

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

DƯƠNG THỊ MỸ HOÀNG

**KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH
TRONG CÁC CÔNG TY SẢN XUẤT THÉP VIỆT
NAM TRÊN ĐỊA BÀN CÁC TỈNH MIỀN TRUNG**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Hà Nội – 2020

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

DƯƠNG THỊ MỸ HOÀNG

**KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH
TRONG CÁC CÔNG TY SẢN XUẤT THÉP VIỆT
NAM TRÊN ĐỊA BÀN CÁC TỈNH MIỀN TRUNG**

Chuyên ngành: KẾ TOÁN

Mã số: 934.03.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

Người hướng dẫn khoa học: **1. PGS.TS. Đỗ Minh Thành
2. PGS.TS. Hà Thị Thúy Vân**

Hà Nội – 2020

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu phân tích, đánh giá trong luận án là trung thực. Những kết luận khoa học của luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

TÁC GIẢ

Dương Thị Mỹ Hoàng

LỜI CẢM ƠN

Tác giả luận án xin chân thành cảm ơn Tập thể lãnh đạo, thầy cô giáo Khoa Sau đại học, Khoa Kế toán - Kiểm toán trường Đại học Thương mại đã tạo điều kiện để tác giả học tập, nghiên cứu trong suốt thời gian qua.

Tác giả đặc biệt gửi lời cảm ơn chân thành và sâu sắc đến tập thể cán bộ hướng dẫn khoa học PGS.TS. Đỗ Minh Thành và PGS.TS. Hà Thị Thúy Vân đã nhiệt tình giúp đỡ và động viên tác giả hoàn thành luận án.

Tác giả xin chân thành cảm ơn lãnh đạo, nhân viên tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã hỗ trợ và tạo điều kiện cho tác giả trong quá trình thu thập dữ liệu, nghiên cứu và hoàn thành luận án.

Tác giả xin cảm ơn bạn bè, đồng nghiệp và những người thân trong gia đình đã tạo điều kiện, chia sẻ khó khăn và luôn động viên tác giả trong quá trình học tập và thực hiện luận án.

Xin chân thành cảm ơn!

TÁC GIẢ

Dương Thị Mỹ Hoàng

MỤC LỤC

MỤC LỤC	i
DANH MỤC KÝ HIỆU CHỮ VIẾT TẮT.....	v
DANH MỤC SỐ ĐỒ.....	vi
DANH MỤC BIỂU ĐỒ	viii
DANH MỤC CÁC BẢNG.....	ix
MỞ ĐẦU	1
1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu.....	1
2. Tổng quan tình hình nghiên cứu liên quan đến đề tài	2
2.1. Các công trình nghiên cứu về kế toán CPSXKD dưới góc độ KTTC	2
2.2. Các công trình nghiên cứu về kế toán CPSXKD dưới góc độ KTQT	6
2.3. Các công trình nghiên cứu về lĩnh vực thép	12
2.4. Khoảng trống nghiên cứu của luận án	14
3. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu	15
4. Các câu hỏi nghiên cứu của luận án	16
5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu	16
5.1. Đối tượng nghiên cứu	16
5.2. Phạm vi nghiên cứu.....	16
6. Phương pháp nghiên cứu	17
6.1. Phương pháp nghiên cứu	17
6.2. Quy trình nghiên cứu	20
7. Những đóng góp mới của luận án.....	21
7.1. Những đóng góp mới về mặt học thuật, lý luận	21
7.2. Những đóng góp mới về mặt thực tiễn	21
8. Kết cấu của đề tài.....	21
CHƯƠNG 1. LÝ LUẬN CHUNG VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT	23
1.1. Khái niệm, bản chất, phân loại chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất	23
1.1.1. Khái niệm, bản chất chi phí sản xuất kinh doanh	23
1.1.2. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh	26

1.1.3. Yêu cầu quản lý chi phí sản xuất kinh doanh	33
1.2. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất theo quan điểm kế toán tài	34
1.2.1. Nguyên tắc kế toán chi phối kế toán chi phí sản xuất kinh doanh.....	34
1.2.2. Xác định chi phí sản xuất kinh doanh.....	35
Xác định chi phí sản xuất kinh doanh đối với sản phẩm dở dang	39
1.2.3. Ghi nhận chi phí sản xuất kinh doanh.....	41
1.2.4. Trình bày thông tin chi phí sản xuất kinh doanh	45
1.3. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất theo quan điểm kế toán quản trị.....	46
1.3.1. Xây dựng các định mức, lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh	46
1.3.2. Thu thập thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị	51
1.3.3. Phân tích các thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị.....	64
1.4. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh ở các nước và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam.....	68
1.4.1. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh ở các nước	68
1.4.2. Bài học kinh nghiệm kế toán chi phí sản xuất kinh doanh cho các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam	72
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	74
CHƯƠNG 2. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG CÁC CÔNG TY SẢN XUẤT THÉP VIỆT NAM TRÊN ĐỊA BÀN CÁC TỈNH MIỀN TRUNG.....	75
2.1. Tổng quan về các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	75
2.1.1. Đặc điểm tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	75
2.1.2. Đặc điểm tổ chức quản lý tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.....	83
2.1.3. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.....	86
2.1.3.1. Tổ chức bộ máy kế toán	86
2.1.3.2. Các chính sách kế toán áp dụng	87
2.2. Thực trạng kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.....	90

2.2.1. Thực trạng kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quan điểm kế toán tài chính trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	90
2.2.1.1. Các nguyên tắc kế toán chi phí chi phối kế toán chi phí sản xuất kinh doanh	91
2.2.1.2. Xác định chi phí sản xuất kinh doanh	91
2.2.1.3. Ghi nhận chi phí sản xuất kinh doanh	94
2.2.1.4. Trình bày thông tin chi phí sản xuất kinh doanh.....	103
2.2.2. Thực trạng kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quan điểm kế toán quản trị trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	103
2.2.2.1. Xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh.....	103
2.2.2.2. Lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh.....	107
2.2.2.3. Thu thập thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị	112
2.2.2.4. Phân tích thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị.....	117
2.3. Đánh giá thực trạng kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	119
2.3.1. Những kết quả đạt được	119
2.3.2. Những hạn chế	121
2.3.3. Những nguyên nhân của hạn chế	125
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2	127
CHƯƠNG 3. HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TẠI CÁC CÔNG TY SẢN XUẤT THÉP VIỆT NAM TRÊN ĐỊA BÀN CÁC TỈNH MIỀN TRUNG.....	128
3.1. Định hướng phát triển và yêu cầu hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	128
3.1.1. Định hướng phát triển của các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.....	128
3.1.2. Những yêu cầu cơ bản của việc hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung ..	129
3.2. Các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	130
3.2.1. Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quan điểm kế toán tài chính tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	130
3.2.1.1. Hoàn thiện ghi nhận chi phí sản xuất kinh doanh	130

3.2.1.2. Hoàn thiện thông tin chi phí sản xuất kinh doanh.....	133
3.2.2. Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quan điểm kế toán quản trị tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	133
3.2.2.1. Hoàn thiện phân loại chi phí sản xuất kinh doanh	133
3.2.2.2. Hoàn thiện xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh	134
3.2.2.3. Hoàn thiện lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh	135
3.2.2.4. Hoàn thiện thu thập thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị	137
3.2.2.5. Hoàn thiện phân tích chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị.....	139
3.2.2.6. Hoàn thiện phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh giữa thực tế và dự toán nhằm tăng cường kiểm soát chi phí.....	142
3.2.2.7. Hoàn thiện hệ thống kế toán quản trị chi phí môi trường	147
3.3. Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	148
3.3.1. Về phía Nhà nước	148
3.3.2. Về phía các công ty.....	149
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3	151
KẾT LUẬN	152
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ	
TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC KÝ HIỆU CHỮ VIẾT TẮT

Kí hiệu	Chữ viết đầy đủ	Kí hiệu	Chữ viết đầy đủ
KTQT	Kế toán quản trị	BCTC	Báo cáo tài chính
KTTC	Kế toán tài chính	CT	Công thức
DN	Doanh nghiệp	GTGT	Giá trị gia tăng
CP	Chi phí	PX	Phân xưởng
TSCĐ	Tài sản cố định	TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
KKTX	Kê khai thường xuyên	KKĐK	Kiểm kê định kỳ
NVL	Nguyên vật liệu	HĐ	Hợp đồng
NVLTT	Nguyên vật liệu trực tiếp	TLHĐ	Thanh lý hợp đồng
SXC	Sản xuất chung	PNK	Phiếu nhập kho
NCTT	Nhân công trực tiếp	TKKT	Tài khoản kế toán
SX	Sản xuất	DNCN	Doanh nghiệp chăn nuôi
KD	Kinh doanh	DNXL	Doanh nghiệp xây lắp
SP	Sản phẩm	VN	Việt Nam
BHXH	Bảo hiểm xã hội	TTCP	Trung tâm chi phí
BHYT	Bảo hiểm y tế	GTSP	Giá thành sản phẩm
BHTN	Bảo hiểm thất nghiệp	MFCA	Đánh giá chi phí môi trường theo dòng vật liệu
KPCĐ	Kinh phí công đoàn	EMA	Kế toán quản trị môi trường
CNTTSX	Công nhân trực tiếp sản xuất	ECMA	Kế toán quản trị chi phí môi trường
QLPX	Quản lý phân xưởng	ERP	Enterprise Resource Planning
PX	Phân xưởng	ABC	Activity – based costing
CCDC	Công cụ dụng cụ	IF	Lò cảm ứng
CPBH	Chi phí bán hàng	EAF	Công nghệ lò điện
QLDN	Quản lý công ty	BOF	Công nghệ lò thổi oxy
TP	Thành phẩm	JIT	Just – In - Time
NV	Nhân viên	FDI	Foreign Direct Investment
TK	Tài khoản	CVP	Chi phí – khối lượng – lợi nhuận
PXK	Phiếu xuất kho	SCM	Standard Costing Method

DANH MỤC SƠ ĐỒ

Số hiệu	Tên sơ đồ	Trang
Sơ đồ i.1	Quy trình nghiên cứu đề tài	20
Sơ đồ 1.1	Quá trình sản xuất sản phẩm	25
Sơ đồ 1.2	Mô hình vận động CPSXKD trong các DNSX	29
Sơ đồ 1.3	Sơ đồ kế toán CPSXKD dở dang trong các DNSX	45
Sơ đồ 1.4	Sơ đồ kế toán CPBH trong các DNSX	45
Sơ đồ 1.5	Sơ đồ kế toán CPQLDN trong các DNSX	45
Sơ đồ 1.6	Quy trình lập dự toán	48
Sơ đồ 1.7	Hệ thống dự toán hoạt động sản xuất kinh doanh của DN sản xuất	49
Sơ đồ 1.8	Mô hình trình tự thông tin 2 xuống 1 lên	50
Sơ đồ 1.9	Quá trình luân chuyển CPSXKD theo phương pháp xác định chi phí theo công việc	52
Sơ đồ 1.10	Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất	53
Sơ đồ 1.11	Phương pháp chi phí thông thường	54
Sơ đồ 1.12	Phân tích chênh lệch chi phí	56
Sơ đồ 1.13	Phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của SP	60
Sơ đồ 1.14	Mối quan hệ giữa phương pháp chi phí mục tiêu và phương pháp quản lý chi phí Kaizen	61
Sơ đồ 2.1.	Quy trình công nghệ sản xuất ngắn hay còn gọi là quy trình sản xuất hở	79
Sơ đồ 2.2.	Quy trình sản xuất thép khép kín từ thượng nguồn (quy trình công nghệ sản xuất dài)	79
Sơ đồ 2.3.	Quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm thép tại Công ty Cổ phần Thép DANA - Ý	79
Sơ đồ 2.4.	Sơ đồ tổ chức quản lý tại Công ty Cổ phần Thép Đà Nẵng	84
Sơ đồ 2.5.	Sơ đồ tổ chức quản lý Công ty Cổ phần Dana – Ý	84
Sơ đồ 2.6.	Sơ đồ tổ chức quản lý Công ty TNHH sắt xộp Kobelco Việt Nam	85

Số hiệu	Tên sơ đồ	Trang
Sơ đồ 2.7.	Sơ đồ mô hình tổ chức kế toán tập trung tại công ty TNHH Thép Việt Quang	87
Sơ đồ 2.8.	Sơ đồ mô hình tổ chức kế toán kết hợp tại Công ty Cổ phần Thép Đông Nam Á	87
Sơ đồ 2.9.	Quy trình ghi sổ và lập báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo phương pháp chi phí tiêu chuẩn	114
Sơ đồ 3.1	Mô hình tổng quát để phân tích biến phí	142

DANH MỤC BIỂU ĐỒ

Số hiệu	Tên biểu đồ	Trang
Biểu đồ 2.1	Cơ cấu tiêu thụ thép năm 2007 và dự đoán 2025	76
Biểu đồ 2.2	Sản lượng sản xuất và tiêu thụ thép xây dựng từ 2008 - 2018	76
Biểu đồ 2.3	Sản lượng sản xuất và tiêu thụ thép ống từ 2013 - 2018	77
Biểu đồ 2.4	Sản lượng sản xuất và tiêu thụ tôn mạ từ 2013 - 2018	77
Biểu đồ 2.5	Các loại hình doanh nghiệp tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	78
Biểu đồ 2.6	Cơ cấu chi phí lò BOF và lò EAF	79
Biểu đồ 2.7	Mô hình tổ chức quản lý tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	84
Biểu đồ 2.8	Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	87
Biểu đồ 2.9	Tiêu thức phân loại chi phí sản xuất kinh doanh tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	92
Biểu đồ 2.10	Mô hình đối tượng tập hợp chi phí tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	96
Biểu đồ 2.11	Thống kê kết quả xây dựng định mức CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	105
Biểu đồ 2.12	Thống kê kết quả lập dự toán CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	108
Biểu đồ 2.13	Thống kê tỉ lệ áp dụng các phương pháp xác định chi phí	113
Biểu đồ 2.14	Hệ thống báo cáo kế toán quản trị CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	116

DANH MỤC CÁC BẢNG

Số hiệu	Tên bảng	Trang
Bảng 1.1	Phân loại chi phí theo phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp	57
Bảng 2.1	Danh sách các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	78
Bảng 2.2	Mô hình tổ chức quản lý tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	83
Bảng 2.3	Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	86
Bảng 2.4	Bảng tổng hợp chế độ và các chính sách kế toán áp dụng tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	88
Bảng 2.5	Tiêu thức phân loại chi phí sản xuất kinh doanh tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	92
Bảng 2.6	Đối tượng tập hợp chi phí tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	95
Bảng 2.7	Bảng tổng hợp chi tiết CPNVLTT của phôi thép quý I/2018	97
Bảng 2.8	Bảng tổng hợp chi tiết chi phí NVLTT của thép quý I/2018	97
Bảng 2.9	Sổ Cái Tài khoản: 621 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	97
Bảng 2.10	Bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương quý I/2018	99
Bảng 2.11	Sổ Cái Tài khoản 622 – Chi phí nhân công trực tiếp	99
Bảng 2.12	Bảng tổng hợp chi phí sản xuất chung quý I/2018	101
Bảng 2.13	Tập hợp chi phí sản xuất chung của phôi thép quý I/2018	101
Bảng 2.14	Tập hợp chi phí sản xuất chung của thép quý I/2018	101
Bảng 2.15	Sổ Cái Tài khoản 627 – Chi phí sản xuất chung	101
Bảng 2.16	Bảng tổng hợp chi phí bán hàng quý I/2018	102
Bảng 2.17	Sổ Cái Tài khoản 641 – Chi phí bán hàng	102
Bảng 2.18	Bảng tổng hợp chi phí quản lý DN quý I/2018	103

Số hiệu	Tên bảng	Trang
Bảng 2.19	Sổ Cái Tài khoản 642 – Chi phí quản lý DN	103
Bảng 2.20, 2.21, 2.22	BCTC của Công ty Cổ phần thép Dana – Ý quý IV/2018	103
Bảng 2.23, 2.24, 2.25	BCTC của Công ty Cổ phần thép Đà Nẵng 2018	103
Bảng 2.26	Bảng thống kê kết quả xây dựng định mức CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	104
Bảng 2.27	Định mức tiêu hao nguyên vật liệu phôi thép quý I/2018	105
Bảng 2.28	Định mức tiêu hao nguyên vật liệu thép quý I/2018	105
Bảng 2.29	Định mức lượng NVL sử dụng cho sản xuất phôi thép quý I/2018	106
Bảng 2.30	Định mức lượng NVL sử dụng cho sản xuất thép quý I/2018	106
Bảng 2.31	Định mức tiêu hao nguyên vật liệu phôi thép quý IV/2018	107
Bảng 2.32	Bảng thống kê kết quả lập dự toán CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	108
Bảng 2.33	Dự toán sản lượng sản xuất quý I/2018	109
Bảng 2.34	Dự toán chi phí NVLTT sản xuất phôi thép quý I/2018	109
Bảng 2.35	Dự toán CPNVLTT sản xuất thép quý I/2018	109
Bảng 2.36	Dự toán chi phí NCTT sản xuất phôi thép quý I/2018	110
Bảng 2.37	Dự toán chi phí NCTT sản xuất thép quý I/2018	110
Bảng 2.38	Dự toán chi phí sản xuất chung quý I/2018	111
Bảng 2.39	Dự toán chi phí sản xuất chung của phôi thép quý I/2018	111
Bảng 2.40	Dự toán chi phí sản xuất chung của thép quý I/2018	111
Bảng 2.41	Dự toán giá thành sản xuất phôi thép quý I/2018	111
Bảng 2.42	Dự toán giá thành sản xuất thép quý I/2018	111
Bảng 2.43	Dự toán CPNVLTT chính cho sản phẩm BCT5 quý I/2018	111
Bảng 2.44	Bảng dự toán NVL phụ cho sản phẩm phôi thép BCT51 quý IV/2018	111
Bảng 2.45	Bảng dự toán CPNCTT quý IV/2018	112

Số hiệu	Tên bảng	Trang
Bảng 2.46	Bảng dự toán chi phí tiền lương nhân viên quản lý tại phân xưởng quý IV/2018	112
Bảng 2.47	Bảng dự toán chi phí sản xuất chung quý IV/2018	112
Bảng 2.48	Dự toán giá thành sản phẩm phôi thép BTC51 quý IV/2018	112
Bảng 2.49	Thống kê tỉ lệ áp dụng các phương pháp xác định chi phí	113
Bảng 2.50	Đối tượng tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm tại công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	114
Bảng 2.51	Bảng phân tích chi tiết giá thành sản phẩm	115
Bảng 2.52	Đánh giá NSXS tháng...năm...(theo khoản mục chi phí và công đoạn sản xuất)	115
Bảng 2.53	Đánh giá thực hiện tiết kiệm, lãng phí NSSX (theo công đoạn và theo phòng ban)	115
Bảng 2.54	Hệ thống báo cáo quản trị tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	115
Bảng 2.55	Báo cáo tổng hợp tình hình thực hiện kế hoạch năm 2018	116
Bảng 2.56	Báo cáo phân tích một số chỉ tiêu tài chính năm 2018	116
Bảng 2.57	Báo cáo phân tích chênh lệch CPNCTT năm 2018	118
Bảng 3.1	Bảng xây dựng mã tài khoản CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	131
Bảng 3.2	Hệ thống tài khoản kết hợp KTQT và KTTC áp dụng tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung	132
Bảng 3.3	Sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của phôi thép quý I/2018	133
Bảng 3.4	Sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của thép quý I/2018	133
Bảng 3.5	Sổ chi tiết chi phí nhân công trực tiếp quý I/2018	133
Bảng 3.7	Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí	133
Bảng 3.8	Tổng hợp định phí và biến phí sản xuất kinh doanh quý I/2018	134
Bảng 3.9	Tổng hợp định phí và biến phí sản xuất phôi thép quý I/2018	134

Số hiệu	Tên bảng	Trang
Bảng 3.10	Tổng hợp định phí và biến phí sản xuất thép quý I/2018	134
Bảng 3.11	Dự toán biến phí sản xuất phôi thép Quý I/2018	136
Bảng 3.12	Dự toán biến phí sản xuất thép Quý I/2018	136
Bảng 3.13	Dự toán chi phí linh hoạt sản xuất phôi thép quý I/2018	136
Bảng 3.14	Dự toán chi phí linh hoạt sản xuất thép quý I/2018	136
Bảng 3.15	Bảng so sánh 3 hệ thống kế toán chi phí	138
Bảng 3.16	Báo cáo chi tiết CPNVLT	139
Bảng 3.17	Báo chi tiết chi phí nhân công trực tiếp	139
Bảng 3.18	Báo cáo chi tiết chi phí sản xuất chung	139
Bảng 3.19	Báo cáo chi tiết phân bổ CPSXC theo các tiêu thức	139
Bảng 3.20	Báo cáo phân tích biến động chi phí	139
Bảng 3.21	Báo cáo theo dõi chi phí bán hàng	139
Bảng 3.22	Báo cáo theo dõi chi phí quản lý công ty	139
Bảng 3.23	Báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh theo số dư đảm phí của phôi thép quý I/2018	140
Bảng 3.24	Báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh theo số dư đảm phí của thép quý I/2018	140
Bảng 3.25	Phân tích điểm hòa vốn sản phẩm phôi thép quý I/2018	140
Bảng 3.26	Phân tích điểm hòa vốn sản phẩm thép quý I/2018	141
Bảng 3.27	Phân tích điều chỉnh biến phí - sản lượng - giá bán	142
Bảng 3.28	Phân tích điều chỉnh biến phí - sản lượng - giá bán	142
Bảng 3.29	Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất phôi thép quý I/2018	143
Bảng 3.30	Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản xuất thép quý I/2018	143
Bảng 3.31	Kết quả kiểm soát chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	144
Bảng 3.32	Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp sản xuất phôi thép quý I/2018	144
Bảng 3.32	Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp sản xuất thép	144

Số hiệu	Tên bảng	Trang
	quý I/2018	
Bảng 3.34	Kết quả kiểm soát chi phí nhân công trực tiếp của phôi thép	144
Bảng 3.35	Kết quả kiểm soát chi phí nhân công trực tiếp của thép	145
Bảng 3.36	Phân tích biến động chi phí sản xuất chung của phôi thép quý I/2018	1454
Bảng 3.37	Phân tích biến động CPSXC của thép quý I/2018	145
Bảng 3.38	Kết quả kiểm soát biến phí sản xuất chung của phôi thép	146
Bảng 3.39	Kết quả kiểm soát định phí sản xuất chung của phôi thép	146
Bảng 3.40	Kết quả kiểm soát biến phí sản xuất chung của thép	146
Bảng 3.41	Kết quả kiểm soát định phí sản xuất chung của thép	147

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Trong nền kinh tế thị trường hiện nay, các doanh nghiệp phải luôn đối mặt với sức ép cạnh tranh của các đơn vị kinh doanh cùng ngành nghề trong nước cũng như các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Các doanh nghiệp Việt Nam cần phát huy một cách hiệu quả nhất các nguồn lực hiện có và tận dụng tối đa những ảnh hưởng tốt từ ngoại lực là các chính sách hỗ trợ của Nhà nước như các chính sách hỗ trợ về tín dụng, chính sách đầu tư cho các ngành trọng điểm. Tuy nhiên, việc phát huy các yếu tố nội lực vẫn là một trong các giải pháp được đánh giá có hiệu quả hơn để doanh nghiệp có thể chủ động trong định hướng phát triển của mình. Chi phí sản xuất kinh doanh là một trong những chỉ tiêu quan trọng trong hệ thống các chỉ tiêu kinh tế phục vụ cho công tác quản lý của doanh nghiệp đang được chủ các doanh nghiệp rất quan tâm. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh với tư cách là một bộ phận của hệ thống kế toán doanh nghiệp, đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin về chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính và giúp cho nhà quản trị thực hiện việc hoạch định, kiểm soát và ra quyết định. Việc tổ chức quản lý phải đảm bảo giải pháp chi phí sản xuất kinh doanh là giải pháp quan trọng. Mặt khác, việc thực hiện công tác kế toán chi phí sản xuất kinh doanh một cách khoa học, hợp lý và đúng đắn có ý nghĩa rất lớn trong việc lập kế hoạch điều hành, tổ chức thực hiện và quản lý chi phí sản xuất kinh doanh, giá thành nói riêng cũng như hoạt động sản xuất kinh doanh nói chung của một doanh nghiệp, góp phần tăng cường quản lý tài sản, vật tư, lao động, tiền vốn một cách tiết kiệm có hiệu quả. Đó là một trong những điều kiện quan trọng tạo cho doanh nghiệp một ưu thế cạnh tranh nhất định trong bối cảnh hiện nay.

Ngành thép đã và đang giữ một vai trò quan trọng trong quá trình công nghiệp hóa, hiện đại hóa đất nước bởi thép là nguyên liệu của nhiều ngành công nghiệp... Đa số các nước thành công về kinh tế đều xác định sản xuất thép là ngành kinh tế trọng điểm và được đầu tư để phát triển. Tuy nhiên, sản xuất thép là đòi hỏi vốn đầu tư lớn và hệ thống quản trị tốt. Nếu không quản trị tốt, các doanh nghiệp sẽ rất dễ phá sản, giải thể và gây hậu quả nặng nề cho nền kinh tế vì sự lãng phí vốn, cạn kiệt tài nguyên và ô nhiễm môi trường. Xét về cạnh tranh, thép Việt Nam còn yếu kém trên cả hai phương diện cạnh tranh ngành và cạnh tranh về sản phẩm. Các doanh nghiệp sản xuất thép Việt Nam có quy mô sản xuất nhỏ, công nghệ lạc hậu, phần lớn nhập phôi để cán thép, rất ít doanh nghiệp đầu tư từ khai thác quặng đến cán sản phẩm. Sản phẩm thép Việt Nam còn đơn điệu, chủ yếu là thép xây dựng được sản xuất với chi phí đầu vào cao hơn so với thế giới. Thực tế trên cho thấy ngành sản xuất thép Việt Nam đang phải cạnh tranh vô cùng khốc liệt. Để tăng năng lực cạnh tranh, ngành thép Việt Nam phải tự đổi mới. Đổi mới trong quản lý, trong phương thức sản xuất, kinh doanh, tái cơ cấu

doanh nghiệp... nhằm mục tiêu phân phối và sử dụng nguồn lực có hiệu quả, giảm chi phí, hạ giá thành.

Vi vậy, để đáp ứng yêu cầu của sự phát triển kinh tế tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung trong giai đoạn hiện nay, kế toán nói chung và kế toán chi phí sản xuất kinh doanh nói riêng cũng cần được hoàn thiện nhằm cung cấp thông tin kịp thời, trung thực và chính xác, phù hợp với yêu cầu quản lý để phục vụ cho việc ra các quyết định kinh doanh của công ty. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh còn là công cụ quản lý quan trọng, hữu hiệu về chi phí sản xuất kinh doanh, kiểm soát chi phí sản xuất kinh doanh, hạ giá thành sản phẩm, tối đa hóa lợi nhuận. Do đó, kế toán chi phí sản xuất kinh doanh cũng đòi hỏi ngày một hoàn thiện nhằm đáp ứng những yêu cầu của thực tế. Xuất phát từ yêu cầu mang tính khách quan về cả lý luận và thực tiễn nói trên, tác giả nghiên cứu tìm hiểu đề tài: ***“Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh Miền Trung”*** làm đề tài nghiên cứu luận án tiến sĩ.

2. Tổng quan tình hình nghiên cứu liên quan đến đề tài

Kế toán CP nói chung và kế toán CPSXKD nói riêng với tư cách là một bộ phận của hệ thống kế toán công ty, đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin về CP phục vụ cho việc lập BCTC và giúp cho nhà quản trị thực hiện việc hoạch định, kiểm soát và ra quyết định. Mặc khác, luôn là vấn đề luôn được các nhà quản lý, các nhà nghiên cứu quan tâm. Hiện đã có nhiều công trình nghiên cứu được công bố ở các đối tượng, phạm vi, góc độ và lĩnh vực khác nhau.

2.1. Các công trình nghiên cứu về kế toán CPSXKD dưới góc độ KTTC

Tác giả Lê Thị Diệu Linh (2011) với luận án *"Hoàn thiện công tác kế toán tập hợp CPSX và tính giá thành SP trong các DN xây dựng dân dụng"*. Luận án đã phân tích, hệ thống hóa các vấn đề lý luận cơ bản về CP giá thành trên cả 2 góc độ KTTC và KTQT. Qua đó, khái quát, phân tích và đánh giá thực trạng, đưa ra những hạn chế cơ bản về hạch toán CP và giá thành trong các DN xây dựng dân dụng. Trên cơ sở đó luận án đưa ra một số giải pháp hoàn thiện công tác kế toán CP và giá thành trong các DN xây dựng dân dụng hiện nay. Tuy nhiên, các vấn đề nghiên cứu trong luận án cơ bản liên quan đến CPSX và tính giá thành trong KTTC là chủ yếu và giới hạn chuyên ngành hẹp là các DN xây dựng dân dụng [21].

Tác giả Nguyễn Quang Hưng (2013) với luận án *"Hoàn thiện tổ chức kế toán CPSX và tính giá thành SP xây lắp trong các DN xây lắp thuộc tập đoàn dầu khí quốc gia Việt Nam"*, luận án đã nghiên cứu hệ thống hóa và làm rõ các vấn đề liên quan đến tổ chức kế toán CPSX và tính giá thành SP xây lắp trong các DN xây lắp thuộc tập đoàn dầu khí quốc gia Việt Nam. Tác giả đã đưa được ra các giải pháp nhằm hoàn thiện việc tổ chức kế toán CPSX và tính giá thành SP xây lắp trong các DN xây lắp

thuộc tập đoàn dầu khí quốc gia Việt Nam. Tuy nhiên, luận án này cũng chỉ đề cập tới SP xây lắp trong các DN XL thuộc tập đoàn dầu khí quốc gia Việt Nam [29].

Tác giả Giáp Đăng Kha (2015) với luận án *“Hoàn thiện kế toán CPSX nhằm tăng cường kiểm soát CP trong các DN xây lắp”*, tác giả đã phân tích, hệ thống hóa cơ sở lý luận về kế toán CPSX trong mối quan hệ với kiểm soát CP trong các DN XL ở Việt Nam theo cả hai góc độ KTTC và KTQT. Đồng thời, luận án nghiên cứu kinh nghiệm kế toán CP của một số quốc gia trên thế giới để định hướng hoàn thiện kế toán CPSX nhằm tăng cường kiểm soát CP trong các DN XL ở Việt Nam. Thông qua khảo sát thực trạng kế toán CPSX trong các DN XL ở Việt Nam, tác giả phân tích và chỉ rõ những ưu điểm, những mặt còn hạn chế cũng như nguyên nhân cơ bản của những tồn tại trong mối liên quan đến tăng cường kiểm soát CP trong các DN XL. Từ đó, tác giả sẽ đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX nhằm tăng cường kiểm soát CPSX trong các DN XL ở Việt Nam, giúp cho các DN XL hoạt động có hiệu quả thực sự, kiểm soát chi phí, hạ giá thành SP, nâng cao chất lượng công trình, tiết kiệm CP cho DN XL và xã hội. Hạn chế của luận án này cũng chỉ đề cập việc kiểm soát CP trong các DN xây lắp mà chưa tập trung nghiên cứu các thông tin CP một cách chuyên sâu tại các DN lớn trong các ngành nghề khác áp dụng cho điều kiện hiện nay [18].

Tác giả Nguyễn Thị Diệu Thu (2016) với luận án *“Hoàn thiện kế toán CPSX và tính giá thành SP phần mềm trong các DNSX phần mềm ở Việt Nam hiện nay”*, tác giả nghiên cứu cơ sở lý luận chung thuộc lý luận về kế toán CPSX và tính GTSP của DNSX trên cả góc độ KTTC và KTQT. Đồng thời nghiên cứu kinh nghiệm về kế toán CPSX và giá thành SP của một số nước trên thế giới, từ đó rút ra được bài học kinh nghiệm cho Việt Nam. Trên cơ sở khảo sát thực tế, phân tích đánh giá thực trạng kế toán CPSX và giá thành SP trong các DNSX phần mềm ở Việt Nam, từ đó đưa ra những đánh giá về kế toán CPSX và giá thành SP phần mềm của những DN này, làm cơ sở để hoàn thiện kế toán CPSX và giá thành SP phần mềm trong các DNSX phần mềm. Đồng thời, luận án cũng đã đề xuất các giải pháp chủ yếu hoàn thiện nội dung kế toán CPSX và giá thành SP phần mềm trong các DNSX phần mềm ở Việt Nam trên cả góc độ KTTC và KTQT. Tuy nhiên, luận án chưa bao quát hết các nội dung mà KTQTC cần cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác giúp nhà quản trị đưa ra những hoạch định cần thiết cho DN [32].

Tác giả Nguyễn Thu Hiền (2016) với nghiên cứu *“Hoàn thiện kế toán CPSX và tính giá thành SP trong các DN may mặc trên địa bàn thành phố Hưng Yên”*, luận án đã hệ thống hóa cơ sở lý luận cơ bản về CPSX và tính giá thành SP trong các DN sản xuất, đồng thời trình bày và phân tích thực trạng kế toán CPSX và tính GTSP trong các DN may mặc trên địa bàn thành phố Hưng Yên và đưa ra các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX tại các DN may mặc dưới góc độ KTTC và KTQT về phân loại, phân bổ, xây dựng định mức... CPSX, hoàn thiện phương pháp tính GTSP may mặc. Tuy nhiên, trong bối cảnh hội nhập kinh tế ngày càng sâu và rộng như hiện nay, kế toán với

vai trò công cụ công cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị thì các giải pháp cần đi sâu và chi tiết hơn nữa, đặc biệt là các giải pháp về KTQT [35].

Tác giả Chu Thị Thu Thủy (2016) với nghiên cứu “*Tổ chức kiểm soát nội bộ CPSX với việc nâng cao hiệu quả tài chính trong các DN nhỏ và vừa Việt Nam*”, luận án tập trung nghiên cứu tổ chức kiểm soát nội bộ trong các DN lớn theo hướng chuyên sâu vào CPSX với việc nâng cao hiệu quả tài chính trong DN nhỏ và vừa cụ thể: luận án xác định được những đặc điểm của rủi ro về CPSX (rủi ro về giá, rủi ro về lượng, rủi ro về năng suất lao động...) và những đặc điểm riêng có của DN nhỏ và vừa (bao gồm sự đa dạng hoá về hình thức sở hữu, sự chuyên môn hoá về SP, dịch vụ, hạn chế về quy mô và năng lực tài chính, tính năng động, linh hoạt và trình độ quản lý thấp) ảnh hưởng đến việc thiết kế và vận hành tổ chức kiểm soát nội bộ CPSX trong DN nhỏ và vừa theo các yếu tố cấu thành và yếu tố chi phí; luận án khẳng định được tác động của tổ chức kiểm soát nội bộ CPSX trong DN nhỏ và vừa đến hiệu quả tài chính: Các DN nhỏ và vừa đạt được hiệu quả tài chính cao khi duy trì được tổ chức kiểm soát nội bộ CPSX khoa học với môi trường kiểm soát mạnh, đánh giá rủi ro về CPSX phù hợp, hệ thống thông tin và truyền thông về CPSX khoa học, hoạt động kiểm soát đủ mạnh và giám sát kiểm soát CPSX hiệu lực và các yếu tố cấu thành có mối liên hệ chặt chẽ với nhau; luận án đã khẳng định tổ chức kiểm soát nội bộ CPSX có tác động cùng chiều đến hiệu quả tài chính trong DN nhỏ và vừa Việt Nam. Đồng thời, luận án đề xuất một số giải pháp hoàn thiện tổ chức kiểm soát nội bộ CPSX nhằm nâng cao hiệu quả tài chính của các DN nhỏ và vừa Việt Nam trong thời kỳ hội nhập: Xây dựng cam kết về tính chính trực đạo đức phù hợp, xây dựng cơ chế lương theo năng lực, xây dựng cơ cấu tổ chức theo giai đoạn phát triển, xây dựng ma trận rủi ro về CP sản xuất, sử dụng hệ thống quản trị ERP, sử dụng phân tích chênh lệch CP sản xuất, hoàn thiện các thủ tục kiểm soát CP khấu hao tài sản cố định và tăng cường trách nhiệm của ban kiểm soát trong DN nhỏ và vừa. Hạn chế của luận án này cũng chỉ đề cập việc kiểm soát CP nhằm nâng cao hiệu quả tài chính trong các DN nhỏ và vừa Việt Nam mà chưa tập trung nghiên cứu các thông tin CP tại các DN lớn trong các ngành nghề áp dụng cho điều kiện hiện nay [8].

Tác giả Ngô Quang Hùng (2018) với nghiên cứu “*Hoàn thiện tổ chức kế toán CPSX và tính giá thành SP trong các DN thuộc tập đoàn hóa chất Việt Nam*”, luận án đã hệ thống hóa cơ sở lý luận về tổ chức kế toán CPSX và tính giá thành SP trong các DN. Đồng thời, phân tích và đánh giá thực trạng tổ chức kế toán CPSX và tính giá thành SP trong các DN thuộc Tập đoàn Hóa chất Việt Nam. Qua đó, đề xuất các giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán CPSX và tính giá thành SP trong các DN thuộc Tập đoàn Hóa chất Việt Nam dưới góc độ KTTC và KTQT về tổ chức thu nhận thông tin, hệ thống hóa và xử lý thông tin, xây dựng hệ thống định mức và dự toán, phân tích thông tin KTQT... Hạn chế của luận án là các giải pháp đưa ra chưa đầy đủ và bao quát hết các nội dung mà kế toán CP dưới góc độ KTTC và KTQT cần khai thác và các giải

pháp chỉ vận dụng được cho DN thuộc tập đoàn hóa chất Việt Nam chứ chưa áp dụng được với các ngành khác [39].

Tác giả Thái Thị Thái Nguyên (2019) với luận án “*Kế toán CPSX và giá thành SP tại các DN chăn nuôi gia súc ở miền Bắc Việt Nam*”, tác giả đã hệ thống hóa, phân tích và làm sáng tỏ những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán CPSX và giá thành SP trong các DN CN. Trên cơ sở đó, đưa ra thực trạng kế toán CPSX và giá thành SP tại các DN chăn nuôi gia súc ở miền Bắc Việt Nam và đề xuất giải pháp hoàn thiện trên cả hai góc độ KTTC và KTQT. Với góc độ KTTC, tác giả đã đưa ra các giải pháp hoàn thiện các giao dịch có liên quan CPSX, GTSP có tính chất đặc thù của DN CN gia súc đó là ghi nhận CP và giá thành đối với chăn nuôi gia công, ghi nhận CP bán phế liệu thu hồi trong chăn nuôi, xây dựng chính sách thưởng chăn nuôi và ghi nhận đối với CP tiền thưởng trong chăn nuôi, ghi nhận CP chăm sóc của đàn gia súc mới nhập và của đàn gia súc loại thải, thanh lý, xác định và ghi nhận định phí SXC không được kết chuyển trong chăn nuôi, xác định đối tượng ghi nhận về CP khấu hao tài sản sinh học, thời gian khấu hao của tài sản sinh học, trích lập dự phòng giảm giá đối với SP chăn nuôi gia súc. Với góc độ KTQT, tác giả đã đưa ra các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSX, GTSP tại các DN CN gia súc ở MBVN nhằm cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định liên quan đến quá trình quản lý, sử dụng và kiểm soát CPSX, GTSP. Hạn chế của luận án là các giải pháp chỉ vận dụng được cho các DN chăn nuôi gia súc ở miền Bắc Việt Nam chứ chưa áp dụng được với các ngành khác [43].

Naughton-Travers, Joseph P. (2009) trong nghiên cứu “*Activity-Based Costing: The new Management Tool*” đề cập đến các thông tin và tính ưu việt của phương pháp kế toán CP theo hoạt động. Theo tác giả, phương pháp tập hợp CP theo phương pháp ABC bao gồm toàn bộ các CP phát sinh trong kỳ (CPSX, CPBH và CPQLDN) được phân bổ dựa trên mức thực tế cho mỗi hoạt động và mức đóng góp cho mỗi hoạt động vào quá trình sx và tiêu thụ SP. Như vậy việc vận dụng phương pháp ABC phân bổ CP sẽ mang lại kết quả chính xác hơn cho từng loại SP, điều này giúp ích hơn rất nhiều cho các nhà quản trị trong việc ra quyết định [81].

Michael R. Kinney & Cecily A. Raiborn (2011), trong nghiên cứu “*Cost Accounting: Foundations and Evolutions*” đã đề cập đến kế toán CPSX dưới các góc độ: Thuật ngữ CP sản xuất, đo lường, nhận diện các loại chi phí, CP trên cơ sở hoạt động, các phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng, theo quy trình sản xuất, các phương pháp phân tích CP làm cơ sở ra quyết định sx hay xác định giá bán. Theo tác giả, thông tin CPSX là thông tin vô cùng quan trọng trong các DNSX hiện nay, trong bối cảnh hội nhập ngày càng sâu và rộng, quá trình cạnh tranh ngày càng gay gắt thì thông tin CPSX quyết định sự sống còn của DN. Do vậy, cần phải có khái niệm, phương pháp đo lường, nhận diện và phân tích CP một cách chính xác trong hoạt động sx của các DN [77].

Vvchudovet (2013), “*Current state and prospects of cost accounting development for sugar industry enterprise*” trình bày thực trạng và những nhân tố ảnh hưởng đến sự phát triển của kế toán CP trong DN. Trong đó nhân tố ảnh hưởng đến KTQT trong DN công nghiệp đường, bao gồm đặc điểm KD, cơ cấu quản lý, con người và máy móc thiết bị. Sự khác nhau là do tính chất phức tạp trong quá trình xác định CP và phân bổ CP sản xuất, do trình độ chuyên môn của nhân viên kế toán và ứng dụng công nghệ kế toán hiện đại [85].

2.2. Các công trình nghiên cứu về kế toán CPSXKD dưới góc độ KTQT

KTQT nói chung, KTQTCP nói riêng được nhiều tác giả trên thế giới và trong nước quan tâm, đã có nhiều công trình nghiên cứu được công bố với phạm vi, đối tượng và lĩnh vực nghiên cứu khác nhau. Các công trình nghiên cứu điển hình được công bố gần đây như:

Tác giả Phạm Thị Thuỷ (2007) với nghiên cứu “*Xây dựng mô hình KTQTCP trong các DNSX dược phẩm Việt Nam*”. Luận án đã đưa ra mô hình lý thuyết cơ bản của KTQT chi phí, nghiên cứu khả năng ứng dụng vào thực tiễn ở Việt Nam. Trên cơ sở những đặc điểm trong tổ chức, thực trạng hoạt động SXKD của các DNSX dược phẩm Việt Nam, luận án đã xây dựng mô hình KTQTCP cho các DN sx dược phẩm Việt Nam nhằm tăng cường kiểm soát CP thông qua giải pháp phân loại chi phí, lập dự toán chi phí, phân tích biến động chi phí, xác định quy mô hợp lý cho từng lô sản xuất, xác định kết quả hoạt động SXKD cho từng SP, từng phân xưởng và từng bộ phận, địa chỉ tiêu thụ. Hạn chế của luận án là các giải pháp đưa ra chưa đầy đủ và bao quát hết các nội dung mà KTQTCP bao trùm và các giải pháp chỉ vận dụng được cho DN sx dược phẩm [42].

Tác giả Hồ Văn Nhân (2010) với luận án “*Tổ chức công tác KTQTCP và giá thành dịch vụ vận chuyển hành khách trong các DN taxi*”, tác giả đã khái quát được thực trạng về KTQTCP và giá thành dịch vụ vận chuyển hành khách trong các DN taxi. Hệ thống hóa các vấn đề lý luận và làm rõ các CP trong dịch vụ vận chuyển; xác định đối tượng CP và đối tượng giá thành; hoàn thiện công tác kế toán, phương pháp tính giá thành dịch vụ vận chuyển; tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản và chế độ sổ sách kế toán trong KTQTCP và giá thành; hoàn thiện cách xây dựng mô hình tổ chức KTQTCP và giá thành đối với dịch vụ vận chuyển; lập dự toán CP vận chuyển đặc biệt là CP nhiên liệu trực tiếp; hoàn thiện được công tác phân tích tình hình thực hiện dự toán CP và điểm khác biệt so với CP giá thành của các ngành khác đó là phương pháp định giá bán dịch vụ taxi dựa vào thông tin KTQTCP giá thành. Nhìn chung, luận án đã khai thác được các yếu tố CPSX và tính giá thành SP trên cả hai góc độ KTTC và KTQT. Tuy nhiên, luận án cũng chỉ đề cập đến ngành dịch vụ vận chuyển hành khách taxi [19].

Tác giả Nguyễn Hoàn (2012) với nghiên cứu “*Tổ chức KTQTCP tại các DNSX bánh kẹo của Việt Nam*”, tác giả nghiên cứu lý luận về tổ chức KTQTCP trong các DN về tổ chức bộ máy kế toán, tổ chức thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin KTQT chi phí. Đồng thời nghiên cứu đưa ra các giải pháp hoàn thiện gồm các nhóm giải pháp từ khâu thu nhận, cung cấp và phân tích thông tin đối với các DN bánh kẹo cùng với giải pháp hoàn thiện bộ máy KTQT. Tuy nhiên, luận án chưa đi sâu nghiên cứu các giải pháp đồng bộ các nội dung mà KTQTCP cần khai thác nhằm cung cấp các thông tin rõ ràng, đầy đủ và hữu ích giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định tối ưu cho DN [27].

Tác giả Trần Thị Dự (2013) với luận án “*Hoàn thiện kế toán CP với việc tăng cường KTQTCP trong các DN chế biến thức ăn chăn nuôi*”, tác giả đã chỉ ra vai trò quan trọng của việc cung cấp thông tin chi phí giúp các nhà quản trị thực hiện các chức năng quản trị doanh nghiệp, cung cấp thông tin cần thiết và hữu ích cho hoạt động ra quyết định, đảm bảo chi phí được sử dụng hiệu quả và đem lại lợi nhuận cao cho doanh nghiệp. Luận án bổ sung tiêu thức phân bổ chi phí chung trong phương pháp ABC, bao gồm ba tiêu thức phân bổ là phân bổ chi phí theo tần suất hoạt động, theo thời gian và theo mức độ công việc. Nhưng luận án vẫn chưa đáp ứng được các yêu cầu là xây dựng các trung tâm CP nhằm phù hợp với việc quản trị của từng cấp quản lý; chưa hệ thống hóa các nội dung liên quan đến KTQTCP của các loại hình DN [46].

Tác giả Trần Thị Thu Hường (2014) với nghiên cứu “*Xây dựng mô hình KTQTCP trong các DNSX xi măng Việt Nam*”, luận án đã trình bày về mô hình KTQTCP trong DNSX đặt trong mối quan hệ với chức năng quản trị CP trong DN và nhu cầu thông tin về CP của các nhà quản trị. Luận án trình bày 3 dạng mô hình KTQTCP là mô hình tách biệt, mô hình kết hợp và mô hình hỗn hợp. Đồng thời đã nêu rõ mô hình KTQTCP về mặt lý thuyết được cấu thành từ các yếu tố: Mô hình bộ máy KTQTCP và công nghệ sx thông tin về chi phí. Luận án đã phân tích từng nội dung cụ thể của các yếu tố cấu thành. Với công nghệ sx thông tin về CP gồm các nội dung và quy trình thực hiện KTQTCP và các phương pháp, kỹ thuật KTQTCP. Trên cơ sở đó, tác giả đã trình bày thực trạng KTQTCP tại các DNSX xi măng Việt Nam với những nội dung KTQTCP đang được thực hiện, các phương pháp đang vận dụng; Các nhân tố ảnh hưởng như mô hình tổ chức bộ máy quản lý, đặc điểm quy trình công nghệ sx xi măng. Từ đó, tác giả xây dựng mô hình KTQTCP phù hợp với các DN sx xi măng Việt Nam. Hạn chế của luận án là các giải pháp đưa ra chưa đầy đủ và bao quát hết các nội dung mà KTQTCP cần khai thác và các giải pháp chỉ vận dụng được cho DNSX xi măng Việt Nam chứ chưa áp dụng được với các ngành khác [48].

Tác giả Nguyễn Thanh Huyền (2015) với nghiên cứu “*Vận dụng hệ thống phương pháp KTQTCP vào chu kỳ sống của SP tại các DNSX gạch ốp lát Việt Nam*”, luận án nghiên cứu việc thực hiện hoạt động KTQTCP theo chu kỳ sống SP vì để đảm

bảo mục tiêu lợi nhuận với điều kiện ràng buộc về giá bán, nhà quản trị phải tiến hành hoạt động quản trị CP từ ngay giai đoạn bắt đầu nghiên cứu thiết kế SP. Công việc này sẽ tiếp tục diễn ra trong các giai đoạn tiếp theo của chu kỳ sống của SP. Đó chính là tư tưởng quản trị CP theo chu kỳ sống SP và vận dụng các phương pháp KTQTCP phù hợp vào từng giai đoạn trong chu kỳ sống SP. Luận án cũng đã đề xuất điều kiện vận dụng hệ thống phương pháp KTQTCP theo chu kỳ sống SP trên góc độ DN và góc độ hội hiệp nghề nghiệp. Bên cạnh đó, luận án cũng đã tìm ra trong ba phương pháp KTQTCP theo chu kỳ sống SP thì phương pháp Kaizen rất ít được DN sử dụng mặc dù hiệu quả của phương pháp này đã được kiểm chứng. Hạn chế của luận án là chỉ tập trung nghiên cứu chuyên sâu về hệ thống các phương pháp KTQTCP vào chu kỳ sống của SP mà chưa khai thác hết việc phân tích các thông tin CP giúp nhà quản trị đưa ra các chiến lược, hoạch định hiệu quả cho DN [31].

Tác giả Đinh Thị Kim Xuyên (2015) với luận án “*Công tác KTQTCP và giá thành tại các DN viễn thông di động Việt Nam*”, tác giả đã nghiên cứu và phân tích thực trạng công tác KTQTCP và giá thành đáp ứng nhu cầu quản trị DN trong các DN viễn thông di động Việt Nam. Từ đó, luận án đưa ra các giải pháp hoàn thiện công tác KTQTCP và giá thành nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cho quản trị DN trong điều kiện toàn cầu hóa và hội nhập của nền kinh tế Việt Nam với nền kinh tế khu vực thế giới. Nhìn chung, luận án đã khai thác được các yếu tố CPSX và tính GTSP trên cả hai góc độ KTTC và KTQT. Tuy nhiên, luận án này cũng chỉ đề cập tới CPSX và GTSP dịch vụ viễn thông trong các DN viễn thông di động [13].

Tác giả Nguyễn Hải Hà (2016) với nghiên cứu “*Hoàn thiện tổ chức KTQTCP trong các DN may Việt Nam*”, tác giả nghiên cứu lý luận cơ bản về tổ chức KTQTCP trong DN sản xuất, nghiên cứu thực trạng triển khai ứng dụng tổ chức KTQTCP cho các DN may Việt Nam. Đồng thời, phân tích thực trạng tổ chức KTQTCP trong các DN may Việt Nam, nghiên cứu việc tổ chức KTQTCP ở một số nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các DN may Việt Nam. Qua đó, đưa ra giải pháp nhằm hoàn thiện, mở rộng hướng nghiên cứu về tổ chức KTQTCP cho tất cả các DN may Việt Nam như: Hoàn thiện về tổ chức KTQTCP trong bộ máy kế toán trong các DN may Việt Nam, hoàn thiện về tổ chức phân loại chi phí, vận dụng hệ thống định mức và lập dự toán CP trong các DN may Việt Nam, hoàn thiện tổ chức thu nhận thông tin, hệ thống hóa thông tin và cung cấp thông tin KTQTCP trong các DN may Việt Nam, hoàn thiện phân tích thông tin CP để kiểm soát CP và ra quyết định. Hạn chế của luận án, việc thu thập các thông tin CP cho quá trình ra quyết định của DN chưa thật sự đầy đủ, rõ ràng dẫn đến các nhà quản trị của DN chưa có hoạch định cụ thể, đúng đắn cho DN [26].

Tác giả Lê Thị Tâm (2017) với nghiên cứu “*Nghiên cứu KTQTCP môi trường trong các DNSX gạch Việt Nam*”, tác giả nghiên cứu lý thuyết về ECMA trong DN bao gồm khái niệm, thông tin CP môi trường, nhận diện CP môi trường, các phương

pháp sử dụng để xác định, đo lường CP môi trường, các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả môi trường, lập báo cáo CP môi trường. Đồng thời đánh giá thực trạng áp dụng ECMA trong DNSX gạch thông qua kết quả nghiên cứu định lượng và định tính. Từ bốn lý thuyết là lý thuyết bất định, lý thuyết thể chế, lý thuyết hợp pháp và lý thuyết bên liên quan, luận án đã thiết kế 7 giả thuyết nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc thực hành ECMA. Sử dụng phương pháp định lượng và định tính, luận án đưa ra kết luận về các nhân tố ảnh hưởng. Với nghiên cứu định lượng, bốn nhân tố được khám phá đó là: áp lực cưỡng chế của chính phủ, áp lực quy phạm, áp lực cộng đồng dân cư; Chiến lược môi trường có mối quan hệ thuận chiều với mức độ thực hiện ECMA. Trong khi nghiên cứu định tính ủng hộ cả bảy nhân tố đều có mối quan hệ thuận chiều với mức độ thực hiện ECMA. Luận án cũng phân tích quan điểm của các nhà quản trị về lợi ích mà ECMA mang lại trong DNSX gạch, kiểm định mối liên hệ và sự khác biệt giữa lợi ích ECMA với số lượng lao động, tổng nguồn vốn, trình độ học vấn, kinh nghiệm làm việc. Những phát hiện trong nghiên cứu này sẽ là động lực để giúp luận án đề xuất các giải pháp và khuyến nghị thực hành ECMA. Từ kết quả nghiên cứu, luận án đưa ra các giải pháp để thúc đẩy các DNXS gạch vận dụng ECMA, cụ thể: Thiết kế tài khoản EMA chi tiết; Ứng dụng phương pháp xác định CP dựa trên hoạt động (ABC) và phương pháp kế toán dòng vật liệu (MFCA); Lập báo cáo CP môi trường; Thiết kế các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả hoạt động môi trường. Hạn chế của luận án là các giải pháp đưa ra chỉ xoay quanh vấn đề KTQTCP môi trường và chỉ vận dụng được cho các DNXS gạch Việt Nam, chưa bao quát hết các nội dung mà KTQTCP cần cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác giúp nhà quản trị đưa ra những hoạch định cần thiết cho DN [22].

Tác giả Phạm Quang Thịnh (2018) với nghiên cứu “*Hoàn thiện KTQTCP tại các công ty sx xi măng trên địa bàn tỉnh Hải Dương*”, luận án đã hệ thống hóa và làm rõ nét hơn nội dung KTQTCP trên quan điểm xuất phát từ nhu cầu thông tin KTQTCP nhằm phục vụ quản trị DN. Trên cơ sở kết quả nghiên cứu, phân tích, đánh giá thực trạng, luận án đã đề xuất hệ thống giải pháp nhằm hoàn thiện KTQTCP tại các công ty xi măng trên địa bàn tỉnh Hải Dương, cụ thể gồm các giải pháp sau: hoàn thiện tổ chức bộ máy KTQTCP (đề xuất áp dụng tổ chức bộ máy kế toán tập trung theo mô hình hỗn hợp giữa KTTC (KTTC) và KTQTCP), hoàn thiện nhận diện và xác định các Trung tâm CP (đề xuất xác định 3 nhóm TT CP gồm trung tâm CP sản xuất; trung tâm CP quản lý và trung tâm CPKD), hoàn thiện nhận diện và phân loại các loại CP (nhận diện và phân loại CP theo mức độ hoạt động, hình thành 03 loại CP là biến phí, định phí và CP hỗn hợp. Đồng thời bổ sung thêm cách phân loại CP theo thẩm quyền ra quyết định để phí kiểm soát chi phí), hoàn thiện phương pháp xác định chi phí: Áp dụng phương pháp xác định CP theo thực tế kết hợp với định mức. Khi chuyển đổi công nghệ nên áp dụng phương pháp xác định CP Kaizen để cắt giảm CP trong sản xuất, hoàn thiện phương pháp lập định mức và dự toán chi phí, hoàn thiện hệ thống báo cáo và phân

tích báo cáo KTQT chi phí. Tuy nhiên, các giải pháp luận án đưa ra chỉ vận dụng được cho các DNSX xi măng trên địa bàn tỉnh Hải Dương chứ chưa khai thác hết các thông tin CP đầy đủ, chính xác giúp nhà quản trị đưa ra những hoạch định cần thiết cho DN cùng ngành ở các địa bàn khác cũng như các ngành sx khác [40].

Tác giả Tô Minh Thu (2019) với nghiên cứu “*Hoàn thiện KTQTC trong các DNSX giấy Việt Nam*”, tác giả nghiên cứu nhu cầu thông tin KTQTC của nhà quản trị, thực trạng nội dung KTQTC trong các DNSX giấy Việt Nam, luận án đã khảo sát, phân tích và đánh giá được thực trạng áp dụng phương tiện kỹ thuật xử lý và cung cấp thông tin KTQTC trong các DNSX giấy. Đồng thời, bằng phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp với phương pháp nghiên cứu định lượng, luận án đã phân tích, đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ vận dụng KTQTC tại các DNSX giấy Việt Nam làm cơ sở cho việc định hướng giải pháp hoàn thiện và đề xuất điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện KTQTC trong các DNSX giấy Việt Nam. Dựa vào hệ số hồi quy chuẩn hóa, thứ tự ảnh hưởng của các nhân tố sắp xếp theo chiều giảm dần như sau: Nhân tố ảnh hưởng nhiều nhất là “Trình độ nhân viên kế toán”; thứ hai là nhân tố “Đặc điểm cơ cấu tổ chức quản lý”; thứ ba là nhân tố “Trình độ của nhà quản trị”; thứ tư là nhân tố “Quan điểm của nhà quản trị về công tác KTQT” và thấp nhất là nhân tố “Trình độ trang bị công nghệ thông tin”. Trên cơ sở đó, luận án đã đề xuất các giải pháp để hoàn thiện KTQTC trong các DNSX giấy Việt Nam. Các giải pháp chính bao gồm: Tiến hành nhận diện CP theo mối quan hệ của CP với mức độ hoạt động và nhận diện CP theo khả năng kiểm soát của nhà quản trị nhằm đáp ứng được yêu cầu thông tin phục vụ quản trị DN, thực hiện xây dựng định mức và lập dự toán CP cho từng khoản mục CP theo chức năng hoạt động, áp dụng phương pháp xác định CP theo mức độ hoạt động đối với các DN có quy mô công suất vừa và lớn; phương pháp CP thông thường và phương pháp CP Kaizen đối với các DN có quy mô công suất nhỏ, thực hiện phân tích biến động CP chi tiết theo từng khoản mục chi phí; tiến hành phân tích các thông tin CP bằng kỹ thuật của KTQTC để phục vụ ra các quyết định KD, lập hệ thống báo cáo KTQTC đáp ứng nhu cầu thông tin thực hiện các chức năng quản trị. Hạn chế của luận án là các giải pháp đưa ra chưa đầy đủ và bao quát hết các nội dung mà KTQTC bao trùm và các giải pháp chỉ vận dụng được cho DN sx giấy Việt Nam [44].

Nhóm tác giả *A dam Paul Brunet, Steve New (2003)* đã nghiên cứu CP Kaizen như là sự thực hành trong các DN ở Nhật bản. Sau khi thảo luận về những hiểu biết chung của *Kaizen* và đề xuất một định nghĩa rõ ràng, bài viết mô tả các phương pháp luận của nghiên cứu, trình bày những phát hiện từ các nghiên cứu, bài viết kết luận rằng *Kaizen* tiến hóa duy nhất trong mỗi tổ chức, sau những thay đổi môi trường KD của tổ chức. *Kaizen* góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động và công tác QTCP trong các DN này thông qua sắp xếp, tổ chức lại, đưa ra các mục tiêu cắt giảm CP ở các bộ phận [56].

Nghiên cứu của tác giả *Maelah R, Ibrahim D. N, (2007)*, về các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng mô hình ABC trong các DNSX. Trong nghiên cứu đã chỉ ra một số các nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng ABC trong các DN đó là nhân tố liên quan đặc điểm SXKD, đặc điểm về mặt tổ chức của DN, nhân tố liên quan đến ứng dụng phương tiện kỹ thuật trong các DN, nhân tố liên quan đến môi trường SXKD, nhân tố về đặc điểm các bộ phận trong DN. Trong nghiên cứu cũng đã chỉ ra hạn chế trong sử dụng các phương pháp truyền thống trong phân bổ CP chung khi mà sử dụng phân bổ các CP chung không có mối liên hệ với các CPSX mà sử dụng các CPNVL, CPNC để phân bổ CP [74].

Alkinson, Kaplan & Young (2012), trong nghiên cứu "*Management accounting*" đề cập đến các khía cạnh KTQT, bao gồm: Các khái niệm quản trị chi phí, phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí, các phương pháp đo lường và kế toán trách nhiệm (Thông tin và trách nhiệm nhằm thu thập, báo cáo và đánh giá các thông tin mang tính nội bộ cho các cấp quản lý trong DN về hoạt động SXKD của DN). Nghiên cứu đã chỉ ra sự cần thiết của báo cáo trách nhiệm trong công tác quản trị DN. Thông qua báo cáo nhà quản lý cấp cao sẽ sử dụng các thông tin này để đánh giá thành quả của các bộ phận trong tổ chức. Tuy nhiên nghiên cứu mới đề cập đến hệ thống báo cáo bộ phận mà chưa đề cập đến các loại báo cáo khác trong DN [60].

Luận án tiến sĩ của Topor Ioan Dan (2013) "*New dimensions of cost type information for decision making in the wine industry*". Luận án tập trung nghiên cứu các khía cạnh của thông tin CP cho việc ra quyết định trong lĩnh vực sx rượu vang ở Bulgaria. Tác giả đã phân tích vai trò của thông tin CP trong quá trình ra quyết định, các bất cập hiện có của KTQTCP trong các DNSX rượu vang và đề xuất các giải pháp hoàn thiện KTQTCP trong các DN ở Bulgaria. Các giải pháp của tác giả nhấn mạnh đến hoàn thiện KTQTCP phục vụ cho các chức năng lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá [84].

Nhóm tác giả *Kaplan, Robert S.; Atkinson, Anthony (2015)* đã tiến hành khái quát và phát triển KTQT trong DN theo các nội dung cơ bản của KTQT trong DN và xây dựng thành 14 nội dung bao gồm: Vai trò của KTQT, phương pháp ứng xử CP trong DN, phân bổ CP theo mô hình ABC, xây dựng các trung tâm CP trong DN, các khoản CP phục vụ cho quá trình ra quyết định, phương pháp thể điểm cân bằng [73].

Charles T. Horngren (2016), trong nghiên cứu "*Cost Accounting: A Managerial Emphasis*" đã nhấn mạnh vai trò thông tin CP trong KTQT, theo tác giả, thông tin CP ngày càng chiếm vai trò quan trọng trong việc ra quyết định của nhà quản trị, giúp các nhà quản trị đưa ra chiến lược phù hợp trong điều kiện cạnh tranh ngày càng gay gắt. Nghiên cứu đưa ra các khái niệm và các giả định về CP, các phương pháp xác định chi phí, các công cụ để lập kế hoạch, kiểm soát CP, đồng thời, hướng dẫn lập báo cáo và các phương pháp phân tích CP theo chiến lược, bảng điểm cân bằng, theo lợi nhuận làm cơ sở cho các nhà quản trị ra quyết định [67].

Colin Drury (2018), trong nghiên cứu “*Management and Cost Accounting*” đã đề cập đến KTQT nói chung và KTQT CPSX nói riêng. Nghiên cứu đưa ra các thuật ngữ CP sản xuất, kế toán CPSX và phương pháp xác định CP theo quy trình sản xuất, theo SP, cùng với đó là ảnh hưởng chúng tới quyết định của nhà quản trị. Nghiên cứu đưa ra các phương pháp lập kế hoạch, kiểm soát, đo lường CP theo các cách khác nhau, làm cơ sở cho việc hạch toán và cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Theo tác giả, thông tin CPSX có ý nghĩa vô cùng quan trọng đối với nhà quản trị, làm cơ sở cho nhà quản trị ra quyết định, vì thế các DN cần có phương pháp thu thập, xử lý, phân tích thông tin thích hợp, để nhà quản trị ra quyết định phù hợp nhất [68].

2.3. Các công trình nghiên cứu về lĩnh vực thép

Ngành thép là một trong các ngành kinh tế trọng điểm, có vai trò quyết định đến sự nghiệp công nghiệp hóa hiện đại hóa đất nước. Có thể nói, ngành thép được Việt Nam cũng như các quốc gia và các nước phát triển mạnh trên thế giới coi là ngành kinh tế mũi nhọn hàng đầu và được chú trọng đầu tư một cách mạnh mẽ. Tính đến thời điểm hiện tại, đã có một số công trình nghiên cứu về lĩnh vực thép bao gồm:

Tác giả Đỗ Thị Hồng Hạnh (2015), nghiên cứu “Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh trong các DNSX thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam”, tác giả đã nghiên cứu hệ thống hóa lý luận về KTTC CP, DT, KQKD theo quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán Việt Nam, KTQT theo quy trình từ xây dựng định mức, lập dự toán, tổ chức thu thập thông tin quá khứ, tương lai, phân tích thông tin phục vụ cho việc ra quyết định. Tuy nhiên, trong luận án của tác giả chưa nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán CP, DT, KQKD trong DNSX; nghiên cứu kế toán CP, DT và kết quả dựa trên các quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán Việt Nam chưa có sự đối chiếu, so sánh với các chuẩn mực, thông lệ kế toán quốc tế; bài học kinh nghiệm rút ra cho các DNSX Việt Nam qua nghiên cứu khái quát các chuẩn mực kế toán quốc tế và kinh nghiệm của một số nước trên thế giới Mỹ, Pháp chỉ dừng lại ở mô hình tổ chức kế toán; nghiên cứu KTQT theo quy trình nhưng chưa chỉ ra sự gắn kết với các chức năng của nhà quản trị trong doanh nghiệp [15].

Tác giả Đào Thúy Hà (2015) với nghiên cứu “Hoàn thiện KTQTCP trong các DNSX thép ở Việt Nam”, tác giả nghiên cứu cơ sở lý luận về KTQTCP theo nội dung bao gồm: nhận diện chi phí, phân loại đối tượng chịu phí, xây dựng định mức và dự toán chi phí, các phương pháp xác định chi phí, phân tích CP phục vụ cho việc ra quyết định. Từ đó, tác giả đi xây dựng mô hình nghiên cứu và đưa ra các giải pháp hoàn thiện KTQTCP trong các DNSX thép ở Việt Nam. Như vậy, tác giả chỉ nghiên cứu tại các DNSX thép trên góc độ KTQT để xác định nhu cầu thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch và ra quyết định của nhà quản trị là đối tượng sử dụng bên trong DN, nhu cầu thông tin cho các đối tượng sử dụng bên ngoài DN còn hạn chế. Do đó, nội dung thông tin kế toán CP trên góc độ KTTC chưa được bao quát toàn bộ [10].

Tác giả Đào Mạnh Huy (2016), với nghiên cứu “Hoàn thiện công tác lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trong các DNSX thép thuộc hiệp hội thép Việt Nam”, tác giả tập trung nghiên cứu về cách lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất trong mô hình công ty mẹ - con, từ đó vận dụng vào các DNSX thép và đưa ra các giải pháp hoàn thiện công tác lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất tại các DNSX thép thuộc hiệp hội thép Việt Nam. Như vậy, tác giả chủ yếu đi sâu vào nghiên cứu quá trình lập BCTC hợp nhất, trình tự, thủ tục, kỹ thuật xử lý, phân tích BCTC hợp nhất, còn nội dung thông tin chi phí như thế nào thì tác giả chưa phân tích đến [9].

