

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT TẠI CÁC DOANH NGHIỆP XÂY LẮP TRÊN ĐỊA BÀN THÀNH PHỐ HẢI PHÒNG

Nguyễn Thị Tuyết Minh
Khoa Kế toán Tài chính
Email: minhntt@dhhp.edu.vn

Ngày nhận bài: 02/10/2019

Ngày PB đánh giá: 15/12/2019

Ngày duyệt đăng: 27/12/2019

TÓM TẮT: Thực hiện tốt công tác quản trị chi phí là cơ sở để giám sát các hoạt động, từ đó khắc phục các tồn tại và phát huy những tiềm năng đảm bảo cho doanh nghiệp có thể đứng vững trong cơ chế thị trường cạnh tranh và nhiều rủi ro. Để làm tốt công việc này, kế toán quản trị chi phí (KTQTCP) với vai trò cung cấp thông tin cho việc lập kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra quyết định phù hợp cần được tổ chức kịp thời, chính xác, đúng đối tượng và đúng phương pháp. Tuy nhiên, hiện nay các doanh nghiệp xây lắp (DNXL) trên địa bàn thành phố Hải Phòng vẫn chưa nhận thức đầy đủ vấn đề này. KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất đã là chủ đề được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm nhưng chưa được khảo sát ở các DNXL tại thành phố Hải Phòng. Bài viết tìm hiểu về KTQTCP sản xuất tại các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng và đề xuất giải pháp hoàn thiện một số vấn đề còn tồn tại.

Từ khóa: Kế toán quản trị, chi phí sản xuất, doanh nghiệp xây lắp.

MANAGEMENT ACCOUNTING ON PRODUCTION COSTS AT CONSTRUCTION ENTERPRISES IN HAI PHONG CITY

ABSTRACT: Good implementation of cost management is the basis for monitoring activities, thereby overcoming the shortcomings and promoting the potentials to ensure businesses can steadily stand in the competitive & risky market mechanism. In order to do this job well, cost management accounting with the role of providing information for planning, controlling, evaluating activities and making appropriate decisions should be organized in a timely and accurate manner, right object and right method. However, at present, construction enterprises in Hai Phong city are not fully aware of this problem. Cost management accounting in production enterprises has been a topic of interests to many researchers but has not been investigated in construction enterprises in Hai Phong city. The article explores knowledge about cost management accounting in construction enterprises in Hai Phong city and proposes solutions to complete some outstanding issues.

Keywords: Management accounting, production cost, construction company.

1. MỞ ĐẦU

Trong những năm qua, Hải Phòng không ngừng lớn mạnh và phát triển với mục tiêu trở thành thành phố đi đầu cả nước trong sự nghiệp công nghiệp hóa, hiện đại hóa, động lực phát triển của Bắc Bộ và cả nước. Góp phần quan trọng vào công cuộc xây dựng và phát triển của thành phố, không thể không nhắc tới lĩnh vực xây dựng cơ bản. Các công trình (CT) xây dựng là bộ phận quan trọng của cơ sở hạ tầng xã hội tạo tiền đề cho các ngành kinh tế khác phát triển. Đồng thời hoạt động xây lắp còn có khả năng thúc đẩy quá trình chuyển đổi cơ cấu kinh tế và tạo ra những bước tiến mạnh mẽ trong phát triển kinh tế xã hội của thành phố.

Trong xu thế hội nhập với khu vực và thế giới, các DNXL Hải Phòng đang phải đối mặt với nhiều thách thức lớn, buộc các doanh nghiệp này phải đổi mới phương thức quản lý, tiết kiệm chi phí sản xuất (CPSX) nhằm hạ giá thành và nâng cao chất lượng sản phẩm xây dựng, đảm bảo khả năng cạnh tranh và tồn tại. Để có được thông tin về CPSX và hiệu quả quản trị chi phí cần thực hiện tốt KTQTCP tại các doanh nghiệp này. Tuy nhiên, hệ thống kế toán trong hầu hết các DNXL Hải Phòng chỉ chú ý đến kế toán tài chính, KTQTCP chưa được quan tâm đúng mức. Điều đó đã làm ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng và hiệu quả của các quyết định quản trị tại các doanh nghiệp. Việc nghiên cứu KTQTCP sản xuất tại các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng là cần thiết để từ đó gợi mở những giải pháp hoàn thiện KTQTCP sản xuất phù hợp với yêu cầu quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp này.

2. NỘI DUNG NGHIÊN CỨU

2.1. Đối tượng nghiên cứu, phạm vi nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu

2.1.1. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của bài báo là “KTQTCP sản xuất tại các DNXL”.

2.1.2. Phạm vi nghiên cứu

Bài báo tập trung nghiên cứu nội dung KTQTCP sản xuất xây lắp tại các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng. Trong đó phạm vi khảo sát tác giả chọn mẫu ngẫu nhiên 125 DNXL nằm trên địa bàn thành phố Hải Phòng. Số liệu KTQTCP sản xuất được khảo sát trong giai đoạn 2016 - 2018.

