

MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, DOANH THU, KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN QUẢN LÝ VÀ XÂY DỰNG GIAO THÔNG I SƠN LA

Nguyễn Thị Phương Thảo
Trường Đại học Tây Bắc

THÔNG TIN BÀI BÁO

Ngày nhận bài: 09/5/2023.
Ngày nhận đăng: 30/7/2023.
Email: phuongthao@utb.edu.vn

Từ khóa: kế toán quản trị, chi phí doanh thu kết quả kinh doanh, dự toán, kế toán trách nhiệm, phân tích biến động

TÓM TẮT

Kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh là một phần quan trọng trong toàn bộ công tác kế toán nói chung của bất kỳ doanh nghiệp nào. Bằng phương pháp phỏng vấn sâu, phân tích chọn mẫu tài liệu kế toán nghiên cứu đã chỉ ra những bất cập trong kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh tại Công ty cổ phần quản lý và xây dựng giao thông I Sơn La liên quan đến công tác xây dựng định mức, lập dự toán, báo cáo kế toán quản trị, phân tích thông tin phục vụ nhu cầu quản trị. Từ đó bài viết đã đề xuất các nhóm giải pháp nhằm hoàn thiện và nâng cao công tác kế toán quản trị chi phí, doanh thu và kết quả tại Công ty Cổ phần Quản lý và xây dựng giao thông I Sơn La.

1. Đặt vấn đề

Ngành giao thông vận tải là một ngành có vị trí, vai trò rất quan trọng và có những đóng góp lớn cho sự nghiệp giải phóng dân tộc, phát triển kinh tế - xã hội, bảo đảm an ninh quốc phòng của đất nước. Thời gian gần đây, số vốn xây dựng cơ bản được đầu tư vào lĩnh vực giao thông liên tục tăng, đặt ra vấn đề là làm sao quản lý vốn có hiệu quả, khắc phục tình trạng lãng phí, thất thoát vốn trong điều kiện sản xuất kinh doanh (SXKD) xây lắp trải qua nhiều giai đoạn, thời gian kéo dài bên cạnh đó gia tăng sức cạnh tranh trên thương trường, doanh nghiệp có thể đứng vững và phát triển, có điều kiện đề tái sản xuất mở rộng.

Công ty cổ phần quản lý và xây dựng (QL&XD) giao thông I Sơn La là một doanh nghiệp vừa sản xuất kinh doanh vừa có nhiệm vụ hoạt động công ích. Công ty hoạt động hiệu quả không những ảnh hưởng đến lợi ích của các cổ đông mà còn đóng vai trò quan trọng trong nỗ lực hoàn thành nhiệm vụ được giao, góp phần đảm bảo an ninh quốc phòng, đảm bảo giao thông thông suốt của Tỉnh Sơn La nói riêng và khu vực Tây Bắc nói chung. Đặc biệt trong thời gian gần đây, khi mức độ cạnh tranh ngày càng khốc liệt, kinh tế vĩ mô chịu tác động tiêu cực bởi các “cú sốc” gây thêm nhiều khó khăn cho doanh nghiệp thì các vấn đề gia

tăng doanh thu, cắt giảm chi phí để nâng cao kết quả kinh doanh càng cần được chú trọng hơn bao giờ hết.

Trong hệ thống các công cụ quản lý doanh nghiệp, kế toán là một trong những công cụ quản lý hữu hiệu nhất, giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp (DN) có được những thông tin chính xác, trung thực và khách quan để kịp thời đưa ra các phương án kinh doanh hiệu quả nhất. Với chức năng cung cấp thông tin và kiểm tra các hoạt động kinh tế tài chính trong DN nên công tác kế toán ảnh hưởng trực tiếp hoặc gián tiếp đến hoạt động của DN. Trong hệ thống các phân hành kế toán, phân hành kế toán chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh (CP, DT, KQKD) là một trong những phân hành rất quan trọng. Các thông tin về CP, DT, KQKD giúp ích rất nhiều cho các nhà quản trị DN, chất lượng thông tin của phân hành kế toán CP, DT, KQKD được coi là một trong những tiêu chuẩn quan trọng để đảm bảo sự an toàn và khả năng mang lại thắng lợi cho các quyết định kinh doanh của DN. Tuy nhiên thực tế công tác kế toán CP, DT, KQKD vẫn còn nhiều bất cập đặc biệt ở khía cạnh kế toán quản trị (KTQT), chưa đáp ứng được yêu cầu của quản lý, ảnh hưởng không nhỏ đến tình trạng tài chính, làm giảm hiệu quả của hệ thống kiểm soát và đánh giá của DN. Để kế toán quản trị thực sự trở thành

một bộ phận quan trọng trong toàn bộ công tác kế toán của doanh nghiệp, giúp ích cho việc ra quyết định nhằm nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh, gia tăng giá trị cho doanh nghiệp, nghiên cứu sau đề xuất một số giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh tại Công ty cổ phần QL&XD giao thông I Sơn La trên cơ sở khái quát thực trạng công tác KTQT tại công ty.

