BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI

HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT TẠI BAN ĐIỀU HÀNH DỰ ÁN 36.25

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI

HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT TẠI BAN ĐIỀU HÀNH DỰ ÁN 36.25

Chuyên ngành: **Mã số:**

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan luận văn này là công trình nghiên cứu thực sự của cá nhân tôi, chưa được công bố trong bất cứ một công trình nghiên cứu nào. Các số liệu, nội dung được trình bày trong luận văn này là hoàn toàn hợp lệ và đảm bảo tuân thủ các quy định về bảo vệ quyền sở hữu trí tuệ.

Tôi xin chịu trách nhiệm về đề tài nghiên cứu của mình.

Tác giả luận văn

LỜI CẢM ƠN

Được sự phân công của Khoa sau đại Trường Đại Học Lao Động - Xã Hội và sự đồng ý của thầy giáo hướng dẫn A tôi đã thực hiện đề tài *"Kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25"*

Để hoàn thiện luận văn này, Tôi xin chân thành cảm ơn các thầy cô đã tận tính hướng dẫn, giảng dạy trong suốt quá trình học tập, nghiên cứu và rèn luyện ở trường Đại Học Lao Động - Xã Hội.

Xin chân thành cảm ơn thầy giáo hướng dẫn ***A*** đã tận tình, chu đáo hướng dẫn tôi luận văn này.

Xin cảm ơn ban lãnh đạo nói chung và các phòng ban nói riêng tại Ban điều hành dự án 36.25 đã tạo điều kiện tốt nhất để tôi có thể hoàn thiện luận văn này.

Mặc dù đã có nhiều cố gắng để thực hiện đề tài này một cách tốt nhất nhưng do thời gian, điều kiện nghiên cứu và kiến thức còn hạn chế nên không thể tránh khỏi những thiếu sót nhất định. Tôi rất mong nhận được sự góp ý của quý thầy cô giáo và các bạn đồng nghiệp để luận văn của tôi được hoàn thiện hơn.

Ngày……tháng……năm

Học viên

MỤC LỤC

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT iv
DANH MỤC CÁC BẢNG BIỂU, SƠ ĐỒ v
CHƯƠNG 1. GIỚI THIỆU TỔNG QUAN VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU " HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT TẠI BAN ĐIỀU HÀNH DỰ ÁN 36.25 1
1.1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu 1
1.2. Tổng quan tình hình nghiên cứu đề tài 3
1.3. Mục tiêu nghiên cứu 4
1.4. Câu hỏi nghiên cứu 4
1.5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu 5
1.6. Phương pháp nghiên cứu 6
1.7. Nội dung chi tiết 7
CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT 8
2.1. Tổng quan về kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp 8
2.1.1. Khái niệm về kế toán quản trị chi phí sản xuất 8
2.1.2 Đặc điểm cơ bản của kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp 10
2.1.3. Vai trò của kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp 12
2.2. Đặc điểm hoạt động xây lắp ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp xây lắp 13
2 3. Nội dung của kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp xây lắp15
2.3.1. Đặc điểm chi phí sản xuất trong doanh nghiệp xây lắp 15
2.3.2. Phân loại chi phí theo yêu cầu của kế toán quản trị trong doanh nghiệp 16
2.3.3 Xây dựng định mức trong xây lắp 24
2.3.4. Lập dự toán chi phí xây dựng 26
2.3.5. Xác định chi phí sản xuất trong doanh nghiệp xây lắp 30
2.3.6. Xây dựng trung tâm chi phí sản xuất 35

2.3.7. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp xây lắp 36
2.3.8. Phân tích chênh lệch chi phí 38
2.3.9. Phân tích mối quan hệ giữa Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận (C-V-P) 40
2.3.10. Mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp 44
CHƯƠNG 3. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI BAN ĐIỀU HÀNH DỰ ÁN 36.25 47
3.1. Đặc điểm SXKD và tổ chức quản lý của Ban điều hành dự án 36.25 47
3.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của Ban điều hành dự án 36.25 47
3.1.2. Lĩnh vực kinh doanh và quy trình công nghệ của Ban điều hành dự án 48
3.1.3. Đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức kinh doanh của Ban điều hành dự án 54
3.2. Đặc điểm công tác kế toán tại Ban điều hành dự án 36.25 56
3.2.1. Tổ chức bộ máy kế toán 56
3.2.2. Chế độ kế toán áp dụng tại Ban điều hành dự án 58
3.2.3. Hình thức kế toán, phần mềm kế toán áp dụng tại Ban điều hành dự án 59
3.3 Thực trạng quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 61
3.3.1. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh 61
3.3.2. Thực trạng công tác xây dựng định mức chi phí tại Ban điều hành dự án 62
3.3.3. Thực trạng công tác lập dự toán chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 62
3.3.4. Phương pháp xác định chi phí 65
3.3.5. Xác định trung tâm chi phí tại Ban điều hành dự án 36.25 69
3.3.6. Phân tích biến động chi phí sản xuất 70
3.3.7. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 73
3.3.8. Ứng dụng phân tích mối quan hệ giữa Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận cho quá trình ra quyết định 73
3.4. Nhận xét về thực trạng kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 74
3.4.1. Ưu điểm 74
3.4.2. Hạn chế 76

CHƯƠNG 4: GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT TẠI BAN ĐIỀU HÀNH DỰ ÁN 36.25 **78**

4.1. Sự cần thiết và yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 **78**

4.1.1. Sự cần thiết hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 78

4.1.2. Yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 79

4.2. Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 **80**

4.3. Điều kiện cơ bản thực hiện các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 **87**

KẾT LUẬN **90**

TÀI LIỆU THAM KHẢO **92**

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

KTQTCP	Kế toán quản trị chi phí
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TSCĐ	Tài sản cố định
XDCB	Xây dựng cơ bản
CPSXC	Chi phí sản cuất chung
CPNC	Chi phí nhân công
CPNVL	Chi phí nguyên vật liệu

DANH MỤC CÁC BẢNG BIỂU, SƠ ĐỒ

Sơ đồ 2.1. Đồ thị minh hoạ biến phí 17

Sơ đồ 2.2: Đồ thị minh họa định phí 18

Sơ đồ 2.3: Đồ thị minh họa chi phí hỗn hợp 19

Sơ đồ 2.4. Quy trình vận động của chứng từ 33

Sơ đồ 3.1: Quy trình công nghệ sản xuất ở Ban điều hành dự án 36.25 52

Sơ đồ 3.2: Sơ đồ bộ máy quản lý tại Ban điều hành dự án 36.25 54

Sơ đồ 3.3: Sơ đồ bộ máy tổ chức tại Ban điều hành dự án 36.25 57

Sơ đồ 3.4: Quy trình ghi sổ chứng từ theo hình thức chứng từ ghi sổ 60

CHƯƠNG 1
GIỚI THIỆU TỔNG QUAN VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU " HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT TẠI BAN ĐIỀU HÀNH DỰ ÁN 36.25"

1.1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Một vài thập niên gần đây, nền kinh tế nước ta đang trên đà phát triển mạnh mẽ. Đặc biệt là sau khi nước ta hội nhập thành công vào WTO (tổ chức thương mại quốc tế) thì những cơ hội phát triển kinh tế ngày càng mở rộng. Nguồn vốn nước ngoài đầu tư vào nước ta cũng tăng rõ rệt. Do đó cơ sở hạ tầng và các công trình xây dựng cũng ngày càng được đầu tư nhiều.

Xây dựng cơ bản là một ngành sản xuất vật chất tạo ra cơ sở vật chất kỹ thuật cho nền kinh tế quốc dân, hàng năm tổng kinh phí ngân sách chi cho lĩnh vực này chiếm tới 80% vốn đầu tư cả nước… Sản phẩm của ngành xây dựng không chỉ đơn thuần là những sản phẩm có giá trị công trình lớn, có thời gian sử dụng lâu dài, có ý nghĩa quan trọng về mặt kinh tế mà còn là những công trình có tính thẩm mỹ cao thể hiện phong cách, lối sống của dân tộc đồng thời có ý nghĩa quan trọng về mặt văn hóa xã hội của một quốc gia. Tuy nhiên, việc cạnh tranh trong ngành này lại không kém phần gay gắt. Trong cơ chế quản lý xây dựng cơ bản hiện nay, các công trình có giá trị lớn phải tiến hành đấu thầu. Vì vậy, để có thể đưa ra giá dự thầu hợp lý nhất, đem lại khả năng trúng thầu cao đòi hỏi các doanh nghiệp phải không ngừng phấn đấu tiết kiệm chi phí sản xuất, hạ giá thành sản phẩm. Để thực hiện được thì các doanh nghiệp phải kiểm soát được những thông tin về chi phí cũng như giá thành, xem chi phí đó được hình thành như thế nào? ở đâu? Từ đó đề ra biện pháp quản lý vốn, tránh lãng phí, thất thoát, tiết kiệm đến mức thấp nhất chi phí, hạ giá thành sản phẩm. Bên cạnh đó, những thông tin này còn là cơ sở, là tiền đề để doanh nghiệp xác định kết quả hoạt động kinh doanh, làm lành

mạnh hóa các quan hệ kinh tế tài chính góp phần tích cực vào việc sử dụng hiệu quả các nguồn đầu tư của doanh nghiệp. Vì vậy, quản trị chi phí sản xuất là một phần cơ bản, không thể thiếu của công tác hạch toán kế toán trong các doanh nghiệp, lại càng có ý nghĩa hơn đối với các doanh nghiệp xây lắp nói riêng và đối với nền kinh tế nói chung.

Ở Việt Nam, kế toán quản trị còn khá mới mẻ, các doanh nghiệp mới chỉ có hệ thống kế toán tài chính hoàn chỉnh, còn hệ thống kế toán quản trị phục vụ cho công tác quản lý và ra quyết định hầu như chưa có. Đồng thời, việc triển khai ứng dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp vào hoạt động quản lý chưa được quan tâm đúng mức. Hơn nữa, về mặt luật pháp, Nhà nước ta mới chỉ ban hành những văn bản pháp quy, chế độ hướng dẫn về hệ thống kế toán tài chính áp dụng bắt buộc cho các doanh nghiệp, còn kế toán quản trị mới chỉ được đề cập và vận dụng không bắt buộc đối với các doanh nghiệp trong thời gian gần đây. Đối với các doanh nghiệp, thực hiện tốt công tác quản trị chi phí sản xuất 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 luôn tồn tại và có thể đứng vững trong cơ chế thị trường cạnh tranh và nhiều rủi ro như hiện nay. Để làm tốt công việc này, đòi hỏi doanh nghiệp cần tổ chức tốt công tác quản trị chi phí sản xuất một cách kịp thời, chính xác, đúng đối tượng, đúng chế độ và đúng phương pháp.

Nhận thức được vấn đề trên, cùng với những kiến thức đã được học tại nhà trường kết hợp với thời gian nghiên cứu thực tế công tác hạch toán kế toán tại ban quản lý dự án 36.25, được sự chỉ bảo và hướng dẫn nhiệt tình của thầy giáo ***TS. Vũ Đình Hiển*** cùng toàn thể các cô chú, anh chị trong phòng tài chính – kế toán của Ban điều hành dự án, em chọn đề tài **"*Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25*"** cho bài luận văn thạc sỹ.

1.2. Tổng quan tình hình nghiên cứu đề tài

Đề tài "Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25" đã được rất nhiều các anh chị thực tập tại đơn vị quan tâm nghiên cứu và phát triển. Đề tài này nghiên cứu được chia thành hai nhóm gồm những công trình nghiên cứu về kế toán chi phí sản xuất dưới góc độc của kế toán quản trị hoặc góc độ kế toán tài chính và nghiên cứu chung về kế toán chi phí sản xuất kết hợp cả hai góc độ kế toán tài chính và kế toán quản trị. Các bài nghiên cứu đã sử dụng thành công các phương pháp nghiên cứu như phương pháp tổng hợp, phân tích mang tính hệ thống... Dưới đây là một số công trình nghiên cứu đề tài quản trị chi phí sản xuất:

"Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm xây lắp tại doanh nghiệp xây lắp thuộc tổng công ty xây dựng và phát triển hạ tầng (LIGICO)" năm 2006 của Trương Thanh Hằng. Luận văn đã hệ thống hóa được các vấn đề lý luận cơ bản chung về KTQT chi phí và giá thành làm sáng tỏ tương đối về bản chất nội dung, và phương pháp của KTQT, luận văn chủ yếu tập trung vào kế toán chi phí và giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp, phạm vi nghiên cứu của luận văn còn tập trung trong phạm vi của một doanh nghiệp, nên còn mang yếu tố chủ quan, và còn nhiều vấn đề cần phải nghiêu cứu thêm và mở rộng.

"Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí tại Công ty CP sơn Dầu khí Việt Nam" năm 2013 của Lê Thị Thu Thủy. Đề tài đã nghiên cứu chế độ kế toán chi phí trong doanh nghiệp, đánh giá thực trạng chi phí trong doanh nghiệp hiện nay chưa thật sự phù hợp với đặc diểm ngành và khó có thể đáp ứng nhu cầu thông tin cho việc ra quyết định kinh doanh hợp lý, luận văn đã đưa ra được một số giải pháp tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí cho doanh nghiệp và các điều kiện để thực hiện công tác tổ chức kế toán quản trị

chi phí nhưng còn chung chung và chủ yếu trong lãnh vực kinh doanh của ngành.

" Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại công ty Cổ phần cơ điện và xây lắp Hùng Vương" năm 2013 tại trường Đại học Đà Nẵng của tác giả Hà Thụy Phúc Trầm. Đề tài đã có những phân tích cụ thể tìm ra được nguyên nhân gây ra biến động của chi phí và các giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí hướng tới tiết kiệm chi phí sản xuất. Tuy nhiên đề tài chưa đề cập đến những thuận lợi và khó khăn trong việc áp dụng kế toán quản trị vào đơn vị xây lắp.

Nhìn chung các luận văn đều đã đưa ra những lý luận cơ bản của kế toán quản trị chi phí. Tuy nhiên các công trình nghiên cứu còn chưa đầy đủ, chưa hoàn thiện vì vậy em tiếp tục tham gia nghiên cứu đề tài này tại Ban điều hành dự án nhằm bổ sung những thiếu sót và phát triển hơn nữa những vấn đề mà các khóa luận trước chưa đề cập đến.

1.3. Mục tiêu nghiên cứu

+ Mục tiêu của đề tài nghiên cứu là trình bày một cách có hệ thống và làm sáng tỏ hững vấn đề lý luận cơ bản áp dụng trong kế toán quản trị chi phí sản xuất tại các doanh nghiệp xây lắp nói riêng.

+ Đề tài vận dụng những lý luận và phương pháp phân tích khoa học để nghiên cứu thực trạng công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25, từ đó đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

+ Trên cơ sở lý luận và thực trạng đã nghiên cứu để đề xuất những giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 góp phần phục vụ công tác quản lý Ban điều hành dự án hiệu quả hơn.

1.4. Câu hỏi nghiên cứu

Để có cơ sở hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 cần trả lời được những câu hỏi sau:

+ Kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 bao gồm những nội dung gì?

+ Đặc điểm sản xuất kinh doanh của Ban điều hành dự án 36.25 có ảnh hưởng như thế nào đến kế toán quản trị chi phí sản xuất?

+ Thực trạng công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 như thế nào?

+ Những ưu điểm và tồn tại của kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25 là gì?

+ Cần đề xuất những giải pháp gì để hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản tại Ban điều hành dự án 36.25?

1.5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Xuất phát từ mục tiêu nghiên cứu đề tài, đối tượng nghiên cứu là công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25.

Hiện nay, tại Ban điều hành dự án 36.25 đang kinh doanh rất nhiều lĩnh vực thuộc ngành xây dựng như: thiết kế cấu trúc, thiết kế kết cấu các công trình xây dựng dân dụng và công nghiệp, tư vấn lập dự án đầu tư, thiết bị ngành kiến trúc và sản xuất thi công lắp trang thiết bị nội thất cho các công trình xây dựng dân dụng... Tuy nhiên, luận văn sẽ không đi vào nghiên cứu và phân tích hết những lĩnh vực kinh doanh đó của Ban điều hành dự án mà chỉ tập trung nghiên cứu, phân tích và đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Gói thầu XL11: Thi công Km121+00 - Km131+300 thuộc Dự án đầu tư xây dựng công trình cải tạo, nâng cấp QL19 đoạn Km17+027 - Km50+00 trên địa phận tỉnh Bình Định và đoạn Km108+00 - Km131+300 trên địa phận tỉnh Gia Lai theo hình thức hợp đồng BOT của Ban điều hành dự án 36.25 năm 2016

1.6. Phương pháp nghiên cứu

Trong thời gian thực tập tại Ban điều hành dự án, cùng với những kiến thức đã được học tại trường, em đã được nghiên cứu trực tiếp các tài liệu kế toán liên quan đến hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành xây lắp, đồng thời với sự hướng dẫn tận tình của các cô chú, anh chị trong phòng tài chính - kế toán tại Ban điều hành dự án đã giúp em tìm hiểu quá trình hạch toán chi phí và tính giá thành sản phẩm. Dựa trên các bảng biểu, sơ đồ, các chứng từ liên quan… em đã sử dụng các phương pháp nghiên cứu:

+ Phương pháp thu thập thông tin:

Thu thập thông tin thứ cấp: Dữ liệu thứ cấp được thu thập từ các tài liệu như sách, bài báo, các công trình nghiên cứu của các nhà nghiên cứu, thông tin trên trang web của các trường đại học, hệ thống văn bản qui phạm pháp luật của Nhà nước, Bộ Tài chính. Từ các cơ sở dữ liệu sẵn có này, tác giả tổng hợp trình bày tổng quan nghiên cứu; hệ thống khung lý thuyết và đi sâu vào phát triển nghiên cứu những nội dung kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất.

Thu thập thông tin sơ cấp: Thông tin sơ cấp được tác giả thu thập thông qua khảo sát các đối tượng nghiên cứu bằng các hình thức: sử dụng Phiếu điều tra; quan sát trực tiếp; phỏng vấn từ đó đưa ra các giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất cho Ban điều hành dự án.

+ Phương pháp xử lý và phân tích, tổng hợp thông tin:

Khi có nguồn dữ liệu thu thập được tác giả tiến hành sắp xếp, tổng hợp kết quả khảo sát phân tích, xử lý dữ liệu sau đó lựa chọn những thông tin phù hợp, tổng hợp thông tin thu thập được từ các nguồn điều tra, quan sát thực tế, phỏng vấn. Kết quả thu thập thông tin đã hình thành cơ sở dữ liệu mà tác giả sử dụng cho nội dung nghiên cứu ở chương 3, chương 4. Trên cơ sở dữ liệu đó, tác giả sử dụng phương pháp định tính để đưa ra các nhận định về thực

trạng, đưa ra giải pháp kiến nghị phù hợp với thực tiễn Ban điều hành dự án.…

1.7. Nội dung chi tiết

Nội dung của chuyên đề bao gồm 4 chương:

Chương 1: Giới thiệu tổng quan về đề tài nghiên cứu " Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25"

Chương 2: Cơ sở lý luận về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp xây lắp

Chương 3: Thực trạng kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

Chương 4: Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

CHƯƠNG 2
CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT TRONG DOANH NGHIỆP XÂY LẮP

2.1. Tổng quan về kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp

2.1.1. Khái niệm về kế toán quản trị chi phí sản xuất

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, kế toán góp phần rất quan trọng vào công tác quản lý các hoạt động kinh tế, tài chính. Việc thu thập, xử lý và cung cấp các thông tin về tình hình thu nhập, chi phí, so sánh thu nhập với chi để xác định kết quả là một trong những yêu cầu của kế toán tài chính. Song doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm, kinh doanh nhiều loại hàng hóa, dịch vụ nhằm tổng hợp lại trong một cơ cấu hệ thống kế toán phục vụ cho yêu cầu của quản trị doanh nghiệp thì kế toán tài chính không đáp ứng được yêu cầu này. Do đó, các doanh nghiệp tổ chức hệ thống kế toán quản trị để trước hết nhằm xây dựng các dự toán chi phí, dự toán thu nhập và kết quả của từng loại sản phẩm hàng hóa, dịch vụ. Sau đó tiến hành theo dõi, kiểm tra suốt quá trình chi phí sản xuất, mua bán hàng hóa dịch vụ, tính toán giá thành sản phẩm, giá vốn hàng mua, hàng bán, doanh thu và kết quả cụ thể của doanh nghiệp.

Xuất phát điểm của kế toán quản trị là kế toán chi phí, nghiên cứu chủ yếu là quá trình tính toán giá phí sản phẩm để ra các quyết định cho phù hợp, xác định giá trị hàng tồn kho và kết quả kinh doanh theo từng hoạt động. Dần dần với sự phát triển của khoa học quản lý nói chung, khoa học kế toán cũng có những bước phát triển mạnh mẽ, đặc biệt từ năm 1957 trở lại đây, nhiều quốc gia có nền kinh tế phát triển trên thế giới đã đi sâu nghiên cứu, áp dụng và sử dụng những thông tin kế toán phục vụ cho yêu cầu quản lý. Sự phát triển mạnh mẽ của kế toán đã đặt ra hướng nghiên cứu các công cụ kiểm soát

và lập kế hoạch, thu nhận và xử lý thông tin phục vụ cho công việc ra quyết định gọi là kế toán quản trị.

Theo Ronald W.Hilton, giáo sư đại học Cornell (Mỹ *):* " Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống thông tin quản trị trong một tổ chức mà nhà quản trị dựa vào đó để hoạch định và kiểm soát hoạt động của tổ chức*"*

Theo Ray H.Garrison: " Kế toán quản trị có liên hệ với việc cung cấp tài liệu cho các nhà quản lý là những người bên trong tổ chức kinh té và có trách nhiệm trong việc điều hành và kiểm soát mọi hoạt động của tổ chức"

Theo các giáo sư đại học South Florida là Jack L.Smith, Robert M. Keith và William L.Stephens: *"* Kế toán quản trị là một hệ thống kế toán cung cấp cho các nhà quản trị những thông tin định lượng mà họ cần để hoạch định và kiểm soát"

Theo Luật kế toán Việt Nam (năm 2003) và Thông tư 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 của Bộ Tài chính hướng áp dụng kế toán quản trị doanh nghiệp: *"*Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán*"*

Chung lại, kế toán quản trị là một hệ thống kế toán cung cấp các thông tin định lượng về hoạt động của đơn vị một cách cụ thể, giúp các nhà quản lý trong quá trình ra quyết định liên quan đến việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra, kiểm soát và đánh giá tình hính thực hiện các hoạt động của đơn vị.

Chi phí sản xuất là một trong những yếu tố trung tâm của công tác quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Một doanh nghiệp tồn tại và hoạt động phải chi nhiều khoản chi phí khác nhau trong suốt quá trình hoạt động kinh doanh và chi phí có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Do đó, vấn đề được đặt ra là làm sao có thể kiểm soát được tất cả các

khoản chi phí. Kế toán quản trị chi phí sản xuất là công cụ hữu hiệu đáp ứng nhu cầu thông tin chi phí cho các nhà quản trị để đưa ra các quyết định kinh doanh, cơ sở cho kiểm soát, sử dụng chi phí của đơn vị một cách có hiệu quả.

Kế toán quản trị chi phí sản xuất được hiểu theo nhiều nghĩa khác nhau nhưng tất cả đều thống nhất cùng một ý tưởng thể hiện ở bản chất của kế toán hướng đến cung cấp thông tin phục vụ cho các hoạt động của nhà quản lý ở doanh nghiệp thực hiện các chức năng quản lý như hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra giám sát và ra quyết định quản lý.

Kế toán quản trị chi phí sản xuất là việc thu thập, xử lý và lập các báo cáo nội bộ nhằm cung cấp thông tin phục vụ chủ yếu cho những nhà quản lý bên trong doanh nghiệp, giúp họ đưa ra các quyết định kinh tế và vạch ra kế hoạch cho tương lai phù hợp với chiến lược kinh doanh. Kế toán quản trị chi phí được hình thành và phát triển trên cơ sở ban đầu là khảo sát chi phí kinh doanh và cung cấp các thông tin hữu ích cho các chức năng nhà quản trị, nhà quản trị có các chức năng hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra, đánh giá và chức năng ra quyết định là quan trọng nhất, kế toán quản trị cung cấp và phục vụ cho chức năng này.

Như vậy , cùng với sự xuất hiện của nền kinh tế thị trường, KTQTCP sản xuất đã ra đời và trở thành công cụ quan trọng trợ giúp cho những người làm công tác quản lý ra quyết định sản xuất kinh doanh và là phương tiện để thực hiện kiểm soát quản lý trong doanh nghiệp.