Tác giả Nguyễn Thị Nga (2017), với nghiên cứu “KTQTCP môi trường trong các DNSX thép tại Việt Nam”, tác giả tập trung nghiên cứu về tổng hợp khung lý thuyết về KTQTCP môi trường (ECMA) bao gồm: Nhận diện và phân loại CP môi trường, xây dựng định mức và lập dự toán CP môi trường, phương pháp xác định CP môi trường, xây dựng báo cáo ECMA và xây dựng chỉ số đánh giá hiệu quả môi trường. Đồng thời, luận án đã nghiên cứu về cơ sở lý thuyết của các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA trong DN căn cứ trên ba lý thuyết là lý thuyết khuếch tán của những đổi mới, lý thuyết bất định và lý thuyết thể chế. Bên cạnh đó, luận án cũng xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng ECMA trong các DNSX thép tại Việt Nam. Tuy nhiên, tác giả chỉ nghiên cứu các thông tin CP môi trường trong phạm vi KTQT chứ chưa đưa ra các thông tin CP một cách toàn diện trên góc độ KTTC và KTQT [33].

Tác giả Trần Thị Quỳnh Giang (2018), với nghiên cứu “Hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán trong các DNSX thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam”, tác giả tập trung nghiên cứu lý luận về hệ thống thông tin kế toán (HTTTKT) trong các doanh nghiệp sản xuất (DNSX), phân tích nhu cầu thông tin kế toán của các đối tượng sử dụng thông tin kế toán trong các DNSX thép. Trên cơ sở đó, đánh giá thực trạng HTTTKT trong các DNSX thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam theo hướng ứng dụng mô hình ERP trong doanh nghiệp và đề xuất các giải pháp cụ thể nhằm hoàn thiện HTTTKT tại các DNSX thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam theo hướng ứng dụng mô hình ERP trong doanh nghiệp (nội dung thông tin thu thập; phương pháp thu thập, xây dựng hệ thống mã hóa các đối tượng kế toán; hệ thống tài khoản kế toán; hệ thống sổ sách kế toán, thông tin phục vụ lập kế hoạch; thông tin thực hiện; thông tin phục vụ kiểm soát; thông tin phục vụ ra quyết định). Tuy nhiên, ở góc độ nào đó luận án chưa đưa ra được các giải pháp hoàn thiện thông tin kế toán chi phí một cách cụ thể trên góc độ KTTC và góc độ KTQT [47].

Theo Majid Nili Ahmadabadi, Ali Soleimani (2013) với nghiên cứu “*Feasibility Study for Implementation of an Activity - Based Costing System in Alloy Steel Industries*” đã chỉ ra có 8 nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng phương pháp CP theo hoạt động vào các ngành sx thép tại Iran bao gồm: (1) CPSXC chiếm tỷ trọng lớn, (2) quy trình sx phức tạp, (3) các SP có tính chất khác biệt, (4) chủng loại SP đa

dạng, (5) kích thước SP phong phú, (6) sử dụng nhiều loại nguyên liệu đầu vào khác nhau, (7) thành phẩm và bán SP tồn kho lớn, (8) CP lưu kho và CPSX cần được đánh giá. Khi các nhân tố này xuất hiện ngày càng nhiều thì áp dụng ABC càng hiệu quả. Kết quả kiểm định 8 giả thuyết cho thấy có nhiều nhân tố ảnh hưởng tích cực đến việc lựa chọn áp dụng ABC trong các DN ngành thép ở Iran. Vì thế áp dụng ABC trong ngành thép là phù hợp, khả thi [75].

Nghiên cứu của Eva Wager (2013) được thực hiện tại một DNSX thép quy mô nhỏ. Theo Eva Wager (2013), ABC truyền thống là phương pháp xác định CP phù hợp nhất đối với các DNSX thép quy mô nhỏ. Nghiên cứu này không đi sâu trình bày cụ thể các bước thực hiện ABC truyền thống mà chủ yếu minh họa kết quả tính toán bằng số liệu cụ thể để chỉ ra phương pháp ABC truyền thống cho giá thành SP chính xác hơn các phương pháp khác. Hạn chế của nghiên cứu này chính là chỉ dựa vào một trường hợp cá biệt (công ty Staudinger Metallbau GmbH - SMG) để đưa ra kết luận về sự phù hợp của phương pháp ABC truyền thống đối với tổng thể các DNSX thép quy mô nhỏ [70].

Mohammad D.A1 - Tahat, AI - Refaie Abbas (2012) nghiên cứu về quy trình thực hiện ABC truyền thống trong các xưởng sx thép đúc. Nhìn chung, nghiên cứu này dựa vào các bước mà Robert Kaplan và Robin Cooper (1984) đề xuất chỉ khác là mức tiêu dùng nguồn lực tại mỗi trung tâm CP do các kỹ sư xác định theo quy trình kỹ thuật thay vì xác định trên cơ sở điều tra phỏng vấn người lao động, số lượng các trung tâm hoạt động trong xưởng đúc được xác định từ khi mua nguyên liệu cho đến khi sx ra thép đúc thành phẩm gồm trung tâm nấu luyện, đúc khuôn đúc tự động, tạo lõi, tháo khuôn, làm nguội, cắt, mài, gia nhiệt, cắt gọt, lắp ráp, sơn, vận chuyển, kiểm định, lập kế hoạch, thiết kế và công nghệ, bảo trì và quản lý chung. Trên cơ sở so sánh CPSX thép đúc tính theo ABC và các phương pháp xác định CP truyền thống khác, nghiên cứu đã chỉ ra hai lợi thế mà ABC đem lại cho các DNSX thép quy mô nhỏ là:

(1) ABC được sử dụng như một công cụ nhằm mục tiêu cắt giảm chi phí. Những dữ liệu định lượng do ABC cung cấp đã giúp nhà quản trị xác định được hiệu quả quản trị CP và điều chỉnh chiến lược sản xuất.

(2) Nhờ quá trình phân bổ CP chung đến các SP dựa trên mối quan hệ nhân quả, ABC đã làm rõ được đặc điểm có tính cấp bậc của CP chung đồng thời tăng tính minh bạch của khoản mục này.

Nhìn chung, nghiên cứu của Mohammad D.A - Tahat, AI - Refaie Abbas (2012) đã minh họa cụ thể ABC trên phương diện kỹ thuật phân bổ CP và tính giá thành SP chứ chưa kết nối được ABC với ABM [76].

2.4. Khoảng trống nghiên cứu của luận án

Qua nghiên cứu các công trình đã công bố trong và ngoài nước về vấn đề liên quan đến luận án. Hầu hết, các công trình nghiên cứu đều được các tác giả nghiên cứu

ở nhiều góc độ khác nhau từ tổng quát đến từng lĩnh vực, từng phương pháp vận dụng cụ thể. Các nghiên cứu đã làm rõ và khẳng định tầm quan trọng của KTCPSXKD trong DN. Trong các công trình này, các tác giả đã hệ thống lý luận cơ bản về KTCPSXKD dưới góc độ KTTC hoặc KTQT. Đồng thời, đề xuất các giải pháp hoàn thiện KTCPSXKD vào các ngành cụ thể theo phạm vi nghiên cứu phù hợp với bối cảnh cụ thể của đề tài nghiên cứu theo từng đối tượng cụ thể. Tuy nhiên, chưa có đề tài nào tìm hiểu chuyên sâu về KTCPSXKD dưới cả hai góc độ KTTC và KTQT áp dụng cho các công ty sx thép nói chung và các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nói riêng nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác giúp nhà quản trị có những chiến lược hoạch định rõ ràng cho DN. Ngành thép là một lĩnh vực với nhiều đặc thù như công nghệ sx khác nhau sẽ có thể cho ra những SP với chất lượng và giá thành SP khác nhau... công nghiệp sx thép đang bị cạnh tranh gay gắt, do vậy việc hoàn thiện KTSXKD nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị là rất cần thiết.

Do đó, tác giả cho rằng khoảng trống để tác giả nghiên cứu về KTCPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung trong điều kiện hội nhập kinh tế quốc tế hiện nay:

- Kế thừa kết quả của những nghiên cứu trước để hệ thống hóa, tổng hợp và tiếp tục phân tích làm rõ lý luận về KTCPSXKD dưới góc độ KTTC theo tiếp cận chu trình kế toán từ xác định nguyên tắc kế toán chi phối KTCPSXKD, xác định CPSXKD, ghi nhận và trình bày thông tin về CPSXKD. Về góc độ KTQT, tiếp cận chu trình từ xây dựng định mức và lập dự toán CPSXKD, thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị. Đồng thời, tìm hiểu khái quát KTCPSXKD của một số quốc gia trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các DN Việt Nam.

- Phân tích, đánh giá những đặc điểm về tổ chức hoạt động SXKD, tổ chức quản lý của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung tác động đến KTCPSXKD và thực trạng KTCPSXKD tại các DN dưới góc độ KTTC, KTQT. Đồng thời, chỉ rõ những kết quả đạt được, những hạn chế, nguyên nhân.

- Xuất phát từ chiến lược và mục tiêu, định hướng phát triển của ngành công nghiệp sx thép Việt Nam nói chung và trên địa bàn tỉnh miền Trung nói riêng. Luận án sẽ đưa ra các giải pháp hoàn thiện KTCPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung trên cả hai góc độ KTTC và KTQT để khắc phục các tồn tại nhằm đảm bảo tính khả thi cũng như điều kiện để thực hiện các giải pháp.

3. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu

- **Mục tiêu nghiên cứu:** Nghiên cứu đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung trong bối cảnh hội nhập quốc tế.

- Nhiệm vụ nghiên cứu:

+ Hệ thống hóa, phân tích làm rõ những vấn đề lý luận chung về kế toán CPSXKD trong các DNSX thép trên phương diện KTTC và KTQT.

+ Khảo sát, phân tích, đánh giá thực trạng kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung trên quan điểm KTTC và KTQT. Qua đó, chỉ rõ kết quả đạt được, những hạn chế và nguyên nhân hạn chế.

+ Trên cơ sở lý luận và thực tiễn đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đảm bảo cung cấp thông tin về CPSXKD nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý CP nguồn lực trong quá trình hội nhập quốc tế.

4. Các câu hỏi nghiên cứu của luận án

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, các câu hỏi nghiên cứu tác giả đặt ra bao gồm:

(1) Lý luận chung về KTCPSXKD và khuôn mẫu KTCPSXKD trên hai góc độ KTTC và KTQT tại DN trong nền kinh tế thị trường và quá trình hội nhập quốc tế?

(2) Thực trạng KTCPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung theo quan điểm KTTC và KTQT, những vấn đề còn tồn tại và nguyên nhân?

(3) Các giải pháp và khuyến nghị để hoàn thiện KTCPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đáp ứng yêu cầu quản lý trong nền kinh tế thị trường và quá trình hội nhập quốc tế?

(4) Những nội dung KTCPSXKD nào cần hoàn thiện và điều kiện cần thiết để thực hiện các giải pháp?

(5) Các nhà quản trị nhận thức như thế nào về lợi ích của việc hoàn thiện KTCPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung?

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

5.1. Đối tượng nghiên cứu

Đề tài tập trung nghiên cứu những vấn đề lý luận về kế toán CPSXKD trong DN và thực trạng kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh Miền Trung.

5.2. Phạm vi nghiên cứu

- Về không gian: Phạm vi khảo sát là các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh Miền Trung, trừ các công ty tư nhân có quy mô sx siêu nhỏ. Trong đó, SP của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu là phôi thép và thép. Do đó, giới hạn của đề tài chủ yếu tập trung nghiên cứu kế toán CPSXKD thông thường với SP phôi thép và SP thép tại các công ty cổ phần sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Không nghiên cứu về kế toán CP tài chính và CP khác.

- Về thời gian: Đề tài khảo sát thực trạng kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh Miền Trung 4 năm, từ năm 2015 – 2018.

- Về nội dung: Luận án nghiên cứu trên phương diện KTTC và KTQT. Cụ thể:

Trên góc độ KTTC: Nghiên cứu lý luận, khảo sát thực tiễn và đề xuất giải pháp theo các nội dung bao gồm (xác định nguyên tắc kế toán chi phối KTCPSXKD, xác định CPSXKD, ghi nhận và trình bày thông tin về CPSXKD).

Trên góc độ KTQT: Nghiên cứu lý luận, khảo sát thực tiễn và đề xuất giải pháp theo các nội dung bao gồm (phân loại CPSXKD, xây dựng định mức CPSXKD, lập dự toán CPSXKD, thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị).

6. Phương pháp nghiên cứu

6.1. Phương pháp nghiên cứu

- *Cơ sở phương pháp luận*: Cơ sở phương pháp luận của đề tài nghiên cứu là phương pháp duy vật biện chứng, trong đó dựa trên nền tảng nhận thức các vấn đề nghiên cứu từ cơ sở lý luận để thực hiện khách quan về KTCPSXKD của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.

- *Phương pháp kỹ thuật*: Sử dụng tổng hợp các phương pháp nghiên cứu như phương pháp thu thập thông tin thông qua các cán bộ quản lý - nhân viên kế toán đang làm việc tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, quy nạp, diễn giải, phân tích, tổng hợp, phân tích so sánh, điều tra thực tế để phân tích, đánh giá rút ra kết luận hợp lý.

- *Phương pháp thu thập thông tin*: Bao gồm phương pháp thu thập dữ liệu sơ cấp và phương pháp thu thập dữ liệu thứ cấp. Cụ thể:

+ **Phương pháp thu thập dữ liệu sơ cấp**: Dữ liệu sơ cấp sử dụng trong luận án bao gồm các số liệu khảo sát về thực trạng KTCPSXKD của các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Để thu thập được các dữ liệu sơ cấp thông qua phiếu khảo sát, bảng câu hỏi phỏng vấn, tác giả sử dụng các phương pháp sau:

(1) *Phương pháp điều tra*: Là phương pháp thu thập thông tin, số liệu thông dụng nhất trong nghiên cứu kinh tế. Phương pháp điều tra được sử dụng thu thập các thông tin thực tế về tình hình KTCPSXKD của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, nghiên cứu điển hình tại các công ty cổ phần và các công ty TNHH sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Hình thức điều tra là phát các phiếu điều tra tới các nhà quản lý, các nhà kế toán tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Phương pháp điều tra được thực hiện theo các bước sau đây:

+ **Chọn mẫu điều tra**: Mẫu điều tra được lựa chọn sẽ trên cơ sở khảo sát tại công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.

+ Thiết lập các câu hỏi trên phiếu điều tra nhằm tìm kiếm các thông tin liên quan về KTCPSXKD tại công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung (**Phụ lục 01, 02**).

+ Phát phiếu điều tra tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Tổng số phiếu phát ra 27 phiếu

+ Thu phiếu điều tra: Số phiếu điều tra được thu về 23 phiếu.

+ Tổng hợp phiếu điều tra, phân tích kết quả thu được để có các kết luận về các vấn đề đặt ra trong các câu hỏi nghiên cứu (**Phụ lục 03**).

Kết quả của phương pháp điều tra đó là các dữ liệu đánh giá tình hình thực trạng KTCPSXKD tại công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, các hạn chế và những tồn tại trong KTCPSXKD. Nguyên nhân của những tồn tại này.

(2) *Phương pháp phỏng vấn*: Tài liệu sơ cấp được thu thập thông qua trao đổi trực tiếp và phỏng vấn các đối tượng có liên quan, cụ thể:

+ Trao đổi trực tiếp với lãnh đạo DN: Các bộ phận thuộc Ban giám đốc; Lãnh đạo các phòng ban như kế toán; Giám đốc tài chính; Trưởng các phòng KD; Ban kiểm soát nội bộ,...

+ Phỏng vấn trực tiếp các chuyên gia: Trên cơ sở tham khảo ý kiến các chuyên gia để luận án làm rõ hơn các nghi vấn đã đặt ra trong quá trình điều tra, làm cơ sở đưa ra kết luận khách quan hơn.

(3) *Phương pháp quan sát*: Quan sát là phương pháp thu thập thông tin thông qua việc sử dụng các giác quan và các thiết bị hỗ trợ để ghi nhận các hiện tượng hoặc hành vi của con người phục vụ cho công tác nghiên cứu một vấn đề khoa học. Phương pháp này cũng thích hợp trong tình huống khi phỏng vấn không thu thập được các thông tin chính xác hoặc không lấy được đầy đủ thông tin vì đối tác không muốn trả lời.

+ **Phương pháp thu thập thông tin, dữ liệu thứ cấp**: Tác giả tiến hành thống kê các nghiên cứu điển hình liên quan đến đề tài nghiên cứu, tìm những điểm mới trong từng tài liệu từ đó xác định các vấn đề nghiên cứu tiếp theo của luận án. Ngoài ra để phục vụ cho quá trình nghiên cứu, luận án tiến hành thống kê và nghiên cứu các tài liệu là các văn bản của Bộ tài chính và các Bộ ban ngành liên quan, Tổng cục thống kê, và các sổ sách, BCTC của các DN.

- Phương pháp xử lý và phân tích số liệu

Số liệu sau khi thu thập được lựa chọn, xử lý và phân tích bằng phần mềm và bảng tính Excel theo yêu cầu của nghiên cứu. Các phương pháp chủ yếu được tác giả sử dụng trong quá trình xử lý dữ liệu gồm:

+ **Phương pháp thống kê**: Phương pháp này dùng để điều tra thu thập tài liệu liên quan đến quá trình KTCPSXKD. Sau khi thu thập được dữ liệu thông qua phiếu

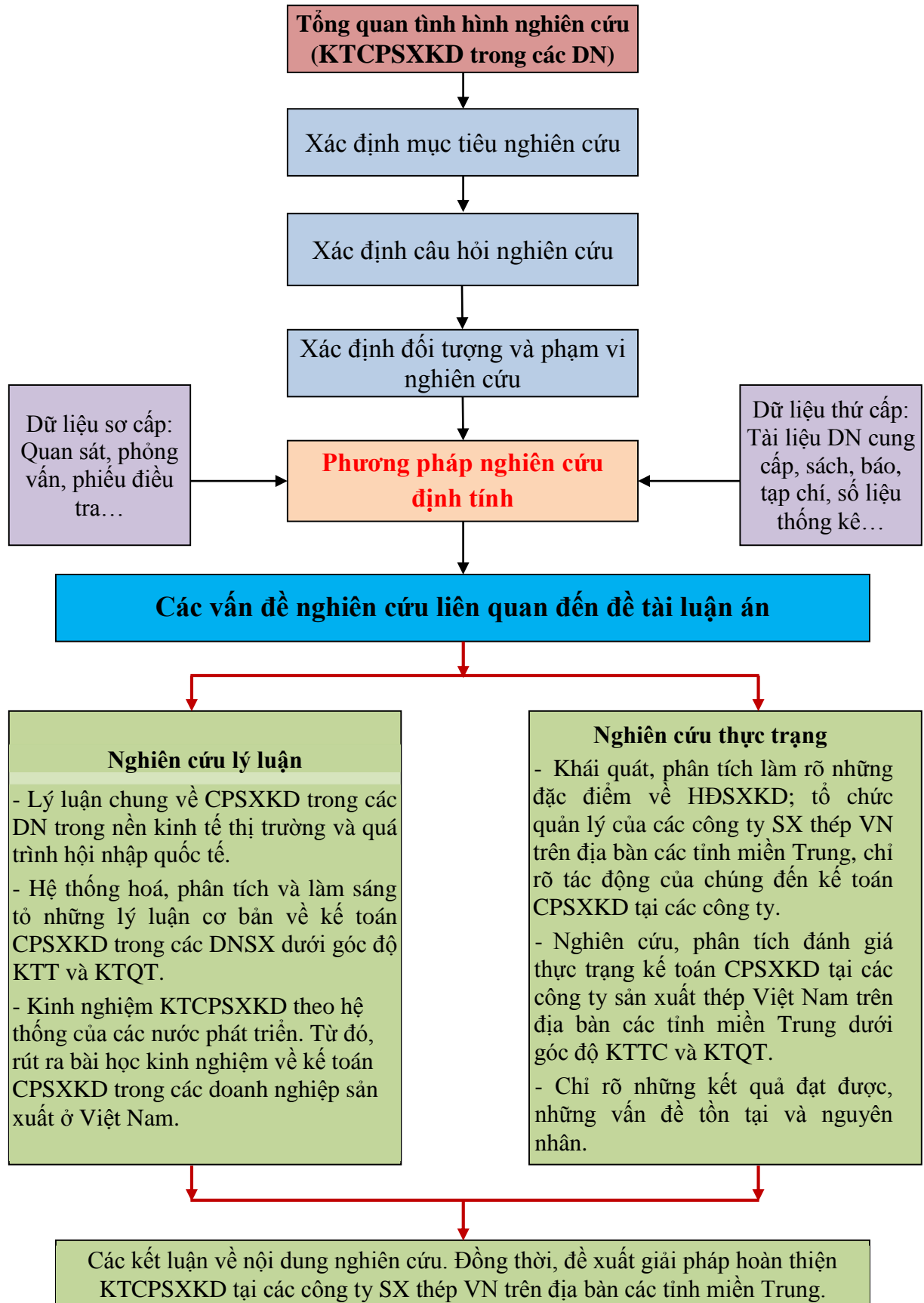
điều tra, bảng câu hỏi phỏng vấn, tác giả tiến hành hệ thống tài liệu, tổng hợp làm cơ sở đánh giá thực trạng.

+ **Phương pháp phân tích định tính:** Phương pháp này dùng để phân tích các tài liệu, số liệu và thông tin có sẵn qua các tạp chí, các kết quả nghiên cứu khoa học, báo cáo thống kê, BCTC của DN để đưa ra các đánh giá làm cơ sở đưa ra các giải pháp phù hợp

+ **Phương pháp đối chiếu và so sánh:** Thông qua nghiên cứu các tài liệu đã công bố, nghiên cứu những tài liệu có cùng nội dung nghiên cứu nhưng ở các quốc gia khác nhau, luận án tiến hành so sánh đối chiếu để bổ sung cho việc xây dựng giải pháp của luận án.

6.2. Quy trình nghiên cứu

Quy trình nghiên cứu của đề tài luận án được minh họa theo sơ đồ i.1 như sau:



Sơ đồ i.1. Quy trình nghiên cứu đề tài

7. Những đóng góp mới của luận án

7.1. Những đóng góp mới về mặt học thuật, lý luận

(1) Luận án đã hệ thống hóa, phân tích, làm rõ hơn những lý luận chung về CPSXKD trong các DN trong nền kinh tế thị trường và quá trình hội nhập quốc tế như: khái niệm, bản chất, phương pháp phân loại CPSXKD và yêu cầu quản lý CPSXKD trong các DN. Đây là cơ sở cho việc thực hiện kế toán CPSXKD trong các DN.

(2) Luận án đã hệ thống hoá, phân tích và làm sáng tỏ những lý luận cơ bản về kế toán CPSXKD trong các DNSX dưới hai góc độ là KTTC và KTQT. Cụ thể: Dưới góc độ KTTC, đã làm rõ nguyên tắc kế toán CPSXKD, xác định và ghi nhận CPSXKD, và trình bày thông tin CPSXKD. Dưới góc độ KTQT, đã làm rõ những nội dung của KTQT CPSXKD gồm: Xây dựng định mức CPSXKD, lập dự toán CPSXKD, thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích các thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị.

(3) Luận án đã khái quát kế toán CPSXKD theo hệ thống kế toán của các nước phát triển. Trên cơ sở đó, rút ra bài học và kinh nghiệm về kế toán CPSXKD trong các DNSX ở Việt Nam.

7.2. Những đóng góp mới về thực tiễn

(1) Luận án đã nghiên cứu, phân tích làm rõ thực trạng kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung trên các nội dung: Phân loại CPSXKD, kế toán CPSXKD theo quan điểm KTTC (nguyên tắc kế toán chi phí chi phối KTCPSXKD, xác định CPSXKD, ghi nhận CPSXKD, trình bày thông tin CPSXKD), KTCPSXKD theo quan điểm KTQT (xây dựng định mức CPSXKD, lập dự toán CPSXKD, thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị).

(2) Qua phân tích thực trạng kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, luận án đã đưa ra những kết luận về những ưu điểm; những hạn chế và nguyên nhân hạn chế về kế toán CPSXKD tại các công ty trên cả hai góc độ KTTC và KTQT. Trên cơ sở đó, đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.

(3) Đồng thời, luận án cũng đưa ra một số kiến nghị để thực hiện giải pháp từ phía Nhà nước, các cơ quan chức năng, từ phía các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.

8. Kết cấu của đề tài

Chương 1: Lý luận chung về kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất

Chương 2: Thực trạng kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Chương 3: Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

CHƯƠNG 1. LÝ LUẬN CHUNG VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

1.1. Khái niệm, bản chất, phân loại chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất

1.1.1. Khái niệm, bản chất chi phí sản xuất kinh doanh

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp phải sử dụng, huy động các nguồn lực như lao động, vật tư, tiền vốn để thực hiện việc sản xuất, chế tạo sản phẩm, thực hiện các công việc lao vụ, luân chuyển lưu thông hàng hóa, thực hiện hoạt động đầu tư. Điều đó có nghĩa là doanh nghiệp phải bỏ ra các khoản hao phí về lao động sống và lao động vật hóa cho hoạt động sản xuất kinh doanh.

Đối với quản lý, thường quan tâm đến việc doanh nghiệp đã chi ra trong kỳ những loại chi phí nào với số lượng bao nhiêu để đạt được mức doanh thu nào đó cho hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp có hiệu quả.

- Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS01), CP là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm nguồn vốn chủ sở hữu, và không bao gồm các khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu [6].

- Theo quan điểm của kinh tế học, CP giữ một vị trí quan trọng có quan hệ với nhiều vấn đề khác nhau của DN. CP của một thứ là cái mà bạn phải bỏ ra để có được thứ đó (*Nguyên lý của kinh tế học - N Gregory Mankiw*). Theo quan điểm của kinh tế học, CP là những tổn phí mà công ty đã bỏ ra (gánh chịu) để sx và tiêu thụ hàng hóa, dịch vụ. CP là thước đo trình độ tổ chức quản lý sản xuất, là công cụ cạnh tranh hữu hiệu và là cơ sở để đưa ra quyết định nhằm thực hiện mục tiêu lợi nhuận của DN. Khi các nhà kinh tế nói đến CP của DN, họ tính đến cả CP cơ hội phát sinh trong quá trình sx ra sản lượng hàng hóa hoặc dịch vụ của công ty. Nó gồm 2 loại:

+ CP cơ hội hiện (CP hiện): Đây là các khoản CP thực tế phát sinh trong quá trình SXKD của công ty. Ví dụ như: CP lương công nhân sản xuất, tiền mua nguyên vật liệu,...

+ CP cơ hội ẩn: Những CP không thể hiện trong tính toán trên sổ sách giấy tờ, thể hiện phần thu nhập mất đi.

Sự khác biệt trong CP cơ hội ẩn và CP cơ hội hiện cho thấy điểm khác nhau quan trọng giữa phân tích kinh tế của các nhà kinh tế và các nhà kế toán.

+ CP kế toán: Là toàn bộ các CP mà công ty đã thực chi ra để sx hàng hóa và dịch vụ. Nó chính là CP hiện.

+ CP kinh tế: Là CP kế toán và CP ẩn hay nói cách khác nó bao gồm cả CP hiện và CP ẩn.

- Theo quan điểm của các nhà nghiên cứu Học viện Tài chính (GS.TS. Ngô Thế

Chi - Trương Thị Thủy, 2018): “CP là biểu hiện bằng tiền của những hao phí về lao động sống cần thiết, lao động vật hóa và các CP khác mà đơn vị bỏ ra để tiến hành các hoạt động SXKD trong một thời kỳ nhất định” [37].

Theo quan điểm này thì CP không chỉ bao gồm các khoản hao phí về lao động sống và lao động vật hóa như các quan điểm trước kia mà hiện nay còn bao gồm cả các CP khác nữa và nó được tính toán và đo lường bằng đơn vị tiền tệ trong một thời kỳ nhất định, có thể hiểu trong một kỳ kế toán (do nhà nước quy định và do các DN thực hiện cho phù hợp với quy định đề ra).

- Theo quan điểm của các nhà tài chính (**PGS.TS Nguyễn Đình Kiệm - TS Bạch Đức Hiên, 2018**): CP là biểu hiện bằng tiền của các loại vật tư đã tiêu hao, CP hao mòn máy móc, thiết bị, tiền lương hay tiền công và các khoản CP khác phát sinh trong quá trình SXSP hàng hóa, dịch vụ của DN trong một thời kỳ nhất định [25].

Như vậy, qua các quan điểm trên có thể định nghĩa được CP của DN bao gồm:

+ CPSXKD: Là một trong những yếu tố cơ bản để xác định được lợi nhuận của DN. Đó là biểu hiện bằng tiền của những hao phí về lao động sống cần thiết và lao động vật hóa mà DN bỏ ra có liên quan đến hoạt động SXKD trong một thời kỳ nhất định.

+ CP khác: Là các khoản CP ngoài các CPSXKD phát sinh trong quá trình hoạt động KD thông thường của DN, như CP về thanh lý, nhượng bán TSCĐ và giá trị còn lại của TSCĐ thanh lý, nhượng bán; các khoản tiền bị phạt do vi phạm hợp đồng; bị phạt khi truy nộp thuế...

- Theo quan điểm của kinh tế chính trị (**Đ.I. Rô-Den-Be, 1976**): Sự phát triển của xã hội loài người gắn liền với sx hàng hóa. Để tiến hành sản xuất, bất kỳ phương thức nào đều gắn liền với sự vận động và tiêu hao các yếu tố cơ bản nhằm tạo nên quá trình sản xuất. Nói cách khác “quá trình hoạt động SXKD là quá trình kết hợp các yếu tố cơ bản (lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động), để tạo ra những vật phẩm cần thiết phục vụ con người”, đồng thời quá trình sx hàng hóa cũng chính là quá trình tiêu hao của chính bản thân ba yếu tố trên. Sự tham gia của các yếu tố này vào quá trình sx hình thành nên các khoản CP tương ứng. Như vậy, CPSXKD của DN là các hao phí về lao động sống, lao động vật hóa và các CP cần thiết khác mà công ty chi ra trong quá trình hoạt động SXKD biểu hiện bằng thước đo tiền tệ, được tính cho một kỳ nhất định (tháng, quý, năm). Nói cách khác, “CPSXKD là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí mà DN phải tiêu dùng trong một kỳ để thực hiện quá trình sx và tiêu thụ SP, hàng hóa, dịch vụ”[69].

Tóm lại, có nhiều khái niệm về CPSXKD. Điều này chỉ ra rằng không có một định nghĩa duy nhất cho CPSXKD. Bởi hai lý do: Một là, CPSXKD phát sinh và sử dụng cho một số mục đích cụ thể; Hai là, cách mà CPSXKD được sử dụng sẽ xác định cách tính toán CPSXKD và ghi nhận, phân tích, xử lý, CPSXKD. Do đó theo quan

điểm của tác giả, CPSXKD của DN là các hao phí về các nguồn lực mà DN đã bỏ ra có liên quan đến hoạt động SXKD trong một thời kỳ nhất định (tháng, quý, năm) và được biểu hiện bằng thước đo tiền tệ.

Bản chất chi phí sản xuất kinh doanh: Trong hoạt động SXKD, các công ty luôn ý thức được nguyên tắc phải đảm bảo trang trải được các phí tổn đã đầu tư để sx và tiêu thụ SP. Mặt khác, DN phải bỏ ra các CP cho các hoạt động khác, tất cả các CP này đã tạo nên CP của DN. Như vậy, trong quá trình hoạt động của mình các DN đồng thời phải quan tâm đúng mức đến CP và CPSXKD. Một mặt, khi SXSP công ty phải biết được CP dùng để sx và tiêu thụ SP là bao nhiêu và nó phải nằm trong giới hạn của sự bù đắp, nếu vượt qua giới hạn này thì công ty sẽ bị lỗ, đây cũng là cơ sở để công ty xác định giá bán SP, do đó công ty phải quan tâm đến CPSXKD.

Mặt khác, CPSXKD của công ty luôn mang tính hai mặt, một mặt CPSXKD có tính khách quan, nó thể hiện sự chuyển dịch các hao phí mà công ty đã bỏ ra vào giá trị sử dụng được tạo ra, đây là sự chuyển dịch mang tính khách quan không lệ thuộc vào ý muốn chủ quan của con người. Một mặt khác, hao phí về các yếu tố trong quá trình SXKD của công ty có thể mang lại tính chủ quan nó phụ thuộc vào phương pháp tính, trình độ quản lý và yêu cầu quản lý cụ thể... của từng công ty.

Trong quá trình hoạt động SXKD, công ty phải sử dụng các yếu tố cơ bản của quá trình SXKD đó là: Tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động. Trong quá trình này, DN phải bỏ ra các hao phí về lao động sống là những CP liên quan đến việc sử dụng yếu tố mức lao động như CP tiền lương, các khoản theo lương,... và CP về lao động vật hóa là các khoản CP liên quan đến việc sử dụng tư liệu lao động, đối tượng lao động như CP khấu hao tài sản cố định, CP nguyên vật liệu... cho hoạt động sx thể hiện ở **Sơ đồ 1.1** như sau:



Sơ đồ 1.1. Quá trình sản xuất sản phẩm

Như vậy, để tiến hành sx SP, hàng hoá, người sx phải bỏ chi phí về thù lao lao động, tư liệu lao động, và đối tượng lao động. Sự hình thành nên CPSXKD để tạo nên giá trị sx là tất yếu khách quan, không phụ thuộc vào ý chí chủ quan của người sản xuất.

Do đó, bản chất của CPSXKD là sự dịch chuyển các yếu tố của quá trình SXKD trong kỳ vào giá trị SP. Về mặt lượng, CPSXKD phụ thuộc vào hai yếu tố là: Khối lượng sức lao động và tư liệu sản xuất; giá cả tư liệu sx đã tiêu hao và tiền công của một đơn vị lao động đã hao phí bỏ ra trong kỳ SXKD. Xét theo tính chất riêng biệt thì CPSXKD bao gồm tất cả các CP mà DN phải chi ra để tiến hành các hoạt động SXKD

bất kể CP đó là cần thiết hay không cần thiết, chủ quan hay khách quan.

1.1.2. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

CPSXKD bao gồm nhiều loại có nội dung kinh tế, công dụng và yêu cầu quản lý khác nhau. Do đó, để phục vụ công tác quản lý cần thiết phải thực hiện phân loại CPSXKD. Phân loại CPSXKD là việc sắp xếp CPSXKD theo từng loại, từng nhóm khác nhau theo những tiêu thức nhất định. Việc xác định tiêu thức phân loại CPSXKD hợp lý và khoa học vừa đáp ứng được yêu cầu của kế toán tập hợp CPSX và tính giá thành SP, vừa đáp ứng yêu cầu quản lý nhằm tiết kiệm CP và hạ giá thành SP.

1.1.2.1. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh dưới góc độ KTTC

Để thực hiện mục đích KTTC, việc phân loại CPSXKD thường được tiến hành theo các tiêu thức sau:

Một là, phân loại CPSXKD căn cứ vào nội dung, tính chất kinh tế của chi phí

Đặc điểm của cách phân loại này là căn cứ vào tính chất, nội dung kinh tế và hình thái nguyên thủy ban đầu của CP để tập hợp sắp xếp những CP có cùng tính chất, nội dung vào một yếu tố CP mà không phân biệt CP đó phát sinh ở đâu và nơi nào chịu chi phí. Theo cách phân loại này toàn bộ CPSXKD của DN được chia thành năm yếu tố sau:

+ CP nguyên vật liệu bao gồm: Giá mua, CP mua của nguyên vật liệu dùng vào hoạt động SXKD.

+ CP nhân công bao gồm: Các khoản tiền lương phải trả cho người lao động và các khoản trích theo lương như kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế cho người lao động.

+ CP khấu hao tài sản cố định bao gồm: Tất cả tài sản cố định, tài sản dài hạn dùng vào hoạt động SXKD của DN.

+ CP dịch vụ thuê ngoài bao gồm: CP gắn liền với dịch vụ từ bên ngoài cung cấp cho hoạt động SXKD của DN như giá dịch vụ điện nước, giá bảo hiểm tài sản, giá thuê nhà cửa phương tiện, giá phí quản cáo...

+ CP khác bằng tiền bao gồm: Tất cả các CP khác phát sinh trong quá trình sx ngoài các CP nói trên.

Ý nghĩa của cách phân loại này: Phân loại CPSXKD theo tính chất kinh tế có tác dụng cho biết những CP nào đã dùng vào quá trình SXSP và tỷ trọng của từng loại đó chiếm tỷ lệ bao nhiêu trong tổng số chi phí.

Hai là, phân loại CPSXKD theo mục đích và công dụng của chi phí

Đặc điểm của cách phân loại này căn cứ vào công dụng kinh tế của chi phí, mục đích sử dụng của chi phí, nơi phát sinh và nơi chịu CP để sắp xếp những CP có cùng công dụng vào một khoản mục. Theo cách phân loại này, toàn bộ CPSX trong DN được chia thành các khoản mục sau:

- Các khoản mục CP thuộc phạm vi sx của DN và là căn cứ để xác định giá thành sản xuất, cấu thành lên giá vốn khi SP tiêu thụ.

+ CP nguyên liệu, vật liệu trực tiếp bao gồm: Giá mua, CP mua của nguyên vật liệu chính được sử dụng trực tiếp trong từng quá trình sản xuất. Loại nguyên vật liệu này thường cấu thành nên cơ sở vật chất chính của SP và CP của nó thường chiếm một tỷ lệ trọng lớn trong giá thành SP ở các DN sản xuất.

+ CPNCTT bao gồm: Bao gồm toàn bộ các khoản tiền lương, phụ cấp có tính chất tiền lương, các khoản trích theo lương của lao động trực tiếp sản xuất, chế tạo SP. Cũng như CPNVLTT, trong DNSX CPNCTT cũng dễ nhận diện, định lượng chính xác, tập hợp kịp thời khi phát sinh, có thể căn cứ vào các chứng từ để tập hợp trực tiếp cho từng loại SP.

+ CPSXC bao gồm: Tất cả các CPSX ngoài hai khoản mục CPSX trên. Như vậy, CPSXC thường bao gồm: CP lao động gián tiếp, phục vụ, tổ chức quản lý sx tại phân xưởng, CPNVL dùng trong máy móc thiết bị, CP công cụ dụng cụ dùng trong sản xuất, CP khấu hao máy móc thiết bị, tài sản cố định khác dùng trong hoạt động sản xuất, CP dịch vụ thuê ngoài phục vụ sx như điện, nước, sửa chữa, bảo hiểm tài sản tại xưởng sản xuất. CPSXC bao gồm nhiều yếu tố CP có đặc điểm, nguồn gốc phát sinh khác nhau, liên quan đến nhiều hoạt động trong DN lên quá trình tập hợp thường chậm và phức tạp. Mặt khác, việc phân bổ dễ làm sai lệch CP đặc biệt đối với những quy trình sx mà khoản mục CP này chiếm tỷ trọng lớn, ảnh hưởng đến độ tin cậy của các chỉ tiêu giá thành.

- Các khoản mục CP phát sinh ngoài phạm vi sx bao gồm CPBH và CP quản lý DN, CP hoạt động tài chính.

+ CPBH là những khoản CP đảm bảo cho việc thực hiện chiến lược và chính sách bán hàng của DN.

+ CP quản lý DN là những CP liên quan đến khâu quản lý KD, quản lý hành chính, điều hành DN. CP quản lý DN bao gồm nhiều yếu tố CP, có nguồn gốc đặc điểm khác nhau, liên quan đến quy mô tổ chức của DN vì vậy việc tập hợp thường chậm, việc phân bổ phức tạp hay dẫn đến sai lệch thông tin CP trong từng SP.

+ CP hoạt động tài chính là các khoản CP liên quan đến các hoạt động về vốn như CP liên doanh, đầu tư tài chính...

Ý nghĩa của cách phân loại này: Phân loại CP theo mục đích và công dụng của CP là cơ sở để tổ chức kế toán tập hợp CPSX và tính giá thành SP; là căn cứ để phân tích thành hình thực hiện kế hoạch giá thành và xây dựng định mức CPSX cho kỳ sau, cung cấp các thông tin có hệ thống để lập BCTC, kiểm soát CP phát sinh theo hoạt động.

Ba là, phân loại CPSXKD theo đầu vào của quá trình sản xuất ở doanh nghiệp

Theo cách phân loại này toàn bộ CP của DN được chia thành hai yếu tố là CP ban đầu và CP luân chuyển nội bộ.

- CP ban đầu: Là những CP mà DN phải tự lo liệu mua sắm chuẩn bị từ lúc đầu để tiến hành SXKD. CP ban đầu phát sinh trong mối quan hệ giữa DN với môi trường kinh tế bên ngoài, do đó nó được gọi là các CP ngoại sinh. CP ban đầu được chia thành các yếu tố có nội dung kinh tế khác biệt và không thể phân chia được nữa về nội dung kinh tế, vì vậy mỗi yếu tố CP được gọi là các CP đơn nhất: CP nguyên vật liệu, CP nhân công, CP khấu hao tài sản cố định, CP dịch vụ mua ngoài, CP khác bằng tiền.

- CP luân chuyển nội bộ: Là các CP phát sinh trong quá trình hợp tác và phân công lao động trong nội bộ DN. Đây là các CP luân chuyển giữa các bộ phận khác nhau trong nội bộ DN. Chẳng hạn: Giá trị lao vụ, dịch vụ cung cấp lẫn nhau giữa các bộ phận sx phụ; giá trị của nửa thành phẩm tự chế được sử dụng cho các bộ phận sx tiếp theo... CP luân chuyển nội bộ phát sinh do có sự kết hợp giữa các yếu tố đầu vào sau một quá trình SXKD nhất định. Do vậy, CP luân chuyển nội bộ là các CP tổng hợp được cấu thành bởi nhiều yếu tố CP ban đầu, nó còn được gọi là CP hỗn hợp.

Ý nghĩa của cách phân loại này: Phân loại CP theo đầu vào của quá trình sx ở DN ngoài việc biết được CPSX đơn nhất theo từng yếu tố CP nó có tác dụng như cách phân loại CPSX theo yếu tố, thì đối với CP luân chuyển nội bộ cho phép xác định chính xác nội dung của từng loại CP này để từ đó có những phương pháp hạch toán và xác định cụ thể từng loại CP luân chuyển nội bộ trong DN. Xác định được phương pháp và trình tự tính giá của SP sx trong kỳ của DN...

Bốn là, phân loại CPSXKD theo mối quan hệ giữa chi phí với các khoản mục trên BCTC

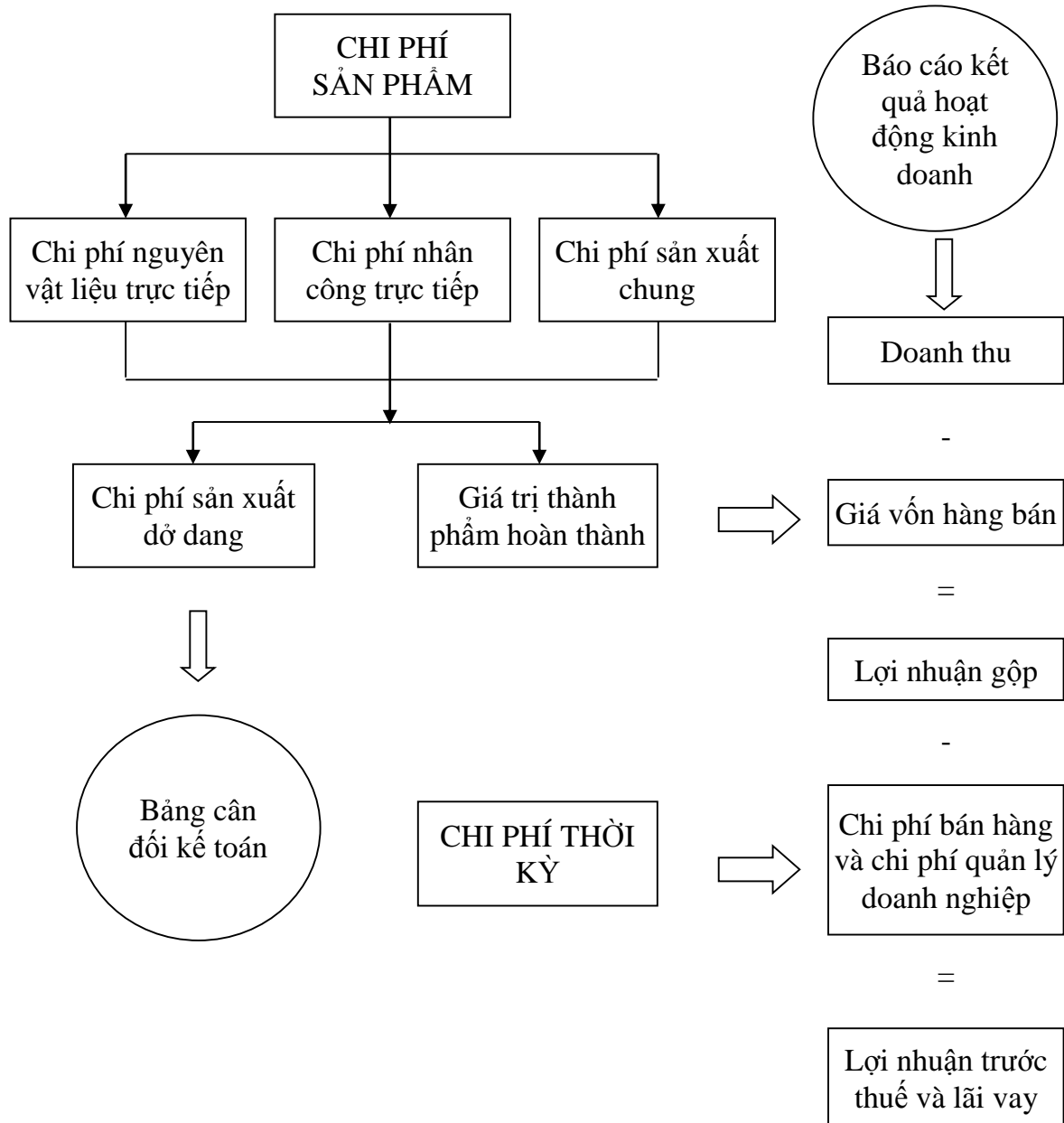
Theo mối quan hệ giữa CP với các khoản mục trên BCĐKT và Báo cáo KQHĐKD thì CPSX được phân chia thành CP sản phẩm và CP thời kỳ.

CP thời kỳ: Là loại CP khi phát sinh có ảnh hưởng trực tiếp tới lợi nhuận trong cùng một kỳ kế toán. Nghĩa là CP này khi phát sinh ở kỳ nào thì được tính ngay cho kỳ đó. CP thời kỳ bao gồm CPBH và CPQLDN. Ở trên báo cáo kết quả hoạt động KD hai CP này được thể hiện ở hai chỉ tiêu CPBH và chỉ tiêu CPQLDN.

CP sản phẩm: Là loại CP được gắn liền với SP được sx ra. Trong trường hợp SPSX ra chưa được bán ra thì khoản CPSP này sẽ nằm trong giá thành hàng tồn kho (CP SP dở dang, thành phẩm tồn kho) trong bảng cân đối kế toán, còn nếu khi SP sx ra đã bán được thì CP SP chính là giá vốn hàng bán được thể hiện trên báo cáo kết quả hoạt động KD. Và trong DNSX, xét về KTTC theo quy định hiện nay CPSP bao gồm: CPNVLT, CPNCTT, CPSXC.

Chính vì vậy mà tùy thuộc vào nhà quản trị DN phải xét xem CP trong mối quan hệ giữa CP với các chỉ tiêu trên loại báo cáo kế toán nào nằm trong phạm vi tính vào CP thời kỳ hay CP sản phẩm là khác nhau.

Ý nghĩa của cách phân loại này: Với cách phân loại này thì tùy thuộc vào nhà quản trị DN phải xét xem CP trong mối quan hệ giữa CP với các chỉ tiêu trên loại báo cáo kế toán nào nằm trong phạm vi tính vào CP thời kỳ hay CP SP là khác nhau. Quá trình vận động của CPSX trong các DNSX qua các giai đoạn khác nhau được thể hiện trên báo cáo kế toán (bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả hoạt động KD) thông qua mô hình sau: (Sơ đồ 1.2)



Sơ đồ 1.2. Mô hình vận động CPSXKD trong các DN sản xuất.

Năm là, phân loại CPSXKD căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm

Theo cách phân loại này, người ta căn cứ vào mối quan hệ giữa các CP mà DN đã bỏ ra với quy trình sản xuất, quy trình công nghệ SXSP để phân chia CPSX thành hai loại:

- CP cơ bản: Là CP có liên quan trực tiếp đến quy trình công nghệ SXSP, như là CPNVLT, CPNCTT, CP khấu hao tài sản cố định sử dụng trực tiếp cho quá trình sx SP...

- CP chung: Bao gồm các CP mà DNSX bỏ ra nhằm mục đích phục vụ quá trình sản xuất, phục vụ quá trình quản lý tại các bộ phận sản xuất, như là tiền lương của bộ phận quản lý, CP vật liệu quản lý, CP khấu hao tài sản cố định sử dụng cho quản lý,...

Ý nghĩa của cách phân loại này: Cách phân loại này có ý nghĩa rất lớn đối với các nhà quản lý DN, nó giúp các nhà quản lý xác định được phương hướng và biện pháp để quản lý từng loại CPSX với mục đích tiết kiệm chi phí, hạ giá thành SP. Cụ thể, đối với các CP cơ bản là các CP có liên quan trực tiếp đến quy trình công nghệ sx SP, thiếu chúng không thể sx và chế tạo SP được. Vì vậy, không thể cắt bỏ một loại CP cơ bản nào mà phải phấn đấu giảm thấp các CP tiêu hao cho một đơn vị SP hoặc cải tiến công nghệ, hợp lý hóa sản xuất, tìm kiếm vật liệu thay thế. Ngược lại, đối với các CP chung cần thiết phải triệt để tiết kiệm hạn chế thậm chí loại trừ các CP không cần thiết, tăng cường quản lý CP chung theo dự toán, tiêu chuẩn và chế độ chi tiêu.

1.1.2.2. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh dưới góc độ KTQT

Để thực hiện mục đích KTTQ cung cấp thông tin phục vụ công tác quản trị của doanh nghiệp, việc phân loại CPSXKD thường được tiến hành theo các tiêu thức sau:

Một là, phân loại CPSXKD theo mối quan hệ và khả năng quy nạp của chi phí vào các đối tượng kế toán chi phí: Theo cách phân loại này toàn bộ CP của DN được chia thành CP trực tiếp và CP gián tiếp. Trong đó:

- CP trực tiếp: Là những CP có liên quan trực tiếp đến một đối tượng chịu CP (một loại SP, một công việc, một giai đoạn công nghệ, một phân xưởng sản xuất...) như là CPNVLT, CPNCTT... Loại CP này thường chiếm một tỷ lệ rất lớn trong tổng chi phí. Tuy nhiên, chúng được nhận dạng, hạch toán chính xác. Vì vậy, cũng ít gây ra sự sai lệch thông tin CP ở từng bộ phận, từng quá trình SXKD.

- CP gián tiếp: Là những CP có liên quan đến nhiều đối tượng chịu CP như CP nguyên vật liệu phụ, CP nhân công phục vụ sản xuất, CP quảng cáo... Với CP gián tiếp, nguyên nhân gây ra CP và đối tượng chịu CP rất khó nhận dạng. Vì vậy, thường phải tập hợp chung, sau đó lựa chọn tiêu thức phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí. Và cũng chính điều này việc tính toán, phân bổ thường dẫn đến những sai lệch CP trong từng bộ phận, từng quá trình SXKD và cũng sẽ dẫn đến những quyết định khác nhau.

Ý nghĩa của cách phân loại này: Cách phân loại này có ý nghĩa trong việc xử lý các nghiệp vụ, kỹ thuật hạch toán để xác định phương pháp tập hợp CPSX vào các đối tượng cần tính giá phục vụ cho công tác tính giá thành SP, lao vụ, dịch vụ.

Hai là, phân loại CPSXKD theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động (phân loại theo cách ứng xử chi phí)

Đây là phương pháp phân loại CP được sử dụng rất nhiều trong KTQTCP sản xuất, theo cách phân loại này người ta dựa vào mức độ biến đổi của từng loại CP so với mức độ biến động của khối lượng hoạt động (số lượng SP sản xuất, số giờ hoạt động,...) để phân chia CP thành các loại CP khác nhau, do vậy cách phân loại này còn được gọi là phân loại CP theo cách ứng xử của chi phí. Theo cách phân loại này CPSX được phân chia thành các loại sau:

- **Biến phí (CP biến đổi):** Là những CP thay đổi tỷ lệ với mức độ hoạt động của DN. Mức độ hoạt động có thể là số lượng SP sản xuất; số lượng SP tiêu thụ; số giờ máy hoạt động; doanh thu bán hàng thực hiện;... Trong một DN sản xuất, biến phí gồm: CPNVLT, CPNCTT, CP năng lượng. Trong DN thương mại, biến phí gồm: Giá vốn hàng bán, hoa hồng cho người bán,... Sự thay đổi của từng loại CP tương ứng với sự thay đổi của mức độ hoạt động cũng khác nhau, do vậy CP biến đổi còn có thể được chia thành 2 loại:

+ **CP biến đổi thực thụ (CP biến đổi tỷ lệ):** Là các khoản CP biến đổi có quan hệ tỷ lệ thuận với khối lượng hoạt động thực hiện. Khi tổng khối lượng hoạt động tăng lên thì tổng CP biến đổi thực thụ cũng tăng lên theo một tỷ lệ tương ứng, song CP biến đổi tính trên một đơn vị khối lượng hoạt động không thay đổi. Ví dụ: CPNVTTT, tiền lương chính theo SP của công nhân sx trực tiếp,...

+ **CP biến đổi cấp bậc bao gồm:** Các khoản chi phí, mà tổng CP chỉ thay đổi khi khối lượng hoạt động thay đổi nhiều còn khi tổng khối lượng hoạt động thay đổi không nhiều thì CP này gần như không thay đổi. Ví dụ: CP tiền lương của bộ phận công nhân bảo trì bảo dưỡng máy móc thiết bị, CP nhiên liệu, năng lượng dùng vào sản xuất.

Trong quá trình hoạt động SXKD, khi quản lý các CP biến đổi, các nhà quản lý cũng phải lưu ý đến sự thay đổi của tổng CP biến đổi so với mức độ thay đổi của khối lượng hoạt động, có thể xảy ra khả năng sau:

+ **Tổng CP biến đổi theo tương quan tỷ lệ thuận với khối lượng hoạt động,** CP biến đổi trung bình trên một đơn vị khối lượng hoạt động không thay đổi. Trong trường hợp này, CP biến đổi được gọi là CP tỷ lệ.

+ **Tổng CP biến đổi tăng chậm hơn tốc độ tăng của khối lượng hoạt động thực hiện,** trường hợp này CP biến đổi trung bình trên một đơn vị khối lượng hoạt động cũng tăng lên.

+ **Tổng CP biến đổi tăng chậm hơn tốc độ của khối lượng hoạt động thực hiện,** trong trường hợp này CP biến đổi trung bình trên một đơn vị khối lượng hoạt động giảm xuống.

- **Định phí (CP cố định):** Là những CP mà về tổng số không thay đổi khi có sự thay đổi về mức độ hoạt động của đơn vị. Nếu xét tổng CP thì định phí không thay đổi, ngược lại, nếu xét định phí trên một đơn vị khối lượng hoạt động thì tỷ lệ nghịch với

mức độ hoạt động. Như vậy, dù DN có hoạt động hay không thì vẫn tồn tại định phí; ngược lại, khi DN gia tăng mức độ hoạt động thì định phí trên một đơn vị hoạt động sẽ giảm dần. Căn cứ vào mối quan hệ tương quan của tổng CP cố định và khối lượng hoạt động thực hiện, trong quản trị CPSX người ta chia CP cố định thành hai loại sau:

+ CP cố định tuyệt đối (Định phí tuyệt đối): Là các khoản CP mà tổng CP không thay đổi khi có sự thay đổi của khối lượng hoạt động, còn CP trung bình cho một đơn vị khối lượng hoạt động giảm đi khi khối lượng hoạt động tăng lên.

+ CP cố định cấp bậc (Định phí tương đối): Bao gồm các khoản CP mà tổng CP chỉ thay đổi khi có một sự thay đổi rất lớn về khối lượng hoạt động thực hiện. Ví dụ: Khi khả năng các yếu tố tiềm tàng đã khai thác hết muốn tăng được khối lượng hoạt động cần phải đầu tư bổ sung các khả năng sx tiềm tàng mới. CP cố định cấp bậc được quản lý theo phạm vi phù hợp. Tuy nhiên phạm vi phù hợp với CP cố định cấp bậc có độ lớn hơn rất nhiều so với phạm vi phù hợp áp dụng cho CP biến đổi cấp bậc. Ngoài ra, trong quá trình quản lý căn cứ vào đặc điểm của từng loại CP cố định đối với hoạt động SXKD mà DN người ta có thể chia CP cố định thành hai loại:

CP cố định bắt buộc: Là những khoản CP cố định không thể thay đổi được một cách nhanh chóng, DN bắt buộc phải bỏ ra các khoản CP này dù DN có hoạt động ở mức độ nào vì chúng thường liên quan đến tài sản cố định và cấu trúc tổ chức cơ bản của DN.

CP cố định tùy ý (định phí không bắt buộc) bao gồm những khoản định phí có thể thay đổi nhanh chóng bằng các quyết định của các nhà quản lý DN. Định phí không bắt buộc thường liên quan đến các quyết định ngắn hạn và có thể bị cắt giảm trong những trường hợp đặc biệt cần thiết.

- CP hỗn hợp: Là loại CP mà bản thân nó bao gồm cả yếu tố của định phí và biến phí (như CP điện thoại, fax, CP sửa chữa thường xuyên tài sản cố định). Nhằm phục vụ cho việc lập kế hoạch kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí, các nhà quản trị DN cần phải phân tích CP hỗn hợp thành định phí và biến phí. Các phương pháp dùng để phân tích CP hỗn hợp là phương pháp cực đại, cực tiểu và phương pháp bình phương bé nhất.

Ý nghĩa của cách phân loại này: Đây là cách phân loại đặc biệt quan trọng trong việc phục vụ cho các nhà quản trị DN hoạch định, kiểm tra và ra quyết định. Cách phân loại này quan tâm tới cách ứng xử của CP mà dựa vào nó để nghiên cứu mối quan hệ giữa CP - khối lượng - lợi nhuận điều này có ý nghĩa trong việc khai thác khả năng tiềm tàng của DN là cơ sở để ra các quyết định ngắn hạn nhằm tối đa hoá lợi nhuận. Việc phân biệt định phí và biến phí giúp cho nhà quản trị xác định đúng phương hướng để nâng cao hiệu quả.

Ba là, phân loại CPSXKD theo khả năng kiểm soát chi phí

Theo cách phân loại này CP được chia thành:

CP kiểm soát được và CP không kiểm soát được. CP kiểm soát được là những CP mà cấp đó có thẩm quyền ra quyết định. Còn CP không kiểm soát được bao gồm các CP mà cấp đó không có thẩm quyền ra các quyết định liên quan đến chi phí...

Ý nghĩa của cách phân loại này: Với cách phân loại này phản ánh phạm vi quyền hạn của các nhà quản trị các cấp đối với loại CP đó và nó chỉ có ý nghĩa thực tế khi đặt nó ở phạm vi một cấp quản lý nào đó. Do đó, các nhà quản trị cấp cao có phạm vi quyền hạn rộng đối với CP hơn là nhà quản trị cấp thấp, nghĩa là họ có quyền quyết định và kiểm soát CP hơn.

Bốn là, phân loại CPSXKD phục vụ việc phân tích nhằm lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu

Để có phương án SXKD tối ưu, DN cần thiết phải nghiên cứu cách phân loại CP nhằm phục vụ cho việc lựa chọn phương án. Theo tiêu chuẩn phân loại này, CP của DN bao gồm CP cơ hội, CP chênh lệch và CP ngầm.

- CP chênh lệch: Là một khoản CP có ở phương án này nhưng không có hoặc chỉ có một phần ở phương án khác. CP chênh lệch là một trong những căn cứ quan trọng để quyết định phương án đầu tư.

- CP cơ hội: CP cơ hội là lợi nhuận tiềm tàng bị mất đi khi lựa chọn phương án hành động này thay cho phương án hành động khác. Hành động khác ở đây là phương án tối ưu đó có sẵn so với phương án được lựa chọn.

- CP ngầm: Là loại CP đã phát sinh có ở tất cả các phương án được đưa ra xem xét, lựa chọn. CP này không phù hợp cho việc lựa chọn phương án KD, vì nó không xác định được sự chênh lệch giữa các phương án.

Như vậy, ngoài những CPKD đó được tập hợp, phản ánh trên sổ kế toán trước khi ra quyết định, nhà quản trị còn phải xem xét CP cơ hội phát sinh do những yếu tố KD đó có thể được sử dụng theo cách khác mà những cách này còn mang lại lợi nhuận.

+ CP chìm: Là một loại CP mà DN sẽ phải chịu dù DN lựa chọn phương án hành động nào. CP chìm không bao giờ thích hợp với việc ra quyết định và chúng không có tính chênh lệch.

Ý nghĩa của cách phân loại này: Việc phân loại CPSX theo các tiêu thức trên, giúp DN có thể kiểm soát được các khoản CP bỏ ra và là cơ sở để lập dự toán CPSXKD.

1.1.3. Yêu cầu quản lý chi phí sản xuất kinh doanh

CPSXKD là vấn đề luôn được các nhà quản lý quan tâm. Do đó, trong quá trình hoạt động SXKD với yêu cầu của kinh tế thị trường và hội nhập quốc tế các DN quản lý CPSXKD cần phải tuân thủ các yêu cầu:

- Phải xác định đúng đắn nội dung, phạm vi CPSXKD phát sinh trong quá trình SXKD, thực hiện việc phân loại theo tiêu thức phù hợp với yêu cầu quản lý.

- Quản lý phải thực hiện tiết kiệm CP trên cơ sở đẩy mạnh hoạt động SXKD và nâng cao chất lượng SP, tốc độ tăng CPSXKD phải thấp hơn tốc độ tăng của khối lượng hoạt động.

- Phải tính đúng, tính đủ các khoản CPSXKD nghiệp đã bỏ ra, xác định những khoản CP cần bù đắp đảm bảo khả năng lợi nhuận và tái sản xuất.

- Thực hiện quản lý CPSXKD theo từng hoạt động, từng đối tượng, địa điểm phát sinh, theo từng khoản mục, yếu tố chi phí.

- Cung cấp thông tin CPSXKD phục vụ cho việc kiểm tra, giám sát CPSXKD của DN trên cơ sở đó các nhà quản trị ra quyết định phù hợp với tình hình SXKD của đơn vị.

- Tổ chức phân tích thông tin phục vụ cho yêu cầu lập kế hoạch CPSXKD và phục vụ cho việc ra quyết định của các nhà quản trị DN. Việc lập kế hoạch nhằm xây dựng mục tiêu đạt được trong tương lai và phương án để thực hiện kế hoạch đó.

Có thể nói, KTCPSXKD trong các DNSX giữ một vai trò then chốt trong việc tạo dựng hệ thống thông tin kinh tế tài chính cung cấp cho quản lý. Chất lượng thông tin của kế toán CPSXKD được coi là một trong những tiêu chuẩn quan trọng để đảm bảo sự an toàn và khả năng mang lại thắng lợi cho các quyết định KD.

1.2. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất theo quan điểm kế toán tài chính

1.2.1. Nguyên tắc kế toán chi phối kế toán chi phí sản xuất kinh doanh

Kế toán CPSXKD là nội dung quan trọng trong công tác kế toán nói chung ở DN. Việc ghi nhận CP trong kế toán cũng đồng thời tuân thủ những nguyên tắc chung được chấp nhận trong việc trình bày BCTC. Do đó, để đảm bảo CP được ghi nhận đầy đủ, trọng yếu, chính xác, tuân thủ... thì kế toán CPSXKD cần đảm bảo các nguyên tắc sau:

- **Nguyên tắc giá gốc:** Tài sản được ghi nhận theo giá gốc của tài sản, được tính theo tiền hoặc khoản tương đương tiền phải trả, đã trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm tài sản được ghi nhận. Giá gốc của tài sản không được thay đổi trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể. Trong KTCPSXKD, các chi phí được ghi nhận theo giá gốc của từng khoản mục chi phí. Chẳng hạn: CPNVLT được ghi nhận theo giá gốc của NVL thực tế tiêu hao...

- **Nguyên tắc nhất quán:** Các chính sách và phương pháp kế toán DN đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất cho một kỳ kế toán năm. Trong trường hợp có thay đổi chính sách và phương pháp kế toán đã chọn thì phải giải thích lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi chính sách đó trong phần thuyết minh BCTC. Tính nhất quán phải được tuân thủ trong việc áp dụng các khái niệm, nguyên tắc, chuẩn mực và các tính toán kế toán, nhằm đảm bảo tính có thể so sánh được giữa BCTC của DN trong

các kỳ hoặc giữa BCTC của các DN khác nhau. Trong kế toán chi phí, nguyên tắc nhất quán đặc biệt quan trọng, chỉ một thay đổi nhỏ trong phương pháp hạch toán áp dụng cũng tạo ra sự thay đổi lớn về khoản mục chi phí. Do đó, phương pháp xác định, ghi nhận chi phí phải nhất quán trong kỳ kế toán.

- **Nguyên tắc phù hợp:** Phù hợp là việc xác định đối tượng hoạt động sao cho phù hợp với đặc thù và điều kiện tiêu chuẩn hoặc thực tế. Bộ máy kế toán CP cần phải phù hợp với đặc điểm hoạt động KD, phù hợp với nhu cầu và trình độ quản lý của nhà quản trị và bối cảnh chung của nền kinh tế. Bên cạnh đó, cần phải dựa trên yêu cầu của nhà quản trị để lựa chọn nội dung kế toán CP sao cho phù hợp nhất. Đồng thời, CPSXKD được ghi nhận phải phù hợp với doanh thu tạo ra từ chi phí.

- **Nguyên tắc thận trọng:** Đối với kế toán, mỗi một số liệu đều là những con số biết nói liên quan đến quyền lợi và nghĩa vụ của nhiều phía khác nhau, mà trong lĩnh vực kinh tế thì có nhiều trường hợp không thể lường trước hết được từ đó đòi hỏi kế toán phải thận trọng. Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi CP phải được ghi nhận khi có bằng chứng có thể về khả năng phát sinh. Dựa vào tình hình SXKD thực tế tại đơn vị, kế toán phải phản ánh đầy đủ chí phí của kỳ kế toán mặc dù thực tế đã phát sinh hoặc chưa phát sinh.

- **Nguyên tắc trọng yếu:** Thông tin kế toán được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu sự chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể BCTC, làm ảnh hưởng đến kinh tế của người sử dụng BCTC. Nguyên tắc này chú trọng đến các yếu tố CP mang tính trọng yếu quyết định đến bản chất nội dung của các sự kiện kinh tế, đồng thời cho phép bỏ qua không ghi chép những sự kiện nghiệp vụ không quan trọng mà không làm ảnh hưởng đến bản chất và nội dung nghiệp vụ đó.

- **Nguyên tắc hoạt động liên tục:** BCTC phải được lập trên cơ sở giả định là DN đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động KD bình thường trong tương lai gần, nghĩa là DN không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc phải thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động của mình. Trường hợp thực tế khác với giả định hoạt động liên tục thì BCTC phải lập trên một cơ sở khác và phải giải thích cơ sở đã sử dụng để lập BCTC.

