

CHƯƠNG I

NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1.1- KHÁI NIỆM BẢN CHẤT KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

Chức năng của kế toán là cung cấp thông tin về hoạt động của một đơn vị, một tổ chức. Trong các doanh nghiệp, thông tin kế toán không những cần thiết cho người ra quyết định quản lý ở bên trong doanh nghiệp mà còn cần thiết cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp. Do có phạm vi cung cấp, phục vụ thông tin khác nhau nên kế toán doanh nghiệp được chia thành kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Khác với các thông tin của kế toán tài chính chủ yếu phục vụ cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp, kế toán quản trị cung cấp thông tin thoả mãn nhu cầu của các nhà quản trị doanh nghiệp, là những người mà các quyết định và hành động của họ ảnh hưởng trực tiếp đến sự thành bại của doanh nghiệp đó. Kế toán quản trị không những cung cấp thông tin cho các nhà quản trị cấp cao để ra quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư và sử dụng các nguồn lực mà còn cung cấp cả các thông tin về các mặt kỹ thuật để các nhà quản lý thừa hành sử dụng thực thi trách nhiệm của mình.

Xuất phát điểm của kế toán quản trị là kế toán chi phí, nghiên cứu chủ yếu về quá trình tính toán giá phí sản phẩm như giá phí tiếp liệu, giá phí sản xuất; nhằm đề ra các quyết định cho phù hợp, xác định giá trị hàng tồn kho và kết quả kinh doanh theo từng hoạt động. Dần dần cùng với sự phát triển của khoa học quản lý nói chung, khoa học kế toán cũng có những bước phát triển mạnh mẽ, đặc biệt từ năm 1957 trở lại đây, nhiều quốc gia có nền kinh tế phát triển trên thế giới đã đi sâu nghiên cứu, áp dụng và sử dụng những thông tin kế toán phục vụ cho yêu cầu quản lý. Sự phát triển mạnh mẽ của kế toán đã đặt ra hướng nghiên cứu các công cụ kiểm soát và lập kế hoạch, thu nhận và xử lý thông tin phục vụ cho việc ra quyết định quản trị gọi là kế toán quản trị.

Như vậy, kế toán quản trị là một khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin về hoạt động sản xuất, kinh doanh một cách cụ thể, phục vụ cho các nhà quản lý trong việc lập kế hoạch, điều hành, tổ chức thực hiện kế hoạch và quản lý hoạt động kinh tế, tài chính trong nội bộ doanh nghiệp.

Từ đó rút ra bản chất của kế toán quản trị như sau:

- Kế toán quản trị không chỉ thu nhận, xử lý và cung cấp các thông tin về các nghiệp vụ kinh tế đã thực sự hoàn thành, đã ghi chép hệ thống hoá trong các sổ kế toán mà còn xử lý và cung cấp các thông tin phục vụ cho việc ra quyết định quản trị. Để có được các thông tin này, kế toán quản trị phải sử dụng các phương pháp khoa học để phân tích, xử lý chúng một cách cụ thể, phù hợp với nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Hệ thống hoá các thông tin theo một trình tự dễ hiểu và giải trình quá trình phân tích theo các chỉ tiêu cụ thể, phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp.

- Kế toán quản trị chỉ cung cấp những thông tin về hoạt động kinh tế tài chính trong phạm vi yêu cầu quản lý nội bộ của một doanh nghiệp. Những thông tin đó chỉ có ý nghĩa đối với những người, những bộ phận và những nhà điều hành, quản lý doanh nghiệp, không có ý nghĩa đối với

Chương I: Những vấn đề chung về kế toán quản trị

các đối tượng bên ngoài. Vì vậy người ta nói kế toán quản trị là loại kế toán dành cho những người làm công tác quản trị, trong khi đó kế toán tài chính không phục vụ trực tiếp mục đích này.

- Kế toán quản trị là một bộ phận của công tác kế toán nói chung và là một công cụ quan trọng không thể thiếu được đối với công tác quản lý nội bộ doanh nghiệp.

1.2- MỤC TIÊU KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

Mục đích và yêu cầu của kế toán quản trị là phải tính toán được chi phí sản xuất từng loại sản phẩm, từng ngành hoạt động, từng công tác dịch vụ....., phân tích được kết quả tiêu thụ từng loại sản phẩm, kết quả cung cấp từng công trình, dịch vụ để từ đó, tập hợp được các dữ kiện cần thiết để dự kiến phương hướng phát triển trong tương lai của doanh nghiệp. Ngoài ra, kế toán quản trị còn phải biết theo dõi thị trường để ổn định một chương trình sản xuất và tiêu thụ hợp lý, một mặt đáp ứng các nhu cầu do thị trường đòi hỏi, mặt khác tìm các biện pháp cạnh tranh để tiêu thụ hàng hoá, nghiên cứu các chính sách giá cả, tính toán được các bước phát triển, mở rộng doanh nghiệp trong từng thời kỳ, từng giai đoạn theo chiều hướng có lợi.

Như vậy, kế toán quản trị là một phương pháp xử lý các dữ kiện để đạt được các mục tiêu sau đây:

- Biết được từng thành phần chi phí, tính toán và tổng hợp chi phí sản xuất, giá thành cho từng loại sản phẩm, từng loại công trình dịch vụ.
- Xây dựng được các khoản dự toán ngân sách cho các mục tiêu hoạt động.
- Kiểm soát thực hiện và giải trình các nguyên nhân chênh lệch giữa chi phí theo dự toán và thực tế.
- Cung cấp các thông tin cần thiết để có các quyết định kinh doanh hợp lý.

