

XÂY DỰNG HỆ THỐNG KẾ TOÁN TRUNG TÂM TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ TRONG CÁC TỔNG CÔNG TY XÂY DỰNG Ở VIỆT NAM

Lê Quỳnh Liên, Lê Ngọc Thăng

Đại học Kinh tế Quốc dân

Email: thangkt47d@gmail.com

Xây dựng cơ bản là một trong những ngành công nghiệp cơ bản và quan trọng của nền kinh tế quốc dân vì nó tạo ra toàn bộ hệ thống cơ sở vật chất hạ tầng cho các ngành kinh tế khác. Với đặc thù kinh doanh trên nhiều khu vực địa lý khác nhau, thời gian sản xuất sản phẩm kéo dài, sản phẩm có giá trị lớn... các doanh nghiệp xây dựng cơ bản thường có mô hình quản lý khá phức tạp với nhiều cấp, nhiều bộ phận quản lý. Chính vì vậy nhu cầu đánh giá hiệu quả quản lý trong doanh nghiệp là vô cùng cần thiết và kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý là công cụ hữu hiệu đáp ứng được nhu cầu trên.

Từ khóa: công ty xây dựng Việt Nam, kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý

1. Giới thiệu

Sự phát triển của doanh nghiệp về quy mô cũng như sự đa dạng về lĩnh vực kinh doanh luôn đi kèm với sự phức tạp trong cơ cấu tổ chức quản lý. Cơ cấu tổ chức quản lý doanh nghiệp càng phức tạp thì yêu cầu về chất lượng thông tin phục vụ nhu cầu quản lý càng cao. Và nhu cầu về đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận gắn với trách nhiệm của nhà quản lý là một trong những nhu cầu đó.

Xây dựng cơ bản là một trong những ngành có đặc điểm tổ chức kinh doanh tương đối phức tạp nên nhu cầu về thông tin phục vụ quản lý là vô cùng cấp thiết. Thực tế các doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực xây dựng cơ bản thường là những doanh nghiệp có quy mô lớn với các bộ phận kinh doanh trải dài trên nhiều khu vực địa lý. Vì vậy, nhu cầu đánh giá hiệu quả hoạt động theo từng bộ phận là vô cùng cần thiết đối với doanh nghiệp. Ngoài ra, tăng cường đánh giá hiệu quả quản lý các bộ phận xây dựng cũng là nhu cầu tất yếu để giảm thiểu rủi ro trong kinh doanh khi sản phẩm của doanh nghiệp là các công trình có giá trị lớn và thời gian thi công có thể kéo dài trong nhiều năm.

Với những đặc điểm về kinh doanh như đã nêu trên các doanh nghiệp xây dựng cơ bản cần một hệ

thống thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin cho kiểm tra, đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận. Kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý chính là một trong những công cụ có thể đáp ứng nhu cầu trên của doanh nghiệp.

Kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý hay kế toán trách nhiệm [3]; [4] là một bộ phận của hệ thống kế toán quản trị doanh nghiệp có nhiệm vụ thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin phục vụ nhu cầu đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận cũng như năng lực của các nhà quản trị đứng đầu bộ phận dựa trên những báo cáo trách nhiệm tương ứng. Trên thế giới, kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý đã được nghiên cứu và vận dụng trong thực tế từ rất lâu nhưng đối với Việt Nam, đây vẫn là một nội dung khá mới mẻ.

Xây dựng và vận dụng kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý trong đánh giá hiệu quả hoạt động các bộ phận doanh nghiệp được thực hiện trên cơ sở ba nội dung quan trọng: xây dựng hệ thống trung tâm trách nhiệm quản lý; xây dựng hệ thống thu thập xử lý và cung cấp thông tin kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý, xây dựng hệ thống báo cáo kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý.

