

Thực trạng phân loại chi phí trong kế toán quản trị tại các doanh nghiệp Viễn thông Di động Việt Nam

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

Các doanh nghiệp viễn thông di động có những đặc điểm riêng biệt về công nghệ, trình độ sản xuất, trình độ quản lý. Các đặc điểm này ảnh hưởng và chi phối nhiều đến công tác kế toán quản trị và giá thành sản phẩm. Do đó, trong thời gian qua, các doanh nghiệp này còn rất lúng túng và nhiều bất cập. Bài viết này giới thiệu cơ sở lý luận về phân loại chi phí trong kế toán quản trị, khảo sát thực trạng phân loại chi phí tại các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam để trên cơ sở đó đưa ra một vài giải pháp nhằm góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động tại các doanh nghiệp này.

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

1. Đặt vấn đề

Thị trường viễn thông di động Việt Nam ngày càng phát triển cùng với sự phát triển của khoa học công nghệ, sự phát triển kinh tế và quá trình hội nhập quốc tế. Hoạt động kinh doanh trong lĩnh vực đặc thù, đòi hỏi vốn đầu tư lớn, sử dụng công nghệ cao, chịu nhiều rủi ro bởi sự chi phối quá lớn của tiên bộ khoa học công nghệ, quá trình cung cấp dịch vụ viễn thông đòi hỏi phải có nhiều đơn vị cùng tham gia cung cấp dẫn đến việc phải phân chia doanh thu trên cùng một sản phẩm cung cấp. Bên cạnh đó, sự cạnh tranh mạnh mẽ của các doanh nghiệp trong lĩnh vực viễn thông ngày càng nhiều, đặc biệt khi Việt Nam mở cửa thị trường này cho phép các nhà đầu tư nước ngoài cùng tham gia khai thác...

Để đứng vững và phát triển, các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam sử dụng có hiệu quả các nguồn lực của mình, thu hồi vốn nhanh để tái đầu tư, tiếp cận với những công nghệ mới để nâng cao sức cạnh tranh; tiết kiệm chi phí cá biệt để nâng cao lợi nhuận trên cơ sở tính toán, kiểm soát được chi phí, xác định chính xác giá thành, từ đó lựa chọn đúng đắn các quyết định quan trọng trong điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh. Điều đó chỉ có thể thực hiện được trên cơ sở vận dụng khoa học, có hiệu quả công tác kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí, giá thành nói riêng.

Thực tế hiện nay, nhận thức về kế toán quản trị ở các doanh nghiệp còn nhiều bất cập, kế toán quản trị chi phí, giá thành chưa tính đúng, tính đủ các chi phí cấu thành giá, dẫn đến việc kiểm soát chi phí không chặt chẽ, chưa phát huy được vai trò của kế toán

quản trị trong tư vấn giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định phù hợp việc ra quyết định điều hành, và đây hiện đang là vấn đề nổi cộm ở các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam.

2. Lý luận về phân loại chi phí trong kế toán quản trị ở các doanh nghiệp dịch vụ

Trên góc độ của kế toán tài chính, chi phí được nhìn nhận như những khoản phí tổn đã phát sinh gắn liền với hoạt động của doanh nghiệp, bao gồm các chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường của doanh nghiệp và các chi phí khác. Những chi phí này phát sinh dưới dạng tiền, các khoản tương đương tiền, hàng tồn kho, khấu hao máy móc, thiết bị và được kế toán ghi nhận trên cơ sở chứng từ, tài liệu bằng chứng chứng minh việc phát sinh của chúng. Ví dụ, khi xuất kho vật liệu dùng vào sản xuất kinh doanh, tạo ra chi phí gây ra giảm giá trị hàng tồn kho, gắn liền với sản xuất, kinh doanh và được chứng minh bằng các chứng từ là phiếu xuất kho vật tư (Đoàn Xuân Tiên, 2009).

Trên góc độ của kế toán quản trị, chi phí không chỉ nhận thức như chi phí trong kế toán tài chính mà còn được nhận thức theo cả khía cạnh nhận diện thông tin để phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh. Vì vậy, chi phí có thể là phí tổn thực tế đã chi ra trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh hàng ngày khi tổ chức thực hiện, kiểm tra, ra quyết định; và cũng có thể là chi phí ước tính khi thực hiện dự án hay giá trị lợi ích mất đi khi lựa chọn phương án, hoạt động này mà bỏ qua cơ hội kinh doanh khác.

Do đó, kế toán quản trị chi phí lại cần chú ý đến

việc nhận diện chi phí phục vụ cho việc so sánh, lựa chọn phương án tối ưu trong từng tình huống ra quyết định kinh doanh cụ thể, mà ít chú ý hơn vào chứng minh chi phí phát sinh bằng các chứng từ kế toán. Theo Periasamy (2010), thuật ngữ chi phí (costing) bao hàm cả tính giá thành tức là tính chi phí cho một đơn vị sản phẩm, do vậy hai thuật ngữ chi phí và giá thành trong kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí có thể sử dụng thay thế cho nhau. Để phục vụ cho thu thập thông tin về chi phí, trong kế toán quản trị người ta thường sử dụng các cách phân loại chi phí theo các tiêu thức dưới đây.

2.1. Theo khả năng quy nạp chi phí cho đối tượng hạch toán chi phí

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành 2 loại: Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp (Đoàn Xuân Tiên, 2009).

