



# HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP NHIỆT ĐIỆN THUỘC TẬP ĐOÀN ĐIỆN LỰC VIỆT NAM

NGUYỄN THỊ KIM CHI

*Trong điều kiện nguồn lực ngày càng khan hiếm, hơn bao giờ hết các công ty sản xuất nhiệt điện Việt Nam cần phải nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn lực của mình. Thông tin kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị chi phí nói riêng gắn với hầu hết các quyết định của các nhà quản trị trong quá trình lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động. Vì vậy, việc nghiên cứu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp nhiệt điện thuộc Tập đoàn Điện lực Việt Nam (EVN) là cần thiết để giúp nâng cao hiệu quả quản trị nguồn lực tại các đơn vị này.*

Từ khóa: Kế toán, kế toán quản trị chi phí, điện lực, EVN

## IMPROVING COST ACCOUNTING AT THERMAL POWER ENTERPRISES UNDER VIETNAM ELECTRICITY GROUP

Nguyen Thi Kim Chi

*In the context of scarce resources, more than ever, Vietnamese thermal power companies need to improve their resource efficiency. Management accounting and cost accounting information is associated with most of the decisions of managers in the process of planning, controlling, and evaluating operational efficiency. Therefore, it is necessary to study and improve cost accounting at thermal power enterprises under the Electricity of Vietnam (EVN) to improve the efficiency of resource management in these units.*

Keywords: Accounting, cost accounting, electricity, EVN

Ngày nhận bài: 10/5/2022

Ngày hoàn thiện biên tập: 25/5/2022

Ngày duyệt đăng: 3/6/2022

## Vấn đề đặt ra và giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp nhiệt điện EVN

Thông qua tìm hiểu về Chiến lược phát triển của các doanh nghiệp (DN) nhiệt điện thuộc EVN, tác giả vận dụng mô hình SWOT để phân tích điểm mạnh, điểm yếu, cơ hội và thách thức của các đơn vị làm tiền đề cho việc hoàn thiện kế toán quản trị

chi phí (KTQTCP) tại các DN này (Bảng 1).

Thực tế hoạt động kế toán quản trị chi phí tại các DN nhiệt điện thuộc EVN cho thấy nhiều vấn đề đặt ra cần các giải pháp để nâng cao hiệu quả hoạt động này, cụ thể:

### Tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí

Hiện nay, bộ máy KTQTCP tại các DN nhiệt điện của EVN tổ chức tập trung theo mô hình kết hợp. Tuy nhiên, mô hình này cũng chưa thực sự rõ nét và phát huy hiệu quả trong việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin KTQTCP cho nhà quản trị. Vì thế, để KTQTCP thực hiện tốt chức năng của mình bộ máy kế toán tại các DN nhiệt điện EVN nên tổ chức theo mô hình hỗn hợp. Đây là sự kết hợp giữa mô hình kết hợp và mô hình tách biệt. Dựa trên tổ chức bộ máy kế toán hiện có, chi cần bổ sung thêm chức năng, nhiệm vụ cho từng bộ phận và mở rộng chức năng mới của KTQTCP mà không cần thay đổi bộ máy kế toán, cũng như đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, gọn nhẹ và hiệu quả của tổ chức công tác kế toán. Mô hình hỗn hợp này sẽ có một số bộ phận kế toán quản trị được tổ chức độc lập với kế toán tài chính (KTTC) như bộ phận tư vấn ra quyết định, một số bộ phận khác lại tổ chức kết hợp như: Bộ phận lập kế hoạch, dự toán, bộ phận đánh giá, phân tích hoạt động.

*Công việc KTTC:* Thực hiện ghi chép, theo dõi số phát sinh liên quan tới các nghiệp vụ kế toán phần hành được giao.

*Công việc KTQT:* Mở sổ kế toán chi tiết phù hợp với đối tượng kế toán và yêu cầu quản trị. Lập dự toán liên quan đến hoạt động mà phần hành kế toán