2. Xây dựng hệ thống trung tâm trách nhiệm

quản lý

Phân cấp quản lý trong kinh doanh là xu hướng tất yếu đối với các doanh nghiệp có quy mô lớn nói chung và với các Tổng công ty xây dựng nói riêng. Với đặc điểm hoạt động kinh doanh như đã nêu trong phần giới thiệu các doanh nghiệp xây dựng thường sử dụng mô hình tổ chức quản lý theo địa lý kết hợp với mô hình đơn vị kinh doanh chiến lược. Ví dụ: sơ đồ tổ chức công ty cổ phần xây dựng số 2 thuộc Tổng công ty cổ phần Vinaconex[7]. (Sơ đồ 1).

Có thể thấy rõ mô hình tổ chức quản lý trong một Tổng công ty xây dựng thường gồm ba cấp quản lý rõ rệt Tổng công ty, công ty thành viên và các đội xây dựng. Căn cứ trên vai trò và nhiệm vụ của từng cấp quản lý, các bộ phận trong doanh nghiệp có thể được phân chia thành các trung tâm trách nhiệm quản lý như sau:

Cấp tổng công ty – Trung tâm đầu tư

Người đứng đầu thường là tổng giám đốc hoặc chủ tịch hội đồng quản trị. Tổng giám đốc có quyền kiểm soát toàn bộ doanh thu, chi phí, lợi nhuận, vốn sử dụng của toàn doanh nghiệp và phải chịu hoàn toàn trách nhiệm về kết quả hoạt động chung của toàn doanh nghiệp. Trong đó, hiệu quả sử dụng vốn của doanh nghiệp là cơ sở để đánh giá kết quả hoạt động của bộ phận và xác định trách nhiệm đối với

nhà quản lý.

Cấp các công ty thành viên – Trung tâm lợi nhuận

Người đứng đầu thường là các giám đốc công ty. Các giám đốc công ty có trách nhiệm kiểm soát doanh thu, chi phí và lợi nhuận tạo ra từ những công trình, hạng mục công trình mà doanh nghiệp đang thi công. Hiệu quả hoạt động của trung tâm được đánh giá chủ yếu dựa trên phần lợi nhuận mà trung tâm đóng góp cho toàn doanh nghiệp.

Bên cạnh đó, khi đánh giá chi tiết hoạt động của các công ty thành viên theo từng công trình cụ thể có thể xem mỗi một công ty thành viên là một trung tâm đầu tư chịu trách nhiệm điều tiết vốn đầu tư được giao từ Tổng công ty cho từng công trình. Vì vậy kế toán trách nhiệm có thể đánh giá các công ty thành viên cả về hiệu quả sử dụng vốn.

Cấp đội thi công và phòng ban chức năng – Trung tâm chi phí

Các trung tâm chi phí trong doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp xây dựng cơ bản nói riêng được phân chia làm hai loại: Trung tâm chi phí sản xuất và trung tâm chi phí ngoài sản xuất

Trong mô hình phân cấp quản lý của các doanh nghiệp xây dựng các đội thi công đóng vai trò là những trung tâm chi phí sản xuất. Các đội trưởng là

Sơ đồ 1: Tổ chức công ty cổ phần xây dựng số 2



Nguồn: [7]

người đứng đầu các đội thi công có nhiệm vụ kiểm soát toàn bộ chi phí phát sinh trong quá trình thi công công trình, hạng mục công trình.

Trung tâm chi phí ngoài sản xuất trong doanh nghiệp là các phòng ban chức năng với nhiệm vụ cố vấn cho ban giám đốc trong điều hành doanh nghiệp. Vì hoạt động của các phòng ban chức năng không tạo ra những sản phẩm hữu hình nên việc đánh giá hiệu quả hoạt động đối với các trung tâm này không sử dụng đơn thuần chỉ tiêu về tình hình thực hiện chi phí dự toán mà quan tâm nhiều hơn tới những kết quả phi tài chính mà bộ phận tạo ra như chất lượng thông tin cho quản lý, kế hoạch phát triển doanh nghiệp ...