- Chi phí trực tiếp là những chi phí có thể hạch toán trực tiếp và hiệu quả về mặt kinh tế cho từng đối tượng tính chi phí (từng loại sản phẩm, dịch vụ, công việc, hoạt động, đơn đặt hàng...); có thể được quy nạp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí. Trong quản trị doanh nghiệp nói chung và quản trị chi phí nói riêng, nếu loại chi phí này chiếm đa số trong tổng chi phí thì sẽ thuận lợi cho việc hạch toán chi phí để có được kết quả hạch toán chi phí tin cậy.

- Chi phí gián tiếp được hiểu là các chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng tính chi phí khác nhau nên không thể quy nạp trực tiếp cho từng đối tượng hạch toán chi phí được, mà phải tập hợp theo từng nơi phát sinh chi phí khi chúng phát sinh, sau đó phân bổ cho từng đối tượng dựa trên tiêu thức phân bổ chi phí.

Khi thực hiện phân bổ chi phí cho từng đối tượng, doanh nghiệp cần phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ phù hợp. Mức độ hợp lý của chi phí phân bổ cho từng đối tượng phụ thuộc vào tính hợp lý và khoa học của tiêu chuẩn phân bổ được lựa chọn. Vì vậy, nếu muốn có những thông tin đúng đắn, chân thực về chi phí, kết quả, lợi nhuận của từng loại sản phẩm, dịch vụ, từng loại hoạt động của doanh nghiệp thì các nhà quản trị doanh nghiệp cần quan tâm đến việc lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ chi phí.

Cách phân loại chi phí này có ý nghĩa về mặt kỹ thuật qui nạp chi phí vào đối tượng hạch toán chi phí sản xuất. Tuy nhiên, thông qua cách phân loại chi phí này, các nhân viên kế toán quản trị có thể tư vấn để các nhà quản trị doanh nghiệp đưa ra và thực hiện một cơ cấu tổ chức sản xuất, kinh doanh hợp lý để đa số các khoản chi phí có thể quy nạp trực tiếp cho

từng đối tượng hạch toán chi phí. Từ đó giúp cho việc kiểm soát chi phí được thuận lợi hơn.

2.2. Theo mối quan hệ với báo cáo tài chính

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ (Đoàn Xuân Tiên, 2009).

- Chi phí sản phẩm: thực chất, chi phí sản phẩm trong doanh nghiệp dịch vụ là chi phí ở khâu sản xuất tính cho các dịch vụ mà doanh nghiệp cung cấp cho khách hàng. Tùy theo loại dịch vụ mà các chi phí này có thể có cơ cấu chi phí khác nhau. Trong các doanh nghiệp viễn thông, chi phí dịch vụ chủ yếu là chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Chi phí vật liệu thường chiếm tỷ trọng nhỏ trong cơ cấu chi phí của các doanh nghiệp viễn thông.

- Chi phí thời kỳ: chi phí này gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Các chi phí này được ghi nhận ở hai chỉ tiêu “Chi phí bán hàng” và “Chi phí quản lý doanh nghiệp” trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Việc phát sinh và bù đắp các chi phí này chỉ xảy ra trong cùng một kỳ.

2.3. Phục vụ cho lập kế hoạch và ra quyết định

2.3.1. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động

Theo mối quan hệ giữa chi phí với mức độ hoạt động, chi phí được chia thành: Chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp (Đoàn Xuân Tiên, 2009).

- Chi phí biến đổi (biến phí) là những chi phí có tổng thay đổi khi mức hoạt động của DN thay đổi. Biến phí tồn tại dưới các hình thức như biến phí tỷ lệ, biến phí bậc thang.

- Chi phí cố định (định phí) là những chi phí mà về tổng chi phí không thay đổi khi có sự thay đổi về mức độ hoạt động của đơn vị trong phạm vi phù hợp. Định phí cũng tồn tại dưới nhiều hình thức như định phí tuyệt đối, định phí cấp bậc, định phí bắt buộc.

- Chi phí hỗn hợp là loại chi phí mà bản thân nó gồm cả các yếu tố của định phí và biến phí. Chi phí hỗn hợp tồn tại rất nhiều trong thực tế của doanh nghiệp như chi phí thuê phương tiện vận tải hàng hóa, chi phí điện thoại, điện năng,...

2.3.2. Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định

Theo cách phân loại này, nếu gắn quyền kiểm soát chi phí với một cấp quản lý nào đó thì phân biệt chi phí thành hai loại, đó là chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được. Sự nhận diện chi phí kiểm soát được, chi phí không kiểm soát được

tùy thuộc vào hai nhân tố cơ bản: Đặc điểm phát sinh của chi phí trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp; Sự phân cấp quản lý trong cơ cấu tổ chức sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp (Đoàn Xuân Tiên, 2009).

2.3.3. Các loại chi phí phục vụ cho lựa chọn các phương án kinh doanh

- *Chi phí chênh lệch*: Đây là một khái niệm rộng về chi phí được dùng để so sánh chi phí khi lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu. Nói cách khác, chi phí chênh lệch là thông tin thích hợp cho việc xem xét, lựa chọn phương án tối ưu.

- *Chi phí cơ hội*: Chi phí cơ hội là lợi ích bị mất đi do chọn phương án kinh doanh này thay vì chọn phương án kinh doanh khác. Chi phí cơ hội luôn luôn là thông tin thích hợp cho việc xem xét, lựa chọn phương án tối ưu.

