

DN cần xây dựng và áp dụng mô hình KTQT phù hợp

Hiện nay, có hai mô hình KTQT (mô hình KTQT kết hợp với KTTC và mô hình KTQT tách biệt với kế toán tài chính).

Theo mô hình tổ chức công tác kế toán riêng biệt, toàn bộ nội dung tổ chức công tác KTTC và tổ chức công tác KTQT được tách rời nhau, thực hiện một cách riêng rẽ, độc lập với nhau. Bộ phận KTTC thực hiện thu thập, xử lý và cung cấp các thông tin phục vụ chủ yếu

Mô hình tổ chức công tác kế toán kết hợp: Khi thực hiện theo mô hình này, trong từng nội dung tổ chức công tác kế toán, đều có sự kết hợp chặt chẽ giữa KTTC và KTQT. Khi tổ chức bộ máy kế toán không cần phải tách ra hai bộ phận KTTC và KTQT riêng biệt. Trong từng bộ phận kế toán theo từng phân hành kế toán đã có sự kết hợp thực hiện các nhiệm vụ của cả KTTC và KTQT. Mỗi bộ phận kế toán (như kế toán vật tư, hàng hóa, kế toán tiền lương, kế toán

dụng phổ biến trong thực tế.

Cần xác lập nội dung KTQT

Tổ chức hệ thống chứng từ và ghi chép ban đầu là một trong những vấn đề quan trọng trong quá trình tổ chức KTQT ở các DN hiện nay. Để đạt hiệu quả, nhà quản trị DN phải căn cứ vào quy mô và đặc điểm tổ chức, quản lý SXKD, trình độ, khả năng của đội ngũ cán bộ kế toán của DN, thực tế trang thiết bị các phương tiện kỹ thuật, yêu cầu quản trị DN đặt ra đối với KTQT để lựa chọn và thiết kế

Kế toán quản trị ở doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam

TS. Ngô Thị Thu Hồng*

Kế toán quản trị (KTQT) là một trong những công cụ hữu hiệu và đặc lực nhất giúp nhà quản lý DN điều hành và đưa ra quyết định đúng đắn và hiệu quả. Tuy nhiên, các doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) lại chưa chú ý đến vai trò của KTQT, mà hầu như chỉ vận dụng kế toán tài chính (KTTC) để phục vụ cho việc lập BCTC và cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng ở bên ngoài DN.

cho việc lập, trình bày BCTC của DN. Bộ phận KTQT thu thập, xử lý, phân tích các thông tin KTTC phục vụ nhu cầu sử dụng thông tin cho các nhà quản trị trong nội bộ DN. Khi tổ chức bộ máy kế toán của DN, phải tách ra hai bộ phận riêng biệt, do vậy, mô hình này có rất nhiều hạn chế như: tổ chức nhiều nội dung có sự trùng lặp giữa KTTC và KTQT; bộ máy kế toán công kênh, hiệu quả không cao; không phát huy được vai trò của từng bộ phận kế toán và trang thiết bị, phương tiện kỹ thuật tính toán và thông tin hiện đại. Do vậy, mô hình này không phù hợp với DNNVV với quy vốn, quy mô lao động nhỏ.

chi phí, giá thành...) đều có nhiệm vụ thu thập, xử lý, cung cấp những thông tin liên quan đến từng đối tượng kế toán cụ thể vừa phục vụ cho việc lập BCTC vừa phục vụ cho lập các báo cáo quản trị. Do vậy, trong mỗi bộ phận đồng thời phải tiến hành kế toán chi tiết cũng như kế toán tổng hợp. Tuy nhiên, DN vẫn phải bố trí một bộ phận riêng để thực hiện nhiệm vụ thu thập, phân tích thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch, dự toán sản xuất kinh doanh và ra quyết định kinh doanh. Mô hình này tránh được sự trùng lặp trong việc tổ chức thực hiện các nội dung kế toán, tổ chức công tác kế toán đơn giản, gọn nhẹ, đạt hiệu quả cao nên được áp

các mẫu chứng từ KTQT sao cho phù hợp với từng loại nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh ở các bộ phận trong DN. Mẫu chứng từ kế toán phục vụ cho KTQT phải hợp lý, phù hợp và phải phản ánh được đầy đủ các chỉ tiêu, số liệu, ngày lập, nội dung kinh tế của các nghiệp vụ... theo yêu cầu quản trị của DN. Trong trường hợp cần thiết, có thể sử dụng chứng từ dự báo để phản ánh chi phí phát sinh vượt trên mức bình thường (hay chi phí ngoài định mức), nhằm mục đích cung cấp thông tin kịp thời cho việc kiểm soát và quản lý chi phí.