3. Xây dựng hệ thống thu thập xử lý và cung cấp thông tin kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý

Đánh giá hiệu quả hoạt động các bộ phận bằng hệ thống kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý được thực hiện trên cơ sở hai hệ thống thông tin cơ bản đó là: Hệ thống thông tin dự toán và hệ thống thông tin thực hiện.

3.1. Hệ thống thông tin dự toán

Dự toán sản xuất kinh doanh là một bản kế hoạch mô tả một cách chi tiết việc huy động và sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp để thực hiện các mục tiêu đã xác định. Trong công tác kiểm tra, đánh giá nói riêng, thông tin dự toán đóng vai trò vô cùng quan trọng vì nó là thước đo kết quả hoạt động thực tế của doanh nghiệp.

Chính vì vậy, xây dựng hệ thống thông tin dự toán là điều kiện cần đối với doanh nghiệp nếu muốn áp dụng kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý. Hiện tại theo quy định riêng của ngành, lập dự toán cho các công trình và hạng mục công trình đối với các doanh nghiệp xây dựng là yêu cầu bắt buộc khi doanh nghiệp tiến hành đấu thầu.

Tuy nhiên, thực tế cho thấy, tại các Tổng công ty xây dựng lớn tại Việt Nam (như tổng công ty xây dựng Sông Đà, Tổng công ty xây dựng Thăng Long...), hệ thống dự toán chủ yếu phục vụ hoạt động đấu thầu công trình theo Thông tư 04/2010/TT-BXD hướng dẫn lập và quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình [2] với hệ thống định mức chi phí và giá vào thầu đã được xác định sẵn. Để thực hiện đánh giá hiệu quả hoạt động bằng hệ thống kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý, các công ty xây dựng Việt Nam cần thay đổi hệ thống

dự toán hiện tại của đơn vị:

- + Trước tiên, các dự toán cần được xây dựng thành một hệ thống bao gồm dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán chi phí sản xuất, dự toán tiền, dự toán BCTC;...

- + Các dự toán cần được lập chi tiết từ cấp Tổng công ty cho tới từng đơn vị thành viên và từng công trình, hạng mục;

- + Dự toán chi phí cần được xây dựng trên cơ sở phân loại theo cách ứng xử đặc biệt với những chi phí hỗn hợp như chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

Nhờ đó hệ thống dự toán sẽ là căn cứ để kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý phân tích thông tin và đánh giá năng lực của từng nhà quản trị.

3.2. Hệ thống thông tin thực hiện:

Hiện tại, các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp xây dựng nói riêng đều sử dụng hệ thống chứng từ, sổ sách và báo cáo kế toán theo quyết định 15/2006/QĐ- BTC chế độ kế toán doanh nghiệp [1] để phản ánh hình hình hoạt động sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, để phục vụ nhu cầu đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận trong doanh nghiệp thì hệ thống thông tin kế toán hiện tại khó có thể đáp ứng được. Vì vậy, để thực hiện kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý thì hệ thống thu thập xử lý và cung cấp thông tin thực hiện của doanh nghiệp cần có sự thay đổi toàn diện.

Đối với hệ thống chứng từ:

Trên cơ sở những quy định cơ bản của Nhà nước về hệ thống chứng từ ban đầu kế toán trung tâm trách nhiệm cần thiết kế các chứng từ cho phù hợp với mục tiêu đánh giá hiệu quả hoạt động từng bộ phận. Các chứng từ đặc biệt là chứng từ liên qua tới doanh thu và chi phí cần phản ánh thông tin đầy đủ về bộ phận phát sinh và bộ phận sử dụng. Ví dụ: Phiếu xuất kho nguyên vật liệu phục vụ nhu cầu sản xuất thi công công trình cần được phản ánh vật liệu xuất cho đội thi công nào? công trình nào? yêu cầu và thực xuất, trong định mức hay ngoài định mức... Đó chính là căn cứ xác định phạm vi quản lý của các nhà quản trị bộ phận và là cơ sở đánh giá chính xác năng lực từng nhà quản trị.

