ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ VÀ QUẢN TRỊ KINH DOANH

BÁO CÁO TỔNG KẾT

ĐỀ TÀI KHOA HỌC VÀ CÔNG NGHỆ CẤP ĐẠI HỌC

NGHIÊN CỨU MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CƠ KHÍ TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI NGUYÊN

Mã số: ĐH2017-TN08-10

Chủ nhiệm đề tài: T.S. Ma Thị Hường

Thái Nguyên, tháng 8/2019

ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ VÀ QUẢN TRỊ KINH DOANH

BÁO CÁO TỔNG KẾT

ĐỀ TÀI KHOA HỌC VÀ CÔNG NGHỆ CẤP ĐẠI HỌC

NGHIÊN CỨU MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CƠ KHÍ TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI NGUYÊN

Mã số: ĐH2017-TN08-10

Xác nhận của Tổ chức chủ trì **Chủ nhiệm đề tài**

TS. Ma Thị Hường

Thái Nguyên, tháng 8/2019

DANH SÁCH CÁC THÀNH VIÊN THAM GIA ĐỀ TÀI

TT	Họ và tên	Đơn vị công tác và lĩnh vực chuyên môn
	PGS.TS Trần Đình Tuấn	Trưởng khoa Kế toán - Trường ĐHKT&QTKD
	NCS. Đàm Phương Lan	Phó trưởng khoa Kế toán - Trường ĐHKT&QTKD
	TS. Nguyễn T. Lan Anh	Trưởng bộ môn Kế toán tổng hợp - Trường ĐHKT&QTKD
	NCS. Thái T. Thái Nguyên	Phó trưởng BM Kế toán DN - Trường ĐHKT&QTKD
	TS. Đỗ T. Thu Hằng	Tưởng BM Hệ thống TTKT - Trường ĐHKT&QTKD
	NCS. Trần T. Ngọc Linh	Giảng viên khoa Kế toán - Trường ĐHKT&QTKD
	TS. Trần Thị Nhung	Giảng viên khoa Kế toán - Trường ĐHKT&QTKD
	Th.S Bạch Thị Huyên	Giảng viên khoa Kế toán - Trường ĐHKT&QTKD
	Th.S Dương Thị Hương Liên	Giảng viên khoa Kế toán - Trường ĐHKT&QTKD

ĐƠN VỊ PHỐI HỢP

Tên đơn vị trong và ngoài nước	Nội dung phối hợp nghiên cứu	Họ và tên người đại diện đơn vị
1. Công ty TNHH Nhà nước MTV Diesel Sông Công	Cung cấp số liệu thực tế và phản hồi phiếu điều tra	Ông Nguyễn Văn Đường
2. Công ty CP Cơ khí 3/2	Cung cấp số liệu thực tế và phản hồi phiếu điều tra	Ông Nguyễn Văn Chiến
3. Trường ĐH Kinh tế quốc dân	Tư vấn, trao đổi chuyên môn	PGS.TS. Nguyễn Thị Lời

MỤC LỤC

MỤC LỤC.....ii
DANH MỤC BẢNG BIỂU vi
DANH MỤC HÌNH vii
DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT.....ix
ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN.....x
THÔNG TIN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU.....x
THAI NGUYEN UNIVERSITY UNIVERSITY OF ECONOMICS & BUSINESS ADMINISTRATION xiii
MỞ ĐẦU 1
1. Tính cấp thiết của đề tài 1
2. Mục tiêu nghiên cứu.....2
3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....3
4. Tổng quan tài liệu nghiên cứu.....3
5. Cách tiếp cận và câu hỏi nghiên cứu.....12
6. Phương pháp nghiên cứu.....13
Chương 1: HỆ THỐNG HOÁ CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT.....20
1.1 Khái niệm và bản chất mô hình kế toán quản trị chi phí 20
1.1.1 Khái quát về mô hình kế toán quản trị chi phí.....20
1.1.2 Bản chất mô hình kế toán quản trị chi phí 22
1.2 Yêu cầu và nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí.....23
1.2.1 Yêu cầu xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí 23
1.2.2 Nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí.....24
1.3. Mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp 26
1.3.1 Mô hình bộ máy kế toán quản trị chi phí 27
1.3.2. Công nghệ sản xuất thông tin về chi phí.....30
1.4. Các nhân tố tác động đến việc vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí 43
1.4.1. Nhóm nhân tố bên trong doanh nghiệp.....44
1.4.2. Nhóm nhân tố bên ngoài doanh nghiệp 46

1.5 Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí của các nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam 47
1.5.1 Khái quát chung về vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí của một số nước trên thế giới 47
1.5.2 Một số bài học kinh nghiệm về vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp Việt Nam.....50
1.6. Các lý thuyết vận dụng trong nghiên cứu 51
1.6.1. Lý thuyết bất định 51
1.6.2. Lý thuyết đại diện.....52
Chương 2.....54
THỰC TRẠNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CƠ KHÍ TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI NGUYÊN....54
2.1. Các đặc điểm của doanh nghiệp sản xuất cơ khí 54
2.1.1. Sự hình thành và phát triển các doanh nghiệp sản xuất cơ khí.....54
2.1.2. Khái quát về đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và tổ chức bộ máy quản lý của các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái nguyên.....56
2.2. Thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên.....63
2.2.1 Thực trạng tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí 63
2.2.2. Thực trạng công tác kế toán chi phí 67
2.3 Đánh giá thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái nguyên.....83
2.3.1 Những kết quả đạt được và nguyên nhân.....83
2.3.2 Những hạn chế và nguyên nhân 84
Chương 3.....86
GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ CHO CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CƠ KHÍ TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI NGUYÊN.....86
3.1. Chiến lược phát triển ngành sản xuất cơ khí.....86
3.2. Nhóm giải pháp áp dụng cho các doanh nghiệp đang thực hiện mô hình kế toán quản trị chi phí.....87

Đối với nhóm các doanh nghiệp đang thực hiện mô hình kế toán quản trị sẽ hoàn thiện mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên như sau;.....87
3.2.1. Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán.....87
3.2.2. Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí.....88
3.3. Nhóm giải pháp áp dụng cho các doanh nghiệp chưa áp dụng mô hình ké toán quản trị chi phí.....97
Căn cứ vào kết quả khảo sát nhu cầu sử dụng thông tin kế toán quản trị tại bảng 2.13 cho thấy hiện nay, nhu cầu sử dụng thông tin kế toán quản trị phục vụ cho quản trị chi phí sản xuất tại các DNSXCK rất cao ĐTB đạt 4,43, hơn nữa qui mô các DNSXCK trên địa bàn chủ yếu là DN nhỏ và vừa nên việc xây dựng mô hình KTQTCP là cần thiết đối với nhà quản trị trong các DNSXCK.....97
3.4. Kiến nghị đối với các cơ quan chức năng liên quan đến việc triển khai ứng dụng mô hình.....98
3.4.1 Đối với Bộ Tài chính.....98
3.4.2. Đối với hội kế toán Việt Nam.....98
KẾT LUẬN.....100
TÀI LIỆU THAM KHẢO.....101
I. Tiếng Việt.....101
18. Võ Văn Nhị (2015), Kế toán Tài chính, Nxb Kinh tế TP Hồ Chí Minh.....102
20. Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), Nghiên cứu về Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong ngành vận tải hàng hoá đường bộ Việt Nam, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội. 102
22. Phạm Quang (2002), Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp ở Việt Nam, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội. 103
23. Dương Thị Mai Hà Trâm (2004), Xây dựng hệ thống KTQT trong ngành Dệt, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội. ..103
24. Phạm Thị Thuỷ (2007), Xây dựng mô hình KTQT chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội.....103

25. Hoàng Văn Tưởng (2010), Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội. 103
26. UBND tỉnh Thái Nguyên (2010), Quyết định số 341/QĐ –UBND về việc Phê duyệt điều chỉnh phát triển quy hoạch công nghiệp tỉnh Thái Nguyên đến năm 2020. 103
27. Phạm Thị Kim Vân (2002), Nghiên cứu Kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Học viện Tài chính. 103
II. Tiếng Anh 103
PHỤ LỤC 105

DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 1. Phân phối số lượng doanh nghiệp điều tra theo nhóm ngành nghề 15

Bảng 2. Thang đo Likert 5 cấp độ sử dụng trong phân tích 16

Bảng 3. Phân tích doanh nghiệp khảo sát 17

Bảng 2.1 Số lượng doanh nghiệp cơ khí giai đoạn 2010-2017.....54

Bảng 2.2. Kết quả hoạt động SXKD doanh nghiệp cơ khí 55

Bảng 2.3. Giá trị sản xuất công nghiệp theo giá so sánh 2010 của ngành CKTN.....56

Bảng 2.4 Mô hình bộ máy kế toán quản trị trong các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên.....63

Bảng 2.5: Phân loại chi phí trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên 68

Bảng 2.6: Danh mục vật liệu tại Công ty cổ phần 3-2.....69

Bảng 2.7: Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động của chi phí 70

Bảng 2.8: Phân loại chi phí theo đối tượng chịu chi phí.....72

Bảng 2.9: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động của chi phí.....72

Bảng 2.10 Sổ kế toán Chi phí NVL trực tiếp.....76

Bảng 2.11 Sổ kế toán Chi phí nhân công trực tiếp 77

Bảng 2.12 Sổ kế toán Chi phí sản xuất chung 78

Bảng 2.13 Bảng tính giá thành sản phẩm 79

Bảng 2.14. Bảng phân tích chi phí vật liệu chính thực tế so với dự toán 81

Bảng 2.15 Đánh giá chất lượng mô hình kế toán quản trị tại DNSXCK.....84

Bảng 2.16: Nhu cầu sử dụng thông tin KTQTCP tại các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên.....85

Bảng 3.1: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động của chi phí.....89

Bảng 3.2: Chi phí điện thắp sáng phân xương 1 90

Bảng 3.3: Phương pháp bình phương nhỏ nhất để tiến hành tách chi phí điện 90

Bảng 3.4: Bảng phân tích chi phí sản xuất đối với hàng cơ khí.....96

Bảng 3.5: Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí của sản phẩm X 97

DANH MỤC HÌNH

Hình 1.1: Mô hình kế toán quản trị chi phí 26
Hình 1.2: Tổ chức bộ máy kế toán CP theo mô hình kết hợp 27
Hình 1.3: Tổ chức bộ máy kế toán CP theo mô hình tách biệt 29
Hình 1.4: Tổ chức bộ máy kế toán CP theo mô hình hỗn hợp 30
Hình 1.5: Phân tích CP theo mối quan hệ CP – Khối lượng – Lợi nhuận 39
Hình 1.6: Hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả trung tâm trách nhiệm 41
Hình 2.1: Sơ đồ bộ máy quản lý trong các DNSXCK là công ty cổ phần qui mô vừa và lớn 60
Hình 2.2: Sơ đồ bộ máy quản lý trong các DNSXCK quy mô nhỏ vừa 61
Hình 2.3: Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên 62
Hình 2.4: Sơ đồ Hệ thống thông tin kế toán trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên 64
Hình 2.5: Sơ đồ hệ thống thông tin kế toán trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên 65
Hình 2.6: Sơ đồ hệ thống thông tin kế toán trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên 65
Hình 2.7: Sơ đồ luân chuyển thông tin kế toán chi phí trong các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên 66
Hình 3.1: Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên theo mô hình kết hợp 87

DANH MỤC CÁC PHỤ LỤC

Phụ lục 01: Danh sách các doanh nghiệp tiến hành khảo sát 105
Phụ lục 02: PHIẾU ĐIỀU TRA KHẢO SÁT 110
Phụ lục 03: PHIẾU ĐIỀU TRA KHẢO SÁT 114
Phụ lục 04: KẾT QUẢ KHẢO SÁT 120
Phụ lục 05: KẾT QUẢ KHẢO SÁT 121

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

STT	Chữ viết tắt	Nguyên nghĩa
1.	BHTN	Bảo hiểm thất nghiệp
2.	BHXH	Bảo hiểm xã hội
3.	BHYT	Bảo hiểm y tế
4.	CP NLVL TT	Chi phí Nguyên liệu, vật liệu trực tiếp
5.	CP SXC	Chi phí sản xuất chung
6.	CPNCTT	Chi phí nhân cong trực tiếp
7.	DN	Doanh nghiệp
8.	DNSXCK	Doanh nghiệp sản xuất cơ khí
9.	KPCĐ	Kinh phí công đoàn
10.	KTQTCP	Kế toán quản trị chi phí
11.	SXKD	Sản xuất kinh doanh

ĐẠI HỌC THÁI NGUYÊN
TRƯỜNG ĐH KINH TẾ & QTKD

THÔNG TIN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU

1. Thông tin chung

- Tên đề tài: *Nghiên cứu mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên*

- Mã số: ĐH2017-TN08- 09

- Chủ nhiệm đề tài: TS. Ma Thị Hường

- Tổ chức chủ trì: Trường ĐH Kinh tế & QTKD

- Thời gian thực hiện: 24 tháng (từ tháng 01 năm 2017 đến tháng 12 năm 2018)

2. Mục tiêu

2.1. Mục tiêu chung

Mục tiêu chung của đề tài là nghiên cứu đánh giá thực trạng và đề xuất giải pháp hoàn thiện mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên

2.2. Mục tiêu cụ thể

- Hệ thống hóa những vấn đề lí luận và thực tiễn về mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp.

- Nghiên cứu, khảo sát và đánh giá thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên. Từ đó, xác định nguyên nhân của các hạn chế.

- Đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện mô hình kế toán quản trị chi phí sanr xuaats trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.

3. Tính mới và sáng tạo

Đề tài đã tiến hành khảo sát thực trạng mô hình kế toán quản trị sản xuất tại 85 doanh nghiệp sản xuất cơ khí điển hình trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên thông qua 2 nhóm đối tượng là cán bộ quản lý và kế toán trưởng tại các doanh nghiệp. Từ đó phân tích, đánh giá thực trạng mô hình kế toán quản trị sản xuất tại doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên. Đề tài đề suất những giải pháp hoàn thiện mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất cơ

khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên phù hợp với các qui định hiện hành và thông lệ quốc tế.

4. Kết quả nghiên cứu

(i) Đề tài đã hệ thống hóa những vấn đề lý luận và thực tiễn về mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất.

(ii) Đề tài đã mô tả được thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phi sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.

(iii) Qua việc đánh giá những kết quả đạt được, những hạn chế và nguyên nhân, đề tài đã đề xuất những giải pháp hoàn thiện mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên phù hợp với các qui định hiện hành và thông lệ quốc tế.

5. Sản phẩm

5.1. Sản phẩm khoa học

- 03 Bài báo đăng trên tạp chí trong nước :

+ Dương Thị Hương Liên và Dương Thị Tình (2017) "Hệ thống thông tin kế toán trong doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên. Thực tế tại công ty TNHH Nhà nước MTV Diesen Sông Công", *Tạp chí Châu Á - Thái Bình Dương*; (497), tr. 42- 45.

+ Ma Thị Hường và Đỗ Thị Thu Hằng (2019), "Phương pháp xác định chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí hiện nay", *Tạp chí Tài chính*, (705), tr. 111-113.

+ Ma Thị Hường và Đỗ Thị Thu Hằng (2019), "Thực trang phân loại chi phí dưới góc nhìn của kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên", *Tạp chí Kế toán Kiểm toán,* (189) tr.95-97.

- 01 bài đăng trên Kỷ yếu hội thảo quốc tế: *"Kế toán Việt Nam – Tương lai và triển vọng'':*

+ Ma Thị Hường và Đỗ Thị Thu Hằng (2019) "Xây dựng mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên", *Kỷ yếu hội thảo quốc tế: Kế toán Việt Nam – Tương lai và triển vọng,* ISBN 978 - 604 -79 -2092 -1, tr. 178 -180.

5.2. Sản phẩm đào tạo

- Hướng dẫn 01 Khóa Luận tốt nghiệp:

+ Sinh viên Phùng Thị Duyên, lớp K16V- KTTH, GVHD. TS. Ma Thị Hường (2018), *Kế toán quản trị chi phí sản xuất tại công ty Cổ phần cơ khí 3- 2*, đạt loại Giỏi.

5.3. Sản phẩm ứng dụng

01 Báo cáo tổng kết và 01 Báo cáo tóm tắt đề tài nghiên cứu: *Nghiên cứu mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên*

6. Phương thức chuyển giao, địa chỉ ứng dụng, tác động và lợi ích mang lại của kết quả nghiên cứu

Chuyền giao cho tổ chức chủ trì để đưa vào làm tài liệu tham khảo cho việc học tập và nghiên cứu môn học Kế toán quản trị và các môn học khác của các chuyên ngành Kế toán tổng hợp, Kế toán doanh nghiệp và Kế toán, Kiểm toán.

Kết quả nghiên cứu cũng được chuyển giao cho lãnh đạo, kế toán các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên để làm tài liệu tham khảo trong việc xây dựng và hoàn thiện mô hình kế toán quản trị sản xuất của doanh nghiệp.

Tổ chức chủ trì	*Ngày tháng 8 năm 2019*
(ký, họ và tên, đóng dấu)	**Chủ nhiệm đề tài**
	(ký, họ và tên)
	TS. Ma Thị Hường

THAI NGUYEN UNIVERSITY

UNIVERSITY OF ECONOMICS & BUSINESS ADMINISTRATION

RESEARCH RESULTS INFORMATION

1. General information

- Project title: *Study the accounting model of production cost management in mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province*

- Code: ĐH2017-TN08- 09

- Project manager: Dr. Ma Thi Huong

- Host organization: University of Economics and Business Administration

- Implementation time: 24 months (from from January 2017 to December 2018)

2. Objectives

2.1. General goals

The general objective of the study is to assess the situation and propose solutions to complete the accounting model of production cost management in the mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province.

2.2. Detail goals

- Systematizing theoretical and practical issues of production cost management accounting model in enterprises.

- Studying and assessing the status of cost management accounting model in the mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province. From there, determine the cause of the restrictions.

- Proposing solutions to improve cost management accounting model in mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province.

3. Newness and creativity

The study has surveyed the status the model management accounting production at 129 enterprises producing typical mechanical enterprises in Thai Nguyen province through 2 groups of respondents: managers and chief accountants. From there, analyzing and evaluating the status of production management accounting model of mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province. The research proposed solutions to improve the accounting model of production cost management in mechanical manufacturing enterprises in accordance with current regulations and international practices.

4. Research results

- The study systematized theoretical and practical issues of production cost management accounting model in enterprises.

- The study assessed the status of cost management accounting model in mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province. From there, determine the cause of the restrictions.

- The study proposed solutions to improve cost management accounting model in mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province.

5. Product

5.1. Scientific products

- 03 papers published in domestic magazines

+ Duong Thi Huong Lien, Duong Thi Tinh (2017), "Accounting information system in mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province. Reality at a state-owned limited liability company Diesen Song Cong", *Asia-Pacific Magazine*, (497), pp. 42-45.

+ Ma Thi Huong, Do Thi Thu Hang (2019) "Method of determining production costs in the current mechanical manufacturing enterprises", *Finance Magazine*, (705), pp. 111 -113.

+ Ma Thi Huong, Do Thi Thu Hang (2019) "Situation of cost classification under the perspective of management accounting in mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province", *Finance Magazine*, (189), pp.95-97.

- Paper in the International Proceedings *"Vietnamese Accounting - Future and Prospects":*

+ Ma Thi Huong, Do Thi Thu Hang (2019), "Building a model of organizational structure of management accounting costs in the mechanical manufacturing enterprises in the province of Thai Nguyen", International Proceedings: *Vietnamese Accounting - Future and Prospects*, ISBN 978 - 604 -79 - 2092 -1, pp.178 -180.

5.2. Training products

01 Topic of Research Student name:

Phung Thi Duyen (2018), student K16V - KTTH: *Accounting management cost of production in Mechanical 2-3 JTC*, Good grade level.

5.3. Product application

01 main report of study and 01 summarizing report of study: *Study the accounting model of production cost management in mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province.*

6. Transfer method, application address, impact and benefits of research results

As a reference for learning subjects Management Accounting and other subjects of other majors: General Accounting, Corporate Accounting and Accounting, Auditing.

The research results would be transferred to the Board of Directors and accountants of the mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province as a reference in developing and completing the production management accounting model.

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Sản xuất luôn đóng vai trò quan trọng trong nền kinh tế của bất cứ quốc gia nào. Nó là điều kiện sống còn cho sự phát triển của xã hội. Sản xuất công nghiệp nói chung và sản xuất cơ khí nói riêng là động lực thúc đẩy cho nền sản xuất không ngừng lớn mạnh. Đối với Việt Nam, đất nước đang trong quá trình công nghiệp hoá và hiện đại hoá thì sản xuất cơ khí là ngành công nghiệp nền tảng, có vai trò và vị trí rất quan trọng. Tuy nhiên, cùng với các ngành nghề khác trong môi trường hội nhập quốc tế sâu sắc như hiện này, sản xuất cơ khí cũng gặp không ít những khó khăn trở ngại trong việc tìm ra hướng phát triển của ngành. Báo cáo tổng kết 10 năm thực hiện Chiến lược phát triển ngành Cơ khí cho thấy các chỉ tiêu còn hầu như chưa đạt. Năm 2013, ngành cơ khí mới chỉ đáp ứng được khoảng 34,5% nhu cầu cơ khí cả nước, không hoàn thành mục tiêu đã đề ra trong Chiến lược. Các doanh nghiệp cơ khí nhà nước chậm đổi mới, các doanh nghiệp tư nhân quy mô nhỏ. Việc đầu tư trong ngành còn ít và mang tính chất phân tán, khép kín trong từng doanh nghiệp; thiếu sự phối hợp, phân công lao động giữa các doanh nghiệp trong ngành, chưa chủ động tham gia hợp tác, hội nhập quốc tế; tính chuyên môn hóa trong sản xuất thấp dẫn đến chất lượng sản phẩm còn hạn chế, chi phí sản xuất cao, khả năng cạnh tranh thấp. Đứng trước thực tế như trên, mỗi doanh nghiệp cần phải có những biện pháp mạnh để có thể tăng khả năng cạnh tranh và phát triển được trên thị trường. Đối với doanh nghiệp sản xuất nói chung và sản xuất cơ khí nói riêng thì việc tiết kiệm được chi phí đầu vào và hạ giá thành sản phẩm cũng là điểm then chốt trong chiến lược cạnh tranh. Việc sử dụng các công cụ hữu hiệu trong kế toán nhằm giúp cho việc quản lý chi phí và giá thành sản phẩm thực sự là cần thiết và vô cùng ý nghĩa. Một mô hình Kế toán quản trị chi phí phù hợp không chỉ giải quyết vấn đề xử lý và cung cấp thông tin nhanh chóng, thuận lợi mà nó còn làm tăng năng suất lao động của bộ máy kế toán, tạo cơ sở để tinh giản bộ máy, nâng cao hiệu quả hoạt động kế toán, thực hiện tốt nhất vai trò cung cấp thông tin nói chung và thông tin về chi phí nói riêng cho Nhà quản lý. Thực hiện Chiến lược phát triển ngành cơ khí Việt

Nam đến năm 2010, tầm nhìn đến năm 2020 của Thủ tướng chính phủ phê duyệt ngày 26/12/2002, cùng với việc thực hiện Quy hoạch tổng thể phát triển kinh tế - xã hội tỉnh Thái Nguyên đến năm 2020 và tầm nhìn đến năm 2030 xây dựng Thái Nguyên trở thành tỉnh công nghiệp theo hướng hiện đại là trung tâm của vùng Trung du và Miền núi phía Bắc về phát triển công nghiệp, dịch vụ, dịch vụ giáo dục - đào tạo, cơ cấu kinh tế hiện đại, tốc độ tăng trưởng kinh tế ổn định và bền vững, tỉnh Thái Nguyên luôn có những định hướng để phát triển sản xuất cơ khí trên địa bàn.

Xuất phát từ ý nghĩa quan trọng của việc xây dựng Mô hình Kế toán quản trị chi đối với các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp sản xuất cơ khí nói riêng trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên; đồng thời, từ việc tìm hiểu các nghiên cứu trước, tác giả nhận thấy đề tài **"Nghiên cứu mô hình Kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên"** mang tính cấp thiết và có ý nghĩa cả về lý luận và thực tiễn, góp phần sử dụng hiệu quả thông tin kế toán trong doanh nghiệp.

2. Mục tiêu nghiên cứu

2.1 Mục tiêu chung

Trên cơ sở đánh giá thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên, đề tài đề xuất một số kiến nghị, giải pháp hoàn thiện mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất đối với các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh trong thời gian tới.

2.2 Mục tiêu cụ thể

- Hệ thống hoá cơ sở lý luận về mô hình Kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất.

- Phân tích, đánh giá thực trạng và xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DN sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.

- Đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DN sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

3.1. Đối tượng nghiên cứu

Đề tài tập trung nghiên cứu mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên. Kinh nghiệm xây dựng mô hình của các quốc gia trên thế giới và tìm hiểu các nhân tố ảnh hưởng tới việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp.

3.2. Phạm vi nghiên cứu

- Về mặt Lý luận cơ bản về Mô hình Kế toán quản trị chi phí trong DN. Kinh nghiệm xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí tại một số nước trên thế giới.

- Về nội dung: nghiên cứu thực trạng Mô hình Kế toán quản trị sản xuất tại 2 nhóm doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh là các doanh nghiệp gia công cơ khí, xử lý tráng phủ kim loại và nhóm các doanh nghiệp rèn rập và cán kim loại trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.

- Về mặt không gian: các doanh nghiệp gia công cơ khí, xử lý tráng phủ kim loại và nhóm các doanh nghiệp rèn rập và cán kim loại trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.

- Về mặt thời gian: Nghiên cứu từ tháng 01 năm 2017 đến tháng 12 năm 2018.

4. Tổng quan tài liệu nghiên cứu

4.1. Tổng quan các công trình nghiên cứu trong nước

So với các nước tiên tiến trên thế giới Kế toán quản trị ở Việt Nam được nghiên cứu muộn hơn, bắt đầu từ những năm 1990, Kế toán quản trị đã được các nhà nghiên cứu trong nước tiếp cận và tìm ra các hướng để triển khai áp dụng cho các loại hình doanh nghiệp đặc thù. Các nghiên cứu có thể tổng hợp chia làm các giai đoạn như sau:

Giai đoạn từ những năm 1990 đến năm 2000: Các nghiên cứu trong giai đoạn này được thực hiện trong bối cảnh Việt Nam mới bắt đầu tiếp cận với KTQT chi phí. Một số nghiên cứu có thể kể đến như: tác giả Nguyễn Việt (1995) với đề tài "Vấn đề hoàn thiện kế toán Việt Nam", tác giả Phạm Văn Dược (1997) nghiên cứu về "Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam" trong những nghiên cứu này các tác giả đã đưa ra những đề xuất cơ bản nhất và chung nhất cho việc ứng dụng KTQT vào Việt Nam. Các đề xuất

này có giá trị mang tính định hướng cho tất cả các loại hình doanh nghiệp, chứ chưa chi tiết và chưa có khả năng đáp ứng được những đòi hỏi mang tính khác biệt gắn liền với từng ngành nghề, đáp ứng tính linh hoạt cao trong công tác KTQT chi phí.

Giai đoạn từ năm 2000 đến trước năm 2010: Trong giai đoạn này các tác giả bắt đầu sử dụng các phương pháp truyền thống trong KTQT tiến hành nghiên cứu và hoàn thiện hệ thống KTQT chi phí tại các doanh nghiệp trong các ngành đặc thù.

Năm 2002, tác giả Phạm Quang nghiên cứu đề tài "Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp ở Việt Nam". Đề tài này đã giúp cung cấp những kiến thức tổng hợp quan trọng trong định hướng nhằm giúp cho các doanh nghiệp dần hoàn thiện hệ thống kế toán quản trị của mình. Tuy nhiên, nghiên cứu này mới chỉ ở mức độ tổng quát áp dụng chung cho mọi loại hình doanh nghiệp, trong khi mỗi ngành nghề lại có những đặc thù riêng cần có sự linh hoạt khác nhau của kế toán quản trị. Do đó, đã mở ra hướng nghiên cứu cho rất nhiều tác giả sau này về kế toán quản trị trong các lĩnh vực đặc thù như: Phạm Thị Kim Vân (2002) nghiên cứu KTQT chi phí và kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn; Nguyễn Văn Bảo (2002) nghiên cứu KTQT trong doanh nghiệp nhà nước về xây dựng; Dương Thị Mai Hà Trâm (2004) xây dựng hệ thống KTQT trong ngành Dệt; Lưu Thị Hằng Nga (2004) nghiên cứu KTQT trong các doanh nghiệp dầu khí; Nguyễn Thanh Quý (2004) nghiên cứu trong ngành Bưu chính viễn thông; Phạm Thị Thuỷ (2007) xây dựng mô hình KTQT chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm; Trần Văn Hợi (2007) nghiên cứu tổ chức KTQT CPSX và giá thành trong doanh nghiệp khai thác than; Văn Thị Thái Thu (2008) nghiên cứu hoàn thiện KTQT trong ngành kinh doanh khách sạn;

Giai đoạn từ năm 2010 đến nay: Các nghiên cứu trong giai đoạn này vận dụng các phương pháp hiện đại trong xác định chi phí trên thế giới và những bài học kinh nghiệm của các nước đã áp dụng để ứng dụng vào các doanh nghiệp của Việt Nam nhằm tăng khả năng cạnh tranh của các ngành trong môi trường hội nhập kinh tế thế giới. Xây dựng lộ trình cũng như các bước công việc cần thiết để tổ chức

thực hiện những phương pháp quản trị chi phí hiện đại này. Nghiên cứu được chia thành hai hướng chính:

Hướng thứ nhất gồm các nghiên cứu vận dụng các phương pháp KTQT chi phí hiện đại vào các ngành đặc thù.

Tác giả Phạm Hồng Hải (2013) với đề tài "Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quy trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp sản xuất chế biến gỗ Việt Nam" đã trình bày và luận giải những vấn đề về quản trị chi phí theo quy trình hoạt động ABC/M, khẳng định vai trò quan trọng của việc xây dựng hệ thống quản trị chi phí kinh doanh hiện đại trong doanh nghiệp chế biến, giúp cho quá trình kiểm soát và tiết kiệm CPSX. Tác giả xây dựng phương án ứng dụng phương pháp chi phí ABC/M trong các doanh nghiệp chế biến gỗ, bắt đầu từ bốn yêu cầu cơ bản và lộ trình xây dựng cụ thể cho ngành.

Luận án trên cùng một số công trình nghiên cứu của các tác giả như: Nguyễn Thị Minh Phương (2013) với đề tài "Xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam", Trần Thị Dự (2013) với đề tài "Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi", đều hướng tới việc tiếp cận với những phương pháp quản trị chi phí hiện đại như phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC), phương pháp chi phí mục tiêu (target cots), kế toán trách nhiệm...để đưa vào áp dụng cho các doanh nghiệp của Việt Nam nhằm phù hợp với những đặc thù mang tính chất của ngành. Tuy nhiên, kinh nghiệm của một số nước trên thế giới cho thấy việc áp dụng hoàn toàn một phương pháp quản trị chi phí cho một ngành sản xuất chưa chắc đã đem lại thành công như mong đợi.

Quan điểm này đã được thể hiện trong nghiên cứu tác giả Nguyễn Phú Giang (2014) "Xây dựng mô hình Kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất thép trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên", khi tác giải cho rằng cần phân chia các doanh nghiệp sản xuất thép thành các nhóm theo quy mô, trong đó nhóm doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa nên áp dụng phương pháp chi phí thực tế, còn nhóm doanh nghiệp có quy mô lớn thì áp dụng phương pháp chi phí thông thường và đề xuất áp dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn cải tiến hay còn gọi là phương pháp chi phí Kaizen để xác định giá sản phẩm theo quá trình sản xuất.

Đồng quan điểm với tác giả Nguyễn Phú Giang, tác giả Nguyễn Thị Mai Anh (2014) và tác giả Đào Thuý Hà (2015) cũng đề xuất việc kết hợp các phương pháp hiện đại phù hợp với từng nhóm doanh nghiệp trong ngành đặc thù theo quy mô hoặc theo từng giai đoạn sản xuất.

Nguyễn Thị Mai Anh (2014) với đề tài "Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các công ty cổ phần nhựa niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam", nghiên cứu, tìm hiểu lý giải nguyên nhân việc chưa đầu tư vào hệ thống kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thuộc ngành nhựa. Luận án sử dụng phương pháp đo lường định tính và định lượng để đánh giá và phản ánh thực trạng của việc áp dụng KTQT chi phí tại các công ty cổ phần nhựa niêm yết trên thị trường chứng khoán từ đó tìm ra các nguyên nhân của việc áp dụng/không áp dụng hệ thống này tại các doanh nghiệp. Trên cơ sở đó tác giả đề xuất áp dụng các phương pháp xác định chi phí hiện đại trong doanh nghiệp sản xuất nhựa. Các phương pháp này được vận dụng một cách linh hoạt cho các bộ phận hay các đối tượng xác định chi phí khác nhau đó là: (1) Đối với các sản phẩm đang nghiên cứu sản xuất tại các công ty chấp nhận giá thì sử dụng phương pháp xác định chi phí theo mục tiêu. (2) Đối với các sản phẩm đang nghiên cứu sản xuất có đặc điểm vòng đời ngắn thì sử dụng phương pháp xác định chi phí theo chu kỳ sống của sản phẩm. (3) Đối với các sản phẩm đang sản xuất: Áp dụng phương pháp xác định chi phí theo hoạt động để tính giá thành sản xuất của sản phẩm.

Trong luận án tiến sĩ của Đào Thuý Hà (2015) đã phân tích luận giải từ phương diện cơ cấu tổ chức và công nghệ là những nhân tố mang tính quyết định đến việc xây dựng mô hình KTQT chi phí, đặc biệt là thiết kế phương pháp xác định chi phí. Luận án chứng minh rằng để tối đa hoá hiệu quả sử dụng nguồn lực thì chi phí cần phải được kiểm soát bởi hệ thống kiểm soát về kết quả trong tất cả các giai đoạn trước, trong và sau khi thực hiện kế hoạch. Từ đó tác giả đề xuất việc áp dụng phương pháp xác định chi phí phù hợp với đặc điểm tổ chức hoạt động của từng loại doanh nghiệp sản xuất của ngành thép: (1) phương pháp chi phí tiêu chuẩn nên áp dụng trong các doanh nghiệp có mô hình tổ chức bộ phận đơn giản hoặc chức năng tham gia một hoặc hai giai đoạn trong chuỗi chế biến. (2) các doanh nghiệp có mô hình tổ chức bộ phận theo đơn vị chiến lược tham gia hai giai đoạn

trong chuỗi chế biến nên áp dụng phương pháp chi phí Kaizen. (3) Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động nên thí điểm áp dụng cho giai đoạn luyện thép trong các doanh nghiệp có mô hình tổ chức bộ phận theo đơn vị chiến lược hoặc chức năng tham gia ba hoặc bốn giai đoạn trong chuỗi chế biến. Các giai đoạn khác sẽ áp dụng phương pháp chi phí Kaizen.

Các luận án nêu trên đã đi sâu vào một số loại hình doanh nghiệp, vào các quy trình sản xuất để tìm ra phương pháp xác định chi phí phù hợp với từng ngành, từng nhóm quy mô và cơ cấu của các doanh nghiệp. Tuy nhiên, các nghiên cứu cũng mới chỉ dừng lại ở việc đề xuất áp dụng các phương pháp, việc xây dựng các công cụ thông tin cần thiết khi áp dụng các phương pháp này ở các doanh nghiệp chưa được đề cập đến hoặc hệ thống thông tin kế toán chỉ được trình bày như một công cụ phản ánh thông tin của quản trị chi phí mà chưa xem xét đến sự tác động trở lại và vai trò của việc xây dựng một HTTTKT quản trị đối với hiệu quả quản trị CPSX trong các đơn vị.

Hướng nghiên cứu thứ hai là các tác giả tiến hành hoàn thiện tổ chức hệ thống KTQT chi phí nhằm đáp ứng được điều kiện khi áp dụng các phương pháp KTQT chi phí hiện đại trong các ngành đặc thù.

Tác giả Hoàng Văn Tưởng (2010) với đề tài "Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam" nghiên cứu khả năng áp dụng quản trị chi phí theo hoạt động ABC/M để xây dựng HTTTKT quản trị hữu ích phục vụ cho quản trị doanh nghiệp. Từ đo tiến hành hoàn thiện tổ chức KTQT trong các doanh nghiệp xây lắp thống qua một số giải pháp về tổ chức như:

(1) Đưa mô hình KTQT theo phương pháp hiện đại vào để tổ chức cho các yếu tố sản xuất riêng biệt nhằm đáp ứng các yêu cầu về thông tin trong doanh nghiệp.

(2) Hoàn thiện hệ thống báo cáo hiện hành bằng cách bổ sung thêm các báo cáo định hướng hoạt động nhằm hỗ trợ việc kiểm soát, phân tích và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh.

(3) Kết hợp giữa bộ phận dự toán, bộ phận phân tích và bộ phận tư vấn tổ chức thành mô hình kế toán quản trị.

Luận án "Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam" của Trần Thế Nữ (2011) được nghiên cứu trong giai đoạn kế toán quản trị chi phí còn mới mẻ đối với các doanh nghiệp thương mại quy mô nhỏ và vừa ở Việt Nam. Luận án đề xuất mô hình KTQT chi phí mới theo hướng bộ máy KTQT chi phí phối hợp hài hoà với bộ máy kế toán của doanh nghiệp. Tác giả tiến hành khảo sát và chỉ ra nguyên nhân cơ bản của việc không áp dụng KTQT chi phí là do từ phía nhà quản trị nhận thức không đầy đủ về vai trò của kế toán quản trị chi phí và do khoảng cách giữa lý thuyết và thực tế kế toán quản trị chi phí của người làm kế toán ở các doanh nghiệp cũng như mức thù lao cho công việc chưa hợp lý. Luận án đưa ra giải pháp cụ thể hoá mô hình KTQT chi phí cho doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ dựa trên nguyên tắc KTQT là một phần của hệ thống kế toán ở tất cả các khâu từ phân loại chi phí, lập dự toán chi phí, hạch toán chi phí thực hiện, phân tích chi phí để kiểm soát chi phí, ra quyết định và tổ chức KTQT chi phí.

Những luận án trên được thực hiện trong giai đoạn KTQT chi phí truyền thống vẫn chiếm ưu thế, các doanh nghiệp chưa hoặc ít có sự tiếp cận với các phương pháp KTQT chi phí hiện đại. Do đó, trong giai đoạn hiện nay khi xu hướng tiếp cận và áp dụng các phương pháp hiện đại đòi hỏi phải có những nghiên cứu để xây dựng tổ chức của bộ máy kế toán quản trị chi phí làm sao đáp ứng được nhu cầu thông tin cho nhà quản trị một cách hiệu quả, phù hợp với sự phát triển của KTQT trong giai đoạn mới.

Nhằm giải quyết yêu cầu nêu trên một số tác giả đã tiếp tục nghiên cứu hoàn thiện tổ chức KTQT chi phí trong các ngành đặc thù trong điều kiện vận dụng phương pháp KTQT chi phí mới như Nguyễn Quốc Thắng (2011), Nguyễn Hoàn (2012), Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), Trần Thị Thu Hường (2014), Hoàng Đình Hương (2015)...