1.2.2. Xác định chi phí sản xuất kinh doanh

Trên cơ sở nội dung, phạm vi CPSXKD được nhận diện để tính đúng, tính đủ CPSXKD, kế toán xác định CPSXKD theo từng khoản mục, loại chi phí. Bao gồm:

Đối với CPNVLT: CP nguyên liệu, vật liệu (gồm cả nguyên liệu, vật liệu chính và vật liệu phụ) được sử dụng trực tiếp để SXSP, thực hiện dịch vụ trong kỳ sản xuất, KD. CP nguyên liệu, vật liệu phải tính theo giá thực tế khi xuất sử dụng.

CP nguyên liệu, vật liệu trực tiếp được các định theo từng đối tượng sử dụng trực tiếp các nguyên liệu, vật liệu này (nếu khi xuất nguyên liệu, vật liệu cho quá trình SX SP, thực hiện dịch vụ, xác định được cụ thể, rõ ràng cho từng đối tượng sử dụng); hoặc

Đối với CPNCTT: CPNCTT bao gồm các khoản phải trả cho người lao động trực tiếp sx SP, thực hiện dịch vụ thuộc danh sách quản lý của DN và cho lao động thuê ngoài theo từng loại công việc, như: Tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo lương (bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp). Không bao gồm những khoản phải trả về tiền lương, tiền công và các khoản phụ cấp,... cho nhân viên phân xưởng, nhân viên quản lý, nhân viên của bộ máy quản lý DN, nhân viên bán hàng.

Phần CPNCTT vượt trên mức bình thường không được tính vào giá thành SP, dịch vụ mà tính vào “Giá vốn hàng bán”.

CPNCTT (CPNCTT) bao gồm tiền lương, tiền công, phụ cấp lương, tiền ăn giữa ca phải trả cho công nhân trực tiếp sx SP hoặc trực tiếp thực hiện các lao vụ dịch vụ, các khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ, theo tỷ lệ quy định trên tiền lương của công nhân trực tiếp sx tính vào CP sản xuất. CP tiền lương, tiền công có thể tính theo thời gian hoặc theo SP.

Đối với CPSXC: CPSXC bao gồm CP phục vụ sx chung phát sinh ở phân xưởng, bộ phận, đội, công trường... phục vụ sx SP, thực hiện dịch vụ: CP lương nhân viên quản lý phân xưởng, bộ phận, đội; Khấu hao TSCĐ sử dụng trực tiếp để sản xuất, khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp được tính theo tỷ lệ quy định trên tiền lương phải trả của nhân viên phân xưởng, bộ phận, đội sx và các CP có liên quan trực tiếp khác đến phân xưởng.

CPSXC bao gồm 2 loại: CPSXC cố định và CPSXC biến đổi. Trong đó:

- CPSXC cố định là những CPSX gián tiếp, thường không thay đổi theo số lượng SP sản xuất, như CP bảo dưỡng máy móc thiết bị, nhà xưởng... và CP quản lý hành chính ở các phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất,...

+ CPSXC cố định phân bổ vào CP chế biến cho mỗi đơn vị SP được dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất. Công suất bình thường là số lượng SP đạt được ở mức trung bình trong các điều kiện sx bình thường;

+ Trường hợp mức SP thực tế sx ra cao hơn công suất bình thường thì CPSXC cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị SP theo CP thực tế phát sinh;

+ Trường hợp mức SP thực tế sx ra thấp hơn công suất bình thường thì CPSXC cố định chỉ được phân bổ vào CP chế biến cho mỗi đơn vị SP theo mức công suất bình thường. Khoản CPSXC không phân bổ được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ.

- CPSXC biến đổi là những CPSX gián tiếp, thường thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo số lượng SP sản xuất, như CP nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, CP nhân công gián tiếp. CPSXC biến đổi được phân bổ hết vào CP chế biến cho mỗi đơn vị SP theo CP thực tế phát sinh.

Trường hợp một quy trình sx ra nhiều loại SP trong cùng một khoảng thời gian mà CPSXC của mỗi loại SP không được phản ánh một cách tách biệt, thì CPSXC được phân bổ cho các loại SP theo tiêu thức phù hợp và nhất quán giữa các kỳ kế toán.

Trình tự tập hợp và phân bổ CP chung

Bước 1: Tập hợp CP chung

+ Căn cứ các chứng từ phát sinh chi phí, kế toán ghi vào sổ CP chung.

+ Cuối tháng, tổng hợp số liệu từ sổ CP chung theo tổng số và có phân tích theo từng nội dung chi phí.

Bước 2: Lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý và phân bổ theo từng nội dung CP

+ Trên cơ sở dựa vào đặc điểm cụ thể về tổ chức SXKD, tổ chức quản lý và tính chất sx để lựa chọn tiêu thức phân bổ, thông thường, tiêu thức phân bổ đối là CPNVLT hoặc CPNCTT.

+ Tính toán, phân bổ CP chung theo công thức sau: (CT 1.2)

$$\text{Chi phí cần phân bổ cho đối tượng } i = \frac{\text{Tổng chi phí cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của các đối tượng cần phân bổ}} \times \text{Tiêu thức phân bổ của đối tượng } i$$

Về lý thuyết, có thể lựa chọn mỗi nội dung chi phí một tiêu thức phân bổ khác nhau, vì mỗi nội dung CP có tính chất, tác dụng không giống nhau nên không lựa chọn một tiêu thức phân bổ chung. Tuy nhiên, việc làm này khá phức tạp và có thể không đạt hiệu quả mong muốn. Để đơn giản quá trình tính toán, thường sử dụng một tiêu thức phân bổ chung cho tất cả khoản mục CP phân bổ gián tiếp.

Đối với CPBH: CPBH bao gồm các CP thực tế phát sinh trong quá trình bán SP, hàng hoá, cung cấp dịch vụ, bao gồm các CP chào hàng, giới thiệu SP, quảng cáo SP, hoa hồng bán hàng, CP bảo hành SP, hàng hoá (trừ hoạt động xây lắp), CP bảo quản, đóng gói, vận chuyển...

Trên “Báo cáo KQHĐKD”- Mẫu B02-DN, CPBH được trình bày tại chỉ tiêu 8 (mã số 24). Trên “Bản thuyết minh BCTC”- Mẫu B09-DN, CPBH sẽ được tách ra theo từng yếu tố và ghi ở từng chỉ tiêu phù hợp tại tiểu mục 33- CPSXKD theo yếu tố, thuộc mục VI - Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong báo cáo KQHĐKD.

Đối với CPQLDN: CPQLDN bao gồm các CP quản lý chung của DN gồm các CP về lương nhân viên bộ phận quản lý DN (tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp...); bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp của nhân viên quản lý DN; CP vật liệu văn phòng, công cụ lao động, khấu hao TSCĐ dùng cho quản lý DN; tiền thuê đất, thuế môn bài; khoản lập dự phòng phải thu khó đòi; dịch vụ mua ngoài (điện, nước, điện thoại, fax, bảo hiểm tài sản, cháy nổ,...); CP bằng tiền khác (tiếp khách, hội nghị khách hàng,...).

Trên “Báo cáo KQHĐKD”- Mẫu B02-DN, CPQLDN được trình bày tại chỉ tiêu 9 (mã số 25), trên “Bản thuyết minh BCTC”- Mẫu B09-DN, CPQLDN sẽ được tách ra theo từng yếu tố và ghi ở từng chỉ tiêu phù hợp tại tiểu mục 33 - CPSXKD theo yếu tố, thuộc mục VI - Thông tin bổ sung cho các khoản mục trình bày trong báo cáo KQHĐKD.

Xác định chi phí sản xuất kinh doanh đối với sản phẩm dở dang

SP dở dang là SP, công việc còn đang trong quá trình sản xuất, gia công chế biến, trên các giai đoạn của quy trình công nghệ hoặc đã hoàn thành một vài quy trình chế biến nhưng vẫn còn phải gia công chế biến mới trở thành thành phẩm. Đánh giá SP dở dang là tính toán xác định phần CPSX mà SP dở dang cuối kỳ phải chịu.

Toàn bộ CPSX đã tập hợp được trong kỳ theo từng đối tượng đã xác định có liên quan đến cả SP hoàn thành và SP đang chế tạo, để có thông tin phục vụ cho công tác tính giá thành SP hoàn thành cũng như phục vụ yêu cầu quản lý, kiểm tra, kiểm soát chi phí, kế toán cần phải xác định số CPSX đã bỏ ra có liên quan đến SP chưa hoàn thành là bao nhiêu. Đó chính là công việc của đánh giá SP dở dang. Các phương pháp đánh giá SP dở dang cuối kỳ bao gồm:

- *Đánh giá SP dở dang theo CP nguyên vật liệu chính trực tiếp (hoặc CP nguyên vật liệu trực tiếp)*

Theo phương pháp này, giá trị SP dở dang chỉ tính phần CP nguyên vật liệu chính trực tiếp hoặc CP NVLTT, còn các khoản CPSX khác được tính hết cho SP hoàn hành trong kỳ.

Trường hợp DN có quy trình công nghệ sx phức tạp kiểu chế biến liên tục thì CPSX dở dang của giai đoạn công nghệ sau được xác định theo giá thành nửa thành phẩm giai đoạn trước chuyển sang. CPSX dở dang được tính theo công thức:

- Theo phương pháp bình quân: **(CT 1.3)**

$$D_{ck} = \frac{D_{đk} + C_v}{Q_{ht} + Q_{đck}} \times Q_{đck}$$

Trong đó:

$D_{đk}, D_{ck}$: CPSX dở dang đầu kỳ, cuối kỳ

C_v : CP NVL chính phát sinh trong kỳ

$Q_{đck}$: Khối lượng SP dở dang cuối kỳ

Q_{ht} : Khối lượng SP hoàn thành trong kỳ

Phương pháp này được áp dụng trong trường hợp DN có CP NVL chính trực tiếp hoặc CP NVLTT chiếm tỷ trọng lớn trong tổng CPSX khối lượng SP dở dang ít và tương đối ổn định giữa các kỳ.

- Theo phương pháp nhập trước xuất trước: **(CT 1.4)**

$$D_{ck} = \frac{C_v}{Q_{bht} + Q_{dck}} \times Q_{dck}$$

Trong đó:

Q_{dck} : Khối lượng SP dở dang cuối kỳ

Q_{bht} : Là khối lượng SP bắt đầu sx và hoàn thành trong kỳ

Ưu điểm của phương pháp này là cho phép xác định được giá trị SP dở dang cuối kỳ một cách nhanh chóng, đơn giản. Tuy nhiên nếu CPSX khác ngoài CPNVL chính trực tiếp chiếm tỷ trọng càng lớn trong tổng CPSX thì giá trị SP dở dang được xác định càng kém chính xác.

- *Đánh giá SPDD theo khối lượng SP hoàn thành tương đương*

Theo phương pháp này được tính cả CP nguyên vật liệu chính và các CPSX khác, khối lượng SP dở dang cuối kỳ được quy đổi thành khối lượng hoàn thành tương đương theo mức độ chế biến hoàn thành của SP dở dang.

Phương pháp này áp dụng đối với DN có CPNVLTT chiếm tỷ trọng không lớn trong tổng CP sản xuất, khối lượng SP dở dang lớn, không ổn định giữa các kỳ và đánh giá được mức độ hoàn thành của SP dở dang.

Tùy theo yêu cầu quản lý, kiểm soát chi phí, DN có thể đánh giá theo phương pháp nhập trước xuất trước hoặc theo phương pháp bình quân gia quyền.

- Theo phương pháp nhập trước, xuất trước: Giả thiết khối lượng SP sx trước sẽ hoàn thành trước, do đó SP dở dang cuối kỳ được tính theo CP của lần sx cuối cùng. Để áp dụng được phương pháp này đòi hỏi phải theo dõi được khối lượng tương đương và đơn giá của từng lần sản xuất. Công thức xác định:

+ Xác định đơn giá CP của từng lần sản xuất: (CT 1.5, 1.6)

$$c_0 = \frac{D_{dk}}{Q_{dđk} + m_d}$$

$$c_1 = \frac{C}{Q_{dđk}(1 - m_d) + Q_{bht} + Q_{dck} \times m_c}$$

Trong đó:

c_0 : CP đơn vị thuộc lần sx kỳ trước chuyển sang kỳ này

c_1 : CP đơn vị thuộc khối lượng SP phải đầu tư CP trong kỳ này

$Q_{dđk}$, Q_{dck} : Khối lượng SP dở dang đầu kỳ, cuối kỳ

Q_{bht} : Khối lượng SP bắt đầu sx và hoàn thành trong kỳ

m_d , m_c : Mức độ chế biến thành phẩm của SP dở dang đầu kỳ, cuối kỳ

+ Xác định CP dở dang cuối kỳ: (CT 1.7)

$$D_{ck} = (Q_{dck} \times m_c) \times c_1$$

- Theo phương pháp bình quân gia quyền: CP dở dang cuối kỳ được xác định dựa trên khối lượng tương đương của SP dở dang cuối kỳ và CP đơn vị bình quân.

+ Xác định đơn giá CP đơn vị bình quân: (CT 1.8)

$$\bar{c} = \frac{D_{dk} + C}{Q_{ht} + Q_{dck} + m_c}$$

Q_{ht} : Khối lượng SP hoàn thành trong kỳ

+ Xác định CP dở dang cuối kỳ: (CT 1.9)

$$D_{ck} = \bar{c} \times (Q_{dck} \times m_c)$$

Đối với CP bỏ vào một lần từ đầu quy trình sx (thường là CPNVLT, hoặc CP nửa thành phẩm bước trước chuyển sang) thì mức độ chế biến hoàn thành của SP dở dang là 100%.

So với phương pháp đánh giá SP dở dang theo CP nguyên vật liệu chính hoặc trực tiếp, phương pháp này đảm bảo tính hợp lý hơn và có độ tin cậy cao hơn về CPSX dở dang cũng như chỉ tiêu giá thành và giá vốn hàng bán trong báo cáo kế toán. Tuy nhiên, phương pháp này cũng có nhược điểm là khối lượng tính toán nhiều, việc xác định mức độ chế biến hoàn thành của SP dở dang là một công việc phức tạp, mang nặng tính chủ quan.

- *Đánh giá SP dở dang theo CP định mức*

Theo phương pháp này thì CP NVLT, CPNCTT và CPSXC của SP dở dang được xác định căn cứ vào định mức tiêu hao của những công đoạn đã thực hiện được và tỷ lệ hoàn thành. Nếu SP được chế tạo không phải qua các công đoạn có định mức tiêu hao được xác lập riêng biệt thì các khoản mục CP của SP dở dang được xác định căn cứ vào tỷ lệ hoàn thành và định mức từng khoản mục CP trong giá thành SP hoàn thành.

Phương pháp này áp dụng phù hợp với những DN đã xây dựng được hệ thống định mức CPSX hợp lý và áp dụng hệ thống kế toán CPSX và tính giá thành theo định mức.

1.2.3. Ghi nhận chi phí sản xuất kinh doanh

Để ghi nhận CPSXKD cần phải xác định đối tượng kế toán tập hợp CPSXKD. Đó chính là khâu đầu tiên rất quan trọng trong việc tổ chức KTQTCP và giá thành SP. Khi xác định đối tượng kế toán CPSXKD trước tiên phải căn cứ vào đặc điểm công dụng của CPSXKD, sau đó phải căn cứ vào cơ cấu tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ sản xuất, trình độ và yêu cầu quản lý CPSXKD cũng như yêu cầu tính giá của DN. Việc xác định đối tượng kế toán tập hợp CPSXKD và tính giá thành SP trong mỗi

DN tùy thuộc vào đặc điểm tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ của DN. Đối với các DN hoạt động trong lĩnh vực sx công nghiệp thì đối tượng sẽ là từng loại SP, công việc, nhóm SP, từng chi tiết, bộ phận SP, từng phân xưởng, bộ phận, giai đoạn công nghệ, từng đơn đặt hàng...

Xác định đối tượng kế toán CPSXKD là cơ sở xây dựng các hệ thống chứng từ ban đầu về CPSXKD, xây dựng hệ thống sổ kế toán chi tiết về CPSXKD. Các CPSXKD sau khi được tập hợp và xác định theo các đối tượng kế toán CPSXKD sẽ là cơ sở để tính giá thành SP theo đối tượng đã xác định.

Phương pháp kế toán tập hợp CPSXKD: Tùy từng loại CPSXKD và điều kiện cụ thể mà kế toán có thể vận dụng phương pháp tập hợp và phân bổ CPSX Cho thích hợp. Bao gồm 2 phương pháp như sau:

- **Phương pháp trực tiếp:** Phương pháp này thường được áp dụng cho những khoản CP có liên quan trực tiếp đến đối tượng tập hợp CP và có thể hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng. Vì vậy, hằng ngày khi có những khoản CP phát sinh liên quan trực tiếp đến từng đối tượng nào, kế toán căn cứ vào chứng từ chứng minh cụ thể từng CP để hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng đó trên các TK kế toán hoặc sổ kế toán chi tiết. Những khoản mục CP thường có thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng hoặc nhóm đối tượng như: CPNVLTT, CPNCTT.

- **Phương pháp phân bổ gián tiếp:** Phương pháp này áp dụng khi CP có liên quan đến nhiều đối tượng, cần phải tổng hợp để phân bổ cho các đối tượng theo tiêu chuẩn hợp lý. Theo phương pháp này, hàng ngày kế toán nhận được các chứng từ về CP phát sinh liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí, phải tập hợp số liệu vào sổ CP chung, cuối kỳ phân bổ cho các đối tượng chịu CP theo tiêu thức thích hợp.

Để thu thập phản ánh CPSXKD phát sinh trong quá trình hoạt động của DN. Tùy thuộc vào đặc điểm tính chất hoạt động SXKD, trình độ, yêu cầu quản lý của DN kế toán có thể áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên hay phương pháp kiểm kê định kỳ. Cụ thể:

- **Phương pháp kê khai thường xuyên**

+ Đặc điểm: Phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp theo dõi và phản ánh thường xuyên, liên tục, có hệ thống tình hình nhập, xuất, tồn vật tư trên sổ kế toán.

Trong trường hợp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, các tài khoản kế toán hàng tồn kho được dùng để phản ánh số hiện có, tình hình biến động tăng, giảm của vật tư. Vì vậy, giá trị hàng tồn kho trên sổ kế toán có thể được xác định ở bất kỳ thời điểm nào trong kỳ kế toán.

Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào số liệu kiểm kê thực tế hàng tồn kho, so sánh, đối chiếu với số liệu hàng tồn kho trên sổ kế toán. Về nguyên tắc, số tồn kho thực tế phải luôn phù hợp với số tồn kho trên sổ kế toán. Nếu có chênh lệch, phải truy tìm nguyên nhân và có giải pháp xử lý kịp thời.

+ Phạm vi áp dụng: Phương pháp kê khai thường xuyên thường áp dụng cho các đơn vị sx (công nghiệp, xây lắp...) và các đơn vị thương nghiệp KD các mặt hàng có giá trị lớn như máy móc, thiết bị, hàng có kỹ thuật, chất lượng cao...

- Phương pháp kiểm kê định kỳ

+ Đặc điểm: Phương pháp kiểm kê định kỳ là phương pháp hạch toán căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế để phản ánh giá trị tồn kho cuối kỳ của vật tư trên sổ kế toán tổng hợp và từ đó tính giá trị của vật tư đã xuất trong kỳ theo CT 1.10 sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Trị giá hàng} & & \text{Trị giá hàng} & & \text{Tổng trị giá} & & \text{Trị giá} \\ \text{xuất kho trong} & = & \text{tồn kho đầu} & + & \text{hàng nhập kho} & - & \text{hàng tồn} \\ \text{kỳ} & & \text{kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{kho cuối kỳ} \end{array}$$

Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, mọi biến động của vật tư (nhập kho, xuất kho) không theo dõi, phản ánh trên các tài khoản kế toán hàng tồn kho. Giá trị của vật tư mua và nhập kho trong kỳ được theo dõi, phản ánh trên một tài khoản kế toán riêng (Tài khoản 611 “Mua hàng”).

Công tác kiểm kê vật tư được tiến hành cuối mỗi kỳ kế toán để xác định trị giá vật tư tồn kho thực tế, trị giá vật tư xuất kho trong kỳ (tiêu dùng cho sx hoặc xuất bán) làm căn cứ ghi sổ kế toán của Tài khoản 611 “Mua hàng”.

Như vậy, khi áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ, các tài khoản kế toán hàng tồn kho chỉ phản ánh giá trị vật tư tồn đầu kỳ và cuối kỳ.

+ Phạm vi áp dụng: Phương pháp kiểm kê định kỳ thường áp dụng ở các đơn vị có nhiều chủng loại hàng hóa, vật tư với quy cách, mẫu mã rất khác nhau, giá trị thấp, vật tư xuất dùng thường xuyên.

Như vậy, trên cơ sở phương pháp kế toán xác định, kế toán CPSXKD trong DN được thực hiện như sau:

Chứng từ kế toán CPSXKD

Thông tin về CPSXKD là thông tin được hình thành từ các nghiệp vụ kinh tế tài chính đã phát sinh và thực sự hoàn thành trong quá trình hoạt động của đơn vị liên quan đến CP sản xuất. Do đó, thu nhận thông tin kế toán về CPSXKD là công việc khởi đầu của toàn bộ quy trình kế toán CPSX và giá thành SP, có ý nghĩa quyết định đối với tính trung thực, khách quan của số liệu kế toán và báo cáo kế toán CPSXKD, đồng thời là căn cứ, kiểm tra, kiểm soát hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị. Để thực hiện điều này thì công việc đầu tiên thu nhận thông tin về CPSXKD và giá thành SP là thông qua chứng từ kế toán liên quan.

Các chứng từ CPSXKD trong các DNSX bao gồm: Chứng từ CPNVLT, chứng từ CPNCTT, chứng từ CPSXC, chứng từ CPBH, CPQLDN. Cụ thể các chứng từ liên quan đến CPSX đó là: Hóa đơn GTGT, Hóa đơn bán hàng, Phiếu xuất kho, Phiếu nhập kho, Phiếu chi tiền mặt, Giấy báo có, Giấy báo nợ, Bảng thanh toán tiền lương, Bảng theo dõi tài sản cố định. Chứng từ kế toán liên quan đến giá thành SP là những chứng từ tổng hợp do kế toán tự lập như: Bảng theo dõi nhập xuất tồn hàng hóa; Bảng phân

bổ khấu hao tài sản cố định, công cụ dụng cụ, nguyên vật liệu; Bảng tổng hợp CPSXKD theo khoản mục chi phí.

Sau khi tổ chức thực hiện các quy định pháp luật về chứng từ kế toán thì bước tiếp theo là việc thu nhận những thông tin các nghiệp vụ kinh tế phát sinh phản ánh trong chứng từ kế toán. Do nhu cầu thông tin kế toán CPSXKD ngày càng trở nên đa dạng và bức thiết cả với DN và các đối tượng bên ngoài DN mà kế toán CPSXKD ngày càng được coi trọng và hoàn thiện các nội dung cần thiết. Như vậy, tổ chức công tác hạch toán ban đầu các đối tượng hạch toán CPSXKD chính là việc thực hiện chức năng thông tin của kế toán và của các chủ thể quản lý DN về CPSXKD.

Chứng từ kế toán CPSXKD luôn phải vận động từ bộ phận này sang bộ phận khác theo một trình tự nhất định phù hợp với từng loại chứng từ và nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Do đó, sau khi tổ chức hạch toán ban đầu, kế toán phải xây dựng quy trình luân chuyển chứng từ CPSXKD và giá thành SP phù hợp với từng nghiệp vụ kinh tế khác nhau để các bộ phận, phòng ban trong DNSX tuân thủ. Để phục vụ cho công tác quản lý và công tác hạch toán kế toán, chứng từ kế toán luôn phải vận động từ bộ phận này sang bộ phận khác, theo một trật tự nhất định phù hợp với từng loại chứng từ và loại nghiệp vụ kinh tế phát sinh, tạo thành một chu trình gọi là sự luân chuyển của chứng từ. Các DNSX cần quy định rõ quyền hạn, trách nhiệm và nghĩa vụ của từng bộ phận, cá nhân đối với từng khâu của quy trình luân chuyển chứng từ, giảm bớt các khâu trung gian và giảm thủ tục chứng từ không cần thiết. Mặt khác, DNSX cần chú trọng ứng dụng công nghệ thông tin vào các khâu công việc của quá trình luân chuyển chứng từ CPSX như thiết kế các mẫu chứng từ có sẵn cho từng loại nghiệp vụ kinh tế, mã hóa cho từng loại nghiệp vụ để giảm bớt khối lượng kế toán trong quá trình lập và luân chuyển chứng từ, đảm bảo cung cấp thông tin được đầy đủ, chính xác và kịp thời.

Tài khoản CPSXKD: CPSXKD được tập hợp theo từng khoản mục như CPNVLT, CPNCTT, CPSXC, CPBH, CPQLDN. Sau đó, tổng hợp lại toàn bộ CPSX phục vụ tính giá thành SP. Việc tập hợp CP tùy thuộc vào DN hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp KKTX hay KKDK.

- *Tập hợp CPNVLT:* Để tập hợp CPNVLT kế toán mở TK621 – “CPNVLT”. Nguyên tắc sử dụng tài khoản “CPNVLT” như sau: Tài khoản này dùng để phản ánh CP nguyên liệu, vật liệu sử dụng trực tiếp cho hoạt động SXSP, thực hiện dịch vụ của các ngành công nghiệp, xây lắp, nông, lâm, ngư nghiệp, giao thông vận tải, bưu chính viễn thông, KD khách sạn, du lịch, dịch vụ khác.

- *Tập hợp CPNCTT:* Để tập hợp CPNCTT kế toán mở TK622 – “CPNCTT”. Nguyên tắc sử dụng tài khoản “CPNCTT” như sau: Tài khoản này dùng để phản ánh CPNCTT tham gia vào hoạt động sản xuất, KD trong các ngành công nghiệp, xây lắp, nông, lâm, ngư nghiệp, dịch vụ (giao thông vận tải, bưu chính viễn thông, du lịch, khách sạn, tư vấn...)... Trong đó, TK 622 phải mở chi tiết theo đối tượng tập hợp CP sản xuất, KD.

- *Tập hợp CPSXC*: Đề tập hợp CPSXC kế toán mở TK627 – “CPSXC”. Nguyên tắc sử dụng tài khoản “CPSXC” như sau: Tài khoản này dùng để phản ánh CP phục vụ sản xuất, KD chung phát sinh ở phân xưởng, bộ phận, đội, công trường... phục vụ SX SP, thực hiện dịch vụ, gồm: CP lương nhân viên quản lý phân xưởng, bộ phận, đội; Khấu hao TSCĐ sử dụng trực tiếp để sản xuất, khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp được tính theo tỷ lệ quy định trên tiền lương phải trả của nhân viên phân xưởng, bộ phận, đội SX và các CP có liên quan trực tiếp khác đến phân xưởng. Tài khoản 627 được hạch toán chi tiết cho từng phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất.

- *Tập hợp CPBH*: Đề tập hợp CPBH kế toán mở TK641 – “CPBH”. Nguyên tắc sử dụng tài khoản “CPBH” như sau: Tài khoản 641 được mở chi tiết theo từng nội dung CP như: CP nhân viên, vật liệu, bao bì, dụng cụ, đồ dùng, khấu hao TSCĐ; dịch vụ mua ngoài, CP bằng tiền khác. Tùy theo đặc điểm KD, yêu cầu quản lý từng ngành, từng DN, tài khoản 641 có thể được mở thêm một số nội dung chi phí. Cuối kỳ, kế toán kết chuyển CPBH vào bên Nợ TK 911 - "Xác định kết quả KD".

- *Tập hợp CPQLDN*: Đề tập hợp CPQLDN kế toán mở TK 642 – “CPQLDN”. Nguyên tắc sử dụng TK 642 – “CPQLDN” như sau: Tài khoản 642 được mở chi tiết theo từng nội dung CP theo quy định. Tùy theo yêu cầu quản lý của từng ngành, từng DN, tài khoản 642 có thể được mở thêm các tài khoản cấp 2 để phản ánh các nội dung CP thuộc CP quản lý ở DN. Cuối kỳ, kế toán kết chuyển CPQLDN vào bên Nợ TK 911 - "Xác định kết quả KD".

Phương pháp kế toán CPSXKD được khái quát theo các sơ đồ sau

Sơ đồ kế toán CPSXKD dờ dang trong các DNSX thể hiện ở **Sơ đồ 1.3 (Phụ lục 1.1)**.

Sơ đồ kế toán CPBH trong các DNSX thể hiện ở **Sơ đồ 1.4 (Phụ lục 1.2)**.

Sơ đồ kế toán CPQLDN trong các DNSX thể hiện ở **Sơ đồ 1.5 (Phụ lục 1.3)**.

1.2.4. Trình bày thông tin chi phí sản xuất kinh doanh

Trong DN, các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh và thực sự hoàn thành được ghi nhận trên chứng từ kế toán. Căn cứ từ các chứng từ kế toán, kế toán tiến hành xử lý, phản ánh lên các sổ kế toán tổng hợp và chi tiết tương ứng. Vì vậy, để đảm bảo cho việc quản lý có hiệu quả các hoạt động kinh tế tài chính trong đơn vị, những thông tin phản ánh trong các chứng từ kế toán cần phải được phân loại và phản ánh một cách có hệ thống vào các tài khoản kế toán. Sau đó, các tài khoản kế toán sẽ được phân loại, tổng hợp theo các chỉ tiêu kinh tế tài chính và được trình bày trên các BCTC.

BCTC là hệ thống thông tin kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán được trình bày theo biểu mẫu quy định tại chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán. Như vậy, BCTC chính là phương pháp tổng hợp số liệu từ các sổ kế toán theo các chỉ tiêu kinh tế tổng hợp phản ánh có hệ thống về tình hình tài sản, nguồn hình thành tài sản của DN, tình hình và kết quả hoạt động sản xuất KD, tình hình lưu chuyển các dòng tiền và tình hình vận động sử dụng vốn của DN trong một thời kỳ nhất định. Do đó, BCTC vừa là

phương pháp kế toán, vừa là hình thức thể hiện và chuyển tải thông tin KTTC đến những người sử dụng để ra các quyết định kinh tế.

Việc lập các BCTC là khâu công việc cuối cùng của một quá trình công tác kế toán. Số liệu trong BCTC mang tính tổng quát, toàn diện tình hình tài sản, tình hình thu, chi và kết quả hoạt động SXKD trong kỳ phục vụ cho việc kiểm tra, kiểm soát các khoản chi; quản lý tài sản; tổng hợp phân tích đánh giá các hoạt động của đơn vị. Như vậy, việc lập BCTC sẽ giúp cung cấp thông tin một cách đầy đủ và trực tiếp cho quản lý cả trong nội bộ đơn vị và những người bên ngoài có liên quan đến lợi ích với đơn vị. Do vậy, tổ chức lập BCTC và báo cáo KTQT được đầy đủ, kịp thời, đúng theo yêu cầu quản lý sẽ giúp cho việc phân tích, đánh giá tình hình được đúng đắn, góp phần cho quản lý của đơn vị đem lại hiệu quả ngày càng cao.

Trên BCTC, thông tin về CPSXKD thể hiện ở các chỉ tiêu cơ bản: chỉ tiêu giá vốn hàng bán, CPBH, CP quản lý DN (Báo cáo kết quả hoạt động KD) và chỉ tiêu CPSXKD dở dang (Bảng cân đối kế toán). Đồng thời, được giải trình chi tiết trên Bản thuyết minh BCTC.

Thông tin CPSXKD được lập trong báo cáo kết quả KD chủ yếu được lập theo chức năng của chi phí. Việc phân loại CP theo chức năng sẽ cung cấp thông tin hữu ích hơn cho người sử dụng. Đồng thời, các thông tin đó hữu ích cho việc dự đoán luồng tiền mặt phát sinh trong tương lai của DN.

1.3. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất theo quan điểm kế toán quản trị

1.3.1. Xây dựng các định mức, lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh

Việc xây dựng định mức và dự toán CPSXKD là một trong những chiến lược trọng tâm trong công tác quản lý, thiết lập được định mức chuẩn chính là căn cứ hữu hiệu để xây dựng dự toán SXKD, giúp nhà quản trị ước tính được CP phát sinh, kiểm soát và tiết kiệm chi phí. Từ đó chủ động trong việc định hướng sử dụng, huy động và phát triển nguồn lực KD tối ưu. Trong đó, bộ công cụ hữu hiệu để kiểm soát CP là định mức CP và dự toán CP được lập cho từng kỳ KD của DN.

Định mức CPSXKD và dự toán CPSXKD có mối quan hệ mật thiết với nhau. Xây dựng được định mức sẽ có tác dụng xây dựng được các dự toán liên quan về hàng tồn kho, vật tư,... hay phục vụ cho việc kiểm tra nhằm phục vụ cho việc quản lý đối với các cấp lãnh đạo cũng như những người thực hiện, góp phần cải tiến năng suất và phương pháp tiến hành. Định mức CPSXKD là cơ sở để lập dự toán; ngược lại, dự toán là cơ sở để đánh giá, kiểm tra định mức để có biện pháp hoàn thiện định mức.

Xây dựng định mức CPSXKD

- Định mức CPSXKD: Là sự kết tinh các khoản CPSXKD tiêu hao cho một đơn vị SP thông qua sx thử hoặc thí nghiệm. Định mức là thước đo xác định các khoản CP cho một đơn vị SP cần thiết. Hay nói cách khác, định mức CPSXKD là những CP dự tính để sx ra một SP hay thực hiện một dịch vụ nào đó cho khách hàng.

- Việc xây dựng định mức CPSXKD có ý nghĩa rất quan trọng, vì nó gần như là hoa tiêu dẫn đường cho các đơn vị sản xuất, nếu định mức thấp quá sẽ không khả thi, nếu quá cao sẽ gây lãng phí nguồn lực, việc lãng phí thể hiện trên hai khía cạnh là lãng phí trong khi thực hiện và lãng phí khi dự trữ nguồn lực sản xuất.

- Các loại định mức CPSXKD

+ Định mức lý tưởng: Là định mức được xây dựng trong điều kiện SXKD tiên tiến, máy móc, thiết bị, phương tiện làm việc hiện đại và trình độ tay nghề của người lao động cao, quá trình SXKD liên tục không bị ảnh hưởng bởi các yếu tố khách quan và chủ quan làm ngừng sx như sự cố về điện, về quá trình cung cấp vật liệu và an toàn lao động.

+ Định mức thực tế (Practical Standard): Là định mức được xây dựng phù hợp với điều kiện và khả năng SXKD bình thường của đơn vị, nó cũng mang tính tiên tiến nhưng ở mức thấp hơn nhằm khuyến khích sự phấn đấu của đơn vị để đạt được định mức đã được phê duyệt. Định mức thực tế là cơ sở để các nhà quản trị kiểm tra, giám sát tình hình thực hiện, các định mức kinh tế - kỹ thuật làm căn cứ để lập dự toán chi phí.

- Phương pháp xây dựng định mức CP

Theo John Blake và cộng sự (2008) đề cập đến phương pháp xây dựng định mức CP bao gồm: (1) Phương pháp kỹ thuật, (2) Phương pháp phân tích số liệu lịch sử, (3) Phương pháp điều chỉnh, cụ thể:

+ Phương pháp kỹ thuật: Phương pháp này đòi hỏi sự kết hợp của các chuyên gia kỹ thuật để nghiên cứu thời gian, thao tác công việc nhằm mục đích xác định lượng nguyên vật liệu và lao động hao phí cần thiết để sx SP trong điều kiện về công nghệ, khả năng quản lý và nguồn nhân lực hiện có của DN.

+ Phương pháp phân tích số liệu lịch sử: Trên cơ sở xem xét kết quả giá thành đơn vị đạt được kỳ trước như thế nào, các CP phát sinh ở kỳ trước đã phù hợp chưa đồng thời kết hợp với sự thay đổi ở kỳ hiện tại nếu có để xây dựng định mức CP phù hợp.

+ Phương pháp điều chỉnh: Điều chỉnh định mức CP cho phù hợp với điều kiện hiện tại và tương lai của DN.

Tác giả cho rằng dù thực hiện theo phương pháp nào thì việc xây dựng định mức cũng cần tổng hợp các thông tin của tình hình thực hiện định mức năm trước kết hợp với các thông tin của năm hiện tại có tính đến các yếu tố thị trường tác động để xây dựng một định mức hoàn chỉnh.

Như vậy, định mức CPSXKD chính là thước đo tiêu chuẩn cho hệ thống CP của DN. Nó là cơ sở cho việc thiết lập các hệ thống dự toán CP trong quá trình SXSP. Qua đó có thể thấy, một hệ thống định mức CP phù hợp thì chắc chắn sẽ là tiền đề cho việc lập hệ thống dự toán với sai số không lớn. Ngoài ra, định mức CP còn có ý nghĩa ràng buộc trách nhiệm của người lao động đối với các hao phí trong quá trình SXKD như

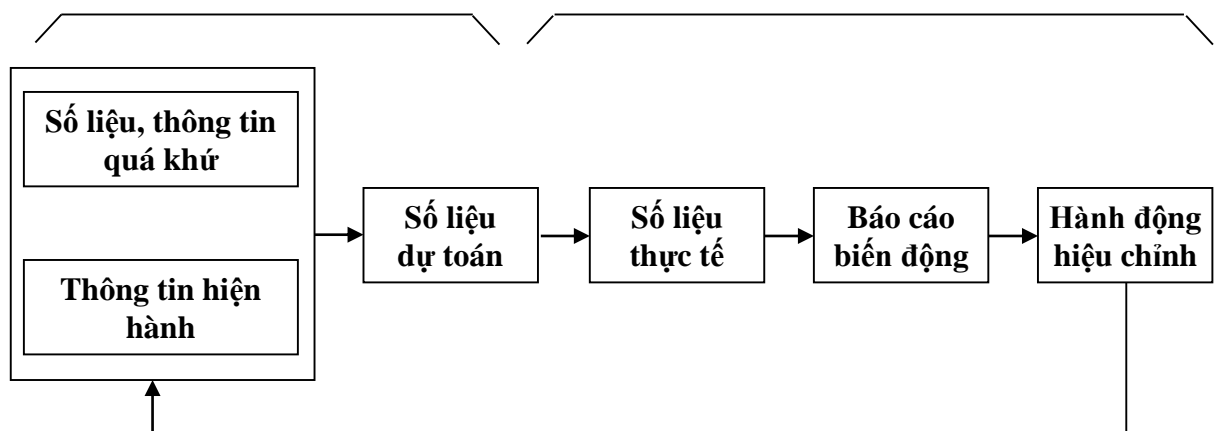
hao phí nguyên vật liệu, hao phí công cụ... Nếu việc hao phí vượt quá định mức cho phép thì vấn đề về quản lý các yếu tố đầu vào buộc nhà quản trị phải có phương án xử lý phù hợp.

Lập dự toán CPSXKD

- Dự toán: Là kế hoạch sử dụng nguồn lực trong một kỳ, thể hiện là những dự kiến chi tiết về tình hình huy động và sử dụng các yếu tố sản xuất, các nguồn tài chính nhằm đảm bảo cho hoạt động của DN diễn ra một cách bình thường, góp phần nâng cao hiệu quả của mọi hoạt động.

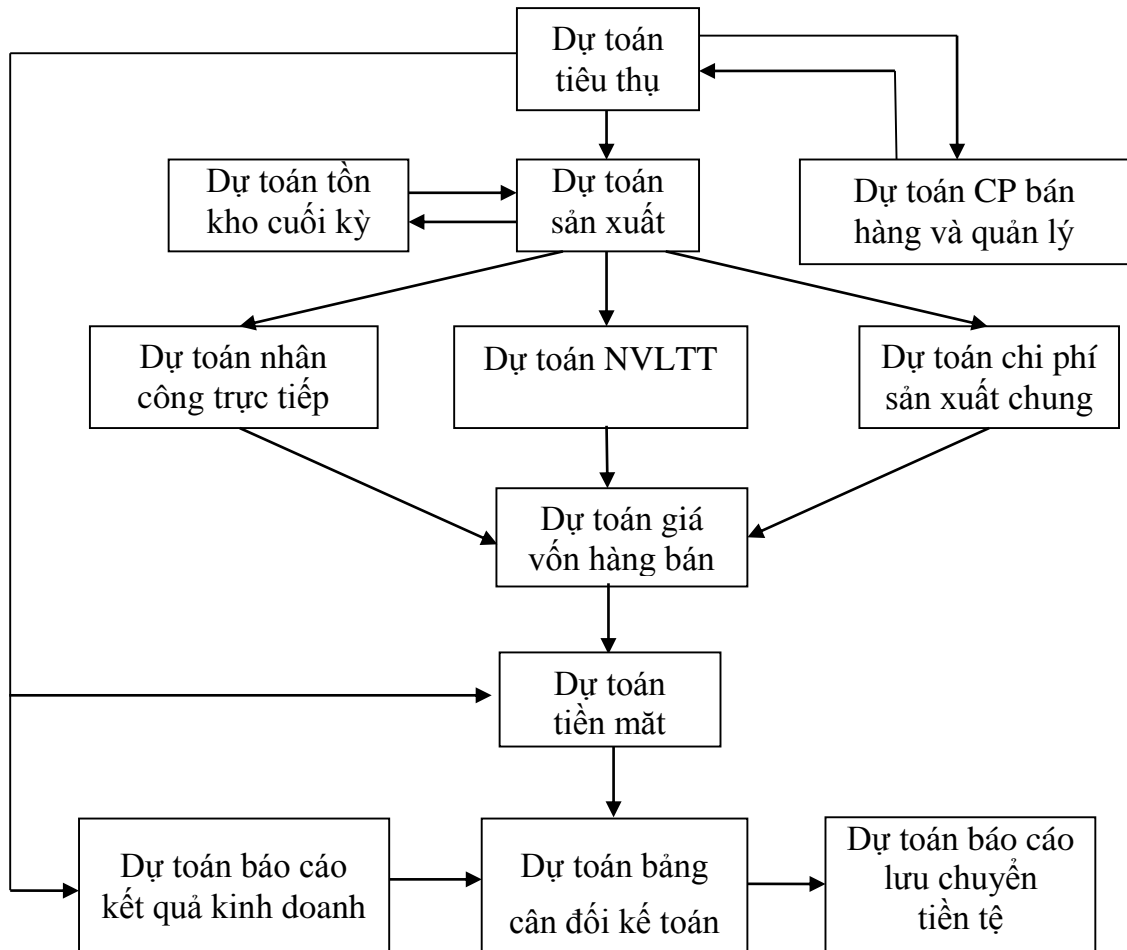
- Do đó, việc xây dựng dự toán là một công việc quan trọng trong việc lập kế hoạch đối với tất cả các hoạt động kinh tế. Bởi dự toán là một trong những công cụ được sử dụng rộng rãi bởi các nhà quản lý trong việc hoạch định và kiểm soát các tổ chức, là một kế hoạch chi tiết nêu ra những khoản thu chi của DN trong một thời kỳ nào đó, phản ánh một kế hoạch cho tương lai, được biểu hiện dưới dạng số lượng và giá trị.

- Đầu kỳ KD, các nhà quản trị DN dự kiến các hoạt động cho cả kỳ. Dự toán được sử dụng cho hai mục đích: Lập kế hoạch và kiểm soát. Với mục đích lập kế hoạch dự toán cụ thể hóa các kế hoạch hành động thành những con số từ đó có vai trò giúp các nhà quản trị chủ động ứng phó với các vấn đề trước khi xảy ra. Quá trình lập dự toán, các nhà quản trị lập kế hoạch cho các hoạt động trong tương lai luôn cân nhắc các điều kiện thay đổi trong năm tới và các bước cần tiến hành để đối phó với những thay đổi đó. Với mục đích kiểm soát nhằm tăng cường sự hợp tác và trao đổi công việc giữa các bộ phận, các thành viên trong DN, giải quyết các mâu thuẫn tồn tại khách quan để cùng hướng đến mục tiêu chung trong toàn DN. Đồng thời dự toán còn có vai trò giúp cho việc kiểm soát lợi nhuận và hoạt động KD của DN, đánh giá kết quả thực hiện và năng lực quản lý của các cấp quản trị trong DN. Quy trình lập dự toán được thể hiện ở **Sơ đồ 1.6** như sau:



Sơ đồ 1.6. Quy trình lập dự toán

- Các loại dự toán: Nói đến dự toán là nói đến dự toán tổng quát, đề cập đến những mục tiêu quan trọng, cụ thể về bán hàng, sx và các hoạt động tài chính. Dự toán tổng quát gồm báo cáo kết quả hoạt động SXKD dự toán, bảng cân đối kế toán dự toán, phản ánh các kế hoạch này. Hệ thống dự toán hoạt động SXKD của DNSX được thể hiện ở **Sơ đồ 1.7** như sau:



Sơ đồ 1.7. Hệ thống dự toán hoạt động SXKD của DNSX

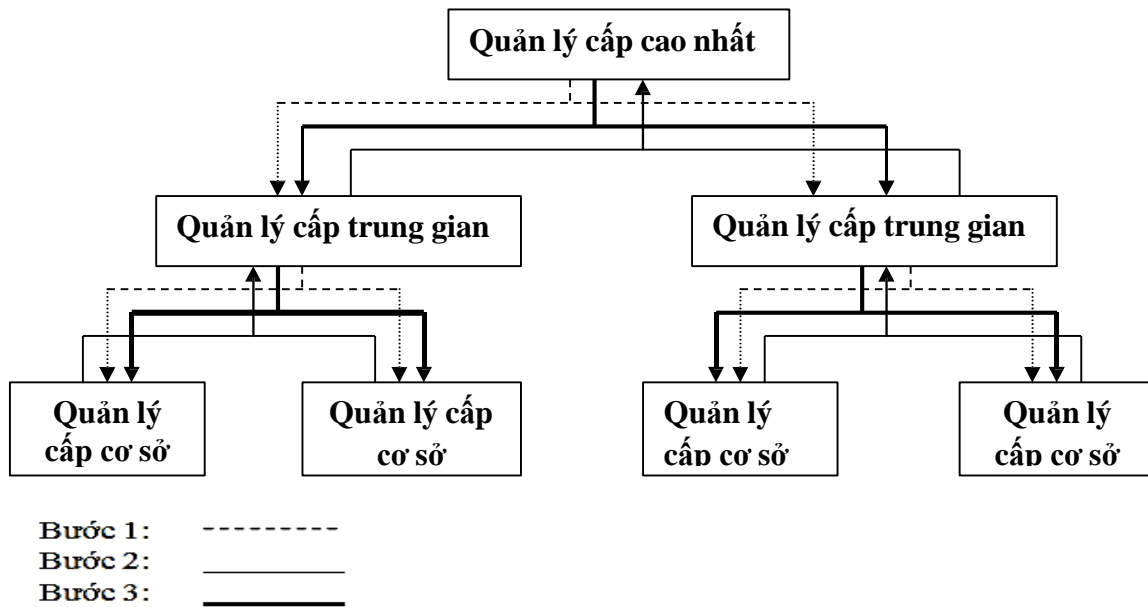
Sơ đồ 1.7 thể hiện mối quan hệ giữa dự toán CPSXKD trong dự toán tổng quát của DN. Hệ thống các dự toán chi tiết được lập trên logic số liệu từ dự toán tiêu thụ làm cơ sở cho các dự toán CP chi tiết. Thông qua hệ thống dự toán DN hoàn toàn chủ động các kế hoạch từng công đoạn cho hoạt động SXKD và việc huy động nguồn lực cho từng khâu, bộ phận sản xuất.

Dự toán CPSXKD: Bao gồm dự toán CPNVLTT, dự toán CPNCTT, dự toán CPSXC, dự toán CPBH và CPQLDN. Cơ sở để lập dự toán CPSXKD là dự toán sx để xác định sản lượng cần sx theo dự toán phải đảm bảo cung cấp đủ cho sản lượng theo dự toán bán hàng, đồng thời đảm bảo sản lượng dự trữ cần thiết. Để SXSP thì cần NVLTT, CPNCTT và CPSXC. Vì vậy, dự toán sx sẽ là cơ sở để lập dự toán CPNVLTT, dự toán CPNCTT và dự toán CPSXC.

Hiện nay, hệ thống dự toán được lập trong các DN chủ yếu là dự toán tĩnh, được lập cho một mức độ hoạt động cụ thể. Do mức độ hoạt động thực tế thường khác với

mức độ hoạt động dự kiến (ảnh hưởng của những biến động thị trường ngoài dự kiến) nên so sánh dự toán tính với kết quả thực tế thường có ý nghĩa kém trong việc đánh giá hiệu quả kiểm soát CP do đó cần lập dự toán linh hoạt. Dự toán linh hoạt là dự toán được xây dựng trên một loạt mức độ hoạt động nhằm cung cấp thông tin về tình hình chi phí, doanh thu và lợi nhuận DN có thể đạt được theo các phương án KD và khả năng có thể xảy ra. Nếu kết quả hoạt động KD khác với mức độ hoạt động của dự toán thì một dự toán mới sẽ được lập cho mức độ hoạt động thực tế để làm cơ sở so sánh, đánh giá thực tế với dự toán. Trong dự toán linh hoạt, định phí không thay đổi ở phạm vi mức độ hoạt động phù hợp, còn biến phí sẽ được điều chỉnh theo mức độ hoạt động thực tế. Chênh lệch giữa chi phí, doanh thu thực tế phát sinh với chi phí, doanh thu dự toán đã được điều chỉnh theo mức độ hoạt động thực tế sẽ là cơ sở để đánh giá mức tiết kiệm chi phí.

- Trình tự và phương pháp xây dựng dự toán: Quá trình lập dự toán có thể được thực hiện theo các trình tự khác nhau, đó là dự toán có thể được lập từ trên xuống (Số liệu dự toán được đưa ra từ cấp quản trị cao nhất và sau đó được phân bổ cho các cấp dưới). Phương pháp ngược lại là dự toán được lập từ dưới lên. Tác giả trình minh họa dự toán lập cho phương pháp 2 xuống 1 lên theo **Sơ đồ 1.8** như sau:



Sơ đồ 1.8. Mô hình trình tự thông tin 2 xuống 1 lên

Với phương pháp này trình tự thực hiện lập dự toán như sau:

Bước 1: Các chỉ tiêu dự toán được ước tính từ ban quản lý cấp cao nhất của DN mang tính dự thảo được phân bổ xuống đơn vị trung gian. Trên cơ sở đó cấp trung gian phân bổ cho các đơn vị cơ sở.

Bước 2: Các bộ phận quản lý cơ sở căn cứ vào các chỉ tiêu dự toán được giao, căn cứ vào điều kiện, khả năng của mình để xác định các khả năng có thể thực hiện được và bảo vệ trước bộ phận quản lý cấp cao hơn. Bộ phận quản lý cấp trung gian

trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán từ các bộ phận cấp cơ sở kết hợp với tầm nhìn tổng quát và toàn diện hơn về hoạt động của bộ phận cấp cơ sở để xác định các chỉ tiêu dự toán có thể thực hiện ở bộ phận mình và bảo vệ trước bộ phận quản lý cấp cao hơn.

Bước 3: Bộ phận quản lý cấp cao trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán từ các bộ phận cấp trung gian kết hợp với tầm nhìn tổng quát và toàn diện hơn về hoạt động của DN, hướng các bộ phận khác nhau đến việc tập hợp các mục tiêu chung, sẽ xét duyệt thông qua các chỉ tiêu dự toán cho các bộ phận trung gian, trên cơ sở đó bộ phận trung gian xét duyệt thông qua các chỉ tiêu cho bộ phận cấp cơ sở.

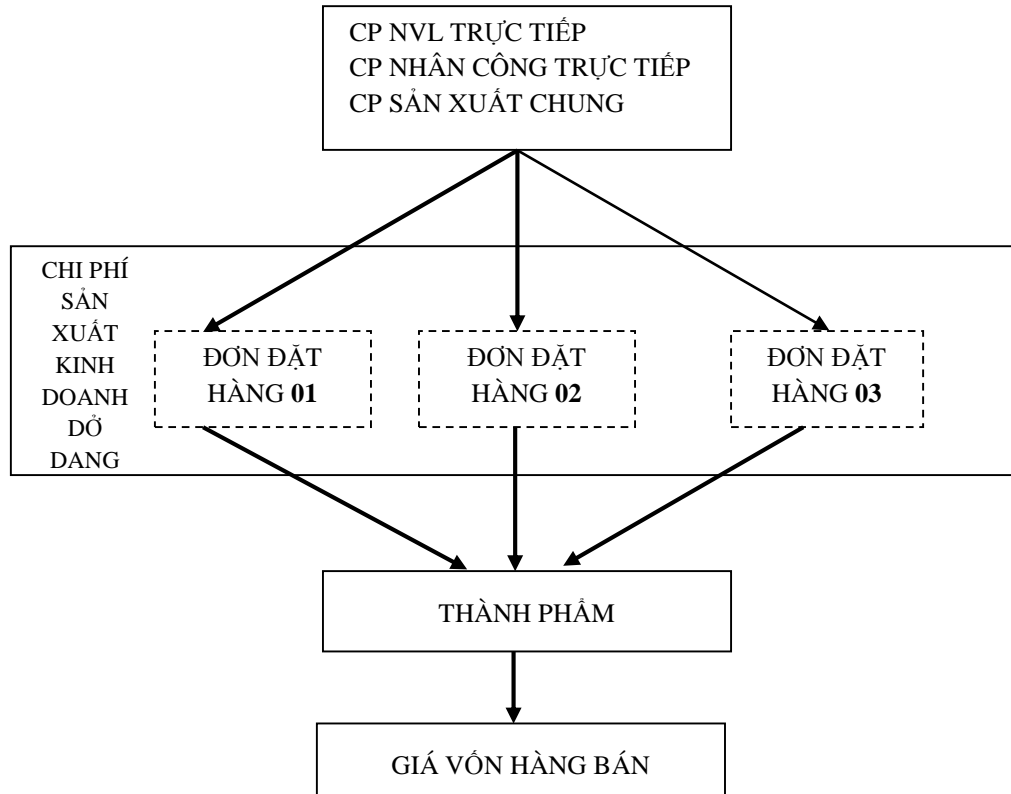
Khi dự toán được xét duyệt thông qua sẽ trở thành dự toán chính thức định hướng cho hoạt động kỳ kế hoạch. Đây là mô hình có thể thu hút được nhiều nhất trí tuệ và kinh nghiệm tập thể cho hoạt động lập dự toán. Dự toán được lập đảm bảo tính khả thi cao nhất. Tuy nhiên mô hình này cũng tốn thời gian và công sức nhiều bởi quá trình thu thập và phân hồi thông tin nhiều lần qua các cấp. Do vậy, với quy mô và điều kiện riêng của từng DN có thể lựa chọn mô hình lập dự toán phù hợp bao gồm bước cần thiết.

1.3.2. Thu thập thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị

Các phương pháp xác định chi phí sản xuất kinh doanh

Đối với các DNSX thì việc vận dụng các phương pháp xác định CPSXKD phù hợp là công cụ để tập hợp và phân bổ CPSXKD phát sinh theo đối tượng tập hợp được lựa chọn trước. Việc xác định CP trong DN được thực hiện theo các phương pháp khác nhau, do đó trong mỗi DN tùy thuộc vào đặc điểm, tính chất hoạt động SXKD, trình độ, yêu cầu quản lý... để KTQTCP lựa chọn phương pháp xác định CP phù hợp. Cụ thể, kế toán có thể lựa chọn cách thức xác định CP theo công việc hoặc xác định CP theo quá trình SXKDN như sau:

- Phương pháp xác định CP theo công việc: Được áp dụng trong các DNSX đơn chiếc, các SP rất khác nhau cả về đặc tính, quá trình sx và CP sản xuất. Theo phương pháp này, các CPSXKD được hạch toán trực tiếp cho từng công việc (từng đơn đặt hàng). CP cho mỗi đơn đặt hàng được theo dõi trên một phiếu CP công việc. Giá thành đơn vị SP hoàn thành được xác định bằng cách chia tổng CP của đơn đặt hàng cho số lượng SP của đơn đặt hàng đó. Quá trình luân chuyển CPSXKD theo phương pháp xác định CP theo công việc được khái quát trên **Sơ đồ 1.9** như sau:



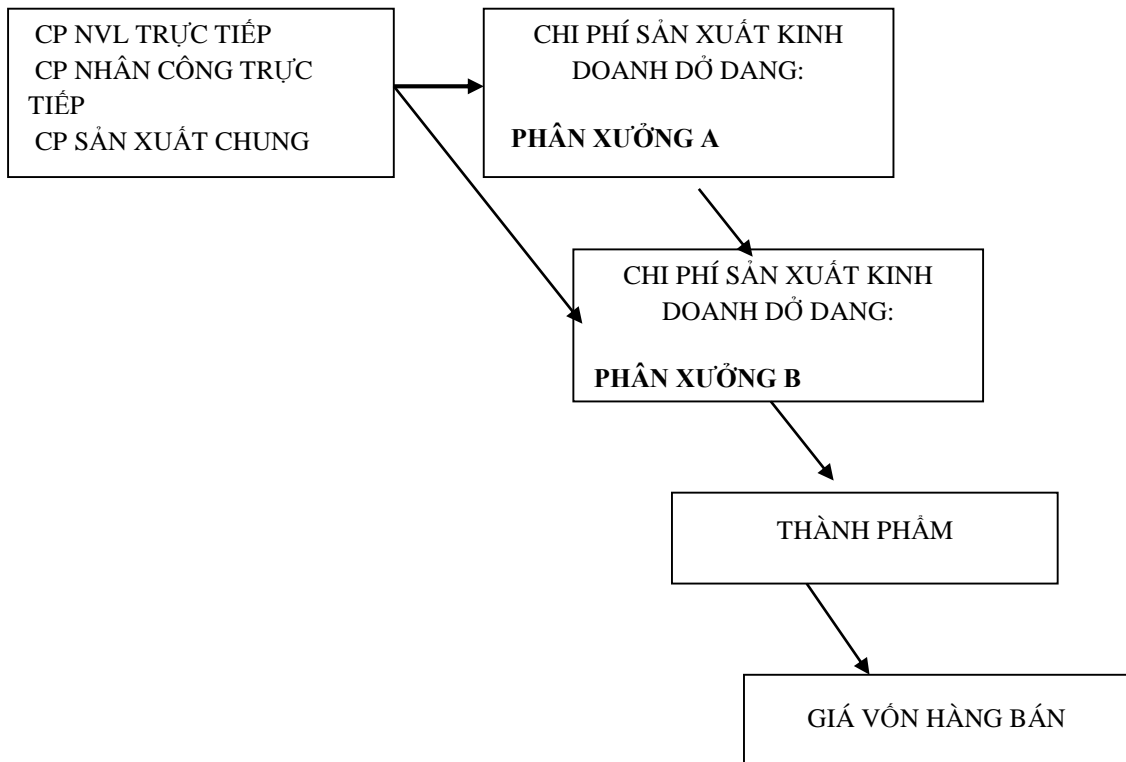
Sơ đồ 1.9. Quá trình luân chuyển CPSXKD theo phương pháp xác định chi phí

- Phương pháp xác định CP theo quá trình sản xuất: Áp dụng cho các DNSX hàng loạt, các SP giống nhau cả về đặc tính, quá trình sx và CP sản xuất. Theo phương pháp này các CPSXKD được hạch toán lũy kế cho tất cả các SP sx trong một kỳ. GTSX đơn vị SP được xác định bằng cách lấy tổng CPSXKD trong kỳ chia cho số lượng SP sx trong kỳ đó.

Khác với phương pháp xác định CP theo công việc, đặc trưng của phương pháp xác định CP theo quá trình sx là tài khoản CPSXKD dở dang được mở chi tiết theo từng giai đoạn (phân xưởng) sản xuất. Mặt khác, do thời điểm tính giá thành SP hoàn thành là cuối mỗi kỳ kế toán nên DN cần đánh giá SP dở dang cuối kỳ. Có hai phương pháp đánh giá SP dở dang cuối kỳ là phương pháp nhập - trước xuất trước và phương pháp bình quân. Phương pháp nhập trước - xuất trước xác định tổng số lượng SP qui đối tương đương trong kỳ với việc phân biệt rõ ràng giữa các SP dở dang của kỳ trước chuyển sang với các SP bắt đầu sx trong kỳ này. Khái niệm “Nhập trước – xuất trước” ở đây là trong số các SP sx hoàn thành trong kỳ, trước tiên phải bao gồm các SP làm dở của kỳ trước chuyển sang, sau đó mới là các SP bắt đầu sx và hoàn thành trong kỳ này, do đó các CPSXKD phát sinh trong kỳ này sẽ được tính toán riêng cho công đoạn hoàn thiện SP dở dang của kỳ trước và sx các SP mới của kỳ này. Khác với phương pháp nhập trước – xuất trước, phương pháp bình quân không phân biệt giữa các SP dở dang của kỳ trước chuyển sang với các SP bắt đầu sx trong kỳ này. Các CP nằm trong các SP dở dang kỳ trước chuyển sang sẽ được cộng với các CPSXKD phát sinh trong

kỳ này để tính bình quân cho tất cả các SP sx trong kỳ, không phân biệt là SP làm dở từ kỳ trước hay SP bắt đầu sx trong kỳ này. Theo tác giả, xét trên phương diện kiểm soát chi phí, phương pháp nhập trước – xuất trước có tính ưu việt hơn phương pháp bình quân, tuy nhiên phương pháp nhập trước – xuất trước đòi hỏi công tác kế toán phức tạp hơn.

Quá trình luân chuyển CPSXKD theo phương pháp xác định CP theo quá trình sx được khái quát trên **Sơ đồ 1.10** như sau:



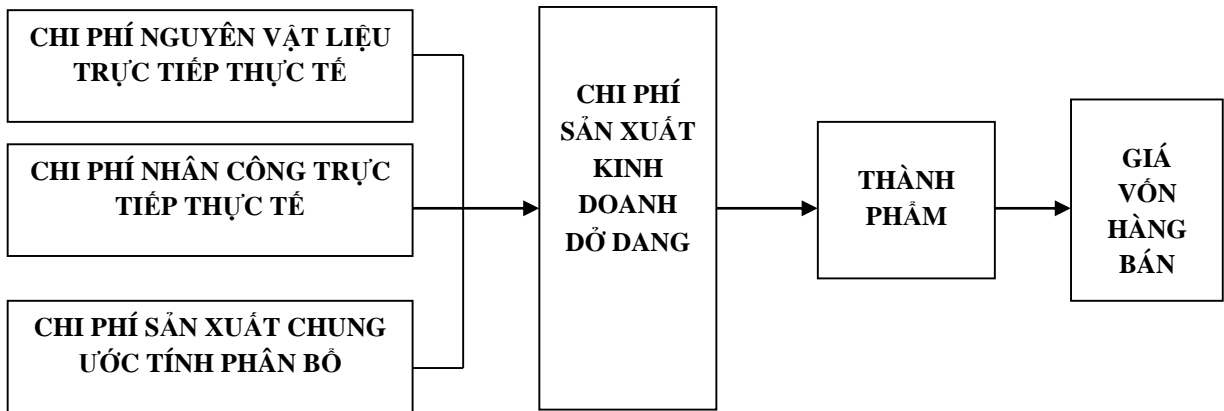
Sơ đồ 1.10. Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất

Trên cơ sở phương pháp xác định chi phí, tùy thuộc vào trình độ, yêu cầu quản lý của DN mà KTQTCP có thể sử dụng phương pháp xác định CP phù hợp. Cụ thể:

+ Theo phương pháp CP thực tế: CP của SPSX được tính toán trên cơ sở các CPNVLTT, CPNCTT và CPSXC thực tế phát sinh trong quá trình sx SP.

Với phương pháp này, tất cả CPNVLTT, CPNCTT và CPSXC khi phát sinh đều được phản ánh vào tài khoản CPSXKD dở dang. Đo lường CPNVLTT và CPNCTT không phải là một vấn đề khó khăn, nhưng đo lường CPSXC thì tương đối phức tạp. DN thường không biết mức CPSXC thực tế phát sinh cho đến khi SP được sx xong hoặc thậm chí đã tiêu thụ. Tổng CPSXC thực tế phát sinh trong một kỳ chỉ biết được khi DN nhận được các chứng từ CP (hoá đơn điện, nước...) của kỳ đó. Do thông tin về giá phí SPSX là rất quan trọng đối với việc ra quyết định quản lý và đòi hỏi có tính kịp thời mà phương pháp xác định CP thực tế không đáp ứng được nên các DN có thể tiến hành ước tính CPSXC cho các SP sx bằng việc áp dụng phương pháp CP thông thường.

+ Theo phương pháp CP thông thường: CP của SP sx được tính toán bằng cách cộng các CPNVLTT, CPNCTT thực tế và CPSXC ước tính phát sinh trong quá trình sx SP **Sơ đồ 1.11** như sau:



Sơ đồ 1.11. Phương pháp chi phí thông thường

Như vậy, phương pháp CP thông thường và phương pháp CP thực tế chỉ khác nhau ở phần CPSXC. Trong phương pháp CP thông thường, CPSXC được ước tính cho các SP sx bằng việc áp dụng một tỷ lệ xác định trước.

Tỷ lệ CPSXC xác định trước được thiết lập trên cơ sở các hoạt động sx hoặc CP của hoạt động sản xuất, thí dụ như số giờ lao động trực tiếp, số giờ máy hoạt động, CPNCTT... Tiêu thức được lựa chọn để tính toán tỷ lệ CPSXC xác định trước cần có mối liên hệ rõ ràng với CPSXC. Quá trình tính toán tỷ lệ CPSXC xác định trước như sau:

Đầu năm tài chính, DN tiến hành ước tính tổng CPSXC sẽ phát sinh trong năm và ước tính mức độ phát sinh của tiêu thức sẽ sử dụng để tính toán tỷ lệ CPSXC xác định trước (gọi là tiêu thức phân bổ).

Tỷ lệ CPSXC xác định trước được tính theo công thức sau: **(CT1.11)**

$$\text{Tỷ lệ \% chi phí sản xuất chung xác định} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ ước tính}} \times 100$$

Trong kỳ, khi tiến hành sx SP, kế toán sẽ tiến hành xác định mức độ thực tế của tiêu thức phân bổ và tính CPSXC phân bổ cho các SPSX trong kỳ theo công thức dưới đây: **(CT1.12)**

$$\text{Chi phí sản xuất chung phân bổ} = \text{Mức độ thực tế của tiêu thức phân bổ} + \text{Tỷ lệ \% chi phí sản xuất chung xác định trước}$$

Với phương pháp CP thông thường, tài khoản CPSXKD dở dang được sử dụng để tổng hợp CPNVLTT, CPNCTT thực tế phát sinh và CPSXC phân bổ ước tính cho

SP sx còn CPSXC thực tế phát sinh sẽ được theo dõi lũy kế trên tài khoản CPSXC.

Một điều thường xảy ra trong thực tế là sẽ có sự chênh lệch giữa CPSXC thực tế phát sinh với CPSXC đã phân bổ cho các SP. Cuối năm tài chính, phần chênh lệch giữa CPSXC thực tế phát sinh với CPSXC đã phân bổ được xử lý vào tài khoản Giá vốn hàng bán (nếu chênh lệch nhỏ) hoặc phân bổ vào ba tài khoản Giá vốn hàng bán, Thành phẩm và CPSXKD dở dang theo tỷ lệ với số dư của các tài khoản đó trước khi có các bút toán khoá sổ cuối kỳ (nếu chênh lệch lớn).