2. Phương pháp nghiên cứu

Trên cơ sở phương pháp (PP) luận duy vật biện chứng, duy vật lịch sử, tác giả đã sử dụng tổng hợp nhiều PP nghiên cứu khác nhau như: PP phỏng vấn sâu, hệ thống hóa, PP tổng hợp, chọn mẫu, PP quy nạp, diễn giải, so sánh... để nghiên cứu, phân tích, đánh giá, trình bày các vấn đề có liên quan đến kế toán CP, DT, KQKD trong các doanh nghiệp xây lắp (DNXL) nói chung và tại Công ty cổ phần QL&XD giao thông I Sơn La nói riêng.

2.1. Phương pháp thu thập thông tin

- Để thu thập thông tin phục vụ cho nghiên cứu, tác giả thực hiện phỏng vấn sâu bằng cách sử dụng Bảng hỏi được chuẩn bị trước, nội dung chứa đựng lượng thông tin lớn liên quan đến công tác kế toán CP, DT, KQKD để phỏng vấn kế toán trưởng giám đốc, phó giám đốc của Công ty để thu thập các dữ liệu liên quan đến công tác quản lý và kế toán CP, DT, KQKD.

- Bên cạnh đó, đã sử dụng PP chọn mẫu đối với hệ thống sổ sách, báo cáo kế toán, báo cáo tổng kết, các báo cáo có liên quan... của Công ty cổ phần QL&XD giao thông I Sơn La.

2.2. Phương pháp tổng hợp, phân tích, xử lý thông tin

- Tổng hợp thông tin từ phỏng vấn sâu trên cơ sở chọn lọc những thông tin theo mức độ liên quan tới vấn đề nghiên cứu. Trên cơ sở đó tác giả thực hiện đánh giá, phân tích thực trạng công tác kế toán quản trị CP, DT, KQKD tại Công ty cổ phần QL&XD giao thông I Sơn La.

- Nghiên cứu cũng vận dụng các PP cụ thể trong quá trình nghiên cứu như: PP quy nạp, diễn giải, so sánh để phân tích các vấn đề lý luận và thực tiễn. Trên cơ sở đó đánh giá và ra kết luận từ đó đưa ra các giải pháp hoàn thiện phù hợp và khả thi.

3. Khái quát thực trạng kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh tại công ty cổ phần quản lý và xây dựng giao thông I Sơn La

3.1. Xây dựng định mức, dự toán chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh

Với mỗi công trình, hạng mục Công ty tiến hành lập Dự toán xây dựng. Theo khoản 1 Điều 135 Luật Xây dựng 2014 (sửa đổi, bổ sung 2020), dự toán xây dựng công trình là chi phí cần thiết để xây dựng công trình, thực hiện gói thầu, công việc xây dựng được xác định trên cơ sở khối lượng tính toán từ thiết kế kỹ thuật, thiết kế bản vẽ thi công, yêu cầu công việc phải thực hiện và định mức, giá xây dựng. Như vậy, Dự toán thực chất là kế hoạch tổng thể về một số chỉ tiêu kỹ thuật, một số yếu tố SX, chưa đáp ứng được nhu cầu về KTQT. Nội dung dự toán xây dựng công trình được quy định tại Điều 11 Nghị định 10/2021/NĐ-CP, ngày 09 tháng 02 năm 2021 của Chính phủ về quản lý chi phí đầu tư xây dựng bao gồm: Chi phí xây dựng, Chi phí thiết bị, Chi phí quản lý dự án, Chi phí tư vấn đầu tư xây dựng, Chi phí khác, Chi phí dự phòng.

Có thể thấy, dự toán xây dựng là dự kiến tính toán giá trị công trình trước khi thi công xây dựng. Dự toán do cán bộ kỹ thuật lập căn cứ trên cơ sở khối lượng các công việc xác định theo thiết kế kỹ thuật hoặc thiết kế bản vẽ thi công và được lập theo mặt bằng giá tại thời điểm lập dự toán. Thông tin trên dự toán chủ yếu có ý nghĩa đối với kế toán tài chính (KTTC) trong việc hoàn thiện chứng từ phục vụ cho quyết toán công trình tức là để hạch toán các loại chi phí sản xuất, giá vốn hàng bán, dự toán xây dựng chưa phục vụ cho nhu cầu thông tin của KTQT. Bên cạnh đó, kết quả phỏng vấn cho thấy các loại chi phí như chi phí quản lý kinh doanh, chi phí hoạt động tài chính hoặc các loại doanh thu (doanh thu bán hàng & cung cấp dịch vụ, doanh thu hoạt động tài chính) tại Công ty chưa xây dựng định mức hoặc lập dự toán.

3.2. Báo cáo kế toán quản trị về chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh

Qua phỏng vấn Kế toán trưởng và cán bộ quản lý công ty, những báo cáo được Công ty

coi là báo cáo KTQT thực chất chính là báo cáo chi tiết của báo cáo tài chính (BCTC). Những báo cáo này được lập chủ yếu là chi tiết một số chỉ tiêu mà trên các BCTC chưa thể hiện được, nhằm giúp nhà quản trị DN có thêm thông tin về tình hình SXKD của DN. Hầu hết các báo cáo về CP, DT, KQKD tại DN đều được lập theo các khái niệm, nguyên tắc, chuẩn mực trong KTTTC. Chính vì vậy, thông tin trên báo cáo chi tiết không thỏa mãn được nhu cầu thông tin của nhà quản trị.

