

Tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các đơn vị sự nghiệp công lập tự đảm bảo chi thường xuyên trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi: Thực trạng và giải pháp

Cost management accounting organization at public service units self-funding regular expenses in Quang Ngai Province: Current situation and solutions

Đặng Quốc Hương^{a*}
Dang Quoc Huong^{a*}

^aTrường Đại học Tài chính - Kế toán
^aUniversity of Finance and Accountancy

(Ngày nhận bài: 03/06/2024, ngày phản biện xong: 26/09/2024, ngày chấp nhận đăng: 17/10/2024)

Tóm tắt

Chi phí là một trong những vấn đề mà các nhà quản trị rất quan tâm trong điều hành mọi hoạt động của đơn vị, tổ chức. Vì thế tổ chức kế toán quản trị chi phí có vai trò quan trọng giúp nhà quản trị có thể chủ động nắm bắt các thông tin chi phí cần thiết trong hoạt động của đơn vị, tổ chức, từ đó có thể đưa ra các quyết định kịp thời, chính xác. Bài viết này đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các đơn vị sự nghiệp công lập tự đảm bảo chi thường xuyên trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi. Tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp bảng câu hỏi để tiến hành thu thập dữ liệu của các đơn vị sự nghiệp công lập trên địa bàn. Kết quả nghiên cứu cho thấy tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các đơn vị sự nghiệp công lập trên địa bàn nghiên cứu vẫn còn là một vấn đề tương đối mới mẻ và chưa được các nhà quản trị đơn vị quan tâm.

Từ khóa: kế toán quản trị; tổ chức kế toán quản trị chi phí; đơn vị sự nghiệp công lập.

Abstract

Cost is one of the key concerns for managers in the operation of all activities of units and organizations. Therefore, organizing cost management accounting plays an important role in helping managers proactively grasp the necessary cost information in the operations of units and organizations, thereby making timely and accurate decisions. This article assesses the current situation of cost management accounting organization at public service units that self-fund regular expenses in Quang Ngai province. The author uses qualitative research methods combined with questionnaires to collect data from public service units in the area. The research results show that the organization of cost management accounting at public service units in the study area is still a relatively new issue and has not been of interest to unit managers.

Keywords: management accounting; cost management accounting organization; public non-business units.

*Tác giả liên hệ: Đặng Quốc Hương
Email: dangquochuong@tckt.edu.vn

1. Giới thiệu vấn đề

Kế toán quản trị là công cụ quan trọng trong việc cung cấp thông tin giúp nhà quản lý lập kế hoạch, tổ chức công tác điều hành, kiểm soát và ra quyết định cho các hoạt động của đơn vị. Có thể thấy rằng sự phát triển của khoa học công nghệ máy tính và truyền thông những năm gần đây đã tạo điều kiện cho cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 diễn ra tại các quốc gia trên thế giới. Điều này mang đến sự thay đổi mạnh mẽ trong công việc của kế toán nói chung và kế toán quản trị trong các đơn vị sự nghiệp công lập (ĐVSNCL) nói riêng. Ngoài ra, trong những năm gần đây, Nhà nước đã ban hành nhiều chủ trương, chính sách mới đối với hoạt động của các ĐVSNCL nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn ngân sách nhà nước, tạo hành lang pháp lý cho các ĐVSNCL phát huy quyền tự chủ để phát triển đơn vị và giảm dần sự phụ thuộc vào ngân sách nhà nước.

Những lý do trên tất yếu sẽ dẫn đến sự thay đổi căn bản trong vấn đề tổ chức kế toán tại các ĐVSNCL. Kế toán sẽ không chỉ dừng lại đơn thuần ở việc hạch toán thu chi và quyết toán kinh phí, mà quan trọng hơn là phải cung cấp được các thông tin cần thiết cho các cấp lãnh đạo trong điều hành hoạt động của từng ĐVSNCL một cách tối ưu, hiệu quả; đặc biệt là trong vấn đề quản trị chi phí. Tuy nhiên, theo tìm hiểu thực tế của tác giả, hiện nay nhà quản lý vẫn chưa nhận thức đúng tầm quan trọng thông tin do kế toán quản trị chi phí (KTQTCP) cung cấp hoặc chưa biết cách tổ chức KTQTCP như thế nào cho hiệu quả. Do đó, nghiên cứu về tổ chức KTQTCP tại các ĐVSNCL tự đảm bảo chi thường xuyên trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi giúp các đơn vị có cái nhìn rõ hơn về nội dung cũng như bản chất của việc tổ chức KTQTCP, từ đó giúp các đơn vị nhận diện, phân loại và phân bổ các chi phí một cách hợp lý, hướng đến tính đúng, tính đủ chi phí các hoạt động dịch vụ cụ thể của từng đơn vị; đồng thời giúp đơn vị tổ chức KTQTCP hiệu quả

hơn, nhằm đáp ứng yêu cầu ra quyết định chính xác và kịp thời về các hoạt động dịch vụ của đơn vị.