Hơn thế, việc sử dụng chứng

* Học viện Tài chính

từ trong KTQT cần chú ý: 1. Phân loại chứng từ theo tiêu thức sử dụng trong KTTC và KTQT (cái nào dùng cho KTTC, cái nào vừa sử dụng cho KTTC vừa sử dụng cho KTQT); 2. Các nghiệp vụ kinh tế nào đòi hỏi phản ánh chi tiết, cụ thể, tỉ mỉ thì các chứng từ đó ngoài việc sử dụng để ghi chép KTTC còn được sử dụng để ghi chép KTQT như các chứng từ về chi phí sản xuất kinh doanh, các chứng từ về hạch toán lao động, các chứng từ về nhập, xuất vật tư...; 3. Các chứng từ chỉ liên quan đến KTQT như chứng từ chứng minh các khoản chi phí cần phân bổ; hướng dẫn việc lập chứng từ (hạch toán ban đầu), hoặc có thể sử dụng cả chứng từ dự báo trong quá trình hoạt động SXKD của DN; 4. Sử dụng các chứng từ ban đầu, các chứng từ thống kê trong điều hành sản xuất kinh doanh của DN (như lệnh sản xuất, bảng kê khối lượng hoàn thành, quyết định điều động lao động, biên bản điều tra tình hình sản xuất...) để KTQT về khối lượng công việc (khối lượng sản phẩm hoàn thành), thời gian lao động, lập kế hoạch; 5. Thực hiện tốt công tác kiểm tra, tính hợp pháp, hợp lý, hợp lệ, tính chính xác của các chứng từ trước khi ghi vào sổ kế toán hoặc nhập số liệu vào máy tính một cách thường xuyên và có hệ thống. DN cần quy định rõ trách nhiệm của các bộ phận quản lý trong việc kiểm tra nội dung thực tế chia từng loại nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh, phản ánh trong chứng từ, phù hợp với trách nhiệm, chức trách của từng nhân viên kế toán. Trong phòng kế toán, phải quy định rõ trách nhiệm của từng nhân viên, từng bộ phận trong việc kiểm tra chứng từ trước khi ghi chép và phản ánh vào sổ hoặc nhập liệu.

Xây dựng chương trình luân

chuyển chứng từ hợp lý đối với từng loại nghiệp vụ kinh tế phát sinh ở DN để các bộ phận chức năng, các cá nhân có trách nhiệm đảm bảo việc kiểm tra và ghi chép thông tin vào sổ sách kế toán kịp thời (nhập liệu chính xác).

Tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản kế toán trong KTQT

Tùy theo yêu cầu cụ thể trong từng DN mà thiết kế, xây dựng hệ thống tài khoản kế toán quản trị (TKKTQT) theo yêu cầu. Trên cơ sở hệ thống TKKT hiện hành, DN căn cứ vào yêu cầu cụ thể, yêu cầu quản lý chi tiết theo từng chỉ tiêu để xây dựng hệ thống TKKT cho DN theo nguyên tắc: xác định số lượng TK chi tiết theo từng cấp độ phù hợp với phần hành kế toán cụ thể; sử dụng ký, mã hiệu theo từng cấp độ; hướng dẫn ghi chép cụ thể theo từng cấp độ TK đã được xác định

Xác định số lượng TK chi tiết theo từng phần hành kế toán

Căn cứ yêu cầu quản lý theo từng chỉ tiêu phù hợp với đặc điểm của DN để xác định số lượng TK chi tiết.

Sử dụng ký, mã hiệu theo từng cấp độ. Việc mở TK cấp 3, cấp 4,... để phục vụ cho KTQT nhất thiết phải tuân thủ nguyên tắc lựa chọn ký, mã hiệu của hệ thống TK hiện hành và cần được quy ước như sau: chữ số thứ năm thể hiện TK cấp 3, chữ số thứ sáu thể hiện TK cấp 4.