Hệ thống báo cáo KTQT mới chỉ dừng lại ở

Bảng 1 - Tổng hợp kinh phí bảo lữ các tuyến Quốc lộ năm 2022

		4G	6B	279	279D	Cộng
I	Chi phí trực tiếp	1.992.827.540	345.255.000	833.790.000	1.175.069.002	4.346.941.542
1	Chi phí vật liệu	806.346.509	-	478.312.000	367.792.433	1.652.450.942
2	Chi phí nhân công	934.260.112	201.711.000	235.095.000	483.105.770	1.854.171.882
3	Chi phí máy và thiết bị thi công	252.220.919	143.544.000	120.383.000	324.170.798	840.318.717
II	Chi phí gián tiếp	208.606.064	36.251.775	86.714.160	122.207.176	453.779.175
1	Chi phí chung	124.361.307	21.405.810	51.694.980	72.854.278	270.316.376
2	Chi phí nhà tạm và điều hành thi công	44.128.206	7.940.865	18.343.380	25.851.518	96.263.969
3	Chi phí một số công việc không xác định được khối lượng từ thiết kế	40.116.551	6.905.100	16.675.800	23.501.380	87.198.831
III	Thu nhập chịu thuế tính trước	132.086.016	22.890.407	55.230.250	77.836.571	288.043.243
	ĐBGT	57.250.428	16.005.608	28.975.998	35.824.609	138.056.643
	Chi phí sửa chữa trước thuế	2.390.770.049	420.402.790	1.004.710.407	1.410.937.358	5.226.820.603
	Thuế giá trị gia tăng	191.261.604	33.632.223	80.376.833	112.874.989	418.145.648
	Chi phí xây dựng sau thuế	2.582.031.652	454.035.013	1.085.087.240	1.523.812.346	5.644.966.252

(Nguồn: Phòng kế toán Công ty QL&XDGT I Sơn La)

3.3. Phân tích các thông tin chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị

Theo kết quả phỏng vấn sâu thì tại Công ty mới chỉ dừng lại ở mức so sánh giữa giá bán

việc lập các báo cáo CP theo khoản mục và chi tiết theo tư yếu tố CP, bảng kê doanh thu theo từng hạng mục công trình, còn các báo cáo KTQT như báo cáo phục vụ cho chức năng hoạch định của nhà quản trị và báo cáo phục vụ cho chức năng kiểm soát và đánh giá kết quả hoạt động chưa được thiết lập và sử dụng. Các báo cáo chi tiết này được kế toán lập định kỳ như BCTC, vì vậy nó thường không đáp ứng được tính kịp thời của thông tin để ra quyết định quản lý có hiệu quả.

với giá thành sản xuất để xác định lợi nhuận gộp của từng công trình và hạng mục công trình, chưa có sự đánh giá tính hiệu quả của chi phí (CP) nhất là các CP trong Báo cáo kết quả kinh doanh, chưa thực hiện phân loại chi phí thành biến phí, định phí nên việc phân tích mỗi

quan hệ giữa CP, DT, lợi nhuận chưa được thực hiện, không phân tích điểm hoà vốn. Ngay cả khi có nhận thấy sự biến động của các khoản mục chi phí, việc xác định các nhân tố ảnh hưởng cũng do Ban giám đốc tự tính toán và rút kinh nghiệm cùng nhau. Như vậy, rõ ràng phân tích CP không nhằm kiểm soát CP để ra các quyết định quản lý.

Chưa thành lập các trung tâm kế toán trách nhiệm theo KTQT. Việc đánh giá hiệu quả mới chỉ dừng lại ở đánh giá hiệu quả các công trình và hạng mục công trình theo các chỉ tiêu trên báo cáo kết quả kinh doanh của BCTC. Việc chưa thành lập các trung tâm kế toán trách nhiệm theo KTQT dẫn đến không đánh giá được hiệu quả của từng trung tâm chi phí, doanh thu, lợi nhuận, không phân tích được các nguyên nhân và đưa ra được giải pháp bám sát các vấn đề về chi phí, doanh thu và lợi nhuận.

Ngay cả các chỉ tiêu tài chính cơ bản cũng ít được phân tích để phục vụ cho việc ra quyết định, như: cơ cấu vốn, cơ cấu nợ ngắn hạn, khả năng thanh toán, tỷ suất lợi nhuận, khả năng lưu chuyển vốn... được tính toán và báo cáo trong Đại hội cổ đông định kỳ chứ khi được yêu cầu cung cấp bởi Ban giám đốc hay Hội đồng quản trị. Hiện nay, Công ty vẫn chưa xây dựng một hệ thống chỉ tiêu quản trị phản ánh toàn diện các khía cạnh quản lý CP, DT, KQKD làm cơ sở cho công tác tập hợp và phân tích thông tin.