2. Cơ sở lý thuyết và phương pháp nghiên cứu

2.1. Cơ sở lý thuyết

Đơn vị sự nghiệp công lập là một tổ chức do cơ quan có thẩm quyền của Nhà nước thành lập theo quy định của pháp luật, hoạt động theo nguyên tắc cung ứng dịch vụ công phục vụ xã hội. Sản phẩm, dịch vụ do hoạt động sự nghiệp tạo ra chủ yếu là những giá trị về tri thức, văn hóa, sức khỏe, đạo đức, các giá trị về xã hội, ...

KTQTCP là một bộ phận của hệ thống kế toán. Theo Viện Kế toán viên quản trị của Mỹ (IMA), KTQTCP là kỹ thuật hay phương pháp để xác định chi phí cho một dự án, một quá trình hoặc một sản phẩm... Chi phí này được xác định bằng việc đo lường trực tiếp, kết chuyển tùy ý hoặc phân bổ một cách có hệ thống và hợp lý [2].

Theo Nguyễn Phước Bảo Ân: “Tổ chức công tác kế toán là việc xác định những công việc, những nội dung mà kế toán phải thực hiện hay phải tham mưu cho các bộ phận phòng ban khác thực hiện, nhằm hình thành một hệ thống kế toán đáp ứng được các yêu cầu của đơn vị” [1].

Theo TS. Lưu Đức Tuyên & TS. Ngô Thị Thu Hồng: “Tổ chức công tác kế toán là tổ chức việc thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin về hoạt động của đơn vị” [3].

Như vậy có thể hiểu, tổ chức công tác kế toán được coi như là một hệ thống các yếu tố cấu thành, bao gồm tổ chức vận dụng các phương pháp kế toán để thu nhận, xử lý, phân tích, kiểm tra và cung cấp các thông tin; tổ chức vận dụng chính sách, chế độ, thể lệ kinh tế tài chính, kế toán vào đơn vị; tổ chức các nhân sự để thực hiện công việc kế toán nhằm đảm bảo cho công tác kế toán phát huy hết vai trò, nhiệm vụ của mình, giúp công tác quản lý và điều hành hoạt động của đơn vị có hiệu quả.

Hiện nay chưa có khái niệm chính thức về KTQTCP và tổ chức kế toán quản trị chi phí trong đơn vị (tổ chức). Tuy nhiên, KTQTCP là một bộ phận của hệ thống kế toán nói chung, là một phần trong công tác kế toán ở đơn vị (tổ chức). Do vậy, tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí cũng nằm trong tổ chức công tác kế toán nói chung. Như vậy, có thể hiểu tổ chức kế toán quản trị chi phí trong đơn vị (tổ chức) chính là hoạt động của đơn vị (tổ chức) trong việc sắp xếp, bố trí nhân sự (tổ chức bộ máy) và vận dụng các phương pháp khoa học chung kết hợp với các phương pháp kỹ thuật đặc trưng của KTQTCP nhằm phối hợp xây dựng hệ thống định mức chi phí; thu nhận, sản xuất và cung cấp các thông tin về chi phí phục vụ cho công tác quản trị đơn vị (tổ chức).

2.2. Phương pháp nghiên cứu

Bài viết được thực hiện theo phương pháp nghiên cứu định tính: Trên cơ sở khảo sát thông qua phiếu phỏng vấn nhằm thu thập dữ liệu thứ cấp về tình hình tổ chức KTQTCP và các nội dung liên quan đến tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm, dịch vụ tại các ĐVSNCL trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi; đồng thời kết hợp tham vấn ý kiến của giám đốc/ phó giám đốc, kế toán trưởng, trưởng phòng Kế hoạch - Tài chính tại các ĐVSNCL. Cụ thể, tác giả đã gửi 200 phiếu phỏng vấn đến 50 ĐVSNCL tự chủ chi thường xuyên với nhiều lĩnh vực khác nhau trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi. Tỷ lệ phản hồi: 100%. Phiếu phỏng vấn gồm các nội dung chính: Tìm hiểu về mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại đơn vị; quá trình lập, luân chuyển chứng từ trong từng hoạt động phát sinh tại đơn vị. Các nội dung liên quan đến tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm, dịch vụ như phân loại chi phí, căn cứ lập bảng định mức kinh tế - kỹ thuật, quy chế chi tiêu nội bộ tại các đơn vị được khảo sát.