BẢNG 1: MÔ HÌNH SWOT ĐỂ PHÂN TÍCH

Phân tích SWOT	Tích cực/có lợi	Tiêu cực/có hại
<b>Tác nhân bên trong</b>	<b>Điểm mạnh (S)</b> - Đã hình thành lâu dài và đã có chiến lược phát triển, định hướng rõ ràng hiện đại hóa, tăng năng suất lao động - Có nguồn nguyên liệu dồi dào, được Nhà nước tạo điều kiện phát triển - Nguồn lao động rẻ nhưng vẫn đáp ứng được yêu cầu - Có khách hàng ổn định	<b>Điểm yếu (W)</b> - Quản trị chi phí sản xuất chưa được chặt chẽ - Chưa vận dụng linh hoạt các mô hình chi phí như Kaizen, ABC, Target cost... - Vấn đề môi trường và xử lý chất thải
	<b>Cơ hội (O)</b> - Việt Nam có quy mô nguồn điện đứng thứ 2 Đông Nam Á, quy mô lưới điện 500kV dài gần gấp 5 lần chiều dài đất nước - EVN ứng dụng được nhiều tiến bộ khoa học công nghệ vào sản xuất vận hành lưới điện nhằm nâng cao chất lượng điện năng và đảm bảo cấp điện an toàn, chẳng hạn hệ thống SCADA và UAV, hệ thống định vị sự cố, ứng dụng vật liệu mới - Dự án áp dụng công nghệ xử lý chất thải công nghiệp làm nguyên liệu đầu vào cho lĩnh vực xây dựng ở Việt Nam	<b>Thách thức (T)</b> - Cần tìm kiếm giải pháp quản lý cũng như áp dụng công nghệ hiện đại phù hợp để nâng cao hiệu quả, sử dụng tiết kiệm năng lượng trong quá trình sản xuất góp phần giảm giá thành sản phẩm trong khi vẫn đảm bảo được chất lượng sản phẩm và BVMT - Để đáp ứng nhu cầu phụ tải điện trong giai đoạn tới, Việt Nam phải nhập khẩu năng lượng sơ cấp (than và LNG) để đáp ứng nhu cầu trong nước và cho phát điện, song song là bài toán nâng cao hiệu quả sử dụng các nguồn lực. - Đối mặt với việc tăng cường hiệu quả quản lý và xử lý các vấn đề liên quan đến chất thải từ sản xuất đảm bảo vấn đề môi trường, phát triển bền vững.

Nguồn: Tác giả đề xuất

đảm nhiệm, cung cấp số liệu thực tế để lập các báo cáo bộ phận theo yêu cầu của nhà quản trị. Đồng thời, phân tích, đánh giá, tư vấn cho nhà quản trị các cấp ban hành các quyết định phù hợp.

Với mô hình hỗn hợp, các công ty sẽ tận dụng được nhân sự kế toán, các phần hành trong bộ phận kế toán có mối quan hệ chặt chẽ hơn trong việc cung cấp và xử lý thông tin. Việc thực hiện KTQTCP sẽ kế thừa một phần thông tin của KTTTC do vậy nguồn thông tin KTQTCP sử dụng để phân tích sẽ có độ tin cậy cao hơn tránh lãng phí thời gian, chi phí khi KTQTCP phải đi tìm hiểu các thông tin KTTTC một cách độc lập.

#### Công tác nhận diện và xác định các trung tâm chi phí

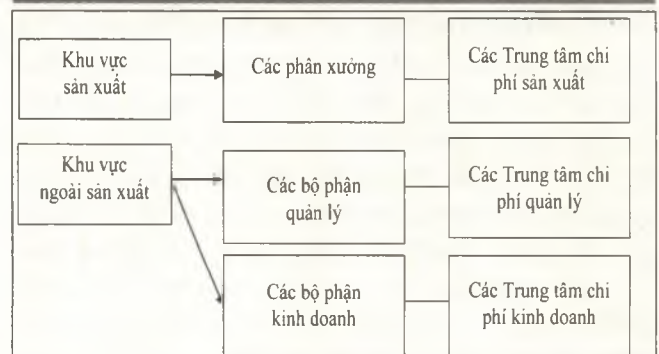
Hiện nay, kế toán trách nhiệm tại các doanh nghiệp nhiệt điện EVN còn là một vấn đề chưa phổ biến. Mô hình kế toán trách nhiệm là một phần của hệ thống kiểm soát và đánh giá hiệu quả, sử dụng để đo lường kết quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm. Trong đó, trung tâm trách nhiệm là một đơn vị, một bộ phận hoặc một phần của tổ chức mà ở đó người quản lý phải có trách nhiệm cho một số hoạt động cụ thể. Với mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại các DN nhiệt điện như đề xuất theo mô hình kế toán hỗn hợp, KTTTC kết hợp KTQTCP, tác giả đề xuất các trung tâm chi phí.

