

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ TÀI CHÍNH

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH

LÊ THỊ MỸ DUNG

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ
TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GIẤY
KHU VỰC TRUNG - BẮC BỘ**

Chuyên ngành: KẾ TOÁN

Mã số: 9.34.03.01

TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI – 2022

CÔNG TRÌNH ĐƯỢC HOÀN THÀNH TẠI HỌC VIỆN TÀI CHÍNH

**Người hướng dẫn khoa học: 1. GS.TS. ĐẶNG THỊ LOAN
2. PGS.TS. BÙI THỊ NGỌC**

Phản biện 1:

Phản biện 2:

Phản biện 3:

**Luận án được bảo vệ trước Hội đồng chấm luận án
cấp Học viện Tài chính**

Vào hồi , ngày tháng năm 20...

Có thể tìm hiểu luận án tại:

- Thư viện Quốc gia
- Thư viện Học viện tài chính

DANH MỤC CÔNG TRÌNH ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Lê Thị Mỹ Dung (2019), "Vận dụng kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất giấy", *Tạp chí Tài chính*, Tháng 4/2019
2. Lê Thị Mỹ Dung (2019), "Vận dụng thẻ điểm cân bằng – SBC trong đánh giá thành quả hoạt động tại các doanh nghiệp sản xuất", *Tạp chí Công thương*, Tháng 4/2019.
3. Lê Thị Mỹ Dung (2020), "Hoàn thiện xây dựng định mức và lập dự toán chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất giấy Khu vực Trung Bắc Bộ", *Tạp chí Tài chính*, Kỳ 2 tháng 6/2020
4. Lê Thị Mỹ Dung (2021), "Báo cáo bộ phận phục vụ kiểm soát, đánh giá hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp sản xuất", *Tạp chí Tài chính*, Kỳ 2 tháng 5/2021.
5. Lê Thị Mỹ Dung (2021), "Giải pháp phát triển bền vững cho các doanh nghiệp sản xuất giấy và bao bì giấy tỉnh Thanh Hóa", *Tạp chí Tài chính*, Kỳ 1 tháng 6/2021.

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Nền kinh tế Việt nam là nền kinh tế đang phát triển, có tốc độ tăng trưởng cao hàng năm, dân số Việt Nam lớn và không ngừng ra tăng, thu nhập trên đầu người cũng có những bước tiến đáng kể trong những năm qua. Ngành giấy Việt Nam được Bộ công thương, chính phủ hết sức quan tâm, đã có bước tăng trưởng ổn định về nhu cầu cũng như năng lực sản xuất giấy. Bên cạnh những ưu thế, cơ hội trong sản xuất và tiêu thụ giấy, ngành công nghiệp giấy còn có nhiều khó khăn và thách thức rất lớn. Để tồn tại và phát triển trong điều kiện mới, đòi hỏi các doanh nghiệp sản xuất giấy ở Việt Nam nói chung và khu vực Trung Bắc Bộ nói riêng, ngoài việc đầu tư máy móc thiết bị, vốn, nhân lực ... thì cần phải đổi mới phương thức quản lý, cải tiến, sử dụng có hiệu quả các công cụ quản trị, giúp cho nhà quản trị thực hiện chiến lược kinh doanh, mở rộng thị trường phù hợp với xu thế hội nhập, phát triển bền vững. Kế toán nói chung và kế toán quản trị chi phí nói riêng là một trong những công cụ quan trọng trong hoạt động quản lý của các doanh nghiệp hiện nay.

Trong doanh nghiệp, kế toán quản trị đóng vai trò quan trọng cho việc cung cấp thông tin về chi phí, đặc biệt là kế toán quản trị chi phí. Tùy vào việc xây dựng và triển khai hệ thống kế toán quản trị sẽ cung cấp thông tin cho các đối tượng là khác nhau. Các nước phát triển trên thế giới, các doanh nghiệp đã xây dựng hệ thống kế toán quản trị chi phí hiện đại, cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị nội bộ giúp họ trong việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch và kiểm tra, đánh giá việc thực hiện kế hoạch.

Giấy là mặt hàng đặc biệt mang tính chất xã hội cao, đối tượng hưởng thụ lớn, tiêu thụ giấy bình quân/đầu người của Việt Nam còn khá thấp, mới chỉ đạt 33 kg/người (năm 2013), đến năm 2019, tiêu thụ giấy bình quân của người dân là 50,7 kg/người/năm so với mức tiêu thụ bình quân của thế giới là 70kg/người/năm, Thái Lan 76kg/người/năm, Mỹ và EU 200 - 250kg/người/năm. Với 90 triệu dân và mức sống ngày càng được nâng cao đã mở ra thị trường rộng lớn cho ngành giấy Việt Nam. Trong khoảng thời gian từ 2000–2007, tốc độ tăng trưởng bình quân 10% nhưng từ năm 2007 đến 2018 mức tăng trưởng là 16%. Đây cũng là cơ hội cho sự phát triển của ngành công nghiệp giấy Việt nam. Ngành sản xuất giấy có khoảng 500 doanh nghiệp, trong khu vực Trung - Bắc bộ có khoảng 300 doanh nghiệp, tuy nhiên quy mô của các doanh nghiệp trong cả nước cũng như trong khu vực Trung - Bắc bộ chiếm 80% là quy mô nhỏ và vừa.

Đứng trước xu thế cạnh tranh khốc liệt hiện nay, đòi hỏi các doanh nghiệp sản xuất giấy phải phát huy nội lực, nhanh nhạy nắm bắt như cầu thị trường, nâng cao chất lượng sản phẩm, kiểm soát chi phí hiệu quả, nắm bắt thông tin kịp thời, hữu ích để ra các quyết định kinh doanh phù hợp, trong đó xây dựng hệ thống kế toán quản trị chi phí hiệu quả, khoa học là công cụ hữu hiệu trong quản lý trong ngành công nghiệp giấy. Hiện nay, kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc bộ chưa thực hiện đầy đủ và còn khá mới với các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam cũng như khu vực Trung Bắc Bộ. Hệ thống kế toán quản trị chi phí tại các DN sản xuất giấy chưa được coi trọng và đầu tư đúng mức, chưa có những đóng góp đáng kể trong việc ra

quyết định và điều hành sản xuất kinh doanh tại các đơn vị. Chính vì vậy, việc nghiên cứu để đưa ra các giải pháp *Kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc bộ* là cần thiết, mang tính cấp bách, có ý nghĩa cả về lý luận lẫn thực tiễn hiện nay.

2. Tổng quan các nghiên cứu liên quan đến đề tài luận án

Kế toán quản trị chi phí hình thành và phát triển cùng với sự ra đời và phát triển của kế toán. Đã có rất nhiều các nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí trên thế giới cũng như trong nước, tuy nhiên kế toán quản trị chi phí thực sự phát triển trên cả mặt lý luận và thực tiễn từ giữa thế kỷ 20.

Các nghiên cứu về phân loại chi phí

Các nghiên cứu về lập dự toán chi phí

Về phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí

Các nghiên cứu về phân tích chi phí

Các nghiên cứu về báo cáo kế toán quản trị

Khoảng trống nghiên cứu luận án

Các công trình nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí được các tác giả nghiên cứu ở nhiều góc độ khác nhau từ tổng quát đến từng lĩnh vực, từng phương pháp vận dụng. Trong các công trình nghiên cứu ở trên các tác giả chưa đi sâu nghiên cứu từng nội dung cụ thể của KTQTCP đảm bảo cung cấp thông tin để thực hiện các chức năng quản trị doanh nghiệp, đặc biệt là với loại hình doanh nghiệp sản xuất trải qua nhiều công đoạn, phương thức sản xuất phức tạp như các doanh nghiệp sản xuất giấy. Mặc dù, các luận án đã nghiên cứu về kinh nghiệm ứng dụng KTQTCP tại một số nước trên thế giới, tuy nhiên chỉ phản ánh ở mức độ khái quát nhất về KTQTCP mà chưa đi sâu nghiên cứu việc vận dụng cụ thể từng phương pháp KTQT ở từng nền kinh tế và hệ thống quản lý khác nhau, để từ đó rút ra những bài học kinh nghiệm trong việc hoàn thiện KTQTCP cho phù hợp với điều kiện phát triển kinh tế và hệ thống quản lý của Việt Nam.

Bên cạnh đó, các luận án chưa coi nhu cầu thông tin của nhà quản trị làm tiền đề cho sự hoàn thiện kế toán quản trị chi phí, chưa đề cập sâu rộng trong khâu tổ chức lập dự toán, tổ chức phân loại cũng như tổ chức việc xác định chi phí. Hầu hết các công trình nghiên cứu chưa vận dụng một cách cụ thể các phương pháp xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí theo phương pháp hiện đại, việc áp dụng còn mang tính sơ sài.

Cho đến nay có 2 đề tài nghiên cứu về kế toán quản trị liên quan đến ngành giấy. Thứ nhất là luận án của tác giả Bùi Tiến Dũng (2018) *Tổ chức kế toán quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất giấy – Nghiên cứu tại tổng công ty giấy Việt Nam và các doanh nghiệp liên kết* và luận án của tác giả Tô Minh Thu (2019), với đề tài “*Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất Giấy Việt nam*”. Với luận án của Tô Minh Thu, tác giả nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam, tuy nhiên, nghiên cứu này mới chỉ đề cập đến doanh nghiệp sản xuất sản phẩm với công suất >10,000 tấn năm nhưng thực tế số lượng doanh nghiệp sản xuất với công suất < 10.000 tấn/năm chiếm tỉ trọng lớn trong tổng số doanh nghiệp sản xuất giấy. Đối với hệ thống báo cáo kế toán quản trị đã đề xuất hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí, tuy nhiên, nghiên cứu chưa phân tích sự ảnh hưởng của các nhân tố làm phát sinh chênh lệch và nguyên nhân dẫn đến chênh lệch

Đây chính là “khoảng trống” mà luận án sẽ tập trung nghiên cứu kế toán quản

trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ. Trên cơ sở đặc điểm doanh nghiệp giấy trong khu vực, đặc điểm tổ chức sản xuất và kế thừa, phát huy các cơ sở lý luận về kế toán quản trị chi phí để phù hợp với ngành. Với tầm quan trọng của kế toán quản trị, việc nghiên cứu kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc bộ là cần thiết.

3. Mục tiêu nghiên cứu của đề tài

Về mặt lý luận: Hệ thống hóa cơ sở lý luận chung về kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất.

Về mặt thực tiễn: Nghiên cứu, khảo sát, phân tích, đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực Trung Bắc Bộ. Trên cơ sở đó, luận án đề ra phương hướng và giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ trong đó nhấn mạnh đề xuất áp dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) nhằm cung cấp thông tin đầy đủ kịp thời cho các nhà quản trị để đưa ra các quyết định tối ưu trong điều kiện cạnh tranh khốc liệt.

