

**BỘ GIAO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC NÔNG NGHIỆP HÀ NỘI**

---

**NGÔ QUANG HÙNG**

**TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ  
THÀNH TẠI TỔNG CÔNG TY GIẤY VIỆT NAM**

**LUẬN VĂN THẠC SĨ QUẢN TRỊ KINH DOANH**

**HÀ NỘI – 2011**

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC NÔNG NGHIỆP HÀ NỘI**

---

**NGÔ QUANG HÙNG**

**TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ  
THÀNH TẠI TỔNG CÔNG TY GIẤY VIỆT NAM**

**LUẬN VĂN THẠC SĨ QUẢN TRỊ KINH DOANH**

**Chuyên ngành: Quản trị kinh doanh**

**Mã số: 60.34.05**

**Người hướng dẫn khoa học: TS. ĐỖ QUANG GIÁM**

**HÀ NỘI – 2011**

## **LỜI CAM ĐOAN**

*Tôi xin cam đoan rằng, số liệu và kết quả nghiên cứu đã được trình bày trong luận văn là trung thực và chưa hề được sử dụng để bảo vệ một học vị nào, hoặc chưa được ai công bố trong bất kỳ một công trình nghiên cứu khoa học nào khác.*

*Phú Thọ, ngày 31 tháng 8 năm 2011*

**Tác giả**

**Ngô Quang Hưng**

## LỜI CẢM ƠN

Trong quá trình học tập và hoàn thiện đề tài nghiên cứu của mình, tôi đã nhận được rất nhiều sự giúp đỡ, động viên nhiệt tình của các tập thể và cá nhân trong Trường Đại học nông nghiệp Hà Nội, cũng như đơn vị công tác.

Tôi xin trân thành cảm ơn tới các thầy, cô giáo Khoa kế toán và Quản trị kinh doanh, Viện Đào tạo sau đại học, Bộ môn Kế toán Quản trị và Kiểm toán, Bộ môn Kế toán Tài chính – Trường Đại học Nông nghiệp Hà Nội đã truyền đạt những kiến thức thiết thực, sâu rộng, thực tế về Quản trị kinh doanh cho tôi trong suốt quá trình học tập và thực hiện làm luận văn tốt nghiệp.

Đặc biệt, tôi xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc tới thầy giáo TS. Đỗ Quang Giám đã tận tình giúp đỡ, chỉ bảo, hướng dẫn tôi trong suốt quá trình thực hiện luận văn tốt nghiệp.

Nhân đây, tôi cũng xin trân thành cảm ơn Lãnh đạo Tổng công ty Giấy Việt Nam và các đồng nghiệp đã tạo điều kiện thuận lợi để tôi hoàn thành khóa học và hoàn thiện công trình nghiên cứu của mình.

Xin chân thành cảm ơn./.

*Phú Thọ, ngày 31 tháng 8 năm 2011*

**Tác giả**

**Ngô Quang Hưng**

## MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN .....	i
LỜI CẢM ƠN .....	ii
MỤC LỤC .....	iii
DANH MỤC CÁC TỪ VIẾT TẮT .....	vii
DANH MỤC CÁC HÌNH, DANH MỤC, CHÚNG TỪ, SỐ, SƠ ĐỒ .....	viii
DANH MỤC BẢNG BIỂU .....	ix

### **PHẦN I: MỞ ĐẦU .....**

1.1. Tính cấp thiết của đề tài .....	1
1.2. Mục đích nghiên cứu .....	3
1.3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu .....	3
1.4. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn .....	3

### **PHẦN 2: NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VÀ THỰC TIỄN.....**

#### **2.1. Khái quát chung về kế toán quản trị .....**

2.1.1. Khái niệm và bản chất của kế toán quản trị.....	7
2.1.2. Mối quan hệ giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính.....	8
2.1.3. Nội dung, mô hình tổ chức kế toán quản trị và tổ chức .....	11
2.1.3.1. Nội dung tổ chức kế toán quản trị .....	11
2.1.3.2. Mô hình tổ chức kế toán quản trị .....	12
2.1.3.3. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị .....	15

#### **2.2. Nội dung tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành .....**

2.2.1. Xác định các trung tâm chi phí .....	15
2.2.2. Xác định hệ thống chỉ tiêu quản trị chi phí, giá thành .....	17
2.2.3. Chi phí sản xuất kinh doanh và phân loại chi phí .....	18
2.2.3.1. Khái niệm và bản chất chi phí SXKD.....	18
2.2.3.2. Phân loại chi phí SXKD.....	19
2.2.4. Giá thành sản phẩm và phân loại giá thành sản phẩm .....	23
2.2.4.1. Khái niệm và bản chất giá thành sản phẩm .....	23

2.2.4.2. Phân loại giá thành sản phẩm .....	24
2.2.5. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành .....	25
2.2.5.1. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất.....	25
2.2.5.2. Đối tượng tính giá thành .....	26
2.2.6. Tổ chức ghi nhận thông tin chi phí sản xuất kinh doanh .....	26
2.2.7. Tổ chức xử lý, hệ thống hoá thông tin chi phí, giá thành sản phẩm .....	27
2.2.7.1. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm .....	27
2.2.7.2. Tổ chức hệ thống tài khoản và sổ kế toán .....	32
2.2.8. Tổ chức lập báo cáo quản trị chi phí, giá thành .....	33
2.2.9. Tổ chức phân tích và vận dụng thông tin chi phí, giá thành .....	33
2.2.9.1. Tổ chức phân tích thông tin chi phí, giá thành sản phẩm .....	33
2.2.9.2. Tổ chức vận dụng phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng .....	33
<b>2.3. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp .....</b>	<b>36</b>
2.3.1. Kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất ở Anh, Mỹ .....	36
2.3.2. Kế toán quản trị trong DN ở các nước Châu Âu .....	37
2.3.3. Kế toán quản trị ở Nhật Bản .....	38
2.3.4. Kế toán quản trị ở Trung Quốc .....	39
2.3.5. Kế toán quản trị ở một số nước khu vực Đông Nam Á .....	40
2.3.6. Áp dụng kinh nghiệm xây dựng KTQT vào Việt Nam.....	40
<b>PHẦN 3: ĐẶC ĐIỂM ĐỊA BÀN NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP</b>	
<b>NGHIÊN CỨU.....</b>	<b>42</b>
<b>3.1. Đặc điểm địa bàn nghiên cứu .....</b>	<b>42</b>
3.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của Tổng công ty .....	43
3.1.2. Đặc điểm sản xuất kinh doanh .....	44
3.1.3. Quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm.....	47
3.1.4. Đặc điểm tổ chức bộ máy sản xuất của Tổng công ty .....	49
3.1.5. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý của Tổng công ty.....	52
3.1.6. Tình hình lao động và sử dụng lao động .....	57
3.1.7. Tình hình tài sản và nguồn vốn .....	58
3.1.8. Kết quả sản xuất kinh doanh .....	60

3.1.9. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán.....	61
<b>3.2. Phương pháp nghiên cứu.....</b>	<b>66</b>
<b>PHẦN 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ THẢO LUẬN.....</b>	<b>67</b>
<b>4.1. Thực trạng tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí,.....</b>	<b>67</b>
4.1.1. Nhu cầu thông tin kế toán quản trị về chi phí, giá thành sản phẩm .....	67
4.1.2. Nhận diện các trung tâm chi phí tại Tổng Công ty .....	68
4.1.3. Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh và các loại giá thành .....	70
4.1.3.1. Phân loại chi phí SXKD .....	70
4.1.3.2. Các loại giá thành sản phẩm.....	73
4.1.3.3. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành.....	75
4.1.4. Tổ chức xây dựng hệ thống dự toán tại Tổng .....	75
4.1.5. Tổ chức ghi nhận thông tin chi phí sản xuất kinh doanh.....	89
4.1.5.1. Tổ chức tập hợp chi phí SXKD theo khoản mục chi phí.....	94
4.1.5.2. Tổ chức công tác tính giá thành sản phẩm.....	101
4.1.6. Tổ chức lập báo cáo kế toán quản trị chi phí, giá thành .....	103
4.1.7. Tổ chức phân tích và cung cấp thông tin chi phí .....	107
<b>4.2. Đánh giá thực trạng tổ chức công tác kế toán quản trị.....</b>	<b>113</b>
4.2.1. Ưu điểm.....	113
4.2.2. Những tồn tại .....	113
4.2.3. Những nguyên nhân của thực trạng trên .....	115
<b>4.3. Một số giải pháp tổ chức công tác kế toán quản trị .....</b>	<b>117</b>
4.3.1. Hoàn thiện bộ máy kế toán đảm bảo thực hiện kế toán .....	118
4.3.2. Tổ chức xác định các trung tâm chi phí phù hợp .....	119
4.3.3. Hoàn thiện phân loại chi phí sản xuất kinh doanh .....	120
4.3.4. Hoàn thiện tổ chức xây dựng dự toán, kế hoạch .....	120
4.3.5. Hoàn thiện tổ chức ghi nhận thông tin ban đầu chi phí.....	120
4.3.6. Hoàn thiện tổ chức hệ thống hoá, xử lý thông tin chi phí .....	121
4.3.7. Hoàn thiện tổ chức phân tích thông tin chi phí, giá thành .....	122
4.3.8. Hoàn thiện tổ chức lập báo cáo kế toán quản trị chi phí .....	123
4.3.9. Tổ chức vận dụng phân tích mối quan hệ chi phí .....	124

<b>PHẦN 5: KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ .....</b>	<b>125</b>
<b>5.1. Kết luận .....</b>	<b>125</b>
<b>5.2. Kiến nghị .....</b>	<b>126</b>
5.2.1. Về phía Nhà nước .....	126
5.2.2. Về phía doanh nghiệp .....	127
<b>Tài liệu tham khảo.....</b>	<b>128</b>



## DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

BHXH	Bảo hiểm xã hội
CB CVN	Cán bộ công nhân viên
CCDC	Công cụ dụng cụ
CD, TC	Cao đẳng, trung cấp
CP SX	Chi phí sản xuất
DA	Dự án
DN	Doanh nghiệp
ĐH	Đại học
KTQT	Kế toán quản trị
NKCT	Nhật ký chứng từ
NVL	Nguyên vật liệu
QLDN	Quản lý doanh nghiệp
SX	Sản xuất
SXKD	Sản xuất kinh doanh
SL	Sản lượng
TSCĐ	Tài sản cố định
VN	Việt Nam
XDCB	Xây dựng cơ bản
XN	Xí nghiệp

## DANH MỤC CÁC HÌNH, DANH MỤC, CHỨNG TỪ, SƠ ĐỒ VÀ SỔ

Hình 3a: Trụ sở chính của Tổng công ty Giấy Việt Nam .....	42
Hình 3b: Biểu tượng cho tình hữu nghị Việt Nam – Thụy Điển.....	43
Hình 3c: Các sản phẩm giấy của Tổng công ty Giấy Việt Nam.....	46
Hình 3d: Phân xưởng xeo – Nhà máy giấy của Tổng công ty Giấy VN.....	50
Sơ đồ 3.2.1: Quy trình SX giấy tại Tổng công ty Giấy Việt Nam.....	48
Sơ đồ 3.2.2: Tổ chức bộ máy SX của Tổng công ty Giấy VN .....	51
Sơ đồ 3.2.3: Tổ chức bộ máy quản lý của Tổng công ty Giấy Việt Nam.....	56
Sơ đồ 3.2.4: Tổ chức bộ máy kế toán tại Tổng công ty Giấy Việt Nam.....	65
Sơ đồ 3.2.5: Cơ chế tiếp nhận thông tin chi phí.....	69
Sơ đồ 3.2.6: Trình tự xây dựng kế hoạch tài chính.....	76
Chứng từ: Phiếu xuất kho .....	90
Danh mục: Danh mục tài khoản chi phí.....	99
Sổ: Sổ kế toán chi tiết TK621 .....	100
Sổ: Sổ kế toán chi tiết TK622 .....	101

## DANH MỤC BẢNG BIỂU

Bảng 3.1.1: Kết quả SXKD tại Tổng công ty Giấy VN từ năm 2007-2010 .....	46
Bảng 3.1.2: Tình hình lao động của Tổng công ty Giấy Việt Nam.....	57
Bảng 3.1.3: Bảng cân đối kế toán vắn tắt.....	58
Bảng 3.1.4: Báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh.....	60
Bảng 4.1. Các chỉ tiêu kế hoạch SX – KD – TC chủ yếu năm 2010 .....	77
Bảng 4.2. Kế hoạch tổng doanh thu năm 2010.....	78
Bảng 4.3. Kế hoạch sản xuất sản phẩm năm 2010.....	79
Bảng 4.4. Kế hoạch định mức KTKT của sản phẩm giấy năm 2010 .....	80
Bảng 4.5. Giá thành kế hoạch sản phẩm giấy cuộn .....	82
Bảng 4.6.1. Kế hoạch khấu hao tài sản cố định.....	84
Bảng 4.6.2. Kế hoạch khấu hao TSCĐ theo nguồn vốn.....	85
Bảng 4.7. Kế hoạch chi phí bảo dưỡng, sửa chữa lớn.....	86
Bảng 4.8. Dự toán kết quả sản xuất kinh doanh năm 2010 .....	88
Bảng 4.10. Bảng phân bổ nguyên vật liệu – công cụ dụng cụ .....	91
Bảng 4.11. Bảng phân bổ tiền lương và Bảo hiểm .....	92
Bảng 4.12. Bảng phân bổ khấu hao TSCĐ.....	93
Bảng 4.13. Bảng phân bổ chi phí chung.....	96
Bảng 4.16. Giá thành theo khoản mục chi phí toàn bộ sản phẩm năm 2010 .....	104
Bảng 4.17. Giá thành chi tiết theo khoản mục từng sản phẩm giấy .....	106
Bảng 4.18.1: Một số chỉ tiêu kinh tế tổng hợp 2010.....	108
Bảng 4.18.2. Phân tích tiêu thụ và lãi lỗ 2010.....	109
Bảng 4.19. Phân tích thực hiện định mức tiêu hao vật tư, nguyên liệu 2010.....	111

# PHẦN 1

## MỞ ĐẦU

### 1.1. Tính cấp thiết của đề tài

Kế toán quản trị là khoa học hướng về tương lai, là công cụ quản lý quan trọng của các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc đưa ra các quyết định quản lý. Ở Việt Nam, kế toán quản trị ngày càng được phát huy vai trò trong các doanh nghiệp ở mọi thành phần kinh tế, mọi hình thức sở hữu.

Cơ chế thị trường và hội nhập kinh tế quốc tế sâu rộng đặt ra cho các doanh nghiệp nói chung và Tổng công ty Giấy Việt Nam nói riêng những thách thức to lớn, để tồn tại và phát triển các doanh nghiệp thuộc ngành Giấy Việt Nam đều phải tìm mọi biện pháp để sản xuất sản phẩm với chất lượng tốt, giá cạnh tranh đồng thời phải tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm. Để đạt được mục tiêu này người quản lý phải điều hành doanh nghiệp bằng một hệ thống các công cụ cần thiết, trong đó kế toán quản trị là một công cụ quản trị doanh nghiệp quan trọng.

Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm là một công việc hết sức phức tạp và quan trọng nhất trong toàn bộ công tác kế toán tại các doanh nghiệp SXKD. Nếu CPSX của doanh nghiệp tập hợp được chính xác kịp thời theo nhiều góc độ cần thiết sẽ phục vụ cho các nhà quản trị doanh nghiệp ra được quyết định đúng đắn kịp thời góp phần tăng cường chế độ hạch toán trong nội bộ doanh nghiệp, tăng hiệu quả kinh doanh. Đồng thời, đó cũng là điều kiện để tăng cường quản lý sản xuất, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn và tài sản của doanh nghiệp.