Tác giả Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012) nghiên cứu về "Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong ngành vận tải hàng hoá đường bộ Việt Nam" đã đưa ra các đề xuất vận dụng phương pháp chi phí theo hoạt động ABC nhằm tách các chi phí vận tải và phân bổ chúng cho từng đơn hàng. Về công tác tổ chức KTQT chi phí, tác giả đề xuất:

(1) Đối với dự toán chi phí: cần bổ sung dự toán chi phí linh hoạt.

(2) Xây dựng một hệ thống báo cáo KTQT mới phù hợp với đặc điểm kinh doanh của các DN vận tải hàng hóa.

(3) Kết hợp ba bộ phận: dự toán, phân tích, tư vấn và ra quyết định nhằm xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí phù hợp hơn.

Tác giả Trần Thị Thu Hường (2014) tiến hành nghiên cứu xây dựng mô hình KTQT chi phí với các yêu tố cấu thành từ bộ máy KTQT chi phí kết hợp với sự hỗ trợ của công nghệ hiện đại như hệ thống Hoạch định nguồn nhân lực trong doanh nghiệp ERP và các kỹ thuật, phương pháp đặc trưng của KTQT chi phí ứng dụng trong công tác ghi nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị nhằm kiểm soát và quản lý chi phí phù hợp. Luận án đã khẳng định vai trò quan trọng của KTQT chi phí và hệ thống thông tin phục vụ cho kế toán quản trị cho phí trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng. Tuy nhiên, hệ thống thông tin được đề cập đến trong nghiên cứu có phạm vi rộng đó là hệ thống Hoạch định nguồn lực doanh nghiệp, đây là một hệ thống thông tin hiện đại nhiều tính ưu việt nhưng chưa được áp dụng phổ biến tại Việt Nam, vì vậy, tính khả thi của việc tích hợp hệ thống này với hệ thống KTQT chi phí còn cần một lộ trình dài trong tương lai.

Những công trình nghiên cứu trên đã dựa trên phương diện tổ chức để tiến hành hoàn thiện các công cụ phục vụ cho quá trình cung cấp thông tin cho quản trị chi phí như: bộ máy kế toán, hệ thống báo cáo, phương pháp kế toán...nhằm đem lại hiệu quả cao nhất cho hoạt động trong các đơn vị. Tuy nhiên, để phục vụ cho quản trị chi phí không chỉ dừng lại ở các công cụ đơn lẻ mà cần có sự thay đổi đồng bộ cả hệ thống thông tin kế toán trong doanh nghiệp từ hệ thống sổ sách, báo cáo, phần mềm xử lý, bộ máy kế toán...

4.2. Tổng quan các công trình nghiên cứu nước ngoài

Kế toán quản trị được các nước phát triển trên thế giới nghiên cứu từ những năm đầu của thế kỉ XIX và đến này không ai có thể phủ định vai trò của Kế toán quản trị trong sự phát triển của doanh nghiệp. Kế toán quản trị hình thành và phát triển, trở thành một bộ phận quan trọng trong hệ thống cung cấp thông tin phục vụ cho việc quản lý và điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

McWatters và cộng sự (2001) trong một nghiên cứu về kế toán quản trị đã cho rằng kế toán quản trị là một bộ phận không thể tách rời trong chiến lược hoạt động cũng như trong các nỗ lực của một tổ chức nhằm tạo ra giá trị cho khách hàng. Một tổ chức phải liên tục điều chỉnh để thích nghi với những thay đổi của nhu cầu khách hàng, sự cạnh tranh trên thị trường thế giới và các cuộc cách mạng công nghệ.

Blocher và cộng sự (2002) trong cuốn sách *"cost manegement: a strategic emphasis"* đã chỉ ra rằng các tổ chức, doanh nghiệp cần áp dụng, hoàn thiện kế toán quản trị chi phí để có thể thích ứng với những thay đổi đang diễn ra liên tục trong môi trường kinh doanh.

Các nghiên cứu của các nhà khoa học nước ngoài trong những năm gần đây chủ yếu đi sâu vào các phương pháp kế toán và các mô hình kế toán quản trị hiện đại nhằm phục vụ thông tin cho quản trị chi phí. Sự phát triển mạnh mẽ của nền kinh tế thế giới đã tạo ra những đòi hỏi ngày càng cao cho hệ thống kế toán quản trị nói chung và kế toán chi phí nói riêng. Đáp ứng nhu cầu đó, nhiều phương pháp kế toán quản trị chi phí ra đời nhằm xác định chính xác hơn chi phí cho các đối tượng chịu phí như phương pháp chi phí mục tiêu (target costing), phương pháp chi phí hoàn thiện liên tục (Kaizen costing), phương pháp chi phí theo hoạt động (ABC)...

Phương pháp kế toán chi phí dựa theo hoạt động (ABC) lần đầu tiên được Thomas Johnson và Robert S.Kaplan đề cập đến trong cuốn Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting (1987) như một phương pháp tiến bộ vượt bậc trong việc tính toán chi phí. Phương pháp ABC từ khi ra đời đến nay đã được rất nhiều nước trên thế giới áp dụng, đặc biệt là các nước phát triển như Mỹ, Úc… Phương pháp kế toán chi phí dựa theo hoạt động có nhiều điểm tiến bộ vượt bậc so với phương pháp tính giá truyền thống (Traditional Costing). Nó không những phân bổ chi phí gián tiếp chính xác hơn mà còn giúp các nhà quản lý biết được nguồn gốc phát sinh chi phí, biết được những hoạt động làm phát sinh chi phí tạo ra giá trị, những hoạt động làm phát sinh chi phí nhưng không tạo ra giá trị; cung cấp thông tin đáng tin cậy, kịp thời và linh hoạt cho các cấp quản trị trong quá trình ra quyết định. Tuy nhiên, thực tế cũng cho thấy không phải mọi quốc gia và

cũng không phải doanh nghiệp nào cũng dễ dàng áp dụng phương pháp này, mặc dù lý thuyết đưa ra rằng đây là một phương pháp có rất nhiều ưu việt.

Phương pháp chi phí mục tiêu (target costing) là một trong các phương pháp hiện đại trong kế toán quản trị. Phương pháp chi phí mục tiêu có nguồn gốc từ Nhật Bản. Phương pháp này đã được áp dụng kể từ sau năm 1980 bởi các công ty lớn như Toyota, NEC, Sony và Nissan. Tính ưu việt của phương pháp đã được thừa nhận trên thế giới vì đây là một công cụ khích lệ và tạo thuận lợi cho việc liên kết giữa các bộ phận của qui trình chế tạo (Kaplan và Atkinson, 1998). Phương pháp cho này phép doanh nghiệp tạo ra các cơ sở kiểm soát ở giai đoạn sản xuất và bảo đảm các sản phẩm này đạt được mục tiêu lợi nhuận đã được xác định phù hợp với chu kỳ sống của sản phẩm.

Tiếp theo Target costing, Kaizen costing là phương pháp giảm chi phí do Yashuhiro Monden phát triển trên cơ sở phương pháp quản trị Kaizen.Tại Nhật Bản, Kaizen đã có lịch sử hơn 50 năm và Toyota là công ty đầu tiên triển khai Kaizen. Trước kia, Kaizen chủ yếu được áp dụng trong các công ty sản xuất như Toyota, Canon, Honda… Sau đó, Kaizen được áp dụng rộng rãi trong mọi công ty thuộc nhiều lĩnh vực khác nhau và hiện nay, hầu hết các công ty của Nhật đều đang thực hiện Kaizen.

Nghiên cứu về các mô hình và các nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho một đơn vị cũng được nhiều nhà khoa học thực hiện. Laudon, J.P (2003) cho rằng việc thiết kế hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí phụ thuộc vào đặc điểm riêng của từng doanh nghiệp và yêu cầu riêng của từng bộ phận trong hệ thống. Các nhân tố ảnh hưởng đến kế toán quản trị chi phí gồm: *quy trình kỹ thuật, sơ đồ tổ chức, các bộ phận liên quan của hệ thống và sự tương tác giữa chúng* trong doanh nghiệp.

Nhóm nghiên cứu của Michele Pomberg và cộng sự (2012) đưa ra kết luận *môi trường, các quy định và nhu cầu thông tin về chi phí của các CFO* sẽ ảnh hưởng tới việc chấp nhận các lý thuyết quản trị cao cấp trong đơn vị. Omar A.A.Jawabreh (2012) chỉ ra rằng nhân tố tác động tới việc vận dụng kế toán quản trị chi phí gồm cơ sở vật chất, trình độ của nhân viên kế toán. Còn theo Gerdin (2005)

khẳng định ảnh hưởng của hai nhân tố bên trong của doanh nghiệp là cấu trúc tổ chức và sự phụ thuộc lẫn nhau giữa các phòng ban tới việc lựa chọn mô hình kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

4.3. Khoảng trống nghiên cứu và định hướng nghiên cứu của đề tài

Thông qua tổng quan tài liệu nghiên cứu, tác giả nhận thấy một số vấn đề như sau:

1. Không có một mô hình Kế toán quản trị nào có thể phù hợp cho mọi loại hình doanh nghiệp, vì vậy nghiên cứu về Kế toán quản trị vận dụng cho mỗi ngành có những đặc thù riêng là một đòi hỏi mang tính cấp thiết cao, đáp ứng cho nhu cầu của thực tiễn.

2. Ngày càng có nhiều phương pháp Kế toán quản trị hiện đại và ưu việt, mỗi phương pháp phù hợp với những trình độ phát triển của từng doanh nghiệp, từng ngành nghề khác nhau, đòi hỏi có những nghiên cứu cụ thể để có thể áp dụng một cách khoa học và hiệu quả.

3. Chưa có tác giả nào nghiên cứu đi sâu về Kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất ngành cơ khí, trong khi các doanh nghiệp này có sự khác biệt rất lớn với các ngành sản xuất khác về chu kỳ sống của sản phẩm về tỷ trọng các loại chi phí trong giá thành sản xuất... Việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí phù hợp là rất quan trọng, nhất là trong bối cảnh cạnh tranh gay gắt như hiện nay và vai trò của ngành sản xuất cơ khí đối với sự nghiệp Công nghiệp hoá - Hiện đại hoá đất nước.

5. Cách tiếp cận và câu hỏi nghiên cứu

5.1. Cách tiếp cận

- Bước 1: Thông qua việc hệ thống hóa cơ sở lý luận về Mô hình Kế toán quản trị trong doanh nghiệp đề tài xác định các nội dung cần nghiên cứu tại các đơn vị thuộc đối tượng nghiên cứu

- Bước 2: Bắt nguồn từ những lý thuyết nền tảng trong nghiên cứu Kế toán quản trị xác định các nhân tố ảnh hưởng tới việc xây dựng mô hình kế toán quản trị

- Bước 3: Khảo sát và phân tích kế quả để tìm ra những nguyên nhân chính ảnh hưởng tới việc vận dụng mô hình kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên

- Bước 4: Trên cơ sở phân tích thực trạng vấn đề nghiên cứu, đề ra giải pháp nhằm hoàn thiện Mô hình Kế toán quản trị phù hợp với các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.

5.2.Câu hỏi nghiêu cứu

Câu 1: Thực trạng chất lương thông tin mà các Mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên cung cấp cho các nhà quản trị như thế nào?

Câu 2: Các nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên là gì?

Câu 3: Mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên hiện nay cung cấp thông tin cho nhà quản trị như thế nào?

Câu 4: Để nâng cao hiệu quả cung cấp thông tin của các mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên cần thực hiện những giải pháp nào?

6. Phương pháp nghiên cứu

6.1. Phương pháp thu thập thông tin

6.1.1 Phương pháp thu thập thông tin thứ cấp: Tài liệu thu thập được từ nội bộ các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên

Các tài liệu thứ cấp được thu thập trong giai đoạn 2014-2018 để phân tích khái quát về các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên. Tác giả căn cứ vào các tài liệu đã được công bố, các báo cáo, số liệu thống kê về kết quả hoạt động các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên. Cụ thể như sau:

+ Các tài liệu được lưu trữ và các báo cáo thường niên của các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên từ năm 2014 - 2018

+ Các số liệu niêm yết trong niên giám thống kê tỉnh Thái Nguyên năm 2014 -2018

+ Các tài liệu từ các kết quả nghiên cứu đã công bố của các tổ chức, cá nhân và các sách báo, tài liệu có liên quan đến đề tài; các văn bản của Bộ Tài chính, Tổng cục Thống kê, của Sở Công thương, Sở Kế hoạch và Đầu tư, Chi cục Thuế, Ủy Ban Nhân dân tỉnh Thái Nguyên,… các báo cáo tổng kết, báo cáo tình hình hoạt động của ngành và của tỉnh Thái Nguyên,..

6.1.2 Phương pháp thu thập thông tin sơ cấp:

6.1.2.1. Phương pháp chọn mẫu điều tra

+ Đối tượng bao gồm: Cán bộ quản lý, kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí

+ Địa bàn điều tra: doanh nghiệp sản xuất cơ khí

+ Phương pháp chọn mẫu: Số liệu sơ cấp được thu thập thông qua phỏng vấn và khảo sát điều tra tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên. Theo niên giám thống kê tỉnh Thái Nguyên tính đến 1/1/năm 2017 các DN sản xuất kim loại là 47 doanh nghiệp chiếm 20,43% trong đó chủ yếu là các doanh nghiệp sản xuất sắt, thép và gang; các doanh nghiệp sản xuất các sản phẩm từ kim loại đúc sẵn (trừ máy móc thiết bị) có 153 doanh nghiệp chiếm 66,52% trong đó chủ yếu là các doanh nghiệp sản xuất kết cấu kim loại; (2591, 25910) Rèn rập ép và cán kim loại, (2592, 25920) gia công cơ khí, xử lý tráng phủ kim loại; các doanh nghiệp sản xuất máy móc thiết bị là 22 doanh nghiệp chiếm 9,57%, các doanh nghiệp sản xuất động cơ rơ móc là 8 doanh nghiệp chiếm 3,48%. Do năm 2014 tác giả Nguyễn Phú Giang, trong nghiên cứu ‘’Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên ‘’ đã đề suất các giải pháp xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất thép trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên. Hơn nữa, do hạn chế về nguồn lực và thời gian nên đề tài tập trung nghiên cứu khảo sát các doanh nghiệp sản xuất các sản phẩm từ kim loại đúc sẵn (trừ máy móc thiết bị) gồm 2 nhóm chính (i)) Rèn rập ép và cán kim loại, (ii) gia công cơ khí, xử lý tráng phủ kim loại

Trong nghiên cứu này, để xác định số doanh nghiệp sẽ được tiến hành khảo sát về thực trạng kế toán quản trị chi phí tại doanh nghiệp, tác giả sử dụng công thức Slovin (1960) để xác định quy mô mẫu điều tra, cụ thể như sau:

$$\mathbf{n = N/(1+N*e^2)} \qquad \mathbf{(1)}$$

Trong đó:

n là quy mô mẫu

N: số lượng tổng thể (tổng số doanh nghiệp sản xuất kim loại và số doanh nghiệp sản xuất sản phẩm đúc sẵn từ kim loại)

e: sai số chuẩn.

Với N = 153; sai số chuẩn n = 5% ta có: $n = 153/\{1+ 153. (0.05)^2\} = 111$

Bảng 1. Phân phối số lượng doanh nghiệp điều tra theo nhóm ngành nghề

Chỉ tiêu	Tổng mẫu (n)	Cơ cấu (%)	Số người được điều tra, phỏng vấn (với e = 5%)
Rèn rập ép và cán kim loại	111	36%	40
gia công cơ khí, xử lý tráng phủ kim loại	111	65%	71
Cộng			**111**

Vậy kích thước mẫu nghiên cứu (tổng số doanh nghiệp khảo sát) là 111 doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên địa bạn tỉnh Thái chi tiết theo dõi phụ lục 01

6.1.2.2. Phương pháp thu thập thông tin

Để thu thập thông tin sơ cấp của đề tài, nhóm nghiên cứu tiến hành điều tra trực tiếp hoặc thông qua Email tới các bộ phận chuyên trách và bộ phận kế toán của các doanh nghiệp được điều tra bằng bảng hỏi được thiết kế sẵn đối với cán bộ quản lý (phụ lục 02), đối với nhân viên kế toán (phụ lục 03).

Thang đo của bảng hỏi: Để đánh giá chất lượng của thông tin kế toán quả trị chi phí sản xuất của nhóm đối tượng cán bộ quản lý doanh nghiệp, đề tài sử dụng thang đo Likert 5 cấp độ cho các câu hỏi. Thang đo được tính như sau: 1- Rất không tốt, 2- Không tốt, 3- Bình thường, 4- Tốt và 5- Rất tốt.

Bảng 1. Thang đo Likert 5 cấp độ sử dụng trong phân tích

Thang đo	Khoảng đo	Mức đánh giá
5	4,21 - 5,0	Rất tốt
4	3,41 - 4.20	Tốt
3	2,61 - 3,40	Bình thường
2	1,80 - 2,60	Không tốt
1	1.00 - 1,79	Rất không tốt

Điểm trung bình của mỗi tiêu chí sẽ được dùng để đánh giá chất lượng chất lượng của thông tin kế toán quản trị của các đối tượng được khảo sát.

- Giá trị bình quân của thang đo Likert cho từng câu hỏi:

$$Xi = (\sum Xi*fi)/ (\sum fi)$$

Trong đó:

Xi: là biến quan sát theo thang đo Likert

Fi: Số người trả lời cho giá trị Xi

-Ý nghĩa của từng giá trị trung bình đối của thang đo khoảng:

Giá trị khoảng cách = (Maximum - Minimum)/ n = (5 -1)/ 5= 0,8

Từ đó ta có: Giá trị trung bình và ý nghĩa của thang đo Likert:

Rất không tốt	Không tốt	Bình thường	Tốt	Rất tốt
1.00 - 1.80	1.81 - 2.60	2.61 - 3.40	3.41 - 4.20	4.21 - 5.00

Thông tin thứ cấp đã thu thập bằng bảng hỏi bằng phương pháp phỏng vấn theo bảng hỏi, các phiếu điều tra nhận được từ phản hồi qua email, qua điện thoại, qua bản ghi chép trực tiếp,...Số lượng phiếu được gửi đi ngẫu nhiên tới 111 doanh nghiệp sản xuất cơ khí (bảng 1), số phiếu thu về hợp lệ là 85 phiếu đạt 76,58%. Số phiếu thu về phân loại theo loại hình doanh nghiệp và cơ cấu khu vực như sau:

Bảng 3. Phân tích doanh nghiệp khảo sát

Loại hình doanh nghiệp	Số doanh nghiệp	Tỷ trọng
Doanh nghiệp tư nhân	20	23.53
Công ty TNHH	37	43,53
Công ty cổ phần	25	29,41
Doanh nghiệp nhà nước	03	3,53
Tổng số	**85**	**100**

Nguồn: Số liệu khảo sát của nhóm nghiên cứu

Thông tin thứ cấp đã được nhóm nghiên cứu xử lý, tổng hợp và phân tích bằng công cụ excel. Kết quả phân tích được trình bày trong các bảng, biểu, đoạn văn bản và các sơ đồ, biểu đồ, từ đó đưa ra các kết luận về thực trạng mô hình KTQTCP trong các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên.

* Nhóm nghiên cứu tiến hành Đồng thời phỏng vấn chuyên sâu các cán bộ quản lý và cán bộ kế toán lâu năm trong ngành, kết hợp với việc quan sát trực tiếp hệ thống sổ sách, báo cáo quản trị chi phí tại 02 doanh nghiệp điển hình trong đối tượng nghiên cứu của đề tài.

Hai doanh nghiệp được lựa chọn để nghiên cứu điển hình là:

- Công ty Cổ phần Phụ Tùng máy số 1 đại diện cho doanh nghiệp có quy mô lớn;

- Công ty Cổ phần Cơ khí 3.2 Thái Nguyên đại diện cho doanh nghiệp có quy mô vừa.

Tại hai doanh nghiệp này tác giả đã tiếp xúc và phỏng vấn trực tiếp Phó Giám đốc phụ trách tài chính, Kế toán trưởng và kế toán viên phụ trách về chi phí và giá thành của doanh nghiệp. Nội dung phỏng vấn tập trung vào hiện trạng của Hệ thống thông tin kế toán hiện tại của doanh nghiệp, cách thiết lập và vận hành hệ thống thông tin kế toán, nhu cầu sử dụng các thông tin kế toán trong quản trị chi phí, các thông tin hiện đang được sử dụng trong quản trị chi phí…

* *Phương pháp hội nghị, hội thảo*: Tổ chức hội nghị, hội thảo theo các chuyên đề nhằm có sự thảo luận, tranh luận của các chuyên gia làm nổi rõ vấn đề nghiên cứu, các khía cạnh cần giải quyết của đề tài. Từ đó nhóm tác giả sẽ có được

những ý kiến đa chiều về vấn đề nghiên cứu và đi đến thống nhất những nội dung hiện vẫn tồn tại những bất đồng.

6.2. Phương pháp tổng hợp và xử lý thông tin

Sau khi thu thập thông tin, tác giả tiến hành tổng hợp, thống nhất toàn bộ nội dung, các nhận xét từ đó tìm ra mối liên hệ giữa các thông tin thông qua việc lập các biểu đồ cột, hình tròn, bảng thống kê số liệu bằng cách sử dụng các phần mềm excel, word, máy tính…Các số liệu sau khi được xử lý, sắp xếp một cách hợp lý để việc phân tích dữ liệu được hệ thống thuận lợi và đạt được hiệu quả cao nhất. Qua đó, rút ra giá trị cốt lõi của vấn đề cần nghiên cứu để có thể đưa ra được những giải pháp cụ thể để giải quyết vấn đề cần nghiên cứu.

6.3. Phương pháp phân tích và xử lý thông tin

6.3.1. Phương pháp thống kê mô tả

Có rất nhiều kỹ thuật thống kê mô tả hay được sử dụng, có thể phân loại các kỹ thuật như sau: biểu diễn dữ liệu bằng đồ họa trong đó các đồ thị mô tả dữ liệu hoặc so sánh dữ liệu; biểu diễn dữ liệu thành các bảng số liệu tóm tắt về dữ liệu. Trong đề tài nghiên cứu này, phương pháp thống kê được thực hiện thông qua việc sử dụng các số liệu thu thập để phân tích đánh giá về thực trạng mô hình KTQTCP trong các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên.

6.3.2. Phương pháp so sánh

Phương pháp so sánh có hai hình thức là: so sánh tuyệt đối và so sánh tương đối. So sánh tuyệt đối dựa trên hiệu số của hai chỉ tiêu so sánh là chỉ tiêu kỳ phân tích và chỉ tiêu cơ sở. So sánh tương đối là tỷ lệ (%) của chỉ tiêu kỳ phân tích so với chỉ tiêu gốc để thể hiện mức độ hoàn thành hoặc tỷ lệ của số chênh lệch tuyệt đối với chỉ tiêu gốc để nói lên tốc độ tăng trưởng.

Phương pháp này được sử dụng để so sánh kết quả kinh doanh cũng như những biến động về hoạt động SXKD của các DNSXCK ở những thời điểm khác nhau trong những năm gần đây. Trong đề tài, nhóm nghiên cứu tập trung sử dụng phương pháp so sánh về diễn biến tình hình hoạt động, kinh doanh của các DNSXCK qua các năm giai đoạn 2013-2017; so sánh các kết quả phản ánh hoạt động DNSXCK

trên địa bàn tỉnh giai đoạn 2013-2017, so sánh các chỉ tiêu phản ánh sự phát triển của hoạt động SXKD của các DNSXCK trong giai đoạn 2013-2017.

6.3.3. Phương pháp tổng hợp ý kiến chuyên gia

Những ý kiến chuyên gia tại 2 doanh nghiệp nghiên cứu điển hình được tổng hợp lại đã giúp tác giả phát hiện vấn đề nghiên cứu và phân tích để rút kết quả khảo sát và đề ra các giải pháp hoàn thiện công tác kế toán quản trị chi phí trong tại 2 DN trên cũng như đối với các DNSXCK trên địa bàn tỉnh

7. Kết cấu của đề tài

Ngoài phần mở đầu và kết luận gồm 3 chương

Chương 1: Hệ thống hoá cơ sở lý luận về mô hình kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất

Chương 2: Thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên

Chương 3: Giải pháp hoàn thiện mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên

Chương 1
HỆ THỐNG HOÁ CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

1.1 Khái niệm và bản chất mô hình kế toán quản trị chi phí

1.1.1 Khái quát về mô hình kế toán quản trị chi phí

Theo Viện kế toán viên quản trị của Mỹ (IMA), cho rằng: kế toán quản trị (KTQT) chi phí là kỹ thuật hay phương pháp để xác định chi phí cho một dự án, một quá trình hoặc một sản phẩm… Chi phí này được xác định bằng việc đo lường trực tiếp, kết chuyển tuỳ ý hoặc phân bổ một cách có hệ thống và hợp lý (Montvale, N.J, 1983). Quan niệm này tập trung vào việc xác định nội dung, mục đích của KTQT chi phí.

Về bản chất, kế toán quản trị (KTQT) chi phí là một bộ phận cấu thành không thể tách rời của hệ thống kế toán nói chung và KTQT nói riêng, nên bản chất của KTQT chi phí trước hết thể hiện ở bản chất của kế toán, đều làm nhiệm vụ tổ chức hệ thống thông tin kế toán trong doanh nghiệp (DN). KTQT chi phí là kênh thông tin quan trọng giúp cho nhà quản trị xây dựng, tổ chức thực hiện, kiểm tra, kiểm soát, đánh giá hoạt động và đưa ra các quyết định tối ưu. KTQT chi phí bao gồm các nội dung cơ bản sau: Nhận diện và phân loại chi phí; Xây dựng định mức và dự toán chi phí; Kế toán chi phí hoạt động và tính giá thành sản phẩm; Phân tích biến động chi phí; Hệ thống báo cáo KTQT chi phí; Phân tích thông tin chi phí.

Trong hoạt động của DN, KTQT chi phí có mối quan hệ hữu cơ với chức năng quản lý. Mục đích của KTQTCP là cung cấp thông tin cho các nhà quản trị trong nội bộ DN để đánh giá, kiểm soát quá trình hoạt động. Thông tin của KTQTCP hướng đến tương lai nên có sự phân tích, đánh giá đến môi trường bên ngoài DN, đồng thời KTQTCP không phải tuân thủ các nguyên tắc, các chuẩn mực kế toán mà được thực hiện một cách linh hoạt nhằm cung cấp thông tin hữu ích nhất đáp ứng yêu cầu quản trị nội bộ của DN. Theo đó, để đạt được mục tiêu điều hành và quản lý hoạt động kinh doanh, nhà quản trị DN cần lập kế hoạch và dự toán chi phí trên cơ sở mục tiêu đã đề ra, tổ chức điều hành thực hiện kế hoạch và kiểm tra

đánh giá việc thực hiện kế hoạch, cụ thể hoá các thông tin chỉ đạo điều hành của nhà quản trị.

Bên cạnh đó, KTQT chi phí cũng có chức năng quan trọng trong việc phân bổ nguồn lực bởi có thể giúp cho các nhà quản trị tính toán, lựa chọn để đưa ra quyết định tối ưu nhất cho việc phân bổ các nguồn lực sẵn có một cách hiệu quả hơn. Chẳng hạn, khi thông tin KTQT chi phí được cung cấp trung thực về tình hình chi phí, thu nhập và kết quả lợi nhuận thu được của từng lĩnh vực, các rủi ro hiện, các nhà quản trị có thể có đủ thông tin để đưa ra các quyết định điều hành theo hướng có lợi cho DN…

Có nhiều khái niệm về mô hình kế toán nói chung và mô hình KTQT chi phí nói riêng. Điển hình, tác giả Phạm Thị Thủy (2007) cho rằng: "Mô hình kế toán là một giả thiết, một nguyên tắc hay phương pháp của quá trình thiết lập quy trình kế toán cơ bản, từ đó quyết định quy trình thu thập, phản ánh, đo lường, tính toán và thiết lập hệ thống báo cáo về hoạt động của doanh nghiệp. Mô hình kế toán quản trị chi phí bao gồm những nội dung của kế toán quản trị chi phí và phương pháp tổ chức thực hiện những nội dung cơ bản của kế toán quản trị chi phí".. Theo Lê Thế Anh (2017), "*mô hình KTQT chi phí là việc tổ chức bộ máy kế toán và thiết lập quy trình thực hiện những nội dung cơ bản của KTQT chi phí nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị".* Mô hình KTQT chi phí được xây dựng nhằm cung cấp thông tin tài chính và phi tài chính giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh. Việc xây dựng mô hình KTQT chi phí nhằm trang bị cho các nhà quản trị một công cụ để xây dựng và thực hiện chiến lược, sau đó biến các kế hoạch, chiến lược thành các biện pháp thực hiện và điều chỉnh. Mô hình KTQT chi phí sẽ cung cấp những thông tin chi tiết từng thành phần chi phí, tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành cho từng loại sản phẩm. Bên cạnh đó, mô hình KTQT chi phí còn giúp các nhà quản trị kiểm soát tình hình thực hiện và giải trình các nguyên nhân dẫn đến chênh lệch giữa chi phí dự toán và chi phí thực tế. Ngoài ra, khi sử dụng mô hình KTQT chi phí sẽ cung cấp không chỉ các thông tin tài chính mà còn cung cấp các thông tin về tính hoạt động, các thông tin mang tính dự báo giúp các nhà quản trị ra các quyết định phù hợp và kịp thời.

Trên phương diện vai trò, chức năng của KTQT chi phí, nhóm tác giả cho rằng *Mô hình kế toán quản trị chi phí thể hiện khái quát hai yếu tố cấu thành gồm sự phối hợp giữa bộ máy nhân sự thực hiện kế toán quản trị chi phí và nội dung, quy trình cùng các phương pháp, kỹ thuật kế toán quản trị chi phí vận dụng nhằm thực hiện mục tiêu cung cấp thông tin chi phí cho các cấp quản trị nội bộ đơn vị.*

1.1.2 Bản chất mô hình kế toán quản trị chi phí

Xuất phát từ khái niệm mô hình KTQT chi phí, nhóm nghiên cứu phân tích bản chất mô hình KTQT chi phí trên cơ sở 2 yếu tố cấu thành.

Quá trình SXKD sản phẩm của DN thực chất là sự hợp thành một cách có hệ thống, có tổ chức của 4 nhóm hoạt động khác nhau: các hoạt động quản trị, điều hành (lập kế hoạch, kiểm soát hoạt động, kiểm soát tổ chức và ra quyết định); các hoạt động đầu vào (liên quan tới giao dịch với nhà cung cấp); các hoạt động sản xuất kinh doanh (liên quan tới việc sử dụng các nguồn lực trong SX, chế tạo, KD sản phẩm) và các hoạt động đầu ra (liên quan với việc giao tiếp, giao dịch với khách hàng).

Mô hình KTQT chi phí có hiệu quả sẽ mang lại cho nhà quản lý những thông tin hữu ích trong quá trình hoạch định, kiểm soát các hoạt động và ra quyết định chiến lược cũng như quyết định hoạt động.

Trong quá trình hoạch định, KTQT CP giúp nhà quản trị cụ thể hóa các kế hoạch hoạt động của DN thành các dự toán kinh doanh, cung cấp thông tin ước tính về chi phí cho các hoạt động (xác định định mức, tiêu chuẩn và lập dự toán CP, đây là tài liệu xác lập các bước thực hiện mục tiêu về CP và giá thành). KTQT chi phí thu thập thông tin thực hiện, ước tính CP và giá thành hoặc các thông tin khác theo nhu cầu thông tin của nhà quản lý để đưa ra các quyết định liên kết, phân phối nguồn lực ở các đơn vị, bộ phận và trung tâm trong DN theo các mục tiêu đã định về cơ cấu sản phẩm, số lượng, chất lượng, hình thức sản phẩm.

Trong kiểm soát, điều hành hoạt động: Nhà quản trị cân nhắc lựa chọn và quyết định cách thức liên kết tối ưu giữa tổ chức, con người với các nguồn lực lại với nhau sao cho kế hoạch được thực hiện có hiệu quả nhất. Bằng việc cung cấp thông tin của quá trình thực hiện kế hoạch thông qua các báo cáo đánh giá để kiểm soát CP, giá thành, KTQT chi phí giúp các nhà quản trị trong việc nâng cao hiệu

quả của nguồn lực và hiệu năng của quá trình hoạt động. Ngoài ra, trong giai đoạn này KTQT CP còn thu thập thông tin thực hiện để phục vụ cho việc kiểm tra, đánh giá thực hiện mục tiêu hoạt động đã định.

Trong kiểm tra, đánh giá và hiệu chỉnh hoạt động: để đánh giá kết quả thực hiện nhiệm vụ của từng cá nhân, bộ phận, tổ chức… thì công tác đánh giá, kiểm tra là thực sự cần thiết để có thể có ké hoạch hiệu chỉnh nhằm đạt kết quả cao hơn. Trong quá trình này, KTQT chi phí có vai trò cung cấp thông tin thực hiện từng bộ phận, từng trung tâm, từng sản phẩm giúp nhà quản lý nhận diện, định lượng CP phát sinh và đánh giá kết quả thực hiện kế hoạch CP, giá thành, cơ cấu sản phẩm, doanh thu, lợi nhuận cũng như những vấn đề còn tồn tại và cần có tác động của quản lý; đồng thời phục vụ cho việc lập kế hoạch, dự toán tiếp kỳ cho kỳ tương lai.

1.2 Yêu cầu và nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí

Kế toán quản trị chi phí giúp quá trình nhận diện và kiểm soát chi phí từ đó đưa ra các quyết định có ảnh hưởng rất quan trọng trong quá trình hoạch định, điều hành và đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận và toàn doanh nghiệp. Do đó, xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp phải được thực hiện trên cơ sở các yêu cầu và nguyên tắc chặt chẽ.

1.2.1 Yêu cầu xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí

Thông tin được cung cấp từ mô hình KTQTCP là một trong thông tin quan trọng phục vụ cho việc điều hành và ra các quyết định. Để có thể cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc ra quyết định ngắn hạn đúng đắn, hoạch định chiến lược kinh doanh dài hạn phù hợp đòi hỏi mô hình KTQTCP phải cung cấp những thông tin tối ưu. Do đó, khi xây dựng mô hình KTQTCP phải đáp ứng được ba yêu cầu sau:

Một là, xây dựng mô hình phải đảm bảo tính khái quát. Mô hình được xây dựng phải phản ánh được những nội dung cơ bản thể hiện được vai trò của công tác kế toán quản trị chi phí. Mục đích của việc xây dựng mô hình nhằm giúp các nhà quản trị doanh nghiệp nhận diện và kiểm soát được chi phí sản xuất kinh doanh. Qua đó cung cấp đầy đủ, kịp thời những thông tin về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm giúp các nhà quản trị ra các quyết định điều hành cũng như các quyết định có tính chiến lược. Vì vậy, tính khái quát của mô hình KTQTCP phải cung cấp

được những thông tin đảm bảo các thuộc tính như: *tính trung thực, hợp lý, tính kịp thời.* Thông tin KTQTCP được cung cấp từ mô hình phải trung thực, hợp lý để ban lãnh đạo đơn vị biết rõ điểm mạnh, điểm yếu của chính đơn vị mình, xác định chính xác hiệu quả hoạt động của từng bộ phận, từng tổ, đội SX phục vụ cho việc ra quyết định cơ cấu tổ chức thi công đạt hiệu quả. Đồng thời, mô hình phải cung cấp thông tin đảm bảo đáp ứng kịp thời nhu cầu của nhà quản trị.

Hai là, yêu cầu mô hình được xây dựng phải đơn giản. Mô hình kế toán quản trị chi phí được xây dựng không được phức tạp hóa vấn đề và làm giảm áp lực đối với các nhân viên kế toán trong việc ghi chép, phản ánh, lập dự toán, đánh giá và đưa ra các thông tin tư vấn cho nhà quản trị. Tính đơn giản của mô hình kế toán quản trị chi phí được gắn với trình độ của đội ngũ kế toán, năng lực của các nhà quản trị và quy trình của hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Ba là, yêu cầu mô hình kế toán quản trị chi phí được xây dựng phải cung cấp được các thông tin tổng hợp và chi tiết theo yêu cầu của nhà quản trị. Quản trị doanh nghiệp là một hoạt động khép kín từ khâu lập kế hoạch, tổ chức thực hiện và kiểm tra, đánh giá việc thực hiện. Mô hình kế toán quản trị chi phí được xây dựng phải trở thành một công cụ hỗ trợ đắc lực cho các nhà quản quản trị. Thông tin từ mô hình được thu thập, xử lý phải trung thực, kịp thời và chi tiết theo yêu cầu của nhà quản trị.

1.2.2 Nguyên tắc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí

Mô hình kế toán quản trị chi phí là một công cụ cung cấp thông tin cho các cấp quản trị trong nội bộ doanh nghiệp nên khi xây dựng cần tuân thủ các nguyên tắc cơ bản sau:

Thứ nhất, xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí phải đảm bảo tính khách quan và phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Hoạt động của doanh nghiệp rất đa dạng và phong phú. Mỗi doanh nghiệp, mỗi lĩnh vực sản xuất có quy trình công nghệ sản xuất khác nhau. Do đó, việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí phải dựa trên cơ sở các nguyên tắc phù hợp với từng loại hình doanh nghiệp. Có như vậy, mô hình kế toán quản trị chị phí mới phát huy được vai trò là công cụ đắc lực cho các nhà quản trị. Tuy nhiên, khi xây

dựng mô hình KTQTCP cũng cần tôn trọng các quy luật khách quan của nền kinh tế. Các thông tin được cung cấp từ mô hình phải khái quát được toàn cảnh bức tranh về tình hình chi phí của doanh nghiệp.

