

NGHIÊN CỨU ĐỀ XUẤT MỘT SỐ NỘI DUNG VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP KHAI THÁC THAN LỘ THIÊN-VINACOMIN

NCS. NGUYỄN THỊ BÍCH PHƯƠNG
Trường Đại học Mỏ-Địa chất

Ngày 20 tháng 6 năm 2006, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 53/2006/TT-BTC về việc "Hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp" nhưng việc triển khai áp dụng cụ thể vào từng loại hình doanh nghiệp như thế nào vẫn còn nhiều vấn đề phải tiếp tục nghiên cứu, hỗ trợ doanh nghiệp thực hiện. Đồng thời, tại các doanh nghiệp (trong đó có các doanh nghiệp khai thác than lộ thiên thuộc VINACOMIN) việc ứng dụng KTQT vào hoạt động quản lý doanh nghiệp chưa được thực hiện có hiệu quả. Bài viết xin đưa ra một số nội dung vận dụng KTQT chi phí sản xuất trong doanh nghiệp khai thác lộ thiên-VINACOMIN.

1. Đánh giá tình hình thực hiện KTQT chi phí trong các doanh nghiệp khai thác than lộ thiên-VINACOMIN

Trên cơ sở khảo sát thực tế công tác kế toán nói chung và công tác KTQT chi phí sản xuất nói riêng trong một số doanh nghiệp khai thác lộ thiên-VINACOMIN (khu vực Hòn Gai, Cẩm Phả), có thể nhận thấy một số ưu điểm và nhược điểm sau đây.

1.1. Ưu điểm

❖ Về phân loại chi phí: Các doanh nghiệp tiến hành phân loại và tập hợp chi phí theo từng yếu tố chi phí thành 8 yếu tố chi phí (Chi phí vật liệu, Chi phí nhiên liệu, Chi phí động lực, Chi phí tiền lương, Chi phí BHXH, BHYT, KPCĐ, Chi phí KHTSCĐ, Chi phí dịch vụ thuê ngoài, Chi phí khác bằng tiền). Đây là cách phân loại phù hợp cho việc xây dựng các định mức chi phí một cách sát thực.

❖ Về lập dự toán chi phí: Việc lập dự toán chi phí hay khoán chi phí trong các doanh nghiệp đã đáp ứng một phần các yêu cầu quản lý chi phí trong doanh nghiệp.

❖ Về phân tích biến động chi phí: Một số doanh nghiệp như Công ty Cổ phần than Núi Béo, Công ty Cổ phần than Cao Sơn... đã tiến hành lập các báo cáo phân tích biến động chi phí. Trong các báo cáo đã chỉ ra các nguyên nhân cơ bản dẫn đến các

chênh lệch chi phí để trình Tập đoàn, các phân tích là hợp lý và phần nào đã thể hiện trách nhiệm của các nhà quản lý trong các báo cáo phân tích đó.

❖ Về xây dựng hệ thống thông tin chi phí trong doanh nghiệp: Các doanh nghiệp đã vận dụng tổ chức hệ thống thông tin chi phí theo quá trình sản xuất và được tập hợp cho từng công đoạn sản xuất theo chi phí thực tế phát sinh, cách tổ chức này là phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp.

1.2. Nhược điểm

❖ Về tổ chức kế toán: Bộ máy kế toán hiện nay tại các doanh nghiệp hoạt động ít sáng tạo nên chức năng cung cấp thông tin còn nhiều hạn chế; hơn nữa, chưa thực hiện được chức năng công tác kế toán quản trị trong bộ máy kế toán. Hệ thống kế toán chi phí sản xuất được xây dựng theo quá trình sản xuất: trong đó kế toán tài chính tập hợp chi phí cho các công đoạn sản xuất theo chi phí thực tế và theo dõi trên các sổ sách kế toán một cách độc lập với kế toán quản trị, kế toán quản trị tập hợp chi phí theo định mức kết hợp với thực tế phát sinh và ước tính, do đó thông tin của kế toán quản trị và kế toán tài chính không có sự thống nhất;

