



Kế toán quản trị: Từ lý luận đến thực tiễn

Kế toán quản trị: Từ lý luận đến

thực tiễn

Đối tượng của kế toán là tài sản và sự vận động của tài sản. Ở mức độ khái quát nhất thì đó là tài sản lưu động, tài sản cố định. Ở mức độ chi tiết hơn thì đó là các loại tài sản : tiền, nợ phải thu, các khoản đầu tư, hàng tồn kho, tài sản cố định, v.v.... Ở mức độ chi tiết hơn nữa là: tiền gì ? ở đâu ? nợ phải thu ở đối tượng nào? trong hạn thanh toán hay quá hạn? khoản đầu tư vào đối tượng nào? hiệu quả đầu tư ra sao? cụ thể từng thứ hàng tồn kho ở mức độ nào, chất lượng như thế nào? phù hợp với mục đích kinh doanh hay không? v.v... Cứ như vậy, tùy thuộc vào yêu cầu quản lý cụ thể mà chi tiết hơn nữa các đối tượng kế toán, nhằm cung

cấp các thông tin phục vụ cho hoạt động quản lý và điều hành tổ chức.

Để thực hiện việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình kinh tế tài chính, kế toán sử dụng các phương pháp:

- Lập chứng từ để thu nhận thông tin.
- Đánh giá để làm cơ sở cho việc ghi sổ, tổng hợp số liệu theo chỉ tiêu giá trị.
- Sử dụng tài khoản để tổng hợp số liệu, theo chỉ tiêu giá trị.

- Ghi sổ kép nhằm phản ánh tài sản theo hai khía cạnh: Hình thức tồn tại và nguồn hình thành.

- Kiểm kê nhằm xác định chính xác số lượng tài sản hiện có.

- Lập báo cáo nhằm cung cấp thông tin.

Những phương pháp này được hình thành trên cơ sở các yêu cầu của kế toán: phản ánh chính xác, phản ánh trung thực, phản ánh kịp thời và các yêu cầu cụ thể khác. Những yêu cầu này lại chính là do nhu cầu sử dụng thông tin đặt ra.

Xét theo đối tượng sử dụng thông tin thì nhu cầu sử dụng thông tin gồm: Nhu cầu sử dụng thông tin của các đối tượng bên ngoài

doanh nghiệp và các đối tượng bên trong doanh nghiệp. Mục đích sử dụng thông tin của các đối tượng này có khác nhau, nên nhu cầu thông tin của các đối tượng này cũng khác nhau.

Các đối tượng bên ngoài sử dụng các thông tin để phục vụ cho việc ra các quyết định liên quan đến mối quan hệ kinh tế, giữa doanh nghiệp và các đối tượng này hoặc là phục vụ cho mục tiêu quản lý kinh tế của Nhà nước.

Các đối tượng bên trong doanh nghiệp thì sử dụng các thông tin này phục vụ cho hoạt động quản lý và điều hành doanh nghiệp.

Nhu cầu thông tin khác nhau sẽ quy định những nội dung thông tin khác nhau. Những nội dung thông tin có thể được cung cấp bởi những kênh thông tin khác nhau . Nhưng nếu những thông tin

được cung cấp từ một kênh thì phải có tính thống nhất, tính hệ thống nghĩa là đối chiếu được và cần thiết phải đối chiếu, nhằm tăng cường tính chính xác, tính trung thực của thông tin.

Kênh thông tin kế toán cung cấp những thông tin về tình hình kinh tế tài chính của doanh nghiệp cho các đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, thì các thông tin này phải có chung điểm xuất phát là hệ thống chứng từ ban đầu. Nhưng có sự khác nhau về xử lý thông tin thu thập được từ chứng từ ban đầu để cho ra các thông tin với nội dung phù hợp nhu cầu thông tin.

Điều này có nghĩa là phương pháp sử dụng trước hết là phương pháp kế toán, sau đó là kết hợp các phương pháp khác để có thể xử lý thông tin, đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin cụ thể khác

nhau.

Từ những phân tích trên cho thấy:

Kế toán quản trị là một bộ phận trong hệ thống kế toán doanh nghiệp.

Đối tượng của kế toán quản trị cũng là tài sản và sự vận động của tài sản trong quá trình sản xuất kinh doanh.

Mục tiêu của kế toán quản trị là cung cấp thông tin, đáp ứng yêu cầu quản lý cụ thể trong nội bộ doanh nghiệp.