2.1.2 Đặc điểm cơ bản của kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp

Một là, kế toán quản trị chi phí sản xuất nhấn mạnh việc cung cấp số liệu cho việc sử dụng nội bộ cho nhà quản trị, nó sử dụng các thông tin kế toán ban đầu, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính theo yêu cầu thông tin nhà quản trị DN. Đối tượng sử dụng thông tin KTQTCP sản

xuất là các nhà quản trị, những người trực tiếp điều hành hoạt động kinh doanh hàng ngày của doanh nghiệp, thường xuyên phải đề ra các các quyết định khác nhau liên quan tới hiệu quả sản xuất kinh doanh (SXKD) trong ngắn và dài hạn. Vì vậy, họ cần phải có những thông tin riêng biệt, phù hợp với từng loại quyết định. KTQTCP sản xuất cung cấp các thông tin tài chính nội bộ, có vai trò đo lường và giám sát kết quả hoạt động của DN và cung cấp thông tin cho việc ra quyết định quản lý.

Hai là, KTQTCP sản xuất chủ yếu đặt trọng tâm cho tương lai, được thiết lập bởi nhu cầu thông tin trong việc lập kế hoạch chiến lược và hoạt động SXKD. Trong nền kinh tế thị trường, do yêu cầu phải nhạy bén và nắm bắt nhanh cơ hội kinh doanh nên KTQTCP sản xuất sản xuất cung cấp thông tin cho nhà quản trị cần linh hoạt, tốc độ và thích hợp với từng quyết định, có thể cung cấp bất kỳ khi nào nhà quản lý cần: hàng tháng, tuần, ngày, thậm chí có thể báo cáo ngay lập tức, do đó nó có tính linh hoạt cao nên không đòi hỏi phải tuân thủ theo pháp Luật kế toán và cũng không đòi hỏi tính chính xác tuyệt đối của số liệu.

Ba là, KTQTCP sản xuất mang tính linh hoạt và phù hợp với nhu cầu thông tin, được biểu diễn dưới hình thức giá trị, vật chất và được báo cáo chi tiết, đi sâu vào từng mảng hoạt động. Các báo cáo tập trung vào các lĩnh vực: SX sản phẩm, khách hàng và các mảng kinh doanh. KTQTCP sản xuất thu thập, xử lý, phân tích thông tin trên cơ sở kết hợp dữ liệu lịch sử, dữ liệu hiện tại, dữ liệu ước tính và các dự án tương lai. Nguồn dữ liệu của KTQTCP sản xuất là hệ thống dữ liệu kế toán của doanh nghiệp, cùng với các nguồn thông tin khác như: hồ sơ khách hàng, xu hướng phát triển của ngành, tình hình cạnh tranh, xu hướng biến động của thị trường, lãi suất, tỷ giá...

Bốn là, KTQTCP sản xuất không mang tính pháp lệnh và không bắt buộc phải tuân thủ các chuẩn mực kế toán chung. Doanh nghiệp có thể quy

định ra các nguyên tắc cơ bản riêng và các sổ sách cần thiết phù hợp với nhu cầu quản lý mà không bị ràng buộc bởi các quy định của các cơ quan quản lý nhà nước. Bởi mục tiêu chính của KTQTCP sản xuất là cung cấp các thông tin nội bộ cho các nhà quản trị để đưa ra các quyết định điều hành sản xuất kinh doanh.

2.1.3. Vai trò của kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp

Kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp là một bộ phận của hệ thống kế toán nhằm cung cấp cho các nhà quản lý thông tin về chi phí để giúp các nhà quản lý thực hiện các chức năng quản trị cho doanh nghiệp. Kế toán quản trị chi phí sản xuất chủ yếu cung cấp thông tin thích hợp cho các nhà quản lý nhằm xây dựng các chiến lược cạnh tranh bằng cách thiết lập các báo cáo định kỳ và báo cáo đặc biệt. Các báo cáo định kỳ phản ánh về khả năng sinh lời của các bộ phận khác nhau trong doanh nghiệp, như các sản phẩm, dịch vụ, các thị trường tiêu thụ nhằm đảm bảo doanh nghiệp chỉ tiến hành thực hiện các hoạt động mang lại lợi nhuận. Kế toán quản trị chi phí cũng cung cấp các thông tin để phân bổ các nguồn lực của doanh nghiệp cũng như quyết định cơ cấu sản phẩm tiêu thụ. Các báo cáo đặc biệt giúp cho các nhà quản lý đưa ra quyết định chiến lược, như phát triển các sản phẩm dịch vụ mới, đàm phán hợp đồng dài hạn với các nhà cung cấp và các khách hàng.

Vai trò của kế toán quản trị chi phí sản xuất đối với hoạt động quản lý được thể hiện như sau:

Cung cấp thông tin cho quá trình lập kế hoạch: thông tin trong dự toán ngân sách sẽ giúp các nhà quản trị lập kế hoạch và kiểm soát việc thực hiện kế hoạch.

Cung cấp thông tin cho quá trình tổ chức và điều hành hoạt động của Ban điều hành dự án: kế toán quản trị chi phí sẽ cung cấp thông tin kịp thời về các mặt hoạt động của Ban điều hành dự án, để nhà quản lý xem xét và ra các

quyết định đúng đắn trong quá trình tổ chức và điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh phù hợp với các mục tiêu đã đề ra.

Cung cấp thông tin cho quá trình kiểm soát: kế toán quản trị chi phí sẽ cung cấp các thông tin về tình hình thực hiện kế hoạch, các hoạt động bất thường… từ đó giúp các nhà quản trị thấy được những vấn đề cần điều chỉnh, thay đổi nhằm hướng hoạt động của tổ chức theo đúng mục tiêu đã đề ra.

Cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định: ra quyết định là chức năng cơ bản nhất của nhà quản trị. Ra quyết định chính là lựa chọn phương án thích hợp nhất. Để có được quyết định đúng đắn kịp thời phải có thông tin nhanh chóng, phù hợp, chính xác đó chính là thông tin của kế toán quản trị chi phí.

Tóm lại, kế toán quản trị chi phí sản xuất có vai trò như là công cụ phục vụ cho việc cung cấp thông tin cho các chức năng quản trị như: hoạch định, kiểm tra đánh giá tình hình thực hiện các mục tiêu, các quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, từ đó có những quyết định hợp lý để điều hành hoạt động ngày càng đạt hiệu quả hơn.

2.2. Đặc điểm hoạt động xây lắp ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp xây lắp

- Sản phẩm xây lắp mang tính chất riêng lẻ, việc tập hợp các chi phí sản xuất, tính giá thành và xác định kết quả thi công xây lắp cũng được tính cho từng sản phẩm xây lắp riêng biệt; sản xuất xây lắp được thực hiện theo đơn đặt hàng của khách hàng nên ít phát sinh chi phí trong quá trình lưu thông. Đặc điểm này đòi hỏi các nhà quản trị doanh nghiệp cần tổ chức tốt việc quản lý, lên dự toán thi công từng hạng mục công trình và phương pháp tính giá thành, hạch toán chi phí cho từng hạng mục.

- Sản phẩm xây dựng cơ bản (XDCB) có giá trị lớn, khối lượng công trình lớn, thời gian thi công tương đối dài nên kì tính giá thường được xác

định theo thời điểm khi công trình, hạng mục công trình hoàn thành. Sản phẩm xây lắp được tiêu thụ theo giá dự toán hoặc giá thỏa thuận với chủ đầu tư (theo giá đấu thầu). Vì vậy các nhà quản trị doanh nghiệp cần xây dựng tốt các yêu cầu về tổ chức quản lý, tổ chức thi công và các biện pháp thi công phù hợp với đặc điểm của từng công trình, hạng mục công trình khác nhau.

- Thời gian sử dụng sản phẩm xây lắp tương đối dài nên mọi sai lầm trong quá trình thi công thường khó sửa chữa phải phá đi làm lại. Sai lầm trong XDCB vừa gây lãng phí, vừa để lại hậu quả có khi rất nghiêm trọng, lâu dài và khó khắc phục. Do đó trong quá trình thi công đòi hỏi các nhà quản trị cần phải lê dự toán chính xác và cần phải thường xuyên kiểm soát, giám sát tốt chi phí trong quá trình thi công đảm bảo chất lượng công trình, tránh thất thoát, lãng phí vật tư cũng như nhân công trong quá trình thực hiện.
- Sản phẩm xây lắp là công trình, hạng mục công trình luôn cố định còn các điều kiện thi công công trình như máy móc, người lao động… phải di chuyển theo từng công trình, hạng mục công trình. Điều này ảnh hưởng rất lớn đến kế toán quản trị chi phí sản xuất đối với doanh nghiệp xây lắp để có thể kiểm soát, quản lý nguyên vật liệu, nhân công. Để tiết kiệm chi phí nhân công và quản lý nhân công tốt nhất thì cần thuê nhân công trực tiếp tại khu vực thi công công trình và hạng mục công trình.
- Sản xuất XDCB thường diễn ra ngoài trời vì vậy các nhà quản trị doanh nghiệp trong quá trình thi công cần tổ chức quản lý lao động, vật tư chặt chẽ đảm bảo thi công nhanh, doanh nghiệp cần có kế hoạch điều độ cho phù hợp nhằm kiểm soát chi phí, hạ giá thành.

Từ những đặc điểm trên đây, đòi hỏi công tác kế toán vừa phải đáp ứng những yêu cầu chung về chức năng, nhiệm vụ kế toán một Doanh nghiệp sản xuất vừa phải đảm bảo phù hợp đặc trưng riêng của ngành XDCB nhằm cung

cấp thông tin chính xác, kịp thời, cố vấn lãnh đạo cho việc tổ chức quản lý để đạt hiệu quả cao trong sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp.

2.3. Nội dung của kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp xây lắp

2.3.1. Đặc điểm chi phí sản xuất *trong doanh nghiệp xây lắp*

Chi phí là những tổn thất về nguồn lực kinh tế gắn liền với mục đích sản xuất kinh doanh. Ngoài những khoản mục chi phí sản xuất thông thường còn làm phát sinh thêm một số khoản mục chi phí như: chi phí vận chuyển máy thi công đến công trường, chi phí huy động công nhân, chi phí lán trại cho công nhân, chi phí kho nhà xưởng bảo quản vật tư trong quá trình thi công,... Vì vậy công tác hạch toán chi phí sản xuất trong doanh nghiệp xây lắp rất phức tạp, trong đó có những khoản chi phí chung cần phân bổ đến từng công trình cụ thể, cần có cách thức phân bổ phù hợp ñể phục vụ công tác quản lý chi phí, giá thành theo công trình. Chi phí thầu phụ cũng là một loại chi phí đặc thù trong xây dựng, chi phí lãi vay, chi phí bảo hành công cần được vốn hóa vào giá trị sản phẩm xây lắp. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp rất đa dạng về chủng loại, kích cỡ, dễ bị hư hỏng tuỳ thuộc vào thời tiết, cần chú ý đến biện pháp bảo quản và kiểm soát chi phí. Chi phí sử dụng máy thi công chiếm tỷ trọng cao hay thấp tuỳ thuộc vào từng công trình thi công bằng máy hay thủ công. Trong công tác kế toán chi phí cũng cần dựa vào những đặc điểm này của chi phí để bước đầu có thể đánh giá được mối tương quan của từng khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm của từng công trình phục vụ kiểm soát chi phí.

Việc tập hợp chi phí thực phát sinh, đối chiếu với dự toán là một công việc thường xuyên và cần thiết của kế toán để kiểm tra chi phí phát sinh đó có phù hợp với dự toán hay không cũng như để kiểm tra tính hiệu quả trong việc quản trị chi phí. Thời gian thi công kéo dài nên việc theo dõi chi phí sản xuất

và giá thành sản phẩm ở Ban điều hành dự án xây dựng không chỉ dừng lại ở việc tập hợp và theo dõi chi phí phát sinh trong năm tài chính mà còn phải theo dõi chi phí phát sinh, giá thành và doanh thu lũy kế qua các năm kể từ khi công trình bắt đầu khởi công cho đến thời điểm hiện tại.

2.3.2. Phân loại chi phí theo yêu cầu của kế toán quản trị trong doanh nghiệp

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

Xét theo cách ứng xử, chi phí của doanh nghiệp được chia thành 3 loại: Biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp.

Biến phí (Chi phí khả biến/chi phí biến đổi): Chi phí biến đổi là những chi phí xét về mặt tổng số sẽ thay đổi tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động của doanh nghiệp trong phạm vi hoạt động. Mức độ hoạt động có thể là số lượng sản phẩm sản xuất, số lượng sản phẩm tiêu thụ, số giờ máy hoạt động, doanh thu bán hàng thực hiện....

Chi phí biến đổi thường có các đặc điểm sau:

- Biến phí đơn vị thường không thay đổi. Dựa vào đặc điểm này các nhà quản trị xây dựng định mức biến phí góp phần kiểm soát các khoản chi phí.

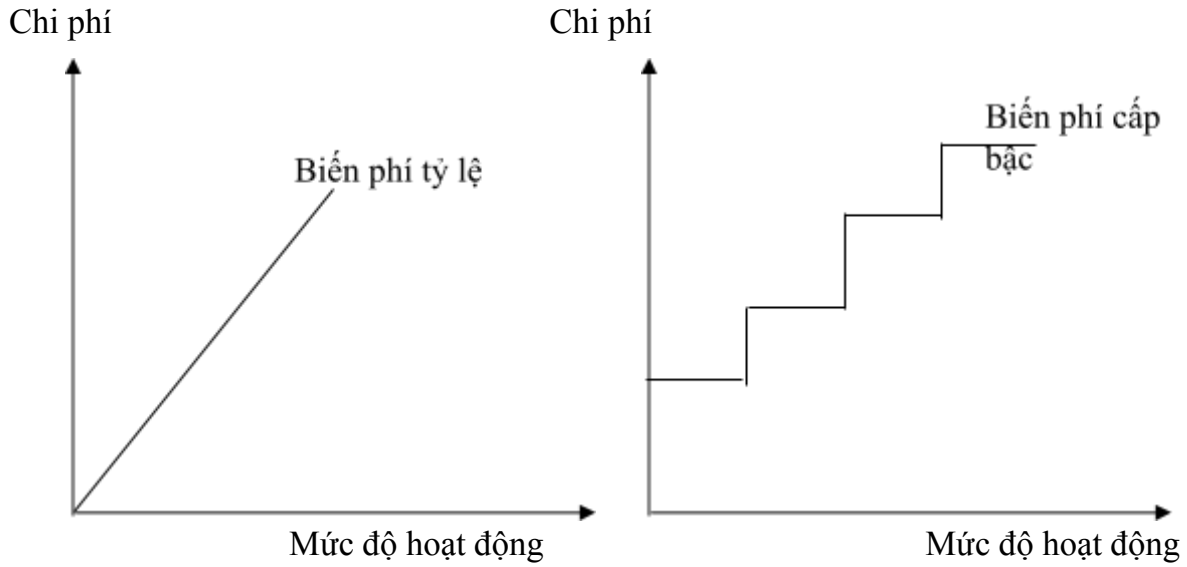
- Xét về tổng số biến phí thay đổi tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động.

- Trong trường hợp doanh nghiệp không hoạt động thì biến phí không phát sinh.

- Biến phí của doanh nghiệp gồm nhiều loại khác nhau, xét theo cách ứng xử của chi phí có thể chia biến phí thành 2 loại cơ bản: biến phí tỷ lệ và biến phí cấp bậc.

+ Biến phí tỷ lệ là các biến phí hoàn toàn tỉ lệ thuận với mức độ hoạt động.

+ Biến phí cấp bậc là các biến phí chỉ thay đổi khi thay đổi quy mô của phạm vi hoạt động. Các chi phí này chỉ biến đổi khi các hoạt động đã có sự biến đổi đạt đến một mức độ cụ thể nào đó.



Sơ đồ 2.1. Đồ thị minh hoạ biến phí

Định phí (Chi phí bất biến/chi phí cố định):

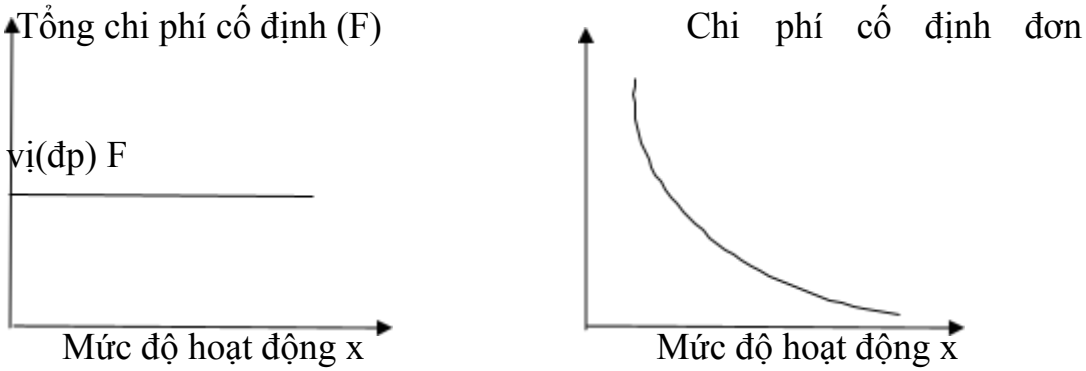
Định phí là những chi phí xét về mặt tổng số không thay đổi theo mức độ hoạt động trong phạm vi của quy mô hoạt động. Trong các doanh nghiệp sản xuất, các loại chi phí bất biến thường gặp là chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí tiền lương nhân viên quản lý, chi phí quảng cáo, ...

Định phí thường có đặc điểm sau:

- Trong giới hạn của quy mô hoạt động, xét về tổng chi phí thì định phí thường không thay đổi. Nếu xét định phí trên một đơn vị mức độ hoạt động thì thay đổi tỷ lệ nghịch với mức độ hoạt động. Doanh nghiệp có hoạt động hay không thì định phí vẫn tồn tại. Do vậy, các nhà quản trị muốn cho cho định phí đơn vị sản phẩm thấp cần khai thác tối đa công suất của các tài sản đã tạo ra các định phí đó.

- Định phí trong doanh nghiệp cũng đa dạng và phong phú. Xét ở khía cạnh quản lý chi phí, định phí được chia thành 2 loại: định phí bắt buộc và định phí không bắt buộc.

Như vậy đối với loại chi phí này thì doanh nghiệp có hoạt động hay không thì luôn tồn tại định phí và ngược lại, khi doanh nghiệp tăng cường mức độ hoạt động thì định phí sẽ giảm dần.

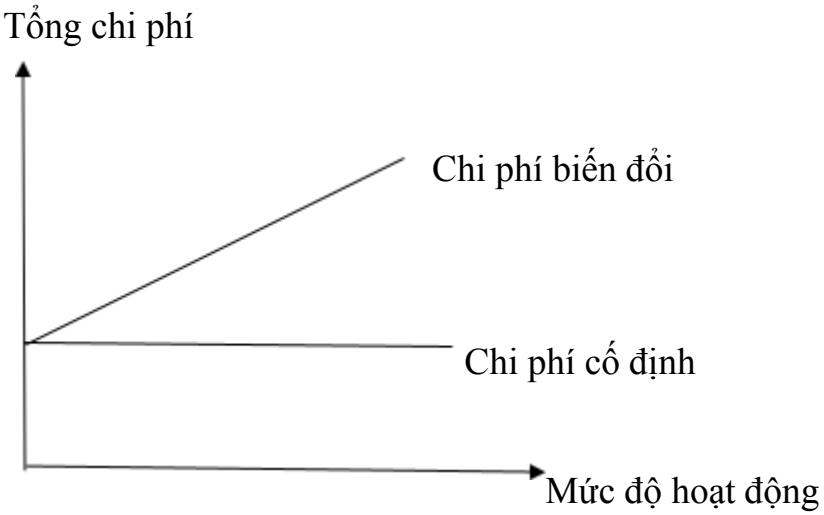


Sơ đồ 2.2: Đồ thị minh hoạ định phí

Chi phí hỗn hợp: Chi phí hỗn hợp là loại chi phí mà bao gồm cả các yếu tố của định phí và biến phí. 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. Hiểu theo một cách khác, 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 phần khả biến là bộ phận chi phí sẽ phát sinh tỉ lệ với mức độ hoạt động tăng thêm. Trong các doanh nghiệp sản xuất, chi phí hỗn hợp cũng chiếm một tỉ lệ khá cao trong các loại chi phí, chẳng hạn như chi phí điện thoại, chi phí bảo trì máy móc thiết bị,...

Trong thực tế các nhà quản trị muốn kiểm soát các khoản chi phí hỗn hợp cần phải xác định quy mô hoạt động của doanh nghiệp và sử dụng các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thành 2 bộ phận biến phí và định phí.

Việc phân tích này được thực hiện bằng một trong các phương pháp: phương pháp cực đại, cực tiểu; phương pháp đồ thị phân tán và phương pháp bình phương bé nhất và các phương pháp khác.



Sơ đồ 2.3: Đồ thị minh họa chi phí hỗn hợp

2.3.2.2. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

Chi phí phát sinh trong các doanh nghiệp sản xuất, xét theo từng hoạt động có chức năng khác nhau trong quá trình sản xuất kinh doanh mà chúng phục vụ, được chia thành hai loại: Chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

* Chi phí sản xuất

Giai đoạn sản xuất là giai đoạn 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. Chi phí sản xuất bao gồm ba khoản mục: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là giá trị của những nguyên vật liệu cấu thành thực thể của sản phẩm và có thể xác định được một cách tách biệt, rõ ràng, cụ thể cho từng sản phẩm. Đặc điểm của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có thể tập hợp thẳng cho các đối tượng chịu chi phí, thường mang tính chất biến phí, nó cấu thành nên thực thể của sản phẩm, chiếm tỷ trọng khá cao trong chỉ tiêu giá thành sản phẩm.

Thông thường chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có thể định mức cho một đơn vị sản phẩm vừa cơ sở xây dựng dự toán, vừa là cơ sở kiểm soát chi phí.

Chi phí nhân công trực tiếp: Chi phí nhân công trực tiếp là chi phí về tiền lương, phụ cấp, các khoản trích theo lương, tiền ăn ca... của những lao động trực tiếp chế tạo sản phẩm. Chi phí nhân công trực tiếp có thể tập hợp thẳng cho đối tượng chịu chi phí. Khoản mục chi phí này thường mang tính chất biến phí, thường xây dựng định mức cho một đơn vị sản phẩm nhằm góp phần kiểm soát chi phí, xây dựng hệ thống dự toán chi phí.

Chi phí sản xuất chung: Chi phí sản xuất chung là các chi phí phát sinh trong phạm vi các phân xưởng để phục vụ hoặc quản lý quá trình sản xuất sản phẩm. Chi phí sản xuất chung bao gồm các yếu tố sau:

- Chi phí nhân viên phân xưởng, đội sản xuất: Là tiền lương, phụ cấp, các khoản trích theo lương và các khoản khác phải trả cho nhân viên phân xưởng, đội sản xuất như: Quản đốc, phó quản đốc phân xưởng, đội trưởng, đội phó các đội sản xuất, nhân viên kinh tế....
- Chi phí vật liệu phục vụ cho phân xưởng, đội sản xuất như: văn phòng phẩm, các vật liệu khác cần thiết khi sửa chữa, bảo dưỡng phân xưởng...
- Chi phí công cụ, dụng cụ phục vụ cho phân xưởng, đội sản xuất như: quần áo bảo hộ lao động của công nhân, các dụng cụ phục vụ công nhân sản xuất như búa, cưa, que hàn...
- Chi phí khấu hao tài sản cố định phục vụ cho quá trình sản xuất như nhà xưởng, máy móc, thiết bị.... Mỗi tài sản cố định có những đặc điểm khác nhau do vậy việc vận dụng phương pháp khấu hao cho các tài sản cũng khác nhau nhằm thu hồi vốn đầu tư.
- Chi phí dịch vụ mua ngoài như tiền điện thoại, tiền điện, tiền nước phục vụ cho quá trình sản xuất.

- Chi phí khác bằng tiền như: Tiền tiếp khách ở phân xưởng, thiệt hại trong quá trình sản xuất....

Chi phí sản xuất chung bao gồm nhiều yếu tố chi phí, có yếu tố mang tính chất định phí, có yếu tố mang tính chất biến phí, có yếu tố hỗn hợp mang cả tính chất định phí và biến phí. Do vậy, các nhà quản trị muốn kiểm soát được các yếu tố trong khoản mục chi phí này cần phải tách các yếu tố thành hai bộ phận định phí và biến phí.

Trong các doanh nghiệp xây lắp, chi phí sản xuất ngoài 3 khoản mục trên còn có khoản mục chi phí sử dụng máy thi công.

Chi phí sử dụng máy thi công: Chi phí sử dụng máy thi công là các khoản chi phí phục vụ cho đội máy thi công hoặc mua ngoài để thi công cho các công trình và hạng mục công trình. Chi phí sử dụng máy thi công bao gồm: Tiền lương phải trả cho công nhân điều khiển máy thi công, chi phí nguyên vật liệu sử dụng cho máy thi công, chi phí dụng cụ sản xuất, chi phí khấu hao, chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác bằng tiền phục vụ cho máy thi công. Đặc điểm của chi phí sử dụng máy thi công là chi phí hỗn hợp mang cả tính chất định phí và biến phí.