Trong những năm qua Tổng Công ty Giấy Việt Nam nhận thức rằng, việc đáp ứng nhu cầu về sản phẩm của khách hàng với chất lượng ngày càng cao là điều kiện quyết định sự tồn tại và phát triển của Tổng Công ty. Đi đôi với sự phát triển đó Tổng công ty phải có các biện pháp phù hợp, có hiệu quả để quản trị chi phí, hạ giá thành sản phẩm.

Trong quá trình chuyển đổi từ nền kinh tế tập trung bao cấp sang nền kinh tế thị trường, kế toán Việt Nam đã có những sự thay đổi để phù hợp với sự phát triển về quy mô và chất lượng của các doanh nghiệp. Ngoài việc ban hành Luật Kế toán, các Chuẩn mực kế toán, Chế độ kế toán giúp các doanh nghiệp có khuôn khổ nhất

định trong công tác kế toán, Bộ Tài chính còn ban hành Thông tư 53/2006/TT-BTC ngày 12/06/2006 của Bộ Tài chính để hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Trong quá trình đó, các doanh nghiệp cũng đã từng bước áp dụng kế toán quản trị vào công tác kế toán của mình. Tuy nhiên, việc áp dụng mới chỉ dừng lại ở mức được biểu hiện ở sự vận dụng của các doanh nghiệp trong quá trình thu nhận, xử lý, hệ thống hoá và cung cấp thông tin của kế toán tài chính cho các đối tượng sử dụng thông tin. Tổ chức công tác kế toán quản trị mới chỉ kết hợp với kế toán tài chính mà trong đó chủ yếu là kế toán tài chính.

Tổng Công ty Giấy Việt Nam nhận thức được sự cần thiết, không thể thiếu của kế toán quản trị đối với doanh nghiệp và đều cho rằng thông tin của kế toán quản trị là những thông tin hữu ích, cùng với hệ thống thông tin chức năng khác tạo nên một hệ thống thông tin thống nhất, đồng bộ, hoàn chỉnh cho yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Mặc dù một số nội dung của kế toán quản trị đã được thực hiện. Tuy nhiên việc thực hiện các nội dung của kế toán quản trị mới chỉ là bước đầu, mang tính cá biệt và được thực hiện ở nhiều hệ thống thông tin khác nhau, chưa xác định được thuộc chức năng của hệ thống thông tin nào, gây ra sự trùng chéo, nhiễu loạn thông tin trong nội bộ doanh nghiệp. Hơn nữa, tổ chức công tác kế toán quản trị chưa xác định được là tổ chức theo mô hình nào. Vì vậy, việc lựa chọn mô hình thích hợp để tổ chức công tác kế toán quản trị ở Tổng Công ty Giấy Việt Nam là hết sức cần thiết và cấp bách trong giai đoạn hiện nay.

Mục đích của việc điều hành, quản lý có hiệu quả sản xuất kinh doanh của các nhà quản trị doanh nghiệp là để đạt được lợi nhuận tối đa với chi phí bỏ ra ít nhất. Các nhà quản trị doanh nghiệp luôn nghĩ rằng lợi nhuận thu được chính là kết quả của việc sử dụng hiệu quả các chi phí bỏ ra cho nên họ luôn quan tâm đến việc kiểm soát chi phí, tính toán chi phí, lập dự toán, định mức chi phí, kiểm tra việc thực hiện các định mức dự toán chi phí. Chính vì vậy, một trong những nội dung quan trọng của kế toán quản trị doanh nghiệp là quản lý, kiểm soát chi phí trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh. Thông tin chính phục vụ cho các nhà quản trị để họ có thể quản lý, kiểm soát được chi phí, đánh giá việc sử dụng chi phí là thông

tin do kế toán cung cấp. Điều này được khẳng định là hoàn toàn đúng khi nhiều người cho rằng kế toán chi phí và giá thành là xuất phát điểm, là nội dung chính của kế toán quản trị.

Xuất phát từ những vấn đề lý luận và thực tiễn nêu trên tác giả đã chọn nghiên cứu đề tài **“Tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam”** cho luận văn thạc sỹ của mình với mong muốn góp phần vào việc quản trị chi phí, giá thành tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam được hiệu quả hơn.

## **1.2. Mục đích nghiên cứu**

- Góp phần hệ thống hoá những lý luận cơ bản về tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh.

- Nghiên cứu, đánh giá thực trạng về tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam.

- Đề xuất những phương hướng, giải pháp cụ thể để tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam.

## **1.3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu**

Đối tượng nghiên cứu: Là công tác tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành tại Tổng công ty Giấy Việt Nam.

Phạm vi nghiên cứu: Đề tài nghiên cứu được tiến hành tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam. Đây là một doanh nghiệp lớn của Nhà nước, bao gồm: Công ty mẹ (Văn phòng Tổng Công ty và 27 đơn vị hạch toán phụ thuộc) 3 đơn vị sự nghiệp, 2 công ty con, 8 công ty liên kết nằm trải dài trên lãnh thổ Việt Nam. Để thuận tiện cho công tác thu thập các thông tin, dữ liệu trình bày trong luận văn, tác giả sẽ căn cứ vào thông tin, dữ liệu chính về chi phí giá thành sản phẩm Giấy tại Văn phòng Tổng Công ty năm 2010 để phân tích, đánh giá. Bởi vì, Bảng tổng kết tài sản của Văn phòng Tổng Công ty chiếm khoảng 80% tổng tài sản của Công ty mẹ và tại Văn phòng Tổng công ty là nơi sản xuất giấy lớn nhất trong Tổng công ty Giấy Việt Nam.

#### **1.4. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn**

Về mặt lý luận: Luận văn góp phần làm rõ các nội dung của tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất nói chung và tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam nói riêng.

Về mặt thực tiễn: Luận văn đưa ra các phương hướng, giải pháp để tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam thông qua việc đánh giá và phân tích thực trạng quá trình vận dụng kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm tại Tổng Công ty.

## **PHẦN 2**

### **NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VÀ THỰC TIỄN**

#### **2.1. KHÁI QUÁT CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

Những năm gần đây các nhà quản lý doanh nghiệp quan tâm rất nhiều đến kế toán quản trị để nâng cao chất lượng quản lý. Kế toán quản trị được định nghĩa theo nhiều khía cạnh khác nhau, tuy nhiên tất cả đều thống nhất chung mục đích của kế toán quản trị là cung cấp thông tin định lượng tình hình kinh tế, tài chính về hoạt động của doanh nghiệp cho các nhà quản trị ở doanh nghiệp và kế toán quản trị là một bộ phận kế toán linh hoạt do doanh nghiệp xây dựng phù hợp với đặc điểm kinh tế kỹ thuật tổ chức.

Lược sử về kế toán doanh nghiệp chứng minh kế toán quản trị tồn tại rất lâu trong hệ thống kế toán doanh nghiệp. Tuy nhiên, kế toán quản trị chỉ mới được hệ thống hoá và phát triển một cách hệ thống về lý luận và thực tiễn ở những thập kỷ gần đây trong các doanh nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp có quy mô, sự tiên bộ nhất định về khoa học kỹ thuật, trình độ quản lý, điều kiện xử lý thông tin.

Ở Việt Nam, kế toán quản trị cũng đã xuất hiện, phát triển gắn liền với chính sách, chế độ kế toán áp dụng ở các doanh nghiệp. Tuy nhiên kế toán quản trị mới được đề cập một cách hệ thống vào đầu những năm 1990 trở về đây và trở thành yêu cầu cấp bách trong hệ thống thông tin kế toán vào đầu những năm 2000 khi các doanh nghiệp cần nâng cao chất lượng quản lý để tăng năng lực cạnh tranh trong môi trường cạnh tranh không những ở phạm vi thị trường Việt Nam mà còn mở rộng ra thị trường khu vực, thị trường thế giới. Về mặt luật pháp, thuật ngữ kế toán quản trị cũng vừa được ghi nhận chính thức trong Luật Kế toán Việt Nam ban hành ngày 17 tháng 5 năm 2003.

Nhằm giúp các doanh nghiệp SXKD tổ chức tốt công tác kế toán quản trị ngày 12 tháng 6 năm 2006 Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Theo đó, nội dung của kế toán quản trị bao gồm:



*\* Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm*

Doanh nghiệp căn cứ vào đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý để tổ chức tập hợp chi phí theo từng trung tâm chi phí. Tùy theo đặc điểm của sản phẩm hoặc mối quan hệ giữa đối tượng hạch toán chi phí và đối tượng tính giá thành sản phẩm để doanh nghiệp lựa chọn phương pháp tính giá thành sản phẩm, xác định đối tượng và kỳ tính giá thành, trình tự kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

*\* Kế toán quản trị bán hàng và xác định kết quả kinh doanh*

Doanh nghiệp phải xác định giá bán sản phẩm theo nguyên tắc: Giá bán đủ bù đắp chi phí và đạt được lợi nhuận mong muốn. Tổ chức kế toán bán hàng tùy theo yêu cầu quản lý và điều kiện hoàn cảnh cụ thể của doanh nghiệp trong từng thời kỳ. Xây dựng mô hình tài khoản, sổ kế toán, báo cáo bán hàng để đáp ứng yêu cầu xác định kết quả hoạt động SXKD của doanh nghiệp.

*\* Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận*

Mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận là mối quan hệ giữa các nhân tố giá bán, khối lượng, kết cấu chi phí bán hàng và sự tác động của nhân tố này đến lợi nhuận. Doanh nghiệp phân tích mối quan hệ này thông qua hệ thống chỉ tiêu: Lãi trên biến phí, tổng lãi tính trên biến phí, tỷ suất lãi tính trên biến phí, kết cấu chi phí, điểm hoà vốn....

*\* Lựa chọn thông tin thích hợp cho việc ra quyết định*

Ra quyết định là chức năng cơ bản của nhà quản trị doanh nghiệp, quyết định ở doanh nghiệp gồm quyết định ngắn hạn và dài hạn. Khi cung cấp thông tin cho việc ra quyết định cần thu thập thông tin và phân loại thông tin phù hợp với loại quyết định. Loại bỏ thông tin không thích hợp là các chi phí chìm, chi phí giống nhau, doanh thu như nhau của các phương án đang xem xét.

*\* Lập dự toán ngân sách sản xuất, kinh doanh*

Xây dựng hệ thống chỉ tiêu dự toán cho từng quá trình như quá trình mua hàng, quá trình sản xuất..., chi tiết cho từng nội dung như vốn bằng tiền, hàng tồn kho..., từng loại chi phí nghiệp vụ như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp và từng loại báo cáo tổng hợp như Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả

hoạt động kinh doanh. Dự toán được lập cho cả năm và chia ra các tháng, quý trong năm. Xây dựng trình tự lập dự toán SX kinh doanh.

Ngoài ra còn có kế toán quản trị một số khoản mục khác.

### **2.1.1. Khái niệm và bản chất của kế toán quản trị**

Sự phát triển của nền kinh tế xã hội và đặc biệt sự phát triển mạnh mẽ của khoa học kỹ thuật đòi hỏi các doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh trong cơ chế thị trường cần phải có sức cạnh tranh cao và có khả năng tự điều chỉnh thích ứng kịp thời với những biến động của môi trường kinh doanh. Vì vậy, thông tin kế toán cung cấp đòi hỏi ngày càng phong phú hơn, đa dạng hơn nhằm phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp một cách kịp thời, có hiệu quả.

**Kế toán** là công cụ quản lý và điều hành hoạt động SXKD của doanh nghiệp có chức năng thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho quyết định kinh tế. Song, do phạm vi và mục đích cụ thể là cung cấp thông tin khác nhau nên kế toán được phân chia thành kế toán tài chính và kế toán quản trị. Trong đó, thông tin kế toán tài chính chủ yếu phục vụ nhu cầu của các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp, thông tin của kế toán quản trị lại được cung cấp cho nhà quản trị các cấp để quản lý, điều hành trong nội bộ doanh nghiệp.

Trong quá trình hoạt động SXKD của các doanh nghiệp, kế toán góp phần rất quan trọng vào công tác quản trị các hoạt động kinh tế, tài chính. Việc thu nhận, xử lý thông tin về thành hình thu nhập, chi phí, so sánh thu nhập với chi phí để xác định kết quả là một trong những yêu cầu cơ bản của kế toán tài chính. Tuy nhiên khi các doanh nghiệp SXKD nhiều loại sản phẩm, hàng hoá dịch vụ khác nhau thì muốn biết chi phí, thu nhập và kết quả của từng loại sản phẩm hàng hoá dịch vụ nhằm tổng hợp lại trong một cơ cấu hệ thống kế toán phục vụ cho yêu cầu quản trị doanh nghiệp thì kế toán tài chính không đáp ứng được yêu cầu này. Vì vậy, trước hết các doanh nghiệp cần phải tổ chức xây dựng hệ thống kế toán quản trị nhằm xây dựng các dự toán chi phí, thu nhập và kết quả của từng loại sản phẩm hàng hoá, dịch vụ, sau đó phải theo dõi kiểm tra suốt quá trình sản xuất, mua hàng hoá, dịch vụ, tính

toán kết quả của từng loại sản phẩm hàng hoá dịch vụ để đáp ứng yêu cầu cụ thể của doanh nghiệp.

Cơ sở của kế toán quản trị là kế toán chi phí, nghiên cứu chủ yếu về quá trình tính toán giá phí sản phẩm như giá phí tiếp liệu, giá phí sản xuất nhằm đề ra các quyết định cho phù hợp, xác định giá trị hàng tồn kho và kết quả kinh doanh cho từng hoạt động. Sự phát triển mạnh mẽ của kế toán đã đặt ra hướng nghiên cứu cho các công cụ kiểm soát và lập kế hoạch, thu nhận và xử lý thông tin phục vụ cho việc ra quyết định quản lý gọi là kế toán quản trị.

Theo Khoản 3, Điều 4 của Luật Kế toán Việt Nam năm 2003: **Kế toán quản trị** là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán [12].

Như vậy, từ các nội dung trên có thể thấy **bản chất** của kế toán quản trị được thể hiện qua các đặc trưng như sau:

- Kế toán quản trị không chỉ thu nhận, xử lý và cung cấp các thông tin về các nghiệp vụ kinh tế thực sự phát sinh và đã thực sự hoàn thành mà còn xử lý và cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định quản lý. Để có được các thông tin này, kế toán quản trị phải sử dụng các phương pháp khoa học để xử lý và phân tích chung một cách linh hoạt phù hợp với nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Hệ thống hoá thông tin theo một trình tự dễ hiểu và giải trình quá trình phân tích theo các chỉ tiêu cụ thể, phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp.

- Kế toán quản trị cung cấp những thông tin về hoạt động kinh tế tài chính trong phạm vi yêu cầu quản lý nội bộ của một doanh nghiệp. Những thông tin đó chỉ có ý nghĩa đối với những người điều hành, quản trị doanh nghiệp, không có ý nghĩa đối với các đối tượng bên ngoài. Vì vậy, kế toán quản trị là loại kế toán dành cho người làm công tác quản lý.

- Kế toán quản trị là một bộ phận của công tác kế toán nói chung, một chức năng quan trọng không thể thiếu đối với hệ thống quản lý doanh nghiệp.

### **2.1.2. Mối quan hệ giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính**

Theo Khoản 2, Khoản 3 Điều 4 của Luật Kế toán Việt Nam năm 2003 thì [12]:

Kế toán tài chính là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính bằng báo cáo tài chính cho đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị kế toán.

Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán.