Phạm vi của kế toán quản trị là :

Hạch toán kế toán trên TK cấp 2, 3,4... và sổ chi tiết, đồng thời
hạch toán nghiệp vụ trên sổ chi tiết.

**Phương pháp tiến hành Phương pháp để tiến hành kế toán
quản trị gồm :**

1. Phương pháp lập chứng từ : Chứng từ là giấy tờ chứng minh sự phát sinh, hoặc hoàn thành nghiệp vụ kinh tế. Chứng từ được lập phục vụ cho cả kế toán tài chính và kế toán quản trị. Do vậy ngoài những nội dung cơ bản của chứng từ để phục vụ yêu cầu kế toán tổng hợp trên TK cấp 1, cấp 2 (những nội dung này đã

được quy định trong hệ thống chứng từ do nhà nước ban hành), kế toán còn phải căn cứ vào yêu cầu kế toán chi tiết trên TK cấp 3, 4 v.v... và sổ chi tiết để quy định thêm các nội dung ghi chép trên chứng từ để phục vụ yêu cầu này. Chứng từ sau khi lập được chuyển cho bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị (mỗi bộ phận một liên) để làm căn cứ hạch toán.

2. Phương pháp đánh giá: Là dùng tiền biểu hiện giá trị tài sản.

Nguyên tắc đánh giá của kế toán tài chính là : giá gốc (giá thực tế). Trong kế toán quản trị, tài sản cũng được đánh giá theo giá gốc, để đối chiếu số liệu giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Tuy nhiên, để đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin nhanh phục vụ yêu cầu quản lý tức thời, cần thiết phải sử dụng giá ước tính (giá hạch toán) trong kế toán quản trị

3. Phương pháp tài khoản là phương pháp tập hợp hệ thống hoá nghiệp vụ kinh tế theo nội dung kinh tế của nghiệp vụ nhằm phản ánh và giám đốc thường xuyên từng đối tượng kế toán. Trong kế toán quản trị các TK được sử dụng để theo dõi từng đối tượng của kế toán quản trị, đây là đối tượng của kế toán tài chính được chi tiết hoá, theo yêu cầu cung cấp thông tin của nhà quản lý doanh nghiệp.

4. Phương pháp ghi sổ kép là cách ghi nghiệp vụ kinh tế vào TK kế toán, thể hiện được mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán.

5. Phương pháp tính giá thành : Là phương pháp xác định chi phí trong một khối lượng sản phẩm hoặc dịch vụ đã hoàn thành sản

xuất. Trong kế toán quản trị việc tính giá thành được tiến hành theo yêu cầu hạch toán nội bộ.

6. Phương pháp lập báo cáo nội bộ theo yêu cầu cung cấp thông tin của các nhà quản lý doanh nghiệp theo các cấp quản lý trong nội bộ doanh nghiệp.

7. Phương pháp đồ thị để phục vụ cho việc ra các quyết định, lập phương án kinh doanh.

Như vậy phương pháp kế toán quản trị cũng là phương pháp kế toán nói chung, nhưng có các đặc điểm riêng để phù hợp với tính chất thông tin của kế toán quản trị, đó là :

-Tính đặc thù nội bộ của các sự kiện.

-Tính linh hoạt, tính thích ứng với sự biến đổi hàng ngày của các sự kiện.

-Tính chất phi tiền tệ được chú trọng nhiều hơn trong các chỉ tiêu báo cáo.

-Tính dự báo (phục vụ việc lập kế hoạch).

-Tính pháp lý đối với tài liệu gốc và tính hướng dẫn ở thông tin trên báo cáo quản trị.

-Không có tính chuẩn mực chung.

Trên cơ sở mục tiêu và yêu cầu quản lý của nhà quản trị doanh nghiệp, để xác định nội dung kế toán quản trị trong từng doanh nghiệp cụ thể.

Nội dung này mang tính đặc thù của từng doanh nghiệp, nhưng có thể khái quát thành các nội dung sau :

° Kế toán chi tiết tài sản cố định: Gồm việc hạch toán về số lượng, giá trị, các thông số kỹ thuật, thời gian khấu hao, mức khấu hao, sự biến động về số lượng, về giá trị do nhượng bán, do thanh lý, do chuyển nội bộ, do điều chuyển theo lệnh cấp trên v.v...