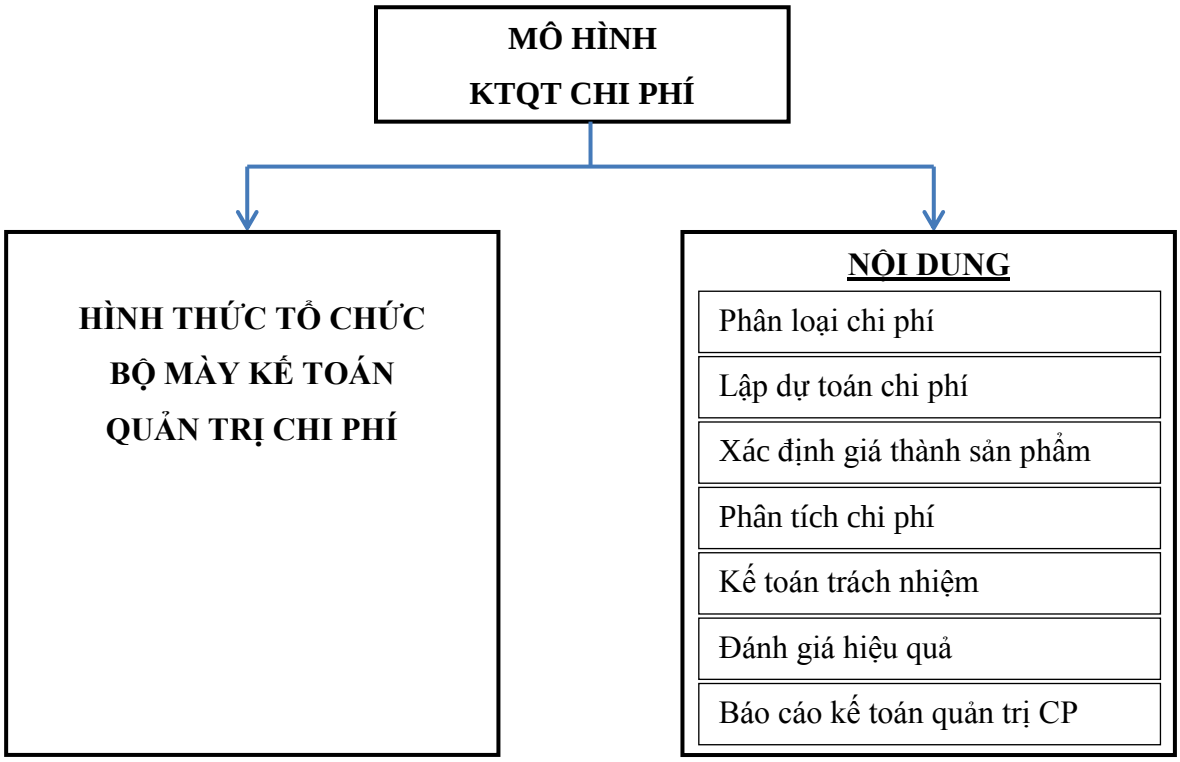
Thứ hai, mô hình phải đáp ứng được nhu cầu thông tin đa dạng của các nhà quản trị và mục tiêu kiểm soát chi phí của doanh nghiệp. Trong môi trường kinh doanh cạnh tranh khốc liệt, các nhà quản trị doanh nghiệp đều rất cần đến những thông tin hữu ích để có thể đưa ra các quyết định kinh doanh tối ưu. Nhu cầu cung cấp thông tin mà các nhà quản trị rất đa dạng để ra các quyết định khác nhau từ các quyết định điều hành thường nhật đến việc hoạch định các chiến lược phát triển của doanh nghiệp. Nhu cầu đó đòi hỏi hệ thống kế toán quản trị chi phí phải vừa cung cấp được những thông tin chi tiết, cụ thể về từng hoạt động trong doanh nghiệp, vừa phải cung cấp những thông tin mang tính khái quát, so sánh, đánh giá các mặt hoạt động của doanh nghiệp. Đồng thời việc kiểm soát chi phí cần đặc biệt chú trọng, vì mọi doanh nghiệp muốn hoạt động sản xuất kinh doanh thành công đều phải thực hiện tốt hoạt động kiểm soát chi phí. Thực tế đã chứng minh những công trình xây dựng không kiểm soát được chi phí không chỉ làm thất thoát vốn đầu tư mà còn làm giảm chất lượng công trình. Do vậy, xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp cần phải đáp ứng được nhu cầu đa dạng và thông tin, đảm bảo mục tiêu kiểm soát chi phí sản xuất của DN.

Thứ ba, mô hình kế toán quản trị chi phí được xây dựng phải đảm bảo nguyên tắc hiệu quả và tiết kiệm. Hệ thống kế toán chi phí hiện nay trong các doanh nghiệp chủ yếu phục vụ mục đích của kế toán tài chính, phần kế toán quản trị chi phí còn mờ nhạt. Vì vậy, việc xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí sẽ cải thiện công tác tổ chức kế toán trong các doanh nghiệp. Để xây dựng và vận hành mô hình kế toán quản trị chi phí, các doanh nghiệp sẽ phải có những đầu tư về nhân lực, vật lực, phải có những thay đổi trong cách thức quản lý và tổ chức công tác kế toán. Tuy nhiên, mô hình kế toán quản trị chi phí cần có sự kết hợp hài hòa với hệ thống kế toán tài chính, không gây khó khăn trong việc tổ chức công tác kế toán chung, không quá tốn kém nhưng đảm bảo thông tin phải được cung cấp một cách hiệu quả.

Thứ tư, mô hình kế toán quản trị chi phí được xây dựng cần đảm bảo nguyên tắc phối hợp: Bộ phận đảm nhiệm kế toán quản trị chi phí và các bộ phận khác trong doanh nghiệp cần trao đổi thông tin thường xuyên để có thể cung cấp thông tin cho kế toán quản trị nhằm giảm thiểu được khối lượng công việc của kế toán quản trị chi phí.

1.3. Mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp

Để thể hiện tốt vai trò, chức năng cung cấp thông tin cho nhà quản lý DN cần xây dựng một mô hình kế toán quản trị chi phí phù hợp. Quá trình xây dựng phải đảm bảo tính đồng bộ giữa các yếu tố: Công nghệ sản xuất thông tin (gồm các nội dung phân loại CP, Lập dự toán; xác định giá thành, phân tích chi phí, kế toán trách nhiệm, đánh giá kết quả và lập báo cáo KTQT), bộ máy kế toán quản trị chi phí phù hợp với điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp.



Hình 1.1: Mô hình kế toán quản trị chi phí

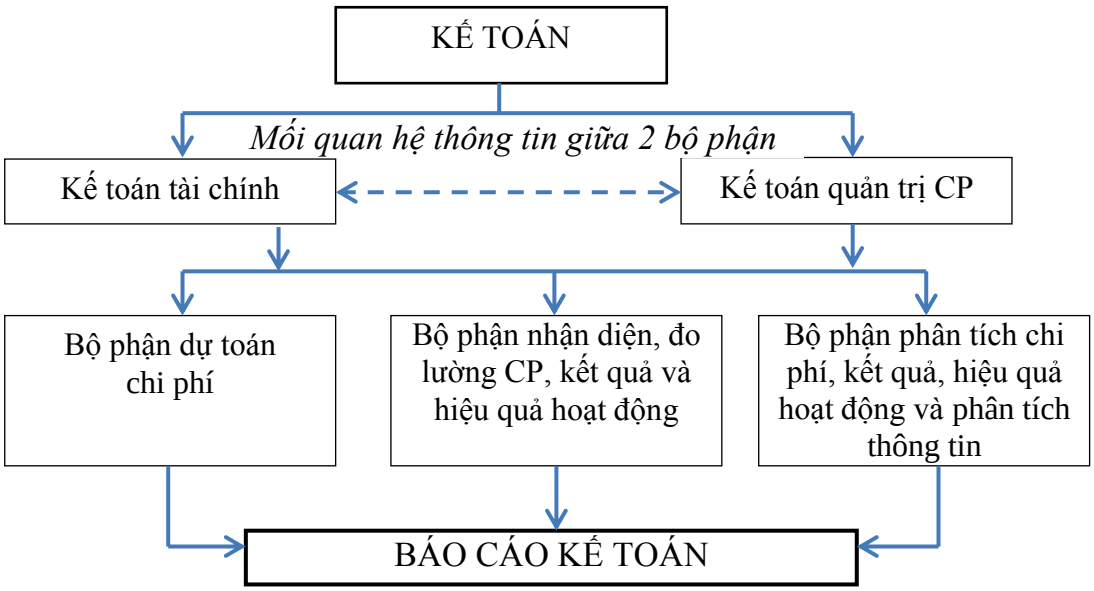
Bản chất của mô hình KTQT CP trên góc độ quản trị chi phí thực chất là các dạng thức tổ chức kế toán quản trị chi phí được cấu thành từ mô hình bộ máy kế toán quản trị chi phí và công nghệ sản xuất thông tin về chi phí.

1.3.1 Mô hình bộ máy kế toán quản trị chi phí

Bộ máy kế toán quản trị có thể được thực hiện qua 3 dạng hình thức cụ thể là:

Mô hình kết hợp là mô hình mà hệ thống kế toán tài chính và hệ thống kế toán quản trị CP kết hợp với nhau trong cùng hệ thống kế toán của DN cả về bộ máy kế toán và công tác kế toán. Nhân viên kế toán đảm nhận từng bộ phận, đồng thời thực hiện cả công việc kế toán tài chính và kế toán quản trị QTCP. Hệ thống tài khoản kế toán sử dụng theo chế độ kế toán tài chính (kế toán tài chính sử dụng tài khoản tổng hợp còn kế toán QTCP sử dụng tài khoản chi tiết); sổ kế toán của kế toán tài chính được ghi chép tổng hợp còn KTQT căn cứ vào nhu cầu thông tin quản trị cụ thể đối với từng hoạt động, từng chỉ tiêu mà mở sổ chi tiết theo hình thức sổ của kế toán tài chính và tự xây dựng; báo cáo kế toán được lập định kỳ theo kế toán tài chính nhưng chi tiết hơn, có thể lập theo nhu cầu quản lý. Mô hình này có ưu điểm là tiện lợi, gọn nhẹ, dễ quản lý được vận dụng cho các doanh nghiệp sản xuất có quy mô nhỏ và vừa.

Theo mô hình này, bộ máy kế toán được tổ chức theo cách thức không phân chia thành bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị riêng biệt mà chỉ chia thành các bộ phận kế toán thực hiện từng phần hành công việc kế toán theo nhiệm vụ được phân công. Nhân viên kế toán đảm nhiệm từng bộ phận, đồng thời thực hiện cả công việc kế toán tài chính và kế toán quản trị (Hình 1.2).



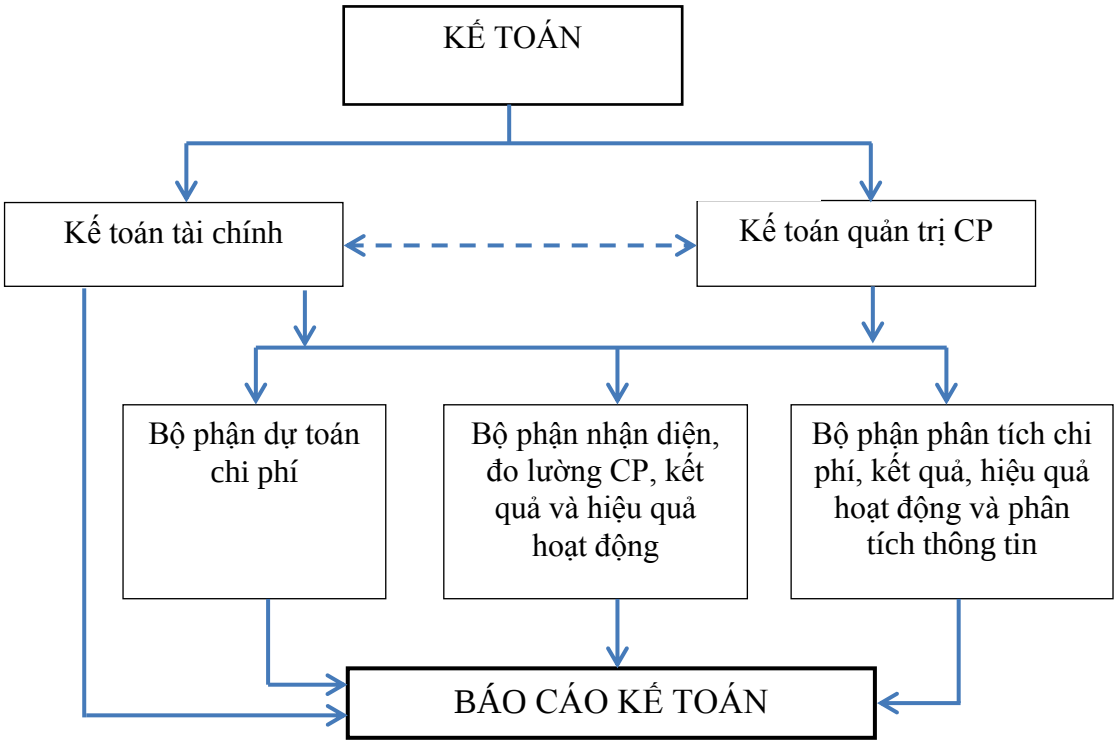
Hình 1.2: Tổ chức bộ máy kế toán CP theo mô hình kết hợp

Với kế toán đảm nhiệm phần hành kế toán chi phí theo dõi chi phí phát sinh để hoàn thành hệ thống thông tin chi phí trên báo cáo tài chính đồng thời theo dõi chi tiết thông tin chi phí theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp, xây dựng định mức chi phí, lập dự toán chi phí, phân tích chênh lệch chi phí thực tế so với chi phí định mức… Mô hình này có ưu điểm là tiện lợi, dễ điều hành, gọn nhẹ. Tuy nhiên, cách tổ chức này đòi hỏi người tổ chức phân công công việc phải hiểu được trình độ, năng lực cụ thể của nhân viên kế toán và phải xác định rõ công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị trong từng phần hành. Ngược lại, cũng yêu cầu nhân viên kế toán cần phải hiểu rõ công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị. Nhưng mô hình này cũng có nhược điểm là thông tin không chuyên môn hóa, việc cung cấp thông tin chưa đảm bảo tính kịp thời. Mô hình này áp dụng thích hợp với các DN có quy mô nhỏ, khối lượng nghiệp vụ ít.

Mô hình tách biệt là mô hình mà hệ thống kế toán tài chính và hệ thống KTQT chi phí tách biệt về bộ máy kế toán và công tác kế toán. DN sẽ xây dựng hệ thống thông tin kế toán QTCP hoàn toàn độc lập với hệ thống thông tin kế toán tài chính. Theo đó bố trí nhân sự cũng hoàn toàn độc lập, hệ thống tài khoản được xây dựng thành hệ thống riêng (mã hóa, ký hiệu riêng, ghi chép riêng); sổ kế toán xây dựng phục vụ cho ghi chép các nghiệp vụ theo quan điểm riêng của kế toán quản trị; báo cáo được lập riêng, có biểu mẫu thiết kế phù hợp với nhu cầu quản trị, số lượng tùy thuộc vào các trung tâm, nghiệp vụ kế toán QTCP với kỳ lập báo cáo khác kế toán tài chính theo định kỳ, thường xuyên hay theo nhu cầu. Mô hình này phân định được công việc được rõ ràng, tính chuyên môn hóa cao và được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất có quy mô lớn.

Bộ máy kế toán trong DN theo mô hình này sẽ gồm hai bộ phận chính là bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị. Hai bộ phận này có thể ở trong cùng một phòng và cũng có thể thành hai phòng chức năng. Với bộ phận Kế toán tài chính, chức năng phản ánh và ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh của đơn vị vào các tài khoản tổng hợp và ghi nhận báo cáo tài chính theo quy định của chế độ kế toán. Với bộ phận Kế toán quản trị, thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin từ các chứng từ ban đầu đáp ứng nhu cầu quản trị các cấp. Lập các dự toán chi tiết,

tổ chức phân tích, xử lý, thông tin và lập các báo cáo kế toán quản trị theo yêu cầu của nhà quản lý. Cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch sản xuất kinh doanh của đơn vị và giúp các nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh (Hình 1.3)



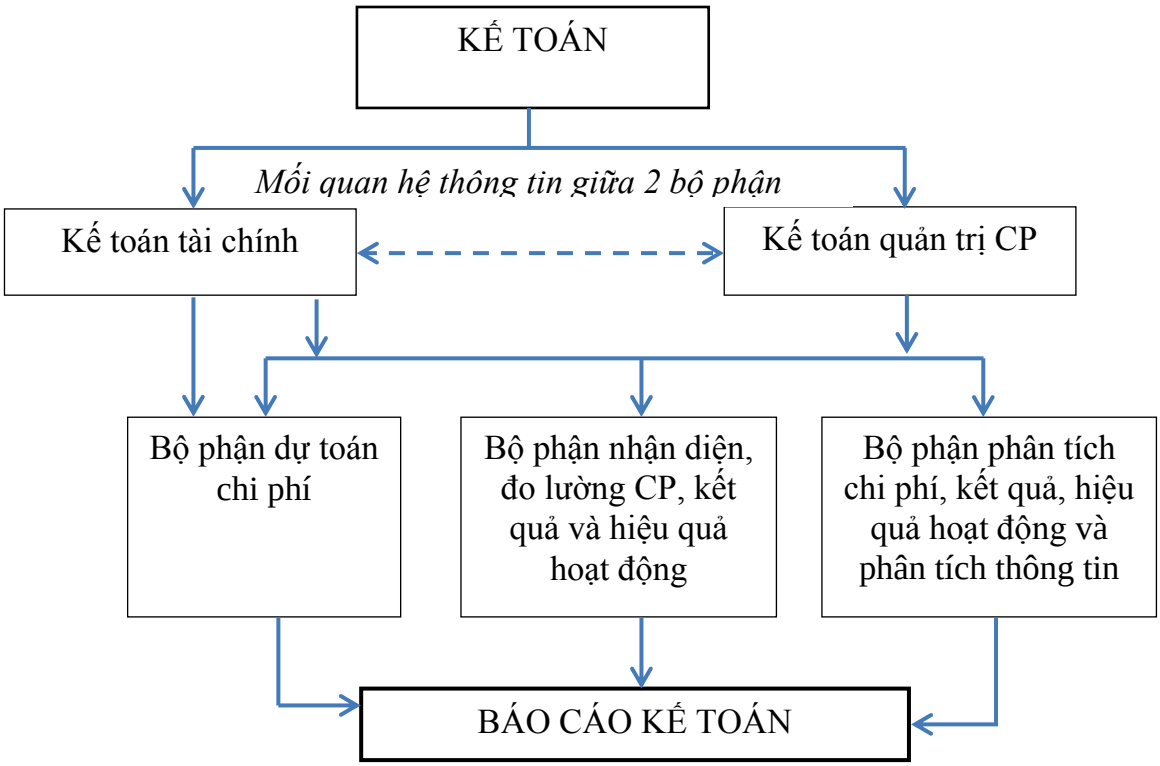
Hình 1.3: Tổ chức bộ máy kế toán CP theo mô hình tách biệt

Mô hình KTQT chi phí này sẽ phát huy tối đa vai trò của công tác kế toán quản trị chi phí, nhưng DN lại phải trang trải quá nhiều chi phí để vận hành. Chính vì vậy, tính thực tiễn của mô hình này không cao vì có rất ít DN có đủ khả năng tài chính để vận hành đồng thời cả hai hệ thống kế toán mặc dù lợi ích của việc cung cấp thông tin là rất lớn.

Mô hình hỗn hợp là sự kết hợp cách thức mô hình tổ chức của hai mô hình kết hợp và mô hình tách biệt, trong đó một số bộ phận kế toán QTCP được tổ chức độc lập với kế toán tài chính, một số bộ phận khác lại tổ chức kết hợp. Như vậy nhân sự, hệ thống tài khoản, sổ kế toán, báo cáo nếu có phần hành tương đồng mà doanh nghiệp không cần tách thì vận dụng theo mô hình kết hợp, còn nếu có phần hành khác biệt cung cấp thông tin nội bộ cho công tác quản lý, cho kiểm soát hoạt

động, kiểm soát tổ chức thì có thể áp dụng theo mô hình tách biệt. Mô hình này vừa tiện lợi trong quản lý vừa phân định được công việc được rõ ràng.

Bộ máy kế toán theo mô hình hỗn hợp là sự kết hợp cách thức tổ chức của hai mô hình kết hợp và mô hình tách biệt. Với mô hình này thì một số bộ phận kế toán quản trị được tổ chức tách biệt với kế toán tài chính, trong khi một số bộ phận khác lại tổ chức kết hợp. Mô hình này có ưu điểm là làm bước đệm cho các công ty muốn tiến thẳng lên mô hình kế toán tách biệt nhưng trình độ quản lý cũng như quy mô chưa đủ để tổ chức ngay bộ máy kế toán quản trị tách biệt (Hình 1.4).



Hình 1.4: Tổ chức bộ máy kế toán CP theo mô hình hỗn hợp

1.3.2. Công nghệ sản xuất thông tin về chi phí

Đây là yếu tố thứ hai của mô hình kế toán quản trị chi phí, *Công nghệ sản xuất thông tin về chi phí* bao gồm quy trình, nội dung kế toán quản trị chi phí, các phương pháp kế toán và kỹ thuật đặc thù của kế toán quản trị được vận dụng thực hiện mục tiêu kiểm soát chi phí và cung cấp thông tin chi phí cho quá trình ra quyết định tại doanh nghiệp. Theo quan điểm của tác giả công nghệ sản xuất thông tin về chi phí trên góc độ quản trị chi phí được khái quát gồm các bước như sau:

Bước 1- Lập tiêu chuẩn kiểm soát CP: Xây dựng định mức chi phí, dự toán chi phí và các dự toán khác.

Bước 2- Nhận diện và đo lường chi phí, kết quả hoạt động: Vận dụng các phương pháp xác định chi phí, xác định đối tượng tập hợp CP; Xác định kết quả các hoạt động và các bộ phận.

Bước 3- Lập báo cáo kế toán: Thiết kế thông tin cung cấp thông qua báo cáo kế toán

Bước 4- Thực hiện phân tích chi phí, kết quả và hiệu quả hoạt động: Thực hiện phân tích theo các trung tâm chi phí, phân tích thông tin cho quá trình ra quyết định…

Từ quy trình công nghệ sản xuất thông tin về chi phí trên đây, tác giả lần lượt trình bày đối tượng phản ánh và các yếu tố của quy trình ở các nội dung tiếp theo.

1.3.2.1. Phân loại chi phí

Để phục vụ cho mục đích KTQT, CP được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau. Trong phạm vi nghiên cứu, nhóm tác giả tập trung vào các tiêu thức sau: phân loại chi phí theo cách sắp xếp trên báo cáo tài chính, phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, phân loại chi phí theo yếu tố chi phí; phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí; phân loại chi phí căn cứ vào mức độ kiểm soát; phân loại chi phí căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với các quyết định kinh doanh. Cụ thể như sau:

(i) Phân loại chi phí theo cách sắp xếp trên báo cáo tài chính Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được chia thành 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 sản phẩm. Chi phí sản phẩm bao gồm các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Các chi phí sản phẩm được tính vào giá thành sản xuất sản phẩm và sẽ được chuyển thành giá vốn hàng bán (chi phí thời kỳ) trên Báo cáo kết quả kinh doanh khi các sản phẩm được tiêu thụ. Nếu các sản phẩm vẫn đang làm dở hoặc sản phẩm hoàn thành nhưng chưa được tiêu thụ thì các chi phí này sẽ được xem là tài sản của doanh nghiệp và được phản ánh dưới khoản mục hàng tồn kho của Bảng cân đối kế toán.

Chi phí thời kỳ là những khoản chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm, bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Chi phí thời kỳ trực tiếp làm giảm lợi nhuận trong kỳ mà nó phát sinh, nói cách khác là chi phí thời kỳ được chuyển thẳng vào các chỉ tiêu chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh của kỳ phát sinh.

(ii) Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động là phương pháp tập trung vào việc phân bổ các CP gián tiếp trên cơ sở tiêu thụ các hoạt động của từng đối tượng tính giá. Các CP trực tiếp được tính thẳng cho các đối tượng. Qua đó, nhà quản trị kiểm soát được các hoạt động tạo ra giá trị gia tăng và các hoạt động không tạo ra giá trị tăng thêm để có thể kiểm soát CP tốt hơn.

(iii) Phân loại chi phí theo yếu tố chi phí: căn cứ vào tính chất kinh tế của chi phí để phân loại, chi phí được chia thành các yếu tố chi phí sau: Chi phí nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ; Chi phí nhân công; Chi phí khấu hao TSCĐ; Chi phí dịch vụ mua ngoài; Chi phí khác bằng tiền…

Cách phân loại này cho phép doanh nghiệp có thể kiểm soát chi phí theo từng nguồn lực vật chất và phi vật chất tiêu dùng trong quá trình sản xuất và từ đó đánh giá hiệu quả sử dụng từng nguồn lực để có quyết định điều chỉnh kịp thời. Qua cách phân loại này kế toán quản trị có thể lập báo cáo tiêu hao các yếu tố sản xuất sử dụng trong đơn vị một cách riêng biệt, chi tiết.

(iv)Theo cách ứng xử CP, các chi phí phát sinh được chia thành: Định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp. Cách phân loại chi phí này dựa trên mối quan hệ của quy mô các loại chi phí phát sinh với biến động mô hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Biến phí tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động của doanh nghiệp nhưng biến phí đơn vị sản phẩm không đổi. Định phí có quy mô ổn định khi mức độ hoạt động của DN thay đổi trong giới hạn công suất sản xuất cho trước. Chi phí hỗn hợp bao gồm cả định phí và biến phí nhưng có thể tách riêng để dễ dàng phân tích chi phí.

*(v) Theo mức độ kiểm soát***,** các CP được chia thành CP kiểm soát được và CP không kiểm soát được. Việc phân loại này có tính tương đối tùy thuộc vào địa điểm

phát sinh chi phí và sự phân cấp quản lý trong tổ chức của doanh nghiệp, nhưng có ý nghĩa quan trọng đối với trách nhiệm quản lý của từng bộ phận để từ đó DN có thể đánh giá năng lực quản lý, trách nhiệm của từng cá nhân đối với các chi phí phát sinh của bộ phận do mình kiểm soát.

(vi) Theo mối quan hệ của CP với việc ra quyết định KD, CP được phân chia thành CP sử dụng được và CP không sử dụng được. Các CP sử dụng được là các CP có sự chênh lệch xảy ra ở tất cả các phương án, các quyết định của nhà quản trị như CP chênh lệch, CP cơ hội…, còn các CP không sử dụng được là các CP chìm, CP qua khứ… Cách phân loại chi phí này quan trọng trong giai đoạn doanh nghiệp lựa chọn các phương án đầu tư.

Như vậy, để phục vụ thông tin cho quá trình ra quyết định trong DN có thể vận dụng nhiều cách phân loại chi phí hình thành nhiều dạng kết cấu chi phí và đem lại các tác dụng khác nhau trong quản lý chi phí. Dù ở cấp bậc nào trong đơn vị, nhà quản trị đều phải hiểu được bản chất của CP phát sinh trong phạm vi mình quản lý để có thể kiểm soát và sử dụng chúng như một công cụ nhằm gia tăng kết quả hoạt động.

(2) Lập dự toán CP:

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

Dự toán CP có vai trò quan trọng, được coi là công cụ quản lý để kiểm soát CP, nhằm mục tiêu giảm giá thành sản phẩm, tăng lợi thế cạnh tranh trên thương trường. Chính vì vậy công tác lập dự toán CP là nội dung không thể thiếu trong KTQT CP. Dự toán là kế hoạch sử dụng nguồn lực trong một kỳ, thể hiện là những dự kiến chi tiết về tình hình huy động và sử dụng các yếu tố sản xuất, các nguồn tài chính nhằm đảm bảo cho hoạt động của DN diễn ra một cách bình thường, góp phần nâng cao hiệu quả của mọi hoạt động.

Đầu kỳ kinh doanh, các nhà quản trị DN dự kiến các hoạt động cho cả kỳ. Dự toán được sử dụng cho hai mục đích: Lập kế hoạch và kiểm soát. Với mục đích lập

kế hoạch dự toán cụ thể hóa các kế hoạch hành động thành những con số từ đó giúp các nhà quản trị chủ động ứng phó với các vấn đề trước khi xảy ra. Với mục đích kiểm soát nhằm tăng cường sự hợp tác và trao đổi công việc giữa các bộ phận, các thành viên trong doanh nghiệp, giải quyết các mâu thuẫn tồn tại khách quan để cùng hướng đến mục tiêu chung trong toàn doanh nghiệp. Đồng thời dự toán giúp cho việc kiểm soát lợi nhuận và hoạt động kinh doanh của DN, đánh giá kết quả thực hiện và năng lực quản lý của các cấp quản trị trong doanh nghiệp.

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

Để xây dựng được hệ thống dự toán, đặc biệt là dự toán CP với mục tiêu kiểm soát CP thì định mức CP là một một trong những căn cứ quan trọng. Định mức CP được hiểu là tiêu chuẩn để kiểm soát chi phí và là cơ sở để tổ chức kế toán trách nhiệm, là một trong những thước đo đánh giá kết quả thực hiện của trung tâm trách nhiệm, các trung tâm chi phí. Định mức chi phí và dự toán chi phí có mối quan hệ mật thiết với nhau. Định mức được xây dựng cho một đơn vị sản phẩm, còn dự toán được xây dựng cho toàn bộ sản lượng. Định mức chi phí là cơ sở để lập dự toán; ngược lại, dự toán là cơ sở để đánh giá, kiểm tra định mức để có biện pháp hoàn

thiện định mức. Định mức CP được xây dựng trên *phương pháp thống kê kinh nghiệm* hoặc *phương pháp kinh tế kỹ thuật.* Xây dựng định mức bao gồm xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu, định mức chi phí nhân công trực tiếp, định mức chi phí sản xuất chung, định mức chi phí bán hàng và định mức chi phí quản lý doanh nghiệp.

Để xây dựng định mức chi phí tiên tiến, phù hợp đòi hỏi kinh nghiệm, trình độ chuyên môn và hiểu biết về ngành nghề kinh doanh, có tinh thần trách nhiệm cao. Hệ thống định mức chi phí có thể sử dụng tốt với vai trò định hướng cho dự toán chi phí chính xác, giá thành sản phẩm phù hợp và định hướng các yếu tố cần dự trữ trong doanh nghiệp phù hợp.

(3) Xác định giá thành sản phẩm:

Giá thành là toàn bộ các chi phí thực tế phát sinh cấu thành nên sản phẩm. Trong kế toán quản trị, giá thành có thể được xác định theo các phương pháp của kế toán tài chính, song để phục vụ mục đích của KTQT, hầu hết các phương pháp tính giá thành của KTTC chỉ mang tính chất tham khảo. Giá thành sản phẩm trong KTQT là căn cứ để các nhà quản trị đưa ra các quyết định quan trọng như: định giá bán sản phẩm phù hợp với nhu cầu thị trường và mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận của DN và đảm bảo khả năng cạnh tranh; Định giá hàng tồn kho cuối kỳ có căn cứ để lập kế hoạch thu mua hàng tồn kho và sản xuất thành phẩm cũng như dự tính mức chi phí SX DD cuối kỳ cho phù hợp; Xác định kết quả tiêu thụ sản phẩm và kết quả kinh doanh trong các bộ phận và toàn doanh nghiệp một cách chính đáng…

Có nhiều phương pháp tính giá thành KTQT: tính giá thành theo phương pháp tiêu chuẩn, phương pháp chi phí đầy đủ, tính giá thành theo vòng đời sản phẩm, tính giá thành theo cơ sơ hoạt động, tính giá thành theo mục tiêu… Mỗi phương pháp khác nhau có những ưu thế khác nhau, việc lựa chọn từng phương pháp phụ thuộc vào mục tiêu của mỗi DN. Có thể phân tích các phương pháp tính giá thành theo 2 giai đoạn

Tính giá thành theo phương pháp truyền thống: có nhiều phương pháp, tuy nhiên có thể kể đến các phương pháp sau:

◆ *Phương pháp chi phí trực t*iếp (Direct costing): việc xác định giá trị của tài sản (hàng tồn kho) chỉ bao gồm các chi phí biến đổi: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung biến đổi, còn các chi phí sản xuất chung cố định được coi như chi phí thời kỳ và tính vào chi phí kinh doanh.

◆ *Phương pháp chi phí toàn bộ* (Absorption costing) bao gồm tất cả các chi phí tham gia vào quá trình sản xuất: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung đề được tính vào giá thành sản phẩm mà không có sự phân biệt thành chi phí biến đổi và chi phí cố định.

Cả phương pháp xác định phương pháp chi phí trực tiếp và phương pháp chi phí toàn bộ đều xác định chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí thời kỳ. Tuy nhiên, giá thành sản phẩm của hai phương pháp này luôn lệch nhau phần chi phí sản xuất chung cố định. Nếu số lượng sản phẩm sản xuất trùng khớp với số lượng sản phẩm tiêu thụ (lượng hàng tồn kho không đổi) thì lợi nhuận của hai phương pháp này là như nhau.

◆ *Phương pháp chi phí thực tế* (Actual Cost Method): các yếu tố đầu vào bao gồm các chi phí đã thực sự phát sinh liên quan đến sản xuất sản phẩm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh mới được tập hợp, phản ánh vào các tài khoản chi phí. Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí. Tuy nhiên, việc xác định chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh tại doanh nghiệp là vấn đề không đơn giản, bởi DN phải xác định được mức chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh cho đến khi sản phẩm được sản xuất xong hoặc đã tiêu thụ.

◆ *Phương pháp chi phí tiêu chuẩn* (Standard cost): chi phí tiêu chuẩn là chi phí dự toán cho một đơn vị sản phẩm. Dưới góc độ kế toán QTCP, tiêu chuẩn là số lượng và chi phí của yếu tố đầu vào dùng để sản xuất ra đơn vị sản phẩm: tiêu chuẩn về chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, tiêu chuẩn chi phí nhân công trực tiếp,… Mỗi tiêu chuẩn bao gồm tiêu chuẩn về lượng và tiêu chuẩn về giá. Tiêu chuẩn về lượng phản ánh số lượng nguyên vật liệu, số giờ công, số lượng chi phí sản xuất chung, để

sản xuất ra một đơn vị sản phẩm. Tiêu chuẩn về giá phản ánh chi phí cho một lượng nguyên vật liệu đầu vào, chi phí cho giờ công lao động. Việc sử dụng chi phí tiêu chuẩn sẽ đạt được hai mục đích: (1) Sử dụng chi phí tiêu chuẩn để so sánh thông tin thực hiện nhằm đưa ra các biện pháp cải thiện tình hình sản xuất, (2) Giúp doanh nghiệp đề ra mục tiêu phấn đấu để đạt và vượt mục tiêu.

Tính giá thành theo phương pháp hiện đại:

◆ *Tính giá theo mức độ hoạt động (activity based costing):* phương pháp này xác định các mối quan hệ giữa các hoạt động với việc tạo ra và tiêu thụ sản phẩm, do vậy cần xây dựng được hệ thống tiêu thức phân bổ chi phí hợp lý căn cứ vào các hoạt động diễn ra trong quá trình sản xuất kinh doanh. Tiêu thức để phân bổ chi phí cho các sản phẩm là các nguồn phát sinh chi phí liên quan tới các hoạt động trong quá trình sản xuất sản phẩm. Chi phí phát sinh theo hoạt động sau đó sẽ được phân bổ cho các đối tượng tính giá thành theo số lượng hoạt động (tiêu thức phân bổ CP - cost driver) mà các đối tượng này đã sử dụng. Nội dung phương pháp ABC trong doanh nghiệp sản xuất được chia thành các bước sau: (1) Nhận diện các chi phí trực tiếp liên quan tới đối tượng tính giá thành; (2) Nhận diện hoạt động làm phát sinh chi phí; (3) Chọn tiêu thức phân bổ; (4) Tính toán mức phân bổ; (5) Tổng hợp tất cả các chi phí để tính giá thành sản phẩm.

◆ *Phương pháp chi phí Kaizen (Kaizen costing:* là phương pháp giảm chi phí với mục tiêu chính là doanh nghiệp phải liên tục cắt giảm chi phí ở các hoạt động, những hoạt động này có cách thức và quy định riêng cho từng bộ phận khác nhau sẽ khác nhau. Để làm được điều này, các nhà quản trị phải liên tục phân tích sự thay đổi chi phí thực tế với các quy trình sản xuất để cắt giảm tối đa chi phí về nguyên vật liệu, chi phí về nhân công. Với mục tiêu luôn luôn cải tiến, luôn luôn thay đổi với các mục tiêu được chia nhỏ như cải tiến năng suất lao động, cải tiến cắt giảm hao hụt nguyên vật liệu.... Như vậy phương pháp chi phí Kaizen tập trung vào toàn bộ quá trình sản xuất chứ không chỉ tập trung vào sản phẩm.

◆ *Phương pháp chi phí mục tiêu (target costing): l*à tổng thể các phương pháp, công cụ quản trị cho phép đạt được mục tiêu chi phí và mục tiêu hoạt động ở

giai đoạn thiết kế và kế hoạch hóa sản phẩm mới. Đây là phương pháp quản trị chi phí được sử dụng nhằm đạt được lợi nhuận đã đặt ra. Với mỗi loại sản phẩm, để đạt được mức lợi nhuận mong muốn họ phải tìm cách cắt giảm chi phí tổng thể của một sản phẩm trên toàn bộ chu trình từ công đoạn: Thiết kế, nghiên cứu, kỹ thuật và sản xuất. Phương pháp chi phí mục tiêu nhấn mạnh mục tiêu cần phải đạt được và thời gian phân tích là chu kỳ sống của sản phẩm. Chi phí mục tiêu được xác lập dựa vào chi phí có thể chấp nhận và chi phí ước tính theo các điều kiện sản xuất hiện có của doanh nghiệp. Phương pháp này được thực hiện theo 3 giai đoạn: (1) xác định CP mục tiêu, (2) tổ chức thực hiện các mục tiêu CP đã xác định và (3) đánh giá kết quả.

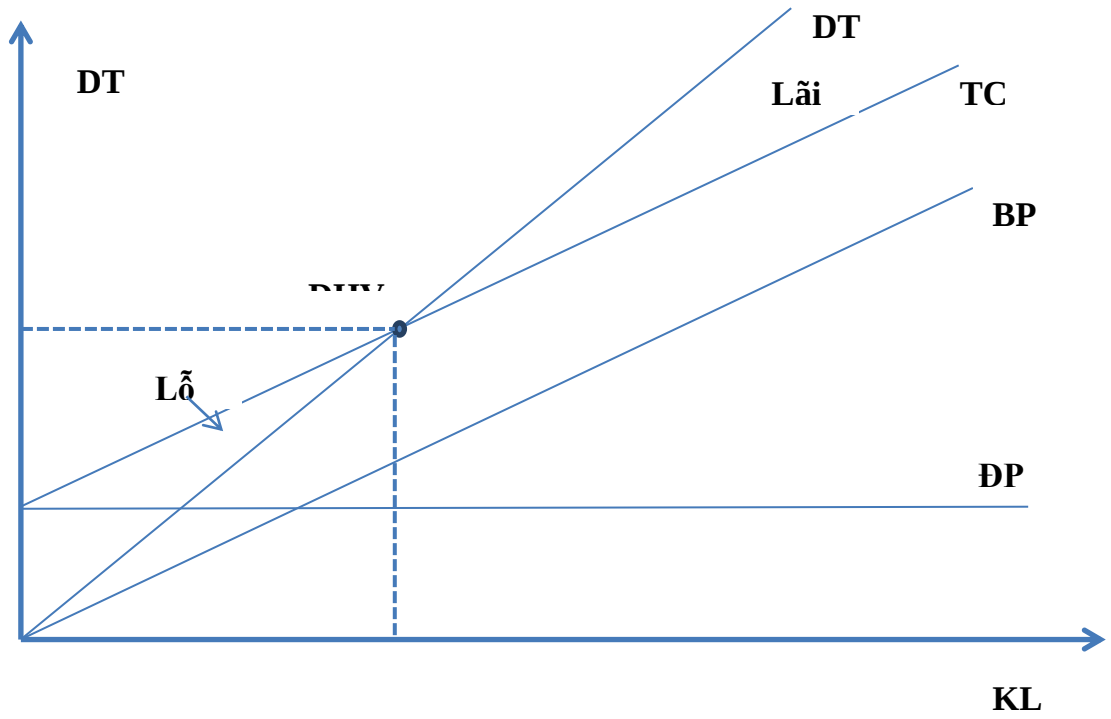
(4) Phân tích chi phí:

là quá trình sử dụng các phương pháp để phân tích thông tin CP phục vụ cho nhu cầu sử dụng của các nhà quản trị. Quá trình thực hiện phân tích thông tin chi phí sử dụng các phương pháp chung trong phân tích hoạt động kinh doanh như phương pháp so sánh, phương pháp loại trừ để xác định mức biến động và nguyên nhân gây ra. Sử dụng phương pháp so sánh để xác định sự biến động và mức biến động của các chỉ tiêu: chi phí thực hiện sơ với chi phí định mức và dự toán chi phí, lợi nhuận thực tế và lợi nhuận dự toán… Đồng thời, phương pháp loại trừ được sử dụng để tìm ra nguyên nhân và mức ảnh hưởng của từng nhân tố đến các biến động chi phí trong doanh nghiệp. Từ đó, vận dụng phân tích thông tin chi phí phuc vụ quá trình ra quyết định.

