

# Kiểm soát chi phí trong doanh nghiệp xây lắp

▣ TS. Nguyễn Khắc Hùng\*

## Kỳ 1: Gian lận trong thực hiện định mức ở các doanh nghiệp xây lắp

**X**ây dựng cơ bản (XDCB) được coi là lĩnh vực khá nhạy cảm. Để hạn chế những gian lận trong lĩnh vực này, Nhà nước đã ban hành các nghị định và thông tư hướng dẫn việc lập và quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình. Những quy định ràng buộc khá chặt chẽ, tuy nhiên, những kẽ hở trong quản lý chi phí vẫn phát sinh, thất thoát lãng phí trong XDCB khá lớn, gây nhiều bức xúc trong dư luận xã hội.

### Muôn hình vạn trạng gian lận trong việc thực hiện định mức

Luật thuế Thu nhập DN quy định khá chặt chẽ về các khoản chi phí hợp lý, hợp lệ khi xác định thu nhập chịu thuế. Các khoản chi được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là các khoản chi liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của DN, các khoản chi này có đầy đủ hoá đơn chứng từ hợp pháp theo quy định của pháp luật. Đối với các khoản chi không được khấu trừ, đó là các khoản chi vượt định mức quy định hoặc không đúng quy định, bản chất là do các khoản chi không phục vụ cho sản xuất kinh doanh của DN. Như vậy, để một khoản chi được khấu trừ khi xác định thu nhập chịu thuế là khoản chi thực tế phát sinh, liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh, còn trong định mức

*Kiểm soát chi phí ở doanh nghiệp (DN) luôn là vấn đề cấp thiết đối với các nhà quản trị DN và cơ quan quản lý Nhà nước. Tuy nhiên, trong một số lĩnh vực, đặc biệt là xây lắp, hiện tượng gian lận trong thực hiện định mức chi phí khá phổ biến. Vậy, làm thế nào để kiểm soát việc thực hiện định mức chi phí trong các DN thuộc lĩnh vực này?*

cho phép và có đủ hoá đơn chứng từ hợp pháp theo quy định của pháp luật.

Kẽ hở phát sinh trong cả hai điều kiện ràng buộc này. Luật thuế quy định, DN tự xây dựng định mức và thông báo cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp. Đối với nguyên liệu, vật liệu, nhiên liệu, hàng hoá thuộc đối tượng được Nhà nước ban hành định mức tiêu hao thì thực hiện theo định mức Nhà nước ban hành (như trong ngành xây dựng cơ bản). Các chi phí do DN xây dựng định mức không thuộc định mức Nhà nước ban hành thì do DN tự xây dựng, DN xây dựng định mức từ đầu năm hoặc đầu kỳ sản xuất sản phẩm và thông báo cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp trong thời hạn 3 tháng kể từ khi bắt đầu đi vào sản xuất theo định mức tiêu hao được xây dựng.

Gian lận trong định mức chắc chắn xảy ra cho dù định mức thuộc diện Nhà nước quản lý hay do DN tự xây dựng. Khá dễ dàng để gian lận trong việc thực hiện định mức khi DN tự xây dựng bằng cách xây dựng định mức cao và không quá

khó khăn để mua hoá đơn chứng từ nhằm hợp thức hoá các khoản chi theo định mức. Cánh cửa thứ nhất kiểm soát chi phí theo định mức không có khoá, cánh cửa thứ hai là hoá đơn chứng từ hợp pháp không cần chìa cũng mở được. Việc nhận diện đúng kẽ hở sẽ giúp chúng ta tìm ra các giải pháp phù hợp trong việc chống gian lận trong việc thực hiện định mức chi phí.