◦ Kế toán chi tiết vật tư , hàng hoá, thành phẩm : Gồm việc hạch toán theo số lượng và giá trị của từng thứ, từng nhóm, theo từng kho (nơi quản lý).

◦ Kế toán chi tiết nợ phải thu, nợ phải trả theo từng đối tượng nợ, từng nghiệp vụ phát sinh nợ và thanh toán nợ, theo dõi kỳ hạn thanh toán nợ, hạch toán chi tiết khoản nợ bằng ngoại tệ và bằng đồng Việt Nam.

◦ Kế toán chi phí phát sinh theo từng đối tượng hạch toán, theo nội dung kinh tế, theo khoản mục giá thành. Xác định giá thành sản xuất cho các đối tượng tính giá thành.

◦ Kế toán chi tiết nguồn vốn kinh doanh theo các đối tượng góp

vốn.

° Kế toán chi phí và thu nhập theo từng bộ phận trong doanh nghiệp, theo yêu cầu hạch toán nội bộ.

° Lập các báo cáo nội bộ theo định kỳ (do các nhà quản lý doanh nghiệp quy định) và báo cáo nhanh theo yêu cầu đột xuất để phục vụ yêu cầu ra quyết định của các nhà quản lý trong doanh nghiệp.

° Thu thập và xử lý thông tin để phục vụ yêu cầu ra các quyết định ngắn hạn và dài hạn.

° Lập dự toán để phục vụ chức năng giám sát quá trình sản xuất kinh doanh.

Những nội dung trên đã bao gồm nội dung kế toán chi tiết mà lâu nay hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam đã thực hiện, nhưng ở mức độ ghi nhận sự kiện, chưa tổng hợp thành các thông tin phục vụ yêu cầu quản lý.

Ngoài ra còn những nội dung mang tính tài chính để phục vụ yêu cầu lập kế hoạch thì hầu như chưa thực hiện. Điều này chấp nhận được với một nền kinh tế mang tính bao cấp, trong đó tính chủ động không nhiều, tính dự báo không phải là yêu cầu cấp thiết.

Trong nền kinh tế thị trường, nền kinh tế mở, doanh nghiệp hoạt động trong môi trường đầy phức tạp, nhiều biến động, nhiều rủi

ro. Doanh nghiệp phải chủ động trong kinh doanh, phải tự quyết định các vấn đề kinh tế tài chính có liên quan đến sự tồn tại của doanh nghiệp, do đó thông tin để làm cơ sở cho các quyết định phải là thông tin nhiều mặt, thông tin hữu ích. Những thông tin này không chỉ trong khuôn khổ hạch toán kế toán, mà nó còn mang tính hạch toán thống kê, hạch toán nghiệp vụ và không loại trừ các chỉ tiêu tài chính, bởi vì kế toán và tài chính luôn có các quan hệ mật thiết trong các sự kiện kinh tế. Loại thông tin này chỉ được cung cấp bởi bộ phận kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

Như vậy kế toán quản trị không chỉ là kế toán chi tiết mà là kế toán chi tiết và phân tích phục vụ yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay, phần kế toán tài chính là phần được chú trọng duy nhất, mặc dù các yêu cầu về

cung cấp thông tin phục vụ công tác quản lý luôn được đặt ra.

Có tình trạng này là do : Hệ thống kế toán doanh nghiệp vốn vận hành theo chế độ kế toán thống nhất, do Nhà nước ban hành, mà chế độ kế toán hiện nay mới chỉ cập nhật đến nội dung kế toán tài chính (trong đó bao gồm kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết ở một số đối tượng). Cho nên các doanh nghiệp đã không tự tìm đến hệ thống kế toán nào khác ngoài hệ thống kế toán tài chính.

Để hệ thống kế toán quản trị được áp dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam, vận hành đồng thời với hệ thống kế toán tài chính, cần phải có sự hướng dẫn, sự tác động từ phía Nhà nước.