Để phục vụ cho quá trình kiểm soát chi phí, kế toán cần xác định CP chênh lệch. *Phân tích chênh lệch chi phí* là phương pháp so sánh chi phí thực tế với chi phí kế hoạch liên quan đến một quá trình kinh doanh hay sản xuất sản phẩm. Phân tích chênh lệch phí là phân tích biến động chi phí nhằm đánh giá mức chênh lệch giữa chi phí thực tế so với chi phí định mức làm rõ mức tiết kiệm hay vượt chi của từng khoản mục chi phí phát sinh. Chi phí thực tế có thể cao hơn hoặc thấp hơn chi phí ban đầu, điều này tạo nên chi phí biến động so với định mức. Biến động có thể là bất lợi khi chi phí thực tế cao hơn chi phí định mức hoặc có lợi khi chi phí thực tế thấp hơn chi phí định mức.

Để phục vụ cho quá trình ra quyết định, chi phí cần được phân tích theo cách ứng xử với mối quan hệ CP – khối lượng – lợi nhuận (cost – volume - profit). Phân tích CP theo mối quan hệ P – C – V là phân tích mối quan hệ nội tại để tìm ra liên kết thích hợp nhất giữa biến phí, định phí, sản lượng, giá bán, doanh số, kết cấu hàng bán và lợi nhuận. Sự liên kết này góp phần kiến tạo các khái niệm lãi trên biến phí và tỷ lệ lãi trên biến phí từ đó giúp nhà quản lý nhận thức được sự thay đổi nào làm biến động lợi nhuận. Đồng thời, qua phân tích cũng chỉ ra sự lựa chọn sản lượng, doanh thu hòa vốn với những quan điểm nhận thức chi phí khác nhau với sự thay đổi dự kiến giá bán trong tương lai.

Phân tích CP theo mối quan hệ PCV được thể hiện qua sơ đồ sau:



Hình 1.5: Phân tích CP theo mối quan hệ CP – Khối lượng – Lợi nhuận

Điểm hòa vốn được phân tích trong mối liên hệ giữa giá bán và kết cấu hàng bán. Phân tích điểm hòa vốn trong điều kiện giá thay đổi là một vấn đề quan trong đối với nhà quản trị bởi từ mức giá thay đổi khác nhau họ có thể dự kiến được mức tiêu thụ cần thiết để đạt được điểm hòa vốn (ĐHV). ĐHV được hiểu là điểm mà tổng CP (TC) được cân bằng với tổng doanh thu (DT). Dựa theo cách phân tích CP này các nhà quản trị có thể đưa ra các quyết định chiến lược: quyết định tự sản xuất

hay mua ngoài, quyết định tiếp tục chế biến thành thành phẩm hay bản nửa thành phẩm, quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng, quyết định loại bỏ hay ngừng sản xuất một sản phẩm, một bộ phận….

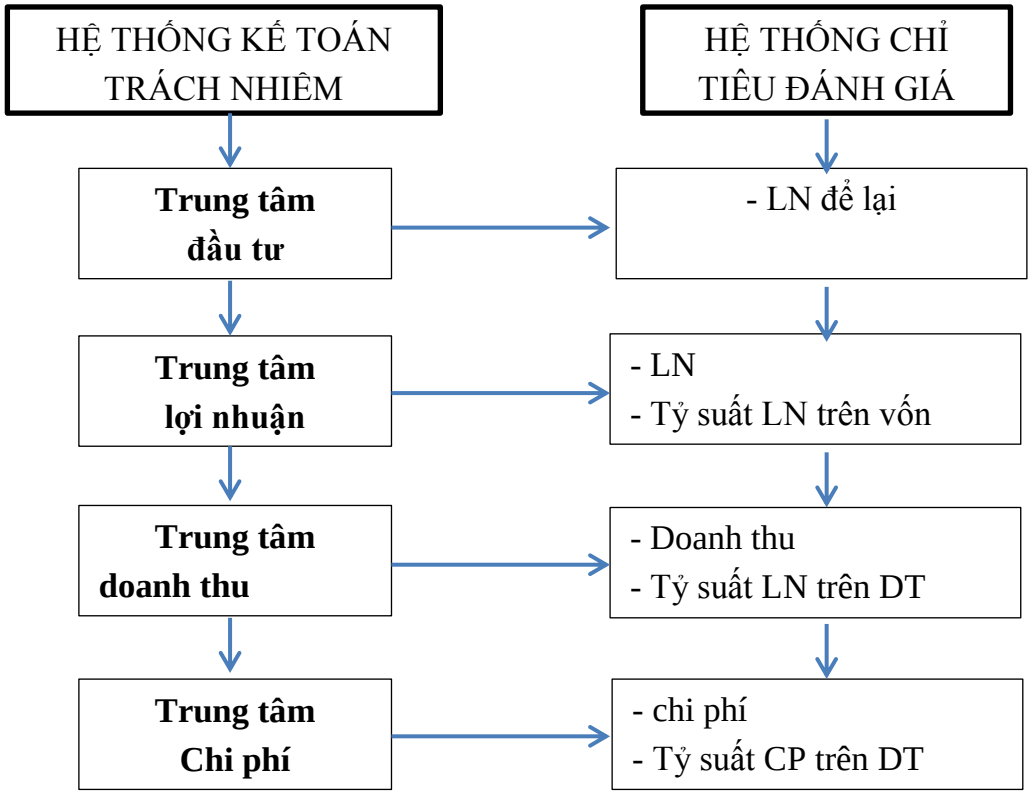
(5) Kế toán trách nhiệm: gắn liền với cơ cấu tổ chức quản lý trong DN, các trung tâm trách nhiệm là một bộ phận phụ thuộc cơ cấu tổ chức quản lý của doanh nghiệp có quyền và chịu trách nhiệm đối với kết quả tài chính của các hoạt động thuộc phạm vi mình quản lý. Trung tâm trách nhiệm chia thành 3 loại gồm: trung tâm đầu tư, trung tâm doanh thu và trung tâm chi phí. Các trung tâm trách nhiệm chỉ được hình thành và phát huy hiệu quả khi cơ cấu tổ chức trong doanh nghiệp có sự phân quyền và trách nhiệm rõ ràng đến các bộ phận trong DN. Trên cơ sở các thông tin từ KTQT CP, phân tích đánh giá trách nhiệm của từng trung tâm để kiểm soát hiệu quả hoạt động của từng bộ phận hay cả DN.

Kế toán trách nhiệm được hiểu là một hệ thống thừa nhận mỗi bộ phận trong một tổ chức có quyền chỉ đạo và chịu trách nhiệm về những nghiệp vụ riêng biệt thuộc về phạm vi quản lý của mình. Họ phải xác định đánh giá và báo cáo cho tổ chức, thông qua đó cấp quản lý cao hơn sử dụng những thông tin này để đánh giá thành quả của các bộ phận trong tổ chức**.** Mỗi trung tâm trách nhiệm sử dụng các yếu tố đầu vào (nguyên vật liệu, lao động,…) để tạo ra đầu ra (sản phẩm hay dịch vụ). Đầu ra của một trung tâm trách nhiệm có thể được bán sang trung tâm trách nhiệm khác trong DN hay bán ra bên ngoài. Hệ thống kế toán trách nhiệm được thiết lập nhằm thúc đẩy mục tiêu giữa các nhà quản trị trong các tổ chức phân quyền. Kế toán trách nhiệm được thực hiện trên nguyên tắc tập hợp và báo cáo những thông tin kế toán thực tế. Kế toán trách nhiệm là một "công cụ" để đo lường về kết quả hoạt động của một khu vực nào đó trong tổ chức, qua đó giúp nhà quản trị kiểm soát và đánh giá trách nhiệm quản trị ở từng cấp quản trị khác nhau.

(6) Đánh giá hiệu quả: nhà quản trị sử dụng các thông tin KTQT CP có chất lượng để kiểm soát hoạt động, sử dụng nguồn lực tối ưu và khai thác tiềm năng. Trên cơ sở các thông tin chi phí được phân tích, hiệu quả hoạt động của từng cá nhân, bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm được đánh giá,kiểm soát… KTQT mang tầm vĩ mô khi trực tiếp tác động vào nhà quản trị. Trên cơ sở phân tích đánh giá

những nguồn lực hiện có của DN và thông tin của KTQT, nhà quản lý của DN có điều chỉnh chính sách và kế hoạch hoạt động của DN trong tương lai.

Mỗi một trung tâm trách nhiệm có thể được đánh giá hiệu quả theo các chỉ tiêu khác nhau, được sơ đồ hóa như sau:



Hình 1.6: Hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả trung tâm trách nhiệm

(7) Báo cáo kế toán quản trị: Cơ cấu tổ chức của DN bao gồm các bộ phận cấu thành gắn liền với các nhiệm vụ sản xuất kinh doanh được giao. Để đánh giá trách nhiệm của bộ phận thường thông qua việc phân tích báo cáo bộ phận sau một kỳ hoạt động hoặc dự đoán các chỉ tiêu kinh tế cho kỳ tới. Báo cáo bộ phận là báo cáo so sánh doanh thu với chi phí của bộ phận nhằm xác định kết quả kinh doanh và hiệu quả hoạt động của bộ phận trong tổ chức.

Báo cáo bộ phận phản ánh kết quả kinh doanh của của toàn bộ DN và các bộ phận trong cơ cấu tổ chức của DN. Bộ phận trong doanh nghiệp có thể là phòng ban, sản phẩm, thị trường, khu vực kinh doanh của DN. Báo cáo bộ phận thường có sự thay đổi khi thay đổi cơ cấu tổ chức quản lý trong doanh nghiệp hoặc thay

đổi các sản phẩm, dịch vụ, khu vực kinh doanh hoặc thay đổi nhu cầu thông tin phục vụ cho hoạt động quản trị nội bộ. Báo cáo kế toán QTCP là loại báo cáo kế toán phản ánh chi tiết, cụ thể tình hình chi phí của doanh nghiệp theo yêu cầu quản lý của các cấp quản trị khác nhau trong doanh nghiệp. Báo cáo kế toán QTCP là sản phẩm cuối cùng của quy trình thực hiện công tác kế toán QTCP trong doanh nghiệp sản xuất, nhằm mục đích cung cấp hông tin đã, đang và sẽ diễn ra trong hoạt động sản xuất kinh doanh theo yêu cầu quản lý cụ thể của nhà quản trị trong doanh nghiệp gắn liền với từng bộ phận theo từng chức năng nhất định. Nội dung và kết cấu của báo cáo kế toán QTCP phải thể hiện được mục đích và mong muốn của nhà quản trị trong việc theo dõi, phân tích, đánh giá các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

Hệ thống báo cáo kế toán quản trị CP được xây dựng theo nhiều loại tùy thuộc vào mục đích của nhà quản trị. Báo cáo kế toán QTCP nhằm cung cấp thông tin cần thiết cho các nhà quản trị trong việc thực hiện chức năng quản trị doanh nghiệp, cần được xây dựng theo nội dung:

❖ Báo cáo định hướng hoạt động kinh doanh: Là hệ thống báo cáo quản trị nhằm cung cấp những thông tin như: thông tin quá khứ, định mức, dự toán, phương án kinh doanh… giúp cho việc lập kế hoạch và định hướng tương lai cho từng hoạt động cụ thể của doanh nghiệp. Loại báo cáo này thường là báo cáo dự toán chi phí theo từng hoạt động gắn với từng TTCP cụ thể trong hoạt động sản xuất và ngoài sản xuất;

❖ Báo cáo quản trị phục vụ cho kiểm soát chi phí: Là hệ thống báo cáo quản trị nhằm cung cấp những thông tin về tình hình thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh theo từng bộ phận, từng TTCP cũng như của toàn doanh nghiệp như: chi phí sản xuất, chi phí quản lý, chi phí bán hàng …. làm cơ sở để nhà quản trị kiểm soát chi phí, đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận cũng như toàn doanh nghiệp từ đó có những biện pháp điều chỉnh phù hợp cho từng bộ phận. Nội dung báo cáo cần phải thể hiện rõ những chỉ tiêu so sánh giữa thông tin thực hiện và thông tin kế hoạch, giữa kỳ này và kỳ trước đồng thời xác

định được nguyên nhân cụ thể gây nên sự chênh lệch đó. Báo cáo quản trị phục vụ cho kiểm soát chi phí gồm: Báo cáo sản xuất, Báo cáo chi phí sản xuất theo yếu tố, Báo cáo giá phí sản phẩm, Báo cáo phân tích tình hình thực hiện dự toán.

❖ Báo cáo quản trị phục vụ cho việc ra quyết định: Là hệ thống báo cáo quản trị nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp có căn cứ để ra quyết định. Hệ thống báo cáo này thường có: Báo cáo phân tích thông tin thích hợp trong việc lựa chọn phương án, Báo cáo bộ phận, Báo cáo chênh lệch chi phí

Nhằm đáp ứng tính kịp thời của các thông tin trong báo cáo, hệ thống báo cáo kế toán QTCP cần được xây dựng theo tính cấp bách của thông tin trong báo cáo. Theo đó, báo cáo được chia thành báo cáo nhanh và báo cáo định kỳ.

Các báo cáo này được xây dựng theo bộ phận hay còn gọi là báo cáo bộ phận. Báo cáo bộ phận là báo cáo so sánh doanh thu với chi phí của bộ phận nhằm xác định kết quả kinh doanh và hiệu quả hoạt động của bộ phận trong đơn vị.

1.4. Các nhân tố tác động đến việc vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí

KTQT 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. Việc vận dụng mô hình KTQT nói chung và KTQT chi phí nói riêng trong doanh nghiệp mang tính chủ quan của nhà quản trị từng doanh nghiệp. Nội dung của KTQT chi phí tùy thuộc quan điểm và nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Do vậy, mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị phục vụ các chức năng quản trị tại mỗi doanh nghiệp là khác nhau, chịu tác động bởi nhiều nhân tố. Việc xác định được các nhân tố ảnh hưởng và tính chất ảnh hưởng của từng nhân tố đến vận dụng mô hình KTQT chi phí là tiền đề định hướng cho việc tổ chức các nội dung KTQT chi phí trong doanh nghiệp.

Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng mô hình KTQT và KTQT chi phí trong doanh nghiệp có thể được tóm tắt qua một số nhân tố cơ bản đã được các nhà nghiên cứu phát hiện và kiểm định được, được phân chia thành các nhóm nhân tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp.

1.4.1. Nhóm nhân tố bên trong doanh nghiệp

1.4.1.1. Quy mô của doanh nghiệp

Dựa vào đặc điểm quy mô, quy trình hoạt động của doanh nghiệp để xác định biên chế bộ máy kế toán quản trị chi phí, tổ chức các phần hành công việc kế toán quản trị chi phí theo các bộ phận trong bộ máy và bố trí kế toán việc thực hiện từng phần hành công việc như bộ phận xây dựng định mức, lập dự toán, bộ phận tính giá thành, bộ phận phân tích chi phí...Quy mô của doanh nghiệp là một trong số nhưng nhân tốảnh hưởng đến KTQT chi phí trong doanh nghiệp.Quy mô của doanh nghiệp ảnh hưởng đến việc thiết kế cơ cấu tổ chức và việc sử dụng các hệ thống kiểm soát quản lý. Các doanh nghiệp dù hoạt động trong cùng ngành nhưng với quy mô khác nhau thì cách thức vận dụng mô hình KTQT chi phí để cung cấp thông tin cho nhà quản lý cũng khác nhau. Theo thông lệ quốc tế, quy mô của doanh nghiệp có thể được xác định theo các tiêu thức khác nhau như doanh thu, số lượng lao động, tổng tài sản,… Quy mô doanh nghiệp chi phối đến cách thức tổ chức mô hình KTQT chi phí. Một doanh nghiệp có quy mô lớn, có nhiều đơn vị thành viên thì mô hình KTQT chi phí cần được tổ chức phân tán theo địa bàn, khu vực để kiểm soát chi phí được hiệu quả hơn. Ngược lại, đối với một doanh nghiệp có quy mô hoạt động nhỏ, địa bàn hẹp thì khi xây dựng KTQT chi phí cần chú trọng đến việc tổ chức KTQT chi phí chuyên sâu theo nhóm sản phẩm cụ thể, theo bộ phận quản lý. Điều đó cũng giải thích lý do các công ty sản xuất lớn có tỷ lệ vận dụng KTQT hiện đại cao hơn, đó là sự tăng lên về quy mô tổ chức sẽ dẫn đến sự phức tạp của cơ chế quản lý nên đòi hỏi các doanh nghiệp lớn vận dụng các kỹ thuật KTQT phức tạp hơn. Các doanh nghiệp quy mô lớn thường có nhu cầu thông tin quản trị nhiều hơn cũng như có tiềm lực tài chính để tăng cường sử dụng các phương pháp KTQT phức tạp hơn so với các doanh nghiệp quy mô nhỏ.

1.4.1.2. Cơ cấu tổ chức quản lý của doanh nghiệp

Cơ cấu tổ chức quản lý là tổng hợp các bộ phận có mối liên hệ và quan hệ phụ thuộc lẫn nhau, được chuyên môn hóa, có những nhiệm vụ, quyền hạn và trách nhiệm nhất định, được bố trí theo những cấp, những khâu khác nhau nhằm thực hiện các hoạt động của tổ chức và tiến tới những mục tiêu đã xác định. Tổ chức bộ

máy quản lý của doanh nghiệp, quy mô doanh nghiệp, trình độ, yêu cầu quản lý và tình hình phân cấp quản lý tài chính ở doanh nghiệp là nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến kế toán quản trị chi phí. Khi xem xét cơ cấu tổ chức quản lý, các nhà nghiên cứu thường đề cập tới những yếu tố cơ bản như: (1) chuyên môn hóa công việc, (2) phân chia tổ chức thành các bộ phận, (3) quyền hạn và trách nhiệm, (4) cấp bậc và phạm vi quản trị, (5) tập trung và phân quyền trong quản trị, và (6) sự phối hợp giữa các bộ phận, phân hệ của cơ cấu. Các bộ phận trong doanh nghiệp có thể được hình thành theo những tiêu chí khác nhau, làm xuất hiện các mô hình cơ cấu tổ chức quản lý khác nhau, từ đó ảnh hưởng đến mức độ vận dụng KTQT chi phí trong doanh nghiệp.

1.4.1.3. Trình độ trang bị khoa học ứng dụng của doanh nghiệp

Để theo dõi và ghi lại các giao dịch tài chính một cách chính xác và khoa học, kế toán cần có sự hỗ trợ lớn từ công nghệ thông tin. Mạng lưới công nghệ thông tin và hệ thống máy tính đã rút ngắn thời gian cần thiết cho kế toán để chuẩn bị và trình bày thông tin tài chính để quản lý. Hệ thống này cho phép các công ty tạo ra các báo cáo riêng một cách nhanh chóng và dễ dàng phục vụ cho việc ra quyết định quản lý. Theo Aysel Güney (2014), sự phát triển của khoa học công nghệ đã làm thay đổi cách thức thực hiện các nhiệm vụ trong phạm vi các hoạt động kế toán. Các giao dịch có liên quan đến kế toán đã bắt đầu được thực hiện thông qua phương tiện truyền thông điện tử.

1.4.1.4. Quan điểm, trình độ của nhà quản trị về công tác kế toán quản trị

Việc vận dụng mô hình KTQT chi phí trong doanh nghiệp phụ thuộc rất nhiều vào quan điểm của nhà quản trị đối với công tác KTQT chi phí. Với quan điểm của nhà quản trị đánh giá cao vai trò và tầm quan trọng của hệ thống thông tin KTQT chi phí thì sẽ quan tâm và chú trọng đầu tư cho công tác KTQT chi phí trong doanh nghiệp. Đối với nhà quản trị không coi trọng hoặc không có nhu cầu nhiều về thông tin KTQT chi phí thì KTQT chi phí chỉ được đề cập ở một số nội dung nhất định, thậm chí không được đề cập trong doanh nghiệp.

Mặt khác, những kiến thức và sự hiểu biết của nhà quản trị về lĩnh vực hoạt động SXKD của doanh nghiệp, các lĩnh vực kế toán, công nghệ thông tin cũng như

các kỹ năng quản lý lãnh đạo cũng tác động trực tiếp tới việc vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí. Nhà quản trị có trình độ càng cao thì nhu cầu thông tin KTQT càng lớn, từ đó việc bố trí, sắp xếp nguồn lực như thế nào để đáp ứng các yêu cầu quản trị là điều sẽ được nhà quản trị quan tâm và giải quyết. Kết quả nghiên cứu của các tác giả tiền nhiệm cũng chỉ ra rằng trình độ hiểu biết của các nhà quản lý có ảnh hưởng tích cực đến những thay đổi trong thực tiễn KTQT nói chung và KTQT chi phí nói riêng tại các doanh nghiệp.

1.4.1.5. Trình độ nhân viên kế toán

Nhân viên kế toán với vai trò là người cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của các nhà quản lý và giúp cho người lao động có những đánh giá một cách khách quan về hoạt động của doanh nghiệp . Do vậy, chất lượng thông tin KTQT hi phí phụ thuộc rất lớn vào trình độ đội ngũ cán bộ kế toán, từ người chịu trách nhiệm chỉ đạo triển khai công tác kế toán trong doanh nghiệp đến các nhân viên nghiệp vụ trực tiếp tác nghiệp các phần hành kế toán.

Đối với nhân sự đứng đầu bộ máy kế toán doanh nghiệp chịu trách nhiệm tổ chức bộ máy kế toán, phân công vị trí công việc cho nhân viên kế toán, tổ chức phối hợp giữa các vị trí công việc, lựa chọn các nội dung KTQT chi phí đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Các nhân viên kế toán trực tiếp tác nghiệp các phần hành kế toán theo sự phân công phân nhiệm của người đứng đầu bộ máy kế toán doanh nghiệp. Trong quá trình xử lý các thông tin, nhân viên kế toán cần có khả năng phân tích, dự báo nhằm giúp nhà quản trị thực hiện các chức năng quản trị một cách kịp thời và có hiệu quả

1.4.2. Nhóm nhân tố bên ngoài doanh nghiệp

Mặc dù việc vận dụng mô hình KTQT chi phí phụ thuộc phần lớn vào các nhân tố bên trong doanh nghiệp, song cũng không thể phủ nhận sự tác động gián tiếp từ các nhân tố bên ngoài đến việc quyết định và vận dụng mô hình KTQT của các nhà quản trị doanh nghiệp. Các nhân tố bên ngoài bao gồm:

1.4.2.1. 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)

1.4.2.2. Nhân tố chính sách pháp luật của Nhà nước:

KTQT chi phí 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 KTQT CP trong doanh nghiệp.

1.5 Kinh nghiệm vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí của các nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam

1.5.1 Khái quát chung về vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí của một số nước trên thế giới

Tại Mỹ, KTQT được coi là công việc riêng của DN nên Nhà nước không quy định mang tính pháp lệnh và can thiệp sâu vào chuyên môn. Do đó, không thiết kế một hệ thống kế toán thống nhất cho các doanh nghiệp mà chỉ sử dụng các nguyên tắc kế toán để doanh nghiệp căn cứ vào đó thiết kế một hệ thống kế toán phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Kế toán quản trị được coi là một bộ phận tư vấn trực tiếp của Ban giám đốc và trong các doanh nghiệp có nhiều mô hình khác nhau. Đây là mô hình đại diện cho mô hình kế toán quản trị hỗn hợp.

Nền kinh tế thị trường tự do cạnh tranh đã xuất hiện rất lâu ở Mỹ vì vậy kế toán quản trị nói chung và kế toán QTCP nói riêng được phát triển cả về lý luận và thực tiễn. Từ những năm 1950, kế toán QTCP tại Mỹ đã hướng đến tính chiến lược, kế hoạch tương lai và ra quyết định kinh doanh. Trong đó thông tin đóng vai trò quan trọng trong việc ra quyết định, không chỉ thông tin tài chính mà có các thông tin liên quan đến môi trường kinh doanh đều được nhà quản trị thu thập cho mục đích lập dự toán và ra quyết định. Các doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ hầu hết áp dụng đều áp dụng mô hình kết hợp giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính hoặc mô hình phối hợp với hệ thống kế toán quản trị được tách riêng. Kế toán tài chính và kế toán quản trị được tổ chức thành một bộ máy thống nhất trong cùng một bộ máy kế toán. Kế toán tài chính sử dụng các tài khoản kế toán tổng hợp còn kế toán quản trị

sử dụng các tài khoản chi tiết, sổ kế toán chi tiết phù hợp, báo cáo kế toán nội bộ và còn sử dụng thêm các phương pháp khác như phương pháp thống kê, phương pháp toán,... để hệ thống hóa và xử lý thông tin. Trọng tâm của kế toán quản trị Mỹ là kế toán QTCP trong đó chi phí được phân thành chi phí biến đổi và chi phí cố định, xây dựng định mức chi phí, phân tích báo cáo bộ phận và phân tích chi phí chung cho việc lập kế hoạch và ra các quyết định kinh doanh. Xu hướng tập trung vào phương pháp định lượng trong kế toán QTCP truyền thống đã dần chuyển sang phương pháp tịnh tính, tăng cường tính kiểm soát thông tin. Các nhà kế toán quản trị ở Mỹ đã phát triển khái niệm tối đa hóa lợi nhuận và giảm thiểu chi phí thành mô hình chi phí - khối lượng - lợi nhuận (CVP) thông qua phương trình đồ thị tuyến tính trong điều kiện sản xuất nhiều mặt hàng khác nhau với nhiều mức giá khác nhau. Phương pháp chi phí thông thường được áp dụng khá phổ biến trong khi phương pháp ABC thời kỳ đầu chưa được áp dụng nhiều. Như vậy các doanh nghiệp sản xuất ở Mỹ vẫn đang áp dụng đồng thời áp dụng cả phương pháp chi phí truyền thống và phương pháp chi phí hiện đại.

Tại Pháp, Nền kinh tế thị trường đã phát triển khá lâu tại Pháp nhưng kế toán QTCP tại đây được hình thành và phát triển chậm hơn ở Mỹ. Kế toán QTCP của Pháp tham gia vào công tác quản trị doanh nghiệp từ các khâu: hoạch định, mô hình tổ chức, kiểm soát, đánh giá và ra quyết định. Hệ thống sổ sách và báo cáo của kế toán QTCP tách rời với kế toán tài chính. Kế toán QTCP ở Pháp coi trọng vào việc xác định và kiểm soát chi phí bằng cách chia doanh nghiệp thành nhiều trung tâm trách nhiệm, phân tích đánh giá và tìm nguyên nhân làm phát sinh chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí dự toán. Từ việc phân chia theo các trung tâm chi phí thành trung tâm chi phí chính, trung tâm chi phí phụ thì chi phí trực tiếp phát sinh được kết chuyển trực tiếp vào giá phí, chi phí gián tiếp được phân chia vào các trung tâm chi phí 2 lần: (1) Phân chia vào các trung tâm chi phí chính (trung tâm tiếp liệu, trung tâm sản xuất, trung tâm phân phối,...), trung tâm chi phí phụ (trung tâm hành chính, trung tâm quản lý nhân viên,...); (2) chi phí từ các trung tâm chi phí phụ phân bổ cho các trung tâm chi phí chính sau đó mới kết chuyển vào giá phí. Việc phân bổ chi phí được thực hiện bằng cách xác định các đơn vị phân bổ (còn

gọi là tiêu chuẩn phân bổ). Kế toán QTCP phản ánh chi phí của từng hoạt động, từng ngành hàng, từng sản phẩm. Hệ thống tài khoản kế toán QTCP được xây dựng riêng, gồm các tài khoản kế toán phản ánh chi tiết tình hình mua bán tài sản hàng hóa, công nợ và kết quả kinh doanh theo từng hoạt động trong DN. Như vậy với quan điểm là công cụ cung cấp thông tin kiểm soát, kế toán QTCP ở Pháp được tổ chức thành một bộ phận thuộc kế toán, do kế toán đảm nhiệm.

Tại Nhật Bản, kế toán QTCP của Nhật chịu ảnh hưởng của kế toán QTCP của các nước Âu - Mỹ nhưng bên cạnh việc sử dụng các thông tin định lượng, người Nhật đã phát triển sang các thông tin định tính và cơ cấu quản lý. Các lý thuyết kế toán QTCP tập trung vào việc xây dựng thông tin nhằm giảm thiểu những nguồn lực trong hoạt động sản xuất kinh doanh nhằm đạt được hiệu quả trong việc sử dụng các nguồn lực đó phù hợp với yêu cầu quản trị linh hoạt. Quá trình nhận thức và vận dụng của các DN sản xuất ở Nhật đã cấu thành nên mô hình kế toán QTCP gắn với các học thuyết quản trị kinh doanh của người Nhật. Trong đó tạo lập được sự kết nối giữa nội dung mô hình kế toán quản trị với chức năng quản trị doanh nghiệp: Phân loại chi phí, xác định giá phí theo chi phí mục tiêu, xác định giá phí theo hoạt động, mô hình kế toán trách nhiệm,... Phương thức quản lý của Kaizen được áp dụng rất thành công Nhật với sự cải tiến và đổi mới của Massakiimai. Bên cạnh đó thành công của kế toán QTCP mục tiêu - target costing mô hình kế toán tinh gọn - Lean Accounting, quản trị chi phí Taguchi, quản lý chất lượng toàn bộ (Total Quality Management - TMQ) ở các công ty Honda Motor, Nissan,... làm cho kế toán QTCP của Nhật tiêu biểu cho nền kế toán QTCP hội nhập. Với ý niệm cho rằng quyết định sai vẫn có thể sửa đổi nếu nhà quản trị biết cách phối hợp với các cấp quản lý để kiểm soát quá trình sản xuất. Vì vậy mô hình kế toán QTCP của Nhật chủ yếu tập trung vào quản trị nội bộ nhằm tăng cường tính kiểm soát nội bộ trong tổ chức.

Tại Trung Quốc, vào những năm 1980 kế toán QTCP đã hình thành và ứng dụng đầu tiên ở Trung Quốc nhưng mức độ áp dụng không đồng đều thông thường tập trung ở các DN có quy mô lớn, các công ty chứng khoán niêm yết. Sau đó cùng với sự phát triển của nền kinh tế thị trường, vào những năm 1990 kế toán QTCP đã được cải tiến và nâng cao phù hợp hơn với đặc thù quản trị: Xây dựng dự toán toàn

diện, phương pháp chi phí mục tiêu, quản trị hàng tồn kho (Just - In - Time), tăng cường kiểm soát chi phí thông qua các trung tâm trách nhiệm. Phương pháp chi phí tiêu chuẩn được sử dụng phổ biến ở Trung Quốc như là một công cụ trong khâu lập kế hoạch. Kế toán QTCP đã được xem là bộ phận chuyên môn, là phân hệ quan trọng của hệ thống kế toán doanh nghiệp. Theo báo cáo của nhóm nghiên cứu trường đại học Nanjing (1997) các nội dung của kế toán quản trị ở Trung Quốc được ứng dụng nhiều: Quản lý chi phí theo từng loại chi phí, phân tích xu hướng chi phí; phân tích điểm hòa vốn; kiểm soát các dự toán cơ bản. Tuy nhiên một số nội dung lại được áp dụng rất ít chẳng hạn: Dự toán linh hoạt; thiết lập các đòn bẩy kinh tế; tỷ lệ hoàn vốn đầu tư; quản lý chi phí trên cơ sở hoạt động. Bên cạnh đó, kế toán QTCP ở Trung Quốc bị chi phối bởi văn hóa Trung Quốc, nghĩa là mặc dù ảnh hưởng của kế toán QTCP của phương Tây nhưng có điều chỉnh cho phù hợp với đặc điểm, đường lối phát triển của Trung Quốc. Chính vì vậy các quyết định của nhà quản trị ở đây dựa trên các phương pháp định tính và thống kê kinh nghiệm.

1.5.2 Một số bài học kinh nghiệm về vận dụng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp Việt Nam

KTQT nói chung và KTQT chi phí nói riêng được đề cập chính thức ở Việt Nam chưa lâu, lần đầu tiên Bộ Tài Chính đưa KTQT vào trong Luật Kế toán năm 2003, được hướng dẫn tại thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 6 năm 2006 "Hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp" để định hướng thực hiện kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Tuy nhiên việc áp dụng vào thực tiễn doanh nghiệp ở Việt Nam đang còn rất hạn chế, chưa tương xứng với vai trò của KTQT nói chung và KTQT CP nói riêng trong quản trị DN. Nghiên cứu tại các nước phát triển đã có bề dày trong việc phát triển KTQT CP trên cả phương diện lý luận và thực tiễn sẽ là tiền đề cho các nước đang phát triển trong đó có Việt Nam tiếp thu và vận dụng. Việc vận dụng lý thuyết vào thực tiễn các nước lại rất đa dạng và phức tạp. Quá trình vận dụng có sáng tạo của các nước như: Nhật Bản, Đức,... cũng chính là bài học kinh nghiệm cho Việt Nam trong quá trình vận dụng kế toán QTCP vào thực tiễn. Đặc biệt trong tiến trình hội nhập hiện nay, đã và đang đặt ra cho doanh nghiệp Việt Nam nhiều cơ hội nhưng cũng không ít khó khăn, thách thức đòi hỏi các doanh nghiệp phải đổi mới hoàn thiện các công cụ quản lý kinh tế tài chính. Là

một phân hệ thông tin trong hệ thống quản lý, kế toán cũng cần luôn có sự đổi mới, hoàn thiện về nội dung, phương pháp cũng như hình thức để đáp để đáp ứng những yêu cầu quản lý kinh tế và từng bước phù hợp với yêu cầu hội nhập quốc tế. Trên cơ sở nghiên cứu kế toán QTCP một số nước trên thế giới sẽ giúp các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam hoàn thiện kế toán QTCP.

Thứ nhất, việc tổ chức bộ máy KT nói chung, KTQT nói riêng trong DN phụ thuộc nhiều điều kiện thực tế tại DN, vào hiểu biết, nhận thức đổi mới và năng lực của nhà quản trị. Để xây dựng bộ máy KTQT hiệu quả, quan trọng nhất vẫn là cần trang bị các kiến thức nền tảng, cơ bản về KTQT và những lợi ích của thông tin KTQT trong quá trình ra quyết định cho các nhà quản lý. Để từ đó, đưa ra các quyết định lựa chọn mô hình KTQT chi phí trên cơ sở phân tích, nhận định thực trạng công tác kế toán và nhu cầu thông tin kế toán tại đơn vị.

Thứ hai, cần nhận diện, phân tích một cách rõ ràng đầy đủ CP theo nhiều tiêu thức khác nhau để phản ánh và nắm rõ tất cả các khoản CP để giúp các nhà quản trị kiểm soát chi phí một cách hiệu quả nhất. Trên cơ sở đó, kết hợp với mục tiêu của DN, xác định phương pháp tính giá thành phù hợp. Sử dụng kết hợp cả phương pháp xác định giá phí truyền thống và phương pháp xác định giá phí hiện đại. Phát triển kế toán QTCP gắn liền với các chức năng quản trị doanh nghiệp. Hiệu quả hoạt động của DN xuất phát từ hiệu quả kiểm soát CP. Do vậy, hiểu và biết vận dụng CP là tiền đề để các DN đạt được mục tiêu hoạt động và phát triển của các DN.

1.6. Các lý thuyết vận dụng trong nghiên cứu

1.6.1. Lý thuyết bất định

Khái niệm về lý thuyết bất định lần đầu tiên được phát triển trong lý thuyết tổ chức vào giữa thập niên 1960, tuy nhiên phải đến giữa thập niên 1970 thì lý thuyết kế toán mới tiếp tục phát triển lý thuyết này, theo đó lý thuyết bất định đưa ra giả thuyết là một quy trình và cấu trúc hiệu quả của DN là bất định trong bối cảnh của DN (CIMA và Tiessen, 1978). Lý thuyết này giả định rằng hoạt động hiệu quả của DN phụ thuộc vào mức độ phù hợp của cấu trúc DN với các sự kiện ngẫu nhiên xảy ra trước đó. Các nhà lý luận về học thuyết bất định này tuyên bố rằng không có một giải pháp toàn cầu nào có thể giải quyết được tất cả mọi vấn đề của DN, và mức độ hiệu quả của giải pháp còn tuỳ thuộc vào đặc điểm của DN cũng như môi trường xung quanh (Chenhall và cộng sự,1981).

Lý thuyết bất định đã được phát triển từ giữa những năm 1960, sau đó nó được sử dụng bởi các nhà nghiên cứu KTQT giữa những năm 1970 đến những năm 1980. Lý thuyết bất định có tầm quan trọng đáng kể để nghiên cứu KTQT vì nó đã thống trị kế toán hành vi từ năm 1975. Hơn nữa, lý thuyết bất định được sử dụng phổ biến trong các nghiên cứu về KTQT của Otley (1980).

Lý thuyết bất định nghiên cứu KTQT doanh nghiệp trong mối quan hệ tương tác với môi trường hoạt động của DN. Nói cách khác một hệ thống KTQT thích hợp với DN phụ thuộc vào đặc điểm DN và môi trường DN đó đang hoạt động. Điều này cho thấy không thể xây dựng một mô hình KTQT khuôn mẫu áp dụng cho tất cả các DN mà việc vận dụng KTQT vào DN phải tùy thuộc vào đặc thù từng ngành, từng lĩnh vực sản xuất kinh doanh, đồng thời phải phù hợp với cơ cấu tổ chức, quy mô DN, trình độ công nghệ sản xuất và chiến lược tổ chức trong từng giai đoạn. Điều này có nghĩa là việc xây dựng một hệ thống KTQT hiệu quả phải thích hợp với từng DN, với môi trường bên trong và bên ngoài mà DN đó đang hoạt động.

Lý thuyết này được rất nhiều các nhà nghiên cứu lựa chọn để nghiên cứu các nhân tố bất định tác động đến sự vận dụng triển khai các kỹ thuật KTQT vào DN (Gordon và Miller, 1976; Hayes, 1977; Waterhouse và Tiessen, 1978; Otley, 1980; Nicolaou, 2000; Gerdin và Greve, 2004). Hầu hết các kết quả nghiên cứu đều chỉ ra rằng không có một mô hình KTQT nào là phù hợp cho tất cả các loại hình DN cũng như trường tồn qua các giai đoạn khác nhau, và các nhân tố tác động, tác động đến việc triển khai vận dụng các kỹ thuật KTQT có thể chia làm hai loại: yếu tố nội tại bên trong DN và yếu tố bên ngoài DN (Walker, 1996; Haldma và Lddts, 2002).