Chi phí sản xuất chung và chi phí sử dụng máy thi công theo mối quan hệ của chi phí với đối tượng chịu chi phí thường là chi phí gián tiếp. Do vậy, cuối mỗi kỳ hoạt động cần phải phân bổ các khoản mục chi phí này theo tiêu thức phù hợp tuỳ theo tính chất của chi phí và điều kiện cụ thể của doanh nghiệp để phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm, dịch vụ.

2.3.2.3. Phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên Báo cáo tài chính

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

Chi phí sản phẩm: Chi phí sản phẩm là những khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm hay quá trình mua hàng hoá để bán. Đối với doanh nghiệp sản xuất chi phí sản phẩm bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Thực chất chi phí sản phẩm trong doanh nghiệp sản xuất là chi phí sản xuất tính cho sản phẩm của doanh nghiệp, đó là sản phẩm dở dang khi sản phẩm chưa hoàn thành, là giá thành sản xuất của sản phẩm hoàn thành và trở thành giá vốn hàng bán khi sản phẩm đã tiêu thụ. Đối với doanh nghiệp kinh doanh thương mại thì chi phí sản phẩm là giá vốn của hàng mua và trở thành giá vốn hàng bán khi hàng hoá đã được bán.

Khi sản phẩm hàng hoá chưa được bán thì chi phí sản phẩm là giá trị hàng tồn kho và đươc kế toán ghi nhận ở chỉ tiêu hàng tồn kho trong Bảng cân đối kế toán. Khi sản phẩm, hàng hoá đã được bán, 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.

Chi phí thời kỳ: Chi phí thời kỳ là các chi phí cho hoạt động kinh doanh, không tạo nên giá trị hàng tồn kho. Chi phí thời kỳ bao gồm: Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Các chi phí này được ghi nhận ở chi tiêu "Chi phí bán hàng" và "chi phí quản lý doanh nghiệp" trên báo cáo kết quả kinh doanh.

2.3.2.4. Các tiêu thức phân loại chi phí khác

Căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với đối tượng chịu chi phí, chi phí chia thành: Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp

Chi phí trực tiếp: là các khoản chi phí mà kế toán có thể tập hợp thẳng cho từng đối chịu chi phí. Ví dụ: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp...

Chi phí gián tiếp: là các khoản chi phí mà kế toán không thể tập hợp thẳng cho từng đối tượng chịu chi phí mà phải phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí theo tiêu thức phân bổ phù hợp. Độ chính xác của chi phí gián tiếp cần phân bổ còn phụ thuộc vào tiêu thức phân bổ. Tiêu thức phân bổ phải lựa chọn phù hợp và thường dựa vào những căn cứ khoa học như: Có tính đại diện cao cho chi phí gián tiếp cần phân bổ, thuận tiện cho việc tính toán, thống nhất cả kỳ hạch toán...

Căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với mức độ kiểm soát của nhà quản trị, chi phí được chia thành: Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

- Chi phí kiểm soát được: là các khoản chi phí phát sinh trong phạm vi quyền của các nhà quản trị đối với các khoản chi phí đó.
- Chi phí không kiểm soát được: là các khoản chi phí phát sinh ngoài phạm vi kiểm soát của các cấp quản trị doanh nghiệp.

Căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với các quyết định kinh doanh, chi phí chia thành: Chi phí cơ hội, chi phí chênh lệch, chi phí chìm.

- Chi phí cơ hội: là lợi ích tiềm tàng bị mất đi do chọn phương án (hoặc hành động) này thay vì chọn phương án (hoặc hành động) khác. Chi phí cơ hội không thể hiện trên bất cứ sổ sách kế toán nào nhưng lại là cơ sở rất cần thiết để lựa chọn phương án kinh doanh.
- Chi phí chênh lệch là những chi phí có ở phương án này nhưng chỉ có một phần hoặc không có ở phương án khác. Đây là một khái niệm rộng về chi phí dùng để nhận thức, so sánh chi phí lựa chọn các phương án kinh doanh.
- Chi phí chìm: là loại chi phí mà doanh nghiệp sẽ phải gánh chịu, bất kể đã lựa chọn phương án hoặc hành động nào. Chi phí chìm được xem như là khoản chi phí không thể tránh được cho dù người quản lý quyết định lựa chọn

thực hiện theo phương án nào. Vì vậy, chi phí chìm là loại chi phí không thích hợp cho việc xem xét, ra quyết định của người quản lý.

2.3.3 Xây dựng định mức trong xây lắp

Định mức chi phí sản xuất kinh doanh là cơ sở để lập dự toán chi phí sản xuất cho từng đơn vị dự toán. Việc lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh phải căn cứ vào định mức chi phí. Dự toán và định mức có sự khác nhau về phạm vi, định mức thì tính cho từng đơn vị còn dự toán được lập cho toàn bộ sản lượng sản phẩm cần thiết dự kiến sản xuất trong kỳ. Do vậy, giữa dự toán và định mức chi phí có mối quan hệ và ảnh hưởng lẫn nhau. Nếu định mức xây dựng không hợp lý, không sát với thực tế thì dự toán lập trên cơ sở đó không có tính khả thi cao, giảm tác dụng kiểm soát thực tế. Khi xây dựng định mức chi phí sản xuất phải tuân theo nguyên tắc chung là tìm hiểu, xem xét khách quan toàn bộ tình hình thực tế thực hiện chi phí sản xuất kinh doanh đối với mỗi đơn vị sản phẩm về hiện vật của kỳ trước, đánh giá chất lượng sản phẩm và các vấn đề liên quan đến năng suất và hiệu quả lao động của doanh nghiệp. Sau đó kết hợp với những thay đổi về thị trường như quan hệ cung cầu, nhu cầu đòi hỏi của thị trường...thay đổi về điều kiện kinh tế kỹ thuật bổ sung định mức chi phí cho phù hợp với điều kiện và yêu cầu mới. Như vậy, những gì đã xảy ra và những kết quả đạt được kỳ trước chỉ làm căn cứ để dự đoán tương lai phục vụ cho việc xây dựng định mức sát với điều kiện thực tế hơn. Vì vậy, định mức chi phí là chỉ tiêu phản ánh mức hoạt động hữu hiệu cho kỳ dự toán sắp thực hiện. Đối với ngành xây lắp, thông thường các doanh nghiệp chủ yếu dựa vào định mức kinh tế kỹ thuật của ngành đã được Bộ xây dựng ban hành làm định mức chi phí cho doanh nghiệp. Định mức do Bộ xây dựng ban hành áp dụng chung trong cả nước vì vậy muốn sản xuất có hiệu quả các nhà quản trị phải nghiên cứu và xây dựng định mức thực tế cho phù hợp hơn với điều kiện của doanh nghiệp trên cơ sở định mức

chung của ngành. Hơn nữa định mức kinh tế kỹ thuật của ngành được xây dựng có thể chưa bao quát được những điều kiện, đặc điểm, kỹ thuật cụ thể của doanh nghiệp. Do đó, để doanh nghiệp có thể dự toán sản xuất kinh doanh hợp lý, sát với điều kiện cụ thể thì cần phải xây dựng định mức chi phí riêng cho doanh nghiệp.

**** Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp***

Định mức về lượng: Là lượng nguyên vật liệu cần thiết cho $1m^3$ thi công

Định mức về giá: Đơn giá bình quân 1 đơn vị nguyên vật liệu (bao gồm giá mua+ chi phí thu mua- các khoản giảm giá, chiết khấu)

Định mức CPNVLTT xác định theo công thức:

Định mức CP NVLTT = *Định mức về lượng NVL* x *Giá nguyên vật liệu dự kiến*

**** Chi phí nhân công trực tiếp***

Định mức về lượng: Là số công thợ cần thiết cho $1m^3$ thi công

Định mức về giá cho 1 công thợ: Phản ánh chi phí nhân công trả cho 1 công thợ hao phí

Định mức CPNCTT xác định theo công thức

Định mức chi phí NCTT = *Định mức về lượng NCTT* x *Giá một công thợ dự kiến*

**** Chi phí máy thi công***

Định mức về giá chi phí máy theo giờ hay theo khối lượng thực hiện một công việc được xác định căn cứ vào:

- Đơn giá ca máy theo định mức nhà nước quy định
- Định mức sử dụng nhiên liệu theo thiết kế máy của nhà sản xuất kết hợp với kiểm tra bấm giờ tiêu hao nhiên liệu thực tế của đơn vị
- Khấu hao máy trong kỳ của doanh nghiệp

Về thời gian thi công một hạng mục công việc được xác định như sau:

- Căn cứ vào định mức thi công của quy định
- Căn cứ vào điểm dừng kỹ thuật lập tiến độ thi công cho từng hạng mục công việc trong bản tiến độ chung của dự án hay của công trình.

Định mức chi phí máy thi công xác định theo công thức:

Định mức chi phí = Định mức ca máy x Đơn giá ca máy dự kiến

**** Định mức chi phí sản xuất chung***

Trong XDCB chi phí sản xuất chung được xác định dựa vào tỷ lệ 5% của chi phí trực tiếp từng công trình. Để lập được chi phí chung của doanh nghiệp phải căn cứ vào các khoản chi thực tế trong ký trước của doanh nghiệp như: chi phí lương, chi phí cho bộ phận điều hành dự án, điều hành Ban điều hành dự án, các khoản chi khác chiếm bao nhiêu phần trăm trong XDCB trên sản lượng thực hiện để có định mức chi phí chung cho phù hợp.

2.3.4. Lập dự toán chi phí xây dựng

Dự toán là những dự kiến chi tiết về tình hình huy động và sử dụng các nguồn lực dựa trên mục tiêu kế hoạch xác định trong từng thời gian cụ thể và được biểu diễn một cách có hệ thống thông qua các biểu mẫu và thước đo khác nhau.

Lập dự toán chi phí xây dựng là việc lập dự kiến chi tiết những chỉ tiêu trong hệ thống quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong từng kỳ. Bất kỳ một công trình nào trước khi thi công cũng phải lập dự toán chi phí.

Dự toán chi phí xây lắp được lập căn cứ vào hồ sơ thiết kế (bản vẽ thiết kế thi công), hệ thống định mức xây dựng công trình, đơn giá xây dựng cơ bản của tỉnh, thành phố, hệ thống dự toán theo quy định tại thong tư 06/2016/TT-BXD, kinh nghiệm thi công các cống trình trước và khảo sát thực tế mặt bằng thi công...để đưa ra những dự toán cụ thể.

Việc lập dự toán chi phí trong doanh nghiệp xây lắp rất quan trọng. Dự toán cung cấp thông tin có hệ thống về toàn bộ kế hoạch hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ tới; dự đoán trước những khó khăn khi chúng chưa xảy ra để có phương án đối phó kịp thời và đúng đắn; là cơ sở quan trọng để phân tích, so sánh với kết quả thực hiện, qua đó phát hiện ra nhân tố ảnh hưởng đến sự khác biệt giữa dự toán và thực tế để có các biện pháp điểu chỉnh kịp thời và qua đó đánh giá định mức, dự toán xây dựng phù hợp thực tế chưa để có cơ sở xây dựng định mức mới hoàn chỉnh.

Theo điều 7 Thông tư 06/2016/TT-BXD ngày 10/3/2016 dự toán xây dựng công trình theo quy định được xác định cho công trình, hạng Mục công trình, công trình phụ trợ, công trình tạm phục vụ thi công. Trong đó, chi phí xây dựng gồm chi phí trực tiếp, chi phí chung, thu nhập chịu thuế tính trước, thuế giá trị gia tăng.

- Chi phí trực tiếp gồm chi phí vật liệu (kể cả vật liệu do chủ đầu tư cấp), chi phí nhân công, chi phí máy và thiết bị thi công.
- Chi phí chung gồm chi phí quản lý của doanh nghiệp, chi phí Điều hành sản xuất tại công trường, chi phí phục vụ công nhân, chi phí phục vụ thi công tại công trường và một số chi phí phục vụ cho quản lý khác của doanh nghiệp.
- Thu nhập chịu thuế tính trước là khoản lợi nhuận của doanh nghiệp xây dựng được dự tính trước trong dự toán xây dựng công trình.
- Thuế giá trị gia tăng theo quy định của nhà nước.

Dự toán chi phí trong xây lắp gồm các loại dự toán sau:

- *Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:* Là việc xác định chi phí nguyên vật liệu dự kiến phát sinh trong kỳ; khối lượng nguyên vật liệu cần mua để đáp ứng nhu cầu sản xuất; nguồn vốn thanh toán và lịch thanh toán tiền mua nguyên vật liệu. Trên cơ sở định mức nguyên vật liệu, chính sách dự trữ nguyên vật liệu, và số nguyên vật liệu còn trong kho, chính sách thanh

toán doanh nghiệp tiến hành lập bảng dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và lịch thanh toán tiền mua nguyên vật

$$\text{Dự toán chi phí NVLTT} = \sum_{i=1}^{n} \left(\text{Dự toán khối lượng công tác xây lắp thứ } i \times \text{Định mức phí vật liệu của công tác xây lắp thứ } i \right) \pm \text{Chênh lệch vật liệu (nếu có)}$$

(Nguồn: Thông tư 06/2016/TT-BXD)

- *Dự toán chi phí nhân công trực tiếp:* Dự toán nhân công trực tiếp được lập dựa trên cơ sở dự toán sản xuất và định mức chi phí nhân công trực tiếp nhằm xác định thời gian lao động và chi phí nhân công cần thiết đảm bảo cho quá trình sản xuất. Định mức thời gian lao động hao phí phản ánh mức độ sử dụng nhân công trực tiếp, được quyết định bởi mối quan hệ về mặt kỹ thuật giữa lao động và sản phẩm sản xuất ra. Định mức này có thể được xác định bằng cách chia công việc thành từng thao tác kỹ thuật cụ thể rồi kết hợp với tiêu chuẩn thời gian của từng thao tác để xây dựng định mức thời gian cho từng công việc. Để lập dự toán CPNCTT, doanh nghiệp cần dựa vào số lượng nhân công, trình độ tay nghề, quỹ lương, cách phân phối lương để xây dựng. Đơn giá tiền lương, tiền công của một giờ lao động trực tiếp được xây dựng căn cứ vào thang lương, bậc lương hoặc hợp đồng lao động đã ký kết, trong đó đã gồm các khoản phụ cấp. Đơn giá tiền lương, tiền công tiêu chuẩn có thể tính bình quân mức lương trả cho toàn bộ công nhân trực tiếp sản xuất.

$$\text{Dự toán chi phí NCTT} = \sum_{i=1}^{n} \left(\text{Dự toán khối lượng công tác xây lắp thứ } i \times \text{Định mức thời gian của công tác xây lắp thứ } i \right) \times \text{Định mức theo đơn giá giờ công trực tiếp}$$

(Nguồn: Thông tư 06/2016/TT-BXD)

- Dự toán chi phí sử dụng máy thi công: Định mức về giá chi phí máy theo giờ hay theo khối lượng thực hiện một công việc được xác định căn cứ vào đơn giá ca máy theo định mức nhà nước quy định. Định mức sử dụng nhiên liệu theo thiết kế máy của nhà sản xuất kết hợp với kiểm tra bấm giờ tiêu hao nhiên liệu thực tế của đơn vị, khấu hao máy trong kỳ của doanh nghiệp.

$$\text{Dự toán chi phí MTC} = \sum_{i=1}^{1} \text{Dự toán khối lượng công tác xây lắp thứ i} \times \text{Định mức chi phí máy thi công của công tác xây lắp thứ i} \times \text{Hệ số điều chỉnh chi phí máy thi công}$$

(Nguồn: Thông tư 06/2016/TT-BXD)

- *Dự toán chi phí sản xuất chung:* Lập dự toán chi phí sản xuất chung là việc xác định các chi phí sản xuất khác ngoài chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp dự kiến phát sinh trong kỳ và dự kiến tiền thanh toán cho chi phí sản xuất chung. Dự toán chi phí sản xuất chung bao gồm dự toán chi phí SXC biến đổi và dự toán chi phí SXC cố định, mục đích của dự toán chi phí sản xuất chung là chỉ ra mức độ dự kiến của tất cả các chi phí sản xuất gián tiếp. Chi phí sản xuất chung gồm nhiều khoản chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí. Khi lập dự toán cần phải tính toán riêng chi phí biến đổi, chi phí cố định sau đó tổng hợp lại.

$$\text{Dự toán chi phí SXC} = \text{Định mức chi phí chung (\%)} \times \sum_{i=1}^{n} \text{Chi phí trực tiếp}$$

Tổng dự toán công trình: Là tổng mức chi phí cần thiết cho việc đầu tư xây dựng công trình thuộc dự án được tính toán cụ thể ở giai đoạn thiết kế kỹ

thuật thi công. Tổng dự toán công trình được xác định trên cơ sở năng lực sản

xuất theo thiết kế, khối lượng công tác chủ yếu và suất đầu tư, giá chuẩn, đơn giá tổng hợp do cơ quan có thẩm quyền ban hành. Công thức sau xác định tổng dự toán công trình:

Tổng dự toán công trình	=	*Giá trị dự toán xây lắp (Gxl)*	+	*Giá trị dự toán mua sắm thiết bị (Gtb)*	+	*Dự toán chi phí khác (Gk)*	+	*Dự toán chi phí dự phòng (Gdp)*

(Nguồn: Thông tư 06/2016/TT-BXD)

Trong đó:

Giá trị dự toán xây lắp (Gxl) công trình là toàn bộ các chi phí về xây dựng và lắp đặt của từng hạng mục công trình, loại công tác và kết cấu của công trình đó, bao gồm chi phí xây lắp các hạng mục xây dựng mới và các hạng mục xây lắp khác.

Giá trị dự toán mua sắm thiết bị (Gtb) bao gồm chi phí mua sắm thiết bị công nghệ và các trang thiết bị khác phục vụ sản xuất, làm việc, sinh hoạt của công trình, chi phí vận chuyển, bảo quản, bảo dưỡng tại hiện trường, thuế và phí bảo hiểm thiết bị công trình.

Dự toán các chi phí khác (Gk) bao gồm chi phí ở giai đoạn chuẩn bị đầu tư như chi phí điều tra, khảo sát, tư vấn đầu tư , tuyên truyền quảng cáo,…chi phí ở giai đoạn thực hiện đầu tư, chi phí ở giai đoạn kết thúc xây dựng đưa công trình vào khai thác sử dụng.

Dự toán chi phí dự phòng (Gdp) là các khoản dự phòng cho các khối lượng phát sinh do thay đổi thiết kế theo yêu cầu của chủ đầu tư được cấp có thẩm quyền phê duyệt, dự phòng cho các khối lượng phát sinh không lường trước được, dự phòng trượt giá, lạm phát…

2.3.5. Xác định chi phí sản xuất trong doanh nghiệp xây lắp

Xác định chi phí là quá trình tổng hợp chi phí có liên quan đến sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, nhằm tính được chi phí đơn vị cần thiết giúp nhà quản trị điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh, như: định giá bán cho sản phẩm sản xuất ra và tiêu thụ, xác định giá trị hàng tồn kho, xác định kết quả kinh doanh…

Trên góc độ của kế toán tài chính, chi phí được nhìn nhận như những khoản phí tổn đã phát sinh gắn liền với các hoạt động của doanh nghiệp bao gồm các chi phí đã phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của doanh nghiệp và các chi phí khác. Những khoản chi phí này được kế toán ghi nhận trên cơ sở các chứng từ, tài liệu phản ánh các nghiệp vụ phát sinh trong kỳ.

Trong khi đó, dưới cái nhìn của kế toán quản trị thì mục đích của kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp là cung cấp các thông tin thích hợp về chi phí, kịp thời đưa ra các quyết định về sản xuất, kinh doanh. Bởi vậy, kế toán quản trị không chỉ đơn thuần là nhận diện các chi phí như kế toán tài chính mà đó còn là sự nhận diện thông tin phục vụ cho các cấp quản lý. Vì vậy chi phí được phản ánh có thể là những chi phí hiện tại diễn ra hàng ngày hoặc cũng có thể đó là những chi phí ước tính, dự đoán nhằm thông qua đó có thể lựa chọn được phương án tối ưu nhất và đưa ra quyết định đúng đắn nhất.

Trong thực tế các doanh nghiệp thường sử dụng một trong hai phương pháp xác định chi phí: Phương pháp xác định chi phí theo công việc (hay gọi là đơn đặt hàng) và phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất Nhưng do đặc điểm ngành nghề: công trình có giá trị lớn thi công trong thời gian dài, các công trình là đơn chiếc không liên quan đến nhau nên trong các doanh nghiệp xây lắp chi phí được tập hợp theo phương pháp xác định chi phí theo công việc.

+ Phương pháp xác định chi phí theo công việc:

Đặc điểm nổi bật của phương pháp xác định chi phí theo công việc là việc tính toán, phân bổ chi phí theo từng công việc cụ thể. Kế toán phải cộng dồn CPNVLTT, CPNCTT, CPMTC, CPSXC mỗi công trình để người quản lý có thể nắm được giá thành của từng công trình. Đó chính là việc kiểm soát chi phí vì nếu giá thành quá cao sẽ làm giảm lợi nhuận hoặc có thể bị lỗ. Các nhà quản lý điều khiển công việc để đảm bảo chi phí luôn nằm trong giới hạn kế hoạch cho phép, nếu nằm ngoài giới hạn đó thì phải tìm hiểu nguyên nhân để xử lý, điều khiển kịp thời.

- Đối tượng áp dụng: Phương pháp xác định chi phí theo công việc thường được áp dụng tại các doanh nghiệp thuộc loại hình sản xuất đơn chiếc hoặc sản xuất hàng loạt nhỏ, công việc sản xuất thường được tiến hành theo đơn đặt hàng. Đơn đặt hàng có thể là một sản phẩm riêng biệt hoặc một số sản phẩm cùng loại. Để áp dụng phương pháp này thì sản phẩm thường có các đặc điểm dưới đây:

- Sản phẩm thường mang tính đơn chiếc do sản xuất theo đơn đặt hàng của khách hàng như: công trình xây dựng, bưu thiếp...

- Sản phẩm thường có giá trị cao ...

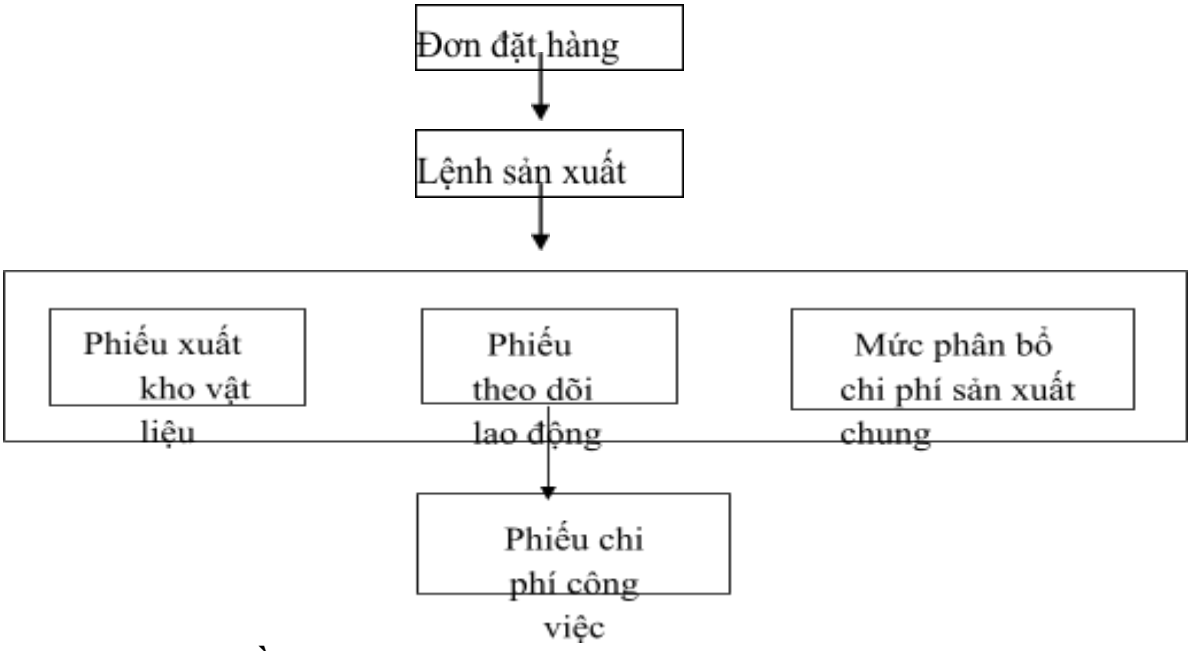
- Giá bán sản phẩm được xác định trước khi sản xuất theo hợp đồng đã ký kết.