Tuy nhiên kế toán quản trị xuất phát từ mục tiêu quản lý doanh

ng nghiệp, mang tính đặc thù của loại hình hoạt động, nên không thể mang tính bắt buộc thống nhất trong các loại hình doanh nghiệp. Về phía doanh nghiệp, là chủ thể hành động, cần phải nhận thức rõ sự cần thiết của kế toán quản trị, phân biệt phạm vi kế toán quản trị, nội dung kế toán quản trị, phương pháp tiến hành kế toán quản trị, để tổ chức bộ máy tiến hành công tác kế toán quản trị, tổ chức sổ, xây dựng hệ thống báo cáo

Chức năng của kế toán quản trị

Trước hết phải xuất phát từ mong muốn của nhà quản lý các cấp trong nội bộ doanh nghiệp để đặt ra các yêu cầu thông tin cụ thể

cho mọi lĩnh vực gắn với các chức năng quản lý (Chức năng lập kế hoạch, chức năng kiểm tra, chức năng tổ chức và điều hành, chức năng ra quyết định).

- Đối với chức năng lập kế hoạch. Kế toán quản trị phải cung cấp các chỉ tiêu về số lượng và giá trị phù hợp với chỉ tiêu kế hoạch.

Các chỉ tiêu này vừa có tính quá khứ, vừa có tính dự báo.

-Đối với chức năng kiểm tra. Kế toán quản trị cung cấp các thông tin theo mục tiêu quản lý đặt ra. Các thông tin này được hình thành trên cơ sở tổ chức hạch toán chi tiết, bằng phương pháp kế toán và bằng phương pháp phân tích đồ thị biểu diễn các thông tin do kế toán và các ngành khác cung cấp.

-Đối với chức năng điều hành, kế toán quản trị cung cấp thông tin về các chỉ tiêu hoạt động chủ yếu bằng chỉ tiêu phi tiền tệ, trên các báo cáo nhanh. Để có các thông tin này. Phần lớn các chứng từ phục vụ cho kế toán quản trị có cùng nguồn gốc với kế toán tài chính, nhưng do mục đích cung cấp thông tin khác nhau, nên mức độ xử lý chứng từ có khác nhau.

Do vậy trên cùng một hệ thống chứng từ kế toán, chỉ cần thêm vào các nội dung chi tiết để phục vụ hạch toán chi tiết theo yêu cầu của kế toán quản trị. Mặt khác cũng cần thiết số liệu từ nguồn khác. Ví dụ : Số liệu về thống kê thị phần các mặt hàng trên thị trường, số liệu thống kê về lao động, về thị trường lao động.v.v...

Báo cáo quản trị

Từ những nội dung thông tin cụ thể để thiết kế các báo cáo quản trị, quy định trách nhiệm và định kỳ lập các báo cáo quản trị do bộ phận kế toán quản trị lập bao gồm :

1. Báo cáo về vốn bằng tiền : tiền mặt tại quỹ theo từng loại tiền, tiền gửi theo từng TK ngân hàng theo từng loại tiền (VNĐ, ngoại tệ các loại)
2. Báo cáo về công nợ : Các khoản nợ phải thu, nợ phải trả, phân

loại theo kỳ hạn thanh toán (trong hạn thanh toán, quá hạn thanh toán.v.v...)

3. Báo cáo về chi phí và giá thành sản xuất : báo cáo chi phí theo từng nội dung kinh tế, báo cáo chi phí theo từng bộ phận, báo cáo giá thành thực tế theo đối tượng tính giá thành theo khoản mục (nếu lập giá thành kế hoạch theo khoản mục), theo yếu tố (nếu lập giá thành kế hoạch theo yếu tố). Ngoài việc tính giá thành thực tế, còn có thể cần phải tính giá thành thực tế kết hợp với dự toán để cung cấp thông tin kịp thời phục vụ việc định giá bán sản phẩm hoặc ký hợp đồng sản xuất, hợp đồng cung cấp dịch vụ. Trong trường hợp này các báo cáo giá thành được thể hiện bằng phiếu tính giá thành. Phiếu tính giá thành được thiết kế trên cơ sở phương pháp tính giá thành đã lựa chọn.

4. Báo cáo doanh thu, chi phí và kết quả theo từng bộ phận. Tùy theo từng cấp quản lý mà thiết kế nội dung báo cáo cho thích hợp với sự phân cấp trong trách nhiệm quản lý cho bộ phận đó. Ví dụ : Với từng tổ sản xuất thì trách nhiệm quản lý là các chi phí trực tiếp sản xuất, với phân xưởng sản xuất thì trách nhiệm quản lý là chi phí trực tiếp sản xuất và chi phí chung ở phân xưởng sản xuất, đối với từng loại sản phẩm, loại hoạt động trong doanh nghiệp thì trách nhiệm quản lý là chi phí, thu nhập và kết quả của từng loại sản phẩm, loại hoạt động đó v.v...

