuẩn mực và các nguyên tắc đã được quy định phục vụ cho các đối tượng bên ngoài và bên trong đơn vị, tổ chức;
- (2) Hoạch định các kế hoạch hoạt động dài hạn và ngắn hạn của đơn vị, tổ chức phục vụ các đối tượng bên trong đơn vị, tổ chức;
- (3) Kiểm soát kết quả các hoạt động của đơn vị, tổ chức phục vụ các đối tượng bên trong đơn vị, tổ chức [28, tr 8].

Đối tượng sử dụng thông tin kế toán rất đa dạng (các ngân hàng, cổ đông, nhà cung cấp đầu vào cho quá trình sản xuất kinh doanh, nhà quản trị các cấp trong DN,...) và nhu cầu thông tin mà kế toán phải cung cấp cũng rất khác nhau phụ thuộc vào mục đích của người sử dụng thông tin. Điều đó đã thúc đẩy kế toán phát triển và cho ra đời các loại kế toán khác nhau. Theo mục đích cung cấp thông tin người ta phân chia thành KTTC và KTQT.

KTTC thực hiện mục đích thứ nhất (1) là cung cấp các thông tin cho các đối tượng sử dụng bên ngoài DN (chủ yếu) và các đối tượng bên trong DN. Thông tin

KTTC cung cấp có đặc điểm: là những thông tin chung nhất về tình hình tài chính, khả năng sinh lời, khả năng thanh toán của DN,.. để đáp ứng nhu cầu sử dụng của nhiều đối tượng; là thông tin được cung cấp trên cơ sở chung, phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán được chấp nhận.

KTQT thực hiện mục đích thứ (2) và (3) đáp ứng nhu cầu thông tin của các đối tượng bên trong DN (nhà quản trị các cấp). KTQT cung cấp cho nhà quản trị DN về tình hình hoạt động hàng ngày của DN, về tiến độ thực hiện các kế hoạch, các chi tiết về chi phí SXKD và giá thành SP,... Hệ thống KTQT có thể lập bất kể loại báo cáo nào mà nhà quản trị DN thấy cần thiết phục vụ cho hoạt động ra quyết định của mình và không phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung. Từ hệ thống KTQT người ta có thể tách riêng bộ phận kế toán chuyên cung cấp thông tin về chi phí và giá thành của mỗi hoạt động cụ thể trong DN thành kế toán chi phí (bộ phận quan trọng nhất của KTQT).

** Thông tin kế toán quản trị với việc ra quyết định của nhà quản trị*

Trong quá trình điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, nhà quản trị luôn phải đưa ra các quyết định khác nhau. Ra quyết định là một chức năng cơ bản của nhà quản trị, đồng thời cũng là nhiệm vụ khó nhằn và phức tạp nhất của họ. Tính phức tạp càng tăng thêm khi mà mỗi tình huống phát sinh đều tồn tại không chỉ một hoặc hai mà nhiều phương án liên quan khác nhau đòi hỏi nhà quản trị phải lựa chọn phương án tốt nhất. Ra quyết định tự thân nó không phải là một chức năng riêng biệt mà trong quá trình thực hiện các chức năng quản lý đều đòi hỏi phải ra quyết định. Do đó thông tin KTQT thường phục vụ chủ yếu cho chức năng này.

Để phục vụ cho việc ra quyết định, nhà quản trị cần thiết phải tập hợp và phân tích nhiều dạng thông tin khác nhau, trong đó có thông tin do KTQT cung cấp, đặc biệt là thông tin về chi phí có vai trò đặc biệt quan trọng. Vấn đề đặt ra ở đây là các thông tin được này phải được xử lý bằng các phương pháp như thế nào để phục vụ hiệu quả nhất cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Quyết định của nhà quản trị

bao gồm hai loại: quyết định ngắn hạn và quyết định dài hạn. Quyết định ngắn hạn là những quyết định thường liên quan đến một kỳ kế toán hoặc trong phạm vi thời hạn dưới một năm. Hay nói cách khác các quyết định ngắn hạn được đưa ra nhằm thỏa mãn các mục tiêu ngắn hạn của tổ chức. Các quyết định ngắn hạn phát sinh thường xuyên, liên tục trong quá trình điều hành doanh nghiệp, như các quyết định mua ngoài hay tự sản xuất một chi tiết sản phẩm hoặc chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng đặc biệt, quyết định giá bán,... Quyết định dài hạn là những quyết định liên quan đến quá trình đầu tư vốn để phục vụ cho mục tiêu lâu dài của doanh nghiệp, đây là các quyết định liên quan đến vốn đầu tư dài hạn cho mục đích thu được lợi nhuận trong tương lai. Các quyết định dài hạn thường liên quan đến việc đầu tư vào tài sản cố định, mở rộng sản xuất, thay đổi quy trình công nghệ, quyết định lựa chọn mua hay thuê máy móc, thiết bị,... Vấn đề đặt ra là xác định các phương pháp thích hợp trong việc xử lý thông tin KTQT để phục vụ hiệu quả cho việc ra các quyết định. Phân tích thông tin thích hợp được ứng dụng cho cả quyết định ngắn hạn và dài hạn. Đặc biệt với quyết định ngắn hạn, lý thuyết thông tin thích hợp được sử dụng kết hợp với cách tính số dư đảm phí trong báo cáo thu nhập được xem là một công cụ rất hữu hiệu. KTQT cũng giúp các nhà quản trị trong quá trình ra quyết định không chỉ bằng cách cung cấp các thông tin thích hợp, mà còn bằng cách vận dụng các kỹ thuật phân tích vào những tình huống khác nhau, để từ đó nhà quản trị lựa chọn, làm cơ sở ra quyết định thích hợp nhất.

Phần lớn thông tin do KTQT cung cấp nhằm giúp các nhà quản trị DN ra quyết định. KTQT có vai trò cung cấp thông tin, soạn thảo các báo cáo dự toán hoạt động sản xuất kinh doanh; báo cáo đo lường, định lượng kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh; báo cáo biến động giữa kết quả thực tế với mục tiêu hay dự toán và những nguyên nhân gây lên sự biến động đó; báo cáo phân tích các phương án đưa ra để lựa chọn; tư vấn cho nhà quản trị lựa chọn phương án, quyết định phù hợp và tối ưu.

Như vậy, *bản chất thông tin KTQT là hệ thống thông tin quản trị DN. Thông tin KTQT có chức năng quan trọng nhằm tăng cường quản lý hoạt động sản xuất*

kinh doanh của các DN trong môi trường kinh doanh luôn luôn biến động. Đó là một hệ thống thông tin quản trị hữu ích, một hệ thống thông tin quan hệ vật chất-trách nhiệm, minh bạch về trách nhiệm nội bộ của DN trong điều hành, quản trị các hoạt động của DN.

Để cung cấp thông tin nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh, giúp các nhà quản trị hoàn thành tốt các chức năng của mình. Tổ chức KTQT phù hợp, khoa học, hiệu quả, tiết kiệm,... đáp ứng các yêu cầu đề ra là một nội dung rất quan trọng đối với các DN.

1.1.2. Khái niệm tổ chức kế toán quản trị

Cũng giống như các bộ phận khác trong DN, bộ máy kế toán được coi là bộ phận sản xuất với nguyên liệu đầu vào là các chứng từ ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh và đầu ra là các báo cáo kế toán cho người sử dụng. Trong hệ thống sản xuất này các nhân viên kế toán với trình độ chuyên môn và kỹ năng nghề nghiệp là chủ thể của quá trình sản xuất. Các nhân viên kế toán sử dụng các tư liệu sản xuất là các phương tiện và trang thiết bị để thu thập và xử lý thông tin đáp ứng yêu cầu quản lý. Để quá trình sản xuất được thực hiện nhịp nhàng với năng suất, chất lượng và hiệu quả cao thì phải tổ chức tốt việc sử dụng các yếu tố sản xuất của quá trình sản xuất và xây dựng quy trình sản xuất hợp lý. Nguyên lý này cũng được áp dụng với quá trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kế toán, nghĩa là muốn bộ máy kế toán hoạt động hiệu quả, các thông tin kế toán được cung cấp kịp thời với chi phí thấp nhất thì phải tổ chức tốt hệ thống kế toán. Tổ chức kế toán là việc tạo ra mối liên hệ theo trình tự nhất định giữa các yếu tố của hệ thống kế toán.

Các yếu tố của hệ thống kế toán bao gồm:

- Các nhân viên kế toán với năng lực chuyên môn;
- Hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ sách và báo cáo kế toán;
- Các phương pháp kế toán;
- Các trang thiết bị sử dụng cho kế toán.

Tổ chức kế toán là việc tạo ra mối liên hệ giữa các yếu tố của hệ thống kế toán nhằm thực hiện tốt các chức năng, nhiệm vụ của bộ máy kế toán [20, tr.226]. Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống kế toán, các yếu tố của kế toán quản trị cũng bao gồm các yếu tố cơ bản giống như các yếu tố của hệ thống kế toán nêu trên.

Do vậy, theo tác giả tổ chức KTQT là việc tạo ra mối liên hệ giữa các yếu tố của kế toán quản trị nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình kinh tế tài chính của một DN (đơn vị), giúp các nhà quản trị DN đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm đạt được các mục tiêu tối ưu.

Tổ chức KTQT gắn liền với kế toán, do vậy nó có ý nghĩa quan trọng đối với hoạt động sản xuất kinh doanh của DN trong môi trường cạnh tranh khốc liệt như hiện nay. KTQT có vai trò quan trọng đối với quản lý hoạt động kinh doanh của DN. Tổ chức KTQT đóng vai trò quan trọng thiết lập ra hệ thống kế toán quản trị hoạt động hiệu quả. Tổ chức KTQT khoa học, hợp lý sẽ tạo ra hệ thống kế toán hoạt động hiệu quả, tiết kiệm với bộ máy kế toán quản trị gọn nhẹ, hiệu quả, tiết kiệm, sẽ phát huy hết được tiềm năng của các yếu tố của kế toán quản trị. Bộ máy KTQT được tổ chức khoa học sẽ tránh được sự chồng chéo trong công việc, giảm bớt được các khâu trung gian tạo điều kiện cho hệ thống kế toán cung cấp thông tin tin cậy, hữu ích và kịp thời. Hệ thống KTQT được tổ chức khoa học, hợp lý sẽ giúp DN tiết kiệm chi phí, sử dụng hiệu quả các nguồn lực, khai thác tốt tiềm năng của DN.

1.1.3. Yêu cầu, nhiệm vụ tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Như ta đã biết, KTQT là một phân hệ của kế toán nói chung, để đảm bảo thực hiện tốt các chức năng cung cấp thông tin nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động kinh doanh, tổ chức KTQT cần thực hiện tốt các yêu cầu sau:

- Cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời về tình hình tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí và lợi nhuận của bộ phận, của doanh nghiệp cho nhà quản trị các cấp;
- Cung cấp kịp thời và đầy đủ về định mức chi phí, dự toán, kế hoạch để các nhà quản trị có phương hướng phân tích, đánh giá đưa ra các quyết định phù hợp;

- Các thông tin cung cấp phải xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị và đặc thù kinh doanh cụ thể của các doanh nghiệp;

- Thông tin cung cấp phải thuận tiện cho quá trình phân tích, đánh giá đưa ra các quyết định phù hợp cho từng mục tiêu khác nhau.

Để thực hiện tốt các yêu cầu nêu trên, tổ chức KTQT phải thực hiện tốt các nhiệm vụ sau:

- Xây dựng được các định mức chi phí chuẩn, hệ thống dự toán ngân sách khoa học, kế hoạch phù hợp trong một kỳ xác định;

- Phối hợp, tổ chức thực hiện tốt các khâu công việc trong doanh nghiệp, nhằm đạt được các mục tiêu như tối đa hóa doanh thu, lợi nhuận, tối thiểu hóa chi phí;

- Thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình biến động của tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí, lợi nhuận và các quan hệ tài chính khác trong phạm vi của bộ phận và toàn doanh nghiệp;

- Kiểm tra, kiểm soát việc thực hiện các định mức chi phí, dự toán ngân sách, kế hoạch đã xây dựng;

- Phân tích đánh giá thông tin, cung cấp cho các nhà quản trị thông qua hệ thống báo cáo kế toán quản trị. Tư vấn cho các nhà quản trị đưa ra các quyết định phù hợp.

1.2. NỘI DUNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP

Nội dung tổ chức KTQT có vai trò quan trọng nhằm xây dựng và cung cấp một hệ thống thông tin cho các nhà quản trị nhằm tăng cường công tác quản lý các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Tổ chức KTQT có thể theo chức năng thông tin kế toán hoặc tổ chức KTQT theo nội dung công việc.

1.2.1. Tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp theo chức năng thông tin kế toán

Trong các doanh nghiệp, thông tin KTQT thường được tổ chức theo hai nội

dung cơ bản: Thu nhận thông tin và phân tích, xử lý thông tin.

Thu nhận thông tin KTQT thường được tiến hành tại các bộ phận như phân xưởng, cửa hàng, tổ sản xuất,... Thông tin KTQT bao gồm các thông tin hiện tại và các thông tin tương lai. Thông tin hiện tại là các chỉ tiêu kinh tế, tài chính chi tiết thuộc các bộ phận như thông tin về hàng tồn kho, chi phí, doanh thu và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Những thông tin này đều xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị các cấp nhằm theo dõi, đánh giá tình hình kinh tế, tài chính của đơn vị. Thông tin tương lai là thông tin quan trọng mà các nhà quản trị cần phải dự đoán, phán đoán những hoạt động kinh doanh có thể xảy ra dựa trên những cơ sở khoa học hiện tại và quá khứ.

Tổ chức phân tích, xử lý thông tin KTQT: Trên cơ sở những thông tin thu nhận được, các chuyên gia kế toán tiến hành so sánh, đối chiếu giữa thực tế với định mức, dự toán, kế hoạch để từ đó xác định những nhân tố ảnh hưởng theo các chiều hướng tích cực và tiêu cực từ đó đưa ra các biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả các hoạt động. Thông qua việc phân tích, xử lý thông tin KTQT có thể dự toán được những hoạt động kinh doanh có thể xảy ra từ đó có những ứng xử kịp thời.

Chu trình thu thập thông tin kế toán thường được thể hiện qua những khâu cơ bản như: Tổ chức hạch toán thông tin ban đầu thông qua hệ thống chứng từ, tổ chức tài khoản kế toán, tổ chức tính giá và tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị.

Tổ chức hạch toán thông tin ban đầu KTQT thông qua hệ thống chứng từ. Chứng từ là phương tiện ghi nhận và phản ánh toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong doanh nghiệp. Tổ chức chứng từ thường dựa vào hệ thống chứng từ bắt buộc và hướng dẫn của Bộ Tài chính. Tuy nhiên xuất phát từ yêu cầu quản trị, khi tổ chức chứng từ DN có thể bổ sung thêm các chỉ tiêu cho phù hợp với tình hình thực tế của từng DN. Bên cạnh đó, DN có thể thiết kế mới những mẫu chứng từ phù hợp với đặc điểm kinh doanh của DN nhằm cung cấp thông tin nhanh và chính xác cho các cấp quản trị.

Tổ chức tài khoản KTQT: tài khoản và sổ KTQT có mối liên hệ mật thiết

với nhau, thực chất số là phương tiện thể hiện tài khoản KTQT. Do vậy khi tổ chức tài khoản KTQT cần phải xuất phát từ nhu cầu thông tin của nhà quản trị gắn với điều kiện thực tiễn kinh doanh của doanh nghiệp để mở các tài khoản và sổ kế toán phù hợp.

Tổ chức hệ thống báo cáo KTQT: báo cáo KTQT chính là sản phẩm cuối cùng của các chuyên gia kế toán trong quá trình thu thập và phân tích, xử lý các thông tin để cung cấp cho các nhà quản trị. Báo cáo KTQT rất đa dạng và phong phú, xuất phát từ nhu cầu, sự am hiểu thông tin của các nhà quản trị để từ đó xây dựng các chỉ tiêu, thiết kế mẫu biểu cho phù hợp với từng cấp quản trị nhằm đảm bảo phân tích đánh giá để đưa ra các quyết định hiệu quả cao trong các tình huống hoạt động kinh doanh hàng ngày.

1.2.2. Tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp theo nội dung công việc

Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 6 năm 2006 của Bộ Tài chính, hướng dẫn áp dụng KTQT trong DN đây là những định hướng ban đầu quan trọng nhằm giúp các DN tổ chức tốt công tác KTQT.

Nội dung tổ chức KTQT bao gồm các nội dung của KTQT và cách thức thực hiện những nội dung đó. Nội dung của KTQT rất đa dạng và phong phú. Nếu xét theo nội dung thông tin KTQT cung cấp, nội dung của kế toán quản trị bao gồm:

- Xây dựng hệ thống định mức chi phí và hệ thống dự toán ngân sách;
- KTQT các yếu tố sản xuất;
- KTQT chi phí;
- KTQT doanh thu, kết quả kinh doanh;
- KTQT hoạt động khác của DN,...

Nếu xét theo mối quan hệ với chức năng quản lý, nội dung của KTQT bao gồm:

- Chính thức hóa các mục tiêu của DN thành các chỉ tiêu kinh tế tài chính;
- Lập dự toán chung, lập dự toán chi tiết;

- Thu thập, phân tích kết quả thực hiện;
- Soạn thảo báo cáo thực hiện.

Trong phần này tác giả sẽ trình bày tổ chức KTQT trên cơ sở những nội dung cơ bản của KTQT xét theo thông tin KTQT cung cấp, trong mỗi nội dung sẽ phân tích trong mối quan hệ với chức năng quản lý của nhà quản trị và cách thức tổ chức thực hiện những nội dung này.

1.2.2.1. Xây dựng hệ thống định mức chi phí và hệ thống dự toán ngân sách

**** Xây dựng hệ thống định mức chi phí***

Định mức chi phí là sự kết tinh các khoản chi phí tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm thông qua sản xuất thử hoặc thí nghiệm. Định mức là thước đo xác định các khoản chi phí cho một đơn vị sản phẩm cần thiết [25, tr 224]. Khi định mức chi phí tính cho toàn bộ số lượng sản phẩm sản xuất hay dịch vụ thì chi phí định mức được gọi là chi phí dự toán.

Định mức chi phí được sử dụng như là thước đo trong hệ thống dự toán của doanh nghiệp. Khi doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm, KTQT sẽ sử dụng định mức chi phí để xác định tổng chi phí dự toán để sản xuất sản phẩm. Sau khi quá trình sản xuất được tiến hành, KTQT sẽ so sánh giữa chi phí thực tế với dự toán để xác định sự biến động về chi phí. Đây chính là cơ sở để kiểm soát về chi phí.

Định mức chi phí là cơ sở cho việc lập dự toán vốn bằng tiền và hàng tồn kho, bởi vì căn cứ vào định mức chi phí, KTQT tính được số tiền cần thiết để mua nguyên vật liệu, trả lương cho người lao động cũng như lượng nguyên vật liệu tồn kho dự trữ cho sản xuất, từ đó có chính sách đặt hàng hợp lý.

Định mức chi phí cũng là cơ sở để tổ chức kế toán trách nhiệm, vì định mức chi phí là một trong những thước đo đánh giá thành quả của các trung tâm trách nhiệm, nhất là trung tâm chi phí. Để lập hệ thống định mức chi phí, KTQT thường sử dụng các phương pháp sau: phương pháp thí nghiệm, phương pháp sản xuất thử, phương pháp thống kê kinh nghiệm.

** Xây dựng hệ thống dự toán ngân sách*

Ý nghĩa của dự toán ngân sách: Trong xu thế hội nhập kinh tế quốc tế hiện nay, các DN muốn tồn tại và phát triển bền vững cần phải có chiến lược kinh doanh hợp lý. Do đó cần phải thiết lập hệ thống dự toán ngân sách. Dự toán ngân sách là một chức năng không thể thiếu đối với nhà quản trị, là một trong những nội dung trung tâm quan trọng nhất của KTQT. Dự toán ngân sách thể hiện mục tiêu, nhiệm vụ của toàn DN; là cơ sở để kiểm tra, kiểm soát cũng như ra các quyết định kinh doanh. Ý nghĩa của hệ thống dự toán ngân sách trong hoạt động quản trị của DN được thể hiện trên các mặt cơ bản sau:

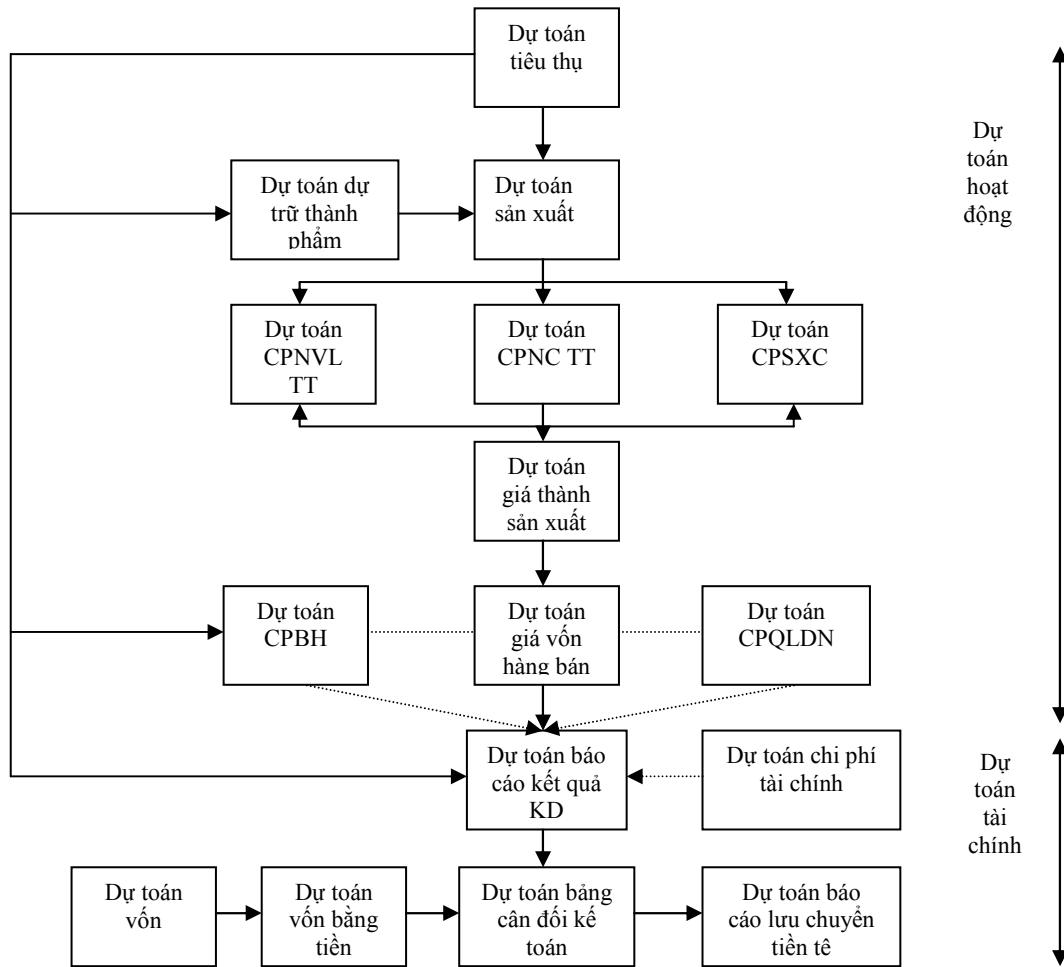
- Cung cấp cho nhà quản trị toàn bộ thông tin về kế hoạch kinh doanh của DN trong tương lai để xây dựng các mục tiêu hoạt động thực tiễn, là cơ sở để so sánh đánh giá kết quả đạt được thực tế với các chỉ tiêu kế hoạch đề ra. Với biện pháp này, vai trò của kế toán trách nhiệm được nâng cao.

- Dự toán ngân sách là cơ sở để nhà quản trị tổ chức thực hiện các nhiệm vụ của DN, là công cụ để liên kết các bộ phận trong DN cùng thực hiện mục tiêu chung.

- Dự toán ngân sách là phương tiện để các nhà quản trị trao đổi các vấn đề liên quan đến mục tiêu, quan điểm và kết quả đạt được. Dự toán còn cho phép đánh sự đóng góp của từng bộ phận trong việc thực hiện nhiệm vụ chung toàn DN. Trình tự xây dựng dự toán tổng thể ngân sách được thực hiện theo sơ đồ 1.2 [26, tr 166].

Sơ đồ trên thể hiện trong hệ thống dự toán ngân sách các DN nói chung thì dự toán tiêu thụ là quan trọng nhất, nó đóng vai trò quyết định và làm cơ sở để lập các dự toán khác. Khi dự toán bán hàng được thực hiện, các bộ phận phòng ban trong DN như phòng sản xuất, phòng Marketing, phòng cung ứng,.. sẽ xây dựng dự toán cho bộ phận mình.

Dự toán chi phí kinh doanh chiếm khối lượng công việc không nhỏ trong dự toán tổng thể DN, nó giúp DN sử dụng chi phí một cách có hiệu quả; chủ động huy động các nguồn lực để bù đắp chi phí, kiểm tra, kiểm soát quá trình thực hiện và đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí.



Sơ đồ 1.2. Trình tự xây dựng dự toán ngân sách

Dự toán chi phí kinh doanh trong DN bao gồm dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí bán hàng, dự toán chi phí quản lý DN.

** Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp phản ánh tất cả các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cần thiết để đáp ứng yêu cầu sản xuất, dựa trên dự toán khối lượng sản phẩm sản xuất. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp phụ thuộc vào các nhân tố sau:

- Định mức tiêu hao nguyên vật liệu để sản xuất một đơn vị sản phẩm, định mức nguyên vật liệu sử dụng được xác định trên cơ sở mối quan hệ đầu ra- đầu vào

(mối quan hệ thuần túy về mặt kỹ thuật giữa nguyên vật liệu trực tiếp và sản phẩm đầu ra). Mối quan hệ này thường do bộ phận thiết kế kỹ thuật xác định, hoặc căn cứ vào mức tiêu hao nguyên vật liệu trực tiếp tính trung bình cho một đơn vị sản phẩm của những kỳ trước mà quá trình sản xuất đạt mức hiệu năng bình thường;

- Đơn giá xuất nguyên vật liệu: đơn giá nguyên vật liệu phụ thuộc vào đơn giá mua và các chi phí thu mua. Trong trường hợp xuất từ kho, để có thể phù hợp với thực tế và làm cơ sở cho việc kiểm tra, kiểm soát khi dự toán đơn giá này cần quan tâm đến phương pháp tính giá hàng tồn kho DN áp dụng (LIFO, FIFO, thực tế đích danh, bình quân gia quyền);

- Mức độ dũ trữ nguyên vật liệu trực tiếp vào cuối kỳ dự toán được tính trên cơ sở lý thuyết quản trị tồn kho.

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định theo công thức 1.1

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí} \\ \text{nguyên vật liệu} \\ \text{trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản} \\ \text{phẩm sản xuất} \\ \text{theo dự toán} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức tiêu} \\ \text{hao nguyên} \\ \text{vật liệu} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá} \\ \text{xuất} \\ \text{nguyên} \\ \text{vật liệu} \end{array} \quad (1.1)$$

** Dự toán chi phí nhân công trực tiếp*

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp là việc dự kiến tổng số lượng thời gian cần thiết để hoàn thành khối lượng sản phẩm sản xuất và đơn giá thời gian lao động trực tiếp (đơn giá tiền công). Khi lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp phải quan tâm đến quy mô lao động, trình độ tay nghề. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp nhằm duy trì lực lượng lao động vừa đủ đáp ứng nhu cầu trong hoạt động sản xuất, tránh tình trạng dư thừa lãnh phí lao động. Dự toán lao động là cơ sở để cho các nhà quản trị DN lập kế hoạch tuyển dụng, sử dụng và đào tạo trong quá trình sản xuất; làm cơ sở cho việc phân tích ảnh hưởng chi phí nhân công trực tiếp trong giá thành sản phẩm,...

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp phụ thuộc vào các nhân tố sau:

- Định mức thời gian sản xuất hoàn thành một sản phẩm;
- Đơn giá tiền công trực tiếp;
- Cơ cấu lao động, trình độ chuyên môn tay nghề của từng loại lao động;
- Dự toán khối lượng sản phẩm cần sản xuất,...

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được xác định theo công thức 1.2:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi} \\ \text{phí nhân công} \\ \text{trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản phẩm} \\ \text{sản xuất theo dự} \\ \text{toán} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá tiền} \\ \text{lương của một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \quad (1.2)$$

** Dự toán chi phí sản xuất chung*

Chi phí sản xuất chung bao gồm nhiều nội dung chi phí (có yếu tố chi phí khả biến và cả yếu tố chi phí bất biến) và liên quan đến nhiều đối tượng sử dụng khác nhau. Dự toán chi phí sản xuất chung là chỉ ra mức độ dự kiến của tất cả các chi phí gián tiếp. Dự toán này thường được xem là một nơi tập trung chủ yếu nhằm giảm thấp chi phí và giá thành sản phẩm. Việc tiết kiệm giảm chi phí, hạ giá thành sản phẩm là một nhiệm vụ quan trọng. Các chi phí này thường không liên quan trực tiếp đến sản phẩm cụ thể, việc tăng giảm của chi phí này nhiều khi thuộc về trách nhiệm của nhà quản trị từng khu vực, trung tâm. Các chi phí này thường độc lập tương đối với mức độ hoạt động, nó liên quan chủ yếu đến cấu trúc của phân xưởng, phải sử dụng các phương pháp phân tích để tách biệt phần biến phí và định phí trong chi phí hỗn hợp được trình bày kỹ ở phần sau. Các phương pháp này sẽ cho chúng ta kết quả chính xác hơn nếu chúng ta chia nhỏ chi phí sản xuất chung theo từng yếu tố để phân tích.

** Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN*

Tương tự như chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN có thể phân chia thành chi phí khả biến và chi phí bất biến. Tuy nhiên, dự toán chi phí quản lý DN thường phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức của DN. Chi phí này liên quan

đến toàn bộ DN, chứ không liên quan đến từng bộ phận, đơn vị hoạt động nào.

Dự toán linh hoạt: Dự toán linh hoạt là dự toán được xây dựng trên phạm vi hoạt động thay vì một mức hoạt động. Dự toán tĩnh là dự toán được lập trên một mức hoạt động cụ thể. Trong thực tiễn mức hoạt động thực tế thường có sự chênh lệch so với mức hoạt động dự toán. Do vậy, dự toán tĩnh không phù hợp với việc phân tích và kiểm soát chi phí, nhất là CPSXC. DN cần xây dựng một loại dự toán có thể đáp ứng được yêu cầu phân tích trong trường hợp mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động mà dự toán tĩnh đã lập, đó chính là dự toán linh hoạt.

Sự khác nhau cơ bản giữa dự toán linh hoạt và dự toán tĩnh ở hai điểm cơ bản. Thứ nhất, dự toán linh hoạt không dựa trên một mức hoạt động mà dựa trên một phạm vi hoạt động. Thứ hai, kết quả thực hiện không phải so sánh với số liệu ở mức hoạt động dự toán. Nếu mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động dự toán, một dự toán mới sẽ được lập ở mức hoạt động thực tế để so sánh với kết quả thực hiện.

Dự toán linh hoạt được lập gồm 4 bước cơ bản:

Bước 1: Xác định phạm vi phù hợp cho đối tượng được lập dự toán.

Bước 2: Phân loại chi phí theo cách ứng xử, đối với chi phí hỗn hợp được phân tích thành định phí và biến phí theo phương pháp thích hợp.

Bước 3: Xác định biến phí đơn vị mức hoạt động dự toán.

Bước 4: Xây dựng dự toán linh hoạt:

Đối với biến phí được xác định theo công thức 1.3:

$$\begin{array}{l} \text{Tổng biến phí} \\ \text{đã điều chỉnh} \end{array} = \frac{\text{Mức hoạt động}}{\text{thực tế}} \times \frac{\text{Biến phí}}{\text{đơn vị dự toán}} \quad (1.3)$$

Đối với định phí: định phí không thay đổi vì DN vẫn hoạt động trong phạm vi hoạt động liên quan.

1.2.2.2. Tổ chức kế toán quản trị các yếu tố sản xuất

Tổ chức KTQT TSCĐ: Để phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh, DN phải sử dụng nhiều loại TSCĐ khác nhau. Nhằm đáp ứng được yêu cầu quản trị và yêu cầu hạch toán, DN cần phải mở sổ kế toán chi tiết và tổng hợp để phản ánh các chỉ tiêu về giá trị hiện vật của TSCĐ, sử dụng và phân tích đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ của toàn đơn vị, các bộ phận, các TCSĐ chủ yếu, đồng thời cung cấp được nhu cầu sử dụng TSCĐ của từng bộ phận cũng như toàn DN một cách cụ thể để giúp lãnh đạo DN có cơ sở quyết định các phương án khai thác năng lực TSCĐ hiện có và đầu tư mới thích hợp, hiệu quả. Các DN cần xác định cơ cấu TSCĐ phù hợp, phân tích hiệu quả sử dụng TSCĐ cũng như các tổn thất do sử dụng TCSĐ không đúng mục đích. DN cần xác định phạm vi tổ chức KTQT cụ thể để xây dựng mô hình tài khoản, sổ sách kế toán TCSĐ thích hợp hoặc sử dụng các tài liệu của KTTC để phân tích.

Tổ chức KTQT hàng tồn kho: Hàng tồn kho của DN bao gồm nhiều loại, nhu cầu sử dụng khác nhau. Để đáp ứng yêu cầu hạch toán và quản trị. KTQT hàng tồn kho cần quan tâm đến các nội dung cơ bản, bao gồm: DN cần lập danh điểm vật tư và tổ chức KTQT về số hiện có, số đã sử dụng, đã bán cả về số lượng và giá trị phù hợp danh điểm vật tư, sản phẩm, hàng hóa đã lập theo yêu cầu quản trị nội bộ; DN cần xác định phương pháp tính giá hàng tồn kho phù hợp với điều kiện và hoàn cảnh cụ thể của DN, đáp ứng được yêu cầu quản trị cũng như lập kế hoạch cho tương lai; DN cần xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu cho từng loại công việc, sản phẩm và phải xác định được mức dự trữ hàng tồn kho hợp lý đáp ứng nhu cầu thường xuyên tối thiểu của sản xuất kinh doanh; thường xuyên hoặc định kỳ phải so sánh giữa định mức đã lập với kết quả thực hiện thực tế, để đưa ra các nhận xét và kiến nghị phù hợp.

Tổ chức KTQT lao động và tiền lương: Các DN cần phải xây dựng được các định mức giờ công và đơn giá tiền lương cho các bậc thợ, nhân viên của DN; lập

được định mức chi phí nhân công cho từng đối tượng tập hợp chi phí; xác định và kiểm soát được thời gian làm việc của từng lao động; tính toán đầy đủ và phân bổ chi phí nhân công vào giá phí, trung tâm chi phí và tính giá thành hợp lý, phù hợp. Để thực hiện tốt các nội dung trên DN cần thiết kế và vận hành tốt hệ thống phiếu phân tích công việc, hệ thống chấm công, tính lương và bảng thanh toán lương phù hợp với các trung tâm chi phí và giá thành; áp dụng phương pháp kế toán chi phí nhân công phù hợp (phương pháp trực tiếp cho từng đối tượng hay dùng phương pháp phân bổ gián tiếp).

1.2.2.3. Tổ chức kế toán quản trị chi phí

Nội dung cơ bản của tổ chức KTQT chi phí bao gồm việc phân loại chi phí, lập dự toán chi phí, xác định chi phí sản xuất và giá thành các sản phẩm sản xuất, phân tích mối quan hệ giữa chi phí- sản lượng- lợi nhuận để đưa ra các quyết định trong kinh doanh. Trong phần này tác giả sẽ khái quát những nội dung cơ bản của tổ chức KTQT chi phí theo mô hình truyền thống và mô hình hiện đại.

a. Khái niệm và phân loại chi phí

Chi phí là biểu hiện bằng tiền của các hao phí về lao động sống và lao động vật hoá mà DN bỏ ra để tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh trong một thời kỳ nhất định, hay nói cách khác chi phí là các lợi ích hi sinh trong hiện tại với mong muốn thu được các lợi ích nhiều hơn trong tương lai [17, tr 85]. Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của DN, chi phí thường xuyên phát sinh, gắn liền với mọi hoạt động, mọi bộ phận trong DN và có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của DN. Trên giác độ quản trị, chi phí chủ yếu phát sinh trong DN, chịu sự chi phối chủ quan của nhà quản trị, do vậy kiểm soát và quản trị tốt chi phí là mối quan tâm hàng đầu của nhà quản trị.

Nội dung của chi phí rất đa dạng, để cung cấp những thông tin phù hợp với nhu cầu đa dạng và trong các thời điểm khác nhau của hoạt động quản trị DN, chi

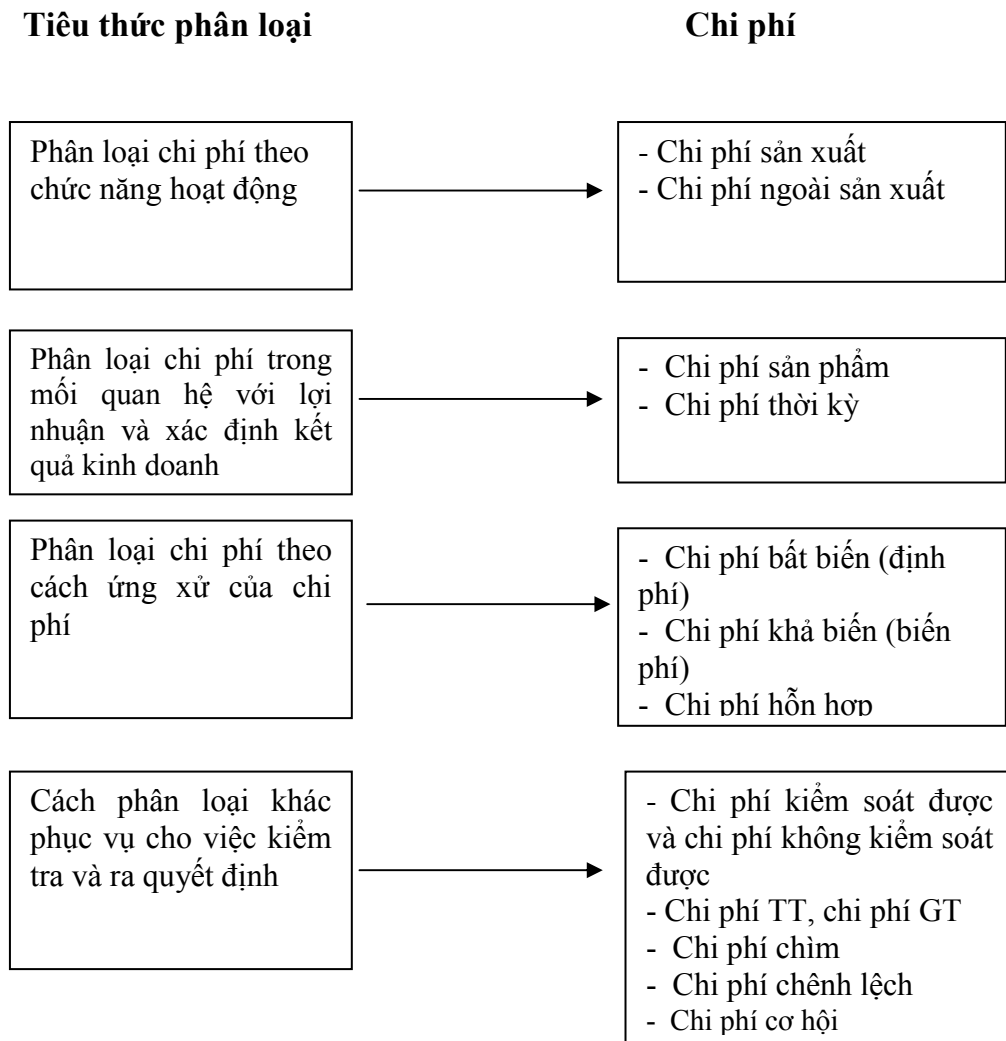
phí được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau. Thêm vào đó chi phí phát sinh trong các DN thuộc các lĩnh vực khác nhau (sản xuất, thương mại, dịch vụ) có nội dung và đặc điểm khác nhau, trong đó nội dung chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất đa dạng và bao quát nhất.

Trong phần này, tác giả sẽ nghiên cứu chi phí trong các DN sản xuất và khái quát chi phí theo các tiêu thức phân loại cơ bản sau: (1) Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động, (2) Phân loại chi phí trong mối quan hệ với lợi nhuận và xác định kết quả kinh doanh, (3) Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí, (4) Các cách phân loại chi phí khác phục vụ cho việc kiểm soát và ra quyết định. Các cách phân loại chi phí này được khái quát trên sơ đồ sau (sơ đồ 1.3):

*** Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động**

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh của DN được chia thành chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

Chi phí sản xuất: là những khoản chi phí gắn liền với quá trình chế biến nguyên vật liệu thành thành phẩm bằng sức lao động của công nhân kết hợp với việc sử dụng máy móc thiết bị (TSCĐ). Chi phí sản xuất bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là các chi phí về nguyên vật liệu cấu thành nên thực thể vật chất của sản phẩm và có thể xác định trực tiếp cho từng sản phẩm (đối tượng chịu chi phí). Chi phí nhân công trực tiếp là các khoản tiền lương, tiền công và các khoản chi phí khác liên quan đến người công nhân lao động trực tiếp tạo ra sản phẩm và các khoản chi phí này có thể xác định trực tiếp cho từng sản phẩm (đối tượng chịu chi phí). Chi phí sản xuất chung là các khoản chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng (bộ phận sản xuất) mà không phải là hai loại chi phí nêu trên, có thể liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí.



Sơ đồ 1.3. Phân loại chi phí kinh doanh

Ngoài ra KTQT còn sử dụng các thuật ngữ khác: chi phí ban đầu (prime costs) để chỉ sự kết hợp giữa chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp, chi phí biến đổi (conversion cost) để chỉ sự kết hợp giữa chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Chi phí ngoài sản xuất: Đây là các khoản chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm, các khoản chi phí này liên quan đến quá trình tiêu thụ sản phẩm hoặc phục vụ công tác quản trị chung toàn DN. Chi phí ngoài sản xuất là chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN. Chi phí bán hàng bao gồm các nội dung chi phí liên quan đến quá trình tiêu thụ sản phẩm. Chi phí quản lý DN bao gồm tất cả các chi

phí phục vụ công tác tổ chức và quản lý quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh trên phạm vi toàn DN.

*** Phân loại chi phí trong mối quan hệ với lợi nhuận và xác định kết quả kinh doanh**

Khi xem xét cách tính toán và kết chuyển chi phí để xác định lợi nhuận kỳ kế toán, chi phí sản xuất kinh doanh trong DN được chia thành hai loại: chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

Chi phí sản phẩm: là các chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm. Chi phí sản phẩm là chi phí ở khâu sản xuất tính cho sản phẩm của DN, đó là giá trị sản phẩm dở dang (khi sản phẩm chưa hoàn thành), là giá thành sản xuất của sản phẩm đã hoàn thành và trở thành giá vốn hàng bán khi sản phẩm được tiêu thụ. Khi sản phẩm chưa được tiêu thụ chi phí sản phẩm là giá trị hàng tồn kho (giá trị sản phẩm dở dang) và được thể hiện là một khoản giá trị tài sản trên bảng cân đối kế toán. Khi sản phẩm được tiêu thụ, chi phí sản phẩm là giá vốn hàng bán và được ghi nhận ở chỉ tiêu "Giá vốn hàng bán" trong Báo cáo kết quả kinh doanh và được bù đắp bằng khoản doanh thu của số sản phẩm được bán. Như vậy, thời điểm phát sinh và bù đắp của chi phí sản phẩm có thể xảy ra cùng kỳ (khi kỳ sản xuất sản phẩm và kỳ bán sản phẩm là trùng nhau), hoặc có thể trải qua nhiều kỳ sản xuất kinh doanh. Chi phí sản phẩm chỉ được bù đắp khi sản phẩm đó được tiêu thụ.

Chi phí thời kỳ: là những khoản chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm, là chi phí bán hàng và quản lý DN. Chi phí thời kỳ trực tiếp làm giảm lợi nhuận tại kỳ mà nó phát sinh, nói cách khác nó được chuyển thẳng vào chỉ tiêu chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh của kỳ phát sinh.

*** Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí**

Theo tiêu thức này, chi phí sản xuất kinh doanh của DN được chia thành: chi phí khả biến, chi phí bất biến, chi phí hỗn hợp.

Chi phí khả biến (biến phí): là những chi phí thay đổi về tổng số, tỷ lệ theo mức độ hoạt động của DN nhưng không thay đổi trên một đơn vị mức độ hoạt động.

Trong một DN, chi phí khả biến tồn tại khá phổ biến như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp,...

Chi phí bất biến (định phí): là những chi phí không thay đổi về tổng số trong một phạm vi phù hợp các mức độ hoạt động của DN nhưng lại biến động ngược chiều với mức độ hoạt động khi tính bình quân cho một mức độ hoạt động. Phạm vi phù hợp để xem xét tính cố định hay biến đổi của chi phí ở đây là giới hạn năng lực sản xuất tối thiểu và tối đa của DN trong ngắn hạn. Như vậy dù DN có hoạt động hay không thì vẫn tồn tại định phí; ngược lại, khi DN gia tăng tổng mức độ hoạt động thì định phí trên một đơn vị hoạt động giảm dần.

Chi phí hỗn hợp: là những chi phí có cả yếu tố cố định và yếu tố biến đổi. Thực tế có rất nhiều chi phí phát sinh trong hoạt động sản xuất kinh doanh của DN không thuần túy là chi phí khả biến hay thuần túy là chi phí bất biến mà là chi phí hỗn hợp. Ở một mức độ hoạt động cụ thể nào đó chi phí hỗn hợp mang đặc điểm của chi phí bất biến, và khi mức độ hoạt động tăng lên, chi phí hỗn hợp sẽ biến đổi như đặc điểm của chi phí khả biến. Điều đó có nghĩa, phần bất biến trong chi phí hỗn hợp thường là bộ phận chi phí cơ bản để duy trì các hoạt động ở mức độ tối thiểu, còn chi phí khả biến là bộ phận chi phí sẽ phát sinh tỷ lệ với mức độ hoạt động tăng thêm. Trong các DN, chi phí hỗn hợp cũng chiếm một tỷ lệ khá cao trong tổng số chi phí phát sinh, như chi phí điện thoại, chi phí bảo trì máy móc thiết bị,... Để phục vụ cho việc lập kế hoạch, phân tích và quản trị chi phí, cần thiết phải phân tích chi phí hỗn hợp thành các yếu tố chi phí bất biến và yếu tố chi phí khả biến. Có nhiều phương pháp để phân tích chi phí hỗn hợp và mức độ chính xác của chúng cũng khác nhau như: phương pháp cực đại - cực tiểu, phương pháp đồ thị phân tán, phương pháp bình phương bé nhất, phương pháp hồi quy bội.

** Phương pháp cực đại- cực tiểu (The high- low method)*

Phương pháp cực đại- cực tiểu phân tích chi phí hỗn hợp chỉ dựa vào số liệu thống kê ở hai "điểm" thời gian có mức độ hoạt động đạt cao nhất và

thấp nhất với giá trị chi phí hỗn hợp tương ứng. Chi phí biến đổi trên một mức độ hoạt động và chi phí cố định trong một thời kỳ được xác định theo công thức 1.4.

$$a = \frac{Y_{\max} - Y_{\min}}{X_{\max} - X_{\min}}$$

$$b = Y_{\max} - a X_{\max} = Y_{\min} - a X_{\min} \quad (1.4)$$

Khi đó phương trình biến thiên của chi phí hỗn hợp được xác định theo công thức 1.5.

$$Y = aX + b \quad (15)$$

Trong đó:

a: Biến phí/1 đơn vị mức hoạt động

b: Chi phí bất biến

Y_{\max} : Tổng chi phí ở điểm quan sát cao nhất

Y_{\min} : Tổng chi phí ở điểm quan sát thấp nhất

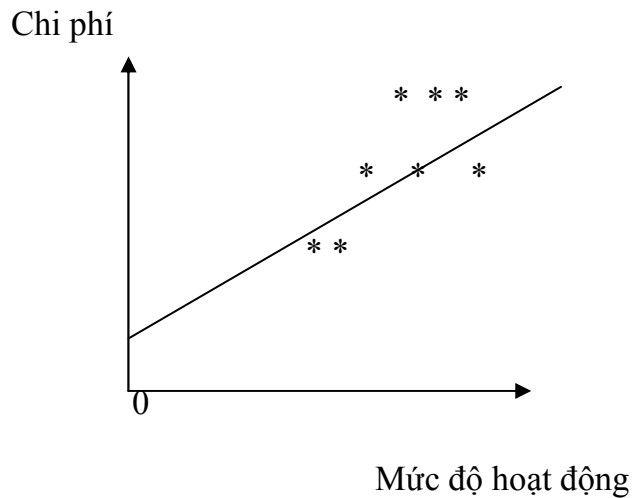
X_{\max} : Mức hoạt động ở điểm quan sát cao nhất

X_{\min} : Mức hoạt động ở điểm quan sát thấp nhất

Phương pháp cực đại- cực tiểu đơn giản, dễ áp dụng nhưng có nhược điểm là chỉ áp dụng hai điểm để xác định chi phí hỗn hợp nên độ chính xác hạn chế.