Tóm lại: Tại Công ty cổ phần quản lý & xây dựng giao thông I Sơn La công tác KTQT nói chung, kế toán quản trị CP, DT, KQKD nói riêng chưa được quan tâm đúng mức, bước đầu mới thực hiện một số nội dung của KTQT. Đặc biệt, Công ty hầu hết chưa thực hiện đầy đủ

công tác KTQT, chưa hiểu đúng, chưa đánh giá được hết tầm quan trọng của công tác KTQT. Công ty mới chỉ dừng lại ở bước đầu thực hiện một số nội dung kế toán quản trị CP, DT, KQKD như lập dự toán chi phí sản xuất mục đích chính phục vụ cho tổ chức thi công công trình và theo yêu cầu bắt buộc của Bộ xây dựng chứ chưa hướng đến mục tiêu KTQT. Việc thực hiện công tác KTQT chưa

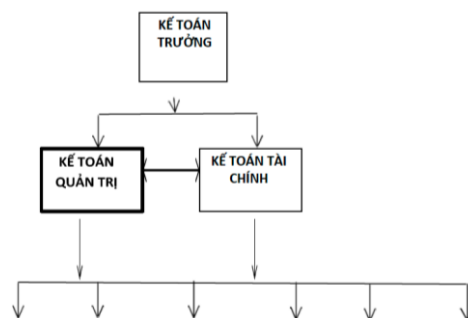
được định hình rõ nét, chưa có sự phân công trách nhiệm một cách cụ thể.

4. Một số giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh tại Công ty Cổ phần Quản lý và xây dựng giao thông I Sơn La

4.1. Thứ nhất, hoàn thiện việc tổ chức bộ máy kế toán phục vụ cho KTQT

Đối với các DN xây lắp, Hoàng Văn Tường (2010) cho rằng, mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị chi phí sản xuất trong cùng một bộ máy kế toán là mô hình phù hợp trong điều kiện hiện nay, bởi tiềm lực kinh tế – tài chính của các DN xây lắp chưa cao. Với mô hình này, bộ phận kế toán chi phí của kế toán tài chính căn cứ vào chứng từ để hạch toán chi phí sản xuất phát sinh của DN theo từng yếu tố chi phí, cung cấp số liệu phục vụ lập báo cáo kết quả kinh doanh và bản thuyết minh báo cáo tài chính. Trong khi đó, kế toán quản trị chịu trách nhiệm hạch toán chi tiết theo từng bộ phận, công trình, hạng mục công trình... để xác định kết quả theo từng bộ phận, từng công trình, hạng mục công trình; đồng thời, phân loại theo dõi riêng chi phí cố định và chi phí biến đổi để giúp cung cấp thông tin cho nhà quản lý khi ra quyết định.

Căn cứ vào quy mô và năng lực kinh tế của đơn vị mình, Công ty cần hoàn thiện bộ máy kế toán hiện có để thực hiện công tác KTQT. Công ty nên chọn mô hình KTQT kết hợp với KTTC.



Sơ đồ 1. Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo mô hình kết hợp

Chức năng và nhiệm vụ của từng bộ phận như sau:

- Kế toán trưởng: Chịu trách nhiệm trước ban lãnh đạo về việc tổ chức các HĐTC và kế toán của DN. Phụ trách chung về công tác

KTTC và KTQT, có nhiệm vụ hướng dẫn cho các nhân viên trong phòng về chế độ, chuẩn mực, và tổ chức bộ máy kế toán trong DN. Hỗ trợ cho kế toán trưởng là kế toán tổng hợp và KTQT.

- Kế toán tài chính: Do phụ trách KTTC đảm nhiệm, bộ phận này thực hiện công việc ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và lập BCTC. Tùy theo quy mô của Cty mà mỗi kế toán viên có thể chịu trách nhiệm một hay nhiều phần hành kế toán. Có thể phân chia nhiệm vụ như mô hình KTTC thông thường.

- Kế toán quản trị: Do phụ trách KTQT đảm nhiệm, xác định cụ thể phương thức quản trị và hệ thống trách nhiệm trong nội bộ DN để làm cơ sở xây dựng các nội dung KTQT tại DN. Bộ phận này thu thập, xử lý và phân tích các thông tin do KTTC cung cấp, đồng thời kết hợp với việc thu thập thông tin từ các phòng ban khác như bộ phận SX, phòng kinh doanh, ... phục vụ cho việc cung cấp thông tin cho các chức năng quản trị: hoạch định, tổ chức, điều hành, kiểm soát và ra quyết định.

4.2. Thứ hai, hoàn thiện việc phân loại chi phí, doanh thu

a) Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí

Việc phân loại chi phí theo khoản mục chi phí như hiện nay tại Công ty cổ phần quản lý và xây dựng giao thông I Sơn La mới chỉ đáp ứng được nhu cầu thông tin cho KTTC, chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin cho KTQT. Công ty nên tiến hành phân loại toàn bộ chi phí SXKD theo cách ứng xử của chi phí. Với cách phân loại CP này sẽ đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị về lập kế hoạch CP, kiểm soát và chủ động điều tiết CP, ra quyết định kinh doanh nhanh chóng và hiệu quả.