- *Chi phí chìm*: là những chi phí đã phát sinh và không thay đổi được. Trong việc ra quyết định những chi phí chìm là chi phí không phù hợp cho việc ra quyết định.

3. Thực trạng phân loại chi phí tại các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam

Hiện nay, trên cả nước có 6 doanh nghiệp cung cấp dịch vụ viễn thông di động, trong đó 3 công ty lớn nhất chiếm hơn 90% thị phần viễn thông di

động, đó là Công ty thông tin di động (VMS), Công ty dịch vụ viễn thông (Vinaphone) và Tập đoàn Viễn thông Quân đội (Viettel) (Bộ Thông tin và Truyền thông). Tác giả tập trung khảo sát tình hình phân loại chi phí tại 3 công ty này. Số liệu khảo sát thực tế trong các đơn vị nghiên cứu qua các năm từ 2011 đến 2013.

Tài khoản kế toán là công cụ để hạch toán và phân loại và cung cấp thông tin chi phí cho người sử dụng. Thông qua nghiên cứu tình hình sử dụng tài khoản kế toán chi tiết của các tài khoản chi phí sẽ biết được cách mà doanh nghiệp 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?”. Kết quả khảo sát thu được từ Công ty Thông tin Di động VMS, Công ty Dịch vụ Viễn thông Vinaphone và Tập đoàn Viễn thông Quân đội như bảng 1.

Qua kết quả khảo sát về tình hình sử dụng các tài khoản chi tiết của các tài khoản chi phí và nghiên cứu sổ sách kế toán, có thể thấy hầu hết các doanh nghiệp viễn thông di động chỉ phân loại và hạch toán các khoản chi phí phát sinh theo yếu tố chi phí.

3.1. Nghiên cứu tại Công ty Thông tin di động VMS

Bảng 1: Kết quả khảo sát tình hình phân loại chi phí kinh doanh

	TK 621	TK 622	TK 627	TK 154	TK 641	TK 642
Không sử dụng	14/26	14/26	14/26			
Không mở chi tiết						
Theo yếu tố chi phí				26/26	26/26	26/26
Theo bộ phận	12/26	12/26	12/26	26/26	26/26	26/26
Theo chức năng				26/26	26/26	26/26
Theo từng loại dịch vụ						
Theo trung tâm chi phí						
Chi phí biến đổi						
Chi phí cố định	0/26	0/26	0/26			
Chi phí hỗn hợp						
Chi phí sản phẩm	0/26	0/26	0/26	0/26	0/26	0/26
Chi phí thời kỳ	0/26	0/26	0/26	0/26	0/26	0/26
Chi phí trực tiếp	0/26	0/26	0/26	0/26	0/26	0/26
Chi phí gián tiếp	0/26	0/26	0/26	0/26	0/26	0/26
Chi tiết khác (xin ghi rõ)						

(Nguồn: Điều tra của tác giả)

Chi phí phát sinh tại Văn phòng công ty và từ các trung tâm, xí nghiệp thiết kế báo cáo lên được công ty hạch toán theo các hoạt động kinh doanh dịch vụ thông tin di động, hoạt động bán hàng và hoạt động khác. Chi phí được phân loại theo yếu tố như sau (Công ty dịch vụ viễn thông, 2012, 2013, 2014):

- *Chi phí sản xuất* bao gồm chi phí tiền lương; chi phí bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp; chi phí vật liệu; chi phí nhiên liệu; 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 thu cước; chi phí sửa chữa tài sản cố định thuê ngoài; chi phí điện nước, điện thoại, fax; chi phí thuê kênh, tần số; chi phí cước kết nối; chi phí thuê nhà trạm; chi phí cải tạo nhà trạm; chi phí dịch vụ ngân hàng; chi phí dịch vụ mua ngoài khác; chi phí bảo hộ lao động; chi phí tuyên truyền, quảng cáo; chi phí bổ túc, đào tạo và nghiên cứu; chi phí chi bằng tiền khác.

- *Chi phí bán hàng* là những chi phí bao gồm chi phí tiền lương; chi phí bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp; chi phí vật liệu bao bì; chi phí dụng cụ, đồ dùng; chi phí khấu hao tài sản cố định; chi phí sửa chữa tài sản cố định thuê ngoài; chi phí điện nước, điện thoại, fax; chi phí hoa hồng, đại lý; chi phí thuê cửa hàng; chi phí cải tạo cửa hàng; chi phí dịch vụ mua ngoài khác; chi phí bảo hộ lao động; chi phí bổ túc, đào tạo và nghiên cứu; chi phí chi bằng tiền khác.

- *Chi phí quản lý doanh nghiệp* bao gồm chi phí lương nhân viên quản lý; chi phí bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp nhân viên quản lý; chi phí vật liệu quản lý; chi phí nhiên liệu quản lý; chi phí đồ dùng văn phòng; chi phí khấu hao tài sản cố định dùng cho quản lý; chi phí thuế, lệ phí có tính chất như thuế; chi phí dự phòng; chi phí xóa nợ cước; chi phí sửa chữa tài sản cố định thuê ngoài; chi phí điện nước, điện thoại, fax; chi phí kiểm toán, dịch vụ pháp lý, tư vấn; chi phí thuê văn phòng; chi phí bảo hiểm; chi phí dịch vụ ngân hàng; chi phí dịch vụ mua ngoài khác; chi phí bảo hộ lao động; chi phí bổ túc, đào tạo; chi phí quỹ dịch vụ viễn thông công ích; chi phí công tác phí; chi phí chi bằng tiền khác.