❖ Về phân loại chi phí: Chưa phục vụ thiết thực cho công tác kế toán quản trị, đặc biệt trong việc làm tiền đề cho công tác phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng-lợi nhuận, hoặc cung cấp thông tin cần thiết cho việc vận dụng các công cụ của công tác KTQT trong hoạt động quản trị doanh nghiệp, ví dụ ra quyết định lựa chọn đầu tư, hoặc ra quyết định trong điều hành sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp: thuê ngoài hay không thuê ngoài để tổ chức sản xuất toàn bộ các khâu trên dây chuyền,...

❖ Về xây dựng định mức và lập dự toán chi phí: Hệ thống định mức doanh nghiệp được lập trên cơ sở định mức của Tập đoàn có sự điều chỉnh theo điều kiện thực tế của doanh nghiệp. Tuy nhiên, sự điều chỉnh chủ yếu được dựa trên kinh nghiệm thực tế thiếu sự phân tích có căn cứ khoa học.

❖ Về phân tích biến động chi phí: Trong các báo cáo đã lập, doanh nghiệp chưa thật sự đi vào phân tích và chỉ ra nguyên nhân một cách sâu sắc mà mới chỉ dừng lại ở việc liệt kê và phân tích chênh lệch với các kết luận sơ sài.

❖ Về sử dụng các công cụ khác của kế toán quản trị: Công tác kế toán quản trị có các kỹ thuật như: phân loại chi phí đáp ứng các mục tiêu quản lý, thiết kế thông tin dưới dạng so sánh được, phân tích mối quan hệ C-V-P,... hết sức hiệu quả trong quản lý chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Tuy nhiên, hầu hết các DN khai thác lộ thiên trong Tập đoàn hiện nay đều không sử dụng các công cụ này trong kế toán quản trị, hoặc nếu có thì chưa sử dụng một cách hiệu quả.

2. Đề xuất một số nội dung vận dụng KTQT chi phí sản xuất trong doanh nghiệp khai thác than lộ thiên-VINACOMIN

Trên cơ sở phân tích thực trạng công tác KTQT chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp khai thác lộ thiên-VINACOMIN, bài viết xin đề xuất một số nội dung vận dụng công tác KTQT chi phí trong các doanh nghiệp này như sau:

2.1. Hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán

Hiện nay, hầu hết các doanh nghiệp chỉ sử dụng các chứng từ thông thường mà chưa có chứng từ nào chứa đựng được cả thông tin kế toán tài chính và thông tin kế toán quản trị. Do vậy, các doanh nghiệp này nên mở thêm các chứng từ có khả năng cung cấp thông tin cho cả kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Ví dụ: Các chứng từ phản ánh chi phí nguyên vật liệu: Trong quá trình thực hiện sản xuất kinh doanh mặc dù doanh nghiệp đã xây dựng các định mức nguyên vật liệu sát thực tế song vẫn có thể xảy ra trường hợp vượt mức nguyên vật liệu đã đề ra. Việc vượt mức nguyên vật liệu có thể do lãng phí trong sản xuất hoặc do biến động về giá cả thị trường hoặc do tình hình thay đổi của doanh nghiệp. Để đáp ứng yêu cầu kế toán quản trị chi phí cần có chứng từ phản ánh nguyên nhân của sự thay đổi định mức đó. Do vậy, kế toán có thể lập các chứng từ như: "Phiếu lĩnh vật tư vượt định mức", "Phiếu báo thay đổi định mức vật liệu",... để phản ánh chênh lệch chi phí theo từng nguyên nhân và kế toán quản trị có thể tập hợp và hạch toán được khoản chi phí chênh lệch vượt định mức [4].