Tổ chức hệ thống báo cáo KTQT

Để giúp nhà quản trị thực hiện

chức năng kiểm soát, kế toán viên phải dùng các số liệu chi tiết về chi phí, doanh thu và kết quả đã phản ánh trên các sổ kế toán có liên quan để soạn thảo các báo cáo KTQT (báo cáo thực hiện). Báo cáo vừa phải trình bày các thông tin thực hiện, vừa phải trình bày những thông tin về dự toán (kế hoạch) tương ứng để đảm bảo so sánh những kết quả thực tế đạt được với dự toán, các báo cáo KTQT cần phải đảm bảo các yêu cầu sau: Thông tin được phân chia thành các chỉ tiêu phù hợp với các tiêu chuẩn đánh giá thông tin trong mỗi tình huống quyết định khác nhau; Các chỉ tiêu quan hệ chặt chẽ và logic với nhau; Các số liệu thực tế, dự toán, định mức hoặc các mục tiêu định trước phải so sánh được với nhau; Hình thức kết cấu đa dạng, linh hoạt, tùy thuộc vào tiêu chuẩn đánh giá thông tin phục vụ cho từng tình huống cụ thể; Các chỉ tiêu được phân bổ theo khu vực, địa điểm, thời gian, bộ phận, theo nhóm sản phẩm...

Việc xây dựng hệ thống báo cáo quản trị là cần thiết dựa trên các thông tin KTQT cung cấp, nhằm thu nhận, xử lý và phân tích thông tin một cách chi tiết phục vụ cho công tác quản trị của nhà quản lý. (Tùy theo yêu cầu quản lý cụ thể của từng DN để xác định hệ thống báo cáo quản trị phù hợp. Theo đó, DNNVV cần thiết lập báo cáo quản trị chi phí sản xuất và báo cáo quản trị chi phí sản xuất theo địa điểm kinh doanh, báo cáo quản trị chi phí sản xuất

Đính chính

Trên Tạp chí Kế toán số 86 (tháng 10/2010), chúng tôi có đăng tải bài viết: “Áp dụng mối quan hệ chi phí - sản lượng và lợi nhuận trong doanh nghiệp vận tải hàng hóa” của Th.s Nguyễn Thị Ngọc Lan, Đại học Công đoàn. Tuy nhiên, do sơ suất, chúng tôi đã in sai thành Đại học Cộng đồng. Thành thật cáo lỗi cùng tác giả và bạn đọc. ▣

chung, báo cáo quản trị giá thành sản phẩm.

Phân tích mối quan hệ chi phí, khối lượng và lợi nhuận trong việc ra quyết định kinh doanh

Trên cơ sở nhận diện chi phí theo biến phí và định phí, DN nên phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận trong việc lựa chọn phương án kinh doanh. Lợi nhuận của DN được xác định: *Lợi nhuận = Doanh thu - Tổng biến phí - Tổng định phí.*

Phân chênh lệch giữa doanh thu và biến phí được gọi là lãi trên biến phí. Do đó, để xác định lợi nhuận có thể áp dụng: *Lợi nhuận = Tổng lãi trên biến phí - Tổng định phí.*

Bằng cách phân loại, tổng hợp chi phí theo biến phí và định phí, từ đó, giúp các nhà quản trị DN nhận biết được đại lượng tương đối ổn định, muốn tối đa hoá lợi nhuận, cần phải tối đa hoá tổng lãi trên biến phí. Theo cách phân loại như vậy, nhà quản trị có thể xác định được độ lớn đòn bẩy kinh doanh (ĐB). Đây là thuật ngữ để phản ánh mức độ sử dụng định phí trong DN: *Đòn bẩy = Tổng lãi trên biến phí / Lợi nhuận*

Điều này cho thấy, DN nào có kết cấu với phần định phí cao hơn thì có đòn bẩy kinh doanh lớn hơn và ngược lại. Với đòn bẩy kinh doanh lớn hơn, DN có thể đạt được tỉ lệ cao hơn về lợi nhuận với một tỷ lệ tăng thấp hơn nhiều về doanh thu.

