

# NGHIÊN CỨU CÔNG TÁC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG DI ĐỘNG VIỆT NAM

Đinh Thị Kim Xuyên\*, Trần Bích Nga\*\*

*Các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam đang đứng trước nhiều cơ hội phát triển cũng như đang đối mặt với các thách thức cạnh tranh rất mạnh mẽ từ các doanh nghiệp trong nước và với các doanh nghiệp nước ngoài khi mở cửa hoàn toàn dịch vụ viễn thông theo cam kết WTO. Đứng trước cơ hội và thách thức đó, các doanh nghiệp viễn thông cần chuẩn bị cho mình các điều kiện cần thiết để tham gia vào cuộc cạnh tranh công bằng với các doanh nghiệp quốc tế. Ngoài việc trang bị các công nghệ hiện đại theo xu hướng phát triển công nghệ của thế giới, các doanh nghiệp viễn thông di động cần phải trang bị các kiến thức quản trị hiện đại để có thể cạnh tranh được với các doanh nghiệp nước ngoài. Kế toán quản trị chi phí và giá thành là nguồn cung cấp thông tin quan trọng cho quản trị doanh nghiệp cần phải được hoàn thiện để hỗ trợ cho các nhà quản trị trong cuộc cạnh tranh này.*

**Từ khóa:** Kế toán quản trị, kế toán quản trị chi phí, doanh thu, chi phí, lợi nhuận, viễn thông.

## 1. Giới thiệu

Tính đến tháng 12/2012, cả nước có hơn 141 triệu thuê bao điện thoại, trong đó có 131,6 triệu thuê bao di động. Mặc dù sự phát triển số lượng thuê bao điện thoại có sự chững lại do thị trường đã bão hòa, nhưng thuê bao điện thoại di động vẫn tiếp tục tăng với tỷ lệ tương ứng là 3,42% so với năm 2011. Bên cạnh đó, số lượng thuê bao 3G giảm từ 16 triệu thuê bao xuống còn 15,7 triệu thuê bao, nhưng không phải do số thuê bao 3G hoạt động trong thực tế bị giảm mà là do các nhà mạng đã loại bỏ số thuê bao ảo. Về bản chất, số thuê bao 3G có hoạt động trên thực tế vẫn tiếp tục phát triển nhờ vào các chính sách của các doanh nghiệp viễn thông trong việc giảm giá cước 3G để dịch vụ này trở nên cạnh tranh hơn so với dịch vụ ADSL, cộng thêm với xu hướng giảm giá các thiết bị đầu cuối 3G và tác động của xu thế hội tụ điện tử - viễn thông - Internet. Cũng theo Bộ Thông tin và Truyền thông (2013), tính đến tháng 12/2012, Việt Nam đã đạt mức thuê bao trên 100 dân là 148,3 máy. Doanh thu viễn thông đạt gần 8,5 tỷ USD, trong đó doanh thu viễn thông di động đạt 6,5 tỷ USD.

Ở nước ta, kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng vẫn là lĩnh vực chưa được quan tâm đúng mức. Sự mờ nhạt của kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng đã

ảnh hưởng không nhỏ đến hiệu quả quản trị doanh nghiệp và hiệu quả kinh doanh của các doanh nghiệp viễn thông di động. Bài viết nghiên cứu và đánh giá thực trạng công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành tại các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam và đề xuất các giải pháp hoàn thiện công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các doanh nghiệp này.

## 2. Phương pháp nghiên cứu

*Phương pháp nghiên cứu* được sử dụng là phương pháp định tính kết hợp với định lượng. Ngoài ra, tác giả sử dụng các phương pháp so sánh, phân tích, tổng hợp trên quan điểm duy vật biện chứng kết hợp với duy vật lịch sử để nghiên cứu và đánh giá thực trạng công tác kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp viễn thông di động.

*Phạm vi khảo sát:* Việc khảo sát được tiến hành tại 3 doanh nghiệp viễn thông di động là Công ty thông tin di động (VMS), Công ty Dịch vụ Viễn thông (Vinaphone) và tập đoàn Viễn thông Quân đội (Viettel). Các đơn vị được khảo sát bao gồm các công ty mẹ và các công ty con, các chi nhánh, trung tâm kinh doanh thuộc các công ty trên.

*Phương pháp khảo sát:* Tác giả thực hiện khảo sát kế toán quản trị chi phí và giá thành của các doanh nghiệp viễn thông di động thông qua phương pháp gặp và phỏng vấn trực tiếp, phỏng vấn qua

điện thoại, gửi phiếu khảo sát qua đường bưu điện và qua thư điện tử.

### **3. Tổng quan về các công trình đã nghiên cứu**

#### **3.1. Về các công trình nghiên cứu trong nước**

Nhóm thứ nhất là các đề tài nghiên cứu hoàn thiện hệ thống kế toán trong đó có hoàn thiện kế toán quản trị chi phí và giá thành. Nguyễn Việt (1995) đã đề xuất được các phương hướng và giải pháp để xây dựng hệ thống kế toán tài chính và kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam khi nước ta bắt đầu giai đoạn chuyển đổi từ kinh tế kế hoạch hóa sang kinh tế thị trường.

Nhóm thứ hai là các đề tài nghiên cứu tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào trong các doanh nghiệp Việt Nam. Phạm Văn Dược (1997) tập trung vào các giải pháp phân tích chi phí phục vụ cho việc ra quyết định ngắn hạn trong khi Trần Văn Dung (2002) chủ yếu tập trung nghiên cứu các doanh nghiệp nhà nước và mang tính hướng dẫn, chưa gắn với một ngành sản xuất cụ thể. Lê Đức Toàn (2002) đã đề xuất xây dựng mô hình kế toán quản trị và phân tích chi phí, hoàn thiện dự toán chi phí,...