** Phương pháp đồ thị phân tán (The scatter- chat method)*

Chúng ta sử dụng đồ thị để biểu diễn tất cả các số liệu thống kê được để xác định mối quan hệ giữa chi phí hỗn hợp với mức độ hoạt động tương ứng. Sau đó kẻ đường thẳng qua tập hợp các điểm vừa biểu diễn trên đồ thị sao cho đường thẳng đó là gần với các điểm nhất và phân chia các điểm thành hai phần xấp xỉ bằng nhau về lượng các điểm.



Đồ thị 1.1: Ước tính chi phí theo phương pháp đồ thị phân tán

Phương pháp này tương đối đơn giản và cung cấp những nhận diện ban đầu về chi phí biến đổi và chi phí cố định, nhưng nó phụ thuộc vào sự quyết định chủ quan của nhà phân tích khi vẽ đường thẳng biểu diễn chi phí.

* Phương pháp bình phương bé nhất (*The least squares method*)

Phương pháp này ước tính chi phí một cách khách quan, bằng cách sử dụng tất cả các giá trị chi phí quan sát được, hệ số biến đổi a và hằng số b (trong phương trình bậc nhất biểu diễn chi phí hỗn hợp: $y = ax + b$) được xác định bằng theo hệ phương trình.

$$a = \frac{n}{X_{\max} - X_{\min}} \quad (1.6)$$

$$b = \frac{Y_{\max} - Y_{\min}}{X_{\max} - X_{\min}}$$

Trong đó:

- a: Biến phí/1 đơn vị mức độ hoạt động
- b: Chi phí bất biến
- n: Số điểm quan sát

X: Các giá trị quan sát của mức độ hoạt động

Y: Các giá trị quan sát của chi phí

Phương pháp bình phương nhỏ nhất đã khắc phục được các nhược điểm của các phương pháp trên và đã xác định phân tích chi phí hỗn hợp thành chi phí khả biến và chi phí bất biến tương đối chính xác, có tính thực tiễn cao.

** Phương pháp hồi quy bội*

Tất cả các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp trên đều giả định mức độ hoạt động của DN là yếu tố duy nhất quyết định đến mức độ phát sinh chi phí,... Nhưng thực tế chi phí hỗn hợp phát sinh phụ thuộc vào rất nhiều các nhân tố khác: số lượng sản phẩm sản xuất, điều kiện sản xuất cụ thể,... Trong trường hợp này, để phân tích chi phí hỗn hợp chúng ta sử dụng phương pháp hồi quy bội biểu thị mối quan hệ giữa một biến số phụ thuộc Y với hai hay nhiều biến số độc lập X. Phương trình được xác định theo công thức có dạng:

$$Y = a_1 X_1 + a_2 X_2 + a_3 X_3 + \dots + a_n X_n + b \quad (1.7)$$

Phương pháp hồi quy bội sẽ cho kết quả chính xác hơn các phương pháp trên, tuy nhiên chúng ta phải thực hiện những công việc phức tạp hơn.

Trong quá trình phân tích, ta cần lưu ý chi phí khả biến và chi phí bất biến còn có dạng đặc biệt là những chi phí khả biến hay bất biến theo từng "bậc". Chi phí khả biến cấp bậc là những chi phí có cấp bậc thay đổi nhỏ còn chi phí bất biến cấp bậc là những chi phí có bậc biến đổi lớn.

Cách phân loại chi phí này có ý nghĩa, tác dụng lớn trong việc thiết kế, xây dựng mô hình kế toán chi phí trong mối quan hệ chi phí- sản lượng- lợi nhuận, xác định điểm hòa vốn cũng như ra các quyết định kinh doanh quan trọng. Mặt khác nó cũng giúp cho các nhà quản trị tìm các giải pháp để nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí.

*** Cách phân loại chi phí khác phục vụ cho việc kiểm tra và ra quyết định**

Để phục vụ cho công tác kiểm tra, kiểm soát, đánh giá và ra các quyết định trong quản trị, chi phí sản xuất kinh doanh của DN còn được xem xét ở nhiều khía cạnh khác như: phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định, phân loại chi phí phục vụ cho việc phân tích so sánh để ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu trong các tình huống.

Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định:

Chi phí kiểm soát được: là những khoản chi phí mà các nhà quản trị ở một cấp nào đó trong DN xác định được lượng phát sinh của nó, có thẩm quyền quyết định đến sự phát sinh đó và kiểm soát được chi phí này. Ví dụ, DN đã phân cấp quản trị đến mỗi phân xưởng và đã lắp riêng đồng hồ điện nước cho từng phân xưởng, thì chi phí điện nước phát sinh trong phân xưởng đó là chi phí kiểm soát được đối với quản đốc phân xưởng đó.

Chi phí không kiểm soát được: là những khoản chi phí mà nhà quản trị ở một cấp nào đó không thể dự đoán chính xác sự phát sinh và không có thẩm quyền quyết định đến sự phát sinh của khoản chi phí này. Ví dụ, chi phí khấu hao thiết bị phân xưởng là chi phí không kiểm soát được đối với quản đốc phân xưởng, vì quản đốc phân xưởng không có quyền quyết định việc mua, trang bị thêm thiết bị, thời gian sử dụng cũng như phương pháp tính khấu hao thiết bị này.

Việc nhận diện chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được có tính tương đối và phụ thuộc vào: đặc điểm phát sinh chi phí trong quá trình sản xuất kinh doanh của DN và sự phân cấp trong quản trị của DN. Việc xem xét khả năng kiểm soát các loại chi phí có ý nghĩa quan trọng đối với các nhà quản trị thuộc từng cấp quản trị trong DN, giúp họ chủ động trong việc lập dự toán chi phí, huy động các nguồn lực để bù đắp cho các khoản chi phí, góp phần thực hiện tốt kế toán trách nhiệm trong DN (nội dung kế toán trách nhiệm được trình bày chi tiết ở phần 1.2.2.4).

Phân loại chi phí phục vụ cho việc phân tích so sánh để ra quyết định lựa chọn

phương án tối ưu trong các tình huống:

Chi phí chìm: là những khoản chi phí đã phát sinh, nó có mặt ở tất cả các phương án sản xuất kinh doanh được đưa ra xem xét, lựa chọn với giá trị như nhau. Hiểu một cách khác, chi phí chìm được xem như một khoản chi phí không thể tránh được cho dù người quản trị quyết định thực hiện theo phương án nào. Chính vì vậy, chi phí chìm là loại chi phí không thích hợp cho việc xem xét, ra quyết định của người quản trị.

Chi phí chênh lệch: là những khoản chi phí có ở trong phương án sản xuất kinh doanh này nhưng không có hoặc chỉ có một phần ở phương án sản xuất kinh doanh khác. Người quản trị đưa ra các quyết định lựa chọn phương án trên cơ sở phân tích chi phí chênh lệch, do vậy chi phí chênh lệch là thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

Chi phí cơ hội: Trong hoạt động sản xuất kinh doanh của DN, mọi khoản chi phí phát sinh đều phải được theo dõi, ghi chép trong hệ thống sổ sách kế toán. Tuy nhiên, có một loại chi phí không được theo dõi, phản ánh trong sổ sách, nhưng lại có vai trò quan trọng, phải được xem xét, phân tích mỗi khi DN lựa chọn phương án đầu tư, đó là chi phí cơ hội.

Chi phí cơ hội là những thu nhập tiềm tàng bị mất đi khi lựa chọn thực hiện phương án này thay cho phương án khác. Do vậy, chi phí cơ hội là một yếu tố đòi hỏi luôn phải được tính đến trong các quyết định của nhà quản trị. Ngoài những khoản chi phí sản xuất kinh doanh được theo dõi trên hệ thống sổ sách, trước khi quyết định nhà quản trị còn phải xem xét chi phí cơ hội phát sinh do những yếu tố kinh doanh đó có thể được sử dụng theo cách khác, mà những cách này cũng mang lại lợi nhuận.

Ngoài ra, chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh của DN được phân loại thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Chi phí trực tiếp là những khoản chi phí liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các đơn đặt hàng, có thể trực tiếp tập hợp cho từng sản phẩm hay đơn đặt hàng (đối tượng chịu chi phí).

Chi phí trực tiếp bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Ngược lại, chi phí gián tiếp là các khoản chi phí phục vụ cho hoạt động quản trị chung, hay liên quan đến nhiều sản phẩm, nhiều đơn đặt hàng, cuối kỳ ta phải tiến hành phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí theo các tiêu thức phù hợp. Chi phí gián tiếp bao gồm chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý DN. Cách phân loại chi phí này có thể giúp cho nhà quản trị DN xác định được phương hướng tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm.

Tóm lại, để đáp ứng yêu cầu công tác quản trị hoạt động sản xuất kinh doanh, chi phí cần được xem xét dưới nhiều góc độ khác nhau. Nhà quản trị cần phải hiểu biết rõ nội dung và chức năng của từng loại chi phí, DN đã sử dụng những loại chi phí nào phục vụ cho mục đích gì là những thông tin cần thiết. Chi phí được xem xét dưới góc độ kiểm soát được hay không kiểm soát được là điều kiện tiền đề cho việc thực hiện kế toán trách nhiệm. Chi phí được nhận diện là thích hợp hay không thích hợp cho việc ra quyết định có ý nghĩa lớn trong việc phân tích thông tin, ra quyết định của người quản trị. Cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí với khối lượng sản phẩm sản xuất có ý quan trọng, được sử dụng nhiều nhất trong KTQT, phục vụ đặc lực cho việc phân tích mối quan hệ chi phí- sản lượng- lợi nhuận là trực chính trong KTQT.

b. Xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là nội dung quan trọng, là cơ sở cho nhiều công việc khác trong KTQT, nó có mối liên hệ mật thiết với nhiều chức năng quản trị như lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm soát và ra các quyết định. Có nhiều phương pháp xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm. KTQT truyền thống có hai phương pháp để tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành là phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp. Cùng với sự phát triển của kinh tế thế giới, môi trường kinh doanh của các DN cũng thay đổi, sự cạnh tranh ngày càng gay gắt. Để phù hợp với môi trường kinh doanh mới, KTQT phát triển và bổ sung thêm các phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

là phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá dựa trên cơ sở hoạt động và phương pháp "Chi phí mục tiêu".

b.1. Xác định phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo mô hình KTQT truyền thống

** Xác định phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo phương pháp toàn bộ*

Theo phương pháp này toàn bộ chi phí liên quan đến quá trình sản xuất đều được tính vào giá thành sản xuất sản phẩm hoàn thành. Đây là phương pháp tính giá thành truyền thống trong kế toán chi phí, xuất phát từ ý tưởng sản phẩm của quá trình sản xuất là kết quả của sự kết hợp giữa lao động và các loại tư liệu sản xuất để biến nguyên vật liệu thành sản phẩm có thể bán được. Giá thành sản phẩm hoàn thành theo phương pháp toàn bộ bao gồm chi phí nhân công trực tiếp, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Cơ sở tính các chi phí này vào giá thành sản phẩm được chuẩn mực kế toán quốc tế về hàng tồn kho và chuẩn mực kế toán Việt Nam chấp nhận như là một nguyên tắc khi xác định giá gốc của thành phẩm trong DN sản xuất. Việc nhận diện các khoản mục chi phí trong phương pháp này tương đối khách quan. Phương pháp tính giá thành toàn bộ được coi là phần giao thoa giữa KTTC và KTQT- kế toán chi phí. Nó có tác dụng quan trọng trong việc lập và trình bày Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh trong KTTC vào cuối kỳ kế toán. Đối với KTQT, phương pháp tính giá thành toàn bộ được coi là một cách tính đầy đủ các chi phí sản xuất để làm cơ sở xác định giá bán sản phẩm, đánh giá hiệu quả bộ phận, kiểm soát chi phí theo từng trung tâm chi phí và ra quyết định. Nếu KTTC chỉ quan tâm đến hao phí thực tế để tính giá thành thì việc vận dụng phương pháp này trong KTQT có thể tính giá theo giá tạm tính. Sự khác biệt này góp phần nâng cao tầm quan trọng của kế toán chi phí trong hệ thống KTQT.

Phương pháp tính giá thành toàn bộ bao gồm hai hệ thống tính giá thành sản phẩm: hệ thống tính giá thành theo công việc và hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất.

Hệ thống tính giá thành theo công việc

- Đặc điểm của hệ thống tính giá thành theo công việc:

Tính giá thành theo công việc được áp dụng phổ biến, phù hợp trong các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng, sản phẩm sản xuất có một trong những đặc điểm cơ bản sau: tính độc đáo, riêng biệt theo từng đơn đặt hàng như các công trình, hạng mục công trình trong các DNXL; hoạt động sản xuất có thời gian bắt đầu và kết thúc rõ ràng; sản phẩm có giá trị lớn, kích thước lớn.

Với những đặc điểm của sản phẩm, đối tượng tập hợp chi phí theo hệ thống này là từng đơn đặt hàng, còn đối tượng tập tính giá thành có thể là từng đơn đặt hàng hay từng sản phẩm trong đơn đặt hàng; kỳ tính giá thành là khi đơn đặt hàng hoàn thành, nếu cuối kỳ kế toán mà đơn đặt hàng chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí sản xuất tập hợp được từ khi bắt đầu đưa vào sản xuất là chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

- Quy trình tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm:

Giá thành sản xuất sản phẩm bao gồm ba khoản mục: chi phí nhân công trực tiếp, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Khi tập hợp chi phí sản xuất sản phẩm cần quan tâm đến tính trực tiếp hay gián tiếp của chi phí.

Khi bắt đầu sản xuất theo đơn đặt hàng, bộ phận kế toán mở phiếu (thẻ) kế toán theo dõi chi phí theo từng đơn hàng, từng công việc. Phiếu chi phí công việc được xác lập khi phòng kế toán nhận được thông báo và lệnh sản xuất được phát ra cho công việc đó. Lệnh sản xuất chỉ được phát ra khi có đơn đặt hàng của khách hàng. Mỗi đơn hàng được lập một phiếu chi phí công việc riêng biệt. Tất cả các phiếu chi phí công việc được lưu trữ theo dõi khi đơn đặt hàng đang sản xuất. Phiếu chi phí công việc thực chất là sổ kế toán chi tiết dùng để theo dõi chi tiết chi phí nhân công trực tiếp, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí sản xuất chung phục vụ cho việc tổng hợp toàn bộ chi phí sản xuất của từng đơn đặt hàng, và là cơ sở để tính giá thành khi đơn đặt hàng hoàn thành sản phẩm được giao cho hàng khách.

Khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và khoản mục chi phí nhân công trực tiếp khi phát sinh được ghi nhận theo thứ tự thời gian theo từng khoản mục riêng trực tiếp cho từng đơn đặt hàng hay từng công việc cụ thể. Sau khi công việc hay đơn đặt hàng hoàn thành, kế toán sẽ cộng tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và ghi vào phần tổng chi phí, làm cơ sở cho việc tính giá thành sản phẩm.

Khoản mục chi phí sản xuất chung, là những khoản chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng phục vụ cho hoạt động sản xuất sản phẩm, liên quan đến nhiều đơn đặt hàng, nhiều công việc. Khi chi phí sản xuất chung phát sinh chúng ta không thể ghi nhận ngay cho từng đối tượng tập hợp chi phí, mà sẽ được tập hợp trên một thẻ chi phí riêng. Đến cuối kỳ kế toán, toàn bộ chi phí sản xuất chung sẽ được tập hợp và phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí theo tiêu thức thích hợp. Số được phân bổ sẽ được ghi vào phiếu chi phí công việc, cùng với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp là cơ sở để tính giá thành sản xuất sản phẩm.

Việc lựa chọn tiêu thức phù hợp để phân bổ chi phí sản xuất chung phải dựa trên nguyên tắc, tiêu thức được lựa chọn để phân bổ phải có mối quan hệ mật thiết đến chi phí cần phân bổ. Nói cách khác, tiêu thức phân bổ cần được xem là nhân tố tạo nên sự thay đổi chi phí sản xuất chung. Tiêu thức phân bổ được hiểu như là yếu tố, hoạt động làm phát sinh chi phí.

Tiêu thức phân bổ hợp lý chi phí sản xuất chung thường là chi phí nhân công trực tiếp, thực tế hoạt động của công nhân trực tiếp sản xuất gắn liền với hoạt động sử dụng các phương tiện sản xuất trong hoạt động sản xuất sản phẩm. Hầu hết các chi phí sản xuất chung phát sinh đều liên quan đến tiêu thức phân bổ này.

Tuy nhiên theo tác giả sẽ không hợp lý, khi DN đổi mới công nghệ, thay thế lao động thủ công bằng các máy móc tự động. Nếu lựa chọn tiền lương hay giờ công của công nhân lao động trực tiếp sẽ bất hợp lý. Khi đó, bộ phận lao động thủ công sẽ chịu phần chi phí sản xuất chung nhiều hơn, trên thực tế chi phí sản xuất chung ở bộ phận tự động hóa phát sinh nhiều hơn (đặc biệt là chi phí

khấu hao tài sản). Điều đó ảnh hưởng đến tính chính xác của giá thành sản phẩm ở các bộ phận khác nhau.

Từ hạn chế này, KTQT hiện đại đã phát triển những cách thức phân bổ chi phí sản xuất chung hợp lý hơn, gọi là tính giá dựa trên cơ sở hoạt động (Activity-based costing: ABC). Phiếu chi phí công việc theo dõi phản ánh toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh, là cơ sở để tính giá thành sản phẩm hoàn thành. Nếu cuối tháng, nếu công việc chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh là giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ. Khi đơn đặt hàng hoàn thành, tổng chi phí sản xuất trên phiếu chi phí công việc là tổng giá thành sản xuất.

Giá thành sản xuất đơn vị được xác định theo công thức sau:

$$\text{Giá thành sản xuất đơn vị} = \frac{\text{Tổng giá thành sản xuất sản phẩm}}{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất}} \quad (1.8)$$

Trong trường hợp, một đơn đặt hàng có nhiều loại sản phẩm kích cỡ khác nhau, thì áp dụng phương pháp hệ số để tính giá thành đơn vị của các sản phẩm. Cơ sở để xác định hệ số của từng loại sản phẩm căn cứ vào khối lượng, thể tích, chiều dài hay các đặc tính khác về kỹ thuật hoặc chi phí để xác định.

Hệ thống tính giá thành theo công việc sẽ cung cấp thông tin cho nhà quản trị theo giá thành thực tế. Kết quả đó có thể giúp người quản trị đánh giá hiệu quả của từng đơn đặt hàng, từng công việc, kiểm soát chi phí thực tế so với dự toán ban đầu. Tuy nhiên, việc tính giá thành thực tế tiềm ẩn một hạn chế là tính kịp thời trong việc cung cấp thông tin. Bởi vì, nhiều nội dung chi phí sản xuất chung cuối kỳ kế toán mới xác định cụ thể được, do vậy việc phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đơn hàng chỉ được thực hiện vào cuối kỳ. Nếu trong kỳ có một đơn đặt hàng nào đó hoàn thành, thì kế toán không thể cung cấp ngay thông tin về giá thành của đơn đặt hàng đó. Điều này ảnh hưởng đến các quyết định của nhà quản trị trong việc chấp nhận các đơn đặt hàng từ khách hàng,... Thực tiễn này đòi hỏi phải có cách xử lý chi

phí sản xuất chung kịp thời để tính nhanh giá thành sản phẩm, kế toán phải dự toán chi phí sản xuất chung trong kỳ kế hoạch tại mỗi phân xưởng tương ứng với mức độ hoạt động dự toán tương ứng. Cuối kỳ sau khi xác định chi phí sản xuất thực tế phát sinh, kế toán so sánh với chi phí sản xuất chung tạm phân bổ và phải xử lý phần chênh lệch nếu có vào các tài khoản giá vốn hàng bán, thành phẩm, chi phí sản xuất kinh doanh dở dang nếu có.

Hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất

Phương pháp này áp dụng phù hợp trong các DN sản xuất hàng loạt, với số lượng lớn, các sản phẩm tương tự nhau. Quy trình sản xuất được chia thành nhiều giai đoạn công nghệ hay nhiều bước chế biến sản xuất kế tiếp nhau. Kết quả cuối mỗi giai đoạn là các bán thành phẩm, bán thành phẩm bước này là đối tượng chế biến ở bước tiếp theo. Đối tượng tập hợp chi phí là từng giai đoạn công nghệ. Mỗi giai đoạn công nghệ hoàn thành một mức độ kỹ thuật nào đó của bán sản phẩm. Vì tính liên tục này, hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất còn được gọi là tính giá thành theo kiểu phân bước. Đối tượng tính giá thành là bán sản phẩm hoàn thành ở từng giai đoạn công nghệ, và sản phẩm hoàn thành ở giai đoạn công nghệ cuối cùng. Các chi phí sản xuất trực tiếp ở công đoạn nào thì tập hợp trực tiếp cho công đoạn đó; các chi phí sản xuất chung tập hợp theo từng phân xưởng, cuối kỳ phân bổ cho từng giai đoạn theo tiêu thức phù hợp. Tại mỗi bước chế biến (giai đoạn công nghệ), giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành được tính tùy thuộc vào phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ. Có hai phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ là phương pháp nhập trước- xuất trước và phương pháp bình quân gia quyền.

Phương pháp nhập trước- xuất trước xác định tổng số lượng quy đổi tương đương trong kỳ với việc phân biệt rõ ràng giữa các sản phẩm dở dang của kỳ trước chuyển sang với các sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ. Theo phương pháp này, trong số các sản phẩm hoàn thành trong kỳ, trước tiên phải bao gồm các sản phẩm

dở dang của kỳ trước chuyển sang, sau đó mới đến các sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ, do đó chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ sẽ tính toán riêng cho công đoạn hoàn thiện các sản phẩm dở dang của kỳ trước và chi phí sản xuất và hoàn thiện các sản phẩm trong kỳ. Giá thành đơn vị sản phẩm được xác định theo công thức 1.9:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành đơn} \\ \text{vị sản phẩm} \end{array} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất trong kỳ}}{\text{Sản lượng tương đương trong kỳ}} \quad (1.9)$$

Khác với phương pháp nhập trước- xuất trước, phương pháp bình quân gia quyền không phân biệt giữa các sản phẩm dở dang cuối kỳ trước chuyển sang và các sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ. Các chi phí nằm trong sản phẩm dở dang cuối kỳ trước chuyển sang sẽ được cộng với các chi phí phát sinh trong kỳ để tính bình quân cho tất cả các sản phẩm sản xuất trong kỳ, không phân biệt sản phẩm làm dở từ kỳ trước hay sản phẩm bắt đầu sản xuất từ kỳ này. Giá thành đơn vị sản phẩm được xác định theo công thức 1.10:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành đơn} \\ \text{vị sản phẩm} \end{array} = \frac{\text{Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ}}{\text{Sản lượng tương đương trong kỳ}} \quad (1.10)$$

Hai công thức trên được vận dụng cho từng khoản mục chi phí cụ thể, qua đó, kế toán sẽ tính được giá trị bán thành phẩm chuyển sang kỳ sau.

Kết quả tính toán theo hai phương pháp sẽ khác nhau. Sự khác biệt đó là do phương pháp bình quân tính cả giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ trước cho toàn bộ số phẩm tương đương trong kỳ, như vậy giá thành đơn vị sản phẩm tương đương sẽ chịu ảnh hưởng bởi sự thay đổi về giá của các yếu tố đầu vào kỳ trước. Ngược lại, phương pháp nhập trước- xuất trước tính giá thành của sản phẩm tương đương trong kỳ chỉ quan tâm đến các chi phí phát sinh trong kỳ tương ứng với sản lượng tạo ra. Xét trên phương diện kiểm soát chi phí tác giả đánh giá phương pháp nhập trước-

xuất trước cao hơn phương pháp bình quân, tuy nhiên phương pháp nhập trước-xuất trước đòi hỏi công tác kế toán phức tạp hơn.

** Xác định chi phí sản xuất và tính giá thành theo phương pháp trực tiếp*

Theo phương pháp này, giá thành của sản phẩm hoàn thành chỉ bao gồm chi phí sản xuất biến đổi (biến phí sản xuất) phát sinh tại nơi sản xuất. Chi phí sản xuất biến đổi bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung biến đổi. Phần chi phí sản xuất chung cố định (định phí sản xuất chung) không được tính vào giá thành sản phẩm, nó được coi là chi phí thời kỳ khi xác định kết quả kinh doanh. Phần định phí sản xuất chung luôn luôn tồn tại cho dù sản lượng sản phẩm sản xuất tăng hay giảm trong mức độ giới hạn phù hợp. Các nhà quản trị cho rằng không hợp lý khi tính định phí cho sản phẩm hoàn thành.

Trình tự tập hợp chi phí và tính giá thành theo phương pháp trực tiếp như sau:

(1). Xác định đối tượng tập hợp chi phí và giá thành sản phẩm;

(2). Chi phí sản xuất phát sinh cần phân loại theo cách ứng xử của chi phí. Các chi phí biến đổi tập hợp riêng cho từng đối tượng, phần định phí tập hợp riêng. Đối với các khoản chi phí hỗn hợp thì cần sử dụng các phương pháp thích hợp để phân tích thành định phí và biến phí;

(3). Cuối kỳ tập hợp toàn bộ chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm hoàn thành.

Theo phương pháp này, khi DN tiến hành sản xuất, các biến phí sẽ vận động tuyến tính với sự vận động của dòng vật chất, trong khi đó định phí lại độc lập tương đối với dòng vật chất của quá trình sản xuất. Điều này dẫn đến sự khác nhau trong việc trình bày Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của DN trong một thời kỳ giữa KTTC và KTQT. Trong KTTC, báo cáo kết quả kinh doanh được lập dựa trên cách phân loại chi phí theo nội dung hay công dụng của chi phí, còn trong KTQT Báo cáo kết quả kinh doanh được lập dựa trên cách phân loại chi phí theo

cách ứng xử. Điểm khác nhau cơ bản trong báo cáo lãi lỗ dựa trên cách ứng xử của chi phí và dựa trên công dụng kinh tế của chi phí chính là cách nhìn nhận phần định phí. Điều này liên quan đến các phương pháp tính giá thành. Theo phương pháp tính giá thành toàn bộ, phần định phí sản xuất chung là chi phí sản phẩm, khi sản phẩm hoàn thành chưa tiêu thụ thì phần định phí này là giá trị tài sản và được thể hiện trong Bảng cân đối kế toán, nó trở thành chi phí (giá vốn hàng bán) khi sản phẩm được xác định là tiêu thụ phù hợp với cách trình bày báo cáo kết quả kinh doanh trong KTTTC. Theo phương pháp tính giá thành trực tiếp, phần định phí này là chi phí thời kỳ và nó sẽ ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh trong kỳ mà nó phát sinh. Do đó, lợi nhuận thuần theo hai phương pháp sẽ khác nhau.

Cách lập báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của chi phí hay dựa vào phương pháp trực tiếp đã quan tâm đến vấn đề DN có bù đắp phần chi phí cố định hay không để tạo ra phần tích lũy cho chủ sở hữu. Lợi nhuận được trình bày theo cách này phản ánh đầy đủ hơn toàn cảnh hoạt động kinh doanh của DN, giúp nhà quản trị có thể đưa ra các quyết định kinh doanh phù hợp.

Từ mối quan hệ này người ta có thể điều chỉnh giữa lợi nhuận theo phương pháp tính giá thành toàn bộ và theo phương pháp tính giá thành trực tiếp được xác định theo công thức 1.11 [23- tr 47].

Lợi nhuận thuần theo phương pháp xác định chi phí trực tiếp Cộng (+): Định phí sản xuất chung của hàng tồn kho cuối kỳ Trừ (-) : Định phí sản xuất chung của hàng tồn đã tiêu thụ Lợi nhuận thuần theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ	(1.11)
--	--------

Qua những nội dung phân tích trên, ta nhận thấy phương pháp tính giá thành trực tiếp hay dựa trên phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí có vai trò quan trọng trong việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí- sản lượng- lợi nhuận, giúp nhà quản trị có những quyết định kinh doanh phù hợp; là cơ sở để lập kế hoạch, kiểm

tra, kiểm soát tình hình chi phí của DN,... Bên cạnh những vai trò nêu trên, phương pháp tính giá thành theo phương pháp trực tiếp còn có những hạn chế: việc phân chia chi phí thành định phí và biến phí mang tính chất tương đối, do vậy mức độ chính xác và tin cậy hạn chế; chỉ có biến phí được xem xét khi quyết định giá bán sản phẩm, tuy nhiên cần xem xét đến cả yếu tố định phí;...

b.2. Xác định phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo mô hình KTQT hiện đại

** Xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm dựa trên cơ sở hoạt động*

- Sự hình thành phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động:

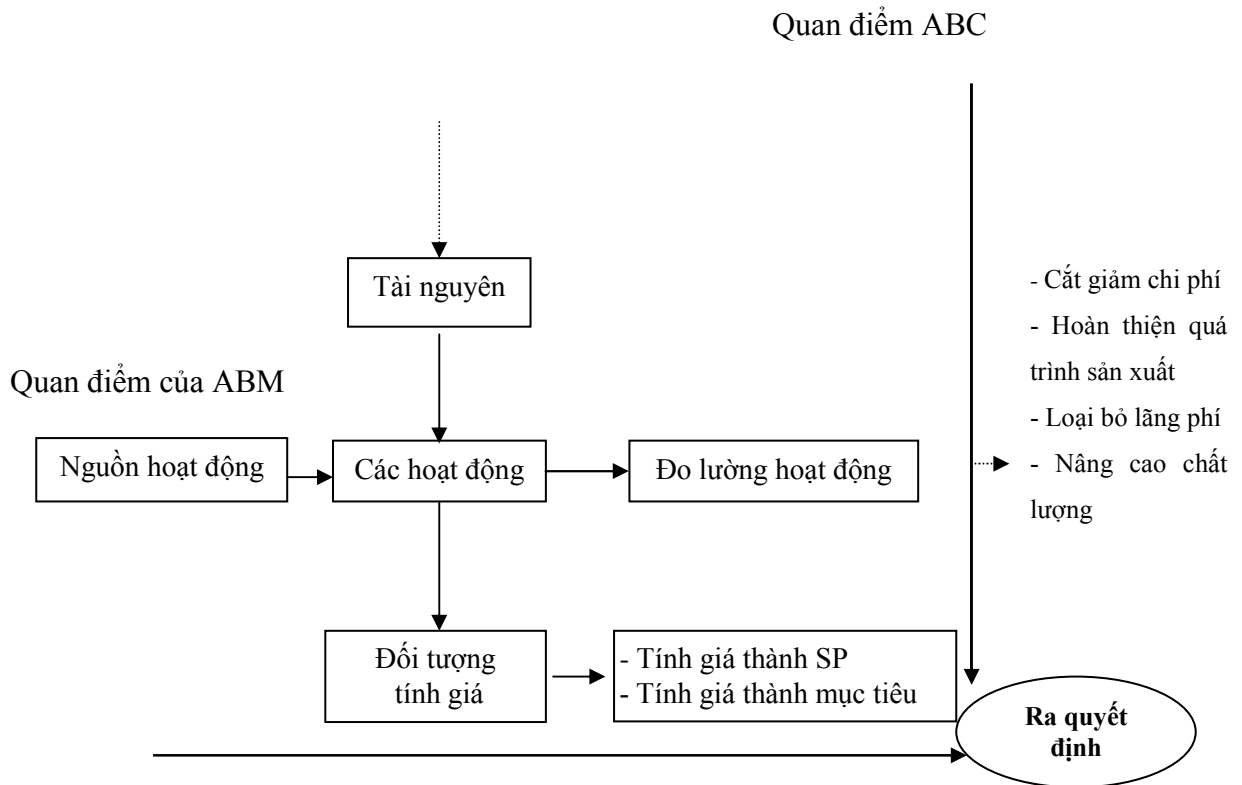
Qua thực tiễn, hệ thống kế toán truyền thống (phương pháp tính giá thành toàn bộ, phương pháp tính giá thành trực tiếp) đã bộc lộ một số hạn chế, gây ảnh hưởng đến hoạt động ra quyết định của nhà quản trị. Những hạn chế lớn nhất có thể kể đến đó là việc lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí và kỹ thuật phân bổ chi phí.

Về việc lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí, theo các phương pháp truyền thống đối tượng tập hợp chi phí chủ yếu là các đơn đặt hàng (hệ thống tính giá thành theo công việc), hoặc theo các phân xưởng, nơi sản xuất (hệ thống tính giá thành theo quá trình sản xuất). Với đối tượng tập hợp chi phí, hệ thống giá chỉ mới quan tâm đến việc tính giá thành sản phẩm, mà không chỉ ra mối quan hệ qua lại giữa các bộ phận chức năng khác nhau. Những vấn đề như chi phí gia tăng ở khâu nào, do nguyên nhân nào luôn được các nhà quản trị đặt ra trong quá trình hoàn thiện và thiết kế lại quá trình sản xuất nhằm cắt giảm chi phí. Thực tế cho thấy, chi phí phát sinh ở nhiều hoạt động khác trong quá trình sản xuất, nhưng chỉ tập hợp chi phí ở góc độ chung thì không thể kiểm soát chi phí ở DN. Do vậy, mục tiêu kiểm soát và hoạch định ở DN trong điều kiện cạnh tranh gia tăng chưa được đáp ứng.

Về kỹ thuật phân bổ chi phí, các phương pháp truyền thống thường chỉ chọn một hay một vài tiêu thức để phân bổ chi phí sản xuất chung. Nhưng trong thực tế, chi phí sản xuất chung bao gồm nhiều nội dung khác nhau, mỗi nội dung phát sinh

có đặc điểm khác nhau. Do vậy, việc tính giá thành sản phẩm thường không phản ánh đúng chi phí của nó, ảnh hưởng đến việc quyết định giá bán sản phẩm của DN. DN có thể định giá quá cao hay quá thấp so với giá vốn.

Để khắc phục những hạn chế đó, các nhà kinh tế nghiên cứu và ứng dụng phương pháp tính giá thành sản phẩm mới, thực chất là phương phân bổ chi phí sản xuất chung mới- phương pháp tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động (Activity-based costing- ABC). Xuất phát từ ý tưởng của các nhà quản trị từ những năm 1980, phương pháp ABC chỉ là kỹ thuật tính giá thành sản phẩm, dịch vụ bằng cách áp dụng nhiều tiêu thức để phân bổ chi phí sản xuất chung để đảm bảo tính giá thành được chính xác hơn [34, 40, 41]. Đến những năm 1990, các nhà quản trị nhận thấy rằng, với cùng một dữ liệu ban đầu nhưng tính giá thành theo phương pháp ABC được sử dụng tốt hơn cho việc thiết kế sản phẩm và thiết kế lại quá trình sản xuất. Phương pháp ABC còn được sử dụng để đo lường hiệu quả hoạt động của quá trình kinh doanh. Số liệu của phương pháp ABC giúp các nhà quản trị nhìn rõ hơn mối quan hệ giữa thời gian, chất lượng, công suất nhà xưởng, sự linh hoạt và chi phí của DN. Phương pháp ABC ngày nay đã được gắn liền với một triết lý mới trong quản trị là quản trị dựa trên hoạt động (Activity based Management- ABM). Quản trị dựa trên hoạt động là một trong những phương pháp quan trọng nhất để giành chiến thắng trong cạnh tranh [38, tr 12]. Điểm nổi bật của phương pháp ABC là nhấn mạnh các hoạt động như là những đối tượng tập hợp chi phí chủ yếu. Chi phí các hoạt động này sau đó sẽ được phân bổ cho những đối tượng tính giá thành theo số lượng các hoạt động mà các đối tượng này đã sử dụng. Cần lưu ý rằng hệ thống tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động có thể là một phần của hệ thống tính giá theo công việc hay tính giá thành theo quá trình sản xuất [22, tr 150]. Hệ thống này không thay thế hệ thống tính giá thành truyền thống, mà nhằm bổ sung khả năng xử lý và cung cấp thông tin trong việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn của DN



Sơ đồ 1.4. Mối quan hệ giữa ABC và ABM

- Nội dung phương pháp ABC:

Phương pháp ABC đã khắc phục những hạn chế và bổ sung khả năng tập hợp, tính toán, phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng tính giá thành chính xác hơn các phương pháp tính giá thành truyền thống. Phương pháp ABC xác định các đối tượng tập hợp chi phí là các hoạt động. Mỗi hoạt động được hiểu là nơi có yếu tố cơ bản làm phát sinh chi phí. Chi phí liên quan đến mỗi hoạt động có thể là biến phí, hoặc gồm cả biến phí và định phí.

Quá trình tính giá thành theo phương pháp ABC trong các DN sản xuất thường được chia thành các bước sau:

Bước 1: Nhận diện các chi phí trực tiếp

Trong quá trình sản xuất, các khoản chi phí phát sinh liên quan trực tiếp đến đối tượng tính giá thành nào thì tập hợp trực tiếp cho đối tượng đó. Chi phí trực tiếp trong các DN sản xuất thường bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

Bước 2: Nhận diện các hoạt động

Nhận diện các hoạt động là yêu cầu cốt lõi của phương pháp ABC [20, tr 134], do đó KTQT phải phát hiện các hoạt động có các yếu tố cơ bản làm phát sinh chi phí. Yếu tố cơ bản đó được gọi là nguồn sinh phí (cost driver). Tùy theo đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và quy trình công nghệ, mà các DN có các hoạt động khác nhau. Có những hoạt động thường gặp như: hoạt động sửa chữa máy móc, hoạt động vận chuyển thành phẩm,... Chi phí phát sinh ở các hoạt động này không thể tập hợp trực tiếp cho các đối tượng tính giá thành, đó là chi phí chung liên quan đến nhiều đối tượng tính giá thành. Do vậy, khi các chi phí này phát sinh, DN cần tập hợp theo từng hoạt động, sau đó phân bổ cho từng đối tượng tính giá thành theo tiêu thức hợp lý.

Bước 3: Lựa chọn tiêu thức phân bổ

Chi phí sản xuất chung sau khi được tập hợp theo từng hoạt động (nhóm hoạt động) sẽ được phân bổ cho từng đối tượng tính giá thành theo tiêu thức phù hợp. Khác với phương pháp tính giá thành truyền thống, thường lựa chọn một tiêu thức chung để phân bổ toàn bộ chi phí sản xuất chung, thì phương pháp ABC lựa chọn một hệ thống các tiêu thức tương ứng với các nguồn sinh phí để phân bổ chi phí sản xuất chung. Do vậy, chi phí sản xuất chung được phân bổ cho các đối tượng tính giá thành được chính xác hơn.

Bước 4: Xác định mức phân bổ

Trên cơ sở các nhóm hoạt động, chi phí gián tiếp được tập hợp cho từng nhóm sản phẩm. Nếu hoạt động liên quan đến một sản phẩm hoặc dịch vụ thì toàn bộ chi phí được kết chuyển cho sản phẩm, dịch vụ đó. Nếu một hoạt động liên quan đến nhiều loại sản phẩm hoặc dịch vụ thì chi phí được phân bổ cho mỗi loại sản phẩm hoặc dịch vụ dựa trên mức độ tiêu dùng hoạt động của từng loại sản phẩm, dịch vụ.

Bước 5: Tổng hợp tất cả các chi phí để tính giá thành sản phẩm

Tác giả nhận thấy, phương pháp tính giá thành dựa trên cơ sở hoạt động có bước phát triển cao hơn phương pháp tính giá thành truyền thống.

** Tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp chi phí mục tiêu (Target Cost)*

Tính giá theo chi phí mục tiêu "Target Cost" là một trong các phương pháp hiện đại trong KTQT. Tính ưu việt của phương pháp đã được thừa nhận trên thế giới vì chi phí mục tiêu là một công cụ khích lệ và tạo thuận lợi cho việc liên kết giữa các bộ phận của qui trình sản xuất [37]

- Nội dung phương pháp chi phí mục tiêu:

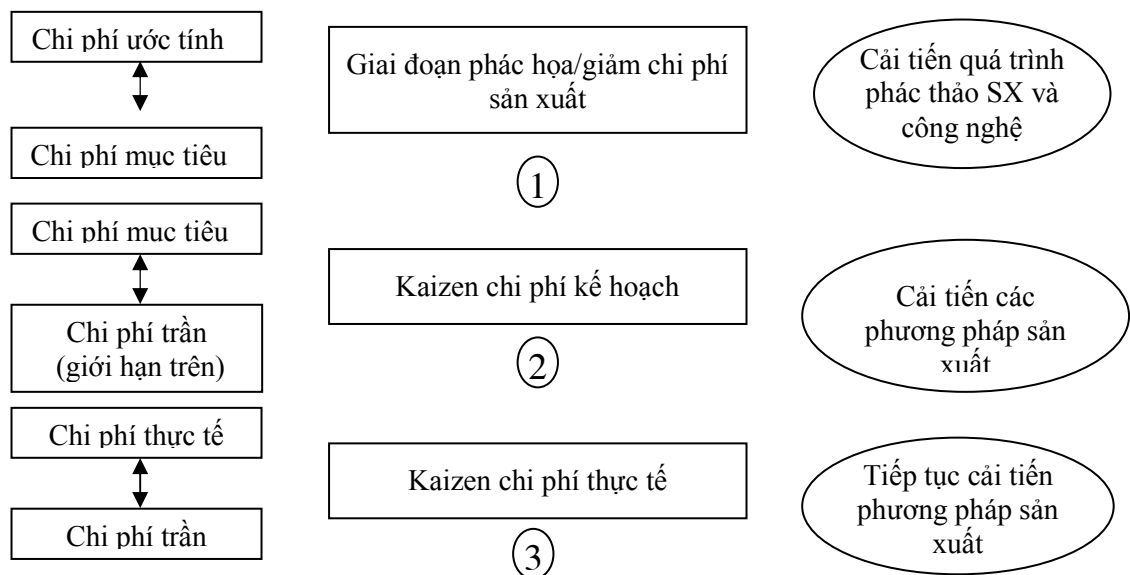
Phương pháp chi phí mục tiêu có nguồn gốc từ Nhật Bản. Phương pháp này đã được áp dụng kể từ sau năm 1980 bởi các công ty lớn như Toyota, NEC, Sony và Nissan [32]. Một tổ chức quốc tế được thành lập do một số các tập đoàn công nghiệp lớn, gọi là Consortium for Advanced Management-International (gọi tắt là CAM-I), để phát triển các phương pháp KTQT hiện đại đã định nghĩa về chi phí mục tiêu như sau:

“Phương pháp chi phí mục tiêu là tổng thể các phương pháp, công cụ quản trị cho phép đạt được mục tiêu chi phí và mục tiêu hoạt động ở giai đoạn thiết kế và kế hoạch hóa sản phẩm mới. Phương pháp cũng cho phép cung cấp một cơ sở kiểm soát ở giai đoạn sản xuất và bảo đảm các sản phẩm này đạt được mục tiêu lợi nhuận đã được xác định phù hợp với chu kỳ sống của sản phẩm”

Theo định nghĩa này, chi phí mục tiêu gắn liền với lợi nhuận có thể đạt được theo chu kỳ sống của sản phẩm, định nghĩa về phương pháp chi phí mục tiêu nhấn mạnh mục tiêu cần phải đạt được và thời gian phân tích là chu kỳ sống của sản phẩm. Điều này làm cho phương pháp chi phí mục tiêu khác với phương pháp chi phí theo định mức truyền thống. Từ đó chi phí mục tiêu trở thành một công cụ quản trị chi phí mà nhà hoạch định chính sách hoạt động sử dụng trong các giai đoạn thiết kế và sản xuất để cải tiến quá trình sản xuất, giảm chi phí sản xuất trong tương lai [37]. Chi phí mục tiêu được tiến hành song song với các bước của quy trình chế tạo sản phẩm. Với mỗi bước của quy trình chế tạo sản phẩm, chi phí mục tiêu thực hiện nội dung khác nhau. Ở giai đoạn nghiên cứu thị trường, DN xác định giá bán dự kiến của sản phẩm, chuẩn bị các điều kiện sản xuất. DN xác định được lợi nhuận mục tiêu trên cơ sở giá bán dự kiến. Dựa vào giá bán dự kiến và lợi nhuận mục tiêu, DN xác định chi phí trần có thể chấp nhận. Cả ba yếu tố này được coi là cố định trong phương pháp chi phí mục tiêu. Bước tiếp theo, DN ước tính chi phí sản xuất

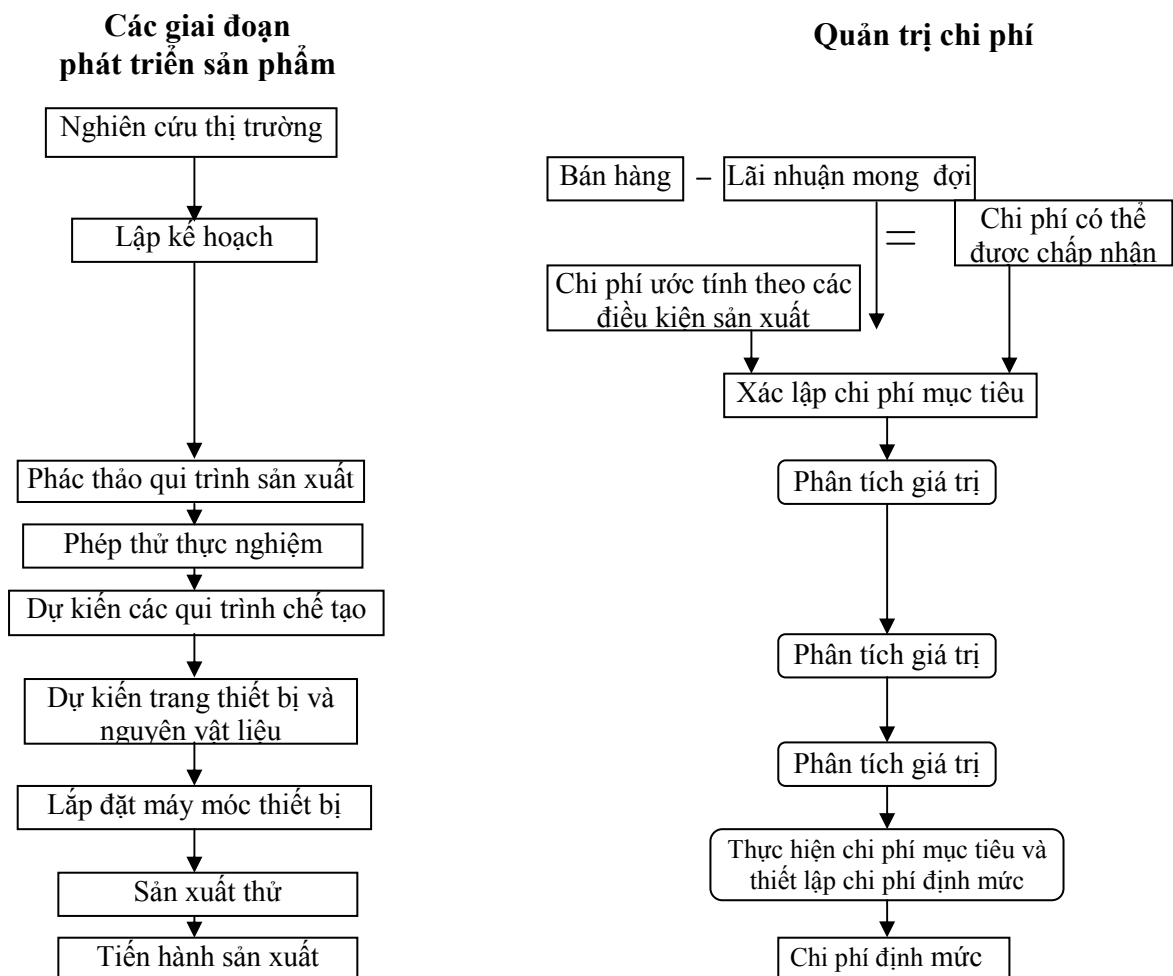
theo các điều kiện của DN. Đây là giai đoạn hoạch định chi phí sản xuất của DN mà không gắn với chi phí trần. Trên cơ sở chi phí ước tính và chi phí trần DN xác định chi phí mục tiêu. Do vậy, chi phí mục tiêu được xác lập dựa vào chi phí trần có thể chấp nhận và chi phí ước tính theo theo điều kiện của DN. Chi phí mục tiêu không thể vượt qua chi phí trần. Sau khi xác lập được chi phí mục tiêu, các định mức chi phí được xây dựng để kiểm soát chi phí.