Đây là các đơn vị có sự đa dạng về hoạt động như hoạt động dịch vụ, hoạt động thu phí, hoạt động sản xuất kinh doanh,... Với sự đa dạng về

hoạt động tại các ĐVSNCL có sự ảnh hưởng đáng kể đến KTQTCP. Cụ thể, việc phân loại chi phí, đối tượng tập hợp chi phí, đối tượng tính giá thành,... cho phù hợp với từng hoạt động, từng sản phẩm hoặc nhóm sản phẩm là một vấn đề quan trọng mà các đơn vị cần xác định một cách chính xác và hợp lý phục vụ cho việc ra các quyết định nhanh chóng và hiệu quả. Từ đó, tác giả tổng hợp số liệu thu thập để phân tích, đánh giá tình hình tổ chức kế toán quản trị chi phí của các ĐVSNCL trên địa bàn nghiên cứu.

3. Kết quả nghiên cứu

3.1. Về tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí

Đặc điểm của đa số các đơn vị sự nghiệp công lập mà tác giả khảo sát có quy mô không lớn, cơ cấu tổ chức đơn giản gọn nhẹ nên bộ máy kế toán cũng rất đơn giản. Bộ máy kế toán ở các đơn vị được tổ chức theo mô hình tập trung, nghĩa là đơn vị chỉ có một phòng kế toán trung tâm để thực hiện toàn bộ công tác kế toán từ việc xử lý chứng từ, ghi sổ kế toán tổng hợp, kế toán chi tiết, lập báo cáo kế toán, phân tích kinh tế các hoạt động. Các đơn vị kế toán có các đơn vị trực thuộc thì không có tổ chức kế toán riêng mà chỉ có nhân viên kinh tế làm nhiệm vụ thu thập chứng từ, hướng dẫn và thực hiện hạch toán ban đầu các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh thuộc phạm vi đơn vị mình, kiểm tra các chứng từ thu nhận được và định kỳ gửi toàn bộ chứng từ về phòng kế toán trung tâm.

Theo kết quả khảo sát, 100% các ĐVSNCL tự đảm bảo chi thường xuyên hiện sử dụng mô hình kết hợp cả kế toán tài chính và kế toán quản trị trong cùng một bộ máy kế toán của đơn vị. Về mặt tổ chức, theo mô hình này không phân chia thành kế toán tài chính và kế toán quản trị riêng biệt mà chia thành các bộ phận kế toán thực hiện các phần hành kế toán cụ thể theo phân sự phân công. Các bộ phận kế toán đồng thời thực hiện cả công việc kế toán tài chính vừa thực hiện công việc của kế toán quản trị.

Ưu điểm của mô hình này là gọn nhẹ, dễ điều hành, bộ máy tinh gọn phù hợp với nguồn ngân sách có hạn của đơn vị. Tuy nhiên, nhược điểm của mô hình này là sự không chuyên môn hóa theo từng lĩnh vực, dễ dẫn đến sự không rạch ròi giữa công việc kế toán tài chính và kế toán quản trị.

3.2. Về tổ chức các nội dung kế toán quản trị chi phí

3.2.1. Tổ chức nhận diện chi phí

Theo kết quả khảo sát, hầu hết các ĐVSNCL tự đảm bảo chi thường xuyên đều phân loại chi phí theo nội dung chi, theo tính chất hoạt động và theo quyền tự chủ (48/50 đơn vị, tỷ lệ: 96%). Một số ít đơn vị bên cạnh cách phân loại trên còn phân loại chi phí theo khả năng quy nạp của chi phí vào đối tượng chịu chi phí và theo mối quan hệ giữa chi phí với báo cáo tài chính.

Việc nhận diện chi phí này chỉ mới đáp ứng yêu cầu của kế toán tài chính, chưa đáp ứng yêu cầu của kế toán quản trị và đặc biệt là yêu cầu của quản trị chi phí. Một số hạn chế còn tồn tại cụ thể như sau:

- Hiện tại, phần lớn các đơn vị tự đảm bảo chi thường xuyên vẫn chưa áp dụng việc nhận diện chi phí theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động và phân loại chi phí theo khả năng quy nạp của chi phí vào đối tượng chịu chi phí để phục vụ cho việc cung cấp các thông tin có giá trị giúp cho nhà quản lý thực hiện chức năng ra quyết định. Điều này dẫn tới nhà quản lý chưa xác định được những chi phí nào có ảnh hưởng trực tiếp đến hoạt động của đơn vị, từ đó đưa ra các quyết định liên quan đến quản trị chi phí và các quyết định điều chỉnh hoạt động chưa có căn cứ khoa học hợp lý.