Sau đó Chenhall (2003) tiếp tục thảo luận khung lý thuyết bất định dựa trên khía cạnh chức năng với giả định rằng hệ thống kiểm soát quản trị được phát triển, lựa chọn nhằm mục đích giúp đạt được các chỉ tiêu và mục tiêu đề ra của DN. Hệ thống KTQT trong trường hợp này là bất định đối với các yếu tố như môi trường kinh doanh bên ngoài, công nghệ của DN, cấu trúc của DN, quy mô DN, chiến lược của DN và văn hóa dân tộc.

1.6.2. Lý thuyết đại diện

Lý thuyết đại diện nhấn mạnh rằng, các cổ đông cần phải sử dụng các cơ chế thích hợp để có thể hạn chế sự phân hóa lợi ích giữa cổ đông và người quản lý DN,

bằng cách (i) thiết lập những cơ chế đãi ngộ (*compensation mechanisms*) thích hợp cho các nhà quản trị, và (ii) thiết lập cơ chế giám sát (*supervisory mechanisms*) hiệu quả để hạn chế những hành vi không bình thường, tư lợi của người quản lý DN.

Theo Jensen and Meckling (1976), quan hệ giữa các cổ đông và người quản lý DN được hiểu như là quan hệ đại diện - hay quan hệ ủy thác. Lý thuyết về đại diện cho rằng, nếu cả hai bên trong mối quan hệ này (cổ đông và người quản lý DN) đều muốn tối đa hóa lợi ích của mình, thì có cơ sở để tin rằng người quản lý sẽ không luôn hành động vì lợi ích tốt nhất cho người chủ, tức các cổ đông. Từ đó xung đột sẽ phát sinh khi có thông tin không đầy đủ và bất cân xứng giữa chủ thể và đại diện trong DN. Cả hai bên có lợi ích khác nhau và vấn đề này được giảm thiểu bằng cách sử dụng các cơ chế thích hợp để có thể hạn chế sự phân hóa lợi ích giữa cổ đông và người quản lý DN, thông qua thiết lập những cơ chế đãi ngộ thích hợp cho các nhà quản trị, và thiết lập cơ chế giám sát hiệu quả để hạn chế những hành vi không bình thường, tư lợi của người quản lý.

Lý thuyết đại diện giải thích vì sao phải áp dụng hệ thống kế toán trách nhiệm trong DN và đối với các công ty cổ phần, công ty niêm yết … hệ thống KTQT cần cung cấp những thông tin gì để đảm bảo lợi ích cho các nhà đầu tư và các cổ đông. Ngoài ra, lý thuyết đại diện cũng là cơ sở để xây dựng các báo cáo nội bộ trong DN, các báo cáo đánh giá trách nhiệm phù hợp với hệ thống phân quyền trong các DN.

Theo Healy và Palepu (2001) hợp đồng tối ưu giữa nhà quản trị với nhà đầu tư phải bao gồm thỏa thuận thù lao và tiền thưởng của nhà quản trị, các giải pháp dung hòa lợi ích giữa nhà quản trị DN (và chủ DN) với lợi ích của nhà đầu tư bên ngoài. Những hợp đồng này thường yêu cầu DN phải sử dụng thông tin được cung cấp bởi hệ thống KTQT như: hệ thống dự toán ngân sách, thông tin kiểm soát chi phí, phân bổ các nguồn lực... để nhà đầu tư đánh giá sự tuân thủ những cam kết trong hợp đồng và đánh giá nhà quản trị DN có quản trị các nguồn lực của công ty gắn với lợi ích của nhà đầu tư bên ngoài.

Chương 2
THỰC TRẠNG MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CƠ KHÍ TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI NGUYÊN

2.1. Các đặc điểm của doanh nghiệp sản xuất cơ khí

2.1.1. Sự hình thành và phát triển các doanh nghiệp sản xuất cơ khí

Ngành CK giữ vị trí quan trọng trong ngành công nghiệp của tỉnh Thái Nguyên. Đây là ngành sử dụng nhiều LĐ có sức khỏe và trình độ kỹ thuật nhất định. Năm 2017, trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên có 230 DN hoạt động trong ngành nghề CK thuộc phạm vi nghiên cứu của đề tài, với chức năng chủ yếu là sản xuất các SP CK, bao gồm các ngành nghề có mã số C24 - sản xuất kim loại, C25 - sản xuất SP từ kim loại đúc sẵn, C28 - sản xuất máy móc thiết bị, C29 - sản xuất phụ tùng, thiết bị cho xe có động cơ.

Bảng 2.1 Số lượng doanh nghiệp cơ khí giai đoạn 2010-2017

Đơn vị: người

Chỉ tiêu	2010	2013	2014	2015	2016	2017
Tổng số DN toàn tỉnh	1.771	2.090	2.019	2.052	2.178	2.894
Tổng số DN ngành sản xuất chế biến chế tạo	349	375	371	399	422	576
Số DNCK	**147**	**154**	**153**	**176**	**172**	**230**
Sản xuất kim loại	51	40	43	46	39	47
Sản xuất SP từ kim loại đúc sẵn (trừ máy móc thiết bị)	84	100	94	113	111	153
Sản xuất máy móc thiết bị chưa được phân vào đâu	5	6	10	9	14	22
sản xuất xe có động cơ rơ moóc	7	8	7	8	8	8

(Nguồn: Niên giám thống kê tỉnh Thái Nguyên 2017)

Số các DNCK, chiếm 39,9% các DN ngành sản xuất chế tạo và chiếm 7,9% tổng số các DN trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên. Trong đó số DN sản xuất SP từ kim loại đúc sẵn là 153 DN, chiếm 66,5%. Số LĐ trung bình trong các DNCK là 85 người. Tuy nhiên trong 4 ngành nghề cụ thể, ngành nghề sản xuất cho xe có động cơ có số LĐ trung bình cao nhất là 418 người.

Phần lớn các DNCK Thái Nguyên có số vốn SXKD từ 1 đến 50 tỷ đồng. Các DN có số vốn SXKD lớn như CT Gang thép Thái Nguyên, CT TNHH MTV Diesel Sông Công, CT CP Phụ tùng số 1, Natsteelvina, Thái Trung.

Đa số các DNCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên là các DN tư nhân, với quy mô vừa và nhỏ, sản xuất các mặt hàng CK chế tạo cung cấp cho thị trường nội địa. Xu hướng cổ phần hóa tư nhân các DNCK cũng đang diễn ra mạnh mẽ. Các DN nước ngoài cũng tăng lên, loại hình Hợp tác xã bị thu hẹp lại.

Các DN sản xuất CK Thái Nguyên tập trung tại ba trung tâm của tỉnh là TP Thái Nguyên (48%), TP Sông Công (26%) và thị xã Phổ Yên (12%) - nơi tập trung khu công nghiệp và với trình độ phát triển kinh tế - xã hội cao của tỉnh.

- Kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh

Bảng 2.2. Kết quả hoạt động SXKD doanh nghiệp cơ khí

Đơn vị tính: Tỷ đồng

Chỉ tiêu	Năm 2015	Năm 2016	Năm 2017	2017/2016		2016/2015	
				C.lệch	%	C.lệch	%
1. Tổng doanh thu	22.716	27.587	-	-	-	4.871	21,4
2. Giá trị SX công nghiệp	21.960,9	26.152,4	29.520,7	3.368,3	13	4.191,5	19
3. Giá trị xuất khẩu	15.951,7	19.100,4	22.743,6	3.643,2	19,1	3.148,7	19,7
4. Nộp ngân sách nhà nước	1.613,6	1.808,2	-	-	-	194,6	12,1

(Nguồn: Cục Thống kê tỉnh Thái Nguyên 2015- 2017)

Tổng doanh thu của các DNCK tăng đều hàng năm với tốc độ 12 - 20%. Tuy nhiên tỷ trọng doanh thu từ năm 2013 so với toàn ngành chế biến chế tạo giảm mạnh là do CT TNHH Samsung đi vào sản xuất chế tạo hàng điện tử tại huyện Phổ Yên.

Bảng 2.3. Giá trị sản xuất công nghiệp theo giá so sánh 2010 của ngành CKTN

Đvt: tỷ đồng

Chỉ tiêu	2010	2013	2014	2015	2016	2017
Tổng các DNCK	**15.986,5**	**13.044,8**	**16.209,5**	**19.158,3**	**23.221,4**	**28.126,8**
Sản xuất kim loại	13.264,8	9.891,7	12.603,2	14.690,6	18.229,5	22.011,1
Sản xuất SP từ kim loại đúc sẵn	1.318,6	1.366,7	1.624,8	2.281,0	2.650,9	3.636,4
SX máy móc thiết bị chưa được phân vào đâu	44,3	63,1	70,7	182,1	225,4	228,3
Sản xuất xe có động cơ rơ móc	1.358,8	1.723,3	1.910,8	2.004,6	2.115,6	2.251

(Nguồn: Cục Thống kê tỉnh Thái Nguyên 2014- 2017)

Giá trị sản xuất kim loại (ngành 24) các năm chiếm trên 75% tổng giá trị sản xuất công nghiệp của các DNCK, cho thấy sản xuất gang, thép vẫn là thế mạnh của các DNCK Thái Nguyên. Ngoài ra, giá trị sản xuất từ kim loại đúc sẵn (ngành 25) cũng tăng trưởng đều đặn.

Sản xuất các SP CK trong các loại hình DN nhà nước, ngoài nhà nước và nước ngoài tăng đều qua các năm. Trong đó giá trị sản xuất của các DN nhà nước chiếm trên 50%, của các DN ngoài nhà nước chiếm gần 30% và của các DN nước ngoài chiếm gần 20%. Về ngành nghề cụ thể, giá trị sản xuất kim loại chiếm khoảng 80%, tập trung vào khu vực nhà nước chiếm khoảng 50%. Giá trị sản xuất ngành sản xuất từ kim loại đúc sẵn chiếm khoảng 10%, tập trung vào khu vực ngoài nhà nước chiếm trên 70%. Giá trị sản xuất ngành sản xuất xe có động cơ chiếm gần 10%, tập trung vào khu vực nhà nước, chiếm trên 90%.

2.1.2. Khái quát về đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh và tổ chức bộ máy quản lý của các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái nguyên

2.1.2.1 Những đặc điểm về hoạt động sản xuất kinh doanh

a. Đặc điểm về sản phẩm

Ngành CK Việt Nam sản xuất và cung cấp một phạm vi SP khá rộng gồm một số phân ngành như: ngành CK chế tạo máy động lực; ngành CK chế tạo thiết bị

và vật liệu kỹ thuật điện, ngành CK chế tạo máy công cụ, ngành CK chế tạo kết cấu thép, ngành CK phục vụ quốc phòng, ngành CK sửa chữa và sản xuất hàng gia dụng... Với lợi thế về nguồn nguyên liệu sẵn có, hệ thống các nhà máy cán, luyện đã hoạt động lâu năm, lực lượng nhân lực CK dồi dào, Thái Nguyên là tỉnh có truyền thống sản xuất các SP CK. Trước đây các xí nghiệp, nhà máy tập trung sản xuất các SP CK như phôi thép, thép cán, …làm nguyên liệu cho các công đoạn sản xuất chi tiết máy, công cụ, dụng cụ CK khác. Hiện nay các ngành nghề của DNCK đã phát triển và các SP đầu ra cũng phong phú hơn, ngoài thép cán còn bao gồm các chi tiết, thiết bị, phụ tùng được sản xuất cung ứng cho các DN lắp ráp và các ngành kinh tế.

SP chủ yếu mà các DNCK Thái Nguyên sản xuất bao gồm: gang, thép, khuôn đúc, cấu kiện lắp ghép kim loại, dụng cụ CK, chi tiết máy, ổ bi, bánh răng, hộp số và máy công cụ. Các DNCK Nhà nước có thế mạnh sản xuất gang thỏi, phụ tùng cho xe có động cơ. Các DN sản xuất CK tư nhân sản xuất các SP CK đa dạng và phong phú, bao gồm cả cấu kiện nhà bằng kim loại, tấm lợp kim loại, các bộ bánh răng và ổ bi. Các DN sản xuất CK có vốn đầu tư nước ngoài có lợi thế sản xuất các SP thép không gỉ, tuốc nơ vít và máy công cụ để mài hoặc đánh bóng do công nghệ hiện đại hơn các DN trong nước.

Các SP CK thường là hàng sản xuất đại trà hoặc sản xuất SP theo loại hình hàng loạt nhỏ theo đơn đặt hàng. Các CT có quy mô lớn thường sản xuất hàng CK đại trà. Các CT có quy mô vừa và nhỏ thường sản xuất theo đơn đặt hàng với số lượng hạn chế hoặc đơn chiếc. Đa số các SP CK này đòi hỏi thiết kế riêng biệt theo yêu cầu cụ thể của khách hàng.

b. Đặc điểm về công nghệ

Thái Nguyên đã có nhiều cố gắng trong việc phát triển công nghiệp, trong đó chú trọng đầu tư, hiện đại hóa cho công nghiệp CK như công nghiệp sản xuất thép, CK chế tạo phụ tùng ô tô, máy móc, thiết bị và coi đó là một nội dung quan trọng của toàn bộ quá trình đẩy mạnh CNH-HĐH ngành công nghiệp của tỉnh. Nhiều cơ sở CK cũ được đầu tư, nhiều DNCK mới đã ra đời và đi vào hoạt động ổn định.

Tuy nhiên, đầu tư cho công nghệ trong các DNCK của tỉnh vẫn còn yếu. Đa số công nghệ mà các DN, nhà máy sử dụng là công nghệ và thiết bị vạn năng cũ, lạc hậu 40-50 năm so với khu vực và 70-80 năm so với thế giới. Ví dụ công nghệ đúc

rất lạc hậu, phổ biến đúc bằng khuôn cát, mẫu gỗ trên nền cát cố định. Các công nghệ đúc khuôn kim loại, đúc khuôn thao vỏ mỏng, đúc mẫu chảy, đúc áp lực tuy có được sử dụng nhưng quy mô nhỏ không đáng kể. Công nghệ rèn chủ yếu vẫn là rèn tự do trên máy búa; công nghệ rèn khuôn hở cũng đã được áp dụng nhưng với quy mô nhỏ. Công nghệ hàn đang được sử dụng trong ngành chế tạo máy là hàn hồ quang thủ công với các máy hàn cũ, lạc hậu. Công nghệ gia công cắt gọt thì phần lớn là sử dụng các máy công cụ vạn năng thông dụng có độ chính xác gia công thấp. Công nghệ chế tạo khuôn cối, dụng cụ cắt gọt đòi hỏi các vật liệu đặc biệt có cơ lí tính cao, chịu mài mòn, chịu nhiệt chịu axít, nhưng công nghệ này ở Thái Nguyên mới chỉ bắt đầu nghiên cứu. Tại các DN và phân xưởng có tới 80% thiết bị lẻ, không đồng bộ, hầu hết đã hết khấu hao. Các máy móc thiết bị đa số đã cũ, chủ yếu nhập của các nước như Nga, Nhật, Trung Quốc, Hàn Quốc, Mỹ…qua các CT thương mại. Các loại máy móc này thường được sản xuất từ những năm 60-80 của thế kỷ XX. Một số máy móc thiết bị được các DN vừa và nhỏ tự chế tạo tiết kiệm chi phí và phù hợp nhất với yêu cầu sản xuất. Các máy móc đơn chiếc được sử dụng phổ biến tại các CT này.

Tuy nhiên, cùng với phát triển của ngành công nghiệp nói chung, ngành CK của Thái Nguyên cũng liên tục phát triển. Trước đây, những năm 60 và 70, CK của tỉnh chủ yếu phục vụ cho công tác sửa chữa thiết bị máy móc của khu gang thép Thái Nguyên và cho việc sản xuất các dụng cụ, máy móc đơn giản phục vụ cho nông, lâm nghiệp của tỉnh. Sự ra đời của các nhà máy CK trung ương trên địa bàn của tỉnh như Nhà máy Vòng bi Phổ Yên (nay là CT Cổ phần CK Phổ Yên) được thành lập tháng 10/1974, Nhà máy Phụ tùng Ô tô số 1(nay là CT CP phụ tùng máy số 1) ra đời tháng 3/1968, Nhà máy Diesel Sông Công (nay là CT TNHH Nhà nước MTV Diesel Sông Công) thành lập tháng 4/1980... đã đánh dấu những bước phát triển mới, lên tầm cao mới của công nghiệp CK tỉnh. Các CT này đã đầu tư quy trình công nghệ hiện đại bằng việc nhập khẩu mới máy móc thiết bị, có dây chuyền sản xuất tiên tiến, hiện đại do đó chất lượng sản xuất cao hơn và đồng đều hơn các CT có quy mô nhỏ và vừa. SP CK phụ tùng ô tô, xe máy, động cơ… sản xuất tại đây có chất lượng cao xuất cho các CT sản xuất ô tô, xe máy của nước ngoài và liên

doanh là chủ yếu. Đây là những nhà máy tầm cỡ quốc gia, chuyên gia công các SP cho các CT lớn của Nhật Bản, Hàn Quốc.

Ngành CK của tỉnh Thái Nguyên trong những năm gần đây đã có những bước tiến đáng kể trong đổi mới công nghệ của các DN công nghiệp CK. Hoạt động chủ yếu mà các DNCK của tỉnh đã và đang thực hiện là thay thế công nghệ đang sử dụng bằng công nghệ tiên tiến hơn, hoặc nghiên cứu cải tiến, hoàn thiện công nghệ. Chú trọng đầu tư vào các dự án tạo ra các SP có lợi thế canh tranh, SP có tham gia chuỗi giá trị toàn cầu thuộc các ngành CK, điện tử, hóa chất, dệt may và một số ngành công nghiệp khác.

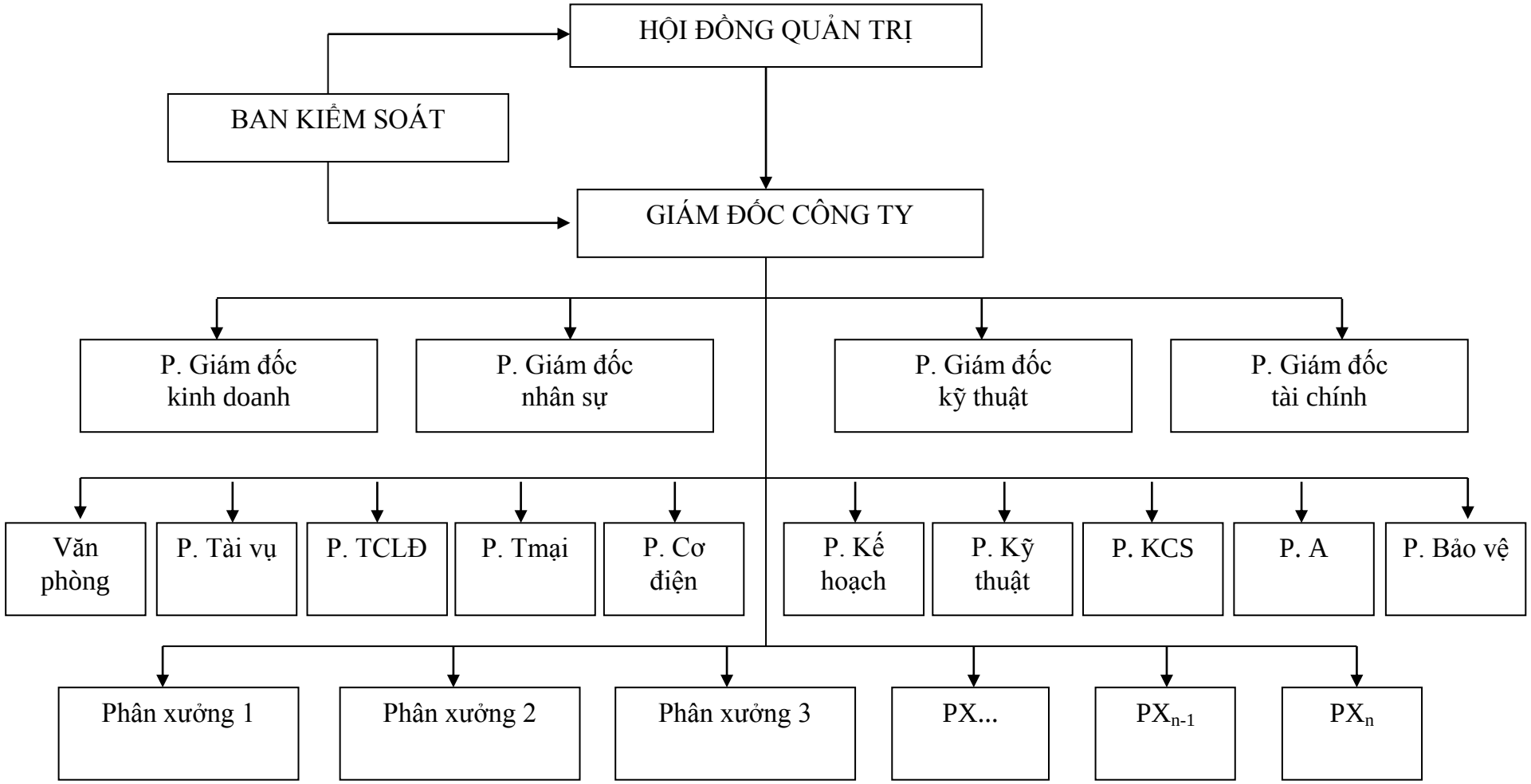
Hiện trên địa bàn tỉnh có tổng số 230 DN và khoảng gần 80% cơ sở quy mô hộ gia đình sản xuất CK, chế tạo máy và gia công kim loại. Mặc dù cũng đã chú ý đến vấn đề công nghệ và tuy nhiên kết quả đổi mới của các DN này chưa cao, chủ yếu mới dừng ở chỗ đầu tư máy móc, thiết bị đơn lẻ hoặc đổi mới một phần công nghệ sản xuất.

2.1.2.2 Đặc điểm về tổ chức bộ máy tổ quản lý của các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái nguyên

a. Cơ cấu, tổ chức bộ máy quản lý doanh nghiệp

Các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái nguyên chủ yếu là các nghiệp địa phương, qui mô nhỏ và vừa, DNSXCK trung ương chỉ có qui mô lớn chiếm tỷ trọng rất nhỏ chính vì vậy Tổ chức quản lý tại các DN chia thành hai loại hình như sau:

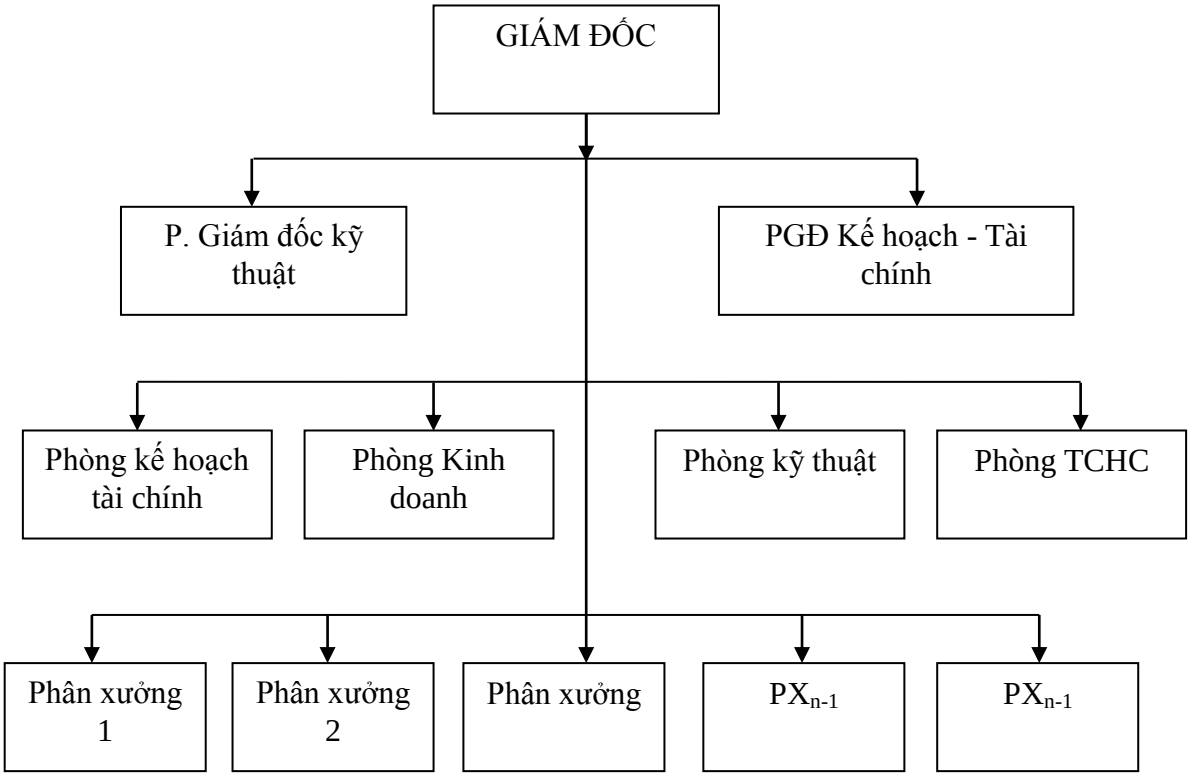
Loại hình thứ nhất: Đối với các DNSXCK trung ương và các DNSXCK khu vực ngoài quốc doanh đã đầu tư quy trình công nghệ hiện đại bằng việc nhập khẩu mới máy móc thiết bị, có dây chuyền sản xuất tiên tiến, hiện đại do đó cơ cấu tổ chức hoạt động tại các DN này được thiết lập đầy đủ các phòng ban chức năng để hỗ trợ tổ chức sản xuất tại các phân xưởng. Tùy thuộc vào quy mô và loại hình DN mà cơ cấu tổ chức có hội đồng quản trị và ban kiểm soát hay không có hội đồng quản trị.



Hình 2.1: Sơ đồ bộ máy quản lý trong các DNSXCK là công ty cổ phần qui mô vừa và lớn

Đối với công ty cổ phần Ban giám đốc thực hiện nghị quyết của Hội đồng quản trị dưới sự giám sát của Ban kiểm soát. Các DN khác mô hình tổ chức không có Hội đồng quản trị. Các phòng ban chức năng làm nhiệm vụ tham mưu, tư vấn cho ban giám đốc DN

Loại hình thứ 2: Đa số các DNCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên là các DN tư nhân, với quy mô vừa và nhỏ, sản xuất các mặt hàng CK chế tạo cung cấp cho thị trường nội địa, công nghệ nhỏ lẻ, đơn chiếc do vậy bộ máy quán lý được bố trí đơn giản gọn nhẹ như sau hình 2.2. Bộ máy quản lý trong các DNSXCK địa phương trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.



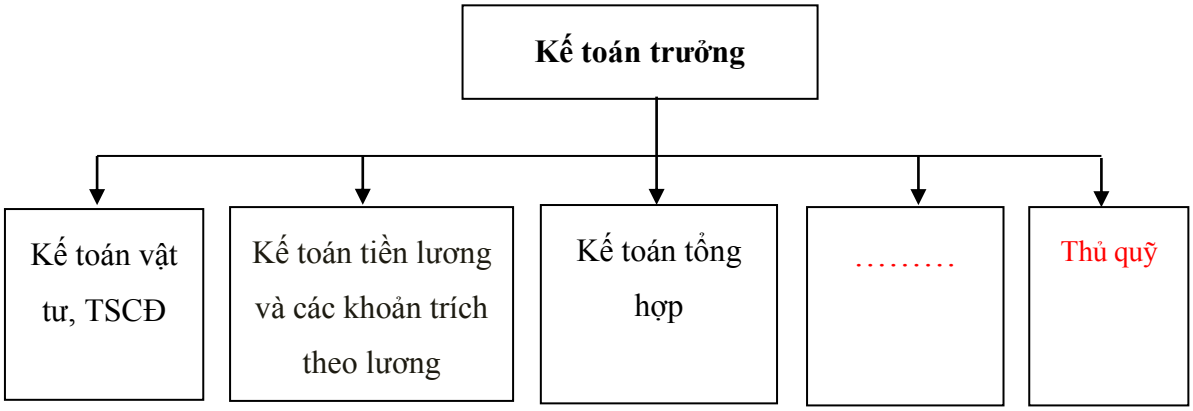
Hình 2.2: Sơ đồ bộ máy quản lý trong các DNSXCK quy mô nhỏ vừa

b. Cơ cấu, tổ chức bộ máy kế toán

Các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên có 230 DN với chức năng chủ yếu là sản xuất các SP CK chủ yếu là các doanh nghiệp siêu nhỏ, nhỏ và vừa chiếm tới 85 % các DN nhà nước chiếm tỷ trọng rất nhỏ. Theo kết quả khảo sát 85 doanh nghiệp thì hầu hết các doanh nghiệp (77 DNSXCK) bố trí mô hình kế toán tập trung

chiếm 90,59% tổng số DNSXCK khảo sát, số doanh nghiệp bố trí mô hình kế toán theo mô hình phân tán và vừa tập trung vừa phân tán chỉ có 08 doanh nghiệp chiếm 9,41% tổng số DNSXCK.

Số lượng nhân viên kế toán tại mỗi đơn vị tùy thuộc vào quy mô của doanh nghiệp hầu hết là 1 đến 3 nhân viên kế toán đỗi với DN nhỏ và vừa, từ 5 - 8 nhân viên kế toán đối với DN nhà nước qui mô lớn. Có thể nói bộ máy kế toán tại các DNSXCK rất đơn giản gọn nhẹ. Có thể khái quát cơ cấu tổ chức bộ máy kế toán các DNSXCK qua hình 2.3 như sau:



Hình 2.3: Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên

(Nguồn: Kết quả khảo sát của nhóm Tác giả)

Về cơ cấu tổ chức chủ yếu là mô hình hỗn hợp nên công việc kế toán vừa được thực hiện ở phòng kế toán vừa được thực hiện tại phân xưởng sản xuất cơ khí.. Phòng kế toán thực hiện ghi chép, phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, tổng hợp số liệu và lập báo cáo theo quy định. Tổ chức luân chuyên chứng từ, phản ánh tình hình sử dụng vật tư, tiền vốn trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh. Kiểm tra tình hình thực hiện thu chi tài chính, Cung cấp số liệu cho các cơ quan chức năng theo qui định và theo yêu cầu quản trị nội bộ.

Chế độ kế toán và hình thức kế toán: Theo kết quả khảo sát có 21 DNSXCK DNSXCK áp dụng chế độ kế toán DN ban hành theo thông tư số 133/2014/BTC ban hành ngày14/12/2014 chiếm 24,71% và 64 DNSXCK áp dụng chế độ kế toán DN ban hành theo thông tư số 200/2014/BTC ban hành ngày 22 tháng 12 năm 2014 chiếm 75,29%.

Với đặc điểm của DNSXCK khá phức tạp nên các DN này thường lựa chọn hình thức kế toán phù hợp với quy mô của DN và đảm bảo hiệu quả kinh tế. Hình thức kê toán mà các DN lựa chọn chủ yếu là Chứng từ ghi sổ là 55 DNSXCK áp dụng chiếm 64,70%, số DN khảo sát áp dụng hình thức kế toán Nhật ký chung chiếm là 25 DNSXCK chiếm 29,42%, chỉ có 5 DNSXCK áp dụng hình thức kế toán Nhật ký chứng từ và nhật ký sổ cái chiếm 5,88% số DN khảo sát áp dụng.

Ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán nền kinh tế thị trường đòi hỏi các DNSXCK phải cập nhật và xử lý thông tin phải nhanh đầy đủ, chính xác theo kết quả khảo sát có 72 DNSXCK ứng dụng công nghệ thông tin trong công tác kế toán chiếm 84,70% tổng số DNSXCK khảo sát trong đó: 60 DNSXCK sử dụng phần mềm kế toán chiếm 70,59% tổng số DNSXCK khảo sát, 12 DNSXCK sử dụng phần mềm excel trong công tác kế toán tại DN chiếm 14,12% tổng số DNSXCK khảo sát. Việc ứng dụng phần mềm kế toán và mềm mềm excel trong công tác kế toán giúp nâng cao hiệu quả công tác cung cấp thông tin kế toán trong các DNSXCK.

2.2. Thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên

2.2.1 Thực trạng tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí

Kết quả khảo sát tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí tại các DNSXCK tại 85 DNSXCK như sau: tại tỉnh Thái Nguyên như sau:

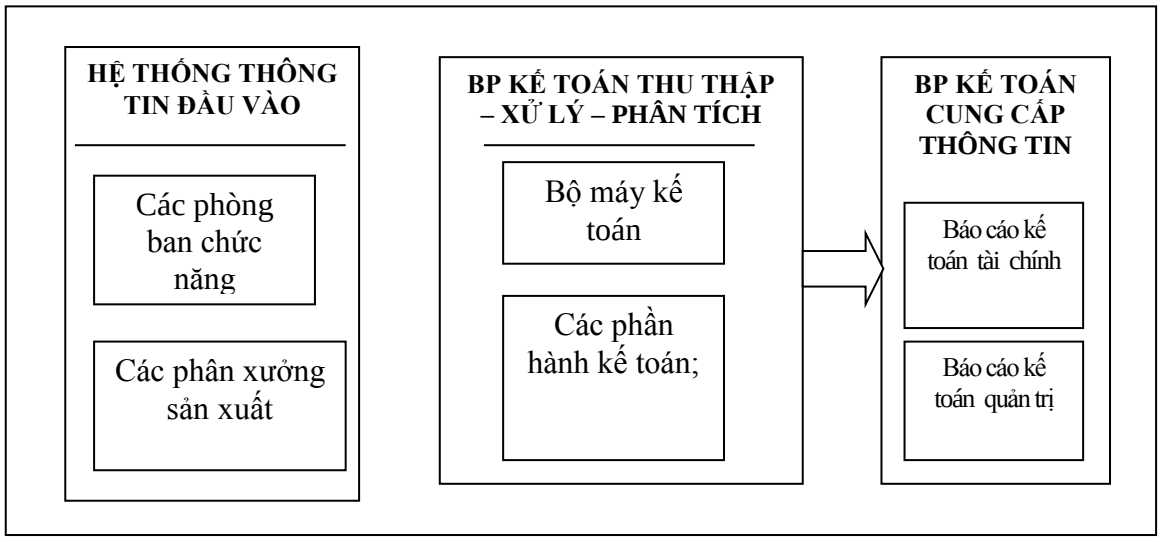
Bảng 2.4 Mô hình bộ máy kế toán quản trị trong các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên

STT	Mô hình tổ chức bộ máy KTQTCP	Số lượng (DN)	Tỷ lệ (%)
1	Mô hình kết hợp (DN thực hiện kế toán QTCP)	05	5,88
2	Không tổ chức bộ máy kế toán QTCP (DN không thực hiện kế toán QTCP)	80	94,12
	Cộng	**85**	**100**

Nguồn: Số liệu khảo sát của nhóm tác giả

Theo kết quả bảng trên cho thấy có tới 80/85 DNSXCK không tổ chức bộ máy kế toán QTCP chiếm 94,12% tổng số DNSXCK khảo sát và chỉ có 5/85 DN khảo sát tổ chức bộ máy kế toán QTCP chiếm 5,88% tổng số DNSXCK khảo sát.