3.2. Nghiên cứu tại Tập đoàn Viễn thông Quân đội Viettel

Chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh được phân loại bao gồm:

- *Chi phí trực tiếp*: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (là chi phí nguyên vật liệu chỉ như phụ tùng, vật tư chi cho sửa chữa, bảo trì các trạm thu phát sóng,

các đường truyền dẫn,... Trong kinh doanh dịch vụ viễn thông, các chi phí này chiếm một tỷ trọng rất nhỏ trong tổng chi phí kinh doanh của công ty); Chi phí nhân công trực tiếp (chi phí nhân công trực tiếp ở các trung tâm kỹ thuật như nhân công lắp đặt, trực tổng đài, xử lý sự cố...);

- *Chi phí chung*: (chi phí điện, nước, xăng dầu,... dùng cho các trạm, chi phí thuê nhà trạm...).

3.3. Nghiên cứu tại Viettel Telecom

Chi phí chung được phân loại thành (Tập đoàn viễn thông quân đội, 2012, 2013, 2014):

- Chi phí lương cho nhân viên kỹ thuật, các chuyên gia, các tư vấn viên về dịch vụ di động...;

- Chi phí vật liệu phục vụ cho việc quản lý, điều hành dịch vụ như thẻ cào, bộ kit, sim...;

- Chi phí công cụ, dụng cụ;

- Chi phí khấu hao mạng di động như các trạm thu phát (BTS), hệ thống tổng đài bao gồm hệ thống tập trung thuê bao (MSC), hệ thống điều khiển (HLR), hệ thống thông minh (IN);

- Chi phí thuê kênh, chi phí kết nối với các trạm ngoại mạng; Các chi phí điện, nước, chi phí xây dựng.

Tại các chi nhánh hoặc trung tâm của Viettel, các chi phí phát sinh không có chi phí vật liệu trực tiếp, mà tập trung chủ yếu là chi phí nhân công và các chi phí chung. Chi phí được phân thành:

+ Chi phí nhân công trực tiếp: gồm các chi phí nhân công trực tiếp ở các trung tâm kỹ thuật như nhân công lắp đặt, trực tổng đài, xử lý sự cố...;

+ Chi phí chung: bao gồm các loại chi phí như vật liệu, điện, nước, xăng dầu,... dùng chung cho các trạm, chi phí thuê nhà trạm... Bao gồm: Chi phí nhân viên chung; Chi phí vật liệu xuất dùng chung; Chi phí dụng cụ xuất dùng chung; Chi phí mua ngoài; Chi phí bằng tiền khác.

3.4. Nghiên cứu tại Công ty Dịch vụ Viễn thông

Chi phí được phân loại theo quy định thống nhất của Tổng Công ty Bru chính Viễn thông. Các chi phí phát sinh được phân loại như sau: (Công ty dịch vụ viễn thông, 2012, 2013, 2014).

- *Chi phí nhân công* như tiền lương và các khoản phụ cấp có tính chất lương chi trả cho công nhân, nhân viên trực tiếp sản xuất, khai thác nghiệp vụ; các khoản trích theo lương như bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp; khoản các khoản tiền thưởng, trợ cấp theo chế độ; chi phí tiền ăn giữa ca cho người lao động...;

- *Chi phí vật liệu* là các chi phí về vật liệu chính,

vật liệu phụ sử dụng trực tiếp vào sản xuất, khai thác nghiệp vụ và sửa chữa tài sản cố định. Đối với dịch vụ Viễn thông, các vật liệu sử dụng để sản xuất bao gồm các loại cáp, tụ cáp, dây xoắn, dây sắt, cột sắt nối, ghen nylon, thiếc hàn, nhựa thông, băng dính...; nhiên liệu, động lực gồm chi phí xăng dầu, máy nổ phục vụ cho hoạt động của các tổng đài phát sinh ở các Công ty Viễn thông trực thuộc bưu điện tỉnh, các Công ty dọc cung cấp đường truyền.

- *Chi phí dụng cụ sản xuất* gồm công cụ, dụng cụ sử dụng trực tiếp vào sản xuất, khai thác nghiệp vụ như bàn ghế, két, máy điện thoại, đồng hồ đo điện, thang nhôm, mỏ hàn, máy khoan;

- *Chi phí khấu hao tài sản cố định*: giá trị khấu hao của các tài sản cố định dùng trực tiếp và sản xuất, khai thác nghiệp vụ như nhà cửa, vật kiến trúc, máy phát điện, nguồn điện, tổng đài, bảng điều khiển, trạm phát sóng, tuyến cáp, mạng cáp, máy định vị lỗi tổng đài, máy vi tính, máy in, máy fax, ô tô... Đối với dịch vụ Viễn thông, do các công đoạn kết nối chủ yếu được thực hiện qua hệ thống tổng đài, máy móc tự động hiện đại nên tỷ lệ chi phí khấu hao tài sản cố định trong giá thành của nó rất cao;

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài* là các chi phí mua ngoài, thuê ngoài trực tiếp phục vụ sản xuất và khai thác nghiệp vụ như thuê sửa chữa tài sản cố định, tiền điện, tiền nước, tiền vận chuyển bốc dỡ, hoa hồng đại lý, chi phí thu cước thuê ngoài và các dịch vụ khác. Các chi phí liên quan đến việc thuê kênh, mạng đường trực để phục vụ cho các đơn vị kết nối khai thác dịch vụ viễn thông trong và ngoài nước.