Như vậy, điểm khác biệt giữa phương pháp chi phí mục tiêu và phương pháp chi phí truyền thống (như phương pháp chi phí định mức) là việc xác lập chi phí mục tiêu không chỉ quan tâm đến điều kiện sản xuất mà còn chú ý đến cả lợi nhuận mục tiêu. Chi phí mục tiêu được xem là giới hạn chi phí để đạt được hiệu quả sản xuất mong muốn. Sau khi xác định được chi phí mục tiêu, DN phải tổ chức quản trị chi phí theo từng giai đoạn của quy trình sản xuất từ khâu thiết kế đến khâu sản xuất, từ khâu kế hoạch đến khâu tổ chức thực hiện, làm sao cho chi phí thực tế không vượt quá chi phí mục tiêu. Điều này đòi hỏi các nhà quản trị phải tổ chức sản xuất và quản trị chi phí thật nghiêm ngặt ở tất cả các giai đoạn của quy trình sản xuất, không ngừng phát hiện những chi phí không hữu ích hoặc không tương xứng với tầm quan trọng của sản phẩm, không ngừng phát hiện các "trục trặc" trong hệ thống để "thay đổi để tốt hơn" hay "cải tiến liên tục" theo triết lý quản lý Kaizen để cắt giảm chi phí theo sơ đồ 1.5.



Sơ đồ 1.5. Quản trị chi phí sản xuất theo Kaizen costing

Khái niệm Kaizen có thể được hiểu như là sự xem xét cải tiến không ngừng chi phí nhằm duy trì liên tục tỷ lệ chi phí/lợi nhuận ở mức tốt nhất [20]. Kaizen costing quan tâm đến nhận diện những cơ hội để cải tiến chi phí trong giai đoạn chế tạo. Phương pháp chi phí mục tiêu được bắt đầu bằng việc ước tính giá bán của sản phẩm. Giá bán ước tính dựa vào công dụng và thuộc tính của sản phẩm, các đối thủ cạnh tranh trên thị trường. Trên cơ sở lợi nhuận mong đợi, DN phải xác định chi phí sản xuất và tiêu thụ có thể chấp nhận để tiến hành sản xuất sản phẩm. Chi phí mục tiêu được xác lập dựa vào chi phí có thể chấp nhận và chi phí ước tính theo các điều kiện sản xuất hiện có của DN. Mỗi giai đoạn phát triển sản phẩm sẽ được đánh giá nhằm đạt được mục tiêu chi phí đã xác định. Việc đánh giá này dựa trên phân tích giá trị nhằm đánh giá việc thiết kế sản phẩm và nhận diện các cơ hội có thể cải tiến giá trị của sản phẩm.



Sơ đồ 1.6. Chi phí mục tiêu và các giai đoạn sản xuất sản phẩm

Phương pháp chi phí mục tiêu được thực hiện theo ba giai đoạn:

Giai đoạn 1: Xác định chi phí mục tiêu theo các bộ phận sản phẩm sản xuất

Chi phí mục tiêu phải được xác định theo từng bộ phận cấu thành sản phẩm. Việc xác định chi phí cho các thành phần này phải dựa vào mức độ quan trọng khác nhau về vai trò của các thành phần đối với sản phẩm, và từ đó xác định tỷ lệ chi phí của từng thành phần trong tổng số chi phí của sản phẩm theo tỷ lệ thuận với mức độ quan trọng của nó. Lấy ví dụ sản phẩm máy đo huyết áp làm minh họa. Nhà quản trị phải xem xét tầm quan trọng (thông qua cho điểm) của mỗi một trong các ưu tiên sau để quyết định phân bổ chi phí: tính chính xác, mẫu mã, hoạt động yên lặng, độ bền vững.

Giai đoạn 2: Tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định

Giai đoạn đầu liên quan đến quá trình phân tích. Giai đoạn thứ hai này liên quan đến tổ chức thực hiện. Quá trình thực hiện chi phí sản xuất cần phải phát hiện những thành phần của sản phẩm có chi phí quá cao so với tầm quan trọng được xác định ở bước thứ nhất. Quá trình sản xuất những bộ phận này phải được điều chỉnh, áp dụng các nguyên tắc và phương pháp quản trị nghiêm ngặt để giảm chi phí sản xuất. Bên cạnh đó, ở giai đoạn này cũng cần phát hiện các thành phần của sản phẩm có chi phí quá thấp so với tầm quan trọng của nó. Việc sản xuất các thành phần này cũng được điều chỉnh cho phù hợp với tầm quan trọng của nó trong sản phẩm sản xuất.

Giai đoạn 3: Đánh giá kết quả thực hiện chi phí

Thực hiện quá trình sản xuất theo phương pháp chi phí mục tiêu có thể dẫn đến một trong ba trường hợp sau:

Chi phí thực tế đạt đến chi phí trần: cần phải dừng lại các hoạt động ở giai đoạn hai vì sản phẩm sản xuất không mang lại lợi nhuận.

Chưa đạt đến chi phí trần nhưng đạt đến chi phí mục tiêu: trong trường hợp này, cần xem xét lại giai đoạn một và giai đoạn hai. Phải xem xét kỹ quá trình phác

họa sản phẩm đã hợp lý chưa hoặc xem xét lại các bước trong giai đoạn sản xuất để giảm chi phí. Ví dụ các phương pháp có thể được vận dụng ở giai đoạn sản xuất nhằm làm cho chi phí thực tế nhỏ hơn chi phí mục tiêu như:

- + Kế hoạch hóa tốt hơn quá trình chế tạo sản phẩm; lựa chọn đầu tư hợp lý;
- + Lựa chọn công nghệ phù hợp mang lại hiệu suất cao;
- + Vận dụng hệ thống sản xuất “kịp thời” (Just-in time) và "sản xuất tinh gọn" (Lean production) để loại trừ các chi phí phát sinh do chờ đợi các yếu tố sản xuất, chờ đợi một giai đoạn nào đó hoặc do dự trữ quá cao;
- + Áp dụng hệ thống quản trị chất lượng tổng thể để tránh lãng phí chi phí [7].

c. Phân tích mối quan hệ chi phí- sản lượng- lợi nhuận (Cost- Volume-Profit: C-V-P) để ra quyết định kinh doanh

Phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận (phân tích mối quan hệ C- V- P) là việc phân tích mối quan hệ biện chứng giữa các nhân tố giá bán, sản lượng, chi phí cố định, chi phí biến đổi và sự tác động của chúng đến kết quả lợi nhuận của doanh nghiệp để có được các quyết định đúng đắn về các sản phẩm sản xuất và tiêu thụ.

Phân tích mối quan hệ C-V-P có vai trò quan trọng trong việc ra các quyết định. Khi hoạt động kinh doanh diễn ra, DN phải phát sinh các khoản định phí nhất định bất kể mức tiêu thụ của DN như thế nào. Mỗi hoạt động kinh doanh của DN đều phát sinh các khoản biến phí đi kèm. Do vậy, hoạt động kinh doanh của DN trước hết phải xem xét doanh thu có đủ bù đắp được biến phí, tạo ra lợi nhuận để bù đắp định phí hay không. Phân tích mối quan hệ C-V-P quan tâm đến cả giá bán, số lượng hàng bán trong mục tiêu chung về lợi nhuận của DN. Cho nên, phân tích mối quan hệ C-V-P để ra các quyết định kinh doanh phải đặt trong bối cảnh cụ thể của DN, lấy mục tiêu của DN lên hàng đầu.

Một trong những tác dụng của việc phân loại chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định là giúp các DN nhận thức được rằng: sau điểm hoà vốn cứ mỗi sản

phẩm được tiêu thụ sẽ làm tăng lợi nhuận của DN thêm một giá trị đúng bằng phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi của sản phẩm đó do các sản phẩm này không phải bù đắp cho phần chi phí cố định đã được bù đắp bằng các sản phẩm hoà vốn của DN. Chính vì vậy, KTQT chi phí xây dựng các khái niệm lợi nhuận góp (contribution margin) và tỷ lệ lợi nhuận góp hay (contribution rate): Lợi nhuận góp là phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi, còn tỷ lệ lợi nhuận góp là tỷ lệ giữa lợi nhuận góp và doanh thu. Lợi nhuận góp còn được gọi là số dư đảm phí hay lãi tính trên biến phí, tỷ lệ lợi nhuận góp còn được gọi là tỷ lệ số dư đảm phí hay tỷ lệ lãi tính trên biến phí.

Phân tích mối quan hệ C-V-P tập trung vào các nội dung sau:

- Phân tích điểm hoà vốn;
- Phân tích mức sản lượng cần thiết để đạt được lợi nhuận mong muốn;
- Xác định giá bán sản phẩm với mức sản lượng, chi phí và lợi nhuận mong muốn;
- Phân tích ảnh hưởng của giá bán đối với lợi nhuận theo các thay đổi về biến phí và định phí.

KTQT chi phí tiến hành phân tích điểm hoà vốn nhằm mục đích đánh giá các phương án kinh doanh, phát triển sản phẩm mới của DN. Bên cạnh đó việc xem xét sự ảnh hưởng của các yếu tố chi phí biến đổi, chi phí cố định và giá bán tới lợi nhuận của DN sẽ giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định marketing hợp lý. Đối với DN sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm với cơ cấu chi phí khác nhau, KTQT chi phí sẽ phân tích ảnh hưởng của cơ cấu sản phẩm sản xuất và tiêu thụ tới điểm hoà vốn và lợi nhuận của DN, nhằm giúp các nhà quản trị lựa chọn được cơ cấu sản phẩm tối ưu.

Với nội dung trên, phân tích C-V-P đòi hỏi hệ thống kế toán phải cung cấp đầy đủ tình hình chi phí phân theo cách ứng xử. Đây là cơ sở để KTQT tiếp tục việc phân tích, cung cấp thông tin có ích nhất cho nhà quản trị ra quyết định sách lược.

Bao gồm các quyết định sách lược cơ bản sau:

- Quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng đặt biệt;
- Quyết định kinh doanh trong điều kiện nguồn lực hạn chế;
- Quyết định mua ngoài hay tự sản xuất;
- Quyết định loại bỏ một loại sản phẩm, bộ phận kinh doanh;
- Quyết định bán ngan hay tiếp tục chế biến;
- Xác định giá bán sản phẩm.

1.2.2.4. Tổ chức kế toán trách nhiệm

Kế toán trách nhiệm được hiểu là hệ thống thu thập và báo cáo các thông tin về doanh thu và chi phí theo nhóm trách nhiệm. Các cấp quản trị sẽ phải chịu trách nhiệm về lĩnh vực hoạt động của mình, của thuộc cấp và tất cả các hoạt động khác thuộc trách nhiệm của mình.

Cấu trúc của một tổ chức phát triển khi các mục tiêu, trình độ công nghệ, đội ngũ nhân viên thay đổi. Quá trình này thường diễn ra theo hướng từ quản trị tập trung sang quản trị phân quyền. Một hệ thống kế toán trách nhiệm được thiết kế tốt phải thiết lập được các trung tâm trách nhiệm trong một tổ chức. Trung tâm trách nhiệm được định nghĩa như một đơn vị trong tổ chức có toàn quyền kiểm soát chi phí, doanh thu và đầu tư. Các trung tâm trách nhiệm có thể được phân loại như sau:

Trung tâm chi phí là trung tâm trách nhiệm mà đầu vào được lượng hóa bằng tiền còn đầu ra thì không được lượng hóa bằng tiền của tổ chức. Trách nhiệm tài chính của trung tâm này là kiểm soát và báo cáo riêng về chi phí. Một trung tâm chi phí có thể có nhiều đơn vị chi phí tùy thuộc vào việc cân nhắc về lợi ích và chi phí của việc vận hành, kiểm soát. Phân tích chênh lệch dựa trên chi phí định mức và các kế hoạch ngân sách được theo dõi và điều chỉnh liên tục chính là phương thức điển hình của việc đo lường hiệu quả hoạt động của trung tâm chi phí.

Trung tâm doanh thu là trung tâm trách nhiệm mà đầu ra có thể được lượng

hóa bằng tiền còn đầu vào thì không lượng hóa được bằng tiền. Người quản trị của trung tâm doanh thu chỉ chịu trách nhiệm về việc tích lũy doanh thu và không phải kiểm soát việc thiết lập giá bán hoặc dự toán ngân sách chi phí. Trên thực tế, một trung tâm thuần túy về doanh thu không tồn tại. Các cấp quản trị thường vẫn phải làm kế hoạch và kiểm soát một số chi phí thực tế phát sinh trong trung tâm doanh thu.

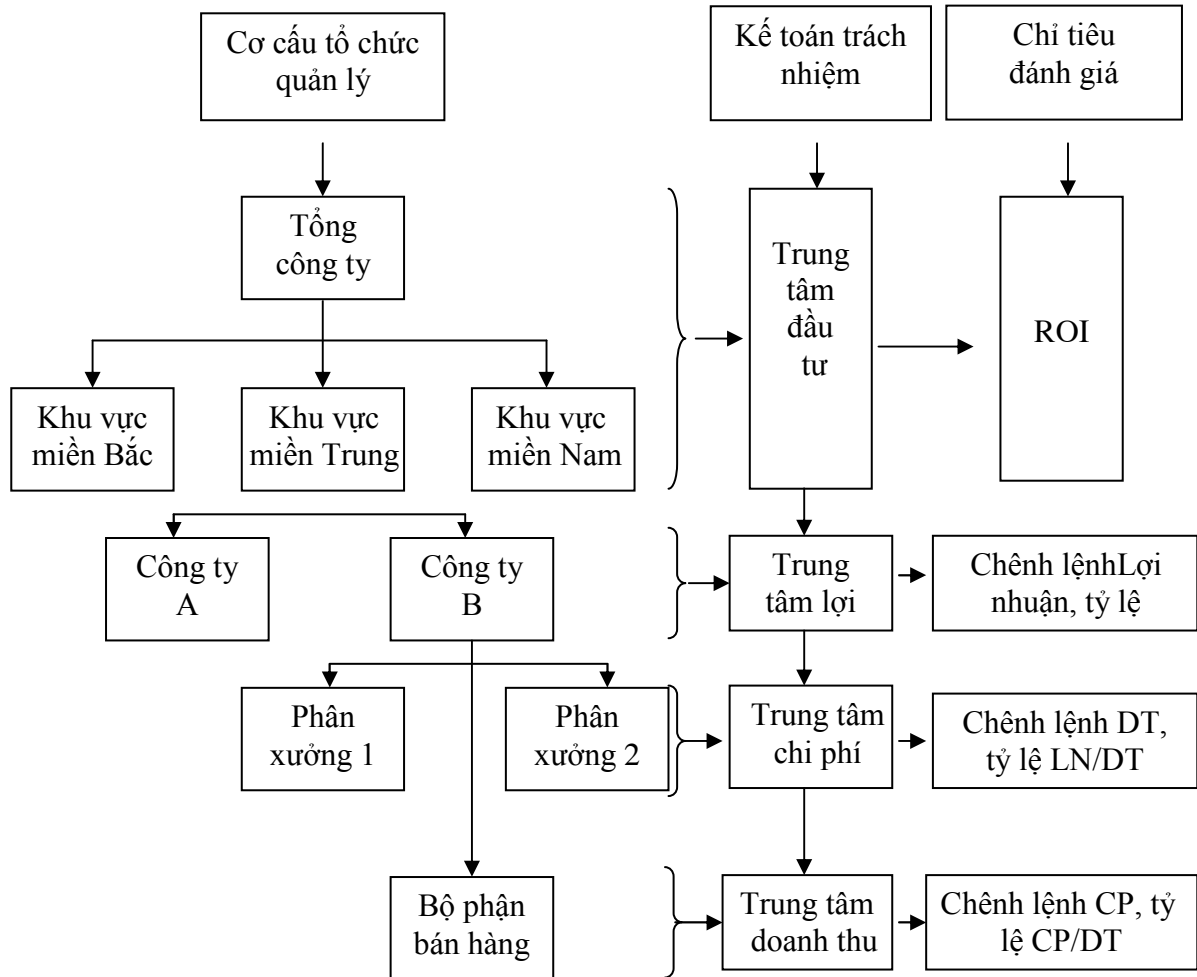
Trung tâm lợi nhuận là trung tâm trách nhiệm mà người quản trị chịu trách nhiệm cho cả chi phí (đầu ra) và doanh thu (đầu vào) và chênh lệch giữa đầu vào và đầu ra chính là lợi nhuận. Các trung tâm lợi nhuận không chỉ là các công ty chuyên về phân phối trong một tập đoàn hoặc các cửa hàng bán lẻ. Ví dụ, một ngân hàng có thể xem mỗi phòng ban là một trung tâm lợi nhuận.

Trung tâm đầu tư là trung tâm trách nhiệm chịu trách nhiệm trong việc tạo ra doanh thu, lập kế hoạch và kiểm soát chi phí. Ngoài ra, người quản trị của trung tâm đầu tư có thẩm quyền điều phối, sử dụng, đầu tư tài sản để tìm kiếm mức lợi nhuận cao nhất. Sự thành công của nó được đo lường không chỉ bởi số lợi nhuận tạo ra mà là lợi nhuận trong mối tương quan với tổng vốn đầu tư, tức khả năng sinh lợi của đồng vốn (Sơ đồ 1.7).

Theo sơ đồ trên, trung tâm chi phí không chỉ là các phân xưởng sản xuất mà còn là các phòng ban, bộ phận quản lý hành chính phát sinh chi phí. Tương tự, nếu hoạt động bán hàng được tổ chức theo nhiều điểm bán hàng, nhóm,... thì mỗi điểm, nhóm bán hàng có thể là một trung tâm doanh thu.

Với cơ cấu tổ chức như trên, việc xây dựng hệ thống báo cáo kiểm soát sẽ đi từ cấp trách nhiệm thấp nhất đến cấp trách nhiệm cao hơn. Báo cáo ở cấp thấp nhất là báo cáo doanh thu tại các trung tâm doanh thu và các báo cáo kiểm soát ở các trung tâm chi phí. Nhà quản trị ở cấp cao hơn có thể bao quát toàn bộ các hoạt động của các bộ phận thuộc quyền quản lý của mình, KTQT có trách nhiệm cung cấp các báo cáo chi tiết khi nhà quản trị cần. Toàn bộ hệ thống báo cáo kiểm soát trong tổ chức phân quyền như vậy được gọi hệ thống báo cáo trách nhiệm. Hệ thống

báo cáo kế toán trách nhiệm cung cấp cả thông tin dự toán, thông tin thực hiện và phân chênh lệch nên báo cáo kiểm soát còn được gọi là báo cáo thành quả.



Sơ đồ 1.7 . Hệ thống kế toán trách nhiệm trong mối quan hệ với cơ cấu tổ chức quản lý

Qua hệ thống báo cáo kiểm soát, nhà quản trị DN có thể kiểm soát được doanh thu, chi phí, trên cơ sở đó kiểm soát được lợi nhuận. Tùy theo quy mô của DN mà thiết kế hệ thống báo cáo kiểm soát thành nhiều tầng, quy định rõ trách nhiệm của người quản lý trong phạm vi công việc được giao. Người quản lý thông qua các báo cáo kiểm soát để định hướng, tập trung những nỗ lực để nâng cao hiệu quả hoạt động của bộ phận mình.

1.2.2.5. Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị

Để tồn tại và thích ứng với nền kinh tế thị trường, các doanh nghiệp luôn

phải tìm cách đối phó với những cạnh tranh khốc liệt từ các đối thủ cạnh tranh khác. KTQT ngày càng đóng vai trò quan trọng, là một công cụ quản lý đắc lực, phục vụ cho việc quản lý, kiểm soát và ra quyết định của nhà quản trị trong các doanh nghiệp, hỗ trợ cho các nhà quản lý thành công trong môi trường cạnh tranh khốc liệt. Báo cáo kế toán quản trị với vai trò là sản phẩm cuối cùng cung cấp cho các nhà quản trị các thông tin cần thiết phục vụ các chức năng của mình. Một hệ thống báo cáo kế toán quản trị tốt sẽ giúp cho các nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn.

Hệ thống báo cáo kế toán quản trị phải đảm bảo yêu cầu:

Hệ thống báo cáo KTQT cần được xây dựng phù hợp với yêu cầu cung cấp thông tin phục quản lý nội bộ của từng doanh nghiệp cụ thể.

Thông tin của báo cáo KTQT phải đầy đủ đảm bảo tính so sánh được phục vụ yêu cầu quản lý điều hành và ra các quyết định của nhà quản trị các cấp.

Các chỉ tiêu trong hệ thống báo cáo KTQT phải đảm bảo tính phù hợp, nhất quán giữa các báo cáo định hướng, báo cáo kết quả thực hiện và báo cáo phân tích biến động giữa số liệu định hướng và số liệu thực hiện.

Hệ thống báo cáo kế toán quản trị:

Để phục vụ cung cấp thông tin cần thiết cho các nhà quản trị thực hiện chức năng quản trị doanh nghiệp, hệ thống báo cáo KTQT phải thiết kế bao gồm các loại báo cáo cơ bản sau:

- Hệ thống báo cáo định hướng hoạt động kinh doanh (dự toán): Hệ thống báo cáo định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh cung cấp các thông tin định hướng, các chỉ tiêu kế hoạch để chuẩn bị các điều kiện đảm bảo và tổ chức triển khai trên tất cả các lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp, là thước đo đánh giá kết quả thực hiện.

- Hệ thống báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh: Hệ thống báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cung cấp thông tin về tình hình thực hiện của hoạt động kinh

doanh của doanh nghiệp trên các lĩnh vực hoạt động kinh doanh là cơ sở để nhận định, kiểm soát, đánh giá, điều chỉnh tình hình thực hiện.

- Hệ thống báo cáo biến động kết quả và nguyên nhân của các hoạt động kinh doanh: Hệ thống báo cáo biến động kết quả và nguyên nhân của các hoạt động kinh doanh phản ánh các thông tin chênh lệch giữa thực hiện với dự toán (các thông tin định hướng) và các nguyên nhân gây nên sự chênh lệch để giúp cho nhà quản trị doanh nghiệp kiểm soát, đánh giá tình hình, xác định được các nguyên nhân dẫn đến sự biến động.

1.2.2.6. Mô hình tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Việc tổ chức bộ máy KTQT của DN phải phù hợp với đặc điểm hoạt động, quy mô đầu tư và địa bàn tổ chức sản xuất, kinh doanh của DN, phù hợp với mức độ phân cấp quản trị kinh tế- tài chính của DN. Bộ máy kế toán phải gọn nhẹ, khoa học, hợp lý và hiệu quả cao trong việc cung cấp thông tin cho bộ máy lãnh đạo của DN [8].

Căn cứ vào điều kiện cụ thể của mình, các DN có thể tổ chức kế toán theo một trong các mô hình sau:

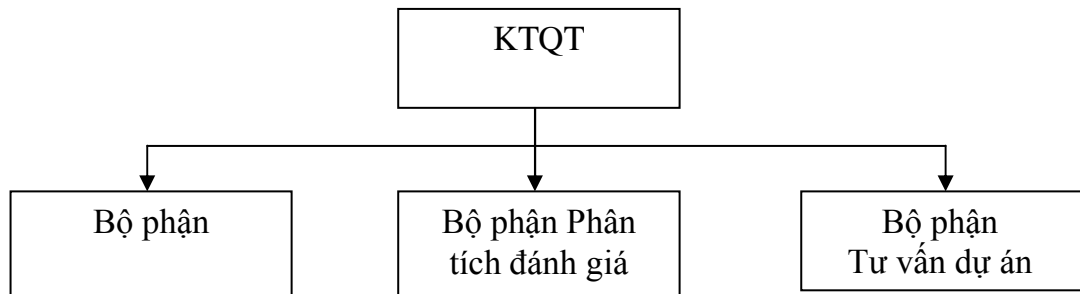
a. Mô hình kết hợp: là mô hình gắn kết hệ thống KTQT với hệ thống kế toán theo từng phần hành kế toán: Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành, kế toán bán hàng,.. Kế toán viên thực hiện phần hành kế toán nào sẽ thực hiện cả KTTC và KTQT. Ngoài ra, DN cần bố trí người thực hiện các nội dung KTQT chung khác. Mô hình này sẽ tiết kiệm chi phí tổ chức vận hành bộ máy kế toán nhưng hiệu quả không cao vì KTQT và KTTC tuân thủ những nguyên tắc khác nhau.

b. Mô hình tách biệt: là mô hình tổ chức hệ thống KTQT riêng biệt với hệ thống KTTC trong phòng KTTC của DN. Mô hình này áp dụng phù hợp với các DN có quy mô lớn. Với mô hình này KTQT sẽ phát huy được tối đa vai trò chức năng của mình, tuy nhiên DN sẽ phải trả rất nhiều chi phí để vận hành mô hình này.

c. Mô hình hỗn hợp: là mô hình kết hợp giữa hai mô hình nêu trên, trong đó tổ

chức bộ phận KTQT chi phí giá thành riêng, còn các nội dung khác thì theo theo mô hình kết hợp. Theo tác giả, mô hình hỗn hợp có tính linh hoạt và khả năng cung cấp thông tin cao, nhưng DNL cũng phải đầu tư tương đối lớn để tổ chức vận hành bộ máy và tổ chức thực hiện công tác kế toán.

Dù lựa chọn mô hình nào, để bộ máy KTQT vận hành hiệu quả, công tác lựa chọn, sắp xếp nhân sự thực hiện các phần việc của mình có vai trò quan trọng. Một trong những cách thức phổ biến để tổ chức bộ máy KTQT là tổ chức theo chức năng của hệ thống KTQT. Bộ máy KTQT được tổ chức gồm 3 bộ phận theo sơ đồ 1.8.



Sơ đồ 1.8: Bộ máy tổ chức KTQT

Các bộ phận này có thể bố trí những nhân viên KTQT riêng hoặc kiêm nhiệm những phần công việc của kế toán chung tùy theo mô hình tổ chức KTQT của DN. Trong đó bộ phận Dự toán sẽ tiến hành thu thập thông tin, phối hợp với các bộ phận khác trong doanh nghiệp xây dựng các dự toán kinh doanh cho các kế hoạch hoạt động của doanh nghiệp. Bộ phận Phân tích sẽ đánh giá các kết quả hoạt động thực tế so với dự toán, phân tích tìm ra nguyên nhân chênh lệch nếu có, đồng thời đánh giá trách nhiệm của các bộ phận liên quan trong việc sử dụng chi phí. Bộ phận Tư vấn dự án sẽ thu thập những thông tin phù hợp để hỗ trợ, tư vấn các nhà quản trị quyết định lựa chọn và thực hiện dự án của doanh nghiệp.

Việc tổ chức chứng từ, tài khoản, sổ và báo cáo kế toán cũng được thực hiện một cách linh hoạt theo đặc thù và quy mô hoạt động của các DN. Nguyên tắc

chung về tổ chức chứng từ, tài khoản, sổ và báo cáo là dựa trên cơ sở hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ và báo cáo do Bộ Tài chính thống nhất ban hành cho hệ thống KTTC, các DN tùy theo đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và yêu cầu quản lý có thể thiết kế thêm các biểu mẫu, bổ sung các chi tiết phù hợp với nội dung và chức năng của KTQT, đáp ứng yêu cầu quản trị doanh nghiệp đề ra.

1.3. TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH TRONG DOANH NGHIỆP

1.3.1. Hệ thống các chỉ tiêu tài chính nhằm tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh

Hệ thống chỉ tiêu tài chính trong kế toán quản trị là công cụ để các nhà quản trị lập kế hoạch, chỉ đạo, thúc đẩy và kiểm soát các hoạt động của doanh nghiệp. Hệ thống chỉ tiêu này là kết quả của việc tổ chức các nội dung KTQT đã được thực hiện ở phần 1.2. Nó bao gồm các chỉ tiêu ở bản sau: Hệ thống chỉ tiêu định mức chi phí nhằm kiểm soát chi phí; Hệ thống chỉ tiêu đánh giá trách nhiệm của các bộ phận; Hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của toàn doanh nghiệp.

** Hệ thống chỉ tiêu định mức chi phí nhằm kiểm soát chi phí*

Hệ thống chỉ tiêu định mức chi phí được sử dụng như là thước đo trong hệ thống dự toán của doanh nghiệp nhằm kiểm soát chi phí. Khi một doanh nghiệp sản xuất sản phẩm, KTQT sẽ sử dụng chi phí định mức để xác định tổng chi phí dự toán. Sau khi sản xuất được tiến hành, KTQT sẽ so sánh giữa chi phí thực tế với dự toán để xác định sự biến động của chi phí. Đây chính là cơ sở để kiểm soát chi phí.

Hệ thống chỉ tiêu định mức chi phí bao gồm định mức về chi phí nguyên vật liệu, định mức về chi phí nhân công trực tiếp, định mức biến phí sản xuất chung. Hệ thống chỉ tiêu này được xây dựng dựa trên phương pháp phân tích dữ liệu lịch sử, phương pháp kỹ thuật và phương pháp kết hợp.

Chi phí định mức là điều kiện cơ bản để thực hiện kế toán trách nhiệm, vì chi

phí định mức là một trong các thước đo để đánh giá thành quả của các trung tâm, nhất là trung tâm chi phí.

** Hệ thống chỉ tiêu đánh giá trách nhiệm của các bộ phận*

Việc đánh giá một nhà quản lý phải căn cứ vào các tiêu chí trong tầm kiểm soát của họ. Vì vậy, các nhà quản lý khác nhau sẽ được đánh giá theo các tiêu chí khác nhau. Ví dụ, một nhà quản lý có thể kiểm soát được chi phí nhưng lại không kiểm soát được doanh thu. Nhà quản lý khác lại có trách nhiệm kiểm soát chi phí, doanh thu,... Các bộ phận trong DN được chia thành các trung tâm trách nhiệm khác nhau gắn với nhà quản lý. Các trung tâm trách nhiệm này được đánh giá dựa trên các tiêu chí cơ bản sau:

Trung tâm	Tiêu chí đánh giá tình hình thực hiện
Trung tâm chi phí	<ul style="list-style-type: none"> - Chi phí sản xuất (nguyên vật liệu, nhân công, chi phí sản xuất chung) - Chất lượng (mức phế phẩm) - Tỷ lệ giao hàng đúng hạn,...
Trung tâm doanh thu	<ul style="list-style-type: none"> - Số lượng hàng bán - Số vòng quay hàng tồn kho - Doanh thu bán hàng,..
Trung tâm lợi nhuận	<ul style="list-style-type: none"> - Chi phí sản xuất - Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp - Số lượng hàng bán - Khả năng sinh lời,...
Trung tâm đầu tư	<ul style="list-style-type: none"> - ROI - Số dư đảm phí - Thị phần - Giới thiệu thành công sản phẩm mới,...

Bảng 1.1 : Tiêu chí đánh giá Trung tâm trách nhiệm

Tỷ suất lợi nhuận trên vốn đầu tư (Return on Investment- ROI) được xác định bằng cách lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh chia cho tài sản dùng vào hoạt động kinh doanh. ROI có thể được phân chia thành hai thành phần là tỷ suất lợi nhuận trên vốn đầu tư và số vòng quay vốn đầu tư như công thức 1.7.

Nếu các nhà quản lý quá chú trọng ROI sẽ kích lệ các quyết định mang tính ngắn hạn, điều này có thể sẽ đe dọa tình hình hoạt động của doanh nghiệp trong dài hạn. Các nhà quản trị tìm các cách cắt giảm chi phí hoạt động thì có thể phải hy sinh các hoạt động đầu tư cho sự phát triển trong tương lai [27, tr256].

Đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận

Bộ phận được định nghĩa là bất cứ một phần hay một hoạt động nào đó trong DN mà các nhà quản trị muốn tìm hiểu về tình hình doanh thu và chi phí của nó. Thí dụ về các bộ phận của một DN có thể là các sản phẩm, các thị trường tiêu thụ hoặc các phân xưởng sản xuất. Sở dĩ cần phân chia DN theo các bộ phận như vậy vì các nhà quản trị không chỉ cần đến các thông tin về tình hình chi phí, doanh thu xét trên phạm vi tổng quát toàn DN mà họ còn cần đến các thông tin chi tiết về tình hình doanh thu, chi phí của từng hoạt động trong DN, những thông tin này sẽ giúp họ đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận và phát hiện, giải quyết các vấn đề kém hiệu quả trong nội bộ DN.

Để cung cấp các thông tin chi tiết về doanh thu và chi phí của các bộ phận này cho các nhà quản trị, KTQT chi phí cần lập các báo cáo bộ phận. Báo cáo bộ phận là báo cáo kết quả kinh doanh theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động của DN được lập chi tiết cho từng bộ phận của DN. Báo cáo này có thể được lập chi tiết cho rất nhiều cấp bậc bộ phận khác nhau trong DN. Thí dụ toàn DN có thể chi tiết thành các phân xưởng sản xuất, mỗi phân xưởng sản xuất lại được chi tiết theo các dây chuyền sản xuất, mỗi dây chuyền sản xuất lại được chi tiết tiếp thành các thị trường tiêu thụ. Các báo cáo này có tác dụng rất lớn trong việc giúp các nhà quản trị có được những đánh giá toàn diện về từng mặt hoạt động của DN. Như đã trình bày ở trên, báo cáo bộ phận được lập theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt

động của DN, nghĩa là phân chia chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định. Để có những đánh giá đúng đắn về hiệu quả hoạt động của từng bộ phận, chi phí cố định trong các báo cáo bộ phận này được được sắp xếp thành chi phí cố định trực tiếp và chi phí cố định chung. Chi phí cố định trực tiếp là các chi phí cố định có thể xác định trực tiếp cho một bộ phận cụ thể và nó phát sinh là do sự tồn tại của bộ phận đó. Chi phí cố định chung là các chi phí cố định không thể xác định trực tiếp cho một bộ phận cụ thể nào mà nó phát sinh nhằm phục vụ chung cho tất cả các hoạt động của DN. Lợi nhuận bộ phận là phần còn lại của doanh thu bộ phận đầu khi trừ đi tất cả các chi phí trực tiếp của bộ phận.

Báo cáo bộ phận đặc biệt có ý nghĩa khi DN được tổ chức theo mô hình phân quyền, việc kiểm soát hoạt động thông qua các trung tâm trách nhiệm. Các báo cáo bộ phận sẽ giúp cho các nhà quản trị thông qua chỉ tiêu lợi nhuận bộ phận. Đặc biệt là với các bộ phận là các trung tâm đầu tư - các trung tâm trách nhiệm mà nhà quản trị của bộ phận chịu trách nhiệm cả về lợi nhuận và vốn đầu tư sử dụng trong bộ phận đó, ngoài chỉ tiêu lợi nhuận bộ phận chúng ta còn sử dụng chỉ tiêu tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư (Return on Investment - ROI) để đánh giá hiệu quả hoạt động của bộ phận theo công thức 1.12.

$$\text{ROI} = \frac{\text{Lợi nhuận trước thuế} + \text{lãi tiền vay}}{\text{Vốn đầu tư vào bộ phận}} \times 100 \quad (1.12)$$

Chỉ tiêu ROI phản ánh hiệu quả hoạt động của bộ phận đúng đắn hơn chỉ tiêu lợi nhuận bộ phận bởi vì nếu bộ phận X có lợi nhuận lớn hơn lợi nhuận của bộ phận Y nhưng bộ phận X lại có tỷ lệ sinh lời trên vốn đầu tư thấp hơn so với bộ phận Y thì rõ ràng là bộ phận X hoạt động kém hiệu quả hơn bộ phận B.

** Hệ thống chỉ tiêu tài chính đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của toàn doanh nghiệp*

Có rất nhiều chỉ tiêu tài chính để phân tích đánh giá hiệu quả hoạt động kinh

doanh của doanh nghiệp, trong đó có những chỉ tiêu quen thuộc đặc trưng và cả các chỉ tiêu được các doanh nghiệp tự thiết lập nhằm mục đích phục vụ các nhu cầu phân tích cụ thể. Các nhà nghiên cứu phân tích hiệu quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp không ngừng xây dựng các chỉ tiêu mới đầy sáng tạo. Mặt khác, cũng cần lưu ý rằng sẽ không có một kết quả cụ thể nào của các chỉ tiêu là khuôn mẫu cho mọi thời kỳ hoặc cho tất cả các doanh nghiệp [1, tr166].

Hệ thống chỉ tiêu tài chính đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của DN có thể được chia thành các nhóm sau:

- Nhóm chỉ tiêu về khả năng thanh toán
- Nhóm chỉ tiêu hiệu quả sử dụng vốn
- Nhóm chỉ tiêu về khả năng sinh lợi
- Nhóm chỉ về cơ cấu tài chính

Nhóm chỉ tiêu về khả năng thanh toán bao gồm các chỉ tiêu về tình hình công nợ: các khoản phải thu và tình hình thu nợ, các khoản phải trả và khả năng chi trả. Đây là nhóm chỉ tiêu mà các nhà quản trị, các chủ doanh nghiệp và đặc biệt là các nhà cho vay rất quan tâm.

Nhóm chỉ tiêu hiệu quả sử dụng vốn được quan tâm đặc biệt của các chủ sở hữu (hay các cổ đông) và là thước đo năng lực nhà quản trị doanh nghiệp. Trong nền kinh tế hiện nay, khi mà các nguồn lực ngày càng khan hiếm và chi phí sử dụng chúng ngày càng cao, vấn đề sử dụng hiệu quả nguồn lực càng trở nên cấp thiết hơn bao giờ hết. Nhóm chỉ tiêu này gồm các chỉ tiêu cơ bản như: số vòng quay hàng tồn kho theo giá vốn hàng bán, số vòng hàng tồn kho theo doanh thu thuần, doanh thu thuần trên tổng tài sản.

Nhóm chỉ tiêu về khả năng sinh lợi: Sinh lợi là mục tiêu mà các doanh nghiệp đều hướng tới, là sự quan tâm của rất nhiều đối tượng. Khi phân tích, lợi nhuận

được đặt trong tất cả các mối quan hệ có thể (doanh thu, tài sản, vốn chủ sở hữu,...); mỗi góc nhìn đều cung cấp cho nhà phân tích một ý nghĩa cụ thể phục vụ cho các quyết định quản trị. Nhóm chỉ tiêu về khả năng sinh lợi bao gồm một số chỉ tiêu cơ bản sau:

- Hệ số lãi ròng hay suất sinh lợi của doanh thu (Return on Sales- ROS)

$$\text{Hệ số lãi ròng} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Doanh thu thuần}} \quad (1.13)$$

Chỉ tiêu này phản ánh 1 đồng doanh thu có khả năng tạo ra bao nhiêu đồng lợi nhuận sau thuế.

- Suất sinh lợi của tài sản (Return on Assets- ROA)

$$\text{Suất sinh lợi của tài sản} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Tổng tài sản}} \quad (1.14)$$

Chỉ tiêu này có ý nghĩa 1 đồng tài sản có khả năng tạo ra bao nhiêu đồng lợi nhuận sau thuế.

- Suất sinh lợi của vốn chủ sở hữu (Return on Equity-ROE)

$$\text{Suất sinh lợi của vốn chủ sở hữu} = \frac{\text{Lợi nhuận sau thuế}}{\text{Vốn chủ sở hữu}} \quad (1.15)$$

Chỉ tiêu này có ý nghĩa 1 đồng vốn chủ sở hữu (hay vốn cổ đông) có khả năng tạo ra bao nhiêu đồng lợi nhuận sau thuế.

Nhóm chỉ về cơ cấu tài chính: Cơ cấu tài chính là khái niệm dùng để chỉ tỉ trọng của nguồn vốn chủ sở hữu và nợ vay. Hệ thống chỉ tiêu này bao gồm: hệ số Nợ/ Tổng tài sản và hệ số Nợ/ Vốn chủ sở hữu, là chỉ tiêu tài chính đo lường năng

lực sử dụng và quản lý nợ của doanh nghiệp. Khi dùng hệ số này để đánh giá cần so sánh hệ số của một doanh nghiệp cá biệt nào đó với hệ số bình quân của toàn ngành.

Bên cạnh cung cấp các chỉ tiêu tài chính thông qua thước đo giá trị, nội dung tổ chức KTQT còn mở rộng phạm vi ảnh hưởng sang cung cấp các thông tin phi tài chính nhằm tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp, thí dụ như số sản phẩm sản xuất, thời gian sản xuất và tỷ lệ sản phẩm hỏng, mức độ hài lòng của khách hàng... Những thông tin này sẽ hữu ích cho việc đánh giá về hiệu quả các hoạt động của doanh nghiệp, qua đó sẽ giúp cho người quản lý đưa ra các quyết định kinh doanh hợp lý làm tăng giá trị trong doanh nghiệp.

1.3.2. Môi quan hệ giữa tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh

Với hệ thống các chỉ tiêu phân tích ở trên, tổ chức KTQT sẽ tạo ra một hệ thống thông tin có chức năng quan trọng nhằm tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp:

Thứ nhất, với hệ thống thông tin dự toán hoạt động sản xuất kinh doanh như dự toán giá bán, dự toán doanh thu, dự toán sản xuất,... KTQT giúp cho các nhà quản trị những thông tin cụ thể về mục tiêu hoạt động sản xuất kinh doanh của từng bộ phận, của toàn doanh nghiệp trong từng thời kỳ. Qua đó, nhà quản trị thiết lập được định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh của từng bộ phận, của doanh nghiệp trong từng thời kỳ để khai thác có hiệu quả các nguồn lực kinh tế, kiểm soát và ngăn ngừa những rủi ro, những mất cân đối trong tương lai của từng bộ phận cũng như toàn doanh nghiệp.

Thứ hai, với hệ thống thông tin đo lường, báo cáo định lượng về kết quả hoạt động sản xuất, hoạt động tiêu thụ, sử dụng vốn,... thông tin KTQT sẽ giúp cho nhà quản trị nắm bắt được thực tế tình hình tổ chức, thực hiện ở từng bộ phận, ở doanh nghiệp để có những biện pháp kịp thời điều chỉnh, bổ sung những vấn đề cần thiết cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp theo đúng định hướng.

Thứ ba, với hệ thống thông tin báo cáo biến động kết quả giữa thực tế với mục tiêu hay dự toán và những nguyên nhân ảnh hưởng đến những biến động đó, KTQT cung cấp những thông tin giúp cho nhà quản trị nhận biết được tình hình thực hiện, những biến động trong thực hiện và những nguyên nhân dẫn đến sự biến động trong hoạt động sản xuất kinh doanh từ đó nhận thức được tình hình tốt, xấu, những nguyên nhân ảnh hưởng thuận lợi hay bất lợi đến hoạt động sản xuất kinh doanh của từng bộ phận, của doanh nghiệp để đưa ra chính xác những biện pháp khai thác, kiểm soát, điều chỉnh phù hợp và đánh giá đúng đắn được tình hình, trách nhiệm của nhà quản trị các cấp.

Thứ tư, với những thông tin phân tích các phương án kinh doanh, phân tích chi phí hữu ích, phân tích các tiềm năng kinh tế,... KTQT cung cấp cho nhà quản trị những thông tin phù hợp để đưa ra các quyết định quản trị khoa học, khai thác được các tiềm năng của doanh nghiệp và đảm bảo được các mục tiêu đề ra.

Ngày nay, khi môi trường kinh doanh thay đổi ngày càng nhanh chóng, cạnh tranh ngày càng khốc liệt, việc ứng dụng các thành tựu khoa học công nghệ trở thành phổ biến, chu kỳ sống của sản phẩm ngày càng rút ngắn, năng lực cung cấp và xử lý thông tin mở rộng,... làm cho quá trình tạo ra giá trị gia tăng trong hoạt động kinh doanh của DN biến động nhanh chóng ngày càng phức tạp. Trong bối cảnh đó, thông tin KTQT cung cấp càng có vai trò quan trọng trong hoạt động của nhà quản trị. Một hệ thống thông tin quản trị đáng tin cậy về hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra và đánh giá, giúp nhà quản trị xây dựng phát triển những định hướng, chiến lược trong quản trị hoạt động sản xuất kinh doanh hiệu quả hơn.

1.4. KINH NGHIỆM VẬN DỤNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CỦA MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI

1.4.1. Kinh nghiệm vận dụng mô hình tổ chức KTQT ở Anh và Mỹ

Anh và Mỹ là những nước có nền kinh tế thị trường phát triển hàng đầu thế giới, do vậy kế toán quản trị của hai quốc gia này đã có bề dày cả về lý luận và thực tiễn. KTQT ở Anh và Mỹ vào những năm cuối thập kỷ 80 thế kỷ XX chủ yếu áp

dụng mô hình kế toán chi phí truyền thống (Traditional Costing). Sau đó và đến ngày nay chủ yếu áp dụng mô hình kế toán chi phí theo hoạt động (Activity Based Costing). Hiện nay, KTQT thường tập trung vào các chủ đề như: khái niệm và phân loại chi phí, kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm theo công việc hoặc theo quy trình sản xuất, nhận thức cách ứng xử chi phí và phân tích biến động chi phí, phân tích mối quan hệ chi phí- sản lượng- lợi nhuận, ảnh hưởng phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp trong thiết lập công cụ quản trị, kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động (ABC), dự toán hoạt động SXKD, chi phí tiêu chuẩn và sự cân bằng các nguồn lực kinh tế, dự toán linh hoạt và phân tích biến động chi phí sản xuất chung, báo cáo bộ phận và đánh giá trách nhiệm của các bộ phận, chi phí thích hợp cho quyết định kinh doanh ngắn hạn, phân bổ chi phí bộ phận trên cơ sở hoạt động, định giá sản phẩm dịch vụ,... Với sự đề cao vai trò cá nhân, vai trò của những nhà quản trị cao cấp, KTQT được xem như một công cụ bổ khuyết thông tin quản trị nên KTQT trong DN sản xuất ở Anh, Mỹ được thiết kế tập trung vào chủ đề phân tích thông tin phục vụ cho các quyết định quản trị, đề cao tính hữu ích của thông tin cho các quyết định quản trị hơn là xác lập một hệ thống thông tin toàn diện cho yêu cầu quản trị. Do đó, KTQT nổi lên hàng đầu với các mô hình, phương pháp kỹ thuật định lượng thông tin. Đồng thời, ở những nước này, KTQT là công việc riêng của DN nên Nhà nước không can thiệp sâu vào chuyên môn, nghiệp vụ. Những năm gần đây, mặc dầu vẫn duy trì khuynh hướng đặc trưng như trước nhưng KTQT trong DN ở Anh, Mỹ đã xuất hiện một vài thay đổi về cấu trúc thông tin, nâng cao tính định tính của thông tin, tính kiểm soát để bổ sung cho những thiếu sót, lạc hậu, không hữu hiệu so với thế giới. Trong suốt quá trình đó, KTQT luôn được nhận thức là một bộ phận chuyên môn; tuy nhiên, tổ chức vận hành KTQT có những chuyển biến khác nhau. Từ một bộ phận thuộc kế toán đến bộ phận thuộc Ban giám đốc.

Qua nghiên cứu nội dung KTQT của Anh và Mỹ, ta rút ra được các bài học kinh nghiệm sau:

- Xây dựng hệ thống thông tin chi phí của doanh nghiệp phục vụ cho các cấp

quản trị doanh nghiệp. Hệ thống thông tin chi phí phụ thuộc vào đặc thù kinh doanh của các doanh nghiệp khác nhau thì khác nhau. Thông tin chi phí của doanh nghiệp thường bao gồm: Chi phí sản xuất, chi phí đầy đủ cho các đối tượng chịu chi phí như phân xưởng, sản phẩm, quy trình sản xuất.

- Xây dựng hệ thống dự toán chi phí cho toàn doanh nghiệp, bao gồm các dự toán chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất. Dự toán chi phí chính là căn cứ để phân tích kết quả thực hiện so với các dự toán đã đưa ra. Thông qua việc phân tích thấy được tính khoa học của các dự toán và kết quả thực hiện các công việc của các cấp quản trị để từ đó có các biện pháp ứng xử cho phù hợp với từng quyết định chi phí.

- Phương pháp xác định chi phí có thể áp dụng một trong hai mô hình: mô hình kế toán chi phí truyền thống hoặc mô hình kế toán chi phí theo hoạt động tùy theo đặc điểm hoạt động kinh doanh cụ thể của các DN.

Như vậy hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí đã giúp cho các nhà quản trị kinh doanh giảm chi phí, nâng cao chất lượng sản phẩm, tăng lợi nhuận và đó là động lực để các DN tồn tại và phát triển bền vững trên thương trường.