Kế toán tài chính và kế toán quản trị có mối liên hệ mật thiết với nhau, có những điểm giống và khác nhau. Sự giống nhau giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị được thể hiện trên các điểm sau:

- Kế toán tài chính và kế toán quản trị đều phục vụ cho mục đích quản lý doanh nghiệp trên các góc độ khác nhau. Nhà quản trị doanh nghiệp không thể không quan tâm thông tin của kế toán tài chính trong quá trình thực hiện các chức năng của mình. Kế toán tài chính cung cấp thông tin tổng hợp về tình hình huy động sử dụng vốn trong doanh nghiệp, do đó nhà quản trị đánh giá được hiệu quả SXKD của kỳ đã qua phát hiện tiềm năng để có biện pháp khai thác tốt hơn trong kỳ tới

- Kế toán tài chính và kế toán quản trị đều gắn liền với trách nhiệm quản lý trên góc độ khác nhau, kế toán tài chính liên quan đến góc độ quản lý chung toàn doanh nghiệp, còn kế toán quản trị liên quan đến trách nhiệm quản lý trong từng bộ phận của doanh nghiệp, từng hoạt động hay từng loại chi phí.

Kế toán quản trị và kế toán tài chính có những điểm khác nhau như sau:

- Về đối tượng cung cấp và sử dụng thông tin kế toán: Đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị là các thành viên bên trong doanh nghiệp như các chủ sở hữu, hội đồng quản trị, ban giám đốc, các nhà quản lý... còn đối tượng sử dụng thông tin của kế toán tài chính chủ yếu là bên ngoài doanh nghiệp như các nhà đầu tư, nhà cho vay, nhà cung cấp hàng hoá, cơ quan thuế, tài chính ...

- Về nguyên tắc trình bày và cung cấp thông tin: Thông tin kế toán tài chính phải tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực về kế toán của mỗi quốc gia, thậm chí cả những nguyên tắc, chuẩn mực quốc tế đã được quốc gia thừa nhận. Ngược lại, kế toán quản trị trình bày và cung cấp thông tin theo yêu cầu quản lý cụ thể của các nhà quản lý doanh nghiệp, không phụ thuộc vào các nguyên tắc, chuẩn mực của Nhà nước.

*Theo Khoản 2, Khoản 3 Điều 4 của Luật Kế toán Việt Nam năm 2003 [12] thì:*

- Về tính pháp lý: Kế toán tài chính phải đảm bảo tính pháp lý, phải tuân thủ hệ thống kế toán đã được Nhà nước ban hành như chế độ tài khoản kế toán, chế độ chứng từ kế toán, chế độ sổ kế toán và chế độ báo cáo kế toán. Ngược lại, kế toán quản trị phải đáp ứng được yêu cầu cụ thể, phù hợp với đặc điểm và nhiệm vụ kinh doanh của doanh nghiệp, nên việc tổ chức sử dụng tài khoản chi tiết, sổ chi tiết, phương pháp thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin phải theo yêu cầu của nhà quản lý.

- Về đặc điểm thông tin: Thông tin của kế toán tài chính chủ yếu được trình bày và cung cấp dưới hình thái giá trị, còn thông tin của kế toán quản trị được trình bày và cung cấp cả hình thái hiện vật và hình thái giá trị. Thông tin của kế toán tài chính là thông tin về các nghiệp vụ kinh tế tài chính đã xảy ra trong quá khứ, các thông tin này là những thông tin về chi phí, thu nhập, nguồn vốn, nợ phải thu, nợ phải trả phát sinh thực tế. Trong khi đó thông tin của kế toán quản trị về cơ bản là những thông tin vừa mang tính thực tế, vừa mang tính điều chỉnh phục vụ cho việc lập các dự toán, dự đoán tương lai để quyết định một phương án tối ưu của nhà quản lý. Thông tin kế toán tài chính mang tính tổng quát và được cung cấp bởi kế toán tài chính, được thu nhận bởi các chứng từ kế toán, hệ thống ghi chép ban đầu. Còn thông tin của kế toán quản trị mang tính cụ thể, tỉ mỉ, được thu nhận, xử lý trên cơ sở số liệu của kế toán quản trị và các ngành khoa học khác như thống kê, phân tích, kế hoạch.

- Về hệ thống báo cáo: Báo cáo tài chính được lập theo mẫu biểu quy định thống nhất của hệ thống kế toán Nhà nước đã ban hành. Cơ sở lập báo cáo tài chính là số liệu do kế toán tài chính cung cấp. Kỳ lập báo cáo tài chính là quý, năm.

Báo cáo kế toán quản trị được lập theo yêu cầu quản lý cụ thể của từng doanh nghiệp và đi sâu vào các bộ phận, các khâu, các hoạt động kinh doanh nhằm cung cấp các chỉ tiêu chi tiết phù hợp với đặc điểm hoạt động của từng loại hình doanh nghiệp và từng doanh nghiệp cụ thể. Báo cáo quản trị được lập thường xuyên, định kỳ ngắn.

Từ sự phân tích trên đây cho thấy kế toán tài chính và kế toán quản trị tuy là hai lĩnh vực khác nhau, song chúng có quan hệ chặt chẽ với nhau, hợp thành các công cụ quản lý kinh tế. Cũng từ sự phân tích trên, chúng ta nhận thức được chức

năng của kế toán quản trị là công cụ cung cấp thông tin để nhà quản trị doanh nghiệp thực hiện được chức năng của mình.

### **2.1.3. Nội dung, mô hình tổ chức kế toán quản trị và tổ chức bộ máy kế toán quản trị trong doanh nghiệp**

#### **2.1.3.1. Nội dung tổ chức kế toán quản trị**

Hạch toán kế toán nghiên cứu quá trình sản xuất thông qua sự hình thành và vận động của tài sản trong một đơn vị cụ thể, nhằm quản lý và sử dụng có hiệu quả tài sản theo phạm vi sử dụng nhất định. Do mục đích, chức năng khác nhau, nên đối tượng của kế toán tài chính và kế toán quản trị cũng có sự khác nhau ở một mức độ nhất định.

Với chức năng cung cấp thông tin hữu ích để nhà quản trị ra các quyết định quản lý hoạt động SXKD của doanh nghiệp, đối tượng của kế toán quản trị là nghiên cứu sự hình thành và sử dụng tài sản của doanh nghiệp gắn với hiệu quả của từng bộ phận, từng mặt hàng, từng loại hình kinh doanh.

Xác định nội dung tổ chức công tác kế toán quản trị trong doanh nghiệp nhằm đảm bảo cho việc tổ chức hợp lý và khoa học, phù hợp với đặc điểm kinh doanh của từng doanh nghiệp. Mỗi doanh nghiệp có đặc điểm SXKD và đặc điểm tổ chức quản lý khác nhau, do đó không có một khuôn mẫu chung cho tất cả các doanh nghiệp. Tuy nhiên, nội dung tổ chức công tác kế toán quản trị có thể bao gồm các công việc chủ yếu sau đây:

#### *\* Tổ chức kế toán quản trị theo chức năng:*

Căn cứ vào chức năng của kế toán quản trị, tổ chức công tác kế toán quản trị gồm các công việc:

+ Tổ chức thu nhận thông tin: Việc tổ chức thu nhận thông tin theo mô hình kế toán động bao gồm việc thu nhận các thông tin quá khứ và thông tin tương lai thông qua việc ghi nhận, hệ thống hoá các thông tin và trình bày thông tin trên các loại báo cáo kế toán quản trị. Việc thu thập các thông tin quá khứ có tác dụng trong công tác dự đoán, dự báo thông qua phương pháp thống kê kinh nghiệm và tài liệu lịch sử quan trọng để tính toán các chỉ tiêu cho kỳ tương lai bằng các phương pháp

thích hợp. Việc thu nhận các thông tin tương lai do kế toán quản trị cung cấp giúp cho nhà quản trị quản lý theo các mục tiêu đã đề ra.

+ Tổ chức phân tích thông tin: Việc tổ chức phân tích thông tin là hết sức cần thiết để cung cấp những thông tin có chất lượng phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Tổ chức phân tích thông tin quá khứ để đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch, dự toán chi phí sản xuất kinh doanh, thông qua đó xác định được từng nhân tố ảnh hưởng để đưa ra các giải pháp khắc phục những tồn tại, khai thác khả năng tiềm tàng để sử dụng các nguồn lực của doanh nghiệp hiệu quả hơn. Việc phân tích thông tin tương lai sẽ giúp cho nhà quản trị có những quyết định kịp thời nhất trong kinh doanh.

*\* Tổ chức công tác kế toán theo khâu công việc*

Tổ chức công tác kế toán quản trị theo khâu công việc bao gồm:

+ Tổ chức lập dự toán bằng việc xác định mô hình lập dự toán và phương pháp lập dự toán khoa học dựa trên đặc điểm SXKD của doanh nghiệp.

+ Tổ chức ghi nhận thông tin thông qua việc thiết lập một hệ thống chứng từ kế toán có đầy đủ các mẫu và ghi chép được các thông tin cần thiết.

+ Tổ chức hệ thống hoá thông tin dựa trên việc thiết kế các tài khoản kế toán chi tiết phù hợp với đặc điểm SXKD, thiết kế hệ thống sổ kế toán chi tiết đáp ứng được việc ghi chép các thông tin có liên quan đến các chỉ tiêu quản trị kết hợp với việc sử dụng các phương pháp tính giá linh hoạt.

+ Lập các báo cáo kế toán quản trị: xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị cần thiết liên quan đến các chỉ tiêu quản trị.

+ Tổ chức phân tích và ứng dụng thông tin kế toán quản trị

### **2.1.3.2. Mô hình tổ chức kế toán quản trị**

Khảo sát kế toán quản trị ở các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh cho đến thời điểm hiện nay, kế toán quản trị tồn tại dưới hai mô hình [9]:

\* Mô hình kế toán quản trị được xây dựng theo hướng cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính theo từng bộ phận chuyên môn hoá.

\* Mô hình kế toán quản trị được xây dựng theo hướng cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính từng “quá trình hoạt động”.

+ Với những doanh nghiệp sản xuất kinh doanh có hệ thống quản lý dựa chủ yếu trên nền tảng chuyên môn hoá sâu theo từng bộ phận hoạt động sản xuất kinh doanh, từng hoạt động quản lý thì nội dung kế toán quản trị được xây dựng theo hướng cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính theo từng bộ phận chuyên môn hoá để phục vụ hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra và ra quyết định của từng nhà quản lý ở từng cấp quản trị. Nội dung mô hình kế toán quản trị này thường bao gồm những lý luận và nghiệp vụ kỹ thuật cơ bản về:

- Phân loại, kiểm soát, đánh giá chi phí theo từng phạm vi chuyên môn hoá, cấp bậc quản trị.

- Xác định, kiểm soát, đánh giá giá thành sản phẩm, chủ yếu là giá thành sản phẩm của từng quá trình sản xuất.

- Dự toán ngân sách hoạt động sản xuất kinh doanh hàng năm theo từng bộ phận và đánh giá trách nhiệm quản lý ở từng cấp bậc quản trị.

- Thu thập, phân tích thông tin để thiết lập thông tin thích hợp xây dựng giá bán, phương án kinh doanh ngắn hạn, phương án kinh doanh dài hạn theo từng bộ phận, cấp bậc quản trị.

- Phân tích, dự báo một số chỉ số tài chính ở từng bộ phận, doanh nghiệp.

+ Với những doanh nghiệp có hệ thống quản lý dựa chủ yếu trên nền tảng từng “quá trình hoạt động” nội dung kế toán quản trị được xây dựng theo hướng cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính từng “quá trình hoạt động” để phục vụ hoạch định, tổ chức phối hợp - thực hiện, đánh giá hiệu quả của từng “đội công tác quá trình”. Nội dung mô hình kế toán quản trị này thường gồm những lý luận và nghiệp vụ kỹ thuật cơ bản về:

- Phân loại, kiểm soát, đánh giá chi phí theo từng “quá trình hoạt động”. Quá trình hoạt động ở đây có thể hiểu một cách đơn giản là bao gồm tất cả các công đoạn, bộ phận như nghiên cứu và phát triển sản phẩm, sản xuất, dịch vụ, thiết kế tiến trình sản xuất, sản phẩm, Marketing, phân phối, dịch vụ sau phân phối cho



khách hàng hoặc bao gồm một nhóm công đoạn, bộ phận gắn kết nhau trong quá trình sản xuất kinh doanh.

- Dự toán ngân sách hoạt động của từng “quá trình hoạt động” và đánh giá hiệu quả của từng “đội công tác quá trình”. Đội công tác quá trình được tổ chức bao gồm nhiều người có chuyên môn khác nhau cùng thực hiện một quá trình kinh doanh.

- Thu thập, phân tích thông tin để thiết lập thông tin thích hợp phục vụ lựa chọn từng “quá trình hoạt động” và phối hợp thực hiện quá trình hoạt động của “đội công tác quá trình”.

- Phân tích, dự báo các chỉ số tài chính theo từng “quá trình hoạt động”, doanh nghiệp.

Mô hình kế toán quản trị với hệ thống quản lý theo “quá trình hoạt động” là một sự đổi mới, tái lập lại cơ bản mô hình kế toán quản trị với hệ thống quản lý theo chuyên môn hoá. Nội dung kế toán quản trị thay đổi từ thiết lập, cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính theo hướng chuyên môn hoá sâu theo từng bộ phận, công đoạn giản đơn, từng nhà quản lý sang thiết lập, cung cấp thông tin định lượng về tình hình kinh tế - tài chính theo hướng liên kết các bộ phận, công đoạn thành “quá trình hoạt động”, từng “đội công tác quá trình”. Mô hình kế toán quản trị này được hình thành gắn liền với “cuộc cách mạng mới trong quản lý kinh doanh” đang diễn ra trong một số doanh nghiệp sản xuất kinh doanh ở các nước phát triển như Mỹ, Nhật, Úc...như Công ty xe hơi Ford, hãng Kodak, Wall-Mart...trong những năm gần đây nhằm khắc phục những nhược điểm của mô hình quản lý theo hướng chuyên môn hoá trong môi trường sản xuất kinh doanh và cạnh tranh hiện nay của các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh.

### **2.1.3.3. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị**

Xác định mô hình tổ chức kế toán phù hợp với đặc điểm và điều kiện của doanh nghiệp. Tùy theo điều kiện cụ thể doanh nghiệp có thể lựa chọn một trong các mô hình sau:

*\* Mô hình tổ chức bộ máy kế toán kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị:*

Theo mô hình này, các bộ phận kế toán trong phòng kế toán vừa thực hiện các công việc của kế toán tài chính, vừa thực hiện công việc của kế toán quản trị theo sự phân công, phân nhiệm của kế toán trưởng. Công việc chủ yếu của kế toán quản trị ở các bộ phận kế toán là căn cứ vào yêu cầu quản lý cụ thể đối với từng chỉ tiêu lựa chọn để thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin chi tiết, cụ thể phục vụ cho việc ra quyết định quản lý.

*\* Mô hình tổ chức kế toán quản trị độc lập với kế toán tài chính:*

Theo mô hình này, phòng kế toán của đơn vị gồm 2 bộ phận: kế toán tài chính và kế toán quản trị. Các thông tin kế toán tài chính do bộ phận kế toán tài chính thu nhận, xử lý và cung cấp cho việc lập báo cáo tài chính; các thông tin về kế toán quản trị do bộ phận kế toán quản trị thu nhận, xử lý và cung cấp cho việc lập báo cáo kế toán quản trị và điều hành hoạt động thường xuyên của lãnh đạo đối với các chỉ tiêu quản trị.

## **2.2. NỘI DUNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH TRONG DOANH NGHIỆP**

### **2.2.1. Xác định các trung tâm chi phí**

Phạm vi xác định chi phí và thu nhập của kế toán quản trị chi phí được chi tiết theo từng trung tâm trách nhiệm. Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận trong một tổ chức mà người quản lý của bộ phận đó có quyền điều hành và có trách nhiệm đối với số chi phí và thu nhập phát sinh hoặc số vốn đầu tư sử dụng vào hoạt động kinh doanh.