- *Chi phí kết nối* là chi phí mà đơn vị phải chi trả các nhà cung cấp đường trực để được kết nối vào mạng viễn thông thực hiện các dịch vụ cho khách hàng. Hiện nay các đơn vị thành viên của VNPT mới chỉ hạch toán vào chi phí cước kết nối đối với các doanh nghiệp độc lập trực thuộc Tổng công ty là Công ty thông tin di động VMS và các doanh nghiệp mới: Viettel, SPT, Hanoi Telecom, Vishipel,... Còn đối với các đơn vị thành viên hạch toán phụ thuộc thì đó là quan hệ chia doanh thu.

- *Chi phí bằng tiền khác* là các khoản chi phí bằng tiền khác ngoài các khoản chi phí trên, tham gia vào quá trình sản xuất và khai thác nghiệp vụ như chi bảo hộ lao động; tuyên truyền, quảng cáo; bổ túc, đào tạo, nâng cao nghiệp vụ của cán bộ công nhân viên, khánh tiết giao dịch, đối ngoại và các chi phí khác.

- *Chi phí sản xuất chung* gồm các khoản chi phí liên quan đến nhiều dịch vụ tại các đơn vị như tiền lương, phụ cấp phải trả, các khoản trích theo lương

như bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn của cán bộ quản lý sản xuất; chi phí vật liệu, công cụ dụng cụ, khấu hao tài sản cố định, chi phí dịch vụ thuê ngoài và các chi phí bằng tiền khác phục vụ chung ở các đơn vị trên.

- *Chi phí bán hàng* gồm các chi phí liên quan đến việc cung cấp dịch vụ và mở rộng thị trường cung cấp dịch vụ. Các khoản chi phí này tương tự như chi phí bán hàng trong các doanh nghiệp viễn thông di động khác.

- *Chi phí quản lý* là các chi phí phát sinh tại các văn phòng bưu điện tỉnh, thành phố, văn phòng các công ty đường trực để quản lý và vận hành khai thác mạng viễn thông.

4. Nhận xét và các giải pháp hoàn thiện phân loại chi phí tại các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam

Dưới góc độ kế toán quản trị chi phí, các doanh nghiệp viễn thông di động ở Việt Nam mới chỉ sử dụng cách phân loại chi phí theo yếu tố, chưa thực hiện phân loại chi phí 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.

Tại Công ty Thông tin Di động VMS, đối tượng hạch toán chi phí chỉ theo từng loại chi phí mà không theo từng loại dịch vụ, từng phòng ban hoặc theo từng trung tâm trách nhiệm (trung tâm chi phí). Các khoản chi phí phát sinh được hạch toán trên các tài khoản chi tiết của tài khoản 154 và kết chuyển sang TK 632 vào cuối kỳ.

Ở Tập đoàn Viễn thông Quân đội Viettel, chi phí kinh doanh phát sinh cuối kỳ được hạch toán vào TK 154 và chi tiết theo các loại dịch vụ như dịch vụ imusik, dịch vụ trả trước và trả sau, dịch vụ điện thoại cố định, dịch vụ internet và các dịch vụ khác.

Tại Công ty Dịch vụ Viễn thông Vinaphone, do đặc điểm là một đơn vị thành viên của Tập đoàn Bưu chính Viễn thông VNPT với đặc điểm là hạch toán chi phí toàn ngành nên chỉ các chi phí ở văn phòng Công ty được hạch toán riêng theo từng chức năng chi phí (Tập đoàn Bưu chính viễn thông Việt Nam, 2006). Các chi phí phát sinh ở các đơn vị cấp dưới như các bưu cục huyện được hạch toán theo địa điểm phát sinh và báo cáo lên bưu điện tỉnh. Tại các Bưu điện tỉnh các chi phí được tổng hợp và chuyển lên Tổng công ty theo từng nhóm dịch vụ là bưu chính, viễn thông và phát hành báo chí. Ở cấp Tổng công ty, các chi phí được tổng hợp và

phân bổ tiếp cho từng loại dịch vụ trong đó có dịch vụ di động trong nước và ngoài nước.

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. 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.

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 thì 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.

Trương 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 vậy, 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 phục vụ cho quản trị doanh nghiệp, các chi phí có thể được hạch toán theo từng dự án, theo từng bộ phận hoặc từng phân khúc kinh doanh,... Chẳng hạn, đối với các hoạt động cung cấp dịch vụ cho khách hàng, chi phí biến đổi chủ yếu là phí cước nối phải trả cho các mạng khác, dựa trên thông tin này nhà quản trị có thể ra các quyết định về giá, tính điểm hòa vốn để lựa chọn phương án đầu tư,... 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 kinh tế, 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 như sau:

Thứ nhất, sử dụng phương pháp bình phương nhỏ nhất và bảng tính excel để xác định chi phí biến đổi và chi phí cố định (Nguyễn Ngọc Quang, 2011).

Ví dụ, tại Công ty Dịch vụ Viễn thông Vinaphone, căn cứ vào số liệu từ sổ chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2012 và báo cáo sản lượng doanh thu năm 2012. Nhóm tác giả tiến hành phân tích chi phí và mức hoạt động trong 12 tháng năm 2012 để phân loại chi phí sản xuất kinh doanh thành chi phí cố định và chi phí biến đổi bằng cách như sau:

Coi Y là tổng chi phí hỗn hợp gồm có:

Trong đó Y nhận các giá trị tương ứng với chi phí từng yếu tố từ tháng 1 đến tháng 12.