Chỉ có 5,88% DNSXCK khảo sát sử dụng thông tin kế toán tài chính để lập các báo cáo theo yêu cầu của nhà quản trị. Trên thực tế các DNSXCK qui mô lớn thường sản xuất hàng loạt, đa phần các doanh nghiệp nhỏ và vừa sản xuất theo các đơn hàng hay các hợp đồng kinh tế đối với khách hàng qui định rõ quy cách, phẩm chất, giá cả, thời gian giao hàng,… Do vậy giá cả, số lượng, qui cách ảnh hưởng rất lớn đến qui trình thiết lập và cung cấp thông tin kế toán, đặc biệt là thông tin kế toán QTCP. Hệ thống thông tin kế toán QTCP trong các DNSXCK được khái quát qua sơ đồ sau:

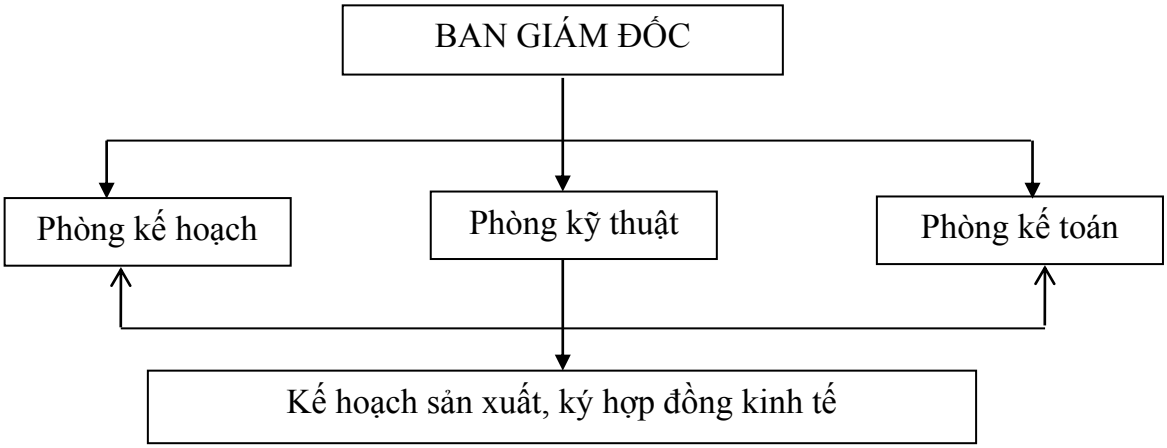


Nguồn: Số liệu khảo sát của nhóm tác giả

Hình 2.4: Sơ đồ Hệ thống thông tin kế toán trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên

Sơ đồ trên cho thấy hệ thống thông tin kinh tế - tài chính từ cacs bộ phận trong doanh nghiệp được tổng hợp và chuyển về phòng kế toán của doanh nghiệp để sử lý . Thông tin về chi phí sản xuất trong các DNSXCK được kế toán, thống kê phân xưởng, tổ sản xuất lập thành bảng kê chuyển về phòng kế toán . Phòng kế toán ngay sau khi có thông tin kinh tế, tài chính tiến hành tổng hợp, phân tích, xử lý và ghi sổ kế toán và lập các báo cáo kế toán tài chính về chi phí sản xuất và báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất. Với mô hình cung cấp thông tin đó, thông tin KTQTCP được lập dựa vào chủ yếu là nguồn thông tin kế toán tài chính. Tuy nhiên, xét từ qui trình lập

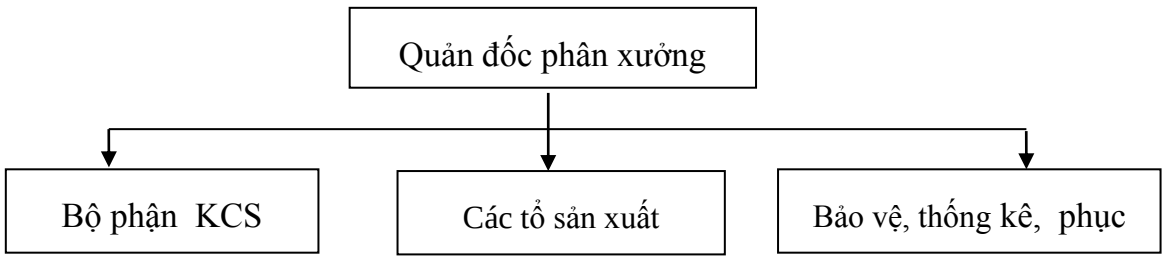
kế hoạch sản xuất hay ký kết hợp đồng kinh tế, đơn đặt hàng đến báo cáo thông tin KTQTCP thì bộ máy KTQTCP trong các DNSXCK hiện nay chủ yếu xây dựng theo mô hình kết hợp. Hình thức tổ chức sản xuất có ảnh hưởng đến quá trình thu thập xử lý thông tin. Quy trình xây dựng kế hoạch sản xuất như sau:



Nguồn: Số liệu khảo sát của nhóm tác giả

Hình 2.5: Sơ đồ hệ thống thông tin kế toán trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên

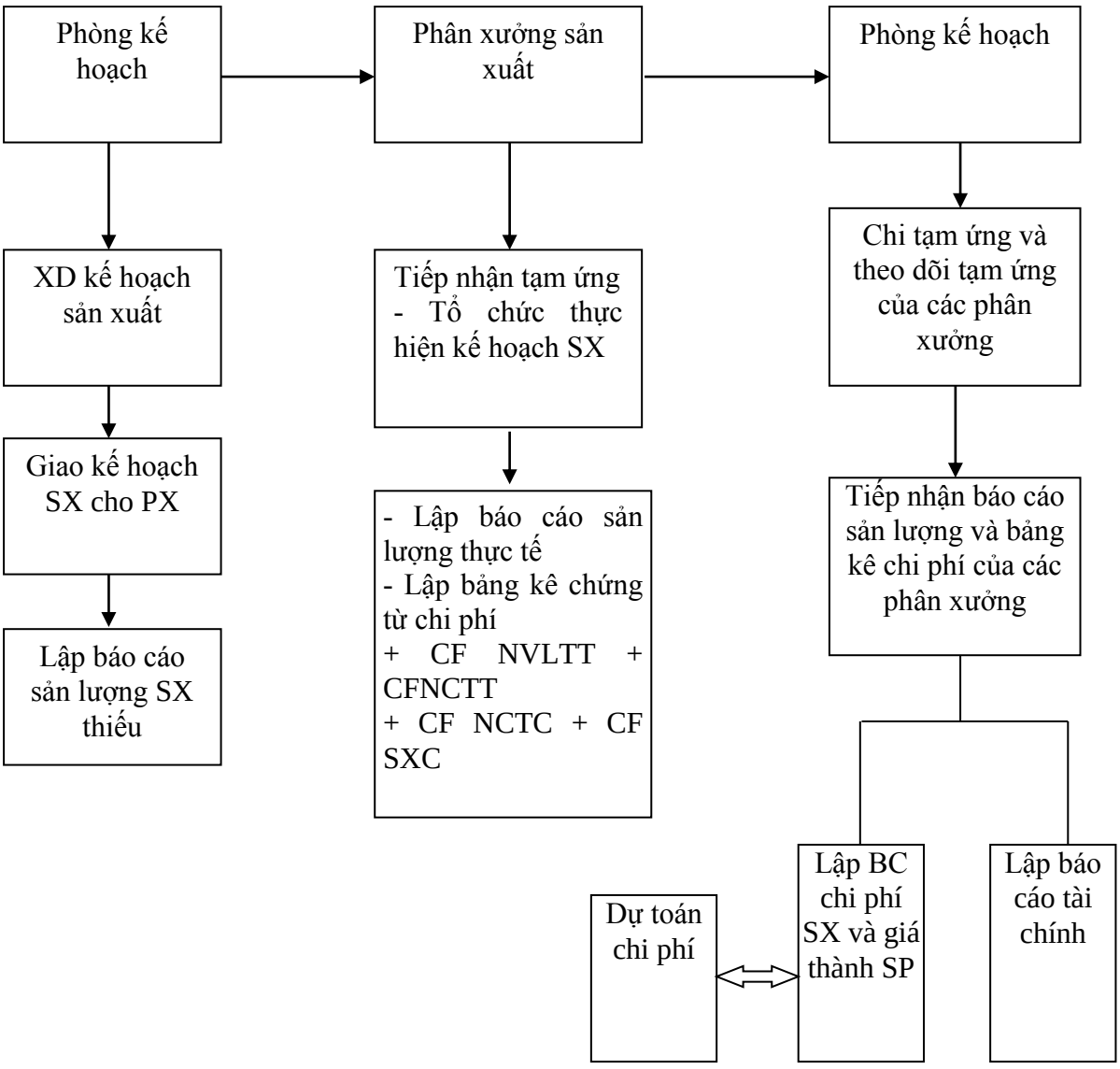
Theo kết quả khảo sát, Giám đốc chỉ đạo phòng kế hoạch, phòng kỹ thuật và phòng kế toán xây dựng kế hoạch sản xuất dựa theo công suất thiết kế và dự kiến tiêu thụ sản phẩm của DN, hợp đồng kinh tế được lập trên cơ sở đáp ứng yêu cầu của đối tác đảm bảo phù hợp với điều kiện cơ sở vật chất, kỹ thuật và nhân công của doanh nghiệp . Kế hoạch sản xuất, hợp đồng kinh tế là cơ sở để xây dựng kế hoạch sản xuất để các phân xưởng tiến hành thực hiện kế hoạch sản xuất. Cơ cấu tổ chức sản xuất của các phân xưởng sản xuất như sau:



Nguồn: Số liệu khảo sát của nhóm tác giả

Hình 2.6: Sơ đồ hệ thống thông tin kế toán trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên

Các tổ sản xuất tại các phân xưởng là các đơn vị trực thuộc hạch toán phụ thuộc theo phương thức báo sổ. Việc tổ chức sản xuất tại các phân xưởng do Quản đốc phân xưởng trực tiếp chỉ đạo điều hành thông qua các tổ trưởng sản xuất, nhân viên kiểm tra chất lượng và đội ngũ phục vụ như bảo vệ, thống kê, lao công căn cứ vào kế hoạch sản xuất theo từng hợp đồng kinh tế hoặc theo kế hoạch định kỳ triển khai thực hiện theo đúng tiến độ kế hoạch và kỹ thuật. Việc thu thập, xử lý thông tin kế toán chi phí được khái quát qua sơ đồ sau:



Hình 2.7: Sơ đồ luân chuyển thông tin kế toán chi phí trong các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên

Hình thức tổ chức sản xuất theo kế hoạch hoặc theo hợp đồng kinh tế ảnh hưởng tới thực hiện kế hoạch sản xuất tại các phân xưởng. Các phân xưởng căn cứu vào kế hoạch sản xuất theo từng đơn hàng, hợp đồng kinh tế tổ chức các yếu tố sản xuất như: vật liệu, nhân công, máy thi công, chi phí dịch phục vụ quản lý chung ở phân xưởng như điện, nước, lao công,…. Các khoản chi phí phát sinh tại phân xưởng được thống kê phân xưởng tổng hợp và bàn giao cho phòng kế toán. Phòng kế toán tiếp nhận bảng kê, chứng từ kế toán của các phân xưởng làm căn cứ ghi sổ kế toán, tính giá thành sản xuất của sản phẩm và lập báo cáo tai chính theo quy định của Bộ Tài chính.

Hầu hết các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên chưa tổ chức Bộ máy KTQTCP riêng. Công tác KTQTCP được thực hiện hầu hết bởi các nhân viên kế toán tài chính kiêm nhiệm. Các chi phí phát sinh ban đầu được thống kê phân xưởng tổng hợp theo các bảng kê nộp về phòng kế toán. Vì vậy thông tin cung cấp từ bộ phận kế toán chủ yếu là thông tin kế toán tài chính.

2.2.2. Thực trạng công tác kế toán chi phí

2.2.2.1 Thực trạng phân loại chi phí

Phân loại chi phí SX là việc sắp xếp chi phí SX thành từng loại, từng nhóm theo những tiêu trí khác nhau. Trong các DNSXCK chi phí SX gồm nhiều loại, nhiều khoản mục khác nhau về nội dung, tính chất , vai trò, vị trí nên yêu cầu quản trị đối với từng loại chi phí SX khác nhau. Việc quản trị chi phí SX không thể chỉ căn cứ vào số liệu tổng hợp chi phí SX mà tùy thuộc đặc điểm của từng loại chi phí cụ thể cũng như đặc điểm của hoạt động SXKD, đặc điểm của sản phẩm mà yêu cầu đặt ra cho việc kiểm tra, phân tích, đánh giá chi phí ở từng bộ phận, từng nơi phát sinh chi phí, từng đối tượng chịu chi phí khác nhau. Do đó, việc phân loại chi phí SX là tất yếu khách quan để tính toán chính xác chi phí và tính giá thành sản phẩm tại các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.

Qua khảo sát 111 DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái nguyên, tình hình phân loại chi phí sản xuất được tổng hợp trong bảng sau:

Bảng 2.5: Phân loại chi phí trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên

STT	Tiêu thức phân loại chi phí	Số lượng (DN)	Tỷ lệ (%)
1	Phân loại chi phí theo cách sắp xếp trên BCTC	85	100
2	Phân loại theo mức độ hoạt động	85	100
3	Phân loại theo đối tượng chịu chi phí	85	100
4	Phân loại cách ứng xử chi phí	5	5,88
5	Các cách phân loại khác	0	0
	Cộng	**85**	**100**

Nguồn: số liệu khảo sát của tác giả

(i) Theo kết quả khảo sát 100% doanh nghiệp phân loại chi phí theo sắp xếp trên BCTC bao gồm 2 nhóm:

- Nhóm thứ nhất chi phí SX gồm chi phí NVL TT; Chi phí NCTT; Chi phí SXC các chi phí này cuối kỳ được tổng hợp để tính tổng chi phí SX phát sinh trong kỳ được theo dõi trên sổ cái TK 154 - Chi phí SXKD dở dang và tính giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ theo dõi trên TK 155 - thành phẩm; hai chỉ tiêu này được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán

- Chi phí thời kỳ là những khoản chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm, bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Chi phí thời kỳ trực tiếp làm giảm lợi nhuận trong kỳ mà nó phát sinh, nói cách khác là chi phí thời kỳ được chuyển thẳng vào các chỉ tiêu chi phí trên Báo cáo kết quả kinh doanh của kỳ phát sinh

Theo quy định hiện nay các DN bắt buộc phải nộp hai loại báo cáo tài chính trên do vây đây là cách phân loại mà toàn bộ các DNSXCK đều tiến hành phân loại vì nó phục vụ cho yêu cầu bắt buộc lập báo cáo tài chính

(ii) Phân loại theo chức năng hoạt động: đã cung cấp thông tin chính xác giúp doanh nghiệp trong việc tính giá thành sản phẩm và lập báo cáo tài chính.

Theo cách phân loại này, chi phí bao gồm 2 loại: Chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

Chi phí sản xuất: Chi phí sản xuất là toàn bộ chi phí liên quan đến việc chế tạo sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ trong một kỳ nhất định.

Chi phí ngoài sản xuất: Chi phí ngoài sản xuất là những chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất liên quan đến việc quản lý chung và tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa.

Chẳng hạn, tại Công ty cổ phần cơ khí 3-2, chi phí đã được phân loại theo chức năng hoạt động của chi phí. Cụ thể:

Chi phí sản xuất bao gồm Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp; Chi phí nhân công trực tiếp; Chi phí sản xuất chung. Trong đó, vật liệu trực tiếp sản xuất tại Công ty thường gồm vật liệu sau:

Bảng 2.6: Danh mục vật liệu tại Công ty cổ phần 3-2

STT	Tên vật liệu	
	Vật liệu chính	**Vật liệu phụ**
1	Thép L63: 1450kg	CN 61 TB1: 20 vòng
2	Thép I150: 394kg	SX 80 TB2: 10 viên
3	Thép U80: 68kg	Đá cắt 100: 370 viên
4	Thép C45∅40-∅90: 2024.4kg	Đá mài 100: 50 viên
5	Thép C45∅45: 610kg	Đá cắt 180: 50 viên
6	Thép C45∅36-75: 2867kg	Đá mài180: 60 viên
7	Que hàn DMn 500:50kg	Đá cắt 355: 85 viên
8	Que hàn 3.2, 4.0: 1267kg	Vòng bi 6205 KOYO: 30 vòng
9	Que hàn inox 2.5: 10kg	Vòng bi 6204: 5
10	Thép tấm 2ly: 490kg	Vòng bi 6210: 10v
11	Thép ống∅114: 389kg	Vòng bi 6206: 10v
12	Thép hộp 25x50x1.46m: 60kg	Vòng bi 6208: 5v
13	Thép 30x60x2: 20kg	Vòng bi 203: 16 vòng
14	Thép góc 30: 36kg	Vòng bi 6211: 19 vòng
15	Thép góc 50: 220kg	Vòng bi 6212: 8 vòng
16	Thép tấm 50: 4710kg	Vòng bi 6206: 16 vòng
17	Thép tấm 27ly: 2365kg	Vòng bi 6408: 10 vòng
18	Thép tấm 8ly: 2814.4kg	Vòng bi 22310: 2 vòng

STT	Tên vật liệu	
	Vật liệu chính	**Vật liệu phụ**
19	Thép trục ∅ 22: 1112kg	Vòng bi 6208 NTN: 5 vòng
20	Thép trục ∅□60: 146kg	Vòng bi 6313 NTN: 8 vòng
21	Thép tấm 20: 1884kg	Vòng bi 6311: 5 vòng
22	Thép tấm 10ly: 706.5kg	Vòng bi NU 209 NC: 2 vòng
23	Thép tấm 12ly: 5571.8kg	Vòng bi 5113 KYS: 1 vòng
24	Thép tấm 6ly: 678kg	Vòng bi 6310: 3 vòng
25	Thép tấm 4ly: 6858kg	Vòng bi 6210: 3 vòng
26	Thép tấm 3ly: 1413kg	Vòng bi 6308: 4 vòng
27	Thép tấm 16ly: 200kg	Vòng bi 6309: 7 vòng
28	Thép tấm 1,2ly: 400kg	Vòng bi 6305: 6 vòng
29	Thép U80: 164kg	Mũi khoan 13: 2 cái
30	Tôn mạ màu: 26m2	Mũi khoan 16: 14 cái
…	…	…

(Nguồn: Phòng Kế toán Công ty cổ phần cơ khí 3-2)

Chi phí ngoài sản xuất: Chi phí ngoài sản xuất gồm chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

Bảng 2.7: Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động của chi phí

ĐVT: Đồng

STT	Chỉ tiêu	Số tiền
I	**Chi phí sản xuất**	**1.920.096.966**
1	CPNVLTT	1.323.912.500
2	CPNCTT	444.649.283
3	CPSXC	151.535.183
II	**Chi phí ngoài sản xuất**	**233.911.172**
1	Chi phí bán hàng	88.624.730
2	Chi phí quản lý doanh nghiệp	145.286.442
	Cộng	**2.154.008.138**

(Nguồn: Phòng Kế toán Công ty cổ phần cơ khí 3-2)

Theo cách phân loại này chi phí SX của các DNSXCK được chia thành chi phí trực tiếp (gồm: Chi phí NVLTT, chi phí NCT) và chi phí gián tiếp (chi phí sản xuất chung). Trong số các DN khảo sát có 100% doanh nghiệp phân loại chi phí theo cách này.

Do đặc thù của các sản phẩm cơ khí thường sản xuất hàng loạt hoặc theo từng đơn đặt hàng nên cách phân loại chi phí này

(iii) Phân loại chi phí theo đối tượng chịu chi phí

Phân loại chi phí theo đối tượng chịu chi phí giúp doanh nghiệp phân bổ chi phí theo tiêu thức thích hợp, chẳng hạn khi phát sinh các khoản chi phí gián tiếp cần phải áp dụng phương pháp phân bổ, kế toán cần lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý để cung cấp các thông tin đáng tin cậy về chi phí của từng loại sản phẩm, dịch vụ hay từng loại hoạt động trong doanh nghiệp. Ngoài ra, do các chi phí trực tiếp thường mang tính chất có thể tránh được còn các chi phí gián tiếp lại mang tính không thể tránh được khi xem xét sự tồn tại hay không tồn tại của các hoạt động mà chúng phục vụ nên cách phân loại này rất có ích cho các nhà quản lý khi cân nhắc tiếp tục duy trì hay loại bỏ các hoạt động, bộ phận kinh doanh.

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

Chi phí trực tiếp là các chi phí chỉ liên quan trực tiếp tới việc sản xuất một loại sản phẩm, thực hiện một dịch vụ hoặc một hoạt động, một địa điểm nhất định và có thể hạch toán trực tiếp cho các đối tượng đó.

Chi phí gián tiếp là các chi phí có liên quan đến nhiều sản phẩm, dịch vụ hoặc nhiều hoạt động, địa điểm khác nhau mà không thể hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng đó. Chi phí gián tiếp chỉ có thể xác định cho từng đối tượng thông qua phương pháp phân bổ gián tiếp.

Chẳng hạn, tại Công ty cổ phần 3-2, phân loại chi phí theo đối tượng chịu chi phí đối với mặt hàng cơ khí được xác định như sau:

Bảng 2.8: Phân loại chi phí theo đối tượng chịu chi phí

STT	Chỉ tiêu	Số tiền (đồng)
1	Chi phí trực tiếp	1.061.543.903
2	Chi phí gián tiếp	75.477.754
Tổng cộng		1.137.021.657

(Nguồn: Phòng Kế toán Công ty cổ phần cơ khí 3-2)

(iv) Phân loại theo cách ứng xử chi phí

Theo cách phân loại này, Chi phí được chia thành 3 loại: Biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp.

Biến phí là những khoản mục chi phí có quan hệ tỉ lệ thuận với mức biến động về mức độ hoạt động. Biến phí gồm: Chi phí vật liệu trực tiếp như thép, que hàn, đá mài,...; CPNCTT như lương của công nhân sản xuất phân xưởng, Các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất như BHXH, BHYT, KPCĐ, BHYT, BHTN; CPSXC

Định phí là những khoản chi phí không biến đổi khi mức độ hoạt động thay đổi. Định phí không có nghĩa là không thay đổi mà chỉ là không khả biến. Định phí chỉ giữ nguyên trong phạm vi phù hợp của doanh nghiệp.

Định phí bao gồm các khoản chi phí như: khấu hao thiết bị sản xuất, chi phí quảng cáo, tiền lương của bộ phận quản lý phục vụ…

Chi phí hỗn hợp: Là những khoản chi phí bao gồm cả biến phí và định phí như: Chi phí điện nước, chi phí dịch vụ mua ngoài.

Chẳng hạn, tại Công ty cổ phần cơ khí 3-2 cần tiến hành phân loại theo mức độ hoạt động của chi phí theo bảng sau:

Bảng 2.9: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động của chi phí

STT	Tên doanh nghiệp Chỉ tiêu	C.ty TNHH Nhà nước MTV Diesel Sông Công	Công ty CP Cơ khí 3/2	Công ty cổ phần Gang thép	C.ty TNHH Nhà nước MTV Luyện Kim Màu	Công ty Cổ phần phụ tùng máy số 1
I	**Biến phí**					
1	Chi phí vật liệu trực tiếp	x	x	x	x	x
2	Chi phí nhân công trực tiếp	x	x	x	x	x
3	Chi phí sản xuất chung	x	x	x	x	x
4	Biến phí bán hàng	x	x	x	x	x
5	Biến phí quản lý doanh nghiệp	x	x	x	x	x
II	**Định phí**					
1	Định phí sản xuất chung	x	x	x	x	x
2	Định phí chi phí bán hàng	x	x	x	x	x
3	Định phí chi phí quản lý doanh nghiệp	x	x	x	x	x
III	**Chi phí hỗn hợp**					
	Chi phí dịch vụ mua ngoài khác	x	x	x	x	x
	CỘNG					

(Nguồn: Theo kết quả khảo sát giả)

Bằng cách phân loại trên giúp cho doanh nghiệp có cơ sở để lập kế hoạch, kiểm tra chi phí, xác định điểm hòa vốn, phân tích tình hình tiết kiệm chi phí từ đó cung cấp thông tin cho các nhà quản trị ra quyết định. Theo kết quả khảo sát 85 doanh nghiệp chỉ có 05 doanh nghiệp tiến hành Phân loại chi phí theo mối quan hệ với sản phẩm chiếm 5,88% tổng số DNSXCK được khảo sát, còn tới 94,12% DNSXCK chưa phân loại chi phí theo cách này. Phần lớn các DNSXCK trên địa

bàn tỉnh Thái Nguyên không áp dụng kế toán QTCP mà sử dụng thông tin kế toán tài chính để quản lý chi phí. Thông về CP tổng hợp từ kế toán tài chính chỉ được thực hiện khi các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh và thực sự hoàn thành. Những thông tin đó chủ yếu phục vụ cho việc lập các báo cáo theo quy định của cơ quan thuế và phục vụ tổng kết cuối năm, cuối quý.

2.2.2.2 Xây dựng định mức và lập dự toán

(i) Xây dựng định mức

Theo kết quả khảo sát 100% các doanh nghiệp chưa xây dựng được hệ thống định mức khoa học, hợp lý để thực hiện kế hoạch sản xuất. Kế hoạch sản xuất, hay các hợp đồng kinh tế được xác định trên cơ sở định mức do phòng kỹ thuật và phòng kế hoạch của DN xây dựng dựa trên cơ sở những năm trước đó, hoặc theo kinh nghiêm sản xuất của các kỳ kế hoạch trước đó. Do vậy, việc lập dự toán chưa được chú trọng. Do vậy, công tác kiểm tra đối chiếu giữa thực hiện kế hoạch sản xuất với tiêu chuẩn định mức mang tính hình thức chưa được chú trọng. Việc quản trị chi phí sản xuất trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên chưa tốt.

(ii) Lập dự toán

Theo kết quả khảo sát 100% các doanh nghiệp chưa xây dựng được hệ thống dự toán chi phí sản xuất cho từng kỳ kế toán và dự toán chi phí sản xuất theo từng đơn hàng hay dự toán theo từng sản phẩm. Các DNSXCK được khảo sát đều tổng hợp các chi phí sản xuất phục vụ cho công tác quản trị chi phí từ các chứng từ kế toán, sổ kế toán do bộ phận kế toán tài chính cung cấp.

2.2.2.3 Thực trạng xác định chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

(i) Đối tượng kế toán chi phí sản xuất

Theo kết quả khảo sát 100% các DNSXCK đều xác định đối tượng hạch toán chi phí sản xuất theo từng phân xưởng sản xuất, điều này hoàn toàn phù hợp với đặc thù của ngành sản xuất cơ khí thường sản xuất hàng loạt sản phẩm gắn với máy móc thiết bị gia công tại các phân xưởng sản xuất. Việc xác định đúng đối tượng hạch toán chi phí phù hợp với đặc điểm qui trình công nghệ.

Kết quả khảo sát tại Công ty cổ phần cơ khí 3-2 tổng hợp chi phí theo từng hoạt động tại từng phân xưởng như: Cơ khí, đúc, hồ điện lực

(ii) Đối tượng tính giá thành trong các DNSXCK

Đối tượng tính giá thành trong các DNSXCK là các loại sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất ra. Trong các DNSXCK quá trình sản xuất sản phẩm diễn ra ở phân xưởng với nhiều loại sản phẩm khác nhau, hoặc diễn ra ở nhiều phân xưởng nhưng chỉ tạo ra 1 loại sản phẩm. Do đó kế toán chi phí sản xuất sẽ tập hợp theo từng phân xưởng hoặc theo từng sản phẩm.

(1) *Kế toán chi phí NVL*

Chi phí NVL bao gồm giá trị thực tế NVL trực tiếp để sản xuất như trong gia công cơ khí là thép, que hàn, vòng bi,....cần thiết tham gia cấu thành nên sản phẩm cơ khí. Giá trị vật liệu bao gồm chi phí mua, chi phí vận chuyển, bốc dỡ đến kho của đơn vị.

Theo khảo sát Theo kết quả khảo sát 100% các DNSXCK đều mở kế toán chi tiết NVL TT theo từng hoạt động từng phân xưởng. Kế toán phân xưởng (hoặc nhân viên thống kê phân xưởng) định kỳ lập bảng kê chi phí NVLTT theo từng phân xưởng căn cứ vào phiếu xuất kho vật tư cho từng phân xưởng. Định kỳ kế toán phân xưởng hoặc nhân viên thống kê phân xưởng gửi bảng kê chi phí NVLTT cho kế toán vật tư hạch toán . Tổng các bảng kê bảng kê chi phí NVLTT của các phân xưởng tại Công ty cổ phần cơ khí 3-2 như sau:

Bảng 2.10 Sổ kế toán Chi phí NVL trực tiếp

Tên sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ									
Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TKĐƯ	Ghi Nợ tài khoản 621				
	Số hiệu	Ngày tháng			Tổng số tiền	Cơ khí	Động cơ	Đúc	Hồ điện cực
A	B	C	D	E	1	2	3	4	5
CTGS	1	31/1/18	Thanh toán tiền mua dây đồng	111	17,455,300		17,455,300		
CTGS	6	31/1/18	Xuất kho vật tư tháng 1	152	1,437,448,300			425,500,000	1,011,948,300
CTGS	7	28/2/18	Thanh toán tiền mua vòng bi	111	3,040,000	3,040,000			
CTGS	11	28/2/18	Xuất kho vật tư tháng 2	152	1,080,591,109	106,526,109			974,065,000
CTGS	12	31/3/18	Thanh toán tiền búa văng, vòng bi	111	48,743,164	9,881,364	21,606,800		17,255,000
CTGS	20	31/3/18	Xuất kho vật tư tháng 3	152	595,534,254	232,319,454		330,687,500	32,527,300
CTGS	29	30/4/18	Xuất kho tháng 4	152	277,510,917	66,460,917			211,050,000
CTGS	37	31/5/18	Xuất kho tháng 5	152	142,026,940	14,558,240	18,076,700		109,392,000
CTGS	48	30/6/18	Xuất kho tháng 6	152	154,968,162	147,103,162	7,865,000		
CTGS	55	31/7/18	Xuất kho tháng 7	152	395,181,000	7,228,600	4,655,000		383,297,400
CTGS	62	31/8/18	Xuất kho tháng 8	152	950,353,973	4,693,060		333,725,000	611,935,913
CTGS	63	30/9/18	Thanh toán tiền mua bao bì	111	8,181,818				8,181,818
CTGS	70	30/9/18	Xuất kho tháng 9	152	243,468,040	9,468,040		234,000,000	
CTGS	74	31/10/18	Hạch toán tiền mua dây đồng	331	27,890,000		27,890,000		
CTGS	75	31/10/18	Xuất kho vật tư tháng 10	152	939,696,000				939,696,000
CTGS	76	31/11/18	Thanh toán tiền vật tư quấn động cơ	111	2,637,000	607,000	2,030,000		
CTGS	82	31/11/18	Xuất kho vật tư tháng 11	152	41,389,000	6,805,000			34,584,000
CTGS	83	31/12/18	Thanh toán tiền oxy	111	2,100,000	2,100,000			
CTGS	92	31/12/18	Xuất kho vật tư tháng 12	152	5,420,200	5,420,200			
			Cộng năm 2018		**6,373,635,177**	**616,211,146**	**99,578,800**	**1,323,912,500**	**4,333,932,731**

(2) *Kế toán chi phí nhân công trực tiếp tại các DNSXCK* gồm tiền chính, lương phụ và các khoản trích theo lương của công nhân tham gia trực tiếp vào quá trình sản xuất sản phẩm

Theo khảo sát Theo kết quả khảo sát 100% các DNSXCK đều mở kế toán chi tiết NCTT theo từng hoạt động từng phân xưởng. Chi phí NCTT tại các phân xưởng được kế toán hoặc thống kê phân xưởng phản ánh vào các chứng từ liên quan như: Bảng chấm công, bảng thanh toán tiền lương, bảng thanh toán tiền lương theo sản phẩm,..... Kế toán chi phí NCTT tại Công ty cổ phần cơ khí 3-2 mở TK 622 - Chi phí NCTT theo từng phân xưởng là cơ khí, đúc, cơ, hồ điện lực cụ thể như sau:

Bảng 2.11 Sổ kế toán Chi phí nhân công trực tiếp

Tài khoản 622 năm 2018									
Ngày tháng ghi sổ	**Chứng từ**		**Diễn giải**	**TKĐƯ**	**Ghi Nợ tài khoản 622**				
	Số hiệu	**Ngày tháng**			**Tổng số tiền**	**Cơ khí**	**Đúc**	**Động cơ**	**Hồ điện cực**
A	**B**	**C**	**D**	**E**	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
CTGS	18	31/3/18	Trích BHXH + YT + TN quý I vào Z	338	42,613,983	9,979,487	12,061,657	3,185,472	17,387,367
CTGS	19	31/3/18	Hạch toán lương quý I phải trả	334	295,342,137	96,590,262	82,117,764	14,894,647	101,739,464
CTGS	46	30/6/18	Hạch toán lương quý II phải trả	334	329,105,537	95,554,368	96,971,694	18,904,126	117,675,349
CTGS	47	30/6/18	Trích BHXH + YT + TN quý II vào Z	338	48,288,106	9,979,487	15,960,542	3,185,472	19,162,605
CTGS	67	30/9/18	Hạch toán lương quý III phải trả	334	328,055,091	98,236,860	99,231,008	18,192,092	112,395,131
CTGS	89	30/9/18	Trích BHXH + YT + TN quý III vào Z	338	49,349,930	9,979,487	17,022,366	3,185,472	19,162,605
CTGS	91	31/12/18	Hạch toán lương quý IV phải trả	338	49,349,930	12,103,135	17,022,366	1,061,824	19,162,605
CTGS	92	31/12/18	Trích BHXH + YT + TN quý IV	334	342,849,786	112,909,671	104,261,886	6,232,185	119,446,044
			Cộng năm 2018		**1,484,954,500**	**445,332,757**	**444,649,283**	**68,841,290**	**526,131,170**

(3) *Kế toán chi phí sản xuất chung*

Chi phí SXC tại các DNSXCK gồm tiền lương của quản đốc phân xưởng, tổ trưởng các tổ sản xuất, nhân viên bảo vệ, các khoản trích theo lương của các đối tượng trên; chi phí khấu hao máy móc thiết bị sử dụng ở phân xưởng, chi phí CCDC sử dụng ở bộ phận phân xưởng, chi phí dịch vụ bằng tiền khác,... Chi phí SXC thường được tập hợp theo từng hoạt động, từng phân xưởng

Kế toán chi phí NCTT tại Công ty cổ phần cơ khí 3-2 mở TK 627 - Chi phí SXCtheo từng phân xưởng là cơ khí, đúc, cơ, hồ điện lực cụ thể như sau:

Bảng 2.12 Sổ kế toán Chi phí sản xuất chung

Tài khoản 627 năm 2018

Ngày tháng ghi sổ	**Chứng từ**		**Diễn giải**	**TKĐƯ**	**Ghi Nợ tài khoản 627**				
	Số hiệu	Ngày tháng			Tổng số tiền	Cơ khí	Động cơ	Đúc	Hồ điện cực
A	B	C	D	E	1	2	3	4	5
CTGS	1	31/1/18	Thanh toán tiền mua dâu đổ máy tiện	111	2,727,270	2,727,270			
CTGS	4	31/1/18	Thanh toán tiền điện	112	7,346,060	2,362,800		3,181,260	1,802,000
CTGS	7	28/2/18	Thanh toán tiền mua ắc quy, tiền tết nguyên đán	111	88,363,273	25,000,000	5,000,000	26,600,000	31,763,273
CTGS	9	28/2/18	Thanh toán tiền điện	112	5,686,124	1,292,800		3,168,684	1,224,640
CTGS	10	31/3/18	Tiền vận chuyển	331	454,546	454,546			
....	...								
...	...								
CTGS	88	31/12/18	Hạch toán tiền quan tắc môi trường	331	7,360,000	2,453,000		2,453,000	2,454,000
CTGS	90	31/12/18	Trích KHTSCĐ quý IV	214	15,343,391			10,169,041	5,174,350
CTGS	92	31/12/18	Xuất kho vật tư tháng 12	153	5,349,260	1,500,000			3,849,260
			Cộng năm 2018		**364,647,151**	**75,477,754**	**6,220,000**	**151,535,183**	**131,414,21**

(4) Kế toán tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Trong các DNSXCK chi phí sản xuất được tổng hợp theo từng hoạt động hoặc từng phân xưởng hoặc được tổng hợp theo từng hợp đồng kinh tế. Quá trình tổng hợp chi phí sx và tính giá thành sản phẩm tại Công ty cổ phần cơ khí 3-2 như sau:

Bảng 2.13 Bảng tính giá thành sản phẩm

CÔNG TY CỔ PHẦN CƠ KHÍ 3-2 TN

BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM NĂM 2018												
TT	**Tên sản phẩm**	**Chi phí SXKD dở dang đầu kỳ**	**Thành phần đầu kỳ**	**Chi phí phát sinh trong kỳ**			**Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ (632)**	**Chi phí SXKD dở dang cuối kỳ (154)**	**Thành phẩm cuối kỳ**	**Chi phí QLDN (642) Pb/Dthu**	**doanh thu thuần**	**Lãi, lỗ trước thuế**
				Chi phí NVL trực tiếp (621)	**Chi phí nhân công trực tiếp (622)**	**Chi phí sản xuất chung (627)**						
1	Hàng đúc			1,323,912,500	444,649,283	151,535,183	1,920,096,966			145,286,442	2,084,545,175	19,161,767
2	Hàng cơ khí		2,151,807,948	616,211,146	445,332,757	75,477,754	1,137,021,657			239,884,232	3,441,818,182	-86,895,655
3	Than hồ điện cực		642,164,328	4,333,932,731	526,131,170	131,414,214	3,839,918,773		1,151,559,342	342,152,785	4,900,150,000	84,914,114
4	Quấn động cơ		120,932,943	99,578,800	68,841,290	6,220,000	174,640,090			22,735,145	326,200,000	7,891,822
5	Doanh thu HĐTC										590,135	590,135
	Cộng năm 2018:		2,914,905,219	6,373,635,177	1,484,954,500	364,647,151	7,071,677,486		1,151,559,342	750,058,604	10,753,303,492	25,662,183

Sản phẩm dở dang đầu kỳ nếu có kế toán lựa chọn phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang phù hợp để đánh giá như: Phương pháp CPNVL trực tiếp, Phương pháp ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương,..

2.2.2.4 Thực trạng phân tích chi phí cho việc ra quyết định cho quản trị kinh doanh

Nhận diện chi phí, phân loại chi phí là cơ sở quan trọng trong việc phân tích chi phí và lập các báo cáo KTQTCP . Xuất phát từ thực trạng KTQTCP trong các DNSXCK là ghi nhận và phân loại chi phí dựa trên nền tảng thông tin kế toán tài chính do đó sự khác biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị thể hiện ở khâu phân tích thông tin và lập các báo cáo KTQT.

(i) Phân tích chi phí để kiểm soát chi phí

Kiểm soát chi phí là một trong những ứng dụng quan trọng của KTQTCP. Kiểm soát chi phí có vai trò quan trọng trong quanr trị Doanh nghiệp, giúp nhà quản trị đánh giá được hiệu quả của quản CPSX hiện tại bằng cách so sánh CPSX thực tế với CPSX kế hoạch hoặc so sánh CPSX trong mối tương quan với doanh thu, thu nhập tương ứng. Kết quả khảo sát của đề tài cho thấy chỉ có 05 DNSXCK thực hiện đánh giá CPSX một cách thường xuyên để cung cấp thông tin cho các nhà quản trị. Theo kết quả khảo sát tại công ty cổ phần cơ khí 3 -2 KTQTCP phân tích vật liệu trực tiếp tại doanh nghiệp tại bảng 2.14.

Bảng 2.14. Bảng phân tích chi phí vật liệu chính thực tế so với dự toán

STT	Tên vật liệu	Đơn vị	Khối lượng			Thành tiền		Chênh lệch
			Dự toán	Thực tế	Chênh lệch	Dự toán	Thực tế	
1	Thép L63	kg	1450	1450	0.00	16,477,618	16,477,618.00	0.00
2	Thép I150:	kg	390	394	4.00	5,601,819	5,659,274.00	57,454.56
3	Thép U80:	kg	70	68	(2.00)	922,728	896,364.00	-26,363.65
4	Thép C45∅40-∅90:	kg	2000	2024.4	24.40	27,640,870	27,978,089.00	337,218.62
5	Thép C45∅45	kg	610	610	0.00	9,636,846	9,636,846.00	0.00
6	Thép C45∅36-75	kg	2867	2867	0.00	39,998,115	39,998,115.00	0.00
7	Que hàn DMn 500	kg	50	50	0.00	2,155,500	2,155,500.00	0.00
8	Que hàn 3.2, 4.0	kg	1267	1267	0.00	22,906,340	22,906,340.00	0.00
9	Que hàn inox 2.5	kg	10	10	0.00	1,076,100	1,076,100.00	0.00
10	Thép tấm 2ly	kg	490	490	0.00	7,572,950	7,572,950.00	0.00
...								13,151.32
...								0.00
....								0.00
28	Thép tấm 1,2ly	kg	400	400	0.00	7,454,560	7,454,560.00	0.00
29	Thép U80	kg	164	164	0.00	2,534,620	2,534,620.00	0.00
30	Tôn mạ màu	kg	26	26	0.00	1,796,364	1,796,364.00	0.00
	Tổng cộng		**38,952**	**39,004**	**52**	**569,730,974**	**570,439,046**	**708,072**

Việc so sánh chi phí thực tế so với chi phí dự toán sẽ giúp nhà quản trị đánh giá việc thực hiện chi phí trong kỳ. Việc so sánh này sẽ có ý nghĩa rất lớn nhằm đánh giá khoảng cách giữa CP thực hiện và CP dự toán của DN. Kết quả so sánh cho thấy khả năng dự tính của DN cũng như những biến động từ thực tế so với dự toán. Theo bảng 2.12 Thép I150 tăng so với dự toán 4 kg, Thép C45∅40-∅90 tăng so với dự toán 24, 4 kg. Các nhà quản trị sẽ tìm nguyên nhân tại sao 2 loại thép trên vượt dự toán và đưa ra biện pháp xử lý hiện tượng này. Tương tự như vậy, đối với Thép U80 hụt so với dự toán 2 kg Các nhà quản trị sẽ tìm nguyên nhân tại sao loại thép trên hụt so với dự toán và đưa ra biện pháp xử lý hiện tượng này.

Đánh giá hiệu quả hoạt động của các phân xưởng, tổ đội sản xuất được dựa trên ứng dụng của kiểm soát chi phí. Mỗi DNSXCK sử dụng các tiêu thức khác nhau để tổ chức đánh giá hiệu quả hoạt động của các phân xưởng sản xuất, tổ, đội sản xuất của mình.