Nhóm thứ ba là các công trình nghiên cứu tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp gắn với các lĩnh vực hoạt động khác nhau. Nghiên cứu của Phạm Thị Kim Vân (2002) chưa gắn với các chức năng quản trị doanh nghiệp nên một số giải pháp được đề xuất chưa thực sự đáp ứng nhu cầu của quản trị doanh nghiệp du lịch. Nguyễn Văn Bảo (2002) đã đề xuất các giải pháp hoàn thiện cơ chế tài chính trong các doanh nghiệp xây dựng thuộc sở hữu nhà nước. Nguyễn Thanh Quý (2004) đưa ra nhiều đề xuất liên quan đến hoàn thiện kế toán quản trị tập trung vào xây dựng hệ thống thông tin phục vụ kiểm soát giá, bao gồm xây dựng định mức chi phí và dự toán chi phí cho các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ viễn thông cố định và cho thuê đường truyền dữ liệu nhưng không đề cập đến thông tin kế toán quản trị chi phí trong lĩnh vực thông tin di động.

Gần đây, đã có thêm những nghiên cứu liên quan đến lĩnh vực kinh doanh viễn thông di động. Lê Ngọc Minh (2007) đã đề xuất các giải pháp kỹ thuật nâng cao chất lượng dịch vụ, giải pháp marketing, xây dựng thương hiệu. Nguyễn Hải Quang (2007) đề cập đến mở rộng dịch vụ viễn thông di động. Nguyễn Mạnh Hùng (2013) đưa ra giải pháp về tổ chức quản lý, chất lượng nguồn nhân lực, phát triển

hạ tầng trong khi Lê Thị Hằng (2013) đưa ra khuyến nghị nhằm hoàn thiện các quy định về tài chính để nâng cao hiệu quả sử dụng vốn.

#### **3.2. Về các công trình nghiên cứu về KTQT chi phí và giá thành trên thế giới**

Các tác giả Kihn và Nasi (2010) đã nghiên cứu 43 luận án về kế toán quản trị được thực hiện tại 9 trường Đại học của Phần Lan trong giai đoạn từ 1990-2009, được chia thành các nhóm sau:

+ Nhóm các đề tài nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí tập trung vào các chủ đề: sự khác biệt giữa kế toán chi phí và kiểm soát quản trị; hệ thống thông tin kế toán và quản trị chiến lược. Trong nhóm này có một số luận án nghiên cứu về phân bổ chi phí, phân tách chi phí, phân tích tác nhân chi phí, hạch toán chi phí theo hoạt động (ABC), quản lý chi phí theo hoạt động (ABCM), chi phí chênh lệch và việc sử dụng các thông tin chi phí để ra quyết định;

+ Nhóm thứ hai là các đề tài nghiên cứu về chi phí chiến lược gồm: thuộc tính chi phí (attribute costing), chu kỳ chi phí, chi phí chất lượng, chi phí mục tiêu, chi phí chuỗi theo giá trị và kế toán chi phí ngược (backflush costing);

+ Nhóm thứ ba là các đề tài liên quan đến chiến lược định giá và giá chuyển giao được xác định dựa trên thông tin kế toán chi phí;

+ Nhóm thứ tư là các đề tài nghiên cứu về ngân sách hoạt động, dự toán vốn, kiểm soát, đo lường hiệu suất và đánh giá.

Harris Jason và Durden Chris (2011) coi quản trị chi phí là một bộ phận của kế toán chi phí. Sau khi nghiên cứu 116 bài báo về kế toán quản trị xuất bản trong giai đoạn 2008 – 2010 đã đưa ra kết luận liên quan đến các công trình nghiên cứu về kế toán chi phí như sau: Các nghiên cứu về kế toán chi phí tập trung vào ABC và quản trị chi phí; về ảnh hưởng của phong cách lãnh đạo và sự tham gia của người sử dụng thông tin đến hệ thống ABC; về các giai đoạn trong chu kỳ sống của sản phẩm trong một tổ chức có thể ảnh hưởng đến quyết định thực hiện hệ thống ABC; vấn đề đo lường lợi ích của doanh nghiệp khi thực hiện ABC; sự phê phán về việc áp dụng ABC.

#### **3.3. Các kết luận rút ra từ các công trình đã nghiên cứu**

Thứ nhất, các công trình đã nghiên cứu về kế toán quản trị ở Việt Nam đều tập trung vào nghiên cứu, đánh giá thực trạng hệ thống kế toán quản trị, kể

toán quản trị chi phí, hệ thống kế toán chi phí và giá thành, tổ chức kế toán quản trị,... để đề xuất các giải pháp hoàn thiện hệ thống kế toán nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng trong các doanh nghiệp. Các công trình nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí trên thế giới đều tập trung nghiên cứu về phân bổ chi phí theo hoạt động (ABC) và các khía cạnh của chi phí liên quan đến quản trị chi phí chiến lược như quản trị chi phí theo vòng đời, quản trị chi phí khách hàng, nhà cung cấp,...