Theo cách này, toàn bộ CP được chia thành biến phí và định phí và chi phí hỗn hợp, trong đó CP hỗn hợp có thể sử dụng PP cực đại-cực tiểu để tách biến phí và định phí trong chi phí hỗn hợp.

Bảng 2. Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí

Khoản mục chi phí	Biến phí	Định phí	Chi phí hỗn hợp
1. Chi phí NVLTT			
a. Chi phí NVL chính	x		
b. Chi phí vật liệu phụ	x		
c. Nhiên liệu	x		
d. Động lực	x		
2. Chi phí NCTT			
a. Lương chính của CNTT sản xuất	x		
b. Các khoản trích theo lương		x	
c. Các khoản phụ cấp ngoài lương		x	
3. Chi phí máy thi công			
Chi phí nhân công	x		
Chi phí vật liệu	x		
Chi phí dụng cụ sản xuất		x	
Chi phí khấu hao máy móc		x	
Chi phí dịch vụ mua ngoài			x
Chi phí bằng tiền khác			x
4. Chi phí SXC			
a. Lương nhân viên quản lý đội sản xuất		x	
b. Các khoản trích theo lương của nhân viên đội sản xuất		x	
c. Chi phí vật liệu		x	
d. Chi phí công cụ dụng cụ		x	
e. Chi phí khấu hao tài sản cố định		x	
g. Chi phí dịch vụ mua ngoài			x

h. Chi phí bằng tiền khác		x	
5. Chi phí tài chính			x
6. Chi phí quản lý kinh doanh			
6.1. Chi phí bán hàng	Công ty không phát sinh chi phí bán hàng		
6.2. Chi phí QLDN			
a. Lương chính của nhân viên QLDN		x	
b. Các khoản trích theo lương chính của nhân viên QLDN		x	
c. Chi phí vật liệu		x	
d. Chi phí đồ dùng văn phòng		x	
e. Chi phí khấu hao tài sản cố định		x	
f. Thuế, phí lệ phí			x
g. Chi phí dự phòng		x	
h. Chi phí dịch vụ mua ngoài			x
k. Chi phí bằng tiền khác			x
7. Chi phí khác			x

Tuy nhiên, mỗi sản phẩm có đặc điểm riêng về kết cấu, về quy trình và công nghệ sản xuất, về địa điểm xây lắp, điều đó ảnh hưởng rất lớn đến việc thiết lập quy trình cung cấp thông tin kế toán, đặc biệt là kế toán quản trị chi phí. Bởi vậy, doanh nghiệp cần chủ động trong công tác KTQT.

b) *Xem xét chỉ tiêu doanh thu hoà vốn, doanh thu an toàn*

Công ty đang tổng hợp doanh thu (DT) theo từng hạng mục công trình (có lập Bảng kê) nhìn vào đó có thể thấy hạng mục nào tạo ra DT cao nhất, ít nhất vì vậy việc lập Bảng kê như trên không mang lại nhiều ý nghĩa trong phân tích thông tin cho việc ra quyết định. Đặc điểm của hoạt động xây dựng là doanh thu biết trước ngay từ thời điểm nhận thầu (chính là giá trúng thầu), chưa kể nền kinh tế hiện nay có nhiều biến động và mỗi công trình có điều kiện tổ chức thi công khác nhau vì vậy ngay từ khi chuẩn bị đấu thầu, Công ty cần tính toán trước DT hoà vốn để xác định giá bỏ thầu phù hợp – chính là DT của gói thầu (phải cao hơn DT hoà vốn). Cùng với đó, Công ty cần nhìn nhận rõ nhất khả năng tiết kiệm chi phí, khả năng gia tăng lợi nhuận cho từng hạng mục công trình để xây dựng phương án tổ chức sản xuất tối ưu nhất ngay trước khi bắt đầu thi công. Cách làm này cũng có thể được áp dụng ở các lĩnh vực kinh doanh khác của Công ty. Để xác định phạm vi hoạt động an toàn của đơn vị, cần xem xét chỉ tiêu DT an toàn đối với tất cả các lĩnh vực trong cùng một kỳ sản xuất kinh doanh.

c) *Hoàn thiện lập định mức, dự toán CP,*

DT, KQKD

Công tác lập ĐM, dự toán CP, DT, KQKD tại Công ty chưa đầy đủ và đồng bộ. Thực tế công việc này mới chỉ dừng lại ở việc lập Dự toán xây dựng theo định mức được Bộ xây dựng ban hành, chưa đáp ứng được yêu cầu quản trị

DN. Vì vậy, để thực hiện được công tác

KTQT, đáp ứng nhu cầu thông tin cho các nhà quản lý cần thiết phải điều chỉnh và lập bổ sung ĐM và dự toán CP, DT, KQKD cho các kỳ HĐKD, cụ thể như sau:

+ *Xây dựng dự toán linh hoạt:* Thay vì lập dự toán tĩnh trên một mức hoạt động cụ thể (như dự toán xây dựng hiện nay), Công ty có thể lập dự toán linh hoạt đáp ứng yêu cầu phân tích trong trường hợp mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động mà dự toán tĩnh đã lập. Đây là thực tế thường gặp với doanh nghiệp xây lắp do địa bàn khác nhau, điều kiện thi công khác nhau mà chi phí phát sinh khác nhau không thể áp dụng mức Bộ xây dựng quy định vào mọi trường hợp. Muốn vậy, cần xác định phạm vi phù hợp với đối tượng cần lập dự toán. Khi đó, biến phí được xác định như sau: tổng biến phí đã điều chỉnh = mức hoạt động thực tế x biến phí đơn vị dự toán. Định phí không thay đổi do doanh nghiệp vẫn hoạt động trong phạm vi lĩnh vực liên quan. Cách xây dựng dự toán linh hoạt phù hợp với phân tích và kiểm soát chi phí sản xuất chung.