(ii) Thực trạng phân tích chi phí cho việc ra quyết định kinh doanh

Sử dụng thông tin KTQTCP có vai trò vô cùng quan trọng đến ra các quyết định trong kinh doanh. Mặc dù kết quả khảo sát mới chỉ có 5 DNSXCK chiếm 5,88 % DNSXCK được khảo sát có áp dụng KTQTCP ở mức độ sơ khai, manh mún, nhưng các DNSXCK đã có phân tích chi phí phục vụ cho việc ra quyết định trong kinh doanh. Việc phân tích chi phí phục vụ cho việc ra quyết định trong kinh doanh được áp dụng trong trường hợp ký kết hợp đồng kinh tế với khách hàng trong việc quyết định giá cả, số lượng, phương thức thực hiện hợp đồng kinh tế.

2.2.2.5 Thực trạng sử dụng chi phí sản xuất bộ phận

Trong DNSXCK các phân xưởng sản xuất, hay tổ đội sản xuất tham gia trực tiếp vào quá trình sản xuất sản phẩm. Mỗi phân xưởng hay tổ đội sản xuất thường thực hiện 1 khâu trong quy trình sản xuất sản phẩm hay thực hiện một hoạt động hay một lĩnh vực kinh doanh của các DNSXCK. Kết quả khảo sát cho thấy để đánh giá hiệu quả CPSX tại các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên thường đánh giá theo các chỉ tiêu như sau: đảm bảo số lượng, qui cách, phẩm chất, chất lượng, thời gian theo đúng kế hoạch hoặc qui định trong hợp đồng kinh tế, sản xuất an toàn lao động và các khoản mục chi phí phát sinh sát với dự toán. Cũng theo kết quả

khảo sát 100% các DNSXCK mới chỉ chú trọng đến đánh giá hiệu quả của quá trình sử dụng vật liệu được thực hiện ở bảng 2.12 những vật liệu sử dụng vượt dự toán được quy trách nhiệm cho cá nhân thực hiện và loại ra khỏi chi phí. Nhưng trên thực tế các DNSXCK còn chưa chú trọng đến hiệu quả quá trình sử dụng nhân công và chi phí sản xuất chung. Đặc biệt chưa đánh giá hiệu quả của các hoạt động sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp vì đây là đặc thù của các DNSXCK tại tỉnh Thái Nguyên.

2.2.2.6 Thực trạng sử dụng báo cáo kế toán quản trị chi phí

Theo kết quả khảo sát 100% các DNSXCK đều tiến hành lập các Báo cáo kế toán tài chính, chỉ có 5 DNSXCK thực hiện lập các báo cáo kế toán quản trị chi phí phục vụ cung cấp nhu cầu thông tin cho việc điều hành hoạt động SXKD như phiếu xác định khối lượng hoàn thành (phụ lục số 06), báo cáo giá thành sản phẩm (phụ lục số 07).

Như vậy, hầu hết các DNSXCK đều chưa lập báo cáo phân tích thông tin thích hợp, báo cáo phân tích nguyên nhân biến động kết quả sản xuất, báo cáo trách nhiệm cho từng bộ phận, điều này cho thấy báo cáo quản trị chi phí chưa được các DNSXCK quan tâm đúng mức.

2.3 Đánh giá thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái nguyên

2.3.1 Những kết quả đạt được và nguyên nhân

Trên cơ sở nghiên cứu mô hình lý thuyết trong và ngoài nước, kết quả nghiên cứu thực nghiệm, thông qua điều tra khảo sát 2 nhóm đối tượng là lãnh đạo doanh nghiệp và kế toán trưởng hoặc phụ trách kế toán các doanh nghiệp tại 85 DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên cho thấy chỉ có 05 DNSXCK chiếm 5,88% tổng số DNSXCK khảo sát có áp dụng mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất, hầu hết các DNSXCK (80 DNSXCK) được khảo sát chưa áp dụng mô hình kế toán quản trị chi phí chiếm 94,12% tổng số DNSXCK khảo sát chưa áp dụng mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất

Theo kết quả đánh giá mô hình kế toán quản trị tại 05 DNSXCK có đáp ứng nhu cầu của các nhà quản trị chi tiết theo dõi bảng 2.15 như sau:

Bảng 2.15 Đánh giá chất lượng mô hình kế toán quản trị tại DNSXCK

Tiêu chí	1	2	3	4	5	ĐTB
1.Bộ máy kế toán quản trị chi phí sản xuất hiện nay bố trí có đảm bảo hiệu quả không?	1	2	6	4	0	2,4
2.Phân loại chi phí sản xuất có đáp ứng yêu cầu quản lý không?	0	4	6	4	0	2,8
3.Lập dự toán chí phí có đáp ứng yêu cầu quản lý không?	1	6	4	0	0	2,2
4.Phân tích chi phí sản xuất có yêu cầu quản lý không?	1	6	4	0	0	2,2
5.Kế toán trách nhiệm có yêu cầu quản lý không?	2	4	0	0	0	1,2
6.Đánh giá hiệu quả có yêu cầu quản lý không?	2	4	0	0	0	1,2

Kết quả khảo sát cho thấy, về tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp ĐTB đạt 2,4 như vậy chưa đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị trong quản trị chi phí sản xuất. Các tiêu chí phân loại chi phí sản xuất đạt ĐTB 2,8, phân tích chi phí sản xuất và lập dự toán chỉ đạt ĐTB 2,2 dưới mức bình thường, đặc biệt là tiêu chí kế toán trách nhiệm và đánh giá hiệu quả chi phí sản xuất ĐTB đạt 1,2 quá thấp so với yêu cầu của nhà quản trị

Nguyên nhân do, các DNSXCK có tổ chức KTQTCP, tuy nhiên nội dung các khâu công việc trong KTQTCP chưa đầy đủ mới chỉ chú trọng ở phân loại chi phí sản xuất, lập dự toán đơn giản, và phân tích chi phí mới tập trung vào phân tích chi phí NVL TT.

2.3.2 Những hạn chế và nguyên nhân

Hầu hết các DNSXCK có tới 80 DNSXCK được khảo sát chưa áp dụng mô hình kế toán quản trị chi phí chiếm 94,12% tổng số DNSXCK khảo sát không sử dụng thông tin của kế toán tài chính để lập các báo cáo về chi phí sản xuất theo yêu cầu của nhà quản trị. Theo kết quả khảo sát đối tượng là lãnh đạo quản lý của các doanh nghiệp cho thấy 100% doanh nghiệp cho rằng do qui mô nhỏ và tốn kém chi phí nên chưa bố trí bộ máy KTQTCP, 72 DNSXCK cho rằng việc quản trị chi phí

sản xuất theo kinh nghiệm chiếm 84,71% tổng số DNSXCK khảo sát. Chỉ có 8 DNSXCK trả lời do các lý do khác chiếm 5,29% tổng số DNSXCK khảo sát.

Tuy nhiên, kết quả khảo sát cho thấy nhu cầu sử dụng thông tin KTQTCP tại các doanh nghiệp như sau:

Bảng 2.16: Nhu cầu sử dụng thông tin KTQTCP tại các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên

Tiêu chí	1	2	3	4	5	ĐTB
1.Cần thiết phải có bộ phận kế toán quản trị chi phí sản xuất không?	0	0	30	100	225	4,43
2.Phân loại chi phí sản xuất có cần thiết cho công tác quản trị không?	0	0	30	80	250	4,50
3.Lập dự toán chí phí có cần thiết cho công tác quản lí không?	0	14	24	92	210	4,25
4.Phân tích chi phí sản xuất có cần thiết không?	6	28	15	64	205	3,96
5.Kế toán trách nhiệm có cần thiết không?	4	30	93	64	80	3,39
6.Đánh giá hiệu quả có cần thiết cho hoạt động quản lý không?	0	8	90	72	190	4,50
7.Báo cáo kế toán quản trị có thực sự cần thiết cho công tác quản lý không?	0	2	45	64	240	4,39

Nguồn: số liệu khảo sát của nhóm tác giả

Kết quả trên cho thấy các DNSXCK được khảo sát đều xác định mức độ cần thiết của bộ phận KTQTCP đối với quản lý là rất cần thiết ĐTB là 4,43 ở mức rất cần thiết. Các khâu công việc của KTQTCP như phân loại chi phí SX, lập dự toán chi phí sản xuất, đánh giá hiệu quả, Báo cáo kế toán quản trị ĐTB đạt từ 4,24 đến 4,50 ở mức rất thiết. Chỉ có hai tiêu chí là phân tích chi phí và kế toán trách nhiệm các DNSXCK được khảo sát đánh giá mức độ cần thiết đối với yêu cầu quản lý là 3,39 và 3,96 ở mức cần thiết.

Như vậy, đa số các DNSXCK hiện nay chưa có mô hình KTQT do các lý do khác nhau nhưng đều xác định rõ mức độ cần thiết của thông tin KTQTCP đối với công tác quản lý đặc biệt ở các khâu: Phân loại chi phí, lập dự toán, đánh giá hiệu quả chi phí, và lập báo cáo KTQTCP

Chương 3
GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ CHO CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CƠ KHÍ TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH THÁI NGUYÊN

3.1. Chiến lược phát triển ngành sản xuất cơ khí

Ngày 17/10/2003, Bộ Chính trị ban hành Kết luận 25-KL/TW về chiến lược phát triển ngành công nghiệp cơ khí Việt Nam với những quan điểm, đường lối cụ thể: *"Cơ khí là một ngành công nghiệp nền tảng, có vai trò đặc biệt quan trọng trong việc phát triển kinh tế - xã hội"* và *"phải xây dựng ngành Cơ khí để đủ sức cạnh tranh vươn lên trong cơ chế thị trường và hội nhập kinh tế quốc tế"*. Như vậy, doanh nghiệp sản xuất cơ khí là một trong những ngành có đóng góp rất lớn trong sự phát triển của nền kinh tế Việt Nam và được Đảng và Nhà nước đặc biệt quan tâm và chú trọng.

Cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 là xu thế công nghệ tất yếu mà Việt Nam phải hướng đến để theo kịp các nước phát triển trên thế giới với các công nghệ thông minh như: trí tuệ nhân tạo, Internet vạn vật, tự động hoá, công nghệ in 3D và người máy. Cách mạng công nghiệp 4.0 đã mở ra nhiều cơ hội thuận lợi cho ngành cơ khí Việt Nam để tiếp cận được thông tin, tri thức, công nghệ tiên tiến, tạo ra được lực lượng lao động có trình độ cao, giúp tăng năng suất, tăng giá cả cạnh tranh trên thị trường. Tuy nhiên, cuộc cách mạng này cũng tạo ra nhiều thách thức cho các doanh nghiệp sản xuất cơ khí trên thị trường hiện nay. Các doanh nghiệp sản xuất cơ khí hiên nay áp dụng công nghệ hiện đại vào sản xuất sản phẩm cơ khí vẫn còn nhiều hạn chế. Vì vậy, tính cạnh tranh của sản phẩm cơ khí không cao và chưa đáp ứng được các yêu cầu về tiêu chuẩn công nghệ mới. Mặt khác, ngành sản xuất cơ khí Việt Nam đang phải đối mặt với nhiều khó khăn thách thức, đặc biệt là công tác quản lý trong việc kiểm soát chi phí chưa tốt, thiếu vốn đầu tư công nghệ mới, thiếu nguồn lao động có chất lượng.

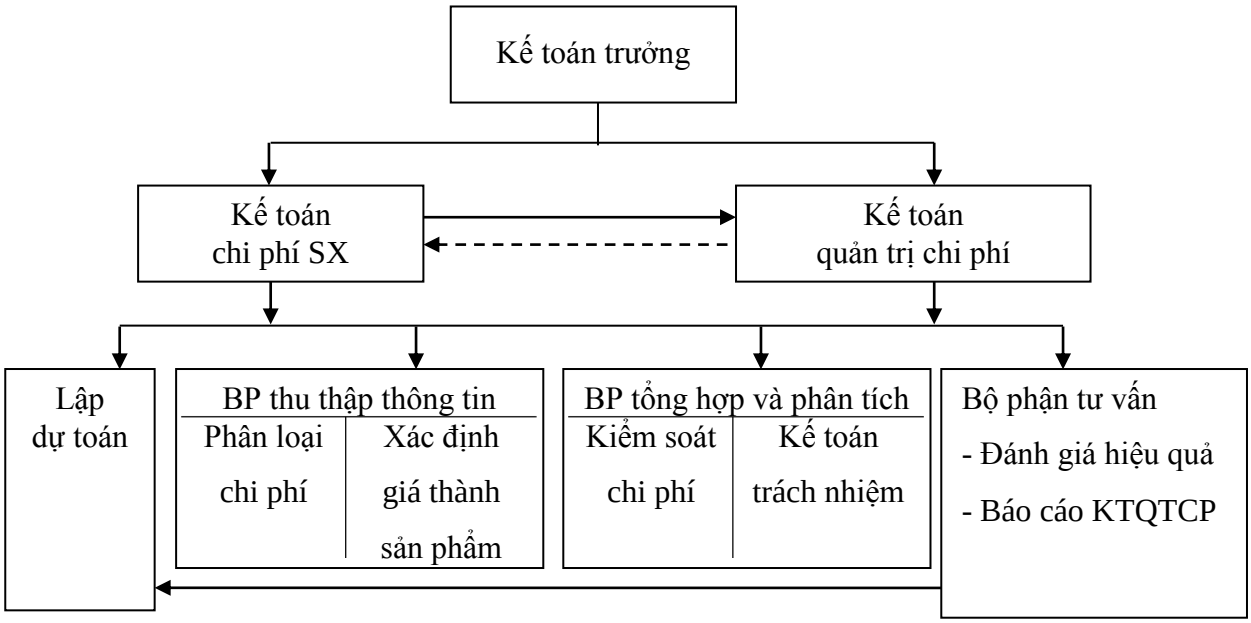
3.2. Nhóm giải pháp áp dụng cho các doanh nghiệp đang thực hiện mô hình kế toán quản trị chi phí

Đối với nhóm các doanh nghiệp đang thực hiện mô hình kế toán quản trị sẽ hoàn thiện mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên như sau;

3.2.1. Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán

Căn cứ từ nhu cầu sử dụng thông tin, thực trạng vận dụng mô hình tổ chức bộ máy KTQTCP, căn cứ vào đặc điểm quy trình công nghệ, quy mô của các doanh nghiệp là các doanh nghiệp nhỏ và vừa, trình độ kế toán của đội ngũ nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên, các doanh nghiệp cần xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí theo mô hình kết hợp.

Tổ chức bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tại tỉnh Thái Nguyên nên tổ chức theo mô hình 3.1 như sau:



Hình 3.1: Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên theo mô hình kết hợp

(Nguồn: Tổng hợp của nhóm Tác giả)

Theo mô hình này kế toán quản trị chi phí với hệ thống kế toán tài chính trong cùng một hệ thống kế toán thống nhất của bộ máy kế toán chung và công tác kế toán chung. Kế toán ở bộ phận nào sẽ thực hiện đồng thời cả công việc của kế toán quản trị chi phí và công việc của kế toán tài chính.

Theo mô hình này kế toán trưởng chịu trách nhiệm chung về toàn bộ công tác kế toán trong doanh nghiệp từ việc tổ chức xây dựng bộ máy kế toán, lưu chuyển chứng từ, vận dụng tài khoản, hệ thống báo cáo…nhằm cung thông tin cho nhà quản trị.

Các bộ phận kế toán có chức năng thu thập và cung cấp thông tin kế toán vừa tổng hợp, vừa chi tiết...đồng thời lập dự toán tổng hợp và chi tiết theo yêu cầu quản lý.

Xây dựng chứng từ kế toán: các doanh nghiệp sẽ phải xây dựng thêm các biểu mẫu ngoài các biểu mẫu chứng từ đối với hệ thống kế toán tài chính để cung cấp các thông tin đặc thù cho hệ thống kế toán quản trị chi phí.

Xây dựng tài khoản: các doanh nghiệp sẽ tiến hành mở thêm các tài khoản ngoài hệ thống tài khoản kế toán thống nhất của hệ thống kế toán tài chính để phù hợp theo các nội dung của hệ thống kế toán quản trị chi phí.

Xây dựng sổ kế toán: các doanh nghiệp sẽ tiến hành thiết kế các mẫu sổ phù hợp theo nhu cầu thông tin kế toán quản trị chi phí.

Xây dựng báo cáo kế toán: các doanh nghiệp sẽ tiến hành xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí: báo cáo chênh lệch chi phí thực tế và dự toán, báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận, các báo cáo đánh giá dự án.

Chẳng hạn, đối với kế toán thực hiện phần hành kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm, theo mô hình kết hợp này, các nhiệm vụ của KTTC và KTQT sẽ đo một kế toán đảm nhiệm, cụ thể:

KTTC: Thực hiện tập hợp phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm, lập báo cáo chi phí sản xuất, báo cáo giá thành sản phẩm thực hiện.

KTQT: Thực hiện lập dự toán sản xuất và phân tích đánh giá biến động của chi phí sản xuất.

3.2.2. Hoàn thiện tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí

(i)Hoàn thiện phân loại chi phí

Các DNSXCK nên bổ sung phân loại chi phí sản xuất theo mức độ hoạt động vì Theo cách phân loại này, Chi phí được chia thành 3 loại: Biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp.

Biến phí là những khoản mục chi phí có quan hệ tỉ lệ thuận với mức biến động về mức độ hoạt động.

Định phí là những khoản chi phí không biến đổi khi mức độ hoạt động thay đổi. Định phí không có nghĩa là không thay đổi mà chỉ là không khả biến. Định phí chỉ giữ nguyên trong phạm vi phù hợp của doanh nghiệp.

Định phí bao gồm các khoản chi phí như: khấu hao thiết bị sản xuất, chi phí quảng cáo, tiền lương của bộ phận quản lý phục vụ…

Chi phí hỗn hợp: Là những khoản chi phí bao gồm cả biến phí và định phí như: Chi phí điện nước, chi phí dịch vụ mua ngoài.

Chẳng hạn, tại Công ty cổ phần cơ khí 3-2 cần tiến hành phân loại theo mức độ hoạt động của chi phí theo bảng sau:

Bảng 3.1: Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động của chi phí

(ĐVT: Đồng)

STT	Chỉ tiêu	Số tiền
I	**Biến phí**	**1.835.052.958**
1	Chi phí vật liệu trực tiếp	1.323.912.500
2	Chi phí nhân công trực tiếp	444.649.283
3	Chi phí sản xuất chung	26.973.263
4	Biến phí bán hàng	17.724.946
5	Biến phí quản lý doanh nghiệp	21.792.966
II	**Định phí**	**204.754.837**
1	Định phí sản xuất chung	69.754.675
2	Định phí chi phí bán hàng	46.084.859
3	Định phí chi phí quản lý doanh nghiệp	88.915.303
III	**Chi phí hỗn hợp**	**114.200.342**
	Chi phí dịch vụ mua ngoài khác	114.200.342
	CỘNG	**2.154.008.138**

(Nguồn: Tính toán của Tác giả)

Mặt khác, Tại Công ty tồn tại nhiều chi phí hỗn hợp do đó, Công ty cần tiến hành tách chi phí hồn hợp thành biến phí và định phí bằng cách sử dụng phương pháp bình phương nhỏ nhất. Cụ thể như sau:

Bảng 3.2: Chi phí điện thắp sáng phân xương 1

Tháng	Số giờ máy sản xuất (h)	Chi phí điện (đồng)
1	1512	3.535.552
2	1344	3.415.142
3	1716	3.572.265
4	1763	3.580.521
5	1865	3.748.921
6	1563	3.530.448

Sử dụng phương pháp bình phương nhỏ nhất để tiến hành tách chi phí điện cụ thể như sau:

Bảng 3.3: Phương pháp bình phương nhỏ nhất để tiến hành tách chi phí điện

Tháng	Số giờ máy sản xuất	Chi phí điện	XY	X^2
1	1.512	3.535.552	5.345.754.624	2.286.144
2	1.344	3.415.142	4.589.950.848	1.806.336
3	1.716	3.572.265	6.130.006.740	2.944.656
4	1.763	3.580.521	6.312.458.523	3.108.169
5	1.865	3.748.921	6.991.737.665	3.478.225
6	1.563	3.530.448	5.518.090.224	2.442.969
Cộng	9.763	21.382.849	34.887.998.624	16.066.499

Sử dụng phương pháp bình phương nhỏ nhất:

Biến phí (b) = 523,85 đồng

Định phí= 2.711.418,3

$$\begin{cases} 34.887.998.624 = 9.763A + 16.066.499b & (1) \\ 21.382.849 = 6A + 9.763\,b & (2) \end{cases}$$

Phương trình chi phí hỗn hợp: Y= 523,85x+2.711.418,3

Để áp dụng được phương pháp tính giá thành thích hợp, các doanh nghiệp sản xuất cơ khí cần phải căn cứ vào đặc điểm tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ

sản xuất, đặc điểm sản phẩm sản xuất tại doanh nghiệp và yêu cầu của nhà quản lý về tính giá thành sản phẩm để lựa chọn phương pháp tính giá thành hợp lý vào đơn vị mình.

Theo nhóm nghiên cứu các doanh nghiệp sản xuất cơ khí có thể lựa chọn một trong hai phương pháp sau:

(ii) Hoàn thiện xây dựng định mức và lập dự toán chi phí

Định mức là cơ sở để lập dự toán và phân tích chi phí chênh lệch. Việc xây dựng định mức vô cùng quan trọng trong lập kế hoạch sản xuất và dự toán chi phí . Lập kế hoạch sản xuất và kiểm soát chi phí chỉ có ý nghĩa khi được xây dựng trên định mức đúng đắn và phù hợp. Các định mức cần xây dựng bao gồm: định mức chi phí vật liệu chính, định mức chi phí vật liệu phụ, định mức nhiên liệu, định mức nhân công, định mức khấu hao TSCĐ, định mức khấu hao CCDC,... cho từng sản phẩm, từng khâu công việc; Các định mức cần xây dựng dựa trên các tiêu chuẩn định mức do Bộ công thương, Bộ Công Nghiệp qui đinh. Đồng thời phải có sự tham gia của các bên liên quan như Giám đốc, phòng kỹ thuật, phòng kế toán, quản đốc phân xưởng, tổ trưởng tổ sản xuất, thợ bậc cao, ...Khi xây dựng định mức phải xây dựng cả về số lượng và giá cả. Để phù hợp cho đặc thù các DNSXCK tỉnh Thái Nguyên đối với các DNSXCK qui mô lớn và vừa có nhiều hoạt động sản suất kinh doanh cần xây dựng định mức chi phí cho từng sản phẩm theo từng hoạt động. Đối với DNSXCK qui mô nhỏ nên xây dựng định mức chi phí cho từng sản phẩm.

Đối với việc XD dự toán để phù hợp cho nhu cầu sử dụng thông tin nên xây dựng dự toán theo từng hoạt động đối với DNSXCK qui mô lớn và vừa có nhiều hoạt động; đối với DNSXCK qui mô nhỏ nên lập dự toán theo từng đơn hàng.

(iii) Hoàn thiện phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm

(a) Theo phương pháp truyền thống gồm có các phương pháp sau

- *Phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm theo công việc*

Phương pháp này thường áp dụng cho doanh nghiệp sản xuất cơ khí theo đơn đặt hàng của từng khách hàng. Thường áp dụng cho doanh nghiệp sản xuất cơ khí có quy trình khép kín.

Sản phẩm cơ khí thường có đặc điểm như: Sản phẩm đã được đặt hàng của khách hàng, sản phẩm sản xuất đã có yêu cầu kỹ thuật cụ thể thông qua bản thiết kế; sản phẩm mang tính đơn chiếc, thường có giá trị cao.

Tập hợp chi phí theo phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm theo công việc được tập hợp bởi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. *Trong đó:*

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Căn cứ vào phiếu xuất kho hoặc các chứng từ mua trực tiếp của người bán khi vật liệu sử dụng trực tiếp không qua nhập kho.

Chi phí nhân công trực tiếp: Căn cứ vào bảng chấm công của công nhân hoặc phiếu giao nhận sản phẩm, hợp đồng giao khoán công việc.

Chi phí sản xuất chung: Chi phí sản xuất chung phát sinh liên quan đến phân xưởng từ lúc sản xuất đến khi phân xưởng kết thúc quá trình sản xuất. Chi phí sản xuất chung là chi phí hỗn hợp. Chi phí sản xuất chung cần tiến hành phân bổ theo tiêu thức hợp lý để tính giá thành sản phẩm. Phân bổ chi phí sản xuất chung được xác định:

$$\text{Mức phân bổ ước tính cho từng công việc} = \text{Hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung} \times \text{Mức độ hoạt động ước tính chung của từng công việc}$$

$$\text{Hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng mức hoạt động chung ước tính}}$$

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung được tập hợp vào phiếu chi phí công việc hoặc đơn đặt hàng. Đây là cơ sở để doanh nghiệp tình tổng giá thành và các dịch vụ hoàn thành trong kỳ.

- *Phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm theo quá trình sản xuất*

Phương pháp này thường được vận dụng trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí theo quy trình công nghệ sản xuất liên tục qua nhiều bước chế biến.

Quá trình sản xuất cơ khí ở các doanh nghiệp thường được tổ chức theo hai quy trình công nghệ: Quy trình sản xuất liên tục và quy trình sản xuất song song.

Tập hợp chi phí theo phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm cơ khí là theo quá trình sản xuất theo từng phân xưởng. Đối tượng tính giá thành là thành phẩm cuối cùng hoặc nửa thành phẩm ở từng công đoạn.

b. Phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm theo phương pháp hiện đại

Là phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm dựa trên hoạt động (Activity-Based Costing-ABC)

Phương pháp ABC sắp xếp các hoạt động liên quan đến sản xuất sản phẩm một cách khoa học và chặt chẽ. Phương pháp này giúp nhà quản trị doanh nghiệp nhận biết được rõ ràng hoạt động phát sinh chi phí trong đó hoạt động nào làm phát sinh chi phí nhưng không tạo ra giá trị, hoạt động nào làm phát sinh chi phí tạo ra giá trị từ đó là cơ sở cung cấp thông tin hữu hiệu cho nhà quản trị đơn vị.

Nội dung phương pháp ABC: Tập hợp toàn bộ chi phí gián tiếp trong quá trình sản xuất vào từng hoạt động. Sau đó tiến hành phân bổ các chi phí theo hoạt động vào từng sản phẩm, dịch vụ theo các tiêu thức thích hợp.

Khoản chi phí gián tiếp này được phân bổ vào giá thành sản xuất cùng với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

Các bước thực hiện của mô hình ABC:

Bước 1. Nhận diện các chi phí trực tiếp.

Chi phí trực tiếp trong các đơn vị sản xuất thường bao gồm chi phí vật liệu, chi phí nhân công của công nhân trực tiếp được tập hợp thẳng vào đối tượng chịu chi phí đề tính giá thành sản xuất sản phẩm.

Bước 2. Nhận diện các hoạt động.

Tập hợp chi phí theo các nguồn gốc phát sinh. Sau đó, lựa chọn tiêu thức khoa học phân bổ chi phí vào các đối tượng tính giá thành.

Bước 3. Chọn tiêu thức phân bổ chi phí của các hoạt động.

Sau khi các chi phí gián tiếp được tập hợp cho từng hoạt động, sẽ tiến hành phân bổ cho các đối tượng tính giá theo các tiêu thức khoa học. Các tiêu thức phân bổ cần cần xác điều tra thực tế các khoản chi phí của từng hoạt động, để đảm bảo tiêu thức phân bổ mang đại diện, phù hợp với các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán Việt Nam và dễ tính toán.

Bước 4. Tính toán mức phân bổ. [2, Tr109]

Dựa trên chi phí của từng nhóm hoạt động, kế toán quản trị chọn các tiêu thức khoa học phân bổ cho từng sản phẩm, dịch vụ. Nếu hoạt động chỉ liên quan đến một loại

sản phẩm thì kế toán kết chuyển toàn bộ chi phí đó cho đối tượng tính giá thành. Nếu hoạt động liên quan tới 2 loại sản phẩm trở lên thì phải tính toán hệ số phân bổ, sau đó xác định mức phân bổ chi phí của từng hoạt động cho từng loại sản phẩm cụ thể.

Để nghiên cứu bản chất của từng yếu tố chi phí trong mỗi hoạt động, kế toán quản trị cũng dựa vào các trung tâm chi phí. Nghiên cứu các chi phí tại mỗi trung tâm chi phí, sau đó chi phí tại mỗi trung tâm sẽ được phân bổ cho mỗi hoạt động có quan hệ trực tiếp với hoạt động.

Trong từng loại hoạt động cần xác định tiêu chuẩn đo lường sự thay đổi của mức sử dụng chi phí. Các tiêu chuẩn này được xem là tiêu chuẩn phân bổ chi phí cho mỗi loại sản phẩm, dịch vụ hay các đối tượng chịu chi phí. Các tiêu chuẩn thường sử dụng để phân bổ là: Số giờ lao động trực tiếp của công nhân, tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất, số đơn vị vận chuyển...

Các hoạt động có cùng tiêu chuẩn phân bổ phải được tập hợp tiếp tục vào một trung tâm phân nhóm. Tuỳ theo tính chất kỹ thuật của sản phẩm, dịch vụ hay đối tượng chịu chi phí để tiếp tục phân thành các nhóm nhỏ để tính giá thành.

Mô hình ABC làm thay đổi căn cứ để phân bổ các chi phí chung cho các sản phẩm. Phương pháp ABC có thể biến một chi phí gián tiếp thành một chi phí trực tiếp với một đối tượng tạo lập chi phí xác định.

c. Phương pháp chi phí mục tiêu (Target - Costing)

Phương pháp chi phí mục tiêu sẽ giúp nhà quản trị doanh nghiệp sản xuất cơ khí dự đoán được mục tiêu lợi nhuận đã xác định trong suốt chu kỳ sống của sản phẩm.

Phương pháp chi phí mục tiêu nhấn mạnh mục tiêu cần phải đạt được và thời gian phân tích là chu kỳ sống của sản phẩm. Trong đó, chu kỳ sống của sản phẩm được thể hiện qua các hoạt động nghiên cứu, triển khai sản phẩm mới; hoạt động sản xuất sản phẩm đại trà; hoạt động hậu cần phục vụ sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Chu kỳ sống thường được chia thành ba giai đoạn là: Giai đoạn nghiên cứu phát triển sản phẩm; giai đoạn sản xuất; giai đoạn suy thoái.

* Giai đoạn nghiên cứu phát triển: Trong giai đoạn này, chi phí phát sinh nhiều nhất là chi phí đầu tư cho hoạt động nghiên cứu, thiết kế, phát triển sản phẩm sau đó đến chi phí sản xuất thử nghiệm và chi phí marketing.

* Giai đoạn sản xuất: Giai đoạn này chủ yếu là chi phí sản xuất sản phẩm do giai đoạn này sản phẩm cơ khí đã được ổn định. Và một số chi phí liên quan đến tiêu thụ, tiếp thị sản phẩm cơ khí.

* Giai đoạn suy thoái: Giai đoạn này nhà quản trị có phương án cắt giảm chi phí hợp lý bởi đây là giai đoạn chuẩn bị đóng lại chu kỳ sống của một sản phẩm.

Chi phí mục tiêu được tiến hành song song với các bước của quy trình chế tạo sản phẩm cơ khí. Ở giai đoạn nghiên cứu thị trường, nhà quản trị xác định giá bán dự kiến của sản phẩm. Từ đó, nhà quản trị xác định được lợi nhuận mục tiêu trên cơ sở giá bán dự kiến và xác định giá trần có thể chấp nhận được.

Giai đoạn tiếp theo, nhà quản trị ước tính chi phí sản xuất theo các điều kiện cụ thể của doanh nghiệp. Sau khi xác lập được chi phí mục tiêu, các định mức chi phí được xây dựng để kiểm soát chi phí. Phương pháp xác định chi phí mục tiêu bao gồm các giai đoạn sau: *[2,Tr104]*

Giai đoạn 1: Xác định chi phí mục tiêu theo các bộ phận sản phẩm sản xuất. Cơ sở để xác định chi phí cho các bộ phận này phải dựa vào mức độ quan trọng khác nhau về vai trò của các bộ phận đối với sản phẩm. Từ đó xác định tỷ lệ chi phí của từng bộ phận trong tổng chi phí cấu thành sản phẩm.

Giai đoạn 2: Tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định. Quá trình thực hiện chi phí sản xuất cần phải phát hiện những thành phần của sản phẩm có chi phí quá cao so với tầm quan trọng đã xác định ở giai đoạn trước. Từ đó điều chỉnh, quản lý chặt chẽ để hạ thấp chi phí sản xuất. Bên cạnh đó giai đoạn này cũng cần phát hiện các sản phẩm có chi phí quá thấp so với tầm quan trọng của nó. Việc sản xuất các thành phần này cũng phải được điều chỉnh cho phù hợp với tầm quan trọng của nó có trong sản phẩm sản xuất.

Giai đoạn 3: Đánh giá kết quả, nếu chi phí sản xuất đã đạt đến chi phí trần, cần phải dừng lại các hoạt động ở giai đoạn 2 vì sản phẩm sản xuất không mang lại lợi nhuận. Nếu chi phí sản xuất chưa đạt đến chi phí trần nhưng đạt đến chi phí mục tiêu: Cần xem xét lại giai đoạn 1 và 2, phải xem xét giai đoạn thiết kế đã hợp lý chưa hoặc xem lại các bước trong giai đoạn sản xuất để giảm chi phí sản xuất.

(iv) Hoàn thiện phân tích và xử lý thông tin chi phí cho nhà quản trị ra quyết định

Bên cạnh nội dung đã thực hiện phân tích ở chương 1, kết hợp với nghiên cứu thực nghiệm ở chương 2 thông qua khảo sát 85 DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên, nhóm nghiên cứu cho rằng việc phân tích và xử lý thông tin chi phí cho nhà quản trị ra quyết định cần hoàn thiện như sau:

(1) Phân tích thông tin thích hợp

Để có thể cung cấp thông tin thích hợp cho nhà quản trị trong việc ra quyết định, thông tin từ sổ chi tiết và báo cáo quản trị chi phí cần được trình bày dưới dạng phân tích thông tin chênh lệch như sau:

Bảng 3.4: Bảng phân tích chi phí sản xuất đối với hàng cơ khí

STT	Chỉ tiêu	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch
1	CPNVL TT	586.135.200	616.211.146	30.075.946
2	CPNCTT	516.215.352	445.332.757	(70.882.595)
3	CPSXC	72.325.500	75.477.754	67.945.254
	Tổng cộng	**1.174.676.052**	**1.137.021.657**	**27.138.605**

Nguồn: Tổng hợp của nhóm nghiên cứu

Kết quả phân tích cho thấy chênh lệch dương cho thấy chi phí thực tế cao hơn dự toán và ngược lại. Tuy nhiên, để phục vụ quản lý kết quả âm hay dương đều phải tìm rõ nguyên nhân và tìm cách xử lý.

(2) Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng và lợi nhuận

Đây là công cụ hữu ích giúp các nhà quản trị đưa ra quyết định lựa chon phương án với lợi nhuận tối ưu. Căn cứ vào các nguồn lực hiện có mà doanh nghiệp lựa chọn các yếu tố đầu vào như thế nào để tối ưu được lợi nhuận kỳ vọng cho trước. Căn cứ vào kết quả phân tích bộ phận tư vấn sẽ đưa ra những cảnh báo về những thay đổi của lãi thuần khi các yếu tố giá cả, vật liệu, tiến độ thi công phương án thi công có sự biến động. Căn cứ vào khối lượng, đơn giá bán có thể lập được báo cáo thu nhập cho từng đơn hàng như sau:

Bảng 3.5: Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí của sản phẩm X

STT	Chỉ tiêu	Phương án 1	Phương án 2
1	Doanh thu	2.500.000.000	3.000.000.000
2	Biến phí	1.835.052.958	1.835.052.958
3	Số dư đảm phí (1) -(2)	664.947.042	1.164.947.042
4	Định phí	204.754.837	204.754.837
5	Lãi thuần (4) - (3)	460.192.205	960.192.205

Nguồn: Tổng hợp từ số liệu kế toán công ty cổ phần 3 -2

Khi doanh thu thay đổi thì lãi thuần sẽ thay đổi, Nếu doanh thu không thay đổi muốn giữ nguyên được lãi thuần cần áp dụng các biện pháp giảm biến phí của doanh nghiệp. Việc phân tích mối quan hệ Chi phí - Khối lượng và Lợi nhuận giúp các nhà quản trị lựa chọn phương án ký kết hợp đồng hoặc thực hiện đơn hàng hay kế hoạch sản xuất tối ưu nhất.

3.3. Nhóm giải pháp áp dụng cho các doanh nghiệp chưa áp dụng mô hình ké toán quản trị chi phí

Căn cứ vào kết quả khảo sát nhu cầu sử dụng thông tin kế toán quản trị tại bảng 2.13 cho thấy hiện nay, nhu cầu sử dụng thông tin kế toán quản trị phục vụ cho quản trị chi phí sản xuất tại các DNSXCK rất cao ĐTB đạt 4,43, hơn nữa qui mô các DNSXCK trên địa bàn chủ yếu là DN nhỏ và vừa nên việc xây dựng mô hình KTQTCP là cần thiết đối với nhà quản trị trong các DNSXCK.

**Về tổ chức bộ máy*: các DNSXCK nên bố trí theo mô hình KTQTCP kết hợp như sơ đồ 3.1

* Về tổ chức sản xuất thông tin: Tuy điều kiện chi phí và tùy theo qui mô của doanh nghiệp mà các nên thực hiện một số khâu công việc cơ bản của KTQTCP chứ không nhất thiết phải thực hiện toàn bộ các khâu công việc, cụ thể như sau:

(1) *Đối với DNSXCK qui mô vừa*: nên thực hiện tất cả các khâu công việc như sau: phân loại chi phí, xây dựng dự toán, Xác định chi phí và tính giá thành sản phẩm, kiểm soát chi phí, kế toán trách nhiệm, đánh giá hiệu quả và lập báo cáo kế toán quản trị

(2) *Đối với DNSXCK qui mô nhỏ*: phân loại chi phí, xây dựng dự toán, Xác định chi phí và tính giá và lập báo cáo kế toán quản trị

3.4. Kiến nghị đối với các cơ quan chức năng liên quan đến việc triển khai ứng dụng mô hình

3.4.1 Đối với Bộ Tài chính

Bộ tài chính là cơ quan quản lý nhà nước về kế toán cao nhất cần ban hành các chính sách chế độ kế toán để tạo dựng môi trường kinh doanh làn mạnh, minh bạch, giúp cho bộ phận kế toán quản trị chi phí của doanh nghiệp có cơ sở phân tích đánh giá và đưa ra thông tin tư vấn phù hợp và hiệu quả. Hiện nay các văn bản pháp lý về kế toán quản trị mới chỉ dừng ở Luật kế toán số 88/2015/QH13 ban hành ngày 20/11/2015 bằng việc đưa ra khái niệm kế toán quản trị và mới chỉ có thông tư số 53/2016/TT - BTC hướng dẫn chế độ kế toán quản trị cho các DN. Nội dung của thông tư số 53 hướng dẫn chi tiết hóa cho kế toán tài chính hơn là hướng dẫn thực hiện kế toán quản trị . Do đó để công tác KTQT trong DN nói chung và DNSXCK nói riêng phát huy được vai trò cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị thì BTC cần tiếp tục có văn bản hướng dẫn nhằm giúp các DN xây dựng mô hình KTQT phù hợp, hữu ích cho hoạt động của DN. BTC không nên giàng buộc và can thiệp quá sâu vào các nghiệp vụ kỹ thuật KTQT vì thông tin của KTQTCP mang tính chất nội bộ. Đồng thời, BTC cần có những phương pháp tuyên truyền và hướng dẫn cụ thể hơn để phân định rõ phạm vi, nội dung và phương pháp của kế toán quản trị và kế toán tài chính.