- Nhận diện chi phí theo khả năng quy nạp của chi phí vào đối tượng chịu chi phí và nhận diện chi phí theo công dụng của chi phí. Hiện nay một số đơn vị chưa phân định rõ giữa hai cách nhận diện chi phí này nên hầu như họ xem là một và chỉ nhận diện chi phí ra thành chi phí

quản lý (chi phí gián tiếp) và chi phí trực tiếp sản xuất, dẫn đến việc tập hợp chi phí để phục vụ cho việc tính giá thành chưa hợp lý. Cụ thể, tại Trung tâm Giống Quảng Ngãi, trong chi phí trực tiếp sản xuất ở trạm, trại bao gồm cả một bộ phận chi phí phục vụ sản xuất (tiền công lao động bảo vệ, xử lý kho, chi phí nghiên cứu, khảo sát, kiểm định được phân loại là chi phí sản xuất trực tiếp). Trong chi phí quản lý của trạm, trại bao gồm tất cả chi phí phát sinh ở văn phòng, chi phí cho việc tiêu thụ sản phẩm được phân bổ, chi phí phục vụ chung cho hoạt động của các trạm và cả một bộ phận chi phí phục vụ sản xuất (khấu hao nhà kho, tài sản cố định, chi phí sửa chữa máy móc, dụng cụ,...).

- Chưa có đơn vị nào thực hiện phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động. Đây là cách phân loại chi phí hữu ích nhất trong kế toán quản trị chi phí. Cách nhận diện chi phí này giúp cung cấp được những thông tin hữu ích, kịp thời cho nhà quản trị trong việc ra các quyết định, đặc biệt là các quyết định linh hoạt. Mức độ thực hiện cơ chế tự chủ ở các đơn vị sự nghiệp càng tăng thì nhu cầu quản trị chi phí và ra các quyết định linh hoạt càng cao, khi đó thông tin chi phí theo cách phân loại này hầu như là không thể thiếu đối với các nhà quản trị.

3.2.2. Tổ chức xây dựng định mức và dự toán chi phí

Về xây dựng định mức: Tại hầu hết các đơn vị, định mức về giá (đơn giá dịch vụ) đều tuân thủ theo các văn bản quy định về giá dịch vụ do Nhà nước ban hành, chi phí hoạt động đều được xây dựng định mức cho từng hoạt động. Một số ít đơn vị có hoạt động sản xuất kinh doanh nên bên cạnh quy chế chi tiêu nội bộ, các đơn vị này còn xây dựng định mức kinh tế, kỹ thuật phục vụ cho việc sản xuất sản phẩm.

Mặc dù định mức chi phí đã được xây dựng tương đối đầy đủ trong quy chế chi tiêu nội bộ nhưng chủ yếu là định mức về tiền, còn định mức về lượng (các mức tiêu hao) cho hoạt động của đơn vị chưa được chú trọng xây dựng và chưa có

bộ phận riêng chuyên trách thực hiện. Ngoài ra định mức chi phí chỉ được xây dựng cho các khoản chi mang tính chất thường xuyên và được giao tự chủ, còn các khoản chi không mang tính chất thường xuyên vẫn chưa được các đơn vị quan tâm, chưa được xây dựng định mức chi phí và cũng không được đưa vào quy chế.

Về xây dựng dự toán chi phí: Tất cả các đơn vị đều có định hướng và có sự thống nhất trong quá trình xây dựng dự toán, có sự thu thập ý kiến từ các phòng ban chức năng để phục vụ cho việc xây dựng dự toán, dự toán được xây dựng tương đối sát với thực tế.

Mặc dù dự toán chi phí đã được xây dựng cho từng hoạt động, tuy nhiên dự toán chi phí tại một số đơn vị chưa được xây dựng chi tiết cho từng hoạt động cụ thể và chưa được xây dựng chi tiết cho từng nội dung chi cụ thể. Cụ thể, tại Trung tâm Công nghệ Thông tin Tài nguyên và Môi trường, dự toán chi phí chỉ xây dựng chung cho hoạt động thu phí (dự toán tổng mức chi cho hoạt động thu phí khai thác và sử dụng tài liệu đất đai, dự toán tổng mức chi cho hoạt động thu phí khai thác và sử dụng thông tin dữ liệu đo đạc và bản đồ) mà chưa xây dựng dự toán chi tiết cho từng nội dung chi của hoạt động; hoặc như dự toán chi phí cho hoạt động không thường xuyên (hoạt động Nhà nước giao nhiệm vụ) cũng không được xây dựng chi tiết cho từng nội dung chi. Hơn nữa, vẫn còn tình trạng sai lệch về số liệu giữa các bản dự toán có liên quan, số liệu lập dự toán không dựa trên các định mức quy định.