1.3- NỘI DUNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Kế toán quản trị có nội dung rất rộng, sau đây là những nội dung cơ bản:

- Nếu xét theo nội dung các thông tin mà kế toán quản trị cung cấp, có thể khái quát kế toán quản trị doanh nghiệp bao gồm:

- + Kế toán quản trị các yếu tố sản xuất kinh doanh (bao gồm: Hàng tồn kho, tài sản cố định, lao động và tiền lương).
- + Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm.
- + Kế toán quản trị doanh thu và kết quả kinh doanh.
- + Kế toán quản trị về các hoạt động đầu tư tài chính.
- + Kế toán quản trị các hoạt động khác của doanh nghiệp.

Trong các nội dung nói trên, trọng tâm của kế toán quản trị là lĩnh vực chi phí. Vì vậy, một số tác giả cho rằng kế toán quản trị là kế toán chi phí.

- Nếu xét quá trình kế toán quản trị trong mối quan hệ với chức năng quản lý, kế toán quản trị bao gồm các khâu:

- + Chính thức hoá các mục tiêu của doanh nghiệp thành các chỉ tiêu kinh tế.

- + Lập dự toán chung và các dự toán chi tiết.
- + Thu thập, cung cấp thông tin về kết quả thực hiện các mục tiêu.
- + Soạn thảo báo cáo kế toán quản trị.

Như vậy, thông tin của kế toán quản trị không chỉ là thông tin quá khứ, thông tin thực hiện mà còn bao gồm các thông tin về tương lai (kế hoạch, dự toán...). Mặt khác, thông tin kế toán quản trị không chỉ là các thông tin về giá trị còn bao gồm các thông tin khác (hiện vật, thời gian lao động...).

1.4- ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

Kế toán quản trị không những được áp dụng cho các doanh nghiệp mà còn được áp dụng cả cho những tổ chức nhà nước, các đoàn thể... Dưới đây chỉ đề cập đến đối tượng của kế toán quản trị trong doanh nghiệp - các tổ chức vì mục tiêu lợi nhuận.

1.4.1- Kế toán quản trị phản ánh đối tượng của kế toán nói chung dưới dạng chi tiết theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Là một bộ phận của kế toán doanh nghiệp, tất nhiên đối tượng của kế toán quản trị cũng là đối tượng của kế toán nói chung. Tuy nhiên, nếu kế toán tài chính phản ánh sản nghiệp và kết quả của doanh nghiệp dưới dạng tổng quát thì kế toán quản trị phản ánh chi tiết của sự tổng quát đó:

- Kế toán quản trị phản ánh sản nghiệp của doanh nghiệp một cách chi tiết. Sản nghiệp của một pháp nhân (hay thể nhân) là hiệu số giữa tổng số tài sản của họ với các khoản nợ phải trả:

$$\text{Sản nghiệp} = \text{Tài sản} - \text{Nợ phải trả} \quad (1.1)$$

Kế toán quản trị phản ánh, tính toán giá phí của từng loại tài sản cố định, tài sản lưu động, phản ánh chi tiết từng khoản nợ phải trả đối với các chủ nợ, từ đó có thể tính toán chi tiết được sản nghiệp (hay nguồn vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp) dưới dạng chi tiết nhất.

- Kế toán quản trị phản ánh doanh thu, chi phí và kết quả của doanh nghiệp dưới dạng chi tiết.

$$\text{Kết quả (lãi, lỗ)} = \text{Doanh thu} - \text{Chi phí} \quad (1.2)$$

Kế toán quản trị tính toán xác định doanh thu, chi phí của từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ, xác định chi phí theo từng địa điểm phát sinh chi phí (từng trung tâm chi phí), cũng như theo từng đối tượng gánh chịu chi phí (từng loại sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ...). Từ đó nhà quản trị có thể xác định được kết quả hoạt động kinh doanh một cách chi tiết nhất theo yêu cầu quản lý.

1.4.2- Kế toán quản trị phản ánh hoạt động của doanh nghiệp.

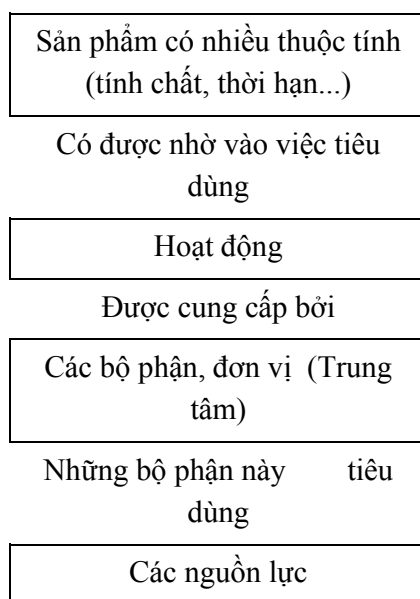
Kế toán quản trị dựa trên cách thức huy động và tiêu dùng (sử dụng) các nguồn lực. Như vậy, kế toán quản trị gắn liền với tổ chức và công nghệ của doanh nghiệp.

Mô hình tổ chức của doanh nghiệp trong quản trị cổ điển, các chi phí được phân bổ cho các bộ phận của doanh nghiệp. Các bộ phận này (phân xưởng, bộ phận hành chính, bộ phận kinh doanh...) được gọi chung là trung tâm chi phí sẽ tiêu dùng (sử dụng) các chi phí. Sau đó chi phí của từng trung tâm được phân bổ cho các sản phẩm, công việc, lao vụ và dịch vụ liên quan.