2.2. Phân loại chi phí và tổ chức hạch toán phù hợp yêu cầu kế toán quản trị trong doanh nghiệp mỏ

Dưới góc độ kế toán quản trị, phân loại chi phí trong doanh nghiệp có thể thực hiện theo nhiều tiêu thức khác nhau: phân loại theo chức năng hoạt động, phân loại theo cách ứng xử chi phí, theo mối quan hệ với sản

phẩm,... mỗi cách phân loại chi phí theo quan điểm kế toán quản trị có hiệu quả khác nhau đối với công tác quản lý điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp mỏ. Vì vậy, đa dạng hoá phân loại chi phí là hoàn toàn cần thiết.

a. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

Chi phí trong doanh nghiệp có thể phân thành:

❖ Chi phí sản xuất: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

❖ Chi phí ngoài sản xuất: gồm chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

Theo cách phân loại này các doanh nghiệp mỏ lộ thiên có thể tổ chức hạch toán chi phí để phục vụ việc tập hợp chi phí và tính giá thành như sau:

❖ Đối với các chi phí đơn nhất thực tế phát sinh: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp có thể sử dụng các tài khoản cấp 1 chi tiết theo công đoạn để phản ánh.

Ví dụ: đối với TK 622 - chi phí nhân công trực tiếp sản xuất than phát sinh trong kì được mở:

622.11: chi phí nhân công khoan thực tế

622.21: chi phí nhân công xúc thực tế

622.31: chi phí nhân công vận tải thực tế...

Do đặc thù công nghệ có sự bố trí xen kẽ xúc đất đá và than, do vậy công tác xúc bốc phục vụ cho xúc bốc đất đá, xúc than vĩa, xúc tải đồng. Vì vậy, mặc dù là chi phí đơn nhất, song cần phải phân bổ, có thể lựa chọn tiêu thức phân bổ là khối lượng xúc bốc từng công đoạn. Để phản ánh có thể mở chi tiết:

622.211: chi phí nhân công xúc đất đá thực tế

622.212: chi phí nhân công xúc than vĩa thực tế

622.213: chi phí nhân công xúc tải đồng thực tế.

Trong các doanh nghiệp có thể áp dụng hình thức cấp phiếu tại máy xúc khi lái xe đến nhận tải và đối chiếu cuối ca với việc ghi chuyển tại bãi thải và đầu băng, vừa quản lý đội xe vận tải vừa thống kê khối lượng xúc bốc theo từng công đoạn là cơ sở phân bổ chi phí nhân công vận hành máy xúc.

❖ Đối với các chi phí tổng hợp thực tế phát sinh trong kì: chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp: hiện tại ở doanh nghiệp theo dõi chi tiết theo yếu tố chi phí, tài khoản theo dõi được mở theo hướng dẫn của VINACOMIN.

Ví dụ: TK 627- Chi phí sản xuất chung được chi tiết:

627.11: chi phí nguyên liệu, vật liệu sản xuất chung thực tế phát sinh;

627.21: chi phí nhân công sản xuất chung thực tế phát sinh

Để phục vụ tính giá thành theo công đoạn, kế toán quản trị có thể chi tiết:

627.211: chi phí nhân công sản xuất chung thực tế phân bổ khoan

627.212: chi phí nhân công sản xuất chung thực tế phân bổ xúc bốc

627.213: chi phí nhân công sản xuất chung thực tế phân bổ vận tải...

Ngoài ra, kế toán quản trị sẽ thiết kế các tài khoản tương ứng với các tài khoản phản ánh chi phí thực tế phát sinh để quản lý chi phí theo định mức, đồng thời là cơ sở để so sánh, nhằm phân tích các sai biệt, và lập các báo cáo kế toán quản trị.

b. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với khối lượng hoạt động (cách ứng xử của chi phí)

Theo cách phân loại này chi phí của doanh nghiệp được phân thành định phí, biến phí, chi phí hỗn hợp (gồm cả định phí, biến phí và cần được phân tách) [1].

