

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

\*

**ĐẶNG NGUYỄN MẠNH**

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN  
XUẤT GÓM, SỬ XÂY DỰNG TRÊN ĐỊA BÀN  
TỈNH THÁI BÌNH**

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

**Hà Nội, năm 2019**

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

**\***

**ĐẶNG NGUYỄN MẠNH**

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN  
XUẤT GÓM, SỬ XÂY DỰNG TRÊN ĐỊA BÀN  
TỈNH THÁI BÌNH**

**Chuyên ngành: Kế toán**

**Mã số chuyên ngành: 62.34.03.01**

**NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC**

- 1. PGS.TS Phạm Thị Thu Thủy**
- 2. PGS. TS. Vũ Mạnh Chiến**

**Hà Nội, năm 2019**

Tôi xin cam đoan toàn bộ nội dung của Luận án là kết quả làm việc miệt mài, nghiêm túc, trách nhiệm trong nhiều năm liền của tập thể các nhà khoa học được phân công hướng dẫn và nghiên cứu sinh. Các số liệu được thu thập, mô tả, trình bày, phân tích, minh họa trong Luận án có cơ sở và nguồn gốc rõ ràng. Kết quả nghiên cứu của Luận án chưa được công bố trong bất kỳ công trình nghiên cứu nào trước đó.

**Nghiên cứu sinh**

**Đặng Nguyên Mạnh**

## MỤC LỤC

Trang phụ bì	
Lời cam đoan	
Mục lục	
Danh mục chữ viết tắt	
Danh mục bảng, biểu	
Danh mục sơ đồ	
<b>PHẦN MỞ ĐẦU .....</b>	<b>1</b>
1. Tính cấp thiết.....	1
2. Tổng quan tình hình nghiên cứu .....	2
3. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu .....	11
4. Đối tượng, phạm vi nghiên cứu.....	12
5. Câu hỏi nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu.....	13
6. Những đóng góp của luận án.....	19
7. Kết cấu luận án .....	20
<b>CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT</b>	
<b>1.1. Nhận diện chi phí và phân loại chi phí trong doanh nghiệp sản xuất .....</b>	<b>21</b>
1.1.1. Bản chất của chi phí.....	21
1.1.2. Phân loại chi phí.....	22
<b>1.2. Các chức năng quản trị doanh nghiệp và nhu cầu thông tin kế toán quản trị chi phí phục vụ nhà quản trị .....</b>	<b>24</b>
1.2.1. Các chức năng quản trị doanh nghiệp .....	24
1.2.2. Quan điểm và vai trò của kế toán quản trị chi phí.....	27
1.2.3. Nhu cầu thông tin kế toán quản trị chi phí phục vụ các chức năng quản trị .....	30
<b>1.3. Kế toán quản trị chi phí với các chức năng quản trị doanh nghiệp.....</b>	<b>31</b>
1.3.1. Kế toán quản trị chi phí với chức năng lập kế hoạch .....	31
1.3.2. Kế toán quản trị chi phí với chức năng tổ chức thực hiện.....	38
1.3.3. Kế toán quản trị chi phí với chức năng kiểm soát, đánh giá .....	43
1.3.4. Ứng dụng thông tin kế toán quản trị chi phí với việc ra quyết định .....	47
<b>1.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc ứng dụng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp .....</b>	<b>51</b>
1.4.1. Nhóm nhân tố con người .....	53
1.4.2. Nhóm nhân tố tổ chức .....	53

1.4.3. Nhóm nhân tố bên ngoài.....	55
<b>1.5. Kế toán quản trị chi phí tại các nước phát triển trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam .....</b>	<b>56</b>
1.5.1. Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp Hoa Kỳ .....	56
1.5.2. Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp Đức .....	57
1.5.3. Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp Nhật Bản .....	58
1.5.4. Bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam.....	60
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 1 .....</b>	<b>62</b>
<b>CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GÓM SỨ XÂY DỰNG TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI BÌNH</b>	<b>63</b>
<b>2.1. Khái quát chung về ngành gốm sứ và các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình .....</b>	<b>63</b>
2.1.1. Lịch sử hình thành, phát triển và thị trường sản phẩm gốm sứ xây dựng ở Việt Nam....	63
2.1.2. Khái quát các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình .....	64
2.1.3. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý và quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm gốm, sứ xây dựng .....	65
2.1.4. Đặc điểm công tác kế toán.....	68
2.1.5. Đặc thù hoạt động của các doanh nghiệp tác động đến kế toán quản trị chi phí .....	70
2.1.6. Nhận diện và phân loại chi phí trong các doanh nghiệp.....	71
<b>2.2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí với các chức năng quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình .....</b>	<b>74</b>
2.2.1. Thực trạng kế toán quản trị chi phí với chức năng lập kế hoạch .....	74
2.2.2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí với chức năng tổ chức thực hiện.....	84
2.2.3. Thực trạng kế toán quản trị chi phí với chức năng kiểm soát, đánh giá.....	91
2.2.4. Thực trạng ứng dụng thông tin kế toán quản trị chi phí phục vụ cho việc ra quyết định	96
<b>2.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình .....</b>	<b>97</b>
2.3.1. Mô tả mẫu nghiên cứu .....	97
2.3.2. Kết quả thống kê mô tả về sự tác động của nhóm nhân tố con người .....	98
2.3.3. Kết quả thống kê mô tả về sự tác động của nhóm nhân tố tổ chức .....	99
2.3.4. Kết quả thống kê mô tả về sự tác động của nhóm nhân tố bên ngoài.....	102
<b>2.4. Đánh giá chung về thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị và các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình.....</b>	<b>103</b>

2.4.1. Về thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị .....	103
2.4.2 Về thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp....	106
2.4.3. Nguyên nhân .....	107
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 2 .....</b>	<b>109</b>
<b>CHƯƠNG 3: GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GÓM SỨ XÂY DỰNG TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI BÌNH.....</b>	<b>110</b>
<b>3.1. Định hướng phát triển của các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình .....</b>	<b>110</b>
3.2. Nguyên tắc và yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình.....	111
3.2.1. Nguyên tắc hoàn thiện.....	111
3.2.2. Yêu cầu .....	112
<b>3.3. Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với các chức năng quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình .....</b>	<b>112</b>
3.3.1. Hoàn thiện việc xác định nội dung và phân loại chi phí trong doanh nghiệp .....	113
3.3.2. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với chức năng lập kế hoạch.....	114
3.3.3. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với chức năng tổ chức thực hiện .....	129
3.3.4. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với chức năng kiểm soát, đánh giá .....	139
3.3.5. Hoàn thiện sử dụng thông tin kế toán quản trị chi phí để hỗ trợ ra quyết định.....	148
<b>3.4. Các giải pháp để tăng cường ứng dụng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình .....</b>	<b>153</b>
3.4.1. Về nhóm nhân tố con người.....	153
3.4.2. Về nhóm nhân tố tổ chức.....	153
3.4.3. Về nhóm nhân tố bên ngoài.....	154
<b>3.5. Các điều kiện để thực hiện giải pháp .....</b>	<b>154</b>
3.5.1. Về phía Nhà nước và các cơ quan chức năng của tỉnh Thái Bình .....	154
3.5.2. Về phía các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình .....	155
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 .....</b>	<b>157</b>
<b>KẾT LUẬN.....</b>	<b>159</b>
<b>DANH MỤC CÔNG TRÌNH CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ</b>	
<b>TÀI LIỆU THAM KHẢO</b>	
<b>PHỤ LỤC</b>	

## DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

ABC	Chi phí dựa trên cơ sở hoạt động
AIS	Hệ thống thông tin kế toán
BSC	Thẻ điểm cân bằng
CĐ	Công đoạn
CĐKT	Cân đối kế toán
CIMA	Viện điều lệ kế toán quản trị
CNTT	Công nghệ thông tin
CP	Chi phí
CPBH	Chi phí bán hàng
CPQLDN	Chi phí quản lý doanh nghiệp
CSHT	Cơ sở hạ tầng
CSHT	Cơ sở hạ tầng
CSPL	Chính sách pháp luật
DDĐK	Dỡ dang đầu kỳ
DN	Doanh nghiệp
DT	Doanh thu
ĐT	Đối tượng
ĐVSP	Đơn vị sản phẩm
EOQ	Số lượng đặt hàng kinh tế
HĐQT	Hội đồng quản trị
HĐTV	Hội đồng thành viên
IFAC	Liên đoàn kế toán quốc tế
IRR	Tỉ suất sinh lời nội bộ
JIT	Đúng thời điểm
KQ	Kết quả
KQKD	Kết quả kinh doanh
KTQT	Kế toán quản trị
KTQTCP	Kế toán quản trị chi phí
KTTC	Kế toán tài chính
LCC	Chi phí theo vòng đời sản phẩm
LCTT	Lưu chuyển tiền tệ
LN	Lợi nhuận
MQH	Mối quan hệ

NC	Nhân công
NCTT	Nhân công trực tiếp
NPV	Giá trị hiện tại thuần
NVLCTT	Nguyên vật liệu chính trực tiếp
NVLPTT	Nguyên vật liệu phụ trực tiếp
NVLTT	Nguyên vật liệu trực tiếp
PSCP	Phát sinh chi phí
PSTK	Phát sinh trong kỳ
QLDN	Quản lý doanh nghiệp
SHNN	Sở hữu Nhà nước
SP	Sản phẩm
SX	Sản xuất
SXC	Sản xuất chung
TC	Chi phí mục tiêu
TK	Tài khoản
TN	Trách nhiệm
TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
TNHH	Trách nhiệm hữu hạn
TQM	Quản lý chất lượng toàn diện
TSCĐ	Tài sản cố định
THTT	Tập hợp trực tiếp
UBND	Ủy ban nhân dân
UQ	Ủy quyền



## DANH MỤC BẢNG, BIỂU

Bảng MĐ 01: Thống kê kết quả khảo sát sơ bộ qua các bảng câu hỏi .....	17
Bảng MĐ 02: Thống kê kết quả khảo sát chính thức qua các bảng câu hỏi .....	18
Bảng 1.1: Ma trận mối quan hệ giữa lĩnh vực quản trị và quá trình quản trị.....	25
Biểu đồ 1.1: Đường chi phí mục tiêu của đơn vị sản phẩm.....	36
Bảng 1.2: Thống kê một số nhân tố ảnh hưởng chính đến ứng dụng KTQTCP.....	52
Bảng 2.1: Giá trị tổng sản phẩm gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình .....	64
Bảng 2.2: Kết quả khảo sát tiêu thức phân loại chi phí trong doanh nghiệp .....	71
Bảng 2.3: Kết quả khảo sát danh mục định mức chi phí trong các doanh nghiệp.....	75
Bảng 2.4: Kết quả khảo sát bộ phận trực tiếp tham gia xây dựng định mức chi phí trong các doanh nghiệp .....	75
Bảng 2.5: Kết quả khảo sát hệ thống dự toán chi phí hoạt động trong các doanh nghiệp .....	79
Bảng 2.6: Kết quả khảo sát về lập kế hoạch chi phí chiến lược trong các doanh nghiệp.....	83
Bảng 2.7: Kết quả khảo sát các mô hình kế toán chi phí.....	84
Bảng 2.8: Kết quả khảo sát các phương pháp tập hợp chi phí sản xuất.....	85
Bảng 2.9: Kết quả khảo sát tiêu thức phân bổ chi phí SX.....	89
Bảng 2.10: Chi tiết thông tin Tài khoản 154.....	90
Bảng 2.11: Kết quả khảo sát danh mục hệ thống báo cáo quản trị chi phí.....	91
Bảng 2.12: Kết quả khảo sát về kiểm soát chi phí liên quan đến R&D.....	91
Bảng 2.13: Tỷ trọng bình quân của từng loại chi phí/tổng chi phí dự kiến để sản xuất sản phẩm mới .....	92
Bảng 2.14: Kết quả khảo sát về kiểm soát chi phí hoạt động hàng ngày .....	92
Bảng 2.15: Kết quả khảo sát danh mục các khoản mục chi phí trọng yếu được phân tích chênh lệch .....	94
Bảng 2.16: Kết quả khảo sát danh mục các tỉ lệ chi phí hoạt động được phân tích chênh lệch.....	95
Bảng 2.17: Kết quả khảo sát về đánh giá hiệu quả hoạt động của chi phí chiến lược và các trung tâm chi phí.....	95
Bảng 2.18: Mức độ quan tâm khi sử dụng phân tích điểm hòa vốn để ra các loại quyết định liên quan.....	97
Bảng 2.19: Thống kê nhận định từng thành phần trong nhóm nhân tố con người đến ứng dụng KTQTCP trong DN nghiên cứu.....	98

Bảng 2.20: Thống kê kết quả nhận định từng thành phần trong nhóm nhân tố tổ chức đến ứng dụng KTQTCP trong DN nghiên cứu.....	99
Bảng 2.21: Thống kê kết quả nhận định từng thành phần trong nhóm nhân tố bên ngoài đến ứng dụng KTQTCP trong DN nghiên cứu.....	102
Bảng 2.22: Tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các DNSX gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình.....	106
Biểu đồ 2.1: Điểm đánh giá trung bình các nhân tố đến ứng dụng KTQTCP.....	107
Biểu đồ 3.1: Mục tiêu phát triển sản phẩm gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình (giai đoạn 2016 – 2020).....	111
Bảng 3.1: Mẫu báo cáo dự toán chi phí NVLTT phục vụ cho việc ra quyết định.....	123
Bảng 3.2: Mẫu báo cáo dự toán chi phí NVLTT phục vụ việc ra quyết định.....	124
Bảng 3.3: Mẫu dự toán mục tiêu hoạt động kinh doanh trong dài hạn.....	126
Bảng 3.4: Kế hoạch chi phí mục tiêu của từng dòng sản phẩm mới.....	128
Bảng 3.5: Phân tích hoạt động, nguồn sinh phí và nguồn lực sử dụng trong phân xưởng ...	131
Bảng 3.6: Bảng kê số lượng sản phẩm tương đương đầu ra công đoạn n.....	137
Bảng 3.7: Báo cáo chi phí sản xuất tại công đoạn n.....	138
Biểu đồ 3.1: Biểu đồ phân tích chi phí có liên quan đến EOQ.....	142
Bảng 3.8: Bảng đánh giá tổng quan hiệu quả của từng sản phẩm.....	145
Bảng 3.9: Lộ trình thực hiện các giải pháp đề xuất.....	155

## **DANH MỤC SƠ ĐỒ**

Sơ đồ MĐ 01 : Quá trình nghiên cứu tổng thể của luận án .....	14
Sơ đồ 1.1: Các tiêu thức phân loại chi phí cơ bản chi phí của kế toán .....	25
Sơ đồ 1.2: Mối quan hệ giữa việc ra quyết định và các chức năng quản trị .....	27
Sơ đồ 1.3: Quy trình đánh giá theo mô hình LCC .....	38
Sơ đồ 1.4: Quá trình tập hợp chi phí và tính giá thành theo công việc.....	40
Sơ đồ 1.5: Quá trình tập hợp chi phí và tính giá thành theo quá trình.....	41
Sơ đồ 1.6 : Cấu trúc của hệ thống tính chi phí kinh doanh theo cơ sở hoạt động .....	43
Sơ đồ 1.7: Các nhân tố tác động đến việc ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp .....	56
Sơ đồ 2.1: Minh họa mô hình tổ chức bộ máy kế toán trong doanh nghiệp.....	69
Sơ đồ 3.1: Mối quan hệ giữa chiến lược, kế hoạch và dự toán trong doanh nghiệp.....	117
Sơ đồ 3.2: Dự toán chi phí hoạt động chính trong mối quan hệ với hệ thống dự toán của doanh nghiệp .....	119
Sơ đồ 3.3: Trình tự lập, phê duyệt dự toán chi phí của doanh nghiệp.....	120
Sơ đồ 3.4: Quá trình tập hợp chi phí sản xuất toàn doanh nghiệp .....	136
Sơ đồ 3.5: Quy trình xây dựng và triển khai phương pháp điểm chuẩn để đánh giá hiệu quả chi phí chiến lược.....	148

## PHẦN MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết

Chi phí, quản trị chi phí là một trong những vấn đề được tất cả các doanh nghiệp đặc biệt quan tâm. Vì chi phí chính là các nguồn lực tiêu hao, tác động trực tiếp đến chất lượng sản phẩm, dịch vụ, một trong ba trụ cột tác động đến lợi nhuận hàng kỳ của doanh nghiệp. Những điều kiện mới của hoạt động sản xuất kinh doanh cùng sự xuất hiện của thể hệ các nhà quản trị được đào tạo bài bản, năng động, chú trọng xây dựng văn hóa doanh nghiệp, kết hợp cấu trúc doanh nghiệp đang hình thành những ranh giới mờ (Shlomon Maital, 2014) tạo ra nhiều liên kết theo chiều ngang với sự hỗ trợ của các công nghệ hiện đại. Điều này đòi hỏi hệ thống các lý luận về quản trị nói chung trong đó có kế toán quản trị chi phí nói riêng cần tiếp tục được bổ sung, tổng kết, tạo ra các công cụ cần thiết để hỗ trợ nhà quản trị xây dựng, điều hành doanh nghiệp bằng việc bán sản phẩm, dịch vụ ở một mức giá hợp lý với khách hàng và mức chi phí chấp nhận được đối với doanh nghiệp.

Sự phát triển cao của kinh tế thị trường, hội nhập quốc tế mang lại nhiều thời cơ nhưng đi kèm với đó là những thách thức vô cùng lớn. Các doanh nghiệp ngày nay không chỉ biết sản xuất sản phẩm đáp ứng nhu cầu của thị trường trong nước, mà còn phải hướng ra khu vực và thế giới. Đối thủ của doanh nghiệp là những công ty đa quốc gia, những tập đoàn toàn cầu, với lợi thế về vốn, kinh nghiệm, khoa học công nghệ, khả năng tiếp cận các nguồn lực giá rẻ, sự tối ưu hóa trong việc sử dụng các công cụ quản trị hiện đại. Bên cạnh đó dưới tác động của cuộc cách mạng khoa học công nghệ lần thứ tư 4.0, với nhiều sản phẩm, mô hình sản xuất kinh doanh thông minh, nền kinh tế chia sẻ, xu hướng sử dụng hoặc tẩy chay các sản phẩm quá nhanh làm cho nhiều doanh nghiệp không kịp thích ứng, rơi vào tình trạng khủng hoảng, phá sản dù trước đó không lâu là những tập đoàn có quy mô, thương hiệu trên thị trường. Tất cả đang hàng ngày, hàng giờ tác động đến doanh nghiệp, cần phải thay đổi, nhất là liên quan đến hoạt động quản trị doanh nghiệp.

Ngành sản xuất gốm sứ xây dựng, trong những năm gần đây với sự ổn định của nền kinh tế đã đạt được tốc độ tăng trưởng nhanh về sản lượng, tiêu thụ, đưa Việt Nam vào nhóm các quốc gia sản xuất sứ vệ sinh, gạch gốm ceramic, gạch granit hàng đầu thế giới với doanh thu khoảng 3 tỉ USD/năm (Doãn Thành, 2018). Sản phẩm gốm sứ xây dựng Việt Nam đã được xuất khẩu đến hơn 40 nước và vùng lãnh thổ. Tuy vậy khó khăn chung của ngành hiện nay là chi phí đầu vào tăng do giá điện, than ngày càng cao, chưa hoàn toàn chủ động nguồn nguyên liệu đầu vào đặc biệt là men. Nhiều vùng sản xuất lớn của cả nước tại các địa phương như: Bình Dương, Đồng Nai, Hải Dương, Quảng Ninh...doanh nghiệp

sản xuất gốm sứ xây dựng còn phân tán, quy trình sản xuất chưa hợp lý dẫn đến khó đầu tư nâng cấp công nghệ sản xuất trong bối cảnh giá trị hàng tồn kho lớn, ngân hàng xiết chặt tín dụng làm các doanh nghiệp đã và đang gặp rất nhiều khó khăn.

Thái Bình cũng là một tỉnh có ngành sản xuất gốm sứ xây dựng phát triển. Mặc dù có những khó khăn chung của ngành, trải qua nhiều giai đoạn thăng trầm nhưng do tận dụng được nguồn khí đốt tự nhiên giá rẻ, tay nghề của người lao động cao, sự thay đổi nhanh về tư duy, cách làm của Ban lãnh đạo từng doanh nghiệp nên giá trị sản lượng, tiêu thụ đều tăng từ 20% đến 25%/năm (UBND tỉnh Thái Bình, 2017). Tuy vậy do xuất phát điểm của nhiều doanh nghiệp là doanh nghiệp tư nhân, hoạt động sản xuất phụ thuộc lớn vào nguồn khí đốt tự nhiên, tổ chức sản xuất dựa trên kinh nghiệm nên việc xác định kế hoạch, tổ chức, kiểm soát hoạt động của doanh nghiệp nói chung, công tác kế toán và kiểm soát chi phí nói riêng còn nhiều hạn chế. Trong đó kế toán tại các doanh nghiệp chủ yếu mới chỉ tập trung vào kế toán tài chính, chưa chú trọng kế toán quản trị. Nhà quản trị đôi khi không sử dụng hoặc sử dụng không có hiệu quả các thông tin do kế toán cung cấp để phục vụ việc ra quyết định. Các công việc liên quan đến kỹ thuật của kế toán về lập dự toán, tập hợp, phân bổ, kiểm soát, đánh giá chi phí chưa đầy đủ, kịp thời. Đội ngũ kế toán viên chưa có kỹ năng sử dụng các công cụ, kỹ thuật của kế toán quản trị chi phí. Ứng dụng kế toán quản trị chi phí còn chưa đồng bộ do bị chi phối bởi nhiều nhân tố bên trong và bên ngoài.

Tính đến thời điểm này, các nghiên cứu đầy đủ, toàn diện về kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình hầu như chưa có hoặc chưa được công bố. Xuất phát từ tất cả các lý do về mặt lý luận và thực tiễn nêu trên, luận án ***“Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm, sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình”*** đã được tác giả lựa chọn. Với mong muốn thông qua luận án ngoài việc hệ thống hóa các cơ sở lý luận về KTQTCP gắn liền với các chức năng quản trị doanh nghiệp, còn tập trung xác định các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP, phân tích, đánh giá thực trạng, đề xuất các giải pháp để KTQTCP được vận dụng, triển khai tốt hơn trong thực tế, phục vụ tích cực cho các chức năng quản trị. Giúp các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình, nhà quản trị điều hành, lãnh đạo các doanh nghiệp phát triển bền vững, khẳng định được chữ tín, thương hiệu của sản phẩm gốm sứ xây dựng Thái Bình với các khách hàng trong tỉnh, trong nước và quốc tế.

## **2. Tổng quan tình hình nghiên cứu**

Để phục vụ cho quá trình nghiên cứu của luận án, thông qua phân tích, tổng hợp tài liệu có liên quan, tác giả xin khái quát tổng quan tình hình nghiên cứu về KTQTCP có mối liên hệ trực tiếp với đề tài luận án như sau:

### **2.1. Nghiên cứu về lập dự toán chi phí hoạt động**

Đây là một trong những hướng nghiên cứu quan trọng của KTQT trong nhiều thập kỷ qua vì có liên quan trực tiếp đến kế toán chi phí, kế toán trách nhiệm, là cơ sở để đo lường hiệu quả của tổ chức và được sử dụng cho nhiều mục đích như lập kế hoạch, phân bổ nguồn lực, điều phối hoạt động, thúc đẩy, khuyến khích nhân viên... (Birnberg và cộng sự, 2006). Cách thức tiếp cận nghiên cứu về dự toán chi phí (ngân sách) hoạt động thường dựa trên ba khung lý thuyết cơ bản là lý thuyết kinh tế, lý thuyết tâm lý học và lý thuyết xã hội học. Trong đó tập trung vào các câu hỏi quan trọng là:

- Có những nhân tố nào ảnh hưởng đến dự toán ngân sách hoạt động?
- Làm thế nào để việc lập dự toán ngân sách hỗ trợ việc hoạch định, giải quyết các xung đột trong các tổ chức?
- Phải làm gì để quá trình thực hiện dự toán ngân sách tác động hiệu quả đến động lực của từng cá nhân và bộ phận?

Các nghiên cứu dựa trên lý thuyết kinh tế coi dự toán ngân sách là một bộ phận cấu thành của hệ thống kế toán quản trị trong doanh nghiệp (Mark Covalleski và cộng sự, 2007) và việc thực hiện dự toán ngân sách tạo ra giá trị, mang lại sự cải thiện Pareto (Demski và Feltham, 1978). Điều này có nghĩa là khi việc lập dự toán ngân sách hoạt động có sự tham gia của các cá nhân, bộ phận sẽ giúp chủ sở hữu, nhà quản trị kiểm soát hoạt động tốt hơn thông qua việc khuyến khích từng nhân viên, bộ phận trong doanh nghiệp hoàn thành các mục tiêu ngân sách đã được xây dựng.

Các nghiên cứu dựa trên lý thuyết tâm lý học tập trung việc tìm câu trả lời cho câu hỏi: Dự toán ngân sách ảnh hưởng đến tâm lý và hành vi của cá nhân như thế nào? Kết quả cho thấy dự toán ngân sách có tác động trọng yếu, tích cực, vô điều kiện đến tâm lý và hành vi, liên quan trực tiếp đến các vấn đề của từng cá nhân như mức độ hài lòng, căng thẳng, khát vọng, nhận thức và cam kết... (Birnberg và cộng sự, 2006).

Các nghiên cứu dựa trên lý thuyết xã hội học tập trung xử lý các vấn đề xã hội liên quan đến các mối quan hệ giữa nhân viên với lãnh đạo, giữa các bộ phận với nhau phát sinh trong quá trình lập, thực hiện, đánh giá hiệu quả của dự toán ngân sách nhằm phân bổ tối ưu các nguồn lực, phục vụ hữu hiệu cho các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Trong đó quan điểm dự toán ngân sách hoạt động không chỉ là ngôn ngữ của các

con số mà còn là ngôn ngữ của sự đồng thuận, cho phép xử lý các vấn đề dự kiến có thể xảy ra mà không làm phát sinh các vấn đề xung đột (Czarniawska và Jacobsson, 1989). Và dự toán ngân sách như một phương tiện để chia sẻ, trao đổi, là biểu hiện của giá trị, không phải phương tiện để kiểm soát, một công cụ hành động (Czarniawska, 1997) được thừa nhận rộng rãi.

Bên cạnh những kết quả đã đạt được, các nghiên cứu hiện nay về lập dự toán ngân sách hoạt động cũng chỉ ra những hạn chế của hoạt động này như: Ngân sách hạn chế quá trình phản hồi, tạo ra những rào cản cho sự thay đổi; ngân sách thường tập trung vào việc cắt giảm chi phí mà không quan tâm đến việc định hướng tạo giá trị và chiến lược của doanh nghiệp; ngân sách tạo ra những rào cản giữa các bộ phận và thường được lập trên những giả định không chắc chắn (Mark Covalesski và cộng sự, 2007).

## **2.2. Nghiên cứu về lập kế hoạch chi phí chiến lược**

Các nghiên cứu về lập kế hoạch chi phí chiến lược hiện nay tập trung nhiều vào việc xây dựng kế hoạch chi phí mục tiêu của doanh nghiệp. Hệ thống chi phí mục tiêu – Target Costing được thực hiện đầu tiên và chủ yếu tại các doanh nghiệp sản xuất ô tô ở Nhật Bản. Theo thống kê đến nay có đến 80% các công ty lớn ở ngành công nghiệp lắp ráp tại Nhật Bản đã áp dụng phương pháp chi phí mục tiêu. Tỷ lệ này ở Mỹ chỉ khoảng 26%, Úc khoảng 38% và Hà Lan là 59,4% (Askarany. D và Yazdifar. H, 2012). Như vậy nếu việc nghiên cứu, triển khai phương pháp chi phí mục tiêu đã trở nên rất phổ biến ở Nhật Bản thì ở những khu vực khác trong đó có Mỹ và Úc phương pháp này còn khá mới mẻ. Phương pháp chi phí mục tiêu ban đầu được giới thiệu tại Nhật Bản dưới tên là Genkakikaku hoặc Genka Kikaku (Monden và Hamada, 1991) và trở nên phổ biến vào những năm 1990 (Kato, 1993; Cooper và Slagmulder, 1997). Phương pháp này cũng có thể được gọi với cái tên khác là lập kế hoạch chi phí để đảm bảo rằng sản phẩm, dịch vụ mới của doanh nghiệp đáp ứng được nhu cầu giá của thị trường, cụ thể: (1) Nghiên cứu các hướng tiếp cận chủ động để quản lý chi phí của doanh nghiệp, (2) Nghiên cứu nhu cầu của khách hàng để xác định cơ cấu chi phí phù hợp, (3) Trao quyền, nâng cao nhận thức và ý thức của các nhân viên, phòng ban trong quá trình tác nghiệp, (4) Nghiên cứu việc hợp tác của doanh nghiệp với các nhà cung cấp, (5) Nghiên cứu việc giảm thời gian cung cấp sản phẩm, (6) Nghiên cứu việc cắt giảm các hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng của sản phẩm mà doanh nghiệp sản xuất.

Hiện tại hầu hết các nghiên cứu về chi phí mục tiêu tập trung vào các khía cạnh kỹ thuật của phương pháp như: Xác định mục tiêu lợi nhuận, giá bán sản phẩm, ước tính chi

phí....Tuy vậy các nghiên cứu hiện nay vẫn chưa thể trả lời được một số các câu hỏi cơ bản như:

- Giá mục tiêu có phải là giá được dự kiến xác định khi sản phẩm mới được giới thiệu trên thị trường hay là giá trung bình trong suốt vòng đời của sản phẩm?

- Chi phí mục tiêu trong các doanh nghiệp ở những lĩnh vực khác nhau có sự khác biệt cụ thể như thế nào?

- Những chỉ số tài chính nào sẽ được sử dụng để đánh giá tính hiệu quả của phương pháp chi phí mục tiêu...? (Christopher S.Chapman và cộng sự, 2007).

### **2.3. Nghiên cứu về tổ chức thực hiện, kiểm soát chi phí hoạt động**

Các nghiên cứu về tổ chức thực hiện KTQTCP tập trung vào việc xác định mô hình chi phí, phân bổ chi phí, hàm chi phí trong doanh nghiệp. Về cơ bản các nghiên cứu đã gắn việc thực hành kế toán chi phí truyền thống trong điều kiện công nghệ hiện đại (Kaplan, 1984, 1986; Kaplan và Johnson, 1987) vì sự phát triển của khoa học công nghệ đang tác động trực tiếp đến thông tin chi phí, làm thay đổi các giả định về chi phí sản phẩm truyền thống, phân bổ chi phí và phân tích dự án đầu tư trong mỗi doanh nghiệp (Cooper và Kaplan, 1992).

Điểm nổi bật nhất là các nghiên cứu đã tập trung vào việc phân bổ các chi phí chung, đặc biệt là phân bổ dựa trên cơ sở hoạt động. Các số liệu từ các cuộc điều tra từ đầu những năm 1991 đến năm 2013 cho thấy qua hơn hai thập kỷ xu hướng tiếp nhận kế toán chi phí dựa trên cơ sở hoạt động - Activity Based Costing (ABC) ở các nước và đặc biệt là các nước phát triển ngày càng tăng. Tỷ lệ áp dụng ABC ở các doanh nghiệp Hoa Kỳ tăng từ 25% (thời điểm trước năm 1991) lên 52%, các doanh nghiệp ở Anh tăng từ 6% lên 23%. Ở Úc sự tăng trưởng còn ấn tượng hơn nhiều khi mười năm trước tỷ lệ áp dụng ABC chỉ là 12% thì sau hơn hai mươi năm tỷ lệ này đã tăng lên đến 56% (Mark Covalleski và cộng sự, 2007). Nguyên nhân chính của sự tăng trưởng này có thể kể đến những lý do cơ bản như: (1) ABC cải thiện thông tin về chi phí sản phẩm; (2) ABC là điểm khởi đầu của hệ thống quản lý chất lượng toàn diện - TQM và giúp doanh nghiệp đảm bảo hệ thống sản xuất đúng thời điểm - JIT và (3) ABC giúp cải thiện toàn diện các mối quan hệ của doanh nghiệp, trong đó có những mối quan hệ quan trọng như quan hệ giữa doanh nghiệp với khách hàng, quan hệ giữa doanh nghiệp với nhà cung cấp. Trong giai đoạn này các nghiên cứu về ABC có thể chia thành ba nhóm: (1) Nghiên cứu mô tả cụ thể để xác định mức độ chấp nhận, lợi ích ABC mang lại; (2) Nghiên cứu ảnh hưởng của ABC đến sự hài lòng của



nhà quản lý và nhân viên và (3) Nghiên cứu các nhân tố có tác động đến khả năng áp dụng thành công ABC trong thực tế.

Đối với việc kiểm soát chi phí hoạt động, các nghiên cứu đang tập trung chủ yếu vào những chi phí phát sinh bên trong doanh nghiệp ở các khâu sản xuất, lắp ráp và thực hiện dịch vụ. Tuy đã có thành công nhưng những nghiên cứu về kiểm soát chi phí trong kế toán quản trị hiện nay vẫn còn hạn chế nhất định như:

- Chưa hiểu biết đầy đủ về chi phí hoạt động của mỗi doanh nghiệp.
- Các nghiên cứu chưa có những định hướng rõ ràng về những thông tin cụ thể để giúp doanh nghiệp ra các quyết định cắt giảm chi phí trong hoạt động.
- Nghiên cứu về kiểm soát chi phí chưa gắn liền với quản trị rủi ro doanh nghiệp trong điều kiện rủi ro tăng nhanh, mô hình kinh doanh truyền thống đang bị thay thế bởi những mô hình kinh doanh mới (DeLoach, 2000).
- Thông tin về chi phí và đề xuất các điều kiện để kiểm soát tốt hơn các chi phí liên quan đến phát triển bền vững của doanh nghiệp như chi phí môi trường, bình đẳng giới, các chương trình hỗ trợ cộng đồng... còn hạn chế (Joshi và cộng sự, 2001).
- Nghiên cứu về kiểm soát chi phí hoạt động với chi phí giao dịch, chi phí nhận hàng của khách hàng chưa toàn diện, mới chỉ tập trung vào công tác hạch toán (Shannon W. Anderson, 2007).

#### **2.4. Nghiên cứu về kiểm soát chi phí chiến lược và kế toán trách nhiệm**

Đối với nghiên cứu về kiểm soát chi phí chiến lược, Tomkins và Carr (1996) cho rằng: *“Các nghiên cứu hiện tại mặc dù đã có những kết quả nhất định nhưng vẫn chưa thể đưa ra cách thức chung để dữ liệu của kế toán quản trị có thể hỗ trợ phân tích chuỗi giá trị sản phẩm của doanh nghiệp”*. Và cơ cấu chi phí như thế nào được coi là phù hợp với chiến lược mà doanh nghiệp đã xác định trong từng thời kỳ? Mặt khác hiện nay các nghiên cứu về kiểm soát chi phí chiến lược liên quan đến phát triển các dòng sản phẩm mới đang là những vấn đề mới, được doanh nghiệp rất quan tâm (Shannon W. Anderson, 2007) từ sau thành công của các doanh nghiệp Nhật Bản trong việc định hình chi phí mục tiêu nhằm đảm bảo giá thành sản phẩm khi sản xuất thực tế thấp nhất nhưng vẫn phù hợp với nhu cầu khách hàng và giá bán mục tiêu đã được xác định.

Liên quan đến kế toán trách nhiệm, nhìn chung các nghiên cứu đều thống nhất là hệ thống kế toán được thiết kế để nhấn mạnh đến việc kiểm soát chi phí thông qua đánh giá trách nhiệm của các cá nhân – người chịu trách nhiệm kiểm soát chi phí trong từng bộ phận của doanh nghiệp. Các nghiên cứu về kiểm soát chi phí thông qua kế toán trách nhiệm

được tiếp cận cả trên phương diện lý luận và hoạt động thực tiễn. Trong đó để xây dựng được hệ thống kế toán trách nhiệm hiệu quả, các nghiên cứu cho rằng mỗi doanh nghiệp phải chú trọng đến các nguyên tắc và phương pháp nhất định. Đặc biệt phải có sự phân cấp, phân quyền, gán trách nhiệm trong quản lý chi phí. Phân chia tổ chức thành các bộ phận theo từng chức năng. Thành lập các vị trí, xây dựng cơ chế giám sát cho từng bộ phận có liên quan.... Mặt khác kết quả nghiên cứu thực tế cũng cho thấy việc ứng dụng kế toán trách nhiệm tại các doanh nghiệp ở những lĩnh vực khác nhau như ngân hàng, bệnh viện, sản xuất thép, đóng tàu... đều mang lại hiệu quả, khẳng định kế toán trách nhiệm thực sự là một công cụ hiệu quả để kiểm soát chi phí, góp phần mang lại sự phát triển bền vững cho mỗi doanh nghiệp (Nguyễn Thị Minh Phương, 2013).

### **2.5. Nghiên cứu về đánh giá hiệu quả chi phí dựa trên hệ thống quản trị chung của doanh nghiệp**

Nổi bật là các nghiên cứu đánh giá hiệu quả chi phí dựa trên hệ thống chất lượng toàn diện – Total Quality Management (TQM) của doanh nghiệp. Quản lý chất lượng đồng bộ hay quản lý chất lượng toàn diện hoặc quản lý chất lượng tổng thể trước hết là một triết lý về quản trị. Trong đó TQM tập trung vào việc cải thiện chất lượng sản phẩm, dịch vụ của các công ty. Quản lý chất lượng toàn diện luôn nhấn mạnh rằng tất cả các hoạt động của công ty cần phải hướng tới việc thực hiện mục tiêu chất lượng.

Quản lý chất lượng toàn diện được phát triển bởi các chuyên gia hàng đầu về quản lý đó là Edwards Deming J.Juran và A.V.Feigenbaum. Họ khi nghiên cứu về mối quan hệ giữa quản lý chất lượng toàn diện và kế toán quản trị nhận thấy hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp đã thay đổi, trở nên phi trung tâm hóa để phù hợp với TQM. Trái lại một số nghiên cứu cho rằng khi đồng thời thực hiện hệ thống TQM và hệ thống kế toán quản trị chi phí thì sẽ xảy ra xung đột. Tuy vậy một số học giả cho rằng sự xung đột này không hề có nguyên nhân là do nhiều nhân tố chưa được đề cập và kiểm chứng trong quá trình nghiên cứu (Birnberg và cộng sự, 2006).

### **2.6. Nghiên cứu về thực hành kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất trên thế giới và Việt Nam**

Thực hành kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin hữu ích cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và ra các quyết định ngắn hạn và dài hạn để hỗ trợ người quản lý sử dụng và phân bổ các nguồn lực một cách hiệu quả (Talha, 2010). Liên quan đến vấn đề này, hiện nay phần lớn các nghiên cứu trên thế giới tập trung vào các vấn đề liên quan đến việc kiểm tra các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng, thực hiện các hệ thống kế toán chi phí tại các

công ty sản xuất và cung cấp dịch vụ đặc thù (Brierley và cộng sự, 2001; Fullerton và Mcwatters, 2004) như tại các bệnh viện, trường học, các ngân hàng, các doanh nghiệp sản xuất thép, ô tô.... Điều này có thể là do các hệ thống kế toán chi phí hiện tại của các doanh nghiệp chưa thực sự hiệu quả (Hume-Schwarz, 2007) trong bối cảnh môi trường, mô hình kinh doanh có sự biến đổi mạnh mẽ và tiến bộ vượt bậc của khoa học công nghệ.

Tại Việt Nam nghiên cứu thực hành kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp có thể được chia thành các nhóm sau:

#### **\* Các nghiên cứu về xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí**

Về xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí, có ba cách tiếp cận nghiên cứu. Trần Thế Nữ (2011) tiếp cận mô hình theo quá trình tổ chức công tác kế toán, kết hợp KTTC và KTQT, phân định KTTC và KTQT theo yêu cầu cung cấp thông tin. Mô hình KTQT chi phí này được xem là cần thiết và phù hợp với đặc điểm của các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam. Nguyễn Thị Minh Phương (2013) tiếp cận mô hình theo trung tâm trách nhiệm tại các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam, với nguyên nhân không đánh giá được trách nhiệm của nhà quản lý tại từng trung tâm trong bối cảnh việc phân cấp đã được thực hiện. Hệ thống các giải pháp tiếp cận theo hướng này đã được tác giả đề xuất nhằm khắc phục hạn chế nêu trên kể cả việc thí điểm áp dụng mô hình thể điểm cân bằng. Trần Thị Thu Hường (2014) tiếp cận mô hình theo yếu tố cấu thành của hệ thống thông tin KTQT chi phí khi nghiên cứu tại các doanh nghiệp sản xuất xi măng ở Việt Nam với trọng tâm đề xuất mô hình là bộ máy KTQT chi phí kết hợp với sự hỗ trợ của ERP, hướng dẫn các phương pháp, kỹ thuật của KTQT nhằm ghi nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị ra quyết định.

#### **\* Các nghiên cứu về tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp**

Về tổ chức kế toán quản trị chi phí, ngoài việc tiếp cận tuần tự theo từng phương pháp của KTQT, tùy theo khách thể nghiên cứu, mỗi tác giả tập trung vào những nội dung tổ chức khác nhau. Nguyễn Quốc Thắng (2011) tập trung đề xuất các điều kiện để tổ chức việc tách các chi phí hỗn hợp thành chi phí biến đổi và chi phí cố định đồng thời tổ chức thiết lập hệ thống báo cáo quản trị có liên quan trong đó có hệ thống báo cáo đánh giá trách nhiệm quản lý tại các doanh nghiệp giống cây trồng Việt Nam. Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012) lại chú trọng đề xuất việc tổ chức phân tích, sử dụng thông tin chi phí - khối lượng - lợi nhuận để xác định điểm hòa vốn, hệ thống báo cáo kế toán quản trị gắn liền với đánh giá trách nhiệm của từng bộ phận và ứng dụng ABC để phân bổ các chi phí chung tại các doanh nghiệp vận tải đường bộ Việt Nam. Nguyễn Hoàn (2012) nhấn mạnh việc tổ chức

ứng dụng thành công mô hình ABC tại các Công ty sản xuất bánh kẹo trong thực tế. Đề xuất bổ sung trung tâm chi phí tiêu chuẩn trong hệ thống trung tâm trách nhiệm của doanh nghiệp và một số gợi ý trong việc sử dụng phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận để nhà quản trị ra các quyết định ngắn hạn.

#### **\* Các nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí tiếp cận theo quy trình kỹ thuật**

Đây vẫn là hướng nghiên cứu chủ yếu về KTQTCP ở Việt Nam trong nhiều năm qua. Điềm chung là thông qua việc phát hiện thực trạng của khách thể nghiên cứu, các tác giả tập trung vào các đề xuất cụ thể nhằm hoàn thiện từng nội dung của quy trình kỹ thuật KTQT chi phí trong các doanh nghiệp. Đào Thúy Hà (2015) ngoài việc đề xuất phương pháp KTQT chi phí, hệ thống kiểm soát nội bộ, nguyên tắc định giá chuyển giao nội bộ của các doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam còn tập trung chỉ ra các nhân tố ảnh hưởng của nhu cầu thông tin tác động đến KTQT chi phí trong doanh nghiệp. Nguyễn La Soa (2016), Nguyễn Phương Ngọc (2016), Nguyễn Hải Hà (2016), Lê Thị Minh Huệ (2016), Lê Thị Hương (2017) tập trung đề xuất phương hướng hoàn thiện KTQTCP theo phương pháp chi phí mục tiêu, kiểm soát thông qua trung tâm chi phí, đánh giá kết quả thực hiện chi phí; hoàn thiện phân tích chi phí sản xuất phục vụ việc ra quyết định và hoàn thiện báo cáo kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp nghiên cứu.

#### **2.7. Nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp**

Tính đến thời điểm này, trên thế giới các nghiên cứu về xác định các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp khiêm tốn so với các nghiên cứu tương đồng liên quan đến KTQT. Có thể kể đến kết quả của một số nghiên cứu gần đây như: Abdel – Kader (2006) trong nghiên cứu về vận dụng KTQT trong các doanh nghiệp tại Anh đã xác định có 10 nhóm nhân tố tác động chính, bao gồm: Quy mô doanh nghiệp, thiết kế tổ chức của doanh nghiệp, mức độ phức tạp của hệ thống xử lý, chiến lược của doanh nghiệp, khách hàng, sản phẩm, nhận thức của doanh nghiệp, kỹ thuật sản xuất hiện đại, hệ thống quản trị tiên tiến, quản trị tinh gọn. Tuan Zainun và Tuan Mat (2010) tiếp tục sử dụng các nhân tố đã được Abdel – Kader phát hiện để kiểm chứng các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQT tại các doanh nghiệp tại Malaysia, kết quả nghiên cứu cho thấy sự thay đổi về chiến lược, cấu trúc của doanh nghiệp cũng ảnh hưởng đến việc ứng dụng KTQT. Sau đó Lucas Malcolm (2013) cũng trong một nghiên cứu tương tự tại Anh đã chỉ ra rằng các nhân tố có tác động mạnh nhất đến việc ứng dụng KTQT tại doanh nghiệp là:

Môi trường, ngành nghề kinh doanh, kiến thức, kinh nghiệm nhà quản trị, yêu cầu của bên thứ ba và quy mô của doanh nghiệp.

Tại Việt Nam, gần đây có một số nghiên cứu đáng chú ý liên quan đến phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQT trong đó có KTQTCP trong các doanh nghiệp. Đó là nghiên cứu của Trần Ngọc Hùng vào năm 2016 và Nguyễn Thành Hưng năm 2017. Hai nghiên cứu này đều sử dụng phương pháp định lượng để kiểm định các nhân tố có liên quan đến ứng dụng KTQT, KTQTCP nhưng ở các mức độ khác nhau. Trong nghiên cứu của Trần Ngọc Hùng (2016) với bộ công cụ sử dụng gồm: Chi bình phương, Chronbach's alpha, phân tích nhân tố khám phá EFA, phân tích hồi quy đa điểm khi nghiên cứu các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam đã chỉ ra bảy nhóm nhân tố có tác động chủ yếu đến khả năng vận dụng KTQT, đó là: Nhân tố mức độ sở hữu của Nhà nước trong doanh nghiệp; nhân tố mức độ cạnh tranh của thị trường; nhân tố văn hóa doanh nghiệp; nhân tố nhận thức của người chủ/điều hành doanh nghiệp; nhân tố quy mô doanh nghiệp; nhân tố chi phí cho việc tổ chức KTQT và nhân tố liên quan đến chiến lược của doanh nghiệp. Trong đó nhân tố mức độ sở hữu của Nhà nước có tác động mạnh nhất và nhân tố liên quan đến chiến lược của doanh nghiệp có sự tác động ít nhất đến khả năng áp dụng KTQT trong mỗi doanh nghiệp vừa và nhỏ. Đối với nghiên cứu của Nguyễn Thành Hưng (2017) thông qua sử dụng kết hợp phương pháp định tính và định lượng đã xác định các nhân tố và mức độ ảnh hưởng đến tổ chức hệ thống thông tin KTQTCP trong các doanh nghiệp viễn thông, kết quả cho thấy có các nhân tố như: Chất lượng dữ liệu đầu vào; nguồn nhân lực kế toán; tầm nhìn, cam kết của nhà quản trị tác động mạnh nhất đến thông tin KTQTCP. Từ đó tác giả đưa ra hệ thống giải pháp để nâng cao hiệu quả tổ chức KTQTCP, tập trung vào các kỹ thuật như: lập dự toán chi phí; quản trị chi phí theo lợi nhuận mục tiêu; kiểm soát chi phí và thiết lập hệ thống báo cáo KTQTCP nhằm cung cấp thông tin đầu ra đáp ứng yêu cầu về chất lượng thông tin cho người sử dụng.

## **2.8. Xác định các khoảng trống nghiên cứu của Luận án**

Như vậy, hơn ba thập kỷ qua chúng ta đã chứng kiến sự phát triển không ngừng của các nghiên cứu về KTQT nói chung trong đó có KTQTCP nói riêng trên thế giới và ở Việt Nam ở tất cả các mặt từ hoàn thiện khung lý thuyết, đến triển khai thực hành trong môi trường hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Các kỹ thuật mới của KTQTCP từng bước được kiểm chứng trong thực tiễn, mang lại hiệu quả kinh tế cao và có sự lan tỏa trên phạm vi toàn thế giới. Tuy nhiên liên quan đến nội dung của luận án, các nghiên cứu về KTQTCP còn có những khoảng trống mang tính tổng quát như sau:

### ***Thứ nhất: Kế toán quản trị chi phí với các chức năng quản trị doanh nghiệp***

Các nghiên cứu về lý luận và thực tiễn về KTQTCP mặc dù đã được tiếp cận ở nhiều nội dung khác nhau, tuy nhiên để phục vụ cho các chức năng quản trị doanh nghiệp, bên cạnh những kết quả đã đạt được, các nghiên cứu cũng cho thấy: Việc triển khai công tác lập dự toán chi phí hoạt động còn có những hạn chế nhất định; có những khó khăn trong việc định hình, xác định các tham số để lập kế hoạch chi phí mục tiêu; nhiều nghiên cứu chưa thực sự hiểu rõ chi phí hoạt động của các doanh nghiệp nhất là liên quan đến các chi phí giao dịch, chi phí với khách hàng, chi phí về phát triển bền vững, chi phí liên quan đến quản trị rủi ro của doanh nghiệp; công tác kiểm soát chi phí hoạt động, phân bổ chi phí chung theo mô hình hiện đại cần tiếp tục được thí điểm, kiểm chứng để hoàn thiện. Phương pháp tiếp cận nghiên cứu về KTQTCP tại các doanh nghiệp Việt Nam chủ yếu theo quy trình, theo yếu tố cấu thành của hệ thống, không có nhiều các nghiên cứu tiếp cận theo các chức năng quản trị.

### ***Thứ hai: Các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp***

Những nhân tố tác động đến ứng dụng KTQTCP trong thực tế hoạt động của các doanh nghiệp ở quy mô, địa bàn khác nhau mặc dù đã được xác định nhưng tính đại diện còn thấp. Do đó cần được tiếp tục nghiên cứu, kiểm chứng để xác định từng nhân tố cụ thể, giúp định hướng, tháo gỡ các rào cản cho doanh nghiệp, hỗ trợ việc triển khai KTQTCP có hiệu quả trong thực tế.

### ***Thứ ba: Liên quan đến thực hành kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp***

Các nghiên cứu chuyên sâu về KTQTCP cần tiếp tục triển khai tại các doanh nghiệp có quy mô, lĩnh vực sản xuất kinh doanh khác nhau. Nhất là với các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng khi các nghiên cứu trước đây chủ yếu tập trung về kế toán tài chính. Hiện tại những công trình nghiên cứu mới về KTQTCP tại các doanh nghiệp này hầu như chưa có hoặc chưa được công bố.

## **3. Mục tiêu và nhiệm vụ nghiên cứu**

Luận án được nghiên cứu với mục tiêu hệ thống hóa và là làm rõ cơ sở lý thuyết liên quan đến KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị doanh nghiệp, các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp. Từ đó phát hiện thực trạng, đề xuất hệ thống các giải pháp nhằm tăng cường việc triển khai, ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình.

Thông qua các mục tiêu nghiên cứu đã được xác định, các nhiệm vụ cụ thể của luận án bao gồm:

(1). Hệ thống hóa cơ sở lý luận về KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị doanh nghiệp; các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp sản xuất.

(2). Lựa chọn phương pháp thu thập, xử lý thông tin để xây dựng và triển khai thiết kế nghiên cứu liên quan đến luận án;

(3). Đánh giá thực trạng các phương pháp KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị trong doanh nghiệp nghiên cứu;

(4). Đánh giá ảnh hưởng của các nhân tố đến ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp nghiên cứu;

(5). Đề xuất hệ thống các giải pháp nhằm tăng cường triển khai, ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp nghiên cứu.

#### **4. Đối tượng, phạm vi nghiên cứu**

##### **Đối tượng nghiên cứu**

Luận án nghiên cứu KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình.

##### **Phạm vi nghiên cứu**

Để đảm bảo tính khoa học, khả thi, tác giả xác định phạm vi nghiên cứu lý thuyết và thực tiễn của luận án như sau:

- Phạm vi nghiên cứu lý thuyết: Tập trung nghiên cứu, hệ thống hóa cơ sở lý luận về KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị doanh nghiệp. Để đảm bảo tính tập trung, nội dung chi phí được đề cập trong luận án chỉ là các chi phí sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp không bao gồm chi phí tài chính, chi phí khác và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp. Hệ thống hóa các nghiên cứu tiền nhiệm để tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp. Nghiên cứu KTQTCP tại ba quốc gia phát triển là Hoa Kỳ, Đức và Nhật Bản để rút ra bài học kinh nghiệm cho quá trình triển khai tại các doanh nghiệp Việt Nam.

- Phạm vi nghiên cứu thực tế: Nghiên cứu được thực hiện tại toàn bộ các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình. Mặc dù số lượng doanh nghiệp không nhiều (quy mô 30 doanh nghiệp) và có sự khác biệt về quy mô, đặc điểm pháp lý nhưng để kết quả khảo sát hạn chế sự sai lệch, đảm bảo tính đồng nhất của mẫu,

tác giả dành toàn thời gian nghiên cứu với thời gian nghiên cứu tập trung từ đầu năm 2013 đến cuối năm 2017.

## **5. Câu hỏi nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu**

### **5.1. Câu hỏi nghiên cứu**

Để phục vụ cho mục tiêu nghiên cứu đã xác định, có ba câu hỏi được tác giả đặt ra xuyên suốt luận án là:

**Câu hỏi 1:** Lý luận về KTQTCP với các chức năng quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất và những nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất như thế nào?

**Câu hỏi 2:** KTQTCP với các chức năng quản trị và những nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình hiện nay ra sao?

**Câu hỏi 3:** Cần có những giải pháp gì để KTQTCP đáp ứng tốt hơn các chức năng quản trị và được ứng dụng thuận lợi hơn tại các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình?

### **5.2. Phương pháp nghiên cứu**

#### **5.2.1. Quá trình nghiên cứu tổng thể**

Để hoàn thành luận án mà thực chất là tìm luận cứ trả lời cho các câu hỏi có liên quan, quá trình nghiên cứu tổng thể được mô tả theo sơ đồ MĐ 01. Theo đó, từ các khoảng trống, đối tượng nghiên cứu đã xác định về KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình, quá trình thu thập, xử lý tài liệu, số liệu được thực hiện tuần tự qua các bước cụ thể sau:

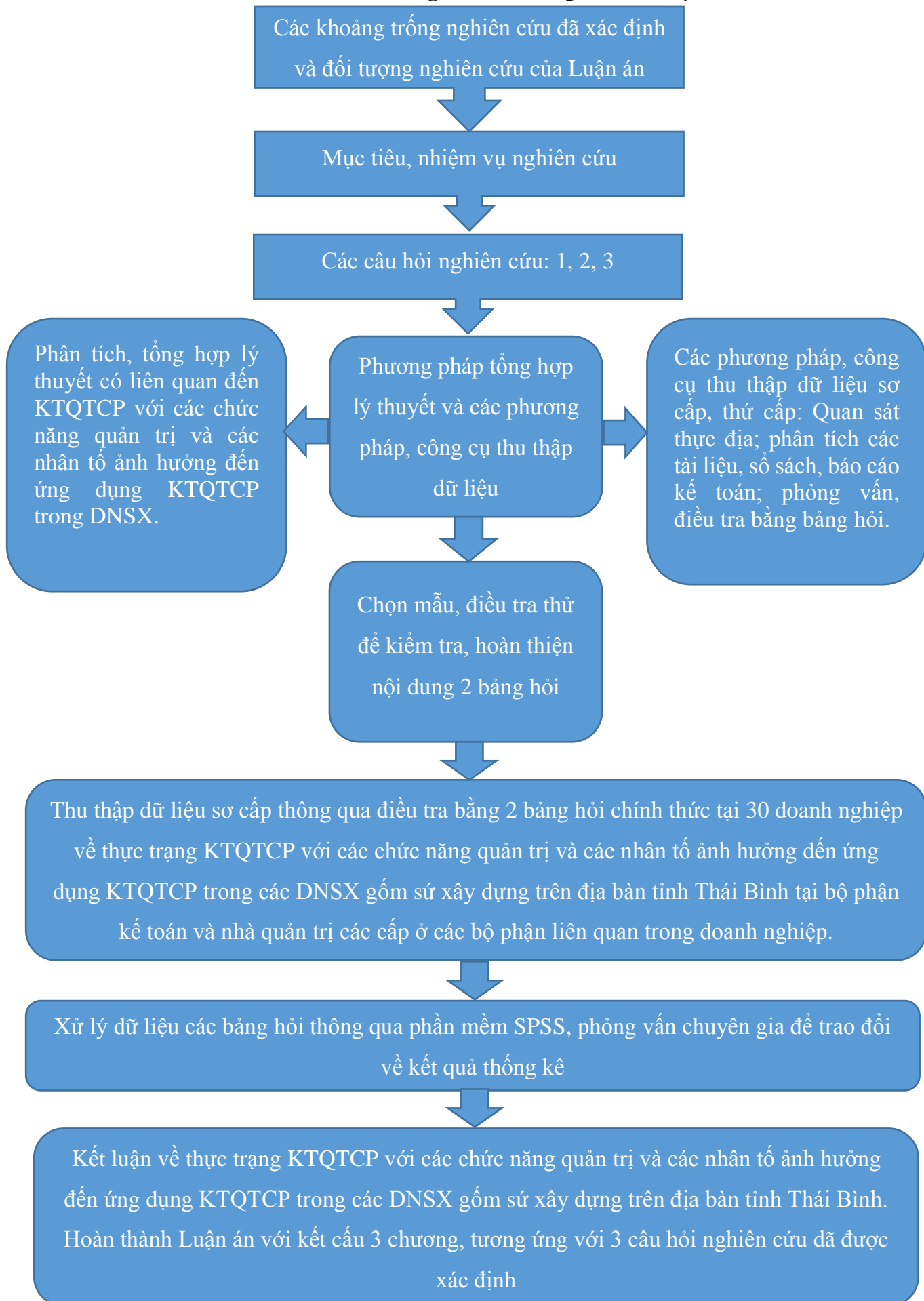
Bước 1: Lựa chọn phương pháp tổng hợp lý thuyết và các phương pháp, công cụ thu thập dữ liệu

Với câu hỏi số 1, tác giả tiến hành thu thập, sàng lọc, tổng hợp, hệ thống hóa, phân tích các giáo trình, tài liệu, bài báo trong và ngoài nước liên quan đến cơ sở lý luận về KTQTCP với các chức năng quản trị, các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp sản xuất để hình thành khung lý thuyết của luận án.

Với câu hỏi số 2, căn cứ vào khung lý thuyết về KTQTCP với các chức năng quản trị, các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp sản xuất, tác giả lựa chọn phương pháp quan sát thực địa, phân tích tài liệu, phỏng vấn, điều tra bằng bảng hỏi để thu thập các tài liệu, số liệu có liên quan trực tiếp đến luận án.



## Sơ đồ MĐ 01 : Quá trình nghiên cứu tổng thể của luận án



Từ khung lý thuyết được tổng hợp, thực trạng KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị và các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình được xác định là căn cứ để tác giả đưa ra hệ thống các giải pháp nhằm trả lời cho câu hỏi số 3.

Bước 2: Chọn mẫu, điều tra thử để kiểm tra, hoàn thiện nội dung 2 bảng hỏi

Vì phạm vi nghiên cứu được thực hiện tại tất cả các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình với quy mô, đặc điểm pháp lý khác nhau nên để kết quả nghiên cứu đảm bảo độ tin cậy, phương pháp chọn mẫu điều tra thử là lấy mẫu có mục đích. Theo đó có 3 doanh nghiệp đại diện được chọn để điều tra thử gồm:

- Công ty TNHH sản xuất kinh doanh sứ Hảo Cảnh (Công ty TNHH, quy mô lớn)
- Công ty TNHH sứ Đông Lâm (Công ty TNHH, quy mô vừa)
- Công ty cổ phần gốm sứ Long Hậu (Công ty cổ phần, quy mô vừa, tiền thân là công ty Nhà nước)

Mục đích của việc chọn mẫu điều tra thử là kiểm tra tính rõ ràng, đầy đủ, hợp lý về nội dung, kết cấu của từng phần, câu trong 2 bảng hỏi. Từ đó làm căn cứ hoàn thiện để phục vụ quá trình điều tra bằng bảng hỏi chính thức tại 30 doanh nghiệp.

Bước 3: Thu thập dữ liệu sơ cấp, thứ cấp có liên quan

Để thu thập các dữ liệu có liên quan đến luận án, tác giả sử dụng tổng hợp các phương pháp gồm: Quan sát thực địa, phân tích tài liệu, phỏng vấn, điều tra bằng bảng hỏi. Trong đó quá trình phân tích tài liệu được thực hiện với các dữ liệu thứ cấp thu được từ hệ thống chứng từ, sổ sách, báo cáo có liên quan đến KTQTCP. Các phương pháp quan sát, phỏng vấn và đặc biệt là điều tra bằng bảng hỏi nhằm thu thập các dữ liệu sơ cấp có liên quan trực tiếp đến thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị và các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp.

Bước 4: Xử lý dữ liệu các bảng hỏi và phỏng vấn chuyên gia để trao đổi về kết quả thống kê

Quá trình xử lý dữ liệu của các bảng hỏi được thực hiện thông qua phần mềm SPSS dưới dạng thống kê mô tả. Các kết quả nghiên cứu được tác giả trao đổi với một số chuyên gia kế toán dưới dạng phỏng vấn sâu để đảm bảo tính khách quan của kết quả nghiên cứu.

Bước 5: Đưa ra kết luận về thực trạng KTQTCN với các chức năng quản trị và các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCN làm căn cứ để hoàn thiện, tăng cường ứng dụng KTQTCN trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình.

### **5.2.2. Phương pháp nghiên cứu chi tiết**

#### *5.2.2.1. Phương pháp tổng hợp tài liệu*

Vì KTQTCN có thể được tiếp cận ở nhiều góc độ khác nhau, để phục vụ cho các mục tiêu đã được xác định, việc thu thập các tài liệu về chi phí, các chức năng quản trị doanh nghiệp, KTQTCN với các chức năng quản trị doanh nghiệp, các nhân tố ảnh hưởng đến việc ứng dụng KTQTCN trong doanh nghiệp, KTQTCN tại các nước phát triển trên thế giới, các tài liệu liên quan đến ngành công nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng ở Việt Nam và tỉnh Thái Bình là hết sức cần thiết. Nguồn tài liệu được thu thập từ các giáo trình, tài liệu, đề tài nghiên cứu khoa học, các báo cáo, bài báo trong tỉnh, trong nước, quốc tế đã được xuất bản, đăng tải trên các website như: <https://db.vista.gov.vn>; <https://www.sciencedirect.com>; <https://www.springer.com>; <https://www.proquest.com>; <https://sts.thaibinh.gov.vn>. Các tài liệu liên quan được đánh dấu để hoàn thành khung cơ sở lý luận và một số nội dung khác của luận án.

#### *5.2.2.2. Phương pháp quan sát*

Phương pháp quan sát không tham gia được tác giả thực hiện nhằm tìm kiếm các bằng chứng để bổ sung các đánh giá về thực trạng KTQTCN với các chức năng quản trị và các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCN trong mỗi doanh nghiệp. Trong đó tập trung vào quan sát các nội dung có ảnh hưởng trực tiếp và gián tiếp đến quá trình kiểm soát chi phí như: văn hóa quản trị doanh nghiệp, tổ chức hoạt động sản xuất, kinh doanh, trách nhiệm và sự tương tác giữa các bộ phận. Thời điểm quan sát thường được thực hiện vào đầu năm, cuối năm và cuối một số tháng trong năm. Kết quả quan sát được ghi chép cẩn thận, những vấn đề chưa rõ được tác giả trao đổi lại với các bộ phận liên quan để đảm bảo tính khách quan của các đánh giá thông qua quan sát.

#### *5.2.2.3. Phương pháp phỏng vấn*

Phương pháp phỏng vấn có cấu trúc được thực hiện trực tiếp với bộ phận kế toán và nhà quản trị các cấp tại các bộ phận trong một số doanh nghiệp, bao gồm: 03 kế toán trưởng, 03 kế toán viên, 01 Chủ tịch HĐQT - Tổng giám đốc, 01 Chủ tịch HĐQT – Giám đốc, 01 Chủ tịch HĐQT – Giám đốc, 08 trưởng, phó phòng, giám đốc, phó giám đốc nhà máy, tổ trưởng, tổ phó các phân xưởng sản xuất. Tất cả các đối tượng được phỏng vấn đều làm việc

tại mỗi doanh nghiệp từ 5 năm trở lên, thời gian mỗi cuộc phỏng vấn từ 30 đến 50 phút (tùy theo từng vị trí công việc). Kết quả phỏng vấn được sử dụng để phục vụ trực tiếp cho việc đánh giá thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị và các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp.