2.1.3. Phương pháp nghiên cứu

* Phương pháp thu thập dữ liệu

Dữ liệu phục vụ cho việc nghiên cứu bao gồm dữ liệu sơ cấp và dữ liệu thứ cấp. Dữ liệu sơ cấp là các thông tin tác giả khảo sát được thông qua phương pháp điều tra phỏng vấn trực tiếp và điều tra qua phiếu khảo sát.

Số lượng 150 phiếu khảo sát được gửi ngẫu nhiên đến các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực xây lắp nằm trên địa bàn tất cả các quận, huyện của thành phố Hải Phòng. Tác giả đã thu được 125 phiếu hợp lệ. Các câu hỏi trong phiếu khảo sát được xây dựng nhằm khảo sát thực trạng thực hiện các nội dung KTQTCP tại các doanh nghiệp này bao gồm: phân loại CPSX; xây dựng định mức chi phí; lập dự toán chi phí; phương pháp xác định chi phí; phân tích chi phí và báo cáo KTQTCP.

Sau khi tổng hợp kết quả trả lời phiếu khảo sát, tác giả thực hiện phương pháp điều tra phỏng vấn nhằm làm rõ thêm hoặc tìm hiểu nguyên nhân một số vấn đề liên quan đến KTQTCP sản xuất tại các DNXL.

Để thu thập dữ liệu thứ cấp tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu tài liệu, nghiên cứu tình hình thực tiễn thông qua nhiều kênh khác nhau như: tham khảo các CT khoa học liên quan đến hướng nghiên cứu; nghiên cứu các bài báo khoa học chuyên ngành, giáo trình chuyên ngành; nghiên cứu tình hình thực tiễn hoạt động sản xuất kinh doanh của các DNXL, nghiên cứu về nhu cầu thông tin của các nhà quản trị doanh nghiệp; ...

* *Phương pháp tổng hợp, phân tích dữ liệu*

Các dữ liệu thu thập được ở các phương pháp trên sẽ được tác giả tổng hợp và sắp xếp thành nhóm lý luận và thực tiễn. Các phương pháp phân tích, tổng hợp dữ liệu gồm các phương pháp định tính như: phương pháp thống kê, phương pháp so sánh... để tổng hợp kết quả điều tra, khảo sát trong quá trình nghiên cứu thực tiễn.

2.2. Cơ sở lý thuyết về KTQTCP sản xuất trong DNXL

Nội dung cơ bản của KTQTCP là tổng hợp các yếu tố cấu thành nên KTQTCP. Đã có nhiều quan điểm khác nhau khi xác định nội dung KTQTCP. Có quan niệm cho rằng nội dung của KTQTCP gồm dự toán chi phí, tập hợp chi phí, phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận, ra quyết định quản trị (Horngren và cộng sự, 2009). Có quan niệm cho rằng nội dung KTQTCP được đề cập theo chu trình thông tin gồm: Tổ chức thu nhận thông tin ban đầu KTQTCP, tổ chức phân tích, xử lý và cung cấp thông tin KTQTCP. Quan điểm này đã tách biệt quy trình thu nhận thông tin ban đầu thông qua chứng từ kế toán với quy trình phân tích, xử lý và cung cấp thông tin (Nguyễn Hoàn, 2012). Căn cứ vào chức năng và nhu cầu thông tin KTQTCP nhằm phục vụ các nhà quản trị, KTQTCP bao gồm 8 nội dung: Phân loại chi phí, xây dựng hệ thống chỉ tiêu quản trị chi phí, dự toán chi phí, xác định các trung tâm chi phí, xác định chi phí và giá thành, phân tích biến động chi phí nhằm kiểm soát chi phí, phân tích chi phí để phục vụ cho quản trị doanh nghiệp, báo cáo KTQTCP, đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí và mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị (Vũ Thị Kim Anh, 2012).

Từ những quan điểm trên, tác giả cho rằng nội dung cơ bản của KTQTCP sản xuất trong các DNXL bao gồm: phân loại CPSX;

xây dựng định mức chi phí; lập dự toán chi phí; phương pháp xác định chi phí; phân tích chi phí và Báo cáo KTQTCP.

2.2.1. Phân loại CPSX

Một là, phân loại CPSX theo chức năng hoạt động. Theo cách phân loại này, CPSX của DNXL được chia thành:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (NVLTT) là chi phí về các loại vật liệu chính, vật liệu phụ, vật kết cấu, vật liệu luân chuyển... cần thiết để tham gia cấu thành thực thể sản phẩm xây lắp.