- Sản phẩm thường có kích thước lớn, gắn liền với các yêu cầu kỹ thuật, tính thẩm mỹ và thường thông qua bản thiết kế kỹ thuật, dự toán chi phí như: công trình xây dựng, đồ gỗ làm theo đơn đặt hàng của khách.

- Đối tượng tập hợp chi phí là từng đơn đặt hàng, còn đối tượng tính giá thành có thể cũng là đơn đặt hàng hoặc từng loại sản phẩm của đơn đặt hàng. Do độ dài thời gian cho sản xuất của từng đơn hàng có thể xác định riêng và không như nhau nên kỳ tính giá thành là khi đơn đặt hàng hoàn thành. Vì thế,

vào cuối kỳ kế toán, nếu đơn chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí lũy kế cho công việc (đơn đặt hàng) đó được xem là chi phí sản xuất kinh doanh dở dang.

- Nội dung và quá trình tập hợp chi phí sản xuất theo công việc:



Sơ đồ 2.4. Quy trình vận động của chứng từ

Căn cứ vào đơn đặt hàng của khách, phòng kế hoạch công bố Lệnh sản xuất trong đó chỉ định các công việc phải làm và chi phí được tính thông qua các loại chứng từ như: Phiếu xuất kho nguyên liệu, Phiếu theo dõi lao động, Phiếu phân bổ chi phí sản xuất chung… Các khoản chi phí sản xuất khác nhau đều được tập hợp vào phiếu chi phí công việc. Phiếu này là căn cứ để xác định: Tổng số chi phí sản xuất, giá thành đơn vị, tổng giá thành sản phẩm, chi phí hàng tồn kho và giá vốn hàng bán.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định căn cứ vào Phiếu xuất kho nguyên liệu, các chứng từ mua nguyên vật liệu khi đưa ngay nguyên vật liệu vào sản xuất không qua kho.

Chi phí nhân công trực tiếp được xác định dựa trên Phiếu theo dõi lao động.

Chi phí sản xuất chung được xác định theo mức phân bổ ước tính. Chi phí sản xuất chung thường liên quan đến hoạt động sản xuất của nhiều đơn hàng, không thể tập hợp ngay khi phát sinh chi phí nên sẽ tập hợp trên một thẻ chi phí riêng. Đến cuối tháng, toàn bộ chi phí sẽ được tổng hợp và phân bổ cho từng đơn hàng theo tiêu thức thích hợp. Số được phân bổ sau đó sẽ được ghi vào phiếu chi phí công việc cho đơn đặt hàng đó.

Vì chi phí sản xuất chung phát sinh thực tế thì đến cuối kỳ mới tổng hợp được mà nhu cầu sử dụng thông tin về chi phí đơn vị lại cần có ngay từ đầu kỳ, chẳng hạn khi doanh nghiệp phải chào giá đấu thầu hay quyết định nhanh về chấp nhận các đơn chào hàng từ khách hàng, nên các doanh nghiệp thường ước tính chi phí sản xuất chung từ đầu kỳ. Dựa trên tổng chi phí sản xuất chung ước tính và tổng mức hoạt động chung ước tính, doanh nghiệp tính mức chi phí sản xuất chung cho từng công việc, đơn đặt hàng theo công thức:

$$\text{Hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng mức hoạt động chung ước tính}}$$

$$\text{Mức phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính cho từng công việc} = \text{Hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung} \times \text{Mức hoạt}$$

động	tính	từng
ước	của	công
		việc

Như vậy, phiếu chi phí công việc là một chứng từ chi tiết dùng để tập hợp các chi phí sản xuất trong phương pháp xác định chi phí theo công việc. Phiếu chi phí công việc chỉ được lập khi phòng kế toán nhận được thông báo

và Lệnh sản xuất đã được phát ra cho công việc đó. Lệnh sản xuất chỉ được phát ra sau khi có đơn đặt hàng của khách - có ghi rõ số lượng, giá cả và ngày giao hàng. Mỗi đơn đặt hàng của khách cần lập một Phiếu chi phí công việc riêng biệt - không phân biệt quy mô đơn đặt hàng đó là to hay nhỏ, số lượng sản phẩm nhiều hay ít. Tất cả các Phiếu chi phí công việc được lưu giữ lại khi sản phẩm đang sản xuất - chúng có tác dụng như một báo cáo sản phẩm sản xuất dở dang, có vai trò như một sổ phụ của tất cả chi phí sản xuất đã phát sinh trong quá trình sản xuất. Khi sản phẩm hoàn thành được bàn giao cho khách hàng thì phiếu chi phí công việc được chuyển từ khâu sản xuất sang khâu thành phẩm.

2.3.6. Xây dựng trung tâm chi phí sản xuất

Trung tâm chi phí là một bộ phận có mối quan hệ rõ ràng giữa các chi phí của các nguồn lực với các sản phẩm hoặc dịch vụ của bộ phận đó, mà các nhà quản thị của nó chỉ chịu trách nhiệm đối với các chi phí có thể kiểm soát phát sinh trong bộ phận đó. Thành quả của các trung tâm chi phí thường được đánh giá bằng việc so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán và phân tích các chênh lệch phát sinh.

Mục tiêu của trung tâm trách nhiệm chi phí chính là tối thiểu hóa chi phí. Đầu vào của trung tâm là các chỉ tiêu phản ánh các yếu tố sản xuất như nguyên vật liệu, tiền công, tình hình sử dụng máy móc thiết bị…

Trung tâm chi phí thường được xác định dựa trên các bộ phận chức năng của doanh nghiệp như các phân xưởng sản xuất, các phòng ban, các tổ, đội sản xuất, v.v Người đứng đầu trung tâm chi phí chính là người quản lý các bộ phận được phân quyền quyết định về cơ cấu chi phí và các yếu tố đầu vào. Để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm chi phí cần phải lập dự toán và báo cáo hoạt động theo từng trung tâm.

Các chỉ tiêu được sử dụng để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm chi phí thường là tỷ lệ chi phí thực tế so với dự toán, tỷ lệ giảm chi phí so với năm trước, giá thành đơn vị sản phẩm hoặc tỷ lệ giảm giá thành. Đối với các doanh nghiệp xây lắp trung tâm trách nhiệm chi phí được hình thành tại xí nghiệp, tổ, đội xây lắp và các phòng ban chuyên trách như phòng Tài chính kế toán, phòng Hành chính – nhân sự, Phòng Kỹ thuật...với trách nhiệm của Giám đốc xí nghiệp, đội trưởng đội xây lắp, Trưởng phòng.

2.3.7. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp xây lắp

Báo cáo kế toán quản trị là kết quả đầu ra của công tác kế toán quản trị chi phí, Báo cáo kế toán quản trị chi phí là loại báo cáo kế toán phản ánh một cách chi tiết, cụ thể tình hình chi phí của doanh nghiệp theo yêu cầu quản lý của các cấp quản trị khác nhau trong doanh nghiệp để ra các quyết định quản lý kinh doanh.

Báo cáo kế toán quản trị chi phí là loại báo cáo kế toán phản ánh một cách chi tiết, cụ thể tình hình chi phí của doanh nghiệp theo yêu cầu quản lý của các cấp quản trị khác nhau trong doanh nghiệp để ra các quyết định quản lý kinh doanh.

Báo cáo kế toán quản trị chi phí được lập theo yêu cầu quản lý cụ thể của nhà quản trị trong từng doanh nghiệp, nhà nước không quy định bắt buộc nhưng báo cáo kế toán quản trị có tác dụng rất quan trọng đối với nhà quản trị các cấp trong nội bộ doanh nghiệp như sau:

- Cung cấp thông tin kinh tế tài chính cần thiết giúp nhà quản trị doanh nghiệp kiểm tra một cách toàn diện và có hệ thống tình hình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.
- Cung cấp thông tin cần thiết giúp nhà quản trị doanh nghiệp phân tích mọi hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp nhằm đánh giá khách

quan toàn diện quá trình sản xuất kinh doanh, xác định chính xác kết quả cũng như hiệu quả mọi hoạt động kinh doanh.

- Là căn cứ để phát hiện những khả năng tiềm tàng về kinh tế tài chính, dự đoán tình hình sản xuất kinh doanh cũng như xu hướng vận động của doanh nghiệp.

- Cung cấp tài liệu, số liệu cần thiết giúp cho các cấp quản trị khác nhau trong nội bộ doanh nghiệp trong việc lập kế hoạch sản xuất kinh doanh, lập dự toán sản xuất kinh doanh của toàn doanh nghiệp.

Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí bao gồm

- *Báo cáo dự toán phục vụ cho chức năng lập kế hoạch:* Báo cáo dự toán là rất cần thiết cho tất cả các doanh nghiệp. Báo cáo Dự toán là một kế hoạch hành động, nó lượng hoá các mục đích của tổ chức theo các mục tiêu về tài chính và hoạt động của doanh nghiệp. Cùng với chức năng hệ thống hoá việc lập kế hoạch, các thông tin trên báo cáo dự toán cũng đưa ra những tiêu chuẩn cho việc đánh giá kết quả hoạt động, hoàn thiện sự truyền tải thông tin và sự hợp tác trong nội bộ tổ chức. Các báo cáo dự toán còn hữu dụng với các nhà quản lý trong quá trình ra quyết định tài trợ và điều hành. Loại báo cáo này thường bao gồm: Báo cáo dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, báo cáo dự toán chi phí nhân công trực tiếp, báo cáo dự toán chi phí sản xuất chung, báo cáo Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, ...
- *Báo cáo chi phí sản xuất:* Các báo cáo này được lập nhằm kiểm tra tình hình thực hiện chi phí, Dự toán chi phí, đánh giá kết quả thực hiện của từng đơn vị nội bộ trong doanh nghiệp. Báo cáo này có thể lập theo nhiều phương pháp khác nhau, cho nhiều đối tượng và phạm vi khác nhau, tuỳ theo yêu cầu quản lý cụ thể của từng doanh nghiệp mà xây dựng loại báo cáo này cho phù hợp.
- *Báo cáo giá thành sản xuất sản phẩm:* Báo cáo giá thành sản xuất sản phẩm có thể được lập cho từng loại sản phẩm, công việc, dịch vụ hay cho từng bộ

phận trong phân xưởng, cho từng phân xưởng sản xuất hoặc toàn bộ doanh nghiệp. Tuỳ theo mục tiêu phân tích khác nhau, việc phân tích giá thành có thể được thiết kế theo các mẫu biểu khác nhau.

- *Báo cáo bộ phận:* Báo cáo bộ phận là báo cáo kết quả kinh doanh được lập chi tiết cho các bộ phận. Báo cáo bộ phận được sử dụng trong nội bọ doanh nghiệp cung cấp thông tin giúp các nhà quản trị trong các quyết định ngắn hạn hoặc dài hạn trong điều hành doanh nghiệp.

2.3.8. Phân tích chênh lệch chi phí

Biến động chi phí là chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí định mức. Chi phí phát sinh thực tế có thể cao hơn hoặc thấp hơn so với định mức ban đầu, điều này tạo nên sự biến động chi phí so với định mức. Biến động có thể là bất lợi khi chi phí thực tế cao hơn chi phí định mức hoặc có lợi khi chi phí thực tế thấp hơn chi phí định mức. Mọi sự biến động của các khoản mục chi phí đầu vào được tác động bởi nhiều nhân tố ảnh hưởng khác nhau, trong đó có hai nhân tố chi phối phần lớn sự biến động đó là nhân tố lượng và nhân tố giá.

Căn cứ vào biến động chi phí kế toán quản trị có thể xác định được nguyên nhân gây lên biến động từ đó đưa ra được giải pháp khắc phục những tồn tại, những yếu tố tác động, phát sinh, kiểm soát được tốt nhất chi phí.

Chênh lệch giá gồm: Chênh lệch giá NVL, giá nhân công và chi phí sản xuất chung biến đổi.

Chênh lệch số lượng gồm: Chênh lệch số lượng NVL, hiệu quả lao động và hiệu quả CPSX chung

Chênh lệch về giá = SL thực tế * (Giá thực tế - Giá tiêu chuẩn)

Chệnh lệch về lượng = Giá tiêu chuẩn * (SL thực tế - SL tiêu chuẩn)

* Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là so sánh giữa chi phí NVL thực tế phát sinh so với chi phí NVL dự

toán. Từ đó xác định nguyên nhân biến động trên 2 mặt lượng và và giá đã tác động như thế nào.

Chênh lệch về giá = SL thực tế * (Giá thực tế - Giá định mức)

Chệnh lệch về lượng = Giá tiêu chuẩn * (SL thực tế - SL định mức)

Về lượng: Nếu chi phí NVL thực tế phát sinh lớn hơn chi phí NVL dự toán khi đó các nguyên nhân có thể xảy ra là hao hụt trong thi công, sử dụng nguyên vật liệu lãng phí, do thi công sai phạm, công tác lập dự toán chưa sát với thực tế… Nếu chi phí NVL thực tế phát sinh nhỏ hơn chi phí NVL dự toán điều này nói lên công tác tổ chức thi công tốt, sử dụng nguyên vật liệu tiết kiệm, hiệu quả.

Về giá cả: Chi phí NVL thực tế phát sinh lớn hơn hay nhỏ hơn chi phí NVL dự toán đều nói lên ảnh hưởng của giá cả thị trường của nguyên vật liệu. Chênh lệch về giá trị thành tiền, đó là sự kết hợp giữa biến động giá cả và lượng tạo nên. Công tác lập bảng phân tích chênh lệch sẽ được thực hiện thường xuyên nhằm kịp thời phát hiện những chênh lệch xấu, từ đó giúp kiểm soát ngăn ngừa việc sử dụng nguyên vật liệu không hiệu quả.

* Chi phí nhân công trực tiếp: Biến động chi phí NCTT là chênh lệch giữa chi phí NC thực tế phát sinh so với chi phí NC dự toán. Từ đó xác định nguyên nhân biến động trên 2 mặt lượng (biến động về năng suất lao động) và về giá nhân công đã tác động như thế nào.

Chênh lệch về giá = SL lao động thực tế * (đơn giá tiền lương thực tế - đơn giá tiền lương định mức)

Chệnh lệch về lượng = ĐG tiền lương định mức * (Số giờ lao động thực – số giờ lao động định mức)

Về lượng: Nếu số giờ công thực tế cao hơn so với dự toán có thể do một số nguyên nhân như: công tác thi công không hiệu quả làm hao phí sức lao động, thiết kế sai nên phải làm lại, dự toán không sát với thực tế… Nếu số giờ công

thực tế thấp hơn dự toán có thể do tổ chức thi công hiệu quả, đội ngũ nhân viên làm việc với năng xuất cao…

Về giá: Chênh lệch tăng hay giảm của thực tế so với dự toán đều do hệ số lương theo quy định nhà nước hoặc của Ban điều hành dự án gây ra. Do ảnh hưởng của hai nhân tố lượng và giá sẽ gây ra chênh lệch về giá trị thành tiền của chi phí nhân công trực tiếp.

* Chi phí sản xuất chung: Biến động chi phí SXC là chênh lệch giữa chi phí SXC thực tế phát sinh so với chi phí SXC dự toán. Từ đó xác định nguyên nhân biến động trên 2 mặt lượng (biến động về năng suất lao động) và về giá nhân công đã tác động như thế nào.

Chênh lệch về giá = Chi phí SXC thực tế - Chi phí SXC dự toán

Chệnh lệch về lượng = Tỷ lệ phân bổ theo dự toán (lượng phân bổ thực tế - lượng phân bổ dự toán)

Đối với chi phí sản xuất chung cũng lập bảng phân tích tương tự như những chi phí trên và cũng được lập thường xuyên để xử lý chênh lệch kịp thời. Ngoài việc tính toán các chênh lệch về giá trị, cần thiết tính ra số phần trăm chênh lệch để có thể thấy được mức độ ảnh hưởng của những chênh lệch đó.

2.3.8. Phân tích mối quan hệ giữa Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận (C-V-P)

Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận có ý nghĩa quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp ra quyết định:

- Xác định số lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ, doanh thu tương ứng, thời gian tương ứng để đạt được mức hòa vốn. Điểm hòa vốn là điểm tại đó lợi nhuận bằng không, hay tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí. Doanh nghiệp sẽ có lãi khi hoạt động vượt điểm hòa vốn và sẽ lỗ nếu hoạt động dưới điểm hòa vốn. Điểm hòa vốn không phải là mục tiêu hoạt động của doanh

nghiệp, nhưng phân tích điểm hòa vốn, xác định doan thu, sản lượng và thời gian để hỏa vốn có ý nghĩa quan trọng với doanh nghiệp. Bởi căn cứ vào điểm hòa vốn, doanh nghiệp biết sẽ tránh lỗ và cung cấp các thông tin hữu ích trong việc ứng xử chi phí tại các mức tiêu thụ khác nhau nhằm khai thác tối đa các yếu tố sản xuất doanh nghiệp, đồng thời giúp các nhà quản trị doanh nghiệp xây dựng kế hoạch kinh doanh cũng như đưa ra các quyết định hoạt động sản xuất kinh doanh trong ngắn hạn.

- Mục tiêu lợi nhuận luôn được các nhà quản trị trong doanh nghiệp quan tâm hàng đầu, phân tích mối quan hệ (C-V-P) còn là cơ sở để doanh nghiệp xác định lợi nhuận kế hoạch hay lợi nhuận mong muốn. Hay nói cách khác các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải xác định mức tiêu thụ sản phẩm với số lượng như thế nào, cơ cấu sản phẩm ra sao để đạt được lợi nhuận như mong muốn.

- Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng và lợi nhuận C-V-P là căn cứ để nhà quản trị xác định giá bán phù hợp nhằm thỏa mãn nhu cầu của thị trường và thu nhập tối đa. Ngoài ra, phân tích mối quan hệ C-V-P còn là căn cứ giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định ngắn hạn như có nên thay đổi giá bán, thay đổi biến phí, định phí hay thay đổi cơ cấu tiêu thụ sản phẩm, cơ cấu ci phí... Việc thay đổi các yếu tố trên có ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp ra sao.

Để phân tích mối chi phí - khối lượng - lợi nhuận, kế toán sử dụng một số chỉ tiêu chủ yếu sau:

* *Số dư đảm phí (còn gọi là lãi trên biến phí):* Là số chênh lệch giữa doanh thu với chi phí khả biến. Số dư đảm phí sau khi đã bù đắp chi phí bất biến chính là lợi nhuận. Số dư đảm phí có thể tính cho tất cả loại sản phẩm, một loại sản phẩm và một đơn vị sản phẩm. Thông qua khái niệm số dư đảm phí ta thấy được mối quan hệ giữa sản lượng và lợi nhuận, đó là: Sau điểm

hoà vốn, nếu sản lượng tăng lên thì lợi nhuận tăng một lượng bằng sản lượng tăng lên nhân số số dư đảm phí đơn vị.

* *Tỷ lệ số dư đảm phí:* Là lệ phần trăm giữa số dư đảm phí và doanh thu tiêu thụ sản phẩm.

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Doanh thu tiêu thụ}} \times 100\% \quad (1.9)$$

Tỷ lệ số dư đảm phí cho biết khi doanh thu tăng lên 100 đồng thì trong mức tăng đó bao nhiêu đồng thuộc về số dư đảm phí. Thông qua khái niệm về tỉ lệ số dư đảm phí ta rút ra mối quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận, mối quan hệ đó là: Sau điểm hoà vốn nếu doanh thu tăng lên thì lợi nhuận tăng một lượng bằng doanh thu tăng lên nhân tỉ lệ số dư đảm phí. Với những doanh nghiệp có nhiều dây chuyền sản xuất, sản xuất nhiều loại sản phẩm và các điều kiện sản xuất đều như nhau thì việc sử dụng tỷ lệ số dư đảm phí cho phép người quản lý xác định khả năng sinh lợi của từng loại sản phẩm.

* *Đòn bẩy kinh doanh:* Là chỉ tiêu phản ánh mức độ sử dụng định phí của doanh nghiệp. Doanh nghiệp nào có cơ cấu chi phí với phần định phí cao hơn thì doanh nghiệp đó được gọi là có đòn bẩy kinh doanh lớn hơn và ngược lại.

$$\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\text{Tốc độ tăng, giảm lợi nhuận}}{\text{Tốc độ tăng, giảm doanh thu}} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Lợi nhuận thuần}} \quad (1.10)$$

Thông qua chỉ tiêu đòn bẩy kinh doanh cho ta thấy được mối quan hệ

giữa tốc độ tăng lợi nhuận và tốc độ tăng doanh thu hay sản lượng bán ra và tốc độ tăng lợi nhuận bao giờ cũng lớn hơn tốc độ tăng doanh thu.

* *Điểm hoà vốn:* Là điểm mà tại đó doanh thu tiêu thụ vừa đủ bù đắp các chi phí hoạt động sản xuất kinh doanh đã bỏ ra. Phân tích điểm hoà vốn

giúp các nhà quản trị doanh nghiệp biết được mức sản xuất và tiêu thụ là bao nhiêu thì hoà vốn hoặc giá bán bao nhiêu thì không bị lỗ. Từ đó các nhà quản trị có thể lựa chọn những phương án sản xuất kinh doanh khác nhau nhằm gia tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Chi phí cố định}}{\text{Lãi góp đơn vị}}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Chi phí cố định}}{\text{Tỷ lệ lãi góp đơn vị}}$$

Từ đó xác định được sản lượng và doanh thu cần thiết để để lợi nhuận đạt mức mong muốn:

$$\text{Sản lượng tại điểm lợi nhuận p} = \frac{\text{Chi phí cố định + Lợi nhuận}}{\text{Lãi góp đơn vị}}$$

$$\text{Doanh thu tại điểm lợi nhuận p} = \frac{\text{Chi phí cố định + Lợi nhuận}}{\text{Tỷ lệ lãi góp}}$$

Những vấn đề lý thuyết về mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng, lợi nhuận được nghiên cứu và ứng dụng rất nhiều trong thực tế trong việc lập kế hoạch và ra quyết định như quyết định khung giá bán sản phẩm, tiếp tục sản xuất hay đình chỉ sản xuất, quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng, quyết định điều chỉnh chi phí, giá bán, sản lượng để tối đa hoá lợi nhuận, quyết định đầu tư hay chấm dứt hoạt động của các bộ phận.... Đây thực sự là nghệ thuật của sự kết hợp khai thác các yếu tố về chi phí, giá cả, khối lượng nhằm thực hiện mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận doanh nghiệp. Muốn vận dụng

mối quan hệ này cho việc ra quyết định thì phải phân biệt hợp lý toàn bộ thành 2 bộ phận biến phí và định phí. Đồng thời khi lựa chọn quyết định phương án sản xuất kinh doanh cần căn cứ vào các dấu hiệu:

- Lợi nhuận thuần của các phương án mang lại.
- Khả năng sản xuất và tiêu thụ trước mắt và lâu dài.
- Uy tín thương hiệu của doanh nghiệp
- Các vấn đề về xã hội như: bảo vệ môi trường, an ninh xã hội, giải quyết các vấn đề việc làm cho người lao động….

2.3.9. Mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp

Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp có thể lựa chọn theo một trong các mô hình sau: Theo Thông tư số 53/20060TT-BTC ngày 12 tháng 06 năm 2006 của BTC Hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp:

“ Các doanh nghiệp căn cứ vào các điều kiện cụ thể của mình (Quy mô; Trình độ cán bộ; Đặc điểm sản xuất, kinh doanh, quản lý, phương tiện kỹ thuật...) để tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo một trong các hình thức sau:

+ *Hình thức kết hợp:* Tổ chức kết hợp giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị theo từng phần hành kế toán: Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành, kế toán bán hàng,... Kế toán viên theo dõi phần hành kế toán nào thì sẽ thực hiện cả kế toán tài chính và kế toán quản trị phần hành đó. Ngoài ra, doanh nghiệp phải bố trí người thực hiện các nội dung kế toán quản trị chung khác, như: Thu thập, phân tích các thông tin phục vụ việc lập dự toán và phân tích thông tin phục vụ cho việc ra quyết định trong quản trị doanh nghiệp. Các nội dung công việc này có thể bố trí cho kế toán tổng hợp hoặc do kế toán trưởng đảm nhiệm. Để thực hiện mô hình này đòi hỏi nhà quản lý phải hiểu được trình độ, năng lực cụ thể của từng nhân viên kế toán, phải phân định rõ

công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị trong từng phần hành nhằm phục vụ cho việc lập các báo cáo kế toán tài chính và báo cáo kế toán quản trị.

Mô hình này thường được vận dụng ở doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ, số lượng nghiệp vụ phát sinh với tần suất ít. Mô hình này có ưu điểm kết hợp chặt chẽ thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị, thu nhận thông tin nhanh chóng, tiết kiệm được chi phí. Song có hạn chế là gặp khó khăn trong việc thực hiện chuyên môn hoá hai loại kế toán theo công nghệ hiện đại.