Trong hệ thống kế toán trách nhiệm, mỗi trung tâm trách nhiệm được giao một số quyền hạn cụ thể. Trách nhiệm quản lý của mỗi cấp bậc được đánh giá hiệu quả dựa trên việc so sánh kế hoạch với kết quả thực tế để đánh giá việc họ quản lý các yếu tố thuộc

quyền kiểm soát của họ thế nào. Căn cứ vào khu vực sản xuất và ngoài sản xuất chia làm 3 nhóm trung tâm chi phí: Trung tâm chi phí sản xuất; Trung tâm chi phí quản lý; Trung tâm chi phí kinh doanh. Các trung tâm này có mối quan hệ chặt chẽ để hỗ trợ nhà quản trị kiểm soát được chi phí và giá thành.

Qua đánh giá thực trạng hoạt động KTQTCP tại các DN nhiệt điện EVN, tác giả đề xuất giải pháp về Trung tâm chi phí (Cost Center) là trung tâm trách nhiệm mà nhà quản lý chỉ chịu trách nhiệm, hoặc chỉ có quyền kiểm soát về chi phí. Trung tâm chi phí thường được xác định dựa trên các bộ phận chức năng của DN như các phân xưởng sản xuất, các phòng ban, các tổ, đội sản xuất... Người đứng đầu trung tâm chi phí chính là người quản lý các bộ phận được phân quyền quyết định về cơ cấu chi phí và các yếu tố đầu vào. Để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm chi phí cần phải lập dự toán và báo cáo hoạt động theo từng trung tâm. Các chỉ tiêu được sử

HÌNH 1: CÁC TRUNG TÂM CHI PHÍ GẮN LIÊN VỚI TỔ CHỨC BỘ MÁY



Nguồn: Tác giả đề xuất





dùng để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm chi phí thường là tỷ lệ chi phí thực tế so với dự toán, tỷ lệ giảm chi phí so với năm trước, giá thành đơn vị sản phẩm hoặc tỷ lệ giảm giá thành...

Để xác định được các trung tâm chi phí các DN nhiệt điện cần phân cấp quản lý một cách rõ ràng, căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ của từng bộ phận và thẩm quyền người đứng đầu bộ phận chịu trách nhiệm để xác định các trung tâm trách nhiệm tương ứng. Để thực hiện được việc này nhà quản lý phải đưa ra quy định để người đứng đầu bộ phận tăng cường tính chủ động tự chịu trách nhiệm về chi phí phát sinh trong phạm vi bộ phận mình phụ trách.

#### **Phương pháp xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí**

Hiện nay, các công ty sản xuất nhiệt điện EVN đang thực hiện xác định các loại chi phí theo phương pháp chi phí thực tế. Tuy nhiên, với phương pháp xác định và quản trị chi phí này sẽ khó trong việc kiểm soát chi phí, hạ giá thành sản phẩm điện do quy trình thực hiện là thông thường. Với đặc thù sản xuất điện năng khá ổn định về chất lượng và định mức kỹ thuật, tác giả đề xuất phương pháp xác định chi phí cho các DN nhiệt điện theo phương pháp chi phí thực tế kết hợp với định mức.

Những chi phí phát sinh trực tiếp đến đối tượng chịu chi phí như: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp theo chi phí thực tế phát sinh cho từng đối tượng tại mỗi công đoạn sản xuất. Chi phí sản xuất chung được tập hợp và phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí theo định mức để xác định giá phí sản phẩm trong kỳ kịp thời. Cuối kỳ phân chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế và chi phí chung định mức được điều chỉnh ở giai đoạn cuối cùng cho thành phẩm. Nếu chênh lệch giữa chi phí chung thực tế lớn hơn chi phí chung định mức thì chênh lệch sẽ được phân bổ vào thành phẩm hoặc giá vốn hàng bán với tỷ lệ hợp lý. Nếu chênh lệch nhỏ hơn sẽ được tính giảm giá thành sản xuất hoặc giảm giá vốn hàng bán.