- Chi phí nhân công trực tiếp (NCTT) là chi phí tiền lương chính, lương phụ, phụ cấp lương của công nhân trực tiếp tham gia xây lắp, không bao gồm các khoản trích theo tiền lương như kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp của công nhân trực tiếp xây lắp.

- Chi phí máy thi công (MTC) là chi phí cho các MTC nhằm thực hiện khối lượng công tác xây lắp bằng máy.

- Chi phí sản xuất chung (SXC) là các CPSX của đội, công trường xây dựng gồm: lương của nhân viên quản lý đội xây dựng, các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý đội và công nhân trực tiếp tham gia xây lắp, chi phí khấu hao tài sản cố định (TSCĐ) dùng chung cho hoạt động của đội, chi phí nguyên vật liệu, chi phí công cụ dụng cụ (CCDC) và các chi phí khác phát sinh trong kỳ liên quan đến hoạt động của đội xây lắp....

Hai là, phân loại CPSX theo mối quan hệ với mức độ hoạt động. Theo tiêu thức này CPSX trong DNXL bao gồm:

- Chi phí khả biến (gọi tắt là biến phí) là những CPSX thay đổi tỷ lệ thuận về tổng số, về tỷ lệ với sự biến động về khối lượng sản phẩm. Chi phí khả biến không thay đổi khi tính cho một đơn vị sản phẩm, công việc.

- Chi phí bất biến (còn gọi là định phí) là những chi phí mà tổng số không thay đổi

với sự biến động về khối lượng sản phẩm, công việc, gồm: chi phí khấu hao TSCĐ, lương nhân viên, cán bộ quản lý,... Chi phí bất biến của một đơn vị sản phẩm, công việc có quan hệ tỷ lệ nghịch với khối lượng, sản phẩm, công việc (Bộ Tài chính, 2006).

- Chi phí hỗn hợp là loại chi phí mà bản thân nó bao gồm cả yếu tố định phí và biến phí.

Ngoài các cách phân loại CPSX trên, tùy thuộc vào yêu cầu công tác quản lý CPSX xây lắp có thể phân loại theo tiêu thức khác nhau như theo mối quan hệ giữa CPSX với đối tượng chịu chi phí, theo thẩm quyền ra quyết định...

2.2.2. Xây dựng định mức chi phí

Xây dựng định mức chi phí trong DNXL bao gồm định mức chi phí NVLTT, định mức chi phí NCTT, định mức chi phí MTC và định mức chi phí SXC.

Chi phí NVLTT và chi phí NCTT là đều là biến phí nên định mức mỗi khoản mục này được xác định bằng tích số giữa định mức về lượng và định mức về giá.

$$\begin{matrix} \text{Dự toán chi} & & \text{Định mức} & & \text{Khối lượng} & & \text{Đơn giá} \\ \text{phí nguyên vật} & = & \text{tiêu hao} & \times & \text{sản phẩm} & \times & \text{vật liệu} \\ \text{liệu trực tiếp} & & \text{vật liệu} & & \text{dự toán} & & \text{dự toán} \end{matrix} \quad (2.1)$$

Thứ hai, dự toán chi phí NCTT.

Dự toán chi phí NCTT được xác định là tổng thời gian lao động trực tiếp cần thiết và các chi phí về nhân công có liên quan tới khối lượng CT, hạng mục công trình (HMCT) dự kiến sẽ thi công. Dự toán chi phí NCTT được xác định theo công thức sau:

$$NC = Q \times L \times G_{NC} \quad (2.2)$$

Nguồn: (Nguyễn Ngọc Quang, 2011)

Trong đó:

NC: Chi phí nhân công trực tiếp.

Q: Khối lượng SX kế hoạch

L: Định mức thời gian lao động/1 sản phẩm

Chi phí MTC và chi phí SXC thường là chi phí hỗn hợp nên định mức mỗi khoản mục này thường được thực hiện theo từng phần biến phí và định phí. Định mức biến phí SXC có thể được xác định dựa trên định mức về lượng và định mức về giá; hoặc căn cứ vào định mức chi phí trực tiếp và tỷ lệ biến phí SXC so với chi phí trực tiếp; hoặc theo các tiêu thức phân bổ chi phí SXC mà doanh nghiệp xác định được.

2.2.3. Lập dự toán chi phí

Dự toán chi phí là việc lập kế hoạch chi phí nhằm dự báo chi phí của DNXL trong một thời kỳ nhất định. Doanh nghiệp có thể lập dự toán chung cho tất cả các hoạt động hoặc lập dự toán riêng cho từng hoạt động tùy thuộc vào yêu cầu của nhà quản trị (Horngren và cộng sự, 2009). Các DNXL cần lập các dự toán sau:

Thứ nhất, dự toán chi phí NVLTT.

Dự toán chi phí NVLTT phản ánh toàn bộ các chi phí vật liệu trực tiếp phát sinh để phục vụ cho thi công. Dự toán chi phí NVLTT được xác định theo công thức sau:

Nguồn: Nguyễn Ngọc Quang, 2011

G_{NC} : đơn giá nhân công tính cho một ngày công trực tiếp SX.