+ *Hình thức tách biệt:* Tổ chức thành một bộ phận kế toán quản trị riêng biệt với bộ phận kế toán tài chính trong phòng kế toán của doanh nghiệp. Theo mô hình này, bộ phận thực hiện kế toán quản trị độc lập với bộ phận thực hiện kế toán tài chính. Cùng dựa trên hệ thống chứng từ ban đầu, kế toán quản trị sử dụng hệ thống tài khoản và hệ thống sổ kế toán riêng biệt với kế toán tài chính. Các tài khoản sử dụng trong kế toán quản trị có thể sử dụng tài khoản nhiều cấp và được phân loại, quy định phương pháp ghi chép phù hợp với nội dung cơ bản của kế toán quản trị nhằm tạo ra sự phối hợp cung cấp thông tin phục vụ quản lý. Kế toán quản trị lập dự toán từng loại công việc cho từng bộ phận để lập báo cáo quản trị.

Mô hình này thường được vận dụng ở doanh nghiệp có quy mô lớn, số lượng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhiều, kinh doanh đa ngành, đa nghề. Mô hình này có ưu điểm là tách biệt thông tin kế toán quản trị với thông tin kế toán tài chính, thuận tiện cho việc chuyên môn hoá, hiện đại hoá. Song có hạn chế là chưa khái quát được thông tin của hai phân hệ với nhau, tốn kém thời gian và chi phí so với mô hình kết hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị vì phải tăng thêm khâu luân chuyển, xử lý thông tin và phải chi phí cho bộ phận kế toán quản trị.

+ *Hình thức hỗn hợp:* Là hình thức kết hợp hai hình thức nêu trên như: Tổ chức bộ phận kế toán quản trị chi phí giá thành riêng, còn các nội dung khác thì theo hình thức kết hợp.

CHƯƠNG 3
THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT TẠI BAN ĐIỀU HÀNH DỰ ÁN 36.25

3.1. Đặc điểm SXKD và tổ chức quản lý của Ban điều hành dự án 36.25

3.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của Ban điều hành dự án 36.25

Tên Ban điều hành dự án: Trụ sở chính:	Ban điều hành dự an 36.25 (Chi nhánh Tổng công ty 36) Tổ dân số 1, Phường Tây Tựu, Quận Bắc Từ Liêm, Thành Phố Hà Nội, Việt Nam 0105454762-009
Mã số thuế: Điện thoại:	04.36408654
Fax:	04.36408654
Email:	Bandieuhanhduan36.25@gmail.com

Ban điều hành dự án 36.25 là một chi nhánh thuộc Tổng công ty 36-BQP. Tổng công ty 36 là một trong những doanh nghiệp xây dựng hàng đầu của Quân đội hiện nay. Tiền thân của Tổng công ty là xí nghiệp xây dựng công trình 36 – thuộc Tổng công ty Thành An (Binh Đoàn 11) được thành lập năm 1996 theo Quyết định số 400/QĐQP ngày 04 tháng 4 năm 1996 của Bộ Quốc phòng. Đến năm 2006 xí nghiệp xây dựng công trình 36 chuyển đổi thành Công ty đầu tư Xây lắp và thương mại 36 theo quyết định số 39/2006/QĐ - BQP ngày 09 tháng 3 năm 2006 của Bộ Quốc phòng. Năm 2008 Bộ Quốc phòng sát nhập Ban điều hành dự án xây dựng công trình 56 vào công ty TNHH nhà nước một thành viên Đầu tư Xây lắp và Thương mại 36 theo quyết định số 109/2008/QĐ - BQP ngày 21 tháng 7 năm 2008. Năm 2009 Công ty TNHH nhà nước một thành viên được đổi tên thành Ban điều hành dự án 36 -BQP. Ngày 23/10/2011 thì công ty 36 chính thức trở thành tổng công ty 36 - BQP.

Ban điều hành dự án 36.25 luôn được nhận những công trình mang tầm cỡ quốc gia như công trình trung tâm sản xuất chương trình (thuộc trung tâm truyền hình Việt Nam), công trình Ủy ban kiểm tra Trung ương,… Đây là những công trình lớn mang trọng điểm của đảng và nhà nước. Dưới sự lãnh đạo năng động và cơ chế làm việc khoa học của giám đốc Ban điều hành dự án và các phòng ban cùng với việc thực hiện các chiến lược "Đầu tư liên tục – Khắc phục khó khăn – Đoàn kết lập công - Khẳng định thị phần – Dành thương hiệu mới", xây dựng thương hiệu bằng chính chất lượng công trình, để khách hàng tìm đến theo hướng "*hữu xạ tự nhiên hương*", giữ gìn chữ tín, tạo dựng niềm tin, xây dựng "thế trận lòng dân" trên mỗi công trình. Nên ngay từ những ngày đầu thành lập Ban điều hành dự án đã xác định được vị thế của mình, với các biện pháp đưa ra luôn được xây dựng phù hợp với đặc điểm quản lý hạch toán kinh doanh nhằm khai thác có hiệu quả mọi tiềm năng và thế mạnh của Ban điều hành dự án.

Đi lên cùng sự chuyển đổi, phát triển kinh tế, Ban điều hành dự án không ngừng phấn đấu vươn lên đáp ứng nhanh, nhạy nhu cầu ngày càng phát triển của con người, cung cấp các dịch vụ, xây dựng các công trình trong đó có rất nhiều công trình trọng điểm của Bộ quốc phòng. Được sự tín nhiệm của các chủ đầu tư và Tổng công ty 36, Ban điều hành dự án ngày càng nhận thi công nhiều công trình mới, góp một phần vào sự đổi mới của khu vực và xã hội.

3.1.2. Lĩnh vực kinh doanh và quy trình công nghệ của Ban điều hành dự án 36.25

3.1.2.1. Lĩnh vực kinh doanh

Ban điều hành dự án 36.25 là một tổ chức kinh tế hạch toán độc lập, có chức năng sản xuất kinh doanh tổng hợp, có năng lực cao về tổ chức thi công nền móng, thi công xây dựng các công trình dân dụng công nghiệp, đường

giao thông, thuỷ lợi, thuỷ điện, sản xuất các loại bê tông thương phẩm và các sản phẩm khác phục vụ xây dựng. Các ngành nghề kinh doanh chủ yếu của Ban điều hành dự án 36.25:

- Xây dựng nhà các loại (chi tiết: Xây dựng các công trình dân dụng, công nghiệp, công trình cấp thoát nước, các công trình công cộng, hạ tầng đô thị và khu công nghiệp);
- Xây dựng công trình đường sắt và đường bộ (chi tiết: Xây dựng các công trình giao thông: đường bộ, đường sắt, đường thủy, cầu đường bộ, cầu đường sắt, công trình ngầm, hầm, sân bay, nhà ga, bến cảng, hệ thống thông tin tín hiệu);
- Sửa chữa thiết bị điện;
- Lắp đặt hệ thống điện (chi tiết: Lắp đặt thiết bị cơ, điện);
- Lắp đặt hệ thống xây dựng khác (chi tiết: Trang trì nội ngoại thất, lắp đặt hệ thống phòng cháy chữa cháy);
- Lắp đặt máy móc và thiết bị công nghiệp (chi tiết: Lắp đặt các máy móc thiết bị);
- Xây dựng công trình công ích (chi tiết: Xây dựng các công trình thủy lợi: hồ chứa nước, đập, đê, hệ thống tưới tiêu thủy nông);
- Sửa chữa máy móc thiết bị (chi tiết: Sửa chữa thiết bị và các sản phẩm cơ khí phục vụ sản xuất và tiêu dung, vận tải phục vụ xây dựng);
- Lắp đặt hệ thống cấp, thoát nước, là sưởi và điều hòa không khí (chi tiết: Lắp đặt thiết bị công trình);
- Hoàn thiện công trình xây dựng;
- Bán buôn vật liệu, thiết bị lắp đặt khác trong xây dựng (chi tết: Kinh doanh vật liệu xây dựng, vật tư, thiết bị phòng cháy, chữa cháy);
- Xây dựng các công trình thủy điện, nhiệt điện, đường dây tải điện, trạm biến thế, hệ thống chiếu sáng giao thông đô thị;

- Hoạt động xây dựng chuyên dụng khác (chi tiết: Trùng tu tôn tạo di tích lịch sử văn hóa);
- Phá dỡ (chi tiết: Phá dỡ các công trình cũ);
- Chuẩn bị mặt bằng (không bao gồm dò mìn và các loại tương tự tại mặt bằng xây dựng);
- Dịch vụ phòng chống mối mọt trong công trình xây dựng (không bao gồm biện pháp xông hơi khử trùng);

(Đối với các ngành nghề kinh doanh có điều kiện, doanh nghiệp chỉ kinh doanh khi có đủ điều kiện theo quy định của pháp luật);

3.1.2.2. Quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm

ñ Sản phẩm xây lắp có đặc điểm:

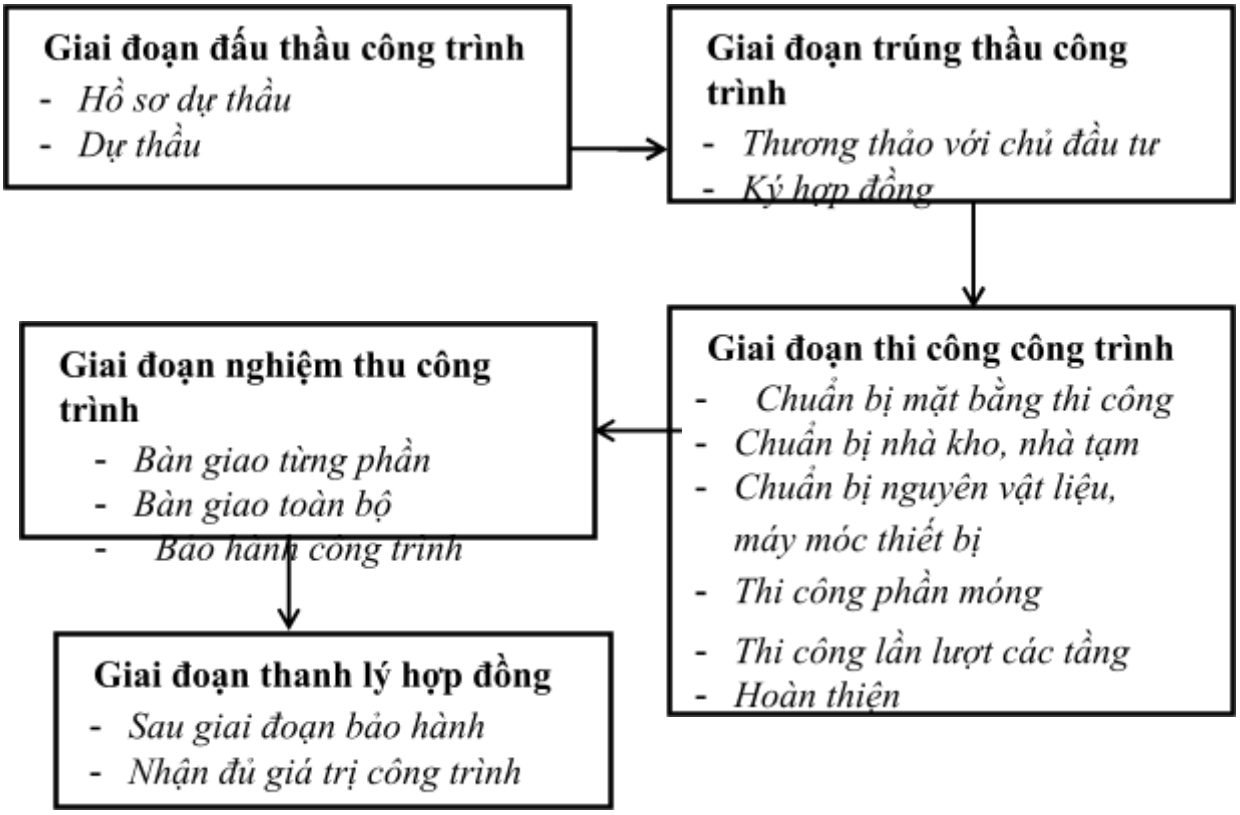
- Sản phẩm xây lắp chịu tác động trực tiếp bởi điều kiện môi trường, thiên nhiên, thời tiết như nắng, mưa, lũ lụt do đó việc thi công xây lắp ở một mức độ nào đó mang tính chất thời vụ. Do đặc điểm này, trong quá trình thi công cần tổ chức quản lý lao động, vật tư chặt chẽ, đảm bảo thi công nhanh, đúng tiến độ khi điều kiện môi trường thời tiết thuận lợi. Trong điều kiện thời tiết không thuận lợi ảnh hưởng đến chất lượng thi công, có thể sẽ phát sinh các khối lượng công việc phải phá đi làm lại và các thiệt hại phát sinh do ngừng sản xuất, do đó Ban điều hành dự án cần có kế hoạch điều độ cho phù hợp nhằm tiết kiệm chi phí, hạ giá thành.
- Các công trình xây dựng cơ bản thường có thời gian thi công rất dài, có công trình phải xây dựng hàng chục năm mới xong. Trong thời gian sản xuất thi công xây dựng, chưa tạo ra sản phẩm cho xã hội nhưng lại sử dụng nhiều vật tư, nhân lực của xã hội. Do đó khi sản xuất thi công xây dựng, đơn vị thi công cần lập kế hoạch xây dựng về vật tư, tiền vốn, thuê nhân công để đảm bảo sử dụng vốn tiết kiệm, hoàn thành tiến độ thi công, bảo đảm tính kỹ thuật, mỹ thuật cho công trình.

- Sản phẩm xây lắp cố định tại nơi sản xuất còn các điều kiện sản xuất (nguồn nhân lực, vật tư, thiết bị thi công…) phải di chuyển theo địa điểm sản xuất sản phẩm. Đặc điểm này làm cho công tác quản lý sử dụng, hạch toán tài sản vật tư rất phức tạp, mất nhiều chi phí và dễ mất mát hư hỏng. Vì vậy, Ban điều hành dự án thường thuê lực lượng lao động tại chỗ, nơi thi công công trình.

ñ *Quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm*:

Ban điều hành dự án 36.25 là một đơn vị xây lắp với loại hình chủ sản xuất chủ yến là tổ chức sản xuất kinh doanh về xây lắp và xây dựng trong quá trình đầu tư xây dựng cơ bản nhằm tạo ra cơ sở vật chất cho nền kinh tế quốc dân. Chính vì vậy mà sản phẩm của Ban điều hành dự án là những công trình xây dựng, vật kiến trúc… có quy mô lớn thời gian sản phẩm xây lắp dài (từ khi khởi công đến khi hoàn thành công trình bàn gian đưa váo sử dụng thường kéo dài. Nó phụ thuộc vào quy mô, tính phức tạp về mỹ thuật của từng công trình), giá được quyết định theo giá thoả thuận với chủ đầu tư, do đó tính chất hàng hoá của các sản phẩm xây lắp không được thể hiện rõ.

Là một đơn vị xây dựng cơ bản cho nên sản phẩm của Ban điều hành dự án cũng mang những nét đặc trưng chung của ngành xây dựng. Khi nhận được các công trình đấu thầu Ban điều hành dự án bắt đầu lập các phương án thi công và chuẩn bị các điều kiện cần thiết để thi công. Mỗi loại công trình có một quy trình thi công khác nhau nhưng đối với công trình là nhà cao tầng thì ta có thể khái quát quy trình thi công công trình theo sơ đồ sau:



Sơ đồ 3.1: Quy trình công nghệ sản xuất ở Ban điều hành dự án 36.25

❖ Giai đoạn đấu thầu:

Giai đoạn đấu thầu: Chủ đầu tư thông báo đấu thầu hoặc gửi thư mời thầu đến Ban điều hành dự án, Ban điều hành dự án sẽ mua hồ sơ dự thầu mà chủ đầu tư đã bán. Căn cứ vào biện pháp thi công hồ sơ, kỹ thuật, lao động, tiền lương của hồ sơ mời thầu và các điều kiện khác Ban điều hành dự án phải làm theo các thủ tục sau:

- Lập biện pháp thi công và tiên độ thi công
- Lập dự toán và xác định giá bỏ thầu
- Giấy bảo lãnh dự thầu của ngân hàng
- Cam kết cung ứng dịch vụ

❖ Giai đoạn trúng thầu công trình:

Khi trúng thầu công trình, chủ đầu tư có quyết định phê duyệt kết quả mà Ban điều hành dự án đã trúng:

- Ban điều hành dự án cùng chủ đầu tư thương thảo hợp đồng.
- Lập hợp đồng giao nhận thầu và ký kết.
- Thực hiên bảo lãnh và thực hiện hợp đồng của ngân hàng.
- Tạm ứng vốn theo hợp đồng và luật xây dựng quy định.

❖ Giai đoạn thi công công trình:

Trong giai đoạn này Ban điều hành dự án thực hiện công tác chuẩn bị những vấn đề liên quan đến thi công công trình đã trúng thầu và thi công theo tiến độ:

- Lập báo cáo biện pháp tổ chức thi công, trình bày tiến độ thi công trước chủ đầu tư và được chủ đầu tư chấp thuận.
- Chuẩn bị mặt bằng thi công
- Chuẩn bị nhà kho, nhà tạm
- Chuẩn bị nguyên vật liệu, máy móc thiết bị
- Thi công phần móng
- Thi công lần lượt các tầng
- Hoàn thiện

❖ Giai đoạn nghiệm thu công trình:

- Giai đoạn nghiệm thu từng phần: Công trình xây dựng thường có nhiều giai đoạn thi công và phụ thuộc nhiều vào điều kiện thời tiết . Vì vậy, Ban điều hành dự án và chủ đầu tư thường quy định nghiệm thu công trình theo từng giai đoạn. Ban điều hành dự án chủ đầu tư xác định giá trị công trình đã hoàn thành và ký vào văn bản nghiệm thu công trình theo từng giai đoạn đã ký trong hợp đồng. Thường thì khi nghiệm thu hoàn thành, từng giai đoạn chủ đầu tư lại ứng một phần giá trị của giai đoạn tiếp theo của công trình.

- Tổng nghiệm thu và bàn giao: Lúc này công trình đã hoàn thành theo đúng tiến độ và giá trị khối lượng trong hợp đồng.

Ban điều hành dự án sẽ thực hiện các thủ tục sau:

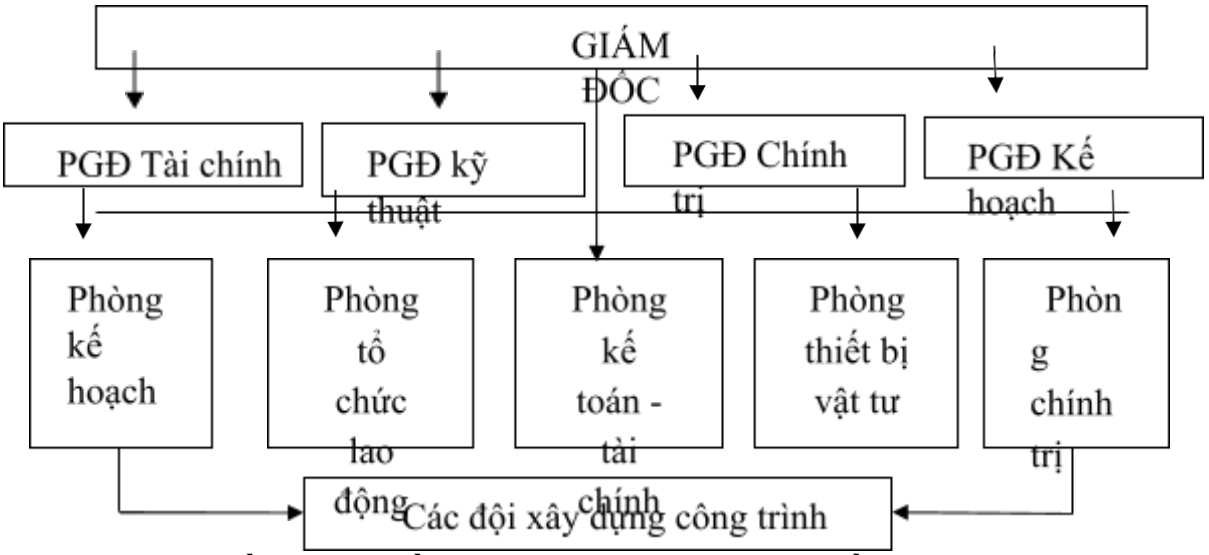
- Lập dự toán và trình chủ đầu tư phê duyệt
- Chủ đầu tư phê duyệt và thanh toán tới 95% giá trị công trình cho Ban điều hành dự án, giữ lại 5% giá trị công trình để bảo hành công trình

❖ Giai đoạn thanh lý hợp đồng:

Là thời gian bảo hành công trình đã hết, công trình đảm bảo giá trị hợp đồng đã thỏa thuận giữa hai bên. Lúc này Ban điều hành dự án nhận 5% giá trị công trình còn lại và hai bên là chủ đầu tư và Ban điều hành dự án ký vào văn bản thanh lý hợp đồng đã ký theo quy định của pháp luật, chấm dứt quan hệ kinh tế giữa chủ đầu tư và Ban điều hành dự án tại thời điểm văn bản thanh lý có hiệu lực.

3.1.3. Đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức kinh doanh của Ban điều hành dự án

ñ Sơ đồ bộ máy tổ chức quản lý của Ban điều hành dự án



Sơ đồ 3.2: Sơ đồ bộ máy quản lý tại Ban điều hành dự án 36.25

ñ Chức năng quyền hạn của từng bộ phận:

+ Giám đốc Ban điều hành dự án: Là người đại diện pháp nhân của Ban điều hành dự án để ký kết các hợp đồng kinh tế, hợp tác liên doanh, trực tiếp lãnh đạo và điều hành mọi hoạt động của Ban điều hành dự án.

+ Phó giám đốc Ban điều hành dự án: Là người giúp việc cho giám đốc và được phân công một số việc của giám đốc. Phó giám đốc là người chịu trách nhiệm trước giám đốc về những mặt phân công và đồng thời có thay mặt Giám đốc giải quyết việc phân công.

+ Các phòng ban, chức năng:

- *Phòng kế hoạch*: Có trách nhiệm cung cấp tài liệu, số liệu liên quan đến kế hoạch xây dựng, lựa chọn nhà cung cấp vật liệu,… Cung cấp các định mức kỹ thuật, định mức tiêu hao vật liệu, tình hình máy móc, thiết bị. Cung cấp kế hoạch đầu tư xây dựng, kiểm tra các hợp đồng kinh tế, kế hoạch mua vật tư…

- *Phòng tổ chức - lao động*: Có chức năng nhiệm vụ giúp giám đốc Ban điều hành dự án tổ chức bộ máy điều hành và quản lý của Ban điều hành dự án cũng như các đơn vị trực thuộc, đáp ứng yêu cầu sản xuất về công tác tổ chứ cán bộ lao động, đồng thời giúp giám đốc nắm được khả năng trình độ kỹ thuật của cán bộ công nhân viên, đề ra chương trình đào tạo bồi dưỡng cán bộ công nhân viên, đề ra chương trình đào tạo bồi dưỡng cán bộ công nhân viên lành nghề phục vụ kịp thời cho sản xuất kinh doanh. Đồng thời phụ trách mảng tiền lương và nhân sự của Ban điều hành dự án cũng như công nhân các đội…

- *Phòng tài chính kế toán*: Chịu trách nhiệm huy động các nguồn vốn và điều hòa phân phối cho các đội (từng công trình) dựa trên cơ sở tiến độ thi công, thường xuyên kiểm tra, giám sát về mặt tài chính đối với các đội xây dựng. Đảm bảo chi lương cho cán bộ công nhân viên. Tham mưu cho giám

đốc Ban điều hành dự án về kế hoạch thu chi, theo dõi sổ sách và kiểm tra các chế độ tài chính kế toán.

- *Phòng thiết bị vật tư*: Tham gia xây dựng các dự án trang thiết bị phục vụ cho công việc. Tư vấn cho lãnh đạo về các lĩnh vực máy móc, thiết bị chuyên dụng phục vụ kịp thời các yêu cầu. Xây dựng các quy định làm việc về công tác vật tư kỷ thuật, quản lý bảo quản các tài sản của kho. Xây dựng các dự án đầu tư mua sắm trang thiết bị để không ngừng nâng cao chất lượng và hiệu quả.

- *Phòng chính trị*: Tham mưu giúp giám đốc Ban điều hành dự án quản lý công tác chính trị trong Ban điều hành dự án. Chủ trì xây dựng chương trình công tác và lập kế hoạch thực hiện các chính sách của Đảng, Nhà nước. Chủ động nắm bắt kịp thời diễn biến tư tưởng tình hình chính trị trong Ban điều hành dự án đồng thời phổ biến kịp thời cho nhân viên toàn Ban điều hành dự án thực hiện.