Thứ hai, trong số các công trình nghiên cứu về kế toán quản trị đã công bố, chưa có công trình nào nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí áp dụng cho các doanh nghiệp viễn thông di động, trong khi ngành này đang có sự cạnh tranh mạnh mẽ từ chính các doanh nghiệp trong nước thông qua các cuộc chiến hạ giá cước và cạnh tranh khuyến mại. Bên cạnh đó, nhiều luận án chủ yếu dựa vào các quan sát thực tế tại một số doanh nghiệp và suy đoán chưa thực hiện các khảo sát của tác giả để đưa ra các kết luận về những bất cập và nhu cầu thông tin kế toán quản trị chi phí cho quản trị doanh nghiệp là chưa thỏa đáng.

Về các giải pháp đề xuất: Các công trình nghiên cứu mới đề xuất các giải pháp hoàn thiện thông tin chi phí cho các quyết định quản trị ngắn hạn, chưa có các đề xuất cho các quyết định quản trị dài hạn và chiến lược. Các giải pháp hoàn thiện mới chỉ tập trung vào các thông tin tài chính, chưa đề cập đến các thông tin phi tài chính.

Từ các nhận xét trên, tác giả cho rằng khoảng trống để tác giả nghiên cứu về công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam là hoàn toàn phù hợp và cần thiết trong điều kiện ngành kinh doanh quan trọng này đang gặp phải sự cạnh tranh mạnh mẽ từ chính các doanh nghiệp trong nước cũng như đứng trước nguy cơ phải cạnh tranh với các doanh nghiệp nước ngoài.

#### **4. Thực trạng công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành tại các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam**

- *Phân loại chi phí*: Để khảo sát tình hình phân loại chi phí trong các doanh nghiệp viễn thông di động, tác giả sử dụng câu hỏi: “Các tài khoản chi phí được mở chi tiết theo đối tượng nào dưới đây?”. Kết quả khảo sát thu được là các doanh nghiệp viễn thông di động chỉ phân loại và hạch toán các khoản chi phí phát sinh theo yếu tố chi phí và theo bộ phận.

Trực tiếp nghiên cứu sổ sách kế toán của các doanh nghiệp viễn thông di động cho thấy các doanh nghiệp viễn thông di động chỉ sử dụng cách phân loại chi phí theo yếu tố và theo chức năng của chi phí.

- *Đối tượng hạch toán chi phí và đối tượng tính giá thành*: Nghiên cứu thực tế tại các doanh nghiệp viễn thông di động, đối tượng hạch toán chi phí được các doanh nghiệp viễn thông di động sử dụng chủ yếu để phục vụ cho tính giá thành đơn vị dịch vụ như phút thuê bao, phút lưu lượng nhằm tính giá cuộc gọi. Các đối tượng hạch toán chi phí phục vụ cho quản trị doanh nghiệp để đánh giá trách nhiệm kiểm soát và hiệu quả hoạt động của các loại dịch vụ, các bộ phận, các trung tâm chi phí,... chưa được các công ty sử dụng.

- *Phương pháp hạch toán chi phí và tính giá thành sản phẩm*: Kết quả thu được là 100% các công ty đều tính giá thành theo chi phí đầy đủ. Chưa có công ty nào sử dụng cách tính giá thành theo chi phí biến đổi. Khảo sát thực tế tại các đơn vị, nhiều nhân viên kế toán còn chưa có khái niệm về giá thành theo chi phí biến đổi. Tìm hiểu lý do các công ty chưa sử dụng cách tính giá thành theo chi phí biến đổi qua câu hỏi số 16, tác giả thu được kết quả: các phiếu trả lời không biết có phương pháp này là 34,6% (9/26 phiếu); số phiếu trả lời chưa thấy lợi ích của phương pháp là 38,5% (10/26 phiếu); và chưa có nhu cầu sử dụng là 26,9% (7/26 phiếu).

- *Thực trạng phương pháp tính giá thành dịch vụ*: Do đặc điểm các sản phẩm viễn thông là vô hình và cùng sử dụng chung hạ tầng mạng nên việc tính giá thành dịch vụ viễn thông rất phức tạp và khó khăn. Thực tế các công ty viễn thông di động thường áp dụng phương pháp tính giá thành do Bộ Thông tin và Truyền thông hướng dẫn tại Thông tư 16/2012/TT-BTTTT ngày 30 tháng 12 năm 2012.

- *Thực trạng kế toán trách nhiệm*: Nghiên cứu thực trạng kế toán trách nhiệm tại các công ty viễn thông di động, tác giả thu được kết quả trả lời là cả 3 công ty đều chưa sử dụng mô hình kế toán trách nhiệm (103/103 phiếu). Lý do được các công ty đưa ra là do chưa có nhu cầu sử dụng thông tin từ kế toán trách nhiệm (32%) và chưa biết về loại kế toán này (46%), chưa hiểu hết về vai trò của kế toán trách nhiệm (22%). Khảo sát tính hình lập và sử dụng báo cáo bộ phận tại các doanh nghiệp viễn thông di động, tác giả nhận được 100% kết quả trả lời từ nhân viên kế toán và cán bộ quản lý là công ty có sử

dụng báo cáo bộ phận (103/103 phiếu). Tuy nhiên, báo cáo bộ phận chỉ được lập theo đơn vị kinh doanh là các trung tâm và chi nhánh (103/103) và hình thức báo cáo bộ phận là theo lãi gộp (103/103 phiếu). Chưa có báo cáo bộ phận được lập theo các phân khúc kinh doanh và sử dụng mẫu báo cáo bộ phận theo lãi gộp.