Trung tâm chi phí là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý chỉ có quyền điều hành quản lý các chi phí phát sinh thuộc bộ phận mình quản lý. Các trung tâm chi phí thường được chia thành hai loại: Các trung tâm sản xuất và các trung tâm phục vụ.

+ *Trung tâm sản xuất*: Là các trung tâm hoạt động và thực hiện các chức năng chủ yếu của doanh nghiệp như trung tâm tiếp liệu, trung tâm chế tạo sản phẩm, trung tâm thương mại...

+ *Trung tâm phục vụ*: Là các trung tâm có nhiệm vụ cung cấp lao vụ, phục vụ cho trung tâm sản xuất bao gồm các trung tâm hành chính, quản trị, tài chính, trung tâm quản lý nhân sự, trung tâm quản lý dụng cụ...

Các trung tâm chi phí cung cấp các hoạt động, các hoạt động tạo nên sản phẩm của doanh nghiệp được biểu diễn bằng những "hoạt động" của các trung tâm. Mô hình này gọi là mô hình xác định giá phí trên cơ sở hoạt động. Việc mô tả doanh nghiệp theo hình thức trên dẫn đến xuất hiện một mạng lưới chu chuyển các luồng chi phí. Kế toán quản trị tiến hành phân bổ nguồn lực đó tiêu dùng (chi phí) cho các bộ phận và các hoạt động.

Do đó, để biết được giá phí, giá thành của một loại sản phẩm, cần phải tập hợp giá phí của các hoạt động cần thiết để sản xuất ra sản phẩm này từ các bộ phận hoặc trung tâm. Để tác động lên giá phí của sản phẩm, cần phải tác động lên giá phí của các hoạt động tạo nên những sản phẩm đó.

Việc xác định trung tâm chi phí phụ thuộc vào quy trình sản xuất và quy mô của từng doanh nghiệp. Xác định đúng các trung tâm trách nhiệm sẽ là cơ sở cho việc tổ chức công tác kế toán quản trị để theo dõi được chi phí phát sinh tại từng trung tâm, từ đó xác định đúng giá phí của từng sản phẩm mà nhà quản trị mong muốn.

Với một mạng lưới các trung tâm trách nhiệm, nhà quản trị sẽ phải tổ chức kế toán quản trị để xác định mục tiêu bằng việc chính thức hoá thành các chỉ tiêu kinh tế, lập dự toán chung và dự toán chi tiết gắn với từng trung tâm trách nhiệm. Đồng thời, phải tổ chức ghi nhận, hệ thống hoá và xử lý các thông tin trên cơ sở các trung tâm trách nhiệm bằng việc thiết kế hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản, hệ

thống số kế toán để theo dõi cho từng trung tâm trách nhiệm. Sau đó, phân tích thông tin để đưa ra biện pháp xử lý nhằm tiêu dùng nguồn lực một cách hiệu quả nhất.

### **2.2.2. Xác định hệ thống chỉ tiêu quản trị chi phí, giá thành và tổ chức công tác xây dựng dự toán, kế hoạch**

Mỗi doanh nghiệp đều có mục đích nhất định, trong từng thời kỳ nhất định được cụ thể hoá thành các mục tiêu thể hiện qua các chỉ tiêu kinh tế mà nhà quản trị xây dựng.

- + Chỉ tiêu về sản lượng sản xuất
- + Chỉ tiêu về giá thành định mức
- + Chỉ tiêu về giá thành kế hoạch

Các chỉ tiêu này được thể hiện thông qua dự toán ngân sách SXKD.

Dự toán là những tính toán, dự kiến, phối hợp một cách chi tiết, tỉ mỉ và toàn diện nguồn lực, cách thức huy động và sử dụng nguồn lực để thực hiện một khối lượng công việc nhất định trong một khoảng thời gian nhất định được biểu hiện bằng một hệ thống các chỉ tiêu về số lượng và giá trị.

Dự toán có nhiều loại bao gồm dự toán dài hạn và dự toán ngắn hạn. Dự toán ngắn hạn là loại dự toán được lập cho kỳ kế hoạch là năm và chia ra từng thời kỳ ngắn hơn là từng quý, từng tháng. Dự toán ngắn hạn thường liên quan đến các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như mua hàng, bán hàng, sản xuất, thu, chi... Hệ thống các chỉ tiêu dự toán bao gồm:

- + Chỉ tiêu dự toán sản lượng sản xuất sản phẩm, dịch vụ
- + Chỉ tiêu dự toán chi phí sản xuất, dịch vụ
- + Chỉ tiêu dự toán chi phí bán hàng
- + Chỉ tiêu dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp
- + Chỉ tiêu dự toán báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh.

Để xây dựng dự toán doanh nghiệp có thể áp dụng một trong các mô hình:

+ Mô hình thông tin một xuống: Theo mô hình này, các chỉ tiêu dự toán của doanh nghiệp được xét duyệt thông qua cho các cấp quản trị trung gian, trên cơ sở đó cấp quản trị trung gian xét duyệt cho các đơn vị cơ sở.

+ Mô hình thông tin hai xuống một lên: Theo mô hình này, có sự phối hợp giữa các cấp quản trị cấp cao, trung gian và cơ sở trước khi đưa ra dự toán. Nhà quản trị cấp cao đưa ra dự toán ban đầu và sau khi nhận được các chỉ tiêu dự toán từ cấp dưới sẽ đưa ra dự toán chính thức.

+ Mô hình thông tin một lên một xuống: Theo mô hình này, dự toán sẽ được lập từ cấp quản lý cơ sở đến cấp quản lý cao nhất.

Đối với quản trị cấp cơ sở, để xây dựng được dự toán chi phí sản xuất một cách chính xác và xây dựng chỉ tiêu dự toán về sản lượng thì một nội dung quan trọng trước khi lập dự toán đó là xây dựng định mức chi phí cho một đơn vị sản phẩm. Định mức chi phí SXKD là biểu hiện bằng tiền những hao phí về lao động sống và lao động vật hoá theo tiêu chuẩn để đảm bảo cho việc SXKD một đơn vị sản phẩm, dịch vụ ở điều kiện nhất định.

Việc xây dựng định mức chi phí có ý nghĩa hết sức quan trọng trong công việc quản lý. Trước hết, nó là cơ sở để xây dựng dự toán ngân sách hoạt động hàng năm, góp phần tích cực vào phát huy ý nghĩa của dự toán. Đồng thời là cơ sở giúp cho các bộ phận kiểm soát và tiết kiệm chi phí, tạo điều kiện đơn giản hơn trong công tác kế toán chi phí.

Để xây dựng định mức chi phí có thể áp dụng một trong hai phương pháp cơ bản là phương pháp thống kê kinh nghiệm và phương pháp phân tích kinh tế - kỹ thuật.

### **2.2.3. Chi phí SXKD và phân loại chi phí SXKD**

#### **2.2.3.1. Khái niệm và bản chất chi phí SXKD**

Chi phí SXKD là toàn bộ hao phí về lao động sống và lao động vật hoá và các chi phí cần thiết khác biểu hiện bằng tiền mà doanh nghiệp phải chi ra trong quá trình SXKD trong một thời kỳ nhất định.

Trong quá trình hoạt động, doanh nghiệp phải huy động, sử dụng các nguồn tài lực, vật lực (lao động, vật tư, tiền vốn...) để thực hiện việc sản xuất, chế tạo sản phẩm, thực hiện các công việc lao vụ, thu mua dự trữ hàng hoá, luân chuyển, lưu

thông sản phẩm, hàng hoá, thực hiện hoạt động đầu tư, kể cả chi cho công tác quản lý chung của doanh nghiệp.

Điều đó có nghĩa là doanh nghiệp phải bỏ ra các khoản hao phí về lao động sống và lao động vật hoá cho quá trình hoạt động của mình. Có thể nói: chi phí hoạt động của doanh nghiệp (còn gọi là chi phí kinh doanh của doanh nghiệp hay chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp) là toàn bộ hao phí về lao động sống cần thiết và lao động vật hoá mà doanh nghiệp đã chi ra trong một thời kỳ nhất định, biểu hiện bằng tiền. Ngoài ra còn bao gồm một số chi phí cần thiết khác phục vụ cho quá trình sản xuất kinh doanh.

Hoạt động kinh doanh trong doanh nghiệp thường bao gồm nhiều khâu, nhiều lĩnh vực khác nhau, như:

- + Hoạt động sản xuất, chế tạo sản phẩm, thực hiện công việc, lao vụ (khâu sản xuất).
- + Hoạt động thu mua, dự trữ vật tư, hàng hoá...
- + Hoạt động bán hàng, luân chuyển tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, cung cấp lao vụ, dịch vụ.
- + Hoạt động khác như đầu tư tài chính, nghiệp vụ bất thường.
- + Hoạt động quản lý chung của doanh nghiệp: Quản lý hành chính, quản lý kinh doanh chung ở phạm vi doanh nghiệp.

#### **2.2.3.2. Phân loại chi phí SXKD**

*\* Phân loại chi phí SXKD theo nội dung, tính chất kinh tế*

Căn cứ vào nội dung, tính chất của các chi phí giống nhau để xếp vào một loại chi phí mà không phân biệt chi phí đó phát sinh ở đâu, có công dụng như thế nào. Theo cách phân loại này chi phí sản xuất được chia thành:

- + Chi phí nguyên liệu vật liệu: Bao gồm toàn bộ chi phí về các đối tượng lao động như nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu, phụ tùng thay thế... sử dụng trong quá trình sản xuất.

+ Chi phí nhân công: Bao gồm toàn bộ số tiền lương, phụ cấp và các khoản trích trên tiền lương theo quy định của công nhân viên tham gia vào quá trình sản xuất.

+ Chi phí khấu hao TSCĐ: Số trích khấu hao trong kỳ của toàn bộ TSCĐ dùng trong quá trình sản xuất của doanh nghiệp.

+ Chi phí dịch vụ mua ngoài: Gồm các khoản chi về các loại dịch vụ mua ngoài, thuê ngoài phục vụ cho hoạt động sản xuất của doanh nghiệp (như dịch vụ được cung cấp về điện, nước, sửa chữa TSCĐ).

+ Chi phí khác bằng tiền: Là toàn bộ chi phí bằng tiền chi cho hoạt động sản xuất của doanh nghiệp.

Phân loại chi phí sản xuất theo nội dung, tính chất kinh tế có tác dụng quan trọng đối với việc quản lý chi phí của lĩnh vực sản xuất: cho phép hiểu rõ cơ cấu, tỷ trọng từng yếu tố chi phí, là cơ sở để phân tích, đánh giá tình hình thực hiện dự toán chi phí sản xuất; làm cơ sở cho việc dự trù hay xây dựng kế hoạch cung ứng vật tư, tiền vốn, huy động sử dụng lao động...

*\* Phân loại chi phí SXKD theo mục đích, công dụng kinh tế*

Theo cách phân loại này các chi phí có cùng mục đích và công dụng sẽ được xếp cùng vào một khoản mục chi phí không phân biệt các chi phí có nội dung kinh tế như thế nào, bao gồm:

+ Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp: Gồm chi phí về các loại nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu... sử dụng trực tiếp vào việc sản xuất, chế tạo sản phẩm.

+ Chi phí nhân công trực tiếp: Bao gồm chi phí về tiền lương, phụ cấp phải trả và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất.

+ Chi phí sản xuất chung: Là chi phí dùng vào việc quản lý và phục vụ sản xuất chung tại bộ phận sản xuất (phân xưởng, đội, trại) bao gồm các khoản sau:

- Chi phí lao động gián tiếp, phục vụ quản lý sản xuất tại phân xưởng

- Chi phí nguyên, nhiên liệu dùng cho máy móc thiết bị phục vụ sản xuất;

- Chi phí khấu hao TSCĐ dùng trong hoạt động sản xuất;

- Chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác bằng tiền phục vụ cho bộ phận sản xuất.

+ Chi phí bán hàng: Là những phí tổn cần thiết nhằm thúc đẩy quá trình lưu thông hàng hoá, đảm bảo đưa hàng hoá đến tay người tiêu dùng.

+ Chi phí quản lý doanh nghiệp: Là các chi phí liên quan đến công việc quản lý hành chính trong phạm vi toàn doanh nghiệp.

Phân loại chi phí theo mục đích và công dụng kinh tế có tác dụng phục vụ cho việc quản lý chi phí theo dự toán; là cơ sở cho kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo khoản mục, là căn cứ để phân tích tình hình thực hiện kế hoạch giá thành và định mức chi phí sản xuất cho kỳ sau.

*\* Phân loại chi phí SXKD theo mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả kinh doanh*

Theo cách phân loại này, chi phí có thể chia thành:

+ Chi phí sản phẩm: Là những mục chi phí gắn liền với quá trình sản xuất chế tạo sản phẩm. Chi phí sản phẩm phát sinh và ảnh hưởng đến nhiều kỳ báo cáo, nói cách khác, sự phát sinh và khả năng bù đắp chi phí của sản phẩm trải qua nhiều kỳ SXKD khác nhau, khi xác định chi phí sản phẩm, chúng ta cần phải xem xét đến các giai đoạn chuyển tiếp và mức độ chuyển tiếp của chúng.

+ Chi phí thời kỳ: Là những chi phí phát sinh và ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận trong một thời kỳ, chi phí thời kỳ không phải là một phần của giá trị sản phẩm sản xuất hoặc hàng hoá mua vào mà chúng là những dòng chi phí được khấu trừ vào kỳ tính lợi nhuận. Chi phí thời kỳ trong hoạt động SXKD của doanh nghiệp phát sinh khá phổ biến như chi phí hoa hồng bán hàng, chi phí quảng cáo, thuê nhà....Tất cả những chi phí này đều là chi phí thời kỳ và chúng được tính vào chi phí làm giảm trực tiếp lợi nhuận trong kỳ báo cáo.

*\* Phân loại chi phí theo khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng kế toán chi phí*

Theo cách phân loại này, chi phí SXKD được chia làm 2 loại:

+ Chi phí trực tiếp: Là những chi phí liên quan trực tiếp đến từng đối tượng kế toán tập hợp chi phí và có thể quy nạp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí.

+ Chi phí gián tiếp: Là các chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí nên không thể quy nạp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí, mà phải tập



hợp theo từng nơi phát sinh, sau đó dùng phương pháp phân bổ gián tiếp để quy nạp cho từng đối tượng theo tiêu thức phân bổ thích hợp.

Cách phân loại này có ý nghĩa về mặt kỹ thuật quy nạp chi phí vào đối tượng tập hợp chi phí sản xuất, khó có thể đạt được mục tiêu kiểm soát chi phí vì việc phân bổ chi phí mặc dù đã lựa chọn tiêu thức phân bổ thích hợp nhưng vẫn mang tính chủ quan. Do vậy qua đây ta thấy các nhân viên kế toán cần tư vấn cho các nhà quản trị doanh nghiệp để đưa ra một cơ cấu tổ chức SXKD hợp lý để hạn chế được càng nhiều chi phí gián tiếp càng tốt.

*\* Phân loại chi phí theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng hoạt động*

+ Biến phí: Biến phí là những khoản mục chi phí thay đổi tỷ lệ với mức độ hoạt động của đơn vị, mức độ hoạt động có thể là số lượng sản phẩm sản xuất ra, số giờ máy vận hành..., các chỉ tiêu trên có thể thay đổi tỷ lệ với mức sản xuất hoặc mức độ hoạt động tiêu dùng. Trong doanh nghiệp sản xuất, biến phí tồn tại khá phổ biến như chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí năng lượng... Những chi phí này khi mức độ hoạt động của doanh nghiệp gia tăng thì chúng cũng gia tăng cùng chiều và ngược lại.