Trong mô hình này, khái niệm "hoạt động" không xuất hiện, vì mô hình này được xây dựng trong thời kỳ sản xuất theo kiểu Taylor - công nghiệp cơ khí. Mỗi phân xưởng, bộ phận sản xuất được tổ chức để thực hiện một hoạt động duy nhất, hay nói cách khác, đã có sự trùng lặp giữa khái niệm "hoạt động" với khái niệm "bộ phận".

Từ cuối năm 1980, mô hình tổ chức doanh nghiệp trở lên chung hơn. Người ta có xu hướng biểu diễn doanh nghiệp bằng những "qui trình" hoặc là những "hoạt động" hơn là thông qua sơ đồ tổ chức của doanh nghiệp. Do đó, các "hoạt động" của các bộ phận được đưa vào trọng tâm của sơ đồ kế toán quản trị. Mô hình này được gọi là mô hình ABC - xác định giá phí trên cơ sở hoạt động (xem bảng số 1.1)

Bảng số 1.1



Theo mô hình này, các bộ phận huy động các nguồn lực (việc này tạo ra nhu cầu tài trợ), sau đó sẽ tiêu dùng những nguồn lực này (việc này làm phát sinh chi phí). Để bù vào, các bộ phận này sản sinh ra các hoạt động. Những hoạt động này cấu thành nên những quy trình cho ra sản phẩm.

Dưới đây sẽ đề cập đến các yếu tố của mô hình ABC - mô hình bao trùm tất cả các mô hình kế toán quản trị:

A- Các bộ phận tiêu dùng nguồn lực.

Có thể phân biệt thành hai loại hình bộ phận:

a- Trung tâm trách nhiệm: Là các trung tâm có một số quyền tự chủ trong việc sử dụng nguồn lực được cấp nhằm để đạt được một mục đích cụ thể. Đó chính là những bộ phận cơ sở của kế toán quản trị và kiểm soát xử lý.

b- Trung tâm thực hiện: Là các trung tâm mà tại đó tiến hành thực hiện những nhiệm vụ cụ thể. Các trung tâm thực hiện không có quyền tự chủ như các trung tâm trách nhiệm. Điều đó không có nghĩa là người ta không quy trách nhiệm cho các trung tâm này. Ở các trung tâm thực hiện, vẫn được kiểm soát và vẫn có thể đánh giá hiệu năng của chúng thông qua việc so sánh mức doanh thu (hoặc chi phí) dự kiến (định mức, kế hoạch) với doanh thu (hoặc chi phí) thực tế của trung tâm đó.

Chương I: Những vấn đề chung về kế toán quản trị

Một trung tâm trách nhiệm bao gồm một số trung tâm thực hiện, nhưng không có điều ngược lại.

Như vậy, khái niệm chi phí kiểm soát được chỉ gắn với một trung tâm trách nhiệm nào đó, không gắn với một trung tâm thực hiện.

B- Các bộ phận cung cấp hoạt động.

Một hoạt động là một chuỗi những công việc phải làm, tương ứng với một mục tiêu đã định (ví dụ: Lập hoá đơn, kiểm tra tài khoản nhà cung cấp, thanh toán, sản xuất...).

Toàn bộ các hoạt động bổ sung cho nhau hình thành nên một quy trình (VD: Phát triển một loại sản phẩm mới, hiệu chỉnh mẫu mã một loại sản phẩm...).

Như vậy, hoạt động ngày càng trở nên phức tạp, khi người ta chuyển từ quan sát một trung tâm thực hiện sang quan sát một trung tâm trách nhiệm.

Cần chú ý là một hoạt động cụ thể không nhất thiết phải tương ứng với phạm vi của một trung tâm thực hiện hay trung tâm trách nhiệm. Việc phân tích những hoạt động cho thấy mối liên hệ nhân quả theo chiều ngang (đối với hoạt động 1) nhưng có thể xuất hiện mối quan hệ nhân quả của hoạt động 2 và hoạt động 3 trong trường hợp hoạt động này kéo theo việc thực hiện một hoạt động kia hoặc khi mà hiệu quả hoạt động này tác động đến hiệu quả của hoạt động khác.

C- Sản phẩm của việc tiêu dùng các nguồn lực.

Sản phẩm là kết quả của quá trình liên kết một số tác nghiệp cần thiết trong việc thiết kế, sản xuất và bán sản phẩm này. Như vậy, sản phẩm là sự kết tinh một nhóm các hoạt động.

Khái niệm này dẫn đến hai hệ quả:

- Để biết được giá phí, giá thành của một loại sản phẩm, cần phải tập hợp giá phí của các hoạt động cần thiết để sản xuất ra sản phẩm này.

- Để tác động lên giá phí của sản phẩm, cần phải tác động lên chính giá phí của các hoạt động tạo nên sản phẩm.

Như vậy, hoạt động có hai chức năng:

- Cho phép thực hiện phân bổ chi phí vào sản phẩm;
- Hoạt động là đối tượng nội tại của công tác quản lý.

1.4.3- Kế toán quản trị phản ánh quá trình chi phí trong hoạt động của doanh nghiệp.