Để thực hiện các mục tiêu cả về lý luận và thực tiễn, luận án đặt ra các câu hỏi nghiên cứu sau:

- Cơ sở lý luận về kế toán quản trị và kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất gồm những nội dung nào?
- Thực trạng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc bộ hiện nay ra sao?
- Cần có các giải pháp để hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ, trong đó nhấn mạnh giải pháp vận dụng kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, hữu ích cho nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh tối ưu trong môi trường cạnh tranh.

4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

4.1. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu của luận án: Nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất.

4.2. Phạm vi nghiên cứu

Về không gian: Luận án nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí, trong đó tập trung nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí sản xuất sản phẩm giấy trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ không bao gồm các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài và doanh nghiệp có quy mô nhỏ. Luận án chỉ nghiên cứu các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực bao gồm các doanh nghiệp sản xuất quy mô lớn ≥ 10.000 tấn/năm và các doanh nghiệp có quy mô vừa với sản lượng < 10.000 tấn/năm

Ngoài ra, nghiên cứu kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp giấy khu vực Trung Bắc Bộ luận án chỉ đề cập trong phạm vi sản xuất sản phẩm bao gồm: đến chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất còn chi phí tài chính và các khoản chi phí khác sẽ không đề cập đến trong luận án.

Về thời gian: Nghiên cứu được thực hiện trong khoảng thời gian từ 2017 – 2020 về hệ thống kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ.

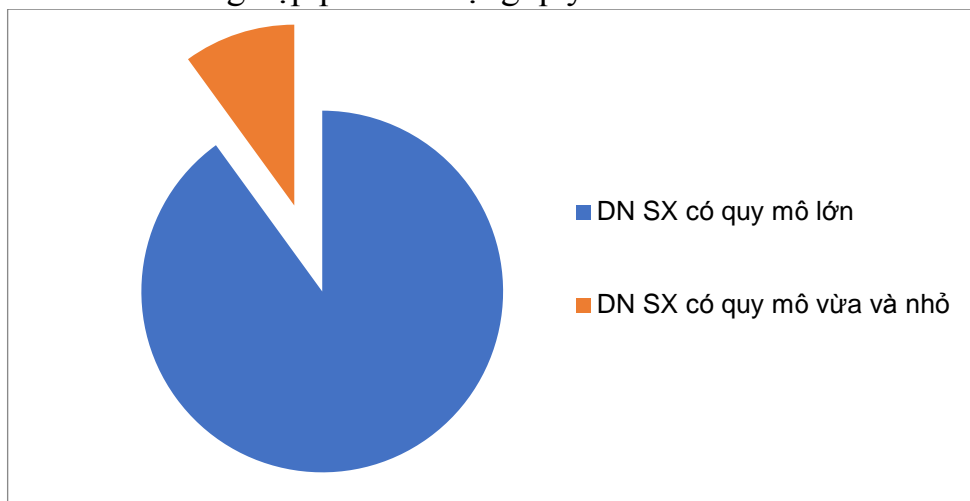
5. Phương pháp nghiên cứu

Luận án sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính để phân tích thực trạng KTQT chi phí trong các DNSX giấy khu vực Trung – Bắc Bộ. Cụ thể, đối với thu thập thông tin, nghiên cứu tài liệu: Tiến hành thu thập, tổng hợp và phân tích các công trình nghiên cứu có liên quan đến việc vận dụng và hoàn thiện KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam và thế giới, luận án sử dụng các phương pháp khác như : tham vấn ý kiến chuyên gia để hoàn thiện bảng hỏi điều tra, phương pháp phỏng vấn, phỏng vấn sâu nhà quản trị, kế toán trưởng, kế toán chuyên trách một số doanh nghiệp điển hình; phát phiếu điều tra đến các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ, phương pháp xử lý tài liệu như hệ thống hóa, tổng hợp, phân loại, so sánh, phân tích... để xây dựng cơ sở lý luận và thực tiễn cho nội dung nghiên cứu và khảo sát. Kết quả thống kê được trình bày dưới dạng bảng biểu, sơ đồ, đồ thị để rút ra các phát hiện về thực trạng KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ.

Trong quá trình thu thập dữ liệu sơ cấp, tác giả thực hiện các công việc sau

Lựa chọn các doanh nghiệp sản xuất giấy để khảo sát:

Kế toán quản trị chi phí được thể hiện trong mọi doanh nghiệp sản xuất trong đó có các doanh nghiệp sản xuất giấy. Theo báo cáo của ngành giấy Việt Nam, cả nước có khoảng 500 doanh nghiệp sản xuất giấy, trong đó khu vực Trung Bắc Bộ có khoảng 300 doanh nghiệp, tuy nhiên đa phần là các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ (chiếm khoảng 90%). Mặt khác, các doanh nghiệp trong nước chưa sản xuất được các sản phẩm giấy cao cấp. Để có thể đáp ứng nhu cầu tiêu dùng giấy ngày càng tăng cao thì các các doanh nghiệp phải mở rộng quy mô sản xuất.



Biểu đồ 1. Tỷ trọng quy mô các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ

(Nguồn Hiệp hội giấy và bột giấy Việt Nam)

Một trong những vấn đề lớn nhất của ngành sản xuất giấy hiện nay là giá trị gia tăng chưa cao do các doanh nghiệp sản xuất giấy hiện nay chủ yếu là những doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ, lợi nhuận thấp. Tuy nhiên, cùng với sự phát triển của kinh tế thì lợi ích của sản phẩm giấy mang lại đó là sản phẩm thiết yếu phục vụ cho giáo dục, văn hóa và cho toàn xã hội. Ngoài ra, các nhà máy sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ nói riêng và cả nước nói chung dưới áp lực về chất lượng, mẫu mã sản phẩm ngày càng cao, giá thành sản phẩm cạnh tranh. Đồng thời, khả năng kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp này là rất thấp. Vì vậy, phát triển sản xuất

đáp ứng nhu cầu tiêu dùng sản phẩm thì các doanh nghiệp có quy mô lớn không ngừng tiếp tục thúc đẩy đầu tư công nghệ còn các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ phải đầu tư mở rộng sản xuất là bước chuyển biến mạnh mẽ và gia tăng lợi nhuận cho các doanh nghiệp sản xuất giấy. Đây là tiêu chí tác giả lựa chọn các doanh nghiệp sản xuất giấy để khảo sát. Trong luận án tác giả chỉ gửi mẫu phiếu khảo sát cho các doanh nghiệp sản xuất có quy mô lớn và vừa vì chỉ các doanh nghiệp này mới có điều kiện thực hiện kế toán quản trị chi phí thành công. Trong 51 doanh nghiệp sản xuất giấy tác giả nhận phản hồi phiếu khảo sát, tác giả chọn mẫu phi ngẫu nhiên 01 doanh nghiệp sản xuất có quy mô lớn và có có thương hiệu đó là công ty giấy Bãi Bằng và 2 doanh nghiệp có quy mô vừa như công ty giấy Lam Sơn và công ty cổ phần giấy Hoàng Văn Thụ. Những doanh nghiệp này đã tiến hành công tác kế toán quản trị chi phí nhưng chưa đầu tư đúng mức, chưa thực sự hiệu quả và chưa áp dụng các mô hình hiện đại trong công tác kế toán quản trị chi phí. Còn lại tác giả khoanh vùng khảo sát theo các khu vực như trung du miền núi phía Bắc, các tỉnh Đông Bắc, duyên hải miền Trung, ... cứ 100 doanh nghiệp, tác giả chọn mẫu ngẫu nhiên lấy một vài doanh nghiệp sản xuất giấy (tổng cộng có 18 doanh nghiệp chọn mẫu ngẫu nhiên) làm đại diện cho từng vùng miền để khảo sát.

Xác định đối tượng:

Để thu thập thông tin cho việc nghiên cứu đề tài, tác giả gửi phiếu khảo sát hai đối tượng khác nhau như: (1) Nhà quản trị công ty (Giám đốc, phó giám đốc doanh nghiệp) [phụ lục 1A], để tìm hiểu, khảo sát về đặc điểm hoạt động kinh doanh, nhu cầu sử dụng thông tin kế toán QTCP, vai trò của kế toán QTCP đối với quản trị doanh nghiệp; (2) Các cán bộ kế toán (kế toán trưởng, kế toán) để khảo sát thực trạng công tác kế toán QTCP [phụ lục 1B]

Phương pháp khảo sát:

Tác giả thực hiện gặp và phỏng vấn trực tiếp lãnh đạo, phụ trách kế toán, phụ trách kỹ thuật, nhân viên kế toán của công ty giấy Lam Sơn và công ty giấy Bãi Bằng; số phiếu còn lại được gửi bằng email; phỏng vấn qua điện thoại. Các doanh nghiệp không nhận được thông tin phản hồi như: Công ty giấy An Châu, công ty cổ phần giấy và bao bì Việt Nam, Công ty CP sản xuất và XNK bao bì (Packexim), công ty TNHH Hoàn Mỹ, công ty bao bì Tân Phong Châu.....

Thực hiện khảo sát, thu thập thông tin liên quan đến luận án từ hai nhóm đối tượng là nhà quản trị và cán bộ làm kế toán qua phiếu khảo sát.

(1) Phiếu khảo sát dành cho Nhà quản trị các cấp của công ty được thiết kế gồm 25 câu hỏi trên hai nhóm: nhóm câu hỏi thu thập “thông tin chung” và nhóm câu hỏi thu thập thông tin chung về kế toán quản trị chi phí Tác giả gửi phiếu câu hỏi khảo sát tới cán bộ quản lý tại doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ, để điều tra làm cơ sở cho việc nghiên cứu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ. [phụ lục 1A].

| STT | Nội dung khảo sát | Câu hỏi |
|-----|--|----------------|
| 1 | Thông tin chung | Câu 1 – câu 2 |
| 2 | Thông tin về tình hình kế toán quản trị chi phí cho doanh nghiệp | Câu 3 – câu 25 |

(2) Tác giả gửi phiếu câu hỏi khảo sát đối với người làm kế toán (kế toán trưởng và nhân viên kế toán) Phiếu câu hỏi khảo sát (phụ lục 1B), trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ, để tìm hiểu phần hành kế toán, nội dung công việc kế toán, từ đó xác định, đánh giá thực trạng công tác kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực này. [phụ lục 1B]

| STT | Nội dung khảo sát | Câu hỏi |
|-----------|---|-----------------|
| I | Thông tin chung | Câu 1 – Câu 4 |
| II | Nội dung kế toán quản trị chi phí | |
| 1 | Thông tin về bộ máy kế toán và kế toán quản trị chi phí | Câu 5 – Câu 8 |
| 2 | Phân loại chi phí, lập định mức và dự toán chi phí | Câu 9 – Câu 19 |
| 3 | Xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí | Câu 20 – Câu 26 |
| 4 | Thu thập, hệ thống hóa và cung cấp thông tin cho kế toán quản trị chi phí | Câu 27 – Câu 38 |
| 5 | Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh | Câu 39 – Câu 44 |

Phương pháp thu thập dữ liệu thứ cấp:

Tác giả thu thập thông tin từ các công ty sản xuất giấy trong khu vực Trung Bắc bộ cung cấp.