- *Thực trạng xây dựng định mức chi phí và lập dự toán:* Nghiên cứu tính lập xây dựng định mức và sử dụng dự toán ở các công ty viễn thông di động, thông qua các câu hỏi khảo sát, tác giả nhận được kết quả trả lời là 100% các công ty đều sử dụng định mức do đơn vị cấp trên xây dựng. Các định mức này được điều chỉnh hàng năm. Thành phần tham gia xây dựng định mức gồm Ban giám đốc, Trưởng các bộ phận, phòng kế toán tài chính. Đại diện người lao động chưa được tham gia vào xây dựng định mức chi phí. Về tình hình lập dự toán, khảo sát ở các công ty cho thấy, 100% các công ty đều lập dự toán. Tuy nhiên, các loại dự toán được lập ở các công ty không giống nhau.

## **5. Đánh giá thực trạng công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam**

Sau khi nghiên cứu thực trạng kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các doanh nghiệp viễn thông di động, tác giả rút ra một số kết luận về công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các doanh nghiệp này như sau:

### **5.1. Ưu điểm**

Bộ máy kế toán ở các công ty viễn thông di động được tổ chức tốt, phù hợp với đặc điểm kinh doanh viễn thông di động. Các nghiệp vụ liên quan đến chi phí phát sinh tại các doanh nghiệp viễn thông được hạch toán theo đúng chế độ kế toán do Bộ tài chính ban hành và phù hợp với quy định của ngành. Thông tin do hệ thống kế toán nói chung và kế toán chi phí nói riêng đã đáp ứng được yêu cầu lập báo cáo tài chính và phục vụ cho quản lý tài sản, quản lý chi phí tại các doanh nghiệp. Một số doanh nghiệp đã tính được giá thành phục vụ cho tính giá vốn hàng bán, xác định kết quả kinh doanh và lập các báo cáo tài chính. Các thông tin chi phí do kế toán cung cấp đã hỗ trợ doanh nghiệp trong việc lập kế hoạch kinh doanh, kiểm soát chi phí phát sinh tại các đơn vị cấp dưới,...

### **5.2. Tồn tại**

Tuy nhiên, trên góc độ kế toán quản trị chi phí,

việc hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành tại các công ty viễn thông di động vẫn còn một số tồn tại sau:

#### **5.2.1. Về đối tượng kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành**

Các doanh nghiệp viễn thông di động đã xác định đối tượng kế toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành theo đúng quy định của chế độ kế toán do Bộ tài chính ban hành và đã đáp ứng được yêu cầu kế toán chi phí và tính giá thành để xác định giá vốn hàng bán và lập báo cáo tài chính.

Việc hạch toán chi phí theo từng loại dịch vụ hoặc theo từng chức năng kinh doanh: kinh doanh, bán hàng, quản lý doanh nghiệp chưa đáp ứng được yêu cầu của quản trị doanh nghiệp trong kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận hoặc từng trung tâm trách nhiệm.

#### **5.2.2. Về phân loại chi phí sản xuất**

Các công ty viễn thông di động mới chỉ sử dụng cách phân loại chi phí sản xuất theo yếu tố và theo chức năng, chưa thực hiện phân loại chi phí sản xuất theo quan hệ với mức hoạt động. Đây là cách phân loại quan trọng để xác định điểm hòa vốn và khoảng an toàn nhằm lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu và phục vụ cho phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận và ra các quyết định quản trị.

- *Về phương pháp hạch toán chi phí và tính giá thành*

Về phương pháp tính giá thành: các doanh nghiệp viễn thông di động đều áp dụng phương pháp tính giá thành theo quy định của Bộ Thông tin và Truyền thông. Phương pháp tính giá thành này dựa trên tỷ lệ với doanh thu để xác định chi phí kinh doanh cho từng loại dịch vụ chỉ đáp ứng yêu cầu tính giá vốn hàng bán và lập báo cáo tài chính. Giá thành được tính theo phương pháp quy đổi này không đủ tin cậy để ra quyết định quản trị. Thêm vào đó, hầu hết các doanh nghiệp chỉ mới sử dụng phương pháp tính giá thành theo chi phí đầy đủ. Loại giá thành này chỉ có tác dụng trong việc xác định giá vốn hàng bán và xác định kết quả kinh doanh để lập báo cáo tài chính.

Trong quản trị, để phục vụ cho đánh giá hiệu quả người ta phải sử dụng giá thành theo chi phí biến đổi. Việc dùng giá thành theo chi phí đầy đủ để ra quyết định có thể sẽ dẫn đến sai lầm do giá thành này phụ thuộc rất lớn đến sản lượng. Đặc điểm kinh doanh của các doanh nghiệp viễn thông là chi phí cố

định chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất và sản lượng khai thác giữa các kỳ không đồng đều nhau nên giá thành một đơn vị viễn thông giữa các kỳ chênh lệch nhau khá lớn. Thêm vào đó, trong giá thành theo chi phí đầy đủ bao gồm cả chi phí khấu hao tài sản cố định là một loại chi phí chìm, không phù hợp cho việc ra quyết định kinh doanh.