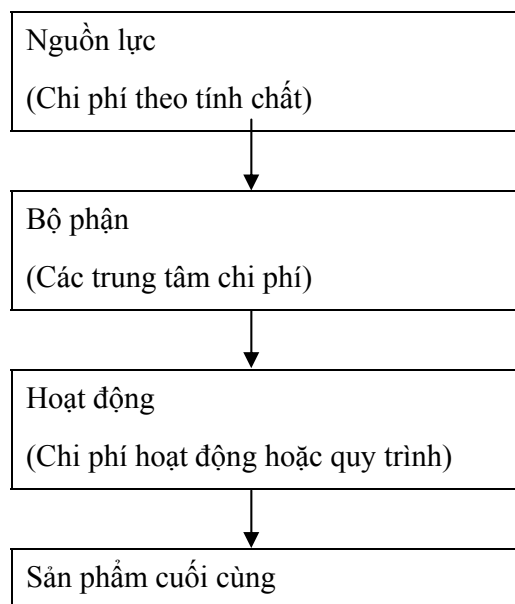
1.4.3.1- Mạng lưới phân tích các luồng chi phí.

Thực chất, đối tượng của kế toán quản trị là quá trình chi phí của doanh nghiệp. Việc mô tả doanh nghiệp theo cách thức nói trên dẫn đến xuất hiện một mạng lưới chu chuyển các luồng chi phí, hay còn được gọi là mạng lưới phân tích thể hiện qua bốn giai đoạn (Bảng 1.2).

- Nguồn lực (chi phí được phân loại theo tính chất kinh tế).
- Bộ phận (Trung tâm phân tích và trung tâm thực hiện).
- Hoạt động.
- Sản phẩm

Mạng lưới phân tích các luồng chi phí.

Bảng 1.2



1.4.3.2- Xây dựng các mô hình trong mạng lưới phân tích các luồng chi phí.

a- Phân bổ nguồn lực đã tiêu dùng (chi phí) cho các bộ phận và các hoạt động:

Phần lớn chi phí thường có thể quy nạp trực tiếp cho các trung tâm chi phí hoặc các hoạt động liên quan. Tuy vậy, một số chi phí liên quan đến nhiều bộ phận, nhiều hoạt động.

Kế toán quản trị đứng trước 3 lựa chọn:

- Không phân bổ các chi phí chung cho các bộ phận hoặc các hoạt động, nghĩa là không phân bổ các chi phí này cho sản phẩm. Điều này không cho nhà quản trị biết được giá thành đầy đủ của sản phẩm. Vấn đề là ở chỗ tính mục đích và lợi ích của các thông tin này. Cần lưu ý là không phân bổ các chi phí chung không có nghĩa là không quản lý các chi phí này.

- Sử dụng một cơ sở phân chia (tiêu chuẩn phân bổ) để phân bổ các chi phí chung cho các đối tượng liên quan. Cách này chỉ có thể được chấp nhận nếu tiêu chuẩn phân bổ này phản ánh được quy luật kinh tế của các chi phí đang xem xét.

- Đầu tư hoặc tổ chức lại để có thể quy nạp trực tiếp các chi phí cho các đối tượng sử dụng chi phí. Cách làm này đặt ra vấn đề là phải xem xét khả năng sinh lời và chi phí cơ hội của hoạt động đầu tư hoặc tổ chức lại các bộ phận trong doanh nghiệp.

Khi thực hiện sự lựa chọn này, cần phân biệt rõ ràng hai mục tiêu khác nhau (thậm chí có thể mâu thuẫn nhau) là:

- Mục tiêu kỹ thuật: Xác định được giá phí, giá thành của một loại sản phẩm, công việc hoặc lao vụ nhất định.

- Mục tiêu kiểm soát chi phí: Tác động lên chi phí bằng cách sử dụng các nhân tố nguồn phát sinh chi phí cho phép kiểm soát và quản lý được các chi phí này.

Chương I: Những vấn đề chung về kế toán quản trị

Việc sử dụng các tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp có thể cho phép đạt được mục tiêu thứ nhất, nhưng khó có thể cho phép đạt được mục tiêu thứ hai.

b- Các tiêu chuẩn phân bổ chi phí và yếu tố phát sinh nguồn chi phí:

Việc phân bổ chi phí có thể xảy ra bốn trường hợp sau đây: (Bảng 1.3)

Bảng 1.3

	Bộ phận chỉ xử lý một loại sản phẩm	Bộ phận xử lý nhiều loại sản phẩm
Bộ phận chỉ thực hiện một hoạt động	Trường hợp 1	Trường hợp 2
Bộ phận đóng góp vào việc thực hiện nhiều hoạt động	Trường hợp 3	Trường hợp 4

Việc phân bổ chi phí phát sinh tại một bộ phận cho những hoạt động và sản phẩm của bộ phận này rất đơn giản trong trường hợp mỗi bộ phận chỉ thực hiện một hoạt động và hoạt động này chỉ liên quan đến một loại sản phẩm duy nhất (trường hợp 1). Trong trường hợp này, toàn bộ chi phí của bộ phận được tính hết cho sản phẩm đang xem xét mà không phải qua các bước tính toán, phân bổ trung tâm.

Nếu bộ phận chỉ thực hiện một loại hoạt động và hoạt động này phục vụ cho việc sản xuất nhiều loại sản phẩm (trường hợp 2) thì cần phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ thích hợp để phân bổ chi phí của bộ phận và hoạt động đó cho các sản phẩm liên quan. Đại lượng của tiêu chuẩn phân bổ được lựa chọn gọi là đơn vị công.