Đối với hệ thống tài khoản, sổ sách kế toán

Tài khoản kế toán là cộng cụ theo dõi từng cụ thể hoạt động của từng đối tượng kế toán như tài sản, nguồn vốn, doanh thu chi phí. Để phục vụ nhu cầu đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận trong

doanh nghiệp các tài khoản kế toán ngoài việc chi tiết theo nội dung như quy định hiện tại cần được mở chi tiết cho từng đơn vị thành viên, từng công trình. Đối với các tài khoản chi phí cần được chi tiết thành chi phí biến đổi và chi phí cố định cũng như chi tiết theo trách nhiệm kiểm soát của từng bộ phận.

Cũng tương tự như hệ thống tài khoản sổ sách kế toán cũng cần theo dõi chi tiết tình hình doanh thu, chi phí, lợi nhuận chi tiết tới từng công trình. Sổ chi tiết chi phí cần tách biệt hai phần biến đổi và cố định để dễ dàng cho công tác phân tích và đánh giá kết quả.

Hệ thống phương pháp phân tích và đánh giá kết quả

Trên cơ sở hệ thống thông tin dự toán và hệ thống thông tin thực hiện, kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý sẽ thực hiện phân tích và đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận cũng như các nhà quản trị.

Phương pháp so sánh:

Là phương pháp cơ bản nhất trong đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp nói chung và các trung tâm trách nhiệm quản lý nói riêng. Để thực hiện đánh giá tổng quát hiệu quả hoạt động các bộ phận kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý tiến hành so sánh thông tin thực hiện với thông tin dự toán của bộ phận đó. Ví dụ: Chi phí nguyên vật liệu phát sinh tại đội thi công cao hơn so với giá trị khoán nghĩa là đội xây dựng đã không hoàn thành kế hoạch được giao và trách nhiệm trước tiên thuộc về đội trưởng.

Phương pháp loại trừ:

Trên cơ sở kết quả đánh giá tổng quát từ phương pháp so sánh kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý sẽ đánh giá chi tiết ảnh hưởng của từng nhân tố đối với kết quả chênh lệch bằng “phương pháp số chênh lệch” hoặc “phương pháp thay thế liên hoàn”. Phương pháp số chênh lệch thực hiện đánh giá ảnh hưởng trực tiếp của từng nhân tố còn phương pháp thay thế liên hoàn đánh giá sự ảnh hưởng lần lượt của các nhân tố. Ví dụ: Chênh lệch về chi phí như CP NVL có thể phân tách thành biến động về giá vật liệu và biến động về định mức tiêu hao vật liệu. Nếu kết quả phân tích cho thấy nguyên nhân chính là do giá thì trách nhiệm thuộc về bộ phận cung ứng vật liệu...

Phương pháp phân tích theo mô hình Dupont:

Đối với việc phân tích một số chỉ tiêu phản ánh hiệu quả sử dụng vốn của các trung tâm đầu tư,

ngoài việc sử dụng các phương pháp so sánh và phương pháp loại trừ kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý có thể sử dụng mô hình Dupont để đánh giá trung tâm.

Ví dụ: Phân tích chỉ tiêu tỷ lệ sinh lời trên vốn đầu tư có thể chia thành hai nhân tố là Tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu và Số vòng quay của vốn:

$$\text{Tỷ lệ sinh lời trên vốn đầu tư (ROI)} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu}} \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

Qua đó để tăng ROI cần tăng lợi nhuận thông qua kiểm soát chi phí hoặc giảm vốn đầu tư thông qua việc nâng cao hiệu quả sử dụng vốn.