Coi a là chi phí biến đổi trên 1 đơn vị của từng yếu tố chi phí trong chi phí hỗn hợp.

Coi x là mức độ hoạt động. Cụ thể, mức độ hoạt động ở đây là doanh thu. Vì vậy x sẽ nhận các giá trị tương ứng với doanh thu từ tháng 1 đến tháng 12.

Coi b là chi phí cố định của từng yếu tố chi phí trong chi phí hỗn hợp

Tác giả nhập dữ liệu về chi phí và doanh thu của 12 tháng năm 2012 trên EXCEL. Các giá trị của mức độ hoạt động x (doanh thu) là biến độc lập. Các giá trị của Y (chi phí) sẽ là các biến phụ thuộc.

Theo tính toán trên EXCEL, chi phí cố định của từng yếu tố có giá trị trên ô chứa công thức:

=INTERCEPT(Giá trị Ytháng1-Ytháng 12, Giá trị X tháng 1- X tháng 12)

Còn chi phí biến đổi đơn vị của từng yếu tố có giá trị nằm trên ô chứa công thức:

=SLOPE(Giá trị Ytháng1-Ytháng 12, Giá trị X tháng 1- X tháng 12)

Để kiểm tra độ tin cậy của phương trình dự đoán chi phí hỗn hợp $y = ax + b$, ta dùng hàm RSQ. Tất cả các giá trị tại ô chứa hàm $RSQ > 90\%$ sẽ giúp ta đưa ra kết luận, hàm chi phí thu được có độ tin cậy cao. Cách xác định hàm RSQ cụ thể như sau:

=RSQ(Giá trị Ytháng1-Ytháng 12, Giá trị X tháng 1- X tháng 12)

Sau khi tính toán được chi phí cố định và chi phí biến đổi đơn vị của từng yếu tố, ta sẽ tiến hành tổng hợp để thu được phương trình tổng chi phí cuối cùng. Trong đó:

$$y = y_1 + y_2 + \dots + y_n$$

$$x = x_1 + x_2 + \dots + x_n$$

Bảng 2 là kết quả thu được của tác giả sau quá trình tính toán dự đoán hàm tổng chi phí sản xuất và hàm chi phí sản xuất của năm 2012. (Ví dụ ở Công

Bảng 2: Phân loại chi phí trực tiếp của Công ty dịch vụ viễn thông năm 2012

Chỉ tiêu	Số tiền (đ)	Intercept	Slope	RSQ
Tổng doanh thu năm 2012	26.493.333.644.777	-	-	-
<i>1. Vật liệu dùng cho sản xuất kinh doanh sản phẩm</i>	<i>259.859.597.571</i>	<i>9.401.846.165</i>	<i>0,005550</i>	<i>0,9167</i>
- Vật liệu dùng cho sản xuất sản phẩm, cho khai thác nghiệp vụ	202.577.186.644	6.168.727.108	0,004852	0,9071
- Vật liệu dùng cho sửa chữa tài sản	53.679.428.580	3.162.876.562	0,000594	0,9089
- Nhiên liệu, động lực	1.066.441.201	65.141.627	0,000011	0,9092
- Chi phí dụng cụ sản xuất	2.536.541.146	5.100.868	0,000093	0,9038
<i>2. Chi phí khấu hao tài sản cố định</i>	<i>2.127.797.692.973</i>	<i>61.775.274.107</i>	<i>0,052334</i>	<i>0,9054</i>
<i>3. Chi phí tiền lương và các khoản phụ cấp, tiền ăn ca</i>	<i>155.557.380.628</i>	<i>4.360.357.789</i>	<i>0,003897</i>	<i>0,9103</i>
- Tiền lương theo đơn giá	150.062.165.360	4.130.840.674	0,003793	0,9048
- Tiền ăn ca	5.495.215.268	229.517.115	0,000103	0,9024
<i>4. Bảo hiểm xã hội, Bảo hiểm y tế, kinh phí Công đoàn, Bảo hiểm thất nghiệp, Đoàn thể</i>	<i>9.980.111.438</i>	<i>391.515.745</i>	<i>0,000199</i>	<i>0,9384</i>
- Bảo hiểm xã hội	5.365.458.281	164.102.431	0,000128	0,9036
- Bảo hiểm y tế	945.690.101	38.087.430	0,000018	0,9152
- Kinh phí công đoàn	3.020.746.550	162.142.117	0,000041	0,9051
- Bảo hiểm thất nghiệp	314.748.979	14.452.009	0,000005	0,9000
- Chi phí hoạt động của tổ chức Đảng, Đoàn thể	333.467.527	12.731.759	0,000007	0,9010
<i>5. Chi phí dịch vụ mua ngoài</i>	<i>6.768.006.991.722</i>	<i>28.115.929.141</i>	<i>0,242726</i>	<i>0,9325</i>
- Sửa chữa tài sản cố định mua ngoài	49.957.103.646	2.703.711.557	0,000661	0,9063
- Điện, nước mua ngoài	20.437.068.974	109.036.272	0,000722	0,9059
- Vận chuyển bốc dỡ thuê ngoài	7.154.225.168	10.832.540	0,000265	0,9008
- Chi mua bảo hiểm tài sản	596.568.223	24.703.735	0,000011	0,9053
- Dịch vụ mua ngoài khác	1.415.537.619.652	16.115.593.661	0,046130	0,9003
- Chi phí cước dịch vụ trả các doanh nghiệp viễn thông khác	5.064.001.814.256	3.968.249.013	0,189345	0,9051
- Chi phí cước kết nối	210.322.591.803	5.183.802.363	0,005591	0,9179
<i>6. Chi phí bằng tiền khác</i>	<i>7.255.689.911.319</i>	<i>193.984.602.636</i>	<i>0,186004</i>	<i>0,9218</i>
- Thuế, phí, lệ phí, chi phí bảo hành	202.640.232	1.357.422	0,000007	0,9163
- Bảo hộ lao động	2.177.223.600	8.814.644	0,000078	0,9220
- Tuyên truyền, quảng cáo, tiếp thị, khuyến mãi	34.258.677.550	1.420.804.958	0,000650	0,9079
- Khánh tiết, giao dịch, đối ngoại	285.530.935	12.104.833	0,000005	0,9041
- Bồi tức, đào tạo	790.680.862	37.778.847	0,000013	0,9005
- Chi sửa chữa tài sản	329.918.427	72.435	0,000012	0,9110
- Chi phí bằng tiền khác	4.032.392.372	68.539.023	0,000121	0,9081
- Chi nghiên cứu khoa học, cải tiến sáng kiến	47.200.000	111.583	0,000002	0,9039
- Chi phí nội bộ	7.213.565.647.341	192.435.018.890	0,185116	0,9213
- Chi phí nội bộ cho kinh doanh dịch vụ của VDC	123.620.760.354	1.956.007.687	0,003780	0,9146
- Chi phí nội bộ cho kinh doanh dịch vụ của VTN	600.017.477.732	16.617.218.043	0,0151212	0,9118
- Chi phí nội bộ cho kinh doanh dịch vụ của VTI	177.408.415.572	1.610.440.943	0,005967	0,9003
- Chi phí nội bộ cho kinh doanh dịch vụ của VASC	200.183.264.414	2.601.679.663	0,006378	0,9214
- Chi phí nội bộ cho kinh doanh dịch vụ của BDTU	102.893.025	2.512.522	0,000003	0,9011
- Chi phí nội bộ cho kinh doanh dịch vụ của các đơn vị hạch toán phụ thuộc còn lại	6.112.232.836.244	169.647.160.032	0,153868	0,9039
Tổng cộng (1-6)	16.576.891.685.651	298.029.525.583	0,490710	0,9503