Các báo cáo tổng kết trên trang Website của hiệp hội giấy và bột giấy Việt Nam - VINAPAPE (www.vppa.vn), của Bộ công thương.

Các chứng từ, sổ kế toán của các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực theo mẫu khảo sát.

Tham khảo các phân tích của các chuyên gia trên phương tiện truyền thông.

6. Những đóng góp của luận án.

Những đóng góp về lý luận

Luận án đã hệ thống hóa những lý luận chung về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất.

Những đóng góp về thực tiễn

Nghiên cứu và khảo sát thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc bộ. Luận án đã sử dụng các phương pháp nghiên cứu định tính để phân tích, đánh giá và phản ánh thực trạng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất giấy và chỉ rõ những hạn chế và nguyên nhân hạn chế.

Đề xuất một số giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí phù hợp với đặc điểm hoạt động của các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cho các nhà quản trị trong giai đoạn hiện nay. Đặc biệt, luận án đưa ra giải pháp vận dụng kế toán chi phí theo hoạt động (ABC) nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, hữu ích cho nhà quản trị để đưa ra quyết định kinh doanh tối ưu trong môi trường cạnh tranh.

7. Hạn chế của luận án và hướng nghiên cứu trong tương lai

Trong quá trình nghiên cứu lý luận và tìm hiểu thực trạng về kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc bộ luận án có những hạn chế nhất định. Những hạn chế này có thể ảnh hưởng đến kết quả nghiên cứu và

quá trình áp dụng kế toán quản trị chi phí vào thực tiễn các doanh nghiệp sản xuất giấy, cụ thể:

Trong điều kiện cụ thể, tác giả chỉ nghiên cứu đề tài trong phạm vi miền Trung và miền Bắc mà chưa nghiên cứu thêm phạm vi ở miền Nam, trong khi quy trình sản xuất giấy là gần như nhau nhưng các doanh nghiệp sản xuất giấy ở miền Nam lại có nhiều doanh nghiệp sản xuất có quy mô lớn và có dây chuyền sản xuất hiện đại hơn. Hơn nữa loại hình doanh nghiệp đa dạng hơn như các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Trong tương lai tác giả mong muốn mở rộng việc nghiên cứu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất giấy ở Việt Nam.

Ngoài ra, tác giả mới chỉ nghiên cứu kế toán quản trị chi phí thông qua phương pháp định tính, mong muốn trong tương lai tác giả sẽ áp dụng phương pháp định lượng để cung cấp đầy đủ thông tin cho nhà quản trị trong việc hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại doanh nghiệp.

8. Bố cục của luận án

Ngoài phần mở đầu, kết luận, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục luận án được trình bày 3 chương:

Chương 1: Cơ sở lý luận về kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất

Chương 2: Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy tại khu vực Trung – Bắc Bộ

Chương 3: Các giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy tại khu vực Trung – Bắc Bộ

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

1.1. Bản chất của kế toán quản trị chi phí

Kế toán quản trị: là một hệ thống thu thập, xử lý và lập hệ thống báo cáo nội bộ nhằm cung cấp thông tin phục vụ chủ yếu cho những nhà quản trị bên trong doanh nghiệp, giúp họ kiểm soát chi phí, đưa ra các quyết định kinh tế và vạch ra kế hoạch cho tương lai phù hợp với chiến lược kinh doanh

Kế toán quản trị chi phí: là một bộ phận của kế toán quản trị nhằm cung cấp các thông tin về chi phí của doanh nghiệp giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp nắm bắt được tình hình sử dụng, kiểm soát chi phí và đưa ra các quyết định kinh doanh

1.2. Vai trò của kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp

Chức năng hoạch định:

Chức năng tổ chức thực hiện:

Chức năng kiểm tra, kiểm soát, đánh giá hiệu quả hoạt động

Chức năng ra quyết định

1.3. Nội dung kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất

1.3.1. Phân loại chi phí

Trong doanh nghiệp sản xuất có nhiều loại chi phí có mục đích và công dụng khác nhau. Để thuận tiện cho công tác quản lý, kiểm tra chi phí nhà quản lý cần thực hiện phân loại chi phí theo các tiêu thức khác nhau như: phân loại theo mối quan hệ

kỳ tính kết quả kinh doanh, phân loại chi phí căn cứ vào mức độ hoạt động, Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định, Phân loại chi phí theo sự ảnh hưởng tới việc lựa chọn các phương án (cho việc ra quyết định)

1.3.2. Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí

1.3.2.1. Xây dựng định mức chi phí

Định mức chi phí sản xuất kinh doanh là phần dự kiến các khoản chi phí để sản xuất ra một sản phẩm hay một đơn vị lao vụ, dịch vụ. Việc xây dựng định mức chi phí càng sát và chi tiết cho tất cả các loại chi phí phát sinh thì càng giúp cho nhà quản trị hoạch định và phân bổ nguồn lực hợp lý. Định mức được thiết lập cho các yếu tố chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất, xây dựng định mức dựa trên lượng tiêu chuẩn (định mức lượng) và giá tiêu chuẩn (định mức giá) của các yếu tố đầu vào.

1.3.2.2. Lập dự toán chi phí

Căn cứ vào hệ thống định mức chi phí mà doanh nghiệp đã xây dựng, DN xây dựng hệ thống dự toán. Khi nói đến lập dự toán thì có rất nhiều đối tượng cần lập dự toán như dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán chi phí, dự toán thu tiền, dự toán chi tiền ... nhưng trong phạm vi đề tài nghiên cứu thì tác giả chỉ tập trung vào lập dự toán chi phí kinh doanh bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Việc xây dựng dự toán giúp cho nhà quản trị xây dựng kế hoạch phân bổ nguồn lực hợp lý và thông qua quá trình thực hiện dự toán chi phí để giám sát, kiểm soát thực hiện và sử dụng các nguồn lực trong doanh nghiệp. Dự toán chi phí có thể lập kết hợp dưới dạng dự toán tĩnh, dự toán linh hoạt sẽ giúp cho doanh nghiệp dự phòng nguồn lực, kiểm soát được các chi phí, doanh thu cho cùng một mức độ hoạt động.

1.3.3. Xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí

Xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí là quá trình xác định các chi phí trực tiếp và phân bổ các chi phí gián tiếp cho các đối tượng chịu chi phí nhằm mục đích tính giá thành sản phẩm, dịch vụ, công việc phục vụ cho hoạt động điều hành sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Xác định đúng chi phí cho từng hoạt động chịu chi phí có vai trò trong việc xác định hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh, kiểm tra kiểm soát chi phí.

Thông thường có 2 phương pháp xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí đó là phương pháp xác định chi phí truyền thống và phương pháp xác định chi phí hiện đại. Hiện nay các doanh nghiệp đang phải đối mặt với sự cạnh tranh gay gắt trên thị trường. Vì vậy, các doanh nghiệp phải có những quyết định chính xác nhưng phương pháp xác định chi phí truyền thống có nhiều nhược điểm, mà một trong những nhược điểm đó là phân bổ chi phí chưa hợp lý, dẫn đến quyết định chiến lược không phù hợp.

1.3.4. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí

Alfonso và cộng sự (2012): “Báo cáo kế toán quản trị là báo cáo về các thông tin tài chính theo bộ phận, lĩnh vực kinh doanh và các khu vực địa lý khác nhau của doanh nghiệp nhằm hỗ trợ người sử dụng báo cáo tài chính hiểu rõ tình hình hoạt động các năm trước của doanh nghiệp; đánh giá đúng về những rủi ro và lợi ích kinh tế của doanh nghiệp; đưa ra những đánh giá hợp lý về doanh nghiệp”.

Báo cáo kế toán quản trị là những báo cáo kế toán phục vụ cho yêu cầu quản trị và điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của các cấp quản trị khác nhau trong doanh nghiệp. Thông qua báo cáo kế toán quản trị, giúp cho các nhà quản trị có cơ sở để hoạch định, lập kế hoạch, đánh giá và kiểm soát hoạt động để đạt được các mục tiêu đã đề ra trong doanh nghiệp.

1.3.5. Phân tích biến động chi phí để kiểm soát chi phí

Phân tích biến động chi phí là so sánh chi phí thực tế và chi phí định mức để xác định mức biến động (chênh lệch) chi phí, từ đó để tìm ra các nguyên nhân dẫn đến sự chênh lệch, trách nhiệm của từng cá nhân hay bộ phận, cũng như tìm ra các giải pháp khắc phục, góp phần tiết kiệm chi phí cho các kỳ sau. Ngoài ra, phân tích biến động chi phí cung cấp thông tin hữu ích phục vụ cho những quyết định của nhà quản trị.

1.3.6. Phân tích thông tin chi phí để ra quyết định

Mục tiêu của nhà quản trị doanh nghiệp là tối đa hóa lợi nhuận, nhà quản trị phải đưa ra các quyết định cho mọi hoạt động sản xuất kinh doanh. Phân tích mối quan hệ về chi phí – khối lượng – Lợi nhuận là một trong những công cụ hữu ích giúp cho nhà quản lý đưa ra các quyết định về phương án kinh doanh, nhất là các phương án kinh doanh ngắn hạn của doanh nghiệp. Ngoài ra việc phân tích dựa trên số liệu mang tính dự báo sẽ phục vụ cho các nhà quản trị trong lĩnh vực điều hành hiện tại và cả hoạch định kế hoạch trong tương lai.