3.2.3. Tổ chức vận dụng phương pháp tập hợp chi phí và tính giá thành

Về đối tượng tập hợp chi phí: Nhìn chung, hiện nay các đơn vị chủ yếu tập hợp chi phí theo nhóm sản phẩm, hoạt động, dịch vụ. Một số ít đơn vị có hoạt động sản xuất kinh doanh, có sản phẩm đa dạng nên các đơn vị này xác định đối tượng tập hợp chi phí theo sản phẩm (cây giống keo lai hom, cây giống keo cấy mô, từng loại con vật nuôi, giống thủy sản, vụ lúa Hè Thu, vụ lúa

Đông Xuân,...); nhóm sản phẩm (từng dòng hạt giống lúa); theo từng đơn đặt hàng (các giống lúa nghiên cứu, thử nghiệm, liên kết với các đơn vị khác).

Về phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí: Các đơn vị khảo sát đã xác định đối tượng tập hợp chi phí phù hợp với yêu cầu và năng lực quản lý hiện tại của đơn vị, thực hiện phân loại chi phí thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp; áp dụng phương pháp tập hợp chi phí trực tiếp đối với các khoản chi phí có liên quan trực tiếp đến từng đối tượng, áp dụng phương pháp tập hợp và phân bổ gián tiếp đối với các khoản chi phí chung có liên quan đến nhiều đối tượng. Tuy nhiên, phần lớn các đơn vị chưa xây dựng tiêu thức phù hợp để phân bổ chi phí chung cho các đối tượng mà chỉ phân bổ theo kiểu “bóc thuốc” chủ quan hoặc có đơn vị có xây dựng tiêu thức phân bổ chi phí chung nhưng vẫn chưa đầy đủ và thực hiện chưa triệt để.

Về xác định đối tượng và phương pháp tính giá thành sản phẩm: Các đơn vị khảo sát đều xác định đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm hoàn thành, từng hoạt động dịch vụ cung cấp và tính giá thành sản phẩm theo phương pháp giản đơn. Giá thành sản phẩm được xác định bao gồm giá thành trực tiếp (chỉ bao gồm chi phí nhân công và chi phí vật tư phục vụ sản xuất - sản phẩm keo lai của Trung tâm Giống tỉnh Quảng Ngãi) và giá thành toàn bộ (bao gồm cả chi phí trực tiếp sản xuất và chi phí quản lý, khấu hao tài sản, chi phí tiêu thụ sản phẩm).

3.2.4. Tổ chức báo cáo kế toán quản trị chi phí

Với sự hỗ trợ của phần mềm kế toán, các đơn vị đã lập tương đối đầy đủ, đúng theo mẫu quy định và phù hợp với yêu cầu cung cấp thông tin cho đối tượng sử dụng báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán tạo điều kiện thuận lợi cho công tác kiểm tra, thẩm định quyết toán hàng năm theo đúng quy định của Nhà nước, góp phần nâng cao hiệu quả công tác quản lý, sử dụng tài sản, vật tư, các nguồn thu của các đơn vị. Thêm

vào đó, 100% đơn vị đều sử dụng phần mềm kế toán để thực hiện thu thập, xử lý và cung cấp thông tin. Điều này giúp cho quy trình kế toán diễn ra đơn giản và nhanh chóng, đáp ứng những yêu cầu cơ bản của đơn vị về hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản, hệ thống sổ và các báo cáo kế toán của đơn vị.

Tuy nhiên, hầu hết các đơn vị chưa xây dựng được hệ thống báo cáo nội bộ phục vụ cho quản trị của đơn vị, các đơn vị mới chỉ thực hiện báo cáo tài chính bắt buộc của kế toán tài chính mà chưa thực hiện vận dụng, sửa đổi bổ sung các mẫu biểu để phục vụ quản trị nội bộ của đơn vị cũng như chưa chú trọng đến việc lập báo cáo nội bộ trên cơ sở phân tích so sánh kết quả hoạt động thực tế với số liệu dự báo, dự đoán. Việc lập các báo cáo nhanh để cung cấp thông tin kịp thời cho nhà quản lý ra quyết định trong việc điều hành còn hạn chế, do việc thiết lập tiêu chí báo cáo và phối hợp kết nối giữa các bộ phận trong đơn vị chưa thống nhất.