*5.2.3. Về báo cáo bộ phận, lập dự toán và cung cấp thông tin cho phân tích chênh lệch*

Hiện nay, các doanh nghiệp viễn thông di động lập dự toán theo đơn vị chức năng là chủ yếu, chưa có đơn vị nào lập dự toán theo trung tâm trách nhiệm hoặc phân khúc kinh doanh. Tuy nhiên, hiện nay các doanh nghiệp viễn thông di động chưa vận dụng mô hình kế toán trách nhiệm làm cơ sở cho lập dự toán và đánh giá hiệu quả hoạt động. Các định mức chi phí đã được các đơn vị sử dụng. Tuy nhiên, việc xây dựng định mức chưa có sự tham gia đầy đủ của các bộ phận có liên quan, đặc biệt là sự tham gia của bộ phận kỹ thuật và vật tư (Viettel) hoặc đại diện người lao động (Vinaphone). Việc thiếu đại diện của các bộ phận này tham gia xây dựng định mức có thể làm cho định mức được xây dựng chưa tin cậy. Do đó, có thể làm giảm vai trò và ý nghĩa tích cực trong kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động của định mức và dự toán. Vì định mức chi phí và dự toán chưa tin cậy nên việc phân tích chênh lệch tại các doanh nghiệp viễn thông di động không thực sự có ý nghĩa. Thậm chí, kết quả phân tích chênh lệch từ các thông tin định mức và dự toán không tin cậy chẳng những đem lại hiệu quả tích cực mà còn có thể dẫn đến phản ứng tiêu cực từ hoạt động này.

*5.2.4. Về các thông tin phục vụ cho việc ra quyết định*

Để cung cấp được thông tin cho việc ra quyết định, hệ thống kế toán phải cung cấp được thông tin về chi phí phát sinh cho từng dự án hoặc từng bộ phận hay trung tâm trách nhiệm theo chi phí biến đổi và chi phí cố định. Do các không ty không phân

loại chi phí theo mối quan hệ với sản lượng theo từng dự án, từng loại sản phẩm hoặc theo từng trung tâm trách nhiệm nên không cung cấp được thông tin cung cấp cho quản trị.

**6. Các giải pháp hoàn thiện công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam**

Từ việc đánh giá thực trạng của công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam, tác giả đưa ra một số giải pháp sau đây:

**6.1. Hoàn thiện đối tượng hạch toán chi phí, phương pháp tính giá thành**

- *Đối tượng hạch toán chi phí:* Để đáp ứng yêu cầu thông tin cho quản trị doanh nghiệp, chi phí phát sinh ở các công ty viễn thông di động cần được hạch toán chi tiết theo từng bộ phận như phòng (phòng giá cước - tiếp thị, phòng thanh toán cước phí, phòng kế hoạch bán hàng, phòng chăm sóc khách hàng, phòng điều hành khai thác, phòng xét thầu, phòng quản lý đầu tư xây dựng cơ bản,...); ban (ban quản lý dự án, ban ứng dụng công nghệ thông tin, ban chính sách viễn thông,...) trung tâm (các trung tâm thông tin di động các khu vực, trung tâm dịch vụ giá trị gia tăng, trung tâm tính và thanh toán cước, trung tâm phát triển dịch vụ, trung tâm điều hành thông tin,...) để sau đó hạch toán theo từng đối tượng hạch toán chi phí là các phòng ban hoặc trung tâm trách nhiệm.

- *Về phương pháp tính giá thành:* Tác giả đề xuất sử dụng phương pháp tính giá thành theo chi phí biến đổi cho các dịch vụ. Do đặc điểm chi phí cố định chiếm phần lớn trong tổng giá thành dịch vụ viễn thông di động nên giá thành theo chi phí biến đổi của các dịch vụ viễn thông di động chỉ bao gồm chi phí cước kết nối. Căn cứ vào giá thành theo chi phí biến đổi, các nhà quản trị có thể xác định giá bán phù hợp để cạnh tranh với đối thủ trên thị trường. Giá thành theo chi phí biến đổi cũng là căn cứ để tính điểm hòa vốn phục vụ cho lựa chọn phương án

**Bảng 1: Phiếu tính giá thành dịch vụ Viễn Thông theo chi phí biến đổi**

TT	Chi phí	Số tiền
1	Chi phí vật liệu trực tiếp	
2	Chi phí nhân công trực tiếp	
3	Chi phí cước kết nối	
	Cộng giá thành theo chi phí biến đổi	

*Nguồn: Tác giả đề xuất*

kinh doanh tối ưu.

### 6.2. Hoàn thiện phân loại chi phí theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp

Đặc điểm kinh doanh viễn thông di động là tất cả các dịch vụ đều được cung cấp trên cùng cơ sở hạ tầng là một mạng viễn thông, cùng băng thông. Trong quá trình cung cấp dịch vụ cho khách hàng, dù có người sử dụng hay không các thiết bị viễn thông đều phải vận hành 24/24 giờ nên các chi phí cho kinh doanh mạng viễn thông đều mang tính cố định. Tuy nhiên, đối với từng loại chi phí cụ thể, có thể phân loại chúng thành chi phí cố định và chi phí biến đổi căn cứ vào mối quan hệ của chúng với mức hoạt động được sử dụng làm căn cứ cho việc dự đoán chi phí. Chẳng hạn, chi phí nhiên liệu dùng cho phương tiện vận tải được coi là chi phí biến đổi nếu phân loại theo mối quan hệ với quãng đường vận chuyển. Tương tự, chi phí tiền lương bao gồm tiền lương làm việc trong giờ và tiền lương làm việc ngoài giờ do khắc phục sự cố mạng. Do đó, chi phí này là cố định với các thuê bao nhưng lại là chi phí hỗn hợp nếu dựa theo thời gian làm việc.