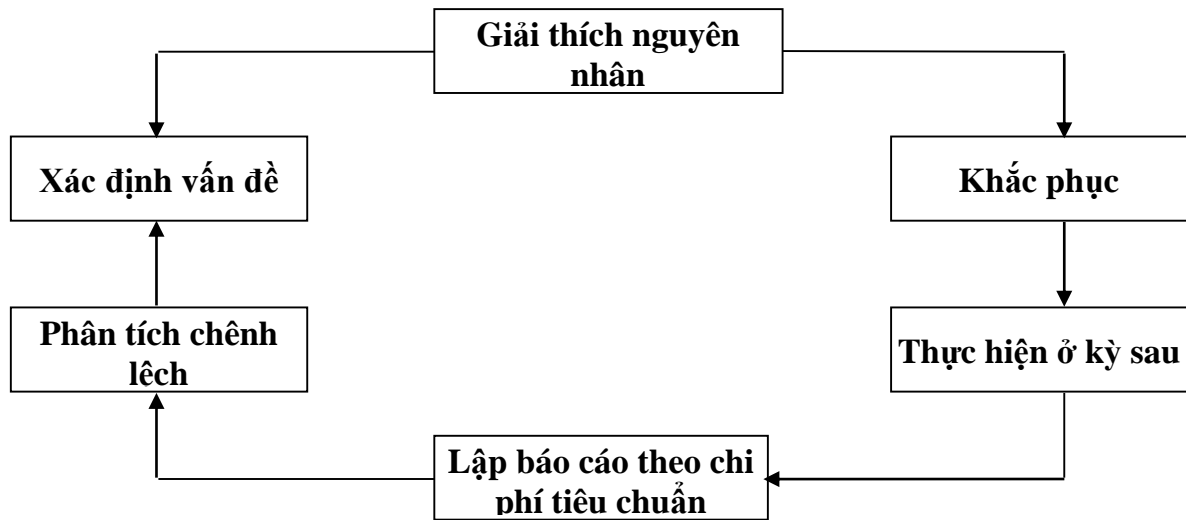
Ngoài hai phương pháp CP thực tế và CP thông thường, giá phí SP sx có thể được xác định theo phương pháp CP tiêu chuẩn.

+ Theo Phương pháp CP tiêu chuẩn (Standard Costing Method - SCM): Xác định giá phí SP sx theo các CP định mức cho cả ba khoản mục phí (NVLTT, NCTT và SXC). Với phương pháp CP tiêu chuẩn bao gồm các định mức CP và phân tích chênh lệch CP để xác định nguyên nhân của các chênh lệch này. SCM có thể sử dụng để xác định CP cho các đối tượng chịu CP khác nhau như SP, hoạt động hay trung tâm chi phí. CP tiêu chuẩn chính là CP dự toán cho một đơn vị SP. Trong KTQT thì tiêu chuẩn số lượng và CP của yếu tố đầu vào dùng để sx còn sx một đơn vị SP như tiêu chuẩn về lượng và tiêu chuẩn về giá. Cụ thể:

+ Dùng để so sánh với thông tin thực hiện để ra các biện pháp cải thiện quá trình sản xuất

+ Giúp đề ra mục tiêu phấn đấu để đạt hoặc vượt hơn mục tiêu.

Đây còn gọi là phương pháp “quản lý bằng ngoại lệ”. Quản lý bằng ngoại lệ là một hệ thống quản lý tiêu chuẩn được thiết lập cho các hoạt động KD với kết quả thực tế sau đó so sánh với các tiêu chuẩn này. Bất kỳ sự khác biệt được coi là quan trọng được đưa đến sự chú ý của người quản lý là “trường hợp ngoại lệ”. Có nhiều sự khác biệt hay chênh lệch giữa CP thực tế và CP tiêu chuẩn, nhưng chỉ có những sự khác biệt nào được coi là quan trọng mới được đưa đến sự chú ý của nhà quản lý để phân tích và xác định nguyên nhân khắc phục. Như vậy, không phải là bất kỳ sự sai khác nào cũng dẫn đến sự quản lý, mà chỉ những sự sai khác quan trọng, có ảnh hưởng lớn đến quá trình SXKD mới được các nhà quản lý hướng sự chú ý để phân tích, xác định nguyên nhân và đề ra biện pháp khắc phục cho kỳ tiếp theo thực hiện. Sự sai khác giữa CP thực tế và CP tiêu chuẩn được gọi là sự chênh lệch và nhà quản trị cần phân tích sự chênh lệch để tìm ra nguyên nhân làm phát sinh chênh lệch và nhà quản trị cần phân tích sự chênh lệch để tìm ra nguyên nhân phát sinh chênh lệch, dù đó là chênh lệch tốt hay chênh lệch bất lợi. DN cần luôn ứng xử với sự sai khác là một cơ hội để cải thiện quy trình KD hơn là đưa ra các biện pháp trừng phạt vì sự sai khác đó. Phân tích chênh lệch CP được thể hiện qua **Sơ đồ 1.12** như sau:



Sơ đồ 1.12. Phân tích chênh lệch chi phí

Như vậy, CP tiêu chuẩn có tác dụng là mục tiêu phân đầu, là cơ sở để so sánh với kết quả đạt được nhằm đề ra các biện pháp hữu ích cho kỳ sau. CP tiêu chuẩn như một thước đo hiệu quả hoạt động, tuy nhiên có thể gây ra những tác động tiêu cực, sự sợ hãi và là lý do để phạt nhân viên. Vì vậy, sử dụng CP tiêu chuẩn là để cải thiện hoạt động chứ không phải là để đổ lỗi. Khi phân tích tiêu chuẩn thì cần tách làm hai phần là giá và lượng vì thông thường bộ phận thu mua sẽ chịu trách nhiệm về giá, còn bộ phận sử dụng thường sẽ chịu trách nhiệm về lượng.

Khi sử dụng phương pháp CP tiêu chuẩn thì các số liệu được phản ánh vào tài khoản phản ánh hàng tồn kho theo CP tiêu chuẩn. Phần chênh lệch giữa CP định mức và CP thực tế sẽ được xử lý vào tài khoản giá vốn hàng bán, hoặc trong trường hợp sự sai lệch lớn thì có thể phân bổ vào số dư các tài khoản hàng tồn kho và giá vốn hàng bán giống như phân bổ CPSXC cố định trong phương pháp tập hợp CP thông thường. Để áp dụng phương pháp này, các DN cần tiến hành xây dựng các định mức CP cụ thể cho từng loại SP và nhằm thu hẹp khoảng cách giữa CP định mức và CP thực tế, các định mức CP cần được định kỳ xem xét lại cho hợp lý.

Theo tác giả, phương pháp CP thông thường và CP tiêu chuẩn có tính ưu việt hơn phương pháp CP thực tế do khả năng cung cấp thông tin nhanh hơn và đơn giản hoá quá trình ghi sổ kế toán. Tuy nhiên, hai phương pháp này lại phát sinh thêm công việc cho kế toán trước quá trình SXKD, đó là phải tiến hành quá trình lập dự toán CP (hoặc xây dựng các định mức chi phí).

+ Theo phương pháp CP toàn bộ (phương pháp CP đầy đủ): Tất cả các CP tham gia vào quá trình SXSP (CPNVLTT, CPNCTT và CPSXC) đều được tính vào giá phí SP sản xuất, không có sự phân biệt giữa các CPSX cố định và CPSX biến đổi. Điều này phù hợp theo các nguyên tắc của KTTTC là tất cả các CP tham gia vào việc tạo ra tài sản (hàng tồn kho) thì phải được tính vào giá trị của tài sản (hàng tồn kho) đó. Một lý do cơ bản để KTQTCP áp dụng cách xác định CP này là có rất nhiều DN sử dụng

hệ thống thông tin KTTTCđề ra các quyết định quản lý, đặc biệt là khi hệ thống KTQTCP ở các DN đó chưa phát triển. Tuy nhiên, hệ thống thông tin KTQTCP có thể không tuân thủ theo các nguyên tắc chung của kế toán nên tùy theo mục đích sử dụng thông tin về giá phí SP sx mà KTQTCP có thể thêm hoặc bớt một số khoản CP khi tính toán giá phí SP sản xuất.

+ Theo phương pháp CP trực tiếp (phương pháp CP biến đổi): Giá thành SP sx chỉ bao gồm các CPSX biến đổi (CPNVLTT, CPNCTT và CPSXC biến đổi), còn các CPSX cố định được coi là CP thời kỳ và được tính vào CPKD ngay khi phát sinh. Việc phân loại CP theo phương pháp CP toàn bộ và phương pháp CP trực tiếp được thể hiện ở **Bảng 1.1** như sau:

Bảng 1.1. Phân loại chi phí theo phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp

Chi phí	Phương pháp chi phí toàn bộ	Phương pháp chi phí trực tiếp
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	Chi phí sản phẩm	Chi phí sản phẩm
Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí sản phẩm	Chi phí sản phẩm
Chi phí sản xuất biến đổi	Chi phí sản phẩm	Chi phí sản phẩm
Chi phí sản xuất cố định	Chi phí sản phẩm	Chi phí thời kỳ
Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp biến đổi	Chi phí thời kỳ	Chi phí thời kỳ
Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cố định	Chi phí thời kỳ	Chi phí thời kỳ

Như vậy giá thành SP sx theo hai phương pháp CP toàn bộ và CP trực tiếp luôn luôn chênh lệch nhau phần CPSXC cố định. Do giá thành khác nhau nên giá vốn hàng bán và giá trị hàng tồn kho tính theo hai phương pháp này sẽ khác nhau. Nếu mức SP tồn kho biến động qua các kỳ thì lợi nhuận báo cáo theo hai phương pháp này sẽ khác nhau. Do phương pháp CP trực tiếp phân loại CP theo mối quan hệ với mức độ hoạt động nên lợi nhuận báo cáo theo phương pháp CP biến đổi chỉ phụ thuộc vào mức độ tiêu thụ SP, không phụ thuộc vào mức độ sx SP hay sự biến động của mức SP phẩm tồn kho. Ngược lại, phương pháp CP toàn bộ phân loại CP theo chức năng nên lợi nhuận báo cáo theo phương pháp này sẽ bị ảnh hưởng bởi sự thay đổi của mức độ sx và mức SP tồn kho.

Khi mức SP tồn kho cuối kỳ này tăng so với kỳ trước thì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp CP toàn bộ sẽ cao hơn lợi nhuận báo cáo theo phương pháp CP trực tiếp do theo phương pháp CP toàn bộ có một phần CPSXC cố định phát sinh của kỳ này chưa được tính vào CPKD trong kỳ mà còn được giữ lại trong giá trị các SP tồn kho cuối kỳ. Ngược lại, khi mức SP tồn kho cuối kỳ này giảm so với kỳ trước thì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp CP toàn bộ sẽ thấp hơn lợi nhuận báo cáo theo phương pháp CP trực tiếp do theo phương pháp CP toàn bộ có một phần CPSXC cố định phát sinh của kỳ trước (nằm trong giá trị SP tồn kho cuối kỳ trước) được tính vào CPKD trong kỳ này.

Tác giả cho rằng, phương pháp CP toàn bộ và phương pháp CP trực tiếp không phải là các phương pháp loại trừ nhau. Tùy theo mục đích sử dụng thông tin mà KTQTCP áp dụng các phương pháp thích hợp. Phương pháp CP toàn bộ có ích cho nhà quản lý trong việc ra các quyết định chiến lược. Thí dụ, về mặt dài hạn giá bán SP phải bù đắp được cả các CP biến đổi và CP cố định để SXSP. Ngược lại, phương pháp CP trực tiếp sẽ có ích hơn trong việc đánh giá hoạt động của nhà quản lý vì lợi nhuận báo cáo theo phương pháp này phản ánh đúng đắn hơn thực chất kết quả KD của DN. Nếu sử dụng lợi nhuận báo cáo theo phương pháp CP toàn bộ để đánh giá hoạt động của nhà quản lý thì có thể làm cho các nhà quản lý quyết định sx nhiều hơn so với khả năng tiêu thụ vì SP tồn kho càng nhiều thì CPSXC cố định giữ lại trong giá trị các SP tồn kho càng cao và do đó lợi nhuận báo cáo sẽ càng cao. Mặt khác, phương pháp CP trực tiếp rất có ích cho các nhà quản lý trong việc phân tích mối quan hệ CP – khối lượng – lợi nhuận do phương pháp này yêu cầu việc phân loại CP theo mối quan hệ với mức độ hoạt động của DN.

+ Phương pháp xác định CP theo hoạt động ABC (activity – based costing)

Tiến hành phân bổ CPSXC cho một SP sx trên cơ sở các CP của các hoạt động cần thiết để sx SP đó. Theo phương pháp này, CPSXC trước tiên được xác định cho các hoạt động, sau đó mới xác định cho các SP. Tiêu thức để phân bổ CP cho các SP là các nguồn phát sinh CP (cost driver) liên quan tới các hoạt động thực hiện trong quá trình SXSP. Như vậy phương pháp xác định CP theo hoạt động được thực hiện qua hai giai đoạn:

+ **Giai đoạn 1:** CPSXC được xác định cho từng hoạt động, không xác định cho từng đơn vị trong tổ chức (phân xưởng, bộ phận sản xuất) như phương pháp kế toán truyền thống.

+ **Giai đoạn 2:** Xác định CP cho từng SP sx căn cứ theo mức độ sử dụng các hoạt động.

Để áp dụng phương pháp xác định CP theo hoạt động trước tiên cần tiến hành xác định và phân nhóm các hoạt động. Cơ sở để sắp xếp các hoạt động ở chung một nhóm là có mục tiêu giống nhau, được thực hiện ở cùng một mức độ hoạt động và có

thể sử dụng chung một tiêu thức phân bổ CP cho các đối tượng chịu phí. Bước tiếp theo là cần tập hợp CP của từng nhóm và tính toán tỷ lệ phân bổ CP của từng nhóm. Tỷ lệ phân bổ CP của từng nhóm được xác định trên cơ sở mức độ hoạt động của nhóm (nguồn phát sinh CP của nhóm) theo **CT 1.13** như sau:

$$\text{Tỷ lệ \% phân bổ chi phí của nhóm} = \frac{\text{Tổng chi phí của nhóm}}{\text{Tổng mức độ hoạt động của nhóm}} \times 100$$

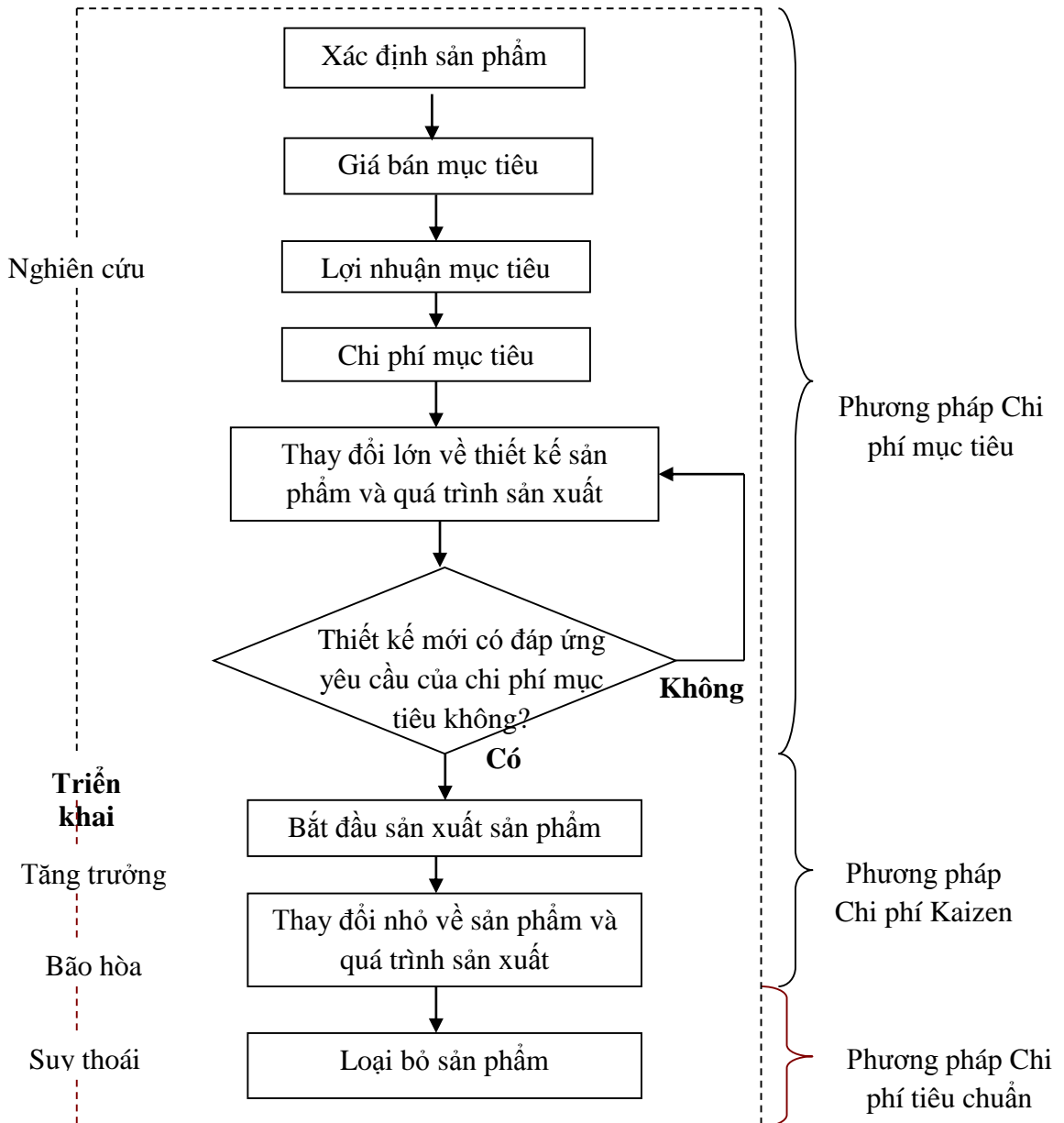
Chi phí của mỗi nhóm được tính cho từng sản phẩm trên cơ sở mức độ tiêu dùng các hoạt động nhóm đó của sản phẩm theo **CT1.14** như sau:

$$\text{Chi phí của nhóm phân bổ cho sản phẩm} = \text{Mức độ sử dụng hoạt động của nhóm} + \text{Tỷ lệ \% phân bổ chi phí của nhóm}$$

Mặc dù phương pháp chi phí theo hoạt động và phương pháp chi phí truyền thống đều mục đích cuối cùng là xác định CP cho SP sx nhưng phương pháp xác định CP theo hoạt động tập trung vào việc xác định CP trực tiếp, xác định nguồn gốc phát sinh CP (dựa trên mối quan hệ nhân – quả) còn phương pháp CP truyền thống tập trung vào việc phân bổ CP và hầu như không quan tâm tới mối quan hệ nhân - quả (do các tiêu thức phân bổ CP thường dựa trên khối lượng SP sx không phải là nguồn gốc phát sinh của hầu hết các CP chung). Phương pháp xác định CP theo hoạt động sử dụng cả tiêu thức sản lượng sx và tiêu thức phi sản lượng sx để xác định CP cho các SP. Nói chung số lượng tiêu thức áp dụng trong phương pháp xác định CP theo hoạt động thường nhiều hơn phương pháp CP truyền thống nên kết quả tính toán CP SP chính xác hơn. Chính vì vậy, tác giả cho rằng xét trên phương diện quản lý, phương pháp xác định CP theo hoạt động không chỉ cung cấp các thông tin chính xác hơn về CP SP mà còn cung cấp thông tin về CP của các hoạt động, trên cơ sở các thông tin CP này và tầm quan trọng cũng như hiệu quả của các hoạt động các nhà quản lý sẽ có các cải tiến để cho các hoạt động đơn giản hơn và sử dụng CP có hiệu quả hơn. Tuy nhiên, việc áp dụng phương pháp xác định CP theo hoạt động đòi hỏi các DN phải có đủ đội ngũ nhân viên KTQT trình độ cao cũng như các cơ sở vật chất, điều kiện tài chính đủ lớn để tài trợ cho việc vận hành hệ thống xác định các hoạt động, phân nhóm CP theo hoạt động và phân bổ CP theo mức độ sử dụng các hoạt động.

+ Phương pháp xác định CP theo chu kỳ sống của SP

Chu kỳ sống của SP là khoảng thời gian mà một SP tồn tại, từ lúc nghiên cứu, thử nghiệm cho tới khi hết giá trị sử dụng. Độ dài của chu kỳ sống của SP phụ thuộc vào bản thân SP và môi trường sử dụng SP. Chu kỳ sống của SP có 4 giai đoạn: Triển khai, tăng trưởng, bão hoà và suy thoái. KTQTCP áp dụng các phương pháp xác định CP khác nhau trong từng giai đoạn này nhằm tăng cường hiệu quả quản trị CP trong toàn bộ chu kỳ sống của SP thể hiện ở **Sơ đồ 1.13** như sau:



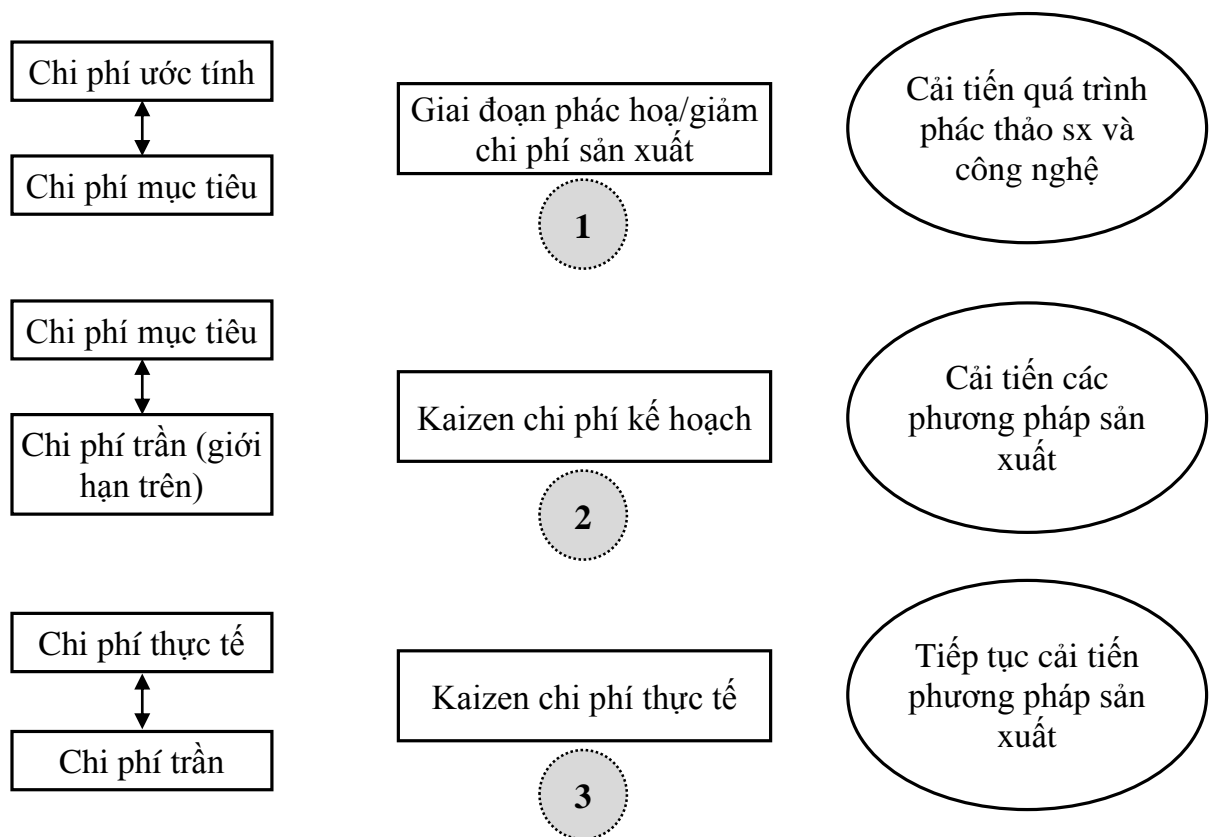
Sơ đồ 1.13. Phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm

Ở giai đoạn nghiên cứu, thử nghiệm SP, tác giả cho rằng phương pháp xác định CP hợp lý nhất đối với DN là phương pháp CP mục tiêu (target costing). Phương pháp CP mục tiêu hướng về khách hàng với xuất phát điểm ban đầu là giá cả, chất lượng và các yêu cầu về tính năng của SP là do khách hàng quyết định. Căn cứ từ các kết quả nghiên cứu thị trường, DN ước tính mức giá bán SP mà thị trường có thể chấp nhận. Trên cơ sở mức giá này, sau khi trừ đi tỷ lệ lợi nhuận mong muốn, DN sẽ xác định được mức CP mục tiêu tối đa của mỗi SP. Nếu CP dự kiến để sx SP cao hơn CP mục tiêu này thì DN phải có các thay đổi về thiết kế SP hoặc thay đổi về quá trình sx để giảm CP tới mức bằng với CP mục tiêu đã đề ra. Phương pháp CP mục tiêu phản ánh một thực tế là hầu hết các quyết định lựa chọn các thiết kế SP và thiết kế quá trình sx không phải là các thiết kế có CP thấp nhất, mà chỉ là các thiết kế mà DN có thể

chấp nhận được, nói cách khác giải pháp mà DN lựa chọn không phải là giải pháp tốt nhất, mà chỉ là một giải pháp đáp ứng vừa phải với mục tiêu lợi nhuận mà DN đề ra.

Khi DN đã quyết định đưa SP thâm nhập vào thị trường thì CP mục tiêu xác định ở thời gian đầu của chu kỳ sống không còn ý nghĩa nữa. Ở các giai đoạn sau này mục tiêu của DN là phải thực hiện một quá trình sx theo một cách thức có hiệu quả nhất. Theo tác giả, trong các giai đoạn triển khai, giai đoạn tăng trưởng (và có thể cả giai đoạn bão hòa), DN phải liên tục cải thiện CP thực tế sx SP của mình và do đó phương pháp kế toán CP hợp lý là phương pháp CP Kaizen (Kaizen costing).

Mối quan hệ giữa phương pháp CP mục tiêu và phương pháp quản lý CP Kaizen thể hiện ở **Sơ đồ 1.14** như sau:



Sơ đồ 1.14. Mối quan hệ giữa phương pháp chi phí mục tiêu và phương pháp quản lý chi phí Kaizen.

Phương pháp CP Kaizen tập trung mọi nỗ lực của DN vào việc giảm thiểu chi phí. Nếu phương pháp CP mục tiêu có mục đích cần hướng tới là đáp ứng các yêu cầu của khách hàng thì phương pháp CP Kaizen có mục đích cần hướng tới là đáp ứng các yêu cầu về lợi nhuận của từng kỳ KD do các nhà quản trị đặt ra. Để làm được điều này DN phải thường xuyên hoàn thiện quá trình sx và thiết kế SP. DN phải thường xuyên đặt ra các mục tiêu cắt giảm CP bằng các biện pháp như nâng cao năng lực hoạt động của máy móc thiết bị, tăng cường đào tạo cho công nhân viên và có các biện pháp khuyến khích công nhân viên thực hiện các thay đổi hàng ngày, loại bỏ các hoạt động

không có tác dụng trong quá trình sản xuất. Như vậy, phương pháp CP Kaizen là phương pháp tập trung vào toàn bộ quá trình sx chứ không phải là chỉ tập trung vào SP.

Trong giai đoạn bão hòa và suy thoái, sau những nỗ lực cắt giảm CP ở các giai đoạn trước, với quá trình sx đã được cải tiến liên tục, CPSP có thể đã đạt đến mức thấp nhất. Tác giả cho rằng, trong các giai đoạn này phương pháp kế toán CP thích hợp là phương pháp CP tiêu chuẩn (standard costing).

CP tiêu chuẩn được xác định dựa trên cơ sở kinh nghiệm với quá trình sx ở các giai đoạn trước, thiết kế của quá trình sx và nhân sự hiện tại của DN. Với các CP tiêu chuẩn đã được xác định một cách hợp lý, công tác kế toán CP thực tế cũng như việc lập dự toán CPSXSP sẽ được thực hiện một cách đơn giản hơn. Bên cạnh đó, việc so sánh giữa CP thực tế và CP tiêu chuẩn là một phương pháp hiệu quả để kiểm soát quá trình hoạt động thực tế trong DN.

Phương pháp thu nhận thông tin chi phí sản xuất kinh doanh

Trên cơ sở phương pháp xác định CP được xác định để thu thập thông tin phục vụ yêu cầu quản trị DN, KTQTCPSXKD sử dụng các phương pháp kỹ thuật sau:

- **Chứng từ kế toán:** Trên cơ sở các chứng từ của KTTC về CPSXKD phát sinh, căn cứ vào yêu cầu KTQT kế toán bổ sung các nội dung chi tiết; lập và ghi chép đầy đủ, chính xác các sự kiện kinh tế phát sinh sẽ giúp cho các khâu tiếp theo tiến hành thuận lợi, đảm bảo cung cấp thông tin được nhanh chóng, đáp ứng yêu cầu phù hợp, hữu ích và kịp thời. Do đó, ngoài việc sử dụng những thông tin về nghiệp vụ kinh tế phát sinh đã hoàn thành và phản ánh trên chứng từ kế toán theo mẫu quy định của bộ tài chính, có tính pháp lý cao, để thực hiện việc thu nhận thông tin quá khứ, hiện tại kế toán quản trị chi phí cần phải sử dụng rộng rãi các chứng từ nội bộ của doanh nghiệp. Doanh nghiệp cần cụ thể hoá hệ thống chứng từ nội bộ, chọn lọc, bổ sung, mã hóa chi phí, sửa đổi các chỉ tiêu trên chứng từ cho phù hợp với nội dung kế toán quản trị, thiết kế một số chứng từ kế toán cần thiết để phản ánh các nội dung thông tin thích hợp theo yêu cầu của quản trị doanh nghiệp, phục vụ cho việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin cho việc đánh giá tình hình thực hiện định mức, kế hoạch và dự toán mới. Chẳng hạn, ngoài các chứng từ KTCPSXKD thu thập tại phòng kế toán như: Hóa đơn GTGT, hóa đơn kiêm phiếu xuất kho; Phiếu chi; Phiếu xuất kho vật tư, phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ (DN đánh giá hàng tồn kho theo phương pháp KKTX), biên bản kiểm kê nguyên vật liệu tồn kho (DN đánh giá hàng tồn kho theo phương pháp KKĐK), phiếu nhập kho; Bảng phân bổ vật liệu, công cụ dụng cụ; Bảng chấm công, bảng thanh toán tiền lương, bảng phân bổ tiền lương, bảo hiểm xã hội; Bảng tính khấu hao tài sản cố định, bảng phân bổ khấu hao tài sản cố định; Biên bản kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ... Cần bổ sung các chứng từ như Bảng phân bổ CPSXKD,...

- **Tài khoản kế toán:** Việc tổ chức tài khoản kế toán để thu thập thông tin quá

khử phục vụ cho việc ra quyết định cần được tiến hành một cách có hệ thống và khoa học vừa đảm bảo cung cấp thông tin chi tiết theo yêu cầu quản trị, vừa đảm bảo khả năng đối chiếu giữa thông tin chi tiết với thông tin tổng hợp liên quan của các đối tượng kế toán cụ thể. Để đáp ứng mục tiêu trên KTQT, cần căn cứ vào hệ thống tài khoản của Nhà nước ban hành, trên cơ sở mục đích và yêu cầu của quản lý chi tiết đối với từng đối tượng để thu thập thông tin cần thực hiện. Do đó, KTQT dựa trên cơ sở hệ thống tài khoản được xác định tại đơn vị mở các tài khoản chi tiết cấp 2, cấp 3, cấp 4,... để chi tiết hoá các TK của KTTC đối với các tài khoản CPSXKD như: TK 621, TK 622, TK 627, TK641, TK642 nhằm tổ chức phản ánh, kiểm soát CPSXKD phục vụ cho việc phân tích dự báo và ra các quyết định kinh doanh.

- **Sổ kế toán:** Hệ thống sổ kế toán, đặc biệt là các sổ chi tiết cần thiết kế mẫu sổ với số lượng, chủng loại, các chỉ tiêu cần phản ánh phù hợp theo yêu cầu quản trị và trình độ trang thiết bị công nghệ xử lý thông tin tại DN. Các sổ kế toán cần phản ánh theo nhiều chỉ tiêu phù hợp với các yêu cầu quản lý khác nhau để có thông tin hữu ích sử dụng trên báo cáo KTQT đặc thù để có thể tổng hợp theo nhiều yêu cầu khác nhau như: Sổ chi tiết CP nguyên liệu, phụ liệu; sổ chi tiết CPSXC, sổ chi tiết CPNCTT, sổ kế toán CPBH, CPQLDN. Chẳng hạn, các sổ kế toán phản ánh CPSXKD vừa đảm bảo cung cấp thông tin về CP theo công dụng hay theo mối quan hệ CP với khối lượng hoạt động ... đồng thời phục vụ cho việc lập báo cáo kiểm soát, đánh giá từng bộ phận.

- **Báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất kinh doanh:** Trên cơ sở thông tin đã tập hợp trong nội bộ DN, thiết lập hệ thống báo cáo KTQT để phục vụ cho các nhà quản trị CP DN như: Báo cáo CP theo trung tâm CP trách nhiệm; báo cáo CP theo công đoạn; dự toán CP sản xuất; dự toán CP và cung ứng vật liệu, vật liệu trực tiếp, báo cáo số lượng lao động. Như vậy, ngoài các chỉ tiêu về tiền tệ, báo cáo KTQT còn sử dụng rộng rãi các thước đo về hiện vật, lao động. Đồng thời ngoài tổng hợp cân đối số liệu từ các sổ kế toán, KTQTCP còn sử dụng kỹ thuật thống kê, phương pháp toán... Để phân tích các chỉ tiêu thực hiện mục tiêu quản trị chi phí, các nhà quản trị DN cần có các loại báo cáo CP sau:

+ Đối với hệ thống quản lý CP theo đơn hàng, báo cáo CP thực hiện là phiếu ghi chép CP theo đơn hàng. Mỗi đơn hàng sẽ có một phiếu ghi chép riêng bao gồm mã đơn hàng, số đơn vị SP hoàn thành, thời gian bắt đầu, kết thúc. Nội dung của phiếu ghi chép CP theo đơn hàng là liệt kê toàn bộ CP phát sinh theo CP nguyên vật liệu chính, CPNVLT, CPSXC cho việc thực hiện đơn hàng.

+ Đối với hệ thống quản lý CP theo quá trình, báo cáo CPSXKD thực hiện là báo cáo sx theo phân xưởng. Báo cáo sx theo phân xưởng là tóm tắt toàn bộ hoạt động liên quan đến tài khoản CPSX dở dang của phân xưởng trong kỳ. Nội dung của báo cáo sx theo phân xưởng gồm 2 phần: Phần 1 là thông tin về sản lượng SP nhằm xác định sản lượng tương đương theo khoản mục. Phần 2 là thông tin về chi phí.

+ Bên cạnh báo cáo về các CPSXKD phát sinh trong quá trình sản xuất, báo cáo

tổng hợp CPBH, CPQLDN theo yếu tố và theo cách ứng xử của CP là cơ sở để phân tích cơ cấu CP tiêu thụ, đánh giá sự biến động của CP theo từng yếu tố và tác động của chúng đến kết quả KD. Ngoài ra báo cáo này còn là nguồn dữ liệu quan trọng để DN phân tích CPBH, CPQLDN theo cách ứng xử của chi phí. Đây là những thông tin quan trọng cho việc xác định nguyên nhân làm tăng giảm chi phí, hỗ trợ tốt cho kiểm soát CP và đề ra các quyết định quản lý phù hợp.

+ Báo cáo quản trị CP phục vụ cho kiểm soát CPSXKD: Đây là hệ thống báo cáo nhằm cung cấp những thông tin về tình hình thực hiện các hoạt động SXKD của DN làm cơ sở để nhà quản trị kiểm soát chi phí, đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận cũng như toàn DN từ đó có biện pháp điều chỉnh phù hợp cho từng bộ phận. Chỉ tiêu trong báo cáo phản ánh các thông tin chênh lệch giữa kết quả thực hiện với các thông tin định hướng và tìm ra nguyên nhân gây nên sự chênh lệch đó. Báo cáo quản trị phục vụ cho kiểm soát CP gồm: Báo cáo sản xuất; Báo cáo CPSX theo yếu tố; Báo cáo giá phí SP.

+ Báo cáo quản trị CPSXKD phục vụ cho việc ra quyết định: Để cung cấp thông tin cho việc ra quyết định của nhà quản trị DN, KTQTCP sử dụng các báo cáo sau: báo cáo phân tích thông tin thích hợp trong việc lựa chọn phương án, báo cáo đánh giá kết quả bộ phận.

+ Để cung cấp thông tin chi tiết về CP của từng bộ phận, từng hoạt động trong DN, KTQTCP thiết lập báo cáo bộ phận. Thông tin CP trên báo cáo bộ phận được phân chia thành biến phí và định phí. Để có được những đánh giá đúng đắn về hiệu quả hoạt động của từng bộ phận, định phí trong báo cáo bộ phận được sắp xếp thành định phí trực tiếp và định phí chung. Báo cáo bộ phận đặc biệt có ý nghĩa khi DN được tổ chức theo mô hình phân quyền, việc kiểm soát hoạt động thông qua các trung tâm trách nhiệm. Báo cáo bộ phận sẽ giúp các nhà quản trị đánh giá được kết quả hoạt động.

1.3.3. Phân tích các thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị

CPSXKD là một trong những vấn đề cốt lõi được nhà quản trị đặc biệt quan tâm vì nó tác động trực tiếp đến kết quả KD của DN. Để có thể đạt được mức lợi nhuận cao, DN cần phải cố gắng tăng doanh thu và giảm chi phí. Do đó, việc phân tích CP là một trong những công đoạn quan trọng của KTQTCP nhằm tìm ra các ý nghĩa quan trọng của các số liệu. Do đặc điểm lớn nhất của KTQT nói chung và KTQTCP nói riêng là mang tính nội bộ và phục vụ chủ yếu cho nhà quản lý các cấp của DN, nên có thể nói việc phân tích CP sẽ giúp KTQTCP cung cấp các thông tin riêng biệt, độc quyền cho nhà quản trị. Vì thế, việc phân tích CPSXKD có ảnh hưởng lớn đến chất lượng của các quyết định mà nhà quản trị đưa ra. Việc phân tích thông tin phụ thuộc nhiều vào phương pháp phân loại và phản ánh CP kể cả CP dự toán cũng như CP thực hiện. Tùy theo nhu cầu thông tin của nhà quản trị, kế toán sẽ phân tích các thông tin về

CPSXKD tương ứng. Mặc dù vậy, thông tin về CPSXKD chỉ phát huy được hết các tác dụng của nó khi được phối hợp phân tích với các tiêu chí khác như doanh thu, khối lượng hàng hóa, lợi nhuận... Nhà quản trị sử dụng thông tin CPSXKD mà kế toán phân tích, cung cấp ở nhiều góc độ khác nhau, tuy nhiên có thể tập trung lại ở hai vấn đề lớn là kiểm soát CPSX và phân tích phục vụ việc ra các quyết định KD.

Phân tích CPSXKD để kiểm soát CPSXKD

Kiểm soát CPSXKD có thể thực hiện ở các góc độ khác nhau tùy theo mục tiêu kiểm soát CP của DN. KTQTCP so sánh quá trình thực hiện CP với dự toán đã lập nhằm xác định thông tin về CP chênh lệch. Các thông tin này được phản ánh trên các báo cáo phản ánh CP chênh lệch như: Báo cáo biến động CP sản xuất; Báo cáo phân tích nguyên nhân biến động CP sản xuất; Báo cáo phân tích phương án KD; Báo cáo phân tích dự án đầu tư.

Một trong những phương pháp được các nhà quản trị sử dụng để kiểm soát CP là phương pháp phân tích CP chênh lệch. CP chênh lệch là những khoản CP khác biệt giữa phương án đề xuất (định mức và dự toán chi phí) so với hiện trạng (CP thực hiện). Những khoản mục CP không chịu tác động bởi phương án đề xuất không phải là CP chênh lệch và có thể bỏ qua. Thông tin về CP chênh lệch sẽ được nhà quản trị xem xét trên nhiều phương diện:

(1) Tại khâu xây dựng định mức, xây dựng kế hoạch có thể không phù hợp thì cần điều chỉnh lại định mức.

(2) Tại khâu thực hiện: Kết hợp với các báo cáo CP theo trung tâm trách nhiệm để quy trách nhiệm cá nhân, tìm nguyên nhân tài chính nơi phát sinh chi phí. (3) Xác định trách nhiệm của các bộ phận: CP chênh lệch thuộc kiểm soát của trung tâm trách nhiệm nào.

Nhà quản trị luôn luôn quan tâm đến kiểm soát CP trước, trong và sau khi thực hiện chi phí. Trước khi thực hiện chi phí: Xây dựng định mức CP tiêu hao và dự toán chi phí. Trong khi thực hiện chi phí: Kiểm soát để CP thực hiện trong định mức. Sau khi thực hiện chi phí: phân tích sự biến động của CP để biết nguyên nhân tăng, giảm CP mà tìm biện pháp tiết kiệm cho kỳ sau. Việc kiểm soát sự biến động của CP được thực hiện thường xuyên trong kỳ.

Báo cáo phân tích biến động CP có thể chi tiết hóa như sau:

Báo cáo phân tích biến động các khoản mục CP nhằm đánh giá chung mức chênh lệch giữa thực tế so với kế hoạch để làm rõ mức tiết kiệm hay vượt chi của từng khoản mục CP phát sinh. Khi tổ chức thiết lập thông tin về CP biến động cần căn cứ trên hai nội dung: khối lượng sx có hoàn thành nhiệm vụ được giao không? CPSX thực tế có vượt qua CP kế hoạch hay không? Sau đó tiến hành phân tích các biến động về lượng và biến động về giá.

$$\text{Biến động chi phí} = \text{Chi phí thực tế} - \text{Chi phí kế hoạch} \quad (\text{CT1.15})$$

Biến động về lượng = (Lượng thực tế - Lượng định mức) x Giá định mức (CT1.16)

Trong đó biến động về lượng phản ánh mức tiêu hao vật chất và lượng thời gian hao phí để sản xuất ra một sản phẩm đã thay đổi như thế nào.

Biến động về giá = (Giá thực tế - Giá định mức) x Lượng thực tế (CT1.17)

Trong đó biến động về giá phản ánh mức tiêu hao vật chất và lượng thời gian hao phí để sx ra một SP đã thay đổi như thế nào. Phân tích biến động CP và tìm hiểu nguyên nhân ảnh hưởng của các nhân tố đến biến động CP sẽ giúp nhà quản trị có cái nhìn cụ thể và chính xác để từ đó có các quyết định đúng đắn và kịp thời để hạn chế rủi ro tạo điều kiện tốt nhất cho DN kiểm soát chi phí. Phân tích biến động CP và tìm hiểu nguyên nhân ảnh hưởng của các nhân tố đến biến động CP sẽ giúp nhà quản trị có cái nhìn cụ thể và chính xác để từ đó có các quyết định đúng đắn và kịp thời để hạn chế rủi ro tạo điều kiện tốt nhất cho DN kiểm soát chi phí.

Ngoài ra, nhà quản trị còn có thể kiểm soát CP thông qua các trung tâm quản lý chi phí. Trung tâm quản lý CP là nơi tập hợp CP và gắn với một đơn vị tính phí. Trong DN, trung tâm quản lý CP có thể là một phòng ban, một dây chuyền sản xuất, một bộ phận cụ thể hoặc có thể là một nhân viên. Việc phân chia CP ra thành nhiều trung tâm quản lý CP sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho công tác thu thập thông tin về CP dễ dàng hơn, qua đó cung cấp thông tin về CP phát sinh ở nhiều bộ phận khác nhau của DN.

Tuy nhiên, chỉ bộ phận nào mà nhà quản lý muốn tính và kiểm soát CP hoạt động của nó thì chúng ta mới nên thành lập trung tâm quản lý chi phí. Để có thể kiểm soát CP thông qua các trung tâm chi phí, DN cần xây dựng hệ thống mã số CP với hai loại mã CP sau:

+ Một mã riêng cho mỗi trung tâm quản lý CP dùng để xác định bất kỳ khoản CP nào phát sinh trong trung tâm đó.

+ Một mã riêng cho mỗi loại CP hay nhóm các CP dù cho chúng phát sinh bất kỳ nơi nào trong DN.

Bằng cách kết hợp mã số của các trung tâm quản lý CP và mã số của từng loại CP sẽ giúp DN có thể xác định đã chi hết bao nhiêu cho một khoản mục CP cụ thể nào đó tại một trung tâm CP bất kỳ và cứ như vậy có thể quản lý được CP trong toàn DN.

Để kiểm soát CP hiệu quả hơn phục vụ cho việc ra quyết định KD, KTQT có thể sử dụng dự toán phân tích thông tin trong mối tương quan giữa doanh thu - CP – lợi nhuận trong dự toán và doanh thu - CP – lợi nhuận của các phương án mà nhà quản trị đang lựa chọn trong trường hợp các yếu tố được dự toán không xảy ra như mong muốn. Điều này không chỉ phát huy vai trò của dự toán mà còn giúp nhà quản trị luôn chủ động trong các quyết định của mình và lường trước được các kết quả khi thực hiện các quyết định đó.

Phân tích CP phục vụ việc ra các quyết định

Phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng và lợi nhuận

Mục tiêu của các nhà quản trị KD là tối đa hoá lợi nhuận của mọi hoạt động. Do vậy trong KD các nhà quản trị thường có các biện pháp hữu hiệu để giảm CP thấp nhất nhằm nâng cao hiệu quả KD. Trong đó, phân tích CP - Khối lượng - Lợi nhuận (phân tích CVP) là việc phân tích mối quan hệ tác động qua lại giữa các yếu tố chi phí, khối lượng SP tiêu thụ và giá bán SP nhằm có được các quyết định đúng đắn về các SP sx và tiêu thụ. Đồng thời, qua việc phân tích này các nhà quản trị sẽ biết ảnh hưởng của từng yếu tố như giá bán, sản lượng, kết cấu mặt hàng và đặc biệt là ảnh hưởng của kết cấu CP đối với lợi nhuận của DN. Ngoài ra thông qua việc phân tích dựa trên các 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.

- Trong số các mô hình và công cụ thường được các nhà quản lý sử dụng để phân tích CP nhằm phục vụ cho việc ra quyết định KD, mô hình phân tích CP - Khối lượng - Lợi nhuận (CVP) được coi là một công cụ hiệu quả và dễ áp dụng trên thực tế tại DN. Theo Homgren và các cộng sự, “Các nhà quản lý thường sử dụng công cụ CVP để trả lời các câu hỏi trong quá trình ra quyết định như: doanh thu và chi phí của DN sẽ bị tác động thế nào nếu DN (1) tăng thêm được mức tiêu thụ SP; hoặc (2) tăng/giảm giá bán SP; hoặc (3) mở rộng việc tiêu thụ SP ra các thị trường nước ngoài?

- CVP giúp các nhà quản lý xác định được mối liên hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận trong một DN thông qua việc tập trung xem xét mối quan hệ của 05 nhân tố: (1) giá bán SP; (2) CP biến đổi trên một đơn vị SP; (3) tổng CP cố định của DN ; (4) khối lượng SP hoặc mức độ hoạt động của DN ; và (5) cơ cấu SP của DN.

Trên cơ sở nhận biết sự tương tác giữa năm nhân tố nêu trên, các nhà quản lý có thể sử dụng công cụ CVP để phục vụ cho quá trình ra quyết định KD của DN. Theo Garrison và Noreen, các nhà quản lý thường sử dụng CVP khi xem xét các quyết định sau:

- DN nên KD hoặc sx loại SP nào?
- DN nên theo đuổi chính sách định giá nào?
- DN nên sử dụng chiến lược tiếp thị nào?
- DN nên mua loại phương tiện sx nào?

Ngoài ra, công cụ CVP đang ngày càng đóng một vai trò quan trọng trong việc hoạch định chiến lược nhằm giúp DN đạt được các mục tiêu đề ra một cách hiệu quả. Theo Anthony, các vấn đề thuộc khung chiến lược được các nhà quản lý sử dụng CVP để giải đáp bao gồm:

(1) Mức doanh số bán hàng cần đạt bao nhiêu để có thể bù đắp được tất cả các CP phát sinh liên quan đến 1 dòng SP hoặc một khu vực thị trường

(2) Mức lợi nhuận dự kiến tương ứng với mức doanh số bán hàng?

(3) Để đạt được mức lợi nhuận dự kiến, DN cần tăng doanh số bán hàng thêm bao nhiêu?

(4) Việc tăng doanh số bán hàng sẽ tác động như thế nào đến lợi nhuận của DN ?

Theo đánh giá của tác giả, thông qua việc sử dụng CVP, nhà quản lý có thể quyết định được phương án sx mang lại hiệu quả cao nhất về CP cho DN, như việc lựa chọn giữa phương án tự sx hoặc thuê ngoài. Ngoài ra, thực tế cho thấy, các DN sử dụng chiến lược khác biệt hóa SP cũng thường sử dụng công cụ phân tích CVP trong các giai đoạn đầu của chu kỳ sx nhằm xác định khả năng thu lợi nhuận khi tung ra một SP mới cũng như khi nhà quản lý ra các quyết định liên quan đến việc thêm vào hoặc bỏ bớt các đặc tính kỹ thuật trên một SP

Như vậy, các thông tin CP trên khi vận dụng vào các DNSX sẽ là thông tin hữu ích của KTQT chi phí. Có thể giúp các DNSX có thể lựa chọn việc mua ngoài nguyên vật liệu hay tự sản xuất.

1.4. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh ở các nước và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam

1.4.1. Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh ở các nước

Đối với mỗi nước, tùy vào trình độ phát triển kinh tế xã hội và chế độ chính trị cũng như luật pháp mà có những chính sách phát triển kinh tế khác nhau. Trong lĩnh vực kế toán, việc hòa nhập giữa kế toán các nước là một vấn đề đã và đang được nhiều quốc gia nghiên cứu. Việc nghiên cứu kế toán CPSXKD của một số nước phát triển nhằm rút ra bài học kinh nghiệm cho các DNSX tại Việt Nam là điều hết sức cần thiết.

Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo hệ thống kế toán Mỹ

Mỹ là những nước có nền kinh tế thị trường phát triển hàng đầu thế giới, do vậy kế toán CPSXKD của quốc gia này đã có bề dày cả về lý luận và thực tiễn. Kế toán CPSXKD theo hệ thống kế toán Mỹ tập trung vào các vấn đề cơ bản như: Phân loại CP theo các ứng xử của chi phí, kế toán CP và tính giá thành SP theo công việc hoặc theo quy trình sx và phân tích mối quan hệ CP - sản lượng - lợi nhuận. Xác định CPSX và tính giá thành theo phương pháp CP toàn bộ và phương pháp CP trực tiếp. Theo hệ thống kế toán Mỹ, cả KTTC và KTQT đều được thiết lập dựa trên mô hình kế toán động, đặc biệt quan tâm tới phân tích và sử dụng, phân tích mối quan hệ CP - khối lượng - lợi nhuận, phân tích báo cáo bộ phận và áp dụng đảm phí trong quá trình tính toán chi phí, xây dựng CP tiêu chuẩn (định mức chi phí) cũng như dự toán linh hoạt và phân tích biến động CPSXC, báo cáo bộ phận và đánh giá trách nhiệm của các bộ phận, CP thích hợp cho quyết định KDN ngắn hạn, phân bổ CP bộ phận trên cơ sở hoạt động,... Từ đó, có thể tính được giá phí, tác động lên giá phí và cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình kiểm soát CP cũng như ra quyết định trong quản lý. KTQTCP áp dụng trong các DNSX ở Mỹ là nền KTQTCP đi đầu trên thế giới với mục tiêu cung

cấp thông tin hữu ích, thiết lập các quyết định quản trị bằng những mô hình, kỹ thuật định lượng thông tin.

Mỹ và các nước áp dụng kế toán Mỹ đều áp dụng mô hình kết hợp KTQT và KTTC hoặc mô hình phối hợp với hệ thống KTQTCP được tách riêng. Theo mô hình này, KTQTCP không sử dụng chế độ kế toán riêng, tách rời với KTTC mà sử dụng hệ thống chứng từ, TKKT, hệ thống sổ kế toán CP và hệ thống báo cáo KTQTCP kết hợp chung trong một hệ thống kế toán thống nhất với KTTC. KTTC và KTQT được tổ chức thành một bộ máy thống nhất trong cùng một bộ máy kế toán thể hiện: Về chứng từ kế toán: KTQT và KTTC đều sử dụng hệ thống chứng từ gốc duy nhất; Về TK, sổ kế toán: KTTC sử dụng hệ thống tài khoản, sổ kế toán tổng hợp còn KTQT sử dụng hệ thống TKKT, sổ kế toán CP chi tiết phù hợp; về báo cáo kế toán: mỗi bộ phận kế toán có chức năng thu nhận, cung cấp thông tin vừa tổng hợp vừa chi tiết, bộ phận KTQTCP sử dụng báo cáo bộ phận để cung cấp thông tin cho nội bộ DN, bộ phận KTTC sử dụng BCTC để cung cấp thông tin cho đối tượng bên ngoài DN.

Theo đó, KTTC liên quan đến quá trình báo cáo các hoạt động của DN cho các cá nhân bên ngoài. “Thông tin thường phần lớn được trình bày dưới dạng các BCTC như bảng tổng kết tài sản, báo cáo thu nhập là các báo cáo tổng hợp các mặt hoạt động của toàn DN”. KTQT bao gồm việc tập hợp các thông tin kế toán giúp cho người sử dụng trong nội bộ như Giám đốc, giám sát viên, các cấp quản lý... Thông tin kế toán sử dụng chủ yếu để giúp cho việc vận hành công việc KD của DN. Kế toán bao gồm việc lập kế hoạch, đó là quá trình xây dựng các mục tiêu và kiểm tra các chương trình, các báo cáo được dùng để đạt được các mục tiêu trên.

KTQT nhằm giải quyết các vấn đề chủ yếu sau:

- Phân loại CP và xác định CPSP.

Nội dung đề cập đến các khái niệm CP và các cách phân loại CP sau:

+ Phân loại CP theo các yếu tố CP trong mối quan hệ với một loại SP

+ Phân loại theo các yếu tố CP trong quá trình mô tả các hoạt động sx bao gồm CP ban đầu và CP biến đổi.

+ Phân loại CP theo chức năng phân thành CP chế biến, CP tiếp thị và CP quản lý DN.

+ Phân loại CP theo mối quan hệ với doanh thu: Theo cách phân loại này CP được chia thành biến phí, định phí và bán biến phí.

- Các phương pháp xác định CPSP chủ yếu nhằm tập hợp các khoản CPSX để xác định giá thành SP sản xuất. Các yếu tố CP gồm CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC. Có 2 phương pháp xác định CPSX chủ yếu là: Phương pháp xác định CP theo công việc và phương pháp xác định CP theo quá trình sản xuất.

- Phân tích mối quan hệ CP - khối lượng - lợi nhuận: Kế toán Mỹ xem mối quan hệ CP - khối lượng - lợi nhuận có ý nghĩa quan trọng đối với việc lập kế hoạch và yêu

cầu phân loại CP theo cách ứng xử CP trong mối quan hệ với biến động của mức hoạt động. Phân tích CP - khối lượng - lợi nhuận nhằm trả lời các câu hỏi:

+ Lợi nhuận sẽ thế nào ở các mức tiêu thụ khác nhau?

+ Mức tiêu thụ là bao nhiêu để đạt mức lợi nhuận cá biệt đó? Các ảnh hưởng về thay đổi giá bán là gì? Chúng ta phải tính giá nào để thu được mức lợi nhuận cá biệt đó?

- Dự đoán quá trình SXKD

Trong KTQT của Mỹ, dự đoán là một công cụ cho quá trình lập kế hoạch đạt được hiệu quả và cung cấp một phương tiện để theo dõi các hoạt động có vận hành theo đúng kế hoạch hay không. Dự đoán nhằm nắm bắt và phản ánh các kết quả của các quyết định lập kế hoạch từ các quyết định về giá, cơ cấu SP và cơ cấu CP đến các quyết định về cổ tức và các khoản đầu tư mới.

- Kiểm tra và đánh giá thực hiện

Để thực hiện các chức năng kiểm tra và đánh giá thực hiện của nhà quản trị có hiệu quả tốt hơn các nhà quản trị cần áp dụng các nguyên tắc và kỹ thuật của kế toán. Bước cơ bản của quá trình này là việc phân bổ cố định trách nhiệm đối với từng loại chi phí. Trọng tâm ở đây là việc chuyển từ việc lập kế hoạch qua kiểm tra đánh giá các kết quả thực tế trong mối quan hệ với kế hoạch hoặc dự toán; quá trình ra quyết định KDN ngắn hạn và dài hạn; phân tích các BCTC.

Bộ phận kế toán CP nằm trong bộ máy kế toán DN chịu trách nhiệm về toàn bộ công tác kế toán CP trong DN từ thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kế toán CP vừa tổng hợp, vừa chi tiết theo yêu cầu quản lý và kiểm soát chi phí.... KTQTCP đặt trọng tâm vào việc phân loại chi phí, lập dự toán và hoạch định và kiểm soát các CP trong hoạt động SXKD.

Ưu điểm của mô hình này là KTQT kết hợp chặt chẽ với KTTC, kế toán tổng hợp bộ phận nào kết hợp với kế toán chi tiết bộ phận đó nên đảm bảo tiết kiệm thời gian và CP trong việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin kịp thời, phù hợp và đáng tin cậy. Nhược điểm của mô hình này là khó chuyên môn hóa sâu nghiệp vụ của từng phần kế toán, do đó hạn chế trong việc nâng cao nghiệp vụ chuyên sâu cũng như quá trình quản trị nội bộ. Vì vậy, mô hình này thích hợp với các DN có quy mô vừa và nhỏ, mức độ trang bị và ứng dụng cơ giới hóa còn thấp.

Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo hệ thống kế toán Pháp

Pháp cũng là những nước có nền kinh tế thị trường phát triển hàng đầu thế giới, do vậy kế toán CP của quốc gia này đã có bề dày cả về lý luận và thực tiễn. Tuy nhiên, khác với hệ thống kế toán Mỹ, theo hệ thống kế toán Pháp được chia thành kế toán tổng quát và kế toán phân tích. Kế toán tổng quát (KTTC) như là một thực thể duy nhất bắt buộc đối với tất cả các loại hình DN, được thiết lập dựa trên nền tảng kế toán tinh có kết hợp với loại hình kế toán khác, kế toán chính thống có thể trở thành kế toán

thuê. Kế toán tổng quát phản ánh toàn bộ tài sản, vật tư, tiền vốn, tình hình mua bán, CP thu nhập, tính toán kết quả ở dạng tổng quát. Còn phần hành kế toán phân tích (KTQT) được thiết lập là kiểu kế toán động, mà kế toán CP là bộ phận quan trọng trong hệ thống kế toán phân tích là phương tiện giúp người lãnh đạo kiểm soát tình hình CP hoạt động của DN một cách có hiệu quả thể hiện chủ yếu thông qua các hoạt động:

- Phân loại CP nhiều tiêu thức khác nhau phục vụ yêu cầu quản trị.
 - Chia DN ra làm trung tâm CP và tập hợp lại để tính CP sản xuất, giá thành cho từng loại SP, từng công trình khác nhau.
 - Xây dựng các định mức CP và dự toán chi phí.
 - Lập, phân tích hệ thống báo cáo CP bộ phận và các trung tâm trách nhiệm.
- Đánh giá CP kiểm soát thực hiện và giải thích được nguyên nhân chênh lệch giữa CP dự toán theo ngân sách và việc thực hiện chi phí.
- Điều phối và giải hoà giữa kế toán tổng quát và kế toán phân tích về chi phí.

Cộng hòa Pháp và những nước thực hiện theo kế toán Cộng hòa Pháp đều áp dụng mô hình tách rời KTQT và KTTC. Theo mô hình tách rời ở Pháp, KTQT đặt trọng tâm vào việc xác định và kiểm soát CP ở các DNSX bằng cách chia CP theo các trung tâm trách nhiệm quản lý, phân tích đánh giá và tìm các nguyên nhân làm sai lệch CP và cuối cùng điều hòa giữa KTTC và KTQT. Các quy định chung về kế toán CP tại Pháp hướng dẫn DN đánh giá hoạt động bằng cách lập báo cáo thực hiện dự toán trên cơ sở các số liệu kế toán nhưng trên thực tế hầu hết các DN Pháp đều không vận dụng các hướng dẫn này mà họ lập các báo cáo đánh giá hoạt động hầu như chỉ dựa trên các thông tin phi tài chính, chứ không dựa trên các số liệu tài chính do kế toán cung cấp, các báo cáo này rất khác biệt so với các báo cáo bộ phận của các trung tâm trách nhiệm theo hệ thống KTQTCP Mỹ. KTQTCP sử dụng hệ thống kế toán riêng, tách rời hoàn toàn với KTTC. Hệ thống KTQTCP được tổ chức thành bộ phận riêng thuộc phòng KTQT sử dụng tài khoản, sổ và báo cáo kế toán CP nội bộ tách rời với KTTC. KTTC thu thập, xử lý, lập BCTC cung cấp cho các đối tượng bên ngoài DN. KTTC tuân thủ nghiêm ngặt các nguyên tắc, quy định của Nhà nước, trong khi đó KTQTCP được coi là công việc riêng của DN, các DN tự xây dựng hệ thống hoá thông tin CP một cách chi tiết nhằm cung cấp thông tin cho mục đích chủ yếu là kiểm soát chi phí. Vì vậy, việc thiết kế thông tin của các DN cũng chủ yếu hướng theo mục đích đó. Cụ thể:

- Về chứng từ kế toán CPSXKD: Ngoài việc sử dụng hệ thống chứng từ chung, KTQTCP còn sử dụng rộng rãi hệ thống chứng từ nội bộ trong DN.
- Về tài khoản kế toán CPSXKD: Các tài khoản KTQTCP được xây dựng thành hệ thống riêng, có ký hiệu riêng, nội dung ghi chép cũng có những đặc điểm khác với KTTC.

- Về sổ kế toán CPSXKD: KTQTCP xây dựng hệ thống sổ kế toán riêng phục vụ cho việc ghi chép các nghiệp vụ thuộc KTQT chi phí.

- Về báo cáo kế toán CPSXKD: Các báo cáo KTQT được lập riêng dưới dạng báo cáo dự toán CPSX, báo cáo đánh giá chi phí, xác định nguyên nhân chênh lệch giữa CP dự toán theo ngân sách và việc thực hiện chi phí, báo cáo lỗ lãi từng bộ phận, báo cáo các cân đối dự toán, kế hoạch,...

Ưu điểm của mô hình này là tạo điều kiện để chuyển môn hóa theo hai loại KTTC và KTQT giúp xác định rõ ràng ranh giới từng lĩnh vực giúp cho từng bộ phận xác định rõ trách nhiệm cũng như nâng cao trình độ chuyên sâu nghiệp vụ. Nhược điểm là bộ máy công kênh, kém linh hoạt, thiếu sự kết hợp chặt chẽ giữa KTTC và KTQT, CP cao, việc thu nhận và xử lý thông tin kế toán thường mất nhiều thời gian. Vì vậy, mô hình này thích hợp với các DN có quy mô lớn, mức độ trang bị và ứng dụng cơ giới hóa cao.

Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo hệ thống kế toán của Nhật

Nhật Bản là một trong những quốc gia có nền kinh tế thị trường xuất hiện khá sớm. Tuy nhiên, KTQTVề CP và giá thành SP được quan tâm nhiều từ sau thế chiến lần thứ II. Mục tiêu quan trọng của kế toán CP và tính giá thành SP là nhằm quản lý chặt chẽ chi phí, giảm giá thành trên cơ sở cung cấp thông tin trung thực cho nhà quản lý DN để điều hành hiệu quả quá trình SXKD. Tập trung các công việc quan trọng trong KTQTCP của Nhật Bản là việc xây dựng hệ thống định mức CP và phân loại chi phí. Theo đó, CPSX được phân chia khá cụ thể thành các CP trực tiếp và CP gián tiếp. Các CP này được dự toán một cách chi tiết dựa trên các định mức kinh tế - kỹ thuật theo từng công việc liên quan đến sx một SP nào đó. Kế toán CP theo cơ sở hoạt động, theo đó các CPSX được phân loại và định mức theo biến phí và định phí nhằm tính toán được những CP phục vụ trực tiếp cho SP cũng như các CP gián tiếp liên quan đến SP.

Xuất phát từ nguyên tắc đề cao tính an toàn, tính tập thể, tính kiểm soát, kiểm soát định hướng hoạt động, KTQT ở Nhật có rất nhiều mối liên hệ với KTTC, cũng gắn kết với hệ thống kế toán chung một bộ phận trong tổ chức bộ máy kế toán.

1.4.2. Bài học kinh nghiệm kế toán chi phí sản xuất kinh doanh cho các doanh nghiệp sản xuất tại Việt Nam

Qua nghiên cứu kế toán CPSXKD ở một số nước như Mỹ, Pháp, Nhật có thể rút ra bài học kinh nghiệm cho kế toán CPSXKD trong các DNSX tại Việt Nam như sau:

Một là, trong các DN kế toán là công cụ quản lý kinh tế tài chính quan trọng, tùy thuộc vào trình độ, yêu cầu quản lý CPSXKD cần kết hợp giữa KTTC và KTQT. Việc tổ chức thực hiện KTTC và KTQT có thể thực hiện theo các mô hình khác nhau tách biệt hoặc kết hợp trong cùng hệ thống.

Hai là, CP cần được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau nhằm phục vụ mục đích sử dụng khác nhau để nhà quản trị ra quyết định. Đặc biệt cần chú ý phân loại CP

theo mức độ hoạt động (theo cách ứng xử chi phí), tức là phân loại CP thành biến phí và định phí.

Ba là, DN cần quan tâm xây dựng hệ thống định mức và dự toán chi phí, đây là cơ sở để thực hiện chi phí, để kiểm soát CP và đánh giá tình hình sử dụng chi phí. Việc xây dựng định mức, dự toán phải đảm bảo có cơ sở khoa học và thực hiện theo quy trình – phương pháp khác nhau.

Bốn là, tùy điều kiện tổ chức SXKD, điều kiện tổ chức quản lý sx để lựa chọn các phương pháp phù hợp, có thể lựa chọn phương pháp truyền thống như xác định CP theo công việc hoặc theo quá trình, lựa chọn phương pháp toàn bộ hoặc phương pháp trực tiếp... hay các phương pháp hiện đại như phương pháp CP tiêu chuẩn, phương pháp CP theo hoạt động

Năm là, về phân tích thông tin cho quá trình ra quyết định: DN cần tổ chức kế toán trách nhiệm, lập báo cáo bộ phận nhằm kiểm soát chi phí, doanh thu, lợi nhuận và đánh giá được hiệu quả hoạt động của các trung tâm, các bộ phận, phân tích mối quan hệ CP - khối lượng - lợi nhuận,...

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong chương 1 luận án đã hệ thống hóa, phân tích làm sáng tỏ những lý luận chung về CPSXKD trong DN như: khái niệm, bản chất, phương pháp phân loại CPSXKD.

- Trên cơ sở đó, luận án đã phân tích làm rõ nội dung kế toán CPSXKD trong DN sx dưới góc độ KTTC theo phương pháp tiếp cận các nội dung từ nguyên tắc kế toán chi phối kế toán CPSXKD, việc xác định CPSXKD, phương pháp ghi nhận và trình bày thông tin CPSXKD trên báo cáo kế toán.

- Đồng thời, luận án cũng đã làm rõ nội dung KTQT CPSXKD từ xây dựng định mức CPSXKD, lập dự toán CPSXKD, thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị.

- Khái quát tình hình áp dụng kế toán CPSXKD trong các DNSX tại một số các quốc gia trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các DNSX tại Việt Nam.

Những vấn đề lý luận chương 1 là cơ sở xem xét, đánh giá thực trạng kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung ở chương 2 và đề xuất giải pháp hoàn thiện chương 3 của luận án.

CHƯƠNG 2. THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG CÁC CÔNG TY SẢN XUẤT THÉP VIỆT NAM TRÊN ĐỊA BÀN CÁC TỈNH MIỀN TRUNG.