1.4. Kinh nghiệm áp dụng kế toán quản trị chi phí của các nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

1.4.1. Kinh nghiệm áp dụng kế toán quản trị chi phí của Mỹ

1.4.2. Kinh nghiệm áp dụng kế toán quản trị chi phí của Pháp

1.4.3. Kinh nghiệm áp dụng kế toán quản trị chi phí của các nước Châu Á

1.4.4. Bài học kinh nghiệm áp dụng kế toán quản trị chi phí vận dụng cho Việt Nam

CHƯƠNG 2:

THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GIẤY KHU VỰC TRUNG - BẮC BỘ

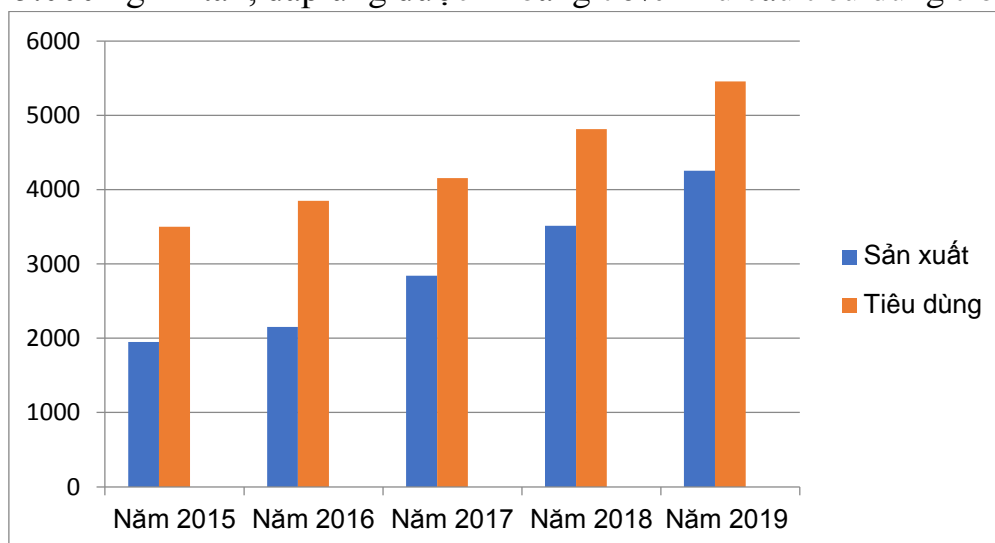
2.1. Giới thiệu tổng quan về các doanh nghiệp sản xuất giấy

2.1.1 Tổng quan về các doanh nghiệp sản xuất giấy

Theo Hiệp hội Giấy và Bột giấy Việt Nam (VPPA), trong 5 năm qua ngành sản xuất giấy đã tăng trưởng mạnh với tốc độ 15-17%/năm. Năm 1975, tổng sản lượng giấy của cả nước chỉ được 28 nghìn tấn/năm, nhưng nay đã vượt 4,5 triệu tấn/năm, đáp ứng được 64% nhu cầu tiêu dùng trong nước.

Năm 1912, nhà máy sản xuất bột giấy đầu tiên bằng phương pháp công nghiệp đi vào hoạt động với công suất 4.000 tấn/năm tại Việt Trì. Trong thập niên 1960, nhiều nhà máy giấy được xây dựng nhưng đều có công suất dưới 20.000 tấn/năm như Nhà máy Giấy Việt Trì, Nhà máy Bột giấy Văn Điển, Nhà máy giấy Tân Mai... Đến năm 1975, tổng công suất thiết kế của ngành giấy Việt Nam đạt được 72 ngàn tấn/năm nhưng sản lượng thực tế chỉ 28 ngàn tấn/năm, một con số quá nhỏ nhoi so

với nhu cầu tiêu thụ hơn 2 triệu tấn. Nhưng hơn 40 năm sau, ngành giấy đã sản xuất được gần 5.000 nghìn tấn, đáp ứng được khoảng 70% nhu cầu tiêu dùng trong nước.



Đồ thị 2.1: Mức cung và cầu giấy trong cả nước

Nguồn: Hiệp hội giấy và bột giấy Việt Nam (VPPA)

2.1.2. Hệ thống các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung - Bắc Bộ

Cơ cấu nhà máy sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ

Theo số liệu của Tổng cục Thống kê, tính đến thời điểm cuối 2018, khu vực Trung Bắc Bộ có 316 doanh nghiệp sản xuất giấy, tuy nhiên các doanh nghiệp này chủ yếu là doanh nghiệp nhỏ và vừa, dây chuyền sản xuất khép kín nhưng đa phần là lạc hậu về mặt kỹ thuật, nguyên liệu thiếu hụt còn phụ thuộc nhiều vào nhập khẩu. Trong số 316 doanh nghiệp thì chỉ có 1 doanh nghiệp Nhà nước, đó là công ty giấy Bãi Bằng.

Bảng 2.1 Cơ cấu nhà máy sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ theo công suất thiết kế năm 2018

| Công suất nhà máy | Nhà máy (Doanh nghiệp) | |
|---------------------------|-------------------------|-----------|
| | Số lượng | Tỉ lệ (%) |
| <10.000 tấn/năm | 122 | 38,6% |
| 10.000 – 30.000 tấn/năm | 66 | 20,9% |
| 30.000 - < 50.000 tấn/năm | 48 | 15,2% |
| 50.000 – 100.000 tấn/năm | 45 | 14,2% |
| >100.000 tấn/năm | 35 | 11,1% |
| Tổng | 316 | 100% |

(Nguồn: Hiệp hội giấy và bột giấy Việt Nam)

Các nhà máy sản xuất giấy rất đa dạng về công suất thiết kế nhưng các nhà máy nhỏ và vừa (dưới 30.000 tấn/năm) chiếm 59,5% tổng số nhà máy. Thị trường cho các doanh nghiệp sản xuất giấy rất nhiều tiềm năng vì sản lượng sản xuất trong nước mới đáp ứng được 2/3 sản lượng tiêu dùng. Vì vậy, những năm gần đây số lượng các nhà máy có công suất thiết kế lớn (trên 100.000 tấn) đã đầu tư dây chuyền sản xuất hiện đại như công ty cổ phần giấy An Hòa (150.000 tấn/năm), công ty giấy Bãi Bằng (125.000 tấn/năm)

2.1.2. Đặc điểm quy trình sản xuất giấy trong khu vực Trung - Bắc Bộ có ảnh hưởng đến kế toán quản trị chi phí

2.1.2.1 Đặc điểm quy trình sản xuất giấy khu vực Trung – Bắc Bộ

Trong các doanh nghiệp sản xuất giấy nói chung, cũng như các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực Trung – Bắc Bộ đều có quy trình công nghệ sản xuất khép kín. Quy trình công nghệ chủ yếu qua các công đoạn chính như sau:

Công đoạn 1: Nguyên liệu thô (tre, nứa, gỗ) đưa vào chặt thành mảnh qua hệ thống máy chặt nguyên liệu.

Công đoạn 2: Từ sản phẩm, mảnh được đưa vào các nồi nấu qua hệ thống ống thổi mảnh (theo nguyên lý khí động học).

Công đoạn 3: Sau khi nấu bột xong, đến công đoạn rửa bột, dịch đen loãng thu hồi trong quá trình rửa bột được đưa vào chưng bốc thành dịch đen đặc cung cấp cho nồi hơi thu hồi.

Công đoạn 4: Sau quá trình tẩy trắng bột giấy được đưa sang phân xưởng xeo để sản xuất giấy

Công đoạn 5: Để sản phẩm đạt được các tiêu chuẩn mong muốn và bền đẹp, trước khi hình thành tờ giấy, dung dịch bột được xử lý qua một hệ thống phụ trợ (lọc cát và sàng áp lực) để loại bỏ tạp chất, tạo cho bột không bị vón cục, có nồng độ áp lực ổn định.

2.1.2.2 Đặc điểm sản phẩm, quy trình công nghệ sản xuất ảnh hưởng đến kế toán quản trị chi phí

Thứ nhất: Quá trình sản xuất giấy diễn ra qua nhiều công đoạn sản xuất, tỉ trọng chi phí nguyên vật liệu chiếm tỉ trọng lớn từ 65 đến 67% trong giá thành sản xuất.

Thứ hai: Sản phẩm sản xuất mang tính đồng nhất cao, quá trình sản xuất tạo ra sản phẩm phụ.

Thứ ba: Nguyên liệu phụ thuộc vào nhập khẩu, vùng nguyên liệu dàn trải, không tập trung.

2.1.3. Đặc điểm tổ chức quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung - Bắc Bộ

Theo kết quả khảo sát, các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc bộ có 27/51 doanh nghiệp là công ty cổ phần, chiếm 53%, công ty TNHH có 21/51 doanh nghiệp, chiếm tỉ lệ 41% doanh nghiệp khảo sát, Các công ty đều tổ chức quản lý theo kiểu trực tuyến chức năng.

2.1.4. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán trong các DN sản xuất giấy khu vực Trung - Bắc Bộ

2.1.4.1. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

Tổ chức bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ chưa tách biệt giữa nhân viên kế toán QTCP và nhân viên kế toán tài chính mà chủ yếu nhân viên kế toán đang kiêm nhiệm một số nội dung thuộc kế toán quản trị chi phí. Do đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung – Bắc bộ thường tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tập trung.

2.1.4.2. Hình thức tổ chức sổ kế toán

Theo kết quả khảo sát, sau khi khảo sát 51 doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực. Đối với các doanh nghiệp sản xuất quy mô nhỏ, hình thức kế toán mà các đơn vị sử dụng chủ yếu là Nhật ký chung chiếm 67%, Các công ty áp dụng hình thức kế toán chứng từ ghi sổ chiếm 31%, hình thức Nhật ký chứng từ còn rất ít chiếm 2%, còn không có công ty sản xuất giấy nào sử dụng hình thức kế toán Nhật ký sổ Cái.

Hiện nay, hầu hết các công ty đều đã ứng dụng công nghệ thông tin, áp dụng các phần mềm kế toán hay phần mềm quản trị chuyên dụng có tích hợp phần mềm kế toán riêng biệt.

Về hệ thống chứng từ sử dụng

Theo tổng hợp phiếu khảo sát, có 43% các công ty sản xuất giấy trong khu vực áp dụng chế độ kế toán theo thông tư 200/TT – BTC còn 57% các công ty áp dụng chế độ kế toán theo thông tư 133/TT-BTC.

Các công ty sản xuất giấy trong khu vực Trung - Bắc Bộ đều sử dụng tổng hợp cả các chứng từ in sẵn các mẫu biểu kế toán đã được Bộ Tài chính quy định theo thông tư 200/ TT- BTC ban hành ngày 22 tháng 12 năm 2014 và thông tư 133 /TT/-BTC ban hành ngày 26/8/2016 (phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, bảng chấm công...) và các chứng từ tự in từ phần mềm kế toán mà các doanh nghiệp sử dụng.