1.4.2. Kinh nghiệm vận dụng mô hình tổ chức KTQT ở một số nước Châu Âu

KTQT ở một số nước châu Âu như Pháp, Đức,... có đặc trưng gắn kết chặt chẽ với KTTC, đề cao tầm quan trọng thông tin kiểm soát nội bộ và có sự ảnh hưởng đáng kể của Nhà nước. KTQT ở các nước này thường coi trọng bản chất của các yếu tố chi phí phát sinh, xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí trách nhiệm và bộ phận theo yêu cầu thực tế

Mặc dù nền kinh tế thị trường đã xuất hiện khá lâu ở những nước Châu Âu nhưng KTQT trong DN hình thành, phát triển chậm hơn KTQT trong DN ở các nước Anh, Mỹ. Được hình thành với mục đích ban đầu chủ yếu là cung cấp thông tin để các cơ quan quản trị chức năng của nhà nước giám sát chi phí hoạt động DN nên KTQT gần như là sự chi tiết thêm thông tin KTTC, kế toán chi phí khuôn mẫu. Đáp ứng nhu cầu thông tin thực hiện các chức năng quản trị, KTQT ở những nước

này đều có đặc điểm nổi bật là được xây dựng gắn kết với KTTC, quan hệ mật thiết với chính sách kế toán chung, chịu ảnh hưởng sự can thiệp trực tiếp bằng luật pháp của nhà nước và vấn đề cao thông tin định lượng, nhưng khuynh hướng trọng tâm là thông tin kiểm soát nội bộ. Vì vậy, KTQT ở những nước này rất khuôn mẫu, phát triển khá chậm so với Anh, Mỹ. Những năm gần đây, KTQT ở những nước này bắt đầu bắt nhịp phát triển với KTQT của Anh, Mỹ, Nhật, cập nhật một số nội dung mới như: đưa ra bằng chứng giúp nhà quản trị tìm được phương thức tốt nhất khai thác tiềm năng kinh tế phát triển DN trong tương lai, nhận định tình hình tiến hành ở các trung tâm trách nhiệm quản trị để dự báo, điều chỉnh hành động phù hợp với kế hoạch, giám sát tình hình hiện tại và tương lai của những nhà quản trị ở từng bộ phận nhằm đảm bảo chiến lược, kế hoạch, và khai thác tốt nhất năng lực các nhà quản trị, tiềm năng từng bộ phận trong cấu trúc tổ chức hoạt động SXKD. Với quan điểm là một công cụ cung cấp thông tin kiểm soát, KTQT ở các nước châu Âu luôn được tổ chức thành một bộ phận thuộc kế toán, do kế toán đảm trách.

Qua nghiên cứu nội dung KTQT ở một số nước Châu Âu ta rút ra được các bài học kinh nghiệm sau:

Kiểm soát chi phí chủ yếu bằng cách phân loại chi phí, xây dựng định mức chi phí, đánh giá kết quả của các bộ phận thông qua việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận. Thông tin chi phí do kế toán quản trị cung cấp là căn cứ để đưa ra các quyết định ngắn hạn và dài hạn. Tổ chức bộ máy kế toán để thu nhận thông tin chi phí tài chính và quản trị thường mang tính chất hỗn hợp.

1.4.3. Kinh nghiệm vận dụng mô hình tổ chức KTQT ở Trung Quốc

Với đặc điểm nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung mới chuyển sang nền kinh tế thị trường, những dấu hiệu kinh tế thị trường chỉ mới xuất hiện ở Trung Quốc những năm cuối 1980 và KTQT bắt đầu hình thành phát triển từ đó và còn rất non trẻ. Sự phát triển nhanh chóng nền kinh tế thị trường cùng chính sách cải cách kế toán đã thay đổi, phát triển nhanh chóng hệ thống kế toán, KTQT. Năm 1980, KTQT xuất hiện với nội dung cơ bản như KTQT ở Anh, Mỹ những năm 1965. Sau

đó, KTQT được cải tiến, nâng cao nhưng với mức độ không đồng đều, thường tập trung vào những chủ đề sau: xây dựng hệ thống dự toán ngân sách, dự toán vốn đầu tư dài hạn, nhận diện và phân tích chi phí sản xuất, bán hàng, quản trị, phân tích doanh thu, phân tích triển vọng thị trường, phân tích nợ phải thu, phân tích lợi nhuận, hệ thống khoán chi phí bộ phận, phân tích điểm hoà vốn, phân tích báo cáo tài chính. Tuy mới bước ra từ tư duy quản trị kinh tế tập trung, bao cấp; tuy nhiên, KTQT đã nhanh chóng giữ vai trò quan trọng trong hệ thống kế toán, trong DN. KTQT luôn được xem là một bộ phận chuyên môn, phân hệ của kế toán nhưng khuynh hướng, tổ chức thực hiện rất đa dạng. Đây cũng chính là đặc điểm chung tổ chức KTQT trong những nước mới phát triển ở Châu á, của những nước từ nền kinh tế kế hoạch sang nền kinh tế thị trường [15].

Kế toán quản trị chi phí của Trung Quốc thường coi trọng việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ và lợi nhuận đạt được nhằm đưa ra các quyết định ngắn hạn. Hệ thống dự toán chi phí cũng được coi trọng nhằm phân tích kết quả thực hiện so với các dự toán đưa ra.

Qua nghiên cứu nội dung KTQT của Trung Quốc ta rút ra được các bài học kinh nghiệm sau:

Vận dụng việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận để đưa ra các quyết định trong doanh nghiệp. Việc xây dựng dự toán chi phí là nội dung quan trọng của kế toán quản trị, nó là căn cứ để kiểm soát chi phí từ đó khống chế các khoản chi phí phát sinh ngoài dự kiến. Do vậy, định mức chi phí cũng được các nhà quản trị quan tâm hàng đầu, khi định mức chi phí phản ánh chính xác thì các dự toán của doanh nghiệp có tính khả thi, đồng thời là căn cứ để phân tích hiệu quả của các bộ phận khi đưa ra quyết định đầu tư, quyết định chấm dứt hay vẫn giữ nguyên hoạt động của các bộ phận đó. Các tài khoản kế toán quản trị chi phí được thiết kế căn cứ vào nhu cầu sử dụng thông tin và đặc thù kinh doanh của các doanh nghiệp.

Từ việc nghiên cứu lý thuyết và thực tế KTQT của các nước phát triển như

Anh, Mỹ, một số nước Châu Âu và Trung Quốc, ta có thể rút ra các bài học kinh nghiệm vận dụng vào tổ chức kế toán quản trị ở Việt Nam như sau:

- Xây dựng hệ thống thông tin KTQT cho các DN phụ thuộc vào điều kiện thực tiễn và nhu cầu quản trị của từng cấp và từng đối tượng nhằm cung cấp cho các nhà quản trị kiểm soát được hoạt động sản xuất kinh doanh.

- Hiểu được bản chất của từng yếu tố chi phí phát sinh, từ đó phân loại các yếu tố chi phí thành biến phí và định phí góp phần kiểm soát chi phí và dự toán chi phí cho kỳ tới, cho các phương án sắp lựa chọn.

- Xây dựng toàn bộ các dự toán theo yếu tố chi phí hoặc theo khoản mục chi phí để từ đó khái quát hoá chi phí của từng bộ phận và phân tích chênh lệch giữa dự toán và kết quả thực hiện, phát hiện các nguyên nhân sai lệch.

- Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ và lợi nhuận thu được để đưa ra các quyết định cần sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm, cơ cấu như thế nào trong các điều kiện khả năng sẵn có của doanh nghiệp để đạt được mức lợi nhuận thuần như dự kiến. Từ đó có căn cứ định giá bán cho phù hợp để thoả mãn nhu cầu của thị trường và khai thác tối đa tiềm năng của doanh nghiệp.

- Tổ chức bộ máy KTQT kết hợp giữa KTTC và KTQT nhằm tiết kiệm chi phí và thuận tiện cho việc cung cấp thông tin. Thực chất KTQT và KTTC đều nghiên cứu sự biến động chi phí và kết quả của các hoạt động. Song KTQT mang nội dung chủ yếu vì nó cung cấp hệ thống thông tin về chi phí để các nhà quản trị đưa ra hàng loạt các quyết định: Chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng, đầu tư hay vẫn giữ nguyên quy mô hoạt động, tăng hay giảm các chi phí cố định, biến đổi, tiếp tục sản xuất hay bán bán thành phẩm... Trong khi đó thông tin KTTC hướng trọng tâm vào việc xét quyết toán chi phí xem có phù hợp với doanh thu để có căn cứ xác định chính thức lợi nhuận chịu thuế thu nhập doanh nghiệp.

Tổ chức KTQT có hệ thống và định hướng phát triển tốt khi định hình được mô hình KTQT, nghĩa là định hình khái niệm, giả thiết, nguyên lý, phương pháp

của tiến trình thiết lập nền tảng kế toán, từ đó quyết định ghi chép, tính toán, báo cáo một thực thể hoạt động DN như: nền tảng hình thành nhu cầu quản trị được hình thành từ nền tảng này, chức năng, đặc điểm, phương pháp kỹ thuật, nội dung và biểu hiện nội dung KTQT bằng những báo cáo.

Tổ chức KTQT là công việc riêng của mỗi DN, được quyết định bởi chính DN và Nhà nước chỉ đóng vai trò hỗ trợ cho DN.

Thực tiễn KTQT một số nước trên thế giới phản ánh những nguyên tắc chung cần tuân thủ và đặc thù riêng cần được xem xét lựa chọn thích hợp khi tổ chức KTQT.

Tóm lại, KTQT là một bộ phận của hệ thống kế toán cung cấp các thông tin hữu ích để các nhà quản trị thực hiện các chức năng quản trị DN, nhằm xây dựng kế hoạch, kiểm soát, đánh giá các hoạt động và đưa ra các quyết định phù hợp nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động kinh doanh. Tác giả đã hệ thống hoá và phát triển lý luận KTQT và tổ chức KTQT thêm một bước, đã hệ thống hoá lý luận về KTQT theo các quan điểm của truyền thống và hiện đại về KTQT, bản chất, vai trò của KTQT trong các tổ chức kinh tế, so sánh KTQT với KTTC.

Tác giả đã tập trung vào các nội dung cơ bản của tổ chức KTQT theo các nội dung: tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất; tổ chức KTQT chi phí; phân loại và xây dựng định mức chi phí, dự toán chi phí; xây dựng các báo cáo KTQT, phân tích các báo cáo và mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận để đưa ra các quyết định ngắn hạn và dài hạn, tổ chức kế toán trách nhiệm,...

Qua nghiên cứu, có thể khẳng định vị trí, vai trò quan trọng của tổ chức KTQT trong các DN, đơn vị, tổ chức kinh tế, nó là công cụ hữu hiệu để quản lý các hoạt động kinh doanh đạt hiệu quả cao nhất.

CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG TỔ CHỨC

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP

XÂY LẬP VIỆT NAM

2.1. TỔNG QUAN VỀ DOANH NGHIỆP XÂY LẬP VIỆT NAM

2.1.1. Khái quát chung về ngành xây dựng Việt Nam

Ngày 29 tháng 4 năm 1958, tại Kỳ họp thứ VIII, Quốc hội khoá I đã ra Nghị quyết thành lập Bộ Kiến trúc (nay là Bộ Xây dựng) để thực hiện chức năng giúp Chính phủ quản lý về kiến trúc, quy hoạch, kiến thiết cơ bản, nhà đất và sản xuất vật liệu xây dựng. Từ đó, ngày 29 tháng 4 hàng năm trở thành ngày Truyền thống của ngành Xây dựng. Trong suốt chặng đường 50 năm xây dựng và trưởng thành, ngành Xây dựng luôn giữ vững và khẳng định được vị trí, vai trò là một trong những ngành kinh tế mũi nhọn, là lực lượng chủ yếu trong việc xây dựng cơ sở vật chất kỹ thuật, thực hiện công nghiệp hoá, hiện đại hoá đất nước.

Năm mươi năm qua, với những tên gọi khác nhau, gắn với những nhiệm vụ chính trị cụ thể của từng thời kỳ, ngành Xây dựng Việt Nam đã vượt qua nhiều khó khăn, thử thách, hoàn thành xuất sắc những nhiệm vụ mà Đảng, Nhà nước và nhân dân giao phó. Đặc biệt, sau hơn 20 năm đất nước thực hiện công cuộc đổi mới, ngành Xây dựng đã có bước phát triển nhanh chóng, đang từng bước hoàn thiện hệ thống cơ chế, chính sách trong lĩnh vực xây dựng, trong quản lý và phát triển đô thị, tạo dựng hành lang pháp lý theo hướng thuận lợi cho hoạt động xây dựng. Việc ra đời Luật Xây dựng, Luật Nhà ở, Luật Kinh doanh bất động sản... vừa tạo sự phân định ngày càng rõ hơn chức năng quản lý nhà nước và hoạt động xây dựng của các doanh nghiệp, vừa góp phần nâng cao năng lực cạnh tranh của các DNXL và sản

phẩm, đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế quốc dân và các yêu cầu của ngành Xây dựng trong hội nhập kinh tế quốc tế.

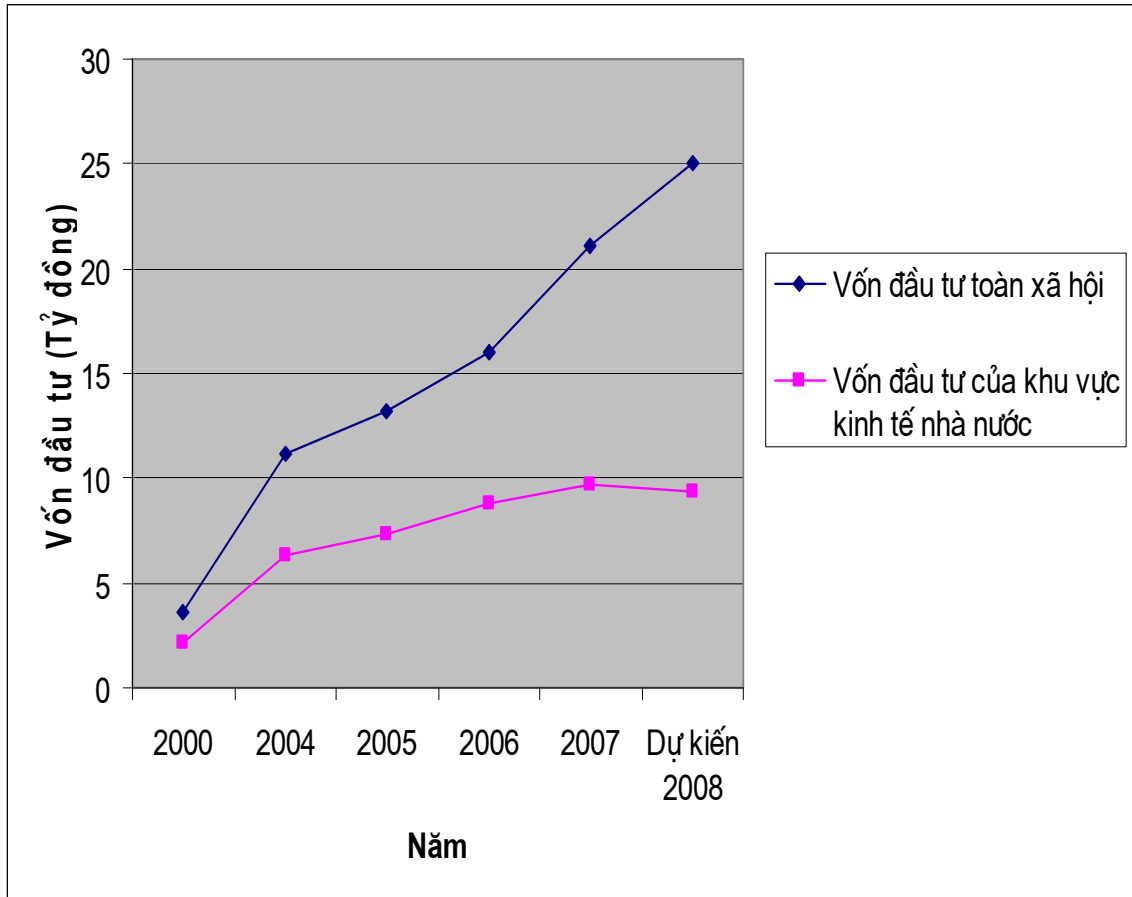
Trước những đòi hỏi của thực tiễn, ngành Xây dựng đã và đang triển khai chiến lược phát triển nguồn nhân lực, nghiên cứu ứng dụng khoa học kỹ thuật, sắp xếp, đổi mới, nâng cao hiệu quả hoạt động của các đơn vị, cơ quan, doanh nghiệp,... Những cố gắng đó đang góp phần đáng kể vào phát triển kinh tế xã hội theo hướng tích cực. Hàng ngàn, hàng vạn công trình dân dụng, công nghiệp, kỹ thuật, đô thị hiện đại không ngừng mọc lên nhờ bàn tay người thợ xây dựng làm cho diện mạo đất nước ngày càng thêm đổi mới.

Có thể nhận định một cách tổng quát rằng, suốt năm mươi năm qua, kế thừa truyền thống yêu nước của dân tộc, dưới sự lãnh đạo của Đảng, cán bộ, công nhân, viên chức lao động ngành Xây dựng Việt Nam thời đại Hồ Chí Minh bằng ý chí vươn lên, tinh thần lao động cần cù, đã đem cả máu xương góp phần cùng với cả nước viết lên những trang sử vẻ vang trong đấu tranh giành độc lập dân tộc, thống nhất tổ quốc, hàn gắn vết thương chiến tranh và xây dựng đất nước ta “đàng hoàng hơn, to đẹp hơn” như Bác Hồ hằng mong muốn [29].

Qua chặng đường 50 năm liên tục phát triển, ngành Xây dựng đã góp phần to lớn vào việc hoàn thành các nhiệm vụ kinh tế - xã hội của đất nước, từng bước đổi mới, phát triển và hội nhập với khu vực và quốc tế. Những thành tựu mà ngành Xây dựng đạt được đã khẳng định vai trò quan trọng của ngành Xây dựng trong sự nghiệp công nghiệp hoá, hiện đại hoá, phát triển kinh tế của đất nước.

Ngành xây dựng là một ngành công nghiệp đặc biệt tạo ra cơ sở hạ tầng cho nền kinh tế. Ngành xây dựng phát triển là tiền đề để các ngành công nghiệp khác phát triển theo. Chính vì thế vốn đầu tư của toàn xã hội và của ngân sách Nhà nước cấp cho ngành xây dựng ngày càng tăng năm sau luôn cao hơn năm trước (Đồ thị 2.1).

Ngành xây dựng của Việt Nam ngày càng phát triển cùng với xu thế phát triển và hội nhập kinh tế của đất nước. Sự phát triển của Ngành xây dựng thể hiện qua một số các chỉ tiêu sau (Bảng 2.1).



(Theo số liệu của Tổng cục Thống kê, Niên giám thống kê 2008)

Đồ thị 2.1. Vốn đầu tư theo giá thực tế cho ngành Xây dựng.

Qua số liệu ta thấy sự đóng góp to lớn của ngành xây dựng vào sự nghiệp phát triển chung của đất nước, điều đó được thể hiện: đã góp phần giải quyết được nhiều việc làm, năng suất xã hội năm sau cao hơn năm trước, đầu tư xã hội cho ngành ngày càng nhiều, tổng sản phẩm tăng nhanh,.. Với những kết quả đó, ngành xây dựng đã góp phần to lớn vào việc hoàn thành các nhiệm vụ kinh tế - xã hội của đất nước, từng bước đổi mới, phát triển và hội nhập với khu vực và quốc tế.

Bảng 2.1. Một số chỉ tiêu kinh tế của Ngành xây dựng Việt Nam

Chỉ tiêu	Đơn vị tính	Năm 2000	Năm 2004	Năm 2005	Năm 2006	Năm 2007	Dự kiến 2008
1. Số lượng lao động trong ngành xây dựng khu vực Nhà nước	Nghìn người	411,8	531,5	498,5	423,5	428,2	416,2
2. Tổng sản phẩm theo giá thực tế	Tỷ đồng	23.642	44.558	53.276	64.503	79.712	95.696
3. Cơ cấu so với tổng sản phẩm quốc dân	%	5,35	6,23	6,35	6,62	6,97	6,48
4. Số vốn sản xuất bình quân	Tỷ đồng	55.222	117.915	157.791	204.178	248.268	328.727
5. Doanh thu thuần	Tỷ đồng	46.547	111.424	107.267	127.300	147.934	200.790
6. Chỉ số phát triển TSPQD theo giá so sánh 1994 (năm 1999=100)	%	107,51	109,03	110,87	111,05	112,15	99,62

(Theo số liệu của Tổng cục Thống kê, Niên giám thống kê 2008)

2.1.2. Đặc điểm về mô hình quản lý và cơ chế tài chính trong các doanh nghiệp xây lắp

* Đặc điểm về mô hình quản lý

Để đứng vững và phát triển trong điều kiện cạnh tranh khốc liệt hiện nay, các Tổng công ty xây dựng lớn như Tổng Công ty Xây dựng công nghiệp Việt Nam (VINAINCON), Tổng công ty Xây dựng Sông Đà (SDH), Tổng công ty Xây dựng Hà nội (HANCORP), Tổng công ty Vinamotor, Tổng công ty Cổ phần Xuất nhập khẩu và Xây dựng Việt Nam (VINCONEX),... luôn coi trọng đổi mới và hoàn thiện bộ máy tổ chức của Tổng công ty. Các Tổng công ty đang chuyển dần sang mô hình tổ chức Công ty mẹ- công ty con theo tinh thần Nghị định 111/2007/NĐ-CP của Chính phủ về tổ chức, quản lý Tổng công ty nhà nước và chuyển đổi Tổng công ty

Nhà nước, công ty nhà nước độc lập. Công ty mẹ là công ty nhà nước, mô hình công ty mẹ-công ty con hoạt động theo Luật Doanh nghiệp. Các Tổng công ty mạnh dạn đầu tư thuê các tổ chức, chuyên gia tư vấn như Tổng Công ty Vianconex thuê chuyên gia tư vấn của Credit Suisse,... triển khai đồng bộ việc kiện toàn bộ máy và xây dựng cơ chế quản lý, vận hành thống nhất từ Tổng Công ty đến các đơn vị thành viên, tăng cường và nâng cao hiệu quả công tác quản lý và điều hành của Tổng Công ty, đồng thời phát huy nội lực, tính chủ động sáng tạo của các đơn vị, nhất là các công ty con.

Các Tổng công ty đã xây dựng và từng bước hoàn thiện các văn bản, quy chế nội bộ điều chỉnh toàn diện các lĩnh vực hoạt động như Quy chế tổ chức và hoạt động của Hội đồng quản trị, phân công nhiệm vụ trong Ban tổng giám đốc, quy chế quản lý đầu tư, quy chế tổ chức và hoạt động của Ban đổi mới doanh nghiệp,... Hệ thống văn bản trên thực sự trở thành khung pháp lý trong việc triển khai thực hiện nhiệm vụ góp phần quan trọng nâng cao hiệu quả hoạt động trong Tổng công ty cũng như tại các đơn vị cấp dưới.

Những chủ trương và biện pháp đúng đắn đó đã giúp các Tổng công ty phát huy nội lực hoàn thành các chỉ tiêu nhiệm vụ đề ra, nâng cao khả năng cạnh tranh, mở rộng địa bàn hoạt động từ chủ yếu là xây lắp dân dụng, các Tổng công ty đã đa dạng hóa sản xuất, đa dạng hóa ngành nghề, phát triển sản xuất công nghiệp, công nghiệp vật liệu xây dựng, hoạt động dịch vụ tư vấn, xuất khẩu lao động, nhất là nhiệm vụ làm chủ đầu tư các dự án lớn.

Mô hình tổ chức quản lý tại các Tổng công ty xây dựng Việt Nam hiện nay đều được thực hiện theo mô hình công ty mẹ- công ty con. Mô hình công ty mẹ – công ty con có nhiều ưu điểm cả về cơ cấu tổ chức và cơ chế quản lý, đặc biệt là đối với những nhóm doanh nghiệp có qui mô lớn như các Tổng Công ty Xây dựng.

Thứ nhất, theo mô hình này, khi một đơn vị kinh doanh chiến lược của một

doanh nghiệp phát triển đến mức yêu cầu phải có sự tự chủ trong hoạt động, thì các doanh nghiệp có xu hướng tách đơn vị kinh doanh chiến lược này thành một thực thể pháp lý độc lập, và về mặt pháp lý không chịu trách nhiệm liên quan đến hoạt động của nó. Chính với trách nhiệm hữu hạn này của chủ sở hữu là điều kiện cần để chủ sở hữu có thể xác lập một cơ chế quản lý phân cấp triệt để hơn khi nó còn là một bộ phận trực thuộc của công ty mẹ.

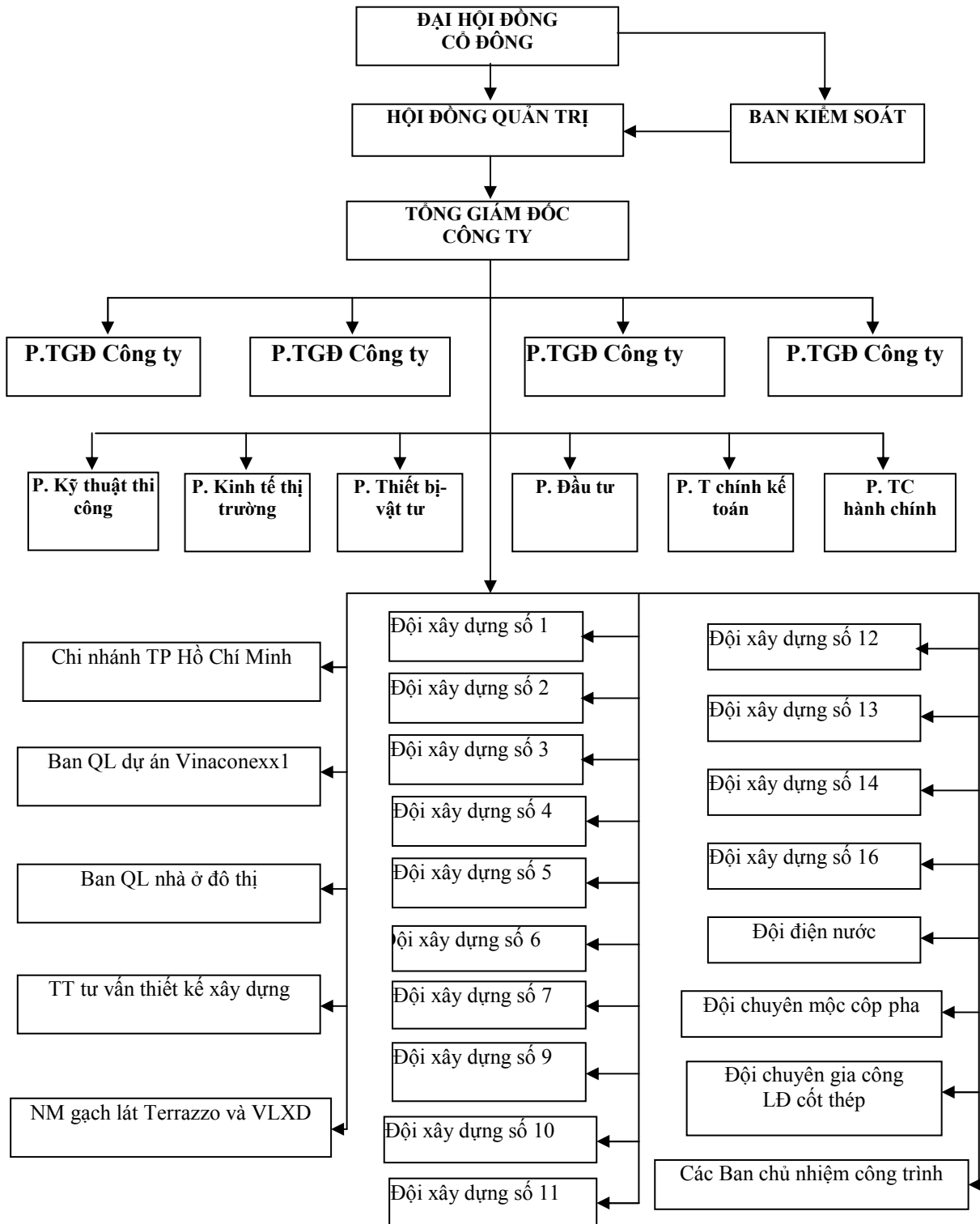
Thứ hai, với mối quan hệ theo mô hình công ty mẹ – công ty con, công ty mẹ còn có thể thực hiện được chiến lược chuyển giá (price transferring), nhất là trong những trường hợp các doanh nghiệp lập cơ sở kinh doanh ở nước ngoài.

Thứ ba, với mô hình này, các doanh nghiệp có thể thực hiện được sự liên kết với các doanh nghiệp khác nhằm giảm cạnh tranh, tăng độc quyền của thiểu số, cùng phối hợp hay chia sẻ các nguồn lực, tận dụng các thế mạnh của các cổ đông,... bằng cách cùng nhau đầu tư lập các công ty con.

Thứ tư, mô hình công ty mẹ – công ty con cho phép các doanh nghiệp chủ động hơn trong việc bố trí và tái bố trí lại cơ cấu đầu tư vào các lĩnh vực khác nhau theo chiến lược phát triển của doanh nghiệp bằng việc mua hoặc bán cổ phần của mình trong các công ty con.

Thứ năm, mô hình công ty mẹ – công ty con cho phép một doanh nghiệp huy động vốn để mở rộng sản xuất kinh doanh bằng cách thành lập công ty con mới trong điều kiện vừa có thể kiểm soát được doanh nghiệp mới thành lập một cách hữu hiệu thông qua cổ phần khống chế, vừa không bị các nhà đầu tư chi phối đối với doanh nghiệp cũ [30].

Về tổ chức quản lý, các DNXL thường được tổ chức theo mô hình ba cấp (Công ty- Xí nghiệp- Đội), với kiểu tổ chức này, các đội thi công thực thuộc Xí nghiệp chịu trách nhiệm tổ chức sản xuất thi công theo sự chỉ đạo trực tiếp của Xí nghiệp hoặc mô hình hai cấp (Công ty- Đội). Mô hình tổ chức quản lý tại công ty cổ phần xây dựng số 1- VINACONEX 1 (Sơ đồ 2.1)



Sơ đồ 2.1. Mô hình tổ chức quản lý tại công ty VINACONEX 1

Nghiên cứu mô hình quản lý của DNXL Việt Nam hiện nay là cơ sở để thiết lập hệ thống thông tin KTQT cho phù hợp với từng mô hình, nhằm tăng tính hiệu quả của hoạt động kinh doanh.

** Đặc điểm cơ chế tài chính trong các DNXL*

- Về quản lý vốn và tài sản

Triển khai Luật DNNN, ngày 3 tháng 12 năm 2004, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 199/NĐ-CP về Quy chế quản lý tài chính của công ty nhà nước và quản lý vốn nhà nước đầu tư vào doanh nghiệp khác. Quy chế này có thể coi là một sự đổi mới tư duy theo hướng mở rộng quyền tự chủ và tăng tính tự chịu trách nhiệm của công ty nhà nước trong đó có các Tổng công ty xây dựng lớn hiện nay; đã cải tiến một bước về cơ chế quản lý vốn của nhà nước tại các doanh nghiệp. Điểm mới của Luật là đã xác định rõ hơn trách nhiệm của từng tổ chức, cá nhân trong việc quản lý và đại diện của phần vốn của nhà nước tại các doanh nghiệp; Việc thành lập tổng công ty đầu tư và kinh doanh vốn của nhà nước sẽ làm thay đổi căn bản phương thức nhà nước tác động đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, tạo môi trường kinh doanh bình đẳng, năng động và hiệu quả hơn. Tuy nhiên, tổng công ty có nhiệm vụ “bảo toàn vốn nhà nước” chứ không phải là “đem lại hiệu quả”, những vướng mắc cơ bản về quản lý hành chính sẽ cơ bản được gỡ, còn lại phụ thuộc vào việc tuyển chọn cũng như năng lực quản lý của cán bộ.

- Về quản lý doanh thu và chi phí

Việc quy định phạm vi doanh thu và phạm vi chi phí còn nhiều điều bất cập và thiếu nhất quán, không phù hợp với tình hình thực tế của cơ chế thị trường. Trong các văn bản về quản lý chi phí kinh doanh của DNXL còn lẫn lộn giữa chức năng quản lý nhà nước đối với doanh nghiệp và chức năng chủ sở hữu nhà nước đối với các DNXL.

- Về phân phối thu nhập

+ Cơ chế phân phối thu nhập của DNXL đã có một số thay đổi so với cơ chế

trước đây. Sự thay đổi này thể hiện sự nhìn nhận, đánh giá đúng mức hơn quyền tự chủ của doanh nghiệp trong phân phối lợi nhuận sau thuế.

+ Về chính sách tiền lương: tiền lương được tính trong giá thành và lấy từ doanh thu nhưng do doanh thu thấp nên tỷ trọng tiền lương trong doanh thu ở các DNXL còn thấp. Người lao động không sống bằng tiền lương mà sống bằng thu nhập. Trong tổng thu nhập, phần tiền lương chỉ chiếm 1/4-1/3, còn lại là do các đơn vị mang lại. Việc phân phối này được các đơn vị phân phối một cách tùy tiện, dẫn đến sự rối loạn trong phân phối. Ngoài ra, người lao động còn có các khoản thu nhập từ các công việc khác. Điều này làm cho tiền lương không trở thành động lực thu hút người lao động và là đòn bẩy để thúc đẩy kinh tế phát triển.

+ Về thuế thu nhập doanh nghiệp: thuế thu nhập doanh nghiệp của nước ta hiện nay chưa thống nhất giữa Luật đầu tư trong nước và nước ngoài gây nên sự bất bình đẳng giữa các nhà đầu tư.

+ Trích lập quỹ: Nhà nước quy định nhiều loại quỹ bắt buộc cho doanh nghiệp gây khó khăn cho việc tập trung vốn; Việc căn cứ trên mức lương để trích hai quỹ khen thưởng và quỹ phúc lợi là thiếu hợp lý và không công bằng.

Tóm lại, trong thời gian qua cơ chế và chính sách quản lý tài chính DNXL đã có nhiều bước đổi mới, hoàn thiện, phù hợp với tình hình đổi mới kinh tế của nước ta. Tuy nhiên, bên cạnh đó cũng còn nhiều điểm hạn chế cần phải hoàn thiện hơn.

Những ưu điểm trong cơ chế và chính sách quản lý tài chính DNXL

Từng bước đổi mới cơ chế tập trung, bao cấp trong các mặt quản lý tài chính DNXL. Tạo được quyền tự chủ rất cao trong hoạt động sản xuất kinh doanh và quản lý tài chính, dần dần tạo được sân chơi bình đẳng cho các loại hình doanh nghiệp.

Những tồn tại trong cơ chế và chính sách quản lý tài chính DNXL

- Những quy định về quy chế tài chính trong Luật chưa hoàn thiện, chưa đầy đủ và chưa nhất quán.

- Cơ chế tài chính cho các hoạt động sản xuất kinh doanh và hoạt động công ích trong các DNXL chưa được tách bạch rõ ràng, khó thực hiện.

- Quyền chủ sở hữu của nhà nước đối với doanh nghiệp và quyền sở hữu của doanh nghiệp đối với tài sản chưa phân định rõ ràng.

- Quyền của doanh nghiệp trong công tác quản lý tài chính mặc dù đã được mở rộng nhiều nhưng còn nhiều vấn đề vẫn chịu ràng buộc, chưa thực sự giao quyền chủ động cho doanh nghiệp.

- Trách nhiệm của người quản lý và điều hành doanh nghiệp chưa được quy định cụ thể, rõ ràng và chưa tương xứng với quyền đã giao cho họ. Việc kiểm tra xử lý trách nhiệm càng chưa được thực hiện triệt để.

- Quyền hạn và nghĩa vụ của chủ sở hữu nhà nước, của pháp nhân doanh nghiệp và của bộ máy quản lý doanh nghiệp chưa được tách biệt. Phương thức quản lý tài chính đối với doanh nghiệp vẫn mang tính chất hành chính vừa sự vụ, vừa lỏng lẻo, kém hiệu quả.

Nghiên cứu về đặc điểm quản lý và đặc điểm về cơ chế quản lý tài chính trong các DNXL Việt Nam hiện nay, là cơ sở khoa học để hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT phù hợp với DN. Từ đó thúc đẩy sự tăng trưởng bền vững của DNXL trong điều kiện nền kinh tế hội nhập và phát triển.

2.1.3. Những đặc điểm sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp xây lắp và ảnh hưởng của nó đến tổ chức kế toán quản trị

Ngoài những đặc điểm chung giống như mọi DN sản xuất khác, các DNXL còn có những đặc điểm mang bản chất kinh tế riêng biệt của nó. Sự nhận thức đầy đủ các đặc điểm này thì việc giải quyết các vấn đề về tổ chức KTQT nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh trong các DNXL mới có tính đúng đắn và khả thi cao.

Thứ nhất: Sản phẩm xây lắp là các sản phẩm đơn chiếc, mỗi sản phẩm xây dựng cơ bản sau khi hoàn thành có một đặc điểm riêng biệt không sản phẩm nào giống sản phẩm nào, và hình thành nên tài sản cố định của đơn vị khác. Do vậy việc tổ chức quản lý và tổ chức KTQT phải căn cứ vào bản vẽ kỹ thuật thi công và dự toán. Các DNXL có thể tổ chức KTQT chi tiết cho từng CT, HMCT, từ đó lên kế hoạch về tài chính cũng như các điều kiện đảm bảo khác, công tác kiểm tra giám sát việc chi tiêu chặt chẽ đối với từng công trình.

Thứ hai: Sản phẩm xây lắp có quy mô lớn, chu kỳ sản xuất ra một sản phẩm thường kéo dài qua nhiều kỳ kế toán (1 quý, 1 năm, 2 năm,... 5 năm và có thể lâu hơn). Vì vậy khi tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm xây lắp không xác định từng kỳ như các doanh nghiệp công nghiệp khác mà được xác định tùy thuộc vào đặc điểm kỹ thuật của từng CT, HMCT được thể hiện qua phương pháp lập dự toán và phương thức thanh toán giữa bên giao thầu và bên nhận thầu. Đối tượng tính giá thành có thể là sản phẩm xây lắp hoàn chỉnh cũng có thể là sản phẩm xây lắp theo từng giai đoạn hợp lý. Sản phẩm xây lắp có kích thước lớn, giá trị lớn nên để sản xuất thi công cần số lượng lao động lớn; số lượng nguyên vật liệu, công cụ lao động lớn, nên giá thành sản phẩm xây lắp rất phức tạp và thường xuyên thay đổi theo từng giai đoạn. Do vậy, việc xác định đúng đắn đối tượng tính giá thành và kỳ tính giá thành sẽ đáp ứng được yêu cầu quản lý kịp thời và chặt chẽ chi phí sản xuất kinh doanh, đánh giá được tình hình quản lý thi công trong từng giai đoạn.

Thứ ba: Sản phẩm xây lắp có tính chất cố định, không thể nhập kho sau khi sản xuất thi công hoàn thành mà được tiêu thụ ngay theo giá bán đã được xác định từ trước khi sản xuất thi công (tính chất hàng hóa của sản phẩm xây lắp không được thể hiện rõ), kế toán phải theo dõi và phản ánh kịp thời các khoản thu. Trong quá trình thi công phát sinh nhiều khoản chi phí như chi phí điều động công nhân, điều động máy móc thiết bị, chi phí nhà tạm,... kế toán phải theo dõi chi tiết, chính xác các khoản chi phí này và phân bổ cho các đối tượng phù hợp.

Thứ tư: Hoạt động sản xuất xây lắp thường diễn ra ngoài trời chịu nhiều ảnh

hưởng của các điều kiện tự nhiên, do đó việc thi công xây lắp mang tính thời vụ và có nhiều rủi ro bất ngờ dẫn đến thiệt hại như phá đi làm lại, ngừng sản xuất. Những khoản thiệt hại này cần phải được tổ chức theo dõi quản lý và hạch toán phù hợp với những nguyên nhân gây ra.

Thứ năm: Sản xuất xây lắp không thực hiện cố định tại một nơi mà luôn thay đổi do địa điểm xây dựng CT trải dài trên một không gian rộng lớn trên địa bàn nhiều vùng khác nhau, điều kiện địa lý thay đổi, thiết kế thay đổi nên phương thức tổ chức thi công và biện pháp thi công cũng phải luôn thay đổi cho phù hợp.

Thứ sáu: Để nhận được CT, các DNXL thường phải trải qua gia đoạn đấu thầu. Do vậy, công tác xác định giá dự toán của CT cần phải được coi trọng để từ đó xác định mức giá bỏ thầu hợp lý đảm bảo hiệu quả hoạt động kinh doanh xây dựng của đơn vị và khả năng trúng thầu.

2.2. THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM

2.2.1. Thực trạng hệ thống định mức chi phí và hệ thống dự toán ngân sách trong các doanh nghiệp xây lắp

Định mức chi phí trong xây dựng là định mức kinh tế kỹ thuật về mức hao phí để cấu thành nên một đơn vị khối lượng công tác xây lắp (1m³ tường xây gạch, 1m² lát gạch...) hoặc một loại cấu kiện hay kết cấu xây dựng (một bộ vì kèo, một kết cấu vì chống lò...) phù hợp với yêu cầu kỹ thuật, thiết kế và thi công. Định mức chi phí được lập trên cơ sở các quy chuẩn xây dựng, quy phạm thiết kế thi công, nghiệm thu và kết quả áp dụng tiến bộ khoa học kỹ thuật, công nghệ xây dựng, công nghệ vật liệu xây dựng.

Qua khảo sát các DNXL, tác giả nhận thấy các DN này đều tuân thủ nghiêm túc các quy định pháp quy về định mức chi phí như: Căn cứ Nghị định số 99/2007/NĐ-CP ngày 13 tháng 6 năm 2007 của Chính phủ về quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình; Công văn số 1784/BXD-VP ngày 16 tháng 8 năm 2007 của Bộ Xây dựng về định mức vật tư trong xây dựng để các cơ quan, tổ chức, cá

nhân có liên quan đến quản lý đầu tư xây dựng công trình sử dụng vào việc lập định mức dự toán, quản lý vật tư, tính giá vật liệu xây dựng đến công trình theo hướng dẫn tại Thông tư số 05/2007/TT-BXD ngày 25 tháng 7 năm 2007 của Bộ Xây dựng hướng dẫn lập và quản lý chi phí xây dựng công trình,...và các văn bản hướng dẫn liên quan.

Đối với các định mức xây dựng đã có trong hệ thống định mức công bố nhưng chưa phù hợp với biện pháp, điều kiện thi công hoặc yêu cầu kỹ thuật của công trình thì chủ đầu tư đã có những sự điều chỉnh, bổ sung phù hợp.

Trong quá trình thực hiện đầu tư xây dựng cơ bản, vấn đề quan trọng nhất và được quan tâm nhiều nhất của chủ đầu tư, ban quản lý dự án, các nhà thầu xây dựng là: xác định chính xác tổng chi phí đầu tư xây dựng công trình. Trong thực tế, đôi khi chỉ vì công tác lập dự toán công trình xây dựng không chính xác đã làm cho việc xây dựng các công trình bị kéo dài và gây lãng phí mất mát. Xác định được tính chất quan trọng của công tác dự toán, các DNXL đều rất quan tâm đến công tác lập dự toán công trình từ đầu tư nguồn nhân lực có trình độ cao đến trang thiết bị khoa học kỹ thuật và đặc biệt là tuân thủ các văn bản pháp quy liên quan như Thông tư số 04/2005/TT - BXD ngày 01 tháng 4 năm 2005 của Bộ Xây dựng hướng dẫn việc lập và quản lý chi phí dự án đầu tư xây dựng, Thông tư số 05/2009/TT - BXD ngày 15 tháng 4 năm 2009 của Bộ Xây dựng hướng dẫn điều chỉnh dự toán công trình.

Trong những năm gần đây, ngành công nghiệp xây dựng phát triển mạnh mẽ trên toàn thế giới, nhất là các nước đang phát triển. Nhiều công ty nước ngoài tham gia vào xây dựng công trình khiến cho việc quản lý chi phí một cách có hiệu quả, chính xác ngày càng trở nên khó khăn, phức tạp. Nhiều biện pháp đã được đề xuất để giải quyết vấn đề này và một trong các biện pháp đó là Phương pháp đo bóc khối lượng công trình xây dựng. Cùng với sự hội nhập và hợp tác quốc tế, phương pháp đo bóc khối lượng xây dựng ngày nay đã trở thành phương tiện cần thiết cho hoạt động của các chuyên gia định giá xây dựng, quản lý chi phí trong việc lập và quản

lý chi phí đầu tư xây dựng.

Phương pháp đo bóc khối lượng xây dựng đã xuất hiện từ rất lâu trên thế giới và một số nước trong khu vực, nhưng ở nước ta cho tới nay chưa có hướng dẫn về phương pháp đo bóc khối lượng được chính thức công bố. Việc thiếu hướng dẫn này trên thực tế đã gây nên một số hạn chế trong việc kiểm tra. Nâng cao tính chính xác của khối lượng đo bóc cũng là nâng cao tính chính xác của việc lập dự toán chi phí, góp phần nâng cao chất lượng công tác kiểm tra. Nghị định 99/2007/NĐ-CP ngày 13/6/2007 của Chính phủ về Quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình đã đưa ra trách nhiệm đối với cơ quan quản lý Nhà nước về xây dựng cần phải đưa ra "Phương pháp đo bóc khối lượng công trình". Sự chính xác và đầy đủ khi đo bóc khối lượng xây dựng là một trong những yếu tố quyết định trong khâu lập dự toán và hệ quả là ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu quả đầu tư của dự án.

Thực trạng việc thực hiện đo bóc khối lượng công trình ở các DNXL Việt Nam hiện nay chủ yếu được thực hiện theo cách thức tính toán số học đơn thuần và đếm số trực quan phụ thuộc rất nhiều vào yếu tố chủ quan của người đo bóc. Một thực tế đã diễn ra trong nhiều năm qua là không thống nhất trong cách xác định khối lượng xây dựng các công trình. Đó là việc xác định đơn vị tính, cách phân chia kết cấu, hạng mục,... dẫn đến sự thiếu chính xác khi đo bóc khối lượng để xác định chi phí xây dựng công trình và hậu quả dẫn đến trong giai đoạn thực hiện dự án đã nảy sinh rất nhiều vấn đề trong quá trình quản lý chi phí như: điều chỉnh dự toán, điều chỉnh tổng mức đầu tư, dẫn tiến độ thi công,... Theo kết quả nghiên cứu và tổng kết trong nhiều năm của công tác thẩm tra, thẩm định dự toán, tổng dự toán các công trình xây dựng tại Việt Nam của Viện Kinh tế Xây dựng cho thấy các sai số do tính toán không đúng khối lượng công tác xây dựng chiếm tỷ lệ khá cao từ 8,7% đến 32,78% trong nhóm các sai sót của công tác tư vấn khi xác định chi phí xây dựng trong giai đoạn thiết kế.

Công tác lập dự toán trong các DNXL hiện đã được cơ giới hóa. Việc lập dự toán được thực hiện bởi phòng kỹ thuật do các kỹ sư kinh tế đảm nhận. Các

định mức kinh tế kỹ thuật dựa trên các tiêu chuẩn do cơ quan chức năng ban hành (Phụ lục 01).

2.2.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị các yếu tố sản xuất

** Thực trạng tổ chức KTQT TSCĐ*

TSCĐ trong các DNXL bao gồm rất nhiều loại khác nhau, yêu cầu quản lý, hạch toán cũng khác nhau; đặc biệt giá trị TSCĐ chiếm tỷ lệ cao trong tổng giá trị tài sản của doanh nghiệp như: Tổng công ty Vianconex tổng giá tài sản theo Bảng cân đối kế toán ngày 31 tháng 12 năm 2008 là 13.939.837.706.257 đồng trong đó có 6.909.842.058.495 đồng giá trị TSCĐ chiếm tỷ lệ gần 50%. Do vậy việc sử dụng TSCĐ như thế nào để khai thác hết công suất của các tài sản đã đầu tư nhằm nâng cao lợi nhuận là vấn đề cần quan tâm của các cấp quản lý trong DN. Với tư cách là hệ thống thông tin, KTQT TSCĐ sẽ tư vấn cho các nhà quản trị trong các quyết định sử dụng, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán,... một cách chính xác nhất để tối thiểu hóa chi phí và nâng cao hiệu quả sử dụng các tài sản.