4. Một số kiến nghị nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị tại đơn vị sự nghiệp công lập trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi

4.1. Về tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí

Để KTQTCP thực hiện tốt chức năng của mình, bộ máy kế toán tại các ĐVSNCL tự đảm bảo chi thường xuyên trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi nên tổ chức theo mô hình hỗn hợp, bản chất đây là sự kết hợp giữa mô hình kết hợp và mô hình tách biệt. Dựa trên tổ chức bộ máy kế toán hiện có, chỉ cần bổ sung thêm chức năng, nhiệm vụ cho từng bộ phận và mở rộng chức năng mới của KTQTCP mà không cần thay đổi bộ máy kế toán, cũng như đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, gọn nhẹ và hiệu quả của tổ chức công tác kế toán. Điều này có nghĩa là sẽ không có một bộ phận kế toán quản trị chi phí tách biệt mà trong bộ phận kế toán chung của đơn vị sẽ phân công chức năng nhiệm vụ rõ ràng để thực hiện những nội dung cơ bản như: tổ chức phân loại chi phí,

lập dự toán, xác định chi phí sản xuất và giá thành công trình, phân tích sự biến động của chi phí, đánh giá kết quả thực hiện của từng bộ phận và tư vấn hỗ trợ nhà quản trị ra quyết định.

4.2. Về các nội dung kế toán quản trị chi phí

4.2.1. Tổ chức nhận diện chi phí

Để đáp ứng nhu cầu thông tin phục vụ cho việc quản trị chi phí của các cấp lãnh đạo, các đơn vị cần phải phân tích chi phí hoạt động theo 2 tiêu thức: mức độ hoạt động và mối quan hệ của chi phí với đối tượng hoạt động. Phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động để cung cấp những thông tin hữu ích, kịp thời cho nhà quản trị trong việc thiết kế, xây dựng các mô hình chi phí trong mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và kết quả thu được (chênh lệch thu chi) nhằm phục vụ cho các quyết định về xác định giá bán sản phẩm linh hoạt, quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với đối tượng chịu chi phí là cơ sở để xác định chi phí và đặc biệt hữu ích trong việc vận dụng mô hình kế toán chi phí trong các ĐVSNCL. Để sử dụng thông tin chi phí theo mức độ hoạt động thì chi phí hỗn hợp phải được tách riêng thành biến phí và định phí.

4.2.2. Tổ chức xây dựng định mức và dự toán chi phí

Về tổ chức xây dựng định mức chi phí: Ngoài các định mức về tiền được quy định trong quy chế chi tiêu nội bộ của các đơn vị như chi công tác phí, chi hội nghị, chi khen thưởng, phúc lợi,...; các định mức khác cần xây dựng trong các ĐVSNCL trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi bao gồm các định mức tiêu hao cả về lượng lẫn về giá của từng loại vật tư, chi phí tiền lương, tiền công,... cho từng loại sản phẩm, dịch vụ. Để xây dựng định mức chi phí phù hợp, các đơn vị cần dựa trên các quy định của Nhà nước, kế hoạch sản xuất, kế hoạch tài chính,... của đơn vị, đồng thời có sự tham gia của các bộ phận liên quan như ban giám đốc, phòng Hành chính - Tổng hợp, phòng kỹ thuật,... Ngoài ra, để đảm bảo

định mức được xây dựng phù hợp với nhu cầu sử dụng, việc xây dựng các định mức này sẽ do các đơn vị trực thuộc thực hiện gửi lên cho cơ quan cấp trên xét duyệt và để thực hiện tổ chức xây dựng định mức chi phí hiệu quả, trước hết các đơn vị cần phải có hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật cho đơn vị mình phù hợp với từng công trình, từng loại sản phẩm, dịch vụ. Bên cạnh đó, các đơn vị cần thường xuyên rà soát, bổ

sung hệ thống các định mức kinh tế kỹ thuật cho phù hợp với từng thời kỳ.

Nội dung xây dựng định mức chi phí tại các đơn vị trong thời gian trước mắt có thể tập trung vào các khoản: Chi phí nguyên vật liệu chính, chi phí vật liệu phụ, chi phí tiền lương, chi phí tiền điện, nước, điện thoại, văn phòng phẩm, công tác phí,... Chẳng hạn:

- Định mức chi phí vật tư:

Định mức chi phí vật tư cho 1 đơn vị sản phẩm, dịch vụ	=	Định mức lượng vật tư hao phí cho 1 đơn vị sản phẩm, dịch vụ	x	Định mức giá vật tư hao phí cho 1 đơn vị sản phẩm, dịch vụ
--	---	--	---	--

- Định mức chi phí nhân công:

Định mức chi phí nhân công cho 1 đơn vị sản phẩm, dịch vụ	=	Định mức lượng thời gian lao động tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm, dịch vụ	x	Định mức giá của một đơn vị thời gian lao động
---	---	---	---	--

- Định mức các loại chi phí khác: Cần xác định định mức chi phí cho từng yếu tố cụ thể. Các yếu tố chi phí có thể xác định được về lượng thì phải xây dựng định mức cả lượng và giá. Đồng thời chi tiết các định mức chi phí theo biến phí, định phí để cung cấp thông tin phục vụ cho việc kiểm soát chi phí và ra quyết định. Riêng các khoản chi cho hoạt động thu phí, các đơn vị nên xây dựng định mức chi theo tỷ lệ nhất định với khoản thu phí được để lại đơn vị, mức chi này thủ trưởng đơn vị được quy định cao hoặc thấp hơn mức chi do Nhà nước và công khai trong quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị.