#### 5.2.2.4. Phương pháp bảng câu hỏi

Để tìm câu trả lời cho câu hỏi số 2 của luận án, tác giả tiến hành xây dựng và hoàn thiện 2 bảng câu hỏi. Với bảng hỏi 1 điều tra thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị và bảng hỏi 2 điều tra thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến KTQTCP trong doanh nghiệp. Phương pháp này được tác giả thực hiện qua hai giai đoạn. Giai đoạn 1, khảo sát sơ bộ được tiến hành trên phạm vi hẹp tại 3 doanh nghiệp. Mục đích của cuộc khảo sát nhằm hoàn thiện bảng câu hỏi, kịp thời phát hiện những sai sót, thiếu ý, lỗi chính tả, in ấn. Giai đoạn 2, tác giả tập trung hoàn thiện các bảng và tiến hành điều tra chính thức.

**Bảng MĐ 01: Thống kê kết quả khảo sát sơ bộ qua các bảng câu hỏi**

Stt	Tên doanh nghiệp	Phương pháp	Phát ra		Thu về		Tỉ lệ	
			Bảng 1	Bảng 2	Bảng 1	Bảng 2	Bảng 1	Bảng 2
1.	Công ty TNHH SXKD sứ Hảo Cảnh	Gửi trực tiếp cho bộ phận liên quan	4	8	4	6	100%	75%
2.	Công ty TNHH sứ Đông Lâm	Gửi trực tiếp cho bộ phận liên quan	4	4	2	3	50%	75%
3.	Công ty cổ phần gốm sứ Long Hầu	Gửi trực tiếp cho bộ phận liên quan	3	6	3	6	100%	100%

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Các bảng câu hỏi sau khi được hoàn thiện, ngoài lời giới thiệu và thông tin cá nhân của đáp viên, còn có những nội dung cơ bản như sau:

#### \* Bảng câu hỏi điều tra thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị doanh nghiệp

Để điều tra thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị doanh nghiệp, tác giả tập trung khảo sát các kế toán viên tại bộ phận kế toán. Ngoài 4 câu hỏi được thiết kế với mục đích tìm hiểu sơ bộ về mô hình tổ chức bộ máy, nhân sự kế toán, mức độ quan tâm về KTQTCP và các tiêu thức sử dụng để phân loại chi phí trong doanh nghiệp. Các câu hỏi tiếp theo gồm 15 câu liên quan đến KTQTCP với chức năng lập kế hoạch, 15 câu liên quan

đến KTQTCP với chức năng tổ chức thực hiện, 14 câu liên quan đến KTQTCP với chức năng kiểm soát, đánh giá chi phí và 6 câu liên quan đến KTQTCP với việc ra quyết định. Bảng hỏi được in ra giấy và gửi trực tiếp đến bộ phận kế toán trong mỗi doanh nghiệp (Phục lục MĐ 01).

**\* Bảng câu hỏi điều tra các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP**

Để xác định các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp, việc thống kê các nhân tố ảnh hưởng và xây dựng nội dung câu hỏi liên quan đến việc đánh giá của các đáp viên được xem là quan trọng nhất. Qua nghiên cứu tài liệu, dựa trên kết quả nghiên cứu của Trần Ngọc Hùng (2016) về các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT tại các doanh nghiệp vừa và nhỏ ở Việt Nam và việc sắp xếp các nhân tố thành các nhóm trong nghiên cứu của Xu (2003) về ứng dụng KTQT để phục vụ nâng cao chất lượng thông tin kế toán tại các doanh nghiệp ở Úc, trong điều kiện đặc thù của các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình để xây dựng hệ thống các câu hỏi có liên quan đến từng nhân tố. Việc đánh giá sự tác động của từng nhân tố được thiết kế trên thang đo likert 5 điểm (1. rất đồng ý; 2. không đồng ý; 3. không có ý kiến; 4. đồng ý; 5. rất đồng ý) (Phụ lục MĐ 02). Đối tượng điều tra được xác định là nhà quản trị các cấp nên các bảng hỏi vừa được in ra giấy, gửi trực tiếp đến lãnh đạo các bộ phận trong từng doanh nghiệp vừa được gửi qua thư điện tử để đảm bảo tỉ lệ phản hồi cao nhất.

Mẫu điều tra chính thức được thực hiện ở tất cả 30 doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình. Tùy theo quy mô của mỗi doanh nghiệp, tác giả cố gắng phân bổ số lượng bảng hỏi từ 20 đến 25 bảng. Trong đó có từ 4 đến 5 bảng hỏi để xác định thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị tại bộ phận kế toán và từ 15 đến 20 bảng hỏi để xác định thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP với nhà quản trị các cấp và một số bộ phận liên quan. Thời gian điều tra tập trung được tiến hành trong hai năm 2016 và 2017.

**Bảng MĐ 02: Thống kê kết quả khảo sát chính thức qua các bảng câu hỏi**

Stt	Dạng bảng hỏi	Phương pháp	Phát ra	Thu về	Số lượng bảng hỏi có giá trị	Tỉ lệ
1.	Bảng hỏi 1: Khảo sát thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị doanh nghiệp	Gửi trực tiếp, gửi thư,	120	72	60	50%

		gửi qua email				
2.	Bảng hỏi 2: Khảo sát các nhân tố ảnh hưởng đến KTQTCP trong các doanh nghiệp	Gửi trực tiếp, gửi thư, gửi qua email	530	288	252	47,5%

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

#### 5.2.2.5. Phương pháp chuyên gia

Phương pháp này được thực hiện dưới hình thức phỏng vấn phi cấu trúc nhằm hỗ trợ tác giả trong các công việc như: Định hình cách tiếp cận của luận án về KTQTCP với các chức năng quản trị doanh nghiệp; hoàn thiện nội dung các bảng hỏi; trao đổi về kết quả thống kê liên quan đến các nhân tố ảnh hưởng đến việc ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp; ý nghĩa khoa học, thực tiễn của một số các giải pháp đề xuất có liên quan. Trong đó có 01 chuyên gia là thành viên của Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam, 01 chuyên gia là cố vấn cấp cao của chương trình Khởi nghiệp quốc gia, 04 chuyên gia là giảng viên đang giảng dạy tại các trường Đại học, Học viện uy tín. Kết quả làm việc với chuyên gia được tác giả ghi chép cẩn thận để hoàn thiện các nội dung có liên quan của luận án.

#### 5.2.3. Phương pháp xử lý, phân tích số liệu

Để đảm bảo tính hợp lý của số liệu trước khi phân tích, từ thông tin trả lời của các đáp viên qua bảng hỏi thu thập được, tác giả tiến hành rà soát, kiểm tra chất lượng các câu trả lời của từng bảng hỏi. Đối với bảng hỏi điều tra bộ phận kế toán, vì liên quan đến các phương pháp KTQTCP đang sử dụng để phục vụ các chức năng quản trị nên tác giả sẽ sàng lọc các phiếu trả lời trong cùng một doanh nghiệp để xem xét sự thống nhất trước khi nhập dữ liệu để thống kê mô tả. Nếu có những nội dung trả lời không thống nhất, tác giả sẽ tiến hành phỏng vấn sâu các cá nhân về các nội dung có liên quan để xác định câu trả lời phù hợp. Đối với bảng hỏi điều tra các nhân tố ảnh hưởng vì có các nội dung liên quan đến nhận định của đáp viên được đánh giá trên thang đo Likert từ 1 đến 5 nên tác giả sẽ sàng lọc để kiểm tra chất lượng của từng phiếu, loại bỏ các phiếu có các câu trả lời không phù hợp như lỗi không logic hoặc cho điểm đánh giá giống nhau cho các câu hỏi khác nhau....Số liệu sau đó được tác giả mã hóa, nhập liệu và xử lý dưới dạng thống kê mô tả trên phần mềm SPSS phiên bản 22.

### 6. Những đóng góp của luận án

#### Những đóng góp mới về lý luận

Luận án đã tổng kết, tiếp cận cơ sở lý luận về KTQTCP gắn liền với các chức năng quản trị trong doanh nghiệp sản xuất bao gồm: chức năng lập kế hoạch, chức năng tổ chức thực hiện, chức năng kiểm soát, đánh giá chi phí và thông tin kế toán quản trị chi phí hỗ trợ việc ra quyết định. Điểm mới là các nội dung được phân tích, kết nối một cách khách quan từ các chức năng quản trị doanh nghiệp và nhu cầu thông tin KTQTCP phục vụ nhà quản trị. Mặt khác, ba nhóm nhân tố lý thuyết có thể ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP là: Nhóm nhân tố con người, nhóm nhân tố tổ chức, nhóm nhân tố bên ngoài đã được tổng hợp và đề xuất. Sáu bài học kinh nghiệm được rút ra trên cơ sở nghiên cứu KTQTCP của thế giới, làm tiền đề triển khai KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam.

### **Những đóng góp mới về thực tiễn**

Từ việc đánh giá được thực trạng các phương pháp, kỹ thuật mà KTQTCP đang sử dụng gắn liền với các chức năng quản trị, các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp sản xuất gồm sự xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình, luận án đã chỉ ra những kết quả đạt được, một số hạn chế và nguyên nhân. Trên cơ sở đó, luận án đã phân tích các nguyên tắc, yêu cầu hoàn thiện để đưa ra hệ thống các giải pháp về KTQTCP gắn liền với từng chức năng quản trị doanh nghiệp. Đó là hoàn thiện việc xác định nội dung, phân loại chi phí; hoàn thiện KTQTCP với chức năng lập kế hoạch; hoàn thiện KTQTCP với chức năng tổ chức thực hiện; hoàn thiện KTQTCP với chức năng kiểm soát, đánh giá; hoàn thiện sử dụng thông tin KTQTCP để hỗ trợ ra quyết định và các giải pháp liên quan đến nhóm nhân tố con người, nhóm nhân tố tổ chức, nhóm nhân tố bên ngoài để tạo điều kiện cho việc ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp. Các kết quả này có thể là tài liệu tham khảo giá trị cho doanh nghiệp ở các lĩnh vực sản xuất khác trên địa bàn tỉnh Thái Bình. Giúp các cơ quan chức năng của tỉnh, mỗi doanh nghiệp sản xuất gồm sự xây dựng đánh giá được thực trạng, từ đó chủ động xây dựng kế hoạch nhằm hoàn thiện, sử dụng hiệu quả các công cụ của KTQTCP để phục vụ các chức năng quản trị doanh nghiệp.

### **7. Kết cấu luận án**

Luận án ngoài phần mở đầu và kết luận, bao gồm ba chương:

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

Chương 2: Thực trạng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gồm sự xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gồm sự xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình

# CHƯƠNG 1

## CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ

### TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

#### 1.1. Nhận diện chi phí và phân loại chi phí trong doanh nghiệp sản xuất

##### 1.1.1. Bản chất của chi phí

Chi phí có thể được định nghĩa theo nhiều cách thức khác nhau, tùy theo mục đích và quan điểm của các nhà khoa học.

Theo quan điểm của các nhà kinh tế chính trị kinh điển Mác – Lênin thì: “*Chi phí là sự tiêu hao về lao động sống và lao động vật hóa của doanh nghiệp trong một thời kỳ nhất định*” (trích dẫn bởi Nguyễn Ngọc Quang, 2014). Lao động sống là chi phí nhân công trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Lao động vật hóa là chi phí về khấu hao tài sản cố định, nguyên vật liệu... Tất cả các khoản chi phí đó đều tạo ra giá thành sản phẩm, dịch vụ của một kỳ hoạt động để đổi lấy kết quả thu về nhằm thỏa mãn các mục tiêu khác nhau.

Theo quan điểm của các nhà quản trị và dưới góc độ quản lý tài chính, chi phí là tổng số tiền tương đương với toàn bộ hao phí về các nguồn lực mà đơn vị đã bỏ ra trong một giai đoạn kinh doanh nhất định để tạo ra các kết quả của một tổ chức hoạt động nhằm thỏa mãn nhu cầu của thị trường.

Dưới góc độ của kế toán tài chính, theo IASC: “*Chi phí là các yếu tố làm giảm các lợi ích kinh tế trong niên độ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ vào tài sản hoặc phát sinh các khoản công nợ, kết quả là làm giảm vốn chủ sở hữu mà không do việc phân phối nguồn vốn cho các bên chủ sở hữu*” (trích dẫn bởi Trần Xuân Nam, 2010).

Hiểu một cách đơn giản theo quan điểm trên: “*Chi phí là một thước đo bằng những khoản tiền của một số nguồn lực được sử dụng cho một mục đích nhất định*” (Trần Xuân Nam, 2010). Hay theo quan điểm của Phạm Văn Dược và Nguyễn Thị Thu Hiền (2010): “*Chi phí có thể được hiểu là giá trị của một nguồn lực bị tiêu dùng trong hoạt động sản xuất kinh doanh của tổ chức để đạt được một mục đích nào đó*”.

Dưới góc độ của kế toán quản trị thì: “*Chi phí được coi là những khoản phí tổn thực tế gắn liền với các phương án, sản phẩm, dịch vụ*” (Nguyễn Ngọc Quang, 2014). Do đó chi phí kinh doanh theo quan điểm của kế toán quản trị bao giờ cũng mang tính cụ thể nhằm xem xét hiệu quả của các bộ phận như thế nào, đó là cơ sở để đưa ra các quyết định đầu tư, chọn phương án tối ưu.



Tuy vậy, nếu doanh nghiệp chỉ quan tâm đến chi phí quá khứ tức là các chi phí mới chỉ liên quan đến việc sản xuất, hoàn thành và tiêu thụ một khối lượng sản phẩm/dịch vụ trong kỳ thì chưa thực sự đầy đủ. Vì ngoài các chi phí cần thiết đó, còn một số chi phí khác có thể phát sinh trong tương lai gọi là chi phí ẩn như chi phí cho việc phòng ngừa, thẩm định, lỗi hoặc các chi phí có liên quan đến các quyết định đầu tư như chi phí chìm, chi phí cơ hội. Những chi phí này không tạo ra giá trị gia tăng vào giá trị sản phẩm dịch vụ nhưng liên quan trực tiếp đến sự hài lòng của khách hàng, thị phần và lợi nhuận của doanh nghiệp.

Do đó, liên quan đến bản chất của chi phí, các quan điểm nêu trên có nhiều điểm tương đồng như: Coi chi phí là khoản tổn thất cần thiết, phát sinh trong quá khứ, liên quan đến từng thời kỳ, có ảnh hưởng và khả năng phát sinh trong tương lai liên quan đến các hoạt động của doanh nghiệp. Tuy nhiên theo tác giả, bản chất của chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất hiện nay cần gắn liền với hoạt động quản trị của mỗi doanh nghiệp nên phải được coi là: *“Những phí tổn hiện tại và tương lai, gắn liền với các phương án, sản phẩm, dịch vụ của doanh nghiệp”*. Đối với phí tổn hiện tại (đã phát sinh trong quá khứ) được đo lường bằng thước đo tiền tệ và gắn liền với một khoảng thời gian nhất định. Riêng với phí tổn tương lai việc đo lường không cần quá chính xác vì mục đích chính là cung cấp những hướng dẫn tổng quát cho quá trình ra quyết định và hành động của nhà quản trị trong doanh nghiệp.

### **1.1.2. Phân loại chi phí**

Chi phí được xem xét ở nhiều góc độ khác nhau, mỗi tiêu thức phân loại đều có ý nghĩa đối với nhà quản trị trong quá trình lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm soát, đánh giá và ra quyết định về từng loại chi phí. Trong phạm vi của luận án, liên quan trực tiếp đến nội dung của đề tài, tác giả tập trung khái quát một số tiêu thức phân loại chi phí sản xuất kinh doanh có mối quan hệ trực tiếp với KTQTCP như sau:

#### **1.1.2.1. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động**

Theo tiêu thức phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành hai dạng cơ bản là chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất. Chi phí sản xuất bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Chi phí ngoài sản xuất là các khoản chi phí phát sinh ngoài khu vực sản xuất của doanh nghiệp như: Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo chức năng hoạt động là cơ sở để tập hợp chi phí, lập báo cáo giá thành sản phẩm, đồng thời cung cấp thông tin phục vụ công tác kiểm soát, đánh giá chi phí hoạt động của mỗi doanh nghiệp.

### **1.1.2.2. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với thời kỳ tạo ra kết quả**

Theo đó các chi phí sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp được chia thành hai loại chính là chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

Chi phí sản phẩm là những khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất ra sản phẩm hoặc mua hàng hóa vào trong kỳ để bán. Khác với chi phí sản phẩm, chi phí thời kỳ là các chi phí phát sinh không liên quan đến việc sản xuất chế tạo sản phẩm, mà tác động trực tiếp đến kết quả kinh doanh hàng kỳ của doanh nghiệp như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

Tiêu thức phân loại này không những chỉ rõ mối quan hệ tổng thể giữa từng khoản mục chi phí sản xuất kinh doanh với các chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động mà còn giúp doanh nghiệp đánh giá được tầm quan trọng, sự tác động của từng khoản mục chi phí với kết quả kinh doanh của từng dòng sản phẩm, dịch vụ cụ thể mà doanh nghiệp cung cấp.

### **1.1.2.3. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động hay cách ứng xử của chi phí**

Về bản chất phân loại chi phí theo cách ứng xử chính là căn cứ vào mối quan hệ giữa chi phí với quy mô hoạt động để phân loại. Theo tiêu thức phân loại này chi phí sản xuất kinh doanh được phân loại theo cách ứng xử thành ba loại là: Định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp. Theo đó, biến phí về cơ bản là những chi phí thay đổi về tổng số khi có sự thay đổi mức hoạt động của doanh nghiệp. Định phí nhìn chung là những chi phí không thay đổi về tổng số khi mức độ hoạt động thay đổi trong phạm vi nhất định. Chi phí hỗn hợp là những khoản chi phí mà bao gồm cả các yếu tố của định phí và biến phí.

Đây được xem là một trong những tiêu thức phân loại chi phí quan trọng nhất của KTQT, nhờ vào đó nhà quản trị có thể đưa ra một loạt các quyết định kinh doanh như đầu tư, định giá bán sản phẩm, lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu, xác định điểm hòa vốn, lợi nhuận biên... một cách khoa học, hợp lý, mang lại hiệu quả cao trong hoạt động của doanh nghiệp.

### **1.1.2.4. Phân loại theo khả năng quy nạp vào đối tượng chịu chi phí**

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh gồm chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Chi phí trực tiếp là chi phí liên quan trực tiếp đến việc sản xuất một loại sản phẩm, công việc, lao vụ, dịch vụ hoặc một hoạt động mà có thể hạch toán trực tiếp cho những đối tượng chịu chi phí đó. Chi phí gián tiếp là những chi phí liên quan đến nhiều sản phẩm, công việc, lao vụ, dịch vụ, nhiều đối tượng khác nhau nên phải tập hợp chung sau

đó phân bổ cho từng đối tượng bằng những tiêu thức phân bổ nhất định.

Tiêu thức phân loại này giúp doanh nghiệp phân nhóm, quản trị có hiệu quả từng loại chi phí. Đặc biệt là với các chi phí gián tiếp, liên quan đến nhiều loại sản phẩm, công việc, dịch vụ cần lựa chọn các tiêu thức phân bổ chi phí hợp lý để hỗ trợ việc tính giá thành, giá bán sản phẩm ngày càng hoàn thiện.

#### **1.1.2.5. Phân loại chi phí phục vụ cho việc ra quyết định**

Cách phân loại chi phí này còn được gọi là nhận diện chi phí trong lựa chọn phương án đầu tư, theo đó có ba loại chi phí là: chi phí cơ hội, chi phí chênh lệch và chi phí chìm. Việc phân loại chi phí tiêu thức này giúp doanh nghiệp xác định được các thông tin chi phí cần thiết và không cần thiết để đánh giá toàn diện hiệu quả của các phương án trước khi đưa ra các quyết định cụ thể trong hoạt động kinh doanh.

#### **1.1.2.6. Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định**

Theo cách phân loại này chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được vì gắn liền với trách nhiệm của các cấp quản lý trong doanh nghiệp. Cách phân loại này giúp từng bộ phận trong doanh nghiệp chủ động áp dụng các biện pháp cụ thể nhằm kiểm soát, tiết giảm chi phí bộ phận nhằm tối ưu hóa các chi phí phát sinh tại doanh nghiệp. Đây cũng là tiền đề để thực hiện kế toán trách nhiệm trong mỗi doanh nghiệp.

Chúng ta có thể hình dung các tiêu thức phân loại chi phí với từng chi phí cụ thể theo Sơ đồ 1.1 (trang kế bên).

### **1.2. Các chức năng quản trị doanh nghiệp và nhu cầu thông tin kế toán quản trị chi phí phục vụ nhà quản trị**

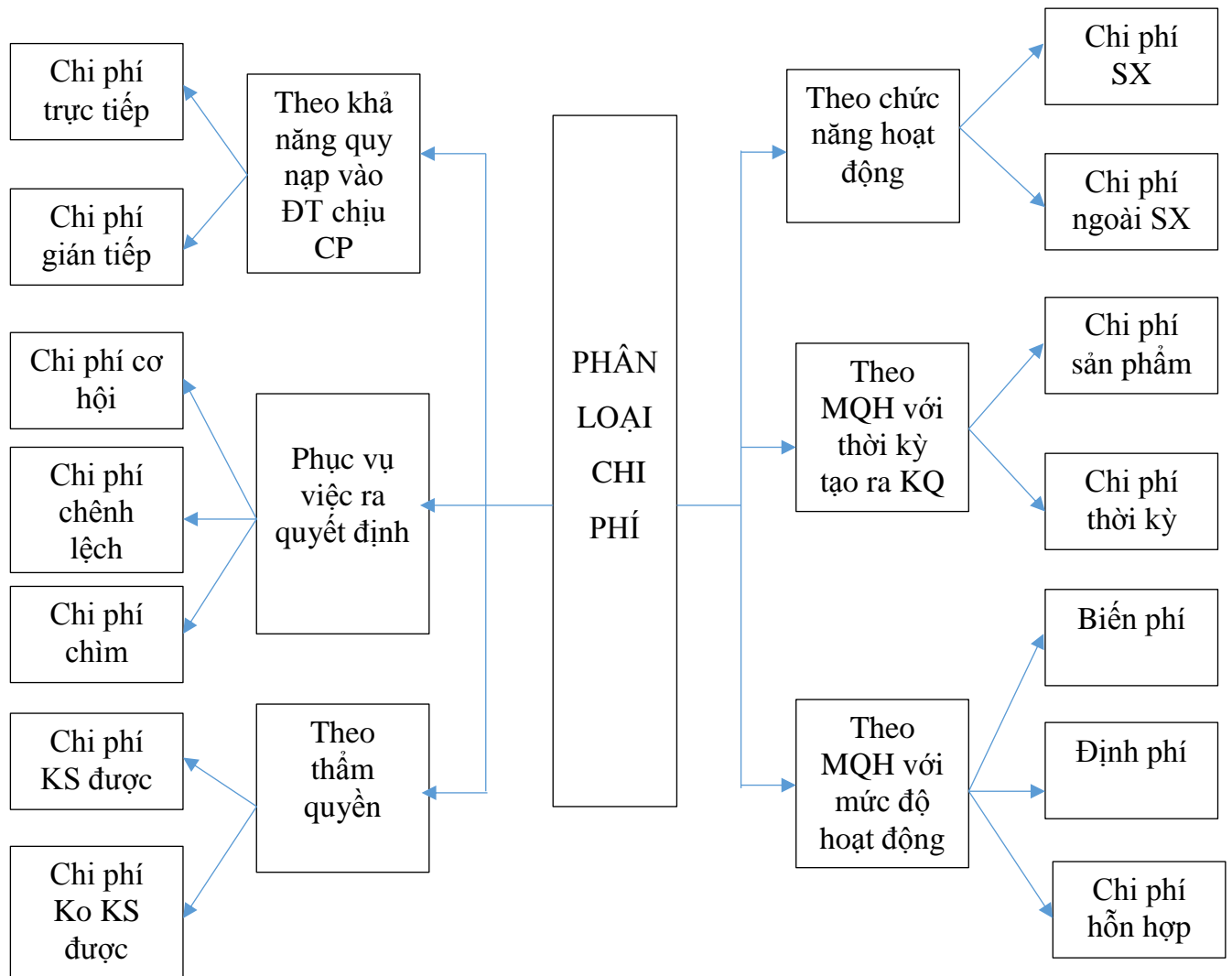
#### **1.2.1. Các chức năng quản trị doanh nghiệp**

Có nhiều ý kiến khác nhau về các chức năng quản trị doanh nghiệp. Có thể xem các chức năng quản trị là những loại công việc quản trị khác nhau, mang tính độc lập tương đối, được hình thành trong quá trình chuyên môn hóa hoạt động quản trị. Vào năm 1930, Gulick và Urwich đã nêu 7 chức năng quản trị viết tắt là POSDCORB là: Lập kế hoạch, tổ chức, quản trị nhân lực, chỉ huy, phối hợp, kiểm tra, tài chính. Đến năm 1960, Koontz và O'Donnell nêu 5 chức năng: Lập kế hoạch, tổ chức, nhân sự, điều khiển và kiểm tra (Đoàn Thị Thu Hà và Nguyễn Thị Ngọc Huyền, 2012).

Đến nay việc xem xét các chức năng quản trị doanh nghiệp thường được tiếp cận ở hai hướng là theo quá trình quản trị và theo lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp. Chúng

ta có thể hình dung tính thống nhất của các hoạt động quản trị gắn liền với quá trình quản trị theo ma trận tại bảng 1.1 (trang kế bên) như sau:

**Sơ đồ 1.1: Các tiêu thức phân loại chi phí cơ bản chi phí của kế toán**



(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

**Bảng 1.1: Ma trận mối quan hệ giữa lĩnh vực quản trị và quá trình quản trị**

Lĩnh vực quản trị \ Quá trình quản trị	Quản trị marketing	Quản trị R&D	Quản trị sản xuất	Quản trị tài chính	Quản trị nhân lực	....
Lập kế hoạch	+	+	+	+	+	+
Tổ chức	+	+	+	+	+	+
Lãnh đạo	+	+	+	+	+	+
Kiểm tra	+	+	+	+	+	+

(Nguồn: Đoàn Thị Thu Hà và Nguyễn Thị Ngọc Huyền, 2012)

Nhìn vào ma trận có thể thấy trong bất kỳ hoạt động quản trị nào nhà quản trị đều phải thực hiện theo quy trình quản trị 4 bước. Ngược lại từng bước của quá trình quản trị đều được thực hiện đầy đủ trong từng hoạt động quản trị cụ thể. Tất cả tạo thành thể thống nhất trong hoạt động quản trị của một doanh nghiệp.

Trong phạm vi của luận án này, tác giả sẽ tiếp cận các chức năng quản trị theo quá trình quản trị. Đây là cách tiếp cận toàn diện, cơ bản và phù hợp với quá trình sử dụng các thông tin quản trị trong đó có thông tin kế toán quản trị chi phí. Chúng ta có thể hình dung chi tiết nội dung các chức năng quản trị theo quá trình cụ thể như sau:

**(1) Lập kế hoạch:** Đây là quá trình đề ra các công việc cần thực hiện của doanh nghiệp trong ngắn hạn và dài hạn, thu thập thông tin, đánh giá các nhân tố bên trong và bên ngoài ảnh hưởng đến kế hoạch, tính toán các phương án thay thế, dự phòng để từ đó ra các quyết định kế hoạch phù hợp trong điều kiện nguồn lực bị hạn chế.

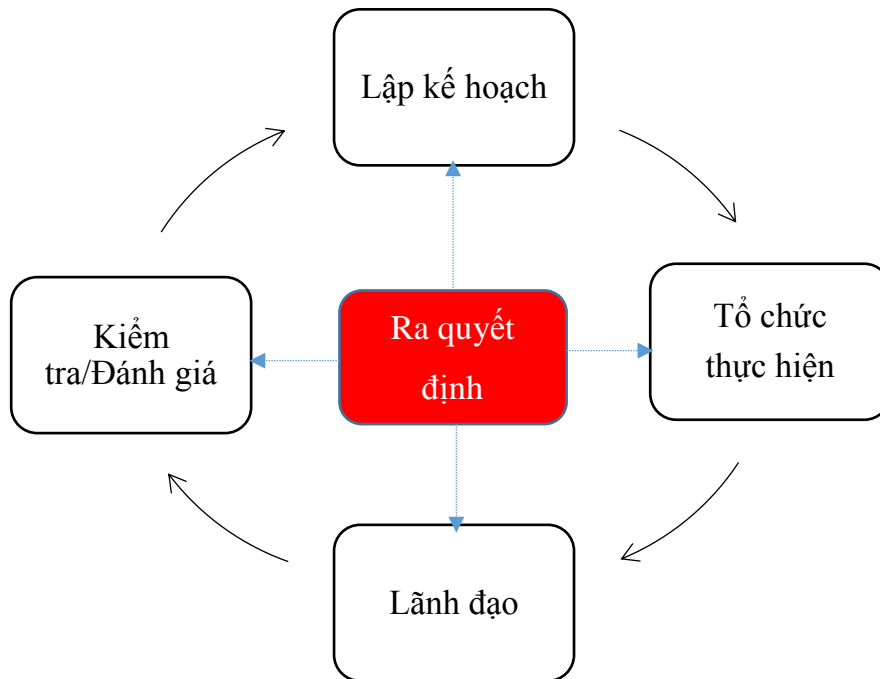
**(2) Tổ chức thực hiện:** Đây được xem là giai đoạn hành động của hoạt động quản trị. Tổ chức thực hiện không chỉ dừng lại ở việc phân công nhiệm vụ cho từng nhân sự, bộ phận trong doanh nghiệp mà quan trọng hơn là động viên tất cả các bộ phận quyết tâm để biến kế hoạch thành các hành động cụ thể.

**(3) Lãnh đạo:** Trong quá trình thực thi kế hoạch sẽ có không ít khó khăn xảy ra, những vấn đề mới nảy sinh. Do đó việc lãnh đạo để kịp thời đưa ra các quyết định quản trị, ứng phó với những thay đổi, kết nối các bộ phận, giải quyết hài hòa lợi ích cá nhân, lợi ích tổng thể là vô cùng cần thiết.

**(4) Kiểm tra/Đánh giá:** Kiểm tra, đánh giá là giai đoạn cuối cùng của quá trình quản trị. Có ba hoạt động chính trong công tác kiểm tra, đánh giá là: Xem xét lại những nhân tố bên trong và bên ngoài được doanh nghiệp sử dụng để làm cơ sở cho việc lập kế hoạch; đánh giá mức độ thực hiện và thực hiện những sửa đổi cần thiết. Đây là công việc vô cùng quan trọng để đảm bảo sự thành công liên tục của một doanh nghiệp.

Trong tất cả các khâu của quá trình quản trị, nhà quản trị đều phải ra các quyết định. Đây là kỹ năng cần phải có của nhà quản trị ở bất kỳ cấp quản trị nào. Chúng ta có thể hình dung mối quan hệ giữa việc ra quyết định và các chức năng quản trị theo sơ đồ sau:

## Sơ đồ 1.2: Mối quan hệ giữa việc ra quyết định và các chức năng quản trị



(Nguồn: Đoàn Thị Thu Hà và Nguyễn Thị Ngọc Huyền, 2012)

### 1.2.2. Quan điểm và vai trò của kế toán quản trị chi phí

Để xác định kế toán quản trị chi phí là gì, trước hết chúng ta cần làm rõ bản chất của kế toán quản trị. Được xem là công cụ gắn liền với nhà quản trị và hiệu quả hoạt động của tổ chức nên bản chất của kế toán quản trị cần thiết phải được xem xét theo một số quan điểm chủ yếu đã được chấp nhận rộng rãi.

Theo giáo sư Robert S.Kaplan trường Đại học Harvard Business School, thuộc trường phái kế toán quản trị của Hoa Kỳ thì: “*Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống thông tin quản trị trong các tổ chức mà nhà quản trị dựa vào đó để hoạch định và kiểm soát các hoạt động của tổ chức*”. Theo quan điểm này kế toán quản trị là công cụ gắn liền với hoạt động quản trị của các tổ chức. Nó có vai trò quan trọng giúp các tổ chức xây dựng các dự toán, hoạch định các chính sách và kiểm soát mọi hoạt động của tổ chức.

Theo giáo sư H.Bouquin Đại học Paris – Dauphin, trường phái kế toán quản trị của Pháp thì: “*Kế toán quản trị là một hệ thống thông tin định lượng cung cấp cho các nhà quản trị đưa ra quyết định điều hành các tổ chức nhằm đạt hiệu quả cao*” (trích dẫn bởi Nguyễn Ngọc Quang, 2014). Theo quan điểm này kế toán quản trị là công cụ cung cấp thông tin cho các nhà quản trị, dựa vào thông tin đó các nhà quản trị đưa ra các quyết định điều hành các hoạt động nhằm đạt hiệu quả kinh tế cao.

Theo Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) thì: “*Kế toán quản trị hướng về các quá trình xử lý và kỹ thuật, tập trung vào việc sử dụng một cách có hiệu quả và hiệu suất những nguồn lực của tổ chức, giúp hỗ trợ các nhà quản trị hoàn thành nhiệm vụ gia tăng giá trị cho khách hàng hàng cũng như cổ đông*” (trích dẫn bởi Garrison và cộng sự, 2012). Quan điểm này hướng đến việc sử dụng kế toán quản trị như một công cụ gia tăng, sáng tạo giá trị của một tổ chức thông qua quá trình xử lý và kỹ thuật tạo thông tin có giá trị cho nhà quản trị. Theo Luật Kế toán 2015 thì: “*Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán*” (Quốc Hội, 2015). Quan điểm này thuần túy coi KTQT là những công việc cụ thể của kế toán nhằm cung cấp thông tin nội bộ phục vụ cho hoạt động quản trị.

Như vậy, các quan điểm trên tuy có khác nhau về hình thức nhưng đều có các điểm cơ bản là: Kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành trong hệ thống quản trị của các tổ chức hoạt động (thuộc hệ thống thông tin kế toán); kế toán quản trị là công cụ không thể thiếu được của nhà quản trị vì là cơ sở khoa học để đưa ra mọi quyết định kinh doanh; thông tin kế toán quản trị trong các tổ chức hoạt động giúp nhà quản trị thực hiện chức năng quản trị gồm: Lập kế hoạch; tổ chức thực hiện; kiểm tra, đánh giá, ra quyết định nhằm không ngừng tạo lập giá trị cho doanh nghiệp.

Nếu bản chất kế toán quản trị ngày càng được định hình rõ ràng thì việc xác định nội hàm kế toán quản trị chi phí vẫn tiếp tục phải được làm rõ. Các học giả nước ngoài thường có chung quan điểm kế toán quản trị là kế toán chi phí vì đi sâu vào việc thu thập, cung cấp thông tin, kiểm soát chi phí trong doanh nghiệp. Trong đó Rider, F (1936) cho rằng kế toán chi phí là: “*Một hệ thống kế toán được thiết kế để xác định chi phí thực tế của từng sản phẩm, dịch vụ được tạo ra*”. Quá trình này được xác định là việc: “*Phân loại, ghi chép, phân bổ, tổng hợp và báo cáo chi phí hiện tại, tương lai*” của doanh nghiệp (Kohler, EL 1970). Nói cách khác kế toán chi phí là: “*Tập hợp các phép tính toán học liên quan đến việc sử dụng nguồn lực được tiêu dùng bởi các đối tượng tập hợp chi phí trong quá trình sản xuất sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ*” (Su, Chao 2013).

Tại Việt Nam, kế toán quản trị chi phí được nghiên cứu một cách cụ thể hơn, không hoàn toàn đồng nhất với nội hàm kế toán chi phí. Theo đó, kế toán quản trị chi phí được hiểu là một bộ phận của kế toán quản trị: “*Nhằm cung cấp thông tin về chi phí để mỗi tổ chức thực hiện chức năng quản trị các yếu tố nguồn lực tiêu dùng cho các hoạt động, xây dựng kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra quyết định hợp lý*” (Nguyễn Phú

Giang, 2005; Phạm Thị Thủy, 2007; Đào Thúy Hà, 2015; Nguyễn Thanh Huyền, 2015; Lê Thị Minh Huệ, 2016). Quan điểm này xem xét kế toán quản trị chi phí là một công cụ gắn liền với hoạt động quản trị của các tổ chức. Đây cũng được xem là quan điểm chung nhất về kế toán quản trị chi phí, có nhiều điểm tương đồng và xuất phát từ bản chất của kế toán quản trị.

Tuy nhiên với sự phát triển của các công cụ hỗ trợ hoạt động quản trị, bắt đầu có các bằng chứng cho thấy kế toán quản trị chi phí đang dần có sự thay đổi theo hướng tích cực, ngày càng hoàn thiện, có vai trò quan trọng trong việc định hướng kinh doanh, tư vấn quản trị nội bộ và tư vấn quản trị chiến lược trong các tổ chức. Kế toán quản trị chi phí ngày nay không chỉ là việc cung cấp thông tin bị động về chi phí mà phải chủ động trong việc phân tích chi phí, kiểm soát chi phí, đề xuất xây dựng hệ thống thông tin chi phí và cắt giảm chi phí hoạt động nếu thấy cần thiết (Kaplan, 1984).

Từ những phân tích trên đây, căn cứ vào sự phát triển của kế toán quản trị chi phí, tác giả cho rằng: *“Kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của hệ thống quản trị doanh nghiệp thuộc hệ thống thông tin kế toán quản trị, là quá trình nhận diện, đo lường, phân tích, cung cấp thông tin chi phí trong quá trình thực hiện các mục đích của tổ chức. Các thông tin đó giúp nhà quản trị lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra đánh giá tình hình thực hiện và ra các quyết định phù hợp nhằm tối ưu hóa các mục tiêu của tổ chức”*. Đây được xem là quan điểm xuyên suốt của tác giả trong quá trình nghiên cứu về kế toán quản trị chi phí.

Xét về vai trò, là một bộ phận của kế toán quản trị nên kế toán quản trị chi phí có nhiều điểm tương đồng với vai trò của kế toán quản trị nói chung. Ở dạng đơn giản nhất, vai trò của kế toán quản trị chi phí có thể được hiểu là: *“Việc thu thập, ghi chép, thống kê các thông tin chi phí hữu ích phục vụ cho việc ra các quyết định”* (Horngren và cộng sự, 2012). Trong các nghiên cứu đầu tiên, vai trò của kế toán quản trị chi phí chủ yếu là cung cấp các thông tin có chất lượng, mang tính hướng dẫn cho nhà quản trị để giải quyết các vấn đề phát sinh trong tổ chức. Ở một khía cạnh khác Chapman và cộng sự (2007) cho rằng: *“Kế toán quản trị chi phí cung cấp cho nhà quản trị dữ liệu để xây dựng các chính sách, phát triển kế hoạch và kiểm soát hoạt động, hơn thế nữa vai trò của kế toán quản trị chi phí phải bao gồm cả việc phân tích chi phí, giải thích chi phí và trình bày các dữ liệu về chi phí theo nhu cầu của người sử dụng nhằm cắt giảm các chi phí hoạt động”*.

Còn theo Corina (2012) xác định rằng vai trò của kế toán quản trị chi phí thể hiện ở các điểm sau: Trở thành một phần trong nhóm tạo ra giá trị của tổ chức; tham gia vào quá



trình tạo lập và triển khai chiến lược của tổ chức; diễn giải các mục tiêu chiến lược và chuyển giao nguồn lực thành các hoạt động cũng như quản trị đo lường; chuyển từ vai trò của ghi chép thuần túy sang vai trò của xây dựng, kiến tạo hệ thống thông tin quản trị của doanh nghiệp.

Hiện nay có nhiều bằng chứng cho thấy ngoài các vai trò mang tính truyền thống, kế toán quản trị chi phí đang bắt đầu có sự biến đổi với những vai trò mới. Kế toán quản trị chi phí đang trở thành một bộ phận tư vấn quản trị chiến lược của doanh nghiệp và theo thiên hướng hỗn hợp, lai ghép giữa kế toán quản trị và hoạt động quản trị doanh nghiệp chứ không đơn thuần là quá trình tạo thông tin kế toán quản trị do sự tác động của nhiều nhân tố đặc biệt là sự phát triển của khoa học công nghệ (Malcolm, 2013).

Như vậy có thể thấy rằng từ vai trò ban đầu của kế toán quản trị chi phí chỉ là việc thu thập, ghi chép, thống kê các thông tin chi phí hữu ích phục vụ cho việc ra các quyết định, kế toán quản trị chi phí ngày nay đang có sự biến đổi mạnh mẽ, tham gia ngày càng sâu vào hoạt động quản trị, không chỉ hoàn toàn diễn ra trong nội bộ, có sự giao thoa, kết hợp với vai trò của nhiều công cụ quản trị khác nhằm sáng tạo ngày càng nhiều hơn giá trị, giúp cho các tổ chức tối đa hóa mục tiêu.

### **1.2.3. Nhu cầu thông tin kế toán quản trị chi phí phục vụ các chức năng quản trị**

Nhu cầu thông tin của nhà quản trị rất đa dạng. Các thông tin này được cung cấp từ nhiều nguồn nhưng với vai trò là công cụ quan trọng trong hoạt động quản trị, kế toán quản trị chi phí cung cấp thông tin để giúp các nhà quản trị thực hiện được quá trình quản trị theo chức năng như sau:

**(1) Với chức năng lập kế hoạch:** Lập kế hoạch được xem là khâu đầu tiên, có ý nghĩa quan trọng trong việc cụ thể hóa mục tiêu thông qua việc định hình kế hoạch chiến lược và kế hoạch hoạt động. Có nhiều bộ phận cùng tham gia công việc hoạch định trong doanh nghiệp. KTQTCP có thể cụ thể hóa mục tiêu thành các mức độ lập kế hoạch như: Xây dựng kế hoạch hoạt động hàng tháng, hàng quý; định hình dự toán ngân sách hàng năm, định hướng kế hoạch chiến lược về chi phí mục tiêu, chi phí theo vòng đời sản phẩm.

**(2) Với chức năng tổ chức thực hiện:** KTQTCP phản ánh thông tin thực hiện của các nội dung chi phí bao gồm: Các chi phí đầu vào, chi phí sản xuất và chi phí đầu ra. Các chi phí đầu vào gồm các chi phí liên quan tới nhà cung cấp, chi phí chuẩn bị sẵn sàng các điều kiện để sản xuất sản phẩm. Các chi phí sản xuất gồm các chi phí liên quan tới việc sử dụng các nguồn lực trong sản xuất. Các chi phí đầu ra gồm các chi phí liên quan với việc bán hàng, chi phí quản lý và một số các chi phí khác có liên quan thông qua các phương

pháp và kỹ thuật đặc thù của kế toán quản trị chi phí để nhà quản trị kịp thời điều chỉnh và điều hành hoạt động của tổ chức hướng theo mục tiêu đã xác định.

**(3) Với chức năng kiểm soát, đánh giá chi phí:** KTQTCP hỗ trợ nhà quản trị điều khiển, lãnh đạo doanh nghiệp nhằm đạt và vượt các mục tiêu đã xác định thông qua việc không ngừng kiểm soát chi phí hàng ngày để tăng hiệu quả hoạt động. Kết thúc hoạt động sản xuất kinh doanh, thông qua việc đo lường chi phí thực hiện, KTQTCP hỗ trợ so sánh, đánh giá giữa kế hoạch với kết quả thực tế bằng các thước đo tài chính hoặc phi tài chính thông qua hệ thống các báo cáo giúp nhà quản trị nhận diện, đánh giá ưu điểm, hạn chế để từ đó có những tác động kịp thời nhằm khắc phục, điều chỉnh cho việc lập kế hoạch, dự toán ở những kỳ hoạt động tiếp theo.

**(4) Ra quyết định:** Ra quyết định vừa là kỹ năng, vừa thể hiện bản chất của hoạt động quản lý vì quản lý là ra quyết định (Phạm Văn Dược và Nguyễn Thị Thu Hiền, 2010). Việc đưa ra các quyết định thông minh dựa trên các số liệu của kế toán quản trị chi phí là vô cùng quan trọng (Garrison và cộng sự, 2012). Thông qua các phương pháp phân tích đặc thù, kế toán quản trị chi phí hỗ trợ nhà quản trị trả lời ba câu hỏi cơ bản là: Doanh nghiệp nên bán gì? Doanh nghiệp nên phục vụ ai? Doanh nghiệp nên thực hiện như thế nào? Liên quan đến các quyết định như: Quyết định về sản lượng, giá bán, chính sách marketing; quyết định duy trì hay cắt bỏ một khoản chi phí, tiếp tục hay không sản xuất một sản phẩm; quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng.

### **1.3. Kế toán quản trị chi phí với các chức năng quản trị doanh nghiệp**

#### **1.3.1. Kế toán quản trị chi phí với chức năng lập kế hoạch**

Để phục vụ chức năng lập kế hoạch, KTQTCP tập trung vào ba nội dung là: Xây dựng định mức chi phí, lập dự toán chi phí hoạt động và kế hoạch chi phí chiến lược

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

Định mức chi phí là chi phí dự tính để sản xuất ra một sản phẩm hoặc thực hiện một dịch vụ cho khách hàng, là sự kết tinh các khoản chi phí tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm thông qua sản xuất hoặc thử nghiệm. Định mức chi phí là cơ sở cho việc lập dự toán sản xuất kinh doanh, giúp các nhà quản lý kiểm soát hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Về phương pháp xác định định mức chi phí, nhìn chung các doanh nghiệp có thể áp dụng các phương pháp cụ thể như: Phương pháp thống kê kinh nghiệm; phương pháp kinh tế kỹ thuật; phương pháp thử nghiệm trực tiếp. Bằng việc sử dụng các phương pháp cụ thể, doanh nghiệp có thể xác định được hai loại định mức chi phí cơ bản là định mức lý tưởng và định mức thực tế. Việc xây dựng định mức chi phí chủ yếu trong quá trình sản

xuất, kinh doanh được thực hiện như sau:

✓ **Đối với định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Về cơ bản định mức chi phí NVLTT được xác định dựa trên định mức về lượng và định mức về giá để sản xuất đơn vị sản phẩm nhất định. Trong đó định mức lượng NVL liên quan đến lượng nguyên vật liệu cần thiết để sản xuất đơn vị sản phẩm bao gồm cả NVL hao hụt cho phép và NVL tính cho sản phẩm hỏng luôn tất yếu xảy ra trong công nghệ sản xuất. Định mức giá NVL phải tính cho từng thứ NVL tiêu hao trong quá trình sản xuất sản phẩm, thường được tính là giá bình quân cho một đơn vị NVL sử dụng.

✓ **Đối với định mức chi phí nhân công trực tiếp**

Tương tự, định mức chi phí nhân công trực tiếp phụ thuộc vào thời gian lao động trực tiếp cần thiết để sản xuất đơn vị sản phẩm và đơn giá của thời gian lao động đó. Thời gian lao động trực tiếp định mức có thể được thực hiện bằng cách sản xuất sản phẩm mẫu tính theo năng suất lao động trung bình thông qua kỹ thuật bấm giờ hoặc chia công việc thành các công đoạn rồi tổng hợp lại. Còn đơn giá định mức cho một đơn vị thời gian lao động trực tiếp phải gồm cả tiền lương cơ bản, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo lương theo hợp đồng lao động.

✓ **Đối với định mức chi phí sản xuất chung**

Vì chi phí sản xuất chung thường liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí và bao gồm nhiều loại chi phí nên việc xây dựng định mức chi phí rất khó khăn và không thực sự cần thiết. Bản thân chi phí này bao gồm cả định phí và biến phí nên quá trình xây dựng định mức nên được phân tách cho từng loại nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho việc đánh giá tình hình thực hiện các dự toán chi phí sau này. Trong quá trình định mức cần lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý để phân bổ định mức chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng chịu chi phí. Tiêu chuẩn phân bổ hợp lý có thể là khối lượng sản phẩm sản xuất, tổng số giờ công lao động trực tiếp, tổng số giờ máy hoặc phân bổ theo chi phí trực tiếp. Về cơ bản định mức chi phí sản xuất chung cho đơn vị sản phẩm là kết quả phép nhân giữa đơn giá chi phí sản xuất chung phân bổ và đơn vị tiêu chuẩn phân bổ cho đơn vị sản phẩm.

✓ **Đối với định mức chi phí ngoài sản xuất**

Trong các doanh nghiệp, ngoài chi phí sản xuất còn phát sinh chi phí ngoài sản xuất như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Với đặc điểm chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp là loại chi phí hỗn hợp cũng bao gồm nhiều yếu tố chi phí khác nhau. Do đó việc xây dựng định mức chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp được thực hiện tương tự chi phí sản xuất chung. Vì vậy định mức chi phí bán hàng hoặc

chi phí quản lý doanh nghiệp cho đơn vị sản phẩm cũng được tính bằng cách lấy đơn giá chi phí bán hàng hoặc chi phí quản lý doanh nghiệp phân bổ nhân với đơn vị tiêu chuẩn phân bổ cho đơn vị sản phẩm.

### 1.3.1.2. Lập dự toán chi phí hoạt động

Việc xây dựng dự toán chi phí hoạt động phải căn cứ vào định mức chi phí. Định mức chi phí là chỉ tiêu dự toán chi phí cho từng đơn vị dự toán, còn dự toán được lập cho toàn bộ khối lượng sản phẩm, dịch vụ trong kỳ. Do đó dự toán và định mức chi phí có mối quan hệ mật thiết với nhau, ảnh hưởng lẫn nhau.

Dự toán là một công cụ quản lý sử dụng để hoạch định tương lai của một doanh nghiệp. Horngren và cộng sự (2012) cho rằng doanh nghiệp có thể lập dự toán chung cho tất cả các hoạt động hoặc lập dự toán riêng cho từng hoạt động, điều này phụ thuộc vào mong muốn của nhà quản lý.

Dự toán chi phí là văn bản tính toán chi tiết về chi phí được lập trước khi nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhằm mô tả việc huy động và sử dụng nguồn lực của doanh nghiệp trong một khoảng thời gian nhất định theo các mục tiêu mà doanh nghiệp đã đề ra. Như vậy dự toán chi phí là công cụ để lập kế hoạch chi phí và kiểm soát chi phí.

Dự toán chi phí chiếm một phần công việc không nhỏ trong kế toán quản trị chi phí. Trên cơ sở các dự toán chi phí, doanh nghiệp có thể chủ động trong việc sử dụng nguồn lực và có cơ sở đánh giá hiệu quả sử dụng chi phí. Dự toán chi phí có thể được lập dưới dạng dự toán tĩnh hoặc dự toán linh hoạt. Một dự toán tốt sẽ hỗ trợ cho doanh nghiệp trong quá trình lập kế hoạch để cụ thể hóa các mục tiêu của doanh nghiệp đồng thời kiểm soát quá trình thực hiện mục tiêu đó. Nội dung dự toán chi phí hoạt động tập trung vào các loại dự toán sau:

#### ✓ Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán CPNVLTT phản ánh tất cả các CPNVLTT cần thiết để đáp ứng yêu cầu sản xuất, dựa trên dự toán khối lượng sản phẩm sản xuất. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp phụ thuộc vào các nhân tố là: Định mức tiêu hao NVL để sản xuất một đơn vị sản phẩm; đơn giá xuất NVL; mức độ dự trữ nguyên vật liệu trực tiếp vào cuối kỳ dự toán được tính trên cơ sở lý thuyết quản trị hàng tồn kho.

Dự toán CPNVLTT được tính theo công thức:

$$\text{Dự toán tổng CP NVL trực tiếp} = \text{Số lượng sản phẩm sản xuất kế hoạch} \times \text{Định mức NVL/Sp} \times \text{Đơn giá NVL}$$

### ✓ Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp là việc dự kiến tổng số lượng thời gian cần thiết để hoàn thành khối lượng sản phẩm sản xuất và đơn giá thời gian lao động trực tiếp. Khi lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp phải quan tâm đến quy mô lao động, trình độ tay nghề. Dự toán CPNCTT phụ thuộc vào các nhân tố: Số lượng sản phẩm sản xuất kỳ kế hoạch; định mức thời gian lao động tính cho một sản phẩm/chi tiết sản phẩm hoàn thành; đơn giá tiền lương tính cho một đơn vị thời gian lao động.

Dự toán CPNCTT được tính theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán tổng} \\ \text{CP NCTT} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản} \\ \text{phẩm sản xuất} \\ \text{kế hoạch} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{thời gian lao} \\ \text{động/Sp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá tiền} \\ \text{lương/giờ} \\ \text{lao động} \end{array}$$

### ✓ Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán chi phí sản xuất chung được xây dựng theo định phí sản xuất chung và biến phí sản xuất chung. Nếu biến phí sản xuất chung của doanh nghiệp được xây dựng theo từng yếu tố chi phí như chi phí vật liệu phân xưởng, chi phí nhân viên phân xưởng,... theo mỗi đơn vị hoạt động thì quá trình lập dự toán biến phí sản xuất chung được thực hiện như dự toán chi phí trực tiếp. Nếu biến phí sản xuất chung được xác định theo tỉ lệ thì dự toán biến phí sản xuất chung được xác định theo tỉ lệ nhất định dựa trên dự toán biến phí trực tiếp. Đối với dự toán định phí sản xuất chung, căn cứ vào định phí sản xuất chung là bắt buộc hay tùy ý để xác định cho phù hợp. Trên cơ sở dự toán biến phí sản xuất chung và dự toán định phí sản xuất chung tổng hợp để xây dựng dự toán chi phí sản xuất chung

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán tổng} \\ \text{chi phí SXC} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán} \\ \text{biến phí SXC} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự toán} \\ \text{định phí SXC} \end{array}$$

### ✓ Dự toán giá vốn hàng bán

Dự toán giá vốn hàng bán là dự kiến chi phí về giá vốn của sản phẩm, hàng hóa đã tiêu thụ trong kỳ, phục vụ cho việc xây dựng kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Dự toán giá vốn hàng bán được xây dựng trên cơ sở dự toán lượng sản phẩm, hàng hóa tiêu thụ trong kỳ và dự toán đơn giá gốc của từng loại sản phẩm, hàng hóa.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán tổng giá} \\ \text{vốn hàng bán} \\ \text{trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán số lượng} \\ \text{sản phẩm, hàng hóa} \\ \text{tiêu thụ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Dự toán đơn giá} \\ \text{gốc của sản phẩm,} \\ \text{hàng hóa} \end{array}$$

### ✓ Dự toán chi phí bán hàng

Dự toán chi phí bán hàng được xây dựng theo dự toán biến phí bán hàng và dự toán định phí bán hàng. Dự toán biến phí bán hàng được xây dựng dựa trên cơ sở dự toán tiêu thụ và định mức biến phí bán hàng. Dự toán định phí bán hàng được xây dựng tương tự dự toán định phí sản xuất chung nghĩa là có thể lựa chọn giữa định phí bán hàng bắt buộc hoặc định phí bán hàng tùy ý cho phù hợp với điều kiện từng doanh nghiệp. Trên cơ sở dự toán biến phí bán hàng và dự toán định phí bán hàng tổng hợp để xây dựng dự toán chi phí bán hàng:

$$\begin{array}{ccc} \text{Dự toán tổng} & & \text{Dự toán biến} \\ \text{CPBH trong kỳ} & = & \text{phí bán hàng} \\ & & + \\ & & \text{Dự toán định phí} \\ & & \text{bán hàng} \end{array}$$

Trong đó:

$$\begin{array}{ccc} \text{Dự toán biến phí} & & \text{Dự toán doanh} \\ \text{bán hàng} & = & \text{thu tiêu thụ} \\ & & \times \\ & & \text{Biến phí bán} \\ & & \text{hàng đơn vị} \end{array}$$

### ✓ Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

Chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí liên quan đến phạm vi toàn doanh nghiệp. Do vậy, khi lập dự toán chi phí này các doanh nghiệp thường sử dụng phương pháp thống kê kinh nghiệm về tỉ lệ biến phí quản lý doanh nghiệp trên một tiêu chuẩn cụ thể để đo lường mức độ hoạt động chung của doanh nghiệp qua các thời kỳ. Tỉ lệ thường được sử dụng là tỉ lệ biến phí quản lý doanh nghiệp trên biến phí trực tiếp trong và ngoài khâu sản xuất. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp được xây dựng theo dự toán biến phí quản lý doanh nghiệp và dự toán định phí quản lý doanh nghiệp, tương tự như dự toán chi phí sản xuất chung và được tổng hợp lại theo công thức:

$$\begin{array}{ccc} \text{Dự toán tổng} & & \text{Dự toán} \\ \text{chi phí QLDN trong kỳ} & = & \text{biến phí QLDN} \\ & & + \\ & & \text{Dự toán} \\ & & \text{định phí QLDN} \end{array}$$

#### 1.3.1.3. Lập kế hoạch chi phí chiến lược

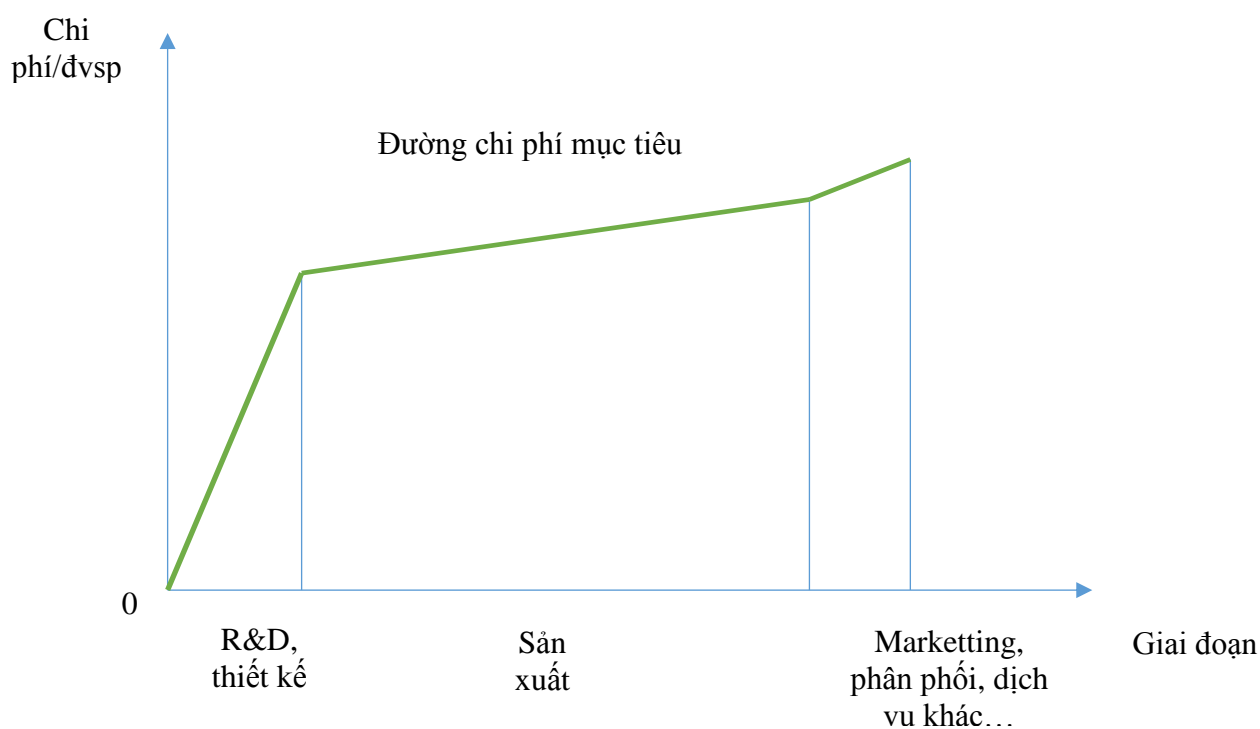
Nếu lập dự toán chi phí hoạt động được xác định khá chi tiết đối với các chi phí trong và ngoài sản xuất của doanh nghiệp thì việc lập kế hoạch chi phí chiến lược của KTQTCP luôn tập trung vào việc đưa ra các định hướng về mức chi phí tốt nhất để đảm bảo thu được lợi ích kinh tế trong dài hạn và giảm thiểu rủi ro cho doanh nghiệp (Nguyễn Minh Thành, 2017). Việc lập dự toán chi phí chiến lược hiện nay tập trung vào hai kỹ thuật chính sau:

### ✓ Lập kế hoạch chi phí theo phương pháp chi phí mục tiêu – Target Costing

Phương pháp này được Kato (1993) định nghĩa là: “*Quá trình quản lý chi phí có hệ*

thống trong các giai đoạn để thiết kế sản phẩm mới thông qua việc xác định giá bán sản phẩm ra thị trường, lợi nhuận mục tiêu và cắt giảm toàn diện chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm”. Theo đó trước khi quyết định sản xuất một sản phẩm, căn cứ vào việc tìm hiểu thấu đáo nhu cầu, khả năng chi tiêu của khách hàng và các sản phẩm tương tự trên thị trường (nếu có) để xác định giá bán mục tiêu. Mức giá bán phải thực sự cạnh tranh và thấp hơn ở một tỷ lệ tương đối so với các sản phẩm tương tự nếu có. Kế toán cùng bộ phận phát triển sản phẩm sẽ liệt kê những vật liệu sử dụng, các công việc sẽ thực hiện, giá các yếu tố đầu vào, mức lợi nhuận dự kiến để xác định hệ thống các chi phí mục tiêu. Sau đó đường chi phí mục tiêu sẽ được thiết lập nhằm giới hạn chi phí trước khi tiến hành hoạt động sản xuất và là công cụ trực quan để so sánh với chi phí thực tế phát sinh khi doanh nghiệp bắt đầu tiến hành hoạt động sản xuất sản phẩm.

**Biểu đồ 1.1: Đường chi phí mục tiêu của đơn vị sản phẩm**



(Nguồn: Horngren và cộng sự, 2012)

Vì vậy chi phí mục tiêu của đơn vị sản phẩm mới dự kiến sản xuất được tính theo công thức:

$$\text{Chi phí mục tiêu} = \text{Giá bán dự kiến} - \text{Lợi nhuận mong muốn}$$

(Nguồn: Garrison và cộng sự, 2012)

Chi phí mục tiêu sau khi được xác định sẽ là công cụ quan trọng để kiểm soát chi phí của doanh nghiệp từ khâu nghiên cứu, phát triển thiết kế sản phẩm mới đến quá trình sản xuất, marketing, phân phối sản phẩm đến khách hàng.

Kỹ thuật này không chỉ sử dụng trong việc sản xuất sản phẩm hàng loạt mà còn có thể được sử dụng trong việc lập các dự án đầu tư, sản xuất kinh doanh dài hạn của doanh nghiệp (Nguyễn Minh Thành, 2017).

#### ✓ **Lập kế hoạch chi phí theo vòng đời sản phẩm – Life Cycle Costing (LCC)**

Khác với các kỹ thuật lập dự toán khác, lập dự toán chi phí theo vòng đời sản phẩm ước tính chi phí phát sinh cho nhiều năm, liên quan đến các giai đoạn khác nhau gắn liền với vòng đời thông thường của sản phẩm từ khi mới nổi đến tăng trưởng, nở rộ và suy thoái (Nguyễn Minh Thành, 2017). Kỹ thuật này thường được khuyến nghị sử dụng để tư vấn cho các quyết định lựa chọn nên đầu tư cho sản phẩm, dịch vụ mới nào của các doanh nghiệp. Theo đó, căn cứ vào mục tiêu chiến lược trong từng thời kỳ, bộ phận dự toán xác định các vấn đề có liên quan, các phương án khả thi và thiết lập các giả định, thông số chung cho mỗi phương án theo từng giai đoạn. Điểm mấu chốt là phải đưa ra được các ước tính về chi phí trong tương lai, chiết khấu chi phí về thời điểm hiện tại. Kết hợp với thông tin giả định về doanh thu, đánh giá sự không chắc chắn và biến động của số liệu đầu vào để xác định lợi ích doanh nghiệp dự kiến thu được trong từng giai đoạn để đưa ra quyết định lựa chọn sản phẩm sẽ triển khai trong thực tế (Sieglinde, 1995). Chúng ta có thể hình dung quy trình này như sơ đồ 1.3 (trang kế bên).