Nhằm phục vụ cho việc lập các báo cáo quản trị, cần phải tổ chức

sổ kế toán để ghi chép theo mục tiêu kế toán quản trị : Cung cấp thông tin phục vụ yêu cầu quản lý nội bộ doanh nghiệp.

Sổ kế toán quản trị gồm:

1. Các sổ chi tiết theo đối tượng kế toán cần chi tiết ở mức độ cao nhất mà không thể mở TK chi tiết. Ví dụ : các đối tượng là TSCĐ, hàng tồn kho, công nợ v.v...Việc ghi chép trên các sổ chi tiết này theo chỉ tiêu tiền tệ và phi tiền tệ. Chỉ tiêu tiền tệ được tổng hợp lại để đối chiếu với phần kế toán tổng hợp thuộc kế toán tài chính. Trong sổ chi tiết có thể sử dụng chỉ tiêu tiền tệ theo giá ước tính để phục vụ cho việc cung cấp thông tin nhanh, cuối kỳ sẽ điều chỉnh về chỉ tiêu giá thực tế để đối chiếu.

2. Các sổ TK cấp 3, cấp 4 v.v ...sử dụng trong trường hợp các đối tượng kế toán có yêu cầu chi tiết không cao.

3. Các bảng tính,các biểu đồ, sử dụng trong trường hợp cần phải tính toán các chỉ tiêu, biểu diễn các chỉ tiêu, phục vụ cho việc khảo sát các tình huống để làm căn cứ cho việc ra các quyết định ngắn hạn, dài hạn.

Kiến nghị

Ngày nay nền kinh tế Việt Nam đang chuyển động để vận hành theo cơ chế kinh tế thị trường. Hệ thống kế toán Việt Nam đang được chuyển đổi phù hợp với cơ chế kinh tế thị trường, thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế. Việc xác định rõ phạm vi kế toán

quản trị là vấn đề cần thiết để làm cơ sở cho việc tổ chức công tác kế toán quản trị và hoàn thiện nội dung kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Nhà nước cần tham gia vào việc xây dựng hệ thống kế toán quản trị với tư cách là người hướng dẫn, không can thiệp sâu vào công tác kế toán quản trị, nhưng cũng không nên thả nổi vấn đề này, bởi vì nhà nước Việt Nam có chức năng quản lý nền kinh tế ở tầm vĩ mô.

Để thực hiện yêu cầu này, nhà nước cần phải làm một số công việc sau:

1. Hoàn thiện về lý luận kế toán quản trị ở Việt Nam, bao gồm các nội dung:

- Xác định rõ phạm vi kế toán quản trị và nội dung kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

- Xác lập mô hình kế toán quản trị cho các loại hình doanh nghiệp: công nghiệp, xây dựng cơ bản, thương mại, giao thông, bưu điện v.v...

- Xác lập mô hình kế toán quản trị theo từng quy mô : Doanh nghiệp quy mô lớn, doanh nghiệp quy mô trung bình, doanh nghiệp quy mô nhỏ.

2. Hướng dẫn, định hướng kế toán quản trị đối với các doanh nghiệp, tập trung vào một số nội dung:

- Phân loại chi phí.
- Số lượng, nội dung khoản mục giá thành sản phẩm dịch vụ.
- Xác định các trung tâm chi phí, theo từng ngành khác nhau.
- Yêu cầu hạch toán chi tiết về thu nhập.
- Các phương pháp tập hợp chi phí theo đối tượng hạch toán.
- Các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang.
- Các phương pháp tính giá thành.

- Các loại dự toán.
- Các loại báo cáo quản trị.
- Các chỉ tiêu phân tích tình hình tài chính doanh nghiệp.
- Các loại sổ chi tiết, thẻ chi tiết. v.v...

Kế toán quản trị mang đậm tính đặc thù, là vấn đề mang màu sắc chi tiết, gắn với từng doanh nghiệp cụ thể, do đó không thể có quy định thống nhất về nội dung kế toán quản trị cho các doanh nghiệp. Tuy nhiên rất cần sự hướng dẫn, định hướng của Nhà nước như trên, để kế toán quản trị có thể dễ dàng đi vào thực tế,

và thực sự được thừa nhận như một tất yếu không thể hòa tan
vào kế toán tài chính