Trường hợp định mức thuộc diện Nhà nước ban hành dường như có “người gác cổng” khá chắc chắn. Tuy nhiên, vẫn còn nhiều kẽ hở không thể kiểm soát được. Trong ngành xây dựng, Bộ Xây dựng là cơ quan chịu trách nhiệm hướng dẫn phương pháp lập định mức xây dựng, các Bộ, ủy ban nhân dân tỉnh căn cứ định mức xây dựng do Bộ Xây dựng hướng dẫn, tổ chức xây dựng và công bố các định mức xây dựng cho các công việc đặc thù của Bộ, địa phương. Đối với công tác xây dựng mới, chưa có trong hệ thống định mức xây dựng đã được công bố thì chủ đầu tư, nhà thầu, tổ

\* Trường Đại học Sài Gòn

chức tư vấn căn cứ yêu cầu kỹ thuật, điều kiện thi công và phương pháp xây dựng định mức do Bộ Xây dựng hướng dẫn để xây dựng định mức hoặc áp dụng các định mức xây dựng tương tự các công trình khác. Các nghị định, thông tư hướng dẫn khá chặt chẽ, dường như cho thấy không có kẽ hở nào gian lận có thể xảy ra trong việc thực hiện định mức, nhất là thực hiện khối lượng vật liệu tiêu hao.

Tuy nhiên, trên thực tế, các DNXL không chỉ gian lận về lượng, người ta còn gian lận về đơn giá xây dựng. Đơn giá này được lập trên cơ sở giá thị trường. Chủ đầu tư lập đơn giá xây dựng công trình làm cơ sở cho việc xác định tổng mức đầu tư và dự toán xây dựng công trình để quản lý chi phí. Đơn giá xây dựng bao gồm giá vật liệu xây dựng, giá nhân công xây dựng, giá cả máy và thiết bị thi công. Giá vật liệu xây dựng được xác định trên cơ sở giá thị trường do tổ chức có chức năng cung cấp, báo giá của nhà sản xuất, thông tin giá của nhà cung cấp hoặc giá đã được áp dụng cho các công trình khác có tiêu chuẩn, chất lượng tương tự. Giá nhân công được xác định trên cơ sở tính đúng, tính đủ tiền lương nhân công và phù hợp với mặt bằng thị trường lao động phổ biến của từng khu vực, tính theo từng ngành nghề cần sử dụng. Giá cả máy và thiết bị thi công được xác định theo công trình cụ

thể và theo phương pháp do Bộ Xây dựng hướng dẫn hoặc theo mặt bằng thị trường giá cả máy phổ biến. Khi có biến động giá, Bộ Xây dựng công bố chỉ số giá xây dựng và phương pháp xây dựng chỉ số giá xây dựng làm cơ sở cho việc xác định, điều chỉnh tổng mức đầu tư, dự toán xây dựng công trình, giá hợp đồng xây dựng và quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình. Đối với các công trình xây dựng đặc thù mà chưa có trong chỉ số giá xây dựng do Bộ công bố thì chủ đầu tư được thuê các tổ chức tư vấn có đủ điều kiện năng lực để xác định chỉ số giá. Tổ chức tư vấn chịu trách nhiệm về tính chính xác, hợp lý của các chỉ số giá đã cung cấp. Những quy định của Bộ khá chặt chẽ nhằm quản lý định mức về lượng và đơn giá xây dựng và dường như không có một kẽ hở nào có thể xảy ra.

Tuy nhiên, thử khảo sát dự toán chi phí xây dựng tại một công trình.

Minh họa (Bảng 1)

Tổng cộng toàn bộ vật liệu tiêu hao nhân với đơn giá vật liệu theo giá thị trường lập để tính ra toàn bộ chi phí vật liệu cho toàn công trình. (Bảng 2, trang 27 )

**Gian lận về lượng**

Nhìn vào bảng 1, có thể thấy DN chấp hành định mức vật liệu do Bộ Xây dựng ban hành (cột 7, bảng 1) nhưng kẽ hở ở cột ước tính khối lượng (cột 5). Khối lượng này căn

cứ vào thiết kế kỹ thuật được duyệt. Khi thiết kế, người ta ước tính khá cao khối lượng này. Khi thi công lại tìm cách cắt xén vật liệu, rút ruột công trình. Trong bảng 2, lượng xi măng cần thiết cho công trình là 267.624 kg, nhưng thực tế, người ta thường sử dụng ít hơn số lượng xi măng trên. Do đó, nhiều công trình vừa mới xây xong đã lún sụt, đặc biệt là ở các công trình sử dụng vốn Nhà nước. Có thể nói, những gian lận trong XDChB hầu hết có sự bất tay giữa chủ đầu tư và nhà thầu, giữa giám sát và đơn vị thi công. Liên minh ma quỷ này đã tồn tại hàng chục năm nay không cách gì phá nổi. Mặc cho các văn bản pháp luật của Nhà nước quy định về tổ chức đấu thầu công trình từ khâu thiết kế, thi công, cho đến giám sát công trình khá chặt chẽ. Số vụ phát hiện gian lận trong XDChB chỉ là phần nổi của tảng băng chìm.