- Về phân loại TSCĐ trong các DNXL:

Để thuận lợi cho quản lý và tổ chức KTQT, TSCĐ trong các DNXL đều được phân loại theo các tiêu thức phù hợp: Như Công ty cổ phần xây dựng xây dựng số 1 - VINCONEX 1 thuộc Tổng Công ty cổ phần XNK & XD Việt Nam - VINACONEX, Công ty xây dựng số 4- Tổng công ty xây dựng Hà Nội,... phân loại TSCĐ của công ty theo các tiêu thức cơ bản: Phân loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện kết hợp với đặc trưng kỹ thuật của TSCĐ (TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình) có ý nghĩa tạo điều kiện thuận lợi để tăng cường quản lý thông quan hệ thống thông tin KTQT theo từng loại, từng nhóm TSCĐ, từ đó DN có phương pháp khấu hao thích hợp đối với từng nhóm, từng loại TSCĐ; Phân loại TSCĐ theo quyền sở hữu (TSCĐ tự có, TSCĐ thuê ngoài) giúp cho nhà quản trị có định hướng tốt đối với từng TSCĐ, tác động đến các chỉ tiêu chi phí, lợi nhuận của DN; Phân loại TSCĐ theo tình hình sử dụng (TSCĐ đang dùng, TSCĐ chưa dùng, TSCĐ không cần dùng và chờ xử lý), cách phân loại này nhằm giúp cho các nhà quản trị biết được cơ cấu

của các TSCĐ để từ đó có được các quyết sách kịp thời,...

- Về hệ thống tài khoản:

Các DNXL sử dụng tương đối đầy đủ và linh hoạt hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho phần hành kế toán TSCĐ, các tài khoản được sử dụng, bao gồm cả tài khoản tổng hợp và tài khoản chi tiết, từ kết cấu, cách ghi chép đến mối quan hệ giữa các tài khoản đã góp phần xử lý và cung cấp thông tin về tình hình hiện có và biến động của toàn bộ TSCĐ cũng như của từng loại TSCĐ trên các chỉ tiêu nguyên giá, giá trị hao mòn và giá trị còn lại, từ đó làm cơ sở cho việc ra các quyết định của quản lý TSCĐ.

- Về hệ thống sổ:

Việc mở và ghi đầy đủ số liệu về TSCĐ trên Thẻ TSCĐ, Sổ TSCĐ và Sổ theo dõi TSCĐ tại đơn vị sử dụng đã góp phần cung cấp thông tin về toàn bộ quá trình quản lý và sử dụng của từng TSCĐ, tăng cường thực hiện trách nhiệm vật chất đối với các cá nhân, bộ phận liên quan trong việc quản lý và sử dụng TSCĐ của DNXL. Việc áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng theo nguyên tắc tròn tháng trong DNXL đơn giản, dễ làm, tạo điều kiện thuận lợi cho quản lý trong việc theo dõi và kiểm soát các chi phí SXKD khác vì chi phí khấu hao đã là một con số ổn định. Việc phân bổ chi phí khấu hao TSCĐ cho các đối tượng chịu chi phí trong trường hợp TSCĐ được sử dụng cho nhiều CT theo số giờ hoặc số ca máy hoạt động là phù hợp, sát thực với mức độ sử dụng của từng CT trên cơ sở số giờ máy, số ca máy thống kê. Hệ thống báo cáo về TSCĐ trong các DNXL tương đối đầy đủ, kịp thời và chính xác. Các báo cáo tăng giảm TSCĐ, báo cáo kết quả kiểm kê TSCĐ là căn cứ quan trọng trong việc kiểm tra, đối chiếu số liệu với sổ kế toán. Việc ghi chép đầy đủ, chính xác thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh. Việc quản lý TSCĐ trong các DNXL được thực hiện tương đối bài bản và chặt chẽ. Quy trình thủ tục của các trường hợp mua sắm, XD CB, thuê, cho thuê, thanh lý, nhượng bán, sửa chữa TSCĐ trong DNXL là hợp lý, các bước công việc diễn ra theo một trình tự xác định, tạo điều kiện thuận

lợi cho việc kiểm tra, kiểm soát của nhà quản lý. Hiệu quả sử dụng TSCĐ trong DNXL tương đối khả quan, có chiều hướng tăng dần qua các năm. Sức sản xuất và sức sinh lời của TSCĐ tăng, trong khi xuất hao phí của TSCĐ giảm. Nguồn vốn đầu tư TSCĐ trong các DNXL chủ yếu là nguồn tài trợ vay, nợ bên ngoài. Tuy nhiên, suất sinh lời của vốn chủ sở hữu (CSH) trong các DNXL là hợp lý trong tương quan với mặt bằng tỷ lệ lãi suất cho vay của thị trường.

- Về việc tính giá và mã hóa TSCĐ:

TSCĐ được tính theo 3 chỉ tiêu: Nguyên giá, hao mòn và giá trị còn lại. Việc tính giá được thực hiện theo giá thực tế. Để phục vụ cho yêu cầu quản trị TSCĐ, các DNXL đều tổ chức quản lý và hạch toán TSCĐ theo từng loại, nhóm (được mã hóa theo quy định của DN).

Ví dụ: Hệ thống tài khoản của Công ty cổ phần xây dựng xây dựng số 1 - VINCONEX 1 thuộc Tổng Công ty cổ phần XNK & XD Việt Nam - VINACONEX quy định ký hiệu 211- TSCĐ hữu hình. Do TSCĐ hữu hình trong DN được chia thành nhiều loại: nhà cửa, vật kiến trúc, máy móc thiết bị, phương tiện vận tải, truyền dẫn, dụng cụ quản lý,... Trong nhóm TSCĐ hữu hình là nhà cửa gồm nhiều tòa nhà, căn nhà, do vậy DN đã đánh số các TSCĐ hữu hình trong nhóm như sau: 211111: số hiệu nhà số 1 đội xây dựng số 1; 211121: số hiệu nhà 1 đội xây dựng số 2,...

- Về kế toán chi tiết tài sản cố định:

Trong quá trình sử dụng TSCĐ vào sản xuất kinh doanh, giá trị của TSCĐ bị hao mòn dần và dịch chuyển từng phần vào chi phí sản xuất kinh doanh, nhưng TSCĐ hữu hình vẫn giữ nguyên được hình thái vật chất ban đầu cho đến khi hư hỏng. Mặt khác, TSCĐ được sử dụng và bảo quản ở nhiều bộ phận khác nhau trong DN. Thực trạng kế toán chi tiết TSCĐ tại các DNXL hiện nay đã phản ánh và kiểm tra được tình hình tăng, giảm, hao mòn TSCĐ của toàn DN và từng nơi sử dụng theo từng thứ cụ thể. Ngoài các chỉ tiêu phản ánh nguồn gốc, thời gian hình thành TSCĐ, công suất thiết kế, số hiệu TSCĐ, kế toán chi tiết TSCĐ đã phản ánh được

nguyên giá, giá trị hao mòn, giá trị còn lại, chất lượng và hiện trạng của từng TSCĐ tại nơi sử dụng.

Kế toán quản trị chi tiết TSCĐ tại các nơi sử dụng: việc theo dõi TSCĐ theo nơi sử dụng nhằm gắn trách nhiệm của người sử dụng, bảo quản nhằm nâng cao trách nhiệm và hiệu quả trong quản lý TSCĐ của DN. Tại các nơi sử dụng TSCĐ (phòng, ban, đội thi công,..) sử dụng "Sổ chi tiết TSCĐ theo đơn vị sử dụng" để theo dõi tình hình tăng, giảm,... TSCĐ. Mỗi đơn vị sử dụng một sổ riêng, trong đó ghi chi tiết theo các chỉ tiêu (Phụ lục 02)

Tại bộ phận kế toán của DN, nhân viên kế toán quản trị sử dụng thẻ TSCĐ, sổ TSCĐ toàn DN để theo dõi tình hình tăng, giảm, hao mòn, chất lượng hiện trạng của TSCĐ. Căn cứ để ghi vào thẻ TSCĐ, sổ chi tiết TSCĐ là các chứng từ liên quan về tăng, giảm, khấu hao TSCĐ và các chứng từ gốc có liên quan theo quy định của Bộ Tài chính.

Bên cạnh những kết quả đã đạt được trong quản lý và hạch toán TSCĐ, các DNXL vẫn còn một số hạn chế nhất định cần khắc phục và hoàn thiện nhằm nâng cao hiệu năng quản lý và hiệu quả kinh doanh. Một số hạn chế cơ bản như: một số TSCĐ chưa được đánh số hiệu; hình thức tài trợ vốn cho đầu tư TSCĐ còn hạn chế; không mở TK 001 để phản ánh tình hình nhận và trả giá trị TSCĐ thuê ngoài theo phương thức thuê hoạt động với bên cho thuê mà chỉ theo dõi trên hợp đồng thuê, đồng nghĩa với việc chưa phản ánh đầy đủ các mối quan hệ kinh tế- pháp lý phát sinh trong quá trình hoạt động của DNXL. Các DNXL áp dụng duy nhất phương pháp tính khấu hao truyền thống là phương pháp đường thẳng và tính toán theo nguyên tắc tròn tháng cho tất cả các loại TSCĐ. Việc làm này tuy tạo ra sự đơn giản cho quản lý và hạch toán nhưng không đánh giá sát hợp mức độ hao mòn thực tế của TSCĐ, đặc biệt là những TSCĐ có mức độ hao mòn vô hình tương đối lớn. Mặt khác, khi TSCĐ tăng hoặc giảm vào những ngày đầu tháng mà tháng sau mới được tính hoặc thôi tính khấu hao thì sai lệch trong kết quả tính khấu hao TSCĐ có thể là

một con số không nhỏ sai với quy định hiện hành. Hầu hết các DNXL chưa xây dựng quy chế tài chính nội bộ và quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ áp dụng trong DNXL. Việc ban hành và áp dụng quy chế tài chính nội bộ, quy chế quản lý, sử dụng TSCĐ sẽ tạo ra sự thống nhất, minh bạch và công khai trong quá trình thực hiện, làm tăng tính hiệu năng của công tác quản lý, và tính hiệu quả trong quản lý, sử dụng TSCĐ. Hạn chế nổi bật các DNXL hiện nay chưa tổ chức KTQT TSCĐ và chưa tiến hành phân tích hiệu quả hoạt động kinh doanh nói chung và hiệu quả sử dụng TSCĐ nói riêng. Tất cả các phần hành kế toán tại phòng kế toán của DNXL, trong đó có phần hành TSCĐ, đều thực hiện chức năng KTTC. Việc theo dõi, quản lý về số lượng, tình trạng kỹ thuật và điều động TSCĐ thuộc về phòng cơ giới hoặc phòng kỹ thuật. Việc phân tích hiệu quả kinh doanh, hiệu quả sử dụng TSCĐ không được tiến hành thường xuyên, không tổ chức bộ máy phân tích và xây dựng hệ thống chỉ tiêu phân tích, đánh giá. Các DNXL chỉ tiến hành tính toán một số chỉ tiêu phục vụ cho việc đánh giá khái quát tình hình tài chính và kết quả kinh doanh khi lập Thuyết minh BCTC vào cuối mỗi năm.

Những hạn chế trên đây xuất phát từ những nguyên nhân khách quan là hoạt động SXKD của DNXL diễn ra ngoài trời, chịu ảnh hưởng nhiều của điều kiện tự nhiên, TSCĐ và các điều kiện sản xuất thường xuyên phải di chuyển, nhu cầu về số lượng, chủng loại TSCĐ hiện đại ngày một tăng trong khi khối lượng công việc không đều giữa các thời điểm trong năm. Bên cạnh đó, cơ chế, chính sách quản lý kinh tế của Nhà nước nói chung, chính sách tài chính, kế toán nói riêng thường xuyên thay đổi, nhiều điểm không thống nhất đã ảnh hưởng không nhỏ đến việc tổ chức thực hiện của các DNXL. Nguyên nhân chủ quan là hạn chế về số lượng, trình độ của đội ngũ cán bộ kế toán trong các DNXL so với khối lượng công việc và yêu cầu chất lượng thông tin ngày càng cao. Mặt khác, công tác tài chính, kế toán chưa được các DNXL quan tâm đúng mức.

Tất cả những hạn chế, tồn tại này chỉ được khắc phục triệt để thì công tác

quản lý kinh doanh nói chung, quản lý và hạch toán TSCĐ nói riêng của DNXL mới thực sự có hiệu quả, từ đó nâng cao năng lực cạnh tranh của DN trên thương trường.

** Thực trạng tổ chức KTQT hàng tồn kho*

Hàng tồn kho của DNXL bao gồm nhiều loại, nhu cầu sử dụng khác nhau. Thực tế công tác quản lý và hạch toán vật tư trong các DNXL đã có nhiều cố gắng đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị.

- Về phân loại hàng tồn kho:

Hàng tồn kho của DNXL được phân loại theo các tiêu thức khác nhau, mỗi tiêu thức phân loại hàng tồn kho đều có ý nghĩa đối với nhà quản trị trong việc thu nhận thông tin về tình hình hàng tồn kho để đưa ra các quyết định phù hợp. Các tiêu thức phân loại chủ yếu được các DNXL lựa chọn bao gồm: theo yêu cầu quản lý thông tin kế toán tài chính (nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, sản phẩm dở dang,...); căn cứ vào nguồn gốc của hàng tồn kho (hàng tồn kho do đơn vị tự sản xuất, hàng tồn kho mua ngoài, hàng tồn kho do đơn vị chủ đầu tư cấp,...); căn cứ vào vai trò của hàng tồn kho đối với quá trình sản xuất tạo ra sản phẩm (nguyên vật liệu chính, nguyên vật liệu phụ, nhiên liệu, thiết bị xây dựng cơ bản,...).

- Về mã hóa danh điểm hàng tồn kho

Hàng tồn kho của các DNXL thường đa dạng về chủng loại, quy cách, kích thước, trọng lượng, công dụng, tiêu thức lý hóa,... Để quản lý chặt chẽ hàng tồn kho tới từng mặt mặt hàng cụ thể trong điều kiện áp dụng khoa học công nghệ thông tin hiện đại như ngày nay thì việc mã hóa danh điểm hàng tồn kho được coi là nhiệm vụ quan trọng của kế toán quản trị hàng tồn kho.

Thực tế tại các DNXL công tác mã hóa danh điểm hàng tồn kho đều do kỹ sư kinh tế thuộc phòng kỹ thuật thực hiện để phục vụ cho công tác lập dự toán công trình để chào thầu, dự toán công trình khi trúng thầu. Việc xây dựng mã hóa danh điểm hàng tồn kho của các DNXL cơ bản đều đã dựa trên cơ sở khoa học sau: yêu

cầu của thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho, đặc điểm cụ thể của hàng tồn kho, trình độ của nhân viên được giao nhiệm vụ mã hóa.

Phạm vi áp dụng thống nhất mã hóa hàng tồn kho tùy theo yêu cầu quản lý và hạch toán của DNXL. Công ty cổ phần xây dựng số 1- VINACONEX 1, Công ty cổ phần Sông Đà 11,.. xây dựng bảng mã hóa hàng tồn kho áp dụng thống nhất trong phạm vi toàn công ty, bên cạnh đó cũng có công ty phạm vi áp dụng bảng mã hóa hàng tồn kho là từng đơn vị thi công như Công ty xây dựng số 4- Tổng công ty xây dựng Hà Nội.

- Về tính giá hàng tồn kho và phương pháp kế toán chi tiết hàng tồn kho

Xuất phát từ điều kiện thực tế thi công công trình của các DNXL, việc tính giá hàng tồn kho đều áp dụng phương pháp thực tế đích danh. Phương pháp kế toán chi tiết hàng tồn kho là phương pháp thẻ song song đã tạo điều kiện thuận lợi cho công tác ghi chép và cung cấp thông tin.

Các doanh nghiệp đều lập danh điểm vật tư và tổ chức KTQT về số hiện có, số đã sử dụng, số tồn cuối kỳ cả về số lượng và giá trị phù hợp danh điểm vật tư theo yêu cầu quản trị nội bộ. Bên cạnh các ưu điểm đó, công tác quản lý và hạch toán hàng tồn kho trong các DNXL hiện nay còn bộc lộ những hạn chế như: mặc dù các vật tư của DNXL đều được mã hóa phục vụ công tác quản lý và ứng dụng phần mềm kế toán nhưng còn bị trùng lặp, nhầm lẫn, không thuận tiện cho việc gọi tên các vật tư; vật tư mua bổ sung trong các trường hợp thiếu thường chậm hoặc có chứng từ nhưng không hợp lệ; một số DNXL không tổ chức bảo quản tốt vật tư gây tình trạng mất mát, hư hỏng, gây lãng phí cho DN. Các DNXL đều xây dựng định mức tiêu hao nguyên vật liệu cho từng loại công việc, sản phẩm trên cơ sở định mức của ngành, nhưng chưa xác định được mức dự trữ hàng tồn kho hợp lý đáp ứng nhu cầu thường xuyên tối thiểu của sản xuất kinh doanh; chưa thường xuyên hoặc định kỳ so sánh giữa dự toán đã lập với kết quả thực hiện thực tế đưa ra các nhận xét và kiến nghị

** Thực trạng tổ chức KTQT lao động tiền lương*

Trong các DNXL, người lao động có vai trò quyết định đến các các chỉ tiêu doanh thu, chi phí và lợi nhuận. Do vậy, tình hình sử dụng lao động hợp lý trên các phương diện số lượng, cơ cấu, chất lượng lao động sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Để đảm bảo cho các nhà quản trị sử dụng nguồn lao động và chính sách trả tiền công phù hợp, KTQT cần xây dựng hệ thống chỉ tiêu về nguồn lao động, tiền công một cách hợp lý.

Các DNXL hiện nay đều phân loại lao động theo các tiêu thức phù hợp, như các DNXL thuộc Tổng Công ty xây dựng Hà nội phân loại lao động căn cứ tính chất công việc (lao động gián tiếp, lao động trực tiếp), căn cứ trình độ (sau đại học, đại học, cao đẳng,.. lao động có tay nghề, lao động phổ thông), căn cứ vào giới tính (nam, nữ); đối với các DNXL thuộc Tổng công ty Vinaconex, ngoài các tiêu thức nêu trên, người lao động trong doanh nghiệp còn được phân loại quản lý theo tiêu thức số lao động trong nước và số lao động ở ngoài nước. Việc phân loại lao động trong các DNXL cơ bản đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin về cơ cấu lao động theo các thành phần, về trình độ nghề nghiệp, về sự bố trí lao động từ đó thực hiện quy hoạch lao động, lập kế hoạch lao động. Mặt khác thông qua việc phân loại lao động trong toàn doanh nghiệp và ở từng bộ phận đã giúp cho việc lập dự toán chi phí nhân công, lập kế hoạch quỹ lương và thuận lợi cho việc kiểm tra tình hình hình thực hiện các kế hoạch và các dự toán này.

Công tác quản lý lao động và quản lý an toàn lao động trên công trường xây dựng được đặc biệt quan tâm, các lao động đều phải có hợp đồng lao động. Các biện pháp an toàn, nội quy về an toàn được thể hiện công khai tại các công trình để mọi người biết và thực hiện, công tác giám sát an toàn lao động trên công trường được đẩy mạnh, người lao động được cung cấp đầy đủ các trang thiết bị bảo hộ lao động. Các biện pháp thưởng phạt được thực hiện nghiêm túc.

Các DNXL đều xây dựng được các định mức giờ công và đơn giá tiền lương cho các bậc thợ, nhân viên của doanh nghiệp; nhưng việc lập được định mức chi phí

nhân công cho từng đối tượng tập hợp chi phí còn hạn chế, một số nội dung công việc chưa có định mức hoặc định mức không hợp lý; việc xác định và kiểm soát thời gian làm việc của từng lao động không chặt chẽ đặc biệt là đối với lực lượng lao động thuê ngoài tại địa phương nơi CT thi công. Các DNXL đều đã xây dựng quy định về chức năng nhiệm vụ của từng chức danh công việc cho các đối tượng lao động nhưng chưa xây dựng được bảng phân tích công việc chi tiết để kiểm tra giám sát kết quả thực hiện của người lao động. Công ty cổ phần xây dựng số 1-VINACONEX 1 đã lập Quy định chức năng nhiệm vụ bộ phận gián tiếp đội xây dựng số 11 nhưng còn nhiều nội dung cần hoàn thiện. Để thực hiện tốt các nội dung trên doanh nghiệp cần thiết kế và vận hành tốt hệ thống chấm công, tính lương và bảng thanh toán lương phù hợp với các trung tâm chi phí và giá thành; áp dụng phương pháp kế toán chi phí nhân công phù hợp (phương pháp trực tiếp cho từng đối tượng hay dùng phương pháp phân bổ gián tiếp), xây dựng bộ phiếu phân tích công việc chi tiết và khoa học (Phụ lục 03).

2.2.3. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí

2.2.3.1. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

Chi phí sản xuất kinh doanh trong các DNXL rất đa dạng, phong phú, gồm nhiều loại và có nội dung, công dụng kinh tế, có yêu cầu quản lý và hạch toán khác nhau. Kết quả khảo sát tại một số Công ty xây lắp thuộc các Tổng công ty xây dựng ta thấy việc phân loại chi phí của các doanh nghiệp chủ yếu phân loại chi phí theo khoản mục chi phí và theo yếu tố chi phí.

Theo khoản mục chi phí, chi phí trong DNXL chia thành 5 khoản mục: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí quản lý doanh nghiệp. Việc phân loại chi phí của các DNXL theo khoản mục có ý nghĩa để tính giá thành sản xuất và tính giá thành toàn bộ cho CT, HMCT khi đã hoàn thành và để xác định kết quả của từng CT, HMCT theo yêu cầu cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài DN và cho nhà quản trị của các cấp.

Theo yếu tố chi phí, chi phí trong các DNXL bao gồm các yếu tố sau:

- Chi phí nguyên vật liệu như xi măng, sắt, thép, cát, sỏi, đá...;
- Chi phí nhân công như tiền lương, tiền công, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn của công nhân xây dựng, dọn mặt bằng, bốc vác...
- Chi phí khấu hao các tài sản cố định như máy xúc, máy ủi, nhà văn phòng, nhà kho,...
- Các chi phí dịch vụ mua ngoài như tiền điện, tiền nước, nhà tạm, bảo hiểm, an ninh, bảo hành...
- Các chi phí khác như giải phóng mặt bằng, đền bù, bàn giao CT...

Việc phân loại chi phí thành các yếu tố chi phí của các DNXL chủ yếu phục vụ cho việc xây dựng dự toán chi phí cho từng CT và HMCT nhằm góp phần kiểm soát chi phí.

Các DNXL cũng đã vận dụng tiêu thức căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với đối tượng chịu chi phí, chi phí chia thành 2 dạng: Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Chi phí trực tiếp thường tập hợp thẳng cho các đối tượng chịu chi phí. Ví dụ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp thường hạch toán trực tiếp cho các CT, HMCT. Chi phí gián tiếp như chi phí sản xuất chung, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí quản lý doanh nghiệp thường phân bổ cho các CT theo nhiều tiêu thức khác nhau tùy theo từng công ty xây dựng cụ thể.

Ví dụ, chi phí sản xuất chung của công ty xây dựng số 2 thuộc Tổng công ty xây dựng Hà Nội phân bổ cho các CT theo doanh thu nhận thầu của các CT. Chi phí sản xuất chung của công ty xây dựng số 1, 4 thuộc Tổng công ty VINACONEX phân bổ cho từng CT theo dự toán chi phí của các CT. Chi phí sử dụng máy thi công của công ty xây dựng số 2 thuộc Tổng công ty xây dựng Hà Nội phân bổ cho các CT theo số giờ máy thực tế thi công. Chi phí sử dụng máy thi công của Công ty cổ phần số 11 thuộc Tổng công ty xây dựng Sông Đà phân bổ cho các CT theo khối lượng thực tế thi công hoàn thành. Để đánh giá kết quả kinh doanh của các công ty

theo từng CT, các công ty cũng đã phân bổ chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng CT, tiêu thức phân bổ cũng tùy theo từng công ty. Ví dụ công ty xây dựng số 1 thuộc Tổng công ty VINACONEX phân bổ chi phí quản lý doanh nghiệp cho các CT theo doanh thu thực tế phát sinh của từng CT. Công ty cổ phần xây dựng số 6, 11 thuộc Tổng công ty xây dựng Sông Đà phân bổ chi phí quản lý doanh nghiệp cho các CT theo tổng chi phí sản xuất thực tế phát sinh.

Như vậy, các DNXL chủ yếu vận dụng 3 tiêu thức phân loại chi phí áp dụng vào doanh nghiệp để kiểm soát chi phí và cung cấp thông tin chi phí về từng CT, HMCT cho các cấp quản trị doanh nghiệp. Tuy nhiên việc vận dụng các tiêu thức phân bổ chi phí gián tiếp của một số công ty còn hạn chế như tiêu thức phân bổ chưa xác đáng, các khoản chi phí tập hợp theo khoản mục sau đó mới phân bổ, điều đó dẫn đến độ chính xác chi phí phản ánh cho các đối tượng chịu chi phí chưa cao.

Các doanh nghiệp chưa vận dụng tiêu thức phân loại chi phí thành biến phí và định phí để phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận từ đó chưa tăng cường công tác kiểm soát chi phí và phân tích thông tin chi phí để đưa ra quyết định quản trị doanh nghiệp.

2.2.3.2. Tổ chức KTQT tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

** Đối tượng và phương pháp kế toán tập hợp chi phí sản xuất ở các DNXL*

Đối tượng tập hợp chi phí: Xuất phát từ đặc điểm riêng của ngành xây lắp và sản phẩm xây lắp có quy trình sản xuất và thi công phức tạp, thời gian xây dựng lâu dài, sản phẩm sản xuất mang tính chất đơn chiếc và có quy mô lớn lại cố định tại một thời điểm, nơi sản xuất cũng là nơi tiêu thụ,... cho nên để đáp ứng yêu cầu công tác quản lý và công tác hạch toán, đối tượng tập hợp chi phí sản xuất ở các Công ty xây lắp được xác định là các CT, HMCT.

Phương pháp kế toán tập hợp chi phí: Mỗi CT, HMCT từ khi khởi công đến khi hoàn thành, bàn giao, thanh quyết toán đều mở riêng một sổ chi tiết chi phí để tập hợp các chi phí thực tế phát sinh cho từng CT, HMCT. Mỗi CT, HMCT được tổ chức thành một Đội thi công trực thuộc Xí nghiệp hay Công ty, chịu trách nhiệm tổ chức sản xuất

thi công theo sự chỉ đạo trực tiếp của Xí nghiệp hay Công ty. Mỗi Đội thi công có một kế toán đội chịu trách nhiệm tập hợp chứng từ, xử lý, phân loại chứng từ theo các khoản mục giá thành của CT, HMCT, cuối tháng nộp về bộ phận kế toán của Xí nghiệp hay Công ty để tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành toàn Xí nghiệp, Công ty.

Các Đội thuộc thi thuộc Công ty thường đảm nhận thi công các CT, HMCT có giá trị lớn, thời gian thi công kéo dài, có thể có từ hai đến ba kế toán Đội. Phương thức tập hợp chứng từ tại các Đội thi công trực thuộc Công ty tương tự các Đội trực thuộc Xí nghiệp. Toàn bộ chứng từ được tập hợp, xử lý, cuối tháng nộp về phòng Tài chính kế toán của Công ty hạch toán.

Cuối mỗi quý, dựa trên các sổ chi tiết chi phí của từng tháng trong quý, kế toán lập Bảng tổng hợp chi phí sản xuất của quý làm cơ sở cho việc tính giá thành và lập báo cáo chi phí sản xuất và tính giá thành mỗi quý.

Nội dung kế toán tập hợp chi phí sản xuất trong các DNXL bao gồm: Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (CPNVLTT), kế toán chi phí nhân công trực tiếp (CPNCTT), kế toán chi phí sử dụng máy thi công (CPSDMTC), kế toán chi phí sản xuất chung (CPSXC).

Kế toán CPNVLTT: CPNVLTT thường chiếm tỷ lệ 60-80% tại các DNXL và bao gồm nhiều loại như xi măng, thép, gạch, gỗ, sơn,... Hạch toán CVPNVLTT ở các DNXL đều được tiến hành khá quy củ với việc hạch toán chi tiết theo từng CT, HMCT trên cơ sở Phiếu xuất kho hoặc Hóa đơn GTGT trong trường hợp mua vận chuyển thẳng tới chân CT. Trong thực tế một số DNXL không tổ chức hệ thống kho để phục vụ công tác quản lý các loại vật tư mà khi có nhu cầu thì hợp đồng mua vận chuyển đến tận nơi thi công, nhưng khi hạch toán thì thiết lập một "kho ảo", vẫn hạch toán như trường hợp có hệ thống kho thực tế điều đó được thể hiện qua hệ thống phiếu xuất kho, sổ chi tiết kho,.. như công ty Công ty Xây lắp điện 1 (Tổng công ty Xây dựng công nghiệp Việt nam), Công ty xây dựng số 4, Công ty xây dựng bảo tàng Hồ Chí minh (Tổng công ty xây dựng Hà nội),.. Các DNXL đều mở sổ, bảng kê chi tiết TK 621 cho từng CT, HMCT từ khi bắt đầu thi công đến khi hoàn thành. Sổ, bảng kê chi tiết TK 621 là cơ sở để tập hợp chi phí tính giá thành

CT, HMCT (Phụ lục 02)

Kế toán CPNCTT: Do đặc điểm nơi sản xuất phụ thuộc vào nơi thi công CT, HMCT, nên các DNXL thường sử dụng một lực lượng lớn lao động thuê ngoài. DNXL thường giao cho đội trưởng và tổ trưởng các tổ sản xuất quản lý lao động theo các hợp đồng thuê khoán, có trường hợp thuê ngoài cả đội xây dựng (khoán nhân công), đội trưởng đội xây dựng cũng thuê ngoài và chịu sự chỉ đạo của Ban chỉ huy CT. Hình thức trả lương cho bộ phận sản xuất trực tiếp chủ yếu là trả lương theo SP, khối lượng xây lắp hoàn thành bàn giao. Chứng từ ban đầu phục vụ cho việc tính và trả lương là bảng chấm công, bản nghiệm thu khối lượng hoàn thành theo hợp đồng giao khoán, bảng thanh toán lương của từng CT, HMCT. Sổ, bảng kê chi tiết TK 622 là cơ sở để tập hợp chi phí tính giá thành CT, HMCT (Phụ lục 04).

Kế toán CPSDMTC: Hiện nay các DNXL khảo sát đều tổ chức việc xây lắp theo phương thức hỗn hợp vừa thi công thủ công vừa kết hợp thi công bằng máy, toàn bộ CPSDMTC được theo dõi và hạch toán chi tiết cho từng CT, HMCT theo khoản mục riêng.

Việc hạch toán khoản mục CPSDMTC được thực hiện trong các trường hợp sau:

- Đối với trường hợp thuê ngoài: căn cứ vào hợp đồng thuê máy và khối lượng đã nghiệm thu, hàng tháng các đội tính ra chi phí máy thi công cho từng CT, HMCT, theo từng loại máy, các đội tập hợp chứng từ gốc và chứng từ liên quan gửi lên phòng Kế toán Công ty tập hợp xử lý.

- Đối với máy thi công thuộc sở hữu của Công ty, chi phí sử dụng máy thi công bao gồm chi phí thường xuyên và chi phí tạm thời. Chi phí thường xuyên gồm lương chính, lương phụ của công nhân trực tiếp điều khiển máy, phục vụ máy móc, các khoản phục cấp theo lương, chi phí vật liệu, chi phí công cụ dụng cụ, chi phí khấu hao máy thi công, chi phí sửa chữa thường xuyên máy thi công. Chi phí tạm thời là những khoản chi phí phát sinh một lần có liên quan đến việc lắp, tháo, vận chuyển, di chuyển máy và các chi phí về những CT tạm phục vụ cho việc sử dụng máy như lán che máy ở CT, bệ đỡ máy ở khu vực thi công.

Mỗi loại chi phí cụ thể thuộc chi phí sử dụng máy thi công phát sinh liên quan đến CT nào thì tập hợp trực tiếp cho CT đó. Đối với các máy thi công nằm chờ, hoặc cùng lúc thực hiện khối lượng xây lắp cho nhiều CT hoặc các chi phí tạm thời thì chi phí sử dụng máy thi công được tập hợp đến cuối kỳ phân bổ cho các CT theo tiêu thức phù hợp mà công ty lựa chọn. Ví dụ đối với Công ty cổ phần xây dựng số 1 thành viên Tổng công ty xuất nhập khẩu xây dựng Việt Nam lựa chọn tiêu thức phân bổ là chi phí nhân công trực tiếp; Công ty CT và thương mại GTVT sử dụng tiêu thức phân bổ chi phí sử dụng máy thi công là số giờ máy, số ca máy phục vụ cho từng CT,...

Để hạch toán CPSDMTC, hàng ngày các đội xe thuộc các Công ty xây lắp đều lập "Nhật trình xe máy" hoặc "Phiếu theo dõi hoạt động xe máy thi công". Định kỳ kế toán thu hồi các chứng từ trên để tổng hợp chi phí phục vụ máy thi công, cũng như kết quả thực hiện của từng loại máy, từng nhóm máy hoặc từng máy. Sau đó tính phân bổ CPSDMTC cho các đối tượng tập hợp chi phí tính giá thành (Phụ lục 05).

Kế toán CPSXC: CPSXC trong các DNXL là những khoản chi phí liên quan đến hoạt động của toàn đội, công trường xây lắp bao gồm: lương nhân viên quản lý đội, các khoản trích theo lương của công nhân (bao gồm công nhân vận hành máy thi công) theo tỷ lệ quy định, chi phí khấu hao TSCĐ dùng chung cho hoạt động của đội và các chi phí khác liên quan hoạt động của của đội. Chứng từ phục vụ cho kế toán tập hợp CPSXC là bảng phân bổ nguyên vật liệu, bảng phân bổ tiền lương, bảng phân bổ khấu hao TSCĐ, phiếu chi tiền mặt... Những chi phí phát sinh của CT, HMCT nào thì tập hợp trực tiếp cho CT, HMCT đó. Những nội dung chi phí liên quan đến nhiều CT thì các DNXL lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp. Ví dụ đối với Công ty cổ phần xây dựng số 1 thành viên Tổng công ty xuất nhập khẩu xây dựng Việt Nam lựa chọn tiêu thức phân bổ là chi phí nhân công trực tiếp; Công ty CT và thương mại GTVT, Công ty CP Xây lắp Thăng Long (Tổng Công ty xây dựng công nghiệp Việt Nam- Vianincon) lựa chọn tiêu thức phân bổ CPSXC là doanh thu thực tế hoặc doanh thu dự toán của CT, HMCT,...

Tất cả các DNXL đều không theo dõi CPSXC biến đổi và CPSXC cố định và đều lựa chọn một tiêu thức chung để phân bổ toàn bộ CPSXC cho các đối tượng chịu chi phí.

Các sổ, bảng kê chi tiết CPNVLTT, CPNCTT, CPSDMTC, CPSXC chi tiết cho các CT, HMCT là cơ sở để xác tổng chi phí sản xuất và tính giá thành các CT, HMCT. Cuối kỳ toàn bộ chi phí sản xuất đều được tổng hợp vào TK 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang. Tất cả các DNXL đều mở chi tiết TK 154 theo các CT, HMCT (Phụ lục 06, 07, 08, 09, 10).

** Đánh giá sản phẩm dở dang*

Để xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ, các DNXL đều phải tiến hành kiểm kê khối lượng xây lắp dở dang, xác định mức độ hoàn thành. Dựa vào vào phương thức giao nhận thầu giữa chủ thầu và DNXL, giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ được tính theo một trong hai phương pháp sau:

- Nếu thanh toán sản phẩm xây dựng khi hoàn thành theo điểm dừng kỹ thuật hợp lý, thì sản phẩm dở dang là khối lượng xây lắp chưa đạt đến điểm dừng kỹ thuật hợp lý đã quy định và được tính theo chi phí thực tế tập hợp trong kỳ.

- Nếu trong hợp đồng quy định thanh toán chi phí xây dựng sau khi hoàn thành toàn bộ công trình thì giá trị sản phẩm dở dang là tổng chi phí sản xuất từ khi khởi công đến thời kỳ đó. Sản phẩm dở dang được xác định hàng quý trên cơ sở kiểm kê thực tế của nhân viên kỹ thuật phụ trách công trình sau đó căn cứ vào đơn giá định mức tính ra giá dự toán sản phẩm dở dang cuối kỳ theo công thức.

$$\begin{array}{l}
 \text{Chi phí thực tế của KLXL DDCK} = \frac{\text{Chi phí thực tế phát sinh trong kỳ} + \text{Chi phí thực tế Khối lượng hoàn thành trong kỳ}}{\text{Khối lượng XL DDCK theo dự toán}} \times \text{Khối lượng XLDD CK theo dự toán} \quad (2.1)
 \end{array}$$

Chi phí thực tế khối lượng xây lắp dở dang cuối kỳ ngày 30/09/2009 Công trình tào nhà Tuấn Đức do Đội xây dựng số 11- Công ty cổ phần xây dựng số 1- VINACONEX 1 thi công được xác định như sau;

- Chi phí thực tế KLXLDD đầu kỳ (01/9/2009): 148.210.992 đồng.
- Chi phí thực tế phát sinh trong kỳ (9/2009): 286.915.487 đồng.
- Khối lượng XLDD ĐK theo dự toán: 156.384.560 đồng.
- Khối lượng hoàn thành theo dự toán: 283.200.256 đồng
- Khối lượng XLDD CK theo dự toán: 180.892.023 đồng

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí thực} \\ \text{tế của KL} \\ \text{XLDD CK} \end{array} = \frac{148.210.992 + 286.915.487}{156.384.560 + 283.200.256} \times 180.892.023 = 179.057.388 \text{ đồng} \quad (2.2)$$

** Đối tượng và phương pháp tính giá thành sản phẩm ở các DNXL*

Đối tượng tính giá thành trong các DNXL là khối lượng công việc có dự toán đã hoàn thành của từng CT, HMCT có thể là các giai đoạn công nghệ, bộ phận công việc hoàn thành theo giai đoạn quy ước.

Phương pháp tính giá thành: Xuất phát từ đặc điểm sản xuất kinh doanh đặc thù, các DNXL đều áp dụng phương pháp tính giá thành theo công việc (theo từng đơn đặt hàng) theo hợp đồng xây lắp. Đơn đặt hàng có thể là các CT, HMCT. Trên cơ sở số liệu các sổ, bảng kê chi tiết, kế toán doanh nghiệp lập bảng tính giá thành (bảng tập hợp chi phí thi công CT) (Phụ lục 11, 12).

Giá thành thực tế CT, HMCT hoàn thành bàn giao được xác định theo công thức 2.3:

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành thực} \\ \text{tế CT, HMCT} \\ \text{bàn giao} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{SXXD} \\ \text{DD đầu kỳ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí SXXD} \\ \text{thực tế phát} \\ \text{sinh trong kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Chi phí SXXD} \\ \text{DD cuối kỳ} \end{array} \quad (2.3)$$

Giá thành thực tế công trình Tuấn Đức thực hiện trong tháng 09 năm 2009 là:

$$148.210.992 + 286.915.487 - 179.057.388 = 256.069.091 \text{ đồng} \quad (2.4)$$

Thực tế các nhà quản trị doanh nghiệp khi đưa ra quyết định giá trúng thầu hay từ chối đều dựa vào thông tin KTQT khi xác định giá dự toán của CT, HMCT là bao nhiêu. Tuy nhiên trong thực tiễn do đặc thù của các CT gắn với địa điểm thi công cũng khác nhau, trình độ dự toán của các chuyên gia chưa cao dẫn đến sự khác biệt giữa giá dự toán với giá thực tế của CT. Để cụ thể hoá phương pháp tập hợp chi phí và tính giá thành theo đơn đặt hàng hiện nay, các doanh nghiệp thường thông qua cách tiến hành khoán gọn chi phí cho các đội xây dựng. Các doanh nghiệp tổ chức khoán gọn chi phí cho các đội xây dựng thường áp dụng khi các đội xây dựng chưa đủ điều kiện hạch toán riêng, mà chỉ có các nhân viên kinh tế đội thực hiện nhiệm vụ hạch toán chứng từ ban đầu.

Việc thi công CT thường được giao trực tiếp cho các đội xây dựng. Đội trưởng là người trực tiếp quản lý việc thi công theo tiến độ đã xây dựng. Chịu trách nhiệm về thu mua, tiếp nhận vật tư, chất lượng của CT khi thi công. Tại các đội xây dựng chỉ có các nhân viên kinh tế có nhiệm vụ cập nhật chứng từ, ghi chép chi phí theo yêu cầu của các cấp quản trị và phòng kế toán.

CPNVLTT, căn cứ vào tiến độ thi công của CT theo như dự toán đã phê duyệt, đội trưởng sản xuất tiến hành thu mua nguyên vật liệu, kế toán đội tiến hành lập phiếu nhập kho, xuất kho, giao nhận giữa người bán và người phụ trách CT. Sau đó tập hợp chi phí vào thẻ chi tiết chi phí cho từng CT, cuối tháng hoàn tạm ứng chứng từ về phòng kế toán. Phương pháp hạch toán, kế toán công ty sử dụng TK 1413 để hạch toán chi tiết cho từng đội về tiền, vật tư tạm ứng và hoàn ứng.

CPNCTT, công ty thường giao khoán gọn cho các đội thuê nhân công, hướng dẫn nhân viên kinh tế đội thực hiện lập chứng từ, ghi chép và hoàn tạm ứng bảo đảm đúng quy định của chế độ. Các khoản chi phí khác như chi phí sản xuất chung, chi phí sử dụng máy thi công, công ty đều khoán cho các đội tùy theo các yếu tố chi

phí, trừ những yếu tố khấu hao thuộc tài sản công ty đang theo dõi và nắm giữ.

Bên cạnh hình thức khoán chi phí, doanh nghiệp còn thực hiện hình thức khoán gọn cho các đơn vị cấp dưới có đủ điều kiện thực hiện thi công toàn bộ CT. Các đơn vị cấp dưới của doanh nghiệp thường là các xí nghiệp, tổ có bộ máy kế toán hạch toán riêng. Phương pháp hạch toán, kế toán doanh nghiệp sử dụng TK 136 phản ánh vốn, vật tư cấp cho cấp dưới và tình hình bàn giao giá trị CT của cấp dưới cho công ty. Kế toán ở đơn vị cấp dưới sử dụng tài khoản TK 336 phản ánh tiền, vật tư nhận và tình hình bàn giao khối lượng xây lắp cho công ty.

2.2.4. Thực trạng tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị

Các DNXL thuộc các Tổng công ty xây dựng khác nhau đều tổ chức sổ kế toán để ghi chép tập hợp CPSX, tính giá thành sản phẩm, doanh thu và lợi nhuận theo đúng quy định của chế độ kế toán theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính.

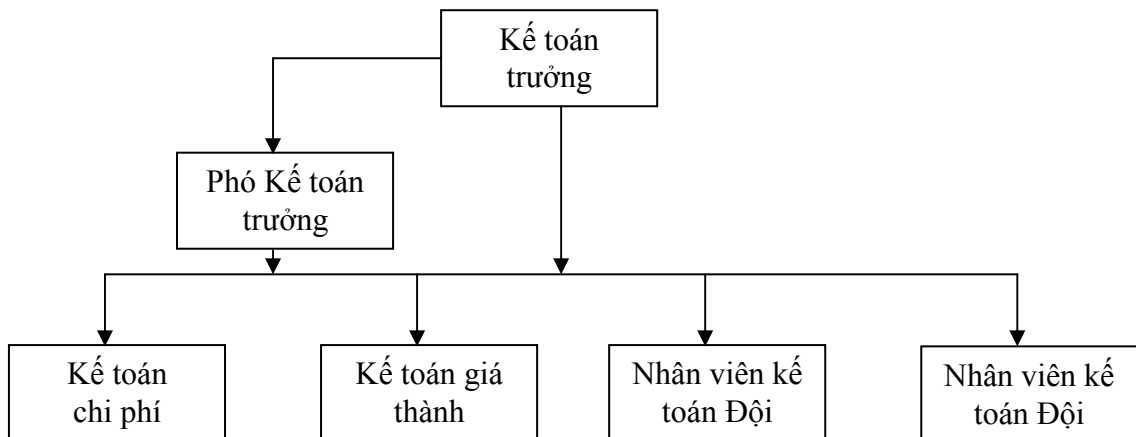
Hệ thống sổ bao gồm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết. Sổ kế toán tổng hợp bao gồm nhật ký, sổ cái và các sổ tổng hợp khác. Sổ kế toán chi tiết bao gồm các sổ, thẻ kế toán chi tiết. Đối với sổ kế toán chi tiết Nhà nước chỉ quy định mang tính chất hướng dẫn. Cho nên tùy theo yêu cầu quản lý và hạch toán của các DN, kế toán có thể mở sổ kế toán chi tiết để tập hợp chi phí phục vụ công tác tính giá thành sản phẩm, xác định kết quả kinh doanh từng CT, HMCT để cung cấp thông tin kịp thời cho quản trị DN.

Qua khảo sát hầu hết các DNXL mới chỉ lập các báo cáo thực hiện theo số liệu thực tế phát sinh theo yêu cầu của kế toán tài chính. Chưa có DNXL nào thiết lập được hệ thống sổ định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh, kết quả thực hiện, và báo cáo phân tích biến động giữa định hướng và kết quả thực tế phát sinh. Việc lập báo cáo thực hiện có sự phân tích so sánh giữa giá trị thực tế phát sinh với giá trị toán để cung cấp thông tin cho các nhà quản trị nắm bắt tình hình, trên cơ sở đó đề

ra các quyết định phù hợp tuy có đơn vị lập nhưng còn sơ sài, mới chỉ dừng lại ở những nội dung liên quan đến chi phí nguyên vật liệu. Đội xây dựng số 11- Công ty cổ phần xây dựng số 1 (VINACONEX 1) cuối tháng lập Bảng tổng hợp vật tư phản ánh giá trị theo dự toán, số thực tế phát sinh và phân chênh lệch, qua đó góp phần đánh giá quá trình thực hiện từng nội dung chi phí, góp phần quản trị chặt chẽ từng nội dung chi phí nguyên vật liệu liên quan (Phụ lục 13).

2.2.5. Thực trạng mô hình tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam

Tổ chức bộ máy KTQT trong các DNXL trong mối liên hệ với bộ máy kế toán chung của doanh nghiệp đó chính là phân hành KTQT chi phí. Các DNXL thường tổ chức bộ máy phân hành kế toán chi phí như sau.



Sơ đồ 2.2. Tổ chức bộ máy KTQT chi phí của các doanh nghiệp xây dựng.

Trong đó các nhân viên kế toán chi phí thường thực hiện các nhiệm vụ:

Phản ánh chi phí theo các đối tượng chịu chi phí, phân bổ các yếu tố chi phí gián tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí, xác định chi phí sản xuất sản phẩm dở dang cuối kỳ cho các đối tượng, xác định phương pháp tính giá cho các sản phẩm phù hợp, tính giá thành sản xuất của từng CT, HMCT, lập các báo cáo chi phí và

báo cáo giá thành cần thiết. Nhìn chung các công việc kế toán đảm nhiệm chi phí sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp xây dựng đều cung cấp thông tin cho 2 đối tượng sử dụng cơ bản: Các nhà quản trị trong nội bộ doanh nghiệp và các đối tượng bên ngoài. Song thông tin kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm chủ yếu phục vụ cho việc xác định giá vốn của công trình tương ứng với doanh thu để có căn cứ đưa ra quyết định quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp. Thông tin chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm chưa cung cấp một cách tích cực cho các nhà quản trị đưa ra các quyết định ứng xử cho phù hợp.

Về hệ thống chứng từ: Qua khảo sát thực tiễn các DNXL thuộc các Tổng công ty xây dựng sau: như công ty xây dựng số 1, công ty xây dựng số 3 (Tổng công ty VINACONEX); Công ty xây dựng số 1, công ty xây dựng số 4, công ty cơ khí và xây lắp (Tổng công ty xây dựng Hà nội); Công ty Xây lắp điện 1, Công ty Xây lắp điện 4 (Tổng công ty xây dựng công nghiệp Việt nam); Công ty thương mại và CT GTVT (Tổng công ty Vinamotor), hầu hết chứng từ của các doanh nghiệp qua khảo sát đều theo mẫu quy định của Bộ tài chính, đặc biệt các chứng từ chi phí có số tiền lớn như Hoá đơn giá trị gia tăng mua xi măng, sắt, thép, thiết bị lắp đặt CT. Bên cạnh đó còn nhiều các chứng từ mang tính chất tùy tiện, viết đơn giản không theo mẫu quy định, nội dung các yếu tố chứng từ còn bị thiếu, một số chứng từ chưa phản ánh thực chất nội dung kinh tế. Ví dụ như giấy biện nhận tiền vận chuyển đất khi đào móng CT, hợp đồng thuê nhân công theo thời vụ, hoá đơn mua lẻ như cát, dây buộc, dây thừng...