Theo đó tổng dự toán chi phí theo vòng đời sản phẩm phải được xác định cho từng năm, có thể tham khảo công thức của Sieglinde (1995) đề xuất khi nghiên cứu tại các doanh nghiệp sản xuất vật liệu xây dựng như sau:

$$LCC = I + Repl - Res + E + W + OM\&R$$

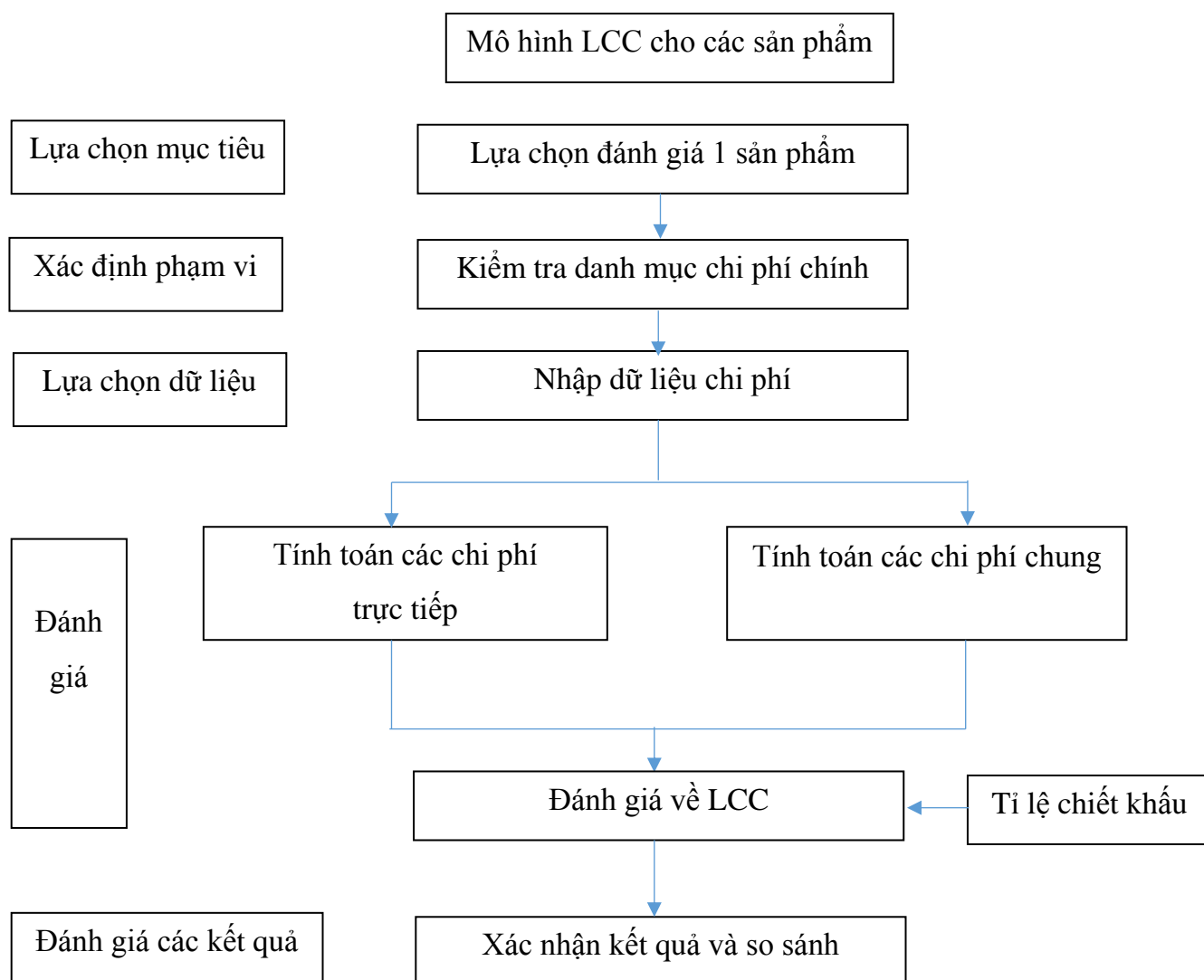
(Nguồn: Sieglinde, 1995)

Trong đó:

- LCC: Giá trị hiện tại của chi phí dự kiến theo vòng đời sản phẩm từng năm
- I: Giá trị hiện tại của các chi phí đầu tư
- Repl: Chi phí hiện tại của các chi phí về vốn thay thế
- Res: Giá trị hiện tại của các giá trị dư
- E: Giá trị hiện tại của chi phí năng lượng
- W: Giá trị hiện tại của chi phí nước
- OM&L Giá trị hiện tại của các chi phí hoạt động, bảo hành, sửa chữa



**Sơ đồ 1.3: Quy trình đánh giá theo mô hình LCC**



(Nguồn: Seung, Roh và cộng sự, 2018)

### 1.3.2. Kế toán quản trị chi phí với chức năng tổ chức thực hiện

Để phục vụ chức năng tổ chức thực hiện, kế toán quản trị chi phí tập trung vào các công việc là sử dụng mô hình chi phí phù hợp với từng phương pháp xác định chi phí cụ thể để kịp thời đưa ra các thông tin về chi phí hoạt động.

#### 1.3.2.1. Các mô hình xác định chi phí

Thông thường các doanh nghiệp có thể sử dụng một trong các mô hình xác định chi phí như sau:

##### ✓ Mô hình chi phí thực tế

Theo mô hình này chi phí được xác định trên cơ sở chi phí sản xuất thực tế phát sinh tính cho khối lượng sản phẩm hoàn thành. Khi quá trình sản xuất chỉ tạo ra một loại sản phẩm thì toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến sản phẩm đều là chi phí trực tiếp

và được tính thẳng cho sản phẩm mà không phải phân bổ chi phí sản xuất chung, điều này giúp cho việc tính giá thành sản phẩm đơn giản và chính xác. Nếu quá trình sản xuất tạo ra nhiều loại sản phẩm thì cần thực hiện phân bổ chi phí sản xuất chung theo những tiêu thức phân bổ nhất định. Công việc này chỉ được thực hiện được vào cuối kỳ, mất nhiều thời gian tập hợp và phân bổ nhất là liên quan đến chi phí sản xuất chung dẫn đến thông tin giá thành sản phẩm không kịp thời để phục vụ việc ra quyết định.

#### ✓ **Mô hình chi phí thực tế kết hợp với ước tính chi phí**

Theo mô hình này các chi phí sản xuất liên quan trực tiếp đến đối tượng tập hợp chi phí thì được xác định theo chi phí thực tế phát sinh như mô hình chi phí thực tế, với chi phí sản xuất chung liên quan đến nhiều đối tượng cần phân bổ thì được xác định theo số ước tính. Do đó, sử dụng mô hình này sẽ dẫn đến phát sinh chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế với ước tính. Khoản chênh lệch này sẽ được ghi nhận vào giá vốn nếu nhỏ hoặc phân bổ theo tỉ lệ để tính vào giá vốn và hàng tồn kho cuối kỳ. Mô hình này ưu việt hơn so với mô hình chi phí thực tế về tính kịp thời khi cung cấp thông tin chi phí phục vụ cho việc tính giá thành. Tuy nhiên, trên phương diện kiểm soát chi phí thì cả hai mô hình chi phí trên đều không đánh giá được mức độ kiểm soát của từng chi phí, cũng như trách nhiệm của nhà quản trị bộ phận.

#### ✓ **Mô hình chi phí tiêu chuẩn**

Theo mô hình này quá trình tập hợp chi phí sản xuất được xác định trên cơ sở các chi phí tiêu chuẩn nhằm mục tiêu cơ bản là cung cấp thông tin để ước tính trước giá thành sản phẩm hoàn thành làm tiền đề xác định giá bán phù hợp, trên cơ sở đó giúp nhà quản trị có các quyết định kinh doanh. Đồng thời mô hình này cho phép cung cấp thông tin chênh lệch giữa chi phí tiêu chuẩn và chi phí thực tế trong quá trình tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm hoàn thành nhằm nắm bắt tình hình biến động chi phí cũng như nguyên nhân gây chênh lệch để từ đó tăng cường khả năng kiểm soát chi phí.

##### *1.3.2.2. Các phương pháp xác định chi phí*

Nếu mô hình xác định khung thời gian, cách thức tập hợp, phân bổ các chi phí phát sinh thì mỗi phương pháp xác định chi phí được chọn phải phù hợp với đặc thù hoạt động của doanh nghiệp, nhất quán với mô hình, hướng tới mục tiêu xác định chính xác chi phí, làm cơ sở để định giá bán sản phẩm và nâng cao khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp trên thị trường. Trong thực tế có các phương pháp xác định chi phí cụ thể như sau:

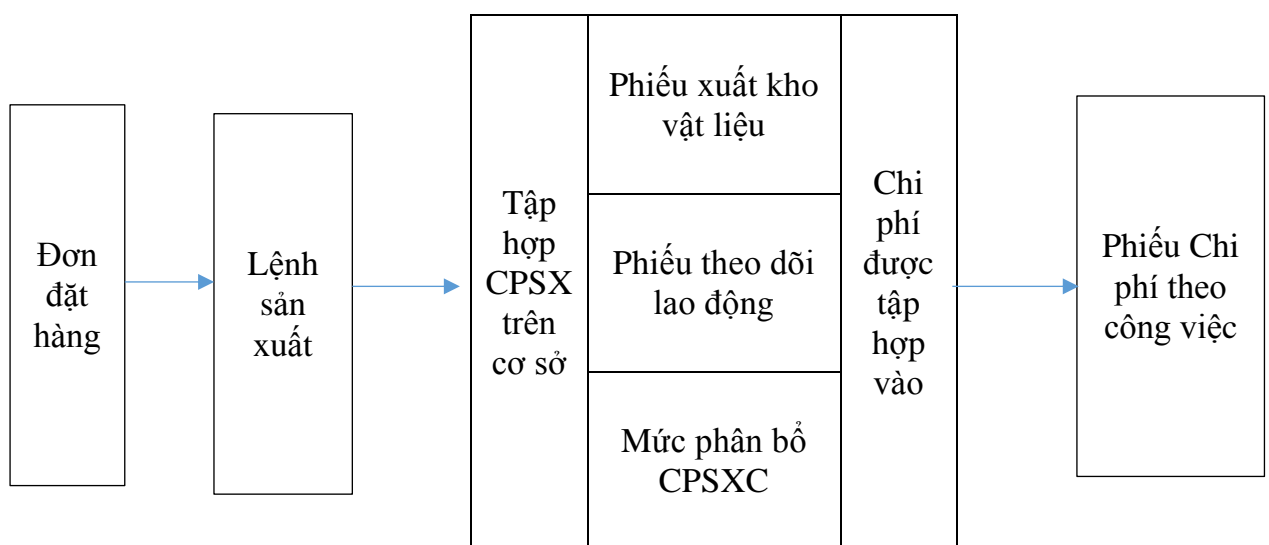
#### ✓ **Phương pháp xác định chi phí theo công việc (Job Costing)**

Phương pháp này thường được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất các sản

phẩm đơn chiếc hoặc theo đơn đặt hàng riêng biệt, khác nhau về qui cách, nguyên liệu hoặc kỹ thuật dùng để sản xuất. Đặc trưng của phương pháp này là các chi phí sản xuất được tích dồn và tích lũy theo công việc, giúp nhà quản trị biết được giá thành từng công việc, so sánh với giá thành kế hoạch nhằm kiểm soát kịp thời chi phí.

Trong quá trình tập hợp chi phí theo công việc sử dụng các tài khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung để phản ánh các chi phí sản xuất từ khi phát sinh cho đến khi hoàn thành. Tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh dở dang để phản ánh giá trị sản phẩm theo công việc chưa hoàn thành trong kỳ. Tài khoản thành phẩm để phản ánh giá trị sản phẩm hoàn thành. Tài khoản giá vốn hàng bán để phản ánh giá vốn của thành phẩm tiêu thụ ngay. Về nguyên tắc các chi phí sản xuất phát sinh được hạch toán vào tài khoản tương ứng, đồng thời các chi phí này cũng được phản ánh vào các phiếu chi phí công việc. Riêng đối với tài khoản chi phí sản xuất chung, bên Nợ phản ánh chi phí thực tế phát sinh, bên Có phản ánh chi phí sản xuất chung được phân bổ đầu kỳ theo chi phí ước tính. Do đó tài khoản này thường có chênh lệch vào thời điểm cuối kỳ (do chi phí sản xuất chung thực tế bị tập hợp thừa hoặc thiếu so với số ước tính). Việc xử lý chênh lệch này thường được thực hiện như sau: Nếu số chênh lệch nhỏ, phân bổ toàn bộ mức chênh lệch đó vào giá vốn hàng bán của kỳ đó. Nếu số chênh lệch lớn thì phân bổ chênh lệch vào số dư của chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang và giá vốn hàng bán theo tỉ lệ kết cấu của các đối tượng được phân bổ.

**Sơ đồ 1.4: Quá trình tập hợp chi phí và tính giá thành theo công việc**



(Nguồn: Đặng Thị Hòa, 2008)

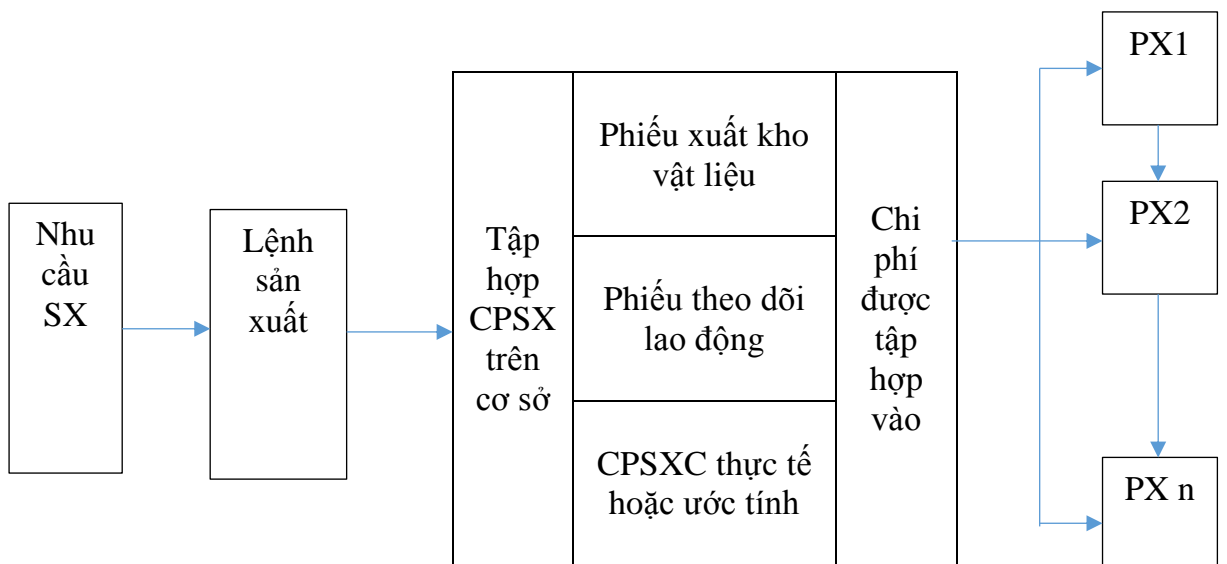
✓ **Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất (Process Costing)**

Phương pháp này được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất hàng loạt một loại

sản phẩm, quá trình sản xuất phải trải qua nhiều công đoạn khác nhau, sản phẩm hoàn thành ở bước này sẽ tiếp tục là đối tượng chế biến ở bước sau. Đặc trưng của phương pháp này là các chi phí sản xuất gắn với các phân xưởng (công đoạn) sản xuất chứ không phải với từng công việc riêng biệt. Các chi phí sản xuất thường là chi phí trực tiếp nên được tập hợp trực tiếp theo từng phân xưởng (công đoạn) sản xuất. Với chi phí sản xuất chung thường được tập hợp và phân bổ vào giá thành sản phẩm hoàn thành theo số liệu chi phí thực tế. Tuy nhiên nếu chưa tập hợp được thì có thể phân bổ vào giá thành sản phẩm hoàn thành theo mức ước tính. Quá trình sản xuất được diễn ra liên tục từ kỳ này sang kỳ khác. Việc tính giá thành được thực hiện vào cuối kỳ. Tại thời điểm này vẫn còn một số sản phẩm dở dang chưa hoàn thành. Do đó kế toán phải tính giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ, trước khi tính giá thành sản phẩm hoàn thành.

Để tập hợp và xác định chi phí sản xuất theo quá trình, kế toán sử dụng các tài khoản tương tự phương pháp xác định chi phí sản xuất theo công việc. Tuy nhiên tài khoản chi phí sản xuất kinh doanh dở dang phải được mở chi tiết cho mỗi phân xưởng (công đoạn) để tập hợp chi phí và tính giá thành cho từng giai đoạn và cho sản phẩm hoàn thành ở giai đoạn cuối cùng. Thông tin về chi phí, giá thành được phản ánh trên sổ và Báo cáo sản xuất.

**Sơ đồ 1.5: Quá trình tập hợp chi phí và tính giá thành theo quá trình**



(Nguồn: Đặng Thị Hòa, 2008)

✓ **Phương pháp xác định chi phí kết hợp (Hybrid Costing)**

Trong thực tế cách thức sản xuất sản phẩm của doanh nghiệp không phải lúc nào cũng tương thích với phương pháp xác định chi phí theo công việc hoặc theo quá trình sản xuất. Nhất là với những doanh nghiệp mà trong quy trình sản xuất vừa cho phép sản xuất

sản phẩm hàng loạt theo từng giai đoạn nhưng ở một số khâu sản xuất lại cho phép có những thay đổi về chi tiết của sản phẩm để đáp ứng nhu cầu của từng khách hàng hoặc nhóm khách hàng nhất định.

Trong quá khứ các chi phí sản xuất liên quan đến những sản phẩm thay đổi theo nhu cầu của khách hàng có thể được theo dõi thông qua phương pháp xác định chi phí theo công việc. Tuy nhiên hiện nay kế toán tại một số doanh nghiệp sản xuất đã sử dụng phương pháp xác định chi phí kết hợp. Tức là dùng phương pháp xác định chi phí theo công việc để theo dõi chi phí vật liệu với những thay đổi mà khách hàng lựa chọn và phương pháp xác định chi phí theo quá trình cho các chi phí biến đổi. Chi phí sản xuất đơn vị của mỗi sản phẩm được tính bằng cách cộng dồn các chi phí sản xuất phát sinh và chia cho số lượng sản phẩm hoàn thành. Như vậy mặc dù mỗi sản phẩm có thể khác nhau nhưng việc xác định chi phí sản xuất đơn vị vẫn được tính toán khá chính xác dựa trên giả định các chi phí biến đổi là giống nhau cho tất cả các sản phẩm.

#### ✓ **Phương pháp xác định chi phí theo cơ sở hoạt động (Activity Based Costing - ABC)**

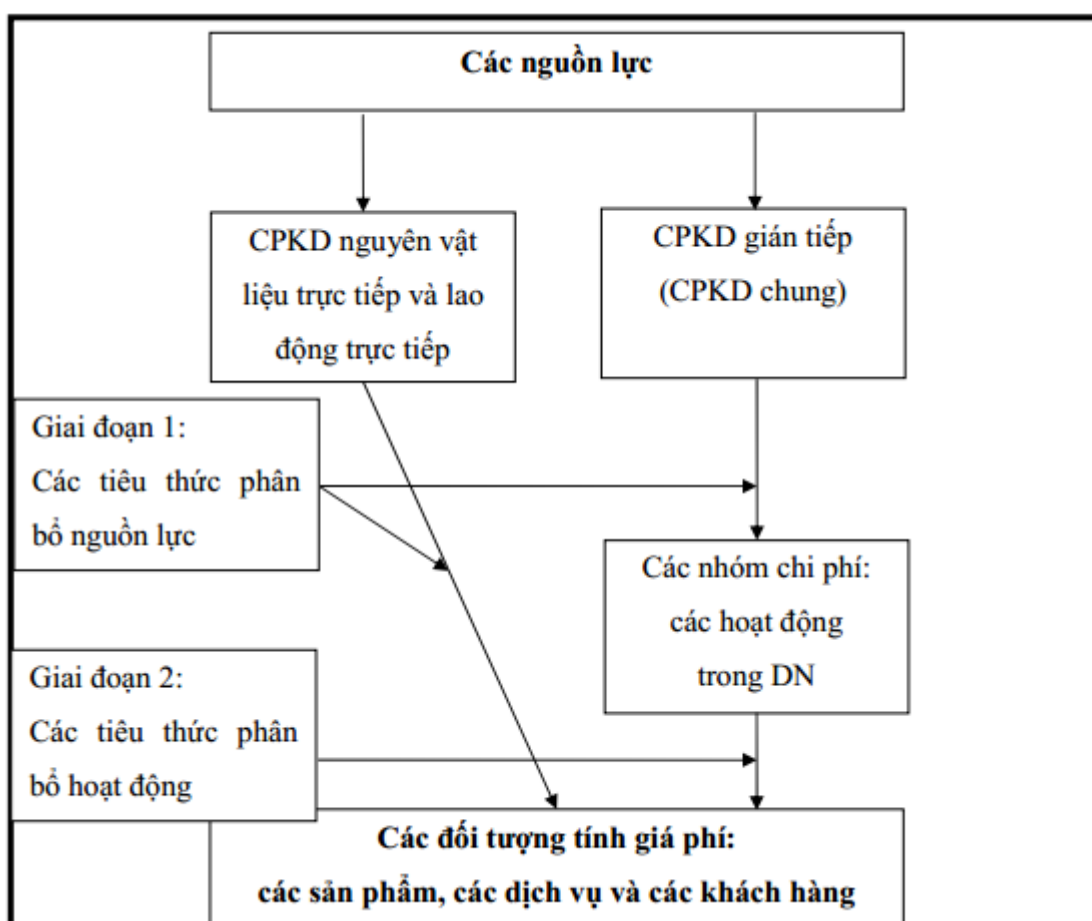
Ý tưởng cơ bản của phương pháp xác định chi phí theo ABC là: Các hoạt động hao phí các nguồn lực (và do vậy phát sinh chi phí) và các sản phẩm hao phí các hoạt động. ABC cũng phân bổ chi phí sản xuất kinh doanh chung qua hai giai đoạn, tuy nhiên khác với phương pháp truyền thống bằng cách tìm ra việc sử dụng các nguồn lực tới các hoạt động và kết nối các chi phí hoạt động tới các sản phẩm/dịch vụ và các khách hàng. Giai đoạn 1 phân bổ các chi phí kinh doanh chung tới các hoạt động hay các trung tâm chi phí hoạt động bằng việc sử dụng các tiêu thức phân bổ phù hợp. Giai đoạn 2 sử dụng các tiêu thức phân bổ theo mức hoạt động phù hợp để phân bổ các chi phí hoạt động hay các nhóm chi phí hoạt động tới các đối tượng tính giá phí. Bằng việc sử dụng các tiêu thức phân bổ trong cả hai giai đoạn phân bổ chi phí. ABC cung cấp dụng cụ đo lường các chi phí sản phẩm/dịch vụ một cách chính xác hơn tới các chi phí của các hoạt động.

Nói tóm lại, việc xác định chi phí theo ABC khác phương pháp truyền thống theo cả hai phương thức. Đầu tiên ABC xác định rõ các nhóm chi phí như các hoạt động hơn là các trung tâm chi phí phòng ban hay sản xuất trong doanh nghiệp. Thứ hai, các tiêu thức phân bổ chi phí ABC sử dụng để phân bổ các chi phí hoạt động tới các đối tượng tính giá phí là các tiêu thức trên cơ sở hoạt động hay các hoạt động được thực hiện cho đối tượng tính giá phí. Việc Tính chi phí kinh doanh truyền thống sử dụng tiêu thức phân bổ trên cơ sở sản lượng mà hầu như không có mối quan hệ tới việc hao phí các nguồn lực của các đối

tượng tính giá phí.

Tuy nhiên cần phải lưu ý rằng ABC không hoàn toàn thay thế phương pháp xác định chi phí kinh doanh truyền thống mà nhằm bổ sung khả năng xử lý và cung cấp thông tin trong việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn trong doanh nghiệp. ABC chỉ là một công cụ cho xác định chi phí của các hoạt động và sản lượng đầu ra mà các hoạt động này tạo ra. Chỉ sử dụng ABC thì chưa đủ để tiếp tục cải thiện các hoạt động, quá trình kinh doanh của doanh nghiệp.

**Sơ đồ 1.6 : Cấu trúc của hệ thống tính chi phí kinh doanh theo cơ sở hoạt động**



(Nguồn: Phạm Hồng Hải, 2013)

### 1.3.3. Kế toán quản trị chi phí với chức năng kiểm soát, đánh giá

Kiểm soát, đánh giá chi phí là một nội dung quan trọng của hoạt động quản trị, đó là tổng hợp các biện pháp nhà quản trị sử dụng để đảm bảo chi phí phát sinh thực tế luôn trong giới hạn cho phép, giúp doanh nghiệp đạt được mục tiêu kế hoạch lợi nhuận trong ngắn hạn và dài hạn. Để giúp nhà quản trị thực hiện được chức năng này, KTQTCP phải tiến hành thu thập thông tin chi phí kế hoạch (bao gồm cả chi phí chiến lược), chi phí phát sinh trong quá trình tổ chức thực hiện. Thông qua các báo cáo chi phí có liên quan, kế toán

tiến hành so sánh, phân tích, xác định các nhân tố ảnh hưởng, trách nhiệm các bộ phận liên quan để hỗ trợ nhà quản trị kịp thời đưa ra các quyết định điều chỉnh quá trình tổ chức thực hiện. Nội dung kế toán quản trị chi phí với chức năng kiểm soát, đánh giá bao gồm các nội dung cơ bản sau:

✓ **Xác định hệ thống các chi phí tiêu chuẩn làm cơ sở để kiểm soát, đánh giá chi phí**

Xác định hệ thống các chi phí tiêu chuẩn là bước đầu tiên và là cơ sở để kiểm soát chi phí. Trước đây các chi phí tiêu chuẩn có thể được xác định dựa trên mức chi phí trong điều kiện lý tưởng hoặc mức chi phí trung bình thực tế phát sinh để đảm bảo mức lợi nhuận phù hợp cho doanh nghiệp. Ngày nay việc xác định hệ thống các chi phí tiêu chuẩn có thể được xác định theo những cách thức mới, ngay ở giai đoạn nghiên cứu trước khi chế tạo sản phẩm như phương pháp lập kế hoạch chi phí mục tiêu - Target Costing. Chi phí tiêu chuẩn nhằm mục đích thiết lập các tiêu chuẩn về tính hiệu quả và chi phí mục tiêu cần đạt được trong một điều kiện làm việc nhất định. Thông qua so sánh sự chênh lệch giữa chi phí tiêu chuẩn và chi phí thực tế sẽ giúp nhà quản trị ra các quyết định khắc phục, tập trung vào các hoạt động không đạt tiêu chuẩn, cần phải cải thiện trong doanh nghiệp.

✓ **Kiểm soát chi phí bằng cách cắt giảm chi phí liên tục theo mô hình Kaizen (Kaizen Costing)**

Phương pháp Kaizen được xếp vào giai đoạn phát triển thứ hai của kế toán quản trị và được áp dụng đầu tiên tại các doanh nghiệp Nhật Bản. Theo Imai (1986), Kaizen là: *“Một quá trình cải thiện không ngừng trong mọi lĩnh vực của cuộc sống, con người, xã hội, gia đình hay công việc”* (trích dẫn bởi Nguyễn Thanh Huyền, 2015). Mục tiêu của phương pháp này là cắt giảm chi phí xuống thấp hơn chi phí tiêu chuẩn. Điều này được hiểu đó là hệ thống các hoạt động nhằm cắt giảm liên tục các chi phí trong giai đoạn sản xuất đại trà. Nó bao gồm các nỗ lực cắt giảm chi phí thông qua cải tiến kỹ thuật sản xuất cũng như hoàn thiện quá trình làm việc của người lao động để hoạt động sản xuất hiệu quả hơn (Nguyễn La Soa, 2016). Phương pháp Kaizen không chỉ đảm bảo cho quá trình sản xuất được tinh gọn hơn mà còn giúp tiết kiệm chi phí, loại bỏ lãng phí để gia tăng giá trị cho doanh nghiệp. Phương pháp Kaizen có nhiệm vụ tương tự như phương pháp chi phí mục tiêu là cắt giảm chi phí nhưng sự cắt giảm này tập trung vào giai đoạn sản xuất trong chu kỳ sống của sản phẩm. Tuy nhiên, mức cắt giảm chi phí không nhiều như trong giai đoạn nghiên cứu, thiết kế bởi vì khi sản phẩm đã đi vào sản xuất mà phải thay đổi lớn thì sẽ rất tốn kém nên giai đoạn này chỉ có thể cải tiến từng bước nhỏ để đảm bảo mục tiêu

chi phí thực tế thấp hơn chi phí định mức.

Khi phương pháp Kaizen kết hợp với phương pháp tiêu chuẩn góp phần tích cực trong việc hỗ trợ doanh nghiệp tạo giá trị trong hoạt động.

✓ **Đánh giá sự biến động của từng khoản mục chi phí hoạt động trọng yếu**

Đánh giá sự biến động của chi phí hoạt động được thực hiện bằng cách so sánh kết quả chi phí thực tế với dữ liệu dự toán ngân sách tương ứng đã được phê duyệt, trong đó tập trung vào đánh giá sự biến động của một số khoản mục chi phí trọng yếu sau:

*Đánh giá biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:* Biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp gồm: Biến động mức tiêu hao nguyên vật liệu và biến động giá nguyên vật liệu. Khi chi phí nguyên vật liệu có biến động thì cần tìm hiểu nguyên nhân của sự biến động đó là từ đâu, để tư vấn cho nhà quản trị có biện pháp điều chỉnh phù hợp.

*Đánh giá biến động chi phí nhân công trực tiếp:* Biến động chi phí nhân công trực tiếp bao gồm: Biến động thời gian lao động (liên quan đến năng suất lao động) và biến động giá nhân công. Khi chi phí nhân công trực tiếp có biến động thì cần phân tích, tìm hiểu nguyên nhân để có biện pháp điều chỉnh phù hợp.

*Đánh giá biến động chi phí sản xuất chung:* Biến động chi phí sản xuất chung là chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh với chi phí sản xuất chung đã phân bổ cho các sản phẩm theo tỷ lệ ước tính đầu kỳ. Biến động chi phí sản xuất chung bao gồm: Biến động định phí sản xuất chung và biến động biến phí sản xuất chung.

*Đánh giá biến động của giá vốn hàng bán:* Đối với các doanh nghiệp, giá vốn hàng bán là chi phí thời kỳ và có liên quan trực tiếp đến tình hình tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ. Chi phí này được xác định căn cứ vào chi phí mua hàng nếu là doanh nghiệp thương mại hoặc giá thành sản phẩm nếu là doanh nghiệp sản xuất. Đây là chỉ tiêu chi phí tổng hợp. Việc phân tích giá vốn hàng bán thông qua so sánh sự biến động giữa các kỳ và trong mối quan hệ với chỉ tiêu doanh thu bán hàng, cung cấp dịch vụ và một số chỉ tiêu có liên quan khác là quan trọng để kiểm chứng sự phù hợp và đưa ra các quyết định quản trị cần thiết.

*Đánh giá biến động chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp:* Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp là chi phí hỗn hợp giống như chi phí sản xuất chung nên doanh nghiệp khi thực hiện phân tích biến động chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cũng có thể phân tích biến động biến phí và định phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

✓ **Đánh giá sự biến động của tỉ lệ chi phí hoạt động**



Đánh giá sự biến động của tỉ lệ chi phí hoạt động không chỉ giúp doanh nghiệp tự xác định mức độ hiệu quả của việc sử dụng chi phí hiện tại so với quá khứ mà còn cung cấp thông tin quan trọng để so sánh với các doanh nghiệp khác trong cùng ngành kinh doanh. Để sử dụng phương pháp này hệ thống các tỉ lệ chi phí mục tiêu được xác định trước. Thông thường đó có thể là tỉ lệ chi phí trung bình của ngành hoặc tỉ lệ chi phí mục tiêu của doanh nghiệp. Tỉ lệ này sau đó được so sánh với tỉ lệ chi phí thực tế. Qua so sánh nếu phát hiện chênh lệch tỉ lệ đáng kể nào, kế toán phải kịp thời xác định nguyên nhân, đề xuất các hành động phù hợp để loại bỏ các yếu tố làm gia tăng tỉ lệ chi phí. Các tỉ lệ chi phí thường được sử dụng để phân tích là: Tỉ lệ chi phí NVLTT/chi phí sản xuất; tỉ lệ chi phí NCTT/chi phí sản xuất; tỉ lệ chi phí sản xuất chung/chi phí sản xuất; tỉ lệ chi phí sản xuất/chi phí ngoài sản xuất; tỉ lệ giá vốn hàng bán/doanh thu; tỉ lệ chi phí bán hàng/doanh thu; tỉ lệ chi phí quản lý doanh nghiệp/doanh thu.

#### ✓ **Đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm chi phí**

KTQTCP lập các báo cáo phản ánh quá trình thực hiện chi phí theo kế hoạch của từng bộ phận, phân xưởng, phòng ban trong doanh nghiệp. Tất cả các báo cáo đánh giá hiệu quả hoạt động thường bao gồm các chỉ tiêu: Định mức (dự toán), kết quả thực tế chênh lệch và nguyên nhân. Trong đó vấn đề quan trọng là phân tích, tìm ra nguyên nhân chênh lệch để xác định trách nhiệm của bộ phận, nhân sự được phân quyền nhằm tư vấn cho nhà quản trị có những bước điều chỉnh hợp lý và kịp thời. Trong đó đối với các bộ phận liên quan đến quá trình mua hàng, sản xuất, tập trung đánh giá sự chênh lệch của các chỉ tiêu như: Giá nguyên vật liệu, số lượng nguyên vật liệu, tỉ lệ lao động trực tiếp, hiệu quả lao động trực tiếp, tổng chi phí biến đổi, tổng chi phí cố định, khối lượng sản xuất. Đối với bộ phận dịch vụ, đánh giá sự chênh lệch chi tiêu. Đối với chi phí nói chung, đánh giá sự chênh lệch phí tổn (Nguyễn Minh Thành, 2017).

#### ✓ **Đánh giá hiệu quả chi phí chiến lược**

Các chi phí chiến lược liên quan đến các quyết định về đầu tư dự án của doanh nghiệp (bao gồm cả đầu tư cho sản xuất sản phẩm mới) hoặc các chiến lược tổng thể để tối ưu hóa lợi ích cho doanh nghiệp, chủ sở hữu. Thông qua quá trình thu thập thông tin cần thiết có tính đến sự biến động về giá trị theo thời gian của tiền, các chi phí này được KTQTCP thể hiện trong việc lập kế hoạch chi phí chiến lược (theo phương pháp chi phí mục tiêu hoặc chi phí theo vòng đời sản phẩm). Ngay ở giai đoạn này, nhà quản trị có thể sử dụng phương pháp so sánh, phân tích chênh lệch để đánh giá hiệu quả từng dự án, chiến lược trước khi chọn một dự án, chiến lược cụ thể. Quá trình triển khai, hoàn thành dự án,

chiến lược, nhà quản trị cần các thông tin về chi phí chiến lược thực tế để so sánh, đánh giá với các kế hoạch chi phí chiến lược đã dự kiến. Để cung cấp được thông tin này, KTQTCP kết hợp sử dụng các phương pháp sau:

**- Đánh giá thông qua điểm chuẩn (Benchmarking)**

Phương pháp này có thể được sử dụng để đánh giá chi phí chiến lược theo vòng đời của sản phẩm - LCC. Theo Guaqiang Ren (2012) thì: “Điểm chuẩn chi phí là các chi phí được xếp tương ứng với chi phí theo vòng đời sản phẩm. Các số liệu này phải được xây dựng trên dữ liệu lịch sử LCC của từng dự án, dựa trên phương pháp hiệu quả nhất về chi phí và có thể bao gồm việc sử dụng dữ liệu LCC bên ngoài (của đối thủ cạnh tranh, của ngành...). Quá trình xác định điểm chuẩn chi phí trong LCC là một quá trình tối ưu hóa liên tục”. Điểm chuẩn chi phí sau khi được tổng hợp có thể được xác định thông qua phương pháp trung bình có trọng số (Weighed average method) hoặc phương pháp mạng nơ ron nhân tạo (Artificial neural method).

**- Đánh giá thông qua phân tích giá trị kinh tế hoặc giá trị cổ đông (Shareholder/Economic Value Analysis - SVA)**

Phương pháp này được phát triển từ những năm 1980 và tập trung vào các yếu tố cấu thành lên giá trị của doanh nghiệp, chủ sở hữu. Trong đó việc đánh giá thông qua SVA được thực hiện bằng cách liên kết các chiến lược của doanh nghiệp với các quyết định về đầu tư (liên quan đến chi phí đầu tư), kinh doanh (liên quan đến chi phí hoạt động), tài chính (liên quan đến chi phí sử dụng vốn) để từ đó xác định giá trị hiện tại của tổng dòng tiền hoạt động, sự thay đổi giá trị của doanh nghiệp, chủ sở hữu thông qua việc thay đổi thị giá của cổ phiếu trên thị trường. KTQTCP sử dụng SVA để phân tích chênh lệch chi phí chiến lược, dự báo dòng tiền, trên cơ sở đó nhà quản trị có thể đánh giá được hiệu quả kinh tế của các khoản đầu tư dài hạn (Nguyễn Minh Thành, 2017).

**1.3.4. Ứng dụng thông tin kế toán quản trị chi phí với việc ra quyết định**

Ra quyết định là nhiệm vụ của nhà quản trị. Để đảm bảo các quyết định được đưa ra là phù hợp, KTQTCP tập trung sử dụng các công cụ sau:

**1.3.4.1. Ứng dụng mối quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận**

Phân tích mối quan hệ giữa Chi phí – Khối lượng - Lợi nhuận (CVP) là xem xét mối quan hệ biến chứng giữa các nhân tố giá bán, sản lượng, chi phí cố định, chi phí biến đổi và sự tác động của chúng đến kết quả lợi nhuận của doanh nghiệp. Việc phân tích mối quan hệ CVP là cơ sở cho việc đưa ra các quyết định lựa chọn hay điều chỉnh sản xuất kinh doanh nhằm đạt được mục tiêu lợi nhuận của doanh nghiệp.

Trong thực tế nhà quản trị có thể sử dụng thông tin từ phân tích CVP để ra quyết

định lựa chọn phương án kinh doanh khi chi phí, giá cả, khối lượng tiêu thụ thay đổi nhằm tối đa hóa lợi nhuận, cụ thể:

(1) Quyết định làm thay đổi định phí và doanh thu

Dạng quyết định này sẽ làm thay đổi định phí và doanh thu trong kỳ của doanh nghiệp. Kế toán so sánh chênh lệch của phương án sau thay đổi với trước khi có sự thay đổi định phí và doanh thu. Nếu chênh lệch này dương tức là mức độ tăng doanh thu lớn hơn mức độ tăng định phí thì nhà quản trị nên ra quyết định tiến hành phương án mới vì làm tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp, ngược lại không nên thực hiện vì lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ bị suy giảm một giá trị chênh lệch tương ứng.

(2) Quyết định thay đổi biến phí và doanh thu

Kế toán cũng tính toán theo cách tương tự như trên nhưng trong trường hợp này cần chú ý đến chỉ tiêu lãi trên biến phí. Nếu lãi trên biến phí của phương án mới cao hơn lãi trên biến phí của phương án cũ thì nhà quản trị nên lựa chọn phương án mới vì làm gia tăng lợi nhuận, ngược lại không nên thực hiện vì lợi nhuận sẽ bị sụt giảm.

(3) Quyết định thay đổi định phí, giá bán và doanh thu

Tương tự, nếu lãi trên biến phí của phương án mới có tính đến sự thay đổi định phí cao hơn phương án cũ thì được lựa chọn. Ngược lại nhà quản trị không ra quyết định thực hiện vì phương án mới làm giảm lợi nhuận của doanh nghiệp.

(4) Quyết định thay đổi định phí, biến phí và doanh thu

Phương án mới sẽ được thực hiện nếu lãi trên sự thay đổi của định phí và biến phí lớn hơn phương án cũ vì làm gia tăng lợi nhuận của doanh nghiệp. Còn ngược lại sẽ không được lựa chọn.

(5) Quyết định thay đổi định phí, biến phí, giá bán và sản lượng bán

Trong trường hợp này nhà quản trị vẫn căn cứ vào mối quan hệ cơ bản giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận. Phương án được chọn có thể là phương án mang lại lợi nhuận tăng thêm lớn nhất hoặc cũng có thể là phương án vừa làm tăng lợi nhuận vừa giúp doanh nghiệp tối thiểu hóa chi phí cho một đồng lợi nhuận thu được.

*1.3.4.2. Ứng dụng phân tích điểm hòa vốn*

Điểm hòa vốn là điểm mà tại đó doanh thu vừa đủ bù đắp hết các chi phí hoạt động kinh doanh đã bỏ ra. Hay nói cách khác điểm hòa vốn là điểm mà tại đó doanh nghiệp không có lãi và không bị lỗ. Kết hợp với khái niệm lãi trên biến phí, điểm hòa vốn còn được xác định là điểm mà tại đó tổng lãi trên biến phí đúng bằng định phí của doanh nghiệp

trong kỳ. Ứng dụng phân tích điểm hoàn vốn trong việc ra quyết định có thể kể đến các trường hợp sau:

(1) Dự tính lợi nhuận mục tiêu phải đạt được

Trong trường hợp này kế toán căn cứ vào mục tiêu để xác định mức lợi nhuận doanh nghiệp phải đạt được trong kỳ, kết hợp với thông tin của định phí (thường có sự gia tăng nhất định) và lãi trên biến phí của một đơn vị sản phẩm để giúp nhà quản trị xác định được mức sản lượng phải đạt được tiêu thụ trong kỳ, theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Sản lượng sản phẩm} \\ \text{phải tiêu thụ trong kỳ} \end{array} = \frac{\text{Định phí} + \text{Lợi nhuận mục tiêu}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}}$$

Tỉ lệ giữa chênh lệch của sản lượng sản phẩm phải tiêu thụ tăng thêm với sản lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn được coi là tỉ lệ an toàn về doanh thu của doanh nghiệp.

(2) Quyết định khung giá bán của sản phẩm

Đặc trưng của kinh tế thị trường là tính cạnh tranh cao. Nhà quản trị cần phải có thông tin về khung giá bán sản phẩm tại các mức sản lượng khác nhau để đưa ra các quyết định về giá phù hợp trong những bối cảnh cạnh tranh cụ thể để duy trì mức lợi nhuận hợp lý cho doanh nghiệp. Giá bán hòa vốn tại các mức sản lượng khác nhau được xác định theo công thức:

$$\text{Giá bán hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Sản lượng}} + \text{Biến phí đơn vị}$$

(3) Quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng

Khi doanh nghiệp đã đạt được điểm hòa vốn, nếu nhận được các đơn hàng có mức giá thấp hơn giá bán sản phẩm thông thường thậm chí thấp hơn giá thành sản phẩm, khi đó kế toán sẽ làm gì để hỗ trợ nhà quản trị? Trong trường hợp này toàn bộ định phí đã được bù đắp hết. Nếu giá đơn hàng lớn hơn biến phí đơn vị của sản phẩm, kế toán chủ động tư vấn nhà quản trị chấp nhận đơn hàng vì làm tăng lợi nhuận trong kỳ của doanh nghiệp. Ngược lại, doanh nghiệp không nên chấp nhận đơn đặt hàng.

(4) Quyết định tiếp tục sản xuất hay đình chỉ sản xuất

Đây là dạng quyết định khá phổ biến trong thực tế khi doanh nghiệp làm ăn thua lỗ. Trường hợp này kế toán phải xác định số lỗ trong trường hợp doanh nghiệp tiếp tục và đình chỉ sản xuất. Kết quả cho phương án lỗ nào ít hơn sẽ tư vấn cho nhà quản trị cân nhắc ra quyết định.

(5) Các quyết định thúc đẩy

Quyết định này khá phổ biến đối với các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau mà trong quá trình đó có thể có sự dư thừa giới hạn một số yếu tố nào đó còn có thể khai thác nhằm tối đa hóa lợi nhuận. Trong trường hợp này, kế toán cần tham mưu với nhà quản trị với mỗi yếu tố giới hạn, sản phẩm nào có lãi trên biến phí của yếu tố đó cao nhất là sẽ là sản phẩm được chọn thúc đẩy trước. Trong trường hợp cùng lúc có nhiều yếu tố giới hạn ràng buộc nhau, kế toán cần lập hàm mục tiêu tổng lãi trên biến phí trong mỗi quan hệ với các phương trình ràng buộc để làm cơ sở tham mưu cho các quyết định thúc đẩy hợp lý.

#### *1.3.4.3. Phân tích thông tin thích hợp*

Trong một số các trường hợp đặc biệt, liên quan đến các quyết định về lựa chọn phương án, khi các công cụ như phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận, phân tích điểm hòa vốn không phù hợp thì sử dụng thông tin thích hợp của kế toán sẽ giúp nhà quản trị ra được các quyết định đúng đắn. Xét trên phương diện kinh tế và đặc điểm của từng loại quyết định thì quyết định được chọn phải mang lại thu nhập cao nhất hoặc có chi phí thấp nhất với thông tin được sử dụng phải đảm bảo hai tiêu chuẩn là: Liên quan đến tương lai và có sự khác biệt với các phương án đang được xem xét, lựa chọn. Có thể kể đến việc sử dụng thông tin thích hợp để ra các quyết định trong các trường hợp đặc biệt sau:

#### (1) Đối với quyết định loại bỏ hoặc tiếp tục kinh doanh một bộ phận

Việc loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận là dạng quyết định phức tạp vì liên quan đến nhiều nhân tố. Trong trường hợp này kế toán phải thu thập các thông tin thích hợp gồm: Lợi nhuận của các bộ phận tạo ra cho doanh nghiệp; mối quan hệ giữa chi phí cố định trực tiếp và chi phí cố định chung của từng bộ phận đối với doanh nghiệp; tác động doanh thu của từng bộ phận với nhau ảnh hưởng đến doanh thu chung của doanh nghiệp. Nếu qua tính toán việc tiếp tục kinh doanh chung của doanh nghiệp mang lại lợi nhuận lớn hơn so với loại bỏ hoạt động của bộ phận đó, nhà quản trị nên ra quyết định tiếp tục kinh doanh, trường hợp ngược lại phải sớm loại bỏ.

#### (2) Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài các chi tiết sản phẩm

Đây cũng là dạng quyết định gây khó khăn cho nhà quản trị. Để đưa ra quyết định kế toán cần cung cấp các thông tin như: Khả năng tiếp tục sản xuất của doanh nghiệp; khả năng cung ứng của thị trường về chi tiết hay bộ phận của sản phẩm trước mắt và dài hạn; chất lượng của chi tiết khi mua ngoài hoặc tự sản xuất ảnh hưởng đến chất lượng chung của sản phẩm và nhất là thông tin chênh lệch chi phí giữa việc tự sản xuất và mua ngoài vì

điều này ảnh hưởng trực tiếp đến dự kiến lợi nhuận của từng phương án, làm cơ sở cho việc ra quyết định phù hợp.

(3) Quyết định nên tiếp tục chế biến hay bán ngay bán thành phẩm

Quyết định này chỉ có trong các doanh nghiệp mà ở một số công đoạn của quá trình sản xuất tạo ra các bán thành phẩm có thể tiêu thụ trên thị trường. Điều này tạo nên các điểm rẽ. Để đưa ra các quyết định chính xác, nhà quản trị phải dựa trên các thông tin như: Lợi nhuận thu về của từng phương án; khả năng tiếp tục sản xuất của doanh nghiệp; khả năng tài chính; khả năng tiêu thụ của bán thành phẩm và thành phẩm cuối cùng. Để đảm bảo tính thận trọng, kế toán cần phân tích tổng chênh lệch lợi nhuận và lợi nhuận chênh lệch bộ phận của từng sản phẩm liên quan để có phương án lựa chọn phù hợp.

(4) Quyết định trong trường hợp năng lực sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp bị giới hạn

Khi doanh nghiệp sản xuất kinh doanh nhiều mặt hàng, lại bị giới hạn bởi những yếu tố khác nhau từ sự tác động của các nhân tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp (có thể bị chi phối bởi một hoặc nhiều yếu tố giới hạn), để tối đa hóa lợi nhuận kế toán cần: Xác định và chỉ rõ yếu tố giới hạn của doanh nghiệp; xác định lãi trên biến phí của đơn vị sản phẩm, hàng hóa trong điều kiện giới hạn; xác định tổng số lãi trên biến phí của mỗi loại sản phẩm, dịch vụ trong điều kiện giới hạn. Căn cứ vào mối quan hệ của lãi trên biến phí và lợi nhuận của doanh nghiệp để tư vấn cho nhà quản trị lựa chọn phương án tối ưu.

#### **1.4. Các nhân tố ảnh hưởng đến việc ứng dụng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp**

Vì KTQT nói chung, KTQTCP nói riêng thuộc lĩnh vực khoa học xã hội nên có nhiều lý thuyết khác nhau liên quan đến việc nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp. Các lý thuyết đó là: Lý thuyết thực hành (Practice Theory); lý thuyết tâm lý (Psychology Theory); các lý thuyết về kinh tế (Economics Theory); lý thuyết dự phòng (Contingency Theory); lý thuyết đại diện (Agency Theory); lý thuyết lịch sử (Historical Theory); lý thuyết xã hội học (Sociological Theory) (Chapman và cộng sự, 2007). Mỗi lý thuyết do đứng trên những quan điểm khác nhau nên ngoài những nhân tố được xác định có sự tương đồng, các nghiên cứu còn chỉ ra một số nhân tố mang tính đặc thù, ảnh hưởng đáng kể đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp.

Cụ thể:

**Bảng 1.2: Thống kê một số nhân tố ảnh hưởng chính đến ứng dụng KTQTCP**

Các lý thuyết cơ bản	Các nhân tố ảnh hưởng chính
Lý thuyết thực hành (Practice Theory)	Xã hội; tổ chức; văn hóa – Theo Thomas Ahrens, do Christopher S. Chapman và cộng sự tổng hợp trong <i>Handbook of Management Accounting Research</i> xuất bản năm 2007.
Lý thuyết tâm lý (Psychology Theory)	Hành vi; nhận thức của con người; thông tin; tác động của nhân tố bên ngoài – Theo Jacob G. Birnberg, Joan Luft và Michael D. Shields do Christopher S. Chapman và cộng sự tổng hợp trong <i>Handbook of Management Accounting Research</i> xuất bản năm 2007.
Các lý thuyết về kinh tế (Economics Theory)	Lợi ích – Chi phí, theo Michael Bromwich do Christopher S. Chapman và cộng sự tổng hợp trong <i>Handbook of Management Accounting Research</i> xuất bản năm 2007, và Trần Ngọc Hùng (2016).
Lý thuyết dự phòng (Contingency Theory)	Môi trường hoạt động; công nghệ; cấu trúc doanh nghiệp; chiến lược doanh nghiệp; quy mô doanh nghiệp; văn hóa – Theo Robert H. Chenhall do Christopher S. Chapman và cộng sự tổng hợp trong <i>Handbook of Management Accounting Research</i> xuất bản năm 2007.
Lý thuyết đại diện (Agency Theory)	Quan hệ giữa cổ đông – người quản lý; quan hệ giữa cấp trên, cấp dưới; thiết lập cơ chế đãi ngộ, giám sát – Theo Trần Ngọc Hùng (2016) tổng hợp.
Lý thuyết lịch sử (Historical Theory)	Văn hóa; quy mô doanh nghiệp; thị trường; công nghệ; cơ chế vận hành của doanh nghiệp – Theo Joan Luft do Christopher S. Chapman và cộng sự tổng hợp trong <i>Handbook of Management Accounting Research</i> xuất bản năm 2007.
Lý thuyết xã hội học (Sociological Theory)	Quyền lực chính trị xã hội; chế độ chính sách xã hội; phương thức giải quyết của người lao động – Theo Peter Miller do Christopher S. Chapman và cộng sự tổng hợp trong <i>Handbook of Management Accounting Research</i> xuất bản năm 2007 và Trần Ngọc Hùng (2016).

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Xu và các cộng sự (2003) khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng về KTQT tại các doanh nghiệp ở Úc, xuất phát từ chức năng cơ bản của kế toán là cung cấp thông tin nên để đảm bảo chất lượng của thông tin được cung cấp, nhóm nghiên cứu đã tiến hành tập hợp các nhân tố thành 4 nhóm: Nhóm nhân tố con người; nhóm nhân tố hệ thống; nhóm nhân tố tổ chức và nhóm nhân tố bên ngoài. Trong nghiên cứu của Trần Ngọc Hùng (2016),

dựa trên bốn lý thuyết cơ bản: Lý thuyết bất định; lý thuyết đại diện; lý thuyết xã hội học; lý thuyết quan hệ lợi ích – chi phí đã xác định mười nhân tố ảnh hưởng là: Thiết kế tổ chức phân quyền; nguồn lực khách hàng; tỉ lệ sở hữu của Nhà nước trong doanh nghiệp; ngành nghề kinh doanh; nhận thức về sự bất ổn của môi trường; trình độ nhân viên kế toán; quy mô doanh nghiệp; văn hóa doanh nghiệp; chiến lược doanh nghiệp; mức độ cạnh tranh của thị trường.

Như vậy, xuất phát từ những khung lý thuyết khác nhau nên việc xác định các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQT nói chung, KTQTCP nói riêng cũng có những điểm khác biệt nhất định. Trong phạm vi luận án, căn cứ vào những nhân tố cơ bản được tổng hợp từ các khung lý thuyết, xuất phát từ việc thông tin KTQTCP cần phục vụ cho các chức năng quản trị tại các doanh nghiệp trong cùng ngành nghề sản xuất kinh doanh, tác giả tổng hợp thành các nhóm với từng nhân tố ảnh hưởng như sau:

#### **1.4.1. Nhóm nhân tố con người**

Nhóm nhân tố con người bao gồm hai nhân tố:

##### **✓ Nhân tố nhà quản trị**

Nhân tố này được xếp ở vị trí đầu tiên, đặc biệt quan trọng vì có vai trò quyết định các tiêu chí khi đánh giá về chất lượng thông tin kế toán (Firth, 1996; Wang, 1998; English, 1999). Theo đó nhu cầu thông tin phục vụ các chức năng quản trị là nhân tố mang tính định hướng cho nội dung của KTQTCP trong doanh nghiệp. Bởi nội dung KTQTCP cần được thực hiện như thế nào, mức độ thực hiện ra sao phụ thuộc rất lớn vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị (Lê Thị Minh Huệ, 2016).

##### **✓ Nhân tố kế toán viên**

Do kế toán viên là người trực tiếp tạo ra thông tin kế toán nên khả năng, trình độ, kinh nghiệm của bộ phận kế toán sẽ ảnh hưởng đến việc ứng dụng kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp. Theo đó trình độ của kế toán và khả năng tác nghiệp, sử dụng các phương pháp của KTQTCP sẽ ảnh hưởng đáng kể đến ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp (Trần Ngọc Hùng, 2016).

#### **1.4.2. Nhóm nhân tố tổ chức**

Nhóm nhân tố này bao gồm các nhân tố cụ thể sau:

##### **✓ Nhân tố cơ sở hạ tầng công nghệ thông tin**

Cơ sở hạ tầng về công nghệ thông tin là điều kiện cơ bản để ứng dụng và triển khai có hiệu quả KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị. Nhân tố này không chỉ đề cập đến cơ sở hạ tầng về công nghệ thông tin đang phục vụ cho hoạt động quản trị chung mà còn



liên quan trực tiếp đến phần mềm kế toán doanh nghiệp đang sử dụng có thích hợp hoặc được tích hợp KTQTCP hay không? (Xu và cộng sự, 2003).

#### ✓ Nhân tố mức độ ủy quyền, trách nhiệm

Nhân tố này vừa liên quan đến lý thuyết thực hành, vừa liên quan đến lý thuyết đại diện. Theo đó mức độ ủy quyền trách nhiệm sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến nhu cầu sử dụng thông tin KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị, giải trình trách nhiệm của từng cấp quản trị trong mỗi tổ chức (Trần Ngọc Hùng, 2016; Chapman và cộng sự, 2007).

#### ✓ Nhân tố sản phẩm

Do đặc thù ngành nghề, lĩnh vực, công nghệ nên sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất không giống nhau. Có điểm chung là doanh nghiệp đều hướng tới quản lý chặt chẽ quá trình sản xuất sản phẩm, tiết kiệm chi phí, với quy mô sản xuất ngày càng lớn, tối ưu hóa giá trị cho khách hàng. Điều này đặt ra các điều kiện và nhu cầu cho ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp (Alter, 2002) - *Handbook of Management Accounting Research* do Chapman và cộng sự tổng hợp năm 2007.

#### ✓ Nhân tố quy mô doanh nghiệp

Quy mô khác nhau dẫn đến ứng dụng, nhu cầu sử dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp cũng khác nhau. Nội hàm của nhân tố này bao gồm các vấn đề như: Doanh thu; số lượng nhân viên; số lượng phòng ban, chi nhánh của doanh nghiệp (Robert H. Chenhall, 2007) trong *Handbook of Management Accounting Research* do Chapman và cộng sự tổng hợp năm 2007.

#### ✓ Nhân tố văn hóa doanh nghiệp

Văn hóa doanh nghiệp có lẽ là một trong số ít các nhân tố mà hầu như các lý thuyết nghiên cứu về KTQT đều đề cập. Điều này chứng tỏ tầm quan trọng của văn hóa trong hoạt động quản trị của doanh nghiệp. Trong phạm vi luận án, nhân tố này được nghiên cứu thông qua khảo sát sự hỗ trợ giữa nhà quản trị với nhân viên, các nhân viên với nhau và sự đồng thuận hướng tới các mục tiêu chung của doanh nghiệp, trong đó có các mục tiêu về quản trị chi phí (Asper Ererim, 2012) - *Handbook of Management Accounting Research* do Chapman và cộng sự tổng hợp năm 2007.

#### ✓ Nhân tố chi phí cho việc đầu tư

Nhân tố này được Trần Ngọc Hùng (2016) khái quát trên cơ sở lý thuyết về mối quan hệ giữa lợi ích và chi phí. Chi phí cho việc đầu tư liên quan đến KTQTCP không chỉ bao gồm các chi phí trực tiếp cho việc đầu tư công nghệ mà còn phải kể đến các chi phí để thuê các chuyên gia tư vấn, kiểm tra tính hiệu quả quá trình vận hành KTQTCP trong

doanh nghiệp.

#### ✓ **Nhân tố chiến lược kinh doanh**

Giống như văn hóa, chiến lược kinh doanh cũng là nhân tố được đề cập nhiều trong kết quả nghiên cứu và có nội hàm rất rộng. Để xem xét sự tác động của nhân tố này, luận án tập trung vào các nội dung đã được Tuan Zainun và Tuan Mat (2010) đề cập là: “*Chiến lược chú trọng thiết kế sản phẩm mới; cung cấp sản phẩm với chất lượng cao; hệ thống phân phối rộng; cung cấp dịch vụ sau bán hàng tốt; sản xuất theo yêu cầu giao hàng; sản xuất theo yêu cầu chuyên biệt của khách hàng*”.

#### ✓ **Nhân tố mức độ sở hữu của Nhà nước**

Mức độ sở hữu của Nhà nước là nhân tố hầu như không được đề cập trên thế giới thì nhân tố này đã được Trần Ngọc Hùng (2016) đề xuất thông qua tổng hợp ý kiến chuyên gia vì phù hợp với điều kiện cụ thể của Việt Nam. Theo đó ở những tỉ lệ sở hữu vốn của Nhà nước khác nhau trong doanh nghiệp sẽ ảnh hưởng nhất định đến việc ứng dụng các công cụ quản trị doanh nghiệp trong đó có KTQTCP.

#### **1.4.3. Nhóm nhân tố bên ngoài**

Các vấn đề bên ngoài doanh nghiệp có thể liên quan đến ứng dụng KTQTCP là: Môi trường kinh doanh, hội nhập quốc tế và chính sách pháp luật của Nhà nước liên quan đến kế toán (Lê Thị Minh Huệ, 2016). Trong đó môi trường kinh doanh, hội nhập quốc tế thuộc về hoạt động cạnh tranh của doanh nghiệp. Nên nhóm nhân tố này có thể khái quát thành hai nhân tố chính:

#### ✓ **Nhân tố cạnh tranh**

Nhân tố này được xem xét liên quan đến các nội dung như: Cạnh tranh về kênh phân phối; cạnh tranh về thị phần/doanh thu; cạnh tranh về giá và số lượng đối thủ cạnh tranh trong cùng phân khúc (Tuan Zainun và Tuan Mat, 2010).

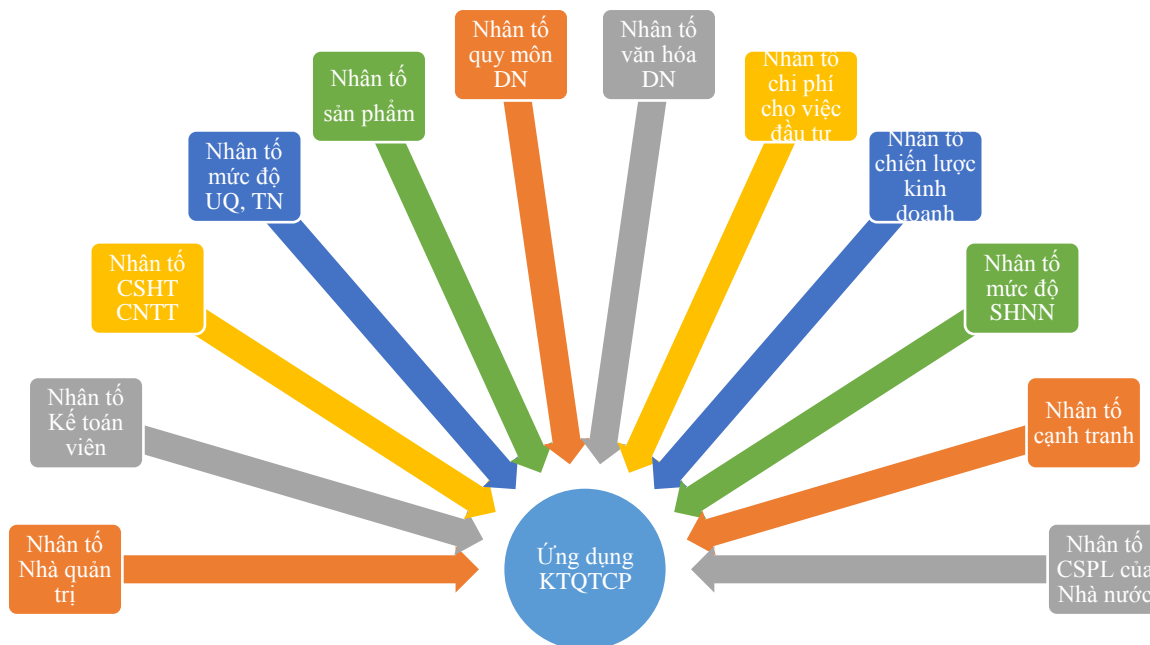
#### ✓ **Nhân tố chính sách pháp luật của Nhà nước**

KTQTCP thực chất chỉ liên quan đến các hoạt động quản trị trong mỗi doanh nghiệp. Tuy nhiên tại Việt Nam, chính sách pháp luật của Nhà nước có thể ảnh hưởng trực tiếp đến việc xây dựng các định mức chi phí, lập dự toán hoặc một số các nội dung cụ thể khác của KTQTCP về định hướng chiến lược, tổ chức bộ máy kế toán.... nên cần phải được nghiên cứu, xem xét tính tác động đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp.

Tóm lại, trong phạm vi nghiên cứu của luận án có ba nhóm nhân tố chính có thể tác động đến ứng dụng KTQTCP tại doanh nghiệp. Mỗi nhóm lại bao gồm những nhân tố cụ thể và có thể ảnh hưởng với mức độ khác nhau. Chúng ta có thể hình dung tổng thể từng

nhân tố trong mỗi nhóm như sau:

### Sơ đồ 1.7: Các nhân tố tác động đến việc ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp



(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

### 1.5. Kế toán quản trị chi phí tại các nước phát triển trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam

Trên thế giới, KTQTCP là hoạt động mang tính nội bộ, gắn liền với nhu cầu thông tin và khả năng quản trị của từng doanh nghiệp. Với các doanh nghiệp Việt Nam, việc phân tích, tiếp thu kinh nghiệm liên quan đến KTQTCP ở những khía cạnh khác nhau, nhất là theo nội dung của các chức năng quản trị để rút ra bài học trong quá trình tổ chức thực hiện là hết sức cần thiết.

#### 1.5.1. Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp Hoa Kỳ

Việc nghiên cứu quá trình hình thành của KTQT tại các doanh nghiệp Hoa Kỳ gặp nhiều khó khăn do vụ cháy xảy ra vào năm 1984 tại trụ sở Hiệp hội Kế toán Quốc gia. Nhưng có thể nói rằng kế toán chi phí đã phát triển mạnh ở Hoa Kỳ vào những năm 1950 mà trọng tâm là nghiên cứu chi phí để phục vụ cho việc ra quyết định có liên quan (Horngren, 1989). Trong đó để phục vụ cho chức năng tổ chức thực hiện, có hai hệ thống kế toán chi phí được áp dụng chủ yếu tại các doanh nghiệp Hoa Kỳ là hệ thống chi phí tiêu chuẩn và hệ thống chi phí dựa trên cơ sở hoạt động - ABC (Su, Chao 2013).

Với hệ thống chi phí tiêu chuẩn: Toàn bộ các chi phí sản xuất như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung đều được tiêu chuẩn hóa. Đây là cơ sở để các doanh nghiệp kiểm soát hoạt động. Có ba bước cơ bản để thực

hiện hệ thống chi phí này trong các doanh nghiệp là: Tính toán chi phí tiêu chuẩn cho một đơn vị sản phẩm; tính toán chi phí thực tế của sản phẩm theo nguyên tắc giá gốc và so sánh giữa chi phí tiêu chuẩn với chi phí thực tế để phân tích, làm rõ hiệu quả sản xuất kinh doanh của từng bộ phận, sản phẩm để đưa ra các quyết định kiểm soát chi phí phù hợp.