Nếu một bộ phận thực hiện nhiều loại hoạt động nhưng chỉ để sản xuất một loại sản phẩm duy nhất (trường hợp 3) thì việc tập hợp chi phí cho sản phẩm rất đơn giản. Tuy nhiên, nhà quản trị vẫn mong muốn biết được chi phí của từng hoạt động mà bộ phận đó thực hiện. Khi đó cần phân biệt hai trường hợp:

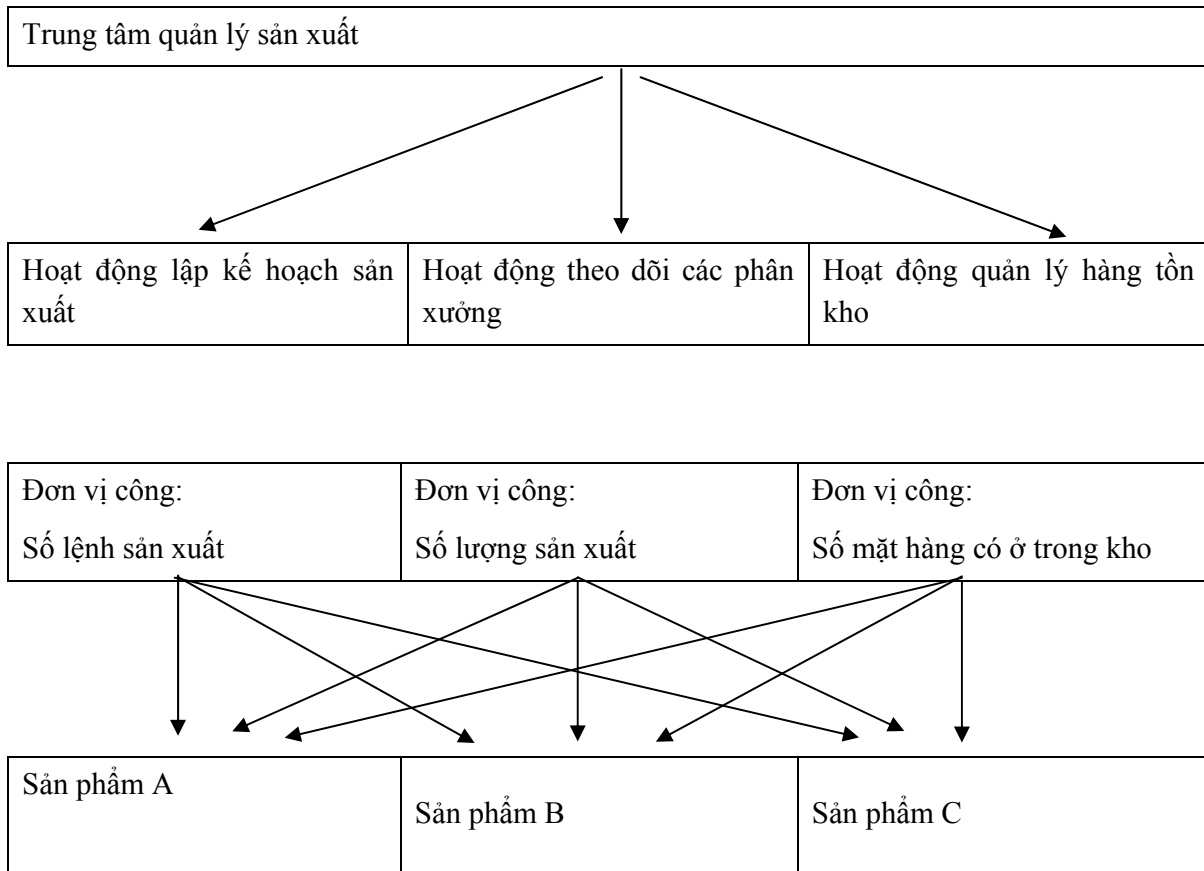
- Các nguồn lực (phương tiện) được sử dụng riêng rẽ cho từng hoạt động: Các chi phí cho từng loại hoạt động được tập hợp một cách trực tiếp.

- Các nguồn lực (phương tiện) đầu vào có liên quan đến nhiều hoạt động của bộ phận: Trường hợp này cũng phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ các chi phí cho từng loại hoạt động.

Trường hợp một bộ phận tiến hành nhiều hoạt động và các hoạt động này lại liên quan đến nhiều loại sản phẩm khác nhau (trường hợp 4) thì cần phải phân bổ chi phí của mỗi loại hoạt động cho từng loại sản phẩm.

Cách thức phân bổ chi phí như sau (Thông qua 1 ví dụ cụ thể). (Bảng 1.4)

Bảng 1.4



Cần nhấn mạnh là đại lượng của tiêu chuẩn phân bổ (đơn vị công) là một biến số mô tả biến động của chi phí trong mạng lưới phân tích chi phí nhưng không phải là nguyên nhân làm phát sinh chi phí. Một đơn vị công không nhất thiết là một yếu tố nguồn gốc phát sinh chi phí và ngược lại. Đơn vị công là một biến số có tương quan đến những biến động về chi phí, điều đó không dẫn đến việc đơn vị công này có tác động lên chi phí. Chẳng hạn, nếu chi phí lập kế hoạch sản xuất có mối liên hệ tương quan với số lượng lệnh sản xuất phải thực hiện, thì nhà quản trị cũng cần cần phải biết tại sao doanh nghiệp phải thực hiện một số lượng lệnh sản xuất như vậy. Câu trả lời chính là yếu tố phát sinh nguồn chi phí của chi phí lập kế hoạch sản xuất.

c- Phương pháp bộ phận đồng nhất - lựa chọn một tiêu chuẩn phân bổ cho nhiều loại chi phí:

Khi một bộ phận (trung tâm thực hiện, trung tâm trách nhiệm) có nhiều loại chi phí khác nhau, về nguyên tắc mỗi loại chi phí được phân bổ cho các hoạt động và sản phẩm theo một tiêu chuẩn phân bổ nhất định. Tuy nhiên, nếu như vậy thì khối lượng công việc tính toán phân bổ sẽ rất lớn, các mạng lưới phân tích chi phí sẽ rất phức tạp. Vấn đề đặt ra là nên và có thể lựa chọn một tiêu chuẩn phân bổ cho cùng nhiều loại chi phí hay không và điều kiện nào thì thực hiện được điều đó.