Số liệu các định mức chi phí đã được xây dựng là cơ sở để lập dự toán chi phí, là căn cứ để kiểm soát chi phí, điều hành hoạt động và phân tích kết quả hoạt động của đơn vị.

Về tổ chức xây dựng dự toán chi phí: Dựa trên cơ sở các định mức chi phí đã xây dựng cũng như kế hoạch sản xuất để đưa ra được các dự toán chi phí tương ứng với từng loại sản phẩm và dịch vụ. Có hai cách lập dự toán đó là dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Với dự toán tĩnh tức là chỉ hướng đến một mức sản lượng nhất định nên

dự toán cũng mang tính chất cố định, còn dự toán linh hoạt là dự toán tương ứng với từng mức độ hoạt động khác nhau. Dự toán chi phí được lập ở các đơn vị hiện nay đều là dự toán tĩnh. Để phù hợp với đặc điểm của từng loại sản phẩm, dịch vụ của các đơn vị, cần các bước lập dự toán chi phí như sau:

- Xác định phạm vi hoạt động trong kỳ kế hoạch (các mức độ hoạt động khác nhau).

- Phân tích các chi phí có thể phát sinh trong phạm vi phù hợp theo mô hình ứng xử của chi phí.

- Tập hợp dự toán chi phí tương ứng với các danh mục chi phí.

- Lập bảng dự toán chi phí chi tiết cho từng sản phẩm, dịch vụ và tổng hợp dự toán chi phí cho tất cả các sản phẩm theo từng bộ phận/đơn vị:

+ Đối với các loại sản phẩm, công trình hay các dịch vụ không bị tác động bởi các yếu tố khách quan bên ngoài, các đơn vị có thể xây dựng dự toán chi phí theo phương pháp tĩnh (theo tại một mức sản lượng hoặc một mức độ hoạt động). Phương pháp này được áp dụng để

lập dự toán chi phí cho các hoạt động dịch vụ, hoạt động theo đơn đặt hàng và hoạt động phí, lệ phí tại đơn vị sự nghiệp công lập tự đảm bảo chi thường xuyên trên địa bàn tỉnh Quảng Ngãi.

+ Đối với các sản phẩm có điều kiện yếu tố đầu vào chưa được ổn định và đầu ra chịu sự tác động của các yếu tố bên ngoài như khí hậu, thời tiết,... chẳng hạn cá giống, lúa giống,... nên xây dựng dự toán chi phí theo phương pháp linh hoạt. Trên cơ sở dự toán linh hoạt, các đơn vị có thể xác định được chi phí ở các tình huống khác nhau như thay đổi qui mô sản xuất, tiêu thụ; định giá bán sản phẩm trong các trường hợp điều kiện sản xuất thay đổi, ... trên cơ sở đó có thể tối đa năng lực sản xuất, hoạt động của đơn vị.

4.2.3. Tổ chức vận dụng phương pháp tập hợp chi phí và tính giá thành

Đối tượng tập hợp chi phí: Đối tượng kế toán chi phí trong mô hình kế toán quản trị chi phí được xác định phụ thuộc vào nhu cầu cung cấp thông tin của các nhà quản trị. Để đánh giá hiệu quả hoạt động của từng công trình, sản phẩm, dịch vụ, đối tượng kế toán chi phí được lựa chọn nên là từng công trình, từng loại sản phẩm, dịch vụ. Tuy nhiên, một số đơn vị có nhiều chủng loại, dòng sản phẩm khác nhau; trong đó có nhiều loại sản phẩm có quy trình sản xuất, nuôi, trồng tương tự nhau. Để giảm bớt khối lượng công việc cho kế toán tập hợp chi phí, đơn vị có thể xác định đối tượng tập hợp chi phí theo nhóm sản phẩm.

Phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí: Để đảm bảo chi phí được tập hợp và phân bổ đúng, giá thành sản phẩm được tính chính xác, các đơn vị cần xác định tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung liên quan đến sản phẩm, dịch vụ phù hợp và thực hiện phân bổ chi phí theo đúng tiêu thức đã xây dựng, tránh tình trạng công trình, sản phẩm, dịch vụ này “gánh” chi phí cho sản phẩm kia.