Thứ ba, dự toán chi phí MTC.

Để có thể xây dựng dự toán chi phí MTC cần làm rõ bản chất của từng yếu tố chi phí trong khoản mục này. Mỗi yếu tố chi phí MTC vừa mang tính chất biến phí và định phí, phụ thuộc ít nhiều vào quy mô và mức độ hoạt động nên việc lập dự toán chi tiết trở nên phức tạp. Vì vậy, cần tách biệt các khoản yếu tố chi phí mang tính chất biến phí và các yếu tố chi phí mang tính chất định phí.

Thứ tư, dự toán chi phí SXC.

Do sự đa dạng của chi phí SXC nên có thể xây dựng dự toán cho từng yếu tố. Tuy nhiên, mỗi yếu tố phụ thuộc ít nhiều vào quy mô và đặc điểm của từng CT, HMCT nên việc lập dự toán chi tiết trở nên phức tạp. Để có thể xây dựng dự toán chi phí SXC cần làm rõ bản chất yếu tố nào chi phí mang tính chất biến phí và yếu tố nào chi phí mang tính chất định phí trong khoản mục này.

2.2.4. Phương pháp xác định CPSX

Do tính chất đặc trưng của DNXL là sản phẩm mang tính đơn chiếc, theo từng đơn đặt hàng riêng biệt, khác nhau về quy cách nguyên liệu hoặc kỹ thuật dùng để sản xuất nên các DNXL thường áp dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc.

Theo phương pháp này các khoản CPSX được hạch toán trực tiếp cho từng đơn đặt hàng. Chi phí cho mỗi đơn đặt hàng được theo dõi trên một phiếu chi phí công việc. Việc tập hợp chi phí được khái quát qua các bước sau:

Bước 1: Tập hợp chi phí cơ bản có liên quan trực tiếp cho từng CT, HMCT.

Bước 2: Tập hợp và phân bổ chi phí SXC cho đối tượng liên quan.

Bước 3: Tập hợp chi phí do thầu phụ cung cấp (nếu có).

Bước 4: Xác định CPSX dở dang cuối kỳ, tính giá thành của sản phẩm hoàn thành.

2.2.5. Phân tích chi phí

Thông tin chi phí được kế toán quản trị phân tích hướng tới hai mục tiêu chính là kiểm soát chi phí và phân tích phục vụ việc ra các quyết định kinh doanh.

Một là, phân tích chi phí để kiểm soát chi phí.

Đây là phương pháp so sánh chi phí thực tế với kế hoạch hay dự toán của một quá trình xây lắp. Căn cứ vào mục tiêu kiểm soát chi phí của nhà quản trị thông tin về CPSX được kiểm soát ở các cấp độ khác nhau. Việc

phân tích CPSX kinh doanh nhằm mục đích kiểm soát chi phí không chỉ cần thực hiện ở mức biến động chi phí giữa thực hiện và kế hoạch, giữa kỳ này và kỳ trước mà còn cần phân tích được các nhân tố ảnh hưởng tới sự biến động chi phí. Để kiểm soát chi phí, các thông tin chi phí được thiết lập báo cáo kết quả hoạt động dưới dạng so sánh để xác định các mức chênh lệch từ đó tìm nguyên nhân và đề ra giải pháp điều chỉnh phù hợp.

Hai là, phân tích chi phí phục vụ việc ra các quyết định kinh doanh.

Phân tích mối quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận là xem xét mối quan hệ nội tại của các nhân tố: giá bán, sản lượng, biến phí, định phí và kết cấu mặt hàng, đồng thời xem xét sự ảnh hưởng của các nhân tố đó đến lợi nhuận của DNXL. Kết quả phân tích sẽ cung cấp cho nhà quản trị những thông tin thích hợp để ra các quyết định như: quyết định giao khoán, quyết định thuê thầu phụ, quyết định thay đổi phương án thi công hay quyết định loại bỏ một bộ phận kinh doanh thua lỗ...

2.2.6. Báo cáo KTQTCP

Hệ thống báo cáo KTQTCP là sản phẩm của công tác KTQTCP nhằm mục đích cung cấp được các thông tin quá khứ, hiện tại và tương lai theo yêu cầu của nhà quản trị.

Báo cáo quá khứ đảm bảo cung cấp thông tin trung thực, đầy đủ, khách quan, cập nhật thông tin kinh tế về các sự kiện kinh tế đã phát sinh. Báo cáo về quá khứ chủ yếu được sử dụng trong việc đánh giá hiệu quả hoạt động của DNXL, của các bộ phận.