+ Định phí: Định phí là những khoản mục chi phí ít thay đổi hoặc không thay đổi theo mức độ hoạt động của đơn vị. Nếu xét trên tổng chi phí, định phí không thay đổi, ngược lại, nếu xét trên một đơn vị hoạt động, định phí tỷ lệ nghịch với mức độ hoạt động. Mức độ hoạt động càng cao thì định phí cho một đơn vị mức độ hoạt động càng giảm. Như vậy, dù doanh nghiệp có hoạt động hay không hoạt động thì vẫn tồn tại định phí.

+ Chi phí hỗn hợp: Chi phí hỗn hợp là những mục chi phí bao gồm các yếu tố biến phí và định phí pha trộn lẫn nhau. Ở một mức độ hoạt động nào đó chi phí hỗn hợp thể hiện đặc điểm của định phí, ở một mức độ hoạt động khác chúng có thể thể hiện đặc điểm của biến phí.

Trên cơ sở phân tích chi phí thành biến phí và định phí sẽ tạo cơ sở nghiên cứu mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận. Điều này có ý nghĩa rất quan trọng trong việc khai thác các khả năng tiềm tàng của doanh nghiệp và là cơ sở cho việc ra quyết định ngắn hạn nhằm tối đa hoá lợi nhuận.

*\* Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định*

Trong các doanh nghiệp thường có sự phân cấp quản lý chi phí cho nhà quản trị cấp dưới, do đó khi kiểm soát chi phí của các đơn vị nội bộ trong danh nghiệp thì phải phân loại chi phí của các đơn vị này thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

+ Chi phí kiểm soát được là tập hợp các khoản chi tiêu tại một đơn vị mà nhà quản trị ở đơn vị được giao quyền hạn và chịu trách nhiệm về các khoản chi tiêu đó.

+ Chi phí không kiểm soát được là tập hợp các khoản chi tiêu tại đơn vị mà nhà quản trị ở cấp này không có thẩm quyền ra quyết định.

Cách phân loại này có ý nghĩa trong việc lập báo cáo kết quả bộ phận và định hướng cho việc thực hiện chức năng kiểm soát của nhà quản trị, bởi vì khi kiểm soát tình hình thực hiện định mức, dự toán ở một đơn vị nội bộ thì đối tượng kiểm soát phải là chi phí kiểm soát được, còn chi phí không kiểm soát được thuộc về trách nhiệm nhà quản trị cấp trên.

*\* Phân loại chi phí trong việc lựa chọn phương án*

+ Chi phí cơ hội: Là lợi ích tiềm tàng bị mất do lựa chọn phương án này thay thế cho phương án khác. Ngoài các chi phí SXKD đã tập hợp phản ánh trên sổ sách kế toán, trước hết khi lựa chọn phương án kinh doanh nhà quản trị còn phải xem xét chi phí cơ hội phát sinh do có thể sử dụng theo các cách khác nhau nhưng vẫn đem lại lợi nhuận cho họ.

+ Chi phí chìm: Là loại chi phí mà doanh nghiệp sẽ phải gánh chịu bất kể đã lựa chọn phương án nào. Do chi phí chìm có ở mọi phương án nên không có tính chênh lệch và không phải xét đến khi lựa chọn phương án tối ưu.

+ Chi phí chênh lệch: Là những chi phí có ở phương án này nhưng chỉ có một phần hoặc không có ở phương án khác. Chi phí chênh lệch là căn cứ quan trọng để lựa chọn phương án kinh doanh.

## **2.2.4. Giá thành sản phẩm và phân loại giá thành sản phẩm**

### **2.2.4.1. Khái niệm và bản chất giá thành sản phẩm**

Giá thành sản phẩm là chi phí sản xuất tính cho một khối lượng hoặc một

đơn vị sản phẩm (công việc, lao vụ) do doanh nghiệp sản xuất đã hoàn thành, bản chất của giá thành sản phẩm là sự dịch chuyển các yếu tố chi phí vào sản phẩm đã hoàn thành.

#### ***2.2.4.2. Phân loại giá thành sản phẩm***

*\* Phân loại giá thành sản phẩm theo cơ sở số liệu và thời điểm tính giá thành*

+ Giá thành kế hoạch: Là giá thành được tính trên cơ sở chi phí SXKD kế hoạch và sản lượng kế hoạch. Giá thành kế hoạch được tính toán trước khi tiến hành sản xuất. Giá thành kế hoạch là mục tiêu phấn đấu của doanh nghiệp, là căn cứ để so sánh, phân tích, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch hạ giá thành của doanh nghiệp.

+ Giá thành định mức: Là giá thành được tính trên cơ sở các định mức chi phí hiện hành và chỉ tính cho đơn vị sản phẩm. Giá thành định mức được tính toán trước khi tiến hành sản xuất, nó là công cụ để quản lý chi phí và giá thành sản xuất, xác định hiệu quả sử dụng tài sản, vật tư, tiền vốn... đánh giá đúng các giải pháp kinh tế kỹ thuật mà doanh nghiệp đã thực hiện.

+ Giá thành thực tế: Là giá thành được tính trên cơ sở số liệu chi phí SXKD thực tế đã phát sinh và tập hợp được cũng như sản lượng sản phẩm thực tế đã sản xuất trong kỳ. Chỉ tiêu này được tính sau quá trình sản xuất, có sản phẩm hoàn thành ứng với kỳ tính giá thành mà doanh nghiệp đã xác định, là căn cứ để xác định kết quả hoạt động SXKD của doanh nghiệp.

*\* Phân loại giá thành sản phẩm theo phạm vi chi phí trong giá thành*

+ Giá thành sản xuất toàn bộ: Là giá thành bao gồm toàn bộ phần biến phí và định phí thuộc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung tính cho sản phẩm hoàn thành.

+ Giá thành sản xuất theo biến phí: Là giá thành bao gồm biến phí thuộc chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung (biến phí sản xuất) tính cho sản phẩm hoàn thành.

+ Giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý định phí sản xuất: Là giá thành bao gồm toàn bộ biến phí sản xuất tính cho sản phẩm sản xuất hoàn thành và một phần

định phí sản xuất được phân bổ trên cơ sở mức hoạt động thực tế so với mức hoạt động theo công suất thiết kế (mức hoạt động chuẩn).

Phần định phí sản xuất còn lại chính là chi phí hoạt động dưới công suất sẽ được ứng xử như chi phí thời kỳ, tức là được tham gia xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

+ Giá thành toàn bộ theo biến phí: Là giá thành sản phẩm trong đó bao gồm toàn bộ biến phí (biến phí sản xuất, biến phí bán hàng, biến phí quản lý doanh nghiệp) tính cho sản phẩm tiêu thụ.

Căn cứ vào giá thành toàn bộ theo biến phí, doanh nghiệp sẽ xác định được lãi trên biến phí, đó là cơ sở để thiết lập mô hình mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, cung cấp số liệu cho các nhà quản lý ra các quyết định ngắn hạn.

+ Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ: Bao gồm giá thành sản xuất và chi phí ngoài sản xuất tính cho sản phẩm tiêu thụ. Chỉ tiêu này chỉ được xác định khi sản phẩm đã được tiêu thụ và được sử dụng để xác định kết quả tiêu thụ của doanh nghiệp.

Tùy theo phương pháp xác định và nội dung của giá thành sản xuất để xác định giá thành toàn bộ của sản phẩm theo công thức sau:

Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ = Giá thành sản xuất toàn bộ + Chi phí bán hàng và chi phí QLDN

## **2.2.5. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành sản phẩm**

### **2.2.5.1. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất**

Là phạm vi, giới hạn để tập hợp CPSX nhằm đáp ứng yêu cầu kiểm soát chi phí và tính giá thành sản phẩm. Xác định đối tượng tập hợp CPSX là khâu đầu tiên rất quan trọng trong toàn bộ tổ chức công tác kế toán quản trị CPSX và tính giá thành sản phẩm, khi xác định đối tượng tập hợp CPSX căn cứ vào:

- + Đặc điểm và công dụng của chi phí sản xuất;
- + Cơ cấu tổ chức SXKD, quy trình công nghệ sản xuất, chế tạo sản phẩm;
- + Khả năng, trình độ của các nhà quản trị doanh nghiệp;
- + Yêu cầu quản lý chi phí và yêu cầu tính giá thành của doanh nghiệp.

Tùy thuộc vào đặc điểm, tình hình của doanh nghiệp mà đối tượng tập hợp CPSX có thể là từng loại sản phẩm, từng chi tiết, từng đơn đặt hàng... Xác định đúng đắn, khoa học, hợp lý đối tượng kế toán tập hợp CPSX là cơ sở, tiền đề quan trọng để kiểm tra, kiểm soát chi phí, tăng cường trách nhiệm vật chất đối với các bộ phận, đồng thời cung cấp số liệu cần thiết cho việc tính các chỉ tiêu giá thành theo yêu cầu quản trị của doanh nghiệp.

#### **2.2.5.2. Đối tượng tính giá thành**

Là các loại sản phẩm, công việc, dịch vụ mà doanh nghiệp đã sản xuất hoàn thành cần phải tính tổng giá thành và giá thành đơn vị. Khi xác định đối tượng tính giá thành sản phẩm căn cứ vào:

- + Đặc điểm tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ chế tạo sản phẩm;
- + Đặc điểm sử dụng sản phẩm, nửa thành phẩm;
- + Yêu cầu quản lý, yêu cầu cung cấp thông tin cho việc ra các quyết định trong doanh nghiệp.

Trong các doanh nghiệp, đối tượng tính giá thành có thể là từng sản phẩm, loạt sản phẩm theo đơn đặt hàng, bán thành phẩm hoàn thành ở từng giai đoạn công nghệ, thành phẩm hoàn thành ở giai đoạn công nghệ cuối cùng ...

Qua đây ta thấy đối tượng tập hợp CPSX và đối tượng tính giá thành giống nhau ở bản chất đều là những phạm vi giới hạn nhất định để tập hợp CPSX và cùng phục vụ cho công tác quản lý, phân tích, kiểm tra chi phí, giá thành sản phẩm. Tuy nhiên giữa hai khái niệm này vẫn có sự khác biệt nhất định. Việc tập hợp CPSX phát sinh trong kỳ là tiền đề, điều kiện để tính giá thành theo các đối tượng tính giá thành đã xác định trong doanh nghiệp. Còn việc xác định đối tượng tính giá thành là xác định phạm vi, giới hạn của chi phí liên quan đến kết quả sản xuất đã hoàn thành của quy trình sản xuất.

#### **2.2.6. Tổ chức ghi nhận thông tin chi phí SXKD**

Một trong những khâu hết sức quan trọng có ý nghĩa quyết định trong việc thu nhận thông tin quá khứ đó là việc tổ chức ghi nhận thông tin. Việc tổ chức ghi nhận thông tin của doanh nghiệp được thực hiện trên nhiều kênh khác nhau và đối

với phân hệ thông tin kế toán thì nó được thực hiện bằng phương pháp chứng từ kế toán. Việc thiết lập hệ thống chứng từ để ghi nhận được các thông tin theo yêu cầu quản lý là hết sức quan trọng, nó thể hiện ở việc doanh nghiệp vận dụng các mẫu chứng từ bắt buộc của kế toán tài chính và các mẫu chứng từ hướng dẫn sao cho ghi nhận được các thông tin mà nhà quản trị quan tâm.

Chứng từ là giấy tờ chứng minh sự phát sinh, hoặc hoàn thành nghiệp vụ kinh tế. Chứng từ được lập phục vụ cho cả kế toán tài chính và kế toán quản trị. Do vậy ngoài những nội dung cơ bản của chứng từ để phục vụ yêu cầu kế toán tổng hợp trên tài khoản cấp 1, cấp 2 (những nội dung này đã được quy định trong hệ thống chứng từ do nhà nước ban hành), kế toán còn phải căn cứ vào yêu cầu chi tiết về thông tin để quy định thêm các nội dung ghi chép trên chứng từ để phục vụ yêu cầu này.

## **2.2.7. Tổ chức xử lý, hệ thống hoá thông tin chi phí, giá thành sản phẩm**

### **2.2.7.1. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm**

#### *\* Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất*

Là phương pháp hoặc hệ thống các phương pháp được sử dụng để tập hợp và phân bổ các chi phí cho từng đối tượng kế toán tập hợp CPSX đã xác định, tùy theo từng loại chi phí và điều kiện cụ thể kế toán có thể vận dụng phương pháp tập hợp CPSX phù hợp.

#### + Phương pháp tập hợp trực tiếp

Phương pháp này áp dụng đối với các chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến đối tượng kế toán tập hợp CPSX đã xác định và công tác hạch toán, ghi chép ban đầu cho phép quy nạp trực tiếp các chi phí này vào từng đối tượng kế toán tập hợp chi phí có liên quan. Theo phương pháp này, CPSX phát sinh được tập hợp trực tiếp theo từng đối tượng tập hợp chi phí nên đảm bảo mức độ chính xác cao.

#### + Phương pháp phân bổ gián tiếp

Phương pháp này áp dụng khi CPSX có liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp CPSX nhưng không thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng được. Vì vậy, phải

lựa chọn tiêu thức phân bổ các khoản chi phí này cho phù hợp với từng đối tượng. Trước tiên cần xác định hệ số phân bổ chi phí căn cứ vào CPSX tập hợp được cần phân bổ và đại lượng phân bổ đã lựa chọn. Sau đó, căn cứ vào hệ số phân bổ chi phí và đại lượng phân bổ chi phí của từng đối tượng để xác định mức phân bổ cho đối tượng này.

Phương pháp phân bổ gián tiếp có độ chính xác phụ thuộc vào tính hợp lý của tiêu chuẩn phân bổ mà doanh nghiệp áp dụng. Tiêu chuẩn phân bổ hợp lý là tiêu chuẩn mà đại lượng của nó biến thiên tỷ lệ thuận với số chi phí cần phân bổ, ví dụ như mức tiêu hao vật liệu tỷ lệ thuận với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, số giờ công, ngày công tỷ lệ thuận với chi phí nhân công trực tiếp.

Tuy nhiên phân loại chi phí và vận dụng phương pháp tập hợp CPSX trong thực tế chỉ mang tính tương đối, có những CPSX trực tiếp cho sản xuất sản phẩm cũng phải phân bổ cho các đối tượng chi phí nếu các chi phí này liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí. Ngược lại, chi phí gián tiếp phục vụ sản xuất có thể tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí nếu như chi phí này tập hợp được riêng biệt theo từng đối tượng chịu chi phí ngay từ khâu hạch toán ban đầu.

*\* Phương pháp tính giá thành*

Phương pháp tính giá thành là một phương pháp hoặc hệ thống phương pháp được sử dụng để tính giá thành của đơn vị sản phẩm, nó mang tính thuần túy kỹ thuật tính toán chi phí cho từng đối tượng tính giá thành. Việc lựa chọn phương pháp tính giá thành sản phẩm tùy thuộc vào quy trình công nghệ sản xuất và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp

*+ Phương pháp tính giá thành giản đơn*

Phương pháp trực tiếp chủ yếu áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất có quy trình công nghệ sản xuất giản đơn, khép kín từ khi đưa nguyên vật liệu vào cho tới khi hoàn thành sản phẩm, mặt hàng sản phẩm ít, khối lượng lớn, chu kỳ sản xuất ngắn, kỳ tính giá thành phù hợp với kỳ báo cáo.

Đối tượng tập hợp chi phí là toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm. Đối tượng tính giá thành là khối lượng sản phẩm hoàn thành của quy trình công nghệ.