Vấn đề đặt ra trong công tác KTQT chi phí tại các doanh nghiệp mỏ lộ thiên hiện nay là chuyển cách theo dõi chi tiết và hạch toán chi phí ở hệ thống kế toán tài chính sang hệ thống kế toán quản trị. Làm được điều này đòi hỏi:

❖ Hệ thống chứng từ ghi nhận nghiệp vụ phải được xử lý theo yêu cầu kế toán quản trị (xây dựng và sử dụng các mẫu chứng từ tự mở phù hợp yêu cầu tập hợp chi phí theo định phí và biến phí,...);

❖ Phân tích và ghi nhận chi phí phát sinh vào

sổ chi tiết chi phí theo nhận diện định phí, biến phí;
❖ Cung cấp thông tin về chi phí dưới dạng các báo cáo bộ phận (là các trung tâm chi phí)

Hiện nay, hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp mỏ lộ thiên chưa hoàn chỉnh, không thể cung cấp thông tin về định phí, biến phí bằng hệ thống báo cáo kế toán quản trị thì có thể sử dụng cách sau:

❖ Bước 1: nhận diện chi phí theo khối lượng hoạt động thành định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp (có thể sơ bộ nhận diện theo Bảng 1).

❖ Bước 2: tách chi phí hỗn hợp thành định phí, biến phí bằng phương pháp cực đại- cực tiểu, hoặc phương pháp bình phương nhỏ nhất thông qua số liệu thống kê của các kì quan sát. (Lưu ý: Sử dụng phương pháp bình phương nhỏ nhất thì cho kết quả chính xác hơn phương pháp cực đại-cực tiểu, tuy nhiên kết quả định phí, biến phí thu được từ phương trình hồi qui của phương pháp bình phương nhỏ nhất cũng chỉ có giá trị gần đúng. Đối với các doanh nghiệp mỏ nói chung và doanh nghiệp mỏ lộ thiên nói riêng thuộc VINACOMIN, nên sử dụng kì quan sát trùng với kì hạch toán (theo tháng) để tăng độ chính xác).

Bảng 1. Nhận diện chi phí theo khối lượng hoạt động

TT	Nội dung chi phí	Biến phí	Định phí	Chi phí hỗn hợp
1	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	x		
2	Chi phí nhân công trực tiếp	x		
3	Chi phí sản xuất chung			x
	- Khấu hao TSCĐ		x	
	- Chi phí nhân viên phụ trợ, gián tiếp			x
	- Chi phí vật liệu, CCDC,...			x
	- Chi phí dịch vụ mua ngoài			x
	- Chi phí khác bằng tiền			x
				
4	Chi phí bán hàng			x
	- Khấu hao TSCĐ		x	
	- Chi phí tiếp thị quảng cáo			x
	- Chi phí bốc xúc, vận chuyển, rót than tại băng máng ga,...	x		
	- Chi phí nhân viên bán hàng			x
	- Chi phí kiểm tra chất lượng sản phẩm	x		
				
5	Chi phí quản lý doanh nghiệp			x
	- Khấu hao TSCĐ		x	
	- Chi phí nhân viên quản lý			x
	- Chi phí vật liệu, đồ dùng văn phòng, văn phòng phẩm			x
	- Chi phí dự phòng		x	
	- Chi phí bảo hiểm tài sản		x	
	- Thuế, phí, lệ phí			x
				

Bảng 2. Báo cáo tình hình thực hiện định mức chi phí vật liệu và phân tích các sai biệt về chi phí vật liệu. Đơn vị: □.

Đối tượng và nội dung chi phí	Chi phí nguyên vật liệu tính theo				Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố			
	$SL_{0i}M_{0ij}G_{0ij}$	$SL_{1i}M_{0ij}G_{0ij}$	$SL_{1i}M_{1ij}G_{0ij}$	$SL_{1i}M_{1ij}G_{1ij}$	Δ sản lượng	Δ mức tiêu hao	Δ Giá vật liệu	Tổng hợp
	1	2	3	4	5=2-1	6=3-2	7=4-3	8=5+6+7
Công đoạn khoan lỗ mìn (vật liệu; nhiên liệu...)								
Công đoạn nổ mìn								
.....								
Tổng chi phí								

Ghi chú: SL_i - Sản lượng SP công đoạn i , M_{ij} - Mức tiêu hao vật tư j ở công đoạn " i "; G_{ij} - Đơn giá vật tư j dùng sản xuất ở công đoạn " i "; 1 - Số liệu thực tế; 0 - Số liệu định mức.