Báo cáo thông tin hiện tại giúp nhà quản trị cập nhật được tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh, thông tin về chi phí hiện tại so sánh với thông tin quá khứ và thông tin từ các dự toán để đưa ra các quyết định điều chỉnh kế hoạch kinh doanh cho phù hợp.

Báo cáo tương lai cung cấp các thông tin dự báo về tương lai như dự toán, các phương án thi công,... cho nhà quản trị doanh nghiệp nhằm phục vụ cho các quyết định kinh doanh phù hợp.

2.3. Thực trạng KTQTCP sản xuất tại các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng

2.3.1. Thực trạng phân loại CPSX

Theo kết quả khảo sát, 100% doanh nghiệp thực hiện phân loại CPSX theo chức năng hoạt động, không có doanh nghiệp nào phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động. Theo đó các CPSX tại các DNXL bao gồm:

- Chi phí NVLTT:

Kết quả khảo sát (Biểu đồ 2.1) cho thấy chi phí NVLTT là yếu tố chi phí chiếm tỷ trọng lớn với mức trung bình là 65% trong tổng CPSX của các doanh nghiệp. Chi phí NVLTT chỉ liên quan đến một CT, HMCT. Vật liệu dùng cho CT, HMCT được kế toán



Biểu đồ 2.1: Tỷ trọng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong chi phí sản xuất

- Chi phí sử dụng MTC:

Theo kết quả khảo sát (Biểu đồ 2.3), tỷ lệ chi phí MTC tại phần lớn các doanh nghiệp chiếm từ 10% đến 15% so với tổng CPSX, điều này cho thấy các doanh nghiệp



Biểu đồ 2.3: Tỷ trọng chi phí máy thi công trong chi phí sản xuất

hạch toán trực tiếp cho từng CT, HMCT theo giá thực tế của từng loại nguyên vật liệu.

- Chi phí NCTT:

Do đặc thù của hoạt động sản xuất xây lắp cần phải huy động một lực lượng lao động trực tiếp khá lớn tại nơi CT đi qua và các lao động này làm việc theo dạng hợp đồng thời vụ nên chất lượng lao động không ổn định. Điều đó dẫn đến chi phí NCTT có sự dao động ở các mức khác nhau, trung bình là 15% (Biểu đồ 2.2).

Ở một số CT do điều kiện tự nhiên nơi CT đi qua khó sử dụng máy móc thiết bị mà phải dùng nhiều lao động phổ thông thì có mức chi phí NCTT chiếm trên 25% so với tổng CPSX.



Biểu đồ 2.2: Tỷ trọng chi phí nhân công trực tiếp trong chi phí sản xuất

(Nguồn: tác giả)

có khả năng cơ giới hóa ở mức trung bình.

- Chi phí SXC:

Kết quả khảo sát thực tế cho thấy, tỷ lệ chi phí SXC so với tổng CPSX phần lớn chiếm từ 5% đến 10% (Biểu đồ 2.4).



Biểu đồ 2.4: Tỷ trọng chi phí sản xuất chung trong chi phí sản xuất

(Nguồn: tác giả)

2.3.2. Thực trạng xây dựng định mức và lập dự toán CPSX

** Xây dựng định mức chi phí*

Theo kết quả khảo sát, 100% DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng thực hiện Định mức dự toán của Bộ Xây dựng được quy định trong các văn bản pháp luật như: “Định mức dự toán xây dựng công trình - Phần xây dựng” ban hành theo công văn số 1776/BXD-VP ngày 16/08/2007 của Bộ Xây dựng, “Định mức dự toán xây dựng công trình - Phần lắp đặt” công bố kèm theo công văn số 1777/BXD-VP ngày 16/08/2007 của Bộ Xây dựng, “Định mức dự toán xây dựng công trình - Phần xây

dựng (Bổ sung công tác xây gạch bằng vật liệu không nung)” công bố kèm theo Quyết định số 1091/QĐ-BXD ngày 26/12/2011 của Bộ trưởng Bộ Xây dựng ... Bên cạnh đó các doanh nghiệp cũng xây dựng hệ thống định mức riêng phục vụ công tác giao khoán cho các đội xây lắp.

Định mức chi phí tại các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng được lập trên cơ sở các quy chuẩn, tiêu chuẩn xây dựng; quy phạm kỹ thuật về thiết kế - thi công - nghiệm thu; mức cơ giới hóa chung; trang thiết bị kỹ thuật và biện pháp thi công. Hệ thống định mức CPSX xây lắp (Phụ lục 01) bao gồm:

- Định mức chi phí NVLTT:

$$\begin{matrix} \text{Định mức chi phí NVL chính} & \text{Số lượng NVL chính} & & \text{Đơn giá của} & (2.3) \\ \text{tiêu hao cho 1 đơn vị} & = & \text{tiêu hao cho 1 đơn vị} & \times & \text{nguyên vật liệu} \\ \text{khối lượng công tác xây dựng} & & \text{khối lượng công tác xây dựng} & & \end{matrix}$$

(Nguồn: tác giả)

Đối với vật liệu khác, định mức chi phí được xác định bằng tỷ lệ phù hợp tính trên chi phí nguyên vật liệu chính (thường dao động từ 1-5% tùy thuộc vào công tác xây dựng).