Sau khi chứng từ được tập hợp về phòng kế toán đều được nhân viên kế toán tiến hành kiểm tra về tính chính xác, tính pháp lý của chứng từ. Sau đó chứng từ được cập nhật vào phần mềm kế toán trên máy vi tính để lập các sổ chi tiết, sổ tổng hợp theo yêu cầu thông tin của KTTC và KTQT. Cuối cùng chứng từ được sắp xếp một cách khoa học và đưa vào bảo quản.

Về tài khoản KTQT: các DNXL đều dựa vào hệ thống tài khoản KTTC. Các tài khoản cũng đã được mở chi tiết theo yêu cầu quản trị nhưng ở mức độ khác nhau phụ thuộc vào yêu cầu thông tin của các cấp quản lý. Các tài khoản tập hợp

chi phí sản xuất và tính giá thành tại các DNXL hiện nay chủ yếu được mở chi tiết cho từng CT, HMCT như TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang, TK chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, TK chi phí nhân công trực tiếp, TK chi phí sản xuất chung, TK chi phí sử dụng máy thi công. Cuối kỳ, số liệu trên các tài khoản chi tiết là số liệu chi phí thực tế phát sinh là cơ sở để tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành cho từng CT, HMCT. Thông tin chi phí để xác định kết quả của các CT chủ yếu do KTTC cung cấp.

Phần xây dựng tài khoản và sử dụng tài khoản KTQT của các DNXL hiện nay chưa rõ nét, thông tin cung cấp để quản trị nội bộ chưa cao. Các tài khoản chi phí thực tế của các doanh nghiệp chưa hướng trọng tâm vào thông tin KTQT chi phí nhằm góp phần kiểm soát chi phí và phân tích chi phí trong mối quan hệ với doanh thu và lợi nhuận đạt được. Các tài khoản kế toán chưa mở chi tiết theo biến phí và định phí của từng đối tượng, chưa cập nhật thông tin chi phí để phân tích kết quả chi phí so với các dự toán nhằm điều chỉnh hướng biến động của chi phí.

2.3. ĐÁNH GIÁ CHUNG VỀ THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẬP VIỆT NAM

Trên cơ sở nghiên cứu thực tế tổ chức KTQT tại các DNXL Việt Nam hiện nay, tác giả có những đánh giá chung về thực trạng tổ chức các nội dung KTQT như sau:

2.3.1. Về hệ thống định mức chi phí và hệ thống dự toán ngân sách

Sản phẩm xây dựng các công trình dân dụng có ảnh hưởng quan trọng đời sống và tính mạng của người sử dụng. Mỗi một CT, HMCT có tuổi thọ cao, có kết cấu và yêu cầu kỹ thuật, thẩm mỹ riêng biệt đòi hỏi có sự chính xác rất cao từ khâu lập dự toán đến tổ chức thi công. Chính vì vậy các CT, HMCT xây dựng phải tuân thủ các định mức kinh tế kỹ thuật của ngành và của từng doanh nghiệp chặt chẽ, đòi hỏi công tác xây dựng định mức, quản lý và theo dõi thực hiện các định mức trong các DNXL phải được thực hiện quy củ.

Qua khảo sát các DNXL, công tác dự toán thường có các hạn chế sau:

- Các DNXL mới chỉ xây dựng dự toán chi phí thi công và dự toán bảng tổng hợp giá trị hợp đồng phục vụ công tác đấu thầu. Hiện nay, chưa có DNXL nào thiết lập hệ thống dự toán hoàn chỉnh như nội dung chương 1 đã đề cập. Bên cạnh đó cũng chưa có DNXL nào phân tích "cách ứng xử" của chi phí đối với mức độ hoạt động của doanh nghiệp.

- Giá vật tư xây dựng dự toán chưa bám sát giá thị trường, chưa tính đến yếu tố trượt giá đặc biệt trong thời gian vừa qua, trong quá trình thi công nhiều khi các chi tiết của hạng mục công trình bị thay đổi nhiều so với bản thiết kế dẫn đến dự toán chi phí cũng thay đổi theo.

Công tác xây dựng, quản lý và sử dụng định mức dự toán hiện nay tại các DNXL chưa đáp ứng được yêu cầu quản trị doanh nghiệp, hệ thống định mức và dự toán chưa đầy đủ và đồng bộ. Thực tế chưa có doanh nghiệp nào xây dựng được hệ thống định mức dự toán chi phí tiêu chuẩn hoàn thiện về lượng và đơn giá tiêu chuẩn. Đối với các định mức chi phí tại các doanh nghiệp đã được xây dựng khá cụ thể tuy nhiên mới chỉ áp dụng cho những công việc phổ biến, còn những công việc mang tính đặc thù thì vẫn chưa có định mức và đơn giá cụ thể. Bên cạnh đó thì việc xây dựng, quản lý và sử dụng hệ thống định mức, dự toán thực tế của các doanh nghiệp chủ yếu là các bộ phận chức năng như bộ phận kế hoạch, định mức, kỹ thuật mà chưa có sự tham gia hiệu quả của bộ phận kế toán. Thực tế công tác dự toán chi phí còn có những bất cập như đơn giá Nhà nước quy định thường không sát với thực tế còn có khoảng cách khá lớn không phù hợp với trình độ phát triển khoa học công nghệ và tình hình quản lý giá xây dựng hiện nay, trình độ cán bộ lập dự toán còn hạn chế không dự tính được hết các chi phí phát sinh, việc ứng công nghệ thông tin (phần mềm lập dự toán) ở một số doanh nghiệp còn chưa thực hiện, chất lượng thẩm định dự toán yếu. Để có những căn cứ làm cơ sở cho việc lập dự toán và làm tiêu chuẩn kiểm tra, đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh thì việc vận dụng và xây dựng các định mức chi phí là rất cần thiết đối với các DNXL trong điều kiện hiện nay. Tại các DNXL đã có so sánh giữa chi phí thực tế với các định mức chi phí, xong việc tìm ra nguyên nhân chênh lệch và có các biện pháp cụ thể khắc phục

nguyên nhân làm tăng chi phí so với định mức, dự toán còn hạn chế.

Như đã phân tích ở chương 1, dự toán có vai trò quan trọng trong việc thực hiện chức năng của các nhà quản trị doanh nghiệp. Dự toán là cơ sở để thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh, tìm kiếm khai thác các nguồn lực để thực hiện các hoạt động đó, đồng thời dự toán cũng là thước đo để đánh giá hiệu quả hoạt động phục vụ cho mục đích quản trị doanh nghiệp. Dự toán của doanh nghiệp cần thiết phải được xây dựng chi tiết cho từng quá trình, như: Quá trình mua hàng, quá trình sản xuất, và chi tiết cho từng nội dung. Các chỉ tiêu dự toán cần phải được gắn kết với nhau thành hệ thống chỉ tiêu hoàn chỉnh góp phần tăng cường quản lý các hoạt động kinh doanh trong các DNXL.

2.3.2. Về tổ chức kế toán quản trị các yếu tố sản xuất

Ưu điểm của tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất trong các DNXL hiện nay tương đối quy củ, nghiêm túc, đầy đủ các nội dung theo các quy định hiện hành, qua đó góp phần quan trọng trong việc tăng cường quản lý các hoạt động kinh doanh. Bên cạnh các ưu điểm cơ bản nêu trên, trong quá trình tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất, các DNXL cần quan tâm khắc phục các hạn chế đã được đề cập kỹ ở phần 2.2.1.

Nhằm tăng cường công tác quản lý các hoạt động kinh doanh trong các DNXL Việt Nam, trong các hạn chế đó, cần quan tâm nhiều đến các nội dung sau:

- Về tổ chức KTQT TSCĐ: các DNXL cần đẩy mạnh việc phân tích tình hình sử dụng TSCĐ vào sản xuất. TSCĐ, đặc biệt là máy móc thiết bị sản xuất là điều kiện quan trọng và cần thiết để tăng sản lượng, tăng năng suất lao động, giảm chi phí sản xuất, hạ giá thành sản phẩm, nâng cao lợi nhuận cho DN,... Do vậy, việc phân tích tình hình sử dụng TSCĐ để có biện pháp sử dụng triệt để về số lượng, thời gian, công suất của máy móc thiết bị sản xuất và TSCĐ khác là vấn đề có ý nghĩa quan trọng đối với quá trình sản xuất kinh doanh của DN.

- Về tổ chức KTQT hàng tồn kho: giá trị hàng tồn kho đặc biệt là các loại vật liệu xây dựng trong các DNXL chiếm tỷ lệ lớn. Thực tế hoạt động sản xuất kinh doanh của các DNXL cho thấy việc cung ứng, sử dụng và dự trữ các loại nguyên

vật liệu phục vụ xây dựng còn nhiều bất cập và chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố: tình hình kinh tế xã hội, lãi suất, tỷ giá hối đoái,... Muốn cho hoạt động sản xuất kinh doanh của DN được thường xuyên liên tục phải thường xuyên đảm bảo đủ về số lượng, kịp về thời gian, đúng về quy cách phẩm chất. Vì vậy các DNXL phải thường xuyên phân tích tình hình cung ứng, sử dụng, dự trữ các loại hàng tồn kho để kịp thời nêu lên các ưu điểm, nhược điểm trong công tác quản lý và hạch toán vật tư tại DN.

- Về tổ chức KTQT lao động tiền lương: để nâng cao hiệu quả sử dụng lao động góp phần nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh, các DNXL nói riêng và các DN Việt Nam nói chung cần quan tâm tiến hành ngay (có thể thuê các chuyên gia tư vấn) thiết kế các phiếu phân tích công việc. Thiết kế phiếu phân tích công việc là quá trình xác định các nhiệm vụ, các công việc và trách nhiệm cụ thể được thực hiện bởi từng người lao động trong tổ chức cũng như các điều kiện phương tiện cụ thể để thực hiện nhiệm vụ, trách nhiệm đó. Phiếu phân tích công việc là thước đo kết quả thực hiện của từng người lao động.

2.3.3. Về tổ chức kế toán quản trị chi phí

- Về phân loại chi phí sản xuất kinh doanh:

Ưu điểm của việc phân loại chi phí sản xuất kinh doanh tại các DNXL Việt Nam hiện nay là chi phí đều được thống nhất phân loại theo từng khoản mục chi phí, vì vậy thuận lợi cho công tác kế toán chi phí sản xuất, đảm bảo cho việc lập báo cáo chi phí đáp ứng yêu cầu quản lý của Nhà nước, Bộ Xây Dựng quy định, giúp cho nhà quản lý doanh nghiệp có thể kiểm soát được tình hình sản xuất thực tế, kiểm tra việc thực hiện các định mức chi phí, kế hoạch sản xuất. Công tác tổ chức kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm được thực hiện tương đối khoa học, đối tượng tập hợp chi phí là các CT, HMCT đã phản ánh được đặc thù sản xuất kinh doanh của loại hình DNXL đồng thời đáp ứng được yêu cầu quản lý mà doanh nghiệp đặt ra.

Tuy nhiên dưới góc độ của KTQT: thông tin của kế toán cung cấp không

những cần thiết cần thiết cho những người quan tâm bên ngoài doanh nghiệp mà còn cho người ra quyết định quản lý bên trong doanh nghiệp. Để có được những thông tin có giá trị làm cơ sở cho việc tổng hợp, phân tích, lập báo cáo sử dụng cho hoạt động quản trị, yêu cầu đầu tiên phải phân biệt rõ ràng và nhận diện đúng các cách phân loại chi phí. Việc phân loại chi phí hiện nay chủ yếu là theo khoản mục chi phí. Những chi phí này được phân loại và ghi chép trên các tài khoản kế toán, đã được phân định hoặc bổ sung theo yêu cầu quản lý của DNXL, nhằm tổng hợp để tính toán và lập bảng tính giá thành, các báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, đó là những phần hành của KTTC. Tuy nhiên, công tác phân loại chi phí chưa đáp ứng yêu cầu KTQT chi phí, những thông tin về chi phí do KTTC cung cấp không đủ đáp ứng yêu cầu phân tích, đánh giá hoạt động doanh nghiệp. Các DNXL hiện nay chưa quan tâm đến tới các cách phân loại chi phí khác, thí dụ như phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động thành chi phí biến đổi và chi phí cố định.

- Về xác định giá phí sản phẩm sản xuất:

Tất cả các DNXL hiện nay đều xác định giá phí sản xuất sản phẩm theo phương pháp xác định giá phí thực tế. Việc tính giá thành sản phẩm hoàn thành theo hệ thống tính giá thành theo công việc. Các khoản mục chi phí phát sinh liên quan trực tiếp đến CT, HMCT nào thì hạch toán trực tiếp cho CT, HMCT đó (bao gồm cả các khoản CPSXC liên quan đến một CT, HMCT). Các DNXL đều xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ theo phương pháp kiểm kê thực tế (toàn bộ chi phí thực tế phát sinh từ khi khởi công đến khi kiểm kê). Công tác tính giá thành hiện nay ở các doanh nghiệp vẫn chưa được quan tâm đúng mức. Việc tính giá thành chủ yếu để đáp ứng nhu cầu kiểm tra của cơ quan cấp trên, các đối tác, cơ quan thuế... do đó chỉ đáp ứng yêu cầu trên góc độ KTTC. Còn đối với yêu cầu của kế toán trong doanh nghiệp là cung cấp thông tin nội bộ thì việc tập hợp chi phí chưa nhanh và chưa chính xác.

Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang có ảnh hưởng rất lớn đến giá thành thực tế CT, HMCT hoàn thành, bàn giao cũng như kết quả kinh doanh của các đơn vị. Vì

là khối lượng xây lắp dở dang nên phía Chủ đầu tư không có xác nhận. Do vậy khối lượng thực tế thi công đã hoàn thành không có độ tin cậy cao bởi không có sự kiểm tra của đơn vị cấp trên đối với cấp dưới. Đồng thời, tập hợp chi phí trong điều kiện khoán chi phí: các Đội, Xí nghiệp đều chịu tiền mua nguyên vật liệu, nợ tiền nhân công nên thiếu chứng từ, dẫn đến rất khó xác định chi phí thực tế của các khối lượng dở dang là bao nhiêu. Trong xây dựng thì khối lượng này thường là rất lớn, và mỗi sự điều chỉnh của các đơn vị làm cho kết quả kinh doanh trong kỳ có thể chuyển từ lỗ sang lãi và ngược lại.

Các DNXL áp dụng đơn thuần phương pháp xác định giá phí thực tế và tính giá thành sản phẩm hoàn thành theo hệ thống tính giá thành theo công việc mà không áp dụng các phương pháp khác như phương pháp chi phí theo hoạt động hay phương pháp chi phí theo mục tiêu là thiếu đi những yếu tố cơ bản của KTQT. Tiêu thức sử dụng để phân bổ CPSXC chủ yếu trong các DNXL hiện nay là CPNCTT hoặc là doanh thu (doanh thu thực tế hoặc dự toán), tức là tiêu thức dựa trên cơ sở sản lượng sản xuất. Theo tác giả sẽ không hợp lý, khi DNXL đổi mới công nghệ, thay thế lao động thủ công bằng các máy móc tự động nhanh chóng như hiện nay. Nếu lựa chọn tiền lương hay giờ công của công nhân lao động trực tiếp sẽ bất hợp lý. Khi đó, bộ phận lao động thủ công sẽ chịu phần chi phí sản xuất chung nhiều hơn, trên thực tế chi phí sản xuất chung ở bộ phận tự động hóa phát sinh nhiều hơn (đặc biệt là chi phí khấu hao tài sản cố định). Điều đó ảnh hưởng đến tính chính xác của giá thành sản phẩm ở các bộ phận khác nhau. Như trên đã phân tích, nội dung chi phí chung thì đa dạng và trong điều kiện sản xuất hiện nay ngày càng hiện đại, tỷ trọng chi phí sản xuất chung cố định ngày càng tăng, tiêu thức phân trên cơ sở sản lượng sản xuất sẽ dẫn đến kết quả phân bổ chi phí không đúng với chi phí thực tế phát sinh, làm sai lệch thông tin về chi phí và giá thành ảnh hưởng đến các quyết định của nhà quản trị.

Tình trạng nghiệm thu thanh toán không đúng khối lượng thực tế thi công, không đúng chế độ, đơn giá thực tế và chủng loại vật tư, đã làm sai lệch giá trị CT, gây thất thoát lãng phí. Công tác quyết toán vốn đầu tư dự án hoàn thành còn nhiều

tồn tại như nhiều dự án sau khi làm báo cáo quyết toán đã phát hiện một số khoản thanh toán sai định mức đơn giá, không phù hợp với chế độ Nhà nước quy định, thực hiện chưa nghiêm túc và còn chậm.

- Về phân tích mối quan hệ chi phí- sản lượng- lợi nhuận (C-V-P) để ra quyết định kinh doanh:

Quan khảo sát của tác giả, 100% các DNXL đều không tổ chức phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng- lợi nhuận để ra các quyết định kinh doanh. Việc phân tích chi phí để ra các quyết định kinh doanh chỉ mới dừng lại ở việc so sánh giữa giá bán với giá thành sản xuất để xác định lợi nhuận gộp của từng CT, HMCT. Như đã phân tích ở trên, giá thành sản xuất phụ thuộc nhiều vào phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung và chi phí sử dụng máy thi công, thực tế hiện nay phương pháp phân bổ hai loại chi phí trên tại các DNXL còn nhiều bất cập, do vậy lợi nhuận gộp của từng CT, HMCT cũng không phản ánh đúng sự đóng góp của từng CT, HMCT đối với doanh nghiệp.

Thực tế cho thấy hệ thống kế toán hiện nay trong các DNXL mới chỉ đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin để lập các báo cáo tài chính. Các báo cáo tài chính mới chỉ giúp cho nhà quản trị doanh nghiệp phân tích cấu trúc tài chính và các triển vọng tài chính. Để đưa ra các quyết định kinh doanh, nâng cao hiệu quả công tác kiểm soát chi phí trong doanh nghiệp, các nhà quản trị cần phải dựa vào hệ thống thông tin do KTQT cung cấp. Hệ thống thông tin KTQT với đầy đủ các thông tin về các yếu tố sản xuất, phân loại chi phí, lập dự toán dự toán kinh doanh, các phương pháp xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo mô hình hiện đại,... như đã trình bày ở chương 1. Chính vì chưa phân tích hiệu quả sử dụng các yếu tố sản xuất, không phân loại chi phí theo mối quan hệ với khối lượng sản phẩm sản xuất, không lập dự toán kinh doanh tổng thể, không áp dụng các phương pháp xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo mô hình phù hợp nên các DNXL chưa tiến hành phân tích mối quan hệ chi phí- sản lượng- lợi nhuận để đưa ra các quyết định kinh doanh.

Với những tồn tại cơ bản nêu trên, KTQT chi phí trong các DNXL Việt Nam chưa phát huy được vai trò của mình, chưa thực sự là kênh cung cấp thông tin về chi phí, sản lượng, lợi nhuận cần thiết để nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh phù hợp, làm hạn chế công tác quản lý hoạt động kinh doanh của các nhà quản trị.

2.3.4. Về tổ chức kế toán trách nhiệm

Các DNXL Việt Nam hiện nay chưa tiến hành tổ chức kế toán trách nhiệm và đánh giá hiệu quả các bộ phận chi tiết theo KTQT. Việc đánh giá hiệu quả mới chỉ dừng lại ở đánh giá hiệu quả của từng CT, HMCT theo các chỉ tiêu trên báo cáo kết quả kinh doanh của KTTC.

Như chương 1 đã phân tích, kế toán trách nhiệm được hiểu là hệ thống thu thập và báo cáo các thông tin về doanh thu và chi phí theo nhóm trách nhiệm. Các cấp quản trị sẽ phải chịu trách nhiệm về lĩnh vực hoạt động của mình, của thuộc cấp và tất cả các hoạt động khác thuộc trách nhiệm của họ. Tổ chức kế toán trách nhiệm có ý nghĩa quan trọng đối với các DN đặc biệt là các DNXL. Việc xây dựng hệ thống báo cáo sẽ từ cấp thấp nhất đến cấp trách nhiệm cao hơn. Nhà quản trị ở cấp cao hơn có thể bao quát toàn bộ các hoạt động của các bộ phận thuộc quyền quản lý của mình, KTQT có trách nhiệm cung cấp các báo cáo chi tiết khi nhà quản trị cần. Các DNXL với đặc điểm quy mô hoạt động rộng lớn, thực hiện phân quyền là một giải pháp cần thiết để tăng cường công tác quản lý trong các DNXL, việc kiểm soát hoạt động của doanh nghiệp sẽ thông qua các trung tâm trách nhiệm. Việc đánh giá hiệu quả của các hoạt động theo cách phân loại chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định góp phần quan trọng trong việc đánh giá đúng đắn hiệu quả của từng bộ phận, trên cơ sở đó nhà quản trị sẽ quyết định tiếp tục duy trì hay không tiếp tục duy trì bộ phận đó.

2.3.5. Về tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị

Hiện nay tại các DNXL, các báo cáo kế toán trong nội bộ các doanh

ng nghiệp chưa thiết lập một cách đầy đủ để phục vụ cho yêu cầu quản lý. KTQT hầu như chưa được áp dụng hoặc nếu có thì chủ yếu dưới hình thức diễn giải, giải thích số liệu hoặc thuyết minh mà chưa có dự đoán cần thiết cho tương lai. Hệ thống báo cáo KTQT cần phải được thiết kế để phản ánh số liệu dự toán, số liệu thực tế phát sinh, phần chênh lệch giữa số liệu dự toán và số liệu thực tế, trên cơ sở đó phân tích các nguyên nhân, tìm ra các biện pháp để khuyến khích các yếu tố tích cực và hạn chế các yếu tố tiêu cực đến kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh.

Hệ thống báo cáo quản trị trong các DNXL Việt Nam hiện nay chưa cung cấp được những thông tin hữu ích; chưa đạt được sự liên kết, tính ổn định, định hướng phát triển tạo nên "cặp mắt" của nhà quản trị đảm bảo đáp ứng nhu cầu thông tin, giúp các nhà quản trị trong nội bộ thực hiện tốt chức năng quản trị doanh nghiệp của mình. Hệ thống thông tin KTQT cung cấp cho các nhà quản trị các DNXL phải bao bao gồm: thông tin định hướng hoạt động kinh doanh (các dự toán), thông tin kết quả hoạt động kinh doanh (các báo cáo thực hiện), thông tin kiểm soát và đánh giá hoạt động kinh doanh (thông tin về biến động kết quả và nguyên nhân).

2.3.6. Về mô hình tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp

Mô hình tổ chức KTQT trong các DNXL hiện nay chưa rõ nét, các nội dung KTQT được đều được tổ chức thực hiện trong sự gắn kết với hệ thống kế toán theo từng phần hành kế toán. Kế toán viên theo dõi phần hành kế toán nào sẽ thực hiện cả KTTC và KTQT. Ngoài ra, DNXL cần bố trí người thực hiện các nội dung KTQT chung khác. Mô hình này sẽ tiết kiệm chi phí tổ chức vận hành bộ máy kế toán nhưng hiệu quả không cao vì KTQT và KTTC tuân thủ những nguyên tắc khác nhau.

Để bộ máy KTQT vận hành hiệu quả, công tác lựa chọn, sắp xếp nhân sự thực hiện các phần việc của mình có vai trò quan trọng. Tổ chức bộ máy KTQT theo chức năng của hệ thống KTQT gồm 3 bộ phận: Bộ phận dự toán, bộ phận

phân tích đánh giá, bộ phận tư vấn dự án. Hiện nay các DNXL mới tổ chức tốt bộ phận dự án, nhưng là bộ phận độc lập mà sự tham gia của kế toán là rất hạn chế. Bộ phận dự toán như đã nhận xét đánh giá ở phần lập dự toán trong các DNXL tuy đã đạt được những kết quả đáng khích lệ nhưng còn nhiều vấn đề cần hoàn thiện. Về bộ phận phân tích còn rất nhiều hạn chế, việc đánh giá các kết quả hoạt động thực tế so với dự toán, phân tích tìm ra nguyên nhân chênh lệch nếu có, đồng thời đánh giá trách nhiệm của các bộ phận liên quan trong việc sử dụng chi phí chưa được thực hiện một cách chuyên nghiệp. Về bộ phận tư vấn dự án không được tổ chức riêng biệt mà nó được lồng ghép một cách rời rạc tại các bộ phận chuyên môn, không có được một đội chuyên gia tư vấn chuyên trách hay kiêm nhiệm.

Việc tổ chức chứng từ, tài khoản, sổ và báo cáo kế toán cũng được thực hiện một cách linh hoạt theo đặc thù và quy mô hoạt động của các DNXL theo yêu cầu KTTC. Các DNXL tùy theo đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và yêu cầu quản lý đã thiết kế thêm các biểu mẫu, bổ sung các chỉ tiêu chi tiết nhưng còn rất nghèo nàn chưa đáp ứng yêu cầu quản trị doanh nghiệp đề ra.

Tóm lại, tổ chức KTQT trong các DNXL Việt Nam hiện nay đã có những bước phát triển để phù hợp với những thay đổi của nền kinh tế thị trường. Khi Việt Nam đã chính thức trở thành thành viên của Tổ chức Thương mại thế giới (WTO), mức độ cạnh tranh trên thị trường xây dựng ngày càng gay gắt, các DNXL Việt Nam không những phải cạnh tranh với các đối thủ trong nước mà còn phải cạnh tranh với đối thủ đến từ các nước phát triển. Tuy nhiên, hệ thống kế toán hiện nay tại các DNXL mới chỉ đáp ứng được yêu cầu của KTTC và hầu như không có vai trò gì trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho các nhà quản trị để ra các quyết định kinh doanh. Thông tin KTQT cung cấp chưa thực sự góp phần tăng cường công tác quản lý các hoạt động kinh doanh trong các DNXL của nhà quản trị.

Trên cơ sở lý luận về KTQT và tổ chức KTQT đã nghiên cứu ở chương

1, chương 2 của đề tài đã nghiên cứu thực trạng tổ chức KTQT nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh trong các trong các DNXL Việt Nam.

Qua khảo sát một số công ty xây dựng thuộc các Tổng công ty xây dựng lớn đều có các nhận xét cụ thể về tổ chức KTQT ở các doanh nghiệp này. Chương 2 đã nghiên cứu cụ thể các nội dung từ tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất, tổ chức kế toán quản trị chi phí, công tác dự toán, hệ thống sổ KTQT, tổ chức kế toán trách nhiệm,... tác giả đã phân tích những điểm đạt được, tồn tại và những nguyên nhân để làm cơ sở hoàn thiện ở chương 3.

CHƯƠNG 3: PHƯƠNG HƯỚNG VÀ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM

3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN NGÀNH XÂY DỰNG VÀ SỰ CẦN THIẾT, YÊU CẦU PHẢI HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP VIỆT NAM

3.1.1. Mục tiêu, phương hướng phát triển ngành xây dựng trong thời gian tới

Trong gần 20 năm đổi mới vừa qua, những thành tựu của đất nước nói chung và ngành xây dựng nói riêng đã đạt được là rất to lớn và có ý nghĩa rất quan trọng. Cơ sở vật chất của ngành từ chỗ chưa đáp ứng được nhu cầu xây dựng của đất nước, nay đã lớn hơn nhu cầu, đã tạo được tiền đề vật chất cho sự nghiệp CNH, HĐH đất nước. Hầu hết các sản phẩm vật liệu xây dựng có năng lực sản xuất vượt nhu cầu trong nước. Các đơn vị thi công có năng lực thi công gấp đôi, gấp rưỡi so với khả năng công việc hiện nay. Trong thời gian qua, kinh nghiệm quản lý vĩ mô và vi mô được thể hiện trong việc xác định các định hướng chiến lược, cơ chế chính sách ngày một hoàn thiện và phát huy tính chủ động, năng động sáng tạo của đội ngũ cán bộ công nhân viên trong ngành.

Văn kiện Đại hội Đảng toàn quốc lần thứ IX nêu rõ chiến lược phát triển kinh tế- xã hội 10 năm từ 2001 đến 2010 là chiến lược đẩy mạnh công nghiệp hoá, hiện đại hoá theo định hướng xã hội chủ nghĩa, xây dựng nền tảng để đến năm 2020 nước ta cơ bản trở thành một nước công nghiệp. Để thực hiện được chiến lược đó, ngành xây dựng nói chung và lĩnh vực xây lắp nói riêng cần phải phối hợp đồng bộ với các ngành khác trong nền kinh tế quốc dân và có định hướng phát triển cụ thể trong thời gian tới như sau:

Mục tiêu phát triển ngành xây dựng: Đánh giá hoạt động của các doanh

nghiệp hiện nay không chỉ đơn thuần căn cứ vào khối lượng và mức độ tăng trưởng về giá trị sản xuất mà cần đặc biệt chú ý đến các chỉ tiêu phản ánh hiệu quả sản xuất và sự phát triển bền vững về chất của các doanh nghiệp như chất lượng đội ngũ cán bộ, uy tín, thương hiệu của doanh nghiệp trong thị trường trong và ngoài nước.

Đặc thù của ngành xây lắp phụ thuộc nhiều vào vốn đầu tư của xã hội, do vậy bối cảnh kinh tế- xã hội là yếu tố có ảnh hưởng lớn đến hoạt động sản xuất xây lắp. Môi trường sản xuất kinh doanh và đầu tư của xã hội có lúc rất sôi động, thu hút nhiều vốn đầu tư nước ngoài, nhưng thời điểm những năm 2000 môi trường lại trầm lắng xuống, đầu tư nước ngoài giảm đáng kể cho thấy những thách thức lớn đối với ngành xây dựng. Nhưng trong giai đoạn hiện nay hoạt động xây dựng lại khởi sắc điều đó thể hiện qua sự đầu tư xã hội và việc thu hút vốn đầu tư nước ngoài ngày càng tăng, là tín hiệu đáng mừng cho sự phát triển của ngành xây dựng.

Phương hướng phát triển ngành xây dựng: Thời gian qua, các đơn vị xây lắp chuyển hướng đầu tư sang lĩnh vực công nghiệp, phát triển hạ tầng đô thị, khu công nghiệp và các dự án xây dựng nhà ở. Một vài đơn vị đầu tư các công trình BOT về điện, đường giao thông và cấp nước. Đây là hướng đi đúng nhằm đa dạng ngành nghề, giữ vững chuyên môn, đồng thời tạo thêm công việc, đỡ bị động trong sản xuất như hoạt động xây lắp thuần túy phụ thuộc vào Chủ đầu tư.

Phương hướng đầu tư sắp tới ngoài việc tiếp tục đi theo hướng trên, cần đầu tư vào phát triển lực lượng tư vấn trong các đơn vị xây lắp, tăng năng lực, số lượng đội ngũ cán bộ làm hồ sơ mời thầu, đội ngũ quản lý dự án có khả năng hoạt động ở tầm quốc tế. Tăng cường tham gia dự thầu và làm thầu chính các dự án xây dựng cơ sở hạ tầng đô thị vốn vay ODA, cố gắng chiếm ưu thế và giành thị phần xây dựng trong nước và từng bước mở rộng hoạt động xây dựng tại các thị trường nước bạn như: Lào, Campuchia và các nước ở khu vực Trung Đông...

Tiếp tục đầu tư chiều sâu các cơ sở gia công kết cấu thép tiên tiến chế tạo được phần lớn thiết bị công nghệ cho các công trình công nghiệp như điện, xi măng, vật liệu xây dựng. Làm chủ thi công công nghệ nhà cao tầng, xử lý móng, xây dựng nhà

không gian nhịp lớn bằng kết cấu bê tông và kết cấu thép, thi công các công trình công nghiệp phức tạp như thủy điện, nhiệt điện, dầu khí, hoá chất, thiết kế và thi công các công trình ngầm trong đô thị, một số dạng công trình biển....

3.1.2. Sự cần thiết phải hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam

KTQT là một bộ phận của công tác kế toán nói chung, là công cụ quản lý không thể thiếu đối với công tác quản trị nội bộ doanh nghiệp, đặc biệt là đối với công tác quản lý chi phí, giám sát thực hiện các chức năng quản trị nguồn lực. Thông qua KTQT, các thông tin về hoạt động kinh tế tài chính của doanh nghiệp được trình bày, diễn giải một cách cụ thể, tỷ mỉ, đáp ứng yêu cầu quản lý theo từng chỉ tiêu chi tiết, từng bộ phận trong doanh nghiệp và là cơ sở cho các nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn trong quá trình điều hành doanh nghiệp.

Tuy nhiên, hiện nay KTQT vẫn đang là vấn đề còn mới mẻ, chưa thực sự được quan tâm, việc nhận thức về bản chất, nội dung và vai trò của KTQT còn nhiều quan điểm khác nhau. Do đó, việc tổ chức KTQT trong các doanh nghiệp nói chung và các DNXL nói riêng chưa được quan tâm đúng mức, các doanh nghiệp còn nhiều lúng túng trong việc xác định mô hình, nội dung của KTQT cũng cách thức tổ chức. Hơn nữa, trong các DNXL việc quản lý chặt chẽ các yếu tố chi phí là cơ sở để xác định đúng đắn kết quả, hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Chính vì vậy, việc hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT trong các DNXL là yêu cầu cấp bách, nhằm tăng cường quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh.

3.1.3. Yêu cầu của việc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị

Để đáp ứng yêu cầu của quản trị nội bộ DNXL và phù hợp với cơ chế, chính sách mới, việc hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động kinh doanh trong các DNXL cần quán triệt các yêu cầu cơ bản sau:

- Đảm bảo cung cấp kịp thời, đầy đủ, chính xác thông tin kinh tế tài chính cho

các nhà quản trị trong nội bộ doanh nghiệp. Trong nền kinh tế thị trường, thông tin về hoạt động của thị trường xây lắp, công nghệ xây lắp, lắp đặt, môi trường đầu tư... ngày càng phong phú, phức tạp với mức hiện đại hóa ngày càng cao. Có nhiều đối tượng quan tâm tới thông tin tài chính của DNXL với các mục đích khác nhau gắn với lợi ích của họ. Do vậy việc cung cấp thông tin cần coi trọng tính đồng bộ các yêu cầu kịp thời, đầy đủ và chính xác.

Muốn vậy, thông tin thu nhận phải được xử lý bằng các phương pháp khoa học cho phép người sử dụng thông tin thấy được tính hiệu quả của các quyết định kinh doanh trong doanh nghiệp. Từ đó, việc hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT phải lấy việc cung cấp kịp thời, đầy đủ, chính xác cho các chủ doanh nghiệp sử dụng thông tin là mục tiêu phấn đấu cả trước mắt và lâu dài.

- Hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT phải được thực hiện đồng thời với việc hoàn thiện cơ chế quản lý của bản thân DNXL trong điều kiện mới.

Hoạt động kinh doanh của các DNXL rất phong phú và đa dạng đã ảnh hưởng đến tổ chức quản lý và cơ chế hoạt động tài chính trong các DNXL. Hoạt động xây dựng là nội dung chủ yếu, bên cạnh đó còn có các hoạt động khác tùy theo từng doanh nghiệp như hoạt động xuất, nhập khẩu, hoạt động tư vấn, hoạt động sản xuất vật liệu xây dựng... do vậy càng đòi hỏi việc hoàn thiện tổ chức KTQT phải phù hợp với DNXL trong điều kiện mới.

Mặt khác cơ chế quản lý vốn của các DNXL hiện nay đều thông qua phương thức "khoán công trình". Cơ chế này có những tích cực và hạn chế tới chất lượng của việc xây dựng thông tin KTQT. Để nâng cao chất lượng của thông tin KTQT, cơ chế quản lý cần hoàn thiện theo những hướng chủ yếu sau:

+ Chỉ nên thực hiện "khoán công trình" đối với những công trình có quy mô nhỏ. Khi đó đơn vị cần phải có các dự toán chi phí theo các yếu tố, bảng theo dõi tiến độ thi công để đưa ra các định mức chi phí cho phù hợp;

+ Tăng cường công tác kiểm tra tiến độ thi công, chất lượng công trình để có các quyết định phù hợp trong việc chỉ đạo thực hiện công việc;

+ Tại các đội xây dựng có nhân viên kế toán, thống kê dưới sự chỉ đạo của phòng kế toán về việc thanh quyết toán, thu nhận chứng từ đảm bảo kịp thời và đúng quy định;

+ Phòng kế toán đơn vị tăng cường kiểm tra việc chi tiêu tiền tạm ứng của các đội. Kế toán đơn vị có trách nhiệm thanh toán tiền với người cung ứng vật tư theo hợp đồng đã thoả thuận, trực tiếp thu tiền của chủ đầu tư;

+ Xây dựng cơ chế làm việc giữa các phòng, ban và đội xây dựng tránh phiền toái đảm bảo công việc nhanh gọn nhưng thông tin vẫn có chất lượng.

- Hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT trong các DNXL phải phù hợp với chính sách quản lý tài chính đã ban hành để đảm bảo tính hiệu lực của chúng.

Mỗi một đất nước có các chính sách quản lý tài chính khác nhau, phụ thuộc vào đặc điểm của từng giai đoạn phát triển kinh tế và các yếu tố chính trị, xã hội, tôn giáo, phong tục, tập quán của nước đó. Các DNXL hoạt động trên lãnh thổ Việt Nam phải tuân theo luật định, qui chế quản lý tài chính của Bộ, ngành đối với hoạt động kinh doanh của DN mình. Do vậy việc hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT phải phù hợp với luật pháp, chính sách, quản lý tài chính mà Chính phủ, Bộ ban hành cho ngành xây dựng trong điều kiện mới.

- Hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT phải đảm bảo tính khả thi và có hiệu quả.

Hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT phải xuất phát từ thực trạng các nguồn thông tin sẵn có và khả năng hoàn thiện hệ thống thông tin ở các DNXL. Thông tin để phục vụ cho việc đưa ra quyết định bao gồm tài liệu thu thập từ KTTTC, KTQT, kế toán chi tiết, kế toán tổng hợp... Từ đó xây dựng các thông tin KTQT phù hợp với nguồn số liệu thu được. Mặt khác, hoạt động sản xuất kinh doanh của các DNXL cũng rất phong phú và đa dạng. Do vậy, xây dựng hệ thống thông tin KTQT cũng phải xuất phát từ thực tế của quá trình kinh doanh. Khi tổ chức từng nội dung KTQT phải chú ý đến khả

năng vận dụng được vào các doanh nghiệp phù hợp với các điều kiện thực tiễn. Xây dựng các nội dung tổ chức KTQT xuất phát từ những điểm trên bảo đảm tính khả thi và hiệu quả của thông tin kế toán, khi đó hiệu quả kinh doanh mới được nâng cao.

- Hoàn thiện nội dung tổ chức KTQT phải hướng tới sự hội nhập và phát triển kinh tế của đất nước, thuận tiện cho việc cung cấp thông tin.

Chế độ tài chính, kế toán và kiểm toán của nước ta đã dần hoàn thiện và phù hợp với các chuẩn mực quốc tế về kế toán, kiểm toán. Từ đó xây dựng nội dung tổ chức KTQT phải phù hợp với thực tiễn, nhu cầu quản trị các cấp để thúc đẩy sự hội nhập và phát triển kinh tế của đất nước, đảm bảo tính khả thi và có hiệu quả của các thông tin KTQT ở mọi DNXL.

3.2. GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ NHẪM TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ HOẠT ĐỘNG SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẬP VIỆT NAM

Sau khi đã tiến hành phân tích, đánh giá thực trạng tổ chức KTQT trong các DNXL Việt Nam, làm rõ được các nguyên nhân ảnh hưởng đến tổ chức KTQT của các DNXL, thấy được những tồn tại cần phải khắc phục. Căn cứ vào nhiệm vụ cụ thể nhằm tăng cường quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh trong các DNXL Việt Nam trong giai đoạn tiếp theo.

Tác giả xin mạnh dạn đề xuất một số giải pháp hoàn thiện một số nội dung cơ bản của tổ chức KTQT trong các DNXL nhằm tăng cường quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh như sau:

3.2.1. Hoàn thiện việc xây dựng hệ thống định mức chi phí và hệ thống dự toán ngân sách

Trong KTQT, dự toán là một trong những nội dung trung tâm quan trọng nhất. Nó thể hiện mục tiêu, nhiệm vụ của toàn doanh nghiệp, đồng thời nó cũng là cơ sở để kiểm tra kiểm soát cũng như ra quyết định trong toàn doanh nghiệp.

Như đã phân tích ở chương 2, công tác dự toán trong các DNXL còn nhiều bất cập, hạn chế. Thực tế, các DNXL chỉ tiến hành xây dựng dự toán chi phí theo từng

khoản mục và nội dung yếu tố chi phí cho từng công trình. Hệ thống định mức xây dựng dự toán còn lạc hậu. Dự toán chi phí CT, HMCT thường dựa vào hồ sơ thiết kế kỹ thuật thi công, đơn giá vật liệu xây dựng theo quy định của sở xây dựng có kết hợp với các yếu tố trượt giá trên thị trường nhưng chưa chính xác, chưa có DNXL nào xây dựng hệ thống dự toán tổng thể.

Mục tiêu của giải pháp là nhằm xây dựng hệ thống dự toán hoàn chỉnh, góp phần nâng cao hiệu quả công tác của các nhà quản trị trong nội bộ doanh nghiệp.

Giải pháp này bao gồm các biện pháp cụ thể sau:

- Hoàn thiện hệ thống định mức dự toán trong xây dựng

Định mức dự toán xây dựng cơ bản là mức hao phí cần thiết và hợp lý về nguyên vật liệu, nhân công và máy thi công để thực hiện một hoàn thành một đơn vị, khối lượng công tác xây lắp nhất định. Định mức phải phù hợp với những yêu cầu về chất lượng kỹ thuật công trình, phù hợp với các điều kiện thi công và các biện pháp tổ chức, quản lý thi công đang được áp dụng phổ biến ở các đơn vị xây dựng ở nước ta hiện nay.

Nội dung của hệ thống định mức bao gồm: định mức hao phí vật liệu, định mức hao phí nhân công, định mức hao phí máy thi công. Khi xây dựng và hoàn thiện hệ thống định mức dự toán xây dựng cần phải căn cứ vào những quy định tiêu chuẩn về quy trình, quy tắc, quy phạm kỹ thuật thuộc lĩnh vực xây dựng cơ bản do Nhà nước ban hành và áp dụng thống nhất trong cả nước; các định mức sản xuất về sử dụng vật liệu, lao động, máy thi công trong xây dựng cơ bản; trình độ trang bị công nghệ- thiết bị thi công của DNXL; tình hình tổ chức lực lượng và quản lý thi công của đơn vị.

Để phát huy tác dụng đòi hỏi định mức dự toán phải luôn hoàn thiện sửa đổi để mang tính chất trung bình tiên tiến, phù hợp với sự thay đổi của thực tiễn.

- Lập dự toán ngân sách dự án xây dựng

Dự toán ngân sách dự án xây dựng là kế hoạch phân phối các nguồn quỹ cho

các hoạt động thuộc dự án nhằm đảm bảo thực hiện tốt các mục tiêu chất lượng chi phí. Khi lập dự toán ngân sách dự án xây dựng, cần xây dựng phương trình dự toán các chi phí hỗn hợp. Theo tác giả, phương pháp sử dụng phù hợp nhất là phương pháp bình phương nhỏ nhất. Ngân sách dự án xây dựng được lập theo các giai đoạn sau:

Bảng 3.1: Các giai đoạn lập ngân sách dự án xây dựng

Giai đoạn dự án	Ngân sách	Chức năng	Sai số (%)
Xây dựng ý tưởng	Ngân sách kỳ vọng	Lập kế hoạch sơ bộ về các khoản chi phí và các nhu cầu tài chính	20-40%
Luận chứng kinh tế-kỹ thuật	Ngân sách sơ bộ	Luận chứng các khoản chi phí Luận chứng, lập kế hoạch gọi và sử dụng vốn	15-20%
Đấu thầu, đàm phán và ký kết hợp đồng	Ngân sách đã điều chỉnh	Lập kế hoạch thanh toán với các nhà thầu và nhà cung cấp	8-10%
Lập hồ sơ tổ chức thi công	Ngân sách cuối cùng	Các hạn chế có tính chất chỉ thị về sử dụng các nguồn lực	5-8%
Thực hiện dự án	Ngân sách thực tế	Quản lý giá thành dự án	0-5%
Bàn giao nghiệm thu			
Vận hành			
Kết thúc dự án			

Xây dựng hệ thống dự toán trong DNXL không thể có được nếu chỉ dựa vào mỗi bộ phận kế toán, mà quá trình xây dựng dự toán đòi hỏi sự kết hợp của rất nhiều bộ phận chức năng trong doanh nghiệp. Để công tác dự toán đảm bảo chất lượng, các DNXL phải quan tâm công tác đào tạo bồi dưỡng đội ngũ cán bộ nhân viên về kiến thức bóc tách (tiên lượng) khối lượng xây lắp.

Việc lập dự toán trước hết phải xuất phát từ bộ phận Marketing (bộ phận kinh tế thị trường) trong các DNXL. Căn cứ vào dự báo thị trường trong nước và quốc tế, các đơn đặt hàng, căn cứ vào chủ trương và các quy định của Nhà nước, căn cứ vào tiềm năng và các mục tiêu của doanh nghiệp,... Trên cơ sở đó, các DNXL tiến hành lập dự toán tổng thể theo các nội dung chi tiết đã được trình bày ở chương 1.

3.2.2. Hoàn thiện việc tổ chức kế toán quản trị các yếu tố sản xuất

Trên cơ sở phân tích và đánh giá thực trạng tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất ở chương 2 cho thấy: Việc tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất trong các DNXL tuy đã đạt được những kết quả nhất định, nhưng bên cạnh đó còn có nhiều hạn chế cần phải hoàn thiện, các DNXL chưa tổ chức phân tích đánh giá tình hình và hiệu quả sử dụng đối với mỗi yếu tố sản xuất.

Mục tiêu của giải pháp là nhằm tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất một cách khoa học, đáp ứng được các yêu cầu cung cấp thông tin cho nhà quản trị góp phần tăng cường quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của các DNXL.

Các biện pháp cụ thể của giải pháp:

- Về tổ chức KTQT TSCĐ: Xuất phát từ tình hình thực tế hiện nay tại các DNXL công tác phân tích và đánh giá hiệu quả sử dụng TSCĐ đặc biệt là thiết bị sản xuất chưa được quan tâm. Phân tích tình hình sử dụng TSCĐ để có biện pháp sử dụng triệt để về số lượng, thời gian và công suất của thiết bị và TSCĐ khác là một vấn đề có ý nghĩa quan trọng góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng TSCĐ qua đó nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh. Các DNXL cần xây dựng hệ thống các chỉ tiêu phân tích và thường xuyên hoặc định kỳ tổ chức phân tích đánh giá, so sánh giá trị giữa các thời kỳ để nhận định tình hình, tìm ra các nguyên nhân và biện pháp khắc phục và cải tiến.

- Về tổ chức KTQT hàng tồn kho: Để đảm bảo hoạt động sản xuất kinh doanh của DN được thường xuyên liên tục thì việc cung ứng các loại hàng tồn kho đặc biệt là các loại nguyên vật liệu xây dựng phải đủ về số lượng, kịp về thời gian, đúng về quy cách phẩm chất. Do vậy, các DNXL phải thường xuyên phân tích tình hình cung ứng, sử dụng, dự trữ các loại hàng tồn kho để kịp thời nêu lên các ưu điểm,

nhược điểm trong công tác quản lý và hạch toán vật tư tại DN.

- Về tổ chức KTQT lao động, tiền lương: Các DNXL cần tăng cường công tác quản lý và đánh giá hiệu quả sử dụng lao động. Để quản lý và đánh giá hiệu quả sử dụng lao động các DNXL thường xuyên và định kỳ tiến hành tổ chức phân tích tình hình sử dụng lao động, phân tích năng suất lao động, đặc biệt các DNXL cần khẩn trương xây dựng một cách có hệ thống bản phân tích công (mô tả) công việc xác định chức năng nhiệm vụ, trách nhiệm của từng chức danh công việc cũng như các điều kiện để thực hiện nhiệm vụ là cơ sở để đánh giá hiệu quả của từng đối tượng lao động.

Ví dụ: ***Bản phân tích (mô tả) công việc của công nhân lái xe, máy***

- Các nhiệm vụ: Hoàn thành công việc về san lấp mặt bằng thi công

- Các yêu cầu của công việc:

+ Về kiến thức: Hiểu và nắm rõ quy trình, quy phạm kỹ thuật an toàn lao động trong quản lý vận hành xe máy. Nắm vững các nội dung cần kiểm tra như; đánh giá tình hình chung của động cơ, các thiết bị công tác của xe máy trước khi đưa xe máy vào hoạt động qua hệ thống đồng hồ, đèn báo, tiếng nổ, khói của động cơ, các thiết bị bảo đảm an toàn của xe máy. Hiểu và nắm vững nguyên lý hoạt động, cấu tạo của xe. Nắm vững và thực hành thành thạo các thao tác trong vận hành xe máy phục vụ thi công. Hiểu và biết xử lý hư hỏng thông thường trong quá trình vận hành xe máy.