Phương pháp đánh giá qua bảng điểm cân bằng

Phương pháp bảng điểm cân bằng được đề cập đến trên thế giới từ khá lâu bởi giáo sư Robert S. Kaplan thuộc đại học kinh doanh Harvard. Bảng điểm cân bằng được biết đến như một công cụ hoạch định chiến lược kinh doanh và đánh giá toàn diện các bộ phận trên khía cạnh tài chính cũng như phi tài chính bao gồm 4 yếu tố: Tài chính, Khách hàng, Hoạt động nội bộ và Học tập, phát triển.

Đối với nhiều trung tâm trách nhiệm kết quả hoạt động của chúng đôi khi không được thể hiện nhiều trên khía cạnh tài chính mà được thể hiện nhiều hơn trên các khía cạnh khác. Ví dụ: Kết quả hoạt động của Phòng tài chính kế toán được thể hiện nhiều hơn ở các báo cáo mà bộ phận sản xuất ra đã phục vụ tốt như thế nào cho nhu cầu nộp thuế, cho nhu cầu vay vốn, cho nhu cầu đánh giá hoạt động của các bộ phận chứ không thể hiện nhiều trên khía cạnh tiết kiệm chi phí.

4. Xây dựng hệ thống báo cáo kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý

Bên cạnh việc tổ chức các trung tâm trách nhiệm quản lý và xây dựng hệ thống thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho quản lý thì việc xây dựng các báo cáo kết toán trách nhiệm cũng là một nội dung quan trọng. Tùy thuộc phạm vi quản lý của từng loại trung tâm trách nhiệm mà các báo cáo được thiết kế với hệ thống các chỉ tiêu tương ứng.

4.1. Báo cáo kế toán trung tâm chi phí

Phạm vi kiểm soát của các nhà quản trị trung tâm chi phí được giới hạn trong phạm vi chi phí phát sinh tại trung tâm. Vì vậy, báo cáo kế toán trung tâm chi phí cũng tập trung vào so sánh và phân tích các

Bảng 1: Bảng phân tích biến động chi phí thi công

STT	Nội dung chi phí	Đơn vị	Khối lượng			Đơn giá			Thành tiền		
			Thực tế	Dự toán	Chênh lệch	Thực tế	Dự toán	Chênh lệch	Thực tế	Dự toán	Chênh lệch
1	Vật liệu Chi tiết các loại vật liệu.....										
2	Nhân công Chi tiết từng loại nhân công.....										
3	Máy thi công Chi tiết từng loại máy thi...										
4	Chi phí sản xuất chung biến đổi Chi tiết nội dung chi phí....										
5	Chi phí sản xuất chung cố định										

Bảng 2: Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo cách ứng xử của chi phí

Lập cho từng công trình

Chỉ tiêu	Công trình			
	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch	Đánh giá chênh lệch
Doanh thu				
Chi phí biến đổi				
- Chi phí sản xuất trực tiếp				
+ Chi phí NVLTT				
+ Chi phí NCTT				
+ Chi phí máy thi công				
+ Chi phí sản xuất chung				
- Chi phí quản lý				
Lợi nhuận góp				
Chi phí cố định				
Lợi nhuận thuần				

Bảng 3: Báo cáo kết quả kinh doanh bộ phận lập cho các công ty thành viên

Chi tiết theo từng công trình

Chỉ tiêu	Các công trình			Công ty thành viên
	Công trình 1	Công trình 2		
Doanh thu				
Chi phí biến đổi				
- Chi phí sản xuất trực tiếp				
+ CP NVLTT				
+ CP NCTT				
+ CP máy thi công				
+ CP sản xuất chung				
- Chi phí bán hàng và quản lý				
Lợi nhuận góp				
Chi phí cố định trực tiếp				
Lợi nhuận bộ phận				
Chi phí cố định chung				
Lợi nhuận thuần				

biến động chi phí tại trung tâm. (Bảng 1).