Ví dụ: Chi phí sản xuất chung của một phân xưởng bao gồm nhiều loại chi phí khác nhau (chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu, công cụ, dụng cụ, chi phí khấu hao, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền khác...). Về nguyên tắc, mỗi loại chi phí này cần phải được phân

bổ cho từng loại hoạt động và sản phẩm của phân xưởng theo từng tiêu chuẩn phân bổ khác nhau. Điều này sẽ đảm bảo kết quả tính toán chính xác hơn nhưng cũng phức tạp và nặng nề hơn là phân bổ toàn bộ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng liên quan theo một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất. Điều này được gọi là phương pháp bộ phận đồng nhất. Phương pháp này gán đơn vị công cho từng bộ phận của tổ chức.

Lợi ích của phương pháp này là rất rõ ràng. Tuy nhiên để thực hiện được, phải làm sao cho tất cả các loại chi phí được tập hợp phải có cùng ảnh hưởng đối với một sản phẩm làm phát sinh các hoạt động và tiêu dùng các chi phí đang cần phải phân bổ. Phương pháp này chỉ áp dụng thích hợp khi các hoạt động - trung gian phân bổ chi phí cho các sản phẩm - phải đồng nhất và chỉ có thể bao gồm một chuỗi rất hạn chế các tác nghiệp. Trong trường hợp khác, nếu áp dụng phương pháp này (xử lý chi phí theo khối) sẽ có thể gặp các rủi ro về thông tin.

1.5- PHƯƠNG PHÁP CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

1.5.1- Đặc điểm vận dụng các phương pháp kế toán trong kế toán quản trị.

Là một bộ phận của kế toán doanh nghiệp, kế toán quản trị tất nhiên cũng áp dụng các phương pháp của kế toán nói chung là phương pháp chứng từ kế toán, phương pháp tài khoản kế toán, phương pháp tính giá và phương pháp tổng hợp cân đối. Tuy nhiên, việc vận dụng các phương pháp này có đặc điểm khác so với kế toán tài chính.

1.5.1.1- Phương pháp chứng từ kế toán.

Ngoài việc sử dụng những thông tin về các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh và thực sự đã hoàn thành trên các chứng từ bắt buộc, mang tính pháp lý cao, kế toán còn sử dụng rộng rãi hệ thống chứng từ hướng dẫn phản ánh các nghiệp vụ kinh tế "nội sinh" trong nội bộ doanh nghiệp. Các chứng từ này do doanh nghiệp quy định trên cơ sở hướng dẫn của Nhà nước hoặc doanh nghiệp tự lập ra theo các yêu cầu quản lý cụ thể ở doanh nghiệp. Việc thu thập, kiểm tra, xử lý và luân chuyển chứng từ cũng được xác lập theo cách riêng, nhằm đảm bảo cung cấp các thông tin cụ thể, nhanh chóng và thích hợp cho việc ra các quyết định quản lý.

Ngoài ra, các thông tin kế toán quản trị còn dựa vào các thông tin khác, không được thể hiện trong các chứng từ bắt buộc cũng như chứng từ hướng dẫn. Điều này đã tạo nên sự khác biệt giữa thông tin của kế toán quản trị với thông tin của kế toán tài chính như đã đề cập ở phần trên.

1.5.1.2- Phương pháp tài khoản kế toán.

Để có số liệu một cách chi tiết, tỷ mỉ phục vụ quản trị doanh nghiệp, kế toán quản trị phải sử dụng những tài khoản chi tiết đáp ứng yêu cầu quản lý từng chi tiêu cụ thể. Trong thực tế kế toán quản trị mở thêm các khoản cấp 2 mà Nhà nước không quy định, các tài khoản cấp 3, cấp 4... và chi tiết các tài khoản theo từng địa điểm phát sinh chi phí, từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ... các doanh nghiệp căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán Nhà nước ban hành cho kế toán tài chính để mở các tài khoản chi tiết và tổ chức mã hoá hệ thống tài khoản phục vụ cho kế toán quản trị.

Ngoài ra, ở một số nước trên thế giới, mô hình kế toán quản trị được thiết lập có tính độc lập tương đối với kế toán tài chính. Trong những trường hợp này, kế toán quản trị còn sử dụng cả các tài khoản tổng hợp (cấp 1) để cung cấp thông tin cho nhu cầu quản trị doanh nghiệp. Chẳng

hạn các tài khoản loại 9 - Tài khoản phản chiếu trong hệ thống tài khoản kế toán của Cộng hòa Pháp (1982) được dành riêng cho kế toán quản trị. Ở Tiệp Khắc (cũ), hệ thống tài khoản 1989 cũng dành riêng 1 số loại tài khoản cho kế toán quản trị (gọi là kế toán nội bộ doanh nghiệp).

1.5.1.3- Phương pháp tính giá.