3.4.2. Đối với hội kế toán Việt Nam

Việc xây dựng và vận hành KTQTCP trong các DNSXCK là một cơ hội để nâng cao vị thế của tổ chức hội. Do đó, Hội Kế toán Việt Nam cần tạo điều kiện hỗ trợ các DNSXCK thực hiện KTQTCP. Hội có thể tổ chức các khóa tập huấn cho các Lãnh đạo doanh nghiệp nhận thức được vai trò cung cấp thông tin của KTQTCP, để họ thay đổi nhận thức, cách làm việc và ra quyết định theo kinh nghiệm, cảm tính. Tổ chức các khóa tập huấn chuyên môn, nghiệp vụ cho kế toán nâng cao nghiệp vụ chuyên môn KTQTCP trong các DNSXCK. Tiến tới tổ chức các kỳ thi cấp chứng chỉ KTQTCP cho các nhân viên kế toán hành nghề và cung cấp nguồn lực chất

lượng cao này cho các DNSXCK.Hội Kế toán Việt Nam có thể đưa ra một số mô hình KTQTCP điển hình áp dụng cho các DN đặc thù thông các buổi hội thảo nghề nghiệp. Những hoạt động đó sẽ giúp các DNSXCK sẽ giúp nâng cao nhận thức của DNSXCK về vai trò và tác dụng của mô hình KTQTCP cũng như trong việc định hướng xây dựng và hoàn thiện mô hình KTQTCP trong DNSXCK

KẾT LUẬN

Nghiên cứu mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên tạo ra một công cụ quản trị mới cho các nhà quản trị. Mô hình kế toán kế toán quản trị chi phí đươc áp dụng góp phần nâng cao vị trí cạnh của các DNSXCK trên thị trường. Kết quả nghiên cứu của đề tài đã đề cập đến những vấn đề sau:

Thứ nhất: Hệ thống hóa các lý luận về mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DNSX. Nghiên cứu khái niệm, bản chất của mô hình kế toán quản trị chi phí , Nguyên tắc và nội dung, quy trình xây dựng mô hình mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DNSX

Thứ hai: Đề tài đã nghiên cứu thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên thông qua khảo sát 59 DN trên địa bàn tỉnh. Qua đó đánh giá thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DNSXCK, tìm ra hạn chế và nguyên nhân. Qua đó đề suất 03 giải pháp góp phần hoàn thiện các mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các DNSXCK trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên

Thứ ba: Về tính ứng dụng Xây dựng và hoàn thiện mô hình kế toán quản trị trong các DNSXCK là vấn đề mới mẻ khá phức tạp trong quá trình nghiên cứu phát sinh nhiều khó khăn cả về vấn đề lý luận và thực tiễn nên đề tài không thể tránh khỏi những thiếu xót. Nhóm nghiên cứu rất mong nhận được ý kiến đóng góp của các thầy cô giáo, các nhà nghiên cứu để đề tài được hoàn thiện hơn

TÀI LIỆU THAM KHẢO

I. Tiếng Việt

1. Lê Thế Anh (2017), Luận án Tiến sĩ Kinh tế, *Xây dựng mô hình kế toán quản trị trong các doanh nghiệp xây dựng giao thông Việt Nam*, Viện nghiên cứu Quản lý Kinh tế Trung ương.
2. Nguyễn Văn Bảo (2002), *Nghiên cứu Kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhà nước về xây dựng*, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Học viện Tài chính.
3. Bộ Tài chính (2001), *Thông tư số 89/2002/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn kế toán thực hiện 4 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính*.
4. Bộ Tài chính (2003), *Thông tư số 105/2003/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn kế toán thực hiện 6 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số' 165/2002/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*
5. Bộ Tài chính (2005), *Thông tư số 23/2005/TT-BTC của Bộ Tài chính, ngày 30 tháng 03 năm 2005, về việc hướng dẫn kế toán thực hiện 6 chuẩn mực kế toán ban hành theo quyết định số 234/2003/QĐ-BTC của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*
6. Bộ Tài chính (2006), Thông tư só 53/2006/TT - BTC *hướng dẫn áp dụng chế độ kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
7. Bộ Tài chính (2015), *Chế độ kế toán doanh nghiệp (Quyển 1) - Hệ thống kế toán doanh nghiệp theo Thông tư 200/2014/TT-BTC*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
8. Bộ Tài chính (2015), *Chế độ kế toán doanh nghiệp (Quyển 2) - Báo cáo tài chính doanh nghiệp độc lập & Báo cáo tài chính hợp nhất & Chứng từ và Sổ kế toán, ví dụ thực hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
9. Bộ Tài chính (2016), *Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa theo Thông tư 133/2016/TT-BTC*, Nxb Tài chính, Hà Nội.

10. Chính phủ (2009), *Nghị định số 59/2009/NĐ - CP của Tủ tướng Chính phủ, Về hỗ trợ và giúp các doanh nghiệp nhỏ và vừa phát triển*, Hà Nội.
11. Trần Mạnh Dũng, Phạm Đức Cường và Đinh Thế Hùng (2018), *Kế toán tài chính trong doanh nghiệp - Lý thuyết và thực hành*, Nxb Tài chính.
12. Trần Thị Dự (2013), *"Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi,* Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội
13. Phạm Văn Dược (1997), *Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Đại học Quốc gia TP Hồ Chí Minh.
14. Đào Thúy Hà (2015), *Hoàn thiện kế toán 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 Hà Nội.
15. Phạm Hồng Hải (2013), *Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quy trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp sản xuất chế biến gỗ Việt Nam,* Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội.
16. Trần Thị Thu Hường (2014), *Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp quản trị chi phí sản xuất xi măng Việt Nam,* Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội.
17. Trần Văn Hợi (2007), *Nghiên cứu tổ chức Kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành trong doanh nghiệp khai thác than*, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Học viện Tài chính.
18. Võ Văn Nhị (2015), *Kế toán Tài chính*, Nxb Kinh tế TP Hồ Chí Minh
19. Lưu Thị Hằng Nga (2004), *Nghiên cứu Kế toán quản trị trong các doanh nghiệp dầu khí,* Luận án Tiến sĩ Kinh tế Học Viện tài chính.
20. Nguyễn Thị Ngọc Lan (2012), *Nghiên cứu về Tổ chức kế toán quản trị chi phí trong ngành vận tải hàng hoá đường bộ Việt Nam,* Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội.

21. Nguyễn Thị Minh Phương (2013), *Xây dựng mô hình kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp sản xuất sữa Việt Nam,* Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội.

22. Phạm Quang (2002), *Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp ở Việt Nam*, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội.

23. Dương Thị Mai Hà Trâm (2004), *Xây dựng hệ thống KTQT trong ngành Dệt*, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội.

24. Phạm Thị Thuỷ (2007), X*ây dựng mô hình KTQT chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm*, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội.

25. Hoàng Văn Tưởng (2010), *Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam,* Luận án Tiến sĩ Kinh tế Trường Đại học Kinh tế Quốc dân Hà Nội.

26. UBND tỉnh Thái Nguyên (2010), *Quyết định số 341/QĐ –UBND về việc Phê duyệt điều chỉnh phát triển quy hoạch công nghiệp tỉnh Thái Nguyên đến năm 2020*.

27. Phạm Thị Kim Vân (2002), *Nghiên cứu Kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp kinh doanh khách sạn*, Luận án Tiến sĩ Kinh tế Học viện Tài chính.

II. Tiếng Anh

28. Gerdin, J., & Greve, J. (2004), "Forms of contingency fit in management accounting research—a critical review", *Accounting, organizations and society*, 29(3-4), pp. 303-326.

29. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976), "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of financial economics*, 3(4), pp.305-360.

30. Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001), “Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature”, *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), pp.405-440.

31. Otley D.T (1980), "The Contingency Theory of Management Achievement and Prognosis’ Accounting", *Organisations and Society*, (5), pp. 413-428.

32. Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. (1978), “A contingency framework for management accounting systems research”, *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), pp.65-76.

PHỤ LỤC

Phụ lục 01:Danh sách các doanh nghiệp tiến hành khảo sát

STT	Tên đơn vị khảo sát	Số lượng
I	***Gia công cơ khí; xử lý và cán kim loại***	***71***
1	Doanh nghiệp cơ khí Vĩnh Sinh	
2	CÔNG TY CỔ PHẦN PHỤ TÙNG MÁY SỐ 1	
3	Doanh Nghiệp Tư Nhân Cơ Khí Thương Mại Bảo Hưng	
4	Công Ty Cổ Phần Đầu Tư Sản Xuất Và Thương Mại Dịch Vụ Phương Anh	
5	Doanh Nghiệp Tư Nhân Cơ Khí Xây Dựng Gia Sàng	
6	Doanh Nghiệp Tư Nhân Hồng Dương	
7	Doanh Nghiệp Cơ Khí Long Lĩnh	
8	Doanh Nghiệp Tư Nhân Trần Mân	
9	Doanh Nghiệp Tư Nhân Cơ Khí Cao Hòa	
10	Doanh Nghiệp Tư Nhân Viễn Đông Vi Na	
11	Doanh Nghiệp Tư Nhân Chiến Bách An	
12	Doanh Nghiệp Tư Nhân Sản Xuất Thương Mại Và Dịch Vụ Lê Anh	
13	Doanh Nghiệp Tư Nhân Thái Lưu	
14	Doanh Nghiệp Tư Nhân Trung Dân	
15	Doanh Nghiệp Thương Mại Sản Xuất Và Xây Dựng Hoàng Anh	
16	Doanh Nghiệp Tư Nhân Phú Mười	
17	Doanh Nghiệp Thành Nga	
18	Doanh Nghiệp Tư Nhân Trung Cơ	
19	Doanh Nghiệp Tư Nhân Ngọc Hưng Tn	
20	Doanh Nghiệp Hồng Thắng	
21	Doanh Nghiệp Tư Nhân Thái Hùng	
22	Doanh Nghiệp Tư Nhân Đức Vi	
23	Doanh Nghiệp Nam Lợi	
24	Doanh Nghiệp Tư Nhân Nghị Liên	

STT	Tên đơn vị khảo sát	Số lượng
25	Công Ty Cổ Phần TORI Việt Nam	
26	Doanh Nghiệp Tư Nhân Thương Mại Và Xây Dựng Huy Hòa	
27	CÔNG TY CỔ PHẦN NHÀ LẮP GHÉP BÌNH AN PHÁT	
28	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Thương Mại Anh Tuấn	
29	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Hoa Vinh	
30	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Thuận Việt Hà	
31	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Sản Xuất Dịch Vụ Và Xây Dựng Hải Hưng	
32	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Sản Xuất Dịch Vụ Và Xây Dựng Hải Hưng	
33	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Thiết Bị Đại Phát	
34	Công Ty Cổ Phần Thương Mại Hải Anh	
35	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Tiến Mười	
36	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Sản Xuất Xây Dựng Và Thương Mại Huy Hảo	
37	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Thanh Chuyển	
38	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Nguyễn Tú Dương	
39	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Kết Cấu Và Chế Tạo Máy Thái Nguyên	
40	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Anh Hà	
41	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Chiến Thắng Sông Công	
42	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Hoàng úc	
43	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Đại Học Công Nghiệp	
44	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Nam Tân	
45	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Cơ Khí Và Thương Mại Hùng Anh	
46	Công Ty Cổ Phần Xây Dựng Và Thương Mại Nam Khánh	
47	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Xây Dựng Thương Mại Hưng Huy	
48	Doanh Nghiệp Tư Nhân Kinh Doanh Sản Xuất Xây Dựng Cường Lan	

STT	Tên đơn vị khảo sát	Số lượng
49	Doanh Nghiệp Hoàng Triều	
50	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Việt Linh	
51	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Tiến Đạt Trung Thành	
52	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Huy Hằng Thái Nguyên	
53	Doanh Nghiệp Thái Long	
54	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Xây Dựng Dân Dụng Và Công Nghiệp Hoàng Quân	
55	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Sản Xuất Cầu Trục Và Kết Cấu Công Nghiệp VNC	
56	Công Ty Cổ Phần Kết Cấu Xây Lắp 3	
57	Công Ty Cổ Phần Xây Dựng Và Thương Mại Yên Thái	
58	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Linh Trang	
59	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Kết Cấu Và Xây Lắp Trung Kiên	
60	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Thương Mại Đức Khánh	
61	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Sơn Tùng Đức	
62	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Đức Thao	
63	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Xây Dựng Và Thương Mại Nam Việt	
64	Doanh Nghiệp Tư Nhân Thủy Tốt	
65	Doanh Nghiệp Tư Nhân Nguyên Thành	
66	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Phan Gia	
67	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Sản Xuất Và Thương Mại Đại Lộc Thành	
68	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Cơ Khí Và Thương Mại Phú Thành	
69	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Cơ Khí Và Thương Mại Nam Sông Công	
70	Doanh Nghiệp Tư Nhân Bắc Thái	
71	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Cường Phú	

STT	Tên đơn vị khảo sát	Số lượng
II	**Doanh nghiệp rèn rập, ép và tráng phủ kim loại**	**40**
72	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Thương Mại An Phú Thịnh	
73	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Daerim Tech Vi Na	
74	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Mtv Nhiệt Luyện Và Xử Lý Bề Mặt Việt Hoàng	
75	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Cớ Khí Linh Chi	
76	Công Ty Cơ Khí 3-2 Thái Nguyên	
77	Công Ty Cổ Phần Thép Nam Phong	
78	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Sản Xuất Cơ Khí Hiền Việt	
79	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Mai Anh Ngọc	
80	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Cơ Khí Và Thương Mại Thái Nguyên	
81	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Phương Nam Tân Phú	
82	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Cơ Khí Đức Thịnh	
83	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạnh Chế Tạo Máy Thái An	
84	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Mtv Cơ Khí	
85	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Hữu Nghị	
86	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Một Thành Viên Vạn Xuân	
87	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Một Thành Viên Tam Hữu	
88	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Wiha Việt Nam	
89	Công Ty T N H H Vĩnh An	
90	Cong Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Jukwang Precision Việt Nam	
91	Công Ty Cổ Phần Plato Việt Nam	
92	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Ni Ha	
93	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Dịch Vụ Thương Mại Trường Tín	
94	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Design Metal Vina	
95	Doanh Nghiệp Tư Nhân Cơ Khí Tân Lập	
96	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Tiến Lộc	
97	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Một Thành Viên Cơ Điện	

STT	Tên đơn vị khảo sát	Số lượng
98	Công Ty Cổ Phần Cơ Khí Gang Thép	
99	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Một Thành Viên Tam Hữu	
100	Công Ty Cổ Phần Cơ Khí Luyện Kim Thái Nguyên	
101	Công Ty Cổ Phần Phong Phú	
102	Doanh Nghiệp Cơ Kim Khí Đông Bắc	
103	CÔNG TY TNHH KIM KHÍ BẢO ANH	
104	CÔNG TY TNHH XÂY DỰNG THÁI BÌNH NGUYÊN	
105	CÔNG TY CỔ PHẦN ĐẦU TƯ PHÁT TRIỂN SÔNG HỒNG THĂNG LONG	
106	CÔNG TY TNHH KHAI KHOÁNG HÒA THẮNG	
107	CÔNG TY TNHH XÂY DỰNG VÀ THƯƠNG MẠI HƯNG LONG	
108	Công Ty Trách Nhiệm Hữu Hạn Thái Dương	
109	Công ty TNHH Nhà nước MTV Luyên kim màu	
109	Công ty TNHH MTV Diesel Sông Công	
110	CÔNG TY TNHH THIÊN PHÚ THÁI NGUYÊN	
111	CÔNG TY CỔ PHẦN CÔNG NGHIỆP VIHASO	
	Cộng	

Phụ lục 02: PHIẾU ĐIỀU TRA KHẢO SÁT

(Phiếu dành cho Lãnh đạo doanh nghiệp)

Kính gửi các quý doanh nghiệp!

Nhóm nghiên cứu của chúng tôi là các giảng viên của Trường Đại học Kinh tế & Quản trị Kinh doanh. Hiện nay chúng tôi đang tiến hành nghiên cứu đề tài: "Nghiên cứu mô hình Kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên".

Chúng tôi rất mong có được sự hợp tác và giúp đỡ của quý vị để có thể hoàn thành đề tài nghiên cứu của mình. Thông tin của quý doanh nghiệp cung cấp hoàn toàn được giữ bí mật và chỉ sử dụng cho mục đích nghiên cứu.

PHẦN I: THÔNG TIN CHUNG CỦA DOANH NGHIỆP

1. **Loại hình doanh nghiệp**

   a. Công ty tư nhân

   b. Công ty trách nhiệm hữu hạn

   c. Công ty cổ phần

   d. Doanh nghiệp Nhà nước

   e. Doanh nghiệp khác (xin ghi rõ):…….

2. **Doanh nghiệp thuộc loại nào?**

   a. Siêu nhỏ (Lao động dưới 10 người)

   b. DN nhỏ (Vốn 20 tỷ đồng trở xuống; lao động từ trên 10 người đến 200 người)

   c. DN qui mô vừa (Vốn từ 20 tỷ đến 100 tỷ đồng; lao động từ trên 200 người đến 300 người)

   d. DN qui mô lớn (Vốn trên 10 tỷ đồng; lao động từ trên 300 người)

3. **Mô hình bộ máy quản lý của doanh nghiệp:**

   a. Mô hình trực tuyến

   b. Mô hình chức năng

   c. Mô hình trực tuyến chức năng

   d. Mô hình khác (xin ghi rõ)……

4. Số lượng dây chuyền công nghệ sản xuất

a. 01 dây chuyền công nghệ

b. Có từ 02 dây chuyền công nghệ

PHẦN 2: NHU CẦU SỬ DỤNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP

5. Nhu cầu sử dụng thông tin kế toán quản trị chi phí sản xuất trong doanh nghiệp

Ông/Bà chọn điểm số bằng cách đánh dấu x hoặc v vào các ô tương ứng với số từ 1 đến 5 theo quy ước sau:

Điểm	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Mức độ cần thiết	Rất không cần thiết	Không cần thiết	Bình thường	Cần thiết	Rất cần thiết

Tiêu chí	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Cần thiết phải có bộ phận kế toán quản trị chi phí sản xuất không?					
Phân loại chi phí sản xuất có cần thiết cho công tác quản trị không?					
Lập dự toán chí phí có cần thiết cho công tác quản lí không?					
Phân tích chi phí sản xuất có cần thiết không?					
Kế toán trách nhiệm có cần thiết không?					
Đánh giá hiệu quả có cần thiết cho hoạt động quản lý không?					
Báo cáo kế toán quản trị có thực sự cần thiết cho công tác quản lý không?					

PHẦN 3A: NGUYÊN NHÂN KHÔNG SỬ DỤNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP (đối với doanh nghiệp không có mô hình kế toán quản trị)

6. Ông/Bà vui lòng cho biết tại sao? Hiện nay doanh nghiệp không sử dụng thông tin kế toán quản trị chi phí sản xuất? **(có thể lựa chọn nhiều câu trả lời)**

a. Tốn kèm chi phí.

b. Quản trị chi phí sản xuất theo kinh nghiệm.

c. Qui mô sản xuất nhỏ.

d. Lý do khác …….

PHẦN 3B: ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG SỬ DỤNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP (đối với doanh nghiệp có mô hình kế toán quản trị)

7. Ông/Bà hãy vui lòng đánh giá hệ thống thông tin kế toán chi phí sản xuất cung cấp cho doanh nghiệp hiện nay như thế nào bằng chọn điểm số bằng cách đánh dấu x hoặc v vào các ô tương ứng với số từ 1 đến 5 theo quy ước sau:

Điểm	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Mức độ hài lòng	Rất không đồng ý	Không đồng ý	Bình thường	Đồng ý	Rất đồng ý

Tiêu chí	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**
Bộ máy kế toán quản trị chi phí sản xuất hiện nay bố trí có đảm bảo hiệu quả không?					
Phân loại chi phí sản xuất có đáp ứng yêu cầu quản lý không?					
Lập dự toán chí phí có đáp ứng yêu cầu quản lý không?					
Phân tích chi phí sản xuất có yêu cầu quản lý không?					
Kế toán trách nhiệm có yêu cầu quản lý không?					
Đánh giá hiệu quả có yêu cầu quản lý không?					
Báo cáo kế toán quản trị yêu cầu quản lý không?					

8.Ngoài ra nếu có ông/ bà có ý kiến khác xin vui lòng cho biết:

.....

.....

.....

.....

.....

Tôi xin chân thành cảm ơn!

Phụ lục 03: PHIẾU ĐIỀU TRA KHẢO SÁT

(Phiếu dành cho nhân viên kế toán doanh nghiệp)

Kính gửi các quý doanh nghiệp!

Nhóm nghiên cứu của chúng tôi là các giảng viên của Trường Đại học Kinh tế & Quản trị Kinh doanh. Hiện nay chúng tôi đang tiến hành nghiên cứu đề tài: "Nghiên cứu mô hình Kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên".

Chúng tôi rất mong có được sự hợp tác và giúp đỡ của quý vị để có thể hoàn thành đề tài nghiên cứu của mình. Thông tin của quý doanh nghiệp cung cấp hoàn toàn được giữ bí mật và chỉ sử dụng cho mục đích nghiên cứu.

PHẦN I: TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN TRONG DOANH NGHIỆP

1.Chế độ kế toán mà doanh nghiệp đang áp dụng ban hành theo quyết định nào?

a. Thông tư số 133/2016/TT-BTC ngày 26/8/2016

b. Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014

2. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

a. Hình thức tập trung

b. Hình thức phân tán

c. Hình thức hỗn hợp (Vừa tập trung vừa phân tán)

3. Doanh nghiệp có sử dụng phần mềm kế toán không?

a. Có

b. Không

4.Doanh nghiệp đang sử dụng phần mềm kế toán theo hình thức ghi sổ kế toán nào?

a. Nhật ký chung

b. Chứng từ ghi sổ

c. Nhật ký - Sổ Cái

d. Nhật ký chứng từ

5.Doanh nghiệp đang áp dụng mô hình bộ máy kế toán quản trị chi phí nào?

a. Mô hình kết hợp

b. Mô hình tách biệt

c. Mô hình hỗn hợp

d. Không tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí

PHẦN 2: PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TẠI DOANH NGHIỆP

6.Doanh nghiệp có thực hiện phân loại chi phí sản xuất kinh doanh không?

a. Có

b. Không

7.Nếu có thực hiện phân loại chi phí thì tiêu thức dùng để phân loại chi phí là gì?

a. Chức năng hoạt động

b. Tính chất kinh tế của các yếu tố sản xuất

c. Cách ứng xử của chi phí (Tách chi phí thành Biến phí và Định phí)

d. Tiêu thức khác (xin nói rõ):…….

PHẦN 3: CÔNG TÁC LẬP ĐỊNH MỨC VÀ DỰ TOÁN CHI PHÍ

8. Doanh nghiệp có xây dựng hệ thống định mức chi phí không?

a. Có

b. Không (nếu Không chuyển sang câu 14)

9. Hệ thống định mức được sử dụng để làm gì?

a. Lập dự toán

b. Kiểm soát chi phí

c. Tính giá thành theo định mức

d. Khuyến khích tiết kiệm chi phí

10. Các loại định mức doanh nghiệp đã xây dựng (có thể lựa chọn nhiều câu trả lời)

a. Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

b. Định mức chi phí nhân công trực tiếp

c. Định mức chi phí sản xuất chung

d. Định mức chi phí bán hàng

e. Định mức chi phí quản lý doanh nghiệp

11. Doanh nghiệp có lập dự toán (kế hoạch) chi phí không?

a. Có

b. Không (nếu Không chuyển sang câu 19)

12. Các loại dự toán doanh nghiệp đã lập? (Có thể lựa chọn nhiều phương án)

a. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

b. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

c. Dự toán chi phí sản xuất chung

d. Dự toán chi phí bán hàng

e. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

f. Khác 9 (xin ghi rõ):……

13. Kỳ lập dự toán của doanh nghiệp?

a. Tháng

b. Quý

c. Năm

d. Linh hoạt

14. Căn cứ để lập dự toán mà doanh nghiệp sử dụng là gì?

a. Thông tin tài chính năm hiện tại, kỳ hiện tại

b. Kế hoạch kinh doanh tương lai

c. Xu hướng biến động của nền kinh tế

d. Khác (xin ghi rõ):……

15. Bộ phận nào tham gia xây dựng dự toán chi phí:

a. Giám đốc, ban giám đốc

b. Phòng kế hoạch - tài chính

c. Bộ phận kế hoạch

d. Khác (xin ghi rõ):……

PHẦN IV: XÁC ĐỊNH GIÁ VÀ TỔNG HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT

16. Doanh nghiệp xác định giá bán dựa trên căn cứ nào?

a. Giá gốc của sản phẩm

b. Giá thị trường

c. Mục tiêu cụ thể của doanh nghiệp (lợi nhuận, thị phần, hoà vốn,…)

d. Khác (xin ghi rõ):…….

17. **Doanh nghiệp mở tài khoản chi tiết và sổ kế toán chi tiết đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo tiêu thức nào?**

a. Theo loại sản phẩm

b. Theo từng loại vật liệu

c. Theo phân xưởng sản xuất

d. Không tiến hành mở tài khoản và sổ chi tiết

18. Doanh nghiệp mở tài khoản chi tiết và sổ kế toán chi tiết đối với chi phí nhân công trực tiếp theo tiêu thức nào?

a. Theo loại sản phẩm

b. Theo phân xưởng sản xuất

c. Không tiến hành mở tài khoản và sổ chi tiết

19. Doanh nghiệp mở tài khoản chi tiết và sổ kế toán chi tiết đối với chi phí sản xuất chung theo tiêu thức nào?

a. Theo loại sản phẩm

b. Theo phân xưởng sản xuất

c. Không tiến hành mở tài khoản và sổ chi tiết

20. Doanh nghiệp phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng sản phẩm theo tiêu thức nào?

a. Theo sản lượng

b. Theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

c. Theo chi phí nhân công trực tiếp

d. Khác (xin ghi rõ):…….

21. Đối tượng tính giá thành của doanh nghiệp là:

a. Từng loại sản phẩm

b. Đơn đặt hàng

c. Khác (xin ghi rõ):……..

22. Phương pháp tính giá thành nào đang được áp dụng tại doanh nghiệp ?

a. Phương pháp giản đơn

b. Phương pháp tỷ lệ

c. Phương pháp hệ số

d. Khác (xin ghi rõ): ……..

23. Kỳ tính giá thành của doanh nghiệp là:

a. Tháng

b. Quý

c. 6 tháng

d. Năm

e. Bất kỳ thời điểm nào

24. Doanh nghiệp theo dõi chi tiết chi phí bán hàng theo yếu tố nào?

a. Từng loại sản phẩm, hàng hoá

b. Từng cửa hàng

c. Từng yếu tố chi phí (chi phí mua, chi phí vận chuyển)

d. Không theo dõi chi tiết

25. Doanh nghiệp theo dõi chi tiết chi phí quản lý doanh nghiệp theo yếu tố nào?

a. Từng loại sản phẩm, hàng hoá

b. Từng cửa hàng

c. Từng yếu tố chi phí (chi phí mua, chi phí vận chuyển)

d. Không theo dõi chi tiết

PHẦN V: LẬP BÁO CÁO KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ

26. Doanh nghiệp có lập báo cáo kế toán quản trị chi phí không?

a. Có

b. Không

27. Nếu có thì kỳ lập báo cáo kế toán quản trị chi phí là:

a. Tháng

b. Quý

c. Năm

d. Bất kỳ thời điểm nào

28. Bộ phận nào lập báo cáo kế toán quản trị chi phí?

a. Phòng kế hoạch - tài chính

b. Bộ phận phát sinh chi phí

29. Báo cáo kế toán quản trị chi phí thể hiện thông tin? (có thể lựa chọn nhiều câu trả lời)

a. Chi phí dự toán (kế hoạch chi phí)

b. Chi phí thực tế phát sinh tại doanh nghiệp

c. Thông tin chi phí chênh lệch giữa dự toán và thực tế

d. Thông tin chi phí phân tích cho ra quyết định quản trị

Cảm ơn sự giúp đỡ của Quý doanh nghiệp, chúc sức khoẻ và thành công!

Phụ lục 04:

KẾT QUẢ KHẢO SÁT

(nhóm đối tượng cán bộ quản lý)

Thái nguyên ngày30/06/2018

Tác giả đã tiến hành gửi phiếu khảo sát đến 111 doanh nghiệp sản xuất cơ khí nhóm ngành (i)) Rèn rập ép và cán kim loại, (ii) gia công cơ khí, xử lý tráng phủ kim loại. Số phiếu nhận về là 85 phiếu chiếm 75,57%. Những thông tin thu được từ phiếu khảo sát mang tính đại diện giúp tác giả đưa ra được những nhận định về thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh thái nguyên

STT	**Chỉ tiêu**	**Phiếu khảo sát**	
PHẦN I	**KHÁI QUÁT CHUNG DOANH NGHIỆP**	**Số lượng**	**Cơ cấu**
1	**Loại hình doanh nghiệp**	**85**	**100**
a	Công ty tư nhân	20	25,53
b	Công ty trách nhiệm hữu hạn	37	43.53
c	Công ty cổ phần	**25**	39,41
d	Doanh nghiệp Nhà nước	03	3,53
e	Doanh nghiệp khác		
2	**Qui mô Doanh nghiệp thuộc loại nào?**		
a	Siêu nhỏ (Lao động dưới 10 người)	25	39,41
b	DN nhỏ (Vốn 20 tỷ đồng trở xuống; lao động từ trên 10 người đến 200 người)	27	31,76
c	DN qui mô vừa (Vốn từ 20 tỷ đến 100 tỷ đồng; lao động từ trên 200 người đến 300 người)	30	35,29
d	DN qui mô lớn (Vốn trên 100 tỷ đồng; lao động từ trên 300 người)	03	3,53

Phụ lục 05:

KẾT QUẢ KHẢO SÁT

(nhóm đối tượng nhân viên kế toán)

Thái nguyên ngày30/06/2018

Tác giả đã tiến hành gửi phiếu khảo sát đến 111 doanh nghiệp sản xuất cơ khí nhóm ngành (i)) Rèn rập ép và cán kim loại, (ii) gia công cơ khí, xử lý tráng phủ kim loại. Số phiếu nhận về là 85 phiếu chiếm 75,57%. Những thông tin thu được từ phiếu khảo sát mang tính đại diện giúp tác giả đưa ra được những nhận định về thực trạng mô hình kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất cơ khí tỉnh thái nguyên

STT	**Chỉ tiêu**	**Phiếu khảo sát**	
PHẦN I	TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN TRONG DOANH NGHIỆP	Số lượng	Cơ cấu
1.	**Chế độ kế toán mà doanh nghiệp đang áp dụng ban hành theo quyết định nào?**	**85**	**100**
a	Thông tư số 133/2016/TT-BTC ngày 26/8/2016	21	24,71
b	Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014	64	75,29
2.	**Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán**	**85**	**100**
a	Hình thức tập trung	77	90,59
b	Hình thức phân tán	0	**0**
c	Hình thức hỗn hợp	08	9,41
3	**Doanh nghiệp có sử dụng phần mềm kế toán không?**	**85**	**100**
a	Có	72	84,70
b	Không	13	15,30
4	**Doanh nghiệp đang sử dụng phần mềm kế toán theo hình thức ghi sổ kế toán nào?**	**85**	**100**
a	Nhật ký chung	25	29,42
b	Chứng từ ghi sổ	55	64,70
c	Nhật ký - Sổ Cái	3	3,52
d	Nhật ký chứng từ	2	2,35

STT	Chỉ tiêu	Phiếu khảo sát	
5	**Doanh nghiệp đang áp dụng mô hình bộ máy kế toán quản trị chi phí nào?**	**85**	**100**
a	Mô hình kết hợp	05	5,88
b	Mô hình tách biệt	0	0
c	Mô hình hỗn hợp	0	0
d	Không tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí	80	94,12
PHẦN II	**PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TẠI DOANH NGHIỆP**		
6	**Doanh nghiệp có thực hiện phân loại chi phí sản xuất kinh doanh không?**	**85**	
a	Có	85	**100**
b	Không	0	**0**
7	**Nếu có thực hiện phân loại chi phí thì tiêu thức dùng để phân loại chi phí là gì?**	**85**	**100**
a	Chức năng hoạt động	85	100
b	Tính chất kinh tế của các yếu tố sản xuất	85	100
c	Cách ứng xử của chi phí (Tách chi phí thành biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp)	05	5,88
d	Tiêu thức khác:	0	
PHẦN III	**CÔNG TÁC LẬP ĐỊNH MỨC VÀ DỰ TOÁN CHI PHÍ**		
8	**Doanh nghiệp có xây dựng hệ thống định mức chi phí không?**	**85**	**100**
a	Có	05	5,88
b	Không	80	94,12
9	**Hệ thống định mức được sử dụng để làm gì?**		
a	Lập dự toán	05	5,88
b	Kiểm soát chi phí	05	5,88
c	Tính giá thành theo định mức	05	5,88

STT	Chỉ tiêu	Phiếu khảo sát	
d	Khuyến khích tiết kiệm chi phí		
10	**Các loại định mức doanh nghiệp đã xây dựng (có thể lựa chọn nhiều câu trả lời)**	05	
a	Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	05	5,88
b	Định mức chi phí nhân công trực tiếp		
c	Định mức chi phí sản xuất chung		
d	Định mức chi phí bán hàng	0	
e	Định mức chi phí quản lý doanh nghiệp	0	
11	**Doanh nghiệp có lập dự toán (kế hoạch) chi phí không?**		
a	Có	05	**5,88**
b	Không	80	**94,12**
12	**Các loại dự toán doanh nghiệp đã lập? (Có thể lựa chọn nhiều phương án)**		
a	Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	05	**5,88**
b	Dự toán chi phí nhân công trực tiếp	05	**5,88**
c	Dự toán chi phí sản xuất chung	05	**5,88**
d	Dự toán chi phí bán hàng	0	**0**
e	Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp	0	**0**
f	Khác 9 (xin ghi rõ):……	0	**0**
13	**Kỳ lập dự toán của doanh nghiệp?**		
a	Tháng	5	**5,88**
b	Quí	5	**5,88**
c	Năm	5	**5,88**
d	Linh hoạt	0	**0**
14	**Căn cứ để lập dự toán mà doanh nghiệp sử dụng là gì?**		
a	Thông tin tài chính năm hiện tại, kỳ hiện tại	0	0
b	Kế hoạch kinh doanh tương lai	5	**5,88**

STT	Chỉ tiêu	Phiếu khảo sát	
c	Xu hướng biến động của nền kinh tế	0	0
d	Khác (xin ghi rõ):……	0	**0**
15	**Bộ phận nào tham gia xây dựng dự toán chi phí**		
a	Giám đốc, ban giám đốc	0	**0**
b	Phòng kế hoạch - tài chính	5	**5,88**
c	Bộ phận kế hoạch	0	**0**
d	Khác (xin ghi rõ)	0	**0**
PHẦN IV	**XÁC ĐỊNH GIÁ VÀ TỔNG HỢP CHI PHÍ SẢN XUẤT**		
16	**Doanh nghiệp xác định giá bán dựa trên căn cứ nào**		
a	Giá gốc của sản phẩm		
b	Giá thị trường		
c	Mục tiêu cụ thể của doanh nghiệp (lợi nhuận, thị phần, hoà vốn,…)	05	**5, 88**
d	Khác (xin ghi rõ):…….		
17	**Doanh nghiệp mở tài khoản chi tiết và sổ kế toán chi tiết đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo tiêu thức nào?**		
a	Theo loại sản phẩm	05	5,88
b	Theo từng loại vật liệu	05	5,88
c	Theo phân xưởng sản xuất	05	5,88
d	Không tiến hành mở tài khoản và sổ chi tiết	0	**0**
18	**Doanh nghiệp mở tài khoản chi tiết và sổ kế toán chi tiết đối với chi phí nhân công trực tiếp theo tiêu thức nào**		
a	Theo loại sản phẩm	05	5,88
b	Theo phân xưởng sản xuất	05	5,88

STT	Chỉ tiêu	Phiếu khảo sát	
c	Không tiến hành mở tài khoản và sổ chi tiết	0	**0**
19	**Doanh nghiệp mở tài khoản chi tiết và sổ kế toán chi tiết đối với chi phí sản xuất chung theo tiêu thức nào?**		
a	Theo loại sản phẩm	0	
b	Theo phân xưởng sản xuất	05	5,88
c	Không tiến hành mở tài khoản và sổ chi tiết	0	**0**
20	**Doanh nghiệp phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng sản phẩm theo tiêu thức nào?**		
a	Theo sản lượng	0	**0**
b	Theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	05	5,88
c	Theo chi phí nhân công trực tiếp	0	**0**
d	Khác (xin ghi rõ):……	0	**0**
21	**Đối tượng tính giá thành của doanh nghiệp**		
a	Từng loại sản phẩm	05	5,88
b	Đơn đặt hàng	05	5,88
c	Khác (xin ghi rõ):……		
22	**Phương pháp tính giá thành nào đang được áp dụng tại doanh nghiệp**		
a	Phương pháp giản đơn		
b	Phương pháp tỷ lệ		
c	Phương pháp hệ số	05	5,88
d	khác		
23	**Kỳ tính giá thành của doanh nghiệp là**		
a	tháng	05	5,88
b	Quí		
c	Năm		

STT	Chỉ tiêu	Phiếu khảo sát	
24	**Doanh nghiệp theo dõi chi tiết chi phí bán hàng theo yếu tố nào**		
a	Từng loại sản phẩm, hàng hoá		
b	Từng cửa hàng Từng yếu tố chi phí (chi phí mua, chi phí vận chuyển)		
c	Không theo dõi chi tiết	05	5,88
25	**Doanh nghiệp theo dõi chi tiết chi phí quản lý doanh nghiệp theo yếu tố nào**		
a	Từng loại sản phẩm, hàng hoá		
b	Từng cửa hàng		
c	Từng yếu tố chi phí (chi phí mua, chi phí vận chuyển		
d	Không theo dõi chi tiết	05	5,88
PHẦN V	**LẬP BÁO CÁO KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ**		
26	**Doanh nghiệp có lập báo cáo kế toán quản trị chi phí không**		
a	Có	05	5,88
b	không		
27	**Nếu có thì kỳ lập báo cáo kế toán quản trị chi phí**		
a	tháng	05	5,88
b	Quí		
c	Năm		
d	Bất kỳ thời điểm nào		
28	**Bộ phận nào lập báo cáo kế toán quản trị chi phí**		
a	Phòng kế hoạch - tài chính	05	5,88
b	Bộ phận phát sinh chi phí	0	**0**

STT	Chỉ tiêu	Phiếu khảo sát	
29	**Báo cáo kế toán quản trị chi phí thể hiện thông tin**		
a	Chi phí dự toán	05	5,88
b	Chi phí thực tế phát sinh tại doanh nghiệp	05	5,88
c	Thông tin chi phí chênh lệch giữa dự toán và thực tế	05	5,88
d	Thông tin chi phí phân tích cho ra quyết định quản trị	0	**0**