Phương pháp này được tính bằng cách căn cứ trực tiếp vào CPSX đã tập hợp được trong kỳ và giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ, cuối kỳ để tính ra giá thành sản phẩm theo công thức sau:  $Z = D_{ĐK} + C - D_{CK}$

Trong đó:  $Z$  là giá thành sản phẩm hoàn thành

$C$  là tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ

$D_{ĐK,CK}$  là giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ, cuối kỳ

+ Phương pháp tính giá thành theo hệ số

Phương pháp hệ số được áp dụng trong trường hợp quy trình sản xuất sử dụng cùng một loại nguyên vật liệu chính tạo ra nhiều loại sản phẩm khác nhau.

Đối tượng tập hợp CPSX là toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất. Đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm hoàn thành.

Trình tự tính giá thành qua các bước sau:

Bước 1: Tập hợp CPSX của toàn bộ quy trình công nghệ, quy đổi số lượng sản phẩm hoàn thành với các hệ số quy đổi tương ứng về số lượng sản phẩm chuẩn.

Bước 2: Tính tổng chi phí liên quan đến sản phẩm hoàn thành

Bước 3: Tính giá thành từng loại sản phẩm

Hệ số quy đổi của từng loại sản phẩm có thể được xác định theo quy định chung của ngành hoặc dựa trên cơ sở giá thành kế hoạch, định mức kinh tế kỹ thuật của từng doanh nghiệp.

+ Phương pháp tính giá thành theo tỷ lệ

Phương pháp tỷ lệ được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất sử dụng cùng một loại vật liệu chính, kết thúc quá trình sản xuất tạo ra nhiều nhóm sản phẩm cùng loại, khác nhau về kích cỡ hoặc phẩm cấp.

Đối tượng tập hợp CPSX là toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất, đối tượng tính giá thành là từng nhóm sản phẩm hoàn thành.

Trình tự tính giá thành được thực hiện như sau:



Bước 1: Tập hợp CPSX toàn quy trình sản xuất, tính CPSX của các nhóm sản phẩm đã hoàn thành

Bước 2: Xác định tiêu chuẩn phân bổ giá thành

Bước 3: Xác định tỷ lệ giá thành

Bước 4: Xác định giá thành từng nhóm sản phẩm

+ Phương pháp tính giá thành loại trừ chi phí sản xuất sản phẩm phụ

Đối với các doanh nghiệp mà trong cùng một quy trình công nghệ sản xuất, ngoài sản phẩm chính còn thu được cả sản phẩm phụ thì để tính được giá thành sản phẩm chính ta phải loại trừ ra phần CPSX tính cho sản phẩm phụ khỏi tổng CPSX của cả quy trình công nghệ. Giá trị sản phẩm phụ có thể được xác định theo nhiều phương pháp như giá có thể sử dụng, giá trị ước tính, giá kế hoạch, giá nguyên liệu ban đầu.

+ Phương pháp cộng chi phí

Theo phương pháp này giá thành sản phẩm được xác định bằng cách cộng CPSX của các bộ phận, chi tiết sản phẩm hay tổng CPSX của các giai đoạn, bộ phận sản xuất tạo nên thành phẩm. Phương pháp tổng cộng chi phí được áp dụng với các doanh nghiệp mà quá trình sản xuất sản phẩm được thực hiện ở nhiều bộ phận sản xuất, nhiều giai đoạn công nghệ, đối tượng hạch toán CPSX là các bộ phận, chi tiết sản phẩm hoặc giai đoạn công nghệ hay bộ phận sản xuất.

+ Phương pháp định mức

Đây là phương pháp tính giá thành dựa vào định mức tiêu hao về vật tư, lao động, các dự toán về chi phí phục vụ sản xuất và quản lý, khoản chênh lệch do những thay đổi định mức cũng như những chênh lệch trong quá trình thực hiện so với định mức. Theo phương pháp này thì giá thành thực tế của sản phẩm được xác định như sau:

Giá thành thực tế sản phẩm = Giá thành định mức + Chênh lệch do thay đổi định mức + Chênh lệch giữa thực hiện so với định mức

Việc xác định giá thành sản phẩm theo phương pháp định mức có ý nghĩa lớn đối với doanh nghiệp trong việc quản trị CPSX, thực hiện tiết kiệm CPSX cũng

nhu phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh như xác định giá nhận thầu, chấp nhận đơn đặt hàng mới ...

+ Phương pháp liên hợp

Phương pháp này được áp dụng trong những doanh nghiệp có quy trình công nghệ và tính chất sản phẩm phức tạp đòi hỏi tính giá thành phải kết hợp nhiều phương pháp tính giá khác nhau.

*\* Các phương pháp kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm*

+ Phương pháp kế toán CPSX và tính giá thành sản phẩm theo công việc

Phương pháp kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo công việc được áp dụng đối với các doanh nghiệp sản xuất các sản phẩm đơn chiếc hoặc sản xuất hàng loạt với khối lượng nhất định theo đơn đặt hàng.

- Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là từng đơn đặt hàng

- Đối tượng tính giá thành từng đơn đặt hàng

Các khoản chi phí liên quan trực tiếp tới từng đơn đặt hàng được tập hợp trực tiếp cho từng đơn đặt hàng. Những chi phí liên quan đến nhiều đơn đặt hàng, trước hết được tập hợp theo từng địa điểm phát sinh chi phí, sau đó tiến hành phân bổ chi phí cho từng đơn đặt hàng theo tiêu thức phân bổ hợp lý.

Đối với phương pháp này, cần phải tổ chức hệ thống chứng từ theo dõi chi phí trực tiếp đến từng đơn đặt hàng, đối với những chi phí không thể theo dõi chi tiết cho từng đơn đặt hàng phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ phù hợp để phân bổ chi phí này. Phải thiết lập hệ thống tài khoản chi tiết theo dõi đến từng đơn đặt hàng đi đôi với việc thiết lập hệ thống sổ kế toán chi tiết theo dõi chi phí, giá thành tương ứng để có thể xác định được lãi lỗ của từng đơn đặt hàng.

+ Phương pháp kế toán CPSX và tính giá thành sản phẩm theo quá trình SX.

Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo quá trình sản xuất được áp dụng đối với các doanh nghiệp sản xuất hàng loạt với khối lượng lớn, mặt hàng sản xuất ổn định, quy trình công nghệ sản xuất có thể là giản đơn có thể là phức tạp. Một số đặc điểm đáng chú ý:

- Mỗi giai đoạn sản xuất sử dụng một tài khoản chi tiết để tập hợp CPSX của giai đoạn đó. Trên cơ sở này để tính được tổng giá thành đơn vị của bán thành phẩm từng giai đoạn và để lập báo cáo sản xuất giá thành cho từng giai đoạn.

- Các chi phí sản xuất phát sinh ở giai đoạn nào được tập hợp trực tiếp ở giai đoạn đó. CPSX ở giai đoạn sau bao gồm cả giá trị bán thành phẩm giai đoạn trước chuyển sang và các CPSX phát sinh tại giai đoạn đó.

- Bán thành phẩm ở giai đoạn trước là đối tượng chế biến tiếp tục của giai đoạn sau, cứ tuần tự như vậy đến khi tạo ra thành phẩm ở giai đoạn sau cùng.

Đối với phương pháp này, kế toán cần phải thiết lập một hệ thống chứng từ kế toán tập hợp ban đầu để theo dõi chi phí phát sinh ở từng giai đoạn sản xuất cho từng sản phẩm hoặc từng nhóm sản phẩm, xác định đúng tiêu chuẩn phân bổ đối với những chi phí gián tiếp, xác định hệ số phân bổ giá thành hoặc tỷ lệ phân bổ giá thành phù hợp cho nhóm sản phẩm, lựa chọn phương pháp đánh giá sản phẩm dở phù hợp để tính đúng, tính đủ giá thành bán thành phẩm chuyển sang giai đoạn sản xuất tiếp theo. Ở mỗi giai đoạn cần xây dựng các tài khoản chi tiết theo dõi chi phí phù hợp đảm bảo tính liên tục và nhất quán cho đến giai đoạn cuối cùng đi đôi với xây dựng hệ thống sổ kế toán chi tiết tương ứng.

#### **2.2.7.2. Tổ chức hệ thống tài khoản và sổ kế toán**

Tài khoản kế toán được dùng để ghi chép, phản ánh thường xuyên, liên tục tình hình và sự biến động của chỉ tiêu mà tài khoản phản ánh nhằm hệ thống hoá thông tin kế toán theo từng chỉ tiêu. Các chỉ tiêu kinh tế tài chính mà kế toán sử dụng để hệ thống hoá thông tin bao gồm các chỉ tiêu tổng hợp và các chỉ tiêu chi tiết cụ thể hoá các chỉ tiêu tổng hợp. Tài khoản kế toán bao gồm các tài khoản cấp I, cấp II, cấp III .... để hệ thống hoá các chỉ tiêu kinh tế, tài chính tổng hợp và các chỉ tiêu kinh tế tài chính cụ thể. Căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán do Bộ Tài chính ban hành áp dụng cho doanh nghiệp để chi tiết hoá theo các cấp phù hợp với kế hoạch, dự toán đã lập và yêu cầu cung cấp thông tin của kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

Tuỳ thuộc theo hình thức kế toán mà doanh nghiệp lựa chọn áp dụng doanh nghiệp sẽ có một hệ thống sổ kế toán tổng hợp và trình tự hệ thống hoá thông tin kế toán. Theo đó, sẽ có những quy định cụ thể về hệ thống sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết. Đối với bất kỳ hình thức kế toán nào thì hệ thống sổ kế toán chi tiết đều

được quy định mang tính chất hướng dẫn. Doanh nghiệp cần phải căn cứ vào quy mô, đặc điểm hoạt động SXKD, yêu cầu quản lý... lựa chọn xây dựng hệ thống sổ kế toán chi tiết phù hợp cho việc hệ thống hoá và xử lý thông tin ở đơn vị mình.

### **2.2.8. Tổ chức lập báo cáo quản trị chi phí, giá thành**

Tuỳ theo yêu cầu quản lý, kế toán quản trị chi phí, giá thành thiết lập các báo cáo cần thiết bao gồm các báo cáo nhanh, báo cáo định kỳ, báo cáo đột xuất và đặc biệt là các báo cáo bộ phận như báo cáo giá thành sản phẩm, báo cáo chi phí của từng bộ phận, báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp định phí biên. Báo cáo của kế toán quản trị được thiết lập chi tiết theo các thông tin cần thiết cho nhà quản trị, mặt khác các thông tin chi tiết này còn tuỳ thuộc vào các đặc điểm kinh tế kỹ thuật cụ thể của từng ngành nghề, vào từng quy mô, theo các lĩnh vực xem xét. Như vậy, sẽ có rất nhiều báo cáo bộ phận khác nhau với các tác dụng khác nhau trong doanh nghiệp. Nhà quản trị doanh nghiệp cần căn cứ vào nhu cầu thông tin cần thiết cho công tác quản trị và các đặc điểm của từng doanh nghiệp để thiết kế báo cáo quản trị cần thiết, phù hợp và có hiệu quả.

### **2.2.9. Tổ chức phân tích và vận dụng thông tin chi phí, giá thành sản phẩm trong quản trị chi phí, giá thành sản phẩm**

#### ***2.2.9.1. Tổ chức phân tích thông tin chi phí, giá thành sản phẩm***

Căn cứ vào thông tin quá khứ và thông tin tương lai đã thu thập được, kế toán tiến hành so sánh, phân tích tình hình thực hiện định mức chi phí, qua đó xác định được từng nhân tố, nguyên nhân ảnh hưởng, giúp nhà quản trị đưa ra được các giải pháp để khắc phục những tồn tại và khai thác khả năng tiềm tàng để sử dụng hiệu quả hơn các nguồn lực. Việc phân tích cần xác định và so sánh tỷ trọng của từng loại, từng khoản chi phí trong tổng chi phí để loại trừ ảnh hưởng của sự thay đổi về quy mô kinh doanh giữa các kỳ. Mặt khác, việc phân tích chi phí cần xem xét trong mối liên hệ với doanh thu và lợi nhuận để thấy được hiệu quả của chi phí.

#### ***2.2.9.2. Tổ chức vận dụng phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận trong việc ra quyết định kinh doanh ở doanh nghiệp***

Kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí, giá thành nói riêng có những ứng dụng rất quan trọng trong việc ra quyết định kinh doanh của nhà quản trị

ở các doanh nghiệp. Việc vận dụng mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận để ra quyết định kinh doanh chủ yếu dựa trên cơ sở phân loại chi phí thành biến phí, định phí và khái niệm giá thành theo biến phí để xử lý và cung cấp thông tin cần thiết về chi phí, giá thành, phục vụ việc ra quyết định kinh doanh của nhà quản trị. Mối quan hệ này là cơ sở quan trọng để thực hiện công tác kế toán quản trị ở doanh nghiệp. Trong thực tế, mặt hàng SXKD của các doanh nghiệp đa dạng, để đơn giản hoá cho việc nghiên cứu, luận văn chỉ đề cập đến mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận của một mặt hàng riêng biệt.

\* *Mối quan hệ chi phí - sản lượng*: Mối quan hệ chi phí - sản lượng được thể hiện qua cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí (theo mối quan hệ với sản lượng). Thông qua cách phân loại này có thể thấy mối quan hệ của từng loại chi phí với sản lượng như sau:

+ Tổng định phí (FC) không phụ thuộc vào khối lượng sản phẩm, hàng hoá tiêu thụ. Tuy nhiên khi phân bổ định phí cho một đơn vị sản phẩm, hàng hoá thì nó lại tỷ lệ nghịch với khối lượng sản phẩm, hàng hoá. Từ mối quan hệ này ta thấy muốn tiết kiệm định phí thì phải tăng số lượng sản phẩm, hàng hoá. Đây chính là cơ sở của biện pháp khai thác và tận dụng tối đa năng lực SXKD của các doanh nghiệp.

+ Tổng biến phí (VC) biến đổi tỷ lệ thuận với sản lượng sản phẩm, hàng hoá bán ra nhưng biến phí của một đơn vị sản phẩm hàng hoá lại tương đối ổn định:

$$VC = q.VC/q = q.v$$

Trong đó:  $v$  là biến phí đơn vị của sản phẩm hàng hoá

$q$  là số lượng sản phẩm hàng hoá

Như vậy khi khối lượng sản phẩm hàng hoá thay đổi thì tổng biến phí cũng thay đổi cùng chiều tỷ lệ. Muốn giảm tổng biến phí thì phải xây dựng và thực hiện tốt các định mức tiêu hao.