2.1. Tổng quan về các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

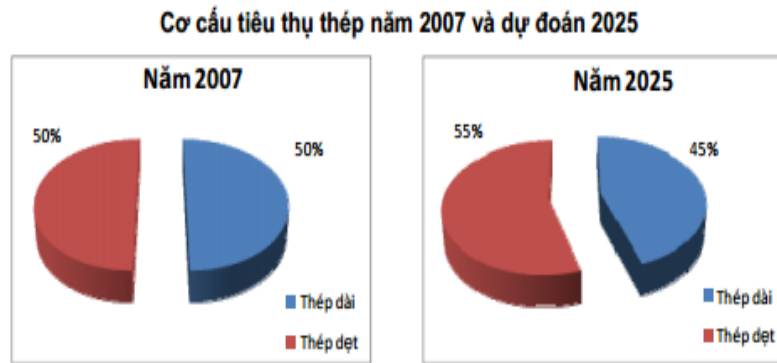
2.1.1. Đặc điểm tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Xuất phát trên quan điểm xây dựng và phát triển ngành thép là từng bước đáp ứng nhu cầu thông thường về thép xây dựng của Việt Nam tại các công ty sản xuất thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung để không bị phụ thuộc hoàn toàn vào nước ngoài. Trong giai đoạn đầu sẽ phát triển các khâu hạ nguồn trước như sx thép xây dựng, thép cán nóng, cán nguội đi từ thép phôi, thép nhập khẩu và một phần thép phế liệu. Trong quá trình phát triển sẽ tiếp tục đầu tư chiều sâu các cơ sở hiện có, nghiên cứu phát triển khâu thượng nguồn có sử dụng quặng sắt trong nước và một phần quặng sắt nhập khẩu phù hợp với trình độ công nghệ đã thuần thục.

Định hướng chiến lược phát triển đến năm 2025, tầm nhìn 2035, các công ty sản xuất thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung sẽ trở thành một trong các công ty thép hàng đầu Việt Nam đa ngành nghề, đa sở hữu trên cơ sở chủ đạo là sản xuất và kinh doanh các sản phẩm thép, giữ vai trò chủ lực trong ngành thép Việt Nam nói riêng và nền kinh tế Việt Nam nói chung. Cùng với việc phát triển thị trường nhằm giữ vững vị trí hàng đầu trong lĩnh vực sx thép tại Việt Nam cũng như trong khu vực, các công ty sản xuất thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung chú trọng đầu tư để phát triển bền vững; đồng thời cam kết bảo vệ môi trường và sử dụng hợp lý nguồn tài nguyên quốc gia; quan tâm đến lợi ích chung của cộng đồng góp phần thiết thực vào sự nghiệp công nghiệp hoá, hiện đại hoá đất nước.

Ngành thép là ngành công nghiệp nặng cơ sở của mỗi quốc gia. Nền công nghiệp thép vững mạnh là sự đảm bảo ổn định và đi lên của nền kinh tế một cách chủ động, vững chắc. SP thép là vật tư, nguyên liệu chủ yếu của nhiều ngành kinh tế quan trọng như ngành cơ khí, ngành xây dựng; nó có vai trò quyết định tới sự nghiệp công nghiệp hoá, hiện đại hoá đất nước. Đa số các nước thành công về phát triển kinh tế đều xác định ngành thép là ngành kinh tế mũi nhọn, hàng đầu và tập trung đầu tư cho nó phát triển. Trong những năm gần đây, tốc độ phát triển xây dựng ở Việt Nam ngày một gia tăng, thị trường thép từ đó cũng được mở rộng. Do đó, ngành thép Việt Nam trong giai đoạn qua các năm trở lại đây đã có nhiều đổi mới và tăng trưởng mạnh. Hiện nay, tại các nước công nghiệp phát triển cơ cấu tiêu thụ là khoảng 55% là thép dẹt và 45% là thép dài. Tuy nhiên, ở Việt Nam do nhu cầu xây dựng cơ bản lớn nên tỷ lệ trên là khoảng 50% thép dẹt và 50% thép dài. Theo chiến lược quy hoạch ngành thép 2007 - 2020 có định hướng tới 2025 thì năm 2025 có cấu tiêu thụ thép dài và thép dẹt của

Việt Nam sẽ tương tự như các nước phát triển hiện nay thể hiện ở **Biểu đồ 2.1** sau:

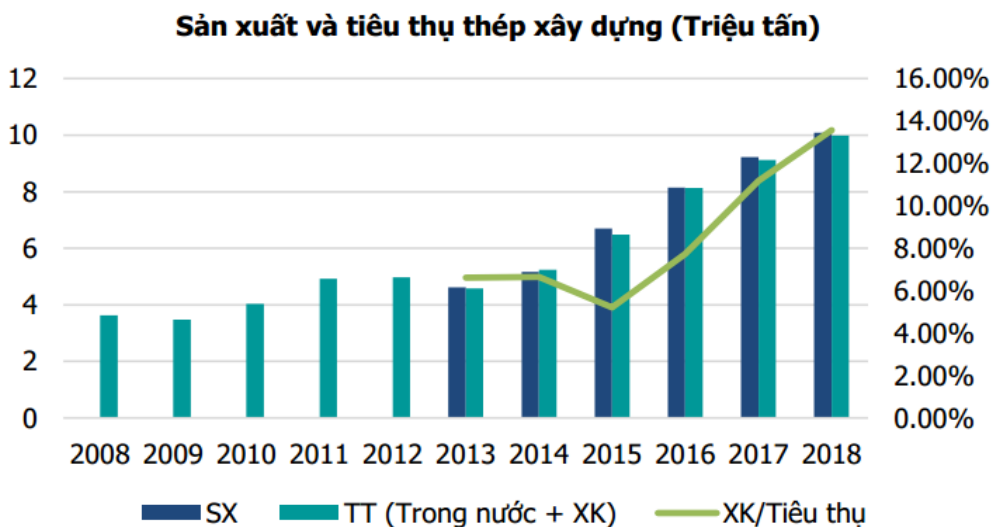


Biểu đồ 2.1. Cơ cấu tiêu thụ thép năm 2007 và dự đoán 2025.

(Nguồn: Hội Hiệp Thép Việt Nam)

Đối với thị trường tiêu thụ thép qua các năm trở lại đây và định hướng dự đoán đến 2025 của Việt Nam thì tại miền Trung có các công ty sx thép đã cung cấp một nguồn tiêu thụ khá lớn trên toàn quốc, trong khu vực và trên thế giới như: Công ty Cổ phần Kim khí miền Trung, Công ty Cổ phần Thép Đà Nẵng, Công ty Cổ phần thép VAS Việt Mỹ, Công ty Cổ phần Gang Thép Nghi Sơn, Công ty Cổ phần Thép Đông Nam Á, Công ty Cổ phần Thép DANA – Úc, Công ty Cổ phần Thép DANA – Ý... Bên cạnh đó, theo Tổng Cục Thống Kê, tình hình sx và tiêu thụ thép xây dựng, ống thép và tôn mạ qua các năm trở lại đây như sau:

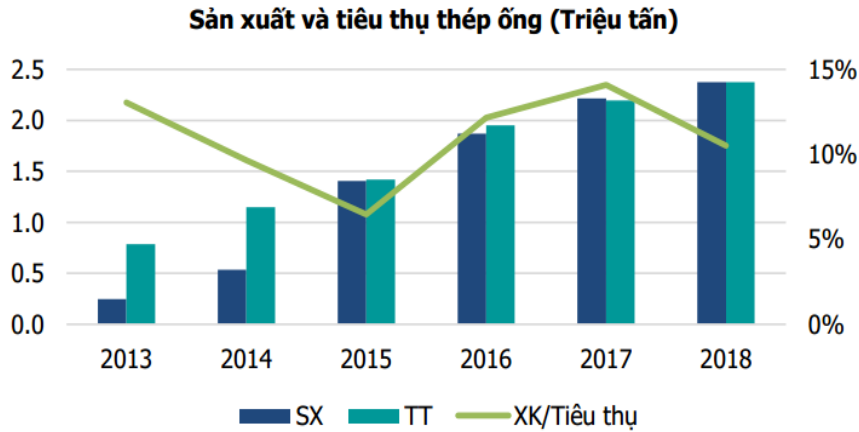
Thép xây dựng: Trong thời gian 10 năm kể từ 2008 đến 2018, sản lượng tiêu thụ cả trong nước và xuất khẩu thép xây dựng của Việt Nam tăng gần gấp 3 lần với tốc độ tăng trưởng kép 11.1%. Tăng nhiều nhất là giai đoạn 2014 – 2018 khi thị trường BĐS hồi phục và phát triển. Lượng thép xây dựng xuất khẩu năm 2018 đạt 13.6% thể hiện ở **Biểu đồ 2.2** như sau:



Biểu đồ 2.2. Sản lượng sản xuất và tiêu thụ thép xây dựng từ 2008 - 2018

(Nguồn: Tổng Cục Thống Kê)

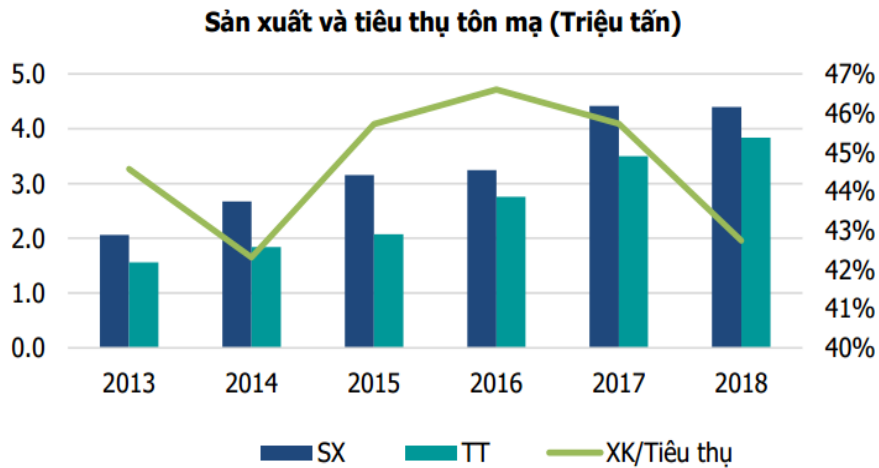
Thép ống: Từ 2013 –2018, với tình hình phát triển của các hoạt động sử dụng ống thép như xây dựng công nghiệp, xây dựng hạ tầng... sản lượng ống thép tiêu thụ của Việt Nam tăng gấp 3 lần lên 2.4 triệu tấn/năm. Trong đó, lượng tiêu thụ nội địa đạt 2.16 triệu tấn năm 2018. Qua đó, có thể thấy rằng nhu cầu tiêu thụ thép ống sẽ tiếp tục tăng trưởng trong các năm tới theo **Biểu đồ 2.3** như sau:



Biểu đồ 2.3. Sản lượng sản xuất và tiêu thụ thép ống từ 2013 - 2018

(Nguồn: Tổng Cục Thống Kê)

Tôn mạ: Mặc dù tăng trưởng tiêu thụ tôn trong nước rất tốt với tốc độ tăng trưởng CAGR 20.5% trong suốt giai đoạn 2013 – 2018 nhưng các DNSX tôn Việt Nam lại đầu tư phát triển công suất sx quá mức. Xuất khẩu SP tôn chiếm tới 45.5% sản lượng tiêu thụ năm 2017 và 43% sản lượng tiêu thụ trong năm 2018 theo **Biểu đồ 2.4** sau:



Biểu đồ 2.4. Sản lượng sản xuất và tiêu thụ tôn mạ từ 2013 - 2018

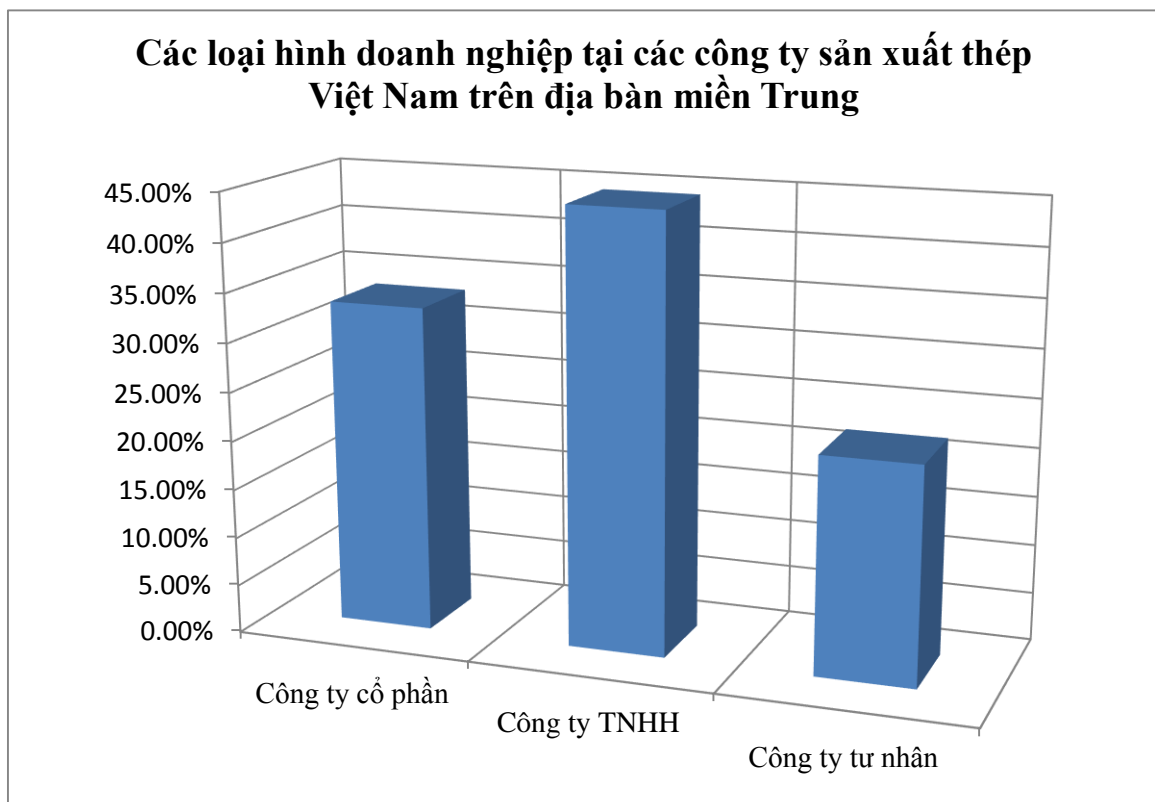
(Nguồn: Tổng Cục Thống Kê)

Qua đó, có thể thấy được tình hình hoạt động SXKD của ngành Thép nói chung cũng như các công ty sx thép Việt Nam nói riêng trên địa bàn các tỉnh miền Trung ngày càng được khẳng định trên thị trường. Năng lực sx thép có sự gia tăng nhanh chóng về mặt quy mô, thị trường tiêu thụ ngày càng được khẳng định ở thị trường trong nước và

xuất khẩu. Trong đó, tình hình cung cầu thị trường cân bằng ở SP thép xây dựng và ống thép tuy nhiên khá mất cân bằng ở thị trường tôn mạ qua các năm gần đây.

Cơ cấu loại hình doanh nghiệp tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung: Các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu đóng tại Đà Nẵng và một số địa phương trên địa bàn như: Thanh Hóa, Nghệ An, Quảng Nam, Quảng Ngãi, Đắk Lắk... Hiện tại, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm 27 công ty. Trong đó, có 09 công ty CP chiếm tỉ trọng 33.33%, có 12 công ty TNHH chiếm tỉ trọng 44.45%, có 06 công ty tư nhân chiếm tỉ trọng 22.22% theo **Bảng 2.1 (Phụ lục 2.1)**.

Tác giả lượng hóa các loại hình DN tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thông qua **Biểu đồ 2.5** như sau:



Biểu đồ 2.5. Các loại hình doanh nghiệp tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Quy trình sx thép: Hiện tại ở Việt Nam đang tồn tại hai quy trình công nghệ sx thép là ngắn (hở) và dài (kín). Trong đó:

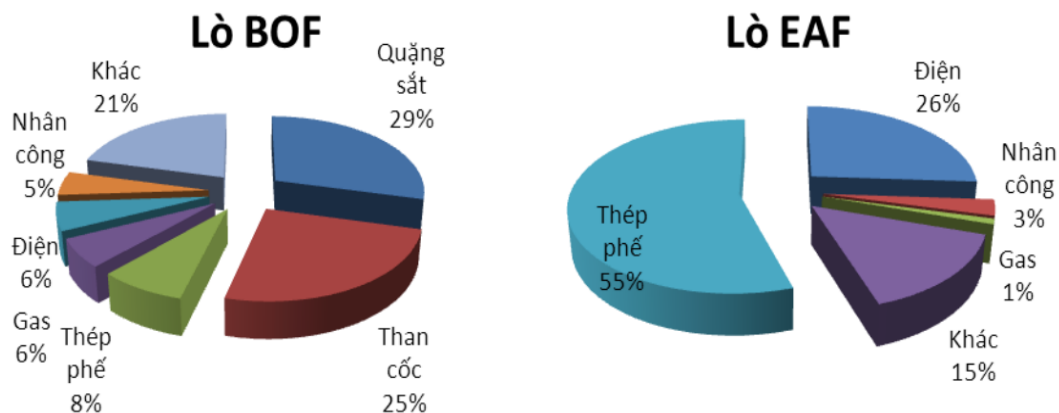
- Theo quy trình công nghệ sx ngắn hay còn gọi là quy trình sx hở (công nghệ lò điện (EAF) và lò cảm ứng (IF)): Từ NVL là thép phế liệu hoặc gang lỏng, thổi được chuyển quan khâu tinh luyện bằng Lò hồ quang liệu để chuyển thành thép lỏng. Trải qua khâu đúc bằng khuôn hoặc bằng máy đúc liên tục liên tục, thép lỏng sẽ tạo ra phôi thép. Tiếp đến phôi thép trải qua khâu cán thép liên tục hoặc bán liên tục để trở thép

thành phẩm, sau đó thép thành phẩm được chuyển qua các khâu sơn màu, mạ kim loại, gia công để trở thành SP thép xây dựng (**Sơ đồ 2.1 – Phụ lục 2.2**).

- Theo quy trình công nghệ sx dài hay còn gọi là quy trình sx khép kín (công nghệ lò thổi oxy hay công nghệ sx thép từ thượng nguồn (BOF)): Từ NVL là quặng sắt, than mỡ được hình thành từ khâu khai thác, chế biến kết hợp với nhiên liệu và động lực, qua quá trình nấu luyện bằng lò tinh luyện để chuyển thành thép lỏng. Trải qua khâu đúc bằng khuôn hoặc bằng máy đúc liên tục, thép lỏng sẽ tạo ra phôi thép. Tiếp đến phôi thép trải qua khâu cán thép liên tục hoặc bán liên tục để trở thành thép thành phẩm, sau đó thép thành phẩm được chuyển qua các khâu sơn màu, mạ kim loại, gia công để trở thành SP thép xây dựng (**Sơ đồ 2.2 – Phụ lục 2.3**).

Cả hai quy trình công nghệ trên đều là quy trình công nghệ sx liên tục. Trong quá trình sx đều tạo ra bán thành phẩm là phôi thép. CP để SXSP thép ở công nghệ sx ngắn và công nghệ sx dài là như nhau. Tuy nhiên, trong cùng một quy trình công nghệ SX, CP NVL để SXSP thép ở dây chuyền công nghệ hiện đại giảm so với dây chuyền công nghệ lạc hậu do thời gian nấu luyện kéo dài dẫn đến các CP đều tăng theo như CP về điện năng tiêu thụ, CP về nhân công, CP về vật liệu phụ (than điện cực, gạch và vật liệu chịu lửa)...

Qua khảo sát, tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều sử dụng công nghệ lò EAF (tất cả các công ty cổ phần và các công ty TNHH), lò cảm ứng IF chủ yếu sử dụng trong các DN tư nhân nhỏ. Đối với lò EAF và IF thì vốn đầu tư thấp, tuy nhiên do công nghệ lạc hậu, gây lãng phí và ô nhiễm môi trường, sản lượng không được cao. Do công nghệ lò khác nhau nên cơ cấu CP đầu vào cho mỗi công nghệ cũng khác nhau. Phần lớn CP nguyên liệu đầu vào của công nghệ lò BOF là quặng sắt và than cốc (hơn 50%), đây là những nguyên liệu được khai thác ngay trong nước. Trong khi đó, công nghệ lò EAF thì nguyên liệu chủ yếu là thép phế và điện (hơn 80%), trong đó nguồn thép phế là từ nhập khẩu. Như vậy, có thể thấy công nghệ lò EAF lạc hậu, lãng phí nhiều trong sx dẫn đến CPSX và giá thành SP cao hơn lò BOF. Cơ cấu CP lò BOF và lò EAF được biểu thị theo **Biểu đồ 2.6** sau:



Biểu đồ 2.6. Cơ cấu chi phí lò BOF và lò EAF

(Nguồn: Hiệp hội thép Việt Nam)

Tác giả minh họa quy trình SXSP tại Công ty cổ phần thép Dana – Ý theo **Sơ đồ**

2.3 (Phụ lục 2.4).

(1) Quy trình sx phôi thép

Để sx ra phôi thép có sự tham gia chủ yếu của hai phân xưởng: phân xưởng liệu và phân xưởng luyện. Quy trình này bao gồm các bước sau:

- **Bước 1:** Chuẩn bị phế liệu (phân xưởng liệu)

+ Phế liệu trước khi đưa vào nấu luyện phải được chế biến, phân loại theo tiêu chuẩn kỹ thuật vật tư luyện thép và hướng dẫn phân loại, xử lý phế liệu.

+ Phải đảm bảo đủ lượng phế liệu đã được chế biến theo yêu cầu sx được giao.

- **Bước 2:** Nấu luyện (phân xưởng luyện)

+ Chuẩn bị: Trước khi vận hành luyện thép lò trung tần 12T/mẻ cần thực hiện một số công việc như kiểm tra nội hình lò: vật liệu chịu lửa phải mòn đều, độ dày tường lò phải đảm bảo tối thiểu > 100 mm, lò không bị ăn mòn cục bộ,...; Kiểm tra an toàn và hoạt động các thiết bị lò trung tần như hệ thống thủy lực, hệ thống nước làm mát, vòng cảm ứng, tụ điện, tủ điện,...; Tính toán và chuẩn bị các loại Ferô hợp kim hoá, chất khử Oxy, chất phụ gia tạo xỉ và được để từng loại riêng biệt; Chất bảo ôn giữ nhiệt (trấu) phải đảm bảo; Dụng cụ đồ nghề thực hiện các công đoạn luyện kim lò trung tần như gáo múc mẫu, khuôn lấy mẫu, cần đo và đầu đo nhiệt độ... ; Trường ca cập nhật các nội dung trên vào sổ giao ca.

+ Nấu chảy: Sau khi kiểm tra xong nội hình lò và các thiết bị, tiến hành nạp liệu nấu chảy. Cho vào đáy lò 1.000 - 1.500 kg liệu vụn và thông điện, thời kỳ đầu dùng 40% công suất, sau khi có thép lỏng tăng công suất lên 100% để rút ngắn thời gian nấu chảy; Căn cứ vào tình hình liệu trong lò để nạp liệu lần tiếp theo, tuyệt đối không được để lò đói liệu, treo liệu gây quá nhiệt làm hư hỏng tường lò; Trong quá trình nấu chảy căn cứ vào lượng xỉ trong lò, nghiêng lò loại bớt xỉ; Khi lượng thép lỏng trong lò đạt 2/3 lò, tiến hành lấy mẫu để kiểm thành phần hoá học các nguyên tố: %C, %S, %P, %Mn, %Si, %Cu, %Cr, %Ni. Căn cứ vào thành phần hóa học để nạp những loại liệu thích hợp cho đến khi thép lỏng đạt yêu cầu; Theo dõi quá trình nấu chảy và cập nhật các nội dung vào Biên bản nấu luyện thép lò trung tần.

+ Hợp kim hoá: Sau khi kiểm tra hàm lượng các nguyên tố S, P đạt yêu cầu mác thép, nâng nhiệt độ thép lỏng lên 1550 °C, tiến hành hợp kim hoá bằng FeMnSi; Khi đã hòa tan hoàn toàn lấy mẫu kiểm tra thành phần %C, %P, %S, %Mn, %Si, %Cu, %Cr, %Ni. Nếu hàm lượng Si không đúng qui định thì bổ sung thêm FeSi75; Điều chỉnh thành phần: Chỉ điều chỉnh %Mn bằng FeMn, điều chỉnh %C bằng than antraxits, điều chỉnh %Si bằng FeSi75... ; Theo dõi quá trình nấu chảy và cập nhật vào Biên bản nấu luyện thép lò trung tần và sổ theo dõi thành phần hóa học mác thép.

+ Ra thép: Điều kiện cơ bản nhất trước khi kết thúc quá trình nấu luyện tại lò trung tần 12 tấn/mẻ phải đảm bảo các yêu cầu sau: Thành phần hoá học của tất cả các nguyên tố cơ bản trong mác thép định nấu theo kế hoạch phải hợp cách theo tiêu

chuẩn. Nhiệt độ thép lỏng trong lò phải đạt từ 1690°C – 1730°C; Nhiệt độ quy định cho thép lỏng trong thùng rót là: 1620 ÷ 640°C. Đối với thùng thép rót đầu tiên vào thùng trung gian cần điều chỉnh nhiệt độ cao hơn thùng rót chông kế tiếp 10 - 20 °C; Kiểm tra khả năng khử Oxy trong thép lỏng. Thép lỏng trước khi chuyển sang công đoạn đúc liên tục phải được khử bỏ Oxy triệt để; Sau khi các điều kiện trên đạt yêu cầu, thùng thép được cầu trục chuyển tới vị trí ra thép, cắt điện lò, tiến hành nghiêng lò ra thép, kết thúc quá trình ra thép cho trâu che phủ nhiệt lên thùng thép chuyển thùng thép lên trụ xoay tiến hành đúc rót.

- Bước 3: Đúc thép (phân xưởng luyện)

+ Chuẩn bị: Trước khi tiến hành đúc phôi thép yêu cầu kiểm tra và chuẩn bị: Kiểm tra tình trạng hoạt động của thiết bị; Kiểm tra chế độ nước làm việc của các vùng làm nguội; Chuẩn bị dụng cụ, vật tư: que vớt xỉ, bột tạo xỉ, dầu bôi trơn, ống thổi oxi, lắp đặt cốc xả Zicol theo yêu cầu công nghệ từng mác thép, đưa xe trung gian vào vị trí sẵn sàng đúc đồng thời sấy thùng trung gian bằng củi hoặc bằng ga.

+ Thao tác đúc: Kiểm tra nhiệt độ thép lỏng thùng chính đạt 1620 ÷ 640°C. Mở van trượt để thép lỏng chảy xuống thùng trung gian; Khi nước thép trong thùng trung gian đạt 2/3 thùng tiến hành mở lỗ xả zicol để thép lỏng chảy vào khuôn; Khi dòng đúc thứ nhất ổn định tiến hành đúc thép ở dòng thứ 2; Khi có hiện tượng quá nhiệt hoặc thiếu nhiệt, phải đo lại nhiệt độ thùng trung gian và phải đảm bảo nhiệt độ từ 1540 – 1560°C; Trong quá trình đúc yêu cầu công nhân vận hành liên tục vớt xỉ khỏi khuôn đúc và bổ sung chất tạo xỉ vào khuôn để bảo vệ bề mặt thép lỏng chống oxi hoá thép lỏng; Trong quá trình đúc thép công nhân được phân công cập nhật theo dõi quá trình đúc thép và cập nhật vào Biên bản đúc liên tục.

+ Lấy mẫu thành phẩm: Khi quá trình đúc thực hiện được 50% (cây phôi thứ 6) tiến hành lấy mẫu tại thùng trung gian hoặc cắt mẫu trên cây phôi thứ 5 để thực hiện kiểm tra, phân tích mẫu. Việc kiểm tra, phân tích mẫu được thực hiện theo hướng dẫn lấy mẫu phân tích hóa học.

- Bước 4: Đánh giá, phân loại SP (phân xưởng luyện)

+ Trách nhiệm: KSC

+ Căn cứ kiểm tra, đánh giá: Tiêu chuẩn kỹ thuật TCCS.01/PSC

- Bước 5: Nhập kho, thống kê, báo cáo (phân xưởng luyện)

Kết quả theo dõi, thống kê phôi thép được cập nhật vào Sổ theo dõi chất lượng SP phôi thép và cập nhật vào Báo cáo sx hàng ngày.

(2) Quy trình sx thép

Để sx ra thép chủ yếu do phân xưởng cán tham gia vào quá trình sản xuất, bao gồm các công đoạn sau:

- Bước 1: Quá trình nung phôi (phân xưởng cán)

Vận hành Lò khí than chuẩn bị đủ khí cần thiết cấp cho lò, mở quạt gió lò nung, mở van gió các mỏ đốt chính, mở van khí than, châm lửa theo cửa môi lửa, khi mỏ đốt cháy, hiệu chỉnh các van cho phù hợp giữa gió và khí than sao cho ngọn lửa có màu xanh lơ, khi nhiệt độ trong lò đạt 800 - 900°C (dựa vào đồng hồ đo nhiệt), tiến hành vận hành máy nạp phôi cung cấp phôi cho lò nung. Khi nhiệt độ đạt 1150 - 1200°C thì vận hành máy tổng phôi cho phôi ra lò, luôn luôn giữ nhiệt độ ổn định trong buồng đốt. Quá trình nạp phôi và cho phôi ra lò được thực hiện tự động theo sự điều khiển của người điều khiển máy cán thô.

- Bước 2: Quá trình cán thô (phân xưởng cán)

Khi có tín hiệu đồng ý cho khởi động máy cán của trường ca, công nhân vận hành điện mới được khởi động máy cán. Trước khi khởi động máy cán phải báo cho những người trong khu vực cán thô biết để đảm bảo an toàn. Khởi động hệ thống bơm nước làm mát, hệ thống dầu bôi trơn (trước 3' - 5'). Khởi động hệ thống dàn lăn, khởi động máy cán thô. Khi có tín hiệu cán của trường ca, người vận hành bộ phận điều khiển cửa lò nung cho ra phôi (phôi được đẩy ra dàn lăn, vận chuyển đến dàn cán). Công nhân vận hành theo dõi dòng thép vào ra lỗ hình để đảm bảo thép vào chính xác các lỗ hình và hiệu chỉnh tiết diện thép đạt yêu cầu (theo bảng qui định kích thước các lỗ hình), công nhân vận hành điều chỉnh dàn lăn để đưa thép lần lượt qua các lỗ hình (07 lỗ). Xử lý hiện tượng thép kẹt trên dàn lăn, loại bỏ SP hỏng. Luôn theo dõi việc cung cấp nước làm mát vào lỗ hình, khớp nối cát dâng. Phải đảm bảo thép ra khỏi cán thô phải đảm bảo đạt tiết diện theo qui định.

- Bước 3: Quá trình cán trung (phân xưởng cán)

Nhận lệnh khởi động từ trường ca, khởi động dàn cán trung (đồng thời với khởi động dàn cán thô). Khởi động hệ thống bơm nước làm mát, hệ thống dầu bôi trơn (trước 3' - 5'), đóng điện, khởi động các máy cán trung. Khi nhận thép từ cán thô, công nhân cán trung theo dõi các dòng thép vào ra các giá cán ổn định, thông suốt trên dàn cán. Đối với lượt cán đầu tiên, cắt mẫu tại đầu ra cán trung để kiểm tra tiết diện thép để điều chỉnh khe hở lỗ hình các máy cán trung (nếu có) để thép qua cán trung đạt yêu cầu. Khi gặp sự cố (thép không vào lỗ hình), điều khiển các máy cắt để loại bỏ thép hỏng ra khỏi đường cán; kiểm tra, tìm nguyên nhân để khắc phục. Luôn theo dõi việc cung cấp nước làm mát vào lỗ hình.

- Bước 4: Quá trình cán tinh (block) (phân xưởng cán)

Nhận lệnh khởi động từ trường ca, khởi động dàn cán tinh (đồng thời với khởi động dàn cán trung). Khởi động hệ thống bơm nước làm mát, hệ thống dầu bôi trơn (trước 3' - 5'), đóng điện, khởi động máy cán tinh. Kiểm tra tốc độ động cơ cán tinh (810 - 880 vòng/phút tùy thuộc vào đường kính bánh cán). Khi nhận thép từ cán trung, công nhân cán tinh theo dõi các dòng thép vào ra các giá cán ổn định, thông suốt trên dàn cán. Đối với lượt cán đầu tiên, cắt mẫu tại đầu ra máy quán rã (thành phẩm) để

kiểm tra tiết diện thép. Khi gặp sự cố (thép không vào lỗ hình), điều khiển các máy cắt để loại bỏ thép hỏng ra khỏi đường cán; kiểm tra, tìm nguyên nhân để khắc phục. Luôn theo dõi việc cung cấp nước làm mát vào lỗ hình.

- Bước 5: Vận hành máy trợ lực, máy quấn rãnh (phân xưởng cán)

Khởi động bơm dầu bôi trơn, hơi khí nén, máy trợ lực, máy quấn rãnh. Kiểm tra tốc độ tương thích với tốc độ của máy cán tinh. Theo dõi việc rãnh thép để điều chỉnh tốc độ phù hợp (không rớt thép).

- Bước 6: Thu gom, đóng bó, cân, chuyển kho (phân xưởng cán)

Khởi động các động cơ dẫn lăn máy quấn rãnh và dẫn lăn thành phẩm. Khởi động hệ thống thủy lực, hơi khí nén. Khi thép ra đến càn xoay (2 bộ), dùng cầu chuyển qua máy ép, đóng bó, cân, đóng nhãn, nhập kho.

Nhìn chung, với việc sử dụng công nghệ sx phôi thép và cán thép tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chưa được cao, dẫn đến trong quá trình sx SP tiêu tốn nhiều nguyên liệu, năng lượng và năng suất thấp là nguyên nhân chủ yếu gia tăng giá thành SP, hạn chế khả năng cạnh tranh với thép nhập ngoại. Do đó, để đứng vững trên thị trường cạnh tranh ngày càng gay gắt, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cần phải tập trung quản trị CP để liên tục cắt giảm lãng phí trong các giai đoạn luyện và cán thép.

Chất lượng SP

- Chất lượng SP thép và phôi thép của các công ty cổ phần đã đạt chất lượng cao theo tiêu chuẩn quốc tế, công nghệ tiên tiến phục vụ cho các công trình dân dụng, các cao ốc văn phòng,...

- Chất lượng SP thép của các công ty tư nhân và các công ty TNHH còn thấp.

Cơ cấu SP

Đối với các công ty cổ phần tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã sx được phôi thép và thép đạt tiêu chuẩn chất lượng cao đáp nhu cầu của thị trường tiêu thụ trong nước. Nhưng để hòa nhập vào thị trường tiêu thụ của các nước trong khu vực và trên thế giới thì các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cần phải ngày càng nâng cao được chất lượng SP tăng năng suất lao động.

2.1.2. Đặc điểm tổ chức quản lý tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

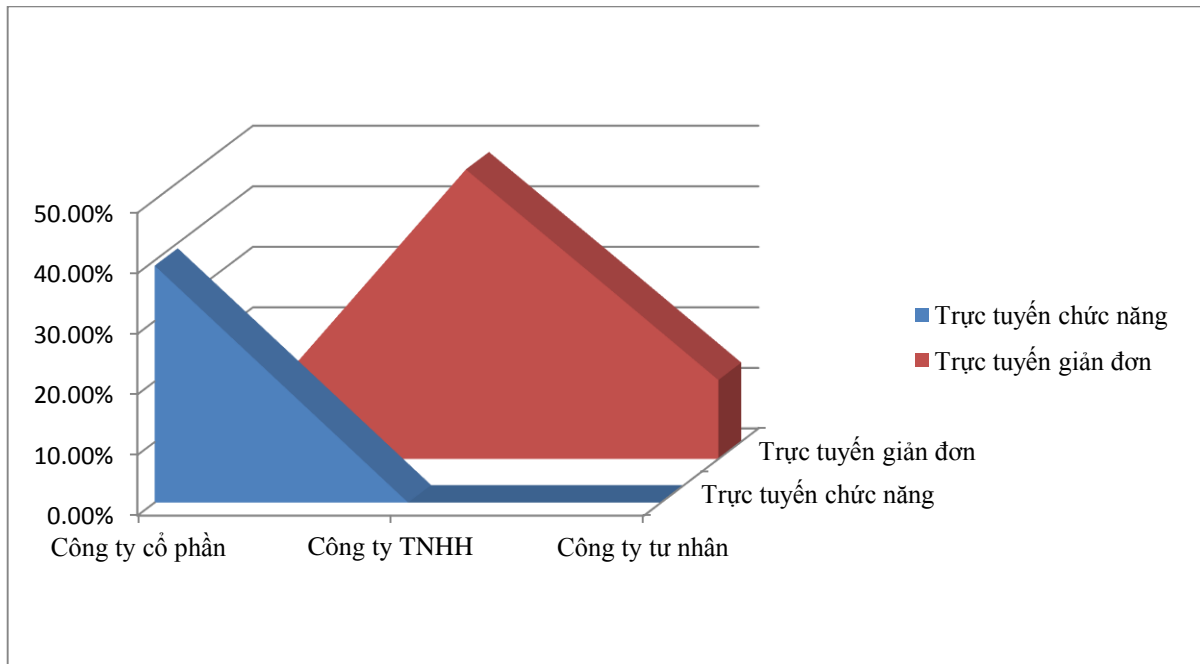
Theo kết quả thống kê từ mẫu nghiên cứu cho thấy hiện tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có cơ cấu tổ chức quản lý chủ yếu theo 2 mô hình: Trực tuyến chức năng (9 công ty cổ phần – chiếm tỉ trọng 39.13%) và theo mô hình giản đơn theo kiểu trực tuyến (11 công ty TNHH và 3 công ty tư nhân, chiếm tỉ trọng 60.87%) – tác giả tổng hợp theo **Bảng 2.2** như sau:

Bảng 2.2. Mô hình tổ chức quản lý tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Tên công ty	Mô hình trực tuyến chức năng		Mô hình trực tuyến giản đơn	
	Số lượng	Tỷ trọng (%)	Số lượng	Tỷ trọng (%)
Công ty cổ phần	9/23	39.13%	-	-
Công ty TNHH	-	-	11/23	47.83%
Công ty tư nhân	-	-	3/23	13.04%
Tổng	9/23	39.13%	14/23	60.87%

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tác giả lượng hóa mô hình tổ chức quản lý tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thông qua **Biểu đồ 2.7** sau:



Biểu đồ 2.7. Mô hình tổ chức quản lý tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Mô hình tổ chức quản lý tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có quy mô khá lớn điển hình như: Công ty cổ phần Kim khí miền Trung, công ty cổ phần Thép Đà Nẵng, công ty cổ phần Gang Thép Nghi Sơn, công ty cổ phần Thép Đông Nam Á, công ty cổ phần Thép DANA – ÚC, công ty cổ phần S.N.E, công ty cổ phần Thép DANA – Ý... theo mô hình trực tuyến chức năng. Tác giả minh họa sơ đồ tổ chức quản lý của Công ty Công ty Cổ phần Thép Đà Nẵng, Công ty Cổ phần Dana – Ý (Sơ đồ 2.4, 2.5 - Phụ lục 2.5, 2.6). Các công ty sx thép có quy mô nhỏ hơn như công ty TNHH sắt xộp Kobelco Việt Nam, công ty TNHH Thép Bình Hương,

công ty TNHH sx Tôn và Sắt Thép, công ty TNHH Thép Việt Pháp, công ty tư nhân Vân Chi, công ty tư nhân Nam Hải I, công ty tư nhân Nguyệt Lương, công ty TNHH Thép Việt Quang... theo mô hình giản đơn theo kiểu trực tuyến. Tác giả minh họa sơ đồ tổ chức quản lý Công ty TNHH sắt xộp Kobelco Việt Nam (**Sơ đồ 2.6 - Phụ lục 2.7**).

Với cơ cấu tổ chức quản lý tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu chủ yếu theo mô hình trực tuyến chức năng và mô hình trực tuyến giản đơn nên các hoạt động của công ty do ban giám đốc chịu trách nhiệm điều hành, các phòng ban chức năng thực hiện giúp việc cho ban giám đốc về các nội dung chuyên môn do phòng, bộ phận phụ trách. Hoạt động sx SP được thực hiện tại các phân xưởng sx chính và phân xưởng phụ trợ. Mô hình này giúp công ty thực hiện chuyên môn hóa công việc của các bộ phận, phòng ban nhưng đồng thời ban giám đốc có thể quản lý và kiểm soát xuyên suốt các hoạt động của công ty. Các hoạt động SXKD trong công ty được phân thành 2 cấp quản lý là cấp phòng, ban và cấp phân xưởng. Sự phân cấp quản lý và mô hình tổ chức tại các công ty là cơ sở để KTQTCP xây dựng các trung tâm trách nhiệm phù hợp nhằm phát huy tốt nguồn lực. Tuy nhiên, để thực hiện tốt các chức năng quản trị các nhà quản trị rất cần có thông tin đầy đủ, kịp thời về các đối tượng quản lý như CP và kết quả các hoạt động. Đây là nhiệm vụ đặt ra cho KTQT để đáp ứng các thông tin cho công tác quản trị nội bộ công ty. Bộ máy quản lý theo mô hình trực tuyến chức năng đảm bảo cho quá trình kiểm soát tất cả các hoạt động trong công ty được thông suốt đến các phân xưởng sản xuất. Đây là mô hình phù hợp đảm bảo việc quản lý theo cơ chế một thủ trưởng và không bị chông chéo trong các hoạt động. Hệ thống phòng ban chức năng giúp giám đốc trong công tác chuyên môn đảm bảo hiệu quả đến từng hoạt động. Cơ cấu tổ chức này cho phép công ty có thể kiểm soát CP phát sinh đến từng địa điểm phát sinh như các phân xưởng thuộc khối sx chính và các phân xưởng sx phụ trợ. Tuy nhiên, qua khảo sát nội dung về phân cấp quản lý và nhu cầu thông tin đối với các nhà quản trị trong các công ty cho thấy các lãnh đạo phòng, ban và trung tâm, phân xưởng chịu trách nhiệm báo cáo trước giám đốc công ty về các hoạt động chuyên môn. Các CP phát sinh tại các bộ phận chỉ tập hợp theo kênh của phòng kế toán, lãnh đạo các bộ phận không chịu trách nhiệm về nội dung CP tại bộ phận mình phụ trách. Do đó, các trung tâm CP chưa được hình thành tại các công ty. Chế độ đãi ngộ tại các công ty là lương và thưởng trong khi nhu cầu về chia sẻ và tôn trọng của lãnh đạo các bộ phận rất cao và chưa được đáp ứng phù hợp.

Vì vậy, bên cạnh hai mô hình cơ cấu này, để linh hoạt, chủ động trong điều hành, quản lý công việc và phát huy được trí tuệ, năng lực của đội ngũ chuyên gia, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cần vận dụng cơ cấu tổ chức quản lý DN theo kiểu ma trận, tập hợp đội ngũ chuyên gia của nhiều bộ phận chức năng nhằm nghiên cứu, xây dựng dự án, phương án, chiến lược hay chương trình cho

từng lĩnh vực cụ thể nhằm tiết kiệm chi phí, tăng năng suất lao động, nâng cao năng lực cạnh tranh đối với các DNSX thép tại miền Bắc, miền Nam và trên toàn thế giới.

2.1.3. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

2.1.3.1. Tổ chức bộ máy kế toán

Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, bộ máy kế toán được tổ chức phù hợp với quy mô và đặc điểm hoạt động KD của DN. Theo kết quả khảo sát, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung tổ chức bộ máy kế toán chủ yếu theo 2 mô hình: Mô hình trực tuyến chức năng (mô hình tập trung) và mô hình kết hợp, cụ thể:

Mô hình tập trung: Bao gồm 11 công ty TNHH và 3 công ty tư nhân như (công ty TNHH sắt xộp Kobelco Việt Nam, công ty TNHH Thép Bình Hương, công ty TNHH sx Tôn và Sắt Thép, công ty TNHH Thép Việt Pháp, công ty tư nhân Vân Chi, công ty tư nhân Nam Hải I, công ty tư nhân Nguyệt Lương, công ty TNHH Thép Việt Quang...), chiếm tỉ trọng 60.87%.

Mô hình kết hợp: Bao gồm 9 công ty cổ phần còn lại (công ty cổ phần Kim khí miền Trung, công ty cổ phần Thép Đà Nẵng, công ty cổ phần Gang Thép Nghi Sơn, công ty cổ phần Thép Đông Nam Á, công ty cổ phần Thép DANA – ÚC, công ty cổ phần S.N.E, công ty cổ phần Thép DANA – Ý...), chiếm tỉ trọng 39.13%.

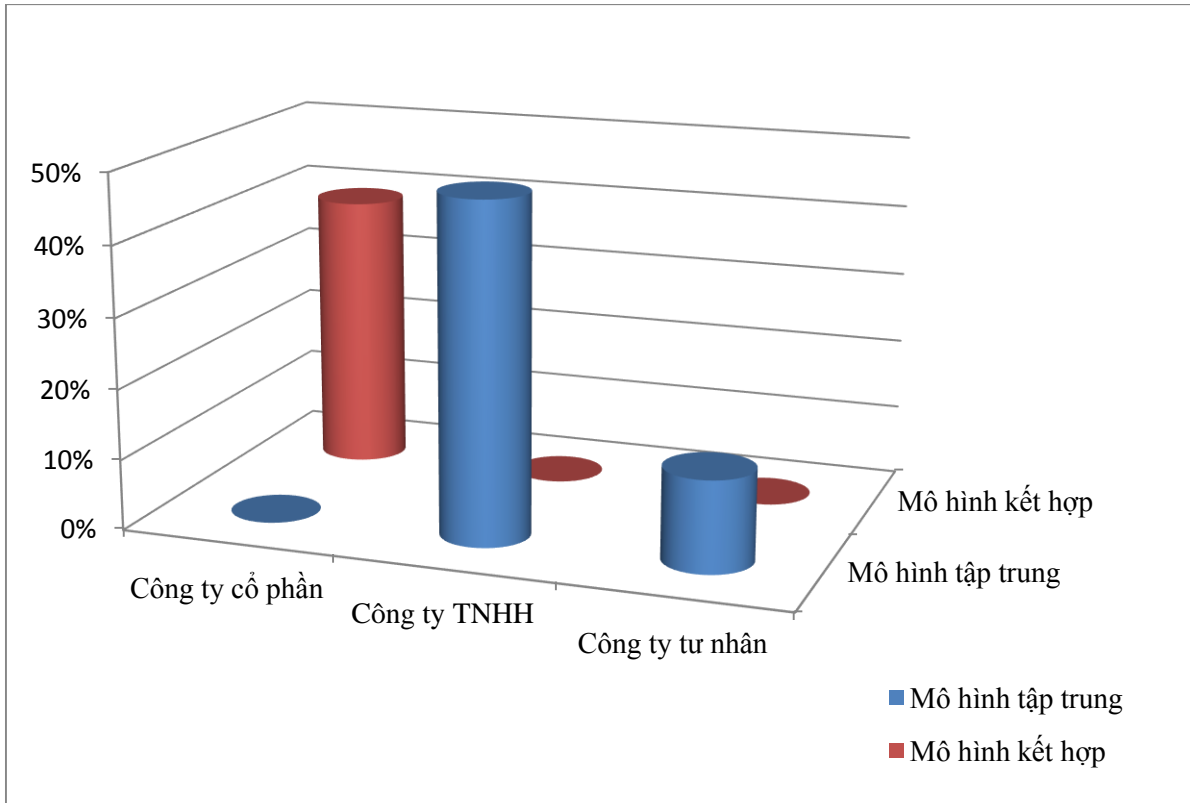
Số liệu thống kê mô hình tổ chức bộ máy kế toán của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung được thể hiện qua **Bảng 2.3** như sau:

Bảng 2.3. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Tên công ty	Mô hình tập trung		Mô hình kết hợp	
	Số lượng	Tỷ trọng (%)	Số lượng	Tỷ trọng (%)
Công ty cổ phần	-	-	9/23	39.13%
Công ty TNHH	11/23	47.83%	-	-
Công ty tư nhân	3/23	13.04%	-	-
Tổng	14/23	60.87%	9/23	39.13%

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tác giả lượng hóa mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thông qua **Biểu đồ 2.8** sau:



Biểu đồ 2.8. Mô hình tổ chức bộ máy kế toán tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Với mô hình kế toán tập trung: Bộ máy kế toán tổ chức theo hình thức này sẽ được phòng kế toán chịu trách nhiệm thực hiện toàn bộ công tác kế toán, thống kê, tài chính trong toàn DN. Với mô hình này, toàn bộ các chứng từ ban đầu đến các sổ sách kế toán chi tiết, tổng hợp, các BCTC đều được lưu trữ và thực hiện tại phòng tài chính kế toán của công ty. Các bộ phận phụ thuộc không có tổ chức kế toán riêng mà chỉ có nhân viên làm nhiệm vụ hạch toán ban đầu, thu nhận, kiểm tra và định kỳ gửi các chứng từ về phòng kế toán. Tác giả minh họa sơ đồ mô hình tổ chức kế toán tập trung tại công ty TNHH Thép Việt Quang (**Sơ đồ 2.7 - Phụ lục 2.8**).

Với mô hình kế toán kết hợp: Bộ máy tổ chức theo hình thức này gồm phòng kế toán của DN và các bộ phận kế toán hay nhân viên kế toán ở các ban quản lý dự án khác. Phòng kế toán DN thực hiện các nghiệp vụ kinh tế liên quan toàn DN và các bộ phận ban quản lý dự án không tổ chức kế toán, đồng thời thực hiện tổng hợp các tài liệu kế toán từ các ban quản lý dự án có tổ chức kế toán gửi đến, lập báo cáo chung toàn DN. Toàn bộ công việc kế toán tại công ty được phân công, phân cấp rõ ràng, cụ thể ở phòng kế toán trung tâm và ở các đơn vị phụ thuộc. Tác giả minh họa sơ đồ mô hình tổ chức kế toán kết hợp tại công ty cổ phần Thép Đông Nam Á (**Sơ đồ 2.8 - Phụ lục 2.9**).

2.1.3.2. Các chính sách kế toán áp dụng

Kết quả khảo sát về việc áp dụng chế độ và chính sách kế toán tại các công ty sx

Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thể hiện ở **Bảng 2.4** như sau:

Bảng 2.4. Bảng tổng hợp chế độ và các chính sách kế toán áp dụng tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

T T	Chính sách kế toán	Công ty cổ phần		Công ty TNHH		Công ty tư nhân	
		Số lượng	Tỷ trọng	Số lượng	Tỷ trọng	Số lượng	Tỷ trọng
1.	Chế độ kế toán						
	Theo thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của BTC	9	100%	11	100%	-	-
	Theo thông tư số 133/2016/TT – BTC ngày 26/08/2016 của BTC	-	-	-	-	3	100%
2.	Chính sách khấu hao TSCĐ						
	Đường thẳng	9	100%	11	100%	3	100%
	Số dư giảm dần có điều chỉnh	-	-	-	-	-	-
	Theo số lượng, khối lượng sản phẩm	-	-	-	-	-	-
3.	Phương pháp hạch toán HTK						
	Kê khai thường xuyên	9	100%	11	100%	3	100%
	Kiểm kê định kỳ	-	-	-	-	-	-
4.	Tính và nộp thuế GTGT						
	Phương pháp trực tiếp	9	100%	11	100%	3	100%
	Phương pháp khấu trừ	-	-	-	-	-	-
5.	Phương pháp tính giá xuất kho						
	Bình quân gia quyền	9	100%	8	72.73%	-	-
	Thực tế đích danh	-	-	2	18.18%	1	33.33%
	Nhập trước xuất trước	-	-	1	9.09%	2	66.67%
	Khác	-	-	-	-	-	-
6.	Hệ thống tài khoản kế toán						
	Theo thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của BTC	9	100%	11	100%	-	-
	Theo thông tư số 133/2016/TT – BTC ngày 26/08/2016 của BTC	-	-	-	-	3	100%
7.	Niên độ kế toán của đơn vị kết thúc ngày						
	31/12	9	100%	11	100%	3	100%
	Khác	-	-	-	-	-	-

T T	Chính sách kế toán	Công ty cổ phần		Công ty TNHH		Công ty tư nhân	
		Số lượng	Tỷ trọng	Số lượng	Tỷ trọng	Số lượng	Tỷ trọng
8.	Đơn vị tiền tệ sử dụng để ghi sổ kế toán						
	VND	9	100%	11	100%	3	100%
	Khác	-	-	-	-	-	-
9.	Sử dụng hình thức sổ kế toán						
	Hình thức kế toán trên máy vi tính	9	100%	11	100%	3	100%
	Hình thức khác	-	-	-	-	-	-

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Kết quả khảo sát về việc áp dụng chế độ và chính sách kế toán tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cụ thể như sau:

- **Về chế độ kế toán:** Chế độ kế toán áp dụng tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm 9 công ty cổ phần và 11 công ty TNHH đều áp dụng chế độ kế toán theo thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của BTC, chiếm tỉ trọng 86.96%. Còn 3 công ty tư nhân còn lại áp dụng chế độ kế toán theo theo thông tư số 133/2016/TT – BTC ngày 26/08/2016 của BTC, chiếm tỉ trọng 13.04%.

- **Chính sách khấu hao TSCĐ:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều áp dụng khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng, tương ứng tỉ trọng 100%.

- **Về phương pháp hạch toán HTK:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm tất cả các loại hình DN đều hạch toán hàng HTK theo phương pháp kê khai thường xuyên, chiếm tỉ trọng 100%.

- **Về phương pháp tính và nộp thuế GTGT:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm tất cả các loại hình DN đều tính và nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ, chiếm tỉ trọng tương ứng 100%.

- **Về phương pháp tính giá xuất kho:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm 9 công ty cổ phần (công ty cổ phần Kim khí miền Trung, công ty cổ phần Thép Đà Nẵng, công ty cổ phần Gang Thép Nghi Sơn, công ty cổ phần Thép Đông Nam Á, công ty cổ phần Thép DANA – ÚC, công ty cổ phần S.N.E, công ty cổ phần Thép DANA – Ý...) áp dụng phương pháp bình quân gia quyền, chiếm tỉ trọng 100%; 8 công ty TNHH (công ty TNHH sắt xộp Kobelco Việt Nam, công ty TNHH Thép Bình Hương, công ty TNHH sx Tôn và Sắt Thép, công ty TNHH Thép Việt Pháp, công ty tư nhân Vân Chi, công ty tư nhân Nam Hải I, công ty tư nhân Nguyệt Lương, công ty TNHH Thép Việt Quang...) áp dụng phương pháp

bình quân gia quyền, chiếm tỉ trọng 72.73% Công ty TNHH Tấn Quốc áp dụng phương pháp thực tế đích danh, chiếm tỉ trọng 18.18%, Công ty TNHH Năm Dương áp dụng phương pháp nhập trước xuất trước, chiếm tỉ trọng 9.09%; 2 công ty tư nhân (công ty tư nhân Vân Chi, công ty tư nhân Nam Hải I) áp dụng phương pháp thực tế đích danh, chiếm tỉ trọng 66.67%, 1 công ty tư nhân còn lại áp dụng phương pháp nhập trước xuất trước, chiếm tỉ trọng 33.33%.

- **Về hệ thống tài khoản:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm 9 công ty cổ phần và 11 công ty TNHH sử dụng hệ thống tài khoản được ban hành theo thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài Chính, chiếm tỉ trọng 86.96%. Còn 3 công ty tư nhân thì áp dụng hệ thống tài khoản theo TT133/2016/TT – BTC ngày 26/08/2016 của Bộ Tài Chính, chiếm tỉ trọng 13.04%. Hệ thống tài khoản tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm các tài cấp I phù hợp với chế độ kế toán thống nhất, đồng thời mở các tài khoản cấp II, cấp III, cấp IV, cấp V... phù hợp với đặc thù KD của từng DN.

- **Về niên độ kế toán:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều bắt đầu niên độ kế toán vào ngày 01/01/N và kết thúc vào ngày 31/12/N, chiếm tỉ trọng 100%.

- **Về đơn vị tiền tệ để ghi sổ kế toán:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều sử dụng đơn vị tiền tệ là VND, tương ứng tỉ trọng 100%.

- **Về hình thức sổ kế toán:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động SXKD, trình độ nghiệp vụ của đội ngũ kế toán, yêu cầu thông tin cho quản lý, lựa chọn áp dụng hình thức sổ kế toán linh hoạt và phù hợp. Hình thức kế toán chủ yếu mà các đơn vị đang áp dụng hiện nay đó là kế toán trên máy vi tính, chiếm tỉ trọng 100%. Đồng thời, in sổ theo hình thức Nhật ký chung (công ty cổ phần Kim khí miền Trung, công ty cổ phần Thép Đà Nẵng, công ty cổ phần Gang Thép Nghi Sơn, công ty cổ phần Thép Đông Nam Á, công ty cổ phần S.N.E, công ty cổ phần Thép DANA – Ý, công ty TNHH sx Tôn và Sắt Thép, công ty TNHH Thép Việt Pháp...) và Chứng từ ghi sổ (công ty TNHH sắt xộp Kobelco Việt Nam, công ty TNHH Thép Bình Hương, công ty tư nhân Vân Chi, công ty tư nhân Nam Hải I, công ty tư nhân Nguyệt Lương, công ty TNHH Thép Việt Quang...). Đối với hệ thống phần mềm kế toán các đơn vị áp dụng sử dụng chủ yếu là các phần mềm kế toán Fast accounting, Bravo, Misa, CADS Accounting...

2.2. Thực trạng kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

2.2.1. Thực trạng kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quan điểm kế toán tài chính trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

2.2.1.1. Các nguyên tắc kế toán chi phí chi phối kế toán chi phí sản xuất kinh doanh

Qua khảo sát, công tác quản lý cũng như công tác kế toán tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều tuân thủ theo một số nguyên tắc nhất định. Cụ thể:

- **Nguyên tắc giá gốc:** Tất cả các NVL tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều tính theo giá thực tế của nguyên vật liệu bỏ ra tại thời điểm ghi nhận. Đảm bảo theo nguyên tắc giá gốc của chuẩn mực kế toán.

- **Nguyên tắc nhất quán:** Các chính sách và phương pháp kế toán tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã được áp dụng thống nhất cho một kỳ kế toán năm. Mặt khác, các CP đều được áp dụng thống nhất trong quá trình hạch toán. Chẳng hạn: Giá thực tế tại các doanh nghiệp sx thép đều được thống nhất theo phương pháp bình quân gia quyền (chủ yếu đối với các công ty cổ phần sx thép), theo phương pháp nhập trước – xuất trước (chủ yếu đối với công ty tư nhân hoặc các công ty TNHH sx thép) trong các kỳ hạch toán.

- **Nguyên tắc thận trọng:** Việc ghi nhận CPSXKD tại các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung phù hợp với tình hình phát sinh thực tế đảm bảo theo nguyên tắc thận trọng. Không phản ánh các thông tin sai lệch so với yêu cầu đề ra của nhà quản lý.

- **Nguyên tắc trọng yếu:** Các thông tin CP phản ánh trên BCTC tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung khá chi tiết, cụ thể và đầy đủ. Thể hiện ở các chỉ tiêu cơ bản: chỉ tiêu giá vốn hàng bán, CPBH, CPQLDN (Báo cáo kết quả hoạt động KD) và chỉ tiêu CPSXKD dở dang (Bảng cân đối kế toán). Đồng thời, được giải trình chi tiết trên Bản thuyết minh BCTC. Về cơ bản đã đảm bảo tính trọng yếu của nguyên tắc kế toán.

- **Nguyên tắc hoạt động liên tục:** Các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung tiến hành hoạt động SXKD xuất phát trên quan điểm xây dựng và phát triển ngành thép từng bước đáp ứng nhu cầu thông thường về thép xây dựng của miền Trung nói riêng và Việt Nam nói chung để không bị phụ thuộc hoàn toàn vào nước ngoài. Do đó, việc lập BCTC tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung luôn đảm bảo và tuân thủ theo nguyên tắc hoạt động liên tục.

2.2.1.2. Xác định chi phí sản xuất kinh doanh

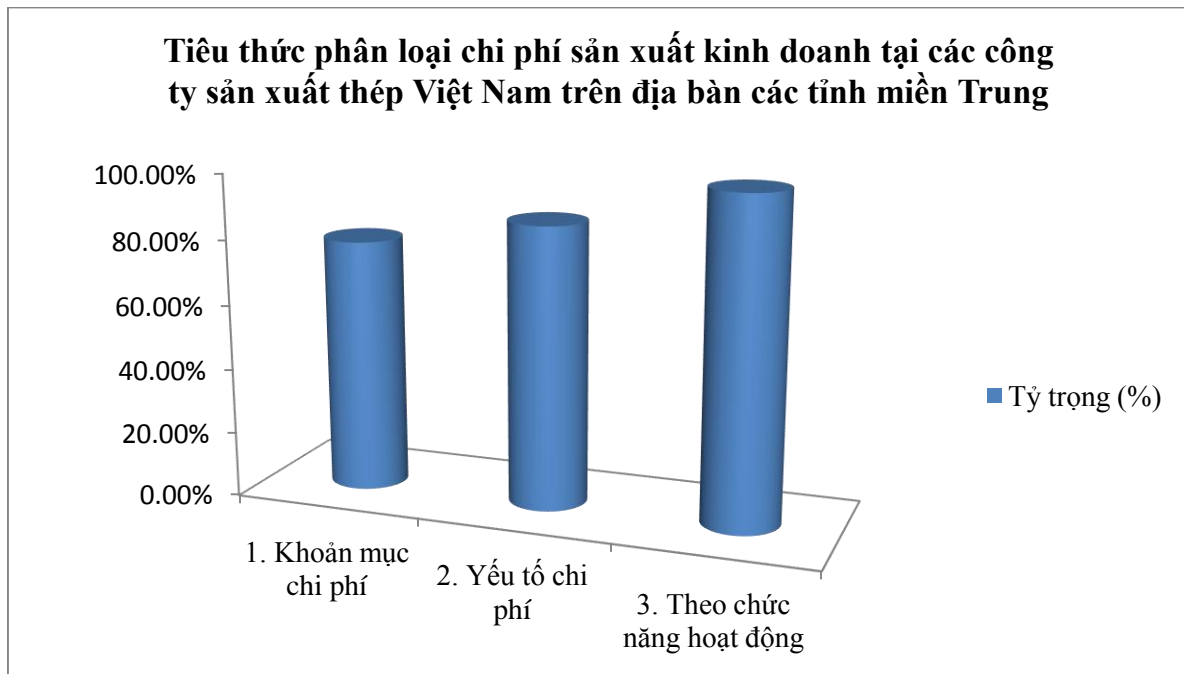
Công tác nhận diện và phân loại CPSXKD là cơ sở cho việc xác định, ghi nhận và kiểm soát chi phí, sử dụng số liệu để phân tích thông tin CP cho quá trình ra quyết định trong các công ty sx thép. Thông qua kết quả khảo sát 23 DNSX thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, hiện nay công tác phân loại CPSXKD đang được tiến hành theo các tiêu thức ở **Bảng 2.5** như sau:

Bảng 2.5. Tiêu thức phân loại chi phí sản xuất kinh doanh tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

STT	Tiêu thức phân loại chi phí sản xuất kinh doanh	Số DN	Tỷ trọng (%)
1.	Khoản mục chi phí	18/23	78.26%
2.	Yếu tố chi phí	20/23	86.96%
3.	Theo chức năng hoạt động	23/23	100%
4.	Theo mối quan hệ với khối lượng hoạt động	-	-
5.	Theo các tiêu thức khác	-	-

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tác giả lượng hóa tiêu thức phân loại CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thông qua **Biểu đồ 2.9** sau:



Biểu đồ 2.9. Tiêu thức phân loại chi phí sản xuất kinh doanh tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Các DNSX thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu thực hiện phân loại CPSXKD theo chức năng hoạt động và theo yếu tố CP để đánh giá CP phí SXKD phát sinh theo từng giai đoạn sx và theo công dụng kinh tế của các yếu tố sản xuất, bao gồm (23/23 DN phân loại CP theo chức năng hoạt động, chiếm tỉ trọng 100%) và (20/23 DN phân loại theo yếu tố chi phí, chiếm tỷ trọng 86.96%). Đồng thời, để thuận tiện và đảm bảo sự phù hợp giữa CP và giá thành SP, giản đơn công tác tính giá thành, CPSX SP... các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cũng đã có 18/23 DN phân loại CP theo khoản mục chi phí, chiếm tỉ trọng 78.26%. Với cách phân loại này

chỉ áp dụng chủ yếu để phục vụ cho yêu cầu của KTTC. Theo đó, CPSXKD bao gồm: CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC, CPBH, CPQLDN. Cụ thể:

- **CPNVLTT:** Bao gồm toàn bộ CP nguyên vật liệu chính, nguyên vật liệu phụ. Trong đó:

+ CP nguyên vật liệu chính: sắt thép vụn

+ CP nguyên vật liệu phụ: Fero Mn 65%, Fero Silic 75%, Fero Siliccon, bột catbit silic, chất bảo ôn, dầu bảo vệ hộp khuôn (DBV hộp kết tinh), chất khử khí oxy C, than cục 4, quặng sắt, vẩy cán, xỉ cán, bộ đầm thùng trung gian E, dầu hạt cải, tấm lót nguội, nước Silicat (nước thủy tinh), ...

- **CPNCTT:** Là những CP liên quan đến thù lao phải trả cho người lao động tham gia vào trực tiếp sx SP thép sau khi căn cứ vào thời gian, khối lượng và chất lượng công việc của người lao động (lương thời gian, lương SP). Ngoài ra, các công ty còn phải trả thêm một khoản CP theo quy định của Nhà nước để đảm bảo quyền lợi cho người lao động như BHYT, BHXH, KPCD, BHTN... Đó chính là CP về tiền lương, phụ cấp và các khoản trích theo lương cho đối tượng lao động trực tiếp tại các PX liệu, PX luyện, PX cán. Đồng thời, để động viên, thúc đẩy tinh thần làm việc hăng say của người lao động. Các công ty còn quy định về các khoản thưởng thêm cho người lao động nếu đạt thành tích cao như thưởng phát huy sáng kiến, thưởng do thi đua, do tăng năng suất lao động, và các khoản thưởng khác...

- **CPSXC:** Đó chính là toàn bộ những CP phát sinh tại phân xưởng sản xuất, nhằm mục đích tổ chức, quản lý, phục vụ sx ở các phân xưởng, tổ đội sản xuất. Hay nói cách khác, đó chính là những CP phát sinh tại PX sx trừ CPNVLTT, CPNCTT. Bao gồm tiền lương trả cho bộ phận quản lý phân xưởng, CP vật liệu, phụ tùng thay thế, CP khấu hao TSCĐ, CP sửa chữa TSCĐ, CP điện, CP dịch vụ mua ngoài, các khoản chi khác bằng tiền phát sinh tại phân xưởng và CP nhiên liệu (than, dầu diezen, dầu nén khí, nhớt, than, ga,...). Cụ thể:

+ CP nhân viên phân xưởng: Bao gồm toàn bộ tiền lương và các khoản trích theo lương trả cho nhân viên quản lý phân xưởng của từng công đoạn sx trong dây chuyền công nghệ của toàn DN.

+ CP vật liệu dùng cho phân xưởng: Bao gồm toàn bộ các vật liệu tham gia gián tiếp trong việc hình thành nên SP, nó có tác dụng phục vụ cho quá trình sx tốt hơn.

+ CP công cụ dụng cụ cho các phân xưởng: Đây là các loại CP về công cụ dụng cụ tham gia cho quá trình sản xuất.

+ CP khấu hao TSCĐ cho các phân xưởng: Đây là khoản CP chiếm phần lớn trong tổng CPSXC bao gồm toàn bộ khấu hao TSCĐ ở các phân xưởng sx chính và phân xưởng phụ trợ.