Với hệ thống chi phí dựa trên cơ sở hoạt động (ABC): Hệ thống này được đề xuất bởi Thomas Johnson và Robert S.Kaplan vào năm 1987 và manh nha áp dụng trước đó từ năm 1960 tại doanh nghiệp đầu tiên của Hoa Kỳ là tập đoàn General Electric (MacCoville, 1993) dựa trên nhận thức rằng kế toán quản trị ngày nay cung cấp thông tin quá muộn, quá tổng hợp, quá méo mó để phù hợp với các nhà quản lý đưa ra các quyết định về lập kế hoạch, kiểm soát....và việc áp dụng ABC sẽ giúp các doanh nghiệp cắt giảm chi phí một cách có hiệu quả. Quá trình triển khai ABC tại các doanh nghiệp Hoa Kỳ được thực hiện thông qua bốn bước là: Định hình các hoạt động được thực hiện trong doanh nghiệp thông qua phỏng vấn; xác định chi phí từng hoạt động; lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí của các hoạt động chung theo mối quan hệ trực tiếp với sản phẩm cuối cùng và phân bổ chi phí hoạt động cho từng sản phẩm thông qua tiêu thức phù hợp. Chi phí sản phẩm sau đó được tính bằng cách tổng cộng chi phí của tất cả các hoạt động. Tuy vậy nếu so sánh với hệ thống chi phí tiêu chuẩn được đa số doanh nghiệp áp dụng, ABC vẫn chưa đáp ứng được kỳ vọng và được sử dụng phổ biến tại các doanh nghiệp Hoa Kỳ (Tupmongkol, 2008). Lý do chính là việc thiết kế và nhất là thu thập, xử lý dữ liệu để vận hành ABC là khá tốn kém và mất nhiều thời gian (Anderson, 2013). Hiện nay ABC chủ yếu được áp dụng trong một số tập đoàn sản xuất lớn, các định chế tài chính và một số bệnh viện của Hoa Kỳ.

### **1.5.2. Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp Đức**

Trong giai đoạn đầu của thời kỳ công nghiệp hóa vào cuối thế kỷ XIX, nước Đức không có bất kỳ lợi thế tương đối nào so với các quốc gia hùng mạnh khác ở Châu Mỹ, Châu Âu và Châu Á do sự khan hiếm về tài nguyên thiên nhiên. Các doanh nghiệp của Đức đã chọn sản xuất thuốc nhuộm để cạnh tranh với ngành dệt của Anh. Cũng từ đó, người Đức tập trung đầu tư vào lĩnh vực sản xuất hóa chất, gắn liền với sự hỗ trợ của hệ thống KTQTCP để đưa ngành này trở thành một thế mạnh thực sự của đất nước cho đến ngày hôm nay (Hutchinson và Liao, 2009).

Liên quan đến KTQTCP với các chức năng quản trị, cho thấy hệ thống kế toán chi phí ở Đức bắt đầu phát triển vào những năm 1950 – 1960 là *Vollkostenrechnung* hay còn gọi là chi phí tổng thể, nơi mà các chi phí có thể nhận diện một cách trực tiếp bằng cách chia nhỏ như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp. Các chi phí này

được tập hợp theo kết quả đầu ra. Các chi phí chung được tập hợp theo các trung tâm chi phí và phân bổ cho các đối tượng theo đơn vị sản lượng hoặc cơ sở giá trị (Weber và Weißenberger, 1997). Cùng với sự tác động của cạnh tranh và sự phát triển của công nghệ, hệ thống kế toán chi phí của Đức được bổ sung thêm hai nội dung mới là: Chi chi phí trực tiếp mới được tính cho từng đơn vị sản phẩm trong khung thời gian 12 tháng và lợi nhuận của từng đơn vị sản phẩm bằng cách lấy doanh thu trừ đi chi phí trực tiếp. Đây là tiền đề để xây dựng hệ thống kế toán chi phí mới gọi là Grenzplankostenrechnung (GPK) hoặc chi phí tiêu chuẩn linh hoạt (Weber và Weißenberger 1997; Sharman, 2003; Friedl và cộng sự, 2009). GPK là một cách tiếp cận nhằm kiểm soát hiệu quả trong các trung tâm chi phí và được xem là phù hợp nhất đối với các quy trình thường xuyên lặp đi lặp lại trong cả việc sản xuất sản phẩm phức tạp và cung cấp dịch vụ, hướng tới việc phân bổ các chi phí cố định hiệu quả hơn và tạo điều kiện thuận lợi hơn cho quá trình ra quyết định (Sharman, 2003). GPK tập trung vào 4 vấn đề chính là: Phân loại chi phí thành các chi phí cố định không trực tiếp, các chi phí biến đổi không trực tiếp, các chi phí trực tiếp; kế toán tại các trung tâm chi phí; kế toán chi phí sản phẩm và kế toán biên lợi nhuận. Lãi (lỗ) của từng sản phẩm dịch vụ được xác định bằng cách lấy doanh thu trừ đi các chi phí biến đổi để xác định biên lợi nhuận I, từ đó trừ đi các chi phí cố định liên quan trực tiếp đến sản phẩm để xác định biên lợi nhuận II, cuối cùng trừ đi các chi phí cố định chung của doanh nghiệp để ra kết quả cuối cùng.

Nhìn chung điểm khác biệt chính của mô hình kế toán chi phí GPK trong các doanh nghiệp của Đức so với các quốc gia khác là:

- Chi phí cố định không được tính vào chi phí sản phẩm;
- Thiết kế và sử dụng rất hiệu quả rất nhiều trung tâm chi phí;
- Hệ thống thông tin chi phí được cung cấp đầy đủ, nhiều mảng dữ liệu, tương đối chính xác, thân thiện với người dùng và hướng tới tầm nhìn dài hạn của doanh nghiệp.

Tóm lại, để phục vụ các chức năng quản trị, nhất là chức năng tổ chức thực hiện, kế toán chi phí theo mô hình GPK đã và đang mang lại sự hài lòng cho các nhà quản lý (Krumwiede, 2005; Friedl và cộng sự, 2009) và được áp dụng rất thành công trong nhiều tập đoàn sản xuất lớn của Đức.

### **1.5.3. Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp Nhật Bản**

Nhật Bản, quốc gia quản trị, cái nôi của nhiều tập đoàn kinh tế hàng đầu thế giới. Chính tại đây nhiều nghệ thuật quản trị đã được ra đời, tạo tiền đề nảy sinh ra nghệ thuật

kế toán quản trị kiểu Nhật, có tác động quan trọng đến nội dung kế toán quản trị trên thế giới trong đó có KTQTCP.

Khi nghiên cứu về kế toán chi phí với các chức năng quản trị trong các doanh nghiệp ở Nhật Bản, có thể thấy quốc gia này chịu ảnh hưởng lớn của các nước Phương Tây, nhất là của Đức và Anh trước Chiến tranh thế giới thứ II và sau này là Hoa Kỳ. Khi chiến tranh kết thúc, nền kinh tế bị thiệt hại nặng nề trong trạng thái hỗn loạn. Chính phủ Nhật Bản đã xây dựng đề án về phát triển mô hình chi phí hiện đại dựa trên sự tham khảo hệ thống kế toán chi phí trong các doanh nghiệp của Đức, Anh và Hoa Kỳ để thúc đẩy các doanh nghiệp phát triển với ba trọng tâm chính là:

- Mô hình kế toán chi phí được xây dựng là mô hình chung, mang tính giao thoa, tương đồng với các quốc gia tiên tiến trên thế giới;
- Tuân thủ tiêu chuẩn của xã hội và sự ràng buộc của các hiệp hội ngành nghề Nhật Bản;
- Để phục vụ các chức năng quản trị, hệ thống kế toán chi phí phải đáp ứng được 5 mục đích, gồm: Lập dự toán ngân sách (ngân sách hoạt động, ngân sách chiến lược; xác định chi phí quản lý; tính giá; lập kế hoạch, ra quyết định và lập báo cáo tài chính (Yoshikawa, 2001).

Từ năm 1950 đến năm 1980, liên quan đến chức năng lập kế hoạch, kiểm soát, đánh giá chi phí và ra quyết định, một loạt các kỹ thuật kế toán quản trị đã được phát triển bởi các doanh nghiệp của Nhật Bản để cạnh tranh tích cực với sự thống trị của các doanh nghiệp nước ngoài, có thể kể đến các phương pháp như: JIT – Just in time (Đúng sản phẩm – với đúng số lượng – tại đúng nơi – vào đúng thời điểm cần thiết); quản lý chất lượng toàn diện và đặc biệt là phương pháp chi phí mục tiêu. Nguyên nhân chính là từ những năm 1960, các doanh nghiệp của Nhật Bản đã chuyển trọng tâm từ sản xuất cái doanh nghiệp có sang sản xuất cái thị trường cần. Với ý thức hệ đó việc nghiên cứu thị trường, nhu cầu của khách hàng, nghiên cứu, phát triển, thiết kế, lập kế hoạch để sản xuất sản phẩm với chất lượng cao được xem là tối quan trọng, trong khi các quy trình sản xuất, đóng gói, lưu trữ, hậu cần là thứ yếu.

Đến những năm 1990, phương pháp chi phí mục tiêu càng có điều kiện phát triển ở Nhật Bản vì nền kinh tế bị ảnh hưởng bởi suy thoái năm 1990 – 1991 và sự tăng giá của đồng Yên Nhật so với đồng Đô la Mỹ buộc các doanh nghiệp phải thắt chặt, cắt giảm các chi phí không cần thiết để tối đa hóa lợi nhuận.

Ngày nay, khi đề cập đến hệ thống kế toán chi phí với các chức năng quản trị của Nhật Bản, có một số nội dung mang tính đặc thù cần nhấn mạnh, đó là:

- Việc phân loại chi phí được chú trọng và thực tế trong hoạt động của doanh nghiệp có rất nhiều loại chi phí. Danh mục chi phí được thiết kế tương đồng với các hệ thống sản xuất của nền kinh tế.

- Chi phí sản phẩm được xác định dựa trên các chi phí trực tiếp như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và phần phân bổ của các chi phí sản xuất chung. Trong đó tiêu chuẩn phân bổ chi phí chung được sử dụng phổ biến là dựa trên tỷ lệ *kousuu*. Cụ thể *kousuu* là tập hợp các hoạt động chuyên đổi được tính theo giờ làm việc cần thiết để sản xuất một đơn vị sản phẩm hoặc hoàn thành một công việc (Yoshikawa, 2001).

- Hàng tháng các chi phí dự kiến được tính toán và so sánh với chi phí thực tế. Bất kỳ sự chênh lệch nào đều được ghi nhận và xác định nguyên nhân.

- Quá trình tập hợp chi phí thực tế trong doanh nghiệp hoặc theo quá trình sản xuất hoặc theo công việc hay theo cách gọi của các doanh nghiệp Nhật Bản là mô hình tích lũy dạng kim tự tháp hoặc mô hình phi tích lũy – phi kim tự tháp (Yoshikawa, 2001).

#### **1.5.4. Bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam**

Trên cơ sở nghiên cứu những tài liệu về KTQTCP trên thế giới mà trọng tâm là ở các doanh nghiệp của Hoa Kỳ, Đức và Nhật Bản, có thể rút ra một số kinh nghiệm cho các doanh nghiệp Việt Nam trong quá trình triển khai, thực hiện KTQTCP với các chức năng quản trị như sau:

*Một là:* Về nhận thức, các doanh nghiệp trên thế giới đều coi KTQT là công cụ quan trọng để nâng cao hiệu quả, phục vụ đặc lực cho các chức năng quản trị, nhất là việc cung cấp thông tin hữu ích cho quá trình ra các loại quyết định. Tuy nhiên do ảnh hưởng của yếu tố văn hóa và các điều kiện lịch sử, tự nhiên khác nhau nên tầm quan trọng của KTQTCP của các số quốc gia không hoàn toàn giống nhau.

*Hai là:* Để hỗ trợ các chức năng quản trị, công việc của KTQTCP phải được bắt đầu từ việc phân loại chi phí. Đặc biệt đối với các doanh nghiệp của Đức và Nhật Bản, việc phân loại chi phí một cách cụ thể, theo nhiều tiêu thức phân loại khác nhau, trong đó chú trọng việc phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động để phục vụ việc ra quyết định là một bài học quan trọng để áp dụng có hiệu quả KTQTCP tại các doanh nghiệp Việt Nam.

*Ba là:* Với chức năng lập kế hoạch, KTQTCP tập trung đến việc lập các loại dự toán, từ dự toán chi phí hoạt động đến các dự toán chi phí chiến lược. Trong đó dự toán chi phí hoạt động hàng năm phải phù hợp với chiến lược mà doanh nghiệp đã xác định.

*Bốn là:* Với chức năng tổ chức thực hiện, dựa trên quan điểm KTQTCP là các tính toán kinh tế của các nguồn lực được tiêu thụ bởi một đối tượng chi phí trong quá trình sản xuất sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ được các doanh nghiệp trên thế giới áp dụng triệt để. Điều này có nghĩa là KTQTCP phải xác định và nắm bắt hoạt động của doanh nghiệp một cách rõ ràng (Su, Chao 2013). Trong khi đó dữ liệu hoạt động là các thông tin phi tài chính nên việc chuyển đổi các thông tin này thành thông tin tài chính là cần thiết để có thể vận hành được mô hình chi phí dựa trên cơ sở hoạt động tại các doanh nghiệp ở Việt Nam. Phương pháp tập hợp chi phí là sự kết hợp giữa tập hợp theo quy trình công nghệ và theo công việc. Riêng với chi phí cố định các doanh nghiệp có thể cân nhắc tính hoặc không tính vào chi phí sản phẩm để xác định biên lợi nhuận phù hợp cho việc ra quyết định.

*Năm là:* Với chức năng kiểm soát, đánh giá chi phí, việc theo dõi, kiểm soát được thực hiện ở nhiều cấp độ từ chi phí tiêu chuẩn, chi phí dựa trên cơ sở hoạt động, chi phí thực tế. Chú trọng thiết kế và theo dõi các chi phí trực tiếp. Các chi phí chung phát sinh từ việc sử dụng chung dây chuyền công nghệ sản xuất sản phẩm hoặc các chi phí quản lý chung được phân bổ cho từng sản phẩm sản xuất theo tiêu thức cụ thể dựa trên mối quan hệ nhân quả. Định hình và thiết kế nhiều trung tâm chi phí – nơi tiêu hao các nguồn lực của doanh nghiệp để phục vụ quá trình kiểm soát. Cách làm này thực sự phát huy hiệu quả đối với các doanh nghiệp của Đức và Nhật Bản để nâng cao trách nhiệm của các bộ phận trong doanh nghiệp. Quan tâm đến việc kiểm tra, đánh giá, phân tích giữa chi phí thực tế và chi phí kế hoạch, chi phí tiêu chuẩn.

*Sáu là:* Ứng dụng thông tin KTQTCP với việc ra quyết định, thông tin KTQTCP luôn là thông tin rất quan trọng để nhà quản trị đánh giá trách nhiệm của các bộ phận, phân tích thông tin để đưa ra các quyết định trong hoạt động của doanh nghiệp.



## KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Ngày nay KTQT và đặc biệt là KTQTCP đã được coi là một bộ phận quan trọng trong hệ thống các công cụ quản trị của doanh nghiệp hiện đại. Cơ sở lý luận của luận án được bắt đầu bằng quá trình nhận diện, phân loại chi phí, quan điểm, vai trò và nhu cầu thông tin kế toán quản trị chi phí phục vụ nhà quản trị. Với quan điểm xuyên suốt là tiếp cận KTQTCP để phục vụ các chức năng quản trị, luận án đã đi vào hệ thống những nội dung cơ bản như sau:

- Với chức năng lập kế hoạch: Đó là những nội dung lý thuyết liên quan đến các công cụ như: Xây dựng định mức chi phí, lập dự toán chi phí hoạt động, lập kế hoạch chi phí chiến lược.

- Với chức năng tổ chức thực hiện: Lý thuyết về các công cụ được KTQTCP sử dụng bao gồm: Phương pháp tập hợp chi phí công việc, theo quá trình sản xuất, phương pháp kết hợp và phương pháp dựa trên cơ sở hoạt động với những mô hình xác định chi phí cụ thể.

- Với chức năng kiểm soát, đánh giá: Bao gồm các lý thuyết về từng công việc cụ thể như: Xây dựng hệ thống các chi phí tiêu chuẩn làm cơ sở để kiểm soát, đánh giá chi phí, kiểm soát chi phí bằng cách cắt giảm chi phí liên tục theo mô hình Kaizen, đánh giá sự biến đổi của từng khoản mục chi phí hoạt động trọng yếu, đánh giá sự biến động của tỉ lệ chi phí hoạt động, đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm chi phí và đánh giá hiệu quả chi phí chiến lược.

- Ứng dụng thông tin kế toán quản trị chi phí hỗ trợ việc ra quyết định: Bao gồm lý thuyết về kỹ thuật phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận, phân tích điểm hòa vốn, phân tích thông tin thích hợp để ra quyết định.

Ngoài ra, ba nhóm nhân tố có liên quan đến khả năng ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp đã được tác giả tổng hợp là: Nhân tố con người, nhân tố tổ chức và nhân tố bên ngoài.

Cuối cùng việc rút ra sáu bài học cho các doanh nghiệp Việt Nam dựa trên kinh nghiệm của các quốc gia: Hoa Kỳ, Đức và Nhật Bản là cần thiết để có thể triển khai hiệu quả KTQTCP với các chức năng quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất trong thực tế.

## CHƯƠNG 2

### THỰC TRẠNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GỐM SỨ XÂY DỰNG TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI BÌNH

#### 2.1. Khái quát chung về ngành gốm sứ và các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình

##### 2.1.1. Lịch sử hình thành, phát triển và thị trường sản phẩm gốm sứ xây dựng ở Việt Nam

Công nghiệp gốm sứ là một trong những ngành cổ truyền được phát triển rất sớm. Từ hơn 9000 năm trước công nguyên vật liệu gốm đã được con người biết đến và sử dụng. Ngày nay cùng với sự phát triển của khoa học kỹ thuật, vật liệu gốm sứ ngày càng được sử dụng rộng rãi, đặc biệt sự ra đời của nhiều sản phẩm gốm sứ mới với nhiều tính năng ưu việt đang trở thành đề tài được rất nhiều nhà khoa học trên thế giới và trong nước quan tâm nghiên cứu.

Gốm sứ xét về mặt cấu tạo chỉ là một loại vật liệu. Đó là gốm có tên tiếng anh là Ceramic. Loại vật liệu được chế tạo từ các vật liệu vô cơ phi kim loại (là các loại oxid, carbide, nitride, silicate...) sản phẩm Ceramic được tạo hình từ sự phối trộn các loại vật liệu trên và nung kết khối ở nhiệt độ cao.

Nếu phân loại gốm theo công dụng thì chúng ta có hai loại gốm cơ bản là gốm kỹ thuật và gốm dân dụng. Gốm dân dụng thì tùy theo chất lượng nguyên liệu và chế độ điều chế mà ta có thể chia thành các sản phẩm sành, gốm, sứ. Trong gốm kỹ thuật thì ta có các loại vật liệu như: gốm xây dựng, vật liệu chịu lửa, vật liệu bền hóa học, đồ gốm tinh, gốm đặc biệt có những tính chất từ, nhiệt, điện đặc biệt. Như vậy gốm, sứ xây dựng chỉ là một bộ phận thuộc về gốm kỹ thuật và đây chính là khách thể nghiên cứu của luận án.

Khảo sát thị trường gốm sứ xây dựng, hiện có khá nhiều sản phẩm Việt Nam chất lượng tốt cho khách hàng lựa chọn như: Viglacera, Đồng Tâm, Sứ Hào Cảnh... Một số doanh nghiệp đã bắt đầu ứng dụng công nghệ tiên tiến làm gia tăng giá trị sản phẩm như: Công nghệ nano chống bám bẩn, diệt khuẩn, nắp bồn cầu cảm ứng... góp phần gia tăng giá trị cho sản phẩm và tạo thêm các lựa chọn cho khách hàng.

Tuy vậy hiện nay các sản phẩm gốm sứ xây dựng trong nước vẫn phải cạnh tranh khốc liệt với hàng nhập từ Thái Lan, Mexico, Tây Ban Nha, Italya đặc biệt là hàng Trung Quốc. Các sản phẩm gốm sứ Trung Quốc chiếm nhiều phân khúc thị trường với mẫu mã đa dạng, giá cả phù hợp, hệ thống phân phối rộng khắp. Một trong những nguyên nhân

khiến các sản phẩm gốm sứ trong nước còn bị lép vế là hạn chế về quy mô, công nghệ và sản phẩm chưa có khả năng tạo ra xu hướng tiêu dùng mới cho thị trường.

### 2.1.2. Khái quát các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình

Thái Bình là một tỉnh ven biển, thuộc Đồng bằng châu thổ Sông Hồng. Ngay từ đầu những năm 70 của thế kỷ XX, khi cả nước đang dồn sức cho kháng chiến chống Mỹ cứu nước, Liên đoàn địa chất 36 (tiền thân của Tổng công ty Dầu khí Việt Nam ngày nay) đã cùng với chuyên gia Liên Xô về huyện Tiền Hải để dựng giàn khoan thăm dò dầu mỏ. Sau nhiều năm, kỹ sư và chuyên gia đã tìm ra mỏ khí đốt với trữ lượng hàng tỉ mét khối tại các xã Đông Lâm, Đông Cơ và ở khu vực biển Tiền Hải. Điều này đã tạo điều kiện thuận lợi cho sự ra đời của hơn 90% các doanh nghiệp sản xuất gốm, sứ xây dựng của tỉnh ở Tiền Hải. Ở một số huyện khác của tỉnh không có những điều kiện tương tự nên số lượng các doanh nghiệp sản xuất các sản phẩm gốm sứ xây dựng tương đối hạn chế.

Cùng với sự phát triển chung của cả nước, các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình đã và đang nỗ lực không ngừng để phấn đấu, trưởng thành nhằm đóng góp nhiều hơn vào sự phát triển kinh tế của tỉnh, khu vực với giá trị tổng sản phẩm gốm, sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình giai đoạn 2015 – 2017 được tác giả tổng hợp theo số liệu sau:

**Bảng 2.1: Giá trị tổng sản phẩm gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình giai đoạn 2015 - 2017**

Huyện	Giá trị tổng sản phẩm				
	Gạch gốm tổng hợp		Sứ vệ sinh		Cộng
	Sản lượng (triệu m <sup>2</sup> /3 năm)	Giá trị (tỷ đồng)	Sản lượng (triệu sp/3 năm)	Giá trị (tỷ đồng)	
1. Huyện Tiền Hải	27	1.500	21,5	2.562,5	4.062,5
2. Thành phố Thái Bình	6,5	361	-	-	361
3. Các huyện khác trong tỉnh	3,5	192	-	-	192
<b>Cộng</b>	<b>37</b>	<b>2.053</b>	<b>21,5</b>	<b>2.562,5</b>	<b>4.615,5</b>

(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp theo số liệu của Cục thống kê tỉnh Thái Bình)

Tính đến cuối năm 2017, theo số liệu của cơ quan đăng ký kinh doanh (thuộc Sở Kế hoạch đầu tư tỉnh Thái Bình) toàn tỉnh có hơn 80 doanh nghiệp tham gia sản xuất, kinh doanh vật liệu xây dựng nhưng chỉ có 30 doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng, tập

trung chủ yếu ở huyện Tiên Hải, trong đó có những doanh nghiệp sản xuất sứ vệ sinh với quy mô lớn như: Công ty TNHH sản xuất kinh doanh sứ Hào Cảnh, Công ty TNHH sứ Đông Lâm, Công ty cổ phần gốm sứ Long Hầu. Những doanh nghiệp này có công suất trung bình khoảng 200 triệu sản phẩm/năm với sản phẩm sứ dân dụng và trên 2 triệu sản phẩm/năm với các sản phẩm sứ vệ sinh.

Về địa vị pháp lý, phần lớn các doanh nghiệp được đăng ký tư cách pháp nhân Công ty trách nhiệm hữu hạn tiền thân là doanh nghiệp tư nhân, một số có pháp nhân Công ty cổ phần trước đây là doanh nghiệp nhà nước (nhưng chưa phải công ty đại chúng và niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán) và một số ít dưới dạng nhà máy sản xuất (hạch toán độc lập) là chi nhánh của các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ ở địa phương khác. (Phụ lục 2.1)

Xét về quy mô, hiện nay đa số các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng có quy mô vừa trở lên, cá biệt có những doanh nghiệp quy mô rất lớn (thậm chí lớn nhất Việt Nam) như Công ty TNHH sản xuất kinh doanh sứ Hào Cảnh, với 6 nhà máy sản xuất sứ vệ sinh, sứ dân dụng hiện đại được vận hành bởi gần 1.700 cán bộ công nhân viên, doanh thu hàng năm (tính trung bình cho 2 năm 2017, 2018) xấp xỉ 800 tỷ đồng.

Nhìn chung các doanh nghiệp đều có quy trình sản xuất tiên tiến, trang thiết bị hiện đại so với khu vực và thế giới. Các sản phẩm được sản xuất trên dây chuyền đồng bộ, với phương pháp tạo hình, phun men theo công nghệ đổ rót áp lực, nung sản phẩm trong lò tuynel điều khiển tự động, sử dụng lớp phủ nano để làm tăng độ bóng bề mặt, làm giảm khả năng bám dính và khả năng chịu đựng sự xâm thực của môi trường. Hệ thống kiểm tra chất lượng và phòng thí nghiệm của một số doanh nghiệp được trang bị đầy đủ. Sản phẩm gốm sứ xây dựng được sản xuất tương đối đa dạng về mẫu mã, kiểu dáng, màu sắc và hầu hết đạt các chỉ tiêu kỹ thuật của Việt Nam (TC 6073 – 2005). Sản phẩm được tiêu thụ chủ yếu ở các tỉnh miền Bắc, miền Trung Việt Nam, các nước Đông Nam Á như Lào, Campuchia và một số nước châu Phi như: Angola, Nigeria, Togo.

### **2.1.3. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý và quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm gốm, sứ xây dựng**

#### *2.1.3.1. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý*

Tổ chức bộ máy quản lý tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình theo mô hình trực tuyến chức năng. Qua khảo sát, các phòng ban của các doanh nghiệp này thường bao gồm: Ban giám đốc, Phòng Kinh doanh, Phòng Kế hoạch vật tư, Phòng kỹ thuật, Phòng Tổ chức hành chính, Phòng Kế toán và các nhà máy (phân xưởng trực thuộc) với các nhiệm vụ cụ thể sau (Phụ lục 2.2).

- **Ban giám đốc:** Chịu trách nhiệm toàn diện về mọi hoạt động của doanh nghiệp trên cơ sở tôn trọng luật pháp, thực hiện đầy đủ nghĩa vụ với Nhà nước đồng thời đảm bảo yêu cầu, lợi ích hợp pháp của các nhà đầu tư, cổ đông, thành viên góp vốn, cán bộ công nhân viên toàn doanh nghiệp.

- **Phòng Kinh doanh:** Tổ chức nghiên cứu và tìm kiếm thị trường, lập kế hoạch tiêu thụ và thực hiện tiêu thụ thành phẩm; thu thập và xử lý các thông tin về khách hàng, thiết lập và thanh quyết toán các hợp đồng bán hàng.

- **Phòng Kế hoạch - Vật tư:** Lập kế hoạch sản xuất, điều độ và giám sát quá trình sản xuất; tổ chức cung ứng vật tư đảm bảo cho quá trình sản xuất diễn ra liên tục, nhịp nhàng.

- **Phòng Kỹ thuật:** Chịu trách nhiệm về công tác kỹ thuật trong quá trình sản xuất; triển khai quy trình, quy phạm kỹ thuật, giám sát kỹ thuật công nghệ đã được triển khai; sáng kiến cải tiến kỹ thuật công nghệ an toàn lao động; triển khai thiết kế và chế tạo các loại khuôn mẫu phục vụ cho sản xuất sản phẩm; chịu trách nhiệm về mẫu mã sản phẩm.

- **Phòng Tổ chức – Hành chính:** Xác định nhu cầu nhân sự, tuyển dụng, đào tạo, bồi dưỡng nhân sự. Căn cứ vào yêu cầu nhiệm vụ bố trí, sắp xếp sử dụng cán bộ nhân viên phát huy năng lực cá nhân, đảm bảo hiệu quả công việc cao. Giải quyết những vấn đề thuộc về công tác hành chính, nhân sự của công ty.

- **Phòng Kế toán:** Chịu trách nhiệm trước Ban giám đốc về tổ chức kế toán, lập kế hoạch tài chính, tham mưu cho Ban giám đốc về kế hoạch sản xuất, chấp hành chế độ báo cáo kế toán do Nhà nước qui định, lưu trữ hồ sơ chứng từ. Đảm bảo vốn cho hoạt động sản xuất kinh doanh của đơn vị. Thu thập, xử lý số liệu kế toán; kiểm tra giám sát thu chi tài chính; phân tích số liệu kế toán và đề xuất giải pháp; triển khai thực hiện, giám sát kế hoạch tài chính; thực hiện quản lý vật tư, tài sản, kiểm kê định kỳ; thực hiện làm các báo cáo liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh; hướng dẫn, chủ trì xây dựng các định mức kinh tế kỹ thuật.

- **Bộ phận KCS:** Chịu trách nhiệm thống kê đầu vào hệ thống tiêu chuẩn của từng loại sản phẩm; kiểm soát quá trình kiểm nghiệm; đề xuất các đơn vị khắc phục và áp dụng các hành động phòng ngừa/cải tiến; cập nhật các văn bản của hệ thống quản lý chất lượng; hàng năm tham gia xây dựng mục tiêu chất lượng của doanh nghiệp và đánh giá kết quả thực hiện chất lượng trong phạm vi được phân công.

- **Các Nhà máy (phân xưởng sản xuất) trực thuộc:** Tổ chức thực hiện sản xuất các sản phẩm theo đúng mẫu mã, đúng quy trình kỹ thuật và đúng tiến độ kế hoạch sản

xuất. Việc phân cấp quản lý tại các nhà máy (phân xưởng) trực thuộc mới dừng lại ở việc duy trì chuyên cần, đề xuất thưởng phạt cho người lao động, đảm bảo năng suất, kế hoạch, tiến độ công việc và chất lượng cho sản phẩm. Các nhà máy (hoặc phân xưởng sản xuất) thường bao gồm các bộ phận: Cơ điện, men mộc, khuôn, tạo hình, lò nung.

Người đứng đầu các phòng ban và nhà máy chịu trách nhiệm trực tiếp trước Ban giám đốc về công việc của các bộ phận trực thuộc, chủ động đề xuất, tham mưu với Ban giám đốc xây dựng kế hoạch thực hiện của bộ phận và kế hoạch chung của toàn doanh nghiệp.

### 2.1.3.2. Đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm

Quy trình sản xuất các sản phẩm gốm sứ xây dựng là quy trình công nghệ phức tạp kiểu chế biến liên tục gồm nhiều công đoạn chế biến nối tiếp nhau theo một trình tự nhất định. Mỗi giai đoạn đều tạo ra bán thành phẩm. Bán thành phẩm của giai đoạn trước là đối tượng chế biến của giai đoạn sau. Sản phẩm được sản xuất ra hàng loạt với khối lượng lớn. Cùng một dây chuyền công nghệ cho ra nhiều loại sản phẩm khác nhau về chủng loại, kích cỡ, màu sắc... Mỗi chu kỳ sản xuất sản phẩm tất yếu đều phát sinh những loại sản phẩm có qui cách phẩm cấp khác nhau.

Công nghệ sản xuất gốm sứ xây dựng của các doanh nghiệp trên địa bàn tỉnh Thái Bình từ năm 1994 đến nay được nhập khẩu từ Châu Âu, chủ yếu là từ Ý. So với công nghệ sản xuất trước năm 1993 thì khác nhau ở hai công đoạn chính là sấy phun tạo bột ép và nung nhanh. Thời gian nung nhanh một lần hoặc hai lần trong lò con lăn từ 35 đến 60 phút thay vì nung từ 20 đến 30 giờ theo công nghệ cũ.

Dây chuyền công nghệ sản xuất sản phẩm gốm sứ xây dựng phổ biến hiện nay có thể tóm tắt như sau:

- **Chuẩn bị bột xương:** Nguyên liệu thô được khai thác hoặc mua về nhà máy được đưa vào kho dự trữ theo từng loại riêng biệt. Nguyên liệu được cân định lượng chính xác từng loại sau đó nạp vào phễu để cấp cho máy nghiền bi. Nghiền liệu sử dụng phương pháp nghiền ướt theo mẻ trong máy nghiền bi dung tích 30.000 – 38.000 lít. Sau khi nghiền, hồ có độ ẩm khoảng 35% được xả vào bể chứa có máy khuấy. Từ bể khuấy, hồ được đồng nhất, qua sàng rung, lọc sắt từ và bơm cấp vào lò sấy phun. Hồ sau sấy phun tạt thành bột có độ ẩm khoảng 6% được các băng tải, gầu tải đưa vào dự trữ trong các silô chứa.

- **Ép và sấy sản phẩm mộc:** Bột ép được tháo ra khỏi silô tự động, qua băng tải, gầu tải vào phễu máy ép và cấp cho khuôn ép. Máy ép hoạt động tự động theo chương trình cài đặt sẵn. Lực ép tối đa của máy tùy thuộc vào kích thước sản phẩm. Sản phẩm sau khi

ép xong được đẩy ra khỏi khuôn, thổi sạch bụi và chạy trên băng chuyền vào lò sấy thanh lãn. Thời gian sấy trung bình tùy thuộc vào từng loại sản phẩm và kích thước của sản phẩm.

- **Nung:** Có thể lựa chọn công nghệ nung một lần hoặc nung hai lần. Nung hai lần thì năng suất cao và ít phế phẩm hơn. Như đối với sản phẩm gạch, ở Việt Nam thường lựa chọn nung một lần để sản xuất gạch lát và nung hai lần để sản xuất gạch ốp. Sản phẩm mộc ra khỏi lò sấy được đưa thẳng vào lò nung thanh lãn với chu kỳ nung và nhiệt độ nung phù hợp theo từng loại sản phẩm. Sản phẩm nung xong được đưa qua thiết bị kiểm tra để loại bỏ các viên nứt và khuyết tật bề mặt, sau đó đưa sang dây chuyền tráng men.

- **Tráng men:** Men được gia công và dự trữ trong bể chứa để cấp cho xưởng tráng men. Sản phẩm ra khỏi lò nung thanh lãn hoặc lò sấy thanh lãn, theo băng chuyền được đưa thẳng vào dây chuyền tráng men, làm sạch, phủ men, in hoa văn trang trí bằng cách thiết bị chuyên dùng.

- **Nung sản phẩm đã tráng men:** Đối với công nghệ nung một lần thì sau khi tráng men, trang trí, qua máy xếp tải, sản phẩm được xếp lên các xe lưu chứa, sau đó theo xe rùa nâng tự động đưa đến máy dỡ tải và cấp vào lò nung thanh lãn. Nhiệt độ làm việc của lò nung khoảng 1200 độ C với chu kỳ nung trung bình riêng biệt cho từng loại. Đối với công nghệ nung hai lần thì sau khi tráng men, trang trí, sản phẩm được đưa vào lò nung thanh lãn. Nhiệt độ làm việc của lò khoảng 950 – 1000 độ C với chu kỳ nung trung bình khoảng 50 phút.

- **Phân loại và đóng gói sản phẩm:** Sản phẩm sau khi nung được đưa vào băng chuyền phân loại tự động, xếp chồng, đóng gói vào hộp, dán keo, in nhãn mác, bọc ni lông và đưa vào kho. (Phụ lục 2.3)

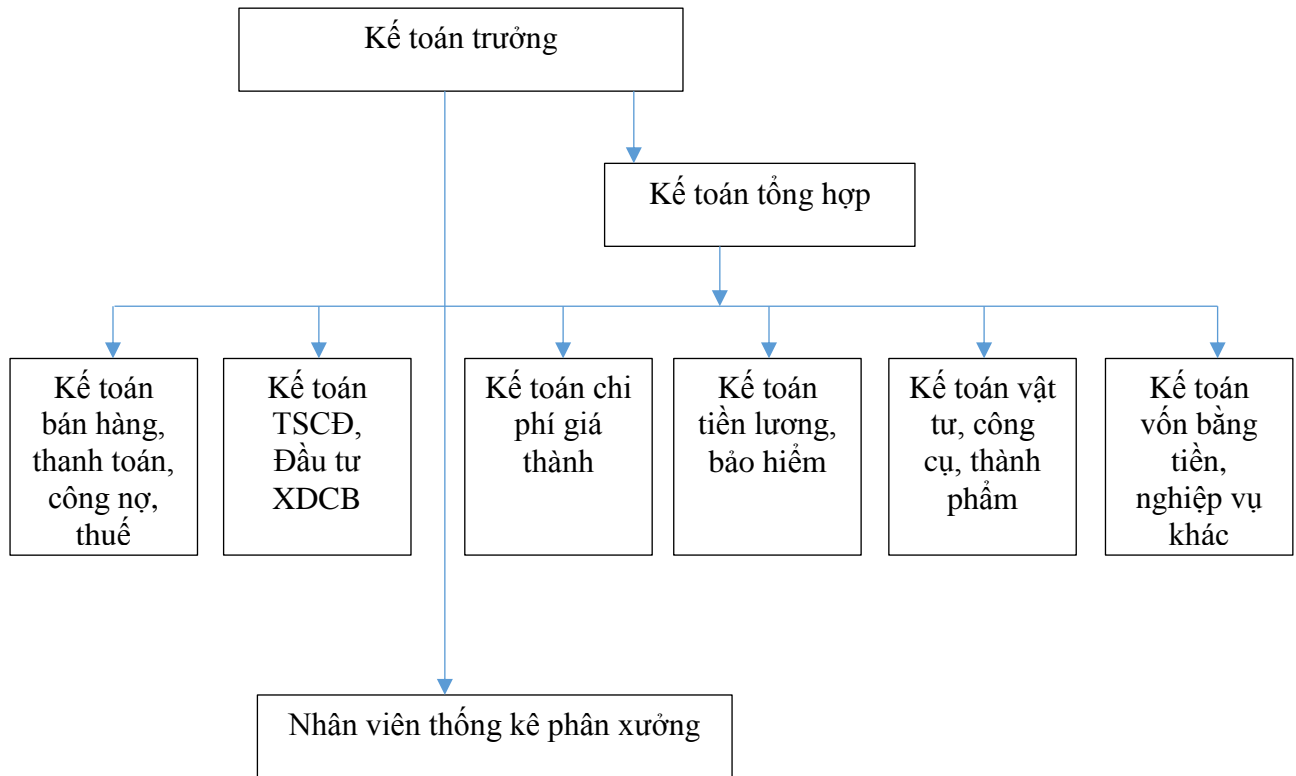
Các đặc điểm về quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm gốm sứ xây dựng tác động trực tiếp đến công tác kế toán nói chung, KTQTCP nói riêng trong mỗi doanh nghiệp.

#### **2.1.4. Đặc điểm công tác kế toán**

Về tổ chức bộ máy: Bộ máy kế toán của các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình được tổ chức theo mô hình kế toán tập trung gồm kế toán trưởng, kế toán tổng hợp và các kế toán viên đảm nhiệm ở một hoặc một số phần hành kế toán cơ bản. Toàn bộ nội dung các công việc kế toán được thực hiện tại phòng kế toán của các doanh nghiệp, tại phân xưởng chỉ bố trí nhân viên thống kê không và tập hợp chi phí sản xuất, 100% các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình không tổ chức bộ máy, bố trí nhân sự làm công tác KTQT. Bộ phận kế toán hiện tại chỉ thực hiện một phần trong công việc của KTQTCP như: Kết hợp tham gia xây dựng định

mức chi phí, lập kế hoạch chi phí, tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm và làm một số công việc có liên quan khác khi nhà quản trị doanh nghiệp có yêu cầu. Một số phần việc khác có liên quan trực tiếp đến KTQTCP như thông tin về định mức vật tư, định mức lao động, kế hoạch kinh doanh...thuộc trách nhiệm của các đơn vị trực thuộc như: Bộ phận kỹ thuật, bộ phận lao động tiền lương, bộ phận kinh doanh trong mỗi doanh nghiệp.

**Sơ đồ 2.1: Minh họa mô hình tổ chức bộ máy kế toán trong doanh nghiệp**



(Nguồn: Công ty Cổ phần gốm sứ Long Hậu)

Chính sách kế toán đang được áp dụng tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình có thể khái quát như sau:

(1) Về chế độ kế toán và các chuẩn mực kế toán: Cho đến cuối năm 2017, hiện có 30 doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình. Đây là những doanh nghiệp hiện còn đang hoạt động bình thường và phát sinh các nghĩa vụ thuế với ngân sách Nhà nước.

Qua khảo sát, 100% áp dụng chế độ kế toán theo Thông tư 200/2014/TT-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính. Việc áp dụng các chuẩn mực kế toán vào các công việc cụ thể của kế toán đã bước đầu đã được thực hiện.

(2) Niên độ kế toán: bắt đầu từ ngày 01/01 và kết thúc vào ngày 31/12.



(3) Hình thức kế toán áp dụng là hình thức chứng từ ghi sổ, đây cũng là hình thức kế toán được áp dụng phổ biến tại các doanh nghiệp hoạt động ở những lĩnh vực hoạt động sản xuất kinh doanh khác nhau trên địa bàn tỉnh Thái Bình.

(4) Phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên; tính giá hàng tồn kho xuất kho theo phương pháp bình quân gia quyền cuối kỳ.

(5) Phương pháp tính thuế: Các Công ty đều áp dụng tính và nộp thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế.

(6) Khấu hao TSCĐ: Theo phương pháp đường thẳng.

(7) Chế độ lập Báo cáo tài chính: 100% các doanh nghiệp lập báo cáo tài chính theo năm tài chính tại thời điểm ngày 31/12 hàng năm, không có doanh nghiệp nào lập theo quý hoặc giữa niên độ kế toán.

### **2.1.5. Đặc thù hoạt động của các doanh nghiệp tác động đến kế toán quản trị chi phí**

Sản xuất gốm sứ xây dựng là ngành sản xuất vật chất, tác động lớn đến môi trường, có quan hệ chặt chẽ với thị trường bất động sản, chi phí đầu tư lớn, những đặc điểm này tác động đến KTQTCP với các chức năng quản trị như sau:

*Một là, chịu sự biến động lớn về rủi ro giá các yếu tố đầu vào và có mối quan hệ chặt chẽ với thị trường bất động sản*

Giá các yếu tố đầu vào liên quan đến nguyên vật liệu tiêu hao, nhiên liệu nung, đốt sản phẩm gốm sứ xây dựng có ảnh hưởng lớn đến hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp. Đã có giai đoạn rất nhiều doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh điêu đứng khi nguồn khí tự nhiên tại Khu công nghiệp Tiền Hải cạn kiệt. Trong thời gian gần đây mặc dù nguồn khí đã được kéo từ Biển vào, nhưng giá cả các nguyên vật liệu chính vẫn có xu hướng tăng. Đòi hỏi KTQTCP phải có kế hoạch giúp doanh nghiệp chủ động thương lượng về giá, thu mua nguyên vật liệu để duy trì sự ổn định về chi phí đầu vào cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Mặt khác sản xuất gốm sứ xây dựng có mối tương quan chặt chẽ với thị trường bất động sản. Do đó việc lập kế hoạch của KTQTCP phải được quan tâm đúng mức, để kịp thời điều chỉnh kế hoạch sản xuất, giảm chi phí bảo quản, lưu kho, tiếp thị sản phẩm khi thị trường bất động sản gặp khó khăn.

*Hai là, môi trường cạnh tranh cao*

Chỉ tính riêng các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng đang hoạt động trên địa bàn tỉnh Thái Bình cho đến đầu năm 2017 là 30 doanh nghiệp. Con số này trên toàn quốc có thể lên tới hơn trăm doanh nghiệp. Môi trường cạnh tranh khắc nghiệt có tác động rất

lớn đến KTQTCP. Vì vậy để phục vụ chức năng kiểm soát, đánh giá chi phí, KTQTCP phải tập trung vào việc cải tiến giám sát vấn đề chi phí các yếu tố đầu vào, các chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất, tiêu thụ...lựa chọn hướng đầu tư sản xuất phù hợp để nâng cao khả năng cạnh tranh cho mỗi doanh nghiệp.

*Ba là, ngành có nguy cơ gây ô nhiễm môi trường lớn với chi phí đầu tư lớn*

Sản xuất gốm sứ xây dựng là một trong những ngành gây ô nhiễm nghiêm trọng đến môi trường. Hoạt động sản xuất sử dụng tài nguyên thô như: đất sét, than, khí. Mặt khác, trong quá trình sản xuất ngoài các nguyên liệu chính còn sử dụng nhiều loại hóa chất khác nhau, do vậy chất thải từ hoạt động sản xuất ảnh hưởng rất lớn đến nguồn nước, không khí, môi trường sống. Điều này tác động trực tiếp đến cơ cấu chi phí, đòi hỏi doanh nghiệp phải phân bổ nguồn ngân sách phù hợp cho việc xử lý môi trường cũng như phân tích tác động của nó đến kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh hiện tại và tương lai. Bên cạnh đó sản xuất gốm sứ xây dựng là ngành sản xuất vật chất nên đòi hỏi chi phí đầu tư lớn, tạo ra cơ cấu chi phí cố định cao, ảnh hưởng trực tiếp đến điểm hòa vốn, phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận, thông tin KTQTCP phục vụ cho việc ra các quyết định.

#### **2.1.6. Nhận diện và phân loại chi phí trong các doanh nghiệp**

Phân loại chi phí là công việc đầu tiên, có vai trò quan trọng trong việc quản lý, kiểm soát chi phí tại từng khâu, bộ phận trong mỗi doanh nghiệp, là cơ sở cho quá trình hỗ trợ các chức năng quản trị. Theo số liệu khảo sát bộ phận kế toán tại 30 doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình, kết quả cho thấy:

**Bảng 2.2: Kết quả khảo sát tiêu thức phân loại chi phí trong doanh nghiệp**

<b>Tiêu thức phân loại chi phí</b>	<b>Kết quả</b>
1. Theo chức năng hoạt động	30/30
2. Theo mối quan hệ với thời kỳ tạo ra kết quả	30/30
3. Theo mối quan hệ với mức độ hoạt động	05/30
4. Theo khả năng quy nạp vào đối tượng chịu chi phí	30/30
5. Phục vụ cho việc ra quyết định	-
6. Thẩm quyền ra quyết định	01/30

*(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)*

Như vậy, tại tất cả các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh đều sử dụng các tiêu thức phân loại chi phí cơ bản là: Phân loại theo chức năng; phân loại theo mối quan hệ với thời kỳ tạo kết quả và phân loại theo khả năng quy nạp vào đối tượng chịu chi phí. Đây cũng là những tiêu thức phân loại mang tính truyền thống, có tính kế

thừa, tạo thuận lợi cho việc tập hợp chi phí, tính giá thành, lập báo cáo chi phí sản xuất, lập và trình bày thông tin về chi phí trên Báo cáo tài chính theo luật định (Phụ lục 2.4).

Khảo sát cũng cho thấy, đã có 5/30 doanh nghiệp xác nhận đã phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động và đây đều là các phiếu trả lời tại công ty cổ phần. Đi sâu nghiên cứu khi phỏng vấn thêm ở bộ phận kế toán, tác giả nhận thấy việc phân loại chi phí thành biến phí và định phí mới dừng lại ở mức tổng thể, chưa đi vào chi tiết từng nội dung chi phí của doanh nghiệp. Do đó khả năng ứng dụng của cách phân loại này vào các công việc cụ thể của kế toán quản trị chi phí vẫn rất hạn chế.

Bước đầu đã có 1/30 doanh nghiệp phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định là tại công ty TNHH sản xuất kinh doanh sứ Hảo Cảnh nhưng mới chỉ dừng lại ở một số chi phí sửa chữa nhỏ bằng cách giao quyền trực tiếp cho trưởng bộ phận liên quan đến hoạt động của một số nhà máy trong công ty.

Chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ trên địa bàn tỉnh bao gồm nhiều loại. Nếu căn cứ vào chức năng hoạt động hay mối quan hệ với quá trình sản xuất, chi phí trong các doanh nghiệp bao gồm:

**(1) Chi phí sản xuất:** Chi phí này gồm chi phí NVLTT, chi phí NCTT và chi phí sản xuất chung.

- **Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:** Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là những chi phí cấu thành nên thực thể sản phẩm gốm, sứ xây dựng, gồm: Nguyên liệu chính như: Đất sét, cao lanh, trường thạch, thạch anh, hoạt thạch, men sứ. Vật liệu phụ như: dầu diezen, dầu nhớt, nước thủy tinh, bi nghiền, tan xoa, phụ gia khác. Các chi phí nhiên liệu như chi phí khí đốt, điện năng. (Phụ lục 2.5)

Tuy vậy khoản mục chi phí này tại một số các doanh nghiệp khác nhau là không hoàn toàn giống nhau. Tại một số công ty TNHH, điển hình là Công ty TNHH sản xuất kinh doanh sứ Hảo Cảnh, tại đây khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp chỉ bao gồm chi phí của các nguyên vật liệu chính sản xuất sản phẩm sứ và chi phí xuất thạch cao để sản xuất các khuôn con cho từng mã sản phẩm (Phụ lục 2.6). Hoặc tại công ty cổ phần gốm sứ Long Hậu, khoản mục này còn bao gồm toàn bộ chi phí vận chuyển, bốc xếp của nguyên vật liệu doanh nghiệp mua về trong kỳ. Điều này vừa làm sai lệch thông tin chi phí trực tiếp trong tổng chi phí sản xuất, vừa làm ảnh hưởng đến giá trị nguyên vật liệu đang tồn trong kho của doanh nghiệp.

- **Chi phí nhân công trực tiếp:** Nhìn chung khoản mục chi phí này tại các doanh nghiệp chỉ bao gồm chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân trực

tiếp sản xuất. Trong đó chi phí tiền lương là tổng tiền lương các bộ phận tính theo lương khoán cho từng công đoạn tính cho 1 sản phẩm gồm, sứ hoàn thiện. Các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất như BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ được tính vào chi phí theo quy định của nhà nước nhưng với mức đóng bình quân cho người lao động tương đối thấp (Phụ lục 2.7). Các khoản khác liên quan đến công nhân trực tiếp sản xuất như: Chi phí thuốc phòng bệnh; chi phí đào tạo; lương phép... được tính vào khoản mục chi phí sản xuất chung.

Đặc biệt tại một số công ty trong đó có công ty TNHH sản xuất kinh doanh sứ Hào Cảnh, công ty TNHH thủy tinh, gốm sứ Việt Tiệp... chi phí nhân công trực tiếp chỉ có chi phí tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm, không bao gồm các khoản khác kể cả các khoản trích theo lương. (Phụ lục 2.8)

- **Chi phí sản xuất chung:** Về mặt lý thuyết đây là các chi phí sản xuất phát sinh liên quan đến hoạt động quản lý sản xuất ở các phân xưởng mà không phải là 2 loại chi phí sản xuất kể trên. Qua khảo sát, nội dung khoản mục chi phí này có nhiều điểm khác biệt tại mỗi doanh nghiệp nhưng về cơ bản vẫn bao gồm:

+ Chi phí nhân viên phân xưởng: Chi phí này bao gồm: Chi phí về tiền lương; tiền công; các khoản phụ cấp; tiền ăn ca, ăn trưa; các khoản trích theo lương của bộ phận nhân viên quản lý phân xưởng; nhân viên cơ điện; công nhân vệ sinh công nghiệp; nhân viên bảo vệ; nhà ăn.

+ Chi phí nguyên vật liệu dùng chung tại phân xưởng: Bao gồm các chi phí về phụ tùng thay thế để phục vụ cho hoạt động sản xuất tại các phân xưởng. Tại Công ty TNHH SXKD sứ Hào Cảnh yếu tố chi phí này bao gồm cả các chi phí về nhiên liệu, khí đốt phục vụ trực tiếp cho hoạt động sản xuất sản phẩm gốm, sứ xây dựng.

+ Chi phí công cụ, dụng cụ dùng chung tại phân xưởng: Bao gồm chủ yếu là các chi phí về các loại khuôn mẫu đúc như: Khuôn đầu mẫu; khuôn sứ dân dụng; khuôn sứ vệ sinh. Bên cạnh đó còn các chi phí về công cụ, dụng cụ khác phục vụ sản xuất như chi phí xô đồ rót; chi phí dây cu roa; chi phí mua chổi vệ sinh...

+ Chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ sản xuất và quản lý sản xuất: Bao gồm khấu hao TSCĐ phục vụ trực tiếp cho hoạt động sản xuất sản phẩm sứ và khấu hao những TSCĐ phục vụ cho hoạt động quản lý sản xuất.

+ Chi phí dịch vụ mua ngoài: Bao gồm chi phí tiền điện, nước, điện thoại, sửa chữa TSCĐ tại phân xưởng.

+ Chi phí khác bằng tiền như: Chi sơ kết, tổng kết phân xưởng; chi đào tạo mới – học tay nghề, nước uống... (Phụ lục 2.9)

**(2) Các chi phí ngoài sản xuất:** Bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Nội dung chi phí bán hàng có chi phí về tiền lương, các khoản trích theo lương của nhân viên bán hàng. Chi phí vật liệu dùng cho bán hàng như vật liệu dùng để đóng gói sản phẩm sử dụng vệ sinh, chi phí nắp nhựa, phụ kiện bán hàng, chi phí catalogue. Chi phí dụng cụ dùng cho hoạt động hỗ trợ bán hàng (tại các đại lý, kênh phân phối). Chi phí khấu hao TSCĐ ở bộ phận bán hàng, chi phí quảng cáo, tiếp thị, chi phí về dịch vụ mua ngoài và một số chi phí khác của bộ phận bán hàng. (Phụ lục 2.10)

Với chi phí quản lý doanh nghiệp, có các loại chi phí như: Chi phí nhân viên quản lý gồm: tiền lương, các khoản trích theo lương, chi phí hội họp, kiểm tra sổ sách, tập huấn, thực hiện công tác kiểm kê của bộ phận quản lý. Tại công ty cổ phần gốm sứ Long Hào còn bao gồm cả chi phí quà tết của cán bộ công nhân viên toàn doanh nghiệp. Chi phí vật liệu, công cụ dụng cụ, khấu hao tài sản cố định dùng cho bộ phận quản lý. Các chi phí liên quan đến thuế và phí như chi phí thuế môn bài, thuế sử dụng đất phi nông nghiệp, tiền thuê đất. Các chi phí dự phòng các khoản phải thu. Chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác ở bộ phận quản lý như: tiền điện, nước, điện thoại, chi phí nạo vét, vận chuyển rác thải công nghiệp, chi phí đánh giá chất lượng sản phẩm sứ vệ sinh. (Phụ lục 2.11)

## **2.2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí với các chức năng quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình**

### **2.2.1. Thực trạng kế toán quản trị chi phí với chức năng lập kế hoạch**

#### *2.2.1.1. Thực trạng xây dựng định mức chi phí*

Công tác định mức chi phí là nội dung quan trọng tạo tiền đề cho kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp. Một hệ thống định mức chi phí sản phẩm hoàn chỉnh sẽ là căn cứ để các doanh nghiệp xây dựng hệ thống dự toán, kiểm soát chi phí hoạt động và xác định giá thành định mức của doanh nghiệp.

Kết quả khảo sát cho thấy tất cả các doanh nghiệp đều tiến hành xác định các loại định mức chi phí vào đầu năm tài chính, sau khi được Ban lãnh đạo thông qua, các định mức này được chính thức áp dụng cho hoạt động sản xuất kinh doanh của từng doanh nghiệp. Căn cứ vào tình hình thực tế, hệ thống định mức chi phí của các doanh nghiệp cũng không hoàn toàn giống nhau, cụ thể:

**Bảng 2.3: Kết quả khảo sát danh mục định mức chi phí trong các doanh nghiệp**

Danh mục định mức chi phí	Kết quả
1. Định mức chi phí sản xuất (NVLTT, NCTT)	30/30
2. Định mức chi phí sản xuất chung	15/30
3. Định mức chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp	10/30
4. Định mức chi phí khác	-

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Như vậy đối với các chi phí như chi phí NVLTT, chi phí NCTT, 100% doanh nghiệp được khảo sát đều đã xây dựng, hoàn thiện bộ định mức chi phí sản xuất cho từng dòng sản phẩm. Riêng với định mức chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp lần lượt chỉ có 1/2 và 1/3 số doanh nghiệp đã và đang triển khai trong thực tế. Tuy nhiên việc xây dựng các định mức chi phí này cũng dừng lại ở một số nội dung thành phần chi phí nhất định. Như chi phí sản xuất chung, mới chỉ xây dựng được định mức chi phí tiền nước, dầu, bảo hộ lao động trong phân xưởng (nhà máy) hoặc chi phí tiếp khách trong chi phí bán hàng, chi phí tiền lương, các khoản trích theo lương với chi phí quản lý doanh nghiệp. Các doanh nghiệp còn lại chưa xác định được định mức các chi phí ngoài sản xuất vì cho rằng các chi phí này luôn thay đổi theo thời điểm, khách hàng và đặc biệt là theo ý kiến chủ quan của nhà quản trị nhất là đối với các công ty TNHH.

#### ✓ Quy trình xây dựng định mức chi phí

Để tìm hiểu về quy trình xây dựng định mức chi phí, phiếu khảo sát tập trung vào các câu hỏi liên quan trực tiếp là bộ phận nào trực tiếp tham gia xây dựng định mức chi phí tại doanh nghiệp? Và trường hợp định mức chi phí sẽ được thay đổi, điều chỉnh?

**Bảng 2.4: Kết quả khảo sát bộ phận trực tiếp tham gia xây dựng định mức chi phí trong các doanh nghiệp**

Bộ phận tham gia	Kết quả
1. Bộ phận kỹ thuật	17/30
2. Bộ phận kế toán	03/30
3. Kết hợp giữa kế toán và bộ phận kỹ thuật	06/30
4. Bộ phận khác	04/30

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Kết quả khảo sát cho thấy có 17/30 doanh nghiệp xác nhận hệ thống định mức chi phí sản xuất thường do bộ phận kỹ thuật chủ trì xây dựng đề đề xuất Ban giám đốc phê duyệt, chiếm tỉ lệ trên 50% số doanh nghiệp nghiên cứu. Tuy nhiên tại một số doanh nghiệp

để đảm bảo tính khách quan, việc xây dựng định mức chi phí có sự kết hợp giữa kế toán và bộ phận kỹ thuật (06/30 doanh nghiệp). Các doanh nghiệp còn lại việc xác định định mức chi phí được giao trực tiếp cho bộ phận kế toán hoặc bộ phận khác. Quá trình xây dựng và phê chuẩn định mức thường bao gồm 5 bước:

Bước 1: Xây dựng định mức chi phí dự kiến

Bước 2: Thử nghiệm sản xuất

Bước 3: Phê chuẩn

Bước 4: Thực hiện

Bước 5: Điều chỉnh định mức chi phí

Khảo sát cho thấy việc điều chỉnh định mức chi phí trong thực tế rất hiếm khi xảy ra. Tuy nhiên khi có sự thay đổi của chất lượng, giá cả các nguyên liệu đầu vào (vượt quá dự kiến hoặc điều kiện cho phép) dẫn đến mức tiêu hao vật tư lớn hơn, không phải do lỗi của bộ phận sản xuất, các doanh nghiệp sẽ sử dụng hệ số quy đổi để điều chỉnh định mức trong các trường hợp cụ thể.

#### ✓ **Phương pháp xác định các định mức chi phí sản xuất**

+ ***Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp***: Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm định mức về lượng và định mức về giá của vật liệu chính, các vật liệu phụ, nhiên liệu, điện năng sử dụng trong các doanh nghiệp. Các vật liệu chính để sản xuất sản phẩm gồm sứ xây dựng: Đất sét, cao lanh, trường thạch, thạch anh, bột xương với tỉ lệ phối trộn/tổng khối lượng sản phẩm sứ xây dựng thông thường lần lượt là: 38%- 40%, 24%-26%, 25%-27%, 6%-7%, 2%-3% và men. Các vật liệu này được kết hợp tạo thành nguyên liệu xương, nguyên liệu men của sản phẩm. Vì quá trình sản xuất trải qua nhiều công đoạn khác nhau nên khi xác định định mức về lượng của vật liệu chính, bộ phận kỹ thuật còn tính thêm tỉ lệ hao hụt nhất định. Mức hao hụt cụ thể tùy thuộc vào nhiều yếu tố như: tình trạng dây chuyền máy móc thiết bị, kỹ năng của công nhân, sản phẩm sản xuất, loại nguyên liệu nhưng dao động từ 5% đến 15%. Do đó định mức về lượng nguyên vật liệu chính là tổng định mức sử dụng và mức hao hụt cho phép. Định mức về giá của nguyên vật liệu chính trực tiếp thông thường được tính trên cơ sở giá bình quân của năm trước liền kề khi dự đoán giá thị trường các yếu tố đầu vào tương đối ổn định. (Phụ lục 2.12)

Đối với các định mức về chi phí nguyên liệu phụ trực tiếp như: chi phí dầu nhớt, nước thủy tinh, bi nghiền, tan xoa, phụ gia khác. Định mức về giá được xác định tương tự như với chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp, riêng với định mức về lượng cách xác định cụ thể như sau:

- Với bi nghiền: Định mức về lượng tính theo tỉ lệ dao động từ 1,5% đến 2% so với định mức lượng của nguyên liệu xương tính cho một đơn vị sản phẩm.

- Với chi phí dầu, nhớt, nước thủy tinh, tan xoa, phụ gia khác gọi chung là vật liệu phụ khác: Định mức về lượng khó xác định, nhìn chung được tính với tỉ lệ dao động từ 10% đến 12% so với giá trị nguyên liệu xương.

- Với chi phí điện năng: Định mức về lượng được tính theo mức điện năng tiêu thụ trung bình cho 1 đơn vị sản phẩm cộng mức hao hụt tăng thêm 9%-10% trên khối lượng nguyên liệu xương tính cho một đơn vị sản phẩm.

- Với chi phí nhiên liệu: Chi phí này liên quan đến việc nung các sản phẩm gốm sứ xây dựng. Do đó định mức về lượng của từng sản phẩm được xác định phụ thuộc vào khối lượng nguyên liệu chính của sản phẩm đó và mức tiêu hao bình quân cho 1 kg nguyên liệu được nung. (Phụ lục 2.13)

+ **Định mức chi phí nhân công trực tiếp:** Chi phí nhân công trực tiếp trong hoạt động sản xuất được xác định là lương công nhân ở các tổ: Đồ rót, thổi bụi, tạo âm, phun men, dán hoa, lò nung, tổ liệu, cơ khí, bốc xếp, vận chuyển đánh loại, đóng gói, thử nước, thử khí và các khoản trích theo lương có liên quan. Lương của các công nhân được xác định là lương khoán sản phẩm. Khảo sát cho thấy đa số việc xác định định mức đơn giá tiền lương khoán cho từng sản phẩm được bộ phận kế toán kết hợp với bộ phận tổ chức – hành chính thực hiện. Vì quá trình sản xuất sản phẩm gốm sứ được chia làm nhiều giai đoạn. Mỗi công nhân trực tiếp làm ở từng công đoạn nhất định. Nên cách xác định định mức chi phí nhân công trực tiếp như sau:

- Đối với định mức chi phí tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất: Định mức này được xác định cho từng công đoạn, dựa trên mức khoán sản phẩm đạt tiêu chuẩn bình quân ngày và mức lương ngày của công nhân trực tiếp sản xuất. Ví dụ tại công ty TNHH sứ Đông Lâm, với mức trả cho công nhân hiện nay dao động từ 350.000đ đến 500.000đ/ngày tùy theo mức độ nặng nhẹ của công việc, việc sản xuất sản phẩm Chậu C01 trải qua 10 công đoạn làm thủ công từ khâu đầu tiên đồ rót đến khâu cuối cùng thử khí. Giai đoạn đồ rót mức khoán sản phẩm đạt tiêu chuẩn của từng công nhân là 10 sản phẩm/ngày. Doanh nghiệp trả lương thỏa thuận cho công nhân là 400.000đ/ngày. Vậy định mức tiền lương của giai đoạn này của sản phẩm là 40.000đ. Cách làm tương tự để xác định định mức tiền lương trực tiếp cho các giai đoạn còn lại.