+ Tổng chi phí (TC) có quan hệ với khối lượng sản phẩm hàng hoá qua phương trình sau:  $TC = FC + VC = FC + q.v$

\* *Mối quan hệ sản lượng và doanh thu*: Sản lượng sản phẩm hàng hoá ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh qua chỉ tiêu doanh thu (D) như sau:

$$D = q.p$$

Trong đó:  $p$  là đơn giá bán một đơn vị sản phẩm hàng hoá

Như vậy, tổng doanh thu không chỉ phụ thuộc vào số lượng sản phẩm hàng hóa mà còn phụ thuộc vào giá bán đơn vị sản phẩm

*\* Mọi quan hệ giữa sản lượng và lợi nhuận:*

Lãi trên biến phí đơn vị = Giá bán đơn vị - Biến phí đơn vị

$$C = p - v$$

Lãi trên biến phí đơn vị phản ánh mối quan hệ giữa sản lượng với lợi nhuận. Thông qua lãi trên biến phí đơn vị có thể xác định số lượng lợi nhuận tăng (giảm) khi thay đổi sản lượng một cách nhanh chóng qua công thức sau:

$$\Delta L = \Delta q.C - \Delta F$$

Trong đó: L là lợi nhuận

*\* Mọi quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận:*

Tỷ suất lãi trên biến phí = Lãi trên biến phí / Doanh thu

$$T_{SD} = C/p.q$$

Trong đó: c là lãi trên biến phí đơn vị

Tỷ suất lãi trên biến phí nói lên khả năng sinh lãi của từng loại sản phẩm, dây chuyền sản xuất. Mặt khác, còn phản ánh mối quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận. Thông qua tỷ suất lãi trên biến phí có thể nhanh chóng xác định được sự thay đổi của doanh thu đối với lợi nhuận qua công thức sau:

$$\Delta L = \Delta D.T_{SD} - \Delta F$$

*\* Mọi quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận;*

Nếu gọi L là tổng lợi nhuận thì có thể biểu diễn kết quả kinh doanh qua phương trình sau:

$$L = D - TC = q.p - q.v$$

$$L = q.(p-v) - FC = q.c - F \quad (1.1)$$

Trong đó: c là lãi trên biến phí đơn vị

q.c là tổng lãi trên biến phí

F là tổng định phí

Tổng lãi trên biến phí chính là số tiền còn lại của doanh thu sau khi trừ đi biến phí và được dùng để trang trải tổng định phí trong kỳ, phần còn lại là lợi nhuận.

Từ công thức (1.1), ta thấy lợi nhuận chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố với các mức độ và xu hướng ảnh hưởng khác nhau. Trong thực tế có thể có một hoặc nhiều nhân tố cùng thay đổi tác động đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Nhà quản trị doanh

ngành cần biết lựa chọn các cách kết hợp các nhân tố trên nhằm tối đa hóa lợi nhuận của doanh nghiệp

Nghiên cứu mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận là tiền đề cho việc xây dựng hệ thống kế toán quản trị nói chung và báo cáo kế toán quản trị nói riêng. Thông qua mối quan hệ này, nhà quản trị mới có được thông tin hữu ích cho việc ra quyết định điều chỉnh cơ cấu mặt hàng, loại bỏ những mặt hàng không có hiệu quả, điều chỉnh giá bán hoặc điều chỉnh chi phí kinh doanh.

### 2.3. KINH NGHIỆM TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP Ở MỘT SỐ NƯỚC TRÊN THẾ GIỚI

Kế toán quản trị (KTQT) đã hình thành, phát triển vô cùng nhanh chóng về lý luận, thực tiễn trong các doanh nghiệp trên thế giới. Quá trình đó vừa tạo nên những điểm chung và khuynh hướng riêng của mỗi DN và ở từng nước [8].

#### 2.3.1. KTQT trong doanh nghiệp sản xuất ở Anh, Mỹ

KTQT trong DN sản xuất ở Anh, Mỹ là nền KTQT tiên phong trên thế giới với khuynh hướng cung cấp thông tin hữu ích, thiết lập các quyết định quản lý bằng những mô hình, kỹ thuật định lượng thông tin.

Nền kinh tế thị trường đã xuất hiện từ lâu ở Anh, Mỹ nên KTQT cũng xuất hiện rất lâu trong DN sản xuất có quy mô nhỏ dưới hình thức kế toán chi phí; sau đó, để đáp ứng nhu cầu thông tin quản lý, sự chuyển biến DN sản xuất, KTQT tiếp tục phát triển với những nội dung khác nhau. Quá trình đó, KTQT đã trải qua bốn giai đoạn khác nhau: giai đoạn 1- Thông tin để kiểm soát và định hướng chi phí, sản xuất; giai đoạn 2- Thông tin để hoạch định và kiểm soát tài chính hoạt động SXKD; giai đoạn 3- Thông tin để giảm những tổn thất nguồn lực kinh tế sử dụng của quy trình SXKD; giai đoạn 4- Thông tin để sử dụng có hiệu quả các nguồn lực kinh tế tạo ra giá trị. Ngày nay, KTQT trong DN sản xuất vẫn tồn tại thịnh hành những nội dung từ giai đoạn 2 trở đi, thường tập trung vào các chủ đề như: khái niệm và phân loại chi phí, kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm theo công việc hoặc theo quy trình sản xuất, nhận thức cách ứng xử chi phí và phân tích biến động chi phí, phân tích mối quan hệ chi phí- khối lượng- lợi nhuận, ảnh hưởng phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp trong thiết lập công cụ quản lý, kế toán chi phí trên cơ sở hoạt động, dự toán hoạt động

SXKD, chi phí tiêu chuẩn và sự cân bằng các nguồn lực kinh tế, dự toán linh hoạt và phân tích biến động chi phí sản xuất chung, báo cáo bộ phận và các sự phân quyền trong một tổ chức, chi phí thích hợp cho quyết định kinh doanh ngắn hạn, dự toán vốn đầu tư dài hạn, phân bổ chi phí bộ phận trên cơ sở hoạt động, định giá sản phẩm dịch vụ, phân tích báo cáo tài chính. Với sự đề cao vai trò cá nhân, vai trò của những nhà quản lý cao cấp, KTQT được xem như một công cụ bổ khuyết thông tin quản lý nên KTQT trong DN sản xuất ở Anh, Mỹ được thiết kế tập trung vào chủ đề phân tích thông tin phục vụ cho các quyết định quản lý, đề cao tính hữu ích của thông tin cho các quyết định quản lý hơn là xác lập một hệ thống thông tin toàn diện cho yêu cầu quản lý. Do đó, KTQT nổi lên hàng đầu với các mô hình, phương pháp kỹ thuật định lượng thông tin. Đồng thời, ở những nước này, KTQT là công việc riêng của DN nên Nhà nước không can thiệp sâu vào chuyên môn, nghiệp vụ. Những năm gần đây, mặc dù vẫn duy trì khuynh hướng đặc trưng như trước nhưng kế toán quản trị trong DN ở Anh, Mỹ đã xuất hiện một vài thay đổi về cấu trúc thông tin, nâng cao tính định tính của thông tin, tính kiểm soát để bổ sung cho những thiếu sót, lạc hậu, không hữu hiệu so với thế giới. Trong suốt quá trình đó, KTQT luôn được nhận thức là một bộ phận chuyên môn; tuy nhiên, tổ chức vận hành KTQT có những chuyển biến khác nhau. Từ một bộ phận thuộc kế toán đến bộ phận thuộc Ban giám đốc.

### **2.3.2. KTQT trong DN ở các nước Châu Âu**

KTQT trong DN sản xuất ở các nước châu Âu như Pháp, Đức, Tây Ban Nha có đặc trưng gắn kết chặt chẽ với kế toán tài chính, đề cao thông tin kiểm soát nội bộ và có sự ảnh hưởng đáng kể của Nhà nước.

Nền kinh tế thị trường đã xuất hiện khá lâu ở những nước Đông Âu nhưng KTQT trong DN hình thành, phát triển chậm hơn KTQT trong DN sản xuất ở các nước Anh, Mỹ. Được hình thành với mục đích ban đầu chủ yếu là cung cấp thông tin để các cơ quan quản lý chức năng của nhà nước giám sát chi phí hoạt động DN nên KTQT gần như là sự chi tiết thêm thông tin kế toán tài chính, kế toán chi phí khuôn mẫu. Kế tiếp, với nhu cầu thông tin thực hiện các chức năng quản lý, KTQT ở những nước này đều có đặc điểm nổi bật là được xây dựng gắn kết với kế toán tài chính, quan hệ mật thiết với chính sách kế toán chung, chịu ảnh hưởng sự can thiệp trực tiếp bằng luật



pháp của nhà nước và vấn đề cao thông tin định lượng, nhưng khuynh hướng trọng tâm là thông tin kiểm soát nội bộ. Vì vậy, KTQT ở những nước này rất khuôn mẫu, phát triển khá chậm so với Anh, Mỹ. Những năm gần đây, KTQT ở những nước này bắt đầu bắt nhịp phát triển với KTQT của Anh, Mỹ, Nhật, cập nhật một số nội dung mới như: đưa ra bằng chứng giúp nhà quản lý tìm được phương thức tốt nhất khai thác tiềm năng kinh tế phát triển DN trong tương lai, nhận định tình hình tiến hành ở các trung tâm trách nhiệm quản lý để dự báo, điều chỉnh hành động phù hợp với kế hoạch, giám sát tình hình hiện tại và tương lai của những nhà quản lý ở từng bộ phận nhằm đảm bảo chiến lược, kế hoạch, và khai thác tốt nhất năng lực các nhà quản lý, tiềm năng từng bộ phận trong cấu trúc tổ chức hoạt động SXKD. Với quan điểm là một công cụ cung cấp thông tin kiểm soát, KTQT ở các nước châu Âu luôn được tổ chức thành một bộ phận thuộc kế toán, do kế toán đảm trách.

### **2.3.3. KTQT ở Nhật Bản**

KTQT ở Nhật phát triển phù hợp với đặc thù riêng theo phong cách quản lý với trọng tâm nâng cao chất lượng kiểm soát, kiểm soát định hướng trong nội bộ.

Kinh tế thị trường xuất hiện từ lâu ở Nhật, nhưng chỉ thực sự đúng nghĩa sau chiến tranh thế giới thứ II và KTQT cũng hình thành, phát triển nhanh từ đó. Những năm 1950 đến 1970, KTQT bắt đầu hình thành từ khởi xướng của Chính phủ Nhật qua xúc tiến giới thiệu, áp dụng KTQT Âu, Mỹ cho DN. KTQT trong DN sản xuất ở Nhật thời kỳ này chịu ảnh hưởng bởi đặc điểm KTQT Âu-Mỹ với nội dung đơn giản và hướng đến trọng tâm kiểm soát dự toán, hoạch định lợi nhuận trong tiến trình tái thiết kinh tế Nhật sau chiến tranh. Sau những năm 1980 đến những năm cuối thế kỷ 20, nền kinh tế Nhật đã khôi phục, ổn định, phát triển và bắt đầu hướng ra thị trường quốc tế, phát triển mạnh nền kinh tế thị trường, cạnh tranh.

Với nguồn lực hạn hẹp, các DN Nhật phải đương đầu với sự bất ổn, sức ép cạnh tranh từ DN ở các nước cùng với bản sắc văn hoá người Nhật. Đây cũng là tiền đề nảy sinh KTQT kiểu Nhật, ảnh hưởng sâu rộng đến nội dung KTQT trên thế giới. Đó là KTQT với trọng tâm nâng cao về mặt định tính, tính chất thông tin để giảm những tổn thất nguồn lực kinh tế sử dụng của quy trình SXKD, thông tin để sử dụng có hiệu quả các nguồn lực kinh tế tạo ra giá trị, KTQT trên hệ thống quản lý với mô hình tổ chức

linh hoạt, với phương thức quản lý kết hợp giữa tư duy giá trị, với tư duy chuỗi giá trị. Tuy nhiên, KTQT ở Nhật vẫn tiếp tục duy trì những tiến bộ của phương pháp kỹ thuật định lượng thông tin theo khuynh hướng riêng tạo nên nội dung KTQT thịnh hành ngày nay chủ yếu như: xây dựng tiêu chuẩn và phân loại chi phí, thu nhập, lợi nhuận, xây dựng hệ thống dự toán ngân sách hoạt động hàng năm, xây dựng kế toán chi phí theo phương pháp toàn bộ và trực tiếp, kế toán chi phí theo mục tiêu, kế toán chi phí theo cơ sở hoạt động, xây dựng các tiêu chuẩn đánh giá vốn đầu tư, kế toán các trung tâm trách nhiệm, xây dựng tiêu chuẩn đánh giá các bộ phận, phân tích biến động chi phí, xây dựng hệ thống điều hành và đánh giá chi phí, bảng cân đối thành quả, phân tích tính cân đối chi phí - lợi ích, phân tích báo cáo tài chính,... Xuất phát từ đề cao tính an toàn, tính tập thể, tính kiểm soát, kiểm soát định hướng hoạt động, KTQT ở Nhật có nhiều mối liên hệ với kế toán tài chính, gắn kết với hệ thống kế toán chung, một bộ phận trong tổ chức bộ máy kế toán.

#### **2.3.4. KTQT ở Trung Quốc**

KTQT ở Trung Quốc còn non trẻ và chưa có khuynh hướng riêng gắn liền quá trình chuyển đổi từ nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung sang nền kinh tế thị trường.

Những dấu hiệu kinh tế thị trường chỉ mới xuất hiện ở Trung Quốc những năm cuối 1980 và KTQT bắt đầu hình thành phát triển từ đó. Sự phát triển nhanh chóng nền kinh tế thị trường cùng chính sách cải cách kế toán đã thay đổi, phát triển nhanh chóng hệ thống kế toán, KTQT. Năm 1980, KTQT xuất hiện với nội dung cơ bản như KTQT ở Anh, Mỹ những năm 1965. Sau đó, KTQT được cải tiến, nâng cao nhưng với mức độ không đồng đều, thường tập trung vào những chủ đề sau: xây dựng hệ thống dự toán ngân sách, dự toán vốn đầu tư dài hạn, nhận diện và phân tích chi phí sản xuất, bán hàng, quản lý, phân tích doanh thu, phân tích triển vọng thị trường, phân tích nợ phải thu, phân tích lợi nhuận, hệ thống khoán chi phí bộ phận, phân tích điểm hoà vốn, phân tích báo cáo tài chính. Tuy mới bước ra từ tư duy quản lý kinh tế tập trung, bao cấp; tuy nhiên, KTQT đã nhanh chóng giữ vai trò quan trọng trong hệ thống kế toán, trong DN. KTQT luôn được xem là một bộ phận chuyên môn, phân hệ của kế toán nhưng khuynh hướng, tổ chức thực hiện rất đa dạng. Đây cũng chính là đặc điểm chung tổ chức

KTQT trong những nước mới phát triển ở Châu Á, của những nước từ nền kinh tế kế hoạch sang nền kinh tế thị trường.

### **2.3.5. KTQT ở một số nước khu vực Đông Nam Á**

KTQT ở một số nước khu vực Đông Nam Á còn non trẻ, manh mún, lệ thuộc và hỗn hợp các khuynh hướng khác nhau.

Các nước khu vực Đông Nam Á hầu như có nền kinh tế thị trường mới phát triển. DN ở các nước này có thể chia làm hai loại: một là những DN nhỏ bé, manh mún trong nước; hai là những chi nhánh của các tập đoàn kinh tế đa quốc gia từ nước ngoài. Từ đó, hoạt động và tổ chức, quản lý hoạt động SXKD cũng đa sắc thái nên KTQT rất đa dạng; một phần được chuyển giao, chịu ảnh hưởng từ mô hình KTQT của các công ty mẹ ở nước ngoài rất hiện đại; một phần được các DN trong nước xây dựng, cập nhật theo nền tảng hoạt động quản lý của họ nhưng khá lạc hậu và có những DN hoàn toàn không quan tâm đến KTQT. Thực trạng đó dẫn đến KTQT trong DN sản xuất ở các nước khu vực Đông Nam Á tồn tại đa dạng về khuynh hướng, nội dung, trình độ.

### **2.3.6. Áp dụng kinh nghiệm xây dựng KTQT vào Việt Nam**

Trong nền kinh tế thị trường, hệ thống kế toán DN phải bao gồm kế toán tài chính và KTQT. Sự tồn tại hai bộ phận chuyên môn kế toán này hoàn toàn không mâu thuẫn mà tạo nên sự hỗ trợ cần thiết để đảm bảo cho chức năng phản ánh và cung cấp thông tin kế toán. Sự cạnh tranh càng gia tăng, KTQT càng bức thiết, càng nổi bật vai trò.