+ CP dịch vụ mua ngoài: Bao gồm các khoản CP như điện, nước, điện thoại, bốc dỡ vận chuyển đường sắt, bốc dỡ vận chuyển ô tô, cầu bốc xúc thép phế, dịch vụ thuê ngoài, báo chí, tuyên truyền,... nó thường chiếm phần lớn sau khoản CP khấu hao TSCĐ, vì vậy đây cũng là một yếu tố rất quan trọng. Đặc biệt, CP cho dịch vụ điện đối với các dây chuyền công nghệ lạc hậu thường rất cao so với các công ty đã áp dụng dây chuyền công nghệ hiện đại.

+ CP bằng tiền khác cho phân xưởng: Bao gồm các khoản CP bằng tiền ngoài các khoản mục CP trên dùng cho sx trong kỳ như: CP thuê nhân công bốc vác bên ngoài công ty, lệ phí cầu đường, rửa xe, bồi dưỡng độc hại, vệ sinh công nghiệp, bảo hộ lao động, bảo vệ môi trường, trang bị bảo vệ cá nhân, kỹ thuật, tuyên truyền huấn luyện, phòng chữa cháy nổ... CP này chiếm không lớn trong khoản mục CPSXC nhưng lại là yếu tố góp phần làm cho quá trình sx được liên tục.

- **CPBH:** Đây là CP thực tế phát sinh trong quá trình bán SP, hàng hóa. Bao gồm có CP lưu thông và CP tiếp thị phát sinh trong quá trình tiêu thụ SP hàng hoá, lao vụ, dịch vụ. Cụ thể: CPBH tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm lương và các khoản trích theo lương của nhân viên bán hàng, CP ăn giữa ca, công tác phí, CP quảng cáo, tiếp thị, hội nghị khách hàng, tiền điện, nước, điện thoại, CP tiếp khách, CP khác, khấu hao TSCĐ, CP thuê đất, CP dự phòng phải trả, CP dịch vụ mua ngoài, hàng hóa dịch vụ sử dụng nội bộ...

- **CPQLDN:** Đây là CP phát sinh liên quan đến công tác quản lý chung của toàn công ty, những CP này được theo dõi chi tiết theo từng khoản mục và chiếm một tỷ trọng khá lớn trong CP KD. CP này thường tăng lên hàng năm do tác động của trượt giá... Cụ thể, CPQLDN tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm CP nhân viên quản lý (tiền lương, tiền thưởng, ăn ca, BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ), CP vật liệu (vật liệu dùng trực tiếp sản xuất, CP sửa chữa lớn, công cụ dụng cụ, văn phòng phẩm, xăng dầu xe đi công tác...), CP đồ dùng văn phòng, CP khấu hao TSCĐ, dự phòng phải trả về tái cơ cấu DN, trích lập dự phòng khó đòi, CP thuế phí lệ phí (thuế môn bài, thuế đất, thuế nhà đất, lệ phí bảo hiểm ô tô, các khoản phí lệ phí khác), các CP dịch vụ mua ngoài (điện, nước, thuê TSCĐ, thuê ngoài sửa chữa, dịch vụ mua ngoài khác), CP khác bằng tiền (hội nghị, tiếp khách, công tác phí, kinh phí đào tạo, nghiệp vụ phí ngân hàng, CP y tế, bảo vệ tự vệ, quốc phòng quân sự địa phương, bảo hiểm cháy nổ, bảo hiểm sinh mạng, CP điện thoại của toàn công ty, CP kiểm toán)...

2.2.1.3. Ghi nhận chi phí sản xuất kinh doanh

Đối tượng tập hợp CPSXKD: Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, đối tượng tập hợp CP ở mỗi công ty là khác nhau, tùy thuộc vào đặc điểm KD, các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung xác định đối tượng tập hợp CPSXKD cho phù hợp với đơn vị của mình. Việc xác định đối tượng tập hợp CP xuất phát từ yêu

cầu quản lý, kiểm tra và phân tích chi phí, yêu cầu hạch toán nội bộ của từng công ty. Đối tượng tập hợp CP tại các công ty chủ yếu theo 2 xu hướng: đối tượng tập hợp CP là phân xưởng, tổ, đội sx hoặc đối tượng tập hợp CP là chủng loại SP, nhóm SP. Cụ thể như sau:

- Đối với đối tượng tập hợp CP là phân xưởng, tổ đội sản xuất: Bao gồm 2 công ty cổ phần (Công ty Cổ phần S.N.E, Công ty Cổ phần Thép An Phát), chiếm tỉ trọng 8.70%; 1 công ty TNHH (Công ty TNHH Năm Dương), chiếm tỉ trọng 4.35%; 3 công ty tư nhân (Công ty tư nhân Nam Hải I, Công ty tư nhân Vân Chi, Công ty tư nhân Nguyệt Lương), chiếm tỉ trọng 13.04%.

- Đối với đối tượng tập hợp CP là chủng loại SP, nhóm SP: Bao gồm: 7 công ty cổ phần (Công ty Cổ phần Kim khí miền Trung, Công ty Cổ phần Thép DANA – Ý, Công ty Cổ phần thép VAS Việt Mỹ, Công ty Cổ phần Gang Thép Nghi Sơn, Công ty Cổ phần Thép Đông Nam Á, Công ty Cổ phần Thép DANA – Úc, Công ty Cổ phần Thép Đà Nẵng), chiếm tỉ trọng 30.43%; 10 công ty TNHH (Công ty TNHH sắt xộp Kobelco Việt Nam, Công ty TNHH Thép Bình Hương, Công ty TNHH sx Tôn và Sắt Thép, Công ty TNHH Thép Trung Nghĩa, Công ty TNHH Tuyệt Xuân, Công ty TNHH Thép Việt Quang, Công ty TNHH Thép Việt Pháp...), chiếm tỉ trọng 43.48%.

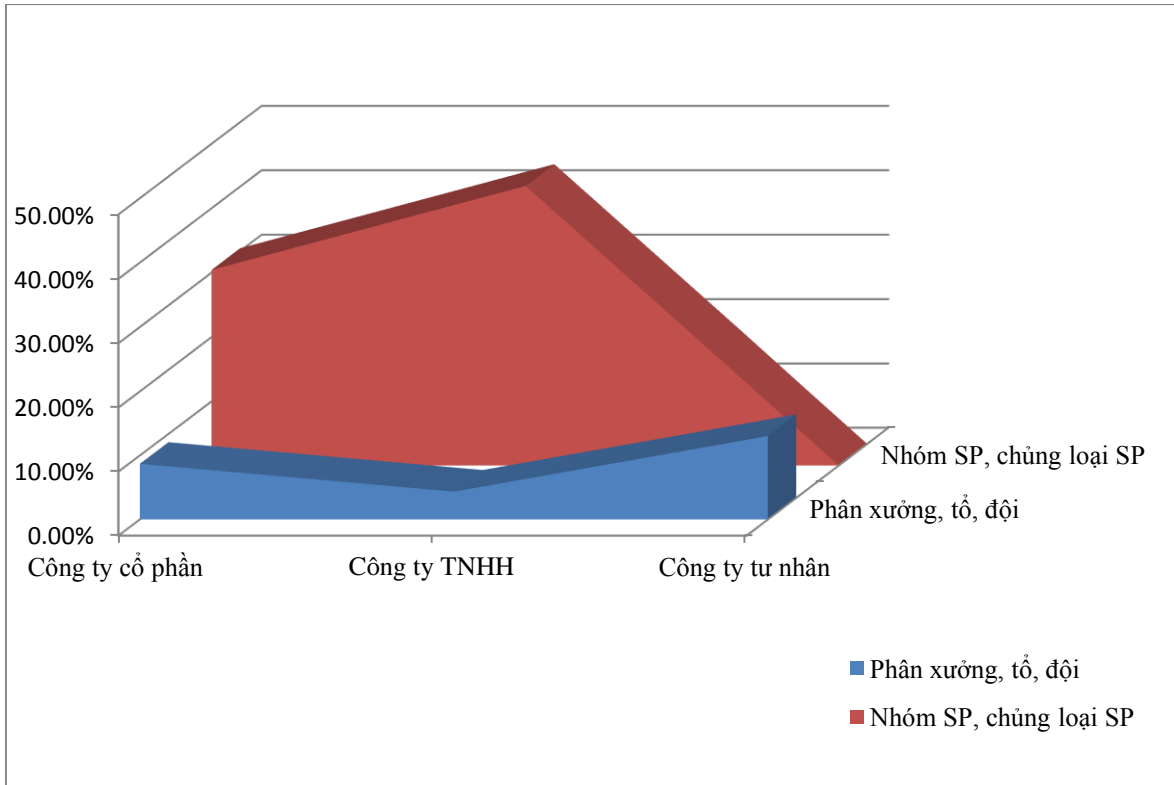
Kết quả tổng hợp đối tượng tập hợp CP tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung được tác giả tổng hợp ở **Bảng 2.6** như sau:

Bảng 2.6. Đối tượng tập hợp chi phí tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Tên công ty	Phân xưởng, tổ đội sx		Chủng loại, nhóm SP	
	Số lượng	Tỷ trọng (%)	Số lượng	Tỷ trọng (%)
Công ty cổ phần	2/23	8.70%	7/23	30.43%
Công ty TNHH	1/23	4.35%	10/23	43.48%
Công ty tư nhân	3/23	13.04%	-	-
Tổng	6	26.09%	17	79.91%

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tác giả lượng hóa mô hình đối tượng tập hợp CP tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung qua **Biểu đồ 2.10** sau:



Biểu đồ 2.10. Mô hình đối tượng tập hợp chi phí tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Phương pháp kế toán tập hợp CPSXKD. Bao gồm:

Phương pháp tập hợp và phân bổ CPSXKD

- **Phương pháp tập hợp trực tiếp:** Các công ty áp dụng phương pháp tập hợp trực tiếp đối với CP trực tiếp. Tùy thuộc đối tượng tập hợp CPSXKD, đối với các công ty tập hợp CP theo phân xưởng, tổ đội sx thì CP trực tiếp phát sinh đều tập hợp cho từng phân xưởng, tổ đội sản xuất. Đối với các công ty tập hợp CPSX theo SP thì CP phát sinh liên quan đến SP nào sẽ được tập hợp CP cho từng SP đó.

- **Phương pháp phân bổ gián tiếp:** Đối với CP gián tiếp liên quan đến nhiều PX, tổ đội. Nhiều SP thì được tập hợp riêng, sau đó phân bổ cho từng đối tượng.

Trên cơ sở phương pháp kế toán xác định, kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung được tập hợp như sau:

Kế toán tập hợp CPNVLT

- **Chứng từ phản ánh CPNVLT:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, tùy thuộc vào SP các công ty sx mà các chứng từ phản ánh CPNVLT của từng công ty có khác nhau. Tuy nhiên, về cơ bản để phản ánh CPNVLT các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung sử dụng các chứng từ sau: Căn cứ vào dự toán NVL sử dụng trong kỳ KD, các công ty thường tiến hành mua trước một số lượng NVL dự trữ, để đảm bảo quá trình SXKD luôn được diễn ra bình thường và

liên tục, NVL lúc nào cũng được đáp ứng kịp thời nhu cầu của sx. Các chứng từ liên quan đến mua bán NVL thường là: PNK, P XK, biên bản kiểm nghiệm vật tư SP hàng hóa, hợp đồng, hóa đơn, bảng kê mua hàng, P XK kiêm vận chuyển nội bộ, biên bản giao nhận phiêi... Để theo dõi NVL xuất nhập trong kỳ, kế toán căn cứ vào các chứng từ để phản ánh lên các sổ sách có liên quan: Biên bản kiểm kê vật tư SP hàng hóa; bảng phân bổ NVL, công cụ, dụng cụ; thẻ kho; bảng tổng hợp NVL chính; bảng tổng hợp NVL phụ (mẫu do các công ty thiết kế);...

- **Tài khoản CPNVLTT**: Để theo dõi và hạch toán CPNVLTT, các công ty đều mở tài khoản 621 “ CPNVLTT” để phản ánh các CP này. Các công ty đều thực hiện mở tài khoản chi tiết cho tài khoản này theo yêu cầu quản lý của đơn vị. Đa số công ty mở chi tiết tài khoản này theo từng yếu tố CP như: CT CP sx thép Việt Mỹ (tài khoản 6211 CP NVL chính trực tiếp, Tài khoản 6212 CP NVL phụ trực tiếp); CT CP thép Dana - Ý (TK6211 - CP NVL chính trực tiếp, TK 6212 - CP vật liệu phụ trực tiếp:TK 62121 - Điện, TK 62122 - Nước, TK 62125 - Dầu FO); CT CP thép Dana - Úc (TK 6211 - CP NVL chính, TK 6212 - CP NVL phụ, TK 6213 - CPNVLTT khác); Công ty cổ phần thép Đà Nẵng (TK 6211 – Phân xưởng nguyên liệu, TK 6212 – Phân xưởng luyện, TK 6213 – Phân xưởng cán, TK 6214 – Phân xưởng Oxy). Một số Công ty mở chi tiết tài khoản này theo từng loại SP, CPNVLTT liên quan đến SP nào thì được tập hợp trực vào SP đó. Tại công ty TNHH Thép Việt Pháp (TK 621100 - CP phiêi sx thép cuộn, TK 621210 - CP phiêi sx thép cây SD30, TK 621220 - CP phiêi sx thép cây SD40)...

- **Phương pháp kế toán tập hợp CPNVLTT**: Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**), tại các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung trước khi tiến hành sản xuất, trên cơ sở kế hoạch sx tuần, các phân xưởng sx lập giấy đề nghị xuất nhập vật tư, căn cứ vào giấy đề nghị xuất vật tư, kế toán vật tư lập phiếu xuất kho vật tư theo hạn mức. Sau đó, các phân xưởng sx điền số liệu thực xuất của từng ngày vào phiếu xuất kho vật tư theo hạn mức gửi lại kế toán vật tư. Cuối tháng, kế toán vật tư tổng hợp số lượng vật liệu thực xuất dùng trên các phiếu xuất kho theo hạn mức, tính đơn giá vật liệu thực tế xuất kho theo phương pháp bình quân cuối kỳ và lập bảng chi tiết CPNVLTT. Trên cơ sở bảng chi tiết CPNVLTT của từng tháng, kế toán vật tư lập bảng tổng hợp CPNVLTT từng quý và cả năm. Tác giả minh họa bảng tổng hợp chi tiết CPNVLTT của phiêi thép và thép quý I/2018 tại Công ty cổ phần thép Dana - Ý theo **Bảng 2.7, 2.8 (Phụ lục 2.10, 2.11)**.

- **Sổ kế toán CPNVLTT**: Để ghi chép, hệ thống và lưu giữ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến CPNVLTT, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã tiến hành mở các sổ kế toán như sổ cái và sổ chi tiết tài khoản 621; sổ chi tiết NVL và công cụ dụng cụ, SP, hàng hóa; Thẻ kho; Bảng tổng hợp chi tiết vật liệu, dụng cụ, SP, hàng hóa; ...Tác giả minh họa Sổ cái TK 621 – CPNVLTT tại Công ty cổ phần Thép Đà Nẵng theo **Bảng 2.9 (Phụ lục 2.12)**.

Kế toán tập hợp CPNCTT

- **Chứng từ phản ánh CPNCTT:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, những căn cứ để các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung xác định tiền lương (thù lao) phải trả cho người lao động là những chứng từ (bảng chấm công của phòng ban chức năng; phiếu xác nhận công việc, SP hoàn thành từng phân xưởng, tổ, đội sx; biên bản kiểm nghiệm vật tư SP hàng hóa...). Trên cơ sở đó kế toán sẽ lập các bảng thanh toán để chi trả cho người lao động và cơ quan BHXH (bảng thanh toán lương, bảng kê những khoản trích theo lương,...), nếu công ty thuê lao động theo hình thức thuê khoán thì còn có các chứng từ (hợp đồng giao khoán, thanh lý hợp đồng giao khoán, phiếu nghiệm thu và bàn giao SP công việc hoàn thành,...), nếu có làm ngoài giờ hoặc vượt năng suất hoặc công ty thực hiện thưởng cuối năm thì có thêm các chứng từ (bảng thanh toán tiền thưởng năng suất, bảng thanh toán tiền làm thêm giờ, bảng thanh toán tiền thưởng năm, bảng thanh toán tiền ăn giữa ca cho CBCNV,...), khi thực hiện trả lương cho người nghỉ ốm, nghỉ phép, ốm đau, tai nạn, thai sản thì các công ty căn cứ vào các chứng từ (giấy chứng nhận nghỉ ốm hưởng bảo hiểm xã hội, giấy xin nghỉ phép, danh sách những người được hưởng trợ cấp ốm đau,...).

- **Tài khoản CPNCTT:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, để theo dõi và hạch toán CPNCTT, các công ty đều mở tài khoản 622 – CPNCTT. Theo kết quả khảo sát, các công ty đều mở tài khoản chi tiết các cấp cho tài khoản này tùy theo yêu cầu quản lý của công ty. Một số công ty mở chi tiết tài khoản này theo từng phân xưởng, tổ, đội SX, tất cả các CP nhân công liên quan đến phân xưởng, tổ đội nào sẽ được tập hợp trực tiếp vào phân xưởng, tổ, đội đó như CT CP sx thép Dana - Ý (TK 6221 - CPNCTT Phân xưởng Liệu, TK 6222 - CPNCTT Phân xưởng Luyện, TK 6223 - CPNCTT Phân xưởng Cán)... Một số công ty mở chi tiết tài khoản này theo từng nội dung CP, mỗi nội dung CP liên quan đến CPNCTT được theo dõi trên một tài khoản chi tiết, ví dụ như CT CP sx thép Dana - Úc, CT CP sx thép Việt Mỹ... mở chi tiết tài khoản 622 đến tài khoản cấp 3 như sau (TK6221 CPNCTT: TK 62211 tiền lương cơ bản, TK 62212 phụ cấp ca đêm, TK 62213 - Thưởng (622131 thưởng năng suất, TK 622132 - Thưởng lợi nhuận cuối năm), TK 62214 - Thêm giờ, TK 62215 BHXH, TK 62216 - BHYT, TK 62217- Trợ cấp thất nghiệp, TK 62218 - Kinh phí công đoàn); Công ty TNHH Việt Quang (TK 6221- Lương công nhân SX, tiền ăn ca; TK 6222 - CPBHXH, BHYT; TK 6223 - CPBHTN, KPCĐ)... Cuối tháng các công ty này sẽ tiến hành phân bổ cho từng loại SP theo các tiêu thức phân bổ thích hợp, tiêu thức phân bổ thường được các Công ty sử dụng là tổng khối lượng các loại SP đã sx hoàn thành trong kỳ theo **CT 2.1** như sau:

$$\text{CPNCTT phân bổ cho từng loại SP} = \frac{\text{CPNCTT phát sinh trong kỳ}}{\text{Tổng khối lượng các loại SP sx hoàn thành trong kỳ}} \times \text{Khối lượng từng loại SP hoàn thành trong kỳ}$$

Bên cạnh đó, theo kết quả điều tra có một số công ty mở chi tiết tài khoản này theo SP với mục đích tập hợp CPNCTT cho từng loại SP, như: Công ty cổ phần sx thép Đông Nam Á (TK6221- CPNCTT SP chính, TK 6222 - CPNCTT SP phụ), sau đó công ty gán mã để theo dõi chi tiết hơn các khoản CP liên quan đến tài khoản cấp 2.

- **Phương pháp tập hợp CPNCTT:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**), hầu hết CPNCTT tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm tiền lương cơ bản, lương theo SP và các khoản trích theo lương phải trả cho bộ phận công nhân sx trực tiếp tại các phân xưởng liệu, phân xưởng luyện, phân xưởng cán.

Căn cứ vào bảng chấm công do các phân xưởng sx lập vào cuối tháng, báo cáo kết quả sx của công nhân, đơn giá lương SP cùng với hồ sơ lương nhân viên (gồm các thông tin như phụ cấp, các khoản bảo hiểm...), kế toán công ty xác định được số tiền lương phải trả cho công nhân sản xuất, lập bảng phân bổ lương và các khoản trích theo lương theo từng phân xưởng. Sau đó kế toán tiền lương cập nhật CP tiền lương vào phần mềm kế toán.

Tác giả minh họa Bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương quý I/2018 tại Công ty cổ phần thép Dana – Ý theo **Bảng 2.10 (Phụ lục 2.13)**.

- **Sổ kế toán CP CNTT:** Để ghi chép, hệ thống và lưu giữ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến CPNCTT, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã tiến hành mở sổ theo dõi lao động hiện có (trong và ngoài danh sách), thời gian lao động thực tế của nhân viên, cấp bậc, tay nghề. Ngoài ra, còn tiến hành mở các sổ kế toán như sổ cái và sổ chi tiết tài khoản 622; sổ cái và sổ chi tiết tài khoản 338 “phải trả, phải nộp khác”, sổ cái và sổ chi tiết tài khoản 334 “phải trả người lao động”; Bảng kê các khoản trích nộp theo lương; Bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội;... Tác giả minh họa Sổ Cái TK 622 – CPNCTT tại Công ty Cổ phần Thép Đà Nẵng theo **Bảng 2.11 (Phụ lục 2.14)**.

Kế toán tập hợp CPSXC

- **Chứng từ phản ánh CPSXC:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, những chứng từ phản ánh CPSXC của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung là chứng từ phản ánh các CP liên quan đến hoạt động chung ở phân xưởng tổ đội sx như: Trả tiền lương cho nhân viên phân xưởng (Bảng chấm công, bảng thanh toán tiền lương, bảng thanh toán tiền thưởng năm, bảng thanh toán tiền thưởng năng suất, phiếu báo làm việc ngoài giờ, bảng thanh toán tiền làm thêm

giờ, bảng thanh toán tiền ăn giữa ca, bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương, giấy nghỉ ốm hưởng bảo hiểm xã hội...), thanh toán các dịch vụ mua ngoài (hóa đơn tiền điện, hóa đơn tiền nước, hóa đơn tiền tiếp khách, hóa đơn mua NVL, hóa đơn vận chuyển bốc dỡ...), thanh toán các CP khác (giấy đi đường, hóa đơn thuê phòng nghỉ, HD&TLHD sửa chữa lớn TSCĐ, giấy nộp tiền thuế phí các loại,...), các bảng phân bổ CP (bảng phân bổ NVL công cụ dụng cụ, bảng phân bổ tiền lương, bảng phân bổ khấu hao TSCĐ,...).

Những CP nào phân định được đối tượng chịu CP thì hạch toán thẳng cho đối tượng đó, những CP liên quan tới nhiều đối tượng sẽ được tập hợp và cuối kỳ phân bổ cho đối tượng theo tiêu thức phù hợp (CPNVL chính, định mức CPNCTT,...).

- **Tài khoản CPSXC:** Để theo dõi và hạch toán CPSXC, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều mở tài khoản 627 – CPSXC. Theo kết quả khảo sát, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều thực hiện mở chi tiết tài khoản các cấp cho tài khoản này theo từng nội dung CP như Công ty cổ phần sx thép Dana - Úc, Công ty cổ phần sx thép Việt Mỹ... (ví dụ: TK 6271- CP nhân viên phân xưởng, TK 6272 - CP vật liệu, TK 6273 - CP dụng cụ sản xuất,...). Một số công ty còn mở chi tiết đến cấp 4 cho tài khoản này để theo dõi từng nội dung CP liên quan đến sx chung như: Công ty Cổ phần sx thép Dana – Ý,... Bên cạnh đó cũng có một số công ty thực hiện mở chi tiết tài khoản theo từng phân xưởng, tổ, đội sx . Theo đó, CPSXC của phân xưởng nào sẽ được tập hợp theo phân xưởng đó, những CP không tách riêng ra được sẽ được tập hợp vào tài khoản chung. Cuối tháng sẽ tiến hành phân bổ CP này vào các phân xưởng, tổ đội sản xuất.

- **Phương pháp kế toán tập hợp CPSXC:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**), CPSXC của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm nhiều khoản mục như CP nhân viên, CP vật liệu, CP nhiên liệu, CP CCDC, CP khấu hao TSCĐ, CP điện cho sản xuất, CP dịch vụ mua ngoài, CP khác bằng tiền,... Để hạch toán CPSXC công ty sử dụng TK 627 - “CPSXC” theo dõi riêng chi tiết cho từng loại chi phí, chi tiết cho từng phân xưởng. Cụ thể:

- CP nhân viên: Căn cứ vào bảng phân bổ tiền lương và BHXH.
- CP vật liệu, công cụ dụng cụ: Căn cứ vào các P XK vật tư, bảng phân bổ CP trả trước.
- CP khấu hao TSCĐ: Công ty trích khấu hao theo phương pháp đường thẳng. Căn cứ trên bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ.
- Các CP dịch vụ mua ngoài, CP sửa chữa, CP khác bằng tiền căn cứ vào các chứng từ: Hóa đơn thanh toán, phiếu chi, giấy báo nợ...

Trên cơ sở các chứng từ gốc như phiếu chi, phiếu xuất kho, bảng phân bổ tiền lương, bảng tính khấu hao TSCĐ,... cho phân xưởng sản xuất, kế toán cập nhật số liệu vào phần mềm kế toán những khoản CPSXC phát sinh trong tháng. Cuối tháng, cuối

quý tập hợp CPSXC. Tác giả minh họa Bảng tổng hợp CPSXC quý I/2018 tại Công ty cổ phần Thép Dana – Ý theo **Bảng 2.12 (Phụ lục 2.15)**.

Tác giả minh họa CPSXC của phôi thép và thép tại Công ty cổ phần Thép Dana – Ý được phân bổ theo CPNCTT sx theo **Bảng 2.13, 2.14 (Phụ lục 2.16, 2.17)**.

- **Sổ kế toán CPSXC:** Để ghi chép, hệ thống và lưu giữ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến CPSXC, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã tiến hành mở sổ cái và sổ chi tiết tài khoản 627, sổ cái và sổ chi tiết tiết tài khoản 334, sổ theo dõi TSCĐ và CCDC tại nơi sử dụng,... Tác giả minh họa Sổ Cái TK 627 – CPSXC tại Công ty Cổ phần Thép Đà Nẵng theo **Bảng 2.15 (Phụ lục 2.18)**.

Kế toán tập hợp CPBH

- **Chứng từ phản ánh CPBH:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**), chứng từ phản ánh CPBH của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm các chứng từ phản ánh CP phát sinh ở bộ phận bán hàng như: CP về tiền lương cho nhân viên bán hàng (bảng chấm công, bảng thanh toán tiền lương, bảng thanh toán tiền thưởng năm, bảng thanh toán tiền thưởng năng suất, phiếu báo làm việc ngoài giờ, bảng thanh toán tiền làm thêm giờ, bảng thanh toán tiền ăn giữa ca, bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương, giấy nghỉ ốm hưởng bảo hiểm xã hội...), thanh toán các dịch vụ mua ngoài (hóa đơn tiền điện, hóa đơn tiền nước, hóa đơn tiền tiếp khách, hóa đơn mua NVL, hóa đơn vận chuyển bốc dỡ,..), thanh toán các CP khác (giấy đi đường, hóa đơn thuê phòng nghỉ, HĐ&TLHĐ sửa chữa lớn TSCĐ, giấy nộp thuế đất, các HĐ&TLHĐ liên quan đến quảng cáo, các hóa đơn liên quan đến mua bán các CP chi cho hội nghị khách hàng,...), các bảng phân bổ CP (bảng phân bổ tiền lương, bảng phân bổ khấu hao TSCĐ,...).

- **Tài khoản CPBH:** Để theo dõi và hạch toán CPBH, các công ty đều mở tài khoản 641 “CPBH”. Theo kết quả khảo sát, tất cả các công ty đều tiến hành thực hiện mở chi tiết tài khoản này phục vụ cho yêu cầu quản lý. Do đặc thù, hầu hết các Cty đều thực hiện mở chi tiết tài khoản này theo nội dung CP đúng với quy định như Công ty cổ phần sx thép Dana - Úc, Công ty cổ phần sx thép Việt Mỹ, Công ty cổ phần sx thép Dana – Ý,... (TK 6411 CP nhân viên bán hàng, TK 6412 CP vật liệu, TK 6413 CP dụng cụ đồ dùng, TK 6414 khấu hao TSCĐ, TK 6416 thuế phí, lệ phí, TK 6417 CP dịch vụ mua ngoài, TK 6418 CP bằng tiền khác,...).

- **Phương pháp kế toán tập hợp CPBH:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**), hầu hết các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều có hệ thống chi nhánh, cửa hàng tiêu thụ SP. Các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến CPBH tại các công ty sx rất phong phú, đa dạng. Qua khảo sát cho thấy, một số nghiệp vụ phát sinh liên quan đến CPBH tại các công ty xác định nội dung CP chưa chính xác, CP thuộc nội dung CPBH nhưng lại phản ánh ở CPQLDN. Điều này làm giảm tính chính xác thông tin về CPBH, CPQLDN, ảnh hưởng không nhỏ đến các quyết

định quản trị của DN. Chẳng hạn tại Công ty Cổ phần Thép Đông Nam Á, Công ty Cổ phần Thép An Phát, Công ty TNHH Thép Bình Hương, Công ty TNHH Thép Trung Nghĩa,... toàn bộ CP NC, khấu hao TSCĐ, điện, nước của bộ phận bán hàng được theo dõi và hạch toán vào CPQLDN. Tác giả minh họa Bảng tổng hợp CPBH quý I/2018 tại Công ty cổ phần Thép Dana - Ý theo **Bảng 2.16 (Phụ lục 2.19)**.

- **Sổ kế toán CPBH:** Để ghi chép, hệ thống và lưu giữ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến CPBH, các công ty đều mở sổ cái tài khoản 641, sổ chi tiết tài khoản 641, sổ chi tiết bán hàng... Tác giả minh họa Sổ Cái TK 641 – CPBH tại Công ty cổ phần Thép Đà Nẵng theo **Bảng 2.17 (Phụ lục 2.20)**.

Kế toán tập hợp CPQLDN

- **Chứng từ phản ánh CPQLDN:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, những chứng từ phản ánh CPQLDN tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm các chứng từ phản ánh các CP phát sinh mà mục đích là phục vụ chung cho toàn DN như: phản ánh CP về tiền lương cho cán bộ và nhân viên QLDN (bảng thanh toán tiền lương, bảng thanh toán tiền thưởng năm, bảng thanh toán tiền thưởng năng suất, bảng thanh toán tiền làm thêm giờ, bảng thanh toán tiền ăn giữa ca, bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương, giấy nghỉ ốm hưởng bảo hiểm xã hội...), thanh toán các dịch vụ mua ngoài (hóa đơn tiền điện, hóa đơn tiền nước, hóa đơn tiền tiếp khách, hóa đơn mua thuốc y tế, thanh toán các CP khác (giấy đi đường, hóa đơn thuê phòng nghỉ, HD&TLHD sửa chữa lớn TSCĐ, giấy nộp thuế môn bài, giấy nộp thuế nhà đất, hợp đồng bảo hiểm xe ô tô, HD&TLHD thuê kiểm toán nội bộ, các chứng từ liên quan đến đại hội cổ đông hàng năm, các bảng phân bổ CP (bảng phân bổ tiền lương, bảng phân bổ khấu hao TSCĐ...).

- **Tài khoản CPQLDN:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đều thực hiện mở tài khoản 642 “CPQLD ” để theo dõi và hạch toán các cổ phần này. Ngoài ra, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cũng thực hiện mở tài khoản chi tiết cho tài khoản này để phục vụ cho yêu cầu quản lý của đơn vị. Các công ty hầu hết thực hiện mở chi tiết tài khoản này theo từng nội dung CP đúng với quy định (TK 6421 CP nhân viên quản lý, TK 6422 CP vật liệu quản lý, TK 6423 CP đồ dùng văn phòng, TK 6424 CP khấu hao TSCĐ, TK 6425 thuế, phí, lệ phí, TK 6426 CP dự phòng,...)

Tại các công ty (Công ty Cổ phần Thép Đông Nam Á, Công ty Cổ phần Thép An Phát, Công ty TNHH Thép Bình Hương, Công ty TNHH Thép Trung Nghĩa...) việc hạch toán CP dịch vụ mua ngoài như: Điện, nước, điện thoại,... của toàn công ty được tập hợp hết vào CPQLDN, làm cho CPQLDN của công ty tương đối cao.

- **Phương pháp kế toán tập hợp CPQLDN:** Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, một số nghiệp vụ phát sinh liên quan đến CPBH và CPQLDN tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung xác định nội dung

CP chưa chính xác, CP thuộc nội dung CPBH nhưng lại phản ánh ở CPQLDN. Điều này làm giảm tính chính xác thông tin về CPBH, CPQLDN, ảnh hưởng không nhỏ đến các quyết định quản trị của DN. Chẳng hạn, tại Công ty Cổ phần Thép Đông Nam Á, Công ty Cổ phần Thép An Phát, Công ty TNHH Thép Bình Hương, Công ty TNHH Thép Trung Nghĩa... toàn bộ CPNC, khấu hao TSCĐ, điện, nước của bộ phận bán hàng được theo dõi và hạch toán vào CPQLDN. Đồng thời, tại các công ty (Công ty Cổ phần Thép Đông Nam Á, Công ty Cổ phần Thép An Phát, Công ty TNHH Thép Bình Hương, Công ty TNHH Thép Trung Nghĩa) việc hạch toán CP dịch vụ mua ngoài như: Điện, nước, điện thoại,... của toàn công ty được tập hợp hết vào CPQLDN, làm cho CPQLDN của Cty tương đối cao.

Tác giả minh họa bằng tổng hợp CPQLDN quý I/2018 tại Công ty Cổ phần Dana - Ý theo **Bảng 2.18 (Phụ lục 2.21)**.

- **Sổ kế toán CPQLDN**: Để ghi chép, hệ thống và lưu giữ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến CPQLDN, các công ty đều thực hiện mở sổ cái tài khoản 642, sổ chi tiết tài khoản 642, sổ TSCĐ, sổ chi tiết bán hàng, sổ cái và sổ chi tiết tài khoản 334... Tác giả minh họa Sổ Cái TK 642 – CPBH tại Công ty cổ phần Thép Đà Nẵng theo **Bảng 2.19 (Phụ lục 2.22)**.

2.2.1.4. Trình bày thông tin chi phí sản xuất kinh doanh

Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy trên BCTC, thông tin về CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thể hiện ở các chỉ tiêu cơ bản: chỉ tiêu giá vốn hàng bán, CPBH, CP quản lý DN (Báo cáo kết quả hoạt động KD) và chỉ tiêu CPSXKD dở dang (Bảng cân đối kế toán). Đồng thời, được giải trình chi tiết trên Bản thuyết minh BCTC.

Về cơ bản đã được các công ty phân tích kỹ nhưng cũng chỉ dừng lại ở một số nội dung chủ yếu trong phân tích báo cáo tài chính như cơ cấu vốn, cơ cấu nợ ngắn hạn, khả năng thanh toán, tỷ suất lợi nhuận, khả năng lưu chuyển vốn,...Đó đó, để cung cấp thông tin cho công tác quản lý điều hành thường xuyên CPSXKD của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thì ngoài hệ thống BCTC bắt buộc, các công ty cần lập các báo cáo KTQT nhằm phục vụ cho yêu cầu quản lý của DN.

Tác giả minh họa thông tin về CPSXKD thể hiện trên BCTC ((Báo cáo kết quả hoạt động KD, Bảng cân đối kế toán, Bảng thuyết minh BCTC) quý IV/2018 tại Công ty Cổ phần thép Dana – Ý và năm 2018 tại Công ty Cổ phần thép Đà Nẵng theo **Bảng 2.20, 2.21, 2.22 (Phụ lục 2.23) và Bảng 2.23, 2.24, 2.25 (Phụ lục 2.24)**.

2.2.2. Thực trạng kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quan điểm kế toán quản trị trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

2.2.2.1. Xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh

Hiện nay, công tác xây dựng định mức CPSXKD là một trong những nội dung

cơ bản nhất của công tác KTQTCP các DN nói chung cũng như tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nói riêng. Bởi CPSXKD là một trong các yếu tố cấu thành nên giá thành SP. Do đó, sẽ là căn cứ để phòng KD xác định giá bán SP cung ứng trên thị trường. Hệ thống định mức trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung càng đầy đủ thì càng đáp ứng tốt nhu cầu thông tin CPSXKD tại các DN này. Một trong những nguyên nhân gây ra hạn chế trong việc đáp ứng được nhu cầu thông tin CP chính là sự thiếu đồng bộ của hệ thống định mức.

Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, tất cả các công ty cổ phần và công ty TNHH đều xây dựng mức CPNVLTT, chiếm tỉ trọng 100%; có 3 công ty cổ phần xây dựng định mức CPNCTT, chiếm tỉ trọng 33.33%; có 7 công ty cổ phần xây dựng định mức CPSXC, chiếm tỉ trọng 77.78% và 5 công ty TNHH xây dựng định mức CPSXC, chiếm tỉ trọng 45.45%; có 5 công ty cổ phần xây dựng định mức CPBH, chiếm tỉ trọng 55.56%, có 2 công ty TNHH xây dựng định mức CPBH, chiếm tỉ trọng 18.18%; có 5 công ty cổ phần xây dựng định mức CPQLDN, chiếm tỉ trọng 55.56%, có 2 công ty TNHH xây dựng định mức CPQLDN, chiếm tỉ trọng 18.18%.

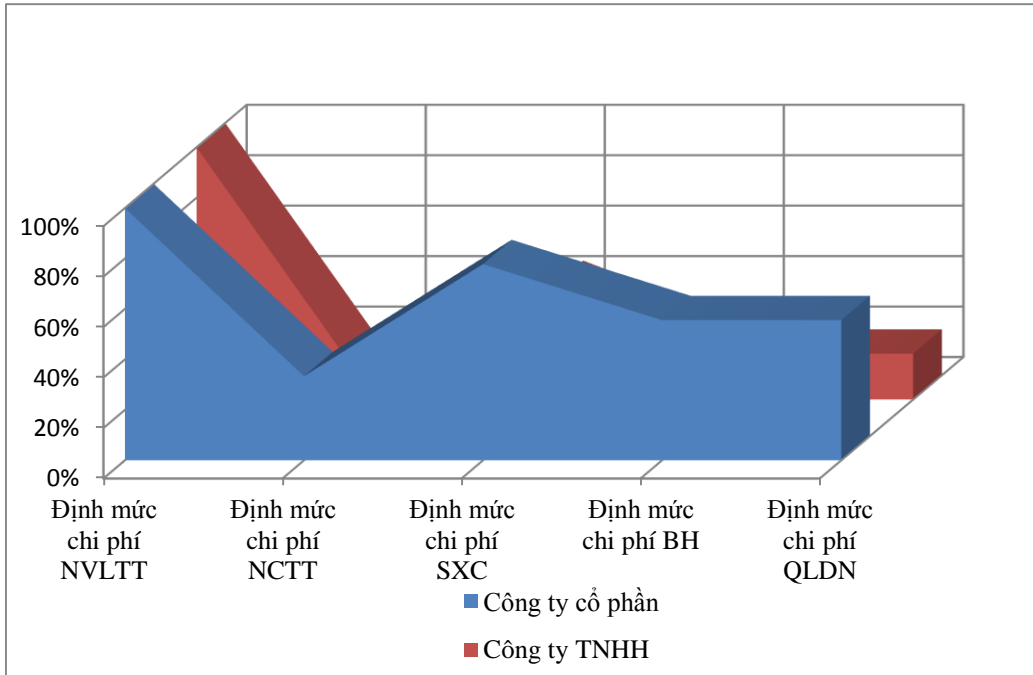
Kết quả xây dựng định mức CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung được tác giả tổng hợp ở **Bảng 2.26** như sau:

Bảng 2.26. Bảng thống kê kết quả xây dựng định mức CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

TT	Xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh	Công ty cổ phần		Công ty TNHH		Công ty tư nhân	
		Số lượng	Tỷ trọng	Số lượng	Tỷ trọng	Số lượng	Tỷ trọng
1.	Định mức chi phí NVLTT	9/9	100%	11/11	100%	-	-
2.	Định mức chi phí NCTT	3/9	33.33%	-	-	-	-
3.	Định mức chi phí sx C	7/9	77.78%	5/11	45.45%	-	-
4.	Định mức chi phí BH	5/9	55.56%	2/11	18.18%	-	-
5.	Định mức chi phí QLDN	5/9	55.56%	2/11	18.18%	-	-

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tác giả lượng hóa kết quả xây dựng định mức CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung qua **Biểu đồ 2.11** sau:



Biểu đồ 2.11. Thống kê kết quả xây dựng định mức CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tác giả minh họa việc xây dựng định mức tại Công ty cổ phần thép Dana - Ý quý I/2018 như sau: Qua khảo sát, tại công ty cổ phần thép Dana - Ý chỉ tiến hành xây dựng định mức CPNVLTT, định mức CPSXC, không xây dựng định mức CPNCTT, định mức CPBH và CPQLDN. Cụ thể như sau:

Định mức CPNVLTT: Để xây dựng định mức CPNVLTT, công ty tiến hành lập định mức về tiêu hao nguyên vật liệu, định mức lượng vật tư sử dụng và định mức giá nguyên vật liệu.

Định mức tiêu hao nguyên vật liệu: Được xây dựng cho 1 tấn phôi và 1 tấn thép. Định mức này do phòng kế hoạch vật tư xây dựng. Trong quá trình sản xuất, cán bộ định mức có nhiệm vụ theo dõi tình hình thực hiện định mức. Sau thời gian là 3 tháng, phòng kế hoạch vật tư tiến hành đánh giá công tác thực hiện, qua đó nếu mức tiêu hao nào không hợp lý sẽ được điều chỉnh cho sát thực tế.

Hệ thống định mức tiêu hao NVL cho 1 tấn phôi thép, cho 1 tấn thép quý I/2018 tại công ty cổ phần thép Dana - Ý (Bảng 2.27, 2.28 – Phụ lục 2.25, 2.26).

Để sx ra thép thì cần sử dụng NVL chính là phôi. Tuy nhiên, ở công ty không sử dụng phôi sx được mà dùng phôi nhập khẩu 150 (Phôi NK 150).

Định mức lượng vật tư sử dụng: Được xác định dựa vào số lượng SP cần sx theo kế hoạch sx đã được xây dựng nhân (x) với định mức tiêu hao nguyên vật liệu. Thể hiện ở công thức: (CT2.2)

$$\text{Định mức lượng vật tư sử dụng (quý, năm)} = \frac{\text{Kế hoạch sx (quý, năm)}}{x} \times \text{Định mức tiêu hao NVL}$$

Hệ thống định mức lượng vật tư sử dụng cho 1 tấn phôi thép, cho 1 tấn thép quý I/2018 tại công ty cổ phần thép Dana - Ý được thực hiện qua **Bảng 2.29, 2.30 (Phụ lục 2.27, 2.28)**.

Định mức giá nguyên vật liệu: Vật liệu để sx ra phôi và thép rất đa dạng. Trong đó vật liệu chính để sx ra thép là phôi chủ yếu nhập khẩu từ nước ngoài nên giá cả thường xuyên biến động. Công ty căn cứ giá mua vật liệu kỳ trước cộng với 10% tăng lên làm dự toán cho đơn giá vật liệu kỳ tới.

Định mức CPNCTT: Theo khảo sát, công ty không xây dựng định mức cho khoản mục CP này.

Định mức CPSXC: Công ty xây dựng định mức của các CP sau

- Đơn giá tiền lương nhân viên quản lý phân xưởng theo SP: Được tính trên cơ sở 0,14% trên doanh thu theo kế hoạch, sau đó chia cho sản lượng sx theo kế hoạch.

- Định mức điện, dầu diezen tiêu thụ: Công ty căn cứ vào công suất của máy móc thiết bị nơi sx đã ghi trên máy móc thiết bị, kết hợp với thống kê thực tế qua những kỳ sx trước, xác định được điện hao phí khi sx với thời gian từng giờ, từng phút. Mặt khác, căn cứ vào định mức từng công đoạn của quá trình sx từng loại SP sẽ lập được dự toán lượng điện, dầu diezen hao phí cho 1 tấn phôi thép và 1 tấn thép. Tiêu hao điện, dầu được định mức theo quy chế ban hành của công ty. Quý I/2018, định mức về lượng điện sx cho những máy móc thiết bị là 8 kwh/1 tấn phôi thép và 1,5kwh/1 tấn thép, định mức về lượng dầu diezen là 1.45 lít/1 tấn phôi thép. Về định mức giá điện và dầu diezen được xác tính như sau:

+ Đơn giá tiền điện: được tính theo đơn giá tiền điện của nhà nước quy định, đơn giá tiền điện theo kế hoạch quý I/2018 là 1.536 đồng/kwh

+ Đơn giá tiền dầu diezen: được căn cứ theo giá thị trường, kế hoạch đơn giá dầu diezen quý I/2018 của công ty là 14.750 đồng/lít.

Định mức các CP khác còn lại ở phân xưởng: dựa vào số liệu của kỳ trước và dự kiến biến động tăng, giảm CP của kỳ kế hoạch.

Tác giả minh họa việc xây dựng định mức tại Công ty cổ phần thép Đà Nẵng năm 2018 như sau: Qua khảo sát, tại công ty chỉ tiến hành xây dựng định mức CPNVLTT, định mức CPNCTT, không xây dựng định mức CPSXC, định mức CPBH và CPQLDN. Cụ thể:

- Đối với định mức nguyên vật liệu được phối hợp xây dựng bởi phòng kỹ thuật và các phân xưởng sản xuất. Phòng kỹ thuật căn cứ vào định mức sử dụng NVLTT của các năm trước cùng với việc ước lượng số sx thử SP mẫu và các phản hồi của các phân xưởng sx để xây dựng định mức về lượng sử dụng NVLTT cho năm kế hoạch. Định

mức về giá do phòng kế hoạch KD xây dựng dựa vào thông tin về giá NVL trên thị trường tại thời điểm xây dựng định mức. Định mức tiêu hao vật liệu cho sx 1 tấn phôi thép năm 2018 tại Công ty cổ phần thép Đà Nẵng được thể hiện ở **Bảng 2.31 (Phụ lục 2.29)**.

- Đối với định mức CPNCTT, công ty chỉ tiến hành xây dựng đơn giá chuẩn cho 1 đơn vị SP để trả cho công nhân trực tiếp.

Thông qua kết quả khảo sát, tại công ty TNHH thép Trung Nghĩa cho thấy giám đốc trực tiếp ban hành và phê duyệt định mức theo số thực tế kỳ trước. Định mức chỉ xây dựng cho vật tư chủ yếu như phôi thép và một số vật tư phụ phục vụ cho hoạt động cán thép và chỉ được sử dụng để kiểm soát sx chứ không sử dụng để lập dự toán hay thực hiện cơ chế khoán. Khi có sự thay đổi về chất lượng phôi thép thì giám đốc sẽ điều chỉnh định mức.

2.2.2.2. *Lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh*

Việc lập dự toán CPSXKD phản ánh kế hoạch phân bổ nguồn lực tài chính để thực hiện các mục tiêu đặt ra trong kế hoạch hoạt động đồng thời là cơ sở quan trọng để kiểm soát CP và lập dự toán tài chính. Tuy nhiên, không phải DN nào cũng nhận được vai trò của lập dự toán này.

Thông qua kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chỉ có các công ty cổ phần và một số công ty trách nhiệm hữu hạn có quy mô lớn mới lập dự toán CPSXKD, các DN còn lại không lập dự toán mà chỉ lập kế hoạch sx và kế hoạch tiêu thụ SP. Tuy nhiên, việc lập dự toán của các công ty cổ phần và một số công ty trách nhiệm hữu hạn có quy mô lớn chưa thật sự đầy đủ để cung cấp thông tin cho việc ra quyết định đúng đắn của các nhà quản trị tại các DN. Cụ thể: Có 9 công ty cổ phần lập dự toán CPNVLT, chiếm tỉ trọng 100% và có 7 công ty TNHH lập dự toán CPNVLT, chiếm tỉ trọng 63.64%; có 6 công ty cổ phần lập dự toán CPNCTT, chiếm tỉ trọng 66.67% và 2 công ty TNHH lập dự toán, chiếm tỉ trọng 18.18%; có 7 công ty cổ phần lập dự toán CPSXC, chiếm tỉ trọng 77.78% và 3 công ty TNHH lập dự toán CPSXC, chiếm tỉ trọng 27.27%; có 3 công ty cổ phần lập dự toán CPBH, chiếm tỉ trọng 33.33% và không có công ty TNHH nào lập dự toán CPBH; có 3 công ty cổ phần lập dự toán CPQLDN, chiếm tỉ trọng 33.33% và không có công ty TNHH nào lập dự toán CPQLDN, chiếm tỉ trọng 36.36%.

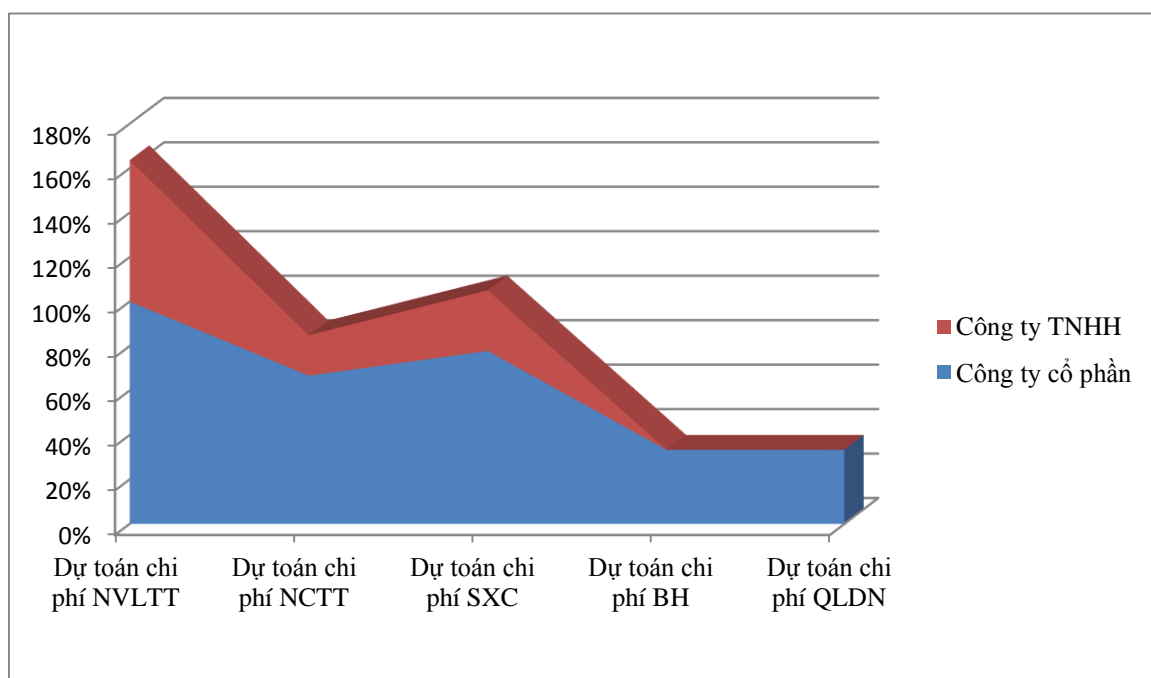
Kết quả lập dự toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung được tác giả tổng hợp ở **Bảng 2.32** như sau:

Bảng 2.32. Bảng thống kê kết quả lập dự toán CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

STT	Dự toán chi phí sản xuất kinh doanh	Công ty cổ phần		Công ty TNHH		Công ty tư nhân	
		Số lượng	Tỷ trọng	Số lượng	Tỷ trọng	Số lượng	Tỷ trọng
1.	Dự toán chi phí NVLTT	9/9	100%	7/11	63.64%	-	-
2.	Dự toán chi phí NCTT	6/9	66.67%	2/11	18.18%	-	-
3.	Dự toán chi phí sx C	7/9	77.78%	3/11	27.27%	-	-
4.	Dự toán chi phí BH	3/9	33.33%	-	-	-	-
5.	Dự toán chi phí QLDN	3/9	33.33%	-	-	-	-

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tác giả lượng hóa kết quả lập dự toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thông qua **Biểu đồ 2.12** sau:



Biểu đồ 2.12. Thống kê kết quả lập dự toán CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tác giả minh họa việc lập dự toán tại Công ty cổ phần thép Dana - Ý quý I/2018 như sau: Thông qua kết quả khảo sát, dự toán CPSXKD tại công ty cổ phần thép Dana - Ý được lập vào cuối quý I năm trước và được xây dựng cho cả năm với sự phối hợp của các phòng KTTC, phòng kế hoạch vật tư, phòng tổ chức hành chính, phòng kỹ thuật. Trong đó, phòng kế toán sẽ cung cấp thông tin về tình hình thực hiện dự toán của năm trước kết hợp với các định mức tiêu chuẩn như định mức tiêu hao nguyên vật

liệu, định mức tiền lương của phòng cùng với các thông tin về tình hình giá cả vật liệu đầu vào, nhu cầu tiêu thụ của người dân về SP từ phòng kế hoạch vật tư. Các dự toán được lập cụ thể như sau:

Dự toán sản lượng sản xuất: Là cơ sở đầu tiên để xây dựng hệ thống dự toán CP sản xuất. Căn cứ vào kế hoạch sx của năm, dựa vào kết quả thực hiện các chỉ tiêu kế hoạch SXKD của năm trước. Bằng phương pháp phân tích thống kê và phương pháp kinh nghiệm, phòng kế hoạch vật tư tiến hành phân tích các yếu tố về môi trường KD, các nguồn lực của công ty để lập dự toán sản lượng sx của năm. Căn cứ vào kế hoạch sx của phòng kế hoạch vật tư, kế toán tiến hành lập các dự toán CPSXKD. Cụ thể: Dự toán sản lượng sx của công ty quý IV/2018 thể hiện ở **Bảng 2.33 (Phụ lục 2.30)**.

Dự toán CPNVLTT: Trên cơ sở số lượng vật liệu cần tiêu hao và đơn giá vật liệu dự tính năm tới, phòng kế toán lập dự toán CPNVLTT cho sx phôi và thép quý I/2018 (**Bảng 2.34, 2.35 – Phụ lục 2.31 2.32**).

Dự toán CPNCTT: Dự toán CP nhân công bao gồm tiền lương cơ bản, lương theo SP và các khoản trích theo lương (BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ).

- Dự toán tiền lương: Gồm 2 phần là dự toán tiền lương cơ bản và dự toán tiền lương theo sản phẩm.

+ Dự toán lương cơ bản (lương cứng): Được tính theo hệ số cơ bản và lương tối thiểu nhà nước quy định. Công thức tính: **(CT2.3)**

$$\text{Dự toán lương cơ bản} = \text{tổng hệ số lương} \times \text{mức lương tối thiểu} \times 3 \text{ tháng}$$

+ Dự toán lương theo SP (lương mềm): Được tính trên cơ sở tỉ lệ % trên doanh thu kế hoạch, sau đó chia cho sản lượng sx kế hoạch để tính đơn giá lương theo SP. Tỉ lệ doanh thu đối với SP phôi thép là 0.75%, đối với thép là 0.06%. Sau đó, để xây dựng dự toán lương SP, lấy đơn giá SP nhân (x) Số lượng SP sx theo kế hoạch. Chẳng hạn:

Đối với phôi thép: (0.75%)

$$\text{Kế hoạch tiền lương của CNTTSX phôi thép quý I/2018} = 0.75\% \times 140.000.000.000\text{đ} = 1.050.000.000\text{đ}$$

$$\text{Đơn giá lương theo SP CNTTSX phôi thép quý I/2018} = \frac{\text{Kế hoạch tiền lương của CNTTSX phôi thép quý I/2018}}{\text{sản lượng sx kế hoạch}} = \frac{1.050.000.000\text{đ}}{15.000 \text{ tấn}} = 70.000 \text{ đồng/tấn}$$

Đối với thép: (0.06%)

$$\text{Kế hoạch tiền lương của CNTTSX phôi thép quý I/2018} = 0.06\% \times 140.000.000.000đ = 84.000.000đ$$

$$\text{Đơn giá lương theo SP CNTTSX phôi thép quý I/2018} = \frac{\text{Kế hoạch tiền lương của CNTTSX phôi thép quý I/2018}}{\text{sản lượng sx kế hoạch}} = \frac{84.000.000đ}{1.570 \text{ tấn}} = 53.500 \text{ đồng/tấn}$$

Dự toán CPBHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ: Được tính trên cơ sở tỉ lệ trích theo lương nhân (x) dự toán tiền lương cơ bản (tính 23.5% dự toán tiền lương cơ bản làm dự toán CPBHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ).

Dự toán CPNCTT của SP phôi thép và SP thép được thể hiện ở **Bảng 2.36, 2.37 (Phụ lục 2.33, 2.34)**.

Dự toán CPSXC: Việc lập dự toán CPSXC ở công ty dựa vào CP thực tế ước tính của kỳ trước và nhu cầu công việc kỳ thực tế. Cuối năm tài chính (năm trước), căn cứ vào kế hoạch sx năm, phòng kế toán lập kế hoạch CP gửi lên Ban Giám đốc xét duyệt. Đối với những CP liên quan đến hoạt động chung được định mức theo quy chế ban hành của công ty, ví dụ: định mức về dầu, điện dùng cho hoạt động của các loại máy móc sx SP; tiền điện thoại cố định ở các phân xưởng, tiền điện thoại di động của các nhân viên quản lý đã được xác định mức khoán hàng tháng. Bao gồm:

- Dự toán CP nhân viên quản lý phân xưởng: Cũng được xác định trên cơ sở 0.14% trên doanh thu kế hoạch, sau đó chia (:) cho sản lượng kế hoạch để tính đơn giá lương SP cho nhân viên quản lý phân xưởng. (Xây dựng tương tự dự toán lương nhân công trực tiếp sản xuất).

- Dự toán CP khấu hao TSCĐ: Các công ty trích khấu hao theo phương pháp đường thẳng, căn cứ vào giá trị tài sản cố định có trong kỳ và tình hình biến động tài sản cố định trong năm kế hoạch, kế toán xác định mức khấu hao dự kiến theo chế độ quy định.

- Dự toán về CP điện, nhiên liệu (dầu diezen): Công nghệ sx thép dùng máy móc là chính nên năng lượng điện, dầu diezen chiếm tỷ trọng cao trong tổng CPSXC. Các khoản CP này được dự toán như sau: **(CT2.4)**

$$\text{Dự toán chi phí năng lượng điện} = \frac{\text{Định mức tiêu thụ điện (kwh)}}{\text{Đơn giá 1kw điện}} \times$$

Định mức điện và dầu diezen đã thể hiện rõ ở phần xây dựng định mức CPSXC.

- Dự toán các CP khác còn lại ở phân xưởng: Được xây dựng dựa trên cơ sở số liệu của kỳ trước và dự kiến biến động tăng, giảm CP của kỳ kế hoạch.

Tổng hợp các dự toán CP chi tiết của từng khoản mục, công ty lập dự toán CPSXC quý I/2018 được thể hiện **Bảng 2.38 (Phụ lục 2.35)**.

Dự toán CPSXC của phôi thép và của thép được phân bổ theo CPNCTT sản xuất. Do đó, chi tiết cho từng loại SP phôi thép và thép quý I/2018 được thể hiện **Bảng 2.39, 2.40 (Phụ lục 2.36, 2.37)**.

Trên cơ sở các khoản mục CP đã lập dự toán, kế toán tổng hợp lập bảng dự toán giá thành sx phôi thép và thép quý I/2018 (**Bảng 2.41, 2.42 – Phụ lục 2.38, 2.39**).

Sau khi lập định mức và xây dựng dự toán cho toàn bộ CP sản xuất, công ty tiến hành xuất nguyên vật liệu, điều động nhân công và huy động máy móc thiết bị để tiến hành sản xuất.

Dự toán CPBH, CPQLDN: Tại công ty cũng tiến hành xây dựng định mức CPBH, CPQLDN tương tự như các khoản mục CP ở trên. Số liệu kế hoạch được tính dựa trên số liệu cho 1000 tấn SP kỳ trước và sản lượng kế hoạch kỳ này. Chỉ tiêu kế hoạch cho CPBH và CP quản lý DN chỉ được lập cho tổng số mà không chi tiết cho khoản mục, biến phí và định phí.

Tác giả minh họa việc lập dự toán tại Công ty cổ phần thép Đà Nẵng quý IV/2018 như sau: Qua khảo sát, tại công ty cổ phần thép Đà Nẵng tiến hành xây dựng dự toán CPNVLTT, dự toán CPNCTT, dự toán CPSXC, dự toán CPBH và CPQLDN. Cụ thể:

Dự toán CPNVLTT: CPNVLTT là CP chiếm tỷ trọng lớn trong CP phát sinh tại Công ty. Do đó lượng nguyên vật liệu sử dụng cho sx cần phải được cân nhắc tính toán cụ thể dựa trên dự toán sx và bảng kế hoạch KD đã lập vào đầu năm. Tại công ty, dự toán CPNVLTT được lập dựa vào định mức nguyên vật liệu đã được phối hợp xây dựng bởi phòng kỹ thuật và phân xưởng sản xuất, đồng thời căn cứ vào mức giá do phòng kế hoạch KD cung cấp, phòng kế toán sẽ tiến hành lập dự toán CP nguyên vật liệu chính và CP nguyên vật liệu phụ cho SP. Để lập được dự toán CP nguyên vật liệu cần có đơn giá của nguyên vật liệu, đơn giá này được xác định như sau: Dựa vào thông tin do phòng kế hoạch KD cung cấp, tuy nhiên để dự tính đơn giá nguyên vật liệu hợp lý, phòng KD cần quan tâm đến các nhân tố gây nên sự biến động giá các loại nguyên vật liệu như: giá điện, giá xăng, dầu, chính sách thuế, chính sách xuất nhập khẩu, tình hình kinh tế - chính trị - xã hội tại các nước mà công ty nhập khẩu nguyên vật liệu... Giả sử sản lượng dự kiến sx trong quý IV/2018 là 100.000 tấn thép, công ty lập bảng dự toán CP của nguyên vật liệu chính theo **Bảng 2.43 (Phụ lục 2.40)**.

Bảng dự toán CP của nguyên vật liệu phụ cho SP BCT51 được thể hiện **Bảng 2.44 (Phụ lục 2.41)**.

Dự toán CPNCTT: Dự toán CPNCTT sẽ được lập bởi phòng kế toán với sự phối hợp cung cấp thông tin của phòng tổ chức hành chính. Phòng tổ chức hành chính cung cấp số lượng nhân viên dự kiến làm việc tại phân xưởng căn cứ vào số liệu và

tình hình biến động nhân công của những năm trước. Đơn giá nhân công căn cứ vào đơn giá chuẩn tính cho một đơn vị SP kết hợp với phụ cấp lao động dự kiến. Đơn giá lương tính cho bộ phận trực tiếp sx được xác định trên cơ sở định mức lao động và tỷ lệ phân bổ tiền lương giữa các bộ phận. Dự toán CPNCTT quý IV/2018 được thể hiện ở **Bảng 2.45 (Phụ lục 2.42)**.

Dự toán CPSXC: Dự toán CPSXC sẽ do Phòng Kế toán lập dựa vào sản lượng sx trong năm. Trong CPSXC, phần định phí chiếm tỷ trọng lớn và trong đó CP khấu hao là chủ yếu. Dự toán CPSXC được thực hiện thông qua việc ước tính và phân bổ khấu hao tại bộ phận sản xuất. Bên cạnh CP khấu hao, còn có một số CP khác: Lương nhân viên quản lý phân xưởng, CP vật liệu sử dụng tại phân xưởng, CP điện nước, CP dịch vụ mua ngoài... cũng được ước tính dựa trên số liệu ở các kỳ trước. Trên cơ sở đó, nhân viên phòng kỹ thuật sẽ lên bảng dự toán sx chung cho toàn phân xưởng và phân bổ cho các loại SP theo tiêu thức phù hợp. Đối với CP lương nhân viên phân xưởng được các định theo sản lượng định mức. Dự toán CP tiền lương cho nhân viên quản lý phân xưởng được thể hiện ở **Bảng 2.46 (Phụ lục 2.43)**. Qua đó, lập bảng dự toán CP xuất chung cho SP BCT51 thể hiện ở **Bảng 2.47 (Phụ lục 2.44)**.

Trên cơ sở các bảng dự toán về nguyên vật liệu, CP NC tập hợp được cho từng loại SP kết hợp với dự toán CPSXC, phòng kế toán tiến hành dự toán giá thành cho SP phối thép BCT51 theo **Bảng 2.48 (Phụ lục 2.45)**.

Dự toán CPBH: Dự toán CPBH được giao cho không kế toán kết hợp với phòng KD thực hiện, dự toán này phải được lập cho từng loại SP. Căn cứ để lập dự toán CPBH là CPBH thực tế của năm trước, kế hoạch tiêu thụ SP trong năm này. Trên cơ sở chỉ tiêu được giao, phòng KD sẽ tổng hợp những CP liên quan đến việc tiêu thụ SP và gửi về phòng kế toán để lập dự toán.

Dự toán CPQLDN: Dự toán CPQLDN được giao cho phòng kế toán phối hợp với các phòng ban khác tổ chức thực hiện. Căn cứ để lập dự toán CPQLDN là kế hoạch nhân sự tiền lương, kế hoạch khấu hao tài sản cố định và CP quản lý DN thực tế phát sinh ở năm trước. Các phòng ban trong công ty phải tự ước tính CP sử dụng cho bộ phận mình và chuyển cho phòng kế toán, trên cơ sở dự toán CP do các bộ phận cung cấp kết hợp với dự toán tiêu thụ kế hoạch về tiền lương, khấu hao tài sản cố định, CP quản lý.

Thông qua kết quả khảo sát, tại công ty TNHH Thép Trung Nghĩa cho thấy DN này không lập dự toán CP bởi nhà quản trị không sử dụng dự toán CP để giao nhiệm vụ và kiểm soát CP tại các bộ phận mà thay vào đó là giám sát trực tiếp. Do quy mô nhỏ, hoạt động sx chủ yếu là thực hiện theo đơn đặt hàng nên nhà quản trị DN này thường không lập kế hoạch tài chính dài hạn. Việc lập kế hoạch sản xuất, dự trữ nguyên liệu và vốn bằng tiền đều do nhà quản trị ước tính.