Trong kế toán tài chính, phương pháp tính giá được vận dụng theo các nguyên tắc, chuẩn mực quy định thống nhất của mỗi quốc gia để trình bày các thông tin trên báo cáo tài chính một cách thống nhất.

Đối với kế toán quản trị, việc tính giá các loại tài sản mang tính linh hoạt cao hơn và gắn với mục đích sử dụng các thông tin về giá theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp. Các dữ liệu để tính giá không chỉ căn cứ vào các chi phí thực tế đã phát sinh mà còn dựa vào sự phân loại các chi phí thích hợp cho từng quyết định cá biệt, đặc biệt là các quyết định mang tính ngắn hạn. Như vậy, phạm vi, nội dung của chi phí trong giá phí của kế toán quản trị không giống, thậm chí có nhiều khác biệt so với kế toán tài chính.

1.5.1.4- Phương pháp tổng hợp cân đối.

Các báo cáo kế toán - hình thức biểu hiện của phương pháp tổng hợp cân đối trong kế toán quản trị là các bảng cân đối bộ phận (cho từng bộ phận, trung tâm chi phí, loại tài sản...). Các báo cáo này còn được gọi là Báo cáo kế toán nội bộ, được lập theo kỳ hạn ngắn hơn các báo cáo tài chính. Ngoài các chỉ tiêu về tiền tệ, các bảng cân đối bộ phận còn sử dụng rộng rãi các thước đo về hiện vật và thời gian lao động. Đồng thời, ngoài các tổng hợp cân đối về các chỉ tiêu quá khứ, chỉ tiêu đã thực hiện, kế toán còn thiết lập các cân đối trong dự toán, trong kế hoạch giữa nhu cầu tài chính và nguồn tại trợ, giữa yêu cầu sản xuất - kinh doanh và các nguồn lực được huy động...

1.5.2- Các phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ sử dụng trong kế toán quản trị.

Như phần trên đã nói, thông tin kế toán quản trị chủ yếu nhằm phục vụ quá trình ra quyết định của các nhà quản trị. Thông tin này thường không có sẵn, do đó kế toán quản trị phải vận dụng một số phương pháp nghiệp vụ để xử lý chúng thành dạng phù hợp với nhu cầu của các nhà quản trị. Các phương pháp thường được vận dụng là:

1.5.2.1- Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được.

Thông tin sẽ vô dụng nếu thiếu các tiêu chuẩn để so sánh với nó. Từ các số liệu thu thập được, kế toán quản trị sẽ phân tích và thiết kế chúng thành dạng có thể so sánh được. Chẳng hạn, kế toán quản trị phải chung cấp các thông tin thực hiện để có thể so sánh với kế hoạch, định mức hoặc dự toán chi phí, các giá phí, giá thành, mức lợi nhuận của các phương án đang lựa chọn... Quá trình quyết định của nhà quản trị phải dựa trên sự phân tích, so sánh này để đánh giá và ra các quyết định.

1.5.2.2- Phân loại chi phí.

Nghiên cứu, phân loại chi phí theo nhiều tiêu thức khác nhau nhằm tạo lập các thông tin thích hợp cho việc ra các quyết định là một đặc thù của kế toán quản trị. Ngoài cách phân loại chi phí theo tính chất, nội dung kinh tế của chi phí và phân loại chi phí theo công dụng của chi phí của kế toán tài chính, kế toán còn sử dụng nhiều cách phân loại chi phí khác như:

Chương I: Những vấn đề chung về kế toán quản trị

- Phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động: phân biệt chi phí bất biến, chi phí khả biến, chi phí hỗn hợp.

- Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định: phân biệt chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

- Phân loại chi phí khác cho việc ra quyết định: chi phí cơ hội, chi phí chìm, chi phí chênh lệch...

Các cách phân loại chi phí này sẽ được đề cập cụ thể ở chương 3. Các cách phân loại chi phí nói trên giúp kế toán quản trị thu thập được các thông tin chi phí thích hợp cho từng loại quyết định; là căn cứ để phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận - một trong những nội dung quan trọng khi xem xét các quyết định kinh doanh.

1.5.2.3- Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kế toán theo dạng phương trình.

Dạng phương trình rất tiện dụng cho việc tính và dự đoán một số quá trình chưa xảy ra căn cứ vào các dữ kiện đã có và mối quan hệ ràng buộc giữa các biến số trong phương trình. Phương pháp trình bày thông tin theo dạng phương trình là căn cứ để tính toán lập kế hoạch và phân tích dự báo trong kế toán quản trị.

1.5.2.4- Trình bày các thông tin dưới dạng đồ thị.

Phương pháp này cũng được kế toán quản trị sử dụng khá thông dụng. Đồ thị là cách thể hiện dễ thấy và rõ ràng nhất mối quan hệ và xu hướng biến thiên mang tính quy luật của các thông tin do kế toán quản trị cung cấp và xử lý.

1.6- PHÂN BIỆT KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỚI KẾ TOÁN TÀI CHÍNH.

Kế toán tài chính và kế toán quản trị là hai bộ phận của kế toán doanh nghiệp, chúng có mối quan hệ chặt chẽ, đồng thời cũng có nhiều điểm khác biệt nhau.

1.6.1- Sự khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.