Như vậy, để phục vụ cho việc ra quyết định quản trị doanh nghiệp, các chi phí kinh doanh của các doanh nghiệp viễn thông được phân loại thành chi phí cố định hay chi phí biến đổi phụ thuộc vào mục đích sử dụng thông tin chi phí của nhà quản trị. Để

phân loại được chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định phục vụ cho phân tích chi phí để ra quyết định quản trị, tác giả đề xuất các doanh nghiệp viễn thông di động có thể sử dụng một trong hai phương pháp để phân loại các chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định đó là: phương pháp bình phương nhỏ nhất và bảng tính excel. Đối với các chi phí hỗn hợp cũng được tách thành hai loại chi phí này bằng phương pháp bình phương bé nhất sử dụng các hàm có sẵn trong Excel để tính toán.

Theo cách này, chi phí kinh doanh của các doanh nghiệp viễn thông di động có thể được phân loại như sau: Chi phí biến đổi (chi phí nhiên liệu, chi phí thu cước, chi phí cước kết nối); Chi phí cố định (Chi phí bảo hiểm xã hội – bảo hiểm y tế – kinh phí công đoàn – bảo hiểm thất nghiệp, chi phí dụng cụ sản xuất, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí thuế - phí- lệ phí có tính chất như thuế, chi phí điện – nước – điện thoại – fax, chi phí thuê kênh – tần số, chi phí thuê nhà trạm, chi phí cải tạo nhà trạm, chi phí dịch vụ ngân hàng, chi phí bảo hộ lao động, chi phí truyền quảng cáo, chi phí bổ túc – đào tạo – nghiên cứu); Chi phí hỗn hợp (Chi phí tiền lương, chi phí vật liệu, chi phí sửa chữa tài sản cố định thuê ngoài, chi phí điện – nước – điện thoại – fax, chi phí dịch vụ mua ngoài khác, chi phí bằng tiền khác).

### 6.3. Xây dựng hệ thống kế toán trách nhiệm

**Bảng 2: Trung tâm chi phí trong doanh nghiệp viễn thông di động**

TT	Trung tâm chi phí	Thước đo
1	Phòng giá cước, tiếp thị	- Tỷ lệ chi phí thực tế so với kế hoạch
2	Phòng thanh toán cước phí	- Tỷ lệ chi phí thực tế so với kế hoạch - Chi phí thu cước/thuê bao
3	Ban quản lý dự án	- Tỷ lệ chi phí thực tế so với kế hoạch
5	Phòng chăm sóc khách hàng	- Tỷ lệ chi phí thực tế so với kế hoạch - Chi phí/khách hàng được phục vụ
6	Phòng công nghệ thông tin	- Tỷ lệ chi phí thực tế so với kế hoạch - Chi phí trên 1 giờ máy
7	Phòng Tài chính – Kế toán	- Tỷ lệ chi phí thực tế so với kế hoạch - Chi phí/đồng doanh thu
8	Phòng Tổ chức hành chính	- Tỷ lệ chi phí thực tế so với kế hoạch - Chi phí/nhân viên được tuyển dụng - Chi phí/nhân viên

*Nguồn: Tác giả đề xuất*

**Trung tâm chi phí:** một số thước đo được sử dụng để đánh giá các trung tâm chi phí là các phòng, ban trong các doanh nghiệp viễn thông di động như bảng 2.

**Trung tâm doanh thu:** cùng với sử dụng tỷ lệ tăng doanh thu để đánh giá hiệu quả kinh doanh của trung tâm doanh thu, doanh nghiệp còn phải sử dụng các chỉ tiêu tỷ lệ tiết kiệm chi phí, tỷ lệ thực hiện dự toán chi phí, mức chi phí tính cho một thuê bao tăng thêm, chi phí bán hàng cho một đồng doanh thu để đánh giá.

**Trung tâm lợi nhuận:** các công ty trực thuộc, các chi nhánh (Viettel) và các trung tâm thông tin di động tại các khu vực (VMS) là các trung tâm lợi nhuận. Các trung tâm lợi nhuận bao gồm các trung tâm chi phí. Người đứng đầu trung tâm lợi nhuận là giám đốc các công ty, chi nhánh hoặc trung tâm. Để đánh giá hiệu quả kinh doanh của các trung tâm lợi nhuận, tác giả đề xuất các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả đó là: Lợi nhuận thực tế căn cứ vào lợi nhuận trên các báo cáo kế toán và tỷ lệ tăng lợi nhuận so với kế hoạch hoặc so với năm trước.

**Trung tâm đầu tư:** Người đứng đầu các trung tâm đầu tư là Tổng giám đốc hoặc giám đốc các Tổng công ty/công ty này. Để đánh giá hiệu quả của các trung tâm đầu tư, tác giả đề xuất sử dụng một trong các chỉ tiêu đánh giá: Lợi nhuận trên vốn đầu tư (ROI) và Thu nhập còn lại (RI).

#### **6.4. Hoàn thiện xây dựng lập dự toán và phân tích chênh lệch**

##### **6.4.1. Xây dựng định mức chi phí**

Để có thể xây dựng định mức chi phí phù hợp, việc xây dựng định mức chi phí cần có sự tham gia của các bộ phận liên quan như Ban giám đốc, Trưởng các bộ phận, phòng kế toán tài chính và đại diện người lao động, cán bộ kỹ thuật và cán bộ vật tư. Khi xây dựng định mức, các doanh nghiệp cần phải xây dựng được cả định mức về lượng và định mức về giá. Định mức về lượng cần được lập trên cơ sở mức vật tư tiêu hao trung bình hoặc mức thời gian lao động trung bình (đối với định mức lao động) phù hợp với điều kiện kinh doanh của từng đơn vị xây dựng định mức. Định mức về giá là mức giá thuần sau khi đã trừ đi các khoản được hưởng chiết khấu. Để có giá ổn định phục vụ cho xây dựng định mức, các doanh nghiệp có thể ký hợp đồng dài hạn với nhà cung cấp theo một mức giá ổn định và sử dụng giá này làm định mức.