Từ việc phân tích chi phí như trên, các DN có thể ứng dụng mối quan hệ chi phí khối lượng và lợi nhuận vào quá trình ra quyết định như thay đổi định phí, doanh thu; thay đổi biến phí, doanh thu; thay đổi định phí, giá bán, doanh thu; thay đổi kết cấu giá bán; phân tích điểm hoà vốn... để lựa chọn phương án kinh doanh hợp lý. ▣

(Tiếp theo trang 22)

phương án loại bỏ bút toán trùng một cách tự động thông qua việc thiết lập các thứ tự ưu tiên của các chứng từ. Nội dung cơ bản của phương án này là cho phép kế toán thiết lập thứ tự ưu tiên của các chứng từ sẽ được tổng hợp và khai báo cho phần mềm nhận biết. Các khai báo của kế toán sẽ được lưu trữ trong một tập tin riêng. Cấu trúc của tập tin này và liên kết dữ liệu với tập tin CHITIETNKnn nhằm cho phép phần mềm tự động xác định các định khoản trùng sẽ được trình bày trong một bài viết khác. Phần sau đây sẽ trình bày phương án kiểm tra đánh dấu nhằm giúp loại bỏ toàn các định khoản trùng theo thứ tự ưu tiên.

Tất cả các chứng từ thu, chi tiền mặt tại quỹ bằng VNĐ được ưu tiên tổng hợp toàn bộ, không cần phải kiểm tra để đánh dấu.

Các chứng từ thu, chi tiền mặt tại quỹ bằng ngoại tệ phải được kiểm tra để đánh dấu loại trừ những chứng từ có quan hệ đối ứng với tiền mặt tại quỹ bằng VNĐ (*nhằm loại trừ các bút toán trùng trong trường hợp mua bán ngoại tệ bằng tiền mặt*).

Các chứng từ thu TGNH bằng VNĐ phải được kiểm tra để đánh dấu loại trừ các chứng từ có quan hệ đối ứng với chi tiền mặt tại quỹ, bao gồm cả chi VNĐ và chi ngoại tệ (*nhằm loại trừ các bút toán trùng trong trường hợp nộp tiền mặt vào NH*).

Các chứng từ chi TGNH bằng VNĐ phải được kiểm tra để đánh dấu loại trừ những chứng từ có quan hệ đối ứng với tiền mặt tại quỹ (bao gồm cả VNĐ và ngoại tệ) và các chứng từ thu TGNH (*nhằm loại trừ bút toán trùng trong trường hợp rút TGNH về quỹ và trường hợp chuyển tiền giữa hai NH*).

Các chứng từ thu, chi TGNH bằng ngoại tệ phải được kiểm tra để đánh dấu loại trừ những chứng

từ có quan hệ đối ứng với TGNH bằng VNĐ và tiền mặt tại quỹ (*nhằm loại trừ bút toán trùng trong trường hợp mua bán ngoại tệ bằng TGNH, sử dụng tiền mặt VNĐ mua ngoại tệ gửi vào NH hoặc dùng ngoại tệ gửi NH đổi thành VNĐ nhập quỹ tiền mặt*).

Các chứng từ nhập xuất vật tư, hàng hóa, tài sản cố định, hóa đơn bán hàng, hàng bán bị trả lại phải được kiểm tra để đánh dấu loại trừ những chứng từ có quan hệ đối ứng với tiền mặt tại quỹ và TGNH (*nhằm loại trừ bút toán trùng trong trường hợp mua bán vật tư, hàng hóa, tài sản cố định thanh toán ngay bằng tiền mặt và TGNH*).

Các chứng từ thanh toán tiền tạm ứng phải được kiểm tra để đánh dấu loại trừ những chứng từ có quan hệ đối ứng với tiền mặt tại quỹ, TGNH và nhập kho vật tư, hàng hóa.

Thứ tự ưu tiên trình bày trên đây chỉ mang tính chất tham khảo. Người sử dụng phần mềm kế toán hoàn toàn có thể tự xây dựng các thứ tự ưu tiên khác nhau và khai báo trong phần mềm, tuy nhiên, nên tuân thủ nguyên tắc chung là loại chứng từ nào phát sinh nhiều và thường xuyên nên được ưu tiên trước. Với các thứ tự ưu tiên và nguyên tắc xử lý như trên sẽ cho phép loại bỏ được các bút toán trùng trong quá trình tổng hợp một cách tự động. ▣

Tài liệu tham khảo

[1] Nguyễn Văn Ba (2005), *Phân tích và thiết kế hệ thống thông tin*, Nhà xuất bản đại học quốc gia Hà Nội.

[2] Trần Thị Song Minh (2005), *Giáo trình kế toán máy*, Nhà xuất bản lao động xã hội.

[3] Trương Bá Thanh, Nguyễn Mạnh Toàn (2000), *Tin học hóa công tác kế toán tại các DN*, Đề tài nghiên cứu khoa học cấp Bộ - Mã số B98-14-20.