Những đặc điểm của bộ máy quản lý, bộ máy kế toán và cơ chế quản lý tài chính tại các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ có ảnh hưởng đến kế toán QTCP theo các nội dung:

Thứ nhất: ảnh hưởng mô hình tổ chức bộ máy kế toán QTCP

Thứ hai: ảnh hưởng việc lựa chọn hệ thống tài khoản kế toán

Thứ 3: ảnh hưởng trong việc xác định chi phí cho hoạt động phụ trợ

Thứ 4: ảnh hưởng trong việc lựa chọn hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí

2.2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các DN sản xuất giấy khu vực Trung - Bắc Bộ

2.2.1. Thực trạng về phân loại chi phí

Qua kết quả khảo sát thực tế tại các doanh nghiệp 100% các doanh nghiệp sản xuất giấy đều phân loại chi phí sản xuất, kinh doanh. Trong đó, có 12,5% doanh nghiệp được khảo sát, phân loại chi phí theo nội dung kinh tế của chi phí như công ty CP bao bì Miền Trung, công ty CP sản xuất và XNK bao bì (Packexim)... 87,5% phân loại theo chi phí theo mục đích và công dụng chi phí như công ty CP giấy Lam Sơn, công ty CP giấy Hoàng Văn Thụ, công ty giấy Mục Sơn, công ty TNHH giấy An Châu và công ty CP giấy Sông Lam..... Nhưng các doanh nghiệp mới chỉ phân loại chi phí nhằm mục đích phục vụ cho kế toán chi phí sản xuất của kế toán tài chính mà chưa phục vụ nhiều cho kế toán quản trị chi phí.

2.2.2. Xây dựng định mức chi phí và lập dự toán chi phí

2.2.2.1. Xây dựng định mức chi phí

Theo kết quả khảo sát, (Phụ lục 1D), 100% các doanh nghiệp đã xây dựng định mức chi phí như: định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, định mức chi phí bán hàng, định mức chi phí quản lý doanh nghiệp. Tuy nhiên, tùy vào từng doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ mà xây dựng với mức độ khác nhau.

2.2.2.2 Thực trạng lập dự toán chi phí

Căn cứ vào định mức kinh tế kỹ thuật mà các DNSX đã xây dựng và kế hoạch sản xuất dự kiến, 100% đơn vị khảo sát lập dự toán chi phí NVLTT và lập dự toán chi phí theo dự toán tĩnh, có 48% các doanh nghiệp lập dự toán chi phí bán hàng và 34% các doanh nghiệp lập dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp. và thường lập 1 lần duy nhất vào đầu niên độ kế toán. Mục đích lập dự toán các khoản khác nhằm giúp đơn vị định lượng và có kế hoạch phân bổ cho năm thực hiện

2.2.3. Thực trạng xác định chi phí cho đối tượng chịu phí

2.2.3.1. Đối tượng kế toán tập hợp chi phí

2.2.3.2. Kế toán chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy

Theo kết quả khảo sát, 100% các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ đều tổ chức vận dụng các tài khoản kế toán, chứng từ, sổ kế toán để tập hợp chi phí như chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung.

2.2.3.3. Thực trạng kế toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Theo khảo sát, có 23,5% doanh nghiệp thực hiện phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp theo sản lượng tiêu thụ của từng loại sản phẩm như công ty giấy Bãi Bằng, công ty giấy Hải Phòng (HAPACO), 68,5% doanh nghiệp thực hiện phân bổ theo doanh thu của từng loại sản phẩm như công ty giấy Lam Sơn, Công ty CP sản xuất và XNK bao bì (Packexim)....., 8% doanh nghiệp còn lại thực hiện phân bổ theo giá vốn của từng loại sản phẩm như Công ty TNHH và sản xuất bao bì Sông Lam, Công ty TNHH giấy Trường Xuân....

2.2.3.4. Phân bổ chi phí phụ trợ

Theo kết quả khảo sát các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ 100% các doanh nghiệp đều phân bổ theo phương pháp trực tiếp. Đối tượng tập hợp chính là sản phẩm giấy, ngoài ra có các phân xưởng phụ trợ như phân xưởng cơ điện, phân xưởng bảo dưỡng, phân xưởng (nhà máy) hóa chất.

2.2.3.5. Xác định chi phí sản phẩm

Theo kết quả khảo sát, 100% các doanh nghiệp xác định chi phí theo phương pháp truyền thống, là theo từng phân xưởng hoặc từng bộ phận sản xuất, 100% các DN khảo sát đều áp dụng phương pháp xác định chi phí thực tế kết hợp với định mức, các phương pháp xác định chi phí theo quan điểm hiện đại hầu như chưa sử dụng.

Đối với sản phẩm giấy

Khi tính giá thành sản phẩm thì các công ty sản xuất giấy tính giá thành sản phẩm theo định kỳ là tháng. Sau khi sản phẩm bột giấy chuyển sang bộ phận (phân xưởng) xeo để ra sản phẩm là giấy cuộn, giấy thành phẩm khác. Từ giấy cuộn sẽ chế biến thành các loại như giấy ram, giấy vở học sinh. Việc tính giá thành sản phẩm giấy cuộn thì tính giá thành theo phương pháp giản đơn có loại trừ sản phẩm phụ, nhưng sản phẩm giấy ram, giấy vở học sinh được kế toán tính giá thành theo hệ số cho từng loại giấy.

Đối với sản phẩm hóa chất, dịch vụ khác như điện, cơ khí...

Trong quy trình sản xuất giấy, bột giấy cần sử dụng một lượng hóa chất lớn, một số nhỏ các doanh nghiệp sản xuất giấy có tự sản xuất hóa chất để cung cấp cho quá trình sản xuất.

Giá chuyển giao nội bộ

Theo quy trình sản xuất giấy, sản phẩm phụ thu hồi là xỉ than thu được từ việc chạy lò hơi hoặc các bộ phận cơ điện, hóa chất cung cấp sản phẩm, dịch vụ phục vụ cho sản phẩm chính là sản xuất giấy phần dư thừa thì bán ra ngoài.

2.2.3.6. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí

Theo khảo sát, các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ đều đã xây dựng hệ thống báo cáo kế toán cho các đối tượng sử dụng thông tin kế toán. Tuy nhiên, báo cáo mà các công ty sản xuất giấy lập mới chỉ lập phục vụ chủ yếu cho công tác kế toán tài chính, còn chưa xây dựng hệ thống các báo cáo kế toán quản trị nói chung và báo cáo quản trị về chi phí nói riêng. Hay báo cáo kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp

sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ còn sơ sài, chưa được quan tâm, trú trọng.

2.2.4. Thực trạng phân tích biến động chi phí

Các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ, hiện tài chỉ dừng lại ở việc so sánh chi phí sử dụng nguyên vật liệu trực tiếp ở bộ phận sản xuất để biết sự tiết kiệm hay lãng phí chi phí nguyên vật liệu, còn các khoản chi phí sản xuất còn lại và chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp chưa lập báo cáo biến động chi phí.

2.2.5. Thực trạng phân tích thông tin chi phí để ra quyết định

Tại thời điểm khảo sát các doanh nghiệp được khảo sát đều không có các báo cáo KTQT chuyên biệt dùng để tư vấn lựa chọn phương án SXKD, ra quyết định. Mà chỉ có các báo cáo chủ yếu cung cấp các thông tin cơ bản, chưa phân tích các thông tin KTQT chưa có tính tư vấn giúp nhà quản trị ra quyết định.

2.3. Đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung - Bắc Bộ

2.3.1. Những ưu điểm

KTQTC tại các DN đã có những thành công nhất định trong nhận diện và phân loại chi phí, xây dựng định mức và lập dự toán chi phí, xác định chi phí, thu thập, phân tích và cung cấp thông tin chi phí cho quản trị doanh nghiệp.

2.4.2. Tồn tại và nguyên nhân

Về phân loại chi phí: Việc phân loại chi phí tại các đơn vị nghiên cứu chủ yếu phục vụ công tác kế toán tài chính, các cách thức nhận diện và phân loại chi phí không được chú trọng để phục vụ cho công việc KTQT

Thứ hai: Về việc xây dựng, quản lý và sử dụng định mức, lập dự toán

Các doanh nghiệp mới xây dựng được định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, còn định mức chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung chưa xây dựng được.

Công tác lập dự toán chi phí sản xuất mới dừng ở công tác lập dự toán chung cho các khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, còn chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung chưa xây dựng dự toán riêng chi tiết về từng khoản mục chi phí.

Các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ mới chỉ lập dự toán cố định mà chưa lập dự toán linh hoạt.

Thứ ba: Về ghi nhận, xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí

Việc phân bổ chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất giấy theo phương pháp truyền thống là không phù hợp, chi phí sản xuất sẽ không chính xác. Các doanh nghiệp nên xác định chi phí theo phương pháp hiện đại như phương pháp xác định chi phí dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) là tập hợp chi phí gián tiếp trong quá trình sản xuất vào từng hoạt động. Hiện tại, các công ty mới chỉ cung cấp thông tin chi phí, giá thành cho kế toán tài chính mà chưa quan tâm đến thông tin phục vụ cho việc ra quyết định trong kế toán quản trị.

Thứ tư: Về công tác lập báo cáo kế toán quản trị chi phí.

Hiện nay, các báo cáo kế toán quản trị của các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực đã xây dựng, đã thiết lập nhưng chưa đầy đủ, khoa học và toàn diện để phục vụ yêu cầu quản lý. Báo cáo còn mang nặng tính liệt kê và chưa có tính thống nhất, làm giảm tác dụng kiểm soát chi phí. Hay chính xác hơn các báo cáo đó chưa đáp ứng được yêu cầu dự báo của quản trị.

Thứ năm: Về phân tích biến động chi phí

Thực tế hiện nay, các công ty sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ chưa tiến hành phân tích chi phí phục vụ cho yêu cầu quản trị. Công tác phân tích chi phí hiện tại chưa được quan tâm đúng mức mà chỉ thực hiện so sánh giản đơn để đánh giá sự biến động tăng giảm của chi phí. Ngoài việc phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu để kiểm soát chi phí vật liệu còn lại các khoản chi phí khác như chi phí nhân công, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp chưa được công ty sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ phân tích biến động chi phí trong kì. Kế toán chi phí chỉ nhằm quản lý chi phí theo cơ chế tài chính, phục vụ cho công tác kế toán tài chính chứ chưa nghiên cứu mối quan hệ giữa chúng.

Thứ sáu: Về thông tích thông tin để ra quyết định

Các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực mới chỉ xác định doanh thu, giá vốn để xác định lợi nhuận gộp. Phân tích chi phí ở các doanh nghiệp sản xuất giấy mới chỉ là so sánh giữa thực tế và định mức. Kế toán QTCP chỉ mang tính hình thức, chưa là công cụ quản lý của các nhà quản trị trong việc quản trị chi phí.