2.2.2.3. Thu thập thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị

- **Phương pháp xác định CPSXKD:** Theo kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02,**

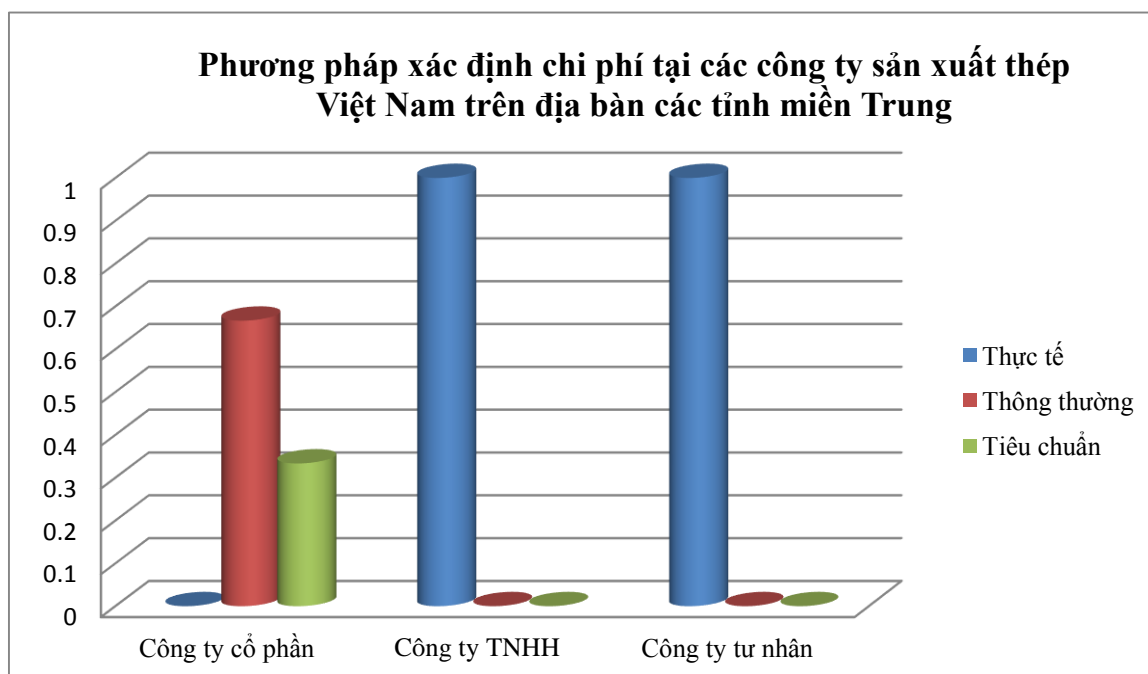
03) cho thấy, hiện tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đang áp dụng phương pháp CP thực tế, CP thông thường và CP tiêu chuẩn. Trong đó, phương pháp CP thực tế hiện đang được áp dụng trong tất cả các công ty có cơ cấu theo mô hình trực tuyến giản đơn (các công ty TNHH và tư nhân), phương pháp CP thông thường và phương pháp CP tiêu chuẩn được áp dụng trong các công ty có cơ cấu theo mô hình trực tuyến chức năng (đối với tất cả các công ty cổ phần). Việc thống kê tỉ lệ áp dụng các phương pháp xác định CP tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung được tác giả tổng hợp ở **Bảng 2.49** như sau:

Bảng 2.49. Thống kê tỉ lệ áp dụng các phương pháp xác định chi phí

Tên công ty	Phương pháp xác định chi phí			
	Thực tế	Thông thường	Tiêu chuẩn	Tổng
Công ty cổ phần	-	66.67%	33.33%	100%
Công ty TNHH	100%	-	-	100%
Công ty tư nhân	100%	-	-	100%

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Thông qua bảng thống kê tỉ lệ áp dụng các phương pháp xác định CP tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, tác giả lượng hóa qua **Biểu đồ 2.13** sau:



Biểu đồ 2.13. Thống kê tỉ lệ áp dụng các phương pháp xác định chi phí

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Trên phương diện đáp ứng nhu cầu thông tin chi phí, các phương pháp xác định CP khác nhau sẽ đáp ứng nhu cầu thông tin CP về các đối tượng chịu phí khác nhau.

Những công ty áp dụng phương pháp CP tiêu chuẩn thì đáp ứng nhu cầu thông tin CP tốt hơn những công ty áp dụng phương pháp CP thông thường và phương pháp CP thực tế. Tuy nhiên, so với cầu của quản trị thì những công ty áp dụng phương pháp CP tiêu chuẩn vẫn chưa đáp ứng được. Điều này cho thấy cần phải xem xét lại các phương pháp xác định CP hoặc là cải tiến hoặc là phải chuyển đổi sang phương pháp khác để có thể đáp ứng tốt hơn. Quy trình áp dụng các phương pháp xác định CP bao gồm:

Xác định CP cho đối tượng chịu phí là SP

Tại các công ty sx phôi và cán thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung sẽ được đưa vào cán thành các loại SP có kích thước và hình dạng khác nhau nên giá thành SP được xác định theo thành phần hóa học, chủng loại và kích thước. Như vậy, để tính giá thành bán thành phẩm ở các giai đoạn và giá thành SP hoàn thành, KTQTCP phải xác định đối tượng tập hợp CP và đối tượng tính giá thành ở từng giai đoạn được khái quát ở **Bảng 2.50 (Phụ lục 2.46)**.

Quy trình ghi sổ và lập báo cáo CPSXKD theo phương pháp CP tiêu chuẩn tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung được mô tả ở **Sơ đồ 2.9 (Phụ lục 2.47)**.

Hàng ngày, kế toán chi tiết chi theo dõi CPNVLTT, CPNCTT và CPSXC trên sổ kế toán chi tiết theo số thực tế phát sinh. Cuối tháng, kế toán căn cứ vào thống kê vật tư tiêu hao để sx SP và căn cứ vào đơn giá kế hoạch trên dự toán để lập báo cáo giá thành nhằm đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch. Cuối quý, tổng hợp toàn bộ CP thực tế phát sinh từng tháng và so sánh với số dự toán, số tạm tính trên báo cáo giá thành để lập báo cáo giá thành và các nhân tố tăng giảm giá thành phục vụ phân tích chênh lệch chi phí. Tuy nhiên, việc xác định chênh lệch CP chỉ dừng lại ở chênh lệch do lượng sử dụng và chênh lệch do giá mua, hoặc giá chuyển giao nội bộ chứ chưa phân tích chênh lệch CP do thay đổi cơ cấu chi phí, tăng năng suất,... Ngoài ra, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung không sử dụng hệ thống tài khoản phản ánh chênh lệch CP và xử lý chênh lệch CP vì vậy thông tin trên sổ kế toán thuần túy chỉ phản ánh theo số thực tế. Các số liệu về giá thành tạm tính hàng tháng theo đơn giá kế hoạch được tổng hợp riêng trên báo cáo giá thành tạm tính. Cuối quý, điều chỉnh số tạm tính về số thực tế. Như vậy, giá chuyển giao nội bộ cuối quý chính là CPSX thực tế phát sinh hay nói cách khác công ty này định giá chuyển giao nội bộ trên cơ sở chi phí.

Đối với các công ty TNHH và các công ty tư nhân tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có mô hình tổ chức bộ phận đơn giản, tham gia vào 1 giai đoạn trong chuỗi chế biến. Đây là công ty quy mô nhỏ chuyên cán thép ống và tính giá thành SP theo phương pháp CP thực tế. Đối tượng tập hợp CP là thép ống hợp chung và tính giá thành chung cho thép ống hợp mà không chi tiết theo thành phần hóa học hay hình dạng, độ dày của SP. Vì thế, toàn bộ CPSX sẽ được tập hợp trực tiếp cho đối tượng chịu phí là thép ống hợp các loại rồi tính giá thành chung cho 1 kg SP.

Việc phân tích chi tiết giá thành SP được minh họa ở **Bảng 2.51 (Phụ lục 2.48)**.

Xác định CP cho đối tượng chịu phí là bộ phận

Đối với các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có cơ cấu bộ phận chức năng thì CP tại các bộ phận được xác định từ các tổ sx đến phân xưởng, phòng ban chức năng và chi nhánh. Đối với khối sản xuất, việc xác định CP tại các bộ phận được chia thành CP trực tiếp và CP gián tiếp được phản ánh trên hai báo cáo riêng. Tại phân xưởng luyện - nơi diễn ra hoạt động sx phôi thép và tại phân xưởng cán – nơi diễn ra hoạt động cán thép CP được tập hợp trực tiếp cho từng tổ sx và từng phòng chức năng của phân xưởng theo yếu tố CP (**Bảng 2.52 – Phụ lục 2.49**).

Báo cáo CP bộ phận sẽ là cơ sở để đánh giá giá trị tiết kiệm và lãng phí tại các bộ phận, phòng ban (**Bảng 2.53 – Phụ lục 2.50**).

Các báo cáo CP bộ phận đều được lập từ cấp thấp nhất rồi tổng hợp dần lên cấp quản trị cao hơn. Tất cả các báo cáo CP bộ phận thuộc tất cả các cấp đều được báo cáo cho nhà quản trị cấp cao. Nhà quản trị cấp cao sẽ trực tiếp đánh giá các bộ phận từ cấp cơ sở đến cấp trung dựa trên các báo cáo CP bộ phận.

Đối với các công ty TNHH và các công ty tư nhân tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, kế toán không xác định CP cho các bộ phận mà chỉ tính giá SP hoàn thành.

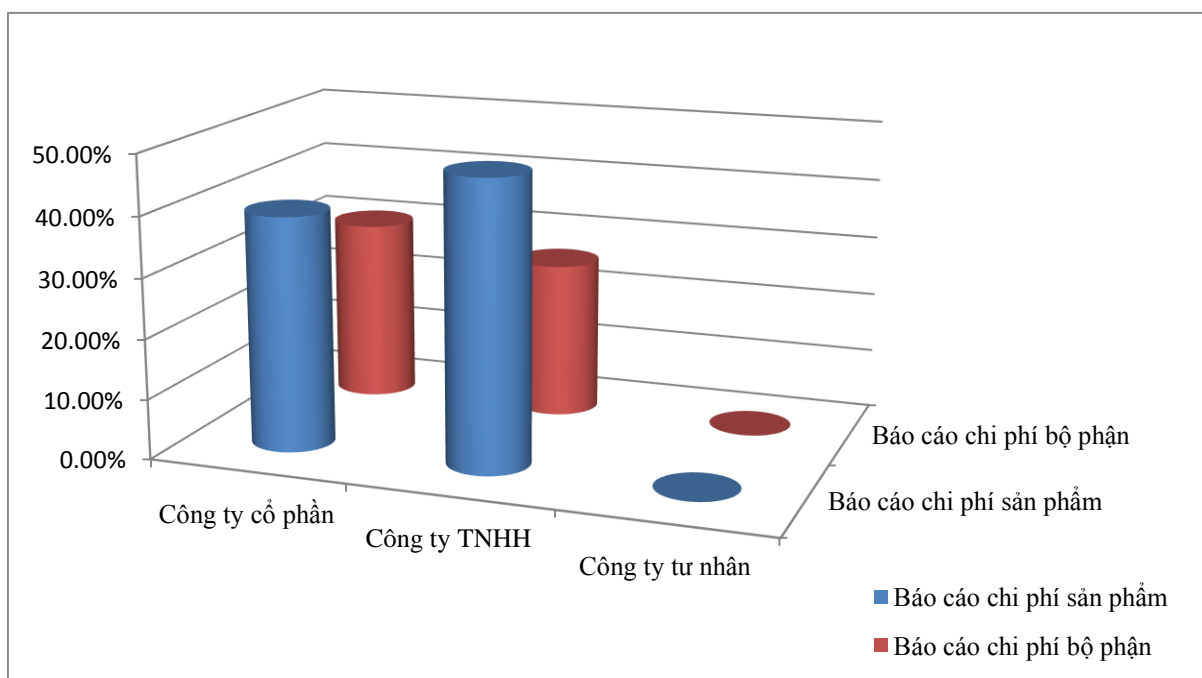
- **Báo cáo KTQT CPSXKD:** Theo kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có 9 công ty cổ phần và 11 công ty TNHH lập báo cáo CP SP, tương ứng tỉ trọng 86.96%; có 7 công ty cổ phần và 6 công ty TNHH lập báo cáo CP bộ phận, chiếm tỉ trọng 56.52%. Không có công ty nào lập báo cáo CP hoạt động, giai đoạn, đơn đặt hàng hoặc khách hàng mặc dù nhà quản trị đều có nhu cầu về các thông tin CP này. Tác giả tổng hợp hệ thống báo cáo KTQT CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thông qua **Bảng 2.54** như sau:

Bảng 2.54. Hệ thống báo cáo quản trị tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Tên công ty	Báo cáo chi phí sản phẩm		Báo cáo chi phí bộ phận	
	Số lượng	Tỉ trọng (%)	Số lượng	Tỉ trọng (%)
Công ty cổ phần	9/23	39.14%	7/23	30.43%
Công ty TNHH	11/23	47.82%	6/23	26.09%
Công ty tư nhân	-	-	-	-
Tổng	20/23	86.96%	13/23	56.52%

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tác giả lượng hóa hệ thống báo cáo KTQT CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thông qua **Biểu đồ 2.14** sau:



Biểu đồ 2.14. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị CPSXKD tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, báo cáo CP tại các trung tâm CP tùy ý như bộ phận bán hàng, phòng ban chức năng, bộ phận dự án không được lập riêng mà tổng hợp chung cho toàn công ty. Đồng thời, tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có rất ít công ty lập báo cáo CP tại các chi nhánh bán hàng. Tỷ lệ công ty lập báo cáo bộ phận tại trung tâm CP tùy ý là rất thấp. Điều đó cho thấy, hệ thống báo cáo bộ phận tại trung tâm CP tùy ý chưa được chú trọng. Hầu hết, các báo cáo CP chỉ hướng tới khu vực sx chính trong khi các bộ phận phòng ban chức năng cũng là các trung tâm CP và việc sử dụng nguồn lực tại các trung tâm này cần phải được báo cáo. Những công ty lập báo cáo CP bộ phận thường chỉ lập báo cáo CP tại trung tâm CP kỹ thuật của khu vực sản xuất. Hệ thống báo cáo quản trị tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm các báo cáo chủ yếu sau: Báo cáo tổng hợp tình hình thực hiện kế hoạch (**Bảng 2.55 - Phụ lục 2.51**), Báo cáo phân tích một số chỉ tiêu tài chính (**Bảng 2.56 - Phụ lục 2.52**)...

Đồng thời, 100% các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung không lập báo cáo CP hoạt động hay khách hàng trong khi nhà quản trị lại cần những thông tin này đặc biệt là các công ty có cơ cấu bộ phận trực tuyến chức năng. Sự không đầy đủ của hệ thống báo cáo CP đã gây ra những hạn chế trong việc đáp ứng nhu cầu thông tin CP phục vụ quản trị. Khi cần những thông tin CP này nhà quản trị thường phải dựa chủ yếu vào thông tin thu thập được từ các nguồn khác. Thậm chí với

báo cáo CP SP - báo cáo được đặc biệt chú trọng thì nhà quản trị cũng chỉ biết được những CP nào tạo ra SP mà không thấy được mối quan hệ luân chuyển CP trong các giai đoạn của chuỗi chế biến. Tình trạng báo cáo CP không đầy đủ là một trong những nguyên nhân cơ bản dẫn đến hạn chế trong việc đáp ứng yêu cầu quản trị.

Thông qua khảo sát hệ thống báo cáo CP SP và báo cáo CP bộ phận tại các công ty chỉ ra CP chỉ được phân tích và trình bày theo yếu tố kết hợp theo chức năng chi phí, chưa có công ty nào thể hiện rõ các yếu tố CP thành hai nhóm CP biến đổi và CP cố định mặc dù quy trình tập hợp CP và tính giá thành đã được thực hiện trên cơ sở phân loại CP theo mối quan hệ với mức độ hoạt động. Thực tế này đã gây khó khăn cho việc cung cấp thông tin CP phục vụ cho kiểm soát cũng như đánh giá kết quả thực hiện trên phương diện chi phí. Ngoài ra, trên báo cáo CP bộ phận, CP chưa được bóc tách thành CP có thể kiểm soát được và CP không kiểm soát được nên CP chưa phải là chỉ tiêu khách quan để đánh giá trách nhiệm của nhà quản trị các bộ phận. Đây chính là lý do mà các nhà quản trị tại các công ty sx trên địa bàn các tỉnh miền Trung thường phải sử dụng thước đo hiện vật để đánh giá trách nhiệm quản trị cũng như kết quả hoạt động tại các bộ phận. Những thước đo này chưa liên kết được với hiệu quả sử dụng nguồn lực nên khó có thể đánh giá chính xác được mức độ đóng góp của các bộ phận vào việc hoàn thành các mục tiêu tài chính của công ty.

Nhìn chung, hệ thống báo cáo KTQTCP chỉ đáp ứng yêu cầu của KTTC chứ chưa đáp ứng được cung cấp thông tin CP phục vụ cho quản trị. Một số nhà quản trị còn thiếu tin tưởng vào thông tin trên các báo cáo chi phí. Họ cho rằng thông tin trên báo cáo KTQT thực chất được trích rút và chỉnh sửa từ hệ thống BCTC nên không kịp thời cho việc ra quyết định và kém tin cậy. Hệ thống báo cáo CP chủ yếu được sử dụng để đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch nên ít có giá trị phục vụ cho chỉ đạo điều hành.

2.2.2.4. Phân tích thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị

Theo kết quả khảo sát (**Phụ lục 01, 02, 03**) cho thấy, các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung chỉ lập hai loại báo cáo phân tích CPSX là báo cáo phân tích CPSXSP và báo cáo phân tích CPSX bộ phận. Tuy nhiên, không phải mọi công ty đều lập hai loại báo cáo này.

Tỷ lệ lập báo cáo phân tích CPSX cao thuộc về nhóm công ty có cơ cấu bộ phận trực tuyến chức năng (chủ yếu các công ty cổ phần). Tình trạng này cũng xảy ra đối với báo cáo phân tích CPSX theo bộ phận với xu hướng là càng tham gia vào nhiều giai đoạn thì có tỷ lệ lập báo cáo phân tích càng cao. Các công ty cơ cấu bộ phận trực tuyến gián đơn chỉ lập báo cáo phân tích CPSX SP, không lập báo cáo phân tích CPSX bộ phận. Sự thiếu hụt các báo cáo phân tích CPSX hoạt động, khách hàng hay các công việc đã hạn chế khả năng đáp ứng thông tin CPSX phục vụ quản trị các đối tượng chịu phí này. Tác giả minh họa bằng Báo cáo phân tích chênh lệch CPNCTT năm 2018 tại Công ty Cổ phần thép Đà Nẵng theo **Bảng 2.57 (Phụ lục 2.53)**.

Về kỹ thuật phân tích: Kỹ thuật phân tích CPSX tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu là so sánh giữa CPSX thực tế và CPSX dự toán, hoặc CPSX thực tế kỳ báo cáo với kỳ trước. Tuy nhiên, kỹ thuật phân tích còn đơn giản, chủ yếu chỉ dừng lại ở việc xác định biến động tổng CPSX một cách cơ học và tập trung chủ yếu vào nhóm các công ty có cơ cấu tổ chức đơn giản hoặc cơ cấu bộ phận chức năng. Nhóm các công ty có cơ cấu tổ chức đơn vị trực tuyến chức năng như công ty cổ phần Thép Dana - Úc, công ty cổ phần Thép Dana – Ý, công ty cổ phần Thép Việt Mỹ,... thì thực hiện phân tích chênh lệch CPSX theo lượng và giá. Tuy nhiên, việc phân tích này cũng chỉ giới hạn ở khoản mục CP NVL bởi vì những khoản mục này đã được định mức vật tư tiêu hao. Việc phân tích CPSX cũng chỉ thuần túy là xác định biến động về giá trị nên ít có giá trị đối với hoạt động quản lý. Nhà quản trị không thể xác định được nguyên nhân gia tăng CP để có những biện pháp điều chỉnh kịp thời. Kết quả điều tra cho thấy, 100% các công ty khi phân tích biến động CPSX đều không gắn với phạm vi hoạt động, các khoản mục CP cố định trên các báo cáo phân tích CPSX không được cụ thể ở các mức độ hoạt động khác nhau. Việc cào bằng CP cố định cho mọi mức độ hoạt động dẫn đến không đánh giá chính xác hiệu quả hoạt động và hiệu quả sử dụng nguồn lực.

Về phân tích CVP: Kết quả khảo sát từ mẫu nghiên cứu cho thấy 100% công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung không phân tích CVP phục vụ xác định điểm hòa vốn và lựa chọn phương án KD.

Về nội dung phân tích: Khảo sát hệ thống báo cáo phân tích CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nghiên cứu điển hình cho thấy các chỉ tiêu trên báo cáo phân tích CPSXKD tương tự như báo cáo CPSXKD thực hiện chỉ khác là báo cáo phân tích CPSXKD phản ánh các chỉ tiêu đó theo số thực tế, số kế hoạch hoặc số kỳ trước. Như vậy, về bản chất báo cáo phân tích CPSXKD chỉ cung cấp thêm thông tin tăng giảm CPSXKD giữa thực tế với kế hoạch hoặc giữa kỳ này với kỳ trước chứ chưa cung cấp được thông tin phục vụ đánh giá tình hình thực hiện CPSXKD trong mối quan hệ với việc đạt được mục tiêu chiến lược của công ty cũng như phục vụ đánh giá trách nhiệm quản trị các cấp. Ngoài ra, phỏng vấn sâu nhà quản trị tại các công ty nghiên cứu điển hình cho thấy các báo cáo phân tích CPSXKD chỉ hướng tới đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị cấp cao mà không hỗ trợ thông tin cho nhà quản trị cấp trung và cấp cơ sở. Nhà quản trị cấp trung và cấp cơ sở thường phải sử dụng các chỉ tiêu hiện vật như số lượng, định mức để ra các quyết định tác nghiệp, họ không có hoặc có rất ít thông tin CPSX liên quan đến các hoạt động vì thế họ ít có cơ hội để ra các quyết định cải tiến hoạt động, cải tiến quy trình nhằm đạt được mục tiêu liên tục cắt giảm chi phí.

Về phân loại CPSXKD trên các báo cáo phân tích CPSXKD: Kết quả khảo sát báo cáo phân tích của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nghiên cứu điển hình cho thấy báo cáo phân tích CPSXKD chủ yếu được phân loại

CPSXKD theo yếu tố CP kết hợp với khoản mục và chức năng hoạt động. Để hỗ trợ cho việc đánh giá và ra quyết định, sự biến đổi của CPSXKD cần được nhận diện trong mối quan hệ với mức độ hoạt động và khả năng có thể kiểm soát CP đối với từng cấp quản trị trong tổ chức. Với cách phân loại và trình bày CPSXKD như hiện nay, các báo cáo phân tích CPSXKD sẽ không đáp ứng được yêu cầu về kiểm soát CPSXKD, đánh giá kết quả thực hiện, đánh giá trách nhiệm quản trị cũng như ra các quyết định liên quan đến giá bán, cơ cấu sản lượng trong ngắn hạn.

2.3. Đánh giá thực trạng kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Qua nghiên cứu khảo sát thực trạng kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cho thấy công tác kế toán CPSXKD có những ưu điểm, hạn chế nhất định. Cụ thể:

2.3.1. Những kết quả đạt được

Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trên góc độ KTTC

Mặc dù các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung là những DN có đặc điểm quy trình sx phức tạp, tiềm lực về tài chính còn hạn hẹp. Tuy nhiên công tác kế toán của các công ty đã phần nào đáp ứng được nhu cầu thông tin về hoạt động kinh tế tài chính của đơn vị. Các mặt đạt được có thể khái quát như sau:

- **Về các nguyên tắc kế toán chi phí chi phối kế toán CPSXKD:** Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung về cơ bản đã tuân thủ và đảm bảo các nguyên tắc kế toán theo đúng quy định. Giúp cho các nhà quản lý tại các công ty có thể nắm bắt được các thông tin CP một cách đầy đủ, rõ ràng nhằm mục đích phục vụ cho việc ra các quyết định đúng đắn tại các công ty.

- **Về nhận diện và phân loại chi phí (xác định chi phí sản xuất kinh doanh):** Các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã tiến hành phân loại CPSXKD theo nội dung và theo chức năng của chi phí. Việc sắp xếp CPSXKD của các công ty thành các khoản mục CPSX và chi tiết các khoản mục CP này theo các yếu tố và theo chức năng hoạt động đã đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin của KTTC về các chỉ tiêu giá vốn hàng bán trên báo cáo kết quả KD, thông tin về các yếu tố CP trên thuyết minh BCTC.

- Về ghi nhận chi phí sản xuất kinh doanh

+ *Đối tượng tập hợp CPSXKD:* Việc xác định đối tượng tập hợp CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung về cơ bản khá phù hợp với yêu cầu quản lý, kiểm tra và phân tích chi phí, yêu cầu hạch toán nội bộ của từng công ty. CPSXKD phát sinh được tập hợp cho từng đối tượng chịu CP giúp cho các công ty có thể hạch toán được CP riêng của từng loại SP và trên cơ sở đó giúp cho các nhà quản trị công ty điều chỉnh những CP bất hợp lý, CP có tính lãng phí, đưa ra phương án SXKD kịp thời đối với từng hoạt động cụ thể.

+ *Phương pháp kế toán tập hợp CPSXKD*

Phương pháp tập hợp và phân bổ CPSXKD: Việc vận dụng các phương pháp tập hợp CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung bao gồm phương pháp tập hợp trực tiếp và phương pháp phân bổ gián tiếp về cơ bản đã phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD của các công ty.

Kế toán tập hợp chi phí sản xuất kinh doanh

Về chứng từ kế toán: Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung về cơ bản khá phù hợp với tình hình hoạt động SXKD của doanh nghiệp. Về cơ bản, đã chấp hành và vận dụng khá tốt chế độ chứng từ kế toán CP theo quy định Bộ tài chính đã ban hành, làm cơ sở pháp lý cho tài liệu, số liệu KTTC. Đồng thời, đó cũng là cơ sở cho các số liệu KTQT ở góc độ cụ thể hoá, chi tiết hoá số liệu của KTTC. Công tác tổ chức luân chuyển chứng từ kế toán CP được hầu hết các công ty thực hiện khá khoa học, quy định cụ thể rõ ràng về nguyên tắc lập, nguyên tắc kiểm tra các chứng từ trong một số các giao dịch chủ yếu. Quy trình luân chuyển chứng từ cơ bản phù hợp với đặc thù tổ chức quản lý KD của từng công ty, đảm bảo cho việc tập hợp, sử dụng và kiểm tra chứng từ trong các giao dịch chủ yếu. Công tác bảo quản và lưu trữ chứng từ cũng đã được thực hiện theo quy định.

Về tài khoản và sổ kế toán: Qua khảo sát thực tế, các công ty sx thuộc thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã chấp hành và vận dụng khá tốt tài khoản và sổ kế toán CP theo quy định Bộ tài chính đã ban hành, làm cơ sở pháp lý cho tài liệu, số liệu KTTC. Về cơ bản, đảm bảo tuân thủ các nguyên tắc kế toán, chuẩn mực kế toán. Điều này giúp cho việc lập và trình bày thông tin trên các báo cáo kế toán đạt hiệu quả cao.

- **Về thông tin CPSXKD:** Thông tin về CPSXKD của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu được trình bày ở ba báo cáo: BCĐKT, BCKQKD và Thuyết minh BCTC. Về cơ bản đã thể hiện được thông tin CPSXKD rõ ràng, cụ thể trên BCTC đáp ứng phần nào nhu cầu thông tin CPSXKD tại đơn vị.

Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trên góc độ KTQT

- **Về xây dựng định mức CPSXKD:** Các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã xây dựng được định mức của các khoản mục như: CPNVLTT, CPSXC nhằm đáp ứng phần nào trong công tác quản lý CP tại các công ty, giúp kiểm soát chặt chẽ hơn hệ thống CP của các công ty.

- **Về lập dự toán CPSXKD:** Thông qua kết quả nghiên cứu khảo sát có thể rút ra được kết luận về hệ thống dự toán trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nhìn chung đã đáp ứng được thông tin CP phục vụ lập kế hoạch. Bởi dự toán CPSXKD lập tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung là dự toán tĩnh, dự toán này đã kịp thời hỗ trợ công tác lập kế hoạch hoạt động SXKD của công ty.

- **Về thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị**

+ Về phương pháp xác định CPSXKD: Phương pháp CP thực tế vẫn đang được áp dụng phổ biến hơn phương pháp CP thông thường và phương pháp CP tiêu chuẩn. Công ty có cơ cấu bộ phận trực tuyến chức năng thì có xu hướng áp dụng phương pháp CP tiêu chuẩn cao hơn các phương pháp khác. Các công ty áp dụng các phương pháp xác định CP khác nhau thì có mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin CP khác nhau nhưng công ty áp dụng phương pháp CP tiêu chuẩn có mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin CP cao nhất.

+ Về hệ thống báo cáo KTQT CPSXKD: Nhìn chung, hệ thống báo cáo KTQT CPSXKD trong các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung có hệ thống báo cáo CP về cơ bản đã đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị nhưng cần đồng bộ và đầy đủ hơn nhằm giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn cho DN.

2.3.2. Những hạn chế

Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trên góc độ KTTC

- **Ghi nhận CPSXKD:** Việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán chi tiết và sổ sách kế toán chi tiết nhằm phản ánh một cách cụ thể các nội dung cần theo dõi chi tiết phục vụ cho công tác quản lý trong các công ty SX thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung thực sự chưa được chú trọng, hoặc vận dụng chưa hiệu quả. Việc mở hệ thống tài khoản kế toán chi tiết và sổ sách kế toán chi tiết để theo dõi chi tiết các đối tượng còn ít và đơn giản. Hệ thống tài khoản kế toán và sổ kế toán tại các công ty SX thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung mới chỉ sử dụng với mục đích để hạch toán kế toán phục vụ cho công tác lập BCTC mà chưa tập trung đi sâu vào công tác kế toán chi tiết. Điều đó, ảnh hưởng trực tiếp đến việc cung cấp thông tin kế toán đối với công tác quản trị DN.

- Về thông tin CPSXKD

Các công ty SX thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã bước đầu chỉ tập trung lập hệ thống BCTC thể hiện ở các chỉ tiêu cơ bản: chỉ tiêu giá vốn hàng bán, CPBH, CP quản lý DN (Báo cáo kết quả hoạt động KD) và chỉ tiêu CPSXKD dở dang (Bảng cân đối kế toán) và được giải trình chi tiết trên Bản thuyết minh BCTC. Việc phân tích thông tin CPSXKD chỉ dừng lại ở một số nội dung chủ yếu trong phân tích báo cáo tài chính như cơ cấu vốn, cơ cấu nợ ngắn hạn, khả năng thanh toán, tỷ suất lợi nhuận, khả năng lưu chuyển vốn... Nhìn chung, hệ thống thông tin CPSXKD chưa được xây dựng một cách đầy đủ và hệ thống nhằm cung cấp thông tin thực hiện và thông tin phân tích, đánh giá, xác định nguyên nhân của sự biến động các thông tin CPSXKD một cách đầy đủ, rõ ràng, chi tiết... nhằm tìm ra các hướng giải quyết và sử dụng hiệu quả hơn tài sản của công ty. Chính vì vậy, việc phân tích thông tin CPSXKD thông qua hệ thống báo cáo giá thành và báo cáo kết quả hoạt động KD theo phương pháp trực tiếp chưa có cơ sở để thực hiện một cách có hiệu quả, dẫn đến chưa xác định được những nguyên nhân tích cực và nguyên nhân tiêu cực để rút kinh nghiệm cho kỳ sau công ty

hoạt động hiệu quả hơn.

Kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trên góc độ KTQT

- **Về nhận diện và phân loại CPSXKD:** Các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã tiến hành nhận diện và phân loại CPSXKD doanh theo khoản mục chi phí, yếu tố CP và theo chức năng của chi phí. Trên góc độ KTQT chi phí, các cách phân loại này về cơ bản chưa đáp ứng được các yêu cầu cung cấp thông tin của quản trị nội bộ. Các công ty chưa quan tâm tới các cách phân loại CP khác, chẳng hạn như phân loại CP theo cách ứng xử của chi phí. Điều này gây khó khăn cho việc phân tích mối quan hệ giữa CP – sản lượng – lợi nhuận, do đó chưa đáp ứng việc tăng cường công tác kiểm soát CP và phân tích thông tin CP để đưa ra quyết định.

- **Về xây dựng định mức và lập dự toán CPSXKD**

+ Về xây dựng định mức CPSXKD: Các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chưa đáp ứng được yêu cầu lập dự toán bộ phận và chỉ đáp ứng ở mức trung bình đối với dự toán CP SP. Hạn chế của hệ thống định mức đối với lập dự toán đã làm giảm mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin CP SP, công việc, bộ phận và khách hàng. Nguyên nhân dẫn đến hạn chế của hệ thống định mức là hệ thống định mức còn chưa đầy đủ, nhiều yếu tố CP chưa định mức được cả về lượng và về giá. Tình trạng này là phổ biến ở công ty có cơ cấu tổ chức đơn giản. Ngoài ra, có một vài công ty không xây dựng định mức hoặc hệ số điều chỉnh định mức khi sx những đơn hàng đặc biệt có mức tiêu hao nguồn lực cho 1 tấn SP khác biệt so với định mức chung. Nhìn chung, phương pháp xây dựng định mức còn mang tính áp đặt nhất là các công ty có cơ cấu bộ phận đơn giản, hệ thống định mức chưa xây dựng cũng như chưa được điều chỉnh kịp thời.

+ Về lập dự toán CPSXKD: Hệ thống dự toán tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nhìn chung chỉ đáp ứng được thông tin CP phục vụ lập kế hoạch, chưa đáp ứng được chức năng kiểm soát và đánh giá kết quả hoạt động. Mặt khác, hệ thống dự toán CP trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung còn chưa đầy đủ, thiếu đồng bộ. Thực trạng này đã dẫn đến hệ thống dự toán CP không cung cấp đủ thông tin phục vụ lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá.

Dự toán tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu là dự toán tĩnh, dự toán này chỉ phục vụ lập kế hoạch chứ không đáp ứng được yêu cầu kiểm soát. Đây chính là nguyên nhân gây ra những bất cập của hệ thống dự toán CP đối với hoạt động kiểm soát quản lý. Trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, nhóm các công ty có cơ cấu tổ chức đơn giản có hệ thống dự toán thiếu đầy đủ nhất, thậm chí có công ty không lập dự toán hoặc nếu lập thì chỉ tập trung vào dự toán CPNVL vì thế hệ thống dự toán cũng không thể đáp ứng được 50% yêu cầu lập kế hoạch chứ chưa tính đến kiểm soát và đánh giá. Đối với các công ty có cơ cấu trực tuyến chức năng có hệ thống dự toán tương đối đầy đủ và là nhóm công ty

có điểm đánh giá mức độ đáp ứng của hệ thống dự toán đối với quản trị công ty tốt nhất.

Từ những phân tích trên có thể kết luận, sự yếu kém của hệ thống dự toán dẫn đến những hạn chế trong việc cung cấp thông tin phục vụ quản trị công ty chính là sự không đầy đủ, thiếu đồng bộ và chưa liên kết được với các chỉ tiêu đánh giá kết quả thực hiện của các bộ phận cũng như đánh giá trách nhiệm của nhà quản trị trong việc kiểm soát chi phí.

- Về thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị

+ Phương pháp xác định CPSXKD: Các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu áp dụng phương pháp xác định chi phí thực tế, một số công ty cổ phần áp dụng phương pháp thông thường và số ít công ty cổ phần sử dụng phương pháp tiêu chuẩn. Trên khía cạnh đáp ứng nhu cầu thông tin chi phí, các phương pháp xác định chi phí khác nhau sẽ đáp ứng nhu cầu thông tin chi phí về các đối tượng chịu phí khác nhau. Những doanh nghiệp áp dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn thì đáp ứng nhu cầu thông tin chi phí tốt hơn những doanh nghiệp áp dụng phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí thực tế. Tuy nhiên, so với cầu của quản trị thì những doanh nghiệp áp dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn vẫn chưa đáp ứng được. Điều này cho thấy cần phải xem xét lại các phương pháp xác định chi phí hoặc là cải tiến hoặc là phải chuyển đổi sang phương pháp khác để có thể đáp ứng tốt hơn.

+ Về hệ thống báo cáo KTQT CPSXKD: Nhìn chung, hệ thống báo cáo KTQTC trong các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung chỉ đáp ứng phần nào yêu cầu của nhà quản trị, chưa cung cấp đầy đủ thông tin CPSXKD phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Hệ thống báo cáo KTQTCPSX còn nghèo nàn, thiếu đồng bộ, mang tính tổng hợp cao và chỉ chú trọng vào trung tâm CP kỹ thuật, xem nhẹ trung tâm CP tùy ý hoặc thậm chí bỏ qua trung tâm này. Tình trạng này xảy ra ở tất cả các nhóm công ty. Ngoài ra, thông tin trên báo cáo KTQTC chỉ được trình bày theo khoản mục, theo yếu tố CP và chức năng hoạt động nên không thể đáp ứng được yêu cầu kiểm soát CP và đánh giá kết quả hoạt động của các công ty.

- Về phân tích thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị

Qua nghiên cứu khảo sát thực trạng cho thấy việc thu thập thông tin CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chưa đáp ứng được yêu cầu của nhà quản trị. Thông tin CP hiện tại đã đáp ứng được yêu cầu thông tin để lập các BCTC. Mà tác dụng lớn nhất của thông tin trên các BCTC đối với nội bộ công ty là giúp cho các nhà quản trị đánh giá về cấu trúc tài chính và triển vọng tài chính của công ty. Để hỗ trợ cho việc đánh giá và ra quyết định, sự biến đổi của CPSXKD cần được nhận diện trong mối quan hệ với mức độ hoạt động và khả năng có thể kiểm soát CP đối với từng cấp quản trị trong tổ chức. Với cách phân loại và trình bày CPSXKD

như hiện nay, các báo cáo phân tích CPSXKD sẽ không đáp ứng được yêu cầu về kiểm soát CPSXKD, đánh giá kết quả thực hiện, đánh giá trách nhiệm quản trị cũng như ra các quyết định liên quan đến giá bán, cơ cấu sản lượng trong ngắn hạn.

Đồng thời, các quyết định lựa chọn các phương án KD hay các biện pháp kiểm soát CP không thể có được thông qua việc phân tích các BCTC hay phân tích cụ thể các thông tin CP trong hệ thống KTQTCP hiện tại của các công ty. Các loại quyết định này chỉ có thể có được thông qua một hệ thống KTQT CPSXKD với đầy đủ các yếu tố về phân loại chi phí, lập dự toán chi phí, xác định giá thành SP. Chính vì không phân loại CP theo cách ứng xử của chi phí, không lập dự toán CP KD khoa học nên các công ty chưa tiến hành phân tích các CP phù hợp để ra các quyết định KD. Mặt khác, các công ty chưa phân tích điểm hoà vốn hay dựa vào các thông tin KTQT để đưa ra các quyết định lựa chọn các phương án KD.

Bên cạnh đó, hệ thống báo cáo phân tích CPSXKD đều chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin quản trị. Nguyên nhân là do hệ thống báo cáo phân tích CP còn sơ sài, thiếu đồng bộ. Hiện tại, hệ thống báo cáo phân tích CPSXKD chỉ có hai loại là báo cáo CP bộ phận và báo cáo CP SP. Không có công ty cơ cấu bộ phận trực tuyến gián đơn nào trong mẫu khảo sát lập báo cáo phân tích CP bộ phận. 100% các công ty trong mẫu khảo sát không thực hiện phân tích CVP. Kỹ thuật phân tích còn đơn giản, chỉ xác định chênh lệch CP một cách cơ học chưa gắn với phạm vi hoạt động, chưa phân tích biến động của CP cố định và CP biến đổi. Các báo cáo CP chỉ chú trọng đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị cấp cao, ít hỗ trợ nhà quản trị cấp trung và cấp cơ sở.

- Về phân tích biến động CPSXKD giữa thực tế và dự toán nhằm tăng cường kiểm soát chi phí

Nội dung phân tích này ở các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung còn đơn giản, các khoản mục CP chưa được phân tích đầy đủ nên thông tin thu thập được từ phân tích chưa đáp ứng được nhu cầu quản lý một cách có hiệu quả. Công tác phân tích ở các công ty chỉ dừng lại ở việc so sánh, đo lường kết quả thực hiện giữa các năm, chưa có sự phân tích, đánh giá công tác kiểm soát CP có hiệu quả không, cụ thể là đo lường các chỉ tiêu trên báo cáo kết quả hoạt động KD. Việc phân tích này chỉ nhằm mục đích đánh giá mức độ biến động của chi phí, doanh thu mà chưa phục vụ cho mục đích ra quyết định. Các công ty chưa có bộ phận chuyên trách làm công tác phân tích nên các thông tin phân tích chưa có chiều sâu. Với nhu cầu thông tin KTQT ngày càng cao thì công tác phân tích biến động CP hiện tại chưa thể đáp ứng được. Do vậy, cần phải thực hiện việc đánh giá, xác định nguyên nhân theo các nhân tố ảnh hưởng đến tình hình thực hiện dự toán CP để có thể đánh giá CP phát sinh tại các phòng ban, phân xưởng một cách chính xác hơn, từ đó có biện pháp điều chỉnh dự toán cho hợp lý tạo điều kiện thuận lợi để lập dự toán cho các năm kế tiếp và phục vụ yêu cầu kiểm soát của cấp quản trị.

- Về hệ thống KTQTCP môi trường

Ngành thép là một trong những ngành gây ô nhiễm môi trường, các CP liên quan đến xử lý môi trường rất lớn. Tuy nhiên, các CP liên quan đến môi trường tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung không được tập hợp riêng để cung cấp thông tin cho việc quản trị mà lại nằm lẫn trong khoản mục CPSXC. Nguyên nhân có thể do nhà quản lý chưa có hoặc chưa nhận ra nhu cầu thông tin về CP môi trường. Mặt khác, giữa bộ phận môi trường và bộ phận kế toán chưa có sự liên kết chặt chẽ. Chính vì những nguyên nhân này mà CP môi trường phát sinh tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chưa được chú trọng.

Do đó, để đáp ứng các yêu cầu của nhà quản trị đối với các khoản mục CP môi trường thì cần xây dựng hệ thống CP môi trường như các thông tin về mức tiêu hao vật tư, năng lượng, SP hỏng, mức độ hoàn thành kế hoạch sản lượng, mức độ đảm bảo an toàn lao động,...

2.3.3. Những nguyên nhân của hạn chế

Thông qua khảo sát thực tế tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, tác giả nhận thấy nguyên nhân của các tồn tại trong công tác tổ chức kế toán CPSXKD từ các công ty này bao gồm cả nguyên nhân khách quan và nguyên nhân chủ quan. Cụ thể:

Nguyên nhân khách quan

- Do ngành thép còn thiếu sự quản lý chặt chẽ của các cơ quan Nhà nước trong việc đầu tư vào ngành này. Việc đầu tư tràn lan, không theo quy hoạch gây mất cân đối, nguồn cung đang vượt xa cầu. Do đó, nếu nói về số lượng, rõ ràng không chỉ đủ đáp ứng nhu cầu trong nước mà đang dư thừa công suất, đặc biệt là mặt hàng thép xây dựng.

- Trình độ công nghệ của các DNSX thép Việt Nam được đánh giá là còn yếu kém. Năng lực tài chính hạn chế dẫn đến nhiều DN chỉ đầu tư dây chuyền với quy mô nhỏ, công nghệ lò điện cũ kỹ, tiêu tốn nhiên liệu và CP cao dẫn đến các SP không có tính cạnh tranh.

- Đặc điểm quy trình hoạt động SXKD phức tạp, có liên quan đến yếu tố tự nhiên trong việc khai thác các nguồn nguyên liệu cũng là nguyên nhân gián tiếp ảnh hưởng đến việc thu thập thông tin, xây dựng định mức, lập dự toán chi phí,...

- Các văn bản về luật kế toán và chuẩn mực kế toán đã được xây dựng và cải cách căn bản theo quan điểm hội nhập với khu vực và quốc tế, nhưng không tránh khỏi những điểm chưa phù hợp, chưa đồng bộ với cơ chế quản lý kinh tế đặc thù của Việt Nam, Do đó, cũng gây khó khăn cho các DN trong việc tổ chức công tác kế toán.

Nguyên nhân chủ quan

- Việc nhận thức vai trò thông tin kế toán trong công tác quản lý còn hạn chế. Do vậy, một số công ty kế toán chỉ chuyên tâm vào việc lập BCTC theo đúng quy định của Nhà nước về kế toán thuế, KTTC, chưa có ý thức về tầm quan trọng của KTQTCP

trong việc tổ chức hạch toán CP nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị và các đối tác quan tâm. Bên cạnh đó, các nhà quản trị công ty cũng chưa thực sự sử dụng thông tin kế toán với tư cách là một cơ sở quan trọng trong việc ra quyết định điều hành công ty. Vì vậy công tác KTQTCP chưa được quan tâm đúng mức.

- DN chưa chú trọng đúng mức đến việc đào tạo nhân lực, nâng cao trình độ cho nhân viên kế toán, tạo điều kiện cho họ tham gia vào các lớp tập huấn về chế độ kế toán mới, trao đổi kinh nghiệm trong công việc với đồng nghiệp, với các chuyên gia, người tư vấn trong lĩnh vực kế toán nên dẫn đến tâm lý ngại thay đổi, hiểu không đúng tinh thần chuẩn mực, chế độ kế toán,... dẫn đến tiếp cận và vận dụng chuẩn mực và chế độ kế toán gặp nhiều khó khăn.

- Các DN chưa chú ý đến việc cập nhật thường xuyên các thông tin thay đổi của chính sách KTTTC, chế độ kế toán nên dẫn đến vận dụng không đúng hoặc tùy tiện trong việc vận dụng các quy định pháp lý về kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.

- Do trình độ, năng lực chuyên môn không ít kế toán trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung còn hạn chế, chưa thực sự đáp ứng được yêu cầu công việc trong điều kiện mới.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 trên cơ sở phân tích chỉ rõ những đặc điểm tổ chức hoạt động SXKD, tổ chức quản lý và tổ chức công tác kế toán ảnh hưởng đến kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Luận án đã phân tích làm rõ thực trạng kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung dưới góc độ KTTC từ việc vận dụng các nguyên tắc kế toán chi phối KTCPSXKD, xác định CPSXKD (xác định các khoản mục, phân loại CPSXKD), ghi nhận và trình bày thông tin về CPSXKD. Dưới góc độ KTQT, từ xây dựng định mức và lập dự toán CPSXKD, thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị.

Qua phân tích thực trạng, luận án đã chỉ rõ những ưu điểm, những hạn chế và nguyên nhân hạn chế trong kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.

Kết quả nghiên cứu chương 2 là cơ sở thực tiễn quan trọng để đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung tại chương 3.

CHƯƠNG 3. HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TẠI CÁC CÔNG TY SẢN XUẤT THÉP VIỆT NAM TRÊN ĐỊA BÀN CÁC TỈNH MIỀN TRUNG

3.1. Định hướng phát triển và yêu cầu hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

3.1.1. Định hướng phát triển của các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Ra đời những năm đầu của thập niên 80 nhưng chỉ mới thực sự phát triển trong một thập niên với tốc độ tăng trưởng trung bình khoảng 13% - 15% nên các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung Việt Nam đang gặp rất nhiều thách thức trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế. Hiện nay, CPSX thép thành phẩm của Việt Nam còn cao hơn các nước trong khu vực và trên thế giới do phải nhập khẩu nguyên liệu đầu vào (80% sắt phế liệu, gần 30% phôi, 100% thép cuộn cán nóng, gần 100% than cốc...) và hao phí năng lượng lớn vì sx bằng công nghệ lò điện lạc hậu, công suất thấp. CPSX cao dẫn đến khả năng cạnh tranh yếu. Không những thế, chất lượng thép Việt Nam còn thấp, cơ cấu SP nghèo nàn, mất cân đối. Để định hướng ngành thép phát triển bền vững thì ngày 4/9/2007 Thủ tướng Chính Phủ đã ký quyết định phê duyệt quy hoạch phát triển ngành thép Việt Nam giai đoạn 2007- 2025 và tầm nhìn đến năm 2035 với mục tiêu cụ thể như sau:

- Giảm thiểu sự mất cân đối giữa sx gang, phôi thép với thép thành phẩm, giữa SP thép dài với thép dẹt.

- Trong 10 năm tới, các cơ sở luyện kim mới phải áp dụng công nghệ hiện đại, tiên tiến, trang bị các thiết bị xử lý chất thải, giảm thiểu ô nhiễm đạt tiêu chuẩn môi trường. Những công ty nào sử dụng các công nghệ và máy móc lạc hậu như lò cao dưới 200m³, lò điện và lò chuyển dưới 20 tấn/mẻ, dây chuyền cán thép công suất dưới 100 tấn/ca và các loại máy móc, thiết bị phụ trợ lạc hậu khác sẽ bị loại bỏ.

- Kiểm soát chặt chẽ an toàn hoá chất, khí thải, đặc biệt là những hoá chất có mức độ độc hại ở các cơ sở sx SP thép dẹt cán nguội, mạ tráng kim loại, sơn phủ màng hữu cơ, các phòng thí nghiệm, các cơ sở sx cốc, thiêu kết và hoàn nguyên quặng sắt.

- Coi trọng và khuyến khích các thành phần kinh tế, các ngành kinh tế trong nước liên kết, hợp tác với nước ngoài đầu tư xây dựng một số tổ hợp mỏ - luyện kim, nhà máy thép liên hợp và nhà máy cán thép dẹt quy mô lớn.

Với quy hoạch phát triển ngành thép như trên, trong 10 năm tới số lượng các công ty tham gia 1 và 2 giai đoạn sẽ giảm, số lượng các công ty tham gia 3 hoặc 4 giai đoạn sẽ gia tăng. Đồng thời công nghệ và thiết bị hiện đại sẽ thay thế thiết bị lạc hậu, điều này dẫn đến sự thay đổi trong quy trình sx và cơ cấu chi phí. Tỷ trọng CP gián

tiếp sẽ gia tăng, tỷ trọng CP trực tiếp sẽ giảm xuống, CPBH và CPQL công ty sẽ tăng trong cơ cấu CP của công ty. Ngoài ra, sự chuyển dịch hoạt động sx về phía thượng nguồn để phát triển vùng nguyên liệu bền vững, giá rẻ đòi hỏi nhà quản trị các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung không chỉ tập trung vào khâu luyện và cán mà phải tập trung vào quản trị khâu khai thác quặng, luyện cốc, luyện gang. Những thay đổi trong cơ cấu chi phí, công nghệ, thiết bị, quy trình sx và phương thức KD sẽ dẫn đến sự chuyển dịch trọng tâm từ nhu cầu thông tin CP theo SP sang nhu cầu thông tin CP theo hoạt động, theo khách hàng, theo giai đoạn và theo bộ phận.

Ngoài ra, sự gia tăng các công ty quy mô lớn tham gia vào nhiều giai đoạn trong chuỗi chế biến làm tăng số lượng các công ty có cơ cấu bộ phận chiến lược trong đó nhà quản trị các bộ phận sẽ được phân quyền sâu rộng hơn. Lúc này, nhà quản trị bộ phận không chỉ chịu trách nhiệm về sản lượng hoặc khối lượng công việc mà còn phải chịu trách nhiệm về các kết quả hoạt động tài chính tại bộ phận mình. Do đó, thông tin CP không chỉ chú trọng phục vụ nhà quản trị cấp cao và cấp trung mà còn phải đáp ứng được những yêu cầu của nhà quản trị cấp cơ sở. Do đó, để đáp ứng được nhu cầu thông tin CP phục vụ quản trị các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung trong giai đoạn tới, KTQT CPSXKD cần phải cải tiến tất cả các nội dung từ xây dựng định mức, lập dự toán, thiết kế phương pháp xác định CPSXKD, hệ thống báo cáo CPSXKD và phân tích thông tin CPSXKD phục vụ cho việc ra quyết định.

3.1.2. Những yêu cầu cơ bản của việc hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Với thực trạng kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung và định hướng phát triển ngành thép Việt Nam được Chính phủ phê duyệt. Việc hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung là một trong những đòi hỏi khách quan và mang tính cấp thiết, việc hoàn thiện phải đáp ứng yêu cầu cơ bản sau:

- Hoàn thiện kế toán kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cần tiếp cận phù hợp với nguyên tắc kế toán, chuẩn mực kế toán quốc tế phù hợp với các quy định của Luật kế toán, Chuẩn mực kế toán và các Chế độ kế toán có liên quan của nhà nước Việt Nam. Luật kế toán, các chuẩn mực kế toán và các thông tư hướng dẫn thực hiện chuẩn mực chỉ cung cấp một khung pháp lý chung cho các DN mà chưa có các quy định cụ thể áp dụng cho các công ty sx thép. Vì vậy, khi hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung Việt Nam cần có các vận dụng hợp lý các quy định chung đó.

- Hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cần bảo đảm phù hợp với môi trường KD và đặc điểm tổ chức hoạt động KD, yêu cầu, trình độ quản lý DN; cần xuất phát từ đặc điểm môi trường KD và đặc điểm tổ chức hoạt động KD của các công ty sx thép để xây dựng, hoàn

thiện hệ thống kế toán CPSXKD tương xứng, có thể phục vụ tốt nhất trong quá trình KD của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.

- Hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cần thực hiện cả về KTTC, KTQT, nhằm đảm bảo đáp ứng đầy đủ các thông tin cho các đối tượng quan tâm đến thông tin kế toán các DN. Vì đối tượng sử dụng thông tin khác nhau nên yêu cầu nguồn thông tin cung cấp và sử dụng cũng khác nhau. Đối tượng sử dụng thông tin do KTTC cung cấp rất đa dạng, chủ yếu là các đối tượng bên ngoài DN như: Nhà nước, ngân hàng, các tổ chức tài chính, các nhà đầu tư...do đó thông tin do KTTC cung cấp phải có độ tin cậy, khách quan, có giá trị pháp lý cao, trình bày đảm bảo tính đơn giản, dễ hiểu cho người sử dụng thông tin, đặc biệt thông tin trọng yếu phải được trình bày công khai. Ngược lại, thông tin do KTQT cung cấp lại nhằm phục vụ cho đối tượng trong nội bộ DN. Những thông tin về CP do KTQT cung cấp có ý nghĩa vô cùng quan trọng trong việc ra quyết định, điều hành, QLDN. Chính vì vậy, yêu cầu hàng đầu khi hoàn thiện KTQTCP là phải đáp ứng yêu cầu quản lý linh hoạt, kịp thời và hữu ích.

- Hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cần đảm bảo tính kế thừa, tính khả thi và tính hiệu quả.

3.2. Các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

3.2.1. Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quan điểm kế toán tài chính tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

3.2.1.1. Hoàn thiện ghi nhận chi phí sản xuất kinh doanh

- **Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán:** Việc thiết kế hệ thống tài khoản kế toán phục vụ cho KTQT phải dựa vào yêu cầu quản lý của các nhà quản trị, các đối tượng kế toán ghi chép cần chi tiết đến mức độ nào để có thể cung cấp thông tin chi tiết, điều này còn phụ thuộc vào trình độ của các nhà quản lý, mức độ phân cấp quản lý trong nội bộ DN, quá trình SXKD và tổ chức quản lý hoạt động SXKD và trình độ, năng lực của đội ngũ nhân viên kế toán, các trang thiết bị sử dụng trong công tác kế toán DN. Do đó, việc xây dựng hệ thống tài khoản chi tiết trong các công ty sx thép phải đảm bảo phù hợp với những quy định của chế độ kế toán; phù hợp với trình độ quản lý trong DN; phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD thép và phù hợp với các đối tượng cần theo dõi phục vụ cho công tác lập dự toán trong DN.

Đồng thời, việc tổ chức tài khoản kế toán để tập hợp chi tiết CP cần theo yêu cầu của KTQT vừa đảm bảo khả năng đối chiếu thông tin chi tiết với thông tin tổng hợp liên quan của các đối tượng kế toán cụ thể trong các công ty. Do đó, các công ty nên thiết kế tài khoản KTQT CPSX kết hợp với một số tài khoản tổng hợp của KTTC. Hệ thống tài khoản kế toán được thiết kế sao cho các tài khoản đó phản ánh được CPSX theo cách ứng xử của chi phí, tức là tài khoản KTQTCP phải nhận diện được biến phí

và định phí nhằm kiểm soát, phân tích, quản lý CP có hiệu quả. Các công ty có thể xây dựng một mã tài khoản có dạng theo **Bảng 3.1** như sau:

Bảng 3.1. Bảng xây dựng mã tài khoản CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

TK cấp 1	TK cấp 2	TK cấp 3	TK cấp 4	TK cấp 5
CP NVL trực tiếp	Chi tiết theo từng giai đoạn sản xuất	Chi tiết theo từng nhóm SP	Chi tiết theo từng loại SP	Chi tiết theo từng loại SP theo biên phí và theo định phí

(Nguồn: Tác giả tổng hợp trên kết quả nghiên cứu)

Tác giả minh họa cách thiết kế TK chi tiết đối với TK 621 – CPNVLTT, TK 622 – CPNCTT, TK 627 – CPSXC,... tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung phục vụ yêu cầu KTQT theo **Bảng 3.2** như sau:

Bảng 3.2. Hệ thống tài khoản kết hợp KTQT và KTTC áp dụng tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Cấp 1	Số hiệu tài khoản				Tên tài khoản
	Cấp 2	Cấp 3	Cấp 4	Cấp 5	
1	2	3	4	5	6
621	621.1	621.1.1 621.1.2	621.1.1.1 621.1.1.2 621.1.2.1 621.1.2.2		Chi phí NVL TT Chi phí NVL TT – Phôi thép Chi phí NVL TT - Phôi thép CT3 Chi phí NVL TT - Phôi thép CT5 Chi phí NVL TT - Phôi thép CT3 - Biến phí Chi phí NVL TT - Phôi thép CT3 - Định phí Chi phí NVL TT - Phôi thép CT5 - Biến phí Chi phí NVL TT - Phôi thép CT5 - Định phí
	621.2	621.2.1 621.2.2	621.2.1.1 621.2.1.2 621.2.2.1 621.2.2.2	621.2.1.1.1 621.2.1.1.2 621.2.1.2.1 621.2.1.2.2 621.2.2.1.1 621.2.2.1.2 621.2.2.2.1 621.2.2.2.2	CPNVLTT sản phẩm thép CPNVLTT Thép cuộn CPNVLTT Thép cuộn Φ6 CPNVLTT Thép cuộn Φ8 CPNVLTT Thép cuộn Φ6 – Biến phí CPNVLTT Thép cuộn Φ6– Định phí CPNVLTT Thép cuộn Φ8– Biến phí CPNVLTT Thép cuộn Φ8– Định phí CPNVLTT Thép cây tròn trơn CPNVLTT Thép cây tròn trơn Φ14 CPNVLTT Thép cây tròn trơn Φ16 CPNVLTT Thép cây tròn trơn Φ14– Biến phí CPNVLTT Thép cây tròn trơn Φ14– Định phí CPNVLTT Thép cây tròn trơn Φ16– Biến phí CPNVLTT Thép cây tròn trơn Φ16– Định phí
...
622
627

(Nguồn: Tác giả tổng hợp trên kết quả nghiên cứu)

- **Xây dựng hệ thống sổ kế toán:** Căn cứ vào yêu cầu quản lý của các công ty và đối tượng chi tiết mà các công ty đã xác định để xây dựng hệ thống sổ kế toán chi tiết nhằm đảm bảo theo dõi chi tiết từng khoản mục chi phí, yếu tố CP kết hợp với việc vận dụng CP biến đổi và CP cố định để làm cơ sở cho việc phân tích biến động chi phí; phân tích CP theo đối tượng tập hợp CP đã xác định phù hợp với yêu cầu cung cấp thông tin chi tiết về CP để phục vụ yêu cầu quản lý chi phí. Cụ thể như sau: Sổ chi tiết CPNVLTT (**Bảng 3.3 và Bảng 3.4 – Phụ lục 3.1, 3.2**), Sổ chi tiết CPNCTT (**Bảng 3.5 – Phụ lục 3.3**), Sổ chi tiết CPSXC (**Bảng 3.6 – Phụ lục 3.4**). Đồng thời, sổ chi tiết CPBH và sổ chi tiết CPQLDN được lập tương tự.

3.2.1.2. Hoàn thiện thông tin chi phí sản xuất kinh doanh

Để có cơ sở thực hiện phân tích thông tin CPSXKD có hiệu quả, tính giá phí và báo cáo kết quả KD cho từng SP từng đơn đặt hàng, tác giả kiến nghị các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nên lập báo cáo giá thành theo công việc và theo quá trình sx nhằm rút ra biến động tăng giảm để xác định nguyên nhân biến động và có biện pháp quản lý kịp thời. Ngoài ra, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có thể phân tích biến động CP thông qua báo cáo giá thành và báo cáo kết quả hoạt động KD.

3.2.2. Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh theo quan điểm kế toán quản trị tại các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

3.2.2.1. Hoàn thiện phân loại chi phí sản xuất kinh doanh

Để tối đa hoá lợi nhuận, một vấn đề quan trọng của công ty là phải kiểm soát chi phí. Muốn vậy, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung phải nắm rõ kết cấu CP của mình, biết được ưu và nhược điểm của nó để có những biện pháp thích hợp trong việc kiểm soát và cắt giảm chi phí. Việc phân loại chi theo cách ứng xử là một trong những cách phân loại cung cấp nhiều thông tin hữu ích cho nhà quản trị đưa ra những quyết định trong ngắn hạn hoặc dài hạn. Phân loại CP theo cách ứng xử của CP giúp cho nhà quản lý trong việc lập dự toán, kiểm soát và đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí. Chính vì vậy ngoài cách phân loại CP theo nội dung, khoản mục và theo chức năng giống như KTTTC, để có thể vận dụng được hệ thống KTQTCP, cần phân loại CP cách ứng xử của chi phí. Theo cách phân loại này, CP trong các công ty được phân loại thành biến phí và định phí (**Bảng 3.7 – Phụ lục 3.5**).

Biến phí:

- Biến phí NVLTT: CPNVL chính và CPNVL phụ. Các CP này luôn thay đổi theo sản lượng SP sản xuất.
- Biến phí nhân công trực tiếp: Tiền lương theo SP.
- Biến phí sx chung: Tiền lương nhân viên quản lý, phục vụ theo SP; CP vật liệu; CP nhiên liệu (dầu diezen).
- Biến phí bán hàng: Tiền lương của nhân viên bán hàng theo SP, CP vận chuyển

bốc xếp, CP vật liệu thay đổi theo số lượng SP tiêu thụ.

- Biến phí quản lý công ty: Tiền lương nhân viên quản lý công ty theo SP, CP vật liệu quản lý.

Định phí

- Định phí NCTTSX: Tiền lương cơ bản và các khoản trích theo lương được tính theo hệ số cấp bậc nên mang tính cố định theo số lượng SP sản xuất.

- Định phí SXC: Tiền lương cơ bản và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng được tính theo hệ số cấp bậc nên mang tính cố định theo số lượng SP sản xuất, CP công cụ, dụng cụ sx (trang bị bảo hộ lao động, bàn ghế,...) có bản chất là CP cấp bậc nên cố định theo sản lượng SP sản xuất, CP khấu hao TSCĐ được tính theo phương pháp đường thẳng nên mang tính cố định, CP dịch vụ mua ngoài, CP điện, CP khác tương đối ổn định nên xếp vào định phí.

- Trên cơ sở phân loại CP và số liệu tập hợp CPSXKD như ở Chương 2, tác giả lập bảng tổng hợp định phí và biến phí của Công ty Cổ phần thép Dana - Ý trong quý I/2018 (**Bảng 3.8, 3.9, 3.10 – Phụ lục 3.6, 3.7, 3.8**).

Việc phân loại CP theo cách ứng xử của CP như trên tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có tác dụng rất lớn trong việc lập kế hoạch, kiểm soát chi phí, điều tiết CP cho phù hợp giúp nhà quản lý nâng cao hiệu quả sử dụng CP và phân tích mối quan hệ CP - sản lượng - lợi nhuận ra quyết định KD.

3.2.2.2. Hoàn thiện xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh

Thực tế khảo sát cho thấy hầu hết các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chưa xây dựng được hệ thống định mức và dự toán CP đầy đủ. Trong khi tại các công ty phát sinh khá nhiều khoản CP khó khăn trong việc kiểm soát như CP mua nguyên vật liệu đầu vào, CP phụ tùng thay thế máy móc thiết bị, dây chuyền sản xuất, CP hệ thống điều hòa, CP xăng, dầu,... Do vậy, tác giả kiến nghị các công ty cần thiết phải vận dụng xây dựng định mức và dự toán CP đồng bộ hơn. Bởi vì, việc xây dựng định mức CP sẽ giúp công ty xác định CP tiêu hao để sx một đơn vị sản phẩm, từ đó làm cơ sở để thực hiện và kiểm soát chi phí. Mặt khác, định mức và dự toán có mối quan hệ mật thiết, định mức là cơ sở để xây dựng dự toán, nên nếu định mức CP xây dựng thiếu chính xác, dẫn đến dự toán của công ty sẽ không chuẩn và ngược lại. Như vậy, nền tảng cần xây dựng trước là hệ thống định mức CP trong công ty.

Trên cơ sở lý luận ở Chương 1, kết hợp với kết quả khảo sát thực tế tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung, cho thấy định mức bao gồm 2 dạng là định mức kỹ thuật và định mức thực tế. Và hệ thống định mức CP trong các công ty bao gồm:

- Định mức CP nguyên vật liệu: Việc xây dựng định mức kỹ thuật về nguyên vật liệu tại các công ty cổ phần sx thép hiện đang thực hiện rất tốt. Định mức CP được xây

dựng dựa trên định mức kỹ thuật về lượng nguyên vật liệu tiêu hao và định mức giá. Do đó, các công ty TNHH và công ty tư nhân cần quan tâm xây dựng định mức CP nguyên vật liệu để kiểm soát CP tốt hơn.

- Định mức CP nhân công: Theo kết quả khảo sát có 3 công ty cổ phần xây dựng định mức về khoản mục CP này. Tuy nhiên, chưa thực sự rõ ràng và đầy đủ. Do đó, để hoàn thiện hệ thống định mức chi phí, tất cả các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung này cần tiến hành xây dựng định mức CPNCTT. Căn cứ vào lượng thời gian lao động hao phí để sx ra SP và đơn giá giờ công lao động trực tiếp. Đơn giá thời gian lao động trực tiếp sx ra các loại SP khác nhau là khác nhau, căn cứ vào quy cách, chất lượng của SP để có thể xác định đơn giá cho công lao động đó.

- Định mức CPSXC, định mức CPBH và CPQLDN: Hiện tại, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cũng đã xây dựng định mức CPSXC nhưng còn khá đơn giản trong việc tính toán. Về bản chất sẽ không phản ánh và kiểm soát được từng loại CP cụ thể theo biến phí và định phí. Do đó, cần tiến hành tính toán và phân bổ lại CPSXC, từ đây làm cơ sở để xây dựng định mức CPSXC.

3.2.2.3. Hoàn thiện lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh

Hiện nay công tác lập dự toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chưa được thực hiện đồng bộ, nếu có dự toán thì chỉ là các dự toán tĩnh, nghĩa là các dự toán này chỉ hướng về một mức độ hoạt động và các kết quả thực tế luôn được so sánh với CP kế hoạch. Điều này, chưa đáp ứng được thông tin kịp thời trong việc đưa ra các quyết định phù hợp với những diễn biến của thị trường, đặc biệt là sự biến động của giá cả nguyên vật liệu đầu vào phụ thuộc vào giá nhập khẩu trên thị trường thế giới,... Do đó, để có thể nhìn trước được sự biến động của chi phí, giúp công ty trong việc đánh giá hiệu quả kiểm soát CP thực tế, khi mức độ hoạt động thay đổi, các công ty nên lập dự toán linh hoạt cho nhiều mức độ hoạt động khác nhau.

Dự toán CP linh hoạt là dự toán CP được xây dựng dựa trên một phạm vi hoạt động (quy mô hoạt động khác nhau) giúp cho nhà quản trị có thể so sánh CP thực tế ở các mức hoạt động khác nhau, từ đó có thể đưa ra các quyết định về giá bán SP trong điều kiện các mức sản lượng khác nhau, đảm bảo các công ty vẫn có lợi nhuận và có thể đưa ra các mức giá có thể cạnh tranh được với đối thủ. Đồng thời dự toán CP linh hoạt là căn cứ để đánh giá hiệu quả KD chính xác hơn là một kế hoạch tĩnh. Một kế hoạch tĩnh chỉ được lập ở một mức độ hoạt động và chọn mức độ kế hoạch làm gốc so sánh vì vậy sự so sánh sẽ thiếu chính xác do so sánh CP ở mức độ hoạt động khác nhau.

Dự toán linh hoạt được xây dựng dựa trên mô hình ứng xử của chi phí. Trình tự lập dự toán linh hoạt có thể khái quát qua các bước như sau:

Xác định phạm vi hoạt động trong kỳ kế hoạch.

Phân tích các CP có thể sẽ phát sinh trong phạm vi phù hợp theo mô hình ứng xử CP (khả biến, bất biến, hỗn hợp).