Cụ thể, đối với các đơn vị có hoạt động sản xuất kinh doanh, chi phí sản xuất chung có thể

phân bổ theo tỷ lệ diện tích sản xuất, theo chi phí nhân công trực tiếp, theo tỷ lệ doanh thu... Do đó, đối với những chi phí cần phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí, các đơn vị phải xác định rõ tiêu thức phân bổ một cách cụ thể theo yêu cầu quản trị. Mỗi loại chi phí có đặc điểm riêng nên khi chọn tiêu thức phân bổ cần chọn được các tiêu thức phù hợp để đảm bảo mức độ chính xác của khoản chi phí phân bổ cho từng đơn vị/bộ phận hay từng nhóm sản phẩm, dịch vụ.

Đối với các đơn vị hoạt động dịch vụ, đơn vị có thể phân bổ chi phí sản xuất chung (phần định phí) cho các đối tượng tập hợp chi phí theo dự toán chi phí đã xây dựng.

4.2.4. Hoàn thiện về tổ chức báo cáo kế toán quản trị chi phí

Để kiểm soát tốt các hoạt động, đặc biệt là kiểm soát chi phí, tác giả đề xuất các nhóm báo cáo cần lập bao gồm:

Nhóm báo cáo lập kế hoạch và định hướng hoạt động: Đây là nhóm báo cáo định hướng hoạt động cung cấp thông tin nhằm kiểm tra, giám sát và đánh giá kết quả hoạt động của đơn vị. Trong quá trình lập kế hoạch nhà quản trị sử dụng nhiều thông tin khác nhau, trong đó thông tin dự toán đóng vai trò quan trọng trong việc cụ thể hóa mục tiêu của đơn vị. Các báo cáo này được người phụ trách của từng đơn vị trực thuộc lập dựa trên hệ thống định mức và kế hoạch sản xuất, cung cấp dịch vụ của từng đơn vị trực thuộc; từ đó tổng hợp toàn đơn vị có được báo cáo dự toán giúp người quản lý hoạch định kinh doanh cũng như đưa ra các quyết định quản lý phù hợp.

Nhóm báo cáo phục vụ kiểm soát chi phí: Đây là những báo cáo phản ánh tình hình thực hiện giữa dự toán đã lập so với chi phí thực tế thực hiện tại các đơn vị trực thuộc, từ đó đưa ra các đánh giá, điều chỉnh cho phù hợp cũng như tìm các nguyên nhân, biện pháp khắc phục. Bao gồm một số báo cáo sau:

+ Báo cáo tình hình thực hiện chi phí sản xuất;

+ Báo cáo tình hình thực hiện chi phí ngoài sản xuất;

+ Báo cáo tình hình sử dụng nguồn phí, lệ phí được để lại.

Các báo cáo này có thể thực hiện định kỳ (tháng, quý, 6 tháng...), phản ánh chi tiết chi phí phát sinh thực tế so với chi phí đã được dự toán theo các khoản mục chi phí của từng bộ phận, từ đó xác định chênh lệch giữa thực hiện và dự toán, trong đó cũng cần xác định rõ chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được. Trường các đơn vị phải giải trình nguyên nhân gây ra biến động và đề xuất giải pháp khắc phục.

5. Kết luận

Cơ chế tự chủ là xu thế tất yếu, đáp ứng yêu cầu của quy luật phát triển. Vì vậy, các nhà quản trị cần tập trung và kịp thời tiến hành tổ chức

KTQTCP phù hợp với đặc điểm riêng của đơn vị mình nhằm đem lại hiệu quả cao trong công tác quản lý. Việc tổ chức KTQTCP phù hợp sẽ giúp đơn vị nhận diện, phân loại và phân bổ các chi phí một cách hợp lý; hướng đến tính đúng, tính đủ chi phí các hoạt động dịch vụ cụ thể của từng đơn vị, đáp ứng yêu cầu ra quyết định chính xác và kịp thời về các hoạt động của đơn vị, góp phần nâng cao khả năng cạnh tranh, tự chủ tài chính của đơn vị, khắc phục các vấn đề về lãng phí, về những hoạt động chưa hiệu quả giúp đơn vị ngày càng phát triển mạnh và bền vững.

Tài liệu tham khảo

- [1] Ân, N. P. B. và Cộng sự. (2012). *Tổ chức công tác kế toán doanh nghiệp*. Cà Mau: Nhà xuất bản Phương Đông.
- [2] Montvale, N.J. (1983). *Statements on Management Accounting Number 2*. Management Accounting Terminology.
- [3] Tuyền, L. Đ; Hồng, N. T. T. (2011). *Giáo trình Tổ chức công tác kế toán trong doanh nghiệp*. Hà Nội: Nhà xuất bản Tài chính.