- *Các đội*: Trực tiếp tham gia sản xuất các sản phẩm, theo kế hoạch dự án mà Ban điều hành dự án tham gia dự thầu có trách nhiệm. Tổ chức thi công đảm bảo tiến độ chất lượng theo yêu cầu thiết kế của bên chủ đầu tư và theo quyết định giao việc của Ban điều hành dự án.

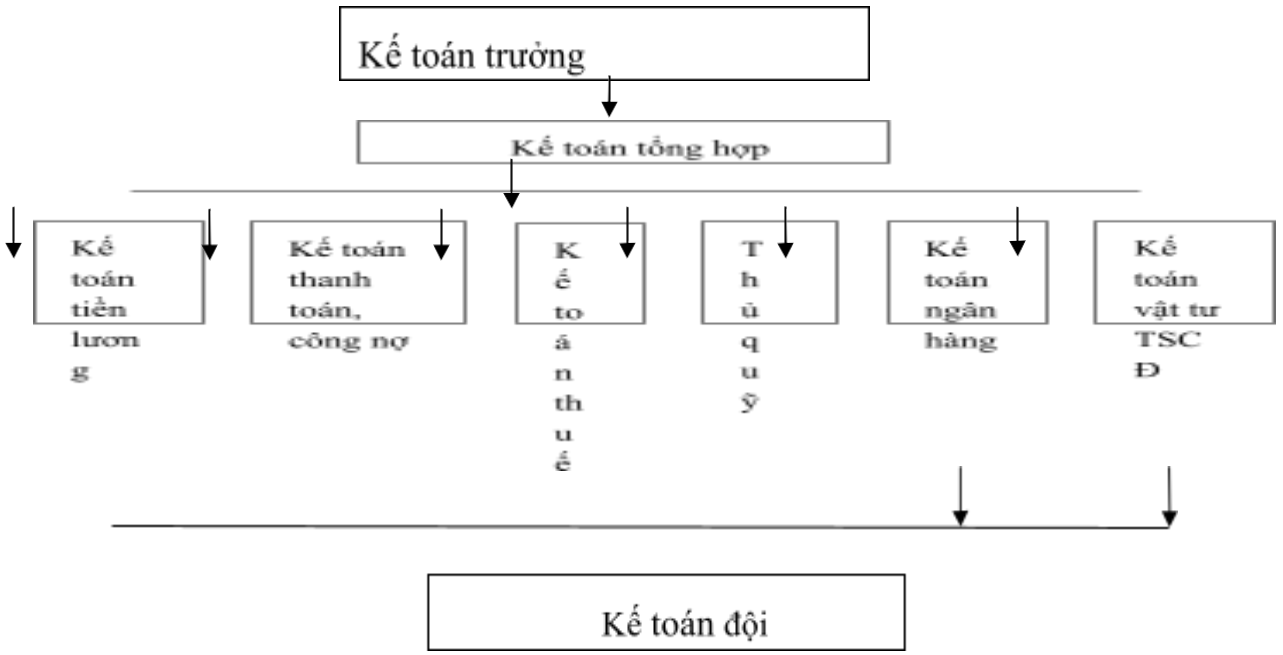
3.2. Đặc điểm công tác kế toán tại Ban điều hành dự án 36.25

3.2.1. Tổ chức bộ máy kế toán

ñ Sơ đồ bộ máy tổ chức kế toán

Tổ chức bộ máy kế toán là một trong những công việc quan trọng hàng đầu trong công tác kế toán, chất lượng công tác kế toán phụ thuộc trực tiếp vào trình độ, khả năng thành thạo, sự phân công, phân nhiệm hợp lý. Công tác kế toán mà Ban điều hành dự án lựa chọn là hình thức tổ chức kế toán tập trung, toàn bộ công việc xử lý thông tin trong toàn Ban điều hành dự án được thực hiện tập trung ở phòng kế toán.

Mô hình kế toán tại Ban điều hành dự án là mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Nghĩa là một nhân viên đảm nhiệm cả vai trò kế toán tài chính và kế toán quản trị phần hành mà nhân viên đó đảm nhiệm.



Sơ đồ 3.3: Sơ đồ bộ máy tổ chức tại Ban điều hành dự án 36.25

ñ Nhiệm vụ và chức năng

Căn cứ vào đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh của Ban điều hành dự án nhiệm vụ cụ thể cho từng đối tượng kế toán như sau:

- *Kế toán trưởng*: Làm các chức năng như một kế toán trưởng tại doanh nghiệp. Phụ trách chung các mặt của phòng và là người chịu trách nhiệm lớn về mặt quản lý kinh tế - tài chính trong toán Ban điều hành dự án, là người giúp việc cho giám đốc. Chỉ đạo và phân công nhiệm vụ lập chương trinh công tác tháng, quý, năm cho những người trong phòng...
- *Kế toán tổng hợp:* Căn cứ vào các chứng từ kế toán do các bộ phận có liên quan tập hợp và gửi tới để tiến hành lập chứng từ ghi sổ và nhập số liệu vào máy. Theo dõi tình hình thanh toán công nợ giữa Ban điều hành dự án và khách hàng. Kế toán tổng hợp được phép sử dụng toán bộ phần mềm kế toán,

có mật khẩu riêng, được xem mọi số liệu phát sinh trong Ban điều hành dự án để kiểm tra đối chiếu phục vụ công tác tổng hợp.

- *Kế tiền lương kiêm kế toán thuế*: Theo dõi, tính toán tiền lương và các khoản bảo hiểm cho cán bộ công nhân viên. Tính và xác định số thuế phải nộp cho Nhà nước, theo dõi từng khoản chi phí và lệ phí đã nộp.

- *Thủ quỹ kiêm kế toán ngân hàng*: Có nhiệm vụ theo dõi thu chi tiền mặt, hạch toán các nghiệp vụ liên quan đến bảo hiểm, lương... thanh toán với ngân hàng.

- *Kế toán vật tư, TSCĐ*: Theo dõi tình hình nhập - xuất - tồn kho nguyên, nhiên vật liệu, phụ tùng thay thế... Kế toán vật tư, TSCĐ theo dõi từng loại vật tư, TSCĐ, trích khấu hao hàng tháng cho các TSCĐ.

- *Kế toán thanh toán, công nợ:* Theo dõi chặt chẽ tình hình tiêu thụ và thanh toán các công nợ, theo dõi bằng giá trị số dư và biến động trong kỳ của từng loại tiền mặt, tiền gửi ngân hàng của Ban điều hành dự án.

- *Kế toán đội, công trình: C*ó nhiệm vụ quản lý toán bộ tài sản, nguyên vật liệu,... tại công trình. Là người trực tiếp thực hiện các lệnh nhập, xuất vật tư tại công trình, theo dõi về lao động, tiền lương tại công trình… Tập hợp các chi phí và tính giá thành của công trình mỗi quý hoặc khi sản phẩm xây lắp hoàn thành.

3.2.2. Chế độ kế toán áp dụng tại Ban điều hành dự án

Do yêu cầu sản xuất kinh doanh và nguồn nhân lực hiện có, đồng thời đảm bảo sự lãnh đạo và chỉ đạo thống nhất của kế toán trưởng, Ban điều hành dự án 36.25 thực hiện hình thức kế toán tập trung. Theo hình thức này, mọi công việc hạch toán kế toán kế toán của các đội công trình trực thuộc đều được thực hiện tại phòng tài chính - kế toán của Ban điều hành dự án. Sau khi nhận được các chứng từ từ các kế toán đội đưa về, kế toán tại phòng tài chính - kế toán tiến hành kiểm tra, phân loại, xử lý chứng từ, vào sổ chi tiết, sổ tổng

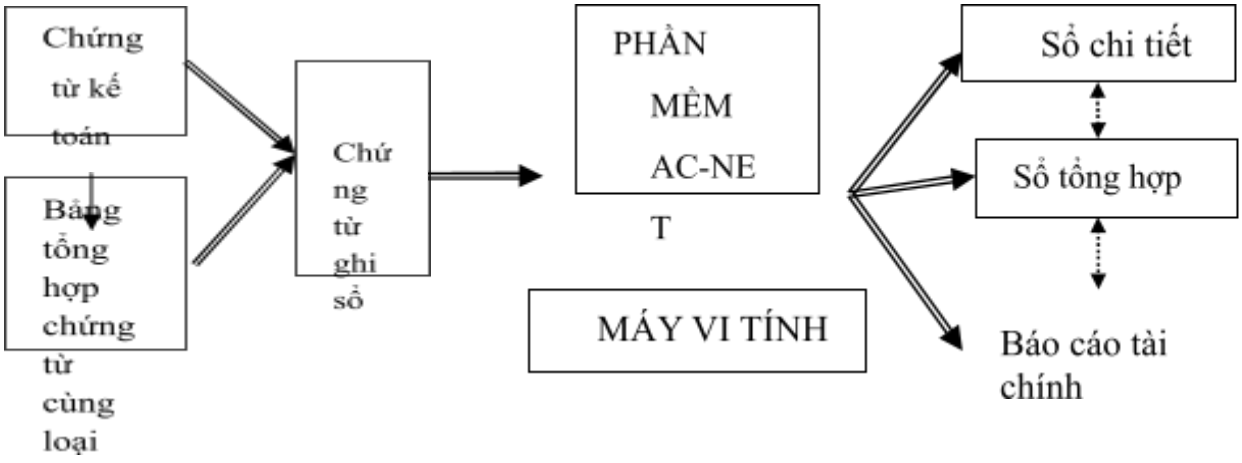
hợp, cuối niên độ kế toán xác định kết quả kinh doanh và lập Báo cáo tài chính. Hiện nay, Ban điều hàn dự án 36.25 thực hiện theo chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành do Bộ tài chính (BTC) ban hành (Thông tư 200/2014/TT-BTC do Bộ tài chính ban hành thống nhất áp dụng trong cả nước từ ngày 22/10/2014" về việc ban hành chế độ kế toán doanh nghiệp áp dụng cho tất cả các loại hình doanh nghiệp thuộc các thành phần kinh tế". Cụ thể như sau:

- Niên độ kế toán bắt đầu từ ngày 01 tháng 01 hàng năm và kết thúc vào ngày 31 tháng 12 hàng năm.
- Đơn vị tiền tệ sử dụng trong ghi chép kế toán: Việt Nam đồng (VNĐ).
- Phương pháp tính thuế giá trị gia tăng (GTGT): Theo phương pháp khấu trừ.
- Ban điều hành dự án đã và đang áp dụng hệ thống tài khoản kế toán theo Thông tư 200/2014/TT-BTC do Bộ tài chính ban hành thống nhất áp dụng trong cả nước từ ngày 22/10/2014.
- Phương pháp tính khấu hao tài sản cố định (TSCĐ): TSCĐ được phản ánh theo nguyên giá, khấu hao tính theo phương pháp đường thẳng, tính theo tháng.
- Phương pháp tính giá xuất kho: Ban điều hành dự án tính giá NVL xuất kho theo giá thực tế đích danh.
- Các báo cáo tài chính của Ban điều hành dự án được trình bày phù hợp với chế độ kế toán của doanh nghiệp, phù hợp với các chuẩn mực kế toán Việt Nam do Bộ tài chính ban hành.

3.2.3. Hình thức kế toán, phần mềm kế toán áp dụng tại Ban điều hành dự án

Hiện nay, Ban điều hành dự án đang sử dụng hình thức kế toán là kế toán máy: Ban điều hành dự án sử dụng Excel để lập các chứng từ kế toán và

chứng từ ghi sổ, sau đó nhập các chứng từ ghi sổ vào phần mềm kế toán - kiểm toán AC-NET.



Sơ đồ 3.4: Quy trình ghi sổ chứng từ theo hình thức chứng từ ghi sổ

Ghi chú: Ghi hàng ngày

Ghi cuối tháng

Đối chiếu, kiểm tra

Diễn giải: Hàng ngày, căn cứ vào chứng từ kế toán phát sinh, kế toán tiến hành vào bảng tổng hợp chứng từ cùng loại.

Cuối tháng căn cứ vào tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại kèm các chứng từ gốc đã được kiểm tra kế toán lập chứng từ ghi sổ. Sau đó kế toán căn cứ vào chứng từ gốc và chứng từ ghi sổ xác định tài khoản ghi Nợ, tài khoản ghi Có để nhập dữ liệu vào máy vi tính theo các bảng, biểu được thiết kế sẵn trên phần mềm kế toán. Theo quy trình của phần mềm kế toán, các thông tin được tự động nhập vào sổ kế toán tổng hợp và các sổ, thẻ kế toán chi tiết liên quan. Việc đối chiếu giữa số liệu tổng hợp với số liệu chi tiết được thực hiện tự động và luôn đảm bảo chính xác, trung thực theo thông tin đã được nhập trong kỳ. Người làm kế toán có thể kiểm tra, đối chiếu số liệu giữa sổ kế toán với báo cáo tài chính sau khi đã in ra giấy.

Cuối tháng, cuối năm sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết được in ra giấy, đóng thành quyển và thực hiện các thủ tục pháp lý theo quy định.

3.3 Thực trạng quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

3.3.1. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

Hiện nay Ban điều hành dự án mới chỉ phân loại chi phí sản xuất theo tiêu thức mục đích và công dụng của chi phí nhằm phục vụ công tác tính giá thành sản phẩm và lập báo cáo tài chính, chưa phát huy hết vai trò của kế toán quản trị chi phí giá thành là phân tích, xử lý và cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định trong tương lai của nhà quản trị doanh nghiệp.

 Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Bao gồm toàn bộ các loại nguyên vật liệu cần thiết để tạo ra sản phẩm: nguyên vật liệu chính (xi măng, bê tông, sắt, thép...), các loại vật liệu phụ (dây thép, đinh,...) và các loại vật tư hoàn thiện công trình (bồn tắm, máy điều hoà...).

 Chi phí nhân công trực tiếp: Bao gồm các khoản tiền lương phải trả công nhân trực tiếp, tiền công phải trả cho lao động thuê ngoài cũng được hạch toán vào khoản mục này.

 Chi phí sử dụng máy thi công:

- Đối với máy thi công của Ban điều hành dự án: Chi phí sử dụng máy thi công bao gồm chi phí khấu hao máy thi công, nhiên liệu chạy máy (xăng, dầu..), tiền lương cho công nhân lái và phụ máy và các khoản chi phí khác như sửa chữa, bảo dưỡng…
- Đối với máy thi công đi thuê: Chi phí bao gồm toàn bộ các khoản chi phí liên quan đến việc thuê máy (thuê trọn gói).

 Chi phí sản xuất chung: Là những chi phí phục vụ và quản lý thi công công trình gắn với từng công trường, đội thi công. Bao gồm:

+ Chi phí nhân viên: bao gồm tiền lương, các khoản phụ cấp, thưởng phải trả cho nhân viên quản lý đội (gồm đội trưởng, nhân viên kỹ thuật, thủ

kho, thống kê đội). Lương của nhân viên quản lý đội công trình: tính theo lương thời gian. Quỹ lương nhân viên quản lý đội là phần còn lại của quyết toán công trình sau khi trừ đi các khoản chi phí vật liệu, nhân công, máy thi công.

+ Chi phí vật liệu: Bao gồm các chi phí về vật liệu xuất dùng chung cho hoạt động xây lắp như chi phí vật liệu dùng để sửa chữa bảo dưỡng máy móc thiết bị thuộc đội xây dựng...

+ Chi phí dụng cụ sản xuất: Bao gồm chi phí về công cụ lao động xuất dùng cho hoạt động thi công, quản lý của đội xây dựng như các chi phí về quần áo bảo hộ lao động, khẩu trang,...

+ Chi phí dịch vụ mua ngoài: Bao gồm nhiều khoản như chi phí tiền điện, điện thoại, phí chuyển tiền tạm ứng, tiền photo tài liệu, tiền thuê vận chuyển máy...

+ Chi phí bằng tiền khác: Bao gồm chi tiếp khách, công tác phí, chi vặt, chi mẫu thí nghiệm, mua văn phòng phẩm, dụng cụ sinh hoạt…

3.3.2. Thực trạng công tác xây dựng định mức chi phí tại Ban điều hành dự án

Hệ thống định mức chi phí sản xuất được Ban điều hành xây dựng dựa trên các định mức kỹ thuật do Bộ Xây dựng ban hành như:

- Định mức xây dựng theo quyết định số 588/QĐ-BXD ngày 29/05/2014
- Định mức lắp đặt theo quyết định số 587/QĐ-BXD ngày 29/05/2014
- Định mức dự toán phần sửa chữa theo quyết định số 1129/QĐ-BXD ngày 07/12/2009.

Đây là tài liệu quan trọng để xây dựng kế hoạch, lập dự toán và hoạch định chiến lược phát triển, tăng cường sức cạnh tranh của doanh nghiệp. Trên cơ sở định mức do Bộ Xây dựng ban hành kết hợp với quá trình thi công thực

tế Ban điều hành dự án đã ban hành hệ thống định mức bao gồm các nội dung: Định mức chi phí vật liệu; Định mức chi phí nhân công; Định mức chi phí máy thi công; Định mức chi phí khác. Định mức Ban điều hành dự án ban hành mang tính chất nội bộ , chủ yếu dùng để kiểm soát chi phí hoạt động xây lắp và khoán cho các đội thi công. Dựa vào định mức chi phí khi công trình hoàn thành là cơ sở để phê duyệt quyết toán kinh phí xây lắp cho các đội thi công cũng như phê duyệt kinh phí nghiệm thu với chủ đầu tư.

3.3.3. Thực trạng công tác lập dự toán chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

Việc lập dự toán này sẽ giúp cho các nhà quản lý doanh nghiệp có được những thông tin về kế hoạch xây lắp thi công cho từng công trình, hạng mục công trình trong từng thời gian cụ thể, đánh giá được tình hình thực hiện các chỉ tiêu chi phí đã dự kiến để từ đó có những giải pháp nhằm phát huy, khai thác những khả năng tiềm tàng của từng đội thi công hay của toàn Ban điều hành dự án.

Trong đó khâu đầu tiên và cũng là quan trọng đó là khâu lập dự toán, lập kế hoạch chi phí. Khi có công trình, hạng mục công trình, Giám đốc yêu cầu phòng kỹ thuật lập dự toán về chi phí theo từng nội dung công việc của từng hạng mục công trình: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí máy thi công, chi phí sản xuất chung và các chi phí khác.

Phương pháp lập dự toán xây lắp của ban điều hành căn cứ vào Thông tư số 06/2016/TT – BXD ngày 10/03/2016 của Bộ Xây dựng hướng dẫn việc lập và quản lý chi phí dự án đầu tư xây dựng công trình và hệ thống định mức chi phí xây lắp, kế hoạch SXKD, Ban điều hành lập dự toán xây lắp cho từng công trình nhằm cụ thể hóa các mục tiêu của doanh nghiệp, thiết lập các kế hoạch ngắn hạn, dự báo thu nhập, xây dựng kế hoạch đầu tư, triển khai kế

hoạch sản xuất, lập kế hoạch nhân sự, lập dự toán tổng thể. Các bước lập dự toán cụ thể của Ban điều hành dự án như sau:

Bước 1: Bóc tách khối lượng công việc xây lắp cho từng công trình, hạng mục công trình theo bản vẽ kỹ thuật.

Bước 2: Căn cứ vào định mức chi phí do Bộ Xây dựng ban hành đã nêu ở trên và các đơn giá do các Sở xây dựng các tỉnh nơi Ban điều hành dự án có công trình xây lắp, căn cứ vào định mức nội bộ do Ban điều hành dự án quy định, bộ phận kế hoạch của phòng kế hoạch vật tư tiến hành xác định dự toán 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.

Bước 3: Xác định chi phí chung và thu nhập chịu thuế tính trước, hiện tại đang áp dụng theo Thông tư 06/2016/TT-BXD.

Bước 4: Lập các bảng tổng hợp các kinh phí dự toán cho công trình, hạng mục công trình

Để minh hoạ khâu lập dự toán tại Ban điều hành dự án 36.25 đề tài trích dẫn số liệu kế toán liên quan đến tập hợp chi phí và giá thành Gói thầu XL11: Thi công Km121+00 - Km131+300 thuộc dự án đầu tư xây dựng công trình cải tạo, nâng cấp QL19 đoạn Km17+027 – Km50+00 trên địa phận tỉnh Bình Định và đoạn Km108+00 – Km131+300 trên địa phận tỉnh Gia Lai, số liệu kế toán được trích dẫn trong năm 2016.

Để lập được một dự toán cho một công trình chuẩn bị xây dựng, điều tiên quyết là công trình xây dựng dự kiến phải được hoàn tất đầy đủ hồ sơ thiết kế chi tiết... Từ bản vẽ thiết kế công trình, hạng mục công trình nhân viên phòng kế hoạch sẽ bóc tách khối lượng công việc xây lắp cho từng công trình, hạng mục công trình theo bản vẽ kỹ thuật tính toán sẽ cho chúng ta 3 bảng tính toán quan trọng sau:

- Bảng phân tích đơn giá đề xuất (*Phụ lục 01*): Trong bảng này là đơn giá chi tiết của từng đầu mục công việc và được tính cho một đơn vị khối lượng

- Bảng chi tiết dự toán từng hạng mục (*Phụ lục 02*): Trong bảng này, người lập dự toán liệt kê tất cả các nội dung, khối lượng dự kiến phát sinh trong hạng mục đó và tổng hợp giá trị của riêng hạng mục.

- Bảng tổng hợp dự toán (*Phụ lục 03*): Trong bảng này dự toán sẽ chỉ rõ khi xây dựng công trình chi phí cho phần vật liệu, nhân công và các chi phí khác là bao nhiêu.

Căn cứ vào định mức chi phí do Bộ Xây dựng ban hành đã nêu ở trên và các đơn giá do các Sở xây dựng các tỉnh nơi Ban điều hành dự án có công trình xây lắp, căn cứ vào định mức nội bộ do Ban điều hành dự án quy định, bộ phận kế hoạch sẽ tiến hành lập định dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (*Phụ lục 04*), chi phí nhân công trực tiếp (*Phụ lục 05*), chi phí sử dụng máy thi công (*Phụ lục 06*). Chi phí sản xuất chung theo quy định xây dựng cơ bản được trích 5.5% chi phí trực tiếp dự toán công trình, hạng mục công trình.

3.3.4. Phương pháp xác định chi phí

Ban điều hành dự án 36.25 hoạt động sản xuất kinh doanh trong lĩnh vực xây dựng cơ bản. Xuất phát từ đặc điểm sản xuất của doanh nghiệp xây lắp có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp, sản phẩm xây lắp có tính chất đơn chiếc và được sản xuất theo đơn đặt hàng cho nên Ban điều hành dự án áp dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc hay đơn đặt hàng.

Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất của Công ty là từng công trình, hạng mục công trình hay từng đơn đặt hàng. Đối tượng tính giá thành là các công trình, hạng mục công trình hoàn thành các giai đoạn quy định trong thiết kế kỹ thuật.

Để tập hợp chi phí sản xuất cho từng công trình, hạng mục công trình hay đơn đặt hàng, công ty áp dụng phương pháp tập hợp trực tiếp hoặc phương pháp phân bổ gián tiếp.

Đối với các khoản chi phí phát sinh liên quan đến một hoặc từng công trình, hạng mục công trình thì áp dụng phương pháp trực tiếp để tập hợp trực tiếp cho công trình, hạng mục công trình đó.

Đối với các khoản chi phí mà liên quan đến nhiều công trình, hạng mục công trình mà không thể áp dụng phương pháp trực tiếp thì Ban điều hành dự án mới áp dụng phương pháp phân bổ gián tiếp để phân bổ chi phí cho từng công trình, hạng mục công trình đó theo tiêu thức phân bổ thích hợp.

Chi phí sản xuất phát sinh theo công trình nào được kế toán tập hợp chi phí theo công trình đó bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí máy thi công, chi phí sản xuất chung

*** Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm các khoản chi phí về nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ mà các đội thi công sử dụng từ khi bắt đầu thi công công trình cho tới khi hoàn thành công trình. Các loại nguyên vật liệu thường chiếm 60 - 70% tổng chi phí sản xuất của các công trình xây dựng.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp liên quan đến công trình nào thì được tập hợp trực tiếp cho công trình đó. Đội trưởng là người trực tiếp quản lý việc thi công theo tiến độ đã xây dựng, chịu trách nhiệm về việc thu mua, tiếp nhận vật tư, chất lượng của công trình thi công. Tại mỗi đội xây dựng có 1-3 nhân viên kỹ thuật giám sát công trình và 1 nhân viên kinh tế (thống kê đội) có nhiệm vụ cập nhật chứng từ, ghi chép chi phí theo yêu cầu quản trị và phòng kế toán.