+ *Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí quản lý kinh doanh:* Ngoài chi phí sản xuất được lập theo quy định, chi phí quản lý kinh

doanh hiện nay chưa có định mức, cần được bổ sung để phục vụ cho việc lập Dự toán SXKD

$$\text{Dự toán biến phí QLDN} = \text{Dự toán biến phí trực tiếp} \times \text{Tỷ lệ biến phí QLDN}$$

$$\text{Dự toán định phí QLDN} = \text{Dự toán định phí trực tiếp} \times \text{Tỷ lệ định phí QLDN}$$

Tại Công ty không phát sinh chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp có thể lập theo mẫu sau:

Bảng 3. Dự toán Chi phí quản lý doanh nghiệp

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Tổng biến phí QLDN (1= 1.1 x 1.2)	
1.1 Chi phí NC trực tiếp	
1.2 Tỷ lệ biến phí QLDN	
2. Tổng định phí QLDN (2= 2.1 + 2.2)	
2.1 Tiền lương	
2.2 Khấu hao tài sản cố định	
3. Tổng chi phí QLDN (3=1+2)	
4. Khấu hao (4=2.2)	
5. Tổng chi phí QLDN bằng tiền (5= 3-4)	

Xây dựng dự toán chi phí QLDN là việc Công ty thực hiện dự kiến các khoản CP sẽ phát sinh trong kỳ dự toán ngoài lĩnh vực SX. Dự toán chi phí QLDN bao gồm dự toán tỷ lệ biến phí QLDN và dự toán tỷ lệ định phí QLDN:

+ *Xây dựng dự toán chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh:* Căn cứ vào dự toán, Công ty có thể xác định rõ các mục tiêu cụ thể, đồng thời cũng sử dụng làm căn cứ đánh giá việc thực hiện sau này, lường trước những khó khăn tiềm ẩn để có phương án xử lý kịp thời và đúng đắn. Để xây dựng dự toán, các Cty căn cứ vào: Hệ thống SXKD hàng năm của DN, dự toán SXKD của các kỳ kinh doanh năm trước, các định mức CP tiêu chuẩn. Công ty có thể tham khảo mẫu sau:

Bảng 4. Dự toán doanh thu, KQKD

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Dự toán doanh thu	
2. Giá vốn hàng bán	
3. Chi phí quản lý kinh doanh	
4. Lãi thuần	
5. Doanh thu hoạt động tài	

chung của Công ty, không chỉ dừng lại ở việc lập Dự toán xây dựng như hiện nay.

chính	
6. Chi phí hoạt động tài chính	
7. Lãi trước thuế	
8. Chi phí thuế TNDN	
9. Lãi sau thuế	

4.3. Thứ ba, thực hiện phân tích biến động doanh thu chi phí kết quả phục vụ cho việc ra quyết định

Công ty cần phải tiến hành phân tích, đánh giá tình hình thực hiện các dự toán, các định mức CP, DT, KQKD sau mỗi kỳ SXKD. Để từ đó, giúp cho các nhà quản lý của Công ty có đầy đủ thông tin cho việc ra quyết định.

a) Phân tích biến động chi phí

Việc phân tích biến động CP sẽ giúp Công ty có thể xác định được khả năng tiềm tàng, nguyên nhân chủ quan khách quan tác động đến sự tăng giảm CP thực tế so với kế hoạch đặt ra trước đó. Từ đó, giúp nhà quản lý có những giải pháp đúng đắn và kịp thời để chấn chỉnh hoặc tiếp tục phát huy những biến động đó theo hướng có lợi cho công ty.

Bảng 5. Bảng phân tích biến động về khoản mục chi phí NVLTT

Tên công trình:

Nguyên vật liệu	Chi phí NVL TT theo dự toán	Chi phí NVL TT thực tế	Chênh lệch		
			Biến động về lượng	Biến động về giá	Tổng biến động
1. NVL chính					
- Vật liệu X					
- Vật liệu ...					
2. NVL phụ					
- Vật liệu X					
- Vật liệu...					