**BẢNG 2: BẢNG TỔNG HỢP CHI PHÍ THEO PHƯƠNG PHÁP CỦA KẾ TOÁN ĐỒNG CHI PHÍ NGUYÊN VẬT LIỆU (MFCA)**

TT	Chi tiết	Đơn vị tính	Năm N	
			Chi phí	Tỷ lệ chi phí
(%)				
(1)	(2)	(3)	(4)	
I	Sản lượng bán (thực giao)	Triệu kWh		
II	<b>CHI PHÍ</b>	Triệu đồng		
II.1	<b>Chi phí nguyên vật liệu</b>	Triệu đồng		
1	Nhiên liệu than (tiêu hao + khởi động)	Triệu đồng		
2	Đá vôi	Triệu đồng		
3	Bi máy nghiền	Triệu đồng		
4	Hoá chất	Triệu đồng		
5	Dầu mỡ bôi trơn	Triệu đồng		
6	Dầu FO (đốt kèm + khởi động)	Triệu đồng		
7	Dầu DO	Triệu đồng		
8	Vật tư cho sửa chữa thường xuyên	Triệu đồng		
II.2	<b>Chi phí năng lượng</b>	Triệu đồng		
1	Nước công nghiệp	Triệu đồng		
2	Điện tự dùng cho SX (gồm: Điện nhận về khi ngừng TM, điện KĐ)	Triệu đồng		
II.3	<b>Chi phí hệ thống</b>	Triệu đồng		
1	Chi phí nhân công	Triệu đồng		
2	Khấu hao tài sản cố định	Triệu đồng		
3	Chi phí cố định khác	Triệu đồng		
4	Chi phí hoạt động tài chính	Triệu đồng		
II.3	<b>Chi phí chất thải</b>	Triệu đồng		
1	Ứng phó sự cố tràn dầu	Triệu đồng		
2	Thu gom rác, xử lý chất thải	Triệu đồng		
3	Phạt vệ sinh môi trường	Triệu đồng		
4	Vận chuyển rác thải	Triệu đồng		
5	Chi phun diệt côn trùng	Triệu đồng		
6	Chi phí dọn tro xỉ	Triệu đồng		

Nguồn: Tác giả tổng hợp

#### **Phương pháp lập dự toán và hoạch định chi phí**

Qua nghiên cứu thực trạng hoạt động tại các DN nhiệt điện EVN cho thấy, các đơn vị hiện nay đang dựa trên cơ sở các định mức đã xây dựng cũng như sản lượng kế hoạch để đưa ra được các dự toán tương ứng với từng mức độ. Có hai cách lập dự toán đó là dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt, với dự toán tĩnh tức là chỉ hướng đến một sản lượng nhất định nên dự toán cũng mang tính chất cố định còn dự toán linh hoạt là dự toán tương ứng với từng mức độ sản lượng khác nhau. Trong điều kiện ngành sản xuất nhiệt điện nói chung thì cần lập dự toán linh hoạt vì các điều kiện



yếu tố đầu vào chưa được ổn định, đầu ra cũng bị phụ thuộc nhiều vào các nhân tố bên ngoài.

Phương pháp lập dự toán chi phí linh hoạt được minh họa với các bước đó là: Xác định các mức độ hoạt động theo từng khoảng; tập hợp biến phí, định phí; tập hợp định mức chi phí đơn vị tương ứng với danh mục biến phí, định phí; lập bảng tổng hợp dự toán chi phí sản xuất linh hoạt.

### **Kế toán môi trường tại các doanh nghiệp nhiệt điện EVN**

Trong định hướng phát triển, ngành nhiệt điện Việt Nam hướng đến sản xuất điện không gây ô nhiễm môi trường và các tác động tiêu cực để phát triển bền vững. Vì thế, việc áp dụng kế toán môi trường tại các DN nhiệt điện cũng là một giải pháp đem lại hiệu quả lâu dài, tuy nhiên giải pháp này chưa được thực hiện tại các đơn vị nhiệt điện EVN hiện nay.

Áp dụng kế toán môi trường tại các DN nhiệt điện EVN là tổ chức việc thu nhận, hệ thống hóa và cung cấp thông tin về hoạt động hoạt động xử lý, tiêu thụ tro xỉ của đơn vị trong điều kiện đảm bảo tuân thủ Luật Kế toán, Chuẩn mực kế toán, đảm bảo phản ánh chính xác chi phí, thu nhập của hoạt động, đảm bảo chế độ kiểm tra kế toán, chế độ bảo quản lưu trữ tài liệu kế toán, cung cấp thông tin kế toán chính xác và đầy đủ cho các đối tượng quan tâm. Sản phẩm cuối cùng của kế toán môi trường là các báo cáo kế toán liên quan nhằm đáp ứng nhu cầu về thông tin cho các đối tượng sử dụng thông tin.

Có thể nói, kế toán dòng nguyên vật liệu là một trong những công cụ hữu ích của kế toán quản trị môi trường. Từ các phân tích các công đoạn của dòng chảy nguyên vật liệu than nêu trên tác giả xây dựng mẫu biểu cho việc phân tích dòng chảy nguyên vật liệu than tại các nhà máy nhiệt điện của EVN (như Bảng 2).