- Đối với định mức các khoản trích theo lương: Nhiều doanh nghiệp hiện tại chưa tính định mức này vào định mức chi phí nhân công trực tiếp, số còn lại căn cứ vào quy



định của Nhà nước trong từng thời kỳ để xác định, như hiện nay ở mức 23,5% trên tổng định mức chi phí tiền lương của công nhân cho một đơn vị sản phẩm. (Phụ lục 2.14)

+ **Định mức chi phí sản xuất chung:** Qua khảo sát chỉ có 50% các doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí sản xuất chung nhưng ở những mức độ khác nhau. Khi xây dựng định mức chi phí này, các doanh nghiệp chưa xây dựng riêng được phần định phí và biến phí mà mới chỉ xây dựng định mức chi phí sản xuất chung cho toàn bộ chi phí liên quan đến hoạt động của các phân xưởng. Trong đó định mức chi phí sản xuất chung thường được tính theo tỉ lệ % so với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc doanh thu tiêu thụ. Ví dụ tại Công ty cổ phần gốm sứ Long Hải định mức chi phí sản xuất chung cho một đơn vị sản phẩm được tính bằng 10,9% so với doanh thu thuần dự kiến. Tỉ lệ này được kế toán xác định vì thống kê cho thấy tổng các chi phí không trực tiếp (chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp) thường chiếm 25% giá bán toàn bộ của sản phẩm với tỉ trọng dành cho chi phí sản xuất chung là 40%. (Phụ lục 2.15)

Một số doanh nghiệp như Công ty TNHH sứ Thanh Hải, tổng định mức chi phí sản xuất chung tính cho một đơn vị sản phẩm không được xác định nhưng một số tiêu mục chi phí trực thuộc như chi phí đề can, khuôn thạch cao đã bước đầu được tính định mức căn cứ vào tình hình thực tế của doanh nghiệp. (Phụ lục 2.16)

#### ✓ Phương pháp xác định định mức các chi phí ngoài sản xuất

Ngoài các chi phí sản xuất đã được phần lớn các doanh nghiệp chú ý xây dựng một cách phổ biến như định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, định mức chi phí nhân công trực tiếp hoặc một bộ phận các doanh nghiệp đã thực hiện như định mức chi phí sản xuất chung thì các chi phí ngoài sản xuất vẫn chưa được định mức hoặc chỉ định mức ở mức độ tổng thể, tương tự định mức chi phí sản xuất chung. Ví dụ ở Công ty cổ phần gốm sứ Long Hải, định mức chi phí bán hàng, định mức chi phí quản lý được xác định theo tỉ lệ lần lượt là 6,1% và 8,1% tính theo doanh thu thuần đơn vị sản phẩm. (Phụ lục 2.17)

Tại Công ty TNHH sứ Đông Lâm các định mức chi phí ngoài sản xuất có thể kể đến là: vận tải: 3.000đ/sản phẩm; chi phí quảng cáo, bán hàng: 2% doanh thu; chi phí quản lý, giao dịch: 1% doanh thu; chi phí giảm giá, rủi ro: 2% doanh thu; chi phí xử lý phế thải: 1% doanh thu; chi phí khác: 1% doanh thu.

#### 2.2.1.2. Thực trạng lập dự toán chi phí hoạt động

Lập dự toán chi phí hoạt động là công cụ quan trọng để xác định mức tiêu hao từng loại chi phí dự kiến theo kế hoạch sản xuất kinh doanh của từng doanh nghiệp. Qua khảo

sát việc lập dự toán chi phí hoạt động của các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình cụ thể như sau:

✓ **Mục đích và hệ thống các dự toán chi phí hoạt động đang thực hiện**

Kết quả khảo sát cho thấy việc lập dự toán chi phí hoạt động đều nhận được sự quan tâm của bộ phận kế toán doanh nghiệp. 100% các phiếu trả lời đều khẳng định việc lập dự toán chi phí hoạt động vừa để phục vụ cho việc lập kế hoạch tổng thể của doanh nghiệp vừa là công cụ để kiểm tra, đánh giá chi phí sau khi kết thúc hoạt động sản xuất. Hệ thống các loại dự toán chi phí hoạt động đang triển khai thực hiện ở mỗi doanh nghiệp khác nhau, thể hiện thông qua bảng sau:

**Bảng 2.5: Kết quả khảo sát hệ thống dự toán chi phí hoạt động trong các doanh nghiệp**

<b>Hệ thống dự toán</b>	<b>Kết quả</b>
1. Dự toán chi phí NVL TT	30/30
2. Dự toán chi phí NC TT	30/30
3. Dự toán chi phí sản xuất chung	30/30
4. Dự toán chi phí bán hàng	12/30
5. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp	12/30
6. Dự toán chi phí theo hoạt động	-
7. Dự toán chi phí sản phẩm	05/30
8. Dự toán chi phí bộ phận	-
9. Dự toán chi phí khác	-

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Như vậy trong 9 loại dự toán chi phí hoạt động được điều tra, nếu các dự toán chi phí theo hoạt động, dự toán chi phí bộ phận, dự toán chi phí khác không làm được vì số liệu kế toán chưa cho phép thực hiện thì các dự toán liên quan đến chi phí sản xuất đã được 100% các doanh nghiệp triển khai trong thực tế. Mặt khác có 40% số doanh nghiệp đã bước đầu áp dụng dự toán chi phí bán hàng và dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp. Một số ít các doanh nghiệp có lập dự toán chi phí theo sản phẩm. (Phụ lục 2.18)

✓ **Quy trình lập dự toán chi phí hoạt động**

Căn cứ để lập dự toán chi phí hoạt động là những mục tiêu, kế hoạch kinh doanh cụ thể hàng năm được Ban giám đốc các doanh nghiệp đề ra trên cơ sở Nghị quyết của Đại hội cổ đông với Công ty Cổ phần hoặc Hội nghị thành viên với Công ty TNHH. Từ tổng khối lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ dự kiến, kế toán xác định dự toán doanh thu tiêu

thụ năm và dự toán các chi phí sản xuất kinh doanh năm có liên quan. Qua đó các dữ liệu dự toán chi phí hoạt động theo quý hoặc tháng có thể được xác lập mặc dù trong thực tế nhiều doanh nghiệp chưa quan tâm đúng mức đến các dự toán này.

✓ **Phương pháp lập dự toán chi phí sản xuất**

+ **Đối với dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:** Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được lập theo năm thường phải bao gồm cả dự toán chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp và dự toán chi phí nguyên vật liệu phụ trực tiếp. Trong đó dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có dự toán chi phí nguyên liệu xương sứ, nguyên liệu men, điện năng, nhiên liệu. Dự toán chi phí nguyên liệu xương sứ được xác định căn cứ vào tổng khối lượng nguyên vật liệu xương sứ dụng theo kế hoạch (tương ứng với kế hoạch sản xuất sản phẩm), tỉ lệ thành phần từng nguyên liệu chính trong nguyên liệu xương sứ và đơn giá định mức cụ thể của từng nguyên liệu chính. Ví dụ năm 2017, theo kế hoạch Công ty cổ phần gốm sứ Long Hậu dự kiến sản xuất tổng cộng 565.500 sản phẩm cho 16 dòng sứ vệ sinh. Mỗi sản phẩm đều có định mức tiêu hao nguyên vật liệu xương sứ cụ thể. Do đó kế toán xác định được tổng khối lượng nguyên vật liệu xương sứ cả năm là 8.886.650 kg. Kết hợp với tỉ lệ phối trộn được xác định (đã trình bày ở phần định mức chi phí) tính được nhu cầu khối lượng cụ thể từng loại nguyên liệu chính là đất sét, cao lanh, trường thạch, thạch anh, hoạt thạch trong cả năm. Khối lượng dự kiến này nhân với định mức đơn giá của từng loại nguyên vật liệu để xác định dự toán từng chi phí nguyên vật liệu chính trong tổng dự toán chi phí nguyên vật liệu xương. Dự toán chi phí nguyên liệu men, dự toán chi phí điện năng, dự toán chi phí nhiên liệu cách làm hoàn toàn tương tự. Dự toán chi phí này bao gồm tất cả kế hoạch về chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sử dụng cho sản xuất sản phẩm sứ vệ sinh và sứ dân dụng (nếu có) trong một năm của toàn doanh nghiệp. (Phụ lục 2.19)

Liên quan đến dự toán chi phí vật liệu phụ trực tiếp, chi phí nhiên liệu, điện, động lực, kế toán cũng căn cứ vào tổng dự toán khối lượng từng vật liệu phụ, nhiên liệu, điện, động lực cả năm (tính theo số lượng sản phẩm sản xuất dự kiến) và định mức đơn giá từng loại để xác định. (Phụ lục 2.20)

+ **Đối với dự toán chi phí nhân công trực tiếp:** Dự toán này được lập theo năm gồm dự toán tiền lương phải trả và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất. Vì tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm gốm sứ được định mức chi tiết theo giai đoạn cho từng sản phẩm nên thông thường dự toán chi phí nhân công trực tiếp trong năm là tổng dự toán chi phí nhân công của mỗi dòng sản phẩm. Trong đó:

Dự toán tổng chi phí nhân công mỗi dòng sản phẩm từng giai đoạn	=	Tổng số lượng sản phẩm sản xuất dự kiến	x	Định mức đơn giá nhân công từng giai đoạn
---	---	---	---	---

Ở một số doanh nghiệp dự toán chi phí nhân công trực tiếp có thể được chi tiết thêm ở một số giai đoạn đầu vào của quá trình sản xuất như: Nguyên liệu, tạo hình, thổi bụi, tạo ẩm, tráng men, lò nung tính theo phân cấp sản phẩm vì liên quan đến kế hoạch chất lượng của doanh nghiệp. Ví dụ, để sản xuất sản phẩm Chậu các loại tại công ty TNHH Sứ Đông Lâm, kế toán định mức tiền lương ở giai đoạn tạo hình chi tiết thành 2 bước là vào lò 1.900đ/sản phẩm và ra lò 4.200đ/sản phẩm (với hệ số tăng thêm 1,3) nếu sản phẩm đạt loại A1, A2. Trong năm 2017, doanh nghiệp dự kiến sản xuất 100.000 sản phẩm, với mức kế hoạch chất lượng dự kiến là 77.000 sản phẩm loại A1, A2 thì dự toán tiền lương giai đoạn tạo hình của sản phẩm Chậu các loại trong năm 2017 là:  $1.900 \times 100.000 + 4.200 \times 77.000 \times 1,3 = 610.420.000\text{đ}$ . Tổng cộng toàn bộ dự toán chi phí tiền lương các công đoạn của từng dòng sản phẩm, kế toán xác định được dự toán chi phí nhân công trực tiếp năm 2017 của doanh nghiệp. Riêng dự toán các khoản trích theo lương được công ty tính theo tỉ lệ 20% trên dự toán tiền lương phải trả trong năm. Điều này là chưa phù hợp với quy định của pháp luật về Bảo hiểm xã hội hiện nay. (Phụ lục 2.21)

**+ Đối với dự toán chi phí sản xuất chung:** Dự toán này được lập theo năm căn cứ vào dự kiến các chi phí phát sinh liên quan đến từng hoạt động của phân xưởng, số lượng cán bộ, nhân viên phân xưởng và một số định mức chi cụ thể cho từng hoạt động trong năm. Dự toán này bao gồm các dự toán cơ bản như: Dự toán chi phí tiền lương, các khoản trích theo lương, phụ cấp, ăn ca, các khoản trích theo lương của Ban quản lý các phân xưởng sứ, lò nung, cơ điện, KCS... Dự toán chi phí khấu hao TSCĐ, dự toán chi phí sửa chữa, bảo dưỡng tài sản, dự toán đào tạo, huấn luyện tay nghề công nhân, dự toán hợp hành các phân xưởng và một số dự toán về chi phí hoạt động khác có thể phát sinh ở phân xưởng trong năm. Ví dụ tại Công ty cổ phần gốm sứ Long Hải việc dự toán chi phí sản xuất chung trong năm 2017 bao gồm 19 khoản mục chi phí. Trong đó, dự toán chi phí tiền lương của Ban quản lý toàn bộ các phân xưởng là tổng lương 12 tháng trong năm. Dự toán bảo hộ cho toàn bộ công nhân phân xưởng ở mức 350.000đ/người/năm. Dự toán lương nghỉ lễ, phép tính bình quân trong năm tính trên tiền lương bình quân của 22 ngày. Dự toán chi phí điện chiếu sáng tương ứng 2/3 chi phí điện chiếu sáng chung toàn doanh nghiệp (tương đương 6.667w/tháng). Dự toán chi phí nước sạch 1.500 m<sup>3</sup>/tháng. Dự toán chi phí hợp hành

2 ngày trong năm mỗi ngày 150.000đ. Dự toán khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng....(Phụ lục 2.22).

Riêng dự toán khuôn thạch cao, kế toán căn cứ vào số lượng sản phẩm dự kiến sản xuất từng dòng sản phẩm để xác định số lượng sản phẩm mộc thoát khuôn. Dựa trên thông tin về vòng quay khuôn để tính nhu cầu số lượng khuôn bình quân năm cho từng dòng sản phẩm. Sau đó kết hợp với dự kiến chi phí bình quân của từng loại khuôn để xác định tổng dự toán chi phí khuôn trong năm. (Phụ lục 2.23)

#### ✓ **Phương pháp lập dự toán các khoản chi phí ngoài sản xuất**

Qua khảo sát đối với các chi phí ngoài sản xuất chỉ một bộ phận các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng hiện tại đang lập dự toán nhưng chỉ tập trung đối với dự toán chi phí bán hàng và dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp. Phương pháp lập dự toán cụ thể như sau:

+ **Đối với dự toán chi phí bán hàng:** Dự toán này được lập theo năm và tập trung vào các dự toán chi phí như: Chi phí lương và các khoản trích theo lương của nhân viên bốc xếp bán hàng, chi phí phát triển thị trường, vận tải, các khoản thưởng và khấu hao TSCĐ ở bộ phận bán hàng (chủ yếu là phương tiện vận chuyển). Ví dụ ở công ty cổ phần gốm sứ Long Hào, để lập dự toán bán hàng năm 2017, căn cứ vào tiền lương tính theo sản phẩm (định mức cho từng dòng sản phẩm sứ) và số lượng sản phẩm dự kiến tiêu thụ để xác định dự toán chi phí tiền lương của nhân viên bốc xếp hàng bán trong năm. Với các khoản trích theo lương, căn cứ vào số lượng nhân viên và lương đăng ký đóng bảo hiểm để tính toán. Đối với dự toán chi phí phát triển thị trường, chi phí vận tải, thưởng doanh nghiệp ấn định lần lượt ở mức 2,5%, 1,75% và 2% của doanh thu. Dự toán chi phí khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng. (Phụ lục 2.24)

+ **Đối với dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp:** Nếu doanh nghiệp có lập dự toán chi phí này thì cách thức xác định khá tương đồng với dự toán chi phí sản xuất chung. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp thường bao gồm dự toán các chi phí sau: Dự toán chi phí tiền lương, các khoản trích theo lương của Bộ phận quản lý, dự toán chi phí văn phòng phẩm, dự toán chi phí khấu hao TSCĐ, dự toán chi phí tiếp khách, thuế, dịch vụ mua ngoài và một số dự toán chi khác có liên quan. Trong đó có những dự toán chi phí quản lý được một số doanh nghiệp tính toán dựa trên định mức chi phí rất cụ thể. Ví dụ tại công ty cổ phần gốm sứ Long Hào, dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp năm 2017 bao gồm 33 khoản mục chi phí. Ngoài các loại dự toán mang tính chất cố định như dự toán về chi phí lương, các khoản trích theo lương, khấu hao TSCĐ, thuế thì các chi phí quản lý

khác để lập dự toán đều có định mức chi phí như: Chi phí ngoại giao 10.000.000đ/ tháng, công tác phí 15.000.000đ/ tháng, văn phòng phẩm 5.000.000đ/tháng, chi phí điện thoại 250.000đ/người/ tháng, chi phí điện sáng 1/3 điện sáng toàn doanh nghiệp (tương đương 3.333kw/tháng), nước tiếp khách 2.000.000đ/tháng...(Phụ lục 2.25)

### 2.2.1.3. Thực trạng lập kế hoạch chi phí chiến lược

Kế hoạch chi phí chiến lược liên quan đến hoạt động mang tính chiến lược, dài hạn của doanh nghiệp, nhất là việc nghiên cứu, đưa vào sản xuất và tiêu thụ các dòng sản phẩm gồm sứ xây dựng mới. Xuất phát từ tầm quan trọng của hoạt động này nên khảo sát việc lập kế hoạch chi phí chiến lược tại các doanh nghiệp được tác giả thiết kế với 4 câu hỏi cơ bản (Phần B phiếu điều tra – Phụ lục MĐ 01) và thu được kết quả cụ thể sau:

**Bảng 2.6: Kết quả khảo sát về lập kế hoạch chi phí chiến lược trong các doanh nghiệp**

Nội dung khảo sát	Kết quả
1. Khi doanh nghiệp sản xuất dòng sản phẩm mới nhằm thích ứng với nhu cầu của khách hàng, để đảm bảo biên lợi nhuận mục tiêu, kế toán có xây dựng hệ thống chi phí mục tiêu, chi phí theo vòng đời sản phẩm không?	<input type="checkbox"/> Có: 0/30 <input type="checkbox"/> Không: 30/30
2. Kế toán có biết kỹ thuật lập kế hoạch chi phí mục tiêu, chi phí theo vòng đời sản phẩm không?	<input type="checkbox"/> Có: Không có thông tin <input type="checkbox"/> Không: Không có thông tin
3. Chịu trách nhiệm lập kế hoạch chi phí mục tiêu, chi phí theo vòng đời sản phẩm là bộ phận nào?	<input type="checkbox"/> Bộ phận kế hoạch: Không có thông tin <input type="checkbox"/> Bộ phận kế toán: Không có thông tin <input type="checkbox"/> Bộ phận khác: Không có thông tin
4. Cơ sở số liệu để lập kế hoạch chi phí mục tiêu, chi phí theo vòng đời sản phẩm là?	<input type="checkbox"/> Thông tin về doanh thu, lợi nhuận mục tiêu theo từng giai đoạn trong vòng đời của sản phẩm: Không có thông tin <input type="checkbox"/> Không tin khác: Không có thông tin

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Từ số liệu thống kê cho thấy tất cả các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh đều chưa tiến hành lập các kế hoạch chi phí chiến lược mặc dù hoạt động nghiên cứu, chế tạo sản phẩm mới luôn được các doanh nghiệp chú trọng. Điều này đã tạo

ra những khoảng trống nhất định trong việc cung cấp thông tin của KTQTCP để phục vụ chức năng lập kế hoạch chiến lược. Trao đổi sâu với bộ phận kế toán, nguyên nhân được xác định là vì kế toán viên chưa được nghiên cứu, hướng dẫn, đào tạo các nội dung về lập kế hoạch chi phí mục tiêu, lập kế hoạch chi phí theo vòng đời sản phẩm nên chưa thể triển khai các phương pháp này tại doanh nghiệp.

## 2.2.2. Thực trạng kế toán quản trị chi phí với chức năng tổ chức thực hiện

### 2.2.2.1. Về mô hình kế toán chi phí sản xuất

Việc lựa chọn mô hình kế toán chi phí sản xuất như thế nào phụ thuộc khá lớn vào nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Về mặt lý thuyết kế toán có thể lựa chọn một trong ba mô hình là: mô hình chi phí thực tế, mô hình chi phí thực tế kết hợp với ước tính chi phí và mô hình chi phí tiêu chuẩn. Kết quả là:

**Bảng 2.7: Kết quả khảo sát các mô hình kế toán chi phí**

Mô hình kế toán chi phí sản xuất	Kết quả
1. Mô hình chi phí thực tế	25/30
2. Mô hình chi phí thực tế kết hợp với ước tính chi phí	05/30
3. Mô hình chi phí tiêu chuẩn	-

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Như vậy phần lớn các doanh nghiệp vẫn đang áp dụng mô hình chi phí thực tế 83,33%, số doanh nghiệp áp dụng mô hình chi phí thực tế kết hợp với ước tính chi phí chỉ là 16,67%. Qua đối với bộ phận kế toán, tác giả nhận thấy có hai vấn đề sau:

Một là: Đối với nhiều doanh nghiệp, nhà quản trị không yêu cầu thông tin chi phí thực hiện cung cấp hàng tháng, vì quá trình sản xuất sản phẩm liên tục, qua nhiều công đoạn với quy mô sản xuất lớn, khối lượng công việc nhiều, nguồn nhân lực không đủ nên kế toán vẫn lựa chọn mô hình chi phí thực tế để tính giá thành sản phẩm với thời điểm tính giá thường vào cuối năm.

Hai là: Với các doanh nghiệp yêu cầu báo cáo thông tin chi phí, giá thành theo tháng, vì hệ thống định mức chi phí liên quan đến chi phí sản xuất chung và các chi phí ngoài sản xuất chưa được định mức toàn diện nên kế toán đã lựa chọn mô hình kết hợp giữa chi phí thực tế với ước tính chi phí để tính toán. Theo đó chi phí sản xuất chung ước tính được phân bổ định kỳ thường được các doanh nghiệp áp dụng theo công thức:

$$\text{Chi phí SXC ước tính được phân bổ định kỳ} = \text{Tỉ lệ phân bổ chi phí SXC} \times \text{Tỉ lệ phân bổ thực tế phát sinh}$$

Tuy nhiên tỉ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung thường tính theo tỉ lệ phần trăm nhất định dựa vào kinh nghiệm của kế toán với tiêu thức phân bổ thực tế phát sinh là chi phí trực tiếp hoặc doanh thu thuần thực tế phát sinh trong kỳ. Toàn bộ chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung thực tế và số đã phân bổ đều được tính vào giá trị thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

#### 2.2.2.2. Về xác định chi phí sản xuất

Sản xuất gồm sứ xây dựng được thực hiện theo quy trình phức tạp kiểu liên tục. Sản phẩm được sản xuất hàng loạt, thời gian sản xuất ngắn. Kế toán các doanh nghiệp luôn căn cứ vào nguồn lực, khả năng thực thi nhiệm vụ và nhu cầu thông tin cho quá trình quản lý để lựa chọn phương pháp tập hợp chi phí sản xuất phù hợp. Kết quả cho thấy 100% doanh nghiệp được khảo sát đều đang tập hợp chi phí sản xuất theo quá trình sản xuất.

**Bảng 2.8: Kết quả khảo sát các phương pháp tập hợp chi phí sản xuất**

Phương pháp tập hợp CPSX	Kết quả
1. Tập hợp chi phí theo công việc (đơn đặt hàng)	-
2. Tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất	30/30
3. Tập hợp chi phí theo phương pháp kết hợp	-
4. Tập hợp chi phí theo hoạt động	-
5. Khác	-

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Như vậy tất cả các phương pháp tập hợp chi phí sản xuất khác như: Tập hợp chi phí theo công việc, theo phương pháp kết hợp, theo chi phí hoạt động đều chưa được áp dụng. Việc tập hợp chi phí theo hoạt động chưa triển khai được vì quá trình phân loại chi phí, nhận diện các hoạt động tại doanh nghiệp chưa cho phép. Thực tế nhiều doanh nghiệp không chỉ sản xuất theo kế hoạch mà còn nhận được những đơn đặt hàng đặc thù. Tuy nhiên do những khác biệt là không lớn, không tác động nhiều đến định mức, cơ cấu chi phí đã được định hình nên bộ phận kế toán cho rằng việc áp dụng thêm phương pháp tập hợp chi phí theo công việc hoặc phương pháp kết hợp là không cần thiết. Đây cũng là điều dễ hiểu.

#### ✓ Về đối tượng tập hợp chi phí

Để tập hợp chi phí sản xuất, xuất phát từ quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục, thời gian sản xuất sản phẩm ngắn nên các doanh nghiệp sản xuất gốm, sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là theo từng dòng sản phẩm, không có doanh nghiệp nào tập hợp chi phí theo công đoạn sản xuất.

Việc xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất như trên đã giúp kế toán tập hợp chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm tương đối dễ dàng nhưng có hạn chế là không thể



cung cấp thông tin về chi phí, giá thành theo từng giai đoạn sản xuất. Điều này sẽ gây ra những khó khăn nhất định với công tác quản trị chi phí theo quá trình sản xuất nhằm mục tiêu tiết kiệm tối đa chi phí, hạ giá thành, nhưng vẫn đảm bảo chất lượng để gia tăng khả năng cạnh tranh về giá của các sản phẩm gốm sứ xây dựng Thái Bình trên thị trường.

Đối với việc tập hợp chi phí ngoài sản xuất, các doanh nghiệp tập hợp theo bộ phận phát sinh chi phí để phục vụ cho công tác quản lý.

#### ✓ Về thu thập thông tin ban đầu về chi phí

Hệ thống chứng từ áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình bao gồm: lao động tiền lương, hàng tồn kho, bán hàng, tiền tệ, tài sản cố định.

Các loại chứng từ phản ánh chi phí bao gồm:

- Chứng từ phản ánh chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Để tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán tại các doanh nghiệp căn cứ vào: Bảng phân bổ nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ mà trước đó là tập hợp thông tin từ các: Phiếu xuất kho nguyên vật liệu chính; phiếu xuất kho nguyên vật liệu phụ. Các chứng từ này phản ánh giá trị của nguyên vật liệu chính, phụ xuất dùng cho sản xuất theo kế hoạch của doanh nghiệp và các phiếu xuất kho nhiên liệu; hóa đơn tiền điện của doanh nghiệp hàng tháng.

- Chứng từ phản ánh chi phí nhân công: Để tập hợp được chi phí nhân công trực tiếp, kế toán căn cứ vào Bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương hàng tháng của doanh nghiệp. Bảng này được lập trên cơ sở Bảng tổng hợp tiền lương toàn doanh nghiệp, mà trước đó là quá trình tập hợp số liệu trên các chứng từ lao động tiền lương như: Bảng chấm công; bảng chấm công làm thêm giờ; bảng thanh toán tiền lương và các khoản trích theo lương từng phân xưởng, bộ phận. Các bảng thanh toán tiền thưởng cho công nhân sản xuất và một số các chứng từ lao động tiền lương trực tiếp khác liên quan đến công nhân trực tiếp sản xuất.

- Chứng từ phản ánh chi phí sản xuất chung: Do chi phí sản xuất chung bao gồm nhiều nội dung chi phí khác nhau nên để tập hợp chi phí này, các doanh nghiệp sử dụng các chứng từ như: Bảng phân bổ tiền lương, các khoản trích theo lương liên quan đến bộ phận quản lý phân xưởng; bảng phân bổ vật liệu, công cụ dụng cụ dùng ở phân xưởng; bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ; bảng phân bổ chi phí khuôn thạch cao (nếu có); các chứng từ liên quan đến dịch vụ mua ngoài và chi phí khác của bộ phận quản lý phân xưởng.

- Chứng từ phản ánh chi phí bán hàng: Để tập hợp chi phí này, kế toán căn cứ vào các chứng từ như: Bảng phân bổ, thanh toán lương và các khoản trích theo lương của bộ

phận bán hàng; các chứng từ thanh toán tiền thưởng cho bộ phận bán hàng (nếu có); bảng tính khấu hao TSCĐ cho phương tiện vận tải dùng cho bán hàng; các chứng từ liên quan đến mua phụ kiện, vật tư (tem dán, vỏ hộp...) và các chứng từ liên quan đến dịch vụ mua ngoài (nếu có) của bộ phận bán hàng.

- Chứng từ phản ánh chi phí quản lý doanh nghiệp: Bao gồm các chứng từ thanh toán lương, các khoản trích theo lương, chứng từ thanh toán tiền thưởng, phụ cấp của bộ phận quản lý, hành chính của các doanh nghiệp. Các chứng từ liên quan đến văn phòng phẩm, công cụ dụng cụ, khấu hao TSCĐ dùng ở bộ phận quản lý. Các chứng từ liên quan đến chi phí hội họp, dịch vụ mua ngoài, một số loại thuế phát sinh và một số các chứng từ khác có liên quan.

### ✓ **Xử lý, ghi nhận thông tin chi phí trên tài khoản kế toán**

#### **(1) Đối với các chi phí sản xuất**

##### *\* Xử lý, ghi nhận thông tin chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*

Đề tập hợp thông tin chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, kế toán các doanh nghiệp sản xuất gồm sử dụng trên địa bàn tính sử dụng TK 621. Tài khoản này được mở chi tiết thành 2 cấp. Trong đó tài khoản cấp 2 của TK 621 được chi tiết cho từng nhóm sản phẩm và tài khoản cấp 3 được chi tiết cho từng dòng trong mỗi nhóm sản phẩm đó. (Phụ lục 2.26)

Quá trình tập hợp chi phí và ghi sổ như sau: Dựa trên kế hoạch sản xuất, phân xưởng sản xuất lập Phiếu lĩnh vật tư yêu cầu xuất nguyên vật liệu. Trên các Phiếu lĩnh vật tư ghi rõ số lượng, chủng loại và mục đích sử dụng vật tư. Kế toán lập Phiếu xuất vật tư trên cơ sở phiếu lĩnh vật tư cho các bộ phận. Sau khi được sử dụng, các chứng từ này được phân loại và chuyển đến cho kế toán viên phụ trách nhóm vật tư tương ứng. Thông thường các doanh nghiệp đều tính giá vật tư xuất kho theo phương pháp bình quân gia quyền cả kỳ dự trữ nên cuối tháng phần mềm sẽ xác định giá thực tế của từng loại vật tư xuất kho. Số liệu trên các phiếu xuất kho vật liệu chính, phụ, nhiên liệu, hóa đơn tiền điện được dùng để ghi vào sổ chi tiết TK 621 (Phụ lục 2.27a). Đồng thời căn cứ vào bảng kê các chứng từ cùng loại lập các chứng từ ghi sổ. Dựa vào chứng từ ghi sổ, kế toán ghi sổ cái TK 621 (Phụ lục 2.28a).

Riêng đối với một số doanh nghiệp đang làm kết hợp giữa kế toán máy và kế toán thủ công như Công ty TNHH SXKD sứ Hảo Cảnh, các thủ tục chứng từ được thực hiện tương tự như ở Công ty cổ phần gốm sứ Long Hào. Tuy nhiên kế toán sẽ trực tiếp lập các Bảng kê nguyên vật liệu từ các chứng từ xuất nguyên vật liệu dùng cho sản xuất sản phẩm. Số liệu trên các bảng kê sau đó sẽ được sử dụng để lập Bảng phân bổ nguyên vật liệu phục vụ sản xuất. Riêng chi phí khuôn thạch cao do công ty tính trong chi phí nguyên vật liệu

trực tiếp nên kế toán căn cứ vào các Phiếu xuất kho thạch cao, lập Bảng tổng hợp chi phí và sau đó lập Bảng phân bổ chi phí khuôn cho từng loại sản phẩm, trong đó:

$$\begin{aligned} \text{Chi phí khuôn thạch cao phân} &= \text{Đơn giá khuôn} \times \text{Nhu cầu khuôn} \\ \text{bổ cho từng mã sản phẩm} & \\ \\ \text{Đơn giá khuôn} &= \frac{\text{Tổng chi phí}}{\text{sản xuất khuôn}} : \frac{\text{Tổng số lượng}}{\text{khuôn sản xuất}} \\ \\ \text{Nhu cầu khuôn} &= \frac{\text{Số lượng sản}}{\text{phẩm nhập}} : \text{Số vòng khuôn} \end{aligned}$$

Số liệu từ các Bảng phân bổ được ghi vào Sổ chi tiết TK 621 (Phụ lục 2.27b) và lập chứng từ ghi sổ sau đó ghi Sổ cái TK 621. (Phụ lục 2.28b)

*\* Xử lý, ghi nhận thông tin chi phí nhân công trực tiếp*

Để tập hợp thông tin chi phí nhân công trực tiếp, kế toán các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh sử dụng TK 622. Cũng giống như TK 621, tài khoản này được các công ty mở chi tiết thành 2 cấp. Trong đó tài khoản cấp 2 của TK 622 được chi tiết cho từng nhóm sản phẩm và tài khoản cấp 3 được chi tiết cho từng dòng trong mỗi nhóm sản phẩm đó. Chúng ta có thể hình dung cách Công ty cổ phần gốm sứ Long Hậu mở chi tiết thông tin TK 622 tại Phụ lục 2.29.

Quá trình tập hợp chi phí và ghi sổ như sau: Kế toán căn cứ vào các chứng từ gốc xác nhận khối lượng sản phẩm hoàn thành, đơn giá định mức tiền lương từng công đoạn, bảng chấm công của công nhân từng phân xưởng để lập Bảng thanh toán lương theo phân xưởng và Bảng tổng hợp tiền lương toàn doanh nghiệp. Đây là căn cứ để kế toán lập Bảng phân bổ tiền lương và các khoản trích theo lương. Số liệu trên Bảng phân bổ được sử dụng để ghi sổ chi tiết TK 622 (Phụ lục 2.30a) và tiếp tục được dùng để lập chứng từ ghi sổ trước khi lên sổ cái TK 622. (Phụ lục 2.30b)

*\* Xử lý, ghi nhận thông tin chi phí sản xuất chung*

Để tập hợp thông tin chi phí sản xuất chung, kế toán các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh sử dụng TK 627. Tài khoản này bên cạnh việc sử dụng các TK cấp 2 theo hướng dẫn, để chi tiết hóa thông tin kế toán vẫn tiến hành chi tiết thêm đến TK một số tài khoản cấp 3 của tài khoản này. Tiếp tục nghiên cứu ở Công ty cổ phần gốm sứ Long Hậu, TK 627 được kế toán chi tiết như Phụ lục 2.31 để theo dõi thông tin chi phí sản xuất chung.

Quá trình tập hợp chi phí và ghi sổ như sau: Do việc xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm nên chi phí sản xuất chung

tại các doanh nghiệp chủ yếu được tập hợp chung theo từng nội dung chi phí, bước đầu có chi tiết theo từng nhóm sản phẩm ở một số nội dung chi phí chính. Căn cứ vào các chứng từ gốc có liên quan, kế toán ghi vào Sổ chi tiết chi phí sản xuất chung (Phụ lục 2.32a). Sau đó từ các chứng từ gốc, kế toán lập các Chứng từ ghi sổ liên quan để ghi Sổ cái TK 627 (Phụ lục 2.32b).

Đối với việc phân bổ chi phí sản xuất chung, thực tế cho thấy có những giai đoạn các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ trên địa bàn tỉnh phân bổ chi phí SXC cho từng dòng sản phẩm theo doanh thu thuần. Sau đó, nhiều doanh nghiệp nhận thấy tiêu thức phân bổ này không ổn do doanh thu và chi phí SXC có sự tương quan rất thấp nên việc duy trì tiêu thức phân bổ như vậy sẽ làm thông tin của chỉ tiêu giá thành sản phẩm không chính xác. Những sự thay đổi đã được thực hiện khi nhiều doanh nghiệp sử dụng chi phí NVLTT, chi phí NCTT làm tiêu thức phân bổ chi phí SXC.

Như vậy với khoản mục chi phí này, kế toán tại các doanh nghiệp mới tập hợp theo nội dung kinh tế của chi phí. Cách làm này chưa có nhiều tác dụng với kế toán quản trị chi phí. Nhất là khi chi phí sản xuất chung thường là khoản mục chiếm tỉ trọng khá lớn trong tổng chi phí sản xuất của doanh nghiệp. Mặt khác, qua khảo sát các tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung chủ yếu theo doanh thu hoặc giá trị sản xuất của sản phẩm đã làm ảnh hưởng nhất định đến tính chính xác của số liệu kế toán. (Phụ lục 2.33)

**Bảng 2.9: Kết quả khảo sát tiêu thức phân bổ chi phí SXC**

<b>Tiêu thức phân bổ</b>	<b>Kết quả</b>
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	16/30
Chi phí nhân công trực tiếp	06/30
Doanh thu	04/30
Giá trị sản lượng	04/30
Hoạt động	-
Khác	-

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

\* Tập hợp chi phí sản xuất toàn doanh nghiệp

Vì 100% các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh đều hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên nên để tập hợp chi phí sản xuất toàn doanh nghiệp, kế toán sử dụng TK 154. Tài khoản này thường được chi tiết thành các tài khoản cấp 2 tương ứng với các tài khoản cấp 2 của TK 621, TK 622, TK 627 để tập hợp chi phí sản xuất theo từng nhóm sản phẩm.

**Bảng 2.10: Chi tiết thông tin Tài khoản 154**

<b>Tên Tài khoản</b>	<b>Nội dung</b>
TK 154	Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang
TK 1541	Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang sử dụng
TK 1542	Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang sử dụng
TK 1543	Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang sử dụng
TK 1544	Chi phí hồ rớt sử dụng

(Nguồn: Công ty cổ phần gốm sứ Long Hậu)

Quá trình tập hợp chi phí và ghi sổ như sau: Vào cuối tháng, căn cứ vào các số liệu đã tập hợp được, kế toán các doanh nghiệp lập Phiếu kế toán để thực hiện các bút toán kết chuyển chi phí sản xuất từ các tài khoản cấp 2 của TK 621, 622, 627 sang tài khoản cấp 2 của TK 154 tương ứng (Phụ lục 2.34a, 2.34b). Số liệu này là căn cứ quan trọng để kế toán tính giá thành sản phẩm cho từng dòng sản phẩm sử dụng hoàn thành. Kế toán không tính giá thành chi tiết theo phẩm cấp hoặc màu sắc của sản phẩm. Thời điểm tính giá thành thường vào cuối tháng, cá biệt có doanh nghiệp cuối năm mới tiến hành tính giá thành. Tất cả các doanh nghiệp đều tính giá thành theo phương pháp giản đơn (phương pháp hệ số) và trước đó đều không đánh giá giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ. (Phụ lục 2.35a, 2.35b, 2.35c)

## **(2). Đối với các chi phí ngoài sản xuất**

Các chi phí này có thể kể đến bao gồm CPBH, CPQLDN. Để tập hợp các chi phí này kế toán tại các doanh nghiệp sử dụng TK 641, TK 642. Các tài khoản này được chi tiết đến tài khoản cấp 2 để theo dõi chi phí theo từng nội dung kinh tế. (Phụ lục 2.36a, 2.36b)

Kế toán căn cứ vào các chứng từ gốc có liên quan để ghi sổ chi tiết chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp (Phụ lục 2.37a, 2.37b), cuối tháng lập chứng từ ghi sổ để ghi sổ cái TK 641, 642 (Phụ lục 2.38a, 2.38b). Nhìn chung việc ghi chép vào các tài khoản cấp 2 của TK 641, 642 tương đối phù hợp. Tuy nhiên một vẫn có tình trạng kế toán sử dụng gộp một số tài khoản cấp 2 như TK 6421, TK 6422 để phản ánh cả giá trị vật liệu và dụng cụ dùng cho bộ phận bán hàng và bộ phận quản lý là không chính xác.

## **✓ Trình bày thông tin trên hệ thống báo cáo chi phí của kế toán**

Thông tin chi phí sau khi được ghi chép vào các sổ chi tiết, sổ tổng hợp các tài khoản có liên quan, định kỳ được kế toán phản ánh vào hệ thống các báo cáo chi phí, cụ thể:

**Bảng 2.11: Kết quả khảo sát danh mục hệ thống báo cáo quản trị chi phí**

Tiêu thức phân bổ	Kết quả
Báo cáo chi phí thực tế (giá thành sản phẩm)	30/30
Báo cáo chi phí theo bộ phận	-
Báo cáo chi phí theo đơn đặt hàng	-
Báo cáo phân tích chi phí và đánh giá trách nhiệm của các bộ phận	10/60

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Như vậy ở tất cả các doanh nghiệp, các báo cáo chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm sản xuất trong kỳ đều được bộ phận kế toán lập theo quy định nhưng khác nhau về thời điểm. Đa phần các báo cáo này được lập vào cuối tháng nhưng cũng có doanh nghiệp chỉ lập vào cuối năm (Công ty TNHH sứ Thanh Hải, Công ty TNHH gốm sứ Minh Dũng).

Một số doanh nghiệp cuối tháng đã lập báo cáo chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố để phục vụ việc xác định kết quả kinh doanh tháng theo từng nhóm sản phẩm nhưng cũng chưa có các Báo cáo chi phí sản xuất theo yếu tố cho từng dòng sản phẩm cụ thể, Công ty cổ phần gốm sứ Long Hậu là một minh chứng. (Phụ lục 2.39)

Kết quả cũng cho thấy 100% các doanh nghiệp khảo sát chưa thể lập được các báo cáo chi phí theo hoạt động hay những báo cáo có chất lượng để đánh giá trách nhiệm các bộ phận. Sự không đầy đủ của hệ thống báo cáo chi phí đã gây ra những khó khăn nhất định trong việc đáp ứng nhu cầu thông tin phục vụ các hoạt động quản trị doanh nghiệp.

### **2.2.3. Thực trạng kế toán quản trị chi phí với chức năng kiểm soát, đánh giá**

Đối với chức năng này, kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp đang tập trung thực hiện những công việc chính như sau:

#### **✓ Kiểm soát chi phí khi doanh nghiệp tiến hành nghiên cứu, sản xuất sản phẩm mới**

Thị trường luôn thay đổi và sản xuất gốm sứ xây dựng là một trong những lĩnh vực có sự cạnh tranh khốc liệt. Do đó quá trình nghiên cứu để phát triển, sản xuất sản phẩm mới (R&D) là cần thiết và đòi hỏi sự tham gia tích cực của nhiều bộ phận trong đó có kế toán. Hoạt động này đã bước đầu có sự định hình cụ thể ở một số doanh nghiệp sản xuất quy mô lớn trong tỉnh.

**Bảng 2.12: Kết quả khảo sát về kiểm soát chi phí liên quan đến R&D**

Nội dung khảo sát	Kết quả
-------------------	---------

Kênh thu thập thông tin để tiến hành R&D sản phẩm mới là?	<input type="checkbox"/> Qua góp ý trực tại điểm bán hàng: 30/30 <input type="checkbox"/> Qua mạng xã hội/internet: 09/30 <input type="checkbox"/> Qua bộ phận thị trường: 21/30 <input type="checkbox"/> Kênh khác: 0
---	---

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Để tiến hành sản xuất sản phẩm mới, thông qua các ý kiến phản hồi trực tiếp của khách hàng tại các điểm bán hàng, qua mạng xã hội, đối tác, qua thông tin của nhân viên thị trường, bộ phận kinh doanh các doanh nghiệp sẽ tiến hành nghiên cứu, đề xuất các dòng sản phẩm phù hợp. Các đề xuất này sau khi được Ban lãnh đạo chấp nhận sẽ tiến hành sản xuất thử. Kế toán phối hợp với bộ phận liên quan để kiểm soát chi phí sản xuất thử, xác định tổng chi phí dự kiến, tỉ trọng từng loại chi phí để tính toán lợi nhuận. Sau khi sản phẩm được quyết định đưa vào sản xuất, kế toán cùng các bộ phận tiếp tục hoàn thiện hệ thống các định mức chi phí để tổ chức thực hiện.

**Bảng 2.13: Tỉ trọng bình quân của từng loại chi phí/tổng chi phí dự kiến để sản xuất sản phẩm mới**

Loại chi phí	Tỉ trọng bình quân
Chi phí nghiên cứu, phát triển	5% - 7%
Chi phí sản xuất	71% - 79%
Chi phí bán hàng	3% - 5%
Chi phí quản lý	8% - 10%
Chi phí khác	5% - 7%

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

✓ **Kiểm soát chi phí hoạt động hàng ngày**

Vì chi phí hoạt động phát sinh hàng ngày, liên quan đến nhiều bộ phận mặt khác do nhiều doanh nghiệp đã xây dựng được hệ thống chi phí định mức nhất là các chi phí sản xuất trực tiếp nên quá trình kiểm soát chi phí của kế toán được thực hiện một cách gián tiếp thông qua việc kiểm soát năng suất, chất lượng, hiệu quả của từng bộ phận trong mối quan hệ giữa các chi phí đầu vào với kết quả đầu ra nhất là tại các phân xưởng sản xuất.

**Bảng 2.14: Kết quả khảo sát về kiểm soát chi phí hoạt động hàng ngày**

Nội dung khảo sát	Kết quả
1. Bộ phận chịu trách nhiệm kiểm soát chi phí hoạt động là?	<input type="checkbox"/> Bộ phận sản xuất: 0

	<input type="checkbox"/> Bộ phận kế toán: 0 <input type="checkbox"/> Kết hợp giữa bộ phận sản xuất và kế toán: 30/30
2. Thời điểm diễn ra hoạt động kiểm soát chi phí là?	<input type="checkbox"/> Hàng ngày: 30/30 <input type="checkbox"/> Định kỳ vài ngày một lần: 0 <input type="checkbox"/> Cuối mỗi tuần: 0 <input type="checkbox"/> Khác: 0
3. Khi phát sinh chênh lệch bất thường về chi phí, kế toán sẽ?	<input type="checkbox"/> Tư vấn ngay cho Ban lãnh đạo: 30/30 <input type="checkbox"/> Tập hợp, báo cáo vào cuối kỳ: 0 <input type="checkbox"/> Khác: 0

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Để kiểm soát chi phí hoạt động nhất là tại các phân xưởng sản xuất, hàng ngày kế toán thống kê kết quả công việc của từng phân xưởng, so sánh, đánh giá với mức kế hoạch bình quân ngày để xác định chênh lệch. Cuối tháng, căn cứ vào kết quả thống kê hàng ngày, kế toán lập Bảng tổng hợp tình hình sản xuất hàng tháng, tính tổng số lượng sản phẩm hoàn thành, số sản phẩm sản xuất bình quân/ngày, so sánh với kế hoạch sản xuất để xác định tỉ lệ thực hiện/kế hoạch của từng bộ phận. Thông thường chênh lệch phát sinh giữa thực tế và kế hoạch ngày và trung bình tháng không lớn do các định mức vật tư, nhân công được xây dựng sát với tình hình cụ thể của từng doanh nghiệp. Tuy nhiên nếu có bất kỳ chênh lệch bất thường nào xảy ra, kế toán sẽ phải tìm hiểu nguyên nhân, tổng hợp theo bộ phận để báo cáo, xin ý kiến nhà quản trị nhằm điều chỉnh kịp thời hoạt động sản xuất, từ đó kiểm soát hiệu quả chi phí phát sinh hàng ngày của doanh nghiệp. (Phụ lục 2.40)

Bên cạnh đó để kiểm soát tốt hơn các chi phí hoạt động, hướng tới cắt giảm chi phí liên tục, toàn diện, một số doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh đã bắt đầu tổ chức tập huấn, mời chuyên gia JICA Nhật Bản giới thiệu mô hình quản trị 5S (sàng lọc – sắp xếp – sạch sẽ - sẵn sóc – sẵn sàng). Tuy vậy hoạt động này mới chỉ được nghiên cứu, triển khai ở những phần việc đầu tiên, có tính chất định hướng chung tại các doanh nghiệp có quy mô lớn như: Công ty TNHH sản xuất kinh doanh Sứ Hảo Cảnh, Công ty cổ phần gốm sứ Long Hầu....chưa xác định thời gian, quy trình, trách nhiệm cụ thể của các bộ phận, trong đó có kế toán liên quan đến thông tin KTQTCP với chức năng kiểm soát chi phí hàng ngày tại doanh nghiệp.

✓ **Đánh giá sự biến động của các khoản mục chi phí hoạt động trọng yếu**



Với câu hỏi: Định kỳ kế toán tiến hành đánh giá sự biến động của các khoản mục chi phí trọng yếu nào? Kết quả khảo sát cho thấy:

**Bảng 2.15: Kết quả khảo sát danh mục các khoản mục chi phí trọng yếu được phân tích chênh lệch**

Các loại chi phí được phân tích chênh lệch	Kết quả
Chi phí sản xuất trực tiếp	30/30
Chi phí sản xuất chung	12/30
Chi phí bán hàng	10/30
Chi phí quản lý	08/30
Chi phí khác	-

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Định kỳ đánh giá sự biến động các khoản mục chi phí trọng yếu là một hoạt động cần thiết để phân tích kết quả thực hiện thực tế về chi phí so với các kế hoạch, dự toán mà doanh nghiệp đã đề ra. Tùy vào đặc thù và yêu cầu quản trị, có nhiều doanh nghiệp tiến hành đánh giá chi phí hàng tháng nhưng cũng có những doanh nghiệp chỉ thực hiện theo năm. Về nội dung, các doanh nghiệp thường tập trung đánh giá những khoản mục chi phí chiếm tỉ trọng lớn, nhất là chi phí sản xuất trực tiếp. Tuy nhiên cũng có doanh nghiệp chỉ tiến hành đánh giá một hoặc hai khoản mục được cho là quan trọng nhất trong đó chủ yếu tập trung phân tích sự biến động của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Công cụ chính được kế toán sử dụng để định kỳ đánh giá chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất gồm sử dụng trên địa bàn tỉnh mới chỉ dừng lại là Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí sản xuất theo yếu tố. Để lập báo cáo này, kế toán căn cứ vào số liệu đã được phản ánh trên các sổ chi tiết, sổ tổng hợp các tài khoản chi phí sản xuất liên quan. Trong đó chênh lệch chi phí là hiệu số giữa chi phí thực tế với chi phí dự toán của từng yếu tố chi phí sản xuất.

Như vậy thông tin để hỗ trợ chức năng đánh giá chi phí trong doanh nghiệp mới chỉ dừng lại ở Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí sản xuất theo yếu tố là chưa đầy đủ, trong điều kiện kế toán hoàn toàn có thể lập thêm các Báo cáo phân tích chi phí khác như: Báo cáo phân tích giá thành sản phẩm; báo cáo phân tích chi phí bán hàng; báo cáo phân tích chi phí quản lý doanh nghiệp.... Tuy nhiên thay vì lập thêm các báo cáo kỹ thuật như trên, kế toán một số doanh nghiệp kết hợp với một số bộ phận liên quan để lập Bảng tổng hợp đánh giá giá trị sản lượng sản xuất. Bảng này giúp so sánh và đánh giá giữa giá trị sản

lượng thực tế với giá trị sản lượng kế hoạch cho từng loại sản phẩm để phục vụ công tác quản trị trong doanh nghiệp. (Phụ lục 2.41)

✓ **Đánh giá sự biến động tỉ lệ chi phí hoạt động của doanh nghiệp**

Định kỳ đánh giá sự biến động tỉ lệ của từng khoản mục chi phí hoạt động trên tổng chi phí thực tế hoặc doanh thu của doanh nghiệp để so sánh, chỉ ra nguyên nhân của sự biến động tỉ trọng từng loại chi phí cũng được xem là công cụ quan trọng để đánh giá chi phí trong doanh nghiệp.

**Bảng 2.16: Kết quả khảo sát danh mục các tỉ lệ chi phí hoạt động được phân tích chênh lệch**

Các loại tỉ lệ chi phí hoạt động trọng yếu	Kết quả
Tỉ lệ chi phí NVLTT/chi phí sản xuất	06/30
Tỉ lệ chi phí NCTT/chi phí sản xuất	06/30
Tỉ lệ chi phí sản xuất/chi phí ngoài sản xuất	04/30
Tỉ lệ giá vốn hàng bán/doanh thu	05/30
Tỉ lệ chi phí bán hàng/doanh thu	07/30
Tỉ lệ chi phí quản lý doanh nghiệp/doanh thu	05/30

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Kết quả khảo sát cho thấy hầu hết kế toán chưa thực sự chú trọng việc đánh giá thông tin về các tỉ trọng chi phí hoạt động cơ bản. Đây cũng chính là nguyên nhân mà nhà quản trị và bộ phận kế toán không có đủ dữ liệu để đánh giá tính hiệu quả trong hoạt động của doanh nghiệp, so sánh với các doanh nghiệp trong ngành, trong tỉnh để có những hướng điều chỉnh cho phù hợp trong tương lai.

✓ **Đánh giá hiệu quả hoạt động của chi phí chiến lược và các trung tâm chi phí**

Nếu việc kiểm soát, đánh giá các chi phí hoạt động hàng ngày, mang tính ngắn hạn được đa số các doanh nghiệp quan tâm thì việc đánh giá hiệu quả hoạt động của chi phí chiến lược và các trung tâm chi phí lại cho kết quả hoàn toàn ngược lại:

**Bảng 2.17: Kết quả khảo sát về đánh giá hiệu quả hoạt động của chi phí chiến lược và các trung tâm chi phí**

Nội dung khảo sát	Kết quả
Định kỳ doanh nghiệp có tiến hành đánh giá trách nhiệm đối với các bộ phận chịu trách nhiệm sử dụng chi phí và đánh giá chi phí chiến lược của doanh nghiệp không?	<input type="checkbox"/> Có: 0/30 <input type="checkbox"/> Không: 30/30

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Như vậy 100% các doanh nghiệp chưa tiến hành đánh giá hiệu quả hoạt động của chi phí chiến lược và trách nhiệm kiểm soát tại các trung tâm chi phí. Để tìm hiểu nguyên nhân, qua phỏng vấn sâu bộ phận kế toán, các kế toán viên cho rằng có hai nguyên nhân chính. Trong đó, nguyên nhân khách quan là do nhà quản trị tại đây chưa nhu cầu sử dụng các thông tin liên quan để đánh giá hiệu quả của chi phí chiến lược, trách nhiệm tại các trung tâm quản lý chi phí. Nhưng nguyên nhân chủ quan là do phần lớn kế toán viên chưa nhận diện, xác định được phương pháp kế toán cụ thể để cung cấp thông tin cần thiết cho đánh giá hiệu quả chi phí chiến lược. Mặt khác việc đánh giá trách nhiệm tại các trung tâm chi phí là từng phân xưởng, phòng ban còn hạn chế do việc phân quyền quản lý chi phí không rõ ràng. Quá trình thu thập thông tin chi phí để quy trách nhiệm cho bộ phận quản lý tương đối khó khăn. Hệ thống các mẫu biểu, chỉ tiêu sử dụng, bộ phận chịu trách nhiệm chính, kỳ, quy trình đánh giá đều không có nên chưa thể triển khai đánh giá trên thực tế.

#### **2.2.4. Thực trạng ứng dụng thông tin kế toán quản trị chi phí phục vụ cho việc ra quyết định**

Việc ứng dụng thông tin KTQTCP phục vụ cho việc ra quyết định ở mỗi doanh nghiệp là hoàn toàn khác nhau, phụ thuộc vào nhiều yếu tố nhưng quan trọng nhất là quá trình kế toán đã xử lý thông tin chi phí như thế nào và các công cụ đã được sử dụng ra sao, cho những dạng quyết định cơ bản nào của doanh nghiệp? Kết quả khảo sát cho thấy:

##### *2.2.4.1. Đối với ứng dụng mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận*

Thực tế 30/30 doanh nghiệp được khảo sát, kế toán đều chưa ứng dụng công cụ phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận để phục vụ cho việc ra các quyết định trong doanh nghiệp, đặc biệt là các quyết định ngắn hạn như: Quyết định thay đổi định phí, doanh thu; quyết định thay đổi biến phí, doanh thu; quyết định thay đổi định phí, giá bán, doanh thu; quyết định thay đổi định phí, biến phí, doanh thu và quyết định thay đổi định phí, biến phí, doanh thu, sản lượng. Đây là kết quả tất yếu vì trước đó hầu như kế toán chưa có sự phân loại cụ thể chi phí của doanh nghiệp theo mối quan hệ với mức độ hoạt động, mặc dù đây là công cụ nhiều kế toán đã biết nhưng chưa thể ứng dụng được trong thực tế. Đây là điều đáng tiếc và chắc chắn gây khó khăn cho nhà quản trị khi ra các quyết định có liên quan.

##### *2.2.4.2. Ứng dụng công cụ phân tích điểm hòa vốn*

Kết quả khảo sát cho thấy bước đầu đã có một số ít doanh nghiệp sử dụng công cụ này như tại Công ty TNHH SXKD sứ Hảo Cảnh, tuy vậy mức độ vận dụng còn hạn chế khi chỉ tính điểm hòa vốn dự kiến (sản lượng hòa vốn) cho toàn bộ liên sản phẩm chứ

không tính cho từng sản phẩm cụ thể. Tiếp tục nghiên cứu các ứng dụng cụ thể khi sử dụng công cụ này cho việc ra quyết định, số liệu cho thấy:

**Bảng 2.18: Mức độ quan tâm khi sử dụng phân tích điểm hòa vốn để ra các loại quyết định liên quan**

<b>Dạng quyết định</b>	<b>Điểm đánh giá bình quân</b>
Quyết định lợi nhuận mục tiêu đạt được	4,52
Quyết định liên quan đến giá bán sản phẩm	4,20
Quyết định chấp nhận hoặc từ chối đơn đặt hàng	4,15
Quyết định tiếp tục sản xuất hay đình chỉ sản xuất	3,98
Quyết định thúc đẩy	3,13

(Nguồn: Tổng hợp kết quả nghiên cứu của tác giả)

Để xác định sự quan tâm của kế toán với các ứng dụng cụ thể liên quan đến phân tích điểm hòa vốn trong việc ra quyết định, tác giả thiết kế nội dung dự kiến trả lời cho câu hỏi trên thang đo likert từ 1 đến 5. Mức điểm cho thấy tất cả các ứng dụng của phân tích điểm hòa vốn đều nhận được sự quan tâm lớn của doanh nghiệp, đặc biệt là các quyết định liên quan đến lợi nhuận mục tiêu, quyết định giá bán sản phẩm, quyết định lựa chọn đơn đặt hàng hay quyết định tiếp tục sản xuất hay đình chỉ hoạt động. Đây là nhiệm vụ cơ bản mà kế toán quản trị chi phí trong từng doanh nghiệp phải cố gắng thực hiện trong thời gian tới.

#### *2.2.4.3. Ứng dụng thông tin thích hợp để ra quyết định*

Phỏng vấn trực tiếp các đáp viên, kết quả cho thấy 100% kế toán trong các doanh nghiệp không hình dung được một cách cụ thể về thế nào là thông tin thích hợp để ra quyết định. Do đó trong thực tế, công cụ này cũng không được sử dụng trong các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình.

### **2.3. Các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình**

Để đảm bảo tính khách quan trong việc xác định thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh, cách thức chọn mẫu và xử lý kết quả điều tra vô cùng quan trọng.

#### **2.3.1. Mô tả mẫu nghiên cứu**

Vì đối tượng điều tra là nhà quản trị các cấp của doanh nghiệp nên dù sử dụng phương pháp chọn mẫu thuận tiện, tác giả cũng cố gắng đảm bảo tính đại diện của mẫu

điều tra với các đặc điểm khác nhau về lĩnh vực sản xuất chính của doanh nghiệp và của các nhà quản trị (tuổi tác, giới tính, trình độ) ở các khu vực khác nhau trong toàn tỉnh.

Số phiếu phát ra và gửi qua mạng là 530, số phiếu thu về là 288. Tác giả đã tiến hành sàng lọc phiếu điều tra, loại bỏ những phiếu không hợp lệ, thiếu các thông tin quan trọng hoặc trả lời không thực sự logic (đối với các câu hỏi có mối quan hệ mật thiết với nhau). Cuối cùng số phiếu hợp lệ đủ điều kiện để nhập và phân tích dữ liệu là 252 phiếu, đạt tỉ lệ 47,5%.

### 2.3.2. Kết quả thống kê mô tả về sự tác động của nhóm nhân tố con người

Nhóm nhân tố này bao gồm đánh giá sự tác động của hai nhân tố chính là nhà quản trị và kế toán viên. Kết quả cụ thể như sau:

**Bảng 2.19: Thống kê nhận định từng thành phần trong nhóm nhân tố con người đến ứng dụng KTQTCP trong DN nghiên cứu**

STT	Kết quả thống kê liên quan đến từng thành phần trong mỗi nhóm nhân tố	Mức độ đánh giá					Trung bình
		1	2	3	4	5	
<b>I.</b>	<b>Nhân tố Nhà quản trị</b>						
1.	NQT1	-	-	25	152	75	4,20
2.	NQT2	-	-	50	126	76	4,10
3.	NQT3	-	-	25	152	75	4,20
4.	NQT4	-	-	-	101	151	4,60
<b>II.</b>	<b>Nhân tố Kế toán viên</b>						
1.	KTV1	30	63	55	50	54	3,14
2.	KTV2	26	41	53	85	47	3,34
3.	KTV3	16	25	50	112	49	3,61
4.	KTV4	25	44	85	62	36	3,16

(Nguồn: Tác giả thống kê dựa trên kết quả phân mềm SPSS)

#### ✓ Về nhân tố nhà quản trị

Kết quả thống kê về quá trình đánh giá, sự hiểu biết, xác định nhu cầu và khả năng chấp nhận chi phí cao khi ứng dụng KTQTCP tại doanh nghiệp đều có tác động quan trọng trong mỗi doanh nghiệp vì đều có số điểm trung bình rất cao từ 4,10 đến 4,60 điểm. Trong đó nhận được sự tán đồng cao nhất là nhà quản trị phải chấp nhận mức chi phí cao khi đầu tư vận dụng KTQTCP, sau đó phải có nhu cầu và đánh giá cao vai trò của KTQTCP trong thực tế. Rõ ràng đây là những thành phần chính của nhân tố có ảnh hưởng tích cực đến ứng dụng KTQTCP trong thực tế tại mỗi doanh nghiệp (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.42).

### ✓ Về nhân tố kế toán viên

Kết quả thống kê cho thấy trình độ của kế toán viên càng cao việc triển khai, ứng dụng KTQTCP càng có tính khả thi. Đặc biệt với các kế toán viên có chứng chỉ kế toán chuyên nghiệp trong nước (điểm trung bình 3,61) và tốt nghiệp từ đại học trở lên (điểm trung bình 3,34). Tuy nhiên điều bất ngờ là nếu kế toán viên có chứng chỉ kế toán chuyên nghiệp quốc tế lại không nhận được sự ủng hộ cao (điểm trung bình chỉ 3,16). Điều này có thể là do kế toán viên tại các doanh nghiệp nghiên cứu chưa có các chứng chỉ kế toán quốc tế, nên các đáp viên không có căn cứ để kiểm chứng (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.43).

### 2.3.3. Kết quả thống kê mô tả về sự tác động của nhóm nhân tố tổ chức

Liên quan đến nhóm nhân tố này, tác giả phân biệt thành 8 nhân tố là: Cơ sở hạ tầng về công nghệ thông tin; mức độ ủy quyền và trách nhiệm; nhân tố sản phẩm; nhân tố quy mô doanh nghiệp; nhân tố văn hóa doanh nghiệp; nhân tố chi phí cho việc đầu tư; nhân tố chiến lược kinh doanh; nhân tố sở hữu Nhà nước. Kết quả cụ thể như sau:

**Bảng 2.20: Thống kê kết quả nhận định từng thành phần trong nhóm nhân tố tổ chức đến ứng dụng KTQTCP trong DN nghiên cứu**

STT	Kết quả thống kê liên quan đến từng thành phần trong mỗi nhóm nhân tố	Mức độ đánh giá					Trung bình
		1	2	3	4	5	
<b>I.</b>	<b>Nhân tố CSHT CNTT</b>						
1.	CSHT1	15	17	60	119	41	3,61
2.	CSHT2	23	15	48	108	58	3,65
<b>II.</b>	<b>Nhân tố mức độ UQ, TN</b>						
1.	UQTN1	13	24	87	82	46	3,49
2.	UQTN2	9	17	48	121	57	3,79
<b>III.</b>	<b>Nhân tố sản phẩm</b>						
1.	SP1	19	21	45	95	72	3,71
2.	SP2	47	25	42	82	56	3,30
3.	SP3	25	60	76	57	34	3,06
<b>IV.</b>	<b>Nhân tố quy mô doanh nghiệp</b>						
1.	QMDN1	16	13	66	109	48	3,63
2.	QMDN2	20	9	88	100	35	3,48
3.	QMDN3	15	19	61	98	59	3,66
<b>V.</b>	<b>Nhân tố văn hóa doanh nghiệp</b>						

1.	VHDN1	25	13	43	102	69	3,70
2.	VHDN2	25	14	54	106	53	3,59
3.	VHDN3	21	22	47	97	65	3,65
<b>VI.</b>	<b>Nhân tố chi phí cho việc đầu tư</b>						
1.	CPĐT1	28	35	48	91	50	3,40
2.	CPĐT2	24	24	55	93	56	3,53
<b>VII.</b>	<b>Nhân tố chiến lược kinh doanh</b>						
1.	CLKD1	18	34	20	117	63	3,69
2.	CLKD2	24	14	32	112	70	3,75
3.	CLKD3	19	11	24	112	86	3,93
4.	CLKD4	25	17	33	100	77	3,74
5.	CLKD5	27	28	62	87	48	3,40
6.	CLKD6	22	32	42	100	56	3,54
<b>VIII.</b>	<b>Nhân tố sở hữu Nhà nước</b>						
1.	SHNN1	75	52	75	50	-	2,40
2.	SHNN2	-	-	75	125	52	3,91
3.	SHNN3	26	75	125	26	-	2,60

(Nguồn: Tác giả thống kê dựa trên kết quả phân mềm SPSS)

#### ✓ Về nhân tố cơ sở hạ tầng về công nghệ thông tin

Kết quả cho thấy phần mềm kế toán có phân hệ KTQTCP phù hợp dựa trên nền tảng cơ sở hạ tầng về công nghệ thông tin đảm bảo có tác động nhất định đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp khi nhận được sự đồng tình cao của đối tượng khảo sát với số điểm trung bình là 3,65 và 3,61 điểm (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.44).

#### ✓ Về nhân tố mức độ ủy quyền và trách nhiệm

Kết quả phần lớn các ý kiến đều có nhận định chung là nếu doanh nghiệp xác định trách nhiệm của từng bộ phận rõ ràng sẽ có tác động nhất định với ứng dụng KTQTCP khi nhận được số điểm trung bình là 3,79 điểm (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.45).