(Nguồn: Công ty dịch vụ viễn thông, 2013)

Bảng 3: Phân tích chi phí sản xuất chung của Công ty Dịch vụ Viễn thông năm 2012

Chỉ tiêu	Số tiền (đ)	Intercept	Slope	RSQ
Tổng doanh thu năm 2012	26.493.333.644.777	-	-	-
<i>1. Vật liệu dùng cho sản xuất kinh doanh sản phẩm</i>	<i>21.404.843.234</i>	<i>671.336.150</i>	<i>0,000552</i>	<i>0,9316</i>
- Vật liệu dùng cho sản xuất sản phẩm, cho khai thác nghiệp vụ	2.488.121.732	101.936.771	0,000048	0,9051
- Vật liệu dùng cho sửa chữa tài sản	134.541.437	5.952.055	0,000002	0,9084
- Nhiên liệu, động lực	14.795.712.086	379.644.369	0,000435	0,9232
- Chi phí dụng cụ sản xuất	3.986.467.979	183.802.956	0,000067	0,9014
<i>2. Chi phí khấu hao tài sản cố định</i>				
<i>3. Chi phí tiền lương và các khoản phụ cấp, tiền ăn ca</i>	<i>73.179.516.438</i>	<i>2.135.412.417</i>	<i>0,001795</i>	<i>0,9109</i>
- Tiền lương theo đơn giá	69.333.134.058	2.001.108.407	0,001711	0,9065
- Tiền ăn ca	3.846.382.380	134.304.010	0,000084	0,9054
<i>4. Bảo hiểm xã hội, Bảo hiểm y tế, kinh phí Công đoàn, Bảo hiểm thất nghiệp, Đoàn thể</i>	<i>5.291.541.621</i>	<i>151.894.154</i>	<i>0,000131</i>	<i>0,9387</i>
- Bảo hiểm xã hội	3.066.332.700	122.626.854	0,000060	0,9090
- Bảo hiểm y tế	527.529.123	1.491.954	0,000019	0,9016
- Kinh phí công đoàn	1.366.548.093	21.384.244	0,000042	0,9039
- Bảo hiểm thất nghiệp	179.295.403	5.527.657	0,000004	0,9029
- Chi phí hoạt động của tổ chức Đảng, Đoàn thể	151.836.302	863.444	0,000005	0,9297
<i>5. Chi phí dịch vụ mua ngoài</i>	<i>97.100.296.889</i>	<i>4.516.949.665</i>	<i>0,001619</i>	<i>0,9578</i>
- Sửa chữa tài sản cố định mua ngoài	2.305.021.345	30.782.931	0,000073	0,9017
- Điện, nước mua ngoài	18.941.361.242	246.109.810	0,000603	0,9172
- Vận chuyển bốc dỡ thuê ngoài	7.258.555.949	11.365.180	0,000269	0,9078
- Chi mua bảo hiểm tài sản	849.339.236	42.069.606	0,000013	0,9024
- Dịch vụ mua ngoài khác	67.746.019.117	4.186.622.138	0,000661	0,9239
<i>6. Chi phí bằng tiền khác</i>	<i>75.179.363.045</i>	<i>2.500.673.311</i>	<i>0,001705</i>	<i>0,9460</i>
- Thuế, phí, lệ phí, chi phí bảo hành	9.835.123.986	641.243.058	0,000081	0,9079
- Bảo hộ lao động	1.425.668.339	94.733.059	0,000011	0,9181
- Tuyên truyền, quảng cáo, tiếp thị, khuyến mãi	43.549.073.843	1.584.427.664	0,000926	0,9002
- Khánh tiết, giao dịch, đối ngoại	6.324.585.210	57.114.716	0,000213	0,9325
- Bổ túc, đào tạo	1.377.301.849	56.828.093	0,000026	0,9499
- Chi sửa chữa tài sản	6.501.926.501	62.857.001	0,000217	0,9145
- Chi phí bằng tiền khác	6.023.183.317	3.085.711	0,000226	0,9148
- Chi nghiên cứu khoa học, cải tiến sáng kiến	142.500.000	384.009	0,000005	0,9058
Tổng cộng (1-6)	272.155.561.227	9.976.265.698	0,005802	0,9794