Định mức chi phí NCTT tại các DNXL được xây dựng phụ thuộc vào ngày công lao động trực tiếp cần thiết để hoàn thành một đơn vị khối lượng công tác xây dựng và đơn giá tiền lương/ngày công.

- Định mức chi phí NCTT:

$$\begin{matrix} \text{Định mức chi phí NCTT} & \text{Định mức ngày công lao động} & & \text{Đơn giá ngày} \\ \text{cho 1 đơn vị khối lượng} & = & \text{trực tiếp cho 1 đơn vị khối} & \times & \text{công lao động} & (2.4) \\ \text{công tác xây dựng} & & \text{lượng công tác xây dựng} & & \text{trực tiếp} & \end{matrix}$$

(Nguồn: tác giả)

- Định mức chi phí sử dụng MTC:

Đối với MTC chính, định mức chi phí MTC được xác định dựa trên định mức ca máy sử dụng cần thiết để hoàn thành một đơn vị khối lượng công tác xây dựng và đơn giá ca máy.

$$\text{Định mức CPMTC} = \text{Định mức ca máy sử dụng} \times \text{Đơn giá ca máy dự kiến.} \quad (2.5)$$

(Nguồn: tác giả)

Đối với MTC khác, định mức chi phí được xác định bằng tỷ lệ phù hợp tính trên chi phí MTC chính (thường dao động từ 1-5% tùy thuộc vào công tác xây dựng).

- Định mức chi phí SXC:

Tại các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng, định mức chi phí SXC được xác định dựa vào tỷ lệ phù hợp trên tổng chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí MTC (thường dao động từ 5-6% tùy thuộc vào từng CT).

** Lập dự toán chi phí*

Căn cứ vào tiến độ thi công, các định mức CPSX và phương án thi công, các doanh nghiệp tiến hành lập dự toán chi phí NVLTT, chi phí NCTT và chi phí MTC (Phụ lục 02).

Dự toán chi phí NVLTT phản ánh toàn bộ các chi phí vật liệu trực tiếp phát sinh để phục vụ cho thi công. Dự toán chi phí NVLTT tại các doanh nghiệp được xác định theo công thức sau:

$$\text{Dự toán chi phí NVLTT} = \text{Định mức chi phí NVLTT cho một đơn vị khối lượng công tác xây dựng} \times \text{Khối lượng công tác xây dựng} \quad (2.6)$$

(Nguồn: tác giả)

Dự toán chi phí NCTT là việc dự kiến tổng số lượng thời gian cần thiết để hoàn thành khối lượng công tác xây dựng và đơn giá thời gian lao động trực tiếp. Căn cứ để lập dự toán chi phí NCTT là khối lượng công tác xây dựng cần thực hiện và định mức chi phí NCTT sản xuất cho một đơn vị khối lượng công tác xây dựng.

$$\text{Dự toán chi phí NCTT} = \text{Định mức chi phí NCTT cho một đơn vị khối lượng công tác xây dựng} \times \text{Khối lượng công tác xây dựng} \quad (2.7)$$

(Nguồn: tác giả)

Dự toán chi phí MTC là việc dự kiến tổng số lượng ca máy sử dụng cần thiết để hoàn thành khối lượng công tác xây dựng và đơn giá ca máy. Căn cứ để lập dự toán chi phí MTC là khối lượng công tác xây dựng cần thực hiện và định mức chi phí MTC cho một đơn vị khối lượng công tác xây dựng.

$$\text{Dự toán chi phí MTC} = \text{Định mức chi phí MTC cho một đơn vị khối lượng công tác xây dựng} \times \text{Khối lượng công tác xây dựng} \quad (2.8)$$

(Nguồn: tác giả)

Dự toán chi phí SXC tại các doanh nghiệp được xác định dựa vào tỷ lệ phù hợp trên tổng dự toán chi phí NVLTT, chi phí NCTT và chi phí MTC (thường dao động từ 5-6% tùy thuộc vào từng CT).