**Gian lận về giá**

Nhìn vào bảng 2, đơn giá vật liệu của xi măng PC 40 là 1297đ/kg nhưng các DNXL có thể thay đổi chủng loại vật liệu nhằm gian lận về giá. Xi măng PC 40 do nhiều nhà sản xuất khác nhau với đơn giá khác nhau, đơn giá xi măng Hà Tiên khác với đơn giá xi măng Hải Phòng,... Ngoài ra, thay đổi về cấp bậc, thứ loại vật liệu cũng dẫn đến gian lận về giá. Gạch loại 1 khác với gạch loại 2, chênh lệch đơn giá khá lớn, khi đưa vào

STT	SH ĐM	Tên hạng mục công việc	ĐVT	Khối lượng	Hệ số	Định mức	Yêu cầu
1	2	3	4	5	6	7	8
1	AG.11625	BT đúc sẵn ống buy D>70cm Đá 1x2 M.300 (độ sụt 2-4) - Xi măng PC 40 - Cát vàng hạt to - Đá 1x2 - Nước - Công bậc 3,4/7 - Máy trộn BT 250 lít	m <sup>3</sup> kg m <sup>3</sup> m <sup>3</sup> lít Công Ca	137,671		379,6100 0,4639 0,8851 187,7750 2,4900 0,0950	52.261,288 63,860 121,850 25.851,172 342,800 13,080
2	Ag.32211	- Ván khuôn thép BTĐS các loại KC khác - Thép tấm - ...	100 m <sup>2</sup>	25,620			

**Bảng 2: Bảng tổng hợp chi phí vật liệu Công trình kê khu du lịch P.T**

STT	Tên vật liệu	ĐVT	Khối lượng	Đơn giá	Thành tiền
1	Xi măng PC 40	Kg	247.624,00	1297	321.161.107
2	Cát mịn	m3	32,81	125.000	4.100.700
3	Đá 1x2	m3	453,06	162.500	73.621.823
Cộng					1.176.857.938

sử dụng cho các công trình rất khó có thể phát hiện. Tất cả vật liệu bán trên thị trường đều có nhiều chủng loại, cấp bậc, thứ hạng khác nhau, gian lận về giá cũng gây thiệt hại không nhỏ cho công trình.

**Xây dựng hệ thống chứng từ nhằm việc kiểm soát chi phí trong các DNXL**

Gian lận trong việc thực hiện định mức được hợp thức hoá bằng các chứng từ hợp pháp. Bởi vậy, chỉ khi hệ thống chứng từ trong môi trường kiểm soát tốt thì mới hạn chế được gian lận.

*Về chi phí vật liệu*

Gian lận trong việc thực hiện định mức chi phí trong các DN sản xuất về cơ bản khác với gian lận trong các DNXL. DNXL gian lận để rút ruột công trình, lấy tiền của bên chủ đầu tư, hậu quả làm giảm chất lượng công trình. Nếu muốn phát hiện gian lận, biện pháp thực hiện thường là kiểm tra thực tế công trình, việc sử dụng các vật liệu có đúng với thiết kế hay không. Các trường hợp kiểm tra này rất hãn hữu, trừ phi có tố giác hay nghi vấn bất thường do nứt, lún, sụp công trình. Còn đối với DN sản xuất, gian lận trong việc thực hiện định mức chi phí chủ yếu là để trốn thuế, đặc biệt là thuế Thu nhập DN. DN vẫn phải đảm bảo chất lượng sản phẩm hàng hoá của mình, không bớt xén vật liệu như trong xây lắp. Để làm điều này, họ thường xây dựng định mức chi phí cao và hợp thức hoá bằng các hoá đơn chứng từ hợp pháp.