(Nguồn: Công ty dịch vụ viễn thông, 2013)

ty dịch vụ viễn thông Vinaphone).

Cách làm tương tự đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Thứ hai, dựa trên đặc tính biến đổi hay cố định của chi phí với tiêu thức phân loại để xác định từng loại chi phí là chi phí biến đổi hay chi phí cố định. 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 (Nguyễn Ngọc Quang, 2011).

5. Kết luận

Từ những căn cứ khoa học, thực tiễn vấn đề nghiên cứu và trên cơ sở các bất cập trong công tác kế toán quản trị chi phí đặc biệt là vấn đề phân loại chi phí của các doanh nghiệp viễn thông di động Việt Nam, tác giả đã đề xuất giải pháp phân loại chi

phí theo chi phí cố định và chi phí biến đổi. 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. Đây cũng là căn cứ để tính điểm hòa vốn phục vụ cho lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu. □

Tài liệu tham khảo

- Bộ Thông tin và Truyền thông (2013), *Sách trắng về CNTT và Truyền thông 2013*
- Công ty dịch vụ viễn thông (2014), *Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2013*, Hà Nội
- Công ty dịch vụ viễn thông (2013), *Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2012*, Hà Nội
- Công ty dịch vụ viễn thông (2012), *Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2011*, Hà Nội
- Công ty Thông tin di động (2014), *Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2013*, Hà Nội
- Công ty Thông tin di động (2013), *Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2012*, Hà Nội
- Công ty Thông tin di động (2012), *Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2011*, Hà Nội
- Công ty dịch vụ viễn thông (2014), *Báo cáo doanh thu năm 2013*, Hà Nội
- Công ty dịch vụ viễn thông (2013), *Báo cáo doanh thu năm 2012*, Hà Nội
- Công ty dịch vụ viễn thông (2012), *Báo cáo doanh thu năm 2011*, Hà Nội
- Công ty Thông tin di động (2014), *Báo cáo doanh thu năm 2013*, Hà Nội
- Công ty Thông tin di động (2013), *Báo cáo doanh thu năm 2012*, Hà Nội
- Công ty Thông tin di động (2012), *Báo cáo doanh thu năm 2011*, Hà Nội
- Đoàn Xuân Tiên (2009), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nhà xuất bản tài chính Hà Nội.
- Nguyễn Ngọc Quang (2011), *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế Quốc dân.
- Periasamy P. (2010), *A textbook of financial cost and management accounting*. Himalaya Publishing House.
- Tập đoàn Bưu chính viễn thông Việt Nam (2006), Quyết định 2608/QĐ-KTTKTC, quy định cụ thể áp dụng chế độ kế toán doanh nghiệp tại các doanh nghiệp thuộc VNPT, ban hành ngày 22 tháng 12 năm 2006
- Tập đoàn viễn thông quân đội (2014), *Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2013*, Hà Nội
- Tập đoàn viễn thông quân đội (2013), *Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2012*, Hà Nội
- Tập đoàn viễn thông quân đội (2012), *Báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố năm 2011*, Hà Nội
- Tập đoàn viễn thông quân đội (2014), *Báo cáo doanh thu năm 2013*, Hà Nội
- Tập đoàn viễn thông quân đội (2013), *Báo cáo doanh thu năm 2012*, Hà Nội
- Tập đoàn viễn thông quân đội (2012), *Báo cáo doanh thu năm 2011*, Hà Nội

Current situation of costs classification in accounting management in Vietnamese Mobile Operators

Abstract

Telecom mobile operators have distinct characteristics of technology and management. These characteristics significantly affect and dominate management accounting and products manufactured costs. Cost management in these enterprises has experienced shortcomings and weaknesses in the past. This study presents the theoretical framework of cost classifications, investigates the current situations of cost classification at Vietnamese mobile operators, and provides recommendations for improving operation efficiency in these enterprises.

Thông tin tác giả:

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

- Tổ chức tác giả 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 công trình nghiên cứu: Tạp chí Kinh tế và Phát triển, Tạp chí Nghiên cứu Tài chính Kế toán

- Địa chỉ liên hệ: Địa chỉ email: dtkxuyen@uneti.edu.vn

*** Trần Thị Bích Nga**, thạc sĩ

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

- Hướng nghiên cứu chính: Kế toán quản trị