2.3.3. Thực trạng tập hợp CPSX xây lắp

Các DNXL được khảo sát sử dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc. Điều này hoàn toàn phù hợp với tính chất đặc thù của ngành xây lắp là sản xuất sản phẩm mang tính đơn chiếc, sản xuất theo đơn đặt

hàng và yêu cầu của từng chủ đầu tư. Các DNXL xác định đối tượng tập hợp chi phí là CT, HMCT. Theo đó các khoản CPSX có liên quan đến từng CT, HMCT cụ thể như chi phí NVLTT, chi phí NCTT, một phần chi phí SXC, chi phí MTC (nhiên liệu dùng cho quản lý, MTC; chi phí tiền lương quản lý đội, công

nhân điều khiển máy, xe ...) được hạch toán trực tiếp cho từng CT, HMCT. Phương pháp phân bổ chi phí gián tiếp áp dụng đối với những loại chi phí có liên quan đến nhiều CT, HMCT như chi phí SXC và chi phí MTC. Các chi phí này được tập hợp chung sau đó phân bổ cho từng CT, HMCT theo tiêu thức phù hợp. Chi phí cho mỗi CT, HMCT được theo dõi trên một phiếu chi phí công việc.

2.3.4. Thực trạng phân tích chi phí cho việc ra quyết định

Kết quả khảo sát của tác giả cho thấy có khoảng 5% doanh nghiệp đã thực hiện việc đánh giá CPSX một cách thường xuyên để cung cấp thông tin cho các nhà quản trị. Phân tích chi phí tại các doanh nghiệp này được thực hiện chủ yếu với mục đích kiểm soát chi phí. Các doanh nghiệp thực hiện việc đánh giá chi phí định kỳ để cung cấp thông tin cho các nhà quản trị bằng cách so sánh CPSX thực tế phát sinh trong kỳ với CPSX dự toán (Phụ lục 03).

Việc so sánh này có ý nghĩa rất lớn nhằm đánh giá khoảng cách giữa CPSX thực hiện và CPSX dự toán của DNXL. Kết quả so sánh phản ánh khả năng dự tính của DNXL cũng như những biến động từ thực tế so với dự toán. Tuy nhiên khi phát sinh chênh lệch giữa CPSX thực tế với CPSX dự toán, các doanh nghiệp chưa thực hiện phân tích nguyên nhân của những chênh lệch này để từ đó đưa ra các biện pháp quản lý chi phí tốt hơn.

2.3.5. Báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất

Theo số liệu khảo sát của tác giả, hầu hết các DNXL đã lập các báo cáo dự toán CPSX. Đối với báo cáo phân tích mới chỉ có khoảng 5% doanh nghiệp lập định kỳ hoặc lập khi có yêu cầu của các nhà quản trị.

3. KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ

Trên cơ sở nghiên cứu lý thuyết kết hợp với kết quả nghiên cứu thực nghiệm,

điều tra khảo sát cho thấy một số ít DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng đã có nhận thức ban đầu vai trò của KTQTCP. Còn lại hầu hết các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng mới dừng lại ở việc tập trung phân loại và tập hợp các chi phí theo chức năng, theo yếu tố chi phí phục vụ việc tính giá thành và lập các báo cáo CPSX đơn giản. Theo kết quả điều tra qua phỏng vấn có nhiều nguyên nhân dẫn đến hạn chế trong KTQTCP tại các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng, trong đó chủ yếu là do các nhà quản trị doanh nghiệp nhận thức chưa đầy đủ vai trò của KTQTCP và trình độ chuyên môn, kỹ năng nghề nghiệp của người làm KTQTCP còn hạn chế. Vì vậy để đáp ứng nhu cầu về thông tin cho việc lập kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra quyết định phù hợp trong nội bộ các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng, công tác KTQTCP cần hoàn thiện các nội dung sau:

Thứ nhất, nâng cao chất lượng nguồn nhân lực của doanh nghiệp

Để thực hiện các nội dung KTQTCP phù hợp và hiệu quả phụ thuộc rất lớn vào chất lượng nguồn nhân lực của doanh nghiệp. Vì vậy, trước hết cần nâng cao nhận thức của nhà quản trị doanh nghiệp về KTQTCP và nâng cao năng lực của người làm KTQTCP.

Thứ hai, hoàn thiện phân loại chi phí

Để đáp ứng tốt hơn nhu cầu thông tin của nhà quản trị thì việc phân loại chi phí cần bổ sung cách phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với mức độ hoạt động. Việc phân loại chi phí theo tiêu thức này giúp cho doanh nghiệp có được thông tin hữu ích trong việc lập kế hoạch chi phí, kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí, ra quyết định kinh doanh nhanh chóng và hiệu quả. Các khoản CPSX cụ thể trong DNXL có thể phân loại và sắp xếp thành chi phí biến đổi, chi phí cố định, chi phí hỗn hợp như bảng sau (Bảng 1):