##### **6.4.2. Hoàn thiện việc lập dự toán**

Tác giả đề xuất các doanh nghiệp viễn thông di động lập dự toán theo từng trung tâm trách nhiệm. Khi lập dự toán cần chú ý đến việc sử dụng định mức phù hợp và nên thực hiện quy trình tự lập dự toán từ dưới lên. Theo quy trình này, các đơn vị cấp cơ sở là các phòng, ban sẽ tự lập dự toán của đơn vị mình để gửi lên cấp trung gian. Các đơn vị dự toán cấp trung gian như các chi nhánh, trung tâm tổng hợp dự toán do các đơn vị cấp dưới gửi lên cùng với dự toán của bộ phận trung gian để gửi lên đơn vị cấp trên là Tổng công ty hoặc Công ty. Các dự toán cần lập đó là: Dự toán tiêu thụ; dự toán sản xuất; dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp; dự toán mua vật liệu; dự toán chi phí nhân công trực tiếp; dự toán chi phí sản xuất chung; Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

##### **6.4.3. Cung cấp thông tin phục vụ cho phân tích chênh lệch**

Để phục vụ cho phân tích chênh lệch, tác giả đề xuất sử dụng phương pháp lập dự toán linh hoạt ở các bộ phận cho mức hoạt động thay đổi theo nhu cầu kinh doanh như các bộ phận khắc phục sự cố mạng lưới, bộ phận thu cước, tính và thanh toán cước phí, chi phí kết nối, bán hàng, v.v.... Theo phương pháp này, ở những bộ phận có mức hoạt động thay đổi cần lập dự toán theo sự thay đổi của mức hoạt động. Các dự toán này nên được lập theo 3 mức hoạt động: khả quan nhất, bình thường và kém nhất. Để tiết kiệm thời gian và chi phí, doanh nghiệp chỉ phân tích những chênh lệch chi phí vượt ra khỏi mức chênh lệch cho phép. Khi phân tích chênh lệch người ta lập báo cáo hoạt động của từng bộ phận như sau:

#### **6.5. Hoàn thiện báo cáo bộ phận và cung cấp thông tin cho việc ra quyết định**

##### **6.5.1. Hoàn thiện báo cáo bộ phận**

Để phục vụ cho đánh giá hiệu quả kinh doanh của các bộ phận, tác giả đề xuất mẫu báo cáo bộ phận cho các đơn vị (các dịch vụ, phân khúc kinh doanh, các trung tâm lợi nhuận) theo mẫu sau:

Việc phân bổ chi phí cố định chung cho các bộ phận sẽ làm sai lệch hiệu quả kinh doanh của các bộ phận từ đó dẫn đến đánh giá sai hiệu quả kinh doanh. Do vậy, để tránh đánh giá sai hiệu quả kinh doanh của từng bộ phận, trong báo cáo này chỉ hạch toán chi phí cố định trực tiếp cho các bộ phận, không phân bổ chi phí cố định chung cho các bộ

**Bảng 3: Mẫu báo cáo bộ phận áp dụng cho doanh nghiệp viễn thông di động**

TT	Chi tiêu	Toàn công ty	Bộ phận 1	Bộ phận 2	Bộ phận 3
1	Doanh thu				
2	Chi phí biến đổi				
3	Lãi góp				
4	Chi phí cố định trực tiếp				
5	Lãi bộ phận				
6	Chi phí cố định chung		Không phân bổ		
7	Lợi nhuận kinh doanh ròng		Không tính		

*Nguồn: Tác giả đề xuất*

phận. Các chi phí cố định chung liên quan đến tất cả các bộ phận như chi phí quản lý doanh nghiệp không được phân bổ cho các bộ phận nhưng được trừ ra khỏi tổng lợi nhuận của toàn doanh nghiệp để tính lợi nhuận trước thuế.

*6.5.2. Hoàn thiện cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định*

+ *Quyết định tự thực hiện hay thuê/mua ngoài:* Các thông tin kế toán quản trị chi phí cần phải cung cấp trong trường hợp này gồm: Thông tin phát sinh trong trường hợp tự thực hiện bằng lực lượng riêng của mình như: tự bán hàng, tự khắc phục sự cố mạng lưới, tự đầu tư nhà trạm, tự tổ chức lực lượng thu cước phí và chăm sóc khách hàng, tự đảm bảo vệ sinh... So sánh các thông tin này với chi phí thuê ngoài cùng với các lợi ích phi tài chính khác để quyết định nên tự thực hiện hay thuê ngoài.

+ *Quyết định tiếp tục hay chấm dứt hoạt động của một bộ phận:* kế toán quản trị chi phí phải cung cấp được chi phí cố định tránh được nếu chấm dứt hoạt động là bao nhiêu. Nếu chi phí tránh được lớn hơn lãi góp của bộ phận thì doanh nghiệp nên chấm dứt hoạt động của bộ phận này. Ngược lại, nếu chi phí tránh được nhỏ hơn lãi góp thì doanh nghiệp nên tiếp tục duy trì hoạt động của bộ phận này là tìm biện pháp cải thiện hiệu quả kinh doanh.