+ *Phân tích biến động về khoản mục chi phí*

nguyên vật liệu trực tiếp

Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (CPNVLT) chính là việc đi phân tích nguyên nhân chênh lệch giữa CPNVLT thực tế phát sinh với chi phí NVL dự toán cho khối lượng sản phẩm thực tế. Nguyên nhân biến động về CPNVLT có thể là do giá cả, chất lượng hoặc cũng có thể là do trình độ của công nhân... Biến động CPNVLT được xác định như sau:

$$\Delta g = (G_{tt} - G_{dm}) \times S_{Ltt}$$

$$\Delta sl = (S_{Ltt} - S_{ldm}) \times G_{dm}$$

Trong đó:

Δg : Biến động về giá

Δsl : Biến động về lượng

G_{tt} : Đơn giá NVL thực tế G_{dm} : Đơn giá NVL định mức S_{Ltt} : Số lượng NVL thực tế

S_{ldm} : Số lượng NVL định mức/tiêu chuẩn

Nếu có chênh lệch giữa lượng và giá nguyên vật liệu sử dụng thực tế so với định mức thì cần xác định rõ nguyên nhân.

+ *Phân tích biến động khoản mục chi phí nhân công trực tiếp*

Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp (CPNCTT) là phân tích sự chênh lệch giữa CPNCTT thực tế phát sinh với CPNCTT dự toán cho khối lượng sản phẩm dịch vụ thực tế. Biến động CPNCTT được cấu tạo bởi biến động về đơn giá lao động và về lượng lao động. Nếu biến động lượng lao động tăng thể hiện số giờ lao động thực tế đã sử dụng nhiều quá mức so với dự toán, làm tăng CPNCTT và ngược lại. Nếu biến động giá nhân công tăng thể hiện giá nhân công thực tế cao hơn so với dự toán, làm tăng CPNCTT và ngược lại.

Bảng 6. Bảng phân tích biến động về khoản mục CPNCTT

Công trình: Thời gian:

Chỉ tiêu	CPNCTT		Biến động CPNCTT		
	KH	TT	Do đơn giá tiền lương	Do khối lượng sản phẩm	Tổng biến động
1. Công trình A					
2. Công trình...					

+ *Phân tích biến động khoản mục chi phí sản xuất chung*

Biến động CPSXC có thể xác định bằng cách so sánh giữa CPSXC thực tế phát sinh và CPSXC dự toán được gọi là tổng biến động CPSXC. Tổng biến động của CPSXC chịu sự tác động biến động của CPSXC cố định và những CPSXC biến đổi.

+ Việc tính toán biến động CPSXC biến đổi, về cơ bản, giống với việc tính toán biến động CPNVLT và CPNCTT

+ Việc phân tích biến động CPSXC cố định hoàn toàn khác với phân tích các chi phí biến đổi. Biến động CPSXC cố định được phân tích thành hai thành phần là biến động dự toán SXC cố định và biến động hiệu suất SXC cố định.

Biến động dự toán SXC cố định = CPSXC thực tế - CPSXC dự toán

Biến động hiệu suất SXC cố định = CPSXC dự toán - CPSXC phân bổ

CPSXC phân bổ = Đơn giá SXC cố định ước tính - Số giờ tiêu chuẩn cho phép

+ *Phân tích biến động doanh thu (DT)*: chủ yếu so sánh chỉ tiêu giữa kế hoạch và thực hiện

Biến động tổng quát = DT thực tế - DT kế hoạch.

+ *Phân tích hệ thống báo cáo quản trị của Công ty*

Để biết được tình hình thực hiện dự toán trong kỳ so với kế hoạch đặt ra, Công ty phải tiến hành đánh giá chung tình hình thực hiện kế hoạch, giúp cho nhà quản trị nắm được tình hình tăng, giảm giữa kế hoạch và thực hiện trong kỳ cả về số tuyệt đối và số tương đối. Ngay sau khi các chênh lệch được tính toán, nhà quản trị cần quyết định các chênh lệch nào cần tiếp tục điều tra thêm. Bởi vì có rất nhiều các chênh lệch nên nhà quản trị không thể tiếp tục điều tra toàn bộ chúng mà còn dựa vào một số tiêu chuẩn để xác định khoản chênh lệch nào cần tiếp tục điều tra. Các tiêu chuẩn để xem xét có thể là độ lớn của khoản chênh lệch và khả năng kiểm soát chênh lệch. Công ty có thể lập: Báo cáo tổng hợp tình hình thực hiện kế hoạch, Báo cáo phân tích một số chỉ tiêu tài chính, Báo cáo tình hình thực hiện giá thành, Phân tích báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, Phân tích báo cáo KQHĐKD. Việc phân tích báo cáo kết quả kinh doanh sẽ cho phép Công ty đánh giá được các mặt hoạt động của các Cty trên các chỉ tiêu DT, CP, lợi nhuận.

Có thể so sánh bằng số tương đối hoặc số tuyệt đối để thấy được mức độ biến động của lợi nhuận; đồng thời cũng có thể đánh giá để thấy được cơ cấu lãi của Công ty bằng cách so

sánh tỷ trọng lãi của từng hoạt động trong tổng lãi qua các năm để thấy được nguồn lợi nhuận chính của Công ty do hoạt động nào mang lại.