4.2. Báo cáo kế toán trung tâm lợi nhuận

Đối với những trung tâm trách nhiệm lợi nhuận – các công ty thành viên, phạm vi kiểm soát của nhà quản trị là toán bộ doanh thu, chi phí và lợi nhuận phát sinh tại trung tâm. Vì vậy báo cáo kế toán trung tâm lợi nhuận sử dụng là báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh lập theo cách ứng xử của chi phí hoặc báo cáo kết quả kinh doanh bộ phận chi tiết theo từng công trình, hạng mục công trình. (Bảng 2 và 3).

4.3. Báo cáo kế toán trung tâm đầu tư

Trung tâm đầu tư trong một doanh nghiệp xây dựng cơ bản thường là cấp quản lý cao nhất đó chính là Tổng công ty xây dựng. Trách

Bảng 4: Bảng phân tích hiệu quả sử dụng vốn

STT	Chỉ tiêu	Đơn vị	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch	Đánh giá chênh lệch
1	Lợi nhuận trước thuế					
2	Thuế TNDN					
3	Lợi nhuận sau thuế					
4	Vốn đầu tư					
5	ROI					
6	RI					
7	Chi phí vốn bình quân					
8	EVA					

nhiệm của nhà quản trị đứng đầu các tổng công ty là kiểm soát tổng thể các hoạt động trên phạm vi toàn doanh nghiệp nhưng trong hệ thống phân cấp quản lý thì vai trò của họ được nhấn mạnh trên khía cạnh

5. Kết luận

Sản xuất luôn luôn nằm trong sự giới hạn về nguồn lực, kiểm soát tốt nguồn lực sử dụng tại đơn

Bảng 5: Phân phân tích hiệu quả sử dụng vốn cho các công ty thành viên

STT	Chỉ tiêu	Công ty 1			Công ty 2			...	Tổng công ty		
		Dự toán	Thực tế	Chênh lệch	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch	...	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch
1	Lợi nhuận trước thuế										
2	Thuế TNDN										
3	Lợi nhuận sau thuế										
4	Vốn đầu tư										
5	ROI										
6	RI										
7	Chi phí vốn bình quân										
8	EVA										

quản lý vốn. Vì vậy, mẫu báo cáo đánh giá trung tâm đầu tư có thể thiết kế như bảng 4.

Nếu xem xét mỗi công ty thành viên là một trung tâm đầu tư chịu trách nhiệm quản lý vốn cho các công trình thuộc đơn vị. Kế toán trung tâm đầu tư có thể sử dụng báo cáo như bảng 5.

vị cũng là một công cụ cạnh tranh hiệu quả của doanh nghiệp. Đối với ngành xây dựng cơ bản, quá trình sản xuất là quá trình tiêu hao một lượng lớn nguồn lực của xã hội nên việc nâng cao hiệu quả quản lý là một nhu cầu tất yếu. Vì vậy xây dựng hệ thống kế toán trung tâm trách nhiệm quản lý là một yếu tố bắt buộc với các doanh nghiệp trong ngành. □

Tài liệu tham khảo:

1. Bộ Tài chính (2006), Quyết định 15/2006/QĐ - BTC Chế độ kế toán doanh nghiệp.
2. Bộ xây dựng (2010), Thông tư 04/2010/TT-BXD hướng dẫn lập và quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình.
3. PGS.TS. Vương Đình Huệ, TS. Đoàn Xuân Tiên (2004), Kế toán quản trị, NXB Tài Chính.
4. PGS.TS Nguyễn Minh Phương (2002), Giáo trình Kế toán quản trị, NXB thống kê.
5. Ailman, H. B. 1950. Basic organizational planning to tie in with responsibility accounting. N.A.C.A. Bulletin (May): 1107-1117.
6. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan & S. Mark young (2001), Management Accounting, 3rd Edition, Prentice Hall International Inc.
7. vinaconex2jsc.vn/gioithieu/tabid/83/cateid/62/.../vi.../Default.aspx