Thứ bảy: Về tổ chức lựa chọn mô hình tổ chức kế toán quản trị chi phí

Hiện tại, các công ty sản xuất giấy khu vực vẫn chưa có bộ máy kế toán quản trị riêng mà đang tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức kết hợp. Bộ máy kế toán mới chỉ đáp ứng về công tác kế toán tài chính. Công tác kế toán quản trị chi phí ở các doanh nghiệp chỉ mới dừng ở việc kế toán chi tiết cho nên vẫn chưa đáp ứng được yêu cầu quản trị chi phí, phục vụ cho việc lập kế hoạch và ra quyết định

2.3.3. Nguyên nhân của các hạn chế

Những tồn tại trong của hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ xuất phát từ các nguyên nhân khách quan và chủ quan sau: nhận thức của các cấp quản trị trong đơn vị về KTQT nói chung, KTQTCP nói riêng, áp lực cạnh tranh đối với các doanh nghiệp chưa rõ,...

CHƯƠNG 3

GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GIẤY KHU VỰC TRUNG - BẮC BỘ

3.1. Quan điểm, chiến lược phát triển ngành công nghiệp giấy Việt Nam

3.1.1. Quan điểm phát triển ngành công nghiệp giấy Việt Nam

Trong số những ngành sản xuất công nghiệp, công nghiệp giấy là một ngành kinh tế quan trọng, gắn liền với sự phát triển của nền kinh tế và xã hội, cần được ưu tiên phát triển phù hợp với đường lối đổi mới của nền kinh tế đất nước, với tiến trình công nghiệp hoá, hiện đại hoá. Ngành Giấy có thị trường rất rộng và hợp tác với nhiều ngành như lâm nghiệp, nông nghiệp, hóa chất, in, bao bì và chế tạo thiết bị. Vì vậy, công nghiệp giấy phải được phải được quy hoạch phát triển theo các khu vực tập trung với quy mô đủ lớn (công suất nhà máy giấy từ 100.000 đến 150.000 tấn/năm trở lên, công suất nhà máy bột giấy từ 200.000 đến 250.000 tấn/năm trở lên) để đảm bảo điều kiện hiện đại hoá và hiệu quả kinh tế.

Tuy nhiên, ngành công nghiệp Giấy cũng là một trong những ngành phát thải một lượng chất thải khá lớn nên đầu tư phát triển ngành công nghiệp giấy phải luôn

trú trọng việc bảo vệ môi trường và phát triển bền vững. Để giải quyết vấn đề đó Bộ Công Thương chỉ rõ các biện pháp nhằm phát triển ngành công nghiệp giấy Việt Nam theo hướng bền vững gắn với nhiệm vụ bảo vệ môi trường.

3.1.2. Chiến lược phát triển của ngành sản xuất Giấy đến năm 2025 và tầm nhìn đến năm 2030

Ngành sản xuất giấy không phải là ngành Công nghiệp trọng yếu nắm giữ lĩnh vực then chốt của nền kinh tế, nhưng thực tế giấy là sản phẩm thiết yếu và ngành sản xuất giấy giữ vai trò trọng yếu, đóng góp đáng kể cho sự phát triển kinh tế Việt Nam. Ngành giấy cung cấp nhiều sản phẩm cho mục đích đa dạng: hoạt động văn hoá xã hội, hoạt động giáo dục, sản xuất, nghiên cứu... Những năm gần đây với phong trào bảo vệ môi trường, những sản phẩm thân thiện môi trường từ giấy đang có xu hướng lên ngôi, hứa hẹn những tiềm năng phát triển không hề nhỏ cho ngành đặc biệt là lĩnh vực giấy bao bì, thay thế cho các sản phẩm nhựa dùng một lần... Tuy nhiên, tỉ lệ tiêu thụ giấy bình quân đầu người của Việt Nam còn rất thấp hơn trung bình so với khu vực và thế giới, mới đạt 50,7kg/người/năm, trong khi đó với mức tiêu thụ bình quân của thế giới là 70kg/người/năm, Thái Lan 76 kg/người/năm, Mỹ và EU 200 – 250 kg/người/năm. Hiện tại các doanh nghiệp sản xuất giấy ở Việt Nam, đặc biệt doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ chủ yếu là doanh nghiệp vừa và nhỏ, công nghệ còn lạc hậu, nguyên liệu thiếu hụt còn phụ thuộc nhiều vào nhập khẩu. Do đó, Việt Nam vẫn phải nhập khẩu sản phẩm giấy, giá thành sản phẩm giấy sản xuất trong nước chưa cạnh tranh được với thế giới và khu vực.

Vai trò của ngành giấy không chỉ tính bằng giá trị thực tế hiện hữu, mà còn phải tính cả giá trị ở phần phụ trợ cho các ngành khác. Do đó, việc đưa ngành giấy vào diện ưu tiên phát triển trong tổng thể nền kinh tế tuần hoàn trong đề án phát triển bền vững Ngành Công Thương là rất quan trọng để ngành giấy sản xuất các sản phẩm có chất lượng cao, có tính cạnh tranh, thân thiện với môi trường, đáp ứng đủ nhu cầu tiêu dùng trong nước và có khả năng xuất khẩu.

3.2. Yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung - Bắc Bộ

3.2.1. Yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung – Bắc Bộ

- Đảm bảo cung cấp thông tin trung thực, hợp lý, khách quan, đầy đủ và kịp thời
- Yêu cầu dễ làm, dễ hiểu và dễ sử dụng
- Đáp ứng yêu cầu công nghệ thông tin

3.2.2. Nguyên tắc hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung – Bắc Bộ

Phải phù hợp với định hướng xây dựng mô hình kế toán quản trị nói chung, xây dựng mô hình phù hợp với điều kiện sản xuất kinh doanh, đặc điểm của ngành Giấy trong khu vực nói riêng nhưng luôn đảm bảo các nguyên tắc: *nguyên tắc phù hợp và hài hoà, nguyên tắc kế thừa, nguyên tắc tiết kiệm và hiệu quả, nguyên tắc khả thi*

3.3. Các giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung – Bắc Bộ

3.3.1. Hoàn thiện phân loại chi phí

Để đạt được yêu cầu của kế toán quản trị chi phí thì trước tiên cần phải thực hiện việc phân loại chi phí theo mức độ hoạt động của chi phí, theo cách phân loại này chi phí

sản xuất được chia thành: biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp. Với cách phân loại này có vai trò đối với việc cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị.

3.3.2. Hoàn thiện xây dựng định mức và lập dự toán

3.3.2.1. Hoàn thiện xây dựng định mức chi phí

Luận án đề xuất các doanh nghiệp cần xây dựng định mức CPNCTT, CPSXC (theo biến phí và định phí) và xây dựng các định mức chi phí ngoài sản xuất.

3.2.2.2. Hoàn thiện hệ thống dự toán chi phí.

Đối với chi phí sản xuất, luận án đề xuất áp dụng dự toán linh hoạt nhằm giúp cho DN ứng phó linh hoạt với các biến động của thị trường về nguồn cung các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất. Xây dựng hệ thống dự toán hợp lý, chính xác giúp doanh nghiệp tiết kiệm được chi phí, tận dụng khai thác tối đa các nguồn lực, chủ động trong việc phân bổ nguồn lực, ứng phó linh hoạt với các biến động.

3.3.3. Hoàn thiện xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí

3.3.3.1 Hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán

Cần hoàn thiện thêm các chứng từ thể hiện các chỉ tiêu về định mức kinh tế kỹ thuật, về dự toán chi phí để làm cơ sở so sánh thực hiện các định mức vật tư kịp thời, chấp hành các dự toán chi phí như:

Giải pháp về hoàn thiện hệ thống chứng từ phản ánh chi phí nguyên vật liệu

Giải pháp về hoàn thiện hệ thống chứng từ phản ánh chi phí nhân công

3.3.3.2 Hoàn thiện hệ thống tài khoản kế toán

Dựa trên nền tảng là hệ thống tài khoản kế toán của chế độ kế toán hiện hành và nhu cầu thông tin của các nhà quản trị doanh nghiệp sản xuất Giấy nên khi xây dựng hệ thống tài khoản kế toán ngoài việc xây dựng hệ thống kế toán theo từng phân xưởng, theo từng khoản mục chi phí thì các doanh nghiệp cần phải: *Thứ nhất*, xây dựng hệ thống tài khoản kế toán phải phù hợp với cách phân loại chi phí, đó là chia chi phí thành biến phí và định phí nên tài khoản kế toán cũng phải phù hợp tương ứng; *Thứ 2*, để kiểm soát chi phí trong định mức thì xây dựng hệ thống tài khoản hạch toán chi phí trong định mức và chi phí vượt định mức.

3.3.3.3 Hoàn thiện hệ thống sổ kế toán:

Cần xây dựng hệ thống sổ sổ kế toán quản trị chi phí đồng bộ bao gồm các loại sổ sau: sổ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, sổ chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và đổi chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí hoạt động tài chính.

3.3.3.4. Hoàn thiện phân bổ chi phí tính giá thành sản phẩm

Luận án đề xuất phương pháp phân bổ chi phí bằng phương pháp kế toán chi phí dựa trên mức độ hoạt động - ABC (Activities based cost)

theo phương pháp ABC, chi phí chung được phân bổ dựa vào các yếu tố của chi phí nên có thể thấy phương pháp ABC cung cấp thông tin giá thành chính xác và hợp lý hơn so với phương pháp kế toán chi phí truyền thống.

• Nguyên tắc vận dụng kế toán ABC trong các DN sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ

Việc vận dụng kế toán ABC nhằm hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong giai đoạn hiện nay là thực sự cần thiết đối với các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ. Để triển khai kế toán ABC, trong thực tiễn các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực này cần dựa trên các nguyên tắc sau:

Thứ nhất: Đáp ứng được mục tiêu mong muốn của nhà quản trị

Thứ hai: Vận dụng kế toán ABC trên cơ sở nguyên tắc cân đối giữa lợi ích nhận được và chi phí bỏ ra.

Thứ ba: Đội ngũ cán bộ quản lý, nhân viên kế toán có kiến thức, trình độ

Sự cần thiết áp dụng mô hình ABC trong doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ

Một trong những ưu thế của kế toán ABC được nhiều nghiên cứu thế giới công nhận, được coi là hệ thống kế toán chi phí chuẩn. Phương pháp kế toán ABC không những phân bổ chính xác chi phí để tính giá thành sản phẩm mà còn tính giá phí của tất cả các nguồn lực sử dụng cho hoạt động hỗ trợ quá trình sản xuất, phân phối sản phẩm tới người tiêu dùng.