2.3. Hoàn thiện phân tích chi phí trong doanh nghiệp

Hiện tại, các doanh nghiệp cũng đã tiến hành phân tích chi phí, lập các báo cáo so sánh chi phí song chỉ mới so sánh về tổng số chênh lệch mà không tách biệt các chênh lệch đó là do yếu tố nào tác động, với mức độ là bao nhiêu, do vậy có thể đề xuất mẫu báo cáo phân tích cho các doanh nghiệp khai thác than lộ thiên thuộc VINACOMIN như sau:

Ví dụ: Đối với chi phí về vật liệu có thể sử dụng báo cáo phân tích biến động giữa chi phí thực hiện với chi phí theo định mức theo mẫu như sau (Bảng 2). Bảng này có thể được mở chi tiết theo từng công trường, phân xưởng. Tương tự, có thể mở các báo cáo tình hình thực hiện định mức chi phí và phân tích các sai biệt chi phí cho chi phí nhân công, chi phí sản xuất chung (theo định phí và biến phí).

3. Kết luận

Trên đây là một số nội dung vận dụng kế toán quản trị chi phí trong hoạt động quản trị doanh nghiệp mỏ khai thác lộ thiên. Thực tế hoạt động của các doanh nghiệp vô cùng đa dạng và phức tạp, nhà quản trị phải đối mặt hàng ngày với nhiều vấn đề khó khăn hơn trong công tác quản lý điều hành doanh nghiệp: quyết định nên tiếp tục tự tổ chức sản xuất tất cả các công đoạn khai thác hay nên thuê ngoài, hoặc phải lựa chọn giữa các phương án đầu tư đổi mới tài sản cố định, nâng cao năng lực sản xuất,... Do vậy, nếu tổ chức tốt, thông tin kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng là công cụ hỗ trợ đắc lực, tăng hiệu quả công tác quản trị doanh nghiệp. □

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Kế toán quản trị áp dụng cho các DN Việt Nam, PGS.TS Đào Văn Tài và nnk, NXB Tài chính, Hà Nội (2003).
2. Kế toán cơ sở của các quyết định kinh doanh, Robert F.Meigs & Walter B.Meigs, NXB Thống kê, Hà Nội (1994).

3. Hướng dẫn tổ chức công tác kế toán quản trị. Phạm Văn Dược, NXB Thống kê, Hà Nội (1998).

4. Nghiên cứu hoàn thiện công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp mỏ. Áp dụng cho doanh nghiệp khai thác than lộ thiên. Nguyễn Thị Bích Phượng, Luận văn Thạc sĩ kinh tế, Trường Đại học Mỏ-Địa chất (2005).

Người biên tập: Võ Trọng Hùng

SUMMARY

The article mentions the status of management accounting costs in the open-pit coal mining companies – Vinacomin and suggested some basic contents to apply management accounting costs in these companies.

DANH NGUYÊN

1. Nóng nảy muốn làm nhanh việc không thành; ham mê lợi nhỏ mất lợi lớn. *Luận Ngữ*.

2. Ở tuổi 20 tinh thần ngự trị, ở tuổi 30 ý chí ngự trị, ở tuổi 40 phán đoán ngự trị. *Tenyson*.

3. Đời không phải chỉ là tốt hay xấu, nó là nơi cái thiện và cái ác cùng hiện diện. *Seneca*.

4. Chỉ có bậc thông thái mới hiểu rõ được chính mình là người ngu dốt mà thôi. *Victor Hugo*.

VTH. sưu tầm