+ *Quyết định chấp nhận cung cấp dịch vụ với giá đặc biệt:* Quyết định này thường xảy ra khi doanh nghiệp viễn thông di động cung cấp cho khách hàng đặc biệt các dịch vụ với giá đặc biệt như các dịch vụ gia tăng trên nền tảng cơ sở hạ tầng viễn thông đang hoạt động. Khi xem xét loại quyết định này, nhà quản trị phải xem xét và ra quyết định trên cơ sở lưu lượng băng thông đang được sử dụng. Nếu lưu

lượng băng thông còn nhàn rỗi thì giá có thể chấp nhận được phải lớn hơn chi phí biến đổi cho mỗi đơn vị dịch vụ (phút kết nối hoặc tin nhắn). Ngược lại, nếu lưu lượng băng thông đã được sử dụng gần hết thì cần phải tính đến sự cố nghẽn mạng và các chi phí cơ hội khi các khách hàng khác không thực hiện được cuộc gọi.

+ *Quyết định cung cấp một sản phẩm mới cho khách hàng hoặc thực hiện một dự án* kế toán quản trị chi phí cần cung cấp được doanh số và giá bán dự kiến của dự án, chi phí biến đổi cho một đơn vị dịch vụ và tổng chi phí cố định đầu tư cho dự án. Từ các thông tin được cung cấp, người sử dụng tính lãi góp đơn vị dịch vụ theo công thức:

$$\text{Lãi góp đơn vị} = \text{giá bán đơn vị} - \text{chi phí biến đổi đơn vị}$$

Từ đó tính tỷ lệ lãi góp và sản lượng hòa vốn. Căn cứ vào sản lượng hòa vốn và doanh thu hòa vốn để tính khoảng an toàn và tỷ lệ an toàn từ đó ra quyết định đầu tư để cung cấp dịch vụ mới cho khách hàng hay không.

## 7. Kết luận

Trên cơ sở các bất cập trong công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành của các doanh nghiệp viễn thông di động, tác giả đã đề xuất một số giải pháp hoàn thiện công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành trong các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam, nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin kế toán cho các nhà quản trị trong quá trình ra quyết định ở các doanh nghiệp này. Việc thiết kế và sử dụng thông tin như thế nào phụ thuộc rất lớn vào kiến thức và hiểu biết của các nhà quản trị cũng như các nhân viên kế toán trong các tình huống ra quyết định cụ thể. □



### Tài liệu tham khảo:

- Bộ Thông tin và Truyền thông (2012), *Thông tư số 16/2012/TT-BTTTT ngày 30/10/2012 “Quy định phương pháp xác định và chế độ báo cáo giá thành dịch vụ viễn thông”*.
- Bộ Thông tin và Truyền thông (2013), *Sách trắng về CNTT và Truyền thông 2013*
- Nguyễn Văn Bảo (2002), *Nghiên cứu hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính và KTQT trong DN nhà nước về xây dựng*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Xây dựng.
- Trần Văn Dung (2002), *Tổ chức KTQT chi phí giá thành trong các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính
- Phạm Văn Dược (1997), *Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng KTQT vào các doanh nghiệp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Quốc gia thành phố Hồ Chí Minh- Đại học Kinh tế
- Lê Thị Hằng (2013), *Nâng cao năng lực cạnh tranh trong cung ứng dịch vụ thông tin di động của các công ty viễn thông Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân
- Nguyễn Mạnh Hùng (2013), *Nâng cao năng lực cạnh tranh của ngành viễn thông Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế.
- Lê Ngọc Minh (2007), *Phát triển kinh doanh của các DN kinh doanh dịch vụ thông tin di động tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân
- Nguyễn Hải Quang (2007), *Phát triển dịch vụ thông tin di động tại Tập đoàn Bưu chính viễn thông Việt Nam đến năm 2020*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh
- Nguyễn Thanh Quý (2004), *Xây dựng hệ thống thông tin kế toán phục vụ quản trị DN kinh doanh bưu chính viễn thông*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Quốc dân
- Lê Đức Toàn (2002), *Kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất công nghiệp Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính
- Nguyễn Việt (1995), *Vấn đề hoàn thiện kế toán Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh
- Harris, Jason và Durden, Chris (2011), *Directions in management accounting research: an analysis of contemporary issues and themes*. Proceedings of 23rd Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues.
- Kihn, Lili-Anne và Nasi, Salme (2010), “*Research strategic analysis of the Finnish doctoral dissertations in management accounting from 1990 to 2009*”, Liiketaloudellinen Aikakauskirja số 59.

### A research on management accounting of costs and prices in mobile operators in Vietnam

#### Abstract

*Mobile operators in Vietnam are facing more challenges from international competitors when the telecom market has been further liberalized in accordance with the WTO commitments. In this regard, telecom companies are now aware of the need to improve their competitiveness and foster their corporate management. In addition to the readiness of modern infrastructures, knowledge of modern management would be essential for their development. Particularly, management accounting of costs and prices plays a key role in the operation and management of telecom enterprises in a competitive environment.*

---

#### Thông tin tác giả:

**\*\*Đinh Thị Kim Xuyên**, nghiên cứu sinh Học viện Tài chính

- Nơi công tác: Giảng viên Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp

- Lĩnh vực nghiên cứu chuyên sâu: Kế toán quản trị

- Một số tạp chí đã đăng tải: Tạp chí Kinh tế & Phát triển, Tạp chí nghiên cứu Tài chính Kế toán

Email: dtkxuyen@uneti.edu.vn

**\*\*Trần Bích Nga**, thạc sĩ

- Nơi công tác: Giảng viên Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp

- Hướng nghiên cứu chính: Kế toán quản trị