Hiện nay, Việt Nam là nước đang phải nhập khẩu giấy, chiếm khoảng 35% tổng sản lượng giấy tiêu dùng trong cả nước và nguyên liệu đầu vào cho sản xuất giấy là bột giấy cũng lại đang nhập khẩu từ nước ngoài về. Vì vậy, đây cũng là cơ hội cho ngành sản xuất giấy tái cấu trúc lại để có thể đủ năng lực cạnh tranh, đổi mới dây chuyền công nghệ sản xuất, đào tạo đội ngũ quản lý, lao động.... Việc áp dụng mô hình ABC giúp nhà quản trị có các thông tin chi tiết về chi phí cho từng hoạt động, từ đó có những quyết định cắt giảm chi phí của từng hoạt động cho hiệu quả và phù hợp với mục tiêu kinh doanh. Chính vì vậy mô hình ABC còn gắn với phương pháp quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động.

Áp dụng ABC trong sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ

Khi vận dụng phương pháp chi phí ABC thường được thực hiện theo các bước sau:

Bước 1: Xác định các hoạt động và các nguồn lực sản xuất.

Với quy trình công nghệ và mức độ quản lý tại các công ty sản xuất giấy các hoạt động có thể là:

Hoạt động lập kế hoạch dự trữ và cung cấp nguyên vật liệu .

Hoạt động sản xuất sản phẩm.

Hoạt động sửa chữa và bảo trì máy móc thiết bị.

Hoạt động dịch vụ khác như: điện, nước, hội họp....

Bảng 3.8: Các chi phí hoạt động, nguồn phát sinh chi phí trong quá trình sản xuất

| Chi phí hoạt động | Nguồn phát sinh chi phí | Tiêu thức phân bổ |
|---|--|----------------------------|
| Chuẩn bị sản xuất (1) | Lệnh sản xuất | Số lượng sản phẩm sản xuất |
| Hoạt động máy móc thiết bị (2) | Số giờ máy chạy | Số giờ máy chạy |
| Hoạt động kiểm tra chất lượng sản phẩm(KCS) (3) | Số lượng (tấn) NVL, sản phẩm giấy hoàn thành | Số lượng sản phẩm sản xuất |
| Các hoạt động phụ trợ (4) | Số lượng NVL, SP giấy hoàn thành | Số lượng SP sản xuất |
| Hoạt động tiêu thụ sản phẩm (5) | Số đơn hàng (số lượng sản phẩm tiêu thụ) | Số lượng sản phẩm tiêu thụ |
| Hoạt động quản lý điều hành chung (6) | Số lượng sản phẩm hoàn thành | Số lượng sản phẩm sản xuất |

Bước 2: Xác định chi phí cho từng hoạt động.

Theo phương pháp ABC, toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến các hoạt động được chia thành 2 loại:

Chi phí trực tiếp là chi phí đã xác định trực tiếp cho từng sản phẩm như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí gián tiếp là những khoản chi phí phát sinh ở phân xưởng sản xuất liên quan đến nhiều hoạt động như hoạt động bao gói sản phẩm, hoạt động sửa chữa bảo trì máy móc thiết bị, khấu hao TSCĐ, chi phí điện nước... do đó các chi phí này cần phân bổ cho các hoạt động một cách trực tiếp hay gián tiếp.

Bước 3: Phân bổ chi phí theo từng hoạt động.

Sau khi đã xác định được chi phí, lựa chọn các tiêu thức phân bổ chi phí phù hợp với các hoạt động. Phương pháp phân bổ chi phí theo ABC sẽ dựa trên hoạt động để phân bổ chi phí sản xuất chung theo các tiêu thức đó.

Bảng 3.9: Phân bổ mức tiêu tốn nguồn lực vào nhóm chi phí hoạt động

| Nội dung chi phí | Nhóm chi phí hoạt động | | | | | | Tổng |
|------------------------------|------------------------|----------------------|--------------------------|--------------------------|------------------------|-----------------------|------|
| | Chuẩn bị sản xuất (1) | Máy móc thiết bị (2) | Kiểm tra CL SP (KCS) (3) | Hoạt động phụ trợ SX (4) | Hoạt động tiêu thụ (5) | Quản lý điều hành (6) | |
| Bộ phận sản xuất | | | | | | | |
| - Lương nhân viên gián tiếp | 20% | 40% | 15% | 15% | 5% | 5% | 100% |
| - Khấu hao TSCĐ nhà máy | 5% | 60% | 5% | 10% | 10% | 10% | 100% |
| - NVL, Công cụ trong nhà máy | 5% | 50% | 5% | 20% | 10% | 10% | 100% |
| -CP DV mua ngoài, CP khác | 20% | 40% | 10% | 10% | 10% | 10% | 100% |
| Bộ phận QLDN | | | | | | | |
| - Lương nhân viên QLDN | 10% | 5% | 10% | 5% | 25% | 45% | 100% |
| - Khấu hao TSCĐ văn phòng | 10% | 0% | 5% | 5% | 25% | 55% | 100% |
| -Chi phí vật liệu, dụng cụ | 5% | 5% | 5% | 5% | 20% | 60% | 100% |
| -CP DV mua ngoài và CP khác | 5% | 5% | 10% | 5% | 20% | 55% | 100% |
| Bộ phận marketing | | | | | | | |
| - Lương nhân viên marketing | 10% | 0% | 10% | 0% | 65% | 15% | 100% |
| - Chi phí bán hàng | 10% | 0% | 5% | 0% | 70% | 15% | 100% |
| -Chi phí hỗ trợ tiêu thụ | 0% | 0% | 10% | 0% | 70% | 20% | 100% |
| -CP DV mua ngoài và CP khác | 10% | 0% | 10% | 0% | 70% | 10% | 100% |

(Nguồn: Tác giả tự tính toán từ số liệu công ty giấy CP Lam Sơn)

Số liệu tại Công ty cổ phần Lam Sơn có số liệu chi phí chung hàng năm tại bảng 3.10

**Bảng 3.10 Chi phí gián tiếp tại công ty cổ phần giấy Lam Sơn
Tháng 6 Năm 2020**

| Khoản mục chi phí | Số tiền (ĐVT: Đồng) |
|--------------------------------------|----------------------------|
| Bộ phận sản xuất | 2,756,332,936 |
| Lương nhân viên gián tiếp trong NM | 921,150,310 |
| Khấu hao TSCĐ của nhà máy | 1,464,785,212 |
| CP NVL, CCDC trong nhà máy | 79,962,076 |
| CP dịch vụ mua ngoài và chi phí khác | 290,435,338 |
| Bộ phận marketing | 3,521,450,550 |
| Lương nhân viên marketing | 990,670,100 |
| Chi phí bán hàng | 1,027,599,480 |
| Chi phí hỗ trợ tiêu thụ | 1,050,640,310 |
| CP dịch vụ mua ngoài và chi phí khác | 452,540,660 |
| Bộ phận quản lý DN chung | 3,489,040,865 |
| Lương nhân viên quản lý DN | 2,735,300,360 |
| Khấu hao TSCĐ văn phòng | 198,850,530 |
| Chi phí vật liệu, dụng cụ | 165,329,550 |
| CP dịch vụ mua ngoài và chi phí khác | 389,560,425 |
| Tổng cộng | 9,766,824,351 |

(Nguồn: Tác giả tự tính toán)

Dựa vào bảng 3.9 Phân bổ mức tiêu tốn nguồn lực vào nhóm chi phí hoạt động để phân bổ để tiến hành phân bổ giai đoạn đầu vào nhóm chi phí hoạt động (Bảng 3.11)

Bảng 3.11: Phân bổ giai đoạn đầu vào nhóm chi phí hoạt động

| Nội dung chi phí | Chuẩn bị sản xuất (1) | Máy móc thiết bị (2) | Kiểm tra chất lượng SP (KCS) (3) | Hoạt động phụ trợ SX (4) | Hoạt động tiêu thụ (5) | Quản lý điều hành (6) | Tổng |
|--------------------------|-----------------------|----------------------|----------------------------------|--------------------------|------------------------|-----------------------|----------------------|
| Bộ phận sản xuất | 319,554,494 | 1,403,486,424 | 244,453,445 | 329,687,017 | 229,575,778 | 229,575,778 | 2,756,332,936 |
| Lương NV gián tiếp | 184,230,062 | 368,460,124 | 138,172,547 | 138,172,547 | 46,057,516 | 46,057,516 | 921,150,310 |
| Khấu hao TSCĐ nhà máy | 73,239,261 | 878,871,127 | 73,239,261 | 146,478,521 | 146,478,521 | 146,478,521 | 1,464,785,212 |
| NVL, Ccdc nhà máy | 3,998,104 | 39,981,038 | 3,998,104 | 15,992,415 | 7,996,208 | 7,996,208 | 79,962,076 |
| CP DV mua ngoài, CP khác | 58,087,068 | 116,174,135 | 29,043,534 | 29,043,534 | 29,043,534 | 29,043,534 | 290,435,338 |
| Bộ phận maketting | 247,081,024 | - | 300,765,081 | - | 2,415,481,880 | 558,122,565 | 3,521,450,550 |
| Lương nhân viên maketing | 99,067,010 | - | 99,067,010 | - | 643,935,565 | 148,600,515 | 990,670,100 |
| Chi phí bán hàng | 102,759,948 | - | 51,379,974 | - | 719,319,636 | 154,139,922 | 1,027,599,480 |
| Chi phí hỗ trợ tiêu thụ | - | - | 105,064,031 | - | 735,448,217 | 210,128,062 | 1,050,640,310 |
| CP DV mua ngoài, CP khác | 45,254,066 | - | 45,254,066 | - | 316,778,462 | 45,254,066 | 452,540,660 |
| Bộ phận QLDN | 321,159,588 | 164,509,517 | 330,695,083 | 174,452,043 | 844,515,718 | 1,653,708,917 | 3,489,040,865 |
| Lương nhân viên QLDN | 273,530,036 | 136,765,018 | 273,530,036 | 136,765,018 | 683,825,090 | 1,230,885,162 | 2,735,300,360 |
| Khấu hao TSCĐ VP | 19,885,053 | - | 9,942,527 | 9,942,527 | 49,712,633 | 109,367,792 | 198,850,530 |
| CP vật liệu, dụng cụ | 8,266,478 | 8,266,478 | 8,266,478 | 8,266,478 | 33,065,910 | 99,197,730 | 165,329,550 |
| CP DV mua ngoài, CP khác | 19,478,021 | 19,478,021 | 38,956,043 | 19,478,021 | 77,912,085 | 214,258,234 | 389,560,425 |
| Cộng | 887,795,106 | 1,567,995,941 | 875,913,608 | 504,139,060 | 3,489,573,376 | 2,441,407,260 | 9,766,824,351 |

(Nguồn: tác giả tự tính toán theo số liệu tại công ty CP giấy Lam Sơn)

Bước 4: Phân bổ chi phí của các hoạt động và tính giá thành.