Ở Ban điều hành dự án căn cứ vào dự toán công trình và nhu cầu vật tư thực tế phù hợp với tiến độ thi công, đội trưởng xem xét, duyệt yêu cầu và

tiến hành cung cấp vật tư đáp ứng tiến độ thi công công trình. Vật tư mua về được đưa ngay vào thi công công trình hoặc được tạm nhập kho tại chân công trình.

Khi có nhu cầu xuất vật tư, nhân viên quản lý kho ở công trình tiến hành lập phiếu xuất kho - được lập thành 2 liên: 1 liên đội giữ để theo dõi, 1 liên gửi về phòng kế toán. Phòng kế toán tiếp nhận chứng từ, tổng hợp chứng từ vào chứng tử ghi sổ , cập nhập phần mềm lên sổ chi tiết TK 621 - tài khoản mở chi tiết theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo từng công trình, hạng mục công trình (*Phụ lục 07*).

*** Kế toán chi phí nhân công trực tiếp**

Chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng lớn thứ hai sau chi phí NVL trực tiếp trong tổng công trình hoàn thành. Vì vậy việc hạch toán chi phí NC trực tiếp cần được chú trọng vì nó không chỉ ảnh hưởng đến quy mô chi phí mà còn ảnh hưởng tới thu nhập người lao động. Tại Ban điều hành dự án 36.25 chi phí nhân công trực tiếp bao gồm tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp và lao động thuê ngoài tham gia vào thi công công trình. Chi phí nhân công trực tiếp sẽ được theo dõi theo từng công trình, hạng mục công trình.

Trình tự hạch toán vào sổ kế toán: Hàng ngày, bộ phận chấm công theo dõi tình hình làm việc của công nhân dưới đội, ghi chép vào bảng chấm công. Cuối tháng ký và chuyển bảng chấm công cho kế toán đội. Kế toán đội sẽ căn cứ vào bảng chấm công và các chứng từ khác liên quan để lập bảng tổng hợp tiền lương**,** bảng phân bổ chi phí nhân công. Sau đó chuyển các chứng từ trên cho kế toán tổng hợp để lập chứng từ ghi sổ và cập nhập chứng từ ghi sổ vào phần mềm lên sổ cái và sổ chi tiết TK 622 (*Phụ lục 08*).

*** Kế toán chi phí sử dụng máy thi công**

Các chi phí máy thi công được tập hợp trực tiếp cho từng công trình, hạng mục công trình như nhiên liệu dầu mỡ chạy máy,...còn các chi phí máy thi công phát sinh ở đội máy không tập hợp riêng cho từng công trình được sẽ được phân bổ theo tổng khối lượng công việc hoàn thành phục vụ cho các công trình.

Đối với máy thi công thuê ngoài: Căn cứ vào hợp đồng thuê máy và khối lượng công việc đã nghiệm thu, hàng tháng các đội tính ra chi phí thuê máy thi công và tập hợp chứng từ gốc có liên quan đến hoạt động thuê xe, máy gửi lên phòng kế toán Ban điều hành dự án. Kế toán tiến hành kiểm tra tính hợp pháp hợp lệ về đơn giá ca máy, số lượng ca máy thi công, chủng loại máy thi công phù hợp với từng giai đoạn công việc, tiến hành hoàn ứng cho các đội với điều kiện chi phí máy thi công thực tế phát sinh không được vượt quá chi phí đã giao khoán.

Trình tự hạch toán: Khi có nhu cầu sử dụng máy thi công, bộ phận sử dụng yêu cầu thuê máy thi công. Kế toán đội tiến hành lập giấy yêu cầu thuê may chuyển cho chủ nhiêmk công trình xem xét và duyệt. Sau đó nhân viên kỹ thuật sẽ tiến hành đi thuê máy thi công. Sau khi thuê máy kế toán đội sẽ tiến hành tập hợp chứng từ: hóa đơn GTGT, giấy đề nghị thanh toán, phiếu chi, bảng kê chi quỹ tiền mặt… chuyển cho kế toán tổng hợp để lập chứng từ ghi sổ và vào phần mềm kế toán lên sổ chi tiết tài khoản 623 (*Phụ lục 9*)

*** Kế toán chi phí sản xuất chung**

Chi phí sản xuất chung phản ánh chi phí đơn vị phải chi ra để phục vụ chung cho việc tổ chức thi công như: chi phí nhân viên quản lý đội, các khoản trích BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN theo tỷ lệ quy định trên tổng số tiền lương phải trả công nhân gián tiếp và nhân viên quản lý đội, chi phí dịch vụ mua ngoài (gồm tiền điện, tiền nước, tiền điện thoại, thuê vận chuyển đất thải…) và các chi phí bằng tiền khác.

Trình tự hạch toán: Khi phát sinh chi phí sản xuất chung, kế toán đội sẽ tập hợp các chứng từ sau đó chuyển các chứng từ cho kế toán tổng hợp để lập chứng từ ghi sổ, sau đó hạch toán các bút toán vào phần mềm lên sổ chi tiết tài khoản 627 (*Phụ lục 10*)

**** Tổng hợp chi phí sản xuất***

Toàn bộ phần tổng hợp chi phí sản xuất được thực hiện trên TK 154 "Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang" để phản ánh tổng hợp chi phí sản xuất phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm xây lắp Gói thầu XL11: Thi công Km121+00 - Km131+300 thuộc dự án đầu tư xây dựng công trình cải tạo, nâng cấp QL19 đoạn Km17+027 - Km50+00 trên địa phận tỉnh Bình Định và đoạn Km108+00 - Km131+300 trên địa phận tỉnh Gia Lai theo hình thức hợp đồng BOT.

Trình tự hạch toán: Cuối tháng, kế toán dựa vào bảng kê công nợ khách hàng, bảng kê chi tiền mặt, bảng kê xuất vật liệu, bảng kê chi phí nhân công, bảng kê phân bổ chi phí quản lý công ty, bảng kê phân bổ CP kế toán lập bảng tập hợp chi phí sản xuất tính giá thành sản phẩm. Sau đó chuyển cho kế toán tổng hợp tiến hành lập chứng từ ghi sổ và vào phần mềm kế toán. Phần mềm tự động cập nhập số liệu và đối chiều để vào sổ chi tiết TK 154 (*Phụ lục 11*)

* Tính giá thành và phương pháp tính giá thành

Đối tượng tính giá thành của công ty là công trình, hạng mục công trình hoàn thành, các giai đoạn công việc hoàn thành, các điểm dừng kỹ thuật hợp lý. Phương pháp tính giá thành: theo phươn pháp trực tiếp.

3.3.5. Xác định trung tâm chi phí tại Ban điều hành dự án 36.25

Trung tâm chi phí là một bộ phận có mối quan hệ rõ ràng giữa các chi phí của các nguồn lực với các sản phẩm hoặc dịch vụ của bộ phận đó, mà các nhà quản thị của nó chỉ chịu trách nhiệm đối với các chi phí có thể kiểm soát

phát sinh trong bộ phận đó. Thành quả của các trung tâm chi phí thường được đánh giá bằng việc so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán và phân tích các chênh lệch phát sinh.

Trung tâm chi phí là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản lý chỉ chịu trách nhiệm, hoặc chỉ có quyền kiểm soát về chi phí không có quyền kiểm soát về doanh thu, lợi nhuận hay đầu tư. Trung tâm chi phí gắn liền với cấp quản lý mang tính chất tác nghiệp. Trung tâm chi phí thường thực hiện các nhiệm vụ là lập dự toán chi phí; phân loại chi phí thực tế phát sinh; so sánh mức độ hoàn thành chi phí với kế hoạch hay dự toán. Trung tâm chi phí thường được chia làm hai dạng là trung tâm chi phí tiêu chuẩn và trung tâm chi phí dự toán.

Tại Ban điều hành dự án đã có sự phân chia, phân nhiệm rõ ràng không chồng chéo lẫn nhau, cụ thể các trung tâm chi phí nằm ở các đội thi công, đội trưởng là người chịu trách nhiệm về chi phí quản lý phát sinh tại bộ phận. Các đội chịu trách nhiệm thi công các công trình nên chi phí vật tư, vật liệu, nhân công và các chi phí khác chủ yếu phát sinh tại đây, và các đội phải chịu trách nhiệm quản lý chi phí đó với mục tiêu tối thiểu hóa chi phí để tối đa hóa lợi nhuận.

3.3.6. Phân tích biến động chi phí sản xuất

Để thấy rõ tình hình thực tế về quản trị chi phí giá thành tại Ban điều hành dự án 36.25 ta tiến hành phân tích biến động chi phí giữa thực hiện với dự toán của gói thầu XL11: Thi công Km121+00 - Km131+300 thuộc Dự án đầu tư xây dựng công trình cải tạo, nâng cấp QL19 đoạn Km17+027 - Km50+00 trên địa phận tỉnh Bình Định và đoạn Km108+00 - Km131+300 trên địa phận tỉnh Gia Lai theo hình thức hợp đồng BOT.

STT	Loại chi phí	Dự toán	Thực tế	Chênh Lệch
1	Chi phí NVL	12.423.018.073	11.892.462.046	(530.556.027)
2	Chi Phí nhân công	4.146.408.874	3.716.841.000	(429.567.874)
3	Chi phí máy thi công	2.885.293.717	2.354.770.784	(530.522.933)
4	Chi phí SXC	1.091.409.829	894.639.073	(196.770.756)

Ta thấy: CP NVLTT là một khoản mục chi phí chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí. Sự biến động của chi phí này có ảnh hưởng rất lớn đến giá thành sản phẩm. Do đặc điểm nguyên vật liệu của Ban điều hành dự án đa dạng, nhiều chủng loại dẫn đến việc kiểm soát chi phí này gặp khó khăn. Từ bảng phân tích chênh lệch cho thấy so với dự toán CP NVLTT thực tế thấp hơn 530.556.027 VNĐ

CP NCTT tại dự toán là 4.146.408.874, trên thực tế tổng hợp là 3.716.841.000, chi phí NCTT thực tế so với dự toán cũng biến động giảm làm giá thành hạng mục công trình giảm 1 lượng 429.567.874 VNĐ.

Chi phí máy thi công trong công trình chiếm tỷ trọng không nhỏ do đặc thù ngành nghề cần rất nhiều công máy hỗ trợ cho việc thi công. Tuy nhiên ở hạng mục này chi phí máy thi công chỉ chiếm tỉ trọng nhỏ do đây là hạng mục bắt đầu đi vào lắp đặt nên nhân công và nguyên vật liệu chiếm tỷ trọng cao hơn. Từ biến động về giá và biến động về lượng của máy cho thấy chi phí máy thi công thực tế thấp hơn dự toán là 530.522.993 VNĐ.

Khoản mục CPSXC bao gồm nhiều khoản mục chi phí liên quan tới sản xuất trong kỳ phát sinh tại phân xưởng như tiền lương cho công nhân, các khoản trích theo lương, các khoản khấu hao…Với đặc thù của Ban điều hành dự án CPSXC được phân chia làm 2 loại: Chi phí sản xuất chung được tập

hợp trực tiếp cho các hạng mục: chi phí lương kỹ thuật, chi phí lán trại tạm Chi phí sản xuất chung không tập hợp được cho từng vụ việc riêng: kế toán tập hợp chi phí này cho từng phân xưởng rồi tiến hành phân bổ theo tiêu thức chi phí nhân công trực tiếp Chi phí sản xuất chung theo dự toán là 1.091.409.829 Chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh là : 894.639.073. chi phí SXC thực tế thấp hơn dự toán là 196.770.756 NVĐ.

Việc so sánh sự biến động các khoản mục chi phí giữa thực hiện và dự toán cho ta thấy được chi phí sản xuất tăng lên là do khoản mục nào nhưng để đáp ứng được các nội dung của KTQT như lập kế hoạch, kiểm soát chi phí, phân tích chi phí nhà quản trị cần phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí xem khoản mục nào để có thể đưa ra quyết định nên giảm khoản chi phí nào, tăng chi phí nào có lợi cho Ban điều hành dự án. Từ sự nhìn nhận đó đưa ra các quyết định cho phù hợp với tình hình biến đọng thị trường.

Qua sự phân tích trên về chi phí giữa thực hiện và dự toán của gói thầu XL11: Thi công Km121+00 - Km131+300 thuộc Dự án đầu tư xây dựng công trình cải tạo, nâng cấp QL19 đoạn Km17+027 - Km50+00 trên địa phận tỉnh Bình Định và đoạn Km108+00 - Km131+300 trên địa phận tỉnh Gia Lai theo hình thức hợp đồng BOT. Công ty đã hoàn thành được kế hoạch đề ra. Các chi phí phát sinh trong kỳ thấp hơn so với dự toán nhưng chất lượng công trình vẫn được đảmbảo cho thấy công ty đang kiểm soát khá tốt chi phí. Với tốc độ kiểm soát chi phí như vậy, Công ty hoàn thành có thể tin tưởng vào mục tiêu giảm bớt được chi phí, hạ giá thành ản phẩm nhằm nâng cao lợi nhuận trong kỳ. Tuy nhiên việc tính chênh lệch chỉ dừng lại ở mức độ kiểm tra, so sánh giá thành sản xuất thực tế với giá thành dự toán của từng công trình, hạng mục công trình, chỉ nhằm mục đích đánh giá hiệu quả của hoạt động xây lắp mà chưa phục vụ cho mục đích ra quyết định.

3.3.7. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

Hiện nay các báo cáo quản trị chi phí ở Ban điều hành dự án 36.25 còn chưa được chú trọng.

- Báo cáo tổng hợp chi phí sản xuất của các công trình: Nội dung của báo cáo này cho nhà quản trị biết chi phí sản xuất của công trình, hạng mục công trình đến thời điểm hiện tại là bao nhiêu. Cụ thể chi phí Nguyên vật liệu, chi phí nhân công, chi phí chung là bao nhiêu có vượt dự toán không…Báo cáo này do kế toán lập định kỳ hàng tháng và đột xuất khi có yêu cầu của ban Giám đốc (*Phụ lục 12*)

- Báo cáo giá thành sản xuất sản phẩm*:* Báo cáo giá thành sản xuất sản phẩm có thể được lập cho từng loại sản phẩm, công việc, dịch vụ hay cho từng bộ phận trong phân xưởng, cho từng phân xưởng sản xuất hoặc toàn bộ doanh nghiệp. Tuỳ theo mục tiêu phân tích khác nhau, việc phân tích giá thành có thể được thiết kế theo các mẫu biểu khác nhau *(Phụ lục 13)*

- Báo cáo bộ phận: Hiện nay tại Ban điều hành dự án 36.25 chưa lập báo cáo bộ phận – một trong những báo cáo cung cấp thông tin về tình hình kinh doanh theo các trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp để báo cáo các hoạt động và đánh giá trách nhiệm của nhà quản lý các cấp. Báo cáo bộ phận thường lập theo cách ứng xử của chi phí và thường lập ở nhiều mức độ, nhiều phạm vi khác nhau phụ thuộc vào nhu cầu sử dụng thông tin và đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh cụ thể của từng cấp.

3.3.8. Ứng dụng phân tích mối quan hệ giữa Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận cho quá trình ra quyết định

Hiện nay, việc ứng dụng việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận phục vụ cho quá trình ra quyết định quản lý tại Ban điều hành dự án chưa được quan tâm. Mặc dù nhận thức được tầm quan trọng của

kế toán quản trị chi phí trong quản lý và điều hành nhưng do kiến thức về kế toán quản trị còn hạn chế và việc ứng dụng kế toán quản trị còn là vấn đề mới mẻ ở Việt Nam nói chung và Ban điều hành dự án nói riêng.

3.4. Nhận xét về thực trạng kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

3.4.1. Ưu điểm

Về bộ máy kế toán: Bộ máy kế toán của Ban điều hành dự án được tổ chức một cách khoa học, gọn nhẹ, đáp ứng được yêu cầu công việc. Bộ máy kế toán được phân quyền cho từng cán bộ kế toán phù hợp với trình độ, chuyên môn và năng lực của từng cá nhân. Việc sắp xếp khoa học đó giúp bộ máy kế toán vận hành một cách chuyên nghiệp và hiệu quả. Ban điều hành dự án áp dụng hình thức tổ chức công tác kế toán tập trung vì vậy phòng kế toán Ban điều hành dự án có điều kiện nắm được toàn bộ thông tin và có thể kiểm tra, xử lý kịp thời các hoạt động sản xuất kinh doanh của Ban điều hành dự án.

Về tài khoản, chứng từ, sổ sách kế toán: Hệ thống tài khoản, chứng từ, sổ sách của Ban điều hành dự án được tổ chức tương đối tốt, đảm bảo tính hợp lệ, hợp pháp và đầy đủ theo TT 200/2014/TT-BTC. Quy trình luân chuyển chứng từ chặt chẽ, chứng từ có sự phê duyệt đầy đủ rồi mới đưa vào hạch toán. Các chứng từ sau khi hạch toán xong đều được lưu trữ cẩn thận và khoa học để dễ dàng trong việc tìm kiếm. Việc kiểm tra chứng từ có hợp lệ không cũng được kế toán thực hiện rất cẩn thận tránh các sai sót nghiêm trọng xảy ra. Hiện nay, Ban điều hành dự án áp dụng phần mềm kế toán AC-NET nên việc lên sổ chi tiết, sổ tổng hợp được thực hiện tự động, chính xác, việc đối chiếu chứng từ kế toán đều được tiến hành tự động. Việc sử dụng phần mềm còn có tác dụng trong cung cấp thông tin nhanh chóng, kịp thời cho công tác kế toán. Nhờ vậy, phòng luôn cung cấp thông tin chính xác và kịp

thời giúp lãnh đạo Ban điều hành dự án đánh giá hiệu quả sản xuất kinh doanh trong kỳ.

Về quản trị chi phí: Việc phân loại chi phí theo các khoản mục, yếu tố chi phí đã giúp cho việc quản lý chi phí thuận lợi hơn, đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin chi phí cho việc lập báo cáo tài chính theo quy định của nhà nước.

- Việc xác định đối tượng tập hợp chi phí là công trình, hạng mục công trình là hợp lý và sử dụng chủ yếu phương pháp tập hợp chi phí theo phương pháp trực tiếp giúp cho việc công tác tập hợp chi phí có tính chính xác cao, đáp ứng được yêu cầu quản lý chi phí.
- Ban điều hành dự án đã chú trọng đến công tác lập định mức, dự toán và kế hoạch thi công cho từng hạng mục công trình cụ thể do đó Ban điều hành dự án chủ động hơn trong việc đánh giá hoạt động sản xuất cũng như có biện pháp điều chỉnh giá dự thầu thích hợp sau khi nghiên cứu kỹ về thị trường, đối thủ cạnh tranh và tính chất kỹ thuật của từng công trình.
- Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí tại Ban điều hành dự án tổ chức theo mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Ban điều hành dự án đã tổ chức được một bộ phận kế toán có thể ghi chép số liệu phát sinh và những thông tin cần thiết cho kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp như lập sổ sách, tách các khoản mục chi phí. Việc sử dụng thông tin kế toán để thực hiện chức năng kiểm soát theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp tại Ban điều hành dự án đã có hiệu quả nhất định. Dựa vào chi phí phát sinh thực tế và chi phí dự toán mà Ban điều hành dự án có thể xác định nguyên nhân tăng (giảm) chi phí ở đâu để có biện pháp phù hợp cho các công trình sau.
- Báo cáo kế toán quản trị: Bên cạnh các báo cáo tài chính theo quy định của Bộ tài chính, Ban điều hành còn lập một số báo cáo quản trị chi phí

như báo cáo tổng hợp chi phí sản xuất của công trình, báo cáo giá thành sản xuất của công trình, hạng mục công trình.

- Việc áp dụng kế toán quản trị vào trong công tác tổ chức quản lý đã đem lại một số hiệu quả nhất định: Áp dụng kế toán chi phí và giá thành, áp dụng việc phân tích chi phí theo khoản mục đã giúp cho Ban điều hành dự án kiểm soát được những khoản chi phí như chi phí sửa chữa máy móc, chi phí bằng tiền khác, giúp cho những khoản chi phí này có tốc độ tăng nhỏ hơn so với tốc độ tăng bình quân của tổng chi phí. Như vậy ta có thể thấy những báo cáo được lập theo phương pháp kế toán quản trị cũng đã góp ích khá nhiều trong các quyết định về quản trị chi phí, quản trị giá thành sản phẩm.

3.4.2. Hạn chế

- ***Mô hình kế toán quản trị:*** Ban điều hành dự án chưa thực sự quan tâm và xây dựng mô hình kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị chi phí và giá thành nói riêng và đặc biệt chưa có sự phân thích thông tin kế toán quản trị để phục vụ cho quản lý. Điều này làm hạn chế rất nhiều trong việc cung cấp thông tin cho các nhà Quản trị doanh nghiệp.

- ***Phân loại chi phí sản xuất:*** Hiện nay công ty mới chỉ phân loại chi phí sản xuất theo tiêu thức mục đích và công dụng của chi phí nhằm phục vụ công tác tính giá thành sản phẩm và lập báo cáo tài chính, chưa phát huy hết vai trò của kế toán quản trị chi phí giá thành là phân tích, xử lý và cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định trong tương lai của nhà quản trị doanh nghiệp.

- Về việc xây dựng, quản lý và sử dụng định mức, dự toán

Hiện nay công tác xây dựng định mức dự toán của công ty chưa đáp ứng được yêu cầu quản trị, hệ thống định mức và dự toán chưa đầy đủ. Định mức chi phí tại công ty được xây dựng khá cụ thể tuy nhiên còn nhiều công việc vẫn chưa có định mức và đơn giá cụ thể. Tại đơn vị đã có sự so sánh giữa

chi phí thực tế với định mức chi phí và dự toán, song việc tìm ra nguyên nhân chênh lệch và các biện pháp cụ thể khắc phục nguyên nhân làm tăng chi phí so với định mức, dự toán còn hạn chế, chưa được chú trọng.

Về công tác lập báo cáo kế toán quản trị chi phí: Hiện nay các báo cáo kế toán quản trị của Ban điều hành dự án chưa thiết lập đầy đủ, khoa học để phục vụ yêu cầu quản lý. Báo cáo còn mang nặng tính liệt kê, mẫu chưa khoa học và thống nhất, được lập bằng phương pháp thủ công nên tốn kém công sức và thiếu chính xác nên làm giảm tác dụng kiểm soát chi phí. Còn thiếu báo cáo bộ phận một trong những báo cáo có tầm quan trọng trong việc ra quyết định của các nhà quản trị.

Về mối quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận (CVP): Đây là công cụ rất quan trọng trong việc quản lý chi phí sản xuất để giúp nhà quản trị đưa ra những quyết định quan trọng, nhưng hiện nay tại Ban điều hành dự án 36.25 chưa thực sự quan tâm đến mối quan hệ CVP.

CHƯƠNG 4
GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT TẠI BAN ĐIỀU HÀNH DỰ ÁN 36.25

4.1. Sự cần thiết và yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

4.1.1. Sự cần thiết hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống kế toán, nhằm cung cấp thông tin kinh tế tài chính chủ yếu cho các nhà quản trị nội bộ của đơn vị để phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh của nhà quản trị và chỉ đạo thực hiện các quyết định đó. Đó là một chức năng quan trọng xuyên suốt các khâu quản trị doanh nghiệp, từ khâu lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, đến kiểm tra đánh giá. Các thông tin mà kế toán quản trị cung cấp được trình bày, diễn giải một cách chi tiết, cụ thể đáp ứng yêu cầu quản lý theo từng chỉ tiêu chi tiết, từng bộ phận trong đơn vị và là cơ sở cho các nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn trong quá trình điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị.

Trong xu thế hội nhập, cạnh tranh và khoa học kỹ thuật ngày càng phát triển trong giai đoạn hiện nay, để tồn tại và phát triển thì các doanh nghiệp cần nhu cầu thông tin ngày càng lớn nhằm phục vụ cho quản lý điều hành tổ chức một cách có hiệu quả. Kế toán quản trị với vai trò là công cụ quản lý hữu hiệu đã giải quyết được nhu cầu thông tin kinh tế trong tình hình mới mà kế toán tài chính không thể đảm trách. Chính vì vậy đòi hỏi các doanh nghiệp không ngừng cải tiến và từng bước hoàn thiện công tác kế toán nói chung, kế toán quản trị nói riêng nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý, nhu cầu cung cấp thông tin.

Hiện nay, kế toán quản trị còn là vấn đề rất mới mẻ, chưa được ứng dụng một cách phổ biến chưa thực sự được quan tâm đúng mức và việc nhận thức về bản chất, nội dung, vai trò của kế toán quản trị còn nhiều quan điểm khác nhau. Tại Ban điều hành dự án 36.25, công tác kế toán quản trị chưa được quan tâm, còn lúng túng trong việc xác định mô hình, cách thức tổ chức cũng như nội dung của kế toán quản trị.