Tổ chức sản xuất của DN sản xuất khác với DNXL, địa điểm sản xuất cố định, quy trình sản xuất khép kín, được tổ chức khá chặt

chẽ từ khâu nguyên liệu đầu vào cho đến khi ra sản phẩm. Hệ thống hoá đơn chứng từ được xây dựng phù hợp với quy trình sản xuất đó.

Mô hình theo dõi biến động của vật liệu trong các DN sản xuất với hệ thống kiểm soát nội bộ chặt chẽ là bài học tốt cho các DNXL và cho các DN sản xuất thiếu hệ thống kiểm soát nội bộ. Việc sử dụng nguyên vật liệu chỉ căn cứ vào hoá đơn chứng từ của bên cung cấp, hệ thống kiểm soát nội bộ không có hoặc chỉ là hình thức, lúc đó, người ta mới dễ dàng hợp thức hoá chi phí vật liệu bằng một hoá đơn chứng từ mua từ nhà cung cấp.

Nếu mọi biến động của vật liệu đều được phản ánh trên hệ thống chứng từ, xây dựng hệ thống kiểm soát nội bộ chặt chẽ, hệ thống chứng từ đảm bảo bám sát quá trình sản xuất, có đầy đủ chữ ký xác nhận của những người có liên quan đến từng khâu công việc, gian lận về lượng vật liệu tiêu hao khó có thể phát sinh trong quá trình thi công ở các DN xây lắp.

*Về chi phí nhân công*

Trong các DN sản xuất, chi phí nhân công được kiểm soát khá chặt chẽ. Toàn bộ lao động đều được ký hợp đồng, người lao động phải đóng BHXH, BHYT, BHTN. Cơ quan bảo hiểm phối hợp với các ban ngành kiểm tra việc sử dụng lao động trong DN, kiểm tra việc chấp hành pháp luật về việc sử dụng lao động. Do vậy, gian lận về chi phí nhân công rất khó thực hiện. Vì vậy, trong ngành xây lắp, cũng cần phải hướng tới quy định việc ký hợp đồng lao động, mua bảo hiểm cho người lao động. Ngoài ra, phải tổ chức theo dõi ngày công, giờ

công lao động theo từng công việc thực hiện, có sự xác nhận của những người có liên quan đến từng công việc, tạo thành hệ thống chứng từ kiểm soát việc sử dụng lao động. Làm được điều này, chắc chắn gian lận về chi phí nhân công cũng khó xảy ra.

*Về chi phí sản xuất chung*

Trong chi phí sản xuất chung bao gồm chi phí vật liệu, công cụ dụng cụ, khấu hao tài sản cố định, chi phí nhân viên quản lý đội thi công xây lắp, chi phí dịch vụ mua ngoài và các chi phí bằng tiền khác. Các chi phí sản xuất chung phát sinh không lớn nên ít xảy ra gian lận. Việc kiểm soát các chi phí này tương tự như kiểm soát chi phí vật liệu, chi phí nhân công.

Có thể nói, gian lận lớn nhất trong việc thực hiện chi phí là gian lận hoá đơn đầu vào và gian lận trong chứng từ về chi phí nhân công. Nhà nước phải có những quy định chặt chẽ về việc xây dựng hệ thống chứng từ pháp lý trong các DN xây lắp, xây dựng môi trường kiểm soát nội bộ chặt chẽ, giúp cho kế toán trở thành người giám sát thứ ba, tạo điều kiện cho cơ quan kiểm toán, thanh tra thực hiện kiểm tra khi cần thiết. ■

**Tài liệu tham khảo**

1. Luật thuế thu nhập DN số 14/2008/QH12 ngày 3/6/2008;
2. Luật quản lý thuế số 78/2006/QH11 ngày 29/11/2006;
3. Nghị định số 124/2008/NĐ-CP ngày 11/12/2008 của Chính phủ quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật thuế thu nhập DN;
4. Thông tư 130/2008/TT-BTC ngày 26/12/2008.
5. Luật Xây dựng số 16/2003/QH11
6. Nghị định 112/2009/NĐ-CP ngày 14/12/2009 về quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình
7. Thông tư 04/2010/TT-BXD ngày 26/05/2010 hướng dẫn lập và quản lý chi phí đầu tư xây dựng công trình.