Do có đối tượng sử dụng thông tin khác nhau, mục đích sử dụng thông tin khác nhau nên giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính có nhiều khác biệt về cơ bản:

a- Về đối tượng sử dụng thông tin:

Đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị là các thành viên bên trong doanh nghiệp: Các chủ sở hữu, Ban giám đốc, quản lý viên, giám sát viên, các quản đốc... Trong khi đó, thông tin của kế toán tài chính chủ yếu lại cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp như các cổ đông, người cho vay, khách hàng, nhà cung cấp và chính phủ (cơ quan thuế, cơ quan quản lý tài chính...).

b- Về nguyên tắc trình bày và cung cấp thông tin:

Thông tin kế toán tài chính phải tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực và chế độ hiện hành về kế toán của từng quốc gia, kể cả các nguyên tắc, chuẩn mực quốc tế về kế toán được các quốc gia công nhận. Trái lại, trong nền kinh tế thị trường, do yêu cầu phải nhạy bén và nắm bắt nhanh các cơ hội kinh doanh đa dạng nên thông tin kế toán quản trị cần linh hoạt, nhanh chóng và thích hợp với từng quyết định cụ thể của người quản lý, không buộc phải tuân thủ các nguyên tắc,

Chương I: Những vấn đề chung về kế toán quản trị

chuẩn mực kế toán chung. Các quy định của Nhà nước về kế toán quản trị (nếu có) cũng chỉ mang tính chất hướng dẫn.

c- Về tính pháp lý của kế toán:

Kế toán tài chính có tính pháp lệnh, nghĩa là hệ thống sổ, ghi chép, trình bày và cung cấp thông tin của kế toán tài chính đều phải tuân theo các quy định thống nhất nếu muốn được thừa nhận. Ngược lại, tổ chức công tác quản trị lại mang tính nội bộ, thuộc thẩm quyền của từng doanh nghiệp phù hợp với đặc thù quản lý, yêu cầu quản lý, điều kiện và khả năng quản lý cụ thể của từng doanh nghiệp.

d- Về đặc điểm của thông tin.

- Thông tin của kế toán tài chính chủ yếu dưới hình thức giá trị. Còn thông tin của kế toán quản trị được biểu hiện cả hình thái hiện vật và hình thái giá trị.

- Thông tin của kế toán tài chính là thông tin thực hiện về những nghiệp vụ đã phát sinh, đã xảy ra. Trong khi đó, thông tin của kế toán quản trị chủ yếu đặt trọng tâm cho tương lai vì phần lớn nhiệm vụ của nhà quản trị là lựa chọn phương án, đề án cho một sự kiện hoặc một quá trình chưa xảy ra.

- Thông tin kế toán tài chính chủ yếu là các thông tin kế toán thuần túy, được thu thập từ các chứng từ ban đầu về kế toán. Trong kế toán - quản trị, thông tin được thu thập nhằm phục vụ cho chức năng ra quyết định của nhà quản lý và thường không có sẵn, nên ngoài việc dựa vào hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán, kế toán quản trị còn phải kết hợp với nhiều ngành khoa học khác như thống kê, hoạch toán nghiệp vụ, kinh tế học, quản lý để tổng hợp, phân tích và xử lý thông tin thành dạng có thể sử dụng được.

e- Về hình thức báo cáo sử dụng:

- Báo cáo được sử dụng trong kế toán tài chính là các báo cáo kế toán tổng hợp (gọi là các Báo cáo tài chính) phản ánh tổng quát về sản nghiệp, kết quả hoạt động của doanh nghiệp trong một thời kỳ (gồm Bảng cân đối kế toán; Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Thuyết minh báo cáo tài chính).

- Báo cáo của kế toán quản trị đi sâu vào từng bộ phận, từng khâu công việc của doanh nghiệp (như báo cáo chi phí sản xuất và giá thành, báo cáo nợ phải trả, báo cáo nhập xuất và tồn kho của hàng tồn kho...).

g- Về kỳ báo cáo:

Kỳ báo cáo của kế toán quản trị thường xuyên hơn và ngắn hơn kỳ báo cáo của kế toán tài chính. Báo cáo của kế toán tài chính được soạn thảo theo định kỳ, thường là hàng năm, còn báo cáo của kế toán quản trị được soạn thảo thường xuyên theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

1.6.2- Điểm giống nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.

Kế toán tài chính và kế toán quản trị có nhiều điểm giống nhau và là hai bộ phận không thể tách rời của kế toán doanh nghiệp. Những điểm giống nhau cơ bản là:

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều đề cập đến các sự kiện kinh tế trong doanh nghiệp và đều quan tâm đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn sở hữu, doanh thu, chi phí và kết quả

Chương I: Những vấn đề chung về kế toán quản trị

hoạt động và quá trình lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp. Một bên phản ánh tổng quát và một bên phản ánh chi tiết, tỉ mỉ của các vấn đề đó.

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều dựa trên hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán. Hệ thống ghi chép ban đầu là cơ sở để kế toán tài chính soạn thảo các báo cáo tài chính định kỳ, cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài. Đối với kế toán quản trị, hệ thống đó cũng là cơ sở để vận dụng, xử lý nhằm tạo ra các thông tin thích hợp cho việc ra quyết định của các nhà quản trị. Kế toán quản trị sử dụng rộng rãi các ghi chép hàng ngày của kế toán tài chính, mặc dù có triển khai và tăng thêm số liệu cũng như nội dung của các thông tin đó.

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều biểu hiện trách nhiệm của người quản lý. Kế toán tài chính biểu hiện trách nhiệm của người quản lý cao cấp, còn kế toán quản trị biểu hiện trách nhiệm của các nhà quản lý các cấp trên trong doanh nghiệp. Nói cách khác, kế toán tài chính hay kế toán quản trị đều là công cụ quản lý doanh nghiệp.