Trong môi trường kinh doanh hiện nay, việc quản lý và kiểm soát chi phí sản xuất là vấn đề mà các nhà quản trị luôn quan tâm để xác định đúng đắn kết quả và nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Cho nên, việc hoàn thiện kế toán quản trị chi phí là yêu cầu cấp bách đối với các doanh nghiệp nói chung và Ban điều hành dự án 36.25 nói riêng nhằm nâng cao khả năng cạnh tranh và hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh.

4.1.2. Yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

Ban điều hành dự án 36.25 đang dần áp dụng mô hình kết hợp kế toán quản trị và kế toán tài chính nhằm phục vụ công tác quản lý và ra quyết định của mình, Tuy mới chỉ manh nha bắt đầu xuất hiện kế toán quản trị trong công tác kế toán nhưng đã góp phần không nhỏ trong việc dự thầu thành công. Để hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp cần tuân thủ một số quan điểm chung sau:

- Phải đảm bảo dựa trên các văn bản hướng dẫn về tổ chức kế toán quản trị, phù hợp chính sách quản lý tài chính do nhà nước ban hành
- Đảm bảo đáp ứng yêu cầu thông tin kinh tế tài chính cho các nhà quản trị đơn vị một cách kịp thời, đầy đủ
- Phải phù hợp với đặc điểm tổ chức hoạt động kinh doanh, tổ chức quản lý, phù hợp với năng lực trình độ của đội ngũ kế toán và điều kiện trang bị các phương tiện kỹ thuật của công ty.

- Phải tiếp tục hoàn thiện cơ chế quản lý của bản thân doanh nghiệp trong điều kiện mới

- Phải đảm bảo tính khả thi và tính hiệu quả

- Phải hướng tới sự hội nhập và phát triển kinh tế đất nước, thuận tiện cho việc cung cấp thông tin

4.2. Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

Nhằm kiểm soát chi phí chặt chẽ, nâng cao hiệu quả kinh doanh, việc hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại Ban điều hành dự án 36.25 cần quán triệt các yêu cầu cơ bản sau:

- ***Hoàn thiện mô hình kế toán quản trị***: Mô hình tổ chức của Ban điều hành dự án được tổ chức theo mô hình kết hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị nhưng chưa được phân nhiệm rõ ràng. Vì vậy doanh nghiệp cần hoàn thiện hơn mô hình này. Kế toán tài chính thực hiện chức năng thu thập các thông tin phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính, cung cấp thông tin phục vụ chủ yếu cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp. Kế toán quản trị thực hiện chức năng thu thập, xử lý thông tin, phục vụ lập báo cáo kế toán quản trị cung cấp các thông tin trong nội bộ doanh nghiệp. Do đó trong bộ máy kế toán cần xác định rõ phạm vi báo cáo kế toán tài chính và báo cáo kế toán quản trị. Việc tổ chức mô hình kế toán quản trị kết hợp giúp cho Bộ máy được tổ chức gọn nhẹ, có sự phân công nhiệm vụ cho các bộ phận rõ ràng. Doanh nghiệp tiết kiệm được chi phí vận hành hệ thống kế toán và hệ thống kế toán quản trị chi phí sẽ phát huy được tối đa vai trò của mình. (*Phụ lục 14*)

- Hoàn thiện phân loại chi phí sản xuất: Việc phân loại chi phí theo mục đích và công dụng của chi phí của công ty mới chỉ phục vụ cho mục đích của lập báo cáo tài chính, chưa mang tính chất quản trị. Do vậy Ban điều hành dự án có thể sử dụng thêm cách phân loại chi phí căn cứ vào mối quan hệ giữa

chi phí sản xuất và khối lượng hoạt động hay theo cách ứng xử của chi phí. Thông qua cách phân loại này, các nhà quản trị sẽ biết được chi phí thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động sản xuất thay đổi. Nó giúp cho việc thiết kế, xây dựng mô hình chi phí trong mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận, xác định được điểm hòa vốn, xác định đúng đắn phương hướng để nâng cao hiệu quả chi phí, xây dựng dự toán chi phí hợp lý ứng với mọi mức hoạt động theo dự kiến cũng như các quyết định kinh doanh khác. Theo cách phân loại này chi phí sản xuất gồm 3 loại:

- Chi phí cố định (định phí): Là các chi phí sản xuất không thay đổi về tổng số khi có sự thay đổi về khối lượng hoạt động. Doanh nghiệp có hoạt động hay không thì vẫn tồn tại định phí.

- Chi phí biến đổi (biến phí): Là những chi phí có sự thay đổi về tổng số khi có sự thay đổi về khối lượng hoạt động. Những chi phí này gia tăng tỷ lệ thuận với khối lượng hoạt động và ngược lại.

- Chi phí hỗn hợp: Là khoản chi phí bao gồm cả biến phí và định phí.

Chi phí sản xuất tại ban điều hàng dự án nên được phân loại theo cách ứng của chi phí phục vụ kế toán quản trị theo bảng sau:

STT	**Khoản mục chi phí**	**Chi phí biến đổi**	**Chi phí cố định**	**Chi phí hỗn hợp**
1	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp			
2	Chi phí nhân công trực tiếp			
3	Chi phí máy thi công			
3.1	- Tiền lương nhân viên vận hành máy			
3.2	- Chi phí nhiên liệu			
3.3	- Chi phí công cụ dụng cụ phục			

	vụ máy thi công			
3.4	- Chi phí khấu hao máy thi công			
3.5	- Chi phí bằng tiền khác			
4	Chi phí sản xuất chung			
4.1	- Chi phí nhân viên phân xưởng			
4.2	- Chi phí vật liệu			
4.3	- Chi phí dụng cụ sản xuất			
4.4	- Chi phí khấu hao TSCĐ			
4.5	- Chi phí dịch vụ mua ngoài			
4.6	- Chi phí bằng tiền khác			
	TỔNG CỘNG			

Ngoài ra Công ty còn cần phân loại chi phí căn cứ vào việc lựa chọn phương án kinh doanh. Theo cách phân loại này chi phí được chia làm 3 loại chi phí chênh lệch, chi phí cơ hội và chi phí chìm. Cách phân loại này giúp Công ty so sánh được chi phí phát sinh giữa các phương án từ đó ra quyết định lựa chọn công trình để tham gia đấu thầu. Cách phân loại này được xác định khi chi phí chưa phát sinh nên Công ty cần giao cho phòng kế hoạch vật tư phối hợp cùng với kế toán để xác định từng loại chi phí phát sinh ở mỗi phương án.

- **Hoàn thiện xây dựng định mức:** Việc xây dựng hệ thống định mức chi phí là một điều cần thiết vì nó là căn cứ để lập các dự toán chi phí của công ty. Thông qua việc kiểm tra tình hình thực hiện định mức mà sẽ giúp cho nhà quản trị kiểm tra, đánh giá được kết quả hoạt động, tìm ra nguyên nhân để đưa ra các quyết định kinh doanh kịp thời, hợp lý và hiệu quả.

Hiện nay Ban điều hành dự án đã xây dựng được một hệ thống định mức chi phí khá cụ thể cho từng nội dung công việc trên cơ sở xác định mức

hao phí lao động trung bình tiên tiến cho việc thực hiện mỗi đơn vị công việc đó. Tuy nhiên định mức này mới chỉ được xây dựng cho những nội dung công việc phổ biến còn một số công việc mang tính chất đặc thù thì công ty vẫn chưa có định mức và đơn giá cụ thể. Vì vậy, trong thời gian tới, phòng kế hoạch - kỹ thuật và cả phòng kế toán của công ty cần nghiên cứu, thảo luận và xây dựng một hệ thống định mức cho các công việc mới mà chưa xây dựng được định mức, đơn giá dựa trên Thông tư hướng dẫn của Bộ xây dựng đã ban hành theo trình tự:

- Xác lập hệ thống danh mục các công tác và kết cấu xây dựng mới cần xây dựng định mức, lựa chọn thước đo định mức dự toán và đơn vị đo các khoản mục hao phí.
- Xác định thành phần công việc, đặc tính các loại máy thi công lựa chọn theo thiết kế sơ đồ công nghệ thực hiện công tác hoặc kết cấu xây dựng.
- Tính toán hao phí về vật liệu, nhân công, máy thi công trên cơ sở thực tế hoặc kinh nghiệm thi công và khối lượng công tác của từng bộ phận công việc đã nêu trong thiết kế sơ đồ công nghệ.

Hoàn thiện báo cáo quản trị: Là phương tiện để truyền đạt thông tin đến các nhà quản trị, hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí phải đảm bảo được yêu cầu cung cấp thông tin kịp thời, thích hợp, linh hoạt cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị.

Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí ở Ban điều hành dự án cần thêm một số báo cáo sau:

+ Báo cáo tình hình thực hiện chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Chi phí nguyên vật liệu chịu sự tác động trực tiếp, lượng nguyên vật liệu tiêu hao và đơn giá vật liệu mua vào. Sự biến động lượng nguyên vật liệu tiêu hao thuộc về trách nhiệm của bộ phận sản xuất, cũng có thể do giá mua vào hoặc những nhân tố chủ quan khác. Cần có sự kết hợp chặt chẽ giữa các

thành viên trong chu trình cung cấp nguyên vật liệu để giúp doanh nghiệp kiểm soát được chi phí và giảm thiểu những rủi ro. Vì vậy, ngoài các bảng kê nguyên vật liệu, Ban điều hành dự án nên lập báo cáo về tình hình thực hiện chi phí nguyên vật liệu trực tiếp nhằm xác định mức biến động về định mức hay đơn giá nguyên vật liệu, từ đó xác định nguyên nhân và đưa ra biện pháp xử lý kịp thời. (*Phụ lục 15*)

+ Báo cáo tình hình thực hiện chi phí nhân công:

Các báo cáo chi phí nhân công trực tiếp hiện nay tại Ban điều hành dự án chỉ mới dừng lại ở việc cung cấp thông tin để tính lương, chưa đi vào phân tích và đánh giá nguyên nhân của những biến động về chi phí nhân công theo hướng có lợi hay bất lợi. Để đáp ứng nhu cầu trên Ban điều hành dự án nên lập báo cáo tình hình thực hiện chi phí nhân công trực tiếp. (*Phụ lục 16*)

+ Báo cáo tình hình thực hiện chi phí sản xuất chung:

Nhằm giúp nhà quản trị kiểm tra, đánh giá tình hình sử dụng chi phí sản xuất chung, công ty nên lập báo cáo tình hình thực hiện chi phí sản xuất chung theo từng tàu biển, từng bộ phận để dễ dàng kiểm soát chi phí, tạo một cách nhìn tổng quan về hoạt động của Ban điều hành dự án. (*Phụ lục 17*)

+ Báo cáo tình hình thực hiện chi phí máy thi công:

Nhằm giúp nhà quản trị kiểm tra, đánh giá tình hình sử dụng chi phí máy thi công, xác định mức biến động về định mức hay đơn giá máy thi công, từ đó xác định nguyên nhân và đưa ra biện pháp xử lý kịp thời. (*Phụ lục 18*)

+ Báo cáo dự toán phục vụ cho chức năng lập kế hoạch:

Khi xây dựng kế hoạch nhà quản trị phải dựa vào nhiều nguồn thông tin trong đó có nguồn thông tin từ các dự toán. Dự toán cung cấp những thông tin phản ánh có hệ thống toàn bộ các mục tiêu của doanh nghiệp, xác định các mục tiêu cụ thể để làm căn cứ đánh giá kết quả thực hiện.

Khi lập kế hoạch chi phí cho mỗi công trình, hạng mục công trình, cần phải dựa vào các thông tin lấy từ các dự toán như: Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí sản xuất chung, chi phí quản lý doanh nghiệp. Để đảm bảo kế hoạch chi phí phù hợp với mục tiêu chung của Ban điều hành dự án, Ban điều hành dự toán cần phải lập thêm các dự toán như: Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh *(Phụ lục 19)*

+ Báo cáo phục vụ cho quá trình kiểm tra, đánh giá (báo cáo kiểm soát chi phí) (Phụ lục 20) Báo cáo này được lập với mục đích kiểm soát tình hình thực hiện dự toán chi phí thông qua việc phân tích những chênh lệch giữa chi phí thực tế với chi phí định mức, từ đó, nhà quản trị doanh nghiệp sẽ đánh giá sự tiết kiệm hay lãng phí trong quá trình sản xuất kinh doanh để đề ra các biện pháp khuyến khích tiết kiệm chi phí, tăng hiệu quả sử dụng chi phí nhằm hạ giá thành sản phẩm xây lắp, tăng lợi nhuận cho Ban điều hành dự án.

+ Báo cáo bộ phận:

Các báo cáo bộ phận cung cấp những thông tin hữu ích đến nhà quản trị, giúp nhà quản trị kiểm soát được chi phí, đánh giá trách nhiệm của các bộ phận có liên quan. Bằng cách kiểm tra khuynh hướng và kết quả hoạt động của từng bộ phận nhà quản lý có khả năng nhìn nhận thấu đáo tình hình của Ban điều hành dự án, từ đó đưa ra những chính sách điều chỉnh nhằm kiểm soát chi phí kịp thời hoặc phát hiện ra những cơ hội, chiều hướng hoạt động còn tiềm ẩn của công ty để phát huy. Báo cáo bộ phận là báo cáo chi tiết theo từng công trình để xác định lợi nhuận công trình hay hạng mục công trình đó đóng góp vào lợi nhuận chung toàn Ban điều hành dự án. Từ đó xã định được công trình hay hạng mục công trình đó có mang lại lợi nhuận hay thua lỗ để có những quyết định về sau. *(Phụ lục 21)*

+ *Báo cáo đánh giá trách nhiệm quản lý:* Để thực hiện chức năng kiểm tra, đánh giá các doanh nghiệp cần xây dựng các trung tâm trách nhiệm và các lĩnh vực chịu trách nhiệm với hoạt động mà họ kiểm soát. Trong doanh nghiệp xây lắp có 3 trung tâm trách nhiệm: Trung tâm chi phí, trung tâm đầu tư và trung tâm lợi nhuận. Trong đó trung tâm chi phí là bộ phận mà người quản lý ở bộ phận đó chỉ có trách nhiệm với chi phí, không có trách nhiệm với lợi tức và vốn như các đội, công trường xây dựng... Báo cáo trác nhiệm của trung tâm chi phí có thể được thiết kế theo *(Phụ lục 22)*

Hoàn thiện mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận (CVP): Trên cơ sở số liệu chi tiết về chi phí, kế toán tiến hành phân tích chi phí thành biến phí và định phí, sau đó kế toán lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo cách ứng xử của chi phí. Từ đó, tiến hành phân tích điểm hòa vốn trong kinh doanh để xác định sản lượng hòa vốn và doanh thu hòa vốn, xây dựng công thức dự toán chi phí và dự toán linh hoạt. Việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận sẽ giúp cho việc ra quyết định lựa chọn các phương án sản xuất kinh doanh như: quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng, quyết định về đầu tư máy móc, thiết bị thi công mới hay duy trì thiết bị cũ, quyết định đặt giá dự thầu… Việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng -lợi nhuận có ý nghĩa vô cùng quan trọng trong việc khai thác khả năng tiềm tàng của doanh nghiệp, là cơ sở để đưa ra các quyết định.

Để nâng cao hiệu quả kinh doanh và thoả mãn nhu cầu thị trường, Ban điều hành dự án có thể nghiên cứu ứng dụng phân tích mối quan hệ này trong nhiều tình huống ra quyết định quản lý như:

+ Quyết định khung giá dự thầu hay đưa ra quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng. Trong môi trường cạnh tranh, cạnh tranh về giá là vũ khi lợi hại biết điều chỉnh giá hợp lý có thể đem lại cho công ty nhiều cơ hội trong tham gia bỏ thầu để tìm kiếm các hợp đồng kinh tế. Căn cứ vào các

thông tin chi phí tương lai cho các công trình do kế toán quản trị cung cấp, công ty có thể ứng dụng phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận để xây dựng khung giá bỏ thầu.

+ Quyết đinh thay đổi chi phí biến đổi và doanh thu tiêu thụ: Chi phí biến đổi của công ty thường bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí nhiên liệu máy thi công,… Khi công ty đưa ra quyết định thay đổi nguồn cung ứng vật tư, thay đổi tiền lương của công nhân, đầu tư máy móc thi công mới…điều này làm có thể làm tăng chất lượng công trình và làm cho doanh thu tiêu thụ tăng. Vì vậy có thể làm cho lợi nhuận của công ty tăng lên.

+ Quyết định đầu tư hay chấm dứt hoạt động của các bộ phận: Ban điều hành thường thi công nhiều công trình, hạng mục công trình và bao gồm nhiều đội thi công. Các đơn vị thi công có quan hệ với nhau và đóng góp vào lợi nhuận của công ty. Ban điều hành cần căn cứ vào báo cáo bộ phận để phân tích kết quả hoạt động của từng đơn vị thi công để đưa ra quyết định tiếp tục đầu tư hay chấm dứt hoạt động của các đơn vị thi công.

Ngoài ra, phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận còn được ứng dụng vào việc ra quyết định trong nhiều tình huống khác như: quyết định thay đổi định phí và doanh thu tiêu thụ, thay đổi cơ cấu sản phẩm tiêu thụ và doanh thu…

4.3. Điều kiện cơ bản thực hiện các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Ban điều hành dự án 36.25

Để có thể triển khai và thực hiện tốt các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất trong Ban điều hành dự án 36.25 cần thực hiện các yêu cầu sau:

Về phía Nhà nước: Mặc dù Bộ tài chính đã ban hành Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị

trong doanh nghiệp nhưng nội dung của Thông tư mới chỉ là những hướng dẫn có tính chung chung, giải thích thuật ngữ là chính mà chưa có những văn bản hướng dẫn cụ thể. hầu hết các doanh nghiệp Việt Nam đều chưa có điều kiện và nhận thức đầy đủ để áp dụng và triển khai công tác kế toán quản trị. Điều này làm giảm hiệu quả trong quá trình ra quyết định kinh doanh của các nhà quản lý làm cho doanh nghiệp khó có cơ hội cạnh tranh cao. Chính vì vậy, Nhà nước cần có những quy định hướng dẫn cụ thể hơn nữa những nội dung cơ bản đã đề cập trong Thông tư số 53 về hướng dẫn thực hiện kế toán quản trị cho từng loại hình doanh nghiệp trong mỗi ngành, mỗi lĩnh vực kinh doanh để các doanh nghiệp có thể áp dụng một cách dễ dàng.

- Hiện nay, ở Việt Nam, kế toán quản trị mới chỉ biết đến chủ yếu dưới dạng lý thuyết, được giảng dạy ở một số ít các trường đại học có chuyên ngành kế toán. Nhà nước cần tổ chức tuyên truyền rộng rãi để nâng cao nhận thức được vai trò quan trọng của kế toán quản trị cũng như những nội dung của kế toán quản trị để các nhà quản trị doanh nghiệp có thể áp dụng trong công tác quản lý của mình.
- Ngoài ra, Nhà nước cần hỗ trợ tốt hơn cho các doanh nghiệp trong đào tạo nhân lực, nghiên cứu triển khai, phát triển kế toán quản trị, để kế toán quản trị thực sự là một nội dung không thể thiếu trong hệ thống kế toán doanh nghiệp.

Về phía doanh nghiệp: Để có thể triển khai và thực hiện tốt các giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp nói chung và trong Ban điều hành dự án 36.25 nói riêng cần phải thực hiện các yêu cầu sau:

- Cần nâng cao nhận thức và trình độ quản lý cho các nhà quản trị doanh nghiệp để tăng cường khả năng ra quyết định linh hoạt nhằm nâng cao khả năng cạnh tranh và hội nhập kinh tế thế giới.

- Ban điều hành dự án cần sắp xếp lại bộ máy kế toán doanh nghiệp theo hướng kết hợp bộ phận kế toán tài chính và bộ phận kế toán quản trị, kế toán quản trị sử dụng nguồn thông tin đầu vào chủ yếu từ kế toán tài chính và các kênh thông tin khác để thu thập, xử lý và lượng hoá thông tin theo chức năng riêng có của mình. Tuy nhiên, trong tổ chức bộ máy kế toán quản trị cần chú trọng tính bảo mật của thông tin kế toán quản trị.
- Cần phải tăng cường đào tạo, bồi dưỡng cho các nhân viên kế toán các kiến thức chuyên sâu và toàn diện về kế toán tài chính cũng như kế toán quản trị.
- Cần xây dựng hệ thống chỉ tiêu thông tin trong nội bộ doanh nghiệp một cách đồng bộ và thống nhất, tránh sự trùng lắp đảm bảo cho việc truyền tải thông tin được thông suốt, nhanh chóng và kịp thời. Ban điều hành dự án cũng cần xây dựng một hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật khoa học, tiên tiến và hiện thực nhằm cung cấp một nguồn dữ liệu đáng tin cậy cho kế toán quản trị trong việc dự báo và kiểm soát chi phí.

KẾT LUẬN

Để nâng cao khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp trong tiến trình hội nhập kinh tế khu vực và thế giới, việc xây dựng và hoàn thiện vận hành kế toán quản trị chi phí sản xuất là công việc mang tính bắt buộc. Là một bộ phận của hệ thống kế toán doanh nghiệp, kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của KTQT sản xuất có những điểm khác biệt so với kế toán tài chính nhưng có mối quan hệ mật thiết với nhau. Kế toán quản trị chi phí sản xuất sử dụng thông tin đầu vào từ kế toán tài chính nhưng có sự khác nhau về xử lý thông tin thu thập được từ chứng từ ban đầu để cho ra thông tin với nội dung phù hợp với nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Trong nền kinh tế thị trường, doanh nghiệp là một đơn vị kinh tế có quy trình hoạt động, nguyên lý vận hành quy trình hoạt động kinh doanh theo nhu cầu thị trường. Sự cạnh tranh và cạnh tranh ngày càng gay gắt của các doanh nghiệp thì việc chớp cơ hội kinh doanh phụ thuộc rất lớn vào thời điểm đưa ra các quyết định và điều đó quyết định sự thành công hay thất bại của doanh nghiệp. Để đưa ra các quyết định nhà quản trị phải có thông tin, trong khi đó thông tin trong và ngoài doanh nghiệp rất đa dạng và phong phú phức tạp từ nhiều nguồn khác nhau. Để đảm bảo thông tin kế toán cung cấp cho nhà quản trị có chất lượng ngày càng cao thì cần thiết phải xác định yêu cầu của thông tin kế toán cung cấp, từ đó có thể tổ chức thu thập xử lý thành các thông tin phù hợp và hữu ích cho nhà quản lý. Do vậy, việc nghiên cứu vận dụng và hoàn thiện kế toán quản trị chi phí để cung cấp thông tin toàn diện và đầy đủ về chi phí cho các nhà quản trị doanh nghiệp trong quá trình thực hiện các chức năng quản trị là việc làm rất cần thiết trong giai đoạn hiện nay.

Do kiến thức còn hạn chế, do thời gian thực tập không dài, bài chuyên đề này mới chỉ đề cập đến những vấn đề có tính cơ bản nhất, cũng như mới chỉ đưa ra những ý kiến bước đầu, chắc chắn không tránh khỏi những thiếu

sót. Kính mong nhận được sự quan tâm giúp đỡ và các ý kiến đóng góp của các thầy, cô giáo và những cá nhân quan tâm để bài chuyên đề này của em được hoàn thiện hơn.

Một lần nữa em xin chân thành cảm ơn thầy giáo ***TS. Vũ Đình Hiển*** cùng toàn thể các cô chú, anh chị trong phòng tài chính – kế toán của Ban điều hành dự án 36.25 đã giúp đỡ em hoàn thành bài khóa luận này.

Sinh viên thực hiện

Đoàn Thị Thủy

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ tài chính (2006), *Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, Hà nội.

2. Bộ xây dựng (2005), *Thông tư số 04 /2005/TT-BXD ngày 1/4/2005 hướng dẫn việc lập và quản lý chi phí dự án đầu tư xây dựng công trình.*

3. Đặng Thị Loan (2007), *Kế toán tài chính doanh nghiệp*, NXB Đại học kinh tế quốc dân, Hà Nội.

4. Th.S. Huỳnh Lợi (2007), *Kế toán quản trị,* Nhà xuất bản thống kê, Hà nội.

5. PGS.TS. Nguyễn Minh Phương (2004), *Giáo trình kế toán quản trị,* Nhà xuất bản tài chính, Hà nội.

6. PGS.TS. Nguyễn Năng Phúc (2007), *Kế toán quản trị doanh nghiệp,* Nhà xuất bản tài chính, Hà nội.

7. PGS.TS. Nguyễn Ngọc Quang (2009), *Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản tài chính, Hà nội.

8. PGS.TS. Đoàn Xuân Tiên (2007), *Giáo trình kế toán quản trị doanh nghiệp,* Nhà xuất bản Tài chính, Hà nội.