#### ✓ Về nhân tố sản phẩm

Nhân tố này được khảo sát thông qua 3 thành phần, kết quả là việc sản phẩm được thiết kế, sản xuất cần sự kiểm soát chặt chẽ là thành phần có khả năng tác động cao đến nhất đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp khi có điểm trung bình là 3,71 điểm. Tuy vậy việc sản phẩm được sản xuất theo lô lớn có vẻ không có khả năng tác động đến việc

ứng dụng KTQTCN khi chỉ có điểm trung bình là 3,06 điểm (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.46).

✓ **Về nhân tố quy mô doanh nghiệp**

Nhân tố này được khảo sát thông qua 3 thành phần, kết quả cho thấy doanh thu, số lượng nhân viên và số lượng các phòng ban chi nhánh đều có khả năng tác động nhất định đến ứng dụng KTQTCN. Trong đó việc có nhiều số phòng ban chi nhánh được đánh giá có sự tác động cao nhất trong nhóm với điểm trung bình là 3,66 điểm (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.47)

✓ **Về nhân tố văn hóa doanh nghiệp**

Với 3 thành phần khảo sát, các ý kiến đều cho rằng các thành phần đều có khả năng tác động nhất định đến việc ứng dụng KTQTCN tuy nhiên với mức điểm trung bình không quá chênh lệch lần lượt là: 3,7; 3,65; 3,59 điểm. Trong đó thành phần được đánh giá cao nhất đến ứng dụng KTQTCN là văn hóa hỗ trợ của nhà quản trị với nhân viên trong doanh nghiệp (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.48).

✓ **Về nhân tố chi phí cho việc đầu tư**

Nhân tố này được khảo sát bao gồm 2 thành phần, kết quả khảo sát cho thấy cả 2 thành phần liên quan đến yêu cầu về chi phí đầu tư công nghệ và yêu cầu về chi phí tư vấn từ chuyên gia đều có khả năng tác động đến ứng dụng KTQTCN. Trong đó chi phí tư vấn từ chuyên gia được đánh giá cao hơn nhưng không đáng kể với điểm trung bình là 3,53 điểm (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.49).

✓ **Về nhân tố chiến lược kinh doanh**

Nhân tố này được khảo sát bao gồm 6 thành phần, kết quả là các thành phần: Chú trọng thiết kế các sản phẩm mới; cung cấp sản phẩm với chất lượng cao; hệ thống phân phối rộng; cung cấp dịch vụ sau bán hàng tốt; sản xuất theo yêu cầu giao hàng; sản xuất sản phẩm theo yêu cầu chuyên biệt của khách hàng đều có khả năng tác động đến ứng dụng KTQTCN. Trong đó biến hệ thống phân phối rộng nhận được sự đồng thuận lớn nhất với điểm trung bình là 3,93 điểm (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.50).

✓ **Về nhân tố sở hữu của Nhà nước**

Nhân tố này được khảo sát với 3 thành phần, tương ứng với tỉ lệ vốn nắm giữ của Nhà nước trên tổng vốn điều lệ của các doanh nghiệp. Kết quả cho thấy với mức độ sở hữu vốn từ 20% đến dưới 50% Nhà nước có khả năng tác động cao nhất đến ứng dụng KTQTCN với điểm trung bình là 3,91 điểm. Tỉ lệ nắm giữ cao hơn 50% hoặc thấp hơn 20% đều không ảnh hưởng đến việc ứng dụng KTQTCN. Điều này có thể không hoàn toàn đúng khi



khảo sát tại doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực khác mà Nhà nước đang nắm giữ vốn chi phối trong nền kinh tế. Tuy vậy kết quả khảo sát các thành phần đã phần nào phản ánh tính đặc thù của nhân tố tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.51).

#### 2.3.4. Kết quả thống kê mô tả về sự tác động của nhóm nhân tố bên ngoài

Thuộc nhóm nhân tố này bao gồm đánh giá của hai nhân tố là: Nhân tố cạnh tranh và nhân tố chính sách pháp luật của Nhà nước. Kết quả cụ thể như sau:

**Bảng 2.21: Thống kê kết quả nhận định từng thành phần trong nhóm nhân tố bên ngoài đến ứng dụng KTQTCP trong DN nghiên cứu**

STT	Kết quả thống kê liên quan đến từng thành phần trong mỗi nhóm nhân tố	Mức độ đánh giá					Trung bình
		1	2	3	4	5	
<b>I.</b>	<b>Nhân tố cạnh tranh</b>						
1.	CTr1	28	12	35	110	67	3,70
2.	CTr2	33	16	30	113	60	3,60
3.	CTr3	27	20	25	12	58	3,65
4.	CTr4	35	32	42	89	54	3,38
<b>II.</b>	<b>Nhân tố chính sách pháp luật của Nhà nước</b>						
1.	PL1	41	95	73	29	14	2,52
2.	PL2		15	41	137	59	3,95

(Nguồn: Tác giả thống kê dựa trên kết quả phân mềm SPSS)

##### ✓ Về nhân tố cạnh tranh

Nhân tố này được khảo sát với 4 thành phần. Kết quả cho thấy tất cả các thành phần đều có khả năng tác động đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp. Trong đó cạnh tranh về giá được cho là có sự tác động lớn nhất với điểm trung bình là 3,70 điểm và thấp nhất là thành phần số lượng đối thủ cạnh tranh trong cùng phân khúc với điểm trung bình là 3,38 điểm (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.52).

##### ✓ Về nhân tố chính sách pháp luật của Nhà nước

Nhân tố này được khảo sát với 2 thành phần. Kết quả cho thấy chính sách cụ thể có tác động trực tiếp đến các loại chi phí của doanh nghiệp có khả năng tác động cao đến ứng dụng KTQTCP với số điểm trung bình là 3,95 điểm. Trong khi đó chính sách khung về nội dung KTQT của Nhà nước không được coi trọng, khi có số điểm trung bình rất thấp, chỉ 2,52 điểm. Điều này có thể do các quy định khung trước đây của Nhà nước về KTQT hầu

hết không có tính hữu hiệu với hoạt động của các doanh nghiệp (xem thêm biểu đồ tại Phụ lục 2.53).

#### **2.4. Đánh giá chung về thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị và các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình**

Thông qua nghiên cứu thực trạng KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị và các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp, tác giả có một số đánh giá chung như sau:

##### **2.4.1. Về thực trạng KTQTCP với các chức năng quản trị**

Về cơ bản KTQTCP với các chức năng quản trị doanh nghiệp đã đạt được một số kết quả cụ thể là:

###### ***- Trong việc phân loại chi phí***

Việc sử dụng một số tiêu thức phân loại chi phí không chỉ giúp kế toán lập được các Báo cáo tài chính mà còn lập được một số Báo cáo quản trị liên quan đến các khoản mục chi phí theo yêu cầu của doanh nghiệp.

###### ***- Với chức năng lập kế hoạch***

Kế toán cùng với một số bộ phận đã hoàn thiện được các định mức chi phí sản xuất trực tiếp và một số định mức chi phí gián tiếp, từ đó xây dựng được hệ thống dự toán chi phí tương đối phù hợp.

###### ***- Với chức năng tổ chức thực hiện***

Hệ thống chứng từ, tài khoản và một số báo cáo liên quan đến chi phí đều được tổ chức khá hợp lý, có tính chất đồng bộ, thống nhất. Chứng từ hạch toán đều được kiểm tra trước khi ghi sổ về tính pháp lý, quy mô nghiệp vụ. Từ hệ thống chứng từ ban đầu, kế toán ghi vào sổ chi tiết và sổ tổng hợp các tài khoản tương ứng. Hệ thống tài khoản, nhất là các tài khoản phản ánh chi phí được các doanh nghiệp may mở chi tiết nhiều cấp, theo từng nhóm sản phẩm sản xuất. Số lượng tài khoản vừa đủ để hạch toán, giúp công việc kế toán quản trị chi phí theo nhóm sản phẩm khá thuận lợi. Phương pháp và thời điểm tính giá thành phù hợp với điều kiện hiện tại của doanh nghiệp.

###### ***- Với chức năng kiểm soát, đánh giá***

Đối với các dòng sản phẩm mới, từ các kênh tham khảo có liên quan, thông qua sản xuất thử, kế toán xác định hệ thống chi phí mục tiêu làm căn cứ để định mức các chi phí liên quan khi triển khai sản xuất hàng loạt. Đối với các chi phí hoạt động phát sinh hàng ngày, căn cứ vào hệ thống định mức để kiểm soát chi phí phát sinh trong các bộ phận, nhất

là ở khu vực sản xuất. Việc phân tích chênh lệch chi phí đặc biệt là chi phí sản xuất trực tiếp đã được thực hiện thông qua Báo cáo phân tích chênh lệch chi phí sản xuất. Bước đầu những thông tin này đã phản ánh sự biến động giữa chi phí thực tế với chi phí dự toán hoặc giữa chi phí kỳ này với kỳ trước để phục vụ cho việc đánh giá tính hiệu quả của chi phí sản xuất kinh doanh trong quá trình thực hiện.

***- Với việc cung cấp thông tin KTQTCP phục vụ cho việc ra các loại quyết định***

Kế toán đã bước đầu sử dụng các công cụ như phân tích điểm hòa vốn để phục vụ cho việc ra các quyết định trong doanh nghiệp.

Bên cạnh những ưu điểm đã đạt được, KTQTCP tại các doanh nghiệp còn tồn tại một số vấn đề mang tính kỹ thuật như sau:

***- Liên quan đến việc phân loại chi phí***

Chi phí trong các doanh nghiệp chủ yếu mới được phân loại theo khoản mục và nội dung kinh tế của yếu tố sản xuất chỉ phù hợp với kế toán tài chính, không hỗ trợ cho việc ứng dụng các công cụ của kế toán quản trị chi phí như: Phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận; phân tích điểm hòa vốn; sử dụng thông tin thích hợp để ra quyết định. Vấn đề này đã tồn tại trong một thời gian khá dài tại các doanh nghiệp. Tuy nhiên vì nhiều lý do khác nhau nên hiện tại việc phân loại chi phí theo các tiêu thức phân loại nhằm phục vụ cho nhu cầu thông tin của nhà quản trị, đặc biệt là theo cách ứng xử của chi phí vẫn chưa được triển khai để cung cấp các thông tin phù hợp hơn cho hoạt động quản trị của doanh nghiệp.

***- Liên quan đến KTQTCP với chức năng lập kế hoạch***

Để phục vụ chức năng lập kế hoạch, KTQTCP đang tập trung vào hai công việc chính chính là kết hợp với các bộ phận liên quan xây dựng, hoàn thiện một số định mức chi phí trọng yếu và lập các dự toán chi phí hoạt động của doanh nghiệp. Nhìn chung các định mức chi phí trực tiếp như chi phí NVLTT, chi phí NCTT đều đã được nghiên cứu, điều chỉnh để vận hành trong thực tế là tương đối phù hợp. Nhưng đối với các chi phí chung trong đó có chi phí sản xuất chung và các chi phí ngoài sản xuất, việc xây dựng định mức mới dừng lại ở một số tiêu mục chi phí hoặc chưa đảm bảo tính khách quan vì phải dựa trên tỉ lệ phần trăm doanh thu. Mặt khác văn hóa lập dự toán ở nhiều doanh nghiệp còn hạn chế. Tổ chức quá trình lập dự toán chi phí hoạt động chưa khoa học, chưa phát huy các nguồn lực, sự tham gia của tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp, dự toán được lập mới là các dự toán tĩnh, đôi lúc thiếu thông tin cho việc lập dự toán. Việc lập các kế hoạch về chi phí chiến lược chưa được chú trọng.

***- Liên quan đến KTQTCP với chức năng tổ chức thực hiện***

+ Về mô hình kế toán chi phí: Mô hình chi phí thực tế thuần túy đang được áp dụng chủ yếu trong các doanh nghiệp đã bộc lộ những hạn chế cơ bản, đặc biệt không đáp ứng được tính kịp thời của thông tin kế toán phục vụ cho hoạt động quản trị. Bên cạnh đó mô hình chi phí thực tế kết hợp với ước tính chi phí chung cần được tiếp tục hoàn chỉnh nhất là việc xác định các vấn đề liên quan đến phân bổ chi phí sản xuất chung.

+ Về phương pháp xác định chi phí: Việc nhận diện nội dung các yếu tố chi phí trong từng khoản mục chi phí sản xuất ở một số doanh nghiệp khác nhau còn chưa chính xác. Có sự nhầm lẫn giữa yếu tố thuộc khoản mục chi phí sản xuất trực tiếp (chi phí điện, nhiên liệu, chi phí khuôn thạch cao) với yếu tố thuộc khoản mục chi phí sản xuất khác. Hệ thống chứng từ sử dụng tương đối đầy đủ nhưng chưa có sự chi tiết cần thiết để hỗ trợ theo dõi thông tin chi phí ngay từ đầu. Hệ thống tài khoản kế toán theo dõi chi phí đã được chi tiết đến tài khoản cấp 2, cấp 3 nhưng mới dừng lại ở nhóm sản phẩm, chưa chi tiết theo từng bộ phận, công đoạn. Đối tượng tập hợp chi phí là toàn bộ quy trình công nghệ theo nhóm sản phẩm. Không chú trọng tập hợp chi phí cho từng bộ phận phụ trợ. Đối tượng tính giá thành là từng dòng sản phẩm. Công tác tính giá thành bị dồn thực hiện vào cuối quý, thậm chí cuối năm. Sử dụng các tiêu thức chưa phù hợp để phân bổ chi phí sản xuất chung, không gắn liền với mức độ tiêu thụ chi phí chung của nhóm sản phẩm. Công tác kiểm kê, đánh giá giá trị sản phẩm dở dang trước khi tính giá thành không được thực hiện nghiêm túc, ảnh hưởng đến tính chính xác của chỉ tiêu này và không hỗ trợ việc đánh giá hiệu quả sản xuất của từng bộ phận (công đoạn) tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm gồm sự xây dựng.

***- Liên quan đến KTQTCP với chức năng kiểm soát, đánh giá chi phí***

Một số doanh nghiệp, kế toán chưa chú trọng xây dựng hệ thống chi phí mục tiêu khi doanh nghiệp sản xuất sản phẩm mới. Quá trình kiểm soát chi phí hoạt động hàng ngày mặc dù có sử dụng hệ thống định mức chi phí nhưng các chênh lệch (nếu có) mới chỉ quan tâm đến sự tác động về mặt lượng liên quan đến các nguồn lực tiêu dùng đầu vào và kết quả đầu ra của doanh nghiệp. Việc đánh giá hiệu quả của chi phí hoạt động thông qua phân tích chênh lệch chi phí còn chưa được quan tâm đúng mức. Hệ thống báo cáo phân tích chênh lệch chi phí còn quá ít, thiếu đồng bộ, mang tính tổng hợp cao, không gắn liền với đối tượng và các bộ phận sử dụng nguồn lực. Thông tin được trình bày (nếu có) theo yếu tố chi phí là chưa đủ phục vụ cho hoạt động quản trị. Việc trình bày thông tin chỉ dừng lại ở các Báo cáo phân tích. Đánh giá sự biến động tỉ trọng của chi phí hoạt động trong tổng chi phí sản xuất,

doanh thu bán hàng, hiệu quả của các trung tâm trách nhiệm về chi phí, hiệu quả thực hiện chi phí chiến lược chưa được coi trọng.

**- Liên quan đến sử dụng thông tin KTQTCP phục vụ cho việc ra quyết định**

Các công cụ của KTQTCP sử dụng để hỗ trợ việc ra quyết định còn hạn chế, do kế toán chưa thể vận dụng được đầy đủ các phương pháp đặc thù của KTQTCP để phục vụ cho việc ra quyết định.

**2.4.2 Về thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp**

Trên cơ sở điểm trung bình theo thành phần trong mỗi nhân tố (đã được đề cập ở trên), để đánh giá khái quát thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các doanh nghiệp, thông qua việc quy đổi về điểm trung bình chung và xác định độ lệch chuẩn của dữ liệu thu thập được liên quan đến từng nhân tố, kết quả:

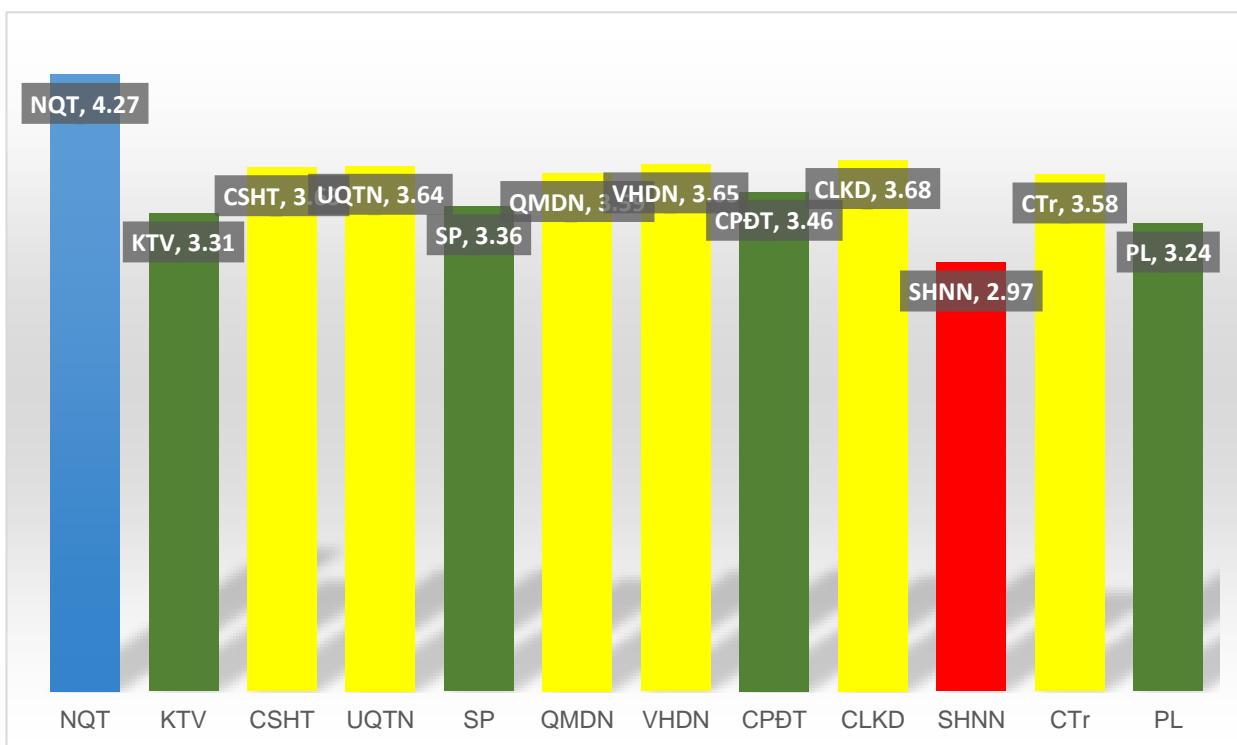
**Bảng 2.22: Tổng hợp các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP tại các DNSX gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình**

STT	Nhóm nhân tố	Điểm trung bình chung	Độ lệch chuẩn
<b>I.</b>	<b>Nhóm nhân tố con người</b>		
1.	Nhân tố Nhà quản trị	4,27	0,439
2.	Nhân tố Kế toán viên	3,31	0,719
<b>II.</b>	<b>Nhóm nhân tố tổ chức</b>		
1.	Nhân tố cơ sở hạ tầng CNTT	3,63	0,934
2.	Nhân tố mức độ ủy quyền trách nhiệm	3,64	0,898
3.	Nhân tố sản phẩm	3,36	1,021
4.	Nhân tố quy mô doanh nghiệp	3,59	0,822
5.	Nhân tố văn hóa doanh nghiệp	3,65	0,908
6.	Nhân tố chi phí cho việc đầu tư	3,46	1,065
7.	Nhân tố chiến lược kinh doanh	3,68	0,757
8.	Nhân tố mức độ sở hữu Nhà nước	2,97	0,435
<b>III.</b>	<b>Nhóm nhân tố bên ngoài</b>		
1.	Nhân tố cạnh tranh	3,58	0,968
2.	Nhân tố chính sách pháp luật của Nhà nước	3,24	0,808

(Nguồn: Tác giả thống kê dựa trên kết quả phân mềm SPSS)

Theo đó tính theo điểm trung bình chung, nhà quản trị được xem là nhân tố có tác động lớn nhất đến ứng dụng KTQTC trong các doanh nghiệp với điểm trung bình là 4,27 điểm và dữ liệu thu thập được từ các câu trả lời với độ tập trung khá cao khi độ lệch chuẩn chỉ là 0,439 điểm. Tuy vậy mức độ sở hữu của Nhà nước là nhân tố được đánh giá hầu như không có sự tác động đến việc ứng dụng KTQTC khi điểm trung bình chỉ đạt 2,97 điểm, dưới mức không có ý kiến là 3 điểm. Các nhân tố khác như: Chính sách pháp luật của Nhà nước; kế toán viên; sản phẩm; chi phí cho việc đầu tư, điểm trung bình đều ở mức thấp hơn 3,50 điểm, do đó việc tác động đến ứng dụng KTQTC trong thực tế có thể không rõ ràng so với các nhân tố còn lại có mức điểm trung bình từ 3,50 trở lên (xem thêm tại Phụ lục 2.54).

**Biểu đồ 2.1: Điểm đánh giá trung bình các nhân tố đến ứng dụng KTQTC trong các doanh nghiệp**



(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

### 2.4.3. Nguyên nhân

Như vậy bên cạnh những kết quả đã đạt được, KTQTC tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình còn có một số những tồn tại, hạn chế nhất định. Theo tác giả có hai nhóm nguyên nhân chính sau:

#### ✓ Nguyên nhân khách quan

Nguyên nhân này liên quan đến những nhân tố bên ngoài đang tác động đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh,

mà nổi bật là nhân tố cạnh tranh. Chính điều này đã làm cho các doanh nghiệp phải tối ưu hóa trong sản xuất, tiết giảm chi phí, hạ giá thành, tích cực nghiên cứu để đổi mới sản phẩm. Do đó kế toán nói chung, KTQTCP nói riêng trong suốt thời gian qua đã không ngừng hoàn thiện để phục vụ tích cực cho các chức năng quản trị. Tuy nhiên để đảm bảo đạt được mục tiêu phát triển bền vững trước sự thay đổi nhanh của khoa học công nghệ, thị hiếu khách hàng, giá cả các yếu tố đầu vào, đòi hỏi KTQTCP phải tiếp tục được đánh giá, điều chỉnh, bổ sung nhằm đáp ứng được yêu cầu của công tác quản trị trong tình hình mới.

#### ✓ Nguyên nhân chủ quan

Có một số nguyên nhân chủ quan cũng ảnh hưởng trực tiếp đến KTQTCP trong các doanh nghiệp:

- Một là, rõ ràng sự hiểu biết, nhu cầu thông tin và đặc biệt là chấp nhận chi phí để đầu tư của nhà quản trị có ảnh hưởng lớn đến ứng dụng KTQTCP trong doanh nghiệp. Tuy nhiên, việc bố trí đội ngũ kế toán viên quá ít để tiết kiệm chi phí, trình độ chuyên môn của kế toán viên không đồng đều, tư duy làm việc thiếu sáng tạo, không theo sát công việc....dẫn đến hiệu quả thực hiện nhiệm vụ chưa cao, làm ảnh hưởng đến vai trò của KTQTCP với các chức năng quản trị doanh nghiệp.

- Hai là, những tồn tại về hệ thống cơ sở hạ tầng, mức độ ủy quyền trách nhiệm, đặc thù trong sản xuất sản phẩm, quy mô của doanh nghiệp hiện tại...đang gây những khó khăn nhất định cho KTQTCP. Đa số các doanh nghiệp đi lên từ mô hình công ty gia đình, doanh nghiệp tư nhân, mức độ phân quyền không cao, sản xuất nhiều dòng sản phẩm với quy mô trung bình và lớn làm cho khối lượng công việc của kế toán quá tải dẫn đến kiểm soát chi phí hàng ngày gặp khó khăn, công tác kiểm kê, đối chiếu số liệu, lên các báo cáo, phân tích thông tin chi phí sản xuất kinh doanh chưa thực sự được chú trọng. Quá trình tuyên truyền các công cụ quản trị nói chung, KTQTCP nói riêng chưa thực sự hiệu quả. Sự thiếu sự hỗ trợ của các chuyên gia liên quan đến việc xây dựng mô hình KTQTCP cũng là một trong những nguyên nhân dẫn đến những hạn chế nhất định trong công tác kế toán hiện nay.

## KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Kết thúc chương 2, những kết quả nghiên cứu của luận án đã được tác giả khái quát ở những nội dung sau:

*Một là*, khái quát lịch sử hình thành, phát triển, đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý, quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, đặc điểm công tác kế toán. Đặc biệt nhấn mạnh những đặc thù về hoạt động của các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh có ảnh hưởng đến KTQTCP.

*Hai là*, nghiên cứu hệ thống cơ sở dữ liệu của kế toán cho thấy bên cạnh những ưu điểm đã đạt được, những tồn tại hạn chế xuất hiện mang tính phổ biến trong nhiều doanh nghiệp từ những nội dung liên quan đến phân loại chi phí đến những công cụ, phương pháp được KTQTCP sử dụng để phục vụ cho các chức năng quản trị. Điều này đang ảnh hưởng nhất định đến vai trò của KTQTCP tại các doanh nghiệp hiện nay.

*Ba là*, các nhân tố ảnh hưởng trực tiếp đến ứng dụng KTQTCP được nhận diện, tính điểm trung bình chung theo đánh giá của các đáp viên. Kết quả này đã phản ánh những đặc trưng riêng về sự tác động của từng nhân tố với việc ứng dụng KTQTCP. Nhất là xác định được các nhân tố có sự tác động lớn, lần lượt là: Nhân tố nhà quản trị (4,27 điểm); nhân tố chiến lược kinh doanh (3,68 điểm); nhân tố văn hóa doanh nghiệp (3,65 điểm); nhân tố mức độ ủy quyền và trách nhiệm (3,64 điểm); nhân tố cơ sở hạ tầng (3,63 điểm); nhân tố quy mô doanh nghiệp (3,59 điểm) và nhân tố cạnh tranh (3,58 điểm).

Những kết quả đạt được, tồn tại hạn chế của KTQTCP đã xác định được nguyên nhân. Đây là cơ sở để tác giả tiếp tục đề xuất các phương hướng, giải pháp hoàn thiện cụ thể nhằm nâng cao vai trò, việc ứng dụng của KTQTCP với các chức năng quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình trong chương 3 của luận án.



## CHƯƠNG 3

# GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GÓM SỨ XÂY DỰNG TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI BÌNH

### 3.1. Định hướng phát triển của các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình

Đối với tỉnh Thái Bình, sản xuất gốm sứ xây dựng được coi là một trong những lĩnh vực có nhiều ưu thế. Ngay từ năm 2008, để phát huy những thế mạnh này, Ủy ban nhân dân tỉnh Thái Bình đã ban hành Quyết định số 715/QĐ – UBND ngày 01 tháng 4 năm 2008 của Chủ tịch UBND tỉnh Thái Bình phê duyệt quy hoạch phát triển công nghiệp tỉnh Thái Bình đến năm 2020 trong đó cụ thể hóa về quan điểm, mục tiêu phát triển và một số giải pháp căn bản để phát triển công nghiệp sản xuất gốm, sứ, vật liệu xây dựng. Đến nay cùng với Quyết định số 1469/QĐ-TTg ngày 22 tháng 8 năm 2014 của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt quy hoạch tổng thể phát triển vật liệu xây dựng Việt Nam đến năm 2020 và định hướng đến năm 2030; Quyết định số 1586/QĐ-BXD ngày 30 tháng 12 năm 2014 của Bộ trưởng Bộ Xây dựng về phê duyệt quy hoạch phát triển vật liệu gốm, sứ xây dựng và đá ốp lát ở Việt Nam đến năm 2020, Thái Bình đã chủ động điều chỉnh một số nội dung có liên quan trong chiến lược phát triển ngành gốm, sứ, vật liệu xây dựng của tỉnh, cụ thể như sau:

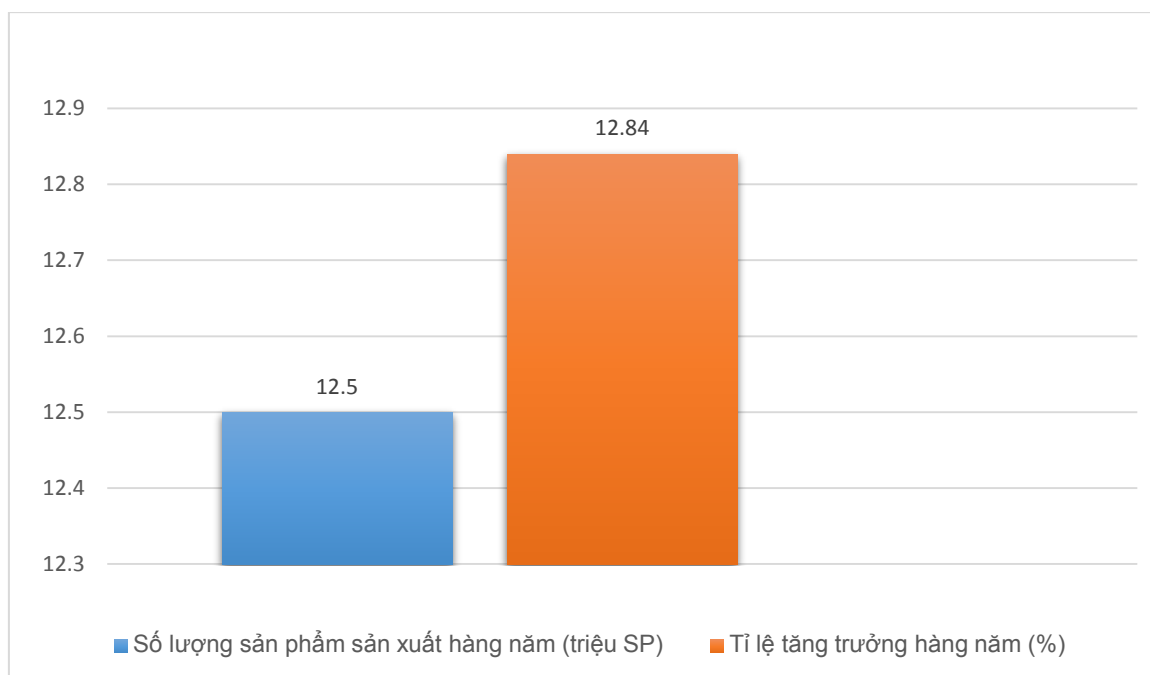
#### *Về quan điểm phát triển*

Tỉnh Thái Bình xác định có bốn quan điểm chính để phát triển ngành gốm, sứ, vật liệu xây dựng, bao gồm: Đầu tư phát triển bền vững thị trường gạch gốm ốp lát, sứ vệ sinh và đá ốp lát. Phát triển cơ sở sản xuất gắn với sử dụng hợp lý tài nguyên thiên nhiên, giảm phát thải và bảo vệ môi trường. Sản xuất gạch gốm ốp lát, sứ vệ sinh, đá ốp lát đáp ứng nhu cầu của thị trường trong tỉnh, trong nước và xuất khẩu. Đầu tư phát triển các cơ sở sản xuất theo hướng tập trung, quy mô vừa và lớn, công nghệ hiện đại để hình thành chế biến nguyên liệu phục vụ cho ngành gạch gốm ốp lát và sứ vệ sinh. Đầu tư công nghệ tiên tiến, hiện đại với mức tự động hóa cao, mức tiêu hao nguyên nhiên vật liệu thấp, sản xuất ra các sản phẩm chất lượng cao.

#### *Về mục tiêu phát triển*

Định hướng phát triển sản phẩm đến năm 2020, tầm nhìn 2030: Gạch gốm ốp lát: 95 triệu m<sup>2</sup>/năm; sứ vệ sinh: 12,5 triệu sản phẩm/năm. Phấn đấu giá trị sản xuất tăng trưởng bình quân giai đoạn 2016 – 2020 đạt 12,84%, năm 2020 tổng giá trị sản phẩm đạt 5.166,7 tỷ đồng.

**Biểu đồ 3.1: Mục tiêu phát triển sản phẩm gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình (giai đoạn 2016 – 2020)**



(Nguồn: UBND tỉnh Thái Bình, 2008)

Như vậy, định hướng phát triển các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng của tỉnh Thái Bình rất rõ ràng, đòi hỏi quá trình đổi mới, tái cấu trúc phải được thực hiện một cách mạnh mẽ, có tính lan tỏa ở tất cả các doanh nghiệp. Trong đó phải chú trọng vào các hoạt động đổi mới bộ công cụ quản trị doanh nghiệp, nhất là các nội dung liên quan đến KTQTCP. Đây là tiền đề để các doanh nghiệp tiết kiệm tối đa chi phí, tăng năng suất lao động, hạ giá thành, đa dạng hóa kiểu dáng, mẫu mã sản phẩm, mở rộng quy mô để không ngừng nâng cao uy tín, thương hiệu sản phẩm gốm sứ xây dựng Thái Bình ở thị trường trong nước và quốc tế.

### **3.2. Nguyên tắc và yêu cầu hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình**

#### **3.2.1. Nguyên tắc hoàn thiện**

Để hoàn thiện KTQTCP với các chức năng quản trị và tăng cường ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp, các nguyên tắc cơ bản được xác định là:

*Thứ nhất*, các nội dung hoàn thiện liên quan đến KTQTCP giúp hỗ trợ cho một khuôn khổ quản trị hiệu quả. Điều này có nghĩa là việc đề xuất bất cứ nội dung hoàn thiện nào cần phải tính đến tác động của nó với hiệu quả kinh tế nói chung trong doanh nghiệp, tạo ra cơ chế khuyến khích các thành viên trong doanh nghiệp đều tích cực tham gia vào hoạt động quản trị. Mặt khác nội dung hoàn thiện cần phân định rõ trách nhiệm của các bộ

phận liên quan, tạo ra cơ chế kiểm tra, giám sát khách quan, minh bạch và phù hợp với nguồn lực thực hiện của doanh nghiệp.

*Thứ hai*, phải hướng tới nhà quản trị các cấp vì nhà quản trị là đối tượng sử dụng thông tin để phục vụ cho việc ra quyết định. Do vậy họ phải được cung cấp thông tin KTQTCP đầy đủ, kịp thời, đáng tin cậy về thời gian và địa điểm.

*Thứ ba*, đảm bảo tính kế thừa, việc xây dựng nội dung KTQTCP cho một doanh nghiệp không có nghĩa là phải xây dựng mới hoàn toàn, mà cần phải phân tích, chọn lọc và kế thừa kinh nghiệm từ các mô hình hiện có, kinh nghiệm triển khai từ các doanh nghiệp khác để nâng cao tính hiệu quả của KTQTCP.

*Thứ tư*, hướng tới phát triển doanh nghiệp bền vững, nâng cao khả năng cạnh tranh, hội nhập quốc tế, cải thiện mức độ hài lòng, sự trung thành của khách hàng với sản phẩm của doanh nghiệp và tối đa hóa lợi nhuận.

### **3.2.2. Yêu cầu**

Để đáp ứng được các nguyên tắc đã được xác định ở trên, các nội dung KTQTCP với các chức năng quản trị được đề xuất cần đáp ứng các yêu cầu cơ bản sau:

*Một là*, phải đảm bảo yêu cầu thiết thực và hiệu quả. Chức năng cơ bản của kế toán quản trị là cung cấp thông tin cho nhà quản trị để ra các quyết định. Do đó các nội dung đề xuất liên quan đến KTQTCP với từng chức năng quản trị phải phù hợp với yêu cầu của nhà quản trị, bao gồm cả nhà quản trị cấp trung gian.

*Hai là*, phải đảm bảo cung cấp thông tin một cách trung thực, khách quan, đầy đủ và kịp thời. Mặt khác việc thu thập, trình bày, thiết kế thông tin phải đảm bảo tính khoa học, tạo điều kiện cho việc so sánh, phân tích và ra quyết định.

*Ba là*, phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh, đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất, tổ chức quản lý của các doanh nghiệp. Đồng thời phải đảm bảo tính linh hoạt trong việc tổ chức thông tin kế toán chi phí. Yêu cầu này đòi hỏi phải sử dụng phương pháp tập hợp chi phí phù hợp, phân bổ các chi phí chung hợp lý, tính giá thành sản phẩm chính xác, có sự chi tiết hóa thông tin trên hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ sách kế toán và hệ thống báo cáo kế toán chi phí.

*Bốn là*, phải phù hợp với nguồn lực, yêu cầu, trình độ chuyên môn nghiệp vụ của đội ngũ nhà quản trị, cán bộ kế toán, điều kiện cơ sở vật chất, trang thiết bị, ứng dụng phương tiện kỹ thuật hiện đại trong công tác kế toán của các doanh nghiệp hiện nay.

### **3.3. Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với các chức năng quản trị tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình**

Căn cứ vào thực trạng, điều kiện cụ thể của doanh nghiệp, các nguyên tắc và yêu cầu đã xác định, tác giả tổng hợp, đề xuất một số những giải pháp cơ bản như sau:

### **3.3.1. Hoàn thiện việc xác định nội dung và phân loại chi phí trong doanh nghiệp**

Hoàn thiện việc xác định nội dung và phân loại chi phí thực chất là quá trình tái cấu trúc chi phí hoạt động của mỗi doanh nghiệp. Đây được xem là bước đi cần thiết để ứng dụng KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị doanh nghiệp. Về lý thuyết có nhiều cách phân loại phục vụ hiệu quả cho các phương pháp của KTQTCP để lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm soát, đánh giá chi phí và ra quyết định. Nhưng xét trong điều kiện thực tế hiện nay, các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình nên ưu tiên kết hợp theo hai cách là: Phân loại theo khả năng quy nạp vào đối tượng chịu chi phí và phân loại theo mối quan hệ với mức độ hoạt động. Theo đó:

#### **✓ Với chi phí sản xuất**

Các chi phí sản xuất gồm: Chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí sản xuất chung. Trong đó chi phí NVLTT, chi phí NCTT là các chi phí biến đổi. Chi phí sản xuất chung bao gồm 8 tiểu mục chi phí nhưng được phân tách thành 3 nhóm có quan hệ với số lượng sản phẩm được quy đổi ra sản phẩm chuẩn trong kỳ là: Biến phí sản xuất chung, định phí sản xuất chung và chi phí hỗn hợp. Biến phí sản xuất chung được đề xuất có 8 loại chi phí. Định phí sản xuất chung có 16 loại chi phí. Riêng 3 loại chi phí liên quan đến phân xưởng là: Chi phí điện gián tiếp, nhiên liệu gián tiếp, nước gián tiếp được khuyến nghị là các chi phí hỗn hợp (Phụ lục 3.1).

Việc phân loại chi phí như trên không chỉ giúp kiểm soát chi phí hoạt động, ra các quyết định có liên quan mà còn hỗ trợ nhà quản trị, kế toán dự đoán trước tình hình biến động của tổng chi phí sản xuất ở những mức sản lượng dự kiến khác nhau thông qua việc xác định hàm dự đoán chi phí sản xuất của doanh nghiệp. Cụ thể hàm dự đoán chi phí sản xuất trong tương quan với mức độ hoạt động sẽ có dạng sau:

$$F(x) = \sum_{i=1}^n (a + b + c)x_i + D + E$$

Với, F là tổng chi phí sản xuất dự kiến phát sinh;  $x_i$  là tổng số lượng sản phẩm dự kiến sản xuất sản phẩm thứ i;

a: Tổng biến phí đơn vị chi phí NVLTT của sản phẩm thứ i;

b: Tổng biến phí đơn vị chi phí NCTT của sản phẩm thứ i;

c: Tổng biến phí đơn vị chi phí SXC của sản phẩm thứ i;

D: Tổng chi phí SXC cố định;

E: Tổng chi phí SXC hỗn hợp.

Để tìm E, doanh nghiệp phải tách chi phí sản xuất chung hỗn hợp thành biến phí và định phí. Kế toán có thể áp dụng phương pháp cực đại, cực tiểu bằng cách theo dõi số liệu tổng cộng các chi phí hỗn hợp đã phát sinh tại doanh nghiệp (để khách quan nên theo dõi ít nhất là 12 tháng) trong mối quan hệ với số lượng sản phẩm sản xuất thực tế. Biến phí đơn vị là kết quả của phân số có tử là chênh lệch của tổng chi phí sản xuất chung hỗn hợp, mẫu là chênh lệch của số lượng sản phẩm sản xuất thực tế tại hai điểm cực đại, cực tiểu. Định phí là hiệu số của tổng chi phí sản xuất chung hỗn hợp với tổng biến phí tại một trong hai điểm đó. Kế toán có thể tham khảo cách xác định tham số E tại Phụ lục 3.2.

#### ✓ Với chi phí ngoài sản xuất

Đối với các chi phí ngoài sản xuất như: Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, do có nhiều các tiểu mục chi phí có mối quan hệ trực tiếp với mức độ hoạt động nên cách nhận diện và phân loại gần tương tự như với chi phí sản xuất chung. (Phụ lục 3.1)

### 3.3.2. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với chức năng lập kế hoạch

#### 3.3.2.1. Hoàn thiện việc xây dựng hệ thống định mức chi phí trong các doanh nghiệp

Xuất phát từ tình hình thực tế để hoàn thiện việc xây dựng hệ thống định mức chi phí, các doanh nghiệp cần:

##### - Về thời điểm, cơ sở, bộ phận chịu trách nhiệm xây dựng định mức chi phí

Có hai vấn đề chính luôn tác động trực tiếp đến định mức chi phí của mỗi doanh nghiệp là định mức lượng và định mức giá của các nguồn lực tiêu thụ. Trong đó để xác định định mức lượng phù hợp, doanh nghiệp ngoài việc dựa vào các con số thống kê mức tiêu thụ trong những kỳ gần nhất, cần phải quan tâm đến ý thức, thái độ, trách nhiệm, tác phong của người lao động ở mỗi bộ phận. Đây nhiều khi là nhân tố có tác động không nhỏ đến định mức tiêu hao về lượng trong thực tế. Riêng định mức về giá, nhất là với giá chi phí nguyên vật liệu chính đòi hỏi bộ phận có liên quan phải chú trọng công tác dự báo để xác định giá phù hợp khi tính định mức. Vì giá đầu vào để sản xuất sản phẩm gồm sứ xây dựng luôn biến động tăng khá mạnh trong những năm gần đây, nhất là liên quan đến giá của men sứ. Cụ thể:

+ Nếu năng suất lao động, công nghệ, hiệu quả làm việc của máy móc thiết bị, đơn giá, chất lượng các yếu tố đầu vào không có sự thay đổi, doanh nghiệp có thể sử dụng hệ thống định mức chi phí đã được xây dựng ở một số kỳ trước gần nhất.

+ Nếu sự thay đổi là đáng kể, kế toán, bộ phận kỹ thuật, lao động tiền lương, kinh doanh cần đánh giá và xác định lại hệ thống định mức chi phí có liên quan. Từ các định mức đã được tính toán trong điều kiện sản xuất lý tưởng, khi triển khai cần có khoảng dao

động trong biên độ từ 1% đến 2% vì thực tế chất lượng, giá cả các nguyên liệu đầu vào để sản xuất sản phẩm gồm sứ xây dựng thường không ổn định sau mỗi lần nhập nên việc xác định tỉ lệ biến động của định mức chi phí thực tế so với định mức chi phí lý tưởng là hết sức cần thiết.

**- Điều chỉnh phương pháp xác định một số định mức chi phí**

Hiện nay phương pháp xác định định mức chi phí NVLTT tại các doanh nghiệp là tương đối phù hợp. Tuy nhiên với phương pháp xác định định mức chi phí NCTT và chi phí sản xuất chung nên được điều chỉnh như sau:

**+ Đối với định mức chi phí NCTT:** Theo phương pháp hiện tại với quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm gốm sứ phải trải qua nhiều giai đoạn, định mức chi phí NCTT chỉ dựa trên hai tham số là: Mức lương khoán ngày và số lượng sản phẩm được sản xuất bình quân của người lao động cho từng công đoạn. Cách làm này đơn giản nhưng không quan tâm đến việc xác định định mức mức tiêu hao thời gian cụ thể cho mỗi đơn vị sản phẩm được sản xuất theo công đoạn, tạo ra xu hướng tăng định mức chi phí NCTT (vì tiền lương tăng thêm hàng năm theo quy định của Nhà nước). Do đó không có khả năng hỗ trợ việc cắt giảm định mức chi phí này khi doanh nghiệp có nhu cầu. Vì vậy tác giả khuyến nghị nên có sự thay đổi đối với việc xác định định mức chi phí NCTT. Cụ thể kế toán cần căn cứ vào định mức lượng thời gian hao phí lao động cho một đơn vị sản phẩm và định mức đơn giá lương cho từng đơn vị sản phẩm theo công đoạn. Trong đó, định mức lượng thời gian lao động nên được xác định bằng cách bấm giờ khi sản xuất thử (ít nhất từ 3 đến 5 lần). Lượng thời gian để sản xuất một sản phẩm theo từng công đoạn phải bao gồm cả thời gian nghỉ ngơi, thời gian tính cho sản phẩm hỏng nhưng phải chú ý loại bỏ các thao tác không cần thiết. Định mức về giá cho một đơn vị thời gian lao động trực tiếp bao gồm: lương cơ bản, các khoản trích theo lương, các khoản phụ cấp lương. Như vậy định mức chi phí NCTT tính cho một đơn vị sản phẩm theo công đoạn được tính như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức Chi phí NCTT} \\ \text{cho 1 đơn vị sản phẩm} \\ \text{(Tính theo công đoạn)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức về lượng} \\ \text{thời gian hao phí của} \\ \text{người lao động} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức về giá} \\ \text{cho một đơn vị thời} \\ \text{gian hao phí của} \\ \text{người lao động} \end{array}$$

Cách làm này sẽ hỗ trợ nhà quản trị khi có nhu cầu giảm định mức chi phí NCTT bằng cách chỉ ra các thành phần thời gian trong định mức về lượng chưa thực sự phù hợp trong quá khứ để có hướng điều chỉnh trong tương lai. (Phụ lục 3.3)

### + Đối với định mức chi phí sản xuất chung

Vì chi phí sản xuất chung là những chi phí thường liên quan đến việc sản xuất nhiều sản phẩm khác nhau trong cùng một phân xưởng hoặc nhà máy nên việc xây dựng định mức chi phí cũng có những đặc thù riêng và có những khó khăn nhất định. Tuy nhiên không phải vì thế mà kế toán có thể xác định một cách chủ quan, thiếu căn cứ. Để khắc phục tình trạng một số doanh nghiệp chưa định mức được chi phí SXC hoặc mới định mức một số tiêu mục của chi phí SXC, trước hết kế toán cần chủ động xác định nội dung cấu thành của chi phí sản xuất chung trong doanh nghiệp. Căn cứ vào đặc thù của từng loại chi phí để xác định đó là biến phí hay định phí. Kế toán có thể tham khảo cách phân loại đã được tác giả đề xuất ở trên. Trong đó riêng định mức khuôn thạch cao tính cho từng dòng sản phẩm, các doanh nghiệp có thể xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức khuôn} \\ \text{thạch cao cho 1} \\ \text{dòng sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{về lượng} \\ \text{thạch cao} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{về giá} \\ \text{thạch cao} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Định mức} \\ \text{NVL Phụ} \\ \text{giá trị} \\ \text{thạch cao)} \end{array} \begin{array}{l} \text{Khấu hao} \\ \text{khuôn mẹ} \\ \text{phân bổ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Đơn} \\ \text{giá tiền} \\ \text{lương/} \\ \text{khuôn} \end{array}$$

Bước tiếp theo là xác định định mức biến phí và định mức định phí cho từng loại sản phẩm. Trong quá trình xây dựng định mức phải cân nhắc lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ hợp lý để phân bổ định mức chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng chịu chi phí. Để phù hợp với tình hình thực tế, kế toán không cần xác định tiêu thức phân bổ riêng cho biến phí và định phí của chi phí SXC mà chỉ cần lựa chọn một tiêu thức chung để phân bổ cho cả hai dạng chi phí này. Tiêu thức phù hợp có thể là tổng số giờ công lao động trực tiếp hoặc phân bổ theo tổng chi phí trực tiếp.

Định mức biến phí và định phí của chi phí sản xuất chung đều được xác định tương tự nhau, theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi phí SXC} \\ \text{cho 1 đơn vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Đơn giá chi phí} \\ \text{SXC phân bổ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn vị tiêu chuẩn} \\ \text{phân bổ cho 1 đơn vị} \\ \text{sản phẩm} \end{array}$$

Các doanh nghiệp có thể tham khảo cách xác định định mức biến phí và định mức định phí của chi phí SXC cho từng dòng sản phẩm gồm sứ xây dựng tại Phụ lục 3.4.

### + Đối với định mức các chi phí ngoài sản xuất

Đối với chi phí ngoài sản xuất như chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, kế toán cũng có thể áp dụng phương pháp tương tự như chi phí SXC. Cụ thể, sau khi nhận

diện từng tiểu mục chi phí liên quan là biến phí hay định phí, kế toán tiến hành tổng hợp số liệu. Căn cứ vào tổng tiêu thức phân bổ chung được lựa chọn (nên chọn là doanh thu tiêu thụ dự kiến của sản phẩm) để phân bổ CPBH, chi phí QLDN.

Định mức biến phí và định phí của CPBH, chi phí QLDN đều được xác định theo công thức (khi tiêu thức phân bổ là giá bán dự kiến):

$$\begin{array}{ccc} \text{Định mức CPBH/} & & \text{Đơn giá} & & \text{Giá bán dự kiến} \\ \text{CPQLDN cho 1 đơn vị} & = & \text{CPBH/CPQLDN} & \times & \text{cho 1 đơn vị} \\ \text{sản phẩm} & & \text{phân bổ} & & \text{sản phẩm} \end{array}$$

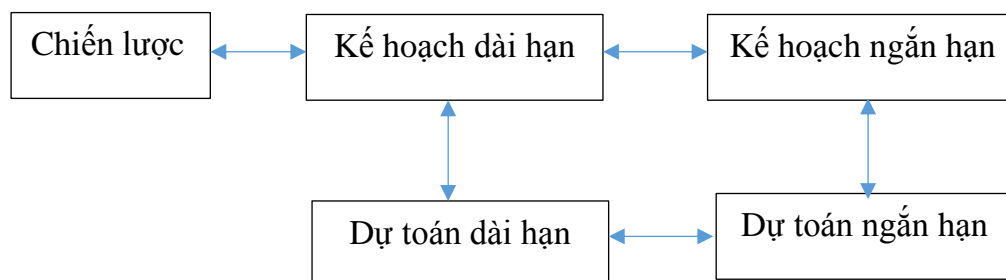
### 3.3.2.2. Hoàn thiện hệ thống dự toán chi phí trong các doanh nghiệp

Một hệ thống dự toán chi phí khoa học luôn hỗ trợ tích cực cho công tác quản trị và được coi là hữu ích nhất khi tích hợp được với chiến lược của các doanh nghiệp. Mặc dù kế toán đã bước đầu thực hiện có nề nếp việc lập dự toán, tuy vậy để phát huy hơn nữa hiệu quả, khắc phục những hạn chế, các doanh nghiệp cần tiếp tục nâng cao nhận thức, từng bước chuẩn hóa mục tiêu, quy trình, phân công trách nhiệm, với thời điểm, phương pháp, biểu mẫu lập dự toán thống nhất theo các nội dung sau:

✓ **Xác định rõ chiến lược làm cơ sở để xây dựng hệ thống dự toán ngắn hạn, dài hạn của doanh nghiệp**

Đối với các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh, mặc dù có những lợi thế nhất định nhưng trong điều kiện hiện tại, để nâng cao sức cạnh tranh của sản phẩm, chiến lược chung cần thống nhất là cung cấp các sản phẩm gốm sứ xây dựng có chất lượng tốt, kênh phân phối rộng, dịch vụ sau bán hàng tốt nhưng phải ở mức giá thấp. Điều này phải được cụ thể hóa bằng mục tiêu, sứ mạng, tầm nhìn được cụ thể hóa trong từng giai đoạn của doanh nghiệp. Trong đó việc chủ động xây dựng hệ thống dự toán nói chung, hệ thống dự toán chi phí nói riêng là một nội dung quan trọng. Chúng ta có thể hình dung sự tác động qua lại giữa chiến lược với các kế hoạch và dự toán của doanh nghiệp như sau:

**Sơ đồ 3.1: Mối quan hệ giữa chiến lược, kế hoạch và dự toán trong doanh nghiệp**



(Nguồn: Horngren và cộng sự, 2012)



Hiện tại chiến lược giá thấp, chất lượng tốt phải là yếu tố đầu tiên được xem xét trước khi bắt tay xây dựng bất kỳ kế hoạch và dự toán nào dù là dài hạn hay ngắn hạn trong mỗi doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình.

**✓ Xây dựng văn hóa, tinh thần chủ động, phối hợp giữa các bộ phận trong công tác lập dự toán**

Điều cần nhấn mạnh là tại mỗi doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh cần sớm hình thành văn hóa lập dự toán. Chủ động thực hiện công việc này có chất lượng, tạo sự đồng thuận, không mang tính hình thức. Điều đó có nghĩa là việc lập dự toán không phải là công việc riêng của kế toán mà là công việc chung của toàn doanh nghiệp liên quan trực tiếp đến từng bộ phận, phòng ban chức năng, từng người lao động. Do đó rất cần có sự quan tâm chỉ đạo của nhà quản lý các cấp, sự phối hợp trong quá trình triển khai thực hiện của tất cả các bộ phận với nguồn thông tin đầy đủ, chính xác.

**✓ Đối với lập dự toán chi phí hoạt động (dự toán ngắn hạn)**

**- Căn cứ, phạm vi thời gian để lập dự toán**

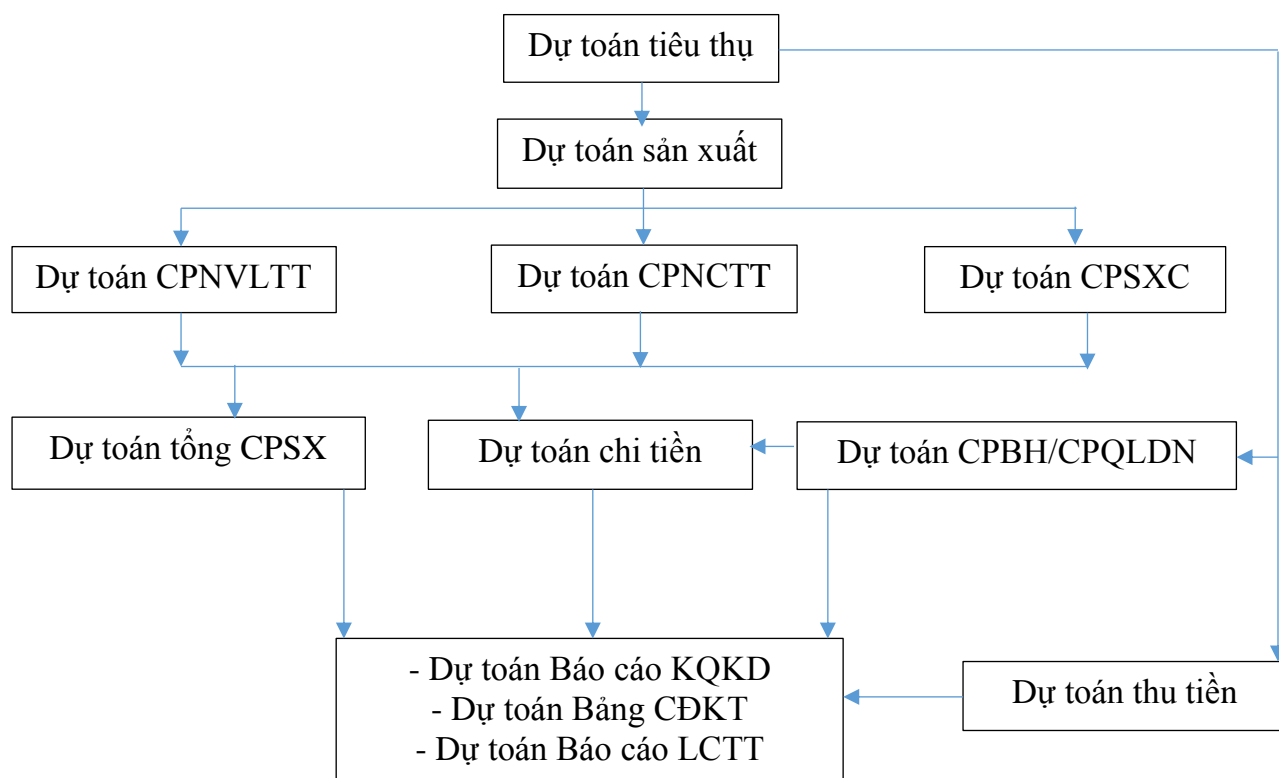
Điểm khởi đầu của việc lập dự toán chi phí hoạt động phải được xác định là dự toán bán hàng (tiêu thụ). Đây là căn cứ để lập dự toán sản xuất, sau đó các phân xưởng, bộ phận lao động tiền lương, vật tư và nhất là kế toán xác định dự toán các chi phí hoạt động với các dự toán chính là: Dự toán chi phí NVLTT, dự toán chi phí NCTT, dự toán chi phí SXC, dự toán tổng chi phí sản xuất, dự toán CPBH, dự toán CPQLDN. Kết hợp với dự toán thu tiền và chi tiền, kế toán có thể lập Báo cáo kết quả kinh doanh dự kiến và Bảng cân đối kế toán dự kiến của từng doanh nghiệp.

Về phạm vi thời gian, thay vì chỉ lập dự toán chi phí theo năm vào đầu mỗi năm, các doanh nghiệp nên lập dự toán theo quý, cho tất cả các quý trong năm. Sự thay đổi này không mất nhiều nguồn lực để thực hiện, tương đối phù hợp với kỳ báo cáo và quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm gốm sứ xây dựng hiện tại của các doanh nghiệp.

**- Quy trình, phương pháp lập dự toán**

Theo Phạm Văn Dực và Nguyễn Thị Thu Hiền (2010), quá trình lập dự toán ở mỗi doanh nghiệp phải bao gồm các bước cơ bản sau: Truyền đạt các chi tiết của chính sách và các hướng dẫn; xác định các nhân tố giới hạn kết quả; soạn thảo dự toán doanh thu; phác thảo các bản dự toán; thảo luận các bản dự toán với cấp trên; phối hợp và kiểm tra các bản dự toán; phê chuẩn cuối cùng các bản dự toán; kiểm tra dự toán.

**Sơ đồ 3.2: Dự toán chi phí hoạt động chính trong mối quan hệ với hệ thống dự toán của doanh nghiệp**



(Nguồn: Tác giả tự tổng hợp)

Hiện tại với quy trình lập dự toán truyền thống theo mô hình từ trên xuống đã và đang làm giảm vai trò và sự chủ động của các bộ phận trong doanh nghiệp. Do đó để khắc phục tồn tại nhằm nâng cao ý thức trách nhiệm của từng bộ phận, theo tác giả quy trình lập dự toán tại các doanh nghiệp gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình cần được thực hiện theo mô hình kết hợp. Theo đó việc lập dự toán về chi phí có thể được chia thành các bước sau:

Bước 1: Căn cứ vào Nghị quyết của Đại hội cổ đông với các công ty cổ phần và Đại hội thành viên với công ty TNHH, Hội đồng quản trị, Hội đồng thành viên cụ thể hóa thành các mục tiêu, chiến lược sau đó giao cho Ban giám đốc xây dựng kế hoạch tổng thể để tổ chức thực hiện trong đó có kế hoạch về lập dự toán hoạt động.

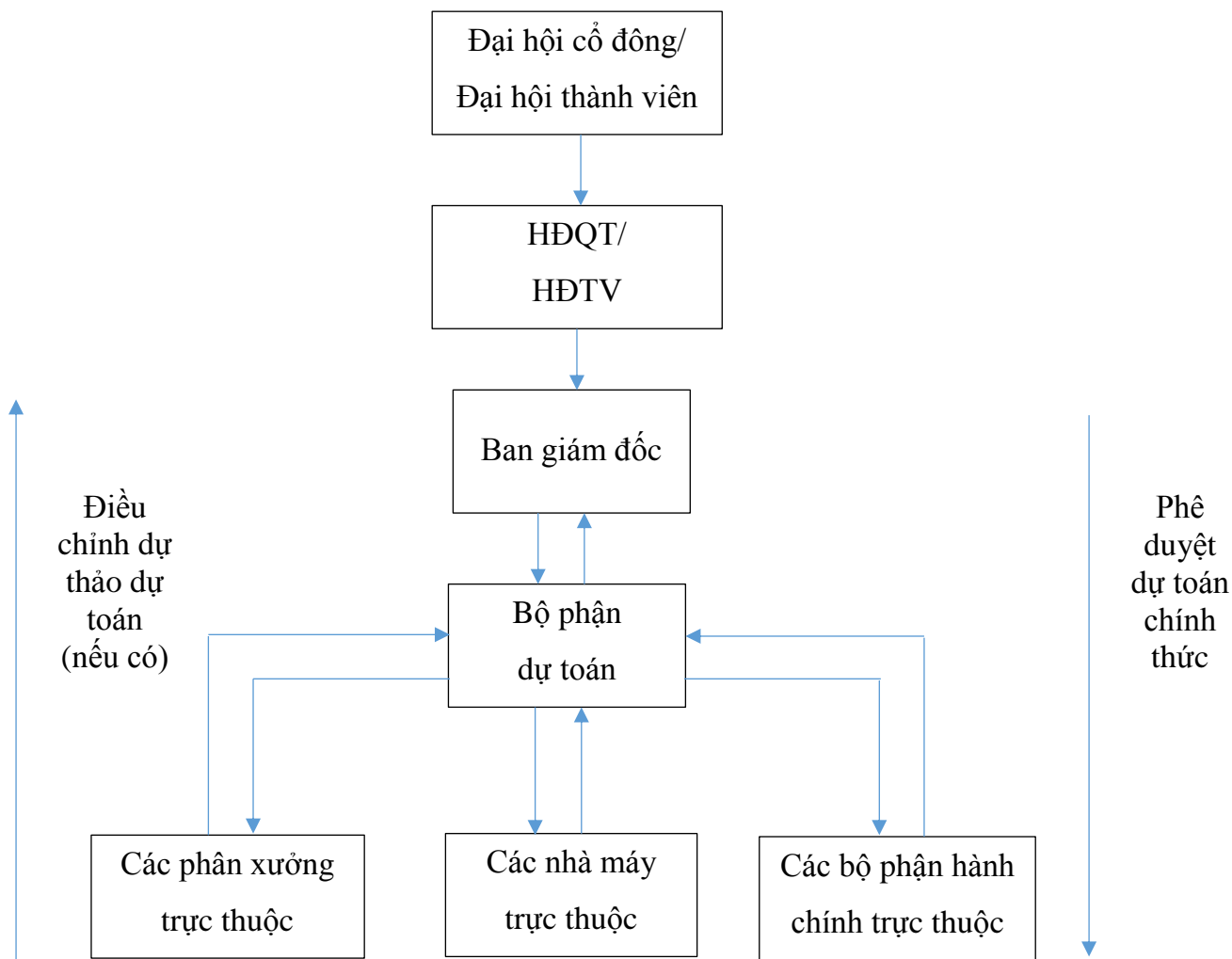
Bước 2: Căn cứ vào kế hoạch tổng thể, Ban giám đốc giao Bộ phận dự toán đề xuất các dự thảo dự toán có liên quan để xin ý kiến của các bộ phận trực thuộc trong từng doanh nghiệp.

Bước 3: Lãnh đạo từng bộ phận kiểm tra dự thảo dự toán, được quyền chủ động điều chỉnh, đề xuất các nội dung có liên quan đến đơn vị trực tiếp phụ trách, nhất là các dự toán về chi phí.

Bước 4: Bộ phận dự toán thẩm định, tổng hợp chung toàn doanh nghiệp và xin ý kiến Ban giám đốc.

Bước 5: Ban giám đốc kiểm tra dự thảo dự toán sau khi đã xin ý kiến các bộ phận. Nếu đồng ý, sẽ tiến hành phê chuẩn để các dự toán nói chung, dự toán chi phí nói riêng chính thức được triển khai thực hiện. Nếu không đồng ý sẽ yêu cầu Bộ phận dự toán thẩm định, tổng hợp lại sau đó kiểm tra để phê duyệt chính thức.

**Sơ đồ 3.3: Trình tự lập, phê duyệt dự toán chi phí của doanh nghiệp**



(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Về phương pháp, các doanh nghiệp nên lập dự toán tính theo từng quý. Vào những thời điểm đặc biệt, đối với những doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng quy mô lớn có thể kết hợp lập thêm dự toán linh hoạt tại các mức sản lượng sản xuất dự kiến khác nhau để phục vụ tốt hơn cho công tác lập kế hoạch, cụ thể:

**+ Lập dự toán tính cho chi phí hoạt động chính**

Điều kiện áp dụng: Phù hợp với tất cả các doanh nghiệp, trong trường hợp thị trường bất động sản tăng trưởng bình thường.