Bảng 7. Bảng phân tích biến động về khoản mục CPSXC

Công trình:Thời gian:

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch		Mức độ ảnh hưởng		Nguyên nhân
			+-	%	C/L do giá	C/L do khối lượng	
1. Biến phí SXC							
- Chi phí vật liệu							
- Nguyên liệu							
- Công cụ							
- Tiền lương							
.....							
2. Định phí SXC							
- Vật liệu gián tiếp							
- Tiền lương							
- Khấu hao TSCĐ							
- Tiền BH tài sản							
.....							

+ Phân tích báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh bộ phận

Đơn vị cần lập BCKQKD từng bộ phận theo các chỉ tiêu cơ bản để phục vụ phân tích, bao gồm: DT, các khoản giảm trừ DT, Biến phí bộ phận, Số dư đảm phí, Định phí bộ phận, Lợi nhuận bộ phận, Lợi nhuận.

Bảng 8. Bảng phân tích báo cáo kết quả kinh doanh bộ phận

Chỉ tiêu	Toàn công ty		Bộ phận 1		Bộ phận 2	
	Số tiền	Tỷ lệ	Số tiền	Tỷ lệ	Số tiền	Tỷ lệ
1. Doanh thu						
2. Các khoản giảm trừ DT						
3. Biến phí bộ phận						
4. Số dư đảm phí						
5. Định phí bộ phận						
6. Số dư bộ phận (LN bộ phận)						
7. Lợi nhuận						

Việc phân tích báo cáo KQHĐKD bộ phận quản trị sẽ giúp Công ty đánh giá được mức độ đóng góp lợi nhuận của từng bộ phận. Qua việc đánh giá này, giúp quản trị DN phát hiện những khả năng tiềm tàng trong mọi hoạt động SXKD của từng bộ phận SX, từng hoạt động để có giải pháp tốt nhất đưa các quá trình hoạt động SXKD của toàn Cty tiếp tục phát triển bền vững.

Báo cáo kết quả kinh doanh theo các ứng xử của chi phí, nhằm đánh giá được tác động của biến phí và định phí tới lợi nhuận của DN, thể hiện vai trò của chỉ tiêu lãi trên biến phí, đồng thời tạo thuận lợi cho việc phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận. Theo đó, Bảng phân tích báo cáo kết quả kinh doanh bộ phận có thể được lập như sau:

4.4. Thứ tư, hoàn thiện kế toán trách nhiệm

Kế toán trách nhiệm được coi là vũ khí lớn giúp phát huy tối đa nguồn lực của doanh nghiệp. Để phân cấp trách nhiệm cụ thể cho từng bộ phận, gắn với cơ chế khen thưởng xử phạt thích đáng, tạo động lực cho SXKD. Công ty cần thành lập các trung tâm trách nhiệm gồm:

+ Trung tâm đầu tư: HĐQT và Giám đốc
 + Trung tâm lợi nhuận: Các đội sản xuất, chịu trách nhiệm chính là đội trưởng đội sản xuất.

+ Trung tâm chi phí: Văn phòng và các đội sản xuất. Chịu trách nhiệm chính là trưởng các bộ phận. Mỗi trung tâm tập trung nghiên cứu các vấn đề trọng tâm thuộc trách nhiệm của mình nhằm hướng tới mục tiêu tiết kiệm chi phí, tăng doanh thu và tăng lợi nhuận. Các

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Đoàn Xuân Tiên (2009), “*Giáo trình Kế toán quản trị doanh nghiệp*”, NXB Tài chính, Hà Nội.
2. Huỳnh Lợi (2020), “*Kế toán quản trị*”, NXB Giao thông vận tải, Hà Nội.

trung tâm vừa hoạt động độc lập vừa phối hợp chặt chẽ với nhau nhằm đạt mục tiêu cao nhất.

Như vậy, thông qua phỏng vấn kế toán và phân tích số liệu thu thập được từ đơn vị tác giả đã đề xuất bốn nhóm giải pháp đó là: hoàn thiện việc tổ chức bộ máy kế toán phục vụ cho kế toán quản trị, hoàn thiện việc phân loại chi phí, doanh thu, thực hiện phân tích biến động doanh thu chi phí kết quả phục vụ cho việc ra quyết định, hoàn thiện kế toán trách nhiệm.

3. Hoàng Văn Tường (2010) “*Tổ chức Kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam*”, Luận án tiến sỹ kinh tế, ĐHKQTĐ, Hà Nội.

4. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*.

SOME SOLUTIONS TO COMPLETE COST MANAGEMENT ACCOUNTING, REVENUE, BUSINESS RESULTS AT SON LA TRAFFIC CONSTRUCTION AND MANAGEMENT JOINT STOCK COMPANY I

Nguyen Thi Phuong Thao
 Tay Bac University

Abstracts: Management accounting of costs, revenue, and business results is an important part of the overall accounting work of any business. By method of in-depth interviews, analysis and selection of research accounting documents have shown inadequacies in cost management accounting, revenue, business results at Son La Traffic Management and Construction Joint Stock Company I is related to the construction of norms, making estimates, management accounting reports, information analysis to serve management needs. From there, groups of solutions are proposed to improve and enhance the management accounting of costs, revenue and results at Son La Traffic Construction and Management Joint Stock Company I.

Keywords: management accounting, cost of revenue, business results, estimation, responsibility accounting, volatility analysis