+ Về kỹ năng: Thành thạo với công việc đảm nhận

+ Giáo dục: Tốt nghiệp các trường trung học dạy nghề, hoặc các trung tâm dạy nghề..

+ Kinh nghiệm: Công nhân có kinh nghiệm từ 2 năm trở lên

+ Kỹ năng: thành thạo với công việc được đảm nhận

* Bản tiêu chuẩn thực hiện công việc của công nhân lái xe, máy

- Tích cực làm việc trong những điều kiện phức tạp

- San lấp được 200 m³ đất đá trong một ngày

- Biết sửa chữa những hỏng hóc nhỏ trong quá trình xe, máy vận hành

- Không làm hỏng nhiều chi tiết máy trong một tháng

3.2.3. Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí

Tổ chức KTQT chi phí sản xuất kinh doanh và tính giá thành sản phẩm là nội dung trọng tâm trong tổ chức KTQT nhằm tăng cường quản lý các hoạt động kinh doanh trong các DNXL Việt Nam. Từ việc phân tích, đánh giá ở chương 2, tác giả nhận thấy tổ chức KTQT chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm ở các DNXL hiện nay còn nhiều nội dung cần phải hoàn thiện từ việc phân loại chi phí sản xuất kinh doanh, lựa chọn tiêu thức phân bổ các nội dung chi phí chung, xác định mô hình KTQT,... nhằm đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị để thực hiện tốt các chức năng quản trị doanh nghiệp trong môi trường cạnh tranh ngày càng khốc liệt.

Mục tiêu của giải pháp:

- Cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp các công cụ để kiểm soát chi phí sản xuất kinh doanh có hiệu quả, góp phần tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm và nâng cao lợi nhuận cho doanh nghiệp.

- Xây dựng mô hình KTQT chi phí sản xuất và tính giá thành phù hợp với đặc điểm riêng biệt của các DNXL ở Việt Nam hiện nay

Các biện pháp cụ thể:

- Hoàn thiện phân loại chi phí trong mối quan hệ với khối lượng hoạt động phục vụ yêu cầu quản trị

Xuất phát từ thực tế hiện nay, các DNXL mới thực hiện phân loại chi phí theo nội dung kinh tế của chi phí (theo yếu tố chi phí) và theo mục đích công dụng của chi phí (theo khoản mục chi phí) nên chưa đáp ứng đầy đủ yêu cầu của nhà quản trị. Do vậy, cần thiết phải thực hiện việc phân loại chi phí theo các tiêu thức khác như: Phân loại theo mối quan hệ giữa chi phí với khối lượng (theo cách ứng xử của chi phí), phân loại chi phí theo mức độ kiểm soát...

Xét theo mối quan hệ giữa chi phí và khối lượng hoạt động thì chi phí của doanh nghiệp được phân thành chi phí khả biến (Biến phí hay chi phí biến đổi), chi phí bất biến (định phí hay chi phí cố định) và chi phí hỗn hợp (Bảng 3.2)

Bảng 3.2. Phương hướng cơ bản phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí

Khoản mục chi phí	Tài khoản	Biến phí	Định phí	Chi phí hỗn hợp	Ghi chú
I. BỘ PHẬN SẢN XUẤT THI CÔNG					
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	621	x			
2. Chi phí nhân công trực tiếp	622			x	
- Tiền lương công nhân	622.1	x			(1)
- Các khoản trích theo lương	622.2		x		(2)
3. Chi phí sử dụng máy thi công	623			x	
- Chi phí nhân công	623.1	x			
- Chi phí vật liệu	623.2	x			
- Chi phí dụng cụ sản xuất	623.3		x		(3)
- Chi phí khấu hao máy móc	623.4		x		(4)
- Chi phí dịch vụ mua ngoài	623.7			x	(5)
- Chi phí bằng tiền khác	623.8			x	(6)
4. Chi phí sản xuất chung	627				
- Chi phí lương nhân viên đội	627.1		x		
- Chi phí vật liệu	627.2		x		
- Chi phí dụng cụ sản xuất	627.3		x		
- Chi phí khấu hao tài sản cố định	627.4		x		
- Chi phí dịch vụ mua ngoài	627.7			x	
- Chi phí bằng tiền khác	627.8		x		
II. GIÁ VỐN HÀNG BÁN	632	x			
III. CHI PHÍ QUẢN LÝ DN	642			x	
- Chi phí nhân viên quản lý	642.1		x		
- Chi phí vật liệu quản lý	642.2		x		
- Chi phí đồ dùng văn phòng	642.3		x		
- Chi phí khấu hao tài sản cố định	642.4		x		
- Thuế, phí, lệ phí	642.5			x	
- Chi phí dự phòng	642.6		x		
- Chi phí dịch vụ mua ngoài	642.7			x	
- Chi phí bằng tiền khác	642.8			x	

(1) Chi phí vật liệu bao gồm cả giá trị thực tế của vật liệu chính, vật liệu phụ, vật liệu luân chuyển để thực hiện khối lượng xây lắp. Khoản mục này chủ yếu là biến phí. Do đặc thù của hoạt động xây lắp nên có một số khoản như chi phí kho bãi, chi phí bảo quản vật liệu tại hiện trường có tính chất định phí. Theo thống kê, khoản này chiếm khoảng 1% chi phí vật liệu.

(2) Tiền lương công nhân để thực hiện khối lượng xây lắp bao gồm các khoản tiền lương, tiền công, và các chi phí theo chế độ đối với công nhân xây lắp mà có thể khoán trực tiếp cho người lao động. Tuy nhiên một số công lao động làm công tác chuẩn bị, kết thúc dọn hiện trường thi công thực chất mang tính chất định phí, khoản chi này chiếm khoảng 5% chi phí nhân công từng hợp đồng.

(2). Theo chế độ quy định hiện hành về cách xác định các khoản trích theo lương của người lao động, cơ sở để tính các khoản trích theo lương là tiền lương cơ bản hoặc lương theo hợp đồng của người lao động, do đó các khoản trích theo lương của người lao động là cố định.

(3). Chi phí công cụ sản xuất có bản chất là chi phí cấp bậc với cấp bậc biến đổi lớn. Nội dung chi phí này là định phí cấp bậc

(4). Phản ánh khấu hao cơ bản máy móc, tài sản cố định khác sử dụng trên công trường hay quản lý doanh nghiệp, khoản này thường là định phí vì khấu hao máy và tài sản khác theo phương pháp đường thẳng. Nếu khấu hao theo khối lượng công việc hoàn thành thì khoản chi này là biến phí.

(5), (6). Các khoản chi phí dịch vụ mua ngoài và bằng tiền khác có một phần là chi phí cố định và một phần là chi phí biến đổi.

Chi phí máy thi công là những chi phí để thực hiện khối lượng xây lắp bằng máy. Khoản mục này là chi phí hỗn hợp, được tính toán tùy thuộc vào hình thức sử dụng máy thi công.

Theo chế độ kế toán áp dụng cho các doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ Tài chính, đối với các DNXL thi công

hỗn hợp cả cơ giới và thủ công thì chi phí máy thi công được tập hợp và tài khoản 623 “Chi phí sử dụng máy thi công”.

Căn cứ để phân biệt định phí, biến phí hay chi phí hỗn hợp còn phụ thuộc vào sự thay đổi kết quả hoạt động của hợp đồng có liên quan đến việc phát sinh chi phí là thay đổi hay không đổi. Mặt khác, việc phân biệt này còn phụ thuộc vào quan điểm và cách sử dụng chi phí trong điều hành hoạt động. Đối với các yếu tố chi phí thuộc loại chi phí hỗn hợp, các DNXL có thể áp dụng các phương pháp phân tích thích hợp để phục vụ cho công tác lập dự toán chi phí.

Bên cạnh việc phân loại chi phí kinh doanh theo mối quan hệ với mức độ của hoạt động (theo cách ứng xử của chi phí), để phục đáp ứng mục tiêu kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận, các DNXL có thể phân loại chi phí kinh doanh thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp liên quan đến đối tượng tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm.

- Hoàn thiện việc xác định chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Phương pháp tính giá thành CT, HMCT tại các DNXL hiện nay là theo hệ thống tính giá thành theo công việc (phương pháp tính giá thành toàn bộ), với cách tập hợp chi phí và tính giá thành chi từng CT, HMCT, kỳ tính giá thành là hàng tháng, hàng quý. Nhược điểm của phương pháp tính giá CT, HMCT hiện nay chưa thật chính xác, chưa đáp ứng được yêu cầu kiểm soát chi phí, không hỗ trợ được nhiều cho các nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh. Tác giả cho rằng các DNXL cần áp dụng đồng thời phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp để xác định chi phí kinh doanh và giá thành CT, HMCT. Thông tin giá thành theo phương pháp toàn bộ sẽ hữu ích trong việc ra các quyết định về mặt chiến lược, đặc biệt khi có sự kết hợp của các phương pháp xác định chi phí theo hoạt động và phương pháp chi phí mục tiêu. Còn thông tin giá thành theo phương pháp trực tiếp sẽ giúp ích cho các nhà quản trị trong việc đưa ra các quyết định sách lược (các quyết định ngắn hạn).

Để tồn tại và phát triển trước sự cạnh tranh khốc liệt từ các DNXL trong nước

và nước ngoài, các DNXL Việt Nam không ngừng đầu tư thêm máy móc, thiết bị hiện đại, nhà xưởng văn phòng, dần thay thế sản xuất thủ công nhiều lao động trực tiếp bằng sản xuất thi công dùng máy móc thiết bị công nghệ hiện đại. Các khoản mục chi phí sản xuất chung trong các DNXL chiếm tỷ lệ đáng kể ảnh hưởng lớn đến chi tiêu giá thành sản phẩm. Việc áp dụng linh hoạt tiêu thức chi phí nhân công trực tiếp, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hay theo số giờ máy phục vụ, hoặc theo doanh thu các CT, HMCT để phân bổ chi phí sản xuất chung hiện ở DNXL hiện nay là không hợp lý, cá biệt có những doanh nghiệp hạch toán chi phí sản xuất chung cho các CT, HMCT phụ thuộc vào mức lãi, lỗ của từng CT, HMCT và để đối phó với công tác kiểm tra của cơ quan chức năng.

Trong quá trình sản xuất kinh doanh tại các DNXL, có rất nhiều khoản chi phí phục vụ sản xuất liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí, như các khoản chi phí nhân viên phiên dịch, chi phí cho bộ phận văn phòng (lương nhân viên văn phòng, văn phòng phẩm, khấu hao thiết bị văn phòng,...). Đối với khoản chi phí nhân viên phiên dịch có thể theo dõi tách biệt được cho từng công trình theo số giờ làm việc thực tế, do vậy tiêu thức phân bổ khoản chi phí này là số giờ nhân viên phiên dịch phục vụ từng công trình (công thức 3.1)

$$\text{Chi phí nhân viên phiên dịch phân bổ cho từng công trình} = \frac{\text{Tổng chi phí nhân viên phiên dịch}}{\text{Tổng số giờ phiên dịch}} \times \text{Số giờ phiên dịch cho từng CT, HMCT} \quad (3.1)$$

Đối với các khoản chi phí sản xuất chung phát sinh tại văn phòng các đội thi công bao gồm nội nhiều nội dung khác nhau, để phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí hợp lý và chính xác. Các DNXL cần xây dựng hệ thống tiêu thức phân bổ các nội dung chi phí, không phân bổ toàn bộ các nội dung chi phí sản xuất chung theo một tiêu thức thống nhất như hiện nay.

Theo tác giả, chi phí sản xuất chung phát sinh cần tập hợp theo các hoạt động và phân bổ theo tiêu thức phù hợp của từng hoạt động cụ thể. Ví dụ chi phí sản xuất

chung trong kỳ tập hợp gồm có 5 hoạt động cơ bản và phục vụ sản xuất 2 loại sản phẩm (Bảng 3.3).

Bảng 3.3. Tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung

STT	Hoạt động	Tiêu thức phân bổ	Ghi chú
1	Khởi động máy	Số lần phát sinh tại mỗi sản phẩm	
2	Kiểm tra chất lượng	Số lần phát sinh tại mỗi sản phẩm	
3	Giao lệnh sản xuất	Số lần phát sinh tại mỗi sản phẩm	
4	Vận hành máy	Số lần phát sinh tại mỗi sản phẩm	
5	Tiếp nhiên liệu	Số lần phát sinh tại mỗi sản phẩm	
		

Để thực hiện được nội dung trên, công tác ghi chép theo dõi tại các DNXL phải được thực hiện chi tiết và chính xác. Các nội dung chi phí sản xuất chung nên được phân tách thành chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi.

- Hoàn thiện về nội dung phân tích mối quan hệ C-V-P

Phân tích mối quan hệ C-V-P là trực chính trong tổ chức KTQT. Hiện nay các DNXL vẫn chưa quan tâm đến việc phân tích mối quan hệ C-V-P để đưa ra các quyết định kinh doanh. Các thông tin từ kết quả của quá trình phân tích C-V-P sẽ giúp ích rất nhiều cho các nhà quản trị trong việc đưa ra quyết định thi công phù hợp. Mức độ thi công hoà vốn và lợi nhuận theo dự kiến,... là những chỉ tiêu quan trọng mà các nhà quản trị kinh doanh cần nắm bắt.

Phân tích mối quan hệ giữa chi phí- sản lượng- lợi nhuận nhằm cung cấp công cụ cho các nhà quản trị trong việc khai thác các khả năng tiềm tàng của doanh nghiệp, là cơ sở cho việc ra các quyết định lựa chọn hay quyết định điều chỉnh sản xuất kinh doanh như giá bán, chi phí, sản lượng,... nhằm tối đa hóa lợi

nhuận.

Phân tích mối quan hệ C-V-P bao gồm các nội dung cơ bản sau:

- Phân tích điểm hòa vốn;
- Phân tích mức sản lượng cần thiết để đạt lợi nhuận mong muốn;
- Xác định giá bán sản phẩm với mức sản lượng, chi phí và lợi nhuận mong muốn;
- Phân tích ảnh hưởng của giá bán đối với lợi nhuận theo các thay đổi dự tính về biến phí và định phí.

Để thực hiện được các nội dung trên cần phải áp dụng đồng bộ các biện pháp như phân loại tất cả các chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất thành biến phí và định phí với độ chính xác có thể lý giải được; xây dựng hệ thống lập dự toán kinh doanh; áp dụng các phương pháp xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo mô hình phù hợp,... (các nội dung này đã được trình bày ở phần trên).

Minh họa qua công trình Nhà Văn hóa Lạc Đạo- Hưng Yên do công ty CP xây lắp Thăng Long thuộc Tổng công Xây dựng Công nghiệp Việt Nam, số liệu chi phí do kế toán tập hợp như sau: (đơn vị tính: đồng)

1. Tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 3.583.999.781
2. Tổng chi phí nhân công trực tiếp: 815.290.000
3. Tổng chi phí sản xuất chung: 409.204.130
 - Biến phí: 105.000.130
 - Định phí: 304.204.000
4. Tổng chi phí sử dụng máy thi công: 93.214.909
 - Biến phí: 93.214.909
 - Định phí: 0
5. Tổng chi phí quản lý doanh nghiệp: 65.950 000

- Biến phí: 35 450 000

- Định phí: 30.500.000

6. Khối lượng m² xây dựng hoàn thành: 866,487

7. Đơn giá bán bình quân 1m² xây dựng chưa có thuế GTGT: 6 500.000 (Tính chung cho tổng thể công trình)

Từ số liệu trên ta có thể tập hợp chi phí của công trình theo biến phí và định phí như sau;

- Tổng biến phí: 3.899.193.820, biến phí cho 1m² xây dựng: 4.500.002.

- Tổng định phí: 334.704.000

Như vậy, ta có thể xác định số m² xây dựng mà công ty thi công đạt được điểm hoà vốn, và mức lợi nhuận thuần khi thực hiện thi công các công trình theo dự kiến.

$$\begin{array}{l} \text{Sản lượng hoà vốn} \\ \text{(Số m}^2 \text{ thi công)} \end{array} = \frac{334.704.000}{6.500.000 - 4.500.002} = \frac{167,352}{(\text{m}^2)} \quad (3.2)$$

$$\begin{array}{l} \text{Doanh thu hoà} \\ \text{vốn (đ)} \end{array} = \frac{334.704.000}{0,308} = \frac{1.086.701.298}{(\text{đồng})} \quad (3.3)$$

Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử chi phí của công ty theo từng công trình (Phụ lục 14)

Theo báo cáo kết quả kinh doanh, ta thấy tỷ suất lợi nhuận thuần của công trình Nhà Văn hóa Lạc Đạo- Hưng Yên so với doanh thu khá cao đạt 24,8%, tỷ lệ số dư đảm phí 30,08%. Như vậy ta thấy chi phí xây dựng các công trình của các doanh nghiệp hiện nay chủ yếu là biến phí chiếm 69,2 % so với doanh thu và chiếm 92,1 % so với tổng chi phí của doanh nghiệp. Như vậy chứng tỏ hiệu quả kinh doanh của các DNXL khi đầu tư vào công trình khá cao, đó là nguyên nhân dẫn đến thị trường xây

dựng phát triển mạnh trong giai đoạn hiện nay. Hoàn thiện nội dung phân tích C- V- P là cơ sở quan trọng để nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh.

3.2.4. Hoàn thiện việc tổ chức kế toán trách nhiệm

Kế toán trách nhiệm là nội dung cơ bản của KTQT. Kế toán trách nhiệm ngày càng có vai trò và vị trí quan trọng trong quản lý ở các DN trên thế giới, được xem là vũ khí của các công ty lớn, giúp phát huy tối đa nguồn lực trong doanh nghiệp, từ đó nâng cao năng lực cạnh tranh, nhưng còn khá mới mẻ đối với các doanh nghiệp Việt Nam. Các DNXL Việt Nam là các công ty, tập đoàn có quy mô lớn, hoạt động lâu đời, tốc độ tăng trưởng nhanh, phạm vi hoạt động rộng, cơ cấu tổ chức gắn liền với trách nhiệm của nhiều đơn vị, cá nhân, vì vậy việc nghiên cứu và tổ chức vận dụng kế toán trách nhiệm là một yêu cầu cấp thiết.

Kế toán trách nhiệm là một hệ thống thừa nhận mỗi bộ phận (người) trong một tổ chức có quyền chỉ đạo và chịu trách nhiệm về những nghiệp vụ riêng biệt thuộc phạm vi quản lý của mình. Họ có quyền và chịu trách nhiệm xác định, đánh giá và báo cáo lên cấp trên trong tổ chức. Thông qua đó, các cấp quản lý cao hơn sử dụng các thông tin này để đánh giá thành quả của các bộ phận trong tổ chức. Như vậy, kế toán trách nhiệm bao gồm 2 mặt: thông tin và trách nhiệm. Trong đó, mặt thông tin có nghĩa là sự tập hợp, báo cáo, đánh giá các thông tin mang tính nội bộ về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp từ cấp quản lý thấp đến cấp quản lý cao hơn. Mặt trách nhiệm nghĩa là việc quy trách nhiệm về những sự kiện tài chính xảy ra. Tùy thuộc vào việc sử dụng 2 mặt này mà ảnh hưởng đến *thái độ* của người quản lý và hiệu quả của việc phân cấp trách nhiệm trong đơn vị.

Mục tiêu của giải pháp nhằm thiết lập một tổ chức hoạt động phân cấp trách nhiệm cụ thể cho từng bộ phận Phòng, Ban, Đội,.. gắn với cơ chế khen thưởng, xử phạt thích đáng sẽ tạo động lực quan trọng trong quá trình tổ chức các hoạt động có hiệu quả cao.

Các biện pháp cụ thể:

Dựa vào đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh tại các DNXL hiện nay kết

hợp với các điều kiện về tổ chức kế toán trách nhiệm, giải pháp tổ chức kế toán trách nhiệm tại DNXL bao gồm:

** Tổ chức các trung tâm trách nhiệm*

Trên cơ sở phân cấp quản lý theo cơ cấu tổ chức hiện nay tại các DNXL, có thể tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm, bao gồm: Trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư. Mô hình các trung tâm trách nhiệm được tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm như sau:

- *Trung tâm đầu tư*: là cấp cao nhất xét trên toàn DNXL. Chịu trách nhiệm toàn diện về mọi mặt hoạt động của DN là Hội đồng quản trị và Tổng giám đốc. Trung tâm đầu tư có mục tiêu là đảm bảo việc đầu tư vào các lĩnh vực, ngành nghề kinh doanh của DNXL có hiệu quả; tỷ lệ hoàn vốn đầu tư cao, lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu cao. Để đạt được mục tiêu đó, trung tâm đầu tư có nhiệm vụ đánh giá hiệu quả đầu tư của từng lĩnh vực hoạt động; thực hiện các biện pháp cải thiện tỷ lệ hoàn vốn đầu tư; đánh giá thành quả của các đơn vị trong việc hướng đến mục tiêu chung.

- *Trung tâm lợi nhuận*: là các đơn vị xây dựng thành viên. Chịu trách nhiệm về hoạt động của các đơn vị thành viên này là các Giám đốc đơn vị. Bên cạnh việc thể hiện trách nhiệm của một trung tâm lợi nhuận xét trên phương diện thành viên của DNXL thì các đơn vị này còn được xem như là một trung tâm đầu tư xét trên phương diện độc lập, tự chủ trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Trung tâm lợi nhuận có nhiệm vụ tổng hợp đầy đủ, chính xác doanh thu, chi phí, xác định kết quả kinh doanh; theo dõi và quản lý tình hình sử dụng tài sản, bảo toàn và phát triển vốn được đầu tư, với các nhiệm vụ trên để thực hiện mục tiêu đảm bảo tỷ lệ tăng lợi nhuận trên doanh thu, đảm bảo tốc độ tăng của doanh thu nhanh hơn tốc độ tăng của vốn nhằm mục đích nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, tăng lợi nhuận.

- *Trung tâm chi phí*: bao gồm các bộ phận văn phòng quản lý và các đội thi công. Các trưởng bộ phận và đội trưởng đội thi công chịu trách nhiệm ở các bộ phận mình quản lý. Mục tiêu của trung tâm chi phí là tăng cường tính tự chịu trách

nhệm về chi phí. Kiểm soát được toàn bộ những chi phí phát sinh tại đội thi công, tại bộ phận văn phòng quản lý. Đội trưởng đội thi công hay trưởng các phòng ban là người trực tiếp kiểm soát chi phí và là người chịu trách nhiệm về những chi phí phát sinh tại trung tâm. Đảm bảo lợi ích mang lại lớn hơn các chi phí phát sinh và tăng cường những nỗ lực cho việc kiểm soát chi phí. Trung tâm chi phí có nhiệm vụ lập và thực hiện thi công theo dự toán công trình nhận khoán, quản lý chất lượng (đảm bảo thi công đúng chất lượng, đúng tiến độ); theo dõi và quản lý chặt chẽ vật tư, nhân công của đội (cả trong và ngoài biên chế) và nhân viên văn phòng đơn vị; tiết kiệm chi phí, lập hồ sơ hoàn công.

** Xây dựng hệ thống các báo cáo kiểm soát ở các trung tâm trách nhiệm*

Hệ thống báo cáo kiểm soát được xây dựng dựa theo các trung tâm trách nhiệm. Hệ thống báo cáo của các trung tâm trách nhiệm hình thành nên một hệ thống các báo cáo xuyên suốt phục vụ cho công tác quản trị từ cấp lãnh đạo thấp nhất đến cấp cao nhất của DN.

- Hệ thống báo cáo của trung tâm chi phí

Các báo cáo dự toán về chi phí xây dựng đều phải được lập theo hướng dẫn của Thông tư số 04/2005/TT-BXD ngày 01 tháng 04 năm 2005 với một hệ thống định mức về lượng và đơn giá dự toán và các văn bản ban hành bổ sung điều chỉnh dự toán. Với phương thức giao khoán hiện nay, các DNXL tổ chức giao khoán công trình lại cho các đội thi công sau khi thắng thầu. Để kiểm soát được chi phí, nhà quản lý không chỉ dừng lại ở việc lập dự toán chi phí tuân thủ theo thông tư số 04/2005/TT-BXD mà còn phải phân loại chi phí theo quan điểm KTQT. Với đặc thù các đơn vị xây lắp hiện nay:

+ Giao khoán cho các đội thi công với khối lượng và đơn giá giao khoán theo định mức thiết kế.

+ Các đội thi công thường thuê nhân công và máy thi công khi nhận được công trình.

+ Chi phí chung được tính cố định trên chi phí nhân công theo đúng quy định về xây dựng cơ bản.

Do vậy, giá thành sản phẩm xây lắp (CT, HMCT) chủ yếu là biến phí. Dựa vào định mức giao khoán các công trình, Đội trưởng đội thi công chịu trách nhiệm lập báo cáo dự toán trung tâm chi phí. Báo cáo dự toán của trung tâm chi phí được lập trên cơ sở tổng hợp tất cả các công trình mà đội đảm nhận thi công. Báo cáo dự toán cần phải được lập chi tiết theo các hao phí tạo nên đơn giá từng hạng mục công trình (vì khối lượng giao khoán từng hạng mục thường không thay đổi nhiều so với thiết kế). Đây chính là cơ sở để các tổ thi công hạng mục công trình tổ chức thực hiện và kiểm tra, giám sát tổ viên, vật tư xuất dùng trong quá trình thi công. Cần phải khẳng định rõ là trách nhiệm của từng cá nhân gắn chặt với công việc và nhiệm vụ được giao. Đội trưởng đội thi công chịu hoàn toàn trách nhiệm về các chi phí theo dự toán giao khoán và cả các chi phí phát sinh ngoài dự toán (Phụ lục 15).

Chỉ tiêu đánh giá hiệu quả của trung tâm chi phí là chênh lệch giữa các khoản mục chi phí thực tế so với chi phí dự toán đã được lập theo định mức thiết kế. Định kỳ (hàng tháng), tổ trưởng tổ thi công thuộc đội đánh giá sơ bộ khối lượng đã thực hiện và đối chiếu với kế hoạch tiến độ thi công, định mức thiết kế. Việc theo dõi sâu sát, thường xuyên như vậy giúp tổ trưởng tổ thi công bên cạnh việc quản lý các chi phí phát sinh thuộc phạm vi trách nhiệm của mình còn kịp thời phát hiện, hạn chế những sai sót phát sinh ngoài dự toán; phòng ngừa được việc thi công không đúng thiết kế phải phá dỡ làm lại, chậm trễ tiến độ thi công. Khi hạng mục thi công đã hoàn thành, tổ trưởng tổ thi công kết hợp với các bộ phận có liên quan (bộ phận cung ứng vật tư..) tổng hợp toàn bộ các chi phí thực tế phát sinh và gửi báo cáo về cho Trung tâm chi phí (đội thi công). Trung tâm chi phí sẽ sử dụng các báo cáo này để lập báo cáo tình hình thực hiện chi phí. Báo cáo này là căn cứ quan trọng để đánh giá thành quả của trung tâm chi phí.

Từ bảng tính đơn giá thực tế (giá thành đơn vị) trên, đối chiếu với đơn giá dự toán chi phí đã được lập trước đây, đội thi công (trung tâm chi phí) lập báo cáo tình

hình thực hiện chi phí để đánh giá thành quả của trung tâm. Mẫu báo cáo được thiết kế như sau (Phụ lục 16).

Tổng hợp các báo cáo tình hình thực hiện chi phí của các hạng mục công trình, đội thi công lập báo cáo tổng hợp tình hình thực hiện chi phí cho toàn công trình. Như vậy, qua phân tích các biến động trong từng hạng mục công trình, người quản lý trung tâm chi phí cũng như các cấp cao hơn dễ dàng đánh giá trách nhiệm của các bộ phận, cá nhân có liên quan trong quá trình thi công, thực hiện nhiệm vụ được giao.

- Hệ thống báo cáo trung tâm lợi nhuận

Giám đốc các đơn vị xây lắp chịu trách nhiệm lập báo cáo dự toán được thiết kế chi tiết cho từng CT, HMCT. Căn cứ vào các công trình trúng thầu, khối lượng dự kiến các CT, HMCT mà các đội thi công, xí nghiệp trong đơn vị đảm nhận, các đơn vị xây lắp lập báo cáo dự toán lợi nhuận để làm cơ sở đánh giá việc thực hiện, kết quả kinh doanh qua việc tổng hợp đầy đủ doanh thu, chi phí. Do tính chất “giao khoán” nên bên cạnh việc quản lý tài chính, đơn vị còn phải kiểm soát các đội thi công, các xí nghiệp về chất lượng công trình và tiến độ thực hiện. Kiểm soát chất lượng công trình là việc kiểm soát các đội thi công tuân thủ đúng thiết kế trong quá trình thi công; kiểm soát tiến độ thực hiện là kiểm soát việc tuân thủ tiến độ theo kế hoạch. Ví dụ mẫu báo cáo dự toán trung tâm lợi nhuận được thiết kế như sau (Phụ lục 17).

Cuối kỳ, từ các báo cáo của các trung tâm chi phí trong đơn vị gửi về, kết hợp với số công trình đang nhận thầu, các đơn vị xây lắp tiến hành lập các báo cáo thực hiện với tư cách là trung tâm lợi nhuận để đánh giá hoạt động của mình và gửi báo cáo về DNXL. Báo cáo thực hiện của trung tâm lợi nhuận được thiết kế cho từng công trình, hạng mục công trình. Báo cáo thể hiện sự chênh lệch giữa lợi nhuận (lỗ) thực tế với lợi nhuận (lỗ) theo dự toán của trung tâm. Mẫu báo cáo (Phụ lục 18).

- Hệ thống báo cáo trung tâm đầu tư

Trung tâm đầu tư là cấp cao nhất trong tổ chức bộ máy quản lý của doanh nghiệp. Do vậy, báo cáo dự toán trung tâm đầu tư được lập làm cơ sở cho việc đánh giá hiệu quả hoạt động của các đơn vị thành viên và hiệu quả của từng lĩnh vực hoạt động mà DNXL đã đầu tư. Mẫu báo cáo dự toán của trung tâm đầu tư được thiết kế như sau (Phụ lục 19).

Để có thể so sánh và đánh giá hiệu quả của việc đầu tư vào các đơn vị thành viên một cách chính xác, bên cạnh dự toán của trung tâm đầu tư, DNXL cần lập thêm bảng dự toán kết quả đầu tư của DNXL vào từng đơn vị thành viên. Mẫu bảng dự toán được thiết kế như sau (Phụ lục 20).

Báo cáo thực hiện của trung tâm đầu tư (báo cáo hiệu quả đầu tư) được lập tại DNXL để theo dõi, phân tích, đánh giá hiệu quả, chất lượng đầu tư. Đây là báo cáo tổng quát nhất trong các loại báo cáo của các trung tâm trách nhiệm. Báo cáo này giúp cho Hội đồng quản trị và Ban giám đốc có cái nhìn tổng thể về tình hình đầu tư của DN; xem xét và đánh giá được hiệu quả của việc đầu tư vào từng đơn vị thành viên (hay việc đầu tư của đơn vị). Báo cáo còn giúp cho Hội đồng quản trị và Ban giám đốc có những thông tin cần thiết cho việc ra các quyết định. Mẫu báo cáo được minh họa như sau (Phụ lục 21).

Để đánh giá hiệu quả đầu tư, DNXL cần lập bảng đánh giá hiệu quả đầu tư vào từng đơn vị thành viên. Mẫu bảng đánh giá được minh họa như sau (Phụ lục 22).

Qua bảng đánh giá hiệu quả đầu tư DNXL dễ dàng thấy được việc đầu tư vào đơn vị nào là tốt hơn. Qua đó, DNXL cần phải xem xét lại các dự án đầu tư, tập trung vào các đơn vị hoạt động có hiệu quả, mang lại lợi nhuận cao để gia tăng hiệu quả đầu tư.

3.2.5. Hoàn thiện tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị

Như phân tích ở chương 2, hệ thống báo cáo KTQT hiện nay tại các DNXL chỉ mới cung cấp được thông tin thực hiện, chưa đáp ứng đầy đủ các yêu cầu của

quản lý. Thông tin trên các báo cáo mới chỉ đáp ứng được yêu cầu của KTTC, cần thiết phải xây dựng hệ thống báo cáo vừa phản ánh được thông tin định hướng, thông tin thực hiện, và các phân tích đánh giá.

Mục tiêu của giải pháp: nhằm xây dựng hệ thống báo cáo đầy đủ, cung cấp cho các nhà quản trị DNXL có được những thông tin cần thiết để thực hiện tốt các chức năng của mình.

Các biện pháp cụ thể:

- *Xây dựng hệ thống báo cáo định hướng hoạt động sản xuất doanh*

* Hệ thống báo cáo định hướng hoạt động:

Hệ thống báo cáo định hướng (dự toán) hoạt động sản xuất kinh doanh cung cấp thông tin định hướng để triển khai, giám sát, là thước đo để đánh giá kết quả các hoạt động sản xuất kinh doanh. Hoạt động sản xuất kinh doanh của các DNXL theo nhu cầu của thị trường đặt định hướng hoạt động tạo ra giá trị theo công đoạn kết gắn liền với từng trung tâm trách nhiệm trong mô hình tổ chức quản trị của DN như trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận, trung tâm đầu tư. Quản trị quá trình tạo ra giá trị của DN gắn liền với việc hoạch định những thông tin cần thiết như giá bán, doanh thu, sản xuất, chi phí, kết quả sản xuất kinh doanh. Do vậy, hệ thống báo cáo định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh được xây dựng linh hoạt phải bao quát được các hoạt động sản xuất kinh doanh trong các DNXL bao gồm các báo cáo cơ bản sau:

- Dự toán giá bán theo phương pháp trực tiếp: cung cấp những thông tin định hướng giá bán trong mối quan hệ với chi phí được phân thành định phí, biến phí và với lợi nhuận mục tiêu (Phụ lục 23).

- Dự toán giá bán theo phương pháp toàn bộ: cung cấp những thông tin định hướng giá bán trong mối quan hệ với các bộ phận cấu thành nên giá bán theo phương pháp toàn bộ: giá vốn, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, lợi nhuận mục tiêu (Phụ lục 24).

- Dự toán doanh thu, dự toán sản xuất, dự toán chi phí và cung ứng nguyên vật liệu, dự toán nhân công, dự toán kết quả kinh doanh,... (đã trình bày ở phần trên)

* Quy trình thu thập thông tin lập hệ thống báo cáo định hướng

- *Bước 1:* Xác định năng lực, điều kiện thực tế của bộ phận ở kỳ báo cáo.

- *Bước 2:* Dự báo năng lực, điều kiện và triển vọng của bộ phận trong kỳ dự toán.

- *Bước 3:* Xây dựng chiến lược, mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp kỳ dự toán.

- *Bước 4:* Trên cơ sở giữa năng lực, điều kiện thực tế của bộ phận trong mối quan hệ chung với chiến lược, mục tiêu chung của doanh nghiệp xây dựng hệ thống định mức và nhiệm vụ của bộ phận trong kỳ dự toán.

- *Bước 5:* Căn cứ vào hệ thống định mức, nhiệm vụ của từng bộ phận kỳ dự toán kết hợp với các phương pháp dự toán, mô hình dự toán tiến hành xây dựng hệ thống dự toán cho từng bộ phận.

- *Xây dựng hệ thống báo cáo kết quả thực hiện*

* Hệ thống báo cáo kết quả thực hiện

Hệ thống báo cáo kết quả thực hiện cung cấp thông tin về kết quả thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh là cơ sở để nhận định, kiểm soát, đánh giá, điều chỉnh tình hình thực hiện trong doanh nghiệp.

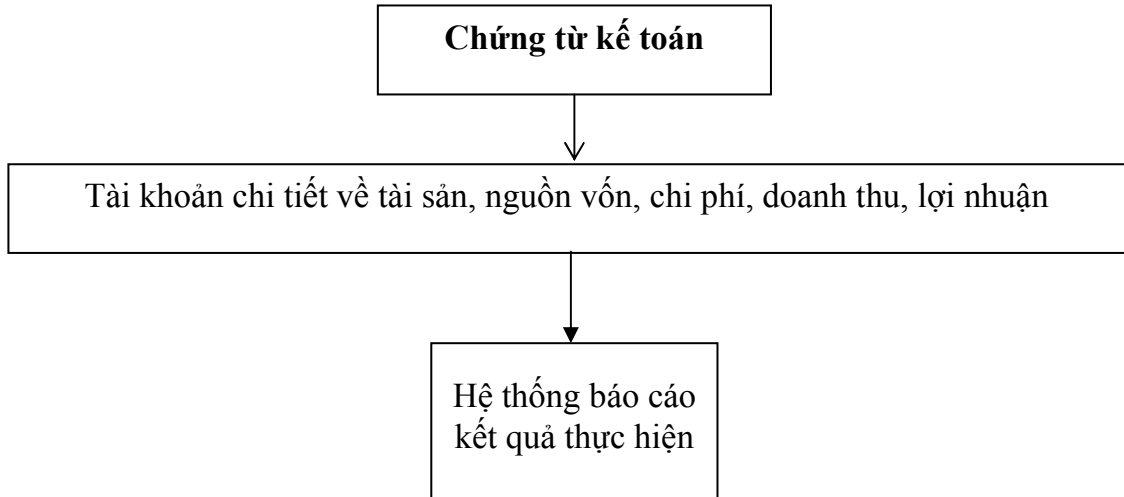
Hệ thống báo cáo kết quả thực hiện phải phản ánh được đầy đủ thông tin về kết quả thực hiện của các hoạt động kinh doanh đã lập dự toán như: Báo cáo chi phí sản xuất và giá thành CT, HMCT; Báo cáo kết quả hoạt động sản xuất; Báo cáo kết quả hoạt động tiêu thụ,...(Phụ lục 25).

* Quy trình thu thập thông tin lập hệ thống báo cáo kết quả thực hiện

Quy trình thu thập thông tin lập hệ thống báo cáo kết quả thực hiện được thực hiện qua sơ đồ (Sơ đồ 3.1).

Trên cơ sở hệ thống chứng từ và hệ thống tài khoản được ban hành theo

Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài chính áp dụng cho các doanh nghiệp hiện nay, các DNXL căn cứ vào yêu cầu cung cấp thông tin của nhà quản trị có thể thiết kế chi tiết bổ sung thêm các thông tin phù hợp.



Sơ đồ 3.1. Quy trình thu thập thông tin lập báo cáo kết quả thực hiện

- *Xây dựng hệ thống báo cáo biến động kết quả và nguyên nhân biến động của hoạt động kinh doanh*

* Hệ thống báo cáo biến động kết quả và nguyên nhân biến động của hoạt động kinh doanh

Hệ thống báo cáo biến động kết quả và nguyên nhân biến động của hoạt động kinh doanh cung cấp thông tin chênh lệch giữa kết quả thực hiện với dự toán và những nguyên nhân ảnh hưởng đến biến động này giúp nhà quản trị kiểm tra kiểm soát, đánh giá tình hình, xác định nguyên nhân gây nên những biến động đó.

Hệ thống báo cáo này được lập dựa trên cơ sở kết hợp giữa hệ thống báo cáo định hướng và hệ thống báo cáo kết quả thực hiện các hoạt động kinh doanh (Phụ lục 26).

* Quy trình thu thập thông tin lập hệ thống báo cáo biến động kết quả và nguyên nhân của hoạt động kinh doanh

- *Bước 1:* Trên cơ sở các báo cáo định hướng hoạt động kinh doanh tổng hợp

tình hình dự toán theo từng nội dung công việc, hay theo từng trung tâm trách nhiệm;

- *Bước 2*: Trên cơ sở các báo cáo tình hình thực tế kết quả hoạt động kinh doanh tổng hợp theo từng nội dung công việc, hay theo từng trung tâm trách nhiệm;

- *Bước 3*: Xác định phương pháp kỹ thuật phân tích biến động chi phí, phân tích biến động thu thập, phân tích biến động kết quả hoạt động kinh doanh và phân tích nguyên nhân gây nên biến động. Phương pháp kỹ thuật phân tích là đánh giá chung tình hình thực hiện kế hoạch, xác định các nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố (nhân tố giá và nhân tố lượng) đến tình hình biến động của chỉ tiêu phân tích;

- *Bước 4*: Lập báo cáo biến động kết quả và nguyên nhân biến động của hoạt động kinh doanh.

3.2.6. Hoàn thiện về mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Trên thế giới hiện nay sử dụng 3 mô hình tổ chức KTQT cơ bản:

- Mô hình 1: Tổ chức KTQT kết hợp chặt chẽ với việc tổ chức KTTC trong cùng một bộ máy, trên cùng hệ thống tài khoản kế toán, hệ thống sổ kế toán thống nhất. Hình thức tổ chức này hiện đang phổ biến tại các doanh nghiệp và các nước áp dụng hình thức kế toán động. Theo cách thức tổ chức này, các doanh nghiệp chỉ việc tiến hành mở các tài khoản chi tiết theo từng cấp trên hệ thống tài khoản kế toán tài chính doanh nghiệp đang sử dụng đồng thời xác định nội dung, phương pháp ghi chép trên các tài khoản chi tiết sao cho phù hợp với việc thu thập, xử lý và cung cấp các thông tin cụ thể.

- Mô hình 2: Tổ chức KTQT có tính độc lập với KTTC. KTQT sẽ có hệ thống tài khoản riêng, hệ thống sổ kế toán riêng và do đó có bộ phận làm công tác KTQT độc lập với KTTC.

- Mô hình 3. Mô hình hỗn hợp giữa hai mô hình trên

Hiện nay hầu hết DNXL đã bước đầu xây dựng mô hình KTQT cho mình

đó là theo mô hình kết hợp nhưng chưa thống nhất và đồng bộ, quan trọng hơn là việc xây dựng mô hình này chỉ dừng lại trên góc độ tìm hiểu và việc vận dụng chưa sâu.

Vì vậy các DNXL cần quan tâm nhiều hơn nữa đến mô hình KTQT này, sử dụng nó như công cụ quản lý đặc lực cho việc phân tích số liệu, ra quyết định chiến lược phát triển. Bên cạnh đó để sử dụng mô hình này hiệu quả cần thấy được ưu điểm của nó.

Mục tiêu của giải pháp:

- Nhằm tổ chức KTQT khoa học, hợp lý, hệ thống kế toán hoạt động hiệu quả, tiết kiệm với bộ máy kế toán gọn nhẹ, phát huy hết được các tiềm năng của các yếu tố của hệ thống kế toán.

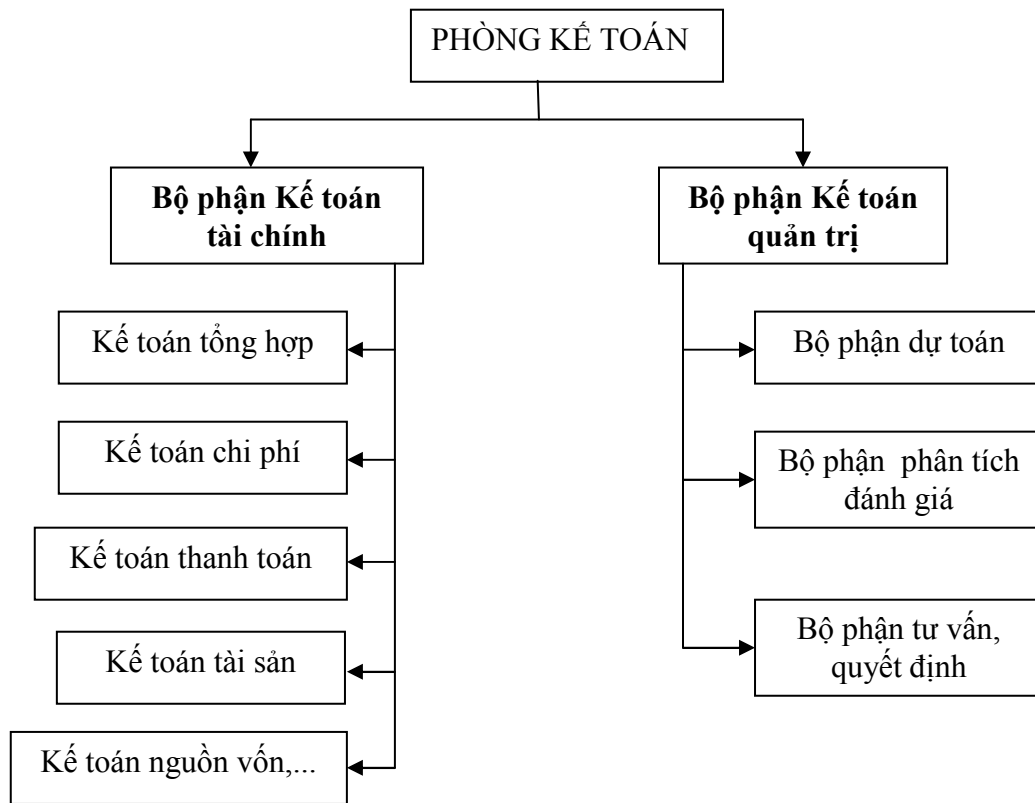
- Tạo điều kiện cho hệ thống kế toán cung cấp thông tin hữu hiệu kịp thời cho nhà quản trị.

Nội dung giải pháp:

Theo tác giả, việc tổ chức KTQT trong các DNXL Việt Nam hiện nay theo mô hình kết hợp là phù hợp với chế độ kế toán hiện hành ở Việt Nam khi đang xây dựng trên cơ sở các nguyên tắc và chuẩn mực của kế toán động.

Tổ chức KTQT theo mô hình kết hợp sẽ tạo điều kiện cho DNXL có thể kết hợp chặt chẽ giữa quản lý tổng hợp với quản lý chi tiết theo từng đối tượng cụ thể, tạo điều kiện cho việc phân công công việc của các nhân viên kế toán, tạo điều kiện trao đổi thông tin giữa KTTC và KTQT, nâng cao hiệu quả của công tác kế toán trong DN.

KTQT là một nội dung còn mới mẻ đối với các doanh nghiệp Việt Nam, các doanh nghiệp vẫn còn đang rất lúng túng trong việc xác định mục tiêu, nội dung, phương pháp để tổ chức thực hiện KTQT. Do vậy, khi thực hiện theo mô hình kết hợp này sẽ tạo điều kiện cho các DNXL thể từng bước vận dụng và hoàn thiện dần việc tổ chức và thực hiện KTQT.



Sơ đồ 3.2. Mô hình tổ chức bộ máy KTQT

Về bố trí nhân sự KTQT: Việc bố trí nhân sự thực hiện KTQT nhằm xác lập quyền hạn và trách nhiệm của các cá nhân, bộ phận trong chỉ đạo, thực hiện quy trình thu thập trao đổi thông tin cần thiết để đảm bảo thiết lập hệ thống báo cáo KTQT hữu ích hay đảm bảo phù hợp với cơ chế vận hành nội dung KTQT.

Đối với các DNXL có đặc điểm là quy mô sản xuất lớn, địa bàn sản xuất rộng, cần thiết thực hiện việc phân cấp quản lý, các nhà quản trị cấp thấp có quyền hạn và trách nhiệm nhất định về trách nhiệm của họ trước cấp trên, trước các thành viên và cuối cùng, nhà quản trị cao cấp sẽ là cấp quản trị có quyền lực cao nhất và chịu trách nhiệm tổng thể trước DN. Từ đó, để vận hành được KTQT, người có lợi ích, chịu trách nhiệm cũng như quyền chỉ đạo xây dựng và thực hiện KTQT không ai khác chính là các nhà quản trị DN. KTQT liên quan đến nhiều lĩnh vực trong hoạt động trong DN. Vì vậy, chính sự xác lập trách nhiệm của nhà quản trị về KTQT sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho nhân sự KTQT có được sự kết nối cần thiết, hữu hiệu với các bộ phận khác trong DN trong việc thực hiện quy trình KTQT.

KTQT là một chuyên ngành kế toán độc lập thuộc phân hệ của KT nên để tổ chức thực hiện KTQT thì bên cạnh Giám đốc là người chịu trách nhiệm về chỉ đạo thực hiện thì bộ phận kế toán, người đứng đầu bộ phận kế toán là kế toán trưởng chính là chịu trách nhiệm về mặt chuyên môn của KTQT và từng nhân viên, từng nhóm nhân sự tham gia vào công việc KTQT là người chịu trách nhiệm cụ thể từng phần hành chuyên môn của KTQT.