▲ Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Dự toán chi phí NVLTT phụ thuộc vào số lượng từng dòng sản phẩm gồm số sản xuất dự kiến, lượng và đơn giá của nguồn lực tiêu hao cho từng đơn vị sản phẩm và được lập theo công thức sau:

$$\text{Dự toán CPNVLTT} = \text{Dự toán chi phí NVLC TT} + \text{Dự toán chi phí NVLPTT} + \text{Dự toán chi phí nhiên liệu} + \text{Dự toán chi phí điện, động lực}$$

Trong đó:

$$\text{Dự toán CPNVLC TT} = \sum_{i=1}^n (Q_i \times M_{\text{thi}} \times g_{\text{NVLC}})$$

Với  $Q_i$  là tổng khối lượng sản phẩm thứ  $i$  được dự kiến sản xuất,  $M_{\text{thi}}$  là mức tiêu hao nguyên vật liệu chính cho sản phẩm thứ  $i$  và  $g_{\text{NVLC}}$  là đơn giá của từng loại nguyên vật liệu chính.

Dự toán chi phí nguyên vật liệu phụ trực tiếp, dự toán chi phí nhiên liệu, dự toán chi phí điện, động lực kế toán cũng dựa vào công thức trên để xác định tương tự.

▲ Dự toán chi phí nhân công trực tiếp:

Căn cứ để lập dự toán chi phí NCTT là tổng khối lượng sản phẩm sản xuất dự kiến, giờ công cho một sản phẩm và đơn giá một giờ công trực tiếp với công thức sau:

$$\text{Dự toán CPNCTT} = \sum_{i=1}^n (Q_i \times \text{NC}_{\text{thi}} \times g_{\text{NC}})$$

Với  $Q_i$  là tổng khối lượng sản phẩm thứ  $i$  được dự kiến sản xuất,  $\text{NC}_{\text{thi}}$  là số giờ công tiêu hao để sản xuất sản phẩm thứ  $i$  và  $g_{\text{NC}}$  là đơn giá của giờ công trực tiếp.

▲ Dự toán chi phí sản xuất chung:

Chi phí sản xuất chung bao gồm nhiều khoản chi phí, dự toán chi phí SXC phải dựa trên tổng thời gian lao động trực tiếp theo kế hoạch (để thống nhất với nội dung đề xuất xác định mức chi phí SXC đã đề cập ở trên), chi phí SXC biến đổi, cố định tính theo giờ công. Dự toán chi phí sản xuất chung từng quý cho toàn doanh nghiệp được tổng hợp lại theo công thức:

$$\text{Dự toán CPSXC} = \sum_{i=1}^n (Q_i \times \text{NC}_{\text{thi}} \times g_{\text{SXC}}) + \text{Tổng định phí SXC phân bổ theo KH}$$

Với  $Q_i$  là tổng khối lượng sản phẩm thứ  $i$  được dự kiến sản xuất,  $\text{NC}_{\text{thi}}$  là số giờ công tiêu hao để sản xuất sản phẩm thứ  $i$  và  $g_{\text{SXC}}$  là đơn giá biến phí SXC tính theo giờ công trực tiếp.

▲ Dự toán tổng chi phí sản xuất:

Sau khi các dự toán chi phí sản xuất đã được lập, kế toán xác định dự toán tổng chi phí sản xuất theo công thức:

$$\text{Dự toán tổng CPSX} = \text{Dự toán CPNVLTT} + \text{Dự toán CPNCTT} + \text{Dự toán CPSXC}$$

▲ Dự toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp:

Khi xây dựng dự toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, kế toán cần xây dựng riêng cho dự toán cho chi phí biến đổi và chi phí cố định. Về bản chất đây là các chi phí thời kỳ, có mối quan hệ chặt chẽ với doanh thu nên dự toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp có thể lập theo công thức các sau:

$$\begin{aligned} \text{Dự toán CPBH} &= \frac{\text{Tổng doanh thu dự kiến}}{\text{Biến phí CPBH trên 1 đồng doanh thu}} \times \text{Biến phí CPBH trên 1 đồng doanh thu} + \text{Tổng định phí CPBH phân bổ theo KH} \\ \text{Dự toán CPQLDN} &= \frac{\text{Tổng doanh thu dự kiến}}{\text{Biến phí CPQLDN trên 1 đồng doanh thu}} \times \text{Biến phí CPQLDN trên 1 đồng doanh thu} + \text{Tổng định phí CPQLDN phân bổ theo KH} \end{aligned}$$

#### **+ Lập dự toán linh hoạt cho chi phí hoạt động chính**

Điều kiện áp dụng: Chỉ thích hợp với các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng có quy mô lớn, trong trường hợp thị trường bất động sản có sự biến động bất thường.

Hệ thống các bản dự toán tĩnh của chi phí hoạt động có hạn chế là không cung cấp thông tin về sự thay đổi của chi phí khi khối lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ thay đổi. Để giải quyết vấn đề này, các doanh nghiệp quy mô sản xuất lớn có thể lập dự toán linh hoạt ở các mức độ hoạt động khác nhau. Cách thức xác định dự toán linh hoạt cho từng mức hoạt động khá đơn giản. Kế toán chỉ cần thay tham số liên quan đến tổng khối lượng sản phẩm sản xuất dự kiến với các chi phí sản xuất và tham số tổng doanh thu dự kiến với các chi phí ngoài sản xuất trong các công thức xác định dự toán tĩnh ở trên tại những mức độ hoạt động khác nhau, sẽ tính được dự toán linh hoạt cho từng loại chi phí cụ thể (Phụ lục 3.5). Tuy vậy nếu mức độ hoạt động dự kiến ở mức quá lớn so với hiện tại. Lúc này kế toán phải xác định lại sự thay đổi của biến phí và định phí để cung cấp những thông tin dự toán chi phí hoạt động phù hợp.

#### **- Về biểu mẫu dự toán**

Để phù hợp với cách thức xác định dự toán tĩnh, dự toán linh hoạt nêu trên, mẫu các báo cáo phải cung cấp được các thông tin về từng tham số liên quan đến việc xác định các dự toán chi phí hoạt động, đồng thời cung cấp thông tin để hỗ trợ kiểm soát chi phí hoạt động và ra quyết định trong doanh nghiệp.

Mẫu báo cáo dự toán chi phí NVLTT cho từng sản phẩm theo dự toán tĩnh được lập vào cuối quý trước cho từng quý kế tiếp để phục vụ cho việc kiểm soát chi phí theo chức năng có thể được lập theo gợi ý tại Phụ lục 3.6.

Mẫu báo cáo dự toán chi phí NVLTT cho từng sản phẩm theo dự toán tính được lập vào cuối mỗi quý cho các quý kế tiếp để phục vụ cho việc ra quyết định có thể được lập như sau:

**Bảng 3.1: Mẫu báo cáo dự toán chi phí NVLTT phục vụ cho việc ra quyết định**

**- Quý..., năm.... (theo dự toán tính)**

**Sản phẩm:.....**

Chỉ tiêu	Dự báo			
	Tháng ...	Tháng ...	Tháng ...	Cộng quý...
<b>1. Khối lượng sản phẩm sản xuất dự kiến (sản phẩm)</b>				
<b>2. Biến phí đơn vị CPNVLTT của sản phẩm (đồng) (2 = 2.1 + 2.2 + 2.3 + 2.4)</b>				
Trong đó:				
2.1. Biến phí đơn vị chi phí NVLC trực tiếp (đồng)				
2.2. Biến phí đơn vị chi phí NVLP trực tiếp (đồng)				
2.3. Biến phí đơn vị chi phí nhiên liệu (đồng)				
2.4. Biến phí đơn vị chi phí điện, động lực (đồng)				
<b>3. Tổng chi phí NVLTT cho sản xuất (đồng) (3 = 1 x 2)</b>				

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Số liệu trên các Báo cáo dự toán chi phí NVLTT của từng sản phẩm tổng hợp lại sẽ hình thành Báo cáo dự toán chi phí NVLTT toàn doanh nghiệp. (Phụ lục 3.7)

Đối với báo cáo dự toán của các chi phí hoạt động khác với dự toán tính cũng được lập cho từng sản phẩm và tổng hợp cho toàn doanh nghiệp tương tự như với báo cáo của chi phí NVLTT đã được đề xuất như trên. (Phụ lục 3.8)

Đối với báo cáo dự toán chi phí hoạt động theo dự toán linh hoạt lấy ví dụ cho dự toán chi phí NVLTT, để phục vụ cho việc kiểm soát chi phí theo chức năng có thể lập theo mẫu đề xuất tại Phụ lục 3.9 và để phục vụ việc ra quyết định, kế toán có thể lập dự toán chi tiết từng tháng theo mẫu sau:

**Bảng 3.2: Mẫu báo cáo dự toán chi phí NVLTT phục vụ việc ra quyết định**

Tháng..., năm...(theo dự toán linh hoạt)

Sản phẩm:....

Chỉ tiêu	Dự báo tháng .....			
	Mức sản lượng a (mức 1)	Mức sản lượng b (mức 2)	Mức sản lượng c (mức 3)	...
<b>1. Khối lượng sản phẩm sản xuất dự kiến (sản phẩm)</b>				
<b>2. Biến phí đơn vị CPNVLTT của sản phẩm (đồng) (2 = 2.1 + 2.2 + 2.3 + 2.4)</b>				
Trong đó:				
2.1. Biến phí đơn vị chi phí NVLC trực tiếp (đồng)				
2.2. Biến phí đơn vị chi phí NVLP trực tiếp (đồng)				
2.3. Biến phí đơn vị chi phí nhiên liệu (đồng)				
2.4. Biến phí đơn vị chi phí điện, động lực (đồng)				
<b>3. Tổng chi phí NVLTT cho sản xuất (đồng) (3 = 1 x 2)</b>				

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Đối với báo cáo dự toán của các chi phí hoạt động khác với dự toán linh hoạt cũng được lập cho từng sản phẩm và tổng hợp cho toàn doanh nghiệp tương tự như với báo cáo của chi phí NVLTT đã được đề xuất như trên. (Phụ lục 3.10)

#### ✓ Đối với lập dự toán tổng thể trong dài hạn

Thực tế việc lập dự toán tổng thể trong dài hạn chưa được triển khai trong các doanh nghiệp. Do có những khó khăn và nguyên nhân nhất định như: Căn cứ để lập dự toán không chắc chắn, tính chính xác không cao, nhu cầu từ phía nhà quản trị chưa được xác định rõ ràng. Tuy vậy lập dự toán tổng thể trong điều kiện hiện nay là cần thiết nhằm định hình và bám sát khung mục tiêu phát triển của mỗi doanh nghiệp. Do đó, để việc lập dự toán tổng thể trong dài hạn mang tính hữu ích, các doanh nghiệp cần thực hiện như sau:

#### - Căn cứ, phạm vi thời gian để lập dự toán

Để lập dự toán tổng thể trong dài hạn, bộ phận dự toán cần căn cứ vào chiến lược dài hạn của doanh nghiệp để ước tính các thông tin về doanh chi, chi phí và lợi nhuận dự

kiến. Trong đó việc nghiên cứu kỹ thông tin về xu hướng của thị trường bất động sản, thị trường nguyên vật liệu, tổng thu nhập quốc dân, thu nhập bình quân đầu người, tỉ lệ tăng trưởng, lạm phát của nền kinh tế, chính sách về công nghiệp sản xuất vật liệu xây dựng, liên quan đến người lao động của Chính phủ, chi phí sử dụng vốn... nhằm tối thiểu hóa chi phí là những thông tin đặc biệt quan trọng. Mặc dù là lập dự toán dài hạn nhưng phạm vi thời gian kế toán không nên lựa chọn quá dài, nên chọn từ hai đến ba năm hoặc tương đương ½ chu kỳ của thị trường bất động sản tại Việt Nam là phù hợp.

#### **- Phương pháp lập dự toán**

Mục đích của việc lập dự toán tổng thể trong dài hạn là để phù hợp với chiến lược của mỗi doanh nghiệp trong tương lai nên kế toán không nên đi sâu vào kỹ thuật lập dự toán cho từng khoản mục chi phí. Phương pháp lập dự toán được đề xuất là kết hợp giữa phương pháp dự toán gia tăng (có tính đến sự biến động tỉ lệ doanh thu hàng năm theo sự thay đổi của chu kỳ thị trường bất động sản) với mục tiêu cắt giảm hoặc ổn định tỉ trọng chi phí so với tổng doanh thu của từng giai đoạn.

Trong đó doanh thu, chi phí của kỳ kế tiếp có thể xác định theo công thức sau:

$$DT_{t+m} = DT_t \times (1 + m\%DT)$$

$$CP_{t+m} = CP_t \times (1 + m\%CP)$$

Với  $DT_t$ ,  $CP_t$  là doanh thu, chi phí năm  $t$ ,  $m$  là số giãn cách thời gian (trong trường hợp này  $m$  nhận giá trị là 1, 2, 3),  $\%DT$ ,  $\%CP$  là dự kiến sự biến động doanh thu, chi phí hàng năm, tính theo tỉ lệ phần trăm, phụ thuộc hoàn toàn vào việc nhận định của doanh nghiệp vào sự co giãn của thị trường trong tương lai và sự biến động giá cả của các yếu tố đầu vào liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình.

#### **- Biểu mẫu dự toán**

Đối với dự toán tổng thể trong dài hạn, để phù hợp với chiến lược giá thấp, phương án tối ưu là kế toán chỉ nên lập dự toán mục tiêu hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp với các thông tin cơ bản về doanh thu, chi phí (bao gồm cả chi phí lãi vay và chi phí cơ hội), ấn định mục tiêu tỉ trọng giữa chi phí và doanh thu, mức lợi nhuận dự kiến. Tác dụng chính của dự toán vừa làm cơ sở để kiểm soát dự toán chi phí hoạt động trong tương lai, vừa để đánh giá việc hoàn thành các mục tiêu đã được đặt ra của doanh nghiệp, nhất là các mục tiêu liên quan đến doanh thu, chi phí và lợi nhuận. Mẫu dự toán mục tiêu hoạt động kinh doanh trong dài hạn có thể được lập như sau:



**Bảng 3.3: Mẫu dự toán mục tiêu hoạt động kinh doanh trong dài hạn**  
**Từ năm t+1 đến năm t+3**

*(Đơn vị tính: đồng)*

Chỉ tiêu	Năm t (hiện tại)	Năm t+1	Năm t+2	Năm t+3
1. Doanh thu tiêu thụ				
- Tỷ lệ (mục tiêu) giá vốn/doanh thu				
2. Giá vốn hàng bán				
3. Lợi nhuận gộp				
- Tỷ lệ (mục tiêu) CPBH/doanh thu				
4. Chi phí bán hàng				
- Tỷ lệ (mục tiêu) CPQLDN/doanh thu				
5. Chi phí quản lý doanh nghiệp				
6. Chi phí lãi vay				
7. Chi phí cơ hội (dự kiến)				
8. Lợi nhuận trước thuế				
9. Thuế thu nhập doanh nghiệp				
10. Lợi nhuận sau thuế TNDN				

*(Nguồn: Tác giả đề xuất)*

**✓ Đối với lập kế hoạch chi phí mục tiêu khi sản xuất sản phẩm mới**

Sản xuất sản phẩm gồm sứ xây dựng mới để thỏa mãn nhu cầu, thị hiếu của thị trường là hoạt động bắt buộc của doanh nghiệp. Thực tế cho thấy phần lớn những sản phẩm gốm sứ xây dựng mới đang được sản xuất hiện nay chủ yếu ở mức bổ sung thêm các đặc tính mới hoặc có sự thay đổi về kích thước, mẫu mã. Điều này tạo thuận lợi nhưng cũng phát sinh hạn chế khi phần lớn các doanh nghiệp chưa chú trọng việc lập kế hoạch chi phí mục tiêu, gây ra những khó khăn nhất định trong việc kiểm soát, đánh giá chi phí liên quan đến các sản phẩm mới phát sinh trong thực tế. Do đó việc lập kế hoạch chi phí mục tiêu khi sản xuất sản phẩm mới là hết sức cần thiết.

**- Căn cứ, phạm vi thời gian để lập dự toán**

Bộ phận kế toán cùng với một số bộ phận có liên quan trực tiếp phải căn cứ vào kế hoạch của doanh nghiệp để lập kế hoạch chi phí mục tiêu cho từng dòng sản phẩm gốm sứ mới sẽ được sản xuất. Việc xây dựng hệ thống chi phí mục tiêu phải đảm bảo tiết kiệm, hiệu quả, nâng cao sức cạnh tranh của sản phẩm mới trên thị trường. Tức là với phần lớn

sản phẩm mới chỉ là cải tiến như hiện nay, hệ thống chi phí cho dòng sản phẩm mới phải được xây dựng với mục tiêu thấp hơn so với chi phí hiện tại, tập trung tối đa nguồn lực cho việc chế tạo những điểm mới về đặc tính sản phẩm mà khách hàng quan tâm, đồng thời triệt để loại bỏ chi phí liên quan đến những hoạt động không làm tăng thêm giá trị cho sản phẩm. Muốn vậy bộ phận thiết kế phải có thành viên của các phân xưởng sản xuất với tư duy tiết kiệm chi phí phải được bắt đầu từ trước khi định hình dây chuyền sản xuất và trong khi sản phẩm mới đang ở giai đoạn thiết kế.

### **- Phương pháp lập dự toán**

Để có hệ thống chi phí mục tiêu đảm bảo các nội dung đã được đề cập ở trên, kế toán cần thực hiện theo các bước công việc sau:

Bước 1, lựa chọn giá bán mục tiêu đơn vị của dòng sản phẩm mới: Để nâng cao năng lực cạnh tranh của sản phẩm, thông thường mức giá bán mục tiêu cho dòng sản phẩm mới được sản xuất phải thấp hơn so với giá bán sản phẩm tương tự của đối thủ cạnh tranh trên thị trường.

Bước 2, xác định chi phí mục tiêu đơn vị của mỗi sản phẩm được sản xuất: Thông thường chi phí mục tiêu đơn vị được tính như sau:

$$\begin{array}{rcl} \text{Chi phí mục tiêu} & & \text{Giá bán mục tiêu} & & \text{Lợi nhuận mục tiêu} \\ \text{đơn vị của dòng} & = & \text{đơn vị của dòng} & - & \text{đơn vị của dòng sản} \\ \text{sản phẩm mới} & & \text{sản phẩm mới} & & \text{phẩm mới} \end{array}$$

Bước 3, thực hiện phân tích chi phí cho một đơn vị sản phẩm: Đây là công việc rất quan trọng, đặc biệt khi phân tích các chi phí sản xuất dự kiến phát sinh. Đối với các chi phí trực tiếp là các biến phí như chi phí NVLTT, chi phí NCTT, kế toán và các bộ phận liên quan phải phân tích kỹ định mức lượng và giá của nguyên vật liệu chính, nguyên vật liệu phụ trực tiếp, chi phí điện, động lực, chi phí nhiên liệu, thời gian lao động hao phí thông qua sản xuất thử để xác định chi phí NVLTT, chi phí NCTT mục tiêu đơn vị cho dòng sản phẩm mới. Luôn chú ý mối quan hệ giữa chất lượng sản phẩm, giá trị mới được gia tăng với tổng hao phí vật tư, nhân công. Trong đó tập trung phân tích sâu kỹ thuật, thao tác của người lao động nhằm giảm thời gian hao phí cần thiết khi sản xuất sản phẩm. Đối với chi phí SXC, dù ở bất kỳ doanh nghiệp có quy mô như thế nào việc phân tích phải tập trung ở những tiểu mục chi phí không có mối quan hệ trực tiếp với hoạt động sản xuất sản phẩm thuộc về định phí tại các phân xưởng sản xuất như: chi phí tiếp khách, họp hành, đi lại, công tác phí.... Riêng đối với các doanh nghiệp có quy mô lớn việc phân tích chỉ hiệu quả khi doanh nghiệp nhận diện được đầy đủ các hoạt động chung để phục vụ sản xuất tại

phân xưởng (sẽ được đề cập cụ thể hơn ở phần sau). Kế toán tiến hành tối thiểu hóa chi phí cho các hoạt động, nhất là với các hoạt động mà khách hàng không mong muốn phải thanh toán và không mang lại giá trị tăng thêm cho sản phẩm mới như: Hoạt động bảo trì máy móc thiết bị, hoạt động thống kê, hoạt động vệ sinh. Từ chi phí đơn vị của từng hoạt động đã được tối thiểu hóa, kế toán xác định chi phí SXC mục tiêu đơn vị cho dòng sản phẩm mới. Kết hợp với kế hoạch CPBH, CPQLDN mục tiêu được phân bổ cho từng dòng sản phẩm mới để xác định tổng chi phí sản xuất mục tiêu và chi phí toàn bộ mục tiêu của từng dòng sản phẩm mới.

Hệ thống chi phí mục tiêu cho dòng sản phẩm mới được xác định như trên sẽ đặt ra các giới hạn cần thiết để bảo đảm tính hiệu quả, đáp ứng yêu cầu của doanh nghiệp khi dòng sản phẩm mới được triển khai sản xuất hàng loạt trong thực tế.

#### **- Biểu mẫu dự toán**

Thông tin về kế hoạch chi phí mục tiêu cần bao gồm: Chi phí mục tiêu đơn vị; dự toán tổng chi phí mục tiêu liên quan đến từng loại chi phí của từng dòng sản phẩm mới và thông tin chi phí thực tế của dòng sản phẩm cũ (tương ứng) để có tính chất so sánh, định hướng. Mẫu kế hoạch chi phí mục tiêu của từng dòng sản phẩm mới có thể được lập như bảng sau:

**Bảng 3.4: Kế hoạch chi phí mục tiêu của từng dòng sản phẩm mới**

**Sản phẩm:.....**

**Mức sản lượng sản xuất dự kiến:.....**

*(Đơn vị tính: đồng)*

Nội dung chi phí	Dòng sản phẩm gồm sứ mới (được nâng cấp, bổ sung các tính năng mới)		Dòng sản phẩm cũ
	Dự toán tổng chi phí mục tiêu	Chi phí mục tiêu đơn vị	Chi phí thực tế đơn vị
<b>1. Chi phí trực tiếp</b>			
<i>1.1. Chi phí NVLTT</i>			
<i>1.2. Chi phí NCTT</i>			
<b>2. Chi phí SXC</b>			
<i>- Vận hành máy móc thiết bị</i>			
<i>- Sản xuất khuôn thạch cao</i>			

- Điều độ và giám sát sản xuất tại phân xưởng			
- Dán hoa, KCS thành phẩm			
- Thống kê phân xưởng			
- Vệ sinh phân xưởng			
- Bảo trì máy móc thiết bị			
<b>3. Tổng chi phí sản xuất</b>			
<b>4. Chi phí bán hàng phân bổ</b>			
<b>5. Chi phí quản lý doanh nghiệp phân bổ</b>			
<b>6. Tổng chi phí toàn bộ</b>			

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

### 3.3.3. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với chức năng tổ chức thực hiện

Để phục vụ chức năng tổ chức thực hiện, trên cơ sở các hạn chế đã được nhận diện, tác giả xin gợi ý một số giải pháp cơ bản như sau:

#### 3.3.3.1. Về mô hình kế toán chi phí

Xuất phát từ hai hạn chế là mô hình chi phí thực tế đang áp dụng phổ biến trong các doanh nghiệp gồm sứ chưa đáp ứng được tính kịp thời của thông tin phục vụ hoạt động quản trị và cách thức ước tính, phân bổ chi phí sản xuất chung ở một số doanh nghiệp thực hiện mô hình chi phí ước tính chưa khoa học. Với điều kiện hiện tại, tác giả cho rằng tất cả các doanh nghiệp đã đủ điều kiện để vận hành mô hình chi phí ước tính. Theo đó việc tập hợp, kết chuyển các chi phí trực tiếp như chi phí NVLTT, chi phí NCTT được thực hiện tương tự mô hình chi phí thực tế. Riêng chi phí sản xuất chung được phân bổ, kết chuyển, theo mô hình chi phí ước tính, trong đó tập trung vào việc phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng dòng sản phẩm gồm sứ xây dựng. Về bản chất chi phí SXC là chi phí gián tiếp, bao gồm nhiều hoạt động liên quan đến quá trình sản xuất sản phẩm của mỗi phân xưởng. Để có thể thực hiện việc phân bổ chi phí SXC hợp lý, phù hợp với nguồn lực các doanh nghiệp hiện có, căn cứ vào quy mô từng doanh nghiệp, tác giả đề nghị:

**- Đối với các doanh nghiệp có quy mô vừa:** Tại những doanh nghiệp này, dựa vào số liệu hạch toán và mối quan hệ với khối lượng sản phẩm sản xuất, kế toán phân nhóm, tổng hợp thành chi phí SXC biến đổi và chi phí SXC cố định. Với các loại chi phí hỗn hợp như: chi phí điện gián tiếp, chi phí nhiên liệu gián tiếp, chi phí nước cũng phải bóc tách để đưa vào các nhóm tương ứng (theo khuyến nghị như đề xuất tại mục 3.3.1). Lúc này chi phí SXC chỉ bao gồm hai nhóm chi phí là biến phí và định phí.

Đối với chi phí SXC biến đổi (trừ chi phí khuôn thạch cao) như: Chi phí tiền lương nhân viên phân xưởng, chi phí nguyên vật liệu lặt vặt, chi phí sửa chữa công cụ và thiết bị nhỏ... mặc dù là chi phí gián tiếp nhưng có thay đổi tỉ lệ thuận với khối lượng sản phẩm sản xuất, chi phí NCTT trong kỳ. Vì vậy kế toán có thể chọn chi phí NCTT làm tiêu thức phân bổ cho loại chi phí này, theo công thức:

$$\text{Chi phí SXC biến đổi phân bổ cho từng dòng SP (trừ chi phí khuôn thạch cao)} = \frac{\text{Chi phí SXC biến đổi thực tế phát sinh (trừ chi phí khuôn thạch cao)}}{\text{Tổng chi phí NCTT thực tế phát sinh}} \times \text{Chi phí NCTT thực tế của dòng sản phẩm}$$

Riêng với chi phí khuôn thạch cao, mặc dù được đề xuất là tiêu mục thuộc về biến phí của chi phí SXC nhưng được xem là chi phí sản xuất trực tiếp, do đó việc phân bổ chi phí khuôn thực tế cho từng dòng sản phẩm gồm sứ phải căn cứ vào số lượng khuôn thạch cao mà mỗi dòng sản phẩm sử dụng trong kỳ, cụ thể:

$$\text{Chi phí khuôn thạch cao phân bổ cho từng dòng SP} = \frac{\text{Chi phí khuôn thực tế phát sinh}}{\text{Tổng số lượng khuôn sản xuất}} \times \text{Số lượng khuôn thực tế dùng cho dòng sản phẩm}$$

Đối với chi phí SXC cố định, kế toán cần sàng lọc dựa trên sự liên quan của từng loại chi phí với sản phẩm gồm sứ được sản xuất. Trong đó nên chia nhỏ thành hai nhóm với nhóm 1 là chi phí SXC cố định dùng chung cho tất cả các dòng sản phẩm được sản xuất (cả sản phẩm thông thường, sản phẩm cao cấp) và nhóm 2 là chi phí SXC cố định chỉ dùng riêng cho một số dòng sản phẩm gồm sứ xây dựng cao cấp. Sau đó kế toán mới tiến hành phân bổ từng loại chi phí SXC cố định có liên quan. Trong ngắn hạn, tiêu thức được khuyến nghị sử dụng vẫn nên là chi phí NCTT. Nhưng trong dài hạn khi doanh nghiệp chú trọng đầu tư vào máy móc thiết bị để nâng cao năng suất, chất lượng, với mục tiêu hạ giá thành sản phẩm làm tăng tỉ trọng chi phí SXC trong tổng chi phí sản xuất. Kế toán có thể lựa chọn tiêu thức số giờ máy hoạt động để phân bổ chi phí SXC của doanh nghiệp.

$$\text{Chi phí SXC cố định dùng chung phân bổ cho từng dòng SP} = \frac{\text{Chi phí SXC cố định dùng chung thực tế phát sinh}}{\text{Tổng chi phí NCTT thực tế phát sinh}} \times \text{Chi phí NCTT thực tế của dòng sản phẩm}$$

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí SXC cố định} \\ \text{dùng riêng phân bổ} \\ \text{cho các dòng SP gồm} \\ \text{sứ xây dựng} \\ \text{cao cấp} \end{array} = \frac{\text{Chi phí SXC cố định dùng riêng thực tế phát sinh}}{\text{Tổng chi phí NCTT thực tế phát sinh}} \times \begin{array}{l} \text{Chi phí NCTT} \\ \text{thực tế của dòng} \\ \text{sản phẩm} \end{array}$$

- **Đối với các doanh nghiệp có quy mô lớn:** Phương pháp phân bổ chi phí SXC được đề xuất là dựa trên cơ sở hoạt động (ABC). Phương pháp phân bổ này đã được nghiên cứu và triển khai trên thế giới cách đây vài thập kỉ. Ở Việt Nam, phương pháp này cũng đã được một số tập đoàn, doanh nghiệp lớn triển khai và thu được những kết quả nhất định. Đối với các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ quy mô lớn trên địa bàn tỉnh Thái Bình, hiện tại chưa có doanh nghiệp nào ứng dụng ABC để phân bổ chi phí chung. Có một số lý do như: Nhà quản trị, kế toán viên chưa biết về ABC và lợi ích của mô hình này hoặc kế toán viên đã biết nhưng không có triển khai được vì chưa được tập huấn, khảo sát thực tế với tâm lý ngại thay đổi. Xuất phát từ đặc thù trên, để thống nhất cách thức sử dụng mô hình này trong việc phân bổ chi phí sản xuất chung tại các doanh nghiệp có quy mô lớn, tác giả đề xuất cách thức triển khai gồm ba bước công việc cụ thể sau:

Bước 1, xác định các hoạt động chính của phân xưởng, nguồn sinh phí và nguồn lực sử dụng: Đây là công việc quan trọng nhất để có thể sử dụng mô hình ABC. Xuất phát từ đặc thù của quá trình sản xuất, tác giả cho rằng các hoạt động chính, nguồn sinh phí và nguồn lực sử dụng tại phân xưởng sản xuất gốm sứ xây dựng hiện nay bao gồm:

**Bảng 3.5: Phân tích hoạt động, nguồn sinh phí và nguồn lực sử dụng trong phân xưởng**

Hoạt động chính	Nguồn sinh phí	Nguồn lực sử dụng
1. Vận hành máy móc thiết bị	Số giờ máy chạy	Khấu hao máy móc thiết bị, điện, nước, nhân viên vận hành, vật tư liên quan.
2. Sản xuất khuôn thạch cao	Số khuôn	Thạch cao, công nhân tạo khuôn, vật liệu phụ khác, điện, nước.
3. Điều độ và giám sát sản xuất tại phân xưởng	Số ngày (giờ) sản xuất	Nhân viên điều độ, giám sát, phương tiện sử dụng có liên quan.
4. Dán hoa, KCS thành phẩm	Số sản phẩm được dán hoa, KCS	Nhân viên dán hoa, KCS thành phẩm, vật tư sử dụng có liên quan.

5. Thống kê phân xưởng	Số sản phẩm thống kê	Nhân viên thống kê, phương tiện, vật tư sử dụng có liên quan.
6. Vệ sinh phân xưởng	Số ngày sản xuất	Nhân viên vệ sinh phân xưởng, phương tiện, vật tư sử dụng có liên quan.
7. Bảo trì máy móc thiết bị	Số lần bảo trì	Nhân viên bảo trì máy móc thiết bị, phương tiện, vật tư sử dụng có liên quan.

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

Các hoạt động trên là cơ sở để tiêu hao các nguồn lực tại bộ phận quản lý và hỗ trợ sản xuất của doanh nghiệp.

Bước 2, tính phí cho mỗi hoạt động: Căn cứ vào các nguồn lực sử dụng đã được kế toán ghi chép trên hệ thống sổ kế toán, doanh nghiệp tiến hành tính tổng chi phí và chi phí đơn vị cho từng hoạt động nêu trên. Trong đó:

$$\text{Tổng chi phí mỗi hoạt động} = \text{Tổng nguồn lực sử dụng}$$

Và

$$\text{Chi phí hoạt động đơn vị} = \frac{\text{Tổng chi phí mỗi hoạt động}}{\text{Tổng số lượng số lần sinh phí}}$$

Bước 3, tính chi phí SXC phân bổ cho từng dòng sản phẩm gồm dựa trên cơ sở hoạt động: Căn cứ vào số lần sinh phí phát sinh của từng dòng sản phẩm và chi phí hoạt động đơn vị có liên quan, kế toán xác định được chi phí SXC phân bổ cho dòng sản phẩm đó theo công thức:

$$\text{Chi phí SXC phân bổ cho dòng sản phẩm} = \text{Chi phí hoạt động đơn vị} \times \text{Số lần sinh phí liên quan đến dòng sản phẩm}$$

Trên cơ sở số liệu chi phí SXC phân bổ theo hoạt động cho từng dòng sản phẩm, kết hợp với chi phí NVLTT, chi phí NCTT đã tập hợp được, kế toán xác định giá thành sản xuất của sản phẩm gồm sứ xây dựng hoàn thành trong kỳ.

Như vậy việc áp dụng mô hình ABC trong việc phân bổ chi phí SXC tại mỗi doanh nghiệp sản xuất gốm sứ không quá phức tạp, mất nhiều thời gian và chi phí vì tổng số các hoạt động chung tại phân xưởng không nhiều. Điều quan trọng là bộ phận kế toán cần có đủ quyết tâm và được hỗ trợ các nguồn lực cần thiết để nghiên cứu, thí điểm triển khai mô hình này trong thực tế.

### 3.3.3.2. Về phương pháp kế toán chi phí

Căn cứ vào đặc thù hoạt động sản xuất gốm sứ với quy trình công nghệ phức tạp, liên tục, sản xuất hàng loạt với khối lượng lớn, sản phẩm sản xuất phải trải qua nhiều công

đoạn khác nhau. Do đó để tập hợp chi phí, các doanh nghiệp nên tiếp tục sử dụng phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất. Tuy nhiên cần có sự thay đổi nhất định về đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng, phương pháp tính giá thành, nhất là tại các doanh nghiệp có quy mô lớn, nguồn nhân lực kế toán đủ số lượng, đảm bảo trình độ để phục vụ tốt hơn quá trình kiểm soát chi phí trong từng công đoạn, cụ thể:

**- Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất:**

Thay vì đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, các doanh nghiệp nên xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất theo từng công đoạn của quá trình sản xuất. Đây cũng chính là các trung tâm chi phí, trung tâm trách nhiệm của doanh nghiệp, trong đó:

**Đối với bộ phận sản xuất chính:** Chi phí sản xuất phải được tập hợp riêng cho từng công đoạn: Công đoạn nhào trộn nguyên liệu; công đoạn tạo hình; công đoạn tạo ẩm, phun men; công đoạn nung đốt, ra lò.

**Đối với bộ phận phụ trợ:** Chi phí sản xuất phải được tập hợp riêng cho từng bộ phận như: Bộ phận khuôn thạch cao; Bộ phận cơ điện, sửa chữa; Bộ phận dán hoa KCS.

**- Đối tượng tính giá thành:**

Là từng dòng sản phẩm gồm sứ xây dựng hoàn thành ở công đoạn cuối cùng.

**3.3.3.3. Về quy trình tập hợp và phân bổ chi phí, tính giá thành theo quá trình sản xuất**

**- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp**

+ Chứng từ kế toán sử dụng:

Ngoài các chứng từ có liên quan, để theo dõi chi tiết tình hình sử dụng từng loại nguyên vật liệu chính, phụ cho sản xuất sản phẩm gốm sứ, tác giả đề nghị thiết kế lại Phiếu xuất kho theo hướng bổ sung thông tin về định mức vật tư sử dụng và tỷ lệ hao hụt cho phép làm căn cứ kiểm soát chi phí theo định mức đã lập (Phụ lục 3.11). Tương tự, chi phí nhân công trực tiếp, đề nghị bổ sung Phiếu theo dõi nhân công trực tiếp để theo dõi chi tiết thông tin thời gian sản xuất sản phẩm dựa trên định mức thời gian của từng công đoạn sản xuất sản phẩm. (Phụ lục 3.12)

+ Tài khoản kế toán:

Tài khoản 621 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được mở chi tiết thành 4 tài khoản cấp 2 từ 6211 đến 6214 để theo dõi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của từng công đoạn sản xuất liên quan đến sản xuất gốm sứ xây dựng. Trong mỗi tài khoản cấp 2 lại tiếp tục được mở đến tài khoản cấp 3 để theo dõi chi tiết cho hai nhóm sản phẩm gốm sứ là nhóm sứ xây dựng và nhóm sứ dân dụng, cụ thể:



TK 6211 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp công đoạn nhào trộn nguyên liệu;

TK 62111 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp công đoạn nhào trộn nguyên liệu  
sứ xây dựng;

TK 62111 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp công đoạn nhào trộn nguyên liệu  
sứ dân dụng;

TK 6212 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp công đoạn tạo hình;

.....

TK 6213 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp công đoạn tạo âm, phun men;

.....

TK 6214 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp công đoạn nung đốt, ra lò.

.....

TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp cũng được mở chi tiết thành 4 tài khoản cấp 2 từ TK 6221 đến TK 6224 theo từng công đoạn, mỗi tài khoản cấp 2 lại được chi tiết thành 2 tài khoản cấp 3 tương tự như TK 621 đã trình bày ở trên.

+ Sổ kế toán:

Để ghi chép toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến chi phí NVLTT, chi phí NCTT, phù hợp với nội dung các chứng từ đã được điều chỉnh, tác giả đề xuất hệ thống các sổ chi tiết, sổ tổng hợp chi phí liên quan đến từng dòng sản phẩm gốm sứ được thiết kế lại theo hướng bổ sung cột bộ phận chịu trách nhiệm quản lý chi phí và các cột thông tin về chi phí dự toán, chi phí thực tế, chênh lệch chi phí để cụ thể hóa các thông tin cần quản lý có liên quan. Hàng ngày kế toán căn cứ vào các chứng từ có liên quan để ghi sổ chi tiết chi phí NVLTT, chi phí NCTT có liên quan, cuối tháng lập các bảng kê để đối chiếu với tổng hợp chi phí NVLTT, chi phí NCTT toàn doanh nghiệp. (Phụ lục 3.13, 3.14)

#### **- Chi phí sản xuất chung**

+ Chứng từ kế toán sử dụng:

Hiện tại hệ thống các chứng từ sử dụng để ghi chép chi phí sản xuất chung tương đối phù hợp. Để phục vụ tốt hơn công tác ghi nhận chi phí, các doanh nghiệp cần chi tiết hóa thông tin trên chứng từ để phục vụ cho việc ghi sổ kế toán chi phí SXC.

+ Tài khoản kế toán:

Để tập hợp chi phí sản xuất chung và kiểm soát tốt hơn chi phí của các bộ phận hỗ trợ sản xuất là: Bộ phận cơ điện, sửa chữa; bộ phận khuôn thạch cao; bộ phận dán hoa, KCS, kế toán sử dụng TK 627 và các tài khoản cấp 2 của TK 627 theo quy định, sau đó chi tiết cho từng tài khoản cấp 2 thành 4 tài khoản cấp 3 liên quan đến bộ phận quản lý

chung và từng bộ phận phụ trợ của doanh nghiệp. Ví dụ TK cấp 2 của TK 627 là TK 6271 – Chi phí nhân viên phân xưởng được chi tiết thành các tài khoản cấp 3 là: TK 62711 – Chi phí nhân viên quản lý chung phân xưởng; TK 62712 – Chi phí nhân viên Bộ phận cơ điện, sửa chữa; TK 62713 – Chi phí nhân viên Bộ phận khuôn thạch cao; TK 62714 – Chi phí nhân viên Bộ phận dán hoa, KCS. Các TK cấp 3 của TK 62711, TK 62712, TK 62713, TK 62714 lại tiếp tục được chi tiết thành hai TK cấp 4 theo dõi các chi phí phát sinh cho từng nhóm sản phẩm sứ xây dựng và sứ dân dụng. Làm tương tự, kế toán tiến hành chi tiết các TK cấp 2 khác của TK 627 thành các tài khoản cấp 3, cấp 4 tương ứng.

+ Sổ kế toán:

Để ghi chép thông tin chi tiết về định phí và biến phí chi phí sản xuất chung liên quan đến bộ phận quản lý chung phân xưởng và từng bộ phận hỗ trợ sản xuất, kế toán sử dụng sổ chi tiết chi phí sản xuất chung. Sổ này không chỉ chi tiết hóa thông tin về chi phí cho từng bộ phận mà còn giúp so sánh giữa chi phí SXC dự toán và thực tế để phục vụ công tác quản lý. Hàng ngày căn cứ vào chứng từ liên quan, kế toán ghi số liệu vào sổ chi tiết chi phí SXC tương ứng, cuối tháng lập bảng kê để đối chiếu số liệu với sổ tổng hợp chi phí SXC toàn doanh nghiệp. (Phụ lục 3.15)

#### **- Tập hợp chi phí sản xuất toàn doanh nghiệp**

+ Chứng từ kế toán sử dụng:

Kế toán sử dụng các chứng từ kết chuyển chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí SXC phân bổ của từng công đoạn sản xuất sản phẩm gốm sứ xây dựng có liên quan.

+ Tài khoản kế toán:

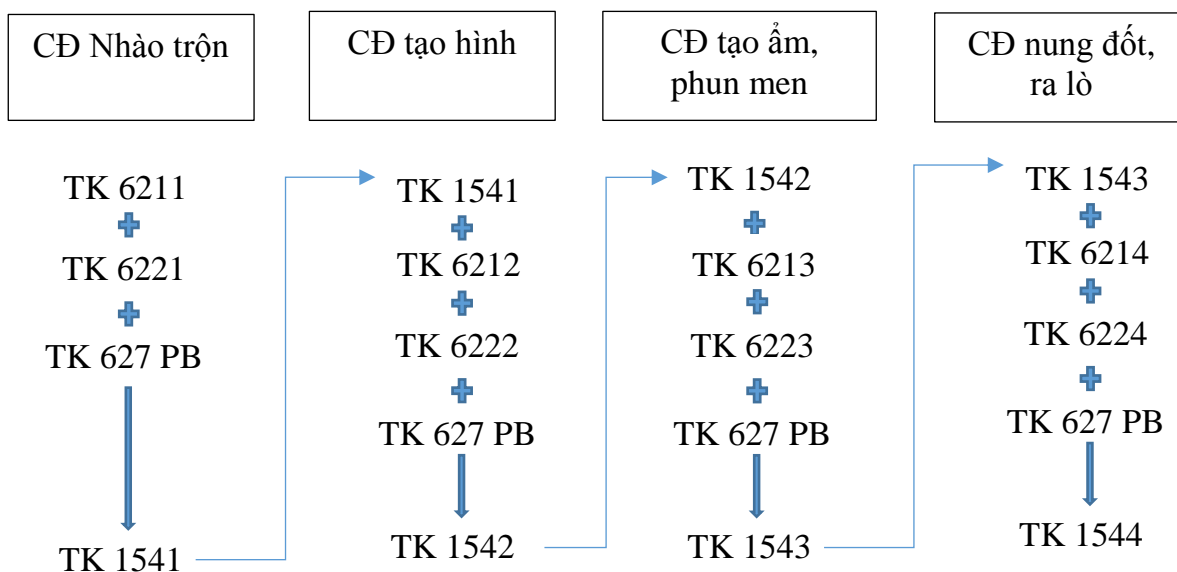
Kế toán sử dụng TK 154 – Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang. Tài khoản này được mở chi tiết thành 4 tài khoản cấp 2: TK 1541 – Sản phẩm dở dang công đoạn nhào trộn; TK 1542 – Sản phẩm dở dang công đoạn tạo hình; TK 1543 – Sản phẩm dở dang công đoạn tạo âm, phun men; TK 1544 – Sản phẩm dở dang công đoạn nung đốt, ra lò. Tại mỗi TK cấp 2, kế toán tiếp tục mở chi tiết 2 TK cấp 3 liên quan đến hai nhóm sản phẩm sứ là sứ xây dựng và sứ dân dụng để phản ánh tổng thể các chi phí sản xuất phát sinh của doanh nghiệp.

+ Sổ kế toán:

Để tập hợp chi phí sản xuất toàn doanh nghiệp, kế toán phải sử dụng hệ thống sổ chi tiết của TK 154 theo từng công đoạn liên quan đến từng nhóm sản phẩm gốm sứ xây dựng. Cuối tháng căn cứ vào các sổ chi tiết TK 154 công đoạn cuối cùng (nung đốt, ra lò) để lập bảng kê, đối chiếu số liệu với sổ tổng hợp của TK 154, phản ánh chi phí sản xuất toàn doanh nghiệp. (Phụ lục 3.16)

Có thể hình dung toàn bộ quá trình tập hợp chi phí sản xuất toàn doanh nghiệp liên quan đến các tài khoản kế toán, gắn với từng công đoạn của sản xuất gồm sùr theo gợi ý của tác giả như sau:

**Sơ đồ 3.4: Quá trình tập hợp chi phí sản xuất toàn doanh nghiệp**



(Nguồn: Tác giả đề xuất)

#### - Tính giá thành sản phẩm theo quá trình sản xuất và báo cáo giá thành

Để phù hợp với quá trình tập hợp chi phí sản xuất như trên, các doanh nghiệp phải thay đổi phương pháp tính giá thành gián đơn theo hệ số hiện nay thành phương pháp tính giá thành phân bước theo từng công đoạn sản xuất sản phẩm gồm sùr. Về mặt lý thuyết có hai phương pháp giá thành phân bước là phương pháp bình quân gia quyền (weighted average method) và phương pháp nhập trước xuất trước (FIFO method).

Để thuận lợi trong quá trình triển khai thực tế, tác giả đề nghị áp dụng phương pháp bình quân gia quyền. Theo đó việc tính giá thành được thực hiện cho từng dòng sản phẩm gồm sùr bao gồm các bước như sau:

+ Bước 1, kiểm kê số lượng sản phẩm đầu vào: Theo đó các phân xưởng tiến hành kiểm đếm, xác nhận số lượng sản phẩm dở dang đầu tháng, số sản phẩm được đưa vào sản xuất thêm trong tháng ở từng công đoạn.

+ Bước 2, xác định sản phẩm tương đương đầu ra: Bao gồm xác định số lượng thành phẩm hoàn thành và khối lượng sản phẩm dở dang cuối tháng quy theo khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương của các chi phí chế biến theo từng công đoạn.

Hai bước công việc này kế toán có thể phản ánh trong bảng sau:

**Bảng 3.6: Bảng kê số lượng sản phẩm tương đương đầu ra công đoạn n**

Thống kê sản phẩm đầu vào - đầu ra	Tổng	Bước 2: Số lượng sản phẩm tương đương đầu ra			
	Đơn vị vật chất	CP NVL TT		Chi phí chế biến	
		% Hoàn thành	SPTĐ	% Hoàn thành	SPTĐ
<b>1. Đầu vào</b>					
Sản phẩm dở dang đầu tháng					
Sản phẩm được đưa vào sản xuất thêm trong tháng					
Tổng sản phẩm đầu vào					
<b>2. Đầu ra</b>					
Sản phẩm hoàn thành trong kỳ (a)					
Sản phẩm dở dang cuối kỳ (b)					
Tổng sản phẩm đầu ra (c = a + b)					

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

+ Bước 3, xác định chi phí sản xuất phát sinh: Bao gồm xác định chi phí sản xuất đang nằm trong sản phẩm dở dang đầu tháng và chi phí sản xuất phát sinh đã tập hợp được trong tháng theo từng công đoạn (Bên Nợ của các TK cấp 2 của TK 154).

+ Bước 4, xác định giá thành đơn vị của số sản phẩm tương đương đầu ra: Vì áp dụng phương pháp bình quân gia quyền nên kế toán xác định giá thành đơn vị của số sản phẩm tương đương đầu ra từng công đoạn theo khoản mục chi phí với công thức sau:

$$\text{Giá thành đơn vị của số sản phẩm tương đương đầu ra} = \frac{\text{Chi phí sản phẩm DĐĐK} + \text{Chi phí PSTK}}{\text{Tổng số lượng sản phẩm tương đương đầu ra}}$$

+ Bước 5, xác định tổng giá trị thành phẩm và tổng giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ của từng công đoạn: Căn cứ vào giá thành đơn vị của số sản phẩm tương đương đầu ra và số lượng sản phẩm đầu ra (thành phẩm và sản phẩm dở dang cuối tháng), kế toán xác định được tổng giá trị thành phẩm và tổng giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ của từng công đoạn.

Các bước công việc 3, 4, 5 phản ánh toàn bộ thông tin chi phí của từng công đoạn, tương ứng với kết quả đầu ra và kế toán có thể phản ánh trong bảng sau:

**Bảng 3.7: Báo cáo chi phí sản xuất tại công đoạn n**

	<b>Tổng</b>	<b>Chi tiết</b>			
		<i>CP NVL TT</i>		<i>Chi phí chế biến</i>	
		<i>Từ CD n-1</i>	<i>CPNVLTT của CD n</i>	<i>CPNCTT</i>	<i>CPSXC</i>
<b>Bước 3</b>					
Chi phí sản phẩm dở dang đầu tháng (a)					
Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng (b)					
Tổng chi phí (c = a + b)					
<b>Bước 4</b>					
Số lượng sản phẩm tương đương đầu ra (d)					
Giá thành đơn vị (e = c : d)					
<b>Bước 5</b>					
Tổng giá trị thành phẩm hoàn thành trong tháng (f)					
Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ (g)					
- Chi phí NVLTT từ công đoạn n - 1					
- Chi phí NVLTT của công đoạn n					
- Chi phí nhân công trực tiếp					
- Chi phí sản xuất chung phân bổ					
<b>Tổng giá trị đầu ra (h = f + g)</b>					

*(Nguồn: Tác giả tổng hợp)*

Tại công đoạn cuối cùng (nung đốt, ra lò), báo cáo chi phí sản xuất chính là báo cáo tính giá thành cho từng dòng sản phẩm gồm sứ hoàn thành. Từ các báo cáo giá thành (báo cáo chi phí ở giai đoạn nung đốt, ra lò) của từng dòng sản phẩm, kế toán tổng hợp số liệu để lập Báo cáo giá thành của hai nhóm sản phẩm chính là gốm sứ xây dựng và sứ dân dụng. Báo cáo này phản ánh thông tin tổng hợp, giúp nhà quản trị so sánh kết quả giá thành của từng dòng sản phẩm giữa kỳ này với kỳ trước, giữa kế hoạch với tình hình thực hiện trong kỳ và thông tin giá thành tổng cộng toàn doanh nghiệp để phục vụ công tác quản lý. (Phụ lục 3.17)

**- Với các chi phí ngoài sản xuất**

Căn cứ vào tình hình thực tế, tác giả cho rằng các doanh nghiệp nên tiếp tục sử dụng hệ thống các chứng từ có liên quan đến CPBH, CPQLDN, chi phí hoạt động tài chính, chi phí khác để ghi sổ kế toán. Việc mở thêm các TK cấp 3, cấp 4 của các TK này chưa thực sự cần thiết. Tuy vậy với sổ chi tiết, sổ tổng hợp của CPBH, CPQLDN, các doanh nghiệp phải thiết kế lại

trong tự mẫu số của chi phí SXC để phản ánh mối quan hệ của các chi phí này với mức độ hoạt động trong kỳ của doanh nghiệp. Tiêu thức phân bổ CPBH, CPQLDN cho từng dòng sản phẩm gồm sứ xây dựng thống nhất dựa trên doanh thu thực hiện. Doanh nghiệp chưa nên triển khai việc phân bổ các chi phí này trên cơ sở hoạt động vì việc nhận diện các hoạt động có liên quan còn gặp nhiều khó khăn.

### **3.3.4. Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với chức năng kiểm soát, đánh giá**

Chi phí luôn cao hơn dự kiến ngay cả khi dự kiến giảm. Chúng cần được xem xét kỹ lưỡng và kiểm soát liên tục (Shlomo Maital, 2014) [47]. Điều này có nghĩa là việc kiểm soát, đánh giá chi phí giờ đây đối với các doanh nghiệp đã trở thành một vấn đề trọng yếu. Muốn vậy nhà quản trị, kế toán phải hiểu rõ cấu trúc chi phí, các yếu tố tác động đến chi phí nhằm tăng năng suất lao động, hạ giá thành nhưng vẫn giữ được chất lượng của sản phẩm gồm sứ xây dựng là vấn đề đặc biệt quan trọng. Bên cạnh một số hoạt động đang được thực hiện tại các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình, để kiểm soát, đánh giá chi phí mang lại hiệu quả cao hơn, các doanh nghiệp cần bổ sung thêm các giải pháp sau:

#### *3.3.4.1. Kiểm soát chi phí hoạt động hàng ngày*

##### **✓ Kiểm soát trước khi phát sinh chi phí hoạt động**

Ở giai đoạn này, định kỳ đầu mỗi quý kế toán cần tập trung đánh giá lại sự cần thiết của chi phí theo nội dung kinh tế hoặc theo từng hoạt động sẽ phát sinh chi phí thông qua Bảng đánh giá sự cần thiết của chi phí hoạt động trong doanh nghiệp (Phụ lục 3.18). Bảng này bao gồm nhiều cột, mỗi cột phản ánh chi phí dự kiến phát sinh liên quan đến từng bộ phận và nhiều dòng với mỗi dòng là một loại chi phí cụ thể. Các ô trong bảng để ghi số liệu về dự kiến từng loại chi phí phát sinh. Để nhấn mạnh tầm quan trọng của từng loại chi phí, việc đánh giá có thể chia thành 3 mức là: Rất cần thiết (nền ô màu xanh), cần thiết (nền ô màu vàng) và không thực sự cần thiết (nền ô màu đỏ). Công việc này có vai trò quan trọng để xác định trọng tâm của công tác kiểm soát chi phí, nhất là các chi phí ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng và tỉ lệ thu hồi của sản phẩm gồm sứ xây dựng tại các bộ phận chính như: Bộ phận tạo hình, bộ phận nung đốt. Bảng đánh giá vừa là công cụ trực quan, vừa phản ánh số liệu về dự kiến chi phí phát sinh và đặc biệt là phản ánh những chỉ báo để kế toán chủ động tư vấn, có những định hướng cần thiết trong việc kiểm soát chi phí hoạt động phát sinh sau này tại mỗi doanh nghiệp.

##### **✓ Kiểm soát chi phí hoạt động phát sinh hàng ngày**

Để kiểm soát chi phí hoạt động phát sinh hàng ngày, bên cạnh việc sử dụng có hiệu quả hệ thống định mức chi phí đã được xây dựng để phục vụ cho quá trình kiểm soát, các doanh nghiệp cần chú trọng xây dựng văn hóa tiết kiệm trong mọi hoạt động. Tập trung kiểm soát chi phí phát sinh tại nguồn, đặc biệt là kiểm soát lượng nguyên vật liệu thực tế sử dụng với chi phí NVLTT và năng suất làm việc của người lao động với chi phí NCTT. Để làm được điều đó, kế toán cần tiến hành xây dựng và phối hợp với bộ phận sản xuất liên quan để lập Báo cáo nguyên vật liệu sử dụng và Báo cáo năng suất lao động hàng ngày (Phụ lục 3.19, 3.20).

Trong đó căn cứ vào tình hình thực tế, Bộ phận sản xuất ghi số liệu vào các cột tương ứng trên báo cáo. Kế toán xem xét số liệu chênh lệch, xác định nguyên nhân liên quan để đánh giá tình hình sử dụng chi phí sản xuất trực tiếp hàng ngày phát sinh tại doanh nghiệp. Báo cáo nguyên vật liệu sử dụng và Báo cáo năng suất lao động phải được xem là những công cụ quan trọng nhất để kiểm soát chi phí sản xuất hàng ngày, thường xuyên phải được đánh giá, xác định nguyên nhân, từ đó làm cơ sở đề xuất việc sử dụng hợp lý nguyên vật liệu đầu vào, tăng năng suất lao động của từng bộ phận, nhằm tối ưu hóa chi phí NVLTT, chi phí NCTT trung bình tính trên một sản phẩm gồm sứ xây dựng được sản xuất ở các kỳ tiếp theo.

#### *3.3.4.2. Kiểm soát chi phí thông qua mô hình quản lý sản xuất tức thời (Just in time)*

Giải pháp này có tính khả thi và mang lại hiệu quả cao hơn tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh có quy mô lớn và đang triển khai quản trị tổng thể với mô hình 5S. Theo đó, để kiểm soát chi phí hoạt động hiệu quả, bên cạnh việc quan tâm đến kiểm soát trước và trong quá trình phát sinh chi phí, KTQTCP cần chú ý kiểm soát cả những chi phí chưa được hệ thống thông tin kế toán phản ánh như chi phí cơ hội hoặc những chi phí liên quan đến chất lượng sản phẩm như chi phí phòng ngừa, thẩm định, làm lại sản phẩm... Điều này rất quan trọng vì đặc thù gốm sứ xây dựng là các sản phẩm vật chất công kênh, chiếm dụng không gian kho bãi lớn, với đòi hỏi về chất lượng, độ tinh xảo và thẩm mỹ của sản phẩm ngày càng cao. Vì vậy một trong các phương pháp quản trị mà KTQTCP có thể thí điểm triển khai ngay là kiểm soát chi phí thông qua mô hình quản lý sản xuất tức thời – Just in time (JIT), mà trọng tâm là quản lý hàng tồn kho tại các doanh nghiệp.

Để quản lý hàng tồn kho hiệu quả, doanh nghiệp phải căn cứ vào nhu cầu của thị trường, các đơn đặt hàng của khách hàng từng kỳ để lên kế hoạch sản xuất, từ đó lập kế hoạch mua nguyên vật liệu đầu vào hợp lý. Điều này sẽ tác động trực tiếp đến chi phí

nguyên vật liệu trực tiếp - chi phí sản xuất chiếm tỉ trọng lớn nhất của mỗi doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh hiện nay.

Có hai vấn đề đặt ra khi lập kế hoạch mua nguyên vật liệu để triển khai hiệu quả JIT là: Khối lượng mua mỗi lần và điểm đặt mua. Áp dụng mô hình EOQ – số lượng đặt hàng kinh tế, kế toán giải quyết vấn đề này như sau:

#### ✓ Về khối lượng nguyên vật liệu mua mỗi lần

Khối lượng nguyên vật liệu mua mỗi lần phụ thuộc vào tổng nhu cầu khối lượng nguyên vật liệu trong một khoảng thời gian nhất định (thống nhất tính theo quý, ký hiệu là D) và khối lượng nguyên vật liệu trong mỗi đơn đặt hàng (ký hiệu là Q).

Do đó số đơn đặt hàng mỗi kỳ =  $D/Q$

Mà khối lượng nguyên vật liệu để phục vụ sản xuất ở mỗi doanh nghiệp luôn ở mức từ 0 đến Q, do đó khối lượng nguyên vật liệu trung bình cần thiết là:  $Q/2$ .

Mỗi lần mua nguyên vật liệu thường phát sinh các chi phí như: Chi phí mua hàng, chi phí đặt hàng, chi phí vận chuyển, chi phí lưu kho, chi phí hao hụt. Trong đó giá định chi phí mua hàng phải trả cho nhà cung cấp không bị ảnh hưởng bởi khối lượng nguyên vật liệu mua, chi phí hao hụt không đáng kể, chi phí lưu kho không phát sinh thêm (do hệ thống kho đã có sẵn trong doanh nghiệp). Gọi P là chi phí đặt hàng cho mỗi đơn hàng và C là chi phí vận chuyển của một đơn vị nguyên vật liệu trong một thời kỳ lưu giữ. Do đó

- Tổng chi phí đặt mua nguyên vật liệu từng kỳ =  $(D/Q) \times P$ ;
- Tổng chi phí vận chuyển nguyên vật liệu từng kỳ =  $(Q/2) \times C$ ;
- Tổng chi phí mua nguyên vật liệu từng kỳ =  $(D/Q) \times P + (Q/2) \times C$ .

Từ đó KTQTCP tính được khối lượng nguyên vật liệu mua tối ưu mỗi lần (EOQ):

$$EOQ = \sqrt{\frac{2DP}{C}}$$

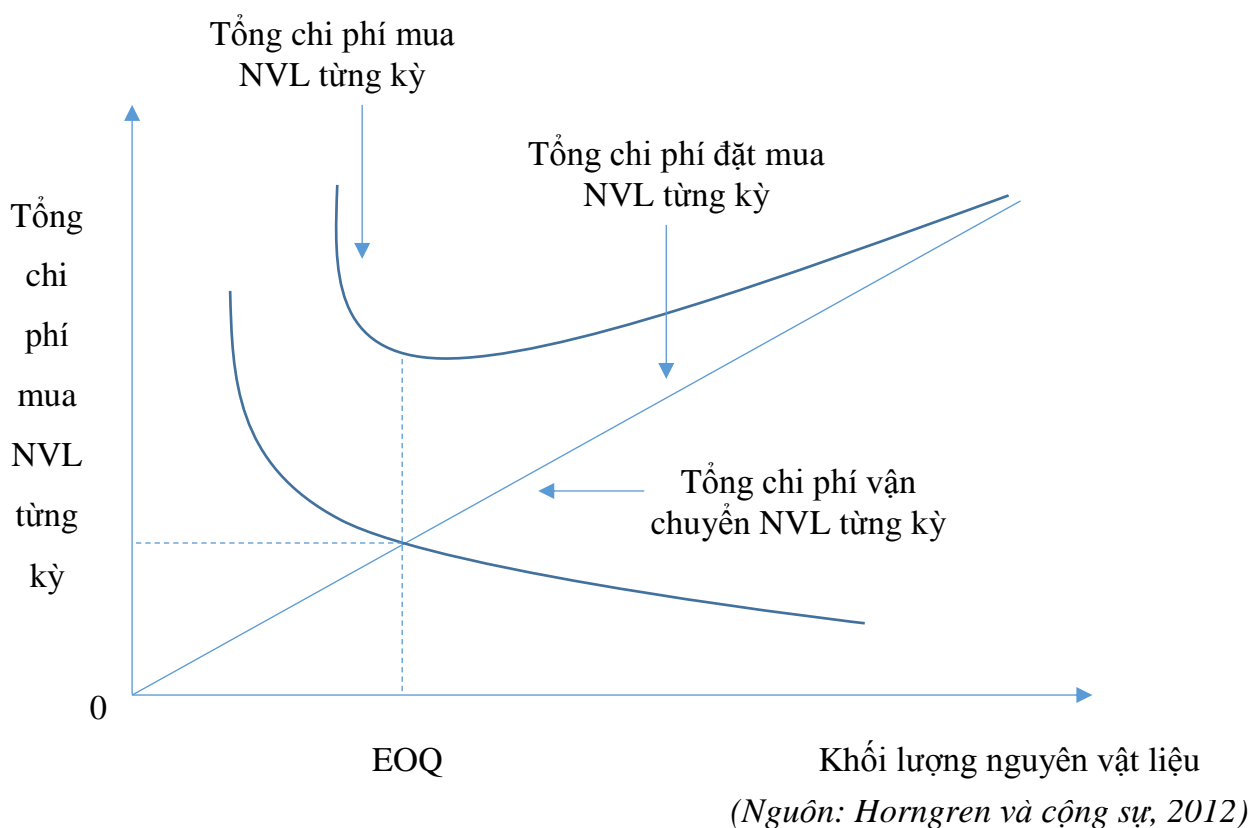
#### ✓ Về điểm đặt mua

Điểm đặt mua nguyên vật liệu là điểm mà tại đó doanh nghiệp cần bắt đầu mua thêm nguyên vật liệu mới khi khối lượng nguyên vật liệu hiện có chỉ còn đủ ở mức an toàn. Điểm đặt mua phụ thuộc vào khối lượng nguyên vật liệu tiêu thụ từng tuần và thời gian nguyên vật liệu được vận chuyển từ nhà cung cấp về kho của doanh nghiệp nên được tính theo công thức sau:

$$\text{Điểm đặt mua NVL} = \text{Khối lượng NVL tiêu thụ từng tuần} \times \text{Thời gian NVL về đến kho của doanh nghiệp}$$



### Biểu đồ 3.1: Biểu đồ phân tích chi phí có liên quan đến EOQ



Như vậy mỗi khi khối lượng nguyên vật liệu hiện còn tiến về điểm đặt mua, doanh nghiệp cần đặt thêm khối lượng nguyên vật liệu để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp ở mức EOQ đã được xác định ở trên sẽ tối ưu được các chi phí liên quan đến mua nguyên vật liệu, góp phần giảm thiểu vốn lưu động đang nằm trong lượng nguyên vật liệu lưu kho của doanh nghiệp.

#### 3.3.4.3. Đánh giá sự biến động của từng khoản mục chi phí hoạt động trọng yếu

Xuất phát từ việc đánh giá chênh lệch chi phí hoạt động của các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh mới tập trung vào các chi phí trực tiếp. Phương pháp đánh giá được sử dụng chủ yếu là phương pháp so sánh trên sự biến động tổng thể nên chưa chỉ ra ảnh hưởng của từng nhân tố đến chênh lệch đó. Do đó việc đánh giá sự biến động của từng khoản mục chi phí hoạt động trọng yếu được thực hiện như sau với thời điểm đánh giá được lựa chọn nên là vào cuối mỗi tháng.