Bảng 3.12: Tính tỷ lệ phân bổ theo hoạt động

| Nhóm chi phí hoạt động | Tổng chi phí (ĐVT: đồng) | Tổng tiêu thức | Tỷ lệ phân bổ chi phí |
|--|--------------------------|---------------------|-----------------------|
| Chuẩn bị sản xuất (1) | 887,795,106 | 890 tấn sản phẩm | 997,523 |
| Máy móc thiết bị (2) | 1,567,995,941 | 273 giờ máy | 5,743,575 |
| Kiểm tra chất lượng sản phẩm (KCS) (3) | 875,913,608 | 890 tấn sản phẩm | 984,173 |
| Hoạt động phụ trợ SX (4) | 504,139,060 | 890 tấn sản phẩm | 566,448 |
| Hoạt động tiêu thụ (5) | 3,489,573,376 | 916 tấn SP tiêu thụ | 3,809,578 |
| Quản lý điều hành (6) | 2,441,407,260 | 890 tấn sản phẩm | 2,743,154 |

(Nguồn: Tác giả tự tính toán theo số liệu tại công ty cổ phần giấy Lam Sơn)

** So sánh phương pháp ABC với phương pháp kế toán chi phí truyền thống (Traditional Costing Accounting – TCA) áp dụng tại các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ*

Bảng 3.13: Bảng so sánh phân bổ chi phí theo truyền thống và chi phí theo hoạt động
Sản phẩm: Giấy cattong sóng
Sản lượng: 890.000 kg

| Chỉ tiêu chi phí | Số tiền (ĐVT: Đồng) |
|--|-----------------------|
| Chi phí theo truyền thống | |
| Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp | 7,431,900,500 |
| Chi phí nhân công trực tiếp | 454,514,100 |
| Chi phí sản xuất chung | 2,756,332,936 |
| Chi phí phân bổ cho sản phẩm | 7,010,491,415 |
| <i>Chi phí bán hàng</i> | <i>3,521,450,550</i> |
| <i>Chi phí quản lý doanh nghiệp</i> | <i>3,489,040,865</i> |
| Tổng chi phí | 17,653,238,951 |
| Chi phí theo hoạt động | |
| Chi phí trực tiếp | 7,886,414,600 |
| + <i>Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp</i> | <i>7,431,900,500</i> |
| + <i>Chi phí nhân công trực tiếp</i> | <i>454,514,100</i> |
| Chi phí gián tiếp | 3,835,843,715 |
| + <i>Chuẩn bị sản xuất</i> | <i>887,795,106</i> |
| + <i>Máy móc thiết bị</i> | <i>1,567,995,941</i> |
| + <i>Kiểm tra chất lượng sản phẩm</i> | <i>875,913,608</i> |
| + <i>Hoạt động phụ trợ sản xuất</i> | <i>504,139,060</i> |
| Tổng chi phí tính cho sản phẩm | 11,722,258,315 |
| Chi phí không phân bổ vào sản phẩm | 5,930,980,636 |
| - <i>Hoạt động tiêu thụ</i> | <i>3,489,573,376</i> |
| - <i>Quản lý điều hành</i> | <i>2,441,407,260</i> |
| Tổng cộng chi phí | 17,653,238,951 |

(Nguồn: Công ty CP giấy Lam Sơn và tác giả tự tính toán)

Các hoạt động phát sinh các khoản chi phí từ hoạt động sản xuất kinh doanh và các hoạt động khác của công ty, nhưng với việc phân bổ chi phí sản xuất chung theo phương pháp khác nhau sẽ làm cho giá thành sản phẩm khác nhau:

Vận dụng ABC tiêu tốn nhiều chi phí cũng như nhân lực phải có hiểu biết cao hơn, song việc sử dụng hạch toán chi phí theo hoạt động sẽ nhận biết được các hoạt động dễ dàng hơn và tính giá thành sản phẩm chính xác hơn sẽ giúp cho doanh nghiệp có lợi thế về giá so với các đối thủ cạnh tranh và là nền tảng để nhà quản trị có thể thực hiện các quyết định dài hạn.

3.3.4 Hoàn thiện hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí

Để đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp, các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ cần lập các báo cáo theo 3 nhóm: Nhóm báo cáo cung cấp thông tin dự toán; Nhóm báo cáo cung cấp thông tin kết quả thực hiện; Nhóm báo cáo cung cấp thông tin phục vụ kiểm soát, đánh giá và ra quyết định.

3.3.5. Giải pháp hoàn thiện phân tích biến động chi phí

Hoàn thiện phân tích biến động chi phí NVL trực tiếp bởi các nhân tố: lượng sản phẩm, định mức tiêu hao vật liệu và đơn giá nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp theo năng suất lao động, đơn giá tiền công, còn phân tích biến động chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp theo biến phí và định phí.

3.3.6. Hoàn thiện phân tích thông tin để ra quyết định

Phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận là công cụ hữu ích giúp nhà quản trị doanh nghiệp sản xuất Giấy trong khu vực thấy được cơ cấu chi phí lợi nhuận của các sản phẩm để từ đó các quyết định cho phù hợp từng loại sản phẩm nhằm nâng cao hệ số an toàn cho sản xuất.

3.3.7 Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán phục vụ cho kế toán quản trị chi phí

Luận án đề xuất mô hình tổ chức bộ máy kế toán mà các doanh nghiệp sản xuất Giấy nên áp dụng là mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Bộ phận kế toán tài chính vẫn thực hiện các công việc bình thường còn bộ phận kế toán quản trị thực hiện các công việc như lập kế hoạch, dự toán, báo cáo bộ phận, phân tích, tư vấn và ra quyết định. Dù là mô hình kế toán nào thì bộ máy kế toán phải gọn nhẹ, hợp lý và không trùng lặp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị.

3.4. Điều kiện thực hiện giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất Giấy khu vực Trung – Bắc Bộ

3.4.1. Về phía Nhà nước và các cơ quan chức năng

Thứ nhất: Nhà nước cần sớm hoàn thiện các chế độ kế toán sao cho phù hợp với điều kiện kinh tế thị trường ở Việt Nam.

Thứ hai: Nhà nước tiếp tục cải cách thủ tục hành chính, sửa đổi bổ sung các văn bản luật và dưới luật quy định

Thứ ba: Nhà nước cần có chính sách hỗ trợ các doanh nghiệp sản xuất nói chung, sản xuất giấy nói riêng, tiếp cận, chuyển giao kế toán quản trị chi phí từ các nước, các doanh nghiệp ở nước ngoài đã vận dụng thành công kế toán quản trị để tạo tiền đề cho việc áp dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam.

3.4.2. Về phía hiệp hội Giấy và bột giấy Việt nam

Thứ nhất: Đào tạo phát triển nguồn nhân lực

- Nâng cao nhận thức và trình độ quản lý cho các nhà quản lý.

- Chú trọng việc đào tạo, nâng cao trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán trong các doanh nghiệp

Thứ hai: Vận dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán

KẾT LUẬN

Trong bối cảnh phát triển kinh tế thị trường với xu hướng hội nhập toàn cầu, Việt Nam đã và đang dần dần tham gia vào hoạt động kinh tế chung của khu vực và thế giới. Môi trường cạnh tranh bình đẳng và tuân thủ mọi quy luật kinh tế chung đã tác động đến hoạt động quản lý kinh tế của các doanh nghiệp. Để đứng vững trên thị trường và kinh doanh thành công, các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực Trung Bắc Bộ phải có những công cụ quản lý hữu hiệu trong điều hành hoạt động sản

xuất kinh doanh, đó những thông tin hữu ích và những quyết sách kịp thời, chính xác. Một trong những công cụ đó là kế toán quản trị chi phí, bởi tính linh hoạt, hữu ích của thông tin kế toán phục vụ yêu cầu quản trị nội bộ doanh nghiệp. Chính vì vậy nghiên cứu hoàn thiện kế toán QTCP phù hợp với các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực Trung Bắc Bộ sẽ giúp các doanh nghiệp góp phần nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh. Nghiên cứu nhằm hoàn thiện kế toán QTCP trong các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực Trung Bắc Bộ Nam, luận án đã đề cập đến những vấn đề cơ bản của kế toán QTCP theo các nội dung sau:

1, Về lý luận: Luận án đã làm rõ được bản chất, vai trò của kế toán QTCP trong doanh nghiệp sản xuất. Hệ thống hóa được nội dung cơ bản của kế toán QTCP trong doanh nghiệp sản xuất, đồng thời luận án đã tìm hiểu kế toán QTCP của một số nước trên thế giới và rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

2, Về thực trạng: Luận án đã phân tích thực trạng kế toán QTCP cho các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ, với các nội dung:

Phân tích đặc điểm về tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh, tổ chức bộ máy quản lý, bộ máy kế toán, chính sách kế toán và cơ chế tài chính ảnh hưởng đến kế toán QTCP trong các doanh nghiệp sản xuất giấy trong khu vực.

Khảo sát, phân tích và xử lý nhu cầu thông tin tổ chức kế toán QTCP, phân tích thực trạng kế toán QTCP trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ.

Đánh giá thực trạng kế toán QTCP trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ chỉ rõ được ưu điểm, tồn tại và nguyên nhân của những tồn tại đó.

3, Về giải pháp: Trên cơ sở lý luận và thực trạng kế toán QTCP trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ, kết hợp với chiến lược phát triển của ngành công nghiệp giấy luận án đã xác định những nguyên tắc và yêu cầu cần thiết khi hoàn thiện kế toán QTCP trong các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ. Qua đó luận án đã đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán QTCP trong các DN sản xuất giấy trong khu vực Trung Bắc Bộ nhằm đáp ứng yêu cầu quản trị doanh nghiệp thông qua việc hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong bộ máy kế toán; Kiến nghị áp dụng phương pháp ABC trong xác định chi phí cho các đối tượng chịu chi phí của doanh nghiệp; hoàn thiện phân loại chi phí, vận dụng hệ thống định mức chi phí và lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh; hoàn thiện ghi nhận và xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí, Hoàn thiện phân tích thông tin chi phí để kiểm soát chi phí và ra quyết định, hoàn thiện mô hình tổ chức bộ máy kế toán QTCP.

Để đảm bảo tính khả thi của các giải pháp hoàn thiện, luận án đã đề xuất một số kiến nghị đối với Nhà nước và các cơ quan chức năng, Hiệp hội giấy và bột giấy Việt Nam, các doanh nghiệp sản xuất giấy khu vực Trung Bắc Bộ.