Bảng 1: Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với mức độ hoạt động

Yếu tố chi phí tại công trường	Biến phí	Định phí	Chi phí hỗn hợp
1. Nguyên vật liệu chính, phụ (cát, đá, xi măng, sắt, thép, phụ gia....)	x		
2. Tiền công, tiền lương của công nhân trực tiếp thi công tại các công trường	x		
3. Tiền công, tiền lương của nhân công quản lý tại các công trường		x	
4. Chi phí các khoản trích theo lương của công nhân sản xuất và quản lý tại công trường		x	
5. Chi phí CCDC phục vụ thi công (máy hàn, đầm cóc, cuốc, xẻng...)		x	
6. Chi phí khấu hao TSCĐ (vận thăng, cầu tháp...)		x	
7. Chi phí điện, nước phục vụ công trường xây dựng			x
8. Chi phí thí nghiệm mẫu (vật liệu, mẫu bê tông...)		x	
9. Chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị			x
10. Chi phí tiền điện thoại, Internet			x

(Nguồn: tác giả)

Các nhà quản trị doanh nghiệp muốn kiểm soát các khoản chi phí hỗn hợp cần tách chi phí hỗn hợp thành hai bộ phận biến phí và định phí theo các phương pháp bao gồm: phương pháp cực đại, cực tiểu; phương pháp bình phương bé nhất; phương pháp hồi quy bội, phương pháp đồ thị phân tán ... Tại các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng, hệ thống kế toán quản trị còn chưa chuyên sâu vì vậy nên áp dụng phương pháp cực đại, cực tiểu là phù hợp. Phương pháp này phân tích chi phí hỗn hợp dựa trên cơ sở đặc tính của chi phí hỗn hợp, thông qua khảo sát chi phí hỗn hợp ở mức cao nhất và mức thấp nhất. Chênh lệch chi phí của hai cực được chia cho mức độ gia tăng của

khối lượng hoạt động để xác định biến phí đơn vị. Sau đó loại trừ biến phí còn lại là định phí trong chi phí hỗn hợp.

Thứ ba, hoàn thiện phân tích chi phí phục vụ cho việc ra quyết định.

Các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng cần phân tích được các nguyên nhân ảnh hưởng tới sự biến động CPSX và đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí tại doanh nghiệp. Đồng thời hoàn thiện phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận phục vụ việc ra quyết định sản xuất kinh doanh. Căn cứ vào các nguồn lực hiện có mà doanh nghiệp lựa chọn các yếu tố đầu vào như thế nào để đạt được mức lợi nhuận kỳ vọng cho trước. Căn cứ vào kết quả phân tích, bộ phận

tư vấn sẽ đưa ra những cảnh báo về sự thay đổi của lãi thuần khi các yếu tố giá cả vật liệu, tiến độ thi công,... có sự biến động. Kế toán căn cứ vào tiến độ, khối lượng, đơn giá trúng thầu có thể lập được báo cáo thu nhập cho từng CT, HMCT theo số dư đảm phí.

Tại các DNXL, doanh thu của từng CT, HMCT là hầu như không thay đổi nên để đạt được mục tiêu lợi nhuận thì cần có biện pháp giảm chi phí. Việc phân tích mối quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận sẽ giúp nhà quản trị lựa chọn phương án thi công tối

ưu nhất. Kết quả xử lý và phân tích thông tin KTQTCP cần được tổng hợp thành các báo cáo quản trị.

Thứ tư, hoàn thiện hệ thống báo cáo kế toán quản trị CPSX nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị. Các DNXL trên địa bàn thành phố Hải Phòng cần bổ sung lập báo cáo tình hình thực hiện chi phí, báo cáo phân tích nguyên nhân biến động kết quả sản xuất, báo cáo trách nhiệm cho từng bộ phận, báo cáo phân ánh thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Vũ Thị Kim Anh (2012), ‘*Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí vận tải tại các doanh nghiệp vận tải đường sắt Việt Nam trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế*’, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học Viện Tài chính, Hà Nội.
2. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư 53/2006/TT-BTC, Hướng dẫn áp dụng chế độ kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, ngày 12 tháng 6 năm 2006.
3. Bộ Xây dựng (2007), *Công văn 1776 /BXD-VP, Công bố Định mức dự toán xây dựng công trình - Phần xây dựng*, ngày 16 tháng 08 năm 2007.
4. Bộ Xây dựng (2007), *Công văn 1777/BXD-VP, Công bố định mức dự toán xây dựng công trình – Phần lắp đặt hệ thống điện trong công trình; ống và phụ tùng ống ; bảo ôn đường ống, phụ tùng và thiết bị; khai thác nước ngầm*, ngày 16 tháng 8 năm 2007.
5. Bộ Xây dựng (2007), *Quyết định số 1091/QĐ-BXD, Công bố Định mức dự toán xây dựng công trình - Phần xây dựng (bổ sung)*, ngày 26 tháng 12 năm 2011.
6. Nguyễn Hoàn (2012), ‘*Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam*’, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế Quốc dân, Hà Nội.
7. Horngen, Harrison, Bamber, Best, Fraser, Willett (2009), ‘*Financial – Managerial Accounting*’, Frenchs Forest, March, 762-962.
8. Nguyễn Ngọc Quang (2011), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nxb. Đại học kinh tế quốc dân.