Để đảm bảo sự chỉ đạo về mặt chuyên môn của nhà quản trị, KTQT được xây dựng thành một bộ phận chuyên môn riêng nhưng đặt trong bộ phận kế toán, kết nối linh hoạt với bộ phận KTTC và với Ban giám đốc DN. Đồng thời, nhân sự vận hành KTQT được tổ chức linh hoạt thành các nhóm chuyên môn hóa theo thông tin thực hiện các chức năng quản trị, ví dụ, nhóm soạn thảo tiêu chuẩn nội bộ về chi phí, thu nhập, lợi nhuận, nhóm soạn thảo dự toán, nhóm soạn thảo báo cáo kết quả thực hiện, nhóm soạn thảo các báo cáo biến động và nguyên nhân, nhóm soạn thảo báo cáo chứng minh quyết định quản trị. Nhân sự KTQT phải đảm bảo tính chuyên môn được thể hiện qua sự hiểu biết về lý luận, mô hình, cơ chế vận hành KTQT và có trình độ về CNTT. Về nguyên tắc vận hành bộ máy KTQT: nội dung KTQT và nhân sự luôn gắn kết với nhau, nội dung quyết định nhân sự và tính linh hoạt của tổ chức vận hành trong từng loại hình DNXL có quy mô khác nhau.

Về hệ thống chứng từ: Nguyên tắc chung vẫn duy trì hệ thống chứng từ được ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/2/2006 của Bộ tài chính nhưng cần bổ sung thông tin tùy theo loại chứng từ cụ thể: đối với các chứng từ về chi phí cần thiết kế bổ sung để phản ánh thông tin về chi phí theo các cách phân loại chi phí đã đề cập đáp ứng yêu cầu quản trị chi phí tại doanh nghiệp và đảm bảo tính quy chuẩn, nhất quán trong quy trình phản ánh và cung cấp thông tin về chi phí; đối với chứng từ phản ánh thu nhập cần bổ sung thêm thông tin để phản ánh được thu nhập thực tế và thu nhập tiềm ẩn do sự biến động của môi trường kinh doanh, thu nhập của từng hoạt động, thu nhập của từng công đoạn, thu nhập của từng trung tâm trách nhiệm,... Đối với chứng từ phản ánh lợi nhuận được lập dựa trên cơ sở chứng từ chi phí và chứng từ thu nhập.

Về hệ thống tài khoản kế toán: Tài khoản là một phương pháp kế toán dùng để phân loại, phản ánh chi tiết, thường xuyên, liên tục từng đối tượng kế toán. Do vậy tài khoản cũng là phương pháp, kỹ thuật để phản ánh cung cấp thông tin về hoạt động SXKD của DNXL theo yêu cầu quản trị. Hệ thống tài khoản ban hành theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/2/2006 của Bộ tài chính đã thể hiện được các thông tin chi phí, thu nhập, lợi nhuận thực tế đáp ứng yêu cầu của KTTC; vì vậy vấn đề cần quan tâm là bổ sung, điều chỉnh tài khoản thích hợp để phản ánh, cung cấp thông tin cơ bản về chi phí, thu nhập và lợi nhuận cho mục đích quản trị nội bộ doanh nghiệp. Trên cơ sở hệ thống tài khoản do Bộ Tài chính ban hành điều chỉnh bổ sung những chi tiết cơ bản sau:

Đối với tài khoản phản ánh chi phí:

TK cấp 1: Sử dụng các tài khoản theo chế độ quy định

TK cấp 2: Chi tiết theo từng CT, HMCT

TK cấp 3: Chi tiết theo yếu tố chi phí hoặc nội dung kinh tế

TK cấp 4: Chi tiết theo tính chất biến phí hay định phí của yếu tố chi phí

TK cấp 5: Chi tiết theo từng trung tâm trách nhiệm như trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm kinh doanh, trung tâm đầu tư

Ví dụ TK 627 trước tiên được mở chi tiết cho từng đội thi công, như TK 6271 - Đội thi công I, TK 6272- Đội thi công II; TK 627 cho từng đội thi công lại được chi tiết cho CT, HMCT, như TK 62711 - Công trình tiểu học Tam Hiệp; TK 62711 của Công trình Tam Hiệp lại được chi tiết thành 627111- Chi phí nhân viên quản lý đội thi thi công,...

Đối với tài khoản phản ánh thu nhập:

TK cấp 1: Sử dụng các tài khoản theo chế độ quy định

TK cấp 2: Chi tiết theo các chức năng hoạt động (xây lắp, dịch vụ, sản xuất)

TK cấp 3: Chi tiết theo từng CT, HMCT

TK cấp 4: Chi tiết theo từng trung tâm trách nhiệm như trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm kinh doanh, trung tâm đầu tư

Đối với tài khoản phản ánh lợi nhuận:

TK cấp 1: Sử dụng các tài khoản theo chế độ quy định

TK cấp 2: Chi tiết theo các chức năng hoạt động (xây lắp, dịch vụ, sản xuất)

TK cấp 3: Chi tiết theo từng CT, HMCT

TK cấp 4: Chi tiết theo từng trung tâm trách nhiệm như trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm kinh doanh, trung tâm đầu tư.

Mục tiêu cơ bản của các DNXL trong nền kinh tế thị trường là tối đa hoá lợi nhuận và gia tăng giá trị cho chủ sở hữu. Mục tiêu này luôn chi phối đến các quyết định, như quyết định đầu tư, quyết định tài trợ, quyết định phân phối,... Để đạt được mục tiêu của mình, các nhà quản trị của phải ra rất nhiều các quyết định, trong đó có những quyết định dài hạn như quyết định đầu tư, mở rộng quy mô sản xuất,... và cả các quyết định ngắn hạn có tính chất tác nghiệp như các quyết định về chi phí, giá cả hay những quyết định về sử dụng chi phí trong các thời kỳ kinh doanh,... Để có được các quyết định phù hợp, các nhà quản trị phải sử dụng rất nhiều các công cụ, nhiều kênh thông tin khác nhau, trong đó nguồn thông tin KTQT cung cấp là rất quan trọng. Chính vì vậy, việc tổ chức thu thập thông tin KTQT sao cho có hiệu quả cao nhất là vấn đề cần được các nhà quản trị quan tâm.

Trong cơ chế thị trường doanh nghiệp phải tự lo lấy vốn, tự tìm hiểu về thị trường sản phẩm có thể sản xuất, tự cân đối giữa đầu vào và đầu ra các chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh sao cho chi phí thấp nhất và đạt được lợi nhuận tối đa.

Có thể nói lúc này sức mạnh của hội nhập và cạnh tranh trên toàn cầu là rất lớn, bất kỳ quốc gia nào, doanh nghiệp nào “chạy chậm” sẽ lập tức bị loại bỏ "cuộc

chơi". Do đó, nâng cao năng lực quản lý và khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp là nhân tố quan trọng nhất giúp chúng ta có thể đáp ứng được đòi hỏi của tình hình, mới có thể tồn tại và phát triển.

KTQT còn đang là vấn đề quan tâm của nhiều chuyên gia trong ngành kế toán, bởi được đánh giá là công cụ quan trọng cung cấp thông tin kế toán cho hoạt động quản trị các doanh nghiệp trong cơ chế quản lý mới hiện nay. Vì vậy, tổ chức vận dụng KTQT vào các DNXL trong giai đoạn hiện nay là cần thiết.

Để quá trình vận dụng được hiệu quả thì cần phải có những phương hướng và giải pháp thực hiện. Có thể phân chia thành nhóm giải pháp chung và nhóm giải pháp cụ thể: nhóm giải pháp chung mang tính nguyên tắc được thực hiện trong thời gian dài, nhóm giải pháp cụ thể mang tính kỹ thuật và được tiến hành trong thời gian ngắn.

3.3. ĐIỀU KIỆN CƠ BẢN ĐỂ HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẬP VIỆT NAM

Việc hoàn thiện tổ chức KTQT trong các DN nói chung và DNXL nói riêng là một vấn đề cần thiết nhưng vô cùng phức tạp, nó liên quan đến nhiều ngành, nhiều cấp quản lý. Vì vậy, để giải quyết vấn đề này cần có điều kiện thực hiện đồng bộ từ phía Nhà nước, ngành chủ quản và doanh nghiệp.

3.3.1. Đối với Nhà nước

Hiện nay ở Việt Nam, KTQT và KTQT chi phí chỉ được biết đến về mặt lý thuyết, trên sách vở và được giảng dạy một số ít trường đại học có chuyên ngành kế toán tài chính. Trên thực tế chưa có một doanh nghiệp, một tổ chức nào sử dụng đầy đủ KTQT, thậm chí nhiều cán bộ làm kế toán chưa hiểu KTQT là gì, vai trò, nhiệm vụ của nó ra sao, hầu hết các quyết định kinh doanh của các nhà quản trị đều dựa trên kinh nghiệm thiếu các cơ sở khoa học. Những vấn đề đặt ra cho Nhà nước là cần tổ chức tuyên truyền rộng rãi làm cho các doanh nghiệp nhận thức được những yêu cầu cơ bản của KTQT, không nên ràng buộc và can thiệp quá sâu vào nghiệp vụ

kỹ thuật KTQT ở các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh bằng chính sách kế toán hay những quy định trong hệ thống kế toán doanh nghiệp mà chỉ nên dừng lại ở sự công bố khái niệm, lý luận tổng quát và công nhận KTQT trong hệ thống kế toán ở doanh nghiệp. Đồng thời, Nhà nước cần hỗ trợ tốt hơn cho doanh nghiệp trong đào tạo nhân lực, nghiên cứu, triển khai, phát triển KTQT và về lâu dài Nhà nước cần tổ chức các ngân hàng tư liệu thông tin kinh tế - tài chính có tính chất vĩ mô để hỗ trợ tốt hơn trong việc thực hiện nghiệp vụ KTQT ở doanh nghiệp.

KTQT là một bộ phận của hệ thống kế toán, là công cụ quản lý quan trọng không thể thiếu đối với các doanh nghiệp trong điều kiện hiện nền kinh tế thị trường với xu hướng hội nhập. Tuy nhiên, KTQT là lĩnh vực còn khá mới mẻ, các doanh nghiệp chưa nhận thức đầy đủ vai trò của KTQT. Mặt khác, trình độ đội ngũ cán bộ kế toán, điều kiện trang bị cơ sở vật chất phục vụ công tác kế toán còn nhiều hạn chế. Do đó cần thiết phải có sự hướng dẫn định hướng của nhà nước về tổ chức KTQT, bao gồm: Nội dung, phương pháp và mô hình tổ chức cho các doanh nghiệp theo ngành, quy mô.

3.3.2. Đối với các doanh nghiệp xây lắp

Để tồn tại và phát triển trong nền kinh tế thị trường hiện nay, đòi hỏi các doanh nghiệp xây lắp phải có những biện pháp mới, hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính một cách đồng bộ, đề xuất những giải pháp, mô hình quản lý mới, phù hợp với điều kiện thực tế, khắc phục được các nhược điểm của cơ chế quản lý cũ và phát huy được những lợi thế mà DNXL đang có. Việc hoàn thiện tổ chức KTQT không nằm ngoài mục tiêu trên. Do vậy, các DNXL phải thực hiện các nhiệm vụ sau đây:

- Tổ chức và hoàn thiện quy trình công nghệ sản xuất kinh doanh; từng bước xây dựng và hoàn thiện hệ thống quản lý chất lượng sản xuất kinh doanh theo các phương pháp quản trị mới.

- Xác lập hệ thống quản lý sản xuất kinh doanh và định hướng phát triển hệ thống quản lý sản xuất kinh doanh để làm cơ sở xác lập, định hướng thiết kế, xây dựng mô hình KTQT. Căn cứ vào đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh thực

hiện sắp xếp, tổ chức quản lý, cải tiến, đổi mới phương thức quản lý và xây dựng cơ chế quản lý phù hợp. Tổ chức bộ máy quản lý phải đảm bảo yêu cầu: tinh giản, gọn nhẹ để các hoạt động được hiệu quả, không chồng chéo. Xây dựng và thiết kế hệ thống kiểm soát quản lý một cách phù hợp và hiệu quả. Hệ thống kiểm soát nội bộ là một trong những yếu tố quan trọng trong hệ thống quản lý hiện đại và có ảnh hưởng rất lớn đối với hiệu quả của hệ thống quản lý trong các doanh nghiệp. Vì vậy, các DNXL cần nhận thức đầy đủ vai trò, tác dụng của hệ thống kiểm soát nội bộ và tính cấp thiết phải xây dựng và hoàn thiện hệ thống này.

- Xác lập và cải tiến nội dung, mối quan hệ trong công tác kế toán hiện nay (đa số nội dung công tác kế toán của các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh hiện nay chỉ tập trung vào công tác kế toán tài chính), cải tiến mối quan hệ giữa bộ phận kế toán với các bộ phận quản lý, bộ phận sản xuất kinh doanh.

- Nhanh chóng tuyển dụng và đào tạo lại nhân sự kế toán với định hướng đa dạng hoá nghiệp vụ và sử dụng thành thạo các công cụ xử lý thông tin hiện đại.

- Nhanh chóng phát triển và kiện toàn hệ thống xử lý thông tin hoạt động sản xuất kinh doanh tự động hoá. Đây là điều kiện cơ sở vật chất kỹ thuật tiên đề áp dụng KTQT và KTQT chỉ có thể áp dụng, tác động tích cực, hiệu quả với điều kiện xử lý thông tin hiện đại.

Mục tiêu của KTQT là nhằm cung cấp thông tin định hướng cho các quyết định quản trị. Vì vậy, các doanh nghiệp cần nhận thức rõ vai trò quan trọng của KTQT. Bởi vì, trong nền kinh tế thị trường nếu thiếu thông tin có tính định hướng cho việc đưa ra các quyết định kinh doanh thì các quyết định đó có thể dẫn đến sai lầm.

3.3.3. Về phía các tổ chức đào tạo, tư vấn về quản lý kinh tế, kế toán

- Sớm đổi mới, hoàn thiện chương trình đào tạo KTQT (đa số các tổ chức đào tạo, tư vấn hiện nay của Việt Nam chỉ dừng lại mô hình KTQT trong các doanh nghiệp có hệ thống quản lý theo hướng chuyên môn hoá, kịp thời cập nhật chương trình quản lý, KTQT trong mô hình tổ chức quản lý theo “quá trình hoạt

động” của các nước phát triển như Úc, Mỹ, Canada, Pháp. Nội dung KTQT thay đổi từ thiết lập, cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính theo hướng chuyên môn hoá sâu theo từng bộ phận, công đoạn giản đơn, từng nhà quản lý sang thiết lập, cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính theo hướng liên kết các bộ phận, công đoạn thành “quá trình hoạt động”, từng “đội công tác quá trình”.

Mô hình KTQT này được hình thành gắn liền với “cuộc cách mạng mới trong quản lý kinh doanh” đang diễn ra trong một số doanh nghiệp sản xuất kinh doanh ở các nước phát triển như Mỹ, Nhật, Úc...như Công ty xe hơi Ford, hãng Kodak, Wall-Mart...trong những năm gần đây nhằm khắc phục những nhược điểm của mô hình quản lý theo hướng chuyên môn hoá trong môi trường sản xuất kinh doanh và cạnh tranh hiện nay của các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh.

- Gắn liền đào tạo chuyên viên kế toán trên công cụ xử lý thông tin hiện đại.

- Phân định rõ chương trình, cấp bậc đào tạo từ thấp đến cao để giúp doanh nghiệp có một nhận định đúng về trình độ kế toán của người học trong việc xây dựng chiến lược nhân sự.

- Thực hiện phương châm đào tạo gắn liền với thực tiễn và phục vụ cho việc phát triển thực tiễn thông qua tổ chức hội thảo kế toán, liên kết đào tạo theo nhu cầu thực tiễn của các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh.

Tóm lại, để nâng cao khả năng cạnh tranh của các DNXL Việt Nam trong giai đoạn hiện nay, việc tổ chức và vận hành KTQT là một công việc mang tính chất bắt buộc. Trên cơ sở nghiên cứu đặc điểm sản xuất kinh doanh của các DNXL, tổ chức KTQT nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh trong các DNXL Việt Nam bao gồm:

- Hoàn thiện tổ chức KTQT các yếu tố sản xuất

- Hoàn thiện phương pháp phân loại chi phí, ứng dụng trong DNXL để góp phần kiểm soát chi phí.

- Hoàn thiện phương pháp xác định chi phí và tính giá thành sản phẩm theo hướng nâng cao khả năng cung cấp thông tin hỗ trợ việc ra quyết định của nhà quản trị DN.

- Hoàn thiện nội dung phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng xây dựng và lợi nhuận đạt được để đánh giá khả năng sinh lời của các công trình, hạn chế rủi ro trong khi ký hợp đồng nhận thầu... phù hợp với đặc điểm và cơ chế quản lý tài chính trong điều kiện mới.

- Hoàn thiện hệ thống kế toán trách để đánh giá hiệu quả các bộ phận.

- Hoàn thiện mô hình tổ chức KTQT phù hợp với quy mô, đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của DNXL,...

Để tổ chức KTQT vận hành có hiệu quả, đáp ứng được các yêu cầu đề ra cần phải được thực hiện trong những điều kiện nhất định, luận án cũng đã đưa ra một số yêu cầu đối với cơ quan Nhà nước, bản thân các DNXL cũng như các đơn vị liên quan.

KẾT LUẬN

Kế toán quản trị có bề dày phát triển ở các nước theo nền kinh tế thị trường, nhưng đây là lĩnh vực còn khá mới mẻ, bắt đầu được nghiên cứu từ khi Việt Nam chuyển sang nền kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa. Tuy nhiên, khía cạnh pháp lý của kế toán quản trị chỉ được chính thức thừa nhận trong Luật kế toán có hiệu lực từ năm 2004. Vì vậy, nghiên cứu bản chất, nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị ở Việt Nam là rất cần thiết để có thể triển khai công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp, tổ chức.

Nền kinh tế Việt Nam đang có nhiều cơ hội phát triển cũng gặp không ít những khó khăn thách thức trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế. Đặc biệt các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam, với trình độ non kém về quản lý, công nghệ, ít vốn và nguồn nhân lực có trình độ thấp đang gặp phải sự cạnh tranh khốc liệt từ các doanh nghiệp nước ngoài. Để có thể tồn tại và phát triển một điều kiện sống còn đối với các doanh nghiệp là phải thiết lập được một thông tin đáng tin cậy, phù hợp phục vụ cho các nhà quản trị đưa ra các quyết định nhanh chóng kịp thời, điều này chỉ có thể có được thông qua hệ thống kế toán quản trị. Chính vì vậy luận án nghiên cứu và đưa ra các giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam.

Luận án đã nghiên cứu những mô hình lý thuyết cơ bản tổ chức kế toán quản trị, kinh nghiệm vận dụng kế toán quản trị ở một số nước có nền kinh tế và kế toán phát triển và một số nước có nền kinh tế và kế toán đang phát triển.

Đồng thời luận án cũng đi sâu nghiên cứu và đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam hiện nay chưa thật sự phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và khó có thể cung cấp được thông tin phù hợp làm cơ sở cho các quyết định quản lý kinh doanh.

Trên cơ sở lý luận chung về tổ chức kế toán quản trị, khả năng vận dụng vào thực tiễn Việt Nam hiện nay và đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các

doanh nghiệp xây lắp Việt Nam. Luận án đã đề xuất một số giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị nhằm tăng cường công tác quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam, đó là tăng cường công tác quản lý và đánh giá hiệu quả sử dụng các yếu tố sản xuất; tăng cường kiểm soát chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh; phân tích biến động chi phí, doanh thu; thiết lập hệ thống báo cáo kế toán quản trị và hệ thống dự toán ngân sách khoa học; tổ chức kế toán trách nhiệm,...

Ngoài ra luận án cũng đưa ra các điều kiện để có thể tổ chức thành công các nội dung của kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam đó là cần có sự kết hợp của Nhà nước, doanh nghiệp và các tổ chức liên quan

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỨU CỦA TÁC GIẢ

1. Hoàng Văn Tường (2006), "Hệ thống thông tin kế toán quản trị trong nền kinh tế thị trường", *Tạp chí Doanh nghiệp*, số 13
2. Hoàng Văn Tường (2009), "*Mô hình tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp xây lắp*", Báo xây dựng, số 103, trang 6
3. Hoàng Văn Tường (2010), "Tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp", *Tạp chí Giao thông vận tải*, số 3/2010, trang 62
4. Hoàng Văn Tường (2010), "Chức năng thông tin của kế toán quản trị trong quản trị doanh nghiệp", *Tạp chí Giao thông vận tải*, số 5/2010, trang 60
5. Hoàng Văn Tường (2006), "*SMEs, Small companies, Huge Impacts*", Viet Nam Economic News, No.9 Vol 6

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

- 1 Nguyễn Tấn Bình (2008), *Phân tích hoạt động doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Thống kê, Thành phố Hồ Chí Minh
- 2 Bộ Kế hoạch và Đầu tư (2006), *Kế hoạch phát triển kinh tế- xã hội 5 năm 2006-2010*, Hà Nội
- 3 Bộ Tài chính (1990), *Thông tư số 33-TC/CN ngày 31 tháng 7 năm 1990 ban hành Quy định chế độ khấu hao TSCĐ*, Hà Nội
- 4 Bộ Tài chính (1990), *Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp*, Hà Nội
- 5 Bộ Tài chính (2006), *Thông tư số 53/2006/TT-BTC về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, Hà Nội
- 6 Bộ Tài chính (1999), *Quyết định số 1864/1998/QĐ-BTC ngày 16 tháng 12 năm 1998 về ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp xây lắp*, Hà Nội
- 7 Bộ Xây dựng (2009), *Thông tư số 05/2009/TT-BXD ngày 15 tháng 04 năm 2009 về hướng dẫn điều chỉnh dự toán*
- 8 Bộ Xây dựng (2008), *Thông tư số 18/2008/TT-BXD ngày 06 tháng 10 năm về hướng dẫn bổ sung một số một số phương pháp xác định chi phí xây dựng công trình vào Thông tư hướng dẫn lập và quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình số 05/2007/TT-BXD ngày 25 tháng 07 năm 2007*
- 9 Bộ Xây dựng (2007), *Nghị định số 99/2007/NĐ-BXD ngày 13 tháng 06 năm 2007 của Chính phủ hướng dẫn quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình*
- 10 Bộ Xây dựng (2007), *Công văn số 292/BXD- BXD ngày 25 tháng 07 năm 2007 của Bộ Xây dựng về việc công bố Suất vốn đầu tư xây dựng công trình năm 2008*
- 11 Công ty cổ phần xây dựng số 1- VINACONEX 1 (2009), *Báo cáo tài chính và các văn bản quản lý*, Hà Nội
- 12 Công ty cổ phần xây lắp Thăng Long (2009), *Báo cáo tài chính và các văn bản quản lý*, Hà Nội

- 13 Công ty cổ phần Sông Đà 11 (2008), *Báo cáo tài chính và các văn bản quản lý*, Hà Nội
- 14 Nguyễn Trọng Cơ (2009), *Phân tích Tài chính doanh nghiệp thực hành*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội
- 15 Phạm Văn Dược (2009), *Mô hình và cơ chế vận hành kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Tài chính, Thành phố Hồ Chí Minh
- 16 Phan Đức Dũng (2008), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội
- 17 Phạm Thị Gái (2004), *Giáo trình phân tích hoạt động kinh doanh*, Nhà xuất bản Thống kê, Hà Nội
- 18 Lê Công Hoa (2009), *Giáo trình quản trị dự án xây dựng*, Đại học kinh tế quốc dân, Hà Nội
- 19 Lê Công Hoa (2005), *Giáo trình quản lý xây dựng*, Đại học kinh tế quốc dân, Hà Nội
- 20 Nghiêm Văn Lợi (2006), *Giáo trình nguyên lý kế toán*, Nhà xuất bản Tài Chính, Hà Nội
- 21 Đặng Thị Loan (2009), *Giáo trình kế toán tài chính doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội
- 22 Võ Văn Nhị (2009), *Kế toán doanh nghiệp xây lắp kế toán đơn vị chủ đầu tư*, Nhà xuất bản Tài chính
- 23 Nguyễn Minh Phương (2006), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Lao động -Xã hội, Hà Nội
- 24 Nguyễn Năng Phúc (2008), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội
- 25 Nguyễn Ngọc Quang (2009), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Tài Chính, Hà Nội
- 26 Trương Bá Thanh (2008), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Giáo dục, Hà Nội
- 27 Nguyễn Thị Thu (2009), *Kế toán cơ sở cho quyết định quản lý*, Nhà xuất bản thống kê, Hà nội
- 28 Đoàn Xuân Tiên (2007), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội
- 29 Nguyễn Minh Triết (2008), *Bài phát biểu tại lễ kỷ niệm 50 năm ngày truyền thống ngành Xây dựng Việt Nam*, Hà Nội
- 30 <http://www.webketoan.com>

Tiếng Anh

- 31 Ahrens, T., (1996), *'Styles of Accountability', Accounting, Organizations & Society*, Kyushu University
- 32 Akira Nishimura (2005), *The Development of management Accounting and the Asian position*, Kyushu University
- 33 A. Atkin son, Robert S. Kaplan, S. Mark Young (1998), *Management accounting Fourth*, Prentice Hall
- 34 Bhimani, A. (ed.), *Management Accounting - European, Perspectives*
- 35 Charles T. Horngren (1991), *Cost Accounting*, Prentice
- 36 Hurngen (1992), *Cost Accounting- A managerial Emphasis*, Prentice Hall 1992, p.150
- 37 Kaplan, R. S. and A. A. Atkinson (1998), *Cost-Based Decision Makin*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.
- 38 Micael W. Maher, Clyde P. Stickney, Roman, *Managerial accounting*, sixth edition
- 39 Marqués, E. (1998), *Les méthodes nouvelles de comptabilité de gestio*, Nathan
- 40 L.V. Orman (1998), *A model management approach to business process reengineering*, *Journal of Management Information Systems*, (15)1, pp. 187-212
- 41 Serfling, K. (1992), *Controlling*, 2nd ed, Stuttgart
- 42 Scherrer, G. (1996), *'Management Accounting: A German Perspective'*
- 42 Shields M. D. (1997), *Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s*", *Journal of Management Accounting Research*, 9, pp. 3-61
- 44 J. Shank and V. Govindajaran (1992), *Strategic cost management: the value chain perspective*, *Journal of Management Accounting Research*, (4), pp. 179-197
- 45 Shank J.K. (1989), *Strategic cost management: new wine, or just new bottles?*, *Management Accounting Research*, 1, 47-65

- 46 Shank, J.K., Govindarajan V., (1993), *Strategic Cost Management*, The Free Press, New York
- 47 C. Tomkins (2001), *Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks*, *Accounting, Organization and Society* (26)2
- 48 J Van der Meer-Kooistra and E.G.J. Vosselman (2000), *Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance*, *Accounting, Organization and Society* (25)1, pp. 51-77
- 49 Van der Meer-Kooistra J., Vosselman E. G. J., (2000), *Management control of interfirm transactional relationships: the case of industrial renovation and maintenance*, *Accounting, Organizations and Society*, 25, 51-77
- 50 Widener S.K. and Selto, F.H. (1999), *Management control systems and boundaries of the firm: why do firms outsource internal auditing activities*, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 11, pp. 48-73
- 51 J.L. Zimmerman (1997), *Accounting for decision making and control*, New York: Irwin, Chapter 7

PHỤ LỤC 01:

CÔNG TY CỔ PHẦN SÔNG ĐÀ 11 – THĂNG LONG
CN C.TY CP SD11 - TL, XN SÔNG ĐÀ 11.1 - THĂNG LONG - M

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập - Tự do - Hạnh phúc

-----*-----

TỔNG HỢP DỰ TOÁN

Kèm theo hợp đồng kinh tế số: XN/2008/HĐXL ngày tháng năm 2008

**CÔNG TRÌNH: ĐƯỜNG DÂY 110KV XUÂN TRƯỜNG - ĐỨC LINH, PHẦN GIÁ TRỊ NGẮN LỘ XUÂN TRƯỜNG,
 NGẮN LỘ ĐỨC LINH VÀ THÍ NGHIỆM HIỆU CHỈNH**

Đơn vị tính: VNĐ

TT	Nội dung công việc	Giá trị trước thuế	Thuế VAT (10%)	Giá trị sau thuế
A.	PHẦN XÂY LẮP	1.269.394.203	126.939.420	1.396.333.623
1	Phần tháo dỡ thu hồi	29.394.008	2.939.101	32.333.409
2	Ngăn lộ Xuân Trường	551.689.934	55.168.993	606.858.928
3	Ngăn lộ Đức Linh	688.310.261	68.831.026	757.141.287
B	PHẦN THÍ NGHIỆM HIỆU CHỈNH	428.437.313	42.843.731	471.281.044
1	Thí nghiệm hiệu chỉnh phần đường dây	51.124.634	5.112.463	56.237.097
2	Thí nghiệm hiệu chỉnh ngăn lộ Xuân Trường	188.659.656	18.865.966	207.525.621
3	Thí nghiệm hiệu chỉnh ngăn lộ Đức Linh	188.653.024	18.865.302	207.518.326
*	Tổng cộng (a+b)	1.697.831.516	169.783.152	1.867.614.668

Lập biểu

Kế toán trưởng

(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán Công ty Sông Đà)

PHỤ LỤC 02:
CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11

SỔ TÀI SẢN THEO ĐƠN VỊ SỬ DỤNG

Tên đơn vị sử dụng: Văn Phòng đội 11

Ghi tăng TSCĐ và công cụ lao động							Ghi giảm TSCĐ và công cụ lao động					
Chứng từ		Tên, nhãn hiệu, quy cách TSCĐ và công cụ lao động nhỏ	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Chứng từ		Lý do	Số lượng	Số tiền	Ghi chú
Số hiệu	Ngày, tháng, năm						Số hiệu	Ngày, tháng, năm				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Lập biểu

Kế toán trưởng

(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)

PHỤ LỤC 03:

CÔNG TY CỔ PHẦN SÔNG ĐÀ 8
CHI NHÁNH SÔNG ĐÀ 8.02
MST: 0500276454-009

BẢNG PHÂN BỐ TIỀN LƯƠNG VÀO
ĐỐI TƯỢNG SỬ DỤNG

Tháng 11 năm 2009

TT	Ghi có TK 3341 thanh toán với CNVC	Ghi nợ TK				Tổng cộng	Trích BHXH, BHYT, KPCĐ
		TK 622 chi phí nhân công trực tiếp	TK 623 chi phí máy thi công	TK 627 chi phí nhân viên phân xưởng	TK 642 chi phí nhân viên quản lý		
1	CT Hoàng Mai	122.000.000	190.00.000	28.000.000		34.000.000	
2	CT Nậm Ngần		9.000.000	3.000.000		12.000.000	
3	CT Nậm Công		10.000.000			10.000.000	
4	CT Huội Quảng	20.000.000	27.000.000	15.000.000		62.000.000	
5	CT Pác Khuổi	8.000.000	10.000.000	8.000.000		26.000.000	
6	Lương SXKD khác		20.000.000			20.000.000	
7	Lương gián tiếp + phục vụ				120.000.000	120.000.000	
	Tổng cộng	150.000.000	266.000.000	54.000.000	120.000.000	590.000.000	

Lập biểu

Kế toán trưởng

(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán Công ty Sông Đà)

PHỤ LỤC 04:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1**
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11**BÁO CÁO CHI TIẾT TÀI KHOẢN 621*****Công trình tòa nhà Tuấn Đức***

Từ ngày 01/09/2009

Đến ngày 30/09/2009

Ngày	Số CT	Nội dung	Đối tượng	Phát sinh nợ	Phát sinh có	TKĐƯ
05/09/2009	58XT	Nguyễn Hùng- chuyên vật tư	Vật liệu	6.100.000		1521
20/09/2009	189T	Hoàng Hà- Chuyên vật tư	Vật liệu	2.600.000		1521
.....					
25/09/2009	199XT	Nguyễn Mạnh Hùng- Chuyên vật tư	Vật liệu	15.310.000		1521
27/09/2009	522ãT	Đông Văn Thập- Chuyên vật tư	Vật liệu	15.611.098		1521
.....					
30/09/2009	KCXL11	Kết chuyển sang TK 154	Vật liệu		115.713.917	154
Tổng				115.713.917	115.713.917	

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 05:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1**
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11**BÁO CÁO CHI TIẾT TÀI KHOẢN 622*****Công trình tòa nhà Tuấn Đức***

Từ ngày 01/09/2009

Đến ngày 30/09/2009

Ngày	Số CT	Nội dung	Đối tượng	Phát sinh nợ	Phát sinh có	TKĐƯ'
30/09/2009	TL51	Xác định quỹ lương NCTT tháng 09	Nhân công	8.176.000		3341
30/09/2009	TL52	Tiền ăn ca bộ phận trực tiếp	Nhân công	280.000		
30/09/2009		Kết chuyển sang TK 154	Nhân công		8.456.000	
Tổng				8.456.000	8.456.000	

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 06:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1**
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11**BÁO CÁO CHI TIẾT TÀI KHOẢN 623*****Công trình tòa nhà Tuấn Đức***

Từ ngày 01/09/2009

Đến ngày 30/09/2009

Ngày	Số CT	Nội dung	Đối tượng	Phát sinh nợ	Phát sinh có	TKĐƯ
10/09/2009	XNL	Nguyễn Tiến- nhiên liệu	MTC	352.000		141
30/09/2009	KHTS	Tính khấu hao TSCĐ tháng 09	MTC	2.054.230		214
30/09/2009	TX596	Thanh toán tiền thuê xe thi công	MTC	1.250.000		141
30/09/2009	QL09	Xác định quỹ lương sử dụng máy thi công	MTC	1.200.550		334
30/09/2009		Kết chuyển sang TK 154	MTC		12.561.000	154
Tổng				12.561.000	12.561.000	

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 07:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1**
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11**BÁO CÁO CHI TIẾT TÀI KHOẢN 6271*****Công trình tòa nhà Tuấn Đức***

Từ ngày 01/09/2009

Đến ngày 30/09/2009

Ngày	Số CT	Nội dung	Đối tượng	Phát sinh nợ	Phát sinh có	TKĐƯ
30/09/2009	TLD09	Tiền lương bộ phận gián tiếp	Nhân viên đội	49.332.755		334
30/09/2009	TTĐ09	Tiền ăn ca bộ phận gián tiếp	Nhân viên đội	4.680.000		334
30/09/2009		Kết chuyển sang TK 154	Nhân viên đội		54.012.755	154
<i>Tổng</i>				<i>54.012.755</i>	<i>54.012.755</i>	

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 08:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1**
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11**BÁO CÁO CHI TIẾT TÀI KHOẢN 6273*****Công trình tòa nhà Tuấn Đức***

Từ ngày 01/09/2009

Đến ngày 30/09/2009

Ngày	Số CT	Nội dung	Đối tượng	Phát sinh nợ	Phát sinh có	TKĐƯ
30/09/2009	CCDC09	Chi phí CCDC	CCDC	5.136.000		153
30/09/2009		Kết chuyển sang TK 154	CCDC		5.136.000	154
<i>Tổng</i>				5.136.000	5.136.000	

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 09:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1**
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11**BÁO CÁO CHI TIẾT TÀI KHOẢN 6277*****Công trình tòa nhà Tuấn Đức***

Từ ngày 01/09/2009

Đến ngày 30/09/2009

Ngày	Số CT	Nội dung	Đối tượng	Phát sinh nợ	Phát sinh có	TKĐƯ
30/09/2009	DVMN09	Chi phí dịch vụ mua ngoài	CPDV	11.836.201		111
30/09/2009		Kết chuyển sang TK 154			11.836.201	154
<i>Tổng</i>				11.836.201	11.836.201	

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 10:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1**
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11**BÁO CÁO CHI TIẾT TÀI KHOẢN 6278*****Công trình tòa nhà Tuấn Đức***

Từ ngày 01/09/2009

Đến ngày 30/09/2009

Ngày	Số CT	Nội dung	Đối tượng	Phát sinh nợ	Phát sinh có	TKĐƯ
15/09/2009	CP09 05	Chi phí khác	CPK	2.051.000		111
21/09/2009	ĐD09 06	Đồ dùng văn phòng	CPK	1.461.454		111
21/09/2009	VPP09 07	Văn phòng phẩm	CPK	548.000		111
25/09/2009	TK09 08	Tiếp khách	CPK	6.380.000		111
25/09/2009	CTP09 09	Công tác phí	CPK	164.000		111
.....				
30/09/2009		Kết chuyển sang TK 154			79.199.614	154
<i>Tổng</i>				79.199.614	79.199.614	

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 11:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1**
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11**BÁO CÁO CHI TIẾT TÀI KHOẢN 154****Công trình tòa nhà Tuấn Đức**

Từ ngày 01/09/2009

Đến ngày 30/09/2009

Dư đầu kỳ: 148.210.992

Ngày	Nội dung	Đối tượng	Phát sinh nợ	Phát sinh có	TKĐƯ
30/09/2009	Kết chuyển CPNVLTT	Vật liệu	115.731.917		621
30/09/2009	Kết chuyển CPNCTT	Nhân công	8.456.000		622
30/09/2009	Kết chuyển CPMTTC	MTC	12.561.000		623
30/09/2009	Kết chuyển CPSXC	CPC	54.012.755		6271
30/09/2009	Kết chuyển CPSXC	CPC	5.136.000		6273
30/09/2009	Kết chuyển chi phí dịch vụ mua ngoài	CPC	11.836.201		6277
30/09/2009	Kết chuyển CPSXC	CPC	79.199.614		6278
30/09/2009	Giá trị thực tế bàn giao			256.069.091	
Tổng			286.915.487		

Dư cuối kỳ: 179.057.388

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 12:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11****SỔ CHI TIẾT DOANH THU
TK 511- Quý III/2009**

NT ghi số	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Doanh thu sản phẩm			Các khoản p/s nợ TK 511
	SH	NT			SL	ĐG	TT	
1	2	3	4					5
11/08/2009	1086	11/11/2009	Xây lắp trạm 110KV Lạc Đạo-Hung yên	112	1	5.102.678.668	5.102.678.668	
20/09/2009	1112	20/12/2009	Trạm Kios Sân golf Đồ Sơn	112	1	2.328.723.035	2.328.723.035	149.665.440
25/09/2009	1235	25/12/2009	Nhà Văn hóa huyện Bảo Lâm-Cao bằng	112	1	3.474.427.254	3.474.427.254	
.....		
			Tổng				33.322.010.80	2.085.597.28 1 6

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 13:**CÔNG TY CỔ PHẦN XÂY DỰNG SỐ 1- VINACONEX 1
ĐỘI XÂY DỰNG SỐ 11****BẢNG TỔNG HỢP VẬT TƯ****CÔNG TRÌNH: TRUNG TÂM HUẤN LUYỆN CÁN BỘ- CÔNG NHÂN VIÊN****HẠNG MỤC: NHÀ B08**

STT	Tên vật tư	Đơn vị	Số liệu dự toán	Số liệu thực tế theo Hóa đơn	Chênh lệch
A	B	C	(1)	(2)	(3)= (1)- (2)
1	Đinh	Kg	1140.47	3282.5	-2142.03
2	Đá trắng	Kg	17522.68	60000	-42477.32
3	Bột đá	Kg	8177.25	10000	-1822.75
4	Bột màu	Kg	82.53		82.53
5	Bột bả JAJYNIC	Kg	14349.4	6774	7575.4
6	Cát vàng	m3	845.02	2304.5	-1459.48
7	Dây thép	Kg	11589.6	6862.9	4726.7
8	Gạch 250x250	m2	474.53	12470	-11995.47
9	Đá hoa cương	m2	320.89	275.8	45.09
				0
126	Bê tông thương phẩm M100	m3	37.5	37.5	0
127	Bê tông thương phẩm M150	m3	3.7	3.7	0
128	Bê tông thương phẩm M200	m3	77	77	0

Ngày 30 tháng 09 năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán đội xây dựng số 11)*

PHỤ LỤC 14:**TỔNG CÔNG XÂY DỰNG CÔNG NGHIỆP VIỆT NAM****CP XÂY LẤP THĂNG LONG****BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH****Theo cách ứng xử của chi phí****(Công trình Nhà Văn hóa Lạc Đạo- Hưng Yên)**

Số TT	Chỉ tiêu	Số tiền (đồng)	Tỷ lệ %
1	Doanh thu công trình 866,487 m ² x 6.500.000	5.632.165.500	100
2	Chi phí khả biến	3.899.193.820	69,2
a	Biến phí sản xuất	3.863.743.820	68,6
b	Biến phí ngoài sản xuất	35 450 000	0,6
3	Số sự đảm phí	1.732.971.680	30,8
4	Định phí	334.704.000	5,9
a	Định phí sản xuất	304.204.000	5,4
b	Định phí ngoài sản xuất	30.500.000	0,5
5	Lợi nhuận thuần	1.398.267.680	24,8
6	Tổng chi phí của công trình	4.233.897.820	100
7	Tổng chi phí khả biến	3.899.193.820	92,1
8	Tổng chi phí cố định	334.704.000	7,9

Ngày tháng năm 2009

Người lập biểu**Kế toán trưởng****Thủ trưởng***(Nguồn: Số liệu phòng Kế toán Công ty Xây lắp Thăng Long)*

PHỤ LỤC 15:**BÁO CÁO DỰ TOÁN CHI PHÍ****TRUNG TÂM CHI PHÍ**

TT	TÊN CÔNG VIỆC, VẬT TƯ HAO PHÍ	ĐVT	KHỐI LƯỢNG	ĐƠN GIÁ	THÀNH TIỀN
1	Vật liệu				
2	Nhân công				
3	Máy thi công				
4	Cộng chi phí trực tiếp				
5	Chi phí chung				
6	TN chịu thuế tính trước				
7	Chi phí xây lắp TT				
8	Thuế GTGT				
9	Đơn giá sau thuế				

Người lập biểu

....., Ngày tháng năm

Kế toán trưởng**Thủ trưởng**

PHỤ LỤC 16:

BÁO CÁO TÌNH HÌNH THỰC HIỆN CHI PHÍ
TRUNG TÂM CHI PHÍ

TT	TÊN CÔNG VIỆC, VẬT TƯ HAO PHÍ	ĐVT	KHỐI LƯỢNG			ĐƠN GIÁ			THÀNH TIỀN		
			ĐT	TT	CL	ĐT	TT	CL	ĐT	TT	CL
1	Vật liệu										
2	Nhân công										
3	Máy thi công										
4	Cộng chi phí trực tiếp										
5	Chi phí chung										
6	TN chịu thuế tính trước										
7	Chi phí xây lắp TT										
8	Thuế GTGT										
9	Đơn giá sau thuế										

....., Ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

PHỤ LỤC 17:

**BÁO CÁO DỰ TOÁN
TRUNG TÂM LỢI NHUẬN**

TT	CHỈ TIÊU	CÔNG TRÌNH, HẠNG MỤC CT...				TOÀN DN
		A	B	C	...	
1	Doanh thu thuần					
2	Biên phí sản xuất					
3	Số dư đảm phí sản xuất					
4	Biên phí quản lý					
5	Số dư đảm phí bộ phận					
6	Định phí bộ phận					
7	Số dư bộ phận					
8	Chi phí (định phí) quản lý chung của đơn vị phân bổ					
9	Lợi nhuận trước thuế					

....., Ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

PHỤ LỤC 18:**BÁO CÁO TÌNH HÌNH THỰC HIỆN****TRUNG TÂM LỢI NHUẬN**

T T	CHỈ TIÊU	CÔNG TRÌNH, HẠNG MỤC CT...								TOÀN ĐƠN VỊ			
		A			B			C		D T	T T	C L	Tỷ lệ
		D T	T T	C L	D T	T T	C L	D T				
1	Doanh thu thuần												
2	Biến phí sản xuất												
3	Số dư đảm phí sản xuất												
4	Biến phí quản lý												
5	Số dư đảm phí bộ phận												
6	Định phí bộ phận												
7	Số dư bộ phận												
8	Chi phí quản lý (định phí) chung của đơn vị phân bổ												
9	Lợi nhuận trước thuế												

....., Ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

PHỤ LỤC 19:**BÁO CÁO DỰ TOÁN****TRUNG TÂM ĐẦU TƯ**

TT	CHỈ TIÊU	ĐVT	DỰ TOÁN
1	Doanh thu thuần		
2	Lợi nhuận trước thuế		
3	Thuế		
4	Lợi nhuận sau thuế		
5	Vốn đầu tư		
6	Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI)		
7	Tỷ suất chi phí vốn		
8	Thu nhập giữ lại (RI)		

....., Ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

PHỤ LỤC 20:**BÁO CÁO DỰ TOÁN KẾT QUẢ ĐẦU TƯ****TRUNG TÂM ĐẦU TƯ**

TT	CHỈ TIÊU	ĐƠN VỊ X	ĐƠN VỊ Y	...	TỔNG CỘNG
1	Vốn đầu tư		
2	Tỷ lệ vốn góp cổ phần (%)				
3	Lợi nhuận chia cổ phần				
4	Cổ tức được hưởng (2 x 3)				
5	Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (4/1)				

....., Ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

PHỤ LỤC 21:

**BÁO CÁO THỰC HIỆN
TRUNG TÂM ĐẦU TƯ**

TT	CHỈ TIÊU	ĐVT	DỰ TOÁN	THỰC TẾ	CHÊNH LỆCH
1	Doanh thu thuần				
2	Lợi nhuận trước thuế				
3	Thuế				
4	Lợi nhuận sau thuế				
5	Vốn đầu tư				
6	Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI)				
7	Tỷ suất chi phí vốn				
8	Thu nhập còn lại (RI)				

....., Ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

PHỤ LỤC 22:

BÁO CÁO THỰC HIỆN KẾT QUẢ ĐẦU TƯ
TRUNG TÂM ĐẦU TƯ

TT	CHỈ TIÊU	ĐƠN VỊ X			ĐƠN VỊ Y			...	TỔNG
		ĐT	TT	CL	ĐT	TT	CL		
1	Lợi nhuận chia cổ phần								
2	Tỷ lệ vốn góp cổ phần (%)								
3	Cổ tức được hưởng								
4	Vốn đầu tư								
5	Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI)(%)								

....., Ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

PHỤ LỤC 23:**DỰ TOÁN GIÁ BÁN**

(Theo phương pháp trực tiếp)

Chỉ tiêu	Đơn vị	Số lượng	Tổng số
1. Giá bán [2] + [3]			
2. Biến phí [2.1] + [2.2]+ [2.3]			
2.1. Biến phí sản xuất			
2.2. Biến phí quản trị doanh nghiệp			
3. Phần tiền tăng thêm [3.1] + [3.2] + [3.3] + [3.4] + [3.5]			
3.1. Định phí sản xuất			
3.2. Định phí quản trị doanh nghiệp			
3.3. Chi phí lãi vay			
3.4. Lợi nhuận mục tiêu			

....., Ngày tháng năm

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

PHỤ LỤC 24:**DỰ TOÁN GIÁ BÁN**

(Theo phương pháp toàn bộ)

Chỉ tiêu	Đơn vị	Số lượng	Tổng số
1. Giá bán [2] + [3]			
2. Giá vốn hàng bán			
3. Phần tiền tăng thêm [3.1] + [3.2] + [3.3] + [3.4]			
3.1. Chi phí quản lý doanh nghiệp			
3.2. Chi phí lãi vay			
3.3. Lợi nhuận mục tiêu			

Người lập biểu

....., Ngày tháng năm

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

PHỤ LỤC 25:**BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG TIÊU THỤ**

Chỉ tiêu	Đơn vị	Tổng số
1. Doanh thu [1]		
2. Giá vốn hàng bán [2]		
3. Lợi nhuận sau giá vốn hàng bán, chi phí quản lý DN [3]		
4. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu [4] = [3]/ [1] %		
5. Các thông tin khác [5]		
5.1. Nợ phải thu còn tồn cuối kỳ [5.1]		
5.1.1. Nợ phải thu trong hạn [5.1.1]		
....		

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

....., Ngày tháng năm

PHỤ LỤC 26:**BÁO CÁO BIẾN ĐỘNG KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG TIÊU THỤ**

Chỉ tiêu	Thực tế	Dự toán	Chênh lệch	Dấu hiệu
1	2	3	(4)=(2) -(3)	5
1. Doanh thu [1]				
2. Giá vốn hàng bán, chi phí quản lý doanh nghiệp [2]				
2.1. Giá vốn hàng bán [2.1]				
2.2. Chi phí quản lý doanh nghiệp [2.3]				
3. Lợi nhuận sau giá vốn hàng bán, chi phí quản lý doanh nghiệp [3]				
4. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu [4] = [3] / [1] %				
5. Các thông tin khác [5]				
5.1. Nợ phải thu còn tồn cuối kỳ [5.1]				
5.1.1. Nợ phải thu trong hạn [5.1.1]				
5.1.2. Nợ phải thu quá hạn [5.1.2]				
....				

Người lập biểu

Kế toán trưởng

Thủ trưởng

....., Ngày tháng năm