Xác định biến phí đơn vị dự toán

$$\frac{\text{Biến phí đơn vị dự toán}}{\text{Biến phí đơn vị dự toán}} = \frac{\text{Tổng biến phí dự toán}}{\text{Mức hoạt động dự toán}}$$

- Lập dự toán linh hoạt điều chỉnh theo mức hoạt động thực tế:

+ Đối với biến phí

$$\frac{\text{Tổng biến phí đã điều chỉnh}}{\text{Biến phí đơn vị dự toán}} = \frac{\text{Biến phí đơn vị dự toán}}{\text{Biến phí đơn vị dự toán}} \times \frac{\text{Mức hoạt động thực tế}}{\text{Mức hoạt động thực tế}}$$

+ Đối với định phí: Định phí thường không thay đổi khi lập kế hoạch KD do mức hoạt động thực tế vẫn nằm trong phạm vi điều chỉnh mà trong đó định phí chưa thay đổi. Dựa vào kế hoạch linh hoạt tính theo mức hoạt động thực tế, việc đánh giá tình hình CP tại đơn vị có ý nghĩa thực tiễn hơn do CP thực tế và kế hoạch linh hoạt đều dựa vào một mức hoạt động tương đương. Việc lập dự toán CP linh hoạt tại các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung được thực hiện như sau:

Xác định biến phí đơn vị dự toán: Đối với biến phí nguyên liệu chính căn cứ vào định mức tiêu hao nguyên liệu và đơn giá dự kiến nguyên liệu mua vào. Đối với biến phí tiền lương căn cứ vào doanh thu kế hoạch hàng năm. Đối với biến phí sx chung căn cứ vào tài liệu thống kê năm trước, định mức tiêu hao nhiên liệu (dầu diezen), điện và đơn giá dầu diezen và điện kế hoạch.

Theo tài liệu dự toán định phí và biến phí quý I/2018 (tổng hợp theo **bảng 3.8**, **bảng 3.9** và **bảng 3.10**) và sản lượng sx kế hoạch của phôi thép quý I/2018 là 15.000 tấn, của thép là 1.570 tấn, tác giả xác định được mức dự toán biến phí đơn vị của CPNVLT, CPNCTT và CPSXC tại Công ty Cổ phần Thép Dana - Ý (**bảng 3.11** và **3.12 – Phụ lục 3.9, 3.10**).

Lập dự toán linh hoạt điều chỉnh theo mức hoạt động thực tế:

$$\frac{\text{Tổng biến phí theo mức hoạt động thực tế}}{\text{Mức hoạt động thực tế}} = \frac{\text{Mức hoạt động thực tế}}{\text{Mức hoạt động thực tế}} \times \frac{\text{Biến phí đơn vị kế hoạch}}{\text{Biến phí đơn vị kế hoạch}}$$

Đối với định phí thường ổn định, không thay đổi khi lập dự toán CP linh hoạt, do mức hoạt động thực tế vẫn nằm trong phạm vi điều chỉnh mà trong đó định phí chưa thay đổi như CP công cụ, dụng cụ, CP khấu hao TSCĐ, CP tiền lương quản lý theo tiền lương cơ bản, CP tiền lương CNTT sx theo tiền lương cơ bản, CP vật liệu, đồ dùng văn phòng, CP bảo dưỡng, sửa chữa, CP quảng cáo... căn cứ vào dự toán quý để xác định. **Bảng 3.13, 3.14 (Phụ lục 3.11, 3.12)** trình bày dự toán CP linh hoạt cho các mức hoạt động:

Thực tế sx phôi quý I/2018 là 15.250 tấn, khi mức sản lượng tăng 20% là

18.300 tấn và khi mức sản lượng giảm 20% là 12.200 tấn.

Thực tế sx thép quý I/2018 là 1.510 tấn, khi mức sản lượng tăng 20% là 1.812 tấn và khi mức sản lượng giảm 20% là 1.208 tấn.

Như vậy, trên cơ sở dự toán CP linh hoạt giúp các công ty có thể xác định được nhanh chóng kịp thời CP ở các tình huống khác nhau như số lượng SP sx gia tăng hay giảm xuống. Từ đó làm cơ sở so sánh với CP thực tế đảm bảo việc phân tích tình hình thực hiện CP kế hoạch chính xác hơn.

3.2.2.4. Hoàn thiện thu thập thông tin chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị

Hoàn thiện phương pháp xác định chi phí: Quy trình công nghệ sx tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu là quy trình công nghệ khép kín. Và phương pháp xác định giá phí hiện tại đang sử dụng là phương pháp tập hợp và xác định CP theo quá trình sản xuất. Tuy nhiên, với phương pháp này, các công đoạn của quá trình sx thép luôn để lãng phí chi phí. Việc kiểm soát CP vẫn chưa được các cấp quản lý quan tâm nhiều. Do đó, để phù hợp với thực tế hiện nay, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nên kết hợp áp dụng với mô hình CP theo phương pháp Kaizen (Phương pháp cải tiến liên tục) trên cơ sở hệ thống kế toán CP theo phương pháp kết hợp CP thực tế và CP định mức.

- *Vận dụng phương pháp Kaizen trong phương pháp xác định giá phí theo quá trình sản xuất:* Với tiêu chí cải thiện các hoạt động tiêu chuẩn hóa và các quy trình, phương pháp Kaizen nhằm loại bỏ lãng phí, cải tiến quá trình sx nhằm giảm bớt chi phí. Để áp dụng phương pháp cải tiến liên tục nhằm cắt giảm chi phí, các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung nên áp dụng hệ thống JIT (Just – In - Time) cho những loại thép có chủng loại đặc biệt do khách hàng đặt trước. Có thể hiểu hệ thống JIT là hệ thống nhằm giảm bớt CP tồn kho để cắt giảm chi phí. Để tối thiểu hóa CP không gia tăng giá trị, các công ty sx thép nên mua nguyên vật liệu và sx các thép thành phẩm ngay khi chu trình sx cần, nhằm giảm tồn kho tới mức thấp nhất có thể vì CP kho hàng là CP không gia tăng giá trị. Thông qua hệ thống JIT, các công ty sx thép có thể chống lãng phí và cải thiện chất lượng. Thay cho việc nhập kho các thành phẩm và đợi đơn đặt hàng, hệ thống JIT sx các SP trực tiếp theo các đơn đặt hàng nhận được.

Với nguyên lý của phương pháp Kenzai, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung sẽ đơn giản hóa chu trình sx để giảm độ trễ, phát triển mối quan hệ với nhà cung cấp để có được nguyên vật liệu ngay khi cần với chất lượng đảm bảo, tránh CP ngắt quãng và CP chuyển giao bán thành phẩm bằng cách phân bố máy móc cùng một nhóm công việc càng gần nhau càng tốt, công nhân được huấn luyện để sử dụng được toàn bộ các máy móc cùng nhóm. Mô hình rất thuận lợi để áp dụng cho các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung là nên phân bố các phân xưởng liệu, phân xưởng luyện và phân xưởng cán ở cạnh nhau. Công nhân trong

các công ty sx thép cũng cần được đào tạo đa năng nhằm thế chỗ và kiêm nhiệm, giảm được CP lao động bất thường.

- *Vận dụng mô hình kết hợp CP thực tế với CP định mức trong mô hình xác định xác định giá phí theo quá trình sản xuất:* Mô hình xác định giá phí phù hợp với công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nên áp dụng là tính giá phí theo quá trình sx bằng phương pháp tập hợp CP thực tế kết hợp với CP định mức. Cụ thể, đối với các công ty sx thép có quy mô vừa và nhỏ có thể áp dụng mô hình CP thực tế, các công ty sx thép có quy mô lớn nên áp dụng mô hình CP thực tế kết hợp với CP định mức.

Hiện nay, trong KTQT có 3 mô hình xác định và tập hợp CP là kế toán CP thực tế, kế toán CP thực tế kết hợp với CP dự toán, kế toán CP định mức (**Bảng 3.15 – Phụ lục 3.13**).

Theo tác giả, đối với các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nên phân chia thành nhóm các công ty theo quy mô nhỏ và quy mô lớn. Các công ty có quy mô vừa và nhỏ nên áp dụng hệ thống kế toán CPSX thực tế trong mỗi quá trình sản xuất: CPNVLT, CPNCTT và CPSXC đều theo CP thực tế. Các công ty có quy mô lớn nên áp dụng hệ thống kế toán CP thực tế kết hợp với CP định mức, cụ thể: CPNVLT, CPNCTT và CPSXC đều theo CP định mức.

Xét trên cơ sở tính chất phát sinh của từng khoản mục CPSX thép, có thể thấy mô hình xác định giá phí của các công ty sx thép có quy mô lớn trên địa bàn thể hiện: CPNVLT và CPNCTT có thể tính ngay được do các chứng từ nội bộ tại các công ty do quy trình sx thép cung cấp. Quá trình tập hợp, tính toán CPSXC được dự tính theo CPSXC định mức, vì trong cơ cấu CP của SP thép thì CPSXC chiếm tỷ trọng rất nhỏ trên tổng CP sản xuất. Vậy ta thấy được ưu điểm của phương pháp này là cung cấp nhanh giá thành đơn vị SP ứng với nhiều mức độ sx khác nhau tương đối gần đúng với giá thành thực tế tại bất kỳ thời điểm nào mà không cần đợi đến cuối kỳ. Trên cơ sở đó, có thể giúp các công ty sx có quyết định kịp thời trong sản xuất. Vậy, với mô hình giá phí như đã nói ở trên, cuối kỳ, chênh lệch giữa CPSXC thực tế với CPSX định mức cho từng công đoạn sẽ được điều chỉnh vào giai đoạn cuối cùng là cán thép.

Hoàn thiện hệ thống báo cáo kế toán quản trị CPSXKD

Hiện tại, các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung chủ yếu ghi sổ theo mẫu, biểu quy định trong các văn bản do Bộ Tài chính ban hành. Do đó, nhà quản trị muốn quản lý và theo dõi chi tiết CP thực tế nhưng lại chưa có hệ thống sổ sách, báo cáo đồng bộ. Nội dung này tại các công ty đang được thực hiện rất sơ sài. Do vậy, căn cứ vào nhu cầu quản lý cụ thể của công ty, kế toán cần thiết kế hệ thống báo cáo phù hợp, vừa đảm bảo các yêu cầu của KTQTCP là có thể ghi nhận chi tiết các CP phát sinh, liên quan đến từng đối tượng, vừa đem lại thông tin hữu ích, tránh gây lãng phí, cồng kềnh cho công ty mà lại kém hiệu quả. Căn cứ vào những khoản CP

phát sinh thường xuyên và chiếm tỷ trọng lớn tại các bộ phận trong quá trình hoạt động của các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung, có thể thiết lập các loại báo cáo như:

Tại bộ phận sx có các loại báo cáo sau:

Báo cáo chi tiết CPNVLT: Sử dụng để theo dõi việc sử dụng NVLT tại từng bộ phận, so sánh tình hình thực tế với dự toán để xác định mức chênh lệch, từ đó có đánh giá phù hợp (**Bảng 3.16 – Phụ lục 3.14**).

- Báo cáo chi tiết CPNCTT: Dùng để ghi nhận và tính toán CPNCTT ở kỳ thực tế so với dự toán, làm căn cứ để phân tích yếu tố CP này (**Bảng 3.17 – Phụ lục 3.15**).

- Báo cáo chi tiết CPSXC: Báo cáo này giúp nhà quản trị theo dõi được CPSXC chi tiết về CP biến đổi, CP cố định, CP hỗn hợp và so sánh chi tiết CP này giữa thực tế với dự toán, từ đó tính toán mức chênh lệch và phân tích, đánh giá (**Bảng 3.18 – Phụ lục 3.16**).

- Báo cáo chi tiết phân bổ CPSXC theo các tiêu thức: Báo cáo này cho biết CPSXC phát sinh được phân bổ theo tiêu thức nào và giá trị phân bổ thực tế so với dự toán (**Bảng 3.19 – Phụ lục 3.17**).

- Báo cáo phân tích biến động chi phí: Sử dụng để tính toán, phân tích mức chênh lệch của CP phát sinh giữa thực tế so với dự toán, cụ thể theo từng loại CP như CPNVLT, CPNCTT (**Bảng 3.20 – Phụ lục 3.18**).

Tại bộ phận ngoài sản xuất. Bao gồm các loại báo cáo sau:

- Báo cáo theo dõi CPBH: Báo cáo này sử dụng để theo dõi chi tiết CPBH giữa số thực tế phát sinh với số dự toán, như CP tiền lương của nhân viên bán hàng, CP công cụ sử dụng cho bộ phận bán hàng, CP khấu hao TSCĐ (**Bảng 3.21 – Phụ lục 3.19**).

- Báo cáo theo dõi CPQL công ty: Sử dụng báo cáo này để theo dõi chi tiết CP quản lý công ty giữa số thực tế phát sinh với số dự toán, như CP tiền lương của nhân viên quản lý công ty, CP KHTSCĐ... (**Bảng 3.22 – Phụ lục 3.20**).

3.2.2.5. Hoàn thiện phân tích chi phí sản xuất kinh doanh phục vụ yêu cầu quản trị

Trong nền kinh tế thị trường cạnh tranh, để tồn tại và phát triển, nhà quản trị các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung cần có những quyết định kịp thời, đúng đắn để có thể đạt được mục tiêu đặt ra. Thông tin KTQT sẽ giúp nhà lãnh đạo các công ty có thể ra các quyết định như sx bao nhiêu thì hòa vốn hoặc lựa chọn phương án KD nào có lợi nhất.

- Phân tích điểm hòa vốn

Việc phân tích điểm hòa vốn có ý nghĩa rất lớn đối với hoạt động sx tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Phân tích điểm hòa vốn sẽ chỉ ra

mức sản lượng phôi và thép đạt tối thiểu để bù đắp chi phí, từ đó có những giải pháp nhằm đạt một doanh số mà KD không bị lỗ. Như vậy, phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức bán tối thiểu mà các công ty cần phải đạt được. Ngoài ra, phân tích hòa vốn còn cung cấp thông tin có giá trị liên quan đến các cách ứng xử CP tại các mức tiêu thụ khác nhau. Đây chính là cơ sở để các công ty lập kế hoạch lợi nhuận và các kế hoạch khác trong ngắn hạn. Tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có đủ các điều kiện để tiến hành phân tích điểm hòa vốn như: TSCĐ sử dụng lâu dài, có tính ổn định. Quá trình sx và tiêu thụ SP phôi thép và thép được diễn ra liên tục. Các CP có thể phân loại thành định phí và biến phí. Mặt khác, vì SP phôi thép và thép phục vụ nhu cầu cần thiết cho hầu hết các công trình xây dựng nên giá bán không biến động lớn... Thông qua thu thập số liệu doanh thu, CP tại các công ty có thể lập bảng báo cáo kết quả SXKD theo số dư đảm phí (Số liệu minh họa tại Công ty Cổ phần Dana - Ý quý I/2018) theo **Bảng 3.23, 3.24 (Phụ lục 3.21, 3.22)**.

Phân tích điểm hòa vốn quý I/2018 của công ty cổ phần Dana - Ý

- Đối với SP phôi thép:

Trong quý I/2018 sản lượng phôi thép được sx là 15.250 tấn = 15.250.000 kg

$$\begin{aligned} \text{Sản lượng} & & \text{Định phí} \\ \text{hòa vốn} & = \frac{\text{Giá bán đơn vị - Biến phí đơn vị}}{\text{Định phí}} \\ & = \frac{11.677.873.630}{12.819 - 9.120} = 3.157.035 \text{ kg} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Doanh thu} & & \text{Định phí} \\ \text{hòa vốn} & = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} \\ & = \frac{11.677.873.630}{28,85\%} = 40.477.898.198 \text{ đồng} \end{aligned}$$

$$\text{Doanh thu an toàn} = \text{Doanh thu thực hiện} - \text{Doanh thu hòa vốn}$$

$$\text{Tỷ lệ doanh thu an toàn} = \frac{\text{Doanh thu an toàn}}{\text{Doanh thu thực hiện}}$$

Kết quả phân tích được trình bày (**Bảng 3.25 – Phụ lục 3.23**) như sau:

Qua bảng phân tích trên cho thấy: Trong quý I/2018 nếu tiêu thụ 3.157.035 kg phôi thì công ty sẽ đạt mức hòa vốn với doanh thu là 40.477.898.198 đồng. Chỉ tiêu số dư đảm phí cho biết khi doanh thu tăng lên 1 đồng thì trong mức tăng đó có 0,2885 đồng thuộc về tổng số dư đảm phí. Khi doanh thu tiêu thụ vượt quá điểm hòa vốn thì tỷ lệ tăng của doanh thu là tỷ lệ tăng của tổng số dư đảm phí và mức tăng của số dư

đảm phí là mức tăng của lãi thuần. Tại các công ty, nếu doanh thu tăng 10% tương ứng 13.942.459.555 đồng thì tổng số dư đảm phí sẽ tăng 4.023.034.700 đồng. Nếu các công ty đã vượt qua điểm hòa vốn, tỷ lệ tăng doanh thu sẽ là tỷ lệ tăng của lãi thuần và lãi thuần là:

$$3.942.459.555 + 4.023.034.700 = 17.965.494.255 \text{ đồng.}$$

Doanh thu an toàn thể hiện mức doanh thu thực hiện đã vượt qua mức doanh thu hòa vốn là bao nhiêu. Chỉ tiêu này có giá trị càng lớn thể hiện tính an toàn cao của hoạt động KD và ngược lại. Mức doanh thu an toàn tại công ty quý I/2018 là 98.946.697.356 đồng tương ứng tỷ lệ 70,97% đã thể hiện tính an toàn cao của hoạt động KD. Tuy nhiên, với tình hình biến động về giá cả nguyên vật liệu như hiện nay thì tính an toàn này chỉ có ý nghĩa trong khoảng thời gian nhất định.

+ Đối với SP thép:

Trong quý I/2018 sản lượng thép được sx là 1.510 tấn = 1.510.000 kg

$$\begin{aligned} \text{Sản lượng} & & \text{Định phí} \\ \text{hòa vốn} & = \frac{\text{Giá bán đơn vị - Biến phí}}{\text{đơn vị}} \\ & = \frac{1.544.610.186}{18.091 - 12.557} = 279.113 \text{ kg} \\ \\ \text{Doanh thu} & & \text{Định phí} \\ \text{hòa vốn} & = \frac{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}{\text{đơn vị}} \\ & = \frac{1.544.610.186}{30,59\%} = 5.049.395.835 \text{ đồng} \\ \\ \text{Doanh thu} & = \text{Doanh thu thực hiện} - \text{Doanh thu hòa vốn} \\ \text{an toàn} & \\ \\ \text{Tỷ lệ doanh} & & \text{Doanh thu an toàn} \\ \text{thu an toàn} & = \frac{\text{Doanh thu thực hiện}}{\text{Doanh thu thực hiện}} \end{aligned}$$

Kết quả phân tích được trình bày tại (Bảng 3.26 – Phụ lục 3.24).

Qua bảng phân tích trên cho thấy: Trong quý I/2018 nếu tiêu thụ 279.113 kg thép thì công ty sẽ đạt mức hòa vốn với doanh thu là 5.049.395.835 đồng. Chỉ tiêu số dư đảm phí cho biết khi doanh thu tăng lên 1 đồng thì trong đó mức tăng đó có 0,3059 đồng thuộc về tổng số dư đảm phí. Khi doanh thu tiêu thụ vượt quá điểm hòa vốn thì tỷ lệ tăng của doanh thu là tỷ lệ tăng của tổng số dư đảm phí và mức tăng của tổng số dư đảm phí là mức tăng của lãi thuần.

Tại các công ty, nếu doanh thu tăng 10% tương ứng 1.959.202.275 đồng thì tổng

số dư đảm phí sẽ tăng 559.293.549 đồng. Nếu công ty đã vượt qua điểm hòa vốn, tỷ lệ tăng doanh thu sẽ là tỷ lệ tăng của lãi thuần và lãi thuần là:

$$1.959.202.275 + 559.293.549 = 2.518.495.824 \text{ đồng.}$$

Doanh thu an toàn thể hiện mức doanh thu thực hiện đã vượt qua mức doanh thu hòa vốn là bao nhiêu. Chỉ tiêu này có giá trị càng lớn thể hiện tính an toàn cao của hoạt động KD và ngược lại. Mức doanh thu an toàn tại công ty quý I/2018 là 14.542.626.918 đồng tương ứng tỷ lệ 74,23% đã thể hiện tính an toàn cao của hoạt động KD. Tuy nhiên, với tình hình biến động về giá cả nguyên vật liệu như hiện nay thì tính an toàn này chỉ có ý nghĩa trong khoảng thời gian nhất định.

- Lựa chọn phương án kinh doanh khi biến phí, giá bán và sản lượng thay đổi

Trong điều hành SXKD thì việc ra quyết định lựa chọn phương án KD này là một việc làm hết sức quan trọng mà nhà quản trị cần phải cân nhắc. Việc sử dụng chỉ tiêu số dư đảm phí để phân tích các phương án sẽ giúp nhà quản trị lựa chọn các phương án KD thích hợp.

Hiện nay, thị trường nguyên liệu để sx phôi thép và thép trên thế giới có nhiều biến động, giá các loại nguyên vật liệu nhập khẩu có xu hướng tăng, điều này làm ảnh hưởng rất lớn đến tình hình SXKD của công ty. Qua nghiên cứu thị trường nguyên vật liệu nhập khẩu trong năm tới, phòng kế hoạch vật tư dự kiến CPNVLT tăng thêm 20%, do đó phòng kế hoạch đề xuất phương án: tăng giá bán đơn vị 20%, vì giá bán tăng nên sản lượng phôi thép và thép tiêu thụ giảm dự kiến giảm 10%. Vậy các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung có nên tiến hành lựa chọn phương án này?

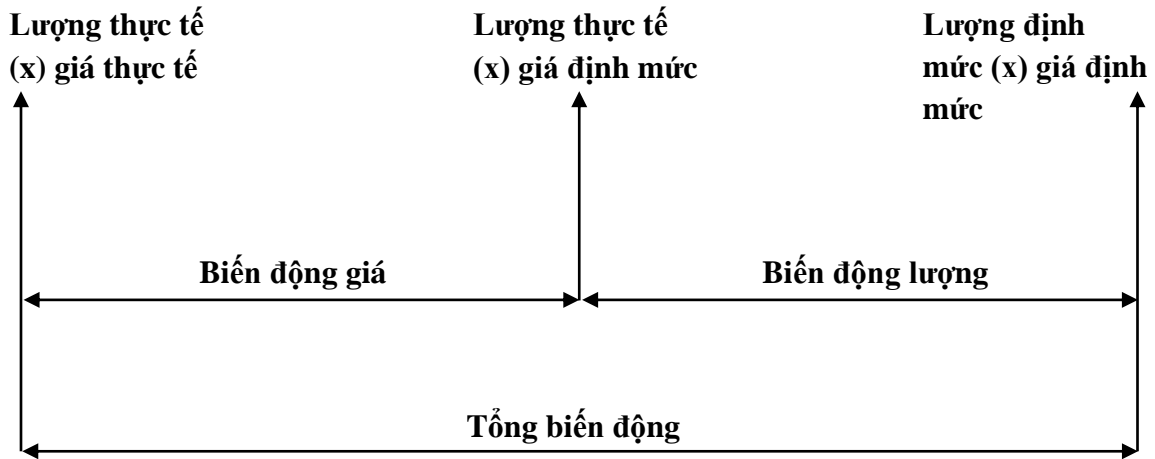
Để quyết định có nên lựa chọn phương án này không, tác giả lập bảng phân tích điều chỉnh biến phí sản lượng và giá bán (**Bảng 3.27, 3.28 – Phụ lục 3.25, 3.26**).

Như vậy, qua bảng phân tích trên cho thấy, nếu lựa chọn phương án đề xuất thì lãi thuần sẽ giảm 1.151.882.965 đồng, tương ứng giảm 34,94%. Do vậy, các công ty không nên lựa chọn phương án này.

3.2.2.6. Hoàn thiện phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh giữa thực tế và dự toán nhằm tăng cường kiểm soát chi phí

Mặc dù các báo cáo bộ phận của các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đã phần nào đáp ứng được yêu cầu kiểm soát CP về định mức nguyên liệu, cung cấp thông tin cho việc tính lương của người lao động, song chưa chỉ rõ chiều hướng biến động của các CP và nguyên nhân của các biến động, chưa thực sự gắn được trách nhiệm quản lý với yêu cầu kiểm soát chi phí. Các công ty cần tiến hành phân tích biến động giữa dự toán và thực tế của CPNVLT, CPNCTT và CPSXC.

Các CP này đều bị ảnh hưởng bởi hai yếu tố là lượng và giá, được phân tích theo mô hình chung như sau: (**Sơ đồ 3.1**)



Sơ đồ 3.1. Mô hình tổng quát để phân tích biến phí

Phân tích, kiểm soát CPNVLT: Thực tế hiện nay, việc cung cấp thông tin cho công tác kiểm soát CP nguyên vật liệu tại các công ty thông qua các phiếu tiếp nhận NVL và bảng chi tiết CP NVL chưa đáp ứng yêu cầu xác định trách nhiệm đến từng cá nhân. Vì vậy, để kiểm soát CP NVL, bộ phận phân xưởng cần lập báo cáo về tình hình sử dụng NVL tại phân xưởng. Báo cáo này sẽ do quản đốc phân xưởng lập trên cơ sở thực tế tình hình thực hiện của công nhân và các nguyên nhân ảnh hưởng đến tình hình sử dụng NVL và nộp lên cho bộ phận kế toán. Bộ phận KTQT căn cứ vào báo cáo quyết toán vật tư sử dụng so với định mức để lập bảng phân tích biến động CP NVL.

CP nguyên vật liệu chiếm tỷ trọng lớn trong tổng CP và khó kiểm soát, vậy nên cần thiết phải thường xuyên phân tích biến động CP nguyên vật liệu theo số lượng và đơn giá ít nhất một quý một lần. Tác giả minh họa việc phân tích biến động CP NVLTT tại công ty cổ phần Dana - Ý quý I/2018 (**Bảng 3.29, 3.30 – Phụ lục 3.27, 3.28**).

Nhận xét: Qua số liệu phản ánh ở **Bảng 3.29 (Phụ lục 3.27)** cho thấy, tổng CPNVLTT để sx phôi tăng 9.831.274.210 đồng. Nguyên nhân chủ yếu là do biến động giá và biến động lượng của nguyên vật liệu phụ là than cục. Bên cạnh đó, còn có nguyên nhân biến động giá của một số NVL phụ như: Ôxy, Fero Siliccon, chất bảo ôn, Fero Silic 75%,... tăng và chủ yếu là biến động lượng của các loại nguyên vật liệu. Thể hiện giá nguyên vật liệu thực tế cao hơn so với dự toán, làm tăng CPNVLTT. Mặt khác, số liệu phản ánh ở **Bảng 3.30 (Phụ lục 28)** cho thấy, tổng CPNVLTT để sx thép tăng 2.085.145.293 đồng, nguyên nhân chủ yếu là do biến động giá và biến động lượng của nguyên vật liệu chính là phôi 150 NK. Thể hiện khối lượng nguyên vật liệu thực tế đã sử dụng nhiều so với dự toán, và giá thực tế cũng cao hơn so với dự toán làm tăng CPNVLTT.

- *Kiểm soát CPNVLT:* Trên cơ sở phân tích biến động CPNVLTT thực tế so với dự toán, có thể phân tích đồng thời kiểm soát về biến động lượng và giá do các nguyên nhân sau:

- **Về khối lượng tăng giảm:** Tăng do chất lượng NVL không đảm bảo: dẫn đến phát sinh phế liệu làm cho lượng NVL tiêu hao nhiều. Chẳng hạn như: Fero Mn 65%, Fero Siliccon, tấm lót nguội,... Để khắc phục tình trạng này cần phải tìm hiểu nguồn thu mua NVL đảm bảo chất lượng tốt để tránh tình trạng lãng phí. Điều này có dấu hiệu không tốt trong công tác quản lý CPNVLT; Tăng do máy móc thiết bị hoạt động không tốt: làm tiêu tốn nhiều NVL. Trong đó, điển hình rõ nhất là: than cục,... Cần phải có biện pháp sửa chữa kịp thời máy móc thiết bị để tránh hao hụt NVL trong quá trình sản xuất. Điều này không do tác động của công tác quản lý, công ty thực hiện tốt quá trình quản trị chi phí; Tăng do không kiểm soát tốt quá trình sản xuất: làm tiêu hao nhiều NVL đầu vào. Chẳng hạn: gạch, than cục và một phần tiêu hao phôi 150 NK trong quá trình sx thép,... Do đó, để khắc phục tình trạng này cần phải có biện pháp giám sát chặt chẽ tiến độ làm việc của nhân viên ở các bộ phận này đồng thời phải xử phạt thích đáng những cá nhân làm việc không đúng quy trình. Điều này có dấu hiệu không tốt trong công tác quản lý CPNVLT; Giám do tiết kiệm được tỷ lệ hao hụt nhưng không làm ảnh hưởng đến chất lượng SP. Chẳng hạn như: Ximăng xanh, bột trắng vòng cảm ứng, vải Amiăng,... Do đó, để phát huy tốt tình trạng này cần phải kịp thời khen thưởng những cá nhân thực hiện tốt. Điều này có dấu hiệu tốt trong công tác quản lý CPNVLT.

- **Về đơn giá tăng giảm:** Tăng do giá cả vật liệu trên thị trường tăng: điển hình như: than cục, Fero Siliccon, chất bảo ôn,... Trường hợp này giá tăng do biến động theo quy định của nhà nước nên kết quả kiểm soát là bình thường; tăng do mua nguyên vật liệu không cẩn thận trong việc tìm hiểu giá cả thị trường ở nhiều nhà cung ứng khác nhau: dẫn đến sự tăng lên mức giá của một số NVL thực tế so với định mức như: Fero Siliccon, phôi 150NK,... Để khắc phục tình trạng này cần phải cân nhắc tìm hiểu nguồn cung ứng NVL đầu vào, đồng thời cần nghiên cứu phương án mua một phần nguyên vật liệu được sx trong nước. Điều này có dấu hiệu không tốt trong công tác quản lý CPNVLT từ khâu mua vào; giảm do tận dụng phế liệu thu hồi: Fero Mn 65%, Fero Siliccon, sắt phế phẩm,... Cần phát huy trường hợp này để tiết kiệm CP NVL đầu vào trong công ty. Điều này có dấu hiệu tốt trong quá trình sử dụng nguồn NVL đầu vào. Kết quả kiểm soát được minh họa qua (**Bảng 3.31 – Phụ lục 3.29**).

Phân tích biến động CPNCTT: Cuối năm, các công ty cần tiến hành phân tích CPNCTT thực tế so với kế hoạch đặt ra ở đầu năm. Thông qua số liệu thực tế và kế hoạch, sử dụng phương pháp phân tích thay thế liên hoàn, tác giả lập bảng phân tích CPNCTT tại các công ty (Tại Công ty cổ phần Dana – Ý quý I/2018) (**Bảng 3.32, 3.33 – Phụ lục 3.30, 3.31**).

* **Nhận xét:** Bảng phân tích CPNCTT cung cấp thông tin để đánh giá mức tăng giảm CP nhân công trong mối quan hệ với doanh thu thực hiện, qua đó kiểm tra tính hợp lý của việc tuyển dụng và sử dụng lao động. Mặt khác, mức tăng năng suất lao động được xem xét trong mối quan hệ với mức tăng CPNCTT bình quân một lao động

và tỷ trọng CPNCTT tính trên doanh thu đánh giá việc chi trả lương cho người lao động có hiệu quả so với kế hoạch không, có đảm bảo kết hợp lợi ích của công ty với lợi ích của người lao động không. Qua đó, cho thấy cách sử dụng lao động tiết kiệm hay lãng phí. Qua bảng 3.31 cho thấy số lao động bình quân tăng lên 2,00% nhưng năng suất lao động bình quân lại giảm xuống 1,33% và tỷ trọng CPNCTT tăng 2,28%. Mặt khác, số liệu ở bảng 3.32 cho thấy số lao động bình quân tăng lên 10,00% nhưng năng suất lao động bình quân lại giảm xuống 7,25% và tỷ trọng CPNCTT tăng 2,52%. Điều này cho thấy sự không hợp lý trong việc tăng CPNCTT, các công ty cần tìm nguyên nhân để có kế hoạch sử dụng lao động hợp lý cho kỳ tới.

Kiểm soát CPNCTT

- **Đối với SP phôi:** Về lượng tăng giảm chủ yếu là do máy móc thiết bị hoạt động không tốt làm giảm năng suất lao động, giảm sản lượng SP phôi được sx giữa thực tế so với dự toán. Kết quả kiểm soát bình thường; Do trình độ và năng lực làm việc của nhân công còn hạn chế làm ảnh hưởng đến sản lượng phôi được sx giữa thực tế so với dự toán. Kết quả kiểm soát là không tốt. Về giá tăng giảm do số người lao động tăng đồng thời đơn giá bình quân một người lao động cũng tăng nên CP nhân công tăng lên. Trong đó, số người lao động tăng là do công tác dự toán số lượng nhân công không chính xác. Kết quả kiểm soát không tốt; Đơn giá bình quân một người lao động tăng do tiền lương biến động theo đơn giá thị trường. Kết quả kiểm soát bình thường (**Bảng 3.34 – Phụ lục 3.32**).

- **Đối với SP thép:** Về lượng tăng giảm chủ yếu do máy móc thiết bị hoạt động không tốt làm giảm năng suất lao động, giảm sản lượng SP thép được sx giữa thực tế so với dự toán. Kết quả kiểm soát bình thường; Do trình độ và năng lực làm việc của nhân công còn hạn chế làm ảnh hưởng đến sản lượng thép được sx giữa thực tế so với dự toán. Kết quả kiểm soát là không tốt. Về giá tăng giảm do số người lao động tăng: do đặc thù công việc đòi hỏi phải tăng số lượng nhân công trực tiếp. Kết quả kiểm soát bình thường; Đơn giá bình quân một người lao động giảm do sự điều tiết chế độ tiền lương của công ty. Kết quả kiểm soát bình thường (**Bảng 3.35 – Phụ lục 3.33**).

Phân tích biến động CPSXC: Để kiểm soát chặt chẽ CPSXC, cuối kỳ kế toán cần tiến hành phân tích, đánh giá giữa CP thực tế phát sinh với kế hoạch lập đầu quý. Bảng phân tích CPSXC cho thấy CPSXC biến động theo chiều hướng có lợi hay bất lợi, qua đó tìm hiểu nguyên nhân dẫn đến sự biến động đó và đề ra các giải pháp nhằm kiểm soát tốt các CPSXC. **Bảng 3.36, 3.37 (Phụ lục 3.34, 3.35)** trình bày nguyên nhân biến động CPSXC do yếu tố giá và yếu tố lượng của SP phôi thép và SP thép tại công ty cổ phần thép Dana – Ý quý I/2018 như sau:

Qua bảng phân tích cho thấy, CPSXC của phôi thực tế so với kế hoạch tăng 634.246.444 đồng, nguyên nhân chính là yếu tố giá và CPSXC của thép thực tế so với kế hoạch tăng 51.021.184 đồng, nguyên nhân chính là yếu tố giá. Đây là yếu tố khách quan, do thị trường quyết định. Còn yếu tố lượng tác động làm giảm CPSXC chỉ

chiếm một phần nhỏ.

Kiểm soát CPSXC

Biến phí (SP phôi thép): Về lượng tăng giảm chủ yếu là lượng tăng do CP vật liệu và tiền lương theo SP tăng, tuy nhiên CP điện và nhiên liệu giảm. Trong đó, tiền lương theo SP tăng do sự biến động của thị trường. Kết quả kiểm soát bình thường; CP vật liệu tăng do máy móc thiết bị hoạt động không tốt làm tiêu tốn nhiều vật liệu. Kết quả kiểm soát không tốt; CP điện giảm do công tác quản lý tốt, sử dụng điện hiệu quả. Kết quả kiểm soát tốt; CP nhiên liệu giảm do công nhân có ý thức sử dụng hiệu quả và tiết kiệm. Kết quả kiểm soát tốt. Về giá tăng giảm chủ yếu giá tăng do CP vật liệu tăng, tuy nhiên CP điện và nhiên liệu giảm. Trong đó, CP vật liệu tăng do sự biến động giá cả chung của thị trường. Kết quả kiểm soát bình thường; CP điện giảm do sự điều tiết mức giá của nhà nước. Kết quả kiểm soát tốt; CP nhiên liệu giảm do tìm được nguồn cung ứng nhiên liệu với giá cả hợp lý nhưng cũng đảm bảo chất lượng. Kết quả kiểm soát tốt. Kết quả kiểm soát biến phí sx chung của phôi thép được thể hiện ở **Bảng 3.38 (Phụ lục 3.36)**.

Định phí (SP phôi thép): Có tăng nhưng nguyên nhân chủ yếu là do giá còn lượng chỉ một phần nhỏ không đáng kể. Trong đó, tiền lương cơ bản kèm theo các khoản trích theo lương tăng do chính sách tiền lương thay đổi. Kết quả kiểm soát bình thường; CP CCDC tăng do sự biến động của giá cả thị trường. Kết quả kiểm soát bình thường; CP khấu hao TSCĐ tăng do sự biến động của giá cả thị trường. Kết quả kiểm soát bình thường; CP dịch vụ mua ngoài và CP bằng tiền khác tăng không đáng kể do không tìm hiểu kỹ các nhà cung ứng. Kết quả kiểm soát không tốt. Kết quả kiểm soát định phí sx chung của phôi thép được thể hiện ở **Bảng 3.39 (Phụ lục 3.37)**.

- **Biến phí (SP thép):** Về lượng tăng giảm, lượng giảm chủ yếu do CP điện và nhiên liệu giảm còn CP vật liệu tăng nhưng không đáng kể. Trong đó, CP vật liệu tăng do máy móc thiết bị hoạt động không tốt làm tiêu tốn nhiều vật liệu. Kết quả kiểm soát không tốt; CP điện giảm do công tác quản lý tốt, sử dụng điện hiệu quả. Kết quả kiểm soát tốt. CP nhiên liệu giảm do công nhân có ý thức sử dụng hiệu quả và tiết kiệm. Kết quả kiểm soát tốt. Về giá tăng giảm, giá tăng chủ yếu do CP vật liệu tăng, tuy nhiên CP tiền lương theo SP, CP điện và nhiên liệu giảm. Trong đó, CP vật liệu tăng do sự biến động giá cả chung của thị trường. Kết quả kiểm soát bình thường; CP tiền lương theo SP giảm do chính sách điều tiết tiền lương của công ty. Kết quả kiểm soát tốt; CP điện giảm do sự điều tiết mức giá của nhà nước. Kết quả kiểm soát tốt; CP nhiên liệu giảm do tìm được nguồn cung ứng nhiên liệu với giá cả hợp lý nhưng cũng đảm bảo chất lượng. Kết quả kiểm soát tốt. Kết quả kiểm soát biến phí sx chung của thép được thể hiện ở **Bảng 3.40 (Phụ lục 3.38)**.

Định phí (SP thép): Tăng nhưng nguyên nhân chủ yếu là do giá còn lượng chỉ một phần nhỏ. Về lượng tăng giảm, lượng giảm chủ yếu do tiền lương cơ bản kèm theo các khoản trích theo lương giảm. Tiền lương cơ bản kèm theo các khoản trích

theo lương giảm do nhân sự thay đổi. Kết quả kiểm soát bình thường. Về giá tăng giảm, giá tăng do CP CCDC, CP khấu hao TSCĐ, CP dịch vụ mua ngoài và CP bằng tiền khác tăng. Trong đó, CP CCDC tăng do sự biến động của giá cả thị trường. Kết quả kiểm soát bình thường; CP khấu hao TSCĐ tăng do sự biến động của giá cả thị trường. Kết quả kiểm soát bình thường; CP dịch vụ mua ngoài và CP bằng tiền khác tăng không đáng kể do không tìm hiểu kỹ các nhà cung ứng. Kết quả kiểm soát không tốt. Kết quả kiểm soát định phí sx chung của thép được thể hiện ở **Bảng 3.41 (Phụ lục 3.39)**.

3.2.2.7. Hoàn thiện hệ thống kế toán quản trị chi phí môi trường

Với hệ thống kế toán CP theo định mức được hoàn thiện đối với các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung như đã nêu trên đã đáp ứng yêu cầu của KTQTCP trong việc lập kế hoạch, kiểm soát chi phí, ra quyết định và đánh giá kết quả hoạt động. Tuy nhiên, để đáp ứng nhu cầu về thông tin của nhà quản trị thì cần thiết phải xây dựng hệ thống KTQTCP với mục tiêu bảo vệ môi trường.

Ngành thép là ngành công nghiệp có ảnh hưởng rất lớn đến môi trường nên vấn đề quản trị CP môi trường là một trong những nhiệm vụ quan trọng trong công tác quản trị CP tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Tại các công ty, dây chuyền công nghệ tại các công ty cũng khá cũ kỹ và lạc hậu nên việc các công ty thải ra môi trường một lượng lớn các chất thải công nghiệp mà hiện các công ty vẫn chưa có những biện pháp hữu hiệu để cải thiện vấn đề này. Tuy nhiên, các CP liên quan đến môi trường tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung không được tập hợp riêng để cung cấp thông tin cho việc quản trị mà lại nằm lẫn trong khoản mục CPSXC. Do đó, để đáp ứng các yêu cầu của nhà quản trị đối với các khoản mục CP môi trường thì cần có hệ thống KTQTCP môi trường. Đặc biệt, để xây dựng và áp dụng hệ thống KTQTCP môi trường tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Tác giả đề xuất cần theo dõi riêng tài khoản CP môi trường như:

TK 6279 – CP môi trường. Trong đó:

TK 62791 – CP xử lý chất thải

TK 62792 – CP phòng ngừa và quản lý môi trường

TK 62793 – CP phát thải

...

Việc theo dõi riêng tài khoản CP môi trường sẽ là cơ sở để xây dựng hệ thống KTQTCP môi trường tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Cụ thể: Nhận diện đầy đủ và phân loại một cách thích hợp CP môi trường phát sinh; Xây dựng định mức CP xử lý chất thải, định mức CP chất thải rắn; Lập dự toán CP môi trường; Lựa chọn phương pháp xác định CP môi trường phù hợp, theo đó, CP xử lý chất thải, CP phòng ngừa và quản lý môi trường được xác định theo phương

pháp CP thực tế, CP chất thải rắn, CP năng lượng và CP nước được xác định theo phương pháp dòng vật liệu, hoàn thiện hệ thống báo cáo CP môi trường,... Với việc hoàn thiện hệ thống KTQTCP môi trường như trên sẽ giúp các công ty ngày càng nâng cao năng suất lao động, nâng cao chất lượng SP, giảm thiểu các chỉ tiêu tiêu hao nguyên vật liệu năng lượng đồng thời đáp ứng đủ tiêu chuẩn môi trường.

3.3. Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung

Việc hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các DNSX nói chung và trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung nói riêng là một trong những vấn đề cần thiết nhưng vô cùng phức tạp, nó liên quan đến nhiều ngành, nhiều cấp quản lý. Vì vậy, để giải quyết vấn đề này cần có các điều kiện thực hiện một cách đồng bộ từ phía Nhà nước và các DN.

3.3.1. Về phía Nhà nước

Bên cạnh những điều kiện cần có của công ty để quá trình vận dụng được thuận lợi thì vai trò của Nhà nước là tạo một môi trường tốt để các công ty có điều kiện tiếp cận và nhận thức đúng từ đó có thể vận dụng trong công ty của mình cũng hết sức quan trọng. Do đó, Nhà nước cần có các cơ chế sau:

- Nhà nước cần hoàn thiện cơ chế tài chính, hệ thống pháp luật, hoàn thiện chế độ kế toán hiện hành phù hợp với điều kiện nền kinh tế thị trường ở Việt Nam và phù hợp với các thông lệ, chuẩn mực kế toán quốc tế. Văn bản giữa các Bộ, ngành cần phải có sự nhất quán về mặt nội dung.

- Cần có một chính sách kế toán phân định phạm vi phản ánh của KTTC và KTQT với các văn bản hướng dẫn thực hiện KTQT được ban hành từ phía cơ quan Nhà nước.

- Các cơ quan chức năng của Nhà nước cần cương quyết không cấp phép ngoài quy hoạch. Ngoài ra, các cơ quan quản lý cần nghiên cứu, mạnh dạn đề xuất các cơ chế, chính sách hỗ trợ giúp công ty thép vượt qua khó khăn:

- + Các dự án thép nằm ngoài quy hoạch và không thực hiện các thủ tục quy định đầu tư mà Chính phủ đã ban hành, cần có biện pháp mạnh thu hồi giấy phép, quyết không "bổ sung vào quy hoạch thép" vốn đã quá thừa.

- + Tôn trọng các quy định mà Bộ Công thương đã ban hành về quy mô công suất đầu tư và các điều kiện để dự án thép phát triển bền vững.

- + Khuyến khích đầu tư sx các SP đang phải nhập khẩu để giảm bớt nhập siêu.

- + Đồng thời, giám sát chặt chẽ các dự án đầu tư FDI, dứt khoát loại bỏ nếu đó chỉ là dạng dự án chiếm đất tìm cơ hội chuyển nhượng kiếm lời.

- + Những công ty thép không còn đủ sức cạnh tranh do công nghệ và thiết bị lạc

hậu, tiêu hao nhiều nguyên liệu và năng lượng, giá thành cao sẽ buộc phải dừng sx hoặc bán lại nhà máy cho các nhà đầu tư có tiềm năng để đổi mới công nghệ, bảo đảm sx hiệu quả.

- Các trường đào tạo ngành kế toán cần chuyên sâu hơn nữa đối với học phần KTQT soi ngang bằng với KTTC để khi ra trường có thể thực hiện được các kỹ thuật KTQT vào các đơn vị cụ thể. Đồng thời, cả Nhà nước và nhà trường cần có quan điểm đầu tư đúng đắn vào các nghiên cứu KTQT đối với các ngành cụ thể để những người có năng lực chuyên môn sẽ đầu tư tìm hiểu và thiết kế các mô hình KTQT phù hợp đối với từng ngành và từng công ty cụ thể, các công ty sẽ làm quen và được giới thiệu thông qua công tác phối hợp từ đó có thể nhận thức và vận dụng cho đơn vị mình.

3.3.2. Về phía các công ty

Quá trình sx phải linh hoạt thay đổi để phù hợp với mục tiêu chung của công ty là kiểm soát CP để đạt được mục tiêu lợi nhuận. Bên cạnh mục tiêu của các công đoạn sx là đảm bảo chất lượng SP sx và chất lượng về tiêu chuẩn môi trường thì quá trình sx cần không ngừng cải tiến để tiết kiệm CP phát sinh trong từng giai đoạn sản xuất, không ngừng giảm CP để đạt được mức lợi nhuận mong muốn. Do đó, các công ty cần:

- Rà soát lại bộ máy quản lý và chức năng của các phòng ban trong công ty. Để có được sự phối hợp của các bộ phận trong công ty nhằm cung cấp thông tin từ các bộ phận chức năng từ đó KTQTCP thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho các cấp quản trị nội bộ.

- Các công ty cần nhận thức rõ về tầm quan trọng của hệ thống thông tin kế toán nói chung và hệ thống thông tin kế toán CP của các công ty nói riêng trong việc điều hành hoạt động KD của đơn vị mình.

- Bồi dưỡng nâng cao trình độ của nhân viên kế toán để đáp ứng yêu cầu hoàn thiện kế toán CP của công ty. Các công ty cần phải nâng cao hơn nữa trình độ chuyên môn, nghiệp vụ của các nhân viên kế toán. Các kế toán viên nắm chắc chuyên môn, nghiệp vụ trong hạch toán kế toán sẽ giúp cho các Báo cáo kế toán của công ty phản ánh được chính xác hoạt động SXKD của đơn vị. Hiện nay, Bộ Tài chính ban hành và thay đổi rất nhiều văn bản pháp quy đòi hỏi các kế toán viên phải thường xuyên cập nhật và nắm bắt các thông tin, chủ trương, chính sách của Bộ và của Nhà nước.

- Các nhà quản lý cần nhận thức đúng về vai trò, chức năng của KTQT trong quản lý công ty. Từ đó, chủ động xây dựng mô hình tổ chức KTQT thích hợp với công ty của mình. Xây dựng và hoàn thiện cơ chế quản lý, đảm bảo sự kết nối giữa các bộ phận trong bộ máy quản lý của công ty với nhau một cách chặt chẽ, đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời cho việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin KTQT.

- Các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung Việt Nam phải tiến hành tái cơ cấu để đủ sức cạnh tranh với các SP thép trên thế giới ngay trên sân nhà. Đối với

những công ty thép dùng công nghệ lạc hậu, tiêu hao năng lượng quá lớn và không còn đủ sức cạnh tranh thì phải mạnh dạn cắt bỏ hoặc bán lại cơ sở cho các nhà đầu tư có tiềm lực tài chính để tiến hành nâng cấp công nghệ đảm bảo sx có hiệu quả kinh tế. Ngoài ra, các công ty cần mạnh dạn thực hiện việc mua lại, sáp nhập một số công ty sx không hiệu quả. Đồng thời, đẩy mạnh việc hợp tác, liên kết giữa các công ty với nhau, tạo dựng thành những thương hiệu mạnh, chuyên hướng đầu tư sx các chủng loại thép trong nước chưa sx được.

Do đó, điều kiện để có thể thực hiện được các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung cần có sự phối hợp của Nhà nước và công ty nhằm nâng cao nhận thức và hiểu biết về công cụ hỗ trợ đắc lực cho công tác quản lý của các công ty được hiệu quả cao. Đó cũng là chìa khóa để các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung mở cửa thành công vượt qua khó khăn hiện tại của cuộc khủng hoảng kinh tế, giúp các công ty phát triển bền vững.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trên cơ sở nghiên cứu lý luận kế toán CPSXKD trong các DNSX ở Chương 1 và thực trạng kế toán CPSXKD trong các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung ở Chương 2 và định hướng phát triển của các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung trong những năm tới, luận án đã đưa ra các giải pháp hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung trên cả hai góc độ KTTC và KTQT.

Trên phương diện KTTC, luận án đề xuất hoàn thiện ghi nhận CPSXKD, hoàn thiện thông tin CPSXKD. Trên phương diện KTQT, luận án đề xuất hoàn thiện phân loại CPSXKD, xây dựng định mức và lập dự toán CPSXKD, thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích biến động CPSXKD giữa thực tế và dự toán nhằm tăng cường kiểm soát chi phí, hệ thống KTQTCP môi trường. Với phương hướng hoàn thiện kế toán CPSXKD trong các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung đưa ra trên cơ sở phát huy những mặt đã đạt được tại các công ty và vận dụng những mặt còn khuyết thiếu để hoàn chỉnh và đem lại hiệu quả cao cho công cụ cung cấp thông tin giúp các nhà quản trị kiểm soát tình hình hoạt động của các công ty, đưa ra các quyết định hợp lý để đạt được mục tiêu kinh doanh của từng công ty.

Ngoài ra, Chương 3 luận án còn làm rõ được các điều kiện để đảm bảo các giải pháp đề xuất được khả thi cả về phía nhà nước và đối với các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung.

KẾT LUẬN

Trong xu hướng toàn cầu hóa nền kinh tế với sự phát triển mạnh mẽ của các công ty đa quốc gia, các tổ chức kinh tế thế giới và khu vực, đặc biệt là sự lớn mạnh của các công ty trong nước đã tạo cho nền kinh tế Việt Nam có những cơ hội lớn để hội nhập và phát triển kinh tế. Do đó, mục tiêu của các công ty sản xuất trong nước nói chung và các công ty sản xuất, đặc biệt là các công ty sản xuất thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung nói riêng là tăng sức cạnh tranh với các SP ngoại nhập, mở rộng thị trường tiêu thụ. Để đạt được mục tiêu này thì quản lý CP đóng vai trò thực sự quan trọng trong thời điểm nền kinh tế đang gặp phải những bất ổn như hiện nay. Do đó, các nhà quản trị cần phải tìm mọi biện pháp nhằm giảm CP và hạ giá thành SP. Mặt khác, kế toán CPSXKD luôn là vấn đề quan trọng luôn được các công ty sản xuất thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung quan tâm. Đó là nội dung quan trọng nhất trong toàn bộ công việc liên quan tới công tác kế toán. Đặc biệt, nó ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của công ty, nhất là trong điều kiện hiện nay, khi mà các công ty sản xuất thép đang phải cố gắng tự khẳng định mình. Với mục đích nghiên cứu, nhằm hoàn thiện kế toán CPSXKD luận án đã đưa ra một số các vấn đề sau:

- *Thứ nhất*, luận án đã hệ thống hóa, phân tích làm sáng tỏ những lý luận chung về CPSXKD trong DNSX làm nền tảng cho việc tìm hiểu thực trạng kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung.

- *Thứ hai*, luận án đã phân tích làm rõ thực trạng kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung dưới góc độ KTTC từ việc vận dụng các nguyên tắc kế toán chi phối KTCPSXKD, xác định CPSXKD (xác định các khoản mục, phân loại CPSXKD), ghi nhận và trình bày thông tin về CPSXKD. Dưới góc độ KTQT, từ xây dựng định mức và lập dự toán CPSXKD, thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị.

- *Thứ ba*, luận án đưa ra giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán CPSXKD tại các công ty sx thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Trên phương diện KTTC, luận án đề xuất hoàn thiện ghi nhận CPSXKD, hoàn thiện thông tin CPSXKD. Trên phương diện KTQT, luận án đề xuất hoàn thiện phân loại CPSXKD, xây dựng định mức và lập dự toán CPSXKD, thu thập thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích thông tin CPSXKD phục vụ yêu cầu quản trị, phân tích biến động CPSXKD giữa thực tế và dự toán nhằm tăng cường kiểm soát chi phí, hệ thống KTQTCP môi trường.

Mặc dù các vấn đề được đưa ra trong luận án còn mang tính khái quát, nhưng đây là những giải pháp nhằm giúp các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung có thể vận dụng vào công tác hạch toán của mình, từng bước làm cho kế toán phát huy được vai trò của mình trong quản lý công ty. Đồng thời cũng giúp kế toán đáp ứng được ngày càng cao yêu cầu quản lý kinh tế trong nền kinh tế hội nhập của Việt Nam hiện nay. Trong phạm vi đề tài, tác giả đã cố gắng vận dụng những kiến thức và kinh nghiệm nghiên cứu để đưa ra các giải pháp áp dụng tại các công ty sx thép Việt Nam trên địa bàn các tỉnh miền Trung. Tuy nhiên, những kết quả đạt được còn những hạn chế cần góp ý để hoàn thiện, tác giả mong nhận được ý kiến của quý Thầy Cô để luận án có thể hoàn thiện hơn.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ

1. Dương Thị Mỹ Hoàng, (2018), “*Thực trạng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung*”, Tạp chí Kế toán Kiểm toán, số 11/2018 (182), 58 – 60.
2. Dương Thị Mỹ Hoàng, (2019), “*Thực trạng kế toán chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất thép trên địa bàn các tỉnh miền Trung theo quan điểm kế toán tài chính*”, Tạp chí Kế toán Kiểm toán, số 1+2/2019 (184), 48 – 58.
3. Dương Thị Mỹ Hoàng, (2020), “*Xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh tại các doanh nghiệp thép miền Trung*”, Tạp chí Kế toán Kiểm toán, số 3/2020 (198), 79 – 81.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

- [1] Bộ tài chính (2003), *Luật số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003 của quốc hội nước cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam*, Văn phòng quốc hội.
- [2] Bộ tài chính (2006), *Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20 tháng 03 năm 2006 ban hành chế độ kế toán công ty*, Hà Nội.
- [3] Bộ tài chính (2009), *Thông tư số 244/2009/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2009 của Bộ tài chính*, Hà Nội.
- [4] Bộ tài chính (2014), *Thông tư số 200/2014/QĐ-BTC ngày 22 tháng 12 năm 2014 ban hành chế độ kế toán công ty*, Hà Nội.
- [5] Bộ tài chính (2006), *Thông tư số 53/2006/TT-BTC về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong công ty*, Hà Nội.
- [6] Bộ Tài Chính (2009), *26 chuẩn mực kế toán Việt Nam và toàn bộ thông tư hướng dẫn chuẩn mực*, NXB Thống kê, Hà Nội.
- [7] Bùi Văn Trường (2016), *Giáo trình Kế toán chi phí*, Đại học kinh tế Hồ Chí Minh, Nhà xuất bản lao động xã hội.
- [8] Chu Thị Thu Thủy (2016), “*Tổ chức kiểm soát nội bộ chi phí sản xuất với việc nâng cao hiệu quả tài chính trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa Việt Nam*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế*, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [9] Đào Mạnh Huy (2016), “*Trình bày báo cáo bộ phận trong thuyết minh BCTC hợp nhất tại các doanh nghiệp sản xuất thép thuộc Hiệp hội Thép Việt Nam*”, *Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán số tháng 3/2016*.
- [10] Đào Thúy Hà (2015), “*Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế*, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [11] Đào Thúy Hà (2014), “*Áp dụng phương pháp chi phí Kaizen trong các doanh nghiệp sản xuất thép Việt Nam - Giải pháp thúc đẩy hoạt động cải tiến quy trình*”, *Tạp chí nghiên cứu khoa học kế toán*, 85+85/ 11+12/ 2014, tr 37- 39.
- [12] Đàm Phương Lan (2019), “*Kế toán chi phí theo mức độ hoạt động trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi nội địa*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế*, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [13] Đinh Thị Kim Xuyên (2015), “*Công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành tại các doanh nghiệp viên thông di động Việt Nam*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế*, Học

viện Tài chính, Hà Nội.

- [14] Đỗ Minh Thoa (2015), *“Tổ chức công tác kế toán chi phí, doanh thu và kết quả hoạt động kinh doanh dịch vụ du lịch lữ hành tại Việt Nam hiện nay”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
- [15] Đỗ Thị Hồng Hạnh (2015), *“Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh trong các DNSX thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.*
- [16] Đỗ Thị Hồng Hạnh (2014), *“Kế toán quản trị chi phí tại các công ty sản xuất thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam”*, Tạp chí Nghiên cứu khoa học kiểm toán, (82), trang 42-44.
- [17] Đỗ Thị Hồng Hạnh (2014), *“Một số giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán chi phí tại các công ty sản xuất thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam”*, Tạp chí Kế toán và kiểm toán, (8), trang 34-37.
- [18] Giáp Đăng Kha (2015), *“Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất nhằm tăng cường kiểm soát chi phí trong các doanh nghiệp xây lắp”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [19] Hồ Văn Nhân (2010), *“Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành dịch vụ vận chuyển hành khách trong các doanh nghiệp taxi”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học Viện tài chính.
- [20] Huỳnh Lợi (2014), *Giáo trình Kế toán chi phí*, Đại học kinh tế Hồ Chí Minh, Nhà xuất bản Thống kê.
- [21] Lê Thị Diệu Linh (2011), *“Hoàn thiện công tác kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp xây dựng dân dụng”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [22] Lê Thị Tâm (2017), *“Nghiên cứu kế toán quản trị chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất gạch Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [23] Lương Khánh Chi (2017), *“Hoàn thiện kế toán chi phí, doanh thu, kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam”*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [24] Nguyễn Năng Phúc (2014), *Giáo trình kế toán quản trị*, Nhà xuất bản Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
- [25] Nguyễn Đình Kiệt, Bạch Đức Hiền (2018), *Giáo trình tài chính doanh nghiệp*, Nhà xuất bản Tài chính.
- [26] Nguyễn Hải Hà (2016), *“Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các*

- doanh nghiệp may Việt Nam*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân*.
- [27] Nguyễn Hoàn (2012), “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân*.
- [28] Nguyễn Ngọc Quang (2009), “*Kế toán chi phí của một số nước phát triển và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam*”, *Tạp chí kinh tế và phát triển*.
- [29] Nguyễn Quang Hưng (2013), “*Hoàn thiện tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm xây lắp trong các doanh nghiệp xây lắp thuộc tập đoàn dầu khí quốc gia Việt Nam*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân*.
- [30] Nguyễn Quang Quỳnh (2006), *Giáo trình kế toán*, Nhà xuất bản Thống kê.
- [31] Nguyễn Thanh Huyền (2015), “*Vận dụng hệ thống phương pháp kế toán quản trị chi phí vào chu kỳ sống của sản phẩm tại các doanh nghiệp sản xuất gạch ốp lát Việt Nam*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân*.
- [32] Nguyễn Thị Diệu Thu (2016), “*Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm phần mềm trong các doanh nghiệp sản xuất phần mềm ở Việt Nam hiện nay*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân*.
- [33] Nguyễn Thị Nga (2017), “*Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DNSX thép tại Việt Nam*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân*.
- [34] Nguyễn Thị Nga (2016), “*Những khó khăn trong việc áp dụng Kế toán quản trị chi phí môi trường tại các DNSX thép Việt Nam và hướng giải quyết theo kinh nghiệm quốc tế*”, *Kỷ yếu hội thảo khoa học quốc tế: Kế toán quản trị - Kinh nghiệm quốc tế và thực trạng ở Việt Nam, tháng 8/2016, tr. 271-274*.
- [35] Nguyễn Thu Hiền (2016), “*Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các công ty may mặc trên địa bàn thành phố Hưng Yên*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính*.
- [36] Nguyễn Văn Dần (2009), *Giáo trình kinh tế học vi mô*, Nhà xuất bản Tài chính.
- [37] Ngô Thế Chi, Trương Thị Thủy (2018), *Giáo trình kế toán tài chính*, Học viện tài chính, Nhà xuất bản tài chính.
- [38] Ngô Thế Chi, Trương Thị Thủy (2013), *Giáo trình chuẩn mực kế toán quốc tế*, Nhà xuất bản Tài chính.
- [39] Ngô Quang Hùng (2018), “*Hoàn thiện tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp thuộc tập đoàn hóa chất Việt Nam*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Học Viện tài chính*.
- [40] Phạm Quang Thịnh (2018), “*Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các công ty*

sản xuất xi măng trên địa bàn tỉnh Hải Dương”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.

- [41] Phạm Quang Thịnh (2017), “*Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị tại các doanh nghiệp xi măng*”, Tạp chí tài chính, số 662, năm 2017, tr.71-73.
- [42] Phạm Thị Thuỷ (2007), “*Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [43] Thái Thị Thái Nguyên (2019), “*Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở miền Bắc Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Thương mại.
- [44] Tô Minh Thu (2019), “*Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [45] Trần Anh Quang (2019), “*Kế toán chi phí môi trường trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [46] Trần Thị Dự (2013), “*Hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [47] Trần Thị Quỳnh Giang (2018), Hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán trong các DNSX thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [48] Trần Thị Thu Hương (2014), “*Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam*”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân.
- [49] Trần Thị Thu Hương, “*Xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị cho các doanh nghiệp sản xuất xi măng*”, Tạp chí nông nghiệp và phát triển nông thôn, (Tháng 9/2012), 204-207
- [50] Trần Thị Thu Hương, “*Thực trạng và giải pháp áp dụng kế toán quản trị trong việc cung cấp thông tin cho công tác quản lý trong các doanh nghiệp vận tải*”, Tạp chí khoa học trường Đại học Hồng Đức, (11), 45-47
- [51] Trần Thị Thu Hương, “*Xây dựng hệ thống dự toán chi phí linh hoạt cho các doanh nghiệp sản xuất xi măng Việt Nam*”, Tạp chí khoa học trường ĐH Hồng Đức, (18), 63-67

- [52] Trần Tuấn Anh (2016), “*Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh chề trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh Tế Quốc Dân*.
- [53] Trần Văn Dung (2018), ”*Một số kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị chi phí giá thành của Pháp và Mỹ*”, *Tạp chí kế toán*.
- [54] Trần Văn Hợi (2007), “*Tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp khai thác than*”, *Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính*.
- [55] Trương Bá Thanh, Nguyễn Công Phương, *Quản trị chi phí theo mục tiêu và khả năng vận dụng vào Việt Nam*, *Tạp chí Kinh tế phát triển*.

Tiếng Anh

- [56] A dam Paul Brunet(2003), *Steve New*
- [57] Adler, R., Everett, A. M., & Waldron, M. (2000), "*Advanced management accounting techniques in manufacturing: Utilisation, benefits, and barriers to implementation*", *Accounting Forum*, 24 (2).
- [58] Akira Nishimura (2003), *Management Accounting feed forward and Asian perspectives, Palgrave Macmilan, First Published, Preface and Acknowledgements*.
- [59] Alan, Vercio (1993), *What organization are accounting for? Management Accounting*, 75,6, pp. 39- 41.
- [60] Alkinson, Kaplan & Young (2012), *Management accounting, Prentice Hall, New Jersey*.
- [61] Anand A, Sahay B & Subhashish s (2004), "*Cost Management Practices in India: An Empirical Study*", *ASCI Journal of Management*, Vol. 33, Nos. 1-2, pp. 1-13.
- [62] Anderson, s.w., Lanen, w. (1999). "*Economic Transition, Strategy and the Evolution of Management Accounting Practices: The Case Of India*", *Accounting Organizations and Society*, Vol.24, pp. 379-412.
- [63] Anthony, R.N., (1989). "*Reminiscences About Management Accounting*", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 1, Fall.
- [64] Anthony, R.N. and Govmdarajan, V. (1995), "*Management control Systems*", *Richard D. Invin, Inc, USA*.
- [65] Atkinson, Banker, Kaplan, Young (2001), *Management Accounting, Prentice Hall International, Thirth edition*.

- [66] Bonnevier, T.w (1958), *Serving Job Order cost needs in a Steel Processing plant, National Association of Accountants*, pp. 65.
- [67] Charles T. Horngren (2016), "*Cost Accounting: A Managerial Emphasis*"
- [68] Colin Drury (2018), *Management and Cost Accounting*
- [69] Đ.I. Rô-Den-Be (1976), *Giới thiệu quyển I - Bộ Tư bản của Các Mác*, Nhà xuất bản Sự thật.
- [70] Eva, w. (2013), *Designing a Managerial Costing Concept for a Small Metal Processing Enterprise, University of Ljubljana Faculty of Economic*
- [71] Isa & Thye (2006), "*Advanced Management Accounting techniques: An Exploratory Study On Malaysian Manufacturing Firms*", *Proceeding of the International Business and Information 2006, 13-14 July 2006, Singapore*.
- [72] Jagdeep, s, Hanvinder, s. (2009), *Kaizen Philosophy: A review of Literature, / c Fai University, Journal of Operations Management, 3 (2)*.
- [73] Kaplan, Robert S.; Atkinson, Anthony (2015)
- [74] Maelah R, Ibrahim D. N, (2007)
- [75] Majid N. A., Ali s. (2013), *Feasibility Study for Implementation of an Activity - Based Costing System (ABCS) in Alloy Steel Industries (ASI), International Journal of Reseach in Commerce, IT & Management*.
- [76] Mohammad, D., AI -Refaie A. (2012), *Activity -Based Cost Estimation Model for Foundry Systems Producing Steel Castings, Jordan Journal of Mechanical and Industrial Engineering, 6(1), pp. 75 -86*.
- [77] Michael R. Kinney & Cecily A. Raiborn (2011), *Cost Accounting: Foundations and Evolutions*.
- [78] Mohamed, F. E. (2006), *Cost In/ormation and Strategic Pianning in the Egyptian Private Sector, Dissertation, Maastricht, The Netherlands*.
- [79] Mohammad D.A1 - Tahat, AI - Refaie Abbas (2012)
- [80] Mohammad, Moneer, s. (2008), *The content of using the activity cost system to reduce costs in insurance companies, International magazine for managerial sciences, 1blder 7, edition, pp. 201-241*.
- [81] Naughton-Travers, Joseph P. (2009), "*Activity-Based Costing: The new Management Tool*".
- [82] Parkinson, John (2011), *Costing in Process Manusiacturing: The Myth and the*

reality, Cost Management, 25(3), pg 6-14.

- [83] Stefan D. (2012), *Developing a cost - volume - profit model in production decision system based on MAD real options model, Procedia Economics and Finance, 3, pp. 350-354.*
- [84] Topor Ioan Dan (2013) *“New dimensions of cost type information for decision making in the wine industry”*.
- [85] Vvchudovets (2013), *“Current state and prospects of cost accounting development for sugar industry enterprise”*.