##### (1) Đánh giá biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Vì chi phí NVLTT bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu chính (nguyên liệu xương, men), chi phí vật liệu phụ, chi phí nhiên liệu, chi phí điện – động lực, để phân tích chi phí này, kế toán sử dụng phương pháp so sánh và phân tích nhân tố để xác định chênh lệch của từng nội dung trong chi phí NVLTT của doanh nghiệp vào cuối mỗi tháng, cụ thể:

- Với chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp:

Tổng chênh lệch chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp được xác định theo công thức:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Tổng chênh lệch} & & \text{Tổng chi phí} & & \text{Tổng chi phí} \\ \text{Chi phí NVLCTT} & = & \text{NVLC thực tế} & - & \text{NVLC dự toán} \end{array}$$

**Trong đó:**

+ Do ảnh hưởng của giá nguyên vật liệu chính:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Biến động do ảnh} & & \text{Lượng} & & \text{Đơn giá} \\ \text{hưởng của giá} & = & \text{NVLC} & \times & \text{NVLC} \\ \text{NVLC} & & \text{thực tế} & & \text{thực tế} \end{array} - \begin{array}{rcccl} \text{Lượng} & & \text{Đơn giá} \\ \text{NVLC} & \times & \text{NVLC} \\ \text{thực tế} & & \text{định mức} \end{array}$$

+ Do ảnh hưởng của lượng nguyên vật liệu chính:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Biến động do ảnh} & & \text{Lượng} & & \text{Đơn giá} \\ \text{hưởng của lượng} & = & \text{NVLC} & \times & \text{NVLC} \\ \text{NVLC} & & \text{thực tế} & & \text{định mức} \end{array} - \begin{array}{rcccl} \text{Lượng} & & \text{Đơn giá} \\ \text{NVLC} & \times & \text{NVLC} \\ \text{định mức} & & \text{định mức} \end{array}$$

- Với chi phí nguyên vật liệu phụ trực tiếp, chi phí nhiên liệu, chi phí điện, động lực: Kế toán thực hiện cách thức phân tích tương tự như chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp ở trên. Mẫu các báo cáo phân tích từng nội dung chi phí của chi phí NVL chính trực tiếp, được tác giả đề xuất tại Phụ lục 3.21.

Tổng hợp số liệu từ các báo cáo phân tích chênh lệch thành phần theo từng nội dung chi phí, kế toán lập Báo cáo phân tích biến động chi phí NVLTT trong tháng theo mẫu đề xuất tại Phụ lục 3.22.

*(2) Đánh giá biến động chi phí nhân công trực tiếp*

Cũng với phương pháp tương tự, kế toán sử dụng phương pháp so sánh và phân tích nhân tố để xác định chênh lệch của chi phí NCTT vào cuối mỗi tháng ở từng công đoạn:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Tổng chênh lệch} & & \text{Tổng chi phí} & & \text{Tổng chi phí} \\ \text{Chi phí NCTT} & = & \text{NCTT thực tế} & - & \text{NCTT dự toán} \end{array}$$

**Trong đó:**

+ Do ảnh hưởng của giá nhân công trực tiếp:

$$\begin{array}{rcccl} \text{Biến động do ảnh} & & \text{Lượng sản} & & \text{Đơn giá} \\ \text{hưởng của giá} & = & \text{phẩm sản} & \times & \text{NC thực tế} \\ \text{NCTT} & & \text{xuất thực tế} & & \text{NC thực tế} \end{array} - \begin{array}{rcccl} \text{Lượng sản} & & \text{Đơn giá NC} \\ \text{phẩm sản} & \times & \text{định mức} \\ \text{xuất thực tế} & & \end{array}$$

+ Do ảnh hưởng của lượng sản phẩm sản xuất thực tế:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Biến động do ảnh hưởng của lượng NCTT} & = & \text{Lượng sản phẩm sản xuất thực tế} & \times & \text{Đơn giá NC định mức} & - & \text{Lượng sản phẩm sản xuất định mức} & \times & \text{Đơn giá NC định mức} \end{array}$$

Mẫu các báo cáo phân tích chi phí NCTT, được tác giả đề xuất tại Phụ lục 3.23.

Tổng hợp số liệu từ các báo cáo phân tích chênh lệch chi phí NCTT theo từng công đoạn, kế toán lập Báo cáo phân tích biến động chi phí NCTT toàn doanh nghiệp trong tháng theo mẫu đề xuất tại Phụ lục 3.24

### *(3) Đánh giá biến động chi phí sản xuất chung*

Do chi phí SXC khi được nhận diện, phân loại theo các đề xuất ở trên bao gồm biến phí và định phí nên các biến động của chi phí SXC chỉ do sự thay đổi của biến phí. Cuối tháng kế toán xác định chênh lệch chi phí SXC theo công thức sau:

$$\begin{array}{ccc} \text{Chênh lệch chi phí SXC} & = & \text{Biến phí SXC thực tế} - \text{Biến phí SXC dự toán} \end{array}$$

Để tìm ra nguyên nhân chênh lệch của biến phí SXC, việc phân tích có thể thực hiện như phân tích thành phần như với chi phí NVLTT và chi phí NCTT.

### *(4) Đánh giá biến động chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp*

Đây là các chi phí ngoài sản xuất, do cũng được nhận diện và phân loại theo mối quan hệ với mức độ hoạt động của doanh nghiệp nên chênh lệch về CPBH và CPQLDN cũng chủ yếu là do sự thay đổi của biến phí có liên quan. Công thức xác định như sau:

$$\begin{array}{ccc} \text{Chênh lệch CPBH/CPQLDN} & = & \text{Biến phí CPBH/CPQLDN thực tế} - \text{Biến phí CPBH/CPQLDN dự toán} \end{array}$$

Để tìm ra nguyên nhân chênh lệch của biến phí CPBH, CPQLDN, việc phân tích có thể thực hiện tương tự như chi phí SXC.

Mẫu báo cáo phân tích chênh lệch chi phí SXC, CPBH, CPQLDN được tác giả đề xuất tại Phụ lục 3.25.

#### *3.3.4.4. Đánh giá sự biến động của tỉ lệ chi phí hoạt động trọng yếu*

Việc đánh giá biến động tỉ lệ chi phí hoạt động nên được thực hiện hàng tháng, trên cơ sở so sánh tỉ lệ chi phí thực tế tháng này với tháng trước. Ở thời điểm cuối năm, kế toán có thể mở rộng việc phân tích bằng cách so sánh sự biến động tỉ lệ chi phí thực tế năm nay với năm trước và nhất là giữa tỉ lệ chi phí thực tế với tỉ lệ chi phí mục tiêu và tỉ lệ chi phí bình quân của ngành là vô cùng quan trọng. (Phụ lục 3.26)

Nội dung phân tích tỉ lệ chi phí các doanh nghiệp sản xuất gồm sử dụng xây dựng căn tập trung vào 6 nhóm chính là:

- Tỷ lệ chi phí NVLTT/chi phí sản xuất;
- Tỷ lệ chi phí NCTT/chi phí sản xuất;
- Tỷ lệ chi phí sản xuất chung/chi phí sản xuất;
- Tỷ lệ giá vốn hàng bán/doanh thu;
- Tỷ lệ chi phí bán hàng/doanh thu;
- Tỷ lệ chi phí quản lý doanh nghiệp/doanh thu.

Với công thức xác định chênh lệch tỉ lệ chi phí cơ bản như sau:

$$\begin{aligned} \text{Chênh lệch} &= \text{Tỷ lệ chi phí năm nay} - \text{Tỷ lệ chi phí năm trước} \\ \text{tỉ lệ chi phí 1} & \\ \text{Chênh lệch} &= \text{Tỷ lệ chi phí năm nay} - \text{Tỷ lệ chi phí mục tiêu} \\ \text{tỉ lệ chi phí 2} & \\ \text{Chênh lệch} &= \text{Tỷ lệ chi phí năm nay} - \text{Tỷ lệ chi phí bình quân ngành} \\ \text{tỉ lệ chi phí 3} & \end{aligned}$$

### 3.3.4.5. Đánh giá hiệu quả tổng thể của chi phí đối với các dòng sản phẩm gốm sứ xây dựng được sản xuất và tiêu thụ trong kỳ

Các giải pháp đánh giá chi phí được đề cập ở trên phần nào mô tả được thực tế sử dụng chi phí của các doanh nghiệp trong kỳ. Tuy nhiên để đánh giá một cách tổng thể hiệu quả sử dụng các loại chi phí gắn việc sản xuất và tiêu thụ từng dòng sản phẩm gốm sứ xây dựng trong kỳ, cuối tháng kế toán có thể lập Bảng đánh giá tổng quan hiệu quả của từng sản phẩm trong doanh nghiệp. Bảng này bao gồm nhiều cột để phản ánh thông tin về chi phí, doanh thu, lợi nhuận và các dòng để phản ánh thông tin cho từng loại sản phẩm kết hợp với việc đánh giá chiều hướng của từng sản phẩm và từng loại chi phí, doanh thu, lợi nhuận ở các mức chỉ báo: Tốt (nền xanh), trung bình (nền vàng), không tốt (nền đỏ). Đây có thể là công cụ trực quan, hữu ích để KTQTCP chủ động phân tích, cung cấp những thông tin cần thiết cho nhà quản trị ra quyết định.

**Bảng 3.8: Bảng đánh giá tổng quan hiệu quả của từng sản phẩm**

Tháng .....Năm.....

Sản phẩm	CP NVL TT	CP NC TT	CPSXC		CPBH		CPQLDN		Tổng chi phí	Doanh thu	Lợi nhuận	Đánh giá chiều hướng
			...	...	...	...	...	...				
1. SP...												
2. SP...												
...												
...												
...												

<b>Cộng</b>												
<b>Đánh giá chiều hướng</b>												

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

### 3.3.4.6. Định hình, đánh giá hiệu quả các trung tâm chi phí

Các trung tâm chi phí là nơi tiêu hao các nguồn lực để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh. Tại các doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh, các trung tâm chi phí lớn có thể kể đến là các nhà máy, phân xưởng, bộ phận sản xuất chính. Các trung tâm chi phí nhỏ hơn tại các bộ phận phụ trợ, phòng, ban của doanh nghiệp. Để đánh giá hiệu quả của các trung tâm chi phí, trước hết người chịu trách nhiệm tại các trung tâm phải được phân quyền, có sự chủ động trong việc quản lý các chi phí phát sinh liên quan trực tiếp đến đơn vị, bộ phận của mình. Sau đó kế toán cùng các bộ phận trong doanh nghiệp hoàn thiện quá trình thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin để đánh giá trách nhiệm, tính hiệu quả tại các trung tâm chi phí theo các bước sau:

Bước 1, thu thập thông tin: Hàng tháng, kế toán cùng bộ phận liên quan, có thể là Phòng tổ chức tiến hành thu thập toàn bộ thông tin liên quan đến từng trung tâm chi phí ở trên thông qua Báo cáo thực hiện trách nhiệm của từng đơn vị (Phụ lục 3.27). Báo cáo này bao gồm các phần chính như: (1) Kết quả thực hiện nhiệm vụ được giao trong tháng; (2) Đánh giá chung; (3) Mục tiêu tháng tiếp theo.

Bước 2, xử lý và phân tích thông tin: Thông tin thu thập được sẽ được kế toán, phòng tổ chức so sánh đối chiếu giữa số liệu chi phí dự toán (kế hoạch) với thực tế. Nguyên nhân sự biến động sẽ được làm rõ thông qua phân tích thay thế liên hoàn tại Báo cáo thành quả trung tâm chi phí (Phụ lục 3.28). Khi đánh giá thành quả, nhất là ở bộ phận sản xuất, KTQTCP phải đặt ra hai câu hỏi. Một là, bộ phận có hoàn thành nhiệm vụ được giao về sản lượng sản xuất không? Và hai là chi phí thực tế có vượt quá chi phí dự toán hay định mức không? Nếu bộ phận sản xuất không hoàn thành kế hoạch sản lượng và chi phí thực tế lớn hơn chi phí dự toán hoặc chi phí định mức, về cơ bản kết quả đánh giá là không tốt. Nếu bộ phận sản xuất hoàn thành kế hoạch sản lượng, việc đánh giá sẽ tùy thuộc vào tương quan giữa chi phí thực tế và chi phí dự toán hoặc chi phí định mức:

- Nếu chi phí thực tế > chi phí dự toán, chi phí định mức: Về cơ bản là không tốt, kế toán phải xác định nguyên nhân tăng chi phí là khách quan hay chủ quan do sự tác động của các nhân tố lượng, giá như thế nào để đánh giá trách nhiệm của lãnh đạo bộ phận.

- Nếu chi phí thực tế < chi phí dự toán, chi phí định mức: Được xem là tốt nếu chất lượng sản phẩm được giữ vững.

- Nếu chi phí thực tế = chi phí dự toán, chi phí định mức: Được đánh giá là hoàn thành nhiệm vụ được giao.

Bước 3, cung cấp thông tin đánh giá trách nhiệm: Sau khi tiến hành phân tích cận kề trách nhiệm của lãnh đạo từng trung tâm chi phí, kế toán, phòng Tổ chức tiến hành tổng hợp các Báo cáo thành quả để báo cáo Ban giám đốc phê duyệt, thông báo lại cho từng bộ phận trong doanh nghiệp và ra các quyết định điều chỉnh, khen thưởng, kỷ luật có liên quan.

#### *3.3.4.7. Định hình, đánh giá hiệu quả chi phí chiến lược*

Chi phí chiến lược là chi phí liên quan đến các mục tiêu dài hạn của doanh nghiệp. Điều này có nghĩa là chi phí chiến lược liên quan đến các lĩnh vực cụ thể như: Sứ mệnh, tầm nhìn, môi trường cạnh tranh, công nghệ sản xuất, định vị thị trường sản phẩm gốm sứ xây dựng... của mỗi doanh nghiệp. Để đánh giá hiệu quả chi phí chiến lược, KTQTCP có thể sử dụng một số phương pháp. Tuy nhiên với những điều kiện hiện tại, việc sử dụng phương pháp điểm chuẩn (Benchmarking) chỉ được xem là phù hợp với các doanh nghiệp chú trọng việc xây dựng, đánh giá chiến lược trong dài hạn và sản xuất sản phẩm gốm sứ xây dựng với quy mô lớn.

Điểm chuẩn là một phương pháp tìm kiếm việc thiết lập các thủ tục mang tính chuẩn mực để mỗi bộ phận và toàn doanh nghiệp đạt được kết quả hoạt động tốt nhất bằng cách học hỏi từ những sai lầm của bộ phận hoặc doanh nghiệp khác (Beata Mucha, 2003) [55]. Bản chất của phương pháp này là đo lường, so sánh, xác định các hoạt động cần thiết để duy trì vị thế cạnh tranh, cải thiện chất lượng sản phẩm, công nghệ và cuối cùng là nâng cao hiệu quả hoạt động trong dài hạn của doanh nghiệp. Để triển khai phương pháp này, KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh cần thực hiện các bước cơ bản sau:

Bước 1, xác định điểm chuẩn: Việc xác định điểm chuẩn bao gồm nhận diện các yếu tố ảnh hưởng đến thành công trong dài hạn của doanh nghiệp từ đó tạo ra nhóm điểm chuẩn có liên quan. Điểm chuẩn là điểm được tính dựa trên quy trình quản lý tiêu chuẩn của doanh nghiệp.

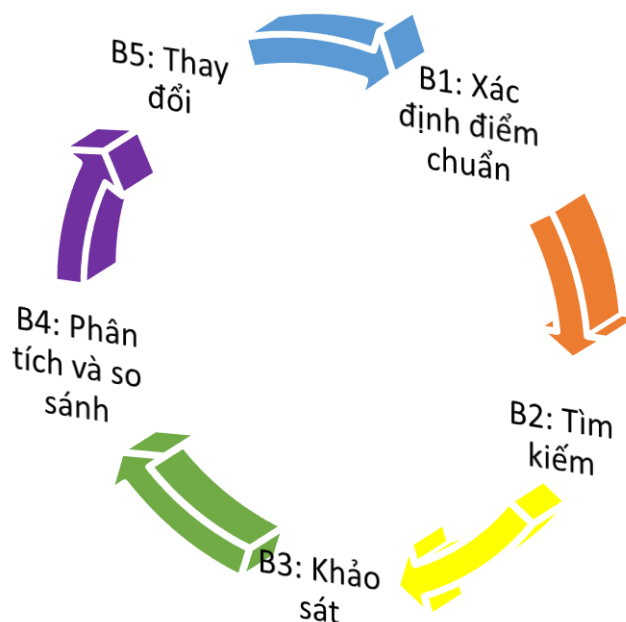
Bước 2, tìm kiếm: Là việc tạo ra các danh sách các bộ phận, doanh nghiệp để từ đó so sánh mức điểm chuẩn với nhau. Theo đó việc so sánh sẽ được thực hiện bên trong ở cấp độ bộ phận đối với từng nhà máy, phân xưởng, bộ phận có cùng chức năng, nhiệm vụ. Và được thực hiện ở bên ngoài ở cấp độ doanh nghiệp với các doanh nghiệp cùng địa phương và cao hơn với những doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng có thương hiệu mạnh trên thị trường.

Bước 3, khảo sát: Bao gồm việc chuẩn bị hệ thống các câu hỏi để thu thập, kiểm tra, xác minh thông tin liên quan đến chi phí, hiệu quả chi phí của từng bộ phận hoặc toàn doanh nghiệp.

Bước 4, phân tích và so sánh: Các dữ liệu thu thập được phải được KTQTCP chuẩn hóa, xác định sự khác biệt và nguyên nhân gây ra sự khác biệt đó.

Bước 5, thay đổi: Liên quan đến việc lựa chọn các giải pháp tốt nhất về chi phí của từng bộ phận hoặc toàn doanh nghiệp để có khả năng thích ứng với sự thay đổi liên tục của môi trường xung quanh, hướng tới sự phát triển bền vững của mỗi doanh nghiệp.

**Sơ đồ 3.5: Quy trình xây dựng và triển khai phương pháp điểm chuẩn để đánh giá hiệu quả chi phí chiến lược**



(Nguồn: Tác giả đề xuất)

**3.3.5. Hoàn thiện sử dụng thông tin kế toán quản trị chi phí để hỗ trợ ra quyết định**

Căn cứ vào nhu cầu và khả năng sử dụng thông tin chi phí trong những tình huống ra quyết định cụ thể, được nhiều doanh nghiệp sản xuất gốm sứ trên địa bàn tỉnh Thái Bình quan tâm, dựa trên ứng dụng phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận, phân tích điểm hòa vốn, phân tích thông tin thích hợp để ra quyết định của KTQTCP, tác giả xin đề xuất cụ thể như sau:

**3.3.5.1. Xác định sản lượng, doanh thu hòa vốn**

- Điều kiện, các thông tin cần có để áp dụng:

+ Trong ngắn hạn việc xác định sản lượng, doanh thu hòa vốn nên được thực hiện cho quy mô sản xuất toàn doanh nghiệp thông qua việc quy đổi từng dòng sản phẩm gốm sứ xây dựng về sản phẩm tiêu chuẩn với hệ số quy đổi dựa trên khối lượng nguyên vật liệu chính của từng dòng sản phẩm. Điều kiện cần thiết là các doanh nghiệp phải nhận diện,

phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động của doanh nghiệp, xác định được giá bán đơn vị trung bình, biến phí đơn vị trung bình và giá bán dự kiến trung bình của sản phẩm gồm sứ xây dựng tiêu chuẩn.

+ Trong dài hạn, đặc biệt là đối với các doanh nghiệp có quy mô lớn tác giả khuyến nghị việc xác định sản lượng, doanh thu hòa vốn nên thực hiện cho từng dòng sản phẩm. Muốn vậy các doanh nghiệp phải xác định được chi phí biến đổi đơn vị, tổng chi phí cố định phân bổ và giá bán dự kiến cho từng dòng sản phẩm có liên quan.

- Kỹ thuật: Sản lượng, doanh thu hòa vốn của từng dòng sản phẩm được xác định theo công thức sau:

+ Trong ngắn hạn:

$$\text{Sản lượng hòa vốn của sản phẩm tiêu chuẩn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{(\text{Giá bán đơn vị trung bình} - \text{Biến phí đơn vị trung bình của sản phẩm})}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn của sản phẩm tiêu chuẩn} = \text{Sản lượng hòa vốn của sản phẩm tiêu chuẩn} \times \text{giá bán đơn vị trung bình của sản phẩm tiêu chuẩn}$$

+ Trong dài hạn:

$$\text{Sản lượng hòa vốn của từng dòng sản phẩm} = \frac{\text{Tổng định phí phân bổ}}{(\text{Giá bán đơn vị} - \text{Biến phí đơn vị})}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn của từng dòng sản phẩm} = \text{Sản lượng hòa vốn của từng dòng sản phẩm} \times \text{giá bán đơn vị của từng dòng sản phẩm}$$

- Tác dụng: Điểm hòa vốn sau khi được xác định sẽ giúp nhà quản trị đánh giá được với quy mô sản xuất hiện tại, tình hình kinh doanh của doanh nghiệp đang như thế nào? Nếu tình hình tiêu thụ sản phẩm gồm sứ chưa đạt đến điểm hòa vốn, doanh nghiệp phải cố gắng để đạt và vượt chỉ đã đề ra. Nếu đã có lãi, sản phẩm tiêu thụ vượt qua điểm hòa vốn, doanh nghiệp có thể tăng tốc hoạt động bán hàng bằng việc áp dụng các chính sách giá bán linh hoạt để tiếp tục chiếm lĩnh, mở rộng thị phần, gia tăng lợi nhuận trong tương lai.



Kế toán có thể tham khảo cách xác định điểm hòa vốn trong dài hạn cho từng dòng sản phẩm gồm sứ xây dựng ở Công ty Cổ phần gốm sứ Long Hậu tại Phụ lục 3.29.

### 3.3.5.2. Xác định cơ cấu chi phí hiện tại của doanh nghiệp

Hiểu rõ cơ cấu chi phí hiện tại và những nhân tố tác động đến chi phí là điều kiện cơ bản để mỗi doanh nghiệp cắt giảm chi phí mà vẫn giữ nguyên giá trị cho mỗi sản phẩm gốm sứ xây dựng được sản xuất. Để xác định cơ cấu chi phí hiện tại, kế toán cần chú ý:

- Điều kiện và các thông tin cần có để áp dụng: Có thể áp dụng ngay tại mọi doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng, kế toán chỉ cần sử dụng sẵn các số liệu về tổng doanh thu, tổng chi phí theo thời gian (tốt nhất là 1 năm) để phục vụ việc xác định hàm tổng chi phí hoạt động của doanh nghiệp.

- Kỹ thuật: Về mặt lý thuyết có bốn phương pháp xác định cấu trúc chi phí, trong đó ba phương pháp yêu cầu dựa trên dữ liệu theo thời gian. Trong điều kiện hiện nay, tác giả đề xuất các doanh nghiệp nên sử dụng phương pháp cực đại – cực tiểu. Đây là phương pháp dễ triển khai, thực hiện với ba bước cơ bản sau:

Bước 1: Định hình hệ trục tọa độ với trục tung, trục hoành lần lượt biểu hiện giá trị chi phí và doanh thu của doanh nghiệp. Xác định thời điểm có doanh thu, chi phí cao nhất và thấp nhất.

Bước 2: Giả sử có một đường thẳng đi qua hai điểm này, kế toán tính chi phí biến đổi bằng cách sử dụng hàm số độ dốc, với:

$$\text{Độ dốc (\%)} = \frac{\text{Thay đổi trong giá trị của chi phí}}{\text{Thay đổi trong giá trị của doanh thu}}$$

Bước 3: Thay một trong hai giá trị của điểm cao nhất và thấp nhất trong bộ số liệu và giá trị độ dốc tính được vào hàm chi phí để tìm chi phí cố định.

- Tác dụng: Việc xác định hàm tổng chi phí, hiểu rõ cơ cấu chi phí hiện tại rất quan trọng, từ đó nhà quản trị có thể đưa ra các dự đoán về chi phí, ước tính lợi nhuận khi có sự thay đổi về doanh thu hoặc mức độ trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

Kế toán có thể tham khảo cách xác định cơ cấu hiện tại của doanh nghiệp ở Công ty Cổ phần gốm sứ Long Hậu trong Phụ lục 3.30.

### 3.3.5.3. Các quyết định về giá bán dòng sản phẩm gốm sứ xây dựng trên thị trường

Các quyết định về giá bán là những quyết định quan trọng, ảnh hưởng trực tiếp đến khả năng bù đắp chi phí từ doanh thu để đạt được mức lợi nhuận mong muốn và khả năng thâm nhập thị trường của từng dòng sản phẩm gốm sứ xây dựng. Về cơ bản doanh nghiệp

nên áp dụng chính sách giá bán linh hoạt, tùy theo từng trường hợp cụ thể mà chú ý như sau:

- Điều kiện, các thông tin cần có để xác định giá bán linh hoạt: Các chi phí phải được phân loại theo mức độ hoạt động, kế toán căn cứ vào biến phí đơn vị, định phí phân bổ, giá bán đơn vị của từng dòng sản phẩm để làm cơ sở xác định mức giá bán linh hoạt.

- Kỹ thuật:

+ Khi doanh nghiệp chưa đạt điểm hòa vốn:

$$\begin{array}{ccc} \text{Biến phí đơn vị} + & \text{Giá bán} & \text{Giá bán đơn vị} \\ \text{Định phí phân bổ} & \leq \text{linh hoạt} & \leq \text{thông thường} \end{array}$$

+ Khi doanh nghiệp đã đạt và vượt điểm hòa vốn:

$$\text{Biến phí đơn vị} \leq \text{Giá bán linh hoạt} \leq \text{Giá bán đơn vị thông thường}$$

- Tác dụng: Giúp doanh nghiệp tính toán được mức giá bán phù hợp nhằm tối đa hóa lợi nhuận trong kỳ. Tùy theo từng điều kiện cụ thể, doanh nghiệp có thể lựa chọn mức giá bán phù hợp để đạt được mục tiêu lợi nhuận theo kế hoạch.

#### 3.3.5.4. Quyết định chấp nhận hoặc từ chối các đơn đặt hàng đặc biệt

- Điều kiện, các thông tin cần có để áp dụng: Trong thực tế nhiều doanh nghiệp sản xuất gồm sứ xây dựng nhận được các đơn hàng có số lượng lớn, yêu cầu chất lượng sản phẩm tương đương nhưng mức giá trả cho mỗi sản phẩm thấp hơn so với thông thường. Để ra được quyết định trong trường hợp này, doanh nghiệp phải có đủ thông tin về doanh thu, phân tích chi phí dự kiến để từ đó xác định cụ thể mức lãi (lỗ) dự kiến do đơn hàng mang lại.

- Kỹ thuật: Tiến hành phân tích kỹ cơ cấu chi phí của đơn đặt hàng. Trong đó tập trung rà soát các biến phí. Nếu biến phí NVLTT, biến phí NCTT khó có sự thay đổi, thì biến phí về chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp lại có thể biến động theo chiều hướng giảm vì khi nhận một đơn đặt hàng với số lượng lớn, việc phát sinh ít hơn các chi phí về vận chuyển hàng bán, chi phí hoa hồng đại lý, chi phí ký kết hợp đồng.....chắc chắn giúp các biến phí trên giảm xuống. Quá trình tính toán cụ thể thực hiện như sau:

Bước 1, xác định lợi ích của đơn đặt hàng trước khi điều chỉnh cơ cấu chi phí hiện tại:

$$\begin{array}{l} \text{Lợi ích đơn hàng} \\ \text{trước điều chỉnh} \end{array} = \text{Doanh thu} - (\text{Tổng biến phí} + \text{Tổng định phí})$$

Nếu kết quả lớn hơn 0, doanh nghiệp vẫn nên chấp nhận đơn đặt hàng vì mang lại lợi ích cho doanh nghiệp, cho dù thấp hơn so với mức thông thường.

Bước 2, nếu kết quả nhỏ hơn 0, kế toán tiến hành rà soát, điều chỉnh lại các biến phí có liên quan theo hướng giảm (nếu có thể) và xác định lại lợi ích do đơn đặt hàng mang lại:

Lợi ích đơn hàng  
sau điều chỉnh = Doanh thu - (Tổng biến phí sau điều chỉnh + Tổng định phí)

Nếu:

+ Lợi ích sau điều chỉnh vẫn nhỏ hơn 0, doanh nghiệp không nên chấp nhận các đơn đặt hàng này.

+ Lợi ích sau điều chỉnh lớn hơn 0, có nghĩa là việc chấp nhận đơn đặt hàng đã bù đắp đủ chi phí cố định và biến phí có liên quan, doanh nghiệp thực sự có thêm lợi nhuận và nên chấp nhận các đơn đặt hàng này.

Kế toán có thể tham khảo kỹ thuật xử lý khi phát sinh tình huống có liên quan tại Phụ lục 3.31.

- Tác dụng: Hỗ trợ việc ra quyết định khi doanh nghiệp nhận được các đơn đặt hàng có giá trị đơn hàng nhỏ hơn giá bán của sản phẩm thông thường.

*3.3.5.5. Phân tích thông tin liên quan đến quyết định tiếp tục sản xuất kinh doanh một dòng sản phẩm*

- Điều kiện, các thông tin cần có để áp dụng: Khi doanh nghiệp sản xuất nhiều dòng sản phẩm gồm sứ xây dựng và muốn có căn cứ để ra quyết định có nên tiếp tục sản xuất hay tạm dừng một loại sản phẩm cụ thể hay không? Các thông tin được sử dụng để ra quyết định phải là thông tin thích hợp liên quan đến từng sản phẩm.

- Kỹ thuật: Đầu tiên kế toán loại trừ các thông tin không thích hợp về định phí trong chi phí SXC, CPBH, CPQLDN, chỉ giữ lại các thông tin thích hợp là:

+ Thông tin liên quan đến giá bán sản phẩm, sản lượng sản phẩm tiêu thụ.

+ Thông tin liên quan đến biến phí sản xuất bao gồm các khoản chi phí như sau: Chi phí về nguyên vật liệu trực tiếp; chi phí về nhân công trực tiếp; biến phí chi phí sản xuất chung; biến phí chi phí bán hàng; biến phí chi phí quản lý doanh nghiệp.

Sau đó kế toán tính lãi trên biến phí của từng dòng sản phẩm theo công thức sau:

Lãi trên biến phí	Giá bán đơn vị	Biến phí đơn vị
đơn vị của từng	= của từng dòng	- của từng dòng
dòng sản phẩm	sản phẩm	sản phẩm

Dòng sản phẩm nào có lãi trên biến phí đơn vị cao sẽ được giữ lại và tiếp tục đẩy mạnh hoạt động sản xuất, tiêu thụ. Dòng sản phẩm nào không có lãi cần phải loại bỏ.

- Tác dụng: Hỗ trợ doanh nghiệp xác định được lãi trên biến phí đơn vị, cơ sở quan trọng cho việc ra quyết định có nên tiếp tục sản xuất kinh doanh một dòng sản phẩm gồm sứ cụ thể hay không?

### **3.4. Các giải pháp để tăng cường ứng dụng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình**

Để tăng cường ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình, căn cứ vào kết quả thống kê mô tả các nhân tố ảnh hưởng kết hợp với phỏng vấn sâu chuyên gia kế toán, nhà quản trị trong Hiệp hội doanh nghiệp tỉnh Thái Bình, các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình cần tập trung vào các nội dung sau:

#### **3.4.1. Về nhóm nhân tố con người**

Đối với nhà quản trị, đây được xem là nhân tố đóng vai trò quyết định, ảnh hưởng lớn nhất đến việc ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp. Vấn đề quan trọng là nhà quản trị cần sớm thay đổi nhận thức và hành động. Tư duy quản trị truyền thống, mang tính kinh nghiệm cần được thay thế bởi các phương pháp quản trị hiện đại, chủ động cập nhật kiến thức mới, tạo thói quen sử dụng các thông tin kế toán nói chung KTQTCP nói riêng cho mọi hoạt động ra quyết định tại doanh nghiệp. Với nhân tố kế toán, mặc dù chưa được đánh giá cao nhưng đội ngũ kế toán cần nâng cao hơn nữa nhận thức và đặc biệt là vai trò, nhiệm vụ của kế toán quản trị nói chung, KTQTCP nói riêng. Chủ động nghiên cứu, áp dụng các phương pháp, kỹ thuật của KTQTCP vào việc phục vụ cho các chức năng quản trị doanh nghiệp.

#### **3.4.2. Về nhóm nhân tố tổ chức**

Các doanh nghiệp phải tập trung đẩy mạnh xây dựng văn hóa, tạo sự đồng thuận về mục tiêu phát triển doanh nghiệp, liên tục loại bỏ lãng phí trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Nền tảng văn hóa này được thiết lập, việc ứng dụng KTQTCP sẽ có nhiều điều kiện để thực hiện, giúp doanh nghiệp tập trung vào các hoạt động quan trọng như: Sản xuất vừa đúng lúc, đáp ứng yêu cầu sản xuất đúng thời hạn; bố trí sắp xếp nơi làm việc hợp lý nhằm đạt hiệu quả; đánh giá quá trình sử dụng hiệu quả nguồn lực của doanh nghiệp; sản xuất mà không có hàng bị sai lỗi và những gì có thể bán được. Việc đẩy mạnh tích tụ vốn, mở rộng quy mô doanh nghiệp, nghiên cứu kỹ thị trường để từng bước sản xuất sản phẩm với quy mô lớn đã và đang tạo ra nhu cầu lớn cho việc ứng dụng kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp.

Mặt khác mỗi doanh nghiệp phải thực hiện công tác phân quyền, tăng cường đầu tư công nghệ đặc biệt là công nghệ thông tin trong công tác kế toán. Đây là tiền đề quan trọng để kế toán nói chung, KTQTCP nói riêng thực hiện tốt chức năng, nhiệm vụ của mình. Điểm khởi đầu là cần có phần mềm kế toán phù hợp, nên được thiết kế riêng và phải bố trí các phân hệ dành cho công tác KTQTCP.

Ngoài ra các doanh nghiệp cần chú trọng xây dựng chiến lược kinh doanh với yêu cầu sản xuất sản phẩm chất lượng cao, hệ thống phân phối rộng. Việc sản xuất các sản phẩm mới hiện nay đòi hỏi sự nghiên cứu kỹ lưỡng nhu cầu của khách hàng với chiến lược tối thiểu hóa chi phí nhưng vẫn đảm bảo chất lượng cho từng sản phẩm. Vì vậy KTQTCP là dự kiến hoạt động, phân bổ nguồn lực, xác định những yếu tố dẫn dắt tính độc đáo, khác biệt trong mỗi hoạt động sản xuất sản phẩm để từ đó tư vấn, lựa chọn những giải pháp mang tính khả thi nhất.

### **3.4.3. Về nhóm nhân tố bên ngoài**

Nếu nhân tố pháp luật của Nhà nước có sự tác động chưa rõ ràng thì với nhân tố cạnh tranh, các doanh nghiệp cần biến áp lực cạnh tranh giữa các đối thủ cùng phân khúc thành động lực quan trọng để hoàn thiện hoạt động quản trị tại doanh nghiệp. Áp lực cạnh tranh càng cao, xu hướng ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp sẽ ngày càng lớn. Thông qua KTQTCP việc phân tích chi phí để mang lại lợi thế cạnh tranh có thể được thực hiện thông qua việc thường xuyên phân tích, so sánh chi phí, xác định yếu tố dẫn dắt chi phí, chỉ rõ các hoạt động nhằm tạo điều kiện để cắt giảm chi phí.

## **3.5. Các điều kiện để thực hiện giải pháp**

### **3.5.1. Về phía Nhà nước và các cơ quan chức năng của tỉnh Thái Bình**

Xét về bản chất, vì đề tài luận án tập trung nghiên cứu KTQTCP là công việc mang tính nội bộ. Nhân tố chính sách pháp luật của Nhà nước được đánh giá có sự tác động không rõ ràng. Tuy nhiên với vai trò quản lý, điều tiết vĩ mô nền kinh tế để các doanh nghiệp nói chung trong đó có các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình nói riêng thực hiện có tăng cường ứng dụng KTQTCP, Nhà nước và các cơ quan chức năng của tỉnh Thái Bình cần:

- Tạo điều kiện về cơ chế, chính sách, cơ hội tiếp cận các nguồn lực để các doanh nghiệp mạnh dạn đầu tư mở rộng quy mô sản xuất, chú trọng sản xuất sản phẩm mới với chất lượng và hiệu quả ngày càng cao.

- Chỉ đạo các cơ quan chức năng như Hải quan, quản lý thị trường, công an có các biện pháp hữu hiệu ngăn chặn các sản phẩm gốm sứ nhập trái phép qua đường tiểu ngạch,

làm giả, nhái các thương hiệu có uy tín đã được đăng ký sở hữu trí tuệ nhằm bảo vệ thị trường, hạn chế cạnh tranh không lành mạnh gây thiệt hại cho doanh nghiệp.

- Cần có quan điểm nhất quán về nội dung và sự cần thiết phải thực hiện kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị chi phí nói riêng tại các doanh nghiệp.

- Chỉ đạo các Hiệp hội doanh nghiệp, các trung tâm xúc tiến hỗ trợ doanh nghiệp mở các lớp có hỗ trợ học phí hoặc miễn phí nhằm nâng cao trình độ, kiến thức về kế toán quản trị cho các lãnh đạo doanh nghiệp.

- Tạo điều kiện kết nối, trao đổi, chia sẻ kiến thức quản trị doanh nghiệp giữa lãnh đạo doanh nghiệp của tỉnh và cả nước với lãnh đạo các doanh nghiệp có nền tảng quản trị tốt trên thế giới để trao đổi kinh nghiệm, hướng tới việc học hỏi, hợp tác và thành công.

- Các trường đại học, cao đẳng nhất là trường Đại học Thái Bình cần tiếp tục hoàn thiện, phát triển nội dung, chương trình môn học kế toán quản trị. Giúp doanh nghiệp hiểu biết thêm về kế toán quản trị để chủ động vận dụng tại doanh nghiệp của mình.

### **3.5.2. Về phía các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình**

Xuất phát và tôn trọng thực tế khách quan, để nâng cao tính hiệu quả và việc ứng dụng KTQTCP, các doanh nghiệp cần:

- Đánh giá lại thực trạng KTQTCP để phục vụ các chức năng quản trị doanh nghiệp. Từ đó bố trí mọi nguồn lực để sớm cải thiện tính hiệu quả của KTQTCP nhất là việc sử dụng thông tin KTQTCP cho chức năng lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm soát, đánh giá chi phí và ra quyết định.

- Chủ động mời các chuyên gia để tư vấn hoạt động quản trị chung toàn doanh nghiệp, trong đó có KTQTCP. Phối hợp với các cơ sở đào tạo tổ chức các lớp tập huấn để định hình các nội dung thích hợp cho việc triển khai KTQTCP trong phạm vi từng bộ phận và toàn doanh nghiệp.

- Quan tâm đến việc bồi dưỡng, nâng cao trình độ cho bộ phận kế toán để thực thi KTQTCP trong thực tế.

- Xây dựng lộ trình hợp lý để thực hiện các giải pháp đã được đề xuất, cụ thể:

**Bảng 3.9: Lộ trình thực hiện các giải pháp đề xuất**

<b>Hệ thống các giải pháp đề xuất</b>	<b>Ngắn hạn</b>	<b>Dài hạn</b>	<b>Thích hợp với</b>
<b>1. Nhận diện và phân loại chi phí</b>	X		Mọi DN
<b>2. KTQTCP với chức năng lập kế hoạch</b>			

- Điều chỉnh việc xây dựng định mức CPNCTT, định mức chi phí SXC	x		Mọi DN
- Điều chỉnh quy trình, cách thức xây dựng hệ thống dự toán chi phí hoạt động	x		Mọi DN
- Hướng dẫn lập kế hoạch chi phí chiến lược theo phương pháp chi phí mục tiêu		x	DN lớn
<b>3. KTQTCP với chức năng tổ chức thực hiện</b>			
- Điều chỉnh lại mô hình kế toán chi phí theo mô hình kế toán chi phí ước tính	x		Mọi DN
- Điều chỉnh lại phương pháp kế toán liên quan đến chứng từ, tài khoản, sổ kế toán, báo cáo kế toán	x		Phù hợp hơn với DN lớn
<b>4. KTQTCP với chức năng kiểm soát, đánh giá</b>			
- Điều chỉnh các nội dung về kiểm soát trước và trong khi phát sinh các chi phí hoạt động	x		Mọi DN
- Điều chỉnh các nội dung về kiểm soát chi phí theo mô hình JIT	x	x	DN lớn
- Điều chỉnh các nội dung về đánh giá chênh lệch chi phí hoạt động và tỉ trọng chi phí	x		Mọi DN
- Định hình và đánh giá các trung tâm chi phí	x	x	DN lớn
- Xác định và đánh giá chi phí chiến lược theo phương pháp điểm chuẩn (Benchmarking)		x	DN lớn
<b>5. Sử dụng thông tin KTQTCP với việc ra quyết định</b>			
- Xác định sản lượng, doanh thu hòa vốn	x		Mọi DN
- Xác định cơ cấu chi phí hiện tại	x		Mọi DN
- Các quyết định về giá bán	x		Mọi DN
- Quyết định chấp nhận hoặc từ chối đơn đặt hàng đặc biệt	x		Mọi DN
- Phân tích thông tin liên quan đến quyết định sản xuất kinh doanh một dòng sản phẩm	x		Mọi DN

(Nguồn: Tác giả đề xuất)

### KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Như vậy từ những phát hiện về thực trạng KTQTCP, các giải pháp và kiến nghị đã được tác giả đề xuất. Với bốn nguyên tắc và bốn yêu cầu, các giải pháp tập trung vào các nội dung cơ bản bao gồm:

(1) Hoàn thiện việc nhận diện, phân loại chi phí trong các doanh nghiệp, đặc biệt nhấn mạnh việc phân loại các chi phí chung như chi phí SXC, chi phí bán hàng, chi phí QLDN thành chi phí biến đổi, chi phí cố định làm tiền đề cho việc sử dụng các kỹ thuật của KTQTCP, đặc biệt là ứng dụng phân tích chi phí, khối lượng, lợi nhuận để phục vụ việc ra quyết định.

(2) Hoàn thiện KTQTCP với chức năng lập kế hoạch tập trung vào các giải pháp liên quan đến việc bổ sung xây dựng các định mức chi phí, dự toán chi phí hoạt động và lập kế hoạch chi phí chiến lược theo phương pháp chi phí mục tiêu.

(3) Hoàn thiện KTQTCP với chức năng tổ chức thực hiện, bao gồm các giải pháp liên quan đến việc chuyển đổi sang mô hình chi phí ước tính, thay đổi cách thức phân bổ, điều chỉnh chi phí SXC cuối kỳ. Điều chỉnh phương pháp kế toán chi phí với việc thay đổi đối tượng tập hợp chi phí, đề xuất phân bổ chi phí chung theo những tiêu thức dựa trên quy mô của doanh nghiệp, đề xuất điều chỉnh quy trình tập hợp chi phí, bổ sung thêm hệ thống chứng từ, sổ sách có liên quan đến các nội dung về định mức chi phí, chi tiết hóa thông tin trên các tài khoản tập hợp chi phí theo công đoạn sản xuất và bổ sung mẫu sổ sách và báo cáo chi phí có liên quan.

(4) Hoàn thiện KTQTCP với chức năng kiểm soát, đánh giá chi phí, tập trung vào các giải pháp liên quan đến việc sử dụng thêm các báo cáo để kiểm soát các chi phí hoạt động trước và trong khi phát sinh hàng ngày, sử dụng phương pháp so sánh, thay thế liên hoàn trong việc đánh giá chênh lệch chi phí. Kết hợp đánh giá tỉ suất chi phí, định hình, đánh giá hiệu quả các trung tâm chi phí. Xác định và đánh giá chi phí chiến lược theo phương pháp điểm chuẩn.

(5) Hoàn thiện việc sử dụng các thông tin KTQTCP hỗ trợ nhà quản trị ra quyết định. Trong đó chú trọng các kỹ thuật sử dụng phân tích chi phí khối lượng lợi nhuận, phân tích điểm hòa vốn, sử dụng thông tin thích hợp vào việc hỗ trợ 5 nhóm quyết định mà nhà quản trị đặc biệt quan tâm là: Hỗ trợ xác định điểm hòa vốn của sản phẩm; kết cấu chi phí hiện tại; quyết định về giá bán; quyết định về việc chấp nhận hoặc từ chối đơn đặt hàng đặc biệt; quyết định về từ bỏ hay tiếp tục sản xuất sản phẩm.



Mặt khác để tăng cường việc ứng dụng KTQTCP, các giải pháp về nhóm nhân tố con người, nhóm nhân tố tổ chức và nhóm nhân tố bên ngoài đã được đề xuất.

Tác giả cho rằng để thực hiện được hệ thống các giải pháp trên vai trò hỗ trợ của các cơ quan quản lý nhà nước là cần thiết. Tuy vậy, vấn đề then chốt phải là sự nỗ lực, quyết tâm cao của nhà quản trị, đặc biệt là bộ phận kế toán mới là chìa khóa quan trọng để nâng cao khả năng ứng dụng và tính hiệu quả của kế toán quản trị chi phí trong phạm vi của mỗi doanh nghiệp.

## KẾT LUẬN

Luận án “**Kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình**” với kết cấu 3 chương được bắt đầu từ việc tổng kết các cơ sở lý luận đến việc mô tả, phân tích thực trạng và kết thúc bằng việc đề xuất hệ thống các giải pháp, kiến nghị liên quan đến các kỹ thuật và việc ứng dụng KTQTCP trong các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình. Đánh giá một cách khách quan, luận án đã đạt được những kết quả cụ thể sau:

(1) Đã tổng kết được cơ sở lý luận chung về nội dung, kỹ thuật, phương pháp của KTQTCP với các chức năng quản trị doanh nghiệp. Nhận diện được các nhân tố lý thuyết có thể ảnh hưởng đến việc ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp. Các nội dung này được nghiên cứu trong mối quan hệ tương quan với KTQTCP tại nhiều nước trên thế giới, từ đó rút ra những bài học kinh nghiệm cần thiết để áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam.

(2) Luận án đã đánh giá được thực trạng KTQTCP tại các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình. Kết quả cho thấy các kỹ thuật, phương pháp có liên quan chủ yếu phục vụ công tác kế toán tài chính. Tuy nhiên việc phân loại chi phí sản xuất kinh doanh, lập dự toán chi phí, phương pháp tập hợp, phân bổ, hạch toán, kiểm tra, đánh giá chi phí và sử dụng thông tin chi phí phục vụ cho việc ra quyết định liên quan đến các chức năng quản trị doanh nghiệp đều có những hạn chế nhất định. Việc ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp ở mức độ khác nhau vì chịu ảnh hưởng không giống nhau liên quan đến từng nhân tố trong mỗi nhóm.

(3) Để nâng cao tính hiệu quả của KTQTCP phục vụ các chức năng quản trị và việc ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh Thái Bình, luận án tập trung vào các nhóm giải pháp liên quan đến các chức năng quản trị doanh nghiệp là: Các giải pháp về nhận diện, phân loại chi phí trong doanh nghiệp; các giải pháp về hoàn thiện KTQTCP với chức năng lập kế hoạch liên quan đến việc bổ sung xây dựng các định mức chi phí, dự toán chi phí hoạt động và kế hoạch chi phí chiến lược. Các giải pháp về hoàn thiện KTQTCP với chức năng tổ chức thực hiện liên quan đến việc thay đổi mô hình, phương pháp kế toán chi phí, thay đổi đối tượng, quy trình tập hợp chi phí, phân bổ chi phí chung theo những tiêu thức cụ thể phù hợp với quy mô của từng doanh nghiệp, bổ sung thêm hệ thống chứng từ, sổ sách, báo cáo có liên quan đến các nội dung về định mức chi phí, chi tiết hóa thông tin trên các tài khoản tập hợp chi phí theo quy trình. Các giải pháp hoàn thiện với chức năng kiểm soát, đánh giá chi phí bổ sung mẫu báo cáo

để kiểm soát chi phí hoạt động trước và trong khi phát sinh hàng ngày, kiểm soát chi phí theo mô hình JIT, đánh giá chênh lệch chi phí, tỉ suất chi phí thông qua việc sử dụng các phương pháp so sánh, thay thế liên hoàn, định hình, đánh giá các trung tâm chi phí, xác định và đánh giá chi phí chiến lược theo phương pháp điểm chuẩn và các giải pháp liên quan đến sử dụng các phương pháp phân tích của KTQTCP phục vụ việc ra quyết định. Trong đó công cụ phân tích chi phí khối lượng lợi nhuận được sử dụng để hỗ trợ 5 nhóm quyết định: Hỗ trợ xác định sản lượng, doanh thu hòa vốn, kết cấu chi phí hiện tại của doanh nghiệp; quyết định về giá bán; quyết định về việc chấp nhận hoặc từ chối đơn đặt hàng đặc biệt; quyết định về từ bỏ hay tiếp tục sản xuất sản phẩm. Các giải pháp liên quan đến nhóm nhân tố con người, nhóm nhân tố tổ chức và nhóm nhân tố bên ngoài.

Bên cạnh những kết quả đã đạt được, do những hạn chế nhất định về thời gian, kinh phí dành cho nghiên cứu, cách thức thu thập, xử lý số liệu sơ cấp... nên luận án còn tồn tại như: Mẫu nghiên cứu hẹp do số lượng các doanh nghiệp sản xuất gốm sứ xây dựng trên địa bàn tỉnh không nhiều. Một số giải pháp đề xuất còn mang tính giả định, chưa thể cụ thể hóa sâu hơn và đánh giá hiệu quả kinh tế của từng giải pháp được đề xuất. Việc xác định thực trạng các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP mới dừng lại ở các kết quả thống kê mô tả. Luận án chưa sử dụng các kỹ thuật của phương pháp nghiên cứu định lượng để phân tích nhân tố khám phá, xác định hàm hồi quy tương quan của các nhân tố ảnh hưởng đến ứng dụng KTQTCP trong mỗi doanh nghiệp nên có thể chưa đáp ứng được kỳ vọng. Những vấn đề này sẽ được tác giả tiếp tục hoàn thiện trong các đề tài nghiên cứu khoa học của mình trong thời gian tới.

Nhân đây tác giả xin được trân trọng gửi lời biết ơn trân trọng nhất đến PGS. TS Phạm Thị Thu Thủy, PGS. TS Vũ Mạnh Chiến, Bộ môn Kế toán tài chính – Khoa Kế toán Kiểm toán trường Đại học Thương mại, một số chuyên gia tư vấn kế toán, tài chính doanh nghiệp của Hội Kế toán Kiểm toán Việt Nam, VCCI, Hiệp hội doanh nghiệp tỉnh Thái Bình, các lãnh đạo, bộ phận kế toán của doanh nghiệp nghiên cứu, Ban giám hiệu, các bạn đồng nghiệp tại trường Đại học Thái Bình và gia đình thân yêu đã luôn tin tưởng, động viên, hỗ trợ để giúp tác giả hoàn thành các nội dung của luận án nghiên cứu.

Tác giả xin được trân trọng tiếp thu các ý kiến đóng góp quý báu của các nhà khoa học, nhà quản trị và bộ phận kế toán của các doanh nghiệp để nội dung luận án được hoàn thiện hơn.

***Tác giả xin trân trọng biết ơn!***

## DANH MỤC CÔNG TRÌNH CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Đặng Nguyên Mạnh (2013), Thông tin kế toán quản trị chi phí - khảo sát tại các doanh nghiệp tỉnh Thái Bình, *Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán*, số 09(122) 2013: 66-69.
2. Đặng Nguyên Mạnh (2013), Bàn về hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp, *Tạp chí Nghiên cứu tài chính kế toán*, số 11(124) 2013: 50-53.
3. Đặng Nguyên Mạnh (2014), Phương pháp "kiểm soát chi phí mục tiêu" ở các nước và hàm ý cho Việt Nam, *Tạp chí Nghiên cứu tài chính kế toán*, số 11 (136) 2014: 55-57.
4. Đặng Nguyên Mạnh (2016), Bước tiến tạo sự minh bạch, rõ ràng trong thực hiện đăng ký thuế, *Tạp chí Tài chính*, kỳ 1 tháng 9/2016: 40-41.
5. Đặng Nguyên Mạnh (2017), Vận dụng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất tỉnh Thái Bình, *Tạp chí Tài chính*, kỳ 1 tháng 9/2017: 87-88.
6. Đặng Nguyên Mạnh (2017), Recommendations for disaster risk finance and insurance to APEC member economies, *Review of Finance Vol 1, number 1 (12/2017)*.
7. Lê Xuân Trường, Đặng Nguyên Mạnh (2018), *Hội nhập và hợp tác quốc tế về thuế trong bối cảnh cách mạng công nghiệp 4.0*, Nhà xuất bản Tài chính, Hà Nội.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

### Tiếng Việt

1. Bộ Xây dựng (2014), *Quyết định số 1586/QĐ-BXD ngày 30 tháng 12 năm 2014 của Bộ trưởng Bộ Xây dựng về phê duyệt quy hoạch phát triển vật liệu gốm, sứ xây dựng và đá ốp lát ở Việt Nam đến năm 2020*, Quyết định.
2. Phạm Văn Dược, Nguyễn Thị Thu Hiền (2010). *Kế toán quản trị*, NXB Đại học công nghiệp Thành phố Hồ Chí Minh, Tp Hồ Chí Minh.
3. Nguyễn Phú Giang (2005a). *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh*, NXB Tài chính, Hà Nội.
4. Nguyễn Phú Giang (2013b). *Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên*, đề tài NCKH cấp Bộ.
5. 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, trường Đại học Kinh tế quốc dân.
6. Đoàn Thị Thu Hà và Nguyễn Thị Ngọc Huyền (2012). *Giáo trình quản trị học*, NXB Tài Chính, Hà Nội.
7. 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, Học viện tài chính.
8. Phạm Hồng Hải (2013), *Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân.
9. Lê Thị Minh Huệ (2016). *Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp mía đường trên địa bàn tỉnh Thanh Hóa*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
10. Trần Ngọc Hùng (2016). *Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh.
11. Nguyễn Thanh Huyền (2015), *Vận dụng hệ thống phương pháp kế toán quản trị chi phí vào chu kỳ sống tại các doanh nghiệp sản xuất gạch ốp lát Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân.

12. Nguyễn Thành Hưng (2017). *Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Thương mại.
13. Lê Thị Hương (2017). *Kế toán quản trị chi phí trong các công ty cổ phần xây lắp trên địa bàn Hà Nội*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện tài chính.
14. 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, trường Đại học Kinh tế quốc dân.
15. Đặng Thị Hòa (2008). *Giáo trình kế toán quản trị*, NXB Tài chính, Hà Nội
16. Nguyễn Hoàn (2012). *Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo của Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân.
17. Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân.
18. Đặng Nguyên Mạnh (2013). Thông tin kế toán quản trị chi phí - khảo sát tại các doanh nghiệp tỉnh Thái bình. *Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán* 09 (122).
19. Nguyễn Bá Minh (2010). Làm rõ một số nội dung cơ bản của kế toán quản trị. *Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán* 2(79): 36 – 40.
20. Trần Xuân Nam (2010). *Kế toán tài chính*, NXB Thống kê, Hà Nội.
21. Trần Thế Nữ (2011). *Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân.
22. Nguyễn Phương Ngọc (2016). *Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các công ty sản xuất kinh doanh nước sạch thuộc khu vực Miền Bắc*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
23. Nguyễn La Soa (2016). *Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí cho Tổng công ty xây dựng công trình giao thông 8*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
24. Nguyễn Thị Minh Phương (2013). *Xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sửa Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân.

25. Nguyễn Ngọc Quang (2014). *Giáo trình kế toán quản trị*, NXB Giáo dục Việt Nam, Hà Nội.
26. Đoàn Ngọc Quế, Đào Tất Thắng, Lê Đình Trục (2013). *Kế toán quản trị*, NXB Kinh tế, TP Hồ Chí Minh.
- 27 Quốc Hội (2015). Luật kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20 tháng 11 năm 2015
28. Đoàn Xuân Tiên (2007). *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Tài chính, Hà Nội.
29. Trương Bá Thanh (2010). *Giáo trình kế toán quản trị*, NXB Giáo dục, Hà Nội.
30. Doãn Thành (2018). “Ngành gốm sứ xây dựng vẫn nhỏ lẻ, phân tán” (online) (<http://kinhtedothi.vn/nganh-gom-su-xay-dung-van-nho-le-phan-tan-328165.html>) (ngày truy xuất 24/10/2018).
31. Nguyễn Minh Thành (2017). *Hoàn thiện kế toán quản trị tại các đơn vị thuộc tổng công ty điện lực dầu khí Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Học viện Tài chính.
32. Nguyễn Quốc Thắng (2011). *Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh tế quốc dân.
33. Thủ tướng chính phủ (2014), *Quyết định số 1469/QĐ-TTg ngày 22 tháng 8 năm 2014 của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt quy hoạch tổng thể phát triển vật liệu xây dựng Việt Nam đến năm 2020 và định hướng đến năm 2030*, Quyết định.
34. Phạm Thị Thủy (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, trường Đại học Kinh tế quốc dân.
35. Shlomo Maital (2014). *Kinh tế học dành cho doanh nhân 10 công cụ quản lý thiết yếu*, NXB Lao động – Xã hội, Hà Nội
36. Ủy ban nhân dân tỉnh Thái Bình (2008). *Quyết định số 715/QĐ-UB ngày 01 tháng 4 năm 2008 của Chủ tịch UBND tỉnh Thái Bình về việc phê duyệt quy hoạch phát triển công nghiệp tỉnh Thái Bình đến năm 2020*, Quyết định.
37. Ủy ban nhân dân tỉnh Thái Bình (2017). *Báo cáo số 02/BC-UBND ngày 15 tháng 01 năm 2018 về tình hình phát triển kinh tế - xã hội năm 2017 và nhiệm vụ trọng tâm năm 2018*, Báo cáo Hội nghị.

### **Tiếng Anh**

38. Abdel-Kader M (2006). *Management accounting practices in the British food and drinks*

- industry. *British Food Journal*, 108: 336-357.
39. Andersson, PM. (2013) BUSN68 individual meeting with Chao Su. May 30th. Lund University, Sweden.
  40. Askarany. D & Yazdifar. H, 2012. A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand, *International journal of production economics*, 135: 382 - 392.
  41. Birnberg, J., Luft, J. & Shields, M. (2006). Psychology theory in management accounting research. In: C.Chapman, A. Hopwood & M. Shields (Eds), *Handbook of Management Accounting Research* (Vol. 1). Oxford: Elsevier.
  42. Brierley, J. A., Christopher, J., & Drury, C. (2001b). Research into product costing practice: a European perspective. *The European Accounting Review*, 10(2), 215-256.
  43. Christopher S.Chapman., et al (2007), *Handbook of Management Accounting Research*, Volume 1, 2. Productivity Press, Netherlands.
  44. Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1992). Activity based cost systems: measuring the cost of resource usage. *Accounting Horizons*, 6, 1–13.
  45. Cooper, R., Slagmulder, R., 1997. *Target Costing and Value Engineering*. Productivity Press, Portland.
  46. Czarniawska, B. (1997). *Narrating the organization: dramas of institutional identity*. Chicago: University of Chicago Press.
  47. Czarniawska-Joerges, B. & Jacobsson, B. (1989). Budget in a cold climate. *Accounting, Organizations and Society*, 14, 29–39.
  48. DeLoach, J. W. (2000). *Enterprise wide risk management*. London: Pearson Education Ltd.
  49. Demski, J. & Feltham, G. (1976). *Cost determination: a conceptual approach*. Ames, IA: Iowa State University Press.
  50. Demski, J. & Feltham, G. (1978). Economic incentives in budgetary control systems. *The Accounting Review*, 53, 336–359.
  51. English, LP (1999), *Improving Data Warehouse and Business Information Quality: Methods for Reducing Costs and Increasing Profits*, John Wiley & Sons, New York, NY.



52. Firth, C. (1996), Data quality in practice: experience from the front-line, *paper presented at the Conference of Information Quality*, 25-26 October.
53. Fullerton, R. R., & Mcwatters, C. S. (2004). An empirical examination of cost accounting practices used in advanced manufacturing environment. *Advances in Management Accounting*, 12, 85-113.
54. Friedl, G.; Küpper, HU.; Pedell, B. & Hammer, C. (2009) How do German companies run their cost accounting systems? *Management Accounting Quarterly*: 10(2), pp.38-52.
55. Fung (2012), Discussion of Management accounting information systems in a developing country, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, Vol. 19, No. 1, April 2012, 115–118.
56. Garrison, Noreen and Brewer (2012), *Managerial Accounting Garrison 14E*, Springer.
57. Guaqiang Ren (2012), Benchmarking the life cycle cost management of Building Project, *Atlantis Press*.
58. Horngren, Datar and Rajan (2012), *Cost accounting a managerial emphasis 14E*, Amazon.
59. Horngren, CT. (1989) Cost and management accounting: yesterday and today. *Journal of Management Accounting Research*: fall(1), p21.
60. Hume-Schwarz, J. A. (2007). COST accounting: A historical perspective. *Proceedings of the Academy of Accounting and Financial Studies*, 12(2), 53-59
61. Hutchinson, R. & Liao K. (2009) Zen accounting: how Japanese management accounting practice supports lean management. *Management Accounting Quarterly*: 11(1), pp.27-35.
62. Lucas Malcolm (2013). Management Accounting Practices of (UK) Small – Medium - Sized Enterprises. *Improving SME performance through Management Accounting Education*. CIMA. 9:4.
63. Joshi, S., Krishnan, R. & Lave, L. (2001). Estimating the hidden costs of environmental regulation. *The Accounting Review*, 76(2), 171–198.
64. Kaplan, R. S. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 390–418.
65. Kaplan, R. S. (1986). Must CIM be justified by faith alone? *Harvard Business Review*, 64(2), 87–95.

66. Kaplan, R. S. & Johnson, H. T. (1987). *Relevance lost*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
67. Kato, Y., 1993a. Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies. *Management Accounting Research* 4 (4), 33–47.
68. Kohler, EL. (1970) *A dictionary for accountants* (4th ed) Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
69. Krumwiede, KR. (2005) Rewards and realities of German cost accounting. *Strategic Finance*: April.
70. Mark Covalieski & et all. (2007). Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. *Handbook of Management Accounting Research Volume 2*, 578-621.
71. McConville, DJ. (1993) Start with ABC. *Industry Week*: 242 (17), pp. 33-35.
72. Miculescu, Corina (2012), Quality of Accounting information to optimize the decisional process. *The Journal of the Faculty of Economics* 2: 694 – 699
73. Monden, Y., Hamada, K., 1991. Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. *Journal of Management Accounting Research* Fall, 16–34.
74. Rider, F. (1936), Library cost accounting. *The Library Quarterly*: 6(4), pp. 331-81.
75. Shannon W. Anderson (2007), Managing Costs and Cost Structure throughout the Value Chain. *Handbook of Management Accounting Research Volume 2*, 481-506.
76. Sharman, PA (2003), Bring on German cost accounting. *Strategic Finance*: December, pp.30-38.
77. Seungjun, Roh et al (2018), *Development of a Streamlined Environmental Life cycle Costing model for Buildings in South Korea*, Hanyang University.
78. Sieglinde, K.F. (1995), *Life – Cycle costing manual for the Federal Energy Management Program*, US Department of commerce.
79. Su, Chao (2013), *A study of cost accounting Practices – Through Germany, Japan and the USA* , the thesis of Economic, Lund University.
80. Talha, M. (2010). A new look at management accounting. *The Journal of Applied Business Research*, 26(4-2010), 83-96.
81. Tuan Zainun, Tuan Mat, 2010. *Management accounting and organizational change: impact of alignment of management accounting system, structure and strategy on performance*. PhD thesis. Edith Cowan University, Perth Western Australia

82. Tomkins, C. & Carr, C. (1996). Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7(2), 271–280.
83. Tupmongkol, T. (2008) An empirical study of the factors of the activity-based costing (ABC) implementation in Thailand: four case studies in Thai state enterprises. Unpublished thesis. Northumbria University. Retrieved from<[http://nrl.northumbria.ac.uk/811/1/tupmongkol.thana\\_phd.pdf](http://nrl.northumbria.ac.uk/811/1/tupmongkol.thana_phd.pdf)>(2013-07-11)
84. Wang, R.Y. (1998), A product perspective on total data quality management, *Communications of the ACM*, Vol. 41 No. 2, pp. 58-65.
85. Weber, J. & Weißenberger, BE. (1997) Relative Einzelkosten-und Deckungsbeitragsrechnung: a critical evaluation of Riebel's approach. *Management Accounting Research*: 8(3), pp. 277–298.
86. Xu et al. (2003), Key issues of accounting information quality management- Australian case studies, *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 103 Iss 7 pp. 461 – 470.
87. Yoshikawa, T. (2001) Cost accounting standard and cost accounting systems in Japan. Lessons from the past - recovering lost traditions. *Accounting, Business & Financial History*: 11(3), pp. 269-281.