Như vậy, theo nghiên cứu, lãng phí nguyên vật liệu (NVL) than chủ yếu phát sinh tại 2 công đoạn: Nghiền than và đốt than và chủ yếu tại công đoạn đốt than. Hầu hết đánh giá lãng phí ở đây là do việc than không đốt cháy hết để tạo nhiệt lượng trong Lò hơi. Nguyên nhân chính của lãng phí trên là do: Công nghệ sử dụng trong đốt lò hơi. Mức tiêu chuẩn của chế độ cháy là tỷ lệ than không cháy hết là 6-8% tuy nhiên khó có thể đạt được tỷ lệ trung bình trên, Vậy, theo bảng trên, các tổn thất cần được tính toán đầy đủ, chủ yếu tổn thất từ đốt không hết than, ngoài ra còn tổn thất về giá (theo giá do Bộ Công Thương xác định đối với Tập đoàn Than và Khoáng sản Việt Nam), tổn thất trong việc chuyển đổi than từ các giai đoạn trong các công đoạn sản xuất.

Những bảng số liệu kế toán dòng chi phí NVL sẽ giúp DN phân tích hợp lý và chính xác những giai đoạn sản xuất, xác định ảnh hưởng của dòng di chuyển NVL tới giá trị thành phẩm, lãng phí NVL. Từ những định lượng về sự lãng phí NVL trong quá trình sản xuất, các DN cần tiến hành cải tiến quá trình sản xuất, phân tích chi phí nhằm cắt giảm giá thành sản xuất từ đó dẫn đến yêu cầu nghiên cứu về sản phẩm, xây dựng định mức nguyên vật liệu; Hỗ trợ công tác lập kế hoạch, đặt mục tiêu cụ thể cho việc cải tiến tại phân xưởng, nhà máy (kiểm tra chất lượng, ISO, bảo trì máy móc...)

Phân tích dòng NVL là công cụ KTQTCP nhằm cắt giảm lãng phí trong sử dụng NVL và tác động đến môi trường. Các DN nhiệt điện khi áp dụng công cụ phân tích dòng NVL, đảm bảo sự cân bằng vật chất trong sử dụng NVL chính, tính đủ các tổn thất, giá thành điện và chi phí không được tính vào chi phí sản phẩm.

### **Kết luận**

Dựa trên cơ sở định hướng Chiến lược phát triển nhiệt điện EVN, việc hoàn thiện KTQTCP cho các đơn vị này là cấp thiết vì cần phải đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin đầy đủ, phù hợp, kịp thời, đa dạng phục vụ quản trị DN trong bối cảnh hiện tại. Việc hoàn thiện KTQTCP cho các DN nhiệt điện phải xuất phát từ điều kiện thực tế như quy mô, đặc điểm tổ chức SXKD, tổ chức quản lý và trình độ cán bộ quản lý cũng như xu hướng phát triển của từng đơn vị, có như vậy, hệ thống KTQTCP mới phát huy được vai trò của mình và có tác dụng thiết thực với việc tổ chức SXKD của mỗi DN.

### **Tài liệu tham khảo:**

1. Quốc hội (2015), Luật kế toán, ngày 20/11/2015;
2. Thủ tướng Chính phủ (2017), Quyết định số 452/QĐ-TTg ngày 12/4/2017 phê duyệt đề án đẩy mạnh xử lý, sử dụng tro, xỉ, thạch cao của các nhà máy nhiệt điện, nhà máy hóa chất, phân bón làm nguyên liệu sản xuất vật liệu xây dựng và trong các công trình xây dựng;
3. Thủ tướng Chính phủ (2014), Quyết định số 1696/QĐ-TTg ngày 23/9/2014 về giải pháp thực hiện xử lý tro, xỉ, thạch cao của nhà máy nhiệt điện, nhà máy hóa chất phân bón để làm nguyên liệu sản xuất vật liệu xây dựng;
4. Thông tư số 200/2014/TT-BTC; Thông tư số 133/2016/TT-BTC; Nội dung và hướng dẫn 26 Chuẩn mực kế toán Việt Nam, NXB Thống kê;
5. Hoàng Thị Bích Ngọc (2014), Kế toán quản trị môi trường tại Nhật Bản và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

### **Thông tin tác giả:**

Nguyễn Thị Kim Chi

Khoa Kinh tế và quản lý, Trường Đại học Điện lực

Email: chintk@epu.edu.vn