KTQT được xây dựng phù hợp với quy trình hoạt động, nguyên lý vận hành quy trình hoạt động, mô hình tổ chức quản lý hoạt động, phương thức quản lý hoạt động; trong đó, mô hình tổ chức quản lý hoạt động, phương thức quản lý hoạt động tác động trực tiếp đến KTQT và quyết định những đặc trưng KTQT ở mỗi DN, mỗi nước.

KTQT trên thế giới nổi lên hai khuynh hướng đặc trưng **[8]**:

- Khuynh hướng cung cấp thông tin hữu ích cho quyết định quản lý ở những nước đề cao đến vai trò cá nhân và ít có sự can thiệp gián tiếp của nhà nước.

- Khuynh hướng cung cấp thông tin tăng cường kiểm soát, kiểm soát nội bộ, kiểm soát định hướng ở những nước đề cao tính an toàn, tính tập thể, và thường có sự can thiệp trực tiếp của nhà nước bằng luật pháp. Tuy hai khuynh hướng khác nhau

nhưng nhận thức, chức năng, đặc điểm, nội dung, phương pháp kỹ thuật của KTQT không khác biệt đáng kể.

KTQT đã trải qua nhiều giai đoạn với những nội dung trọng tâm, trình độ khác nhau. Ngày nay, nội dung KTQT được ứng dụng rộng rãi trong các DN nhất là ở các nước mới phát triển kinh tế thị trường, là hệ thống KTQT hỗn hợp với nhiều nội dung, trình độ khác nhau. Trong đó, nổi bật nhất là những nội dung KTQT liên quan đến thiết lập thông tin để hoạch định, kiểm soát tài chính, thông tin để giảm những tổn thất nguồn lực kinh tế trong hoạt động SXKD và thông tin để sử dụng hiệu quả nguồn lực kinh tế trong quy trình tạo ra giá trị.

Với các nước đề cao vai trò nhà quản lý DN, ít có sự can thiệp hoặc can thiệp gián tiếp bằng luật pháp của nhà nước vào chính sách kế toán như Anh, Mỹ, KTQT có xu hướng được xây dựng thành bộ phận thuộc Ban giám đốc, là công cụ riêng của nhà quản lý; ngược lại, với những DN sản xuất ở các nước đề cao tính an toàn, tính tập thể, có sự can thiệp của Nhà nước trực tiếp bằng luật pháp vào chính sách kế toán như các nước Đông Âu, Nhật, KTQT có xu hướng được xây dựng thành bộ phận kế toán, là một chuyên ngành khoa học kinh tế độc lập.

KTQT có hệ thống và định hướng phát triển tốt khi định hình mô hình kế toán quản trị, nghĩa là định hình khái niệm, giả thiết, nguyên lý, phương pháp của tiến trình thiết lập nền tảng kế toán, từ đó quyết định ghi chép, tính toán, báo cáo một thực thể hoạt động DN như: nền tảng hình thành nhu cầu quản lý được hình thành từ nền tảng này, chức năng, đặc điểm, phương pháp kỹ thuật, nội dung và biểu hiện nội dung KTQT bằng những báo cáo.

Xây dựng KTQT là công việc riêng của mỗi DN, được quyết định bởi chính DN và Nhà nước chỉ đóng vai trò hỗ trợ cho DN.

Thực tiễn Kế toán quản trị một số nước trên thế giới phản ánh những nguyên tắc chung cần tuân thủ và đặc thù riêng cần được xem xét lựa chọn thích hợp khi xây dựng Kế toán quản trị.

## PHẦN 3

### ĐẶC ĐIỂM ĐỊA BÀN NGHIÊN CỨU VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

#### 3.1. ĐẶC ĐIỂM ĐỊA BÀN NGHIÊN CỨU

Theo Quyết định số 983/2010/QĐ-TTg ngày 25/6/2010 của Thủ tướng Chính phủ quyết định chuyển Công ty mẹ - Tổng công ty Giấy Việt Nam thành Công ty TNHH một thành viên do Nhà nước làm chủ sở hữu và Quyết định số 858/QĐ-TTg ngày 06 tháng 6 năm 2011 phê duyệt Điều lệ tổ chức và hoạt động của Tổng công ty Giấy Việt Nam thì:

- Tên gọi đầy đủ: TỔNG CÔNG TY GIẤY VIỆT NAM
- Tên giao dịch: TỔNG CÔNG TY GIẤY VIỆT NAM
- Tên gọi tắt: VINAPACO.
- Tên giao dịch quốc tế: VIETNAM PAPER CORPORATION.
- Loại hình doanh nghiệp: Công ty TNHH một thành viên.
- Địa chỉ trụ sở chính: 25A - Lý Thường Kiệt - Hoàn Kiếm - Hà Nội.
- Địa điểm kinh doanh chính: Phong Châu - Phú Ninh - Phú Thọ.



*Hình 3a: Trụ sở chính của Tổng công ty Giấy VN*

### 3.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của Tổng công ty Giấy Việt Nam

Tổng Công ty Giấy Việt Nam (địa điểm tại tỉnh Phú Thọ) tiền thân là Công ty Giấy Bãi Bằng thành lập từ năm 1982. Đây là kết quả của sự lao động sáng tạo không mệt mỏi của tập thể lãnh đạo, chuyên gia kỹ thuật, các kỹ sư và tập thể công nhân Việt Nam và Thụy Điển trong suốt 8 năm (từ 1974 đến 1982), bằng vốn viện trợ không hoàn lại, gần 2,7 tỷ cuaron của Chính phủ Vương quốc Thụy Điển. Địa điểm kinh doanh chính của Tổng công ty đặt tại thị trấn Phong Châu, huyện Phù Ninh, tỉnh Phú Thọ với tổng diện tích khoảng 100 ha. Sản phẩm chính của Tổng công ty là bột giấy và các loại giấy phục vụ sản xuất kinh doanh và đời sống sinh hoạt.

Giai đoạn từ năm 1982 – 1990 là giai đoạn có sự trợ giúp của Thụy Điển về chuyên gia, cố vấn kỹ thuật, tài chính, quản lý, điều hành và tình hình máy móc, trang thiết bị còn mới, phụ tùng thay thế luôn có sẵn. Tuy vậy, sản lượng năm cao nhất (1986) của Công ty Giấy Bãi Bằng cũng chỉ đạt sản lượng 30.499 tấn giấy/năm (bằng 55% công suất thiết kế).



Hình 3b: Biểu tượng cho tình hữu nghị Việt Nam – Thụy Điển

Từ năm 1990-2005 là giai đoạn hoàn toàn do cán bộ, công nhân viên của Công ty quản lý, điều hành; cũng là thời điểm đất nước chuyển sang nền kinh tế thị trường. Trong khi đó, máy móc ngày càng xuống cấp, công nghệ lạc hậu, không còn

viện trợ để nhập vật tư, phụ tùng thay thế. Nhưng chính trong thời kỳ này, sản lượng cũng như các chỉ tiêu kinh tế khác không ngừng tăng trưởng, năm sau cao hơn năm trước. Năm 1996, lần đầu tiên trong lịch sử 15 năm sản xuất kinh doanh, Công ty đã đạt mức sản lượng 57.027 tấn giấy/năm, vượt công suất thiết kế là 2.027 tấn; sản lượng giấy tiêu thụ là 61.540 tấn. Cuối năm 1997, do yêu cầu của Tổng Công ty Giấy Việt Nam, sau khi tiếp nhận thêm Nhà máy Gỗ Cầu Đuống, Công ty đã đầu tư xây dựng nhà máy này ngoài nhiệm vụ sản xuất các mặt hàng gỗ đáp ứng nhu cầu sử dụng của thị trường, còn là cơ sở chế biến giấy và sản xuất giấy vệ sinh cao cấp Tissue, kho trung chuyển giấy của Công ty.

Công ty đã áp dụng nhiều giải pháp kỹ thuật để không ngừng nâng cao sản lượng và chất lượng bột giấy. Trong 8 năm, từ 1998 – 2005, sản lượng bột giấy đã tăng từ 41.000 tấn/năm lên trên 72.000 tấn/năm, giá trị làm lợi hàng năm tới hàng tỷ đồng. Nhờ đưa sản lượng bột giấy vượt cao đã góp phần quan trọng tăng sản lượng giấy hàng năm. Việc tăng sản lượng giấy đã góp phần giải quyết một vấn đề lớn mang tính xã hội đó là tiêu thụ nguyên liệu giấy nhiều hơn, làm lợi nhiều hơn cho người trồng rừng.

Giai đoạn từ năm 2006 đến nay, đây là giai đoạn phát triển vượt bậc với những thành tựu to lớn và năm 2006 cũng là thời điểm lịch sử đối với Công ty Giấy Bãi Bằng. Theo Quyết định số 29/QĐ/TTg ngày 01 tháng 02 năm 2005 và Quyết định số 09/QĐ-BCN ngày 04 tháng 03 năm 2005 của Bộ Công nghiệp (nay là Bộ Công thương): Tổng công ty Giấy Việt Nam chuyển sang hoạt động theo mô hình công ty mẹ - Công ty con. Công ty mẹ được hình thành trên cơ sở tổ chức lại Văn phòng Tổng công ty Giấy Việt Nam, Công ty giấy Bãi Bằng và các đơn vị hạch toán phụ thuộc gồm các lâm trường nay là các Công ty Lâm nghiệp, Công ty Giấy Tissue Sông Đuống, Công ty Chế biến và xuất khẩu dăm mảnh, Ban quản lý DA Giấy Bãi Bằng giai đoạn II và các Chi nhánh.

### **3.1.2. Đặc điểm sản xuất kinh doanh**

Tổng công ty Giấy VN đã và đang cung cấp cho thị trường trong nước một khối lượng giấy đáng kể có chất lượng cao, được người tiêu dùng ưa chuộng và

cũng đã vươn ra thị trường một số nước trong khu vực như Malaysia, Thái Lan, Singapore, Sri Lanka, Hồng Kông, Đài Loan...

Tổng công ty hiện đang sở hữu một công trình sản xuất khép kín từ khâu trồng rừng, chế biến nguyên liệu, sản xuất điện, hóa chất, sản xuất bột và giấy đến khâu bảo dưỡng, vận tải. Hiện tại Tổng Công ty gồm có 27 đơn vị hạch toán phụ thuộc, 3 đơn vị sự nghiệp, 2 công ty con, 8 công ty liên kết năm trải dài từ Bắc vào Nam. Công ty mẹ - Tổng công ty giấy Việt Nam với số lượng cán bộ công nhân viên hơn 5.000 người là những cán bộ, kỹ sư có trình độ và công nhân lành nghề được tổ chức, điều hành theo phương thức quản lý Bắc Âu. Hiện nay, Tổng công ty đang tiến hành đầu tư mở rộng Giấy Bãi Bằng với tổng mức đầu tư là 5.059 tỷ đồng: Xây dựng một Nhà máy sản xuất bột giấy thương phẩm 250.000 tấn/năm và 150.000 tấn giấy/năm với chất lượng sản phẩm và môi trường đạt tiêu chuẩn quốc tế.

*Lĩnh vực hoạt động chính của Tổng Công ty:*

Sản xuất và kinh doanh Giấy in, giấy viết và giấy Tissue.

Sản xuất và kinh doanh nguyên liệu giấy

Sản phẩm Công ty sản xuất là giấy thành phẩm được dùng chủ yếu trong in ấn sách, các ấn phẩm giáo dục, giấy phô tô các khổ, vở học sinh...

*Sản phẩm chính:*

Giấy in: Dạng cuộn, tờ, sử dụng cho việc in tài liệu, sách các loại.

Giấy viết: Dạng cuộn, tờ, dùng để sản xuất vở, đóng sổ.

Giấy photocopy: Sử dụng cho các loại máy photocopy.

Giấy Tissue: Dạng cuộn, để gia công giấy vệ sinh, khăn ăn các loại.

Các sản phẩm chế biến: Khăn ăn (hộp hoặc gói), giấy vệ sinh, khăn ăn bỏ túi.

Các sản phẩm gỗ: gỗ dán, bàn, ghế, cửa các loại, trang thiết bị nội thất

Giấy in được sử dụng cho in tài liệu và sách các loại.

Độ trắng: 80-92 ISO, định lượng: 52-120g/m<sup>2</sup>

Giấy viết dạng cuộn tờ dùng để sản xuất vở, tập, và đóng sổ

Độ trắng: 80-92 ISO, định lượng: 58-70g/m<sup>2</sup>

Giấy Photocopy được sử dụng cho các loại máy photocopy

Độ trắng: 90-95 ISO, định lượng: 70-80g/m<sup>2</sup>, Kích thước: A3, A4.





Hình 3c: Các phẩm giấy của Tổng công ty Giấy VN

**Bảng 3.1.1: Kết quả sản xuất kinh doanh tại Tổng Công ty từ 2007 - 2010**

Năm	SL giấy sx (tấn)	SL giấy tiêu thụ (tấn)	Doanh thu (Tr.đồng)	Lợi nhuận (Tr. đồng)
2007	108.506	113.048	1.925.389	79.129
2008	120.433	105.601	2.169.808	112.261
2009	88.150	100.784	1.835.789	17.885
2010	102.722	102.213	2.323.379	76.188

(Nguồn: Tổng Công ty Giấy Việt Nam)

Qua một số chỉ tiêu kinh tế 4 năm qua của Tổng Công ty Giấy Việt Nam (**Bảng 3.1.1**) cho thấy Tổng công ty đã rất cố gắng trong sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, từ quý IV/2008 cuộc khủng hoảng kinh tế thế giới đã ảnh hưởng lớn đến tình hình nền kinh tế Việt Nam, từ đó đã ảnh hưởng không nhỏ đến tình hình sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp nói chung và Tổng Công ty Giấy Việt Nam nói riêng. Cuộc khủng hoảng kinh tế kéo dài đến cuối năm 2009 làm cho tình hình sản xuất kinh doanh của Tổng Công ty năm 2009 gặp rất nhiều khó khăn, phần lớn các chỉ tiêu kinh tế đều giảm so với năm trước. Tổng Công ty đã phải giảm tải sản xuất vì thị trường tiêu thụ suy giảm. Sang năm 2010 tình hình kinh doanh của Tổng Công ty đã bắt đầu ổn định trở lại cùng với sự phục hồi của nền kinh tế, các chỉ tiêu kinh tế đã tăng so với năm 2009.

### 3.1.3. Quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm

Quá trình sản xuất sản phẩm giấy của Tổng công ty diễn ra liên tục qua các công đoạn, mỗi phân xưởng sản xuất theo quy trình công nghệ nhất định. Sản phẩm giấy của Tổng công ty có nhiều loại đáp ứng nhu cầu của khách hàng khác nhau, do vậy để tiện lợi cho công tác quản lý sản xuất và vận hành thiết bị sản phẩm giấy của Tổng công ty, Tổng công ty phải có kế hoạch sản xuất sản phẩm giấy với khối lượng phù hợp, tránh ứ đọng vốn trong lưu thông và trong doanh nghiệp. Như vậy có thể nói rằng, tính chất quy trình công nghệ sản xuất giấy của Tổng công ty là phức tạp, kiểu chế biến liên tục, chu kỳ sản xuất ngắn và thuộc loại hình sản xuất với khối lượng lớn (xem sơ đồ 3.1.2).

*\* Quy trình sản xuất giấy của Tổng công ty diễn ra qua các bước sau:*

+ **Bước 1:** Nguyên liệu thô, tre, nứa đưa vào chặt thành mảnh qua hệ thống máy chặt nguyên liệu. Sau khi qua các công đoạn chặt, rửa; các mảnh này được đưa qua hệ thống sàng để loại những mảnh không đạt tiêu chuẩn sau đó được vận chuyển về kho chứa mảnh qua hệ thống băng tải và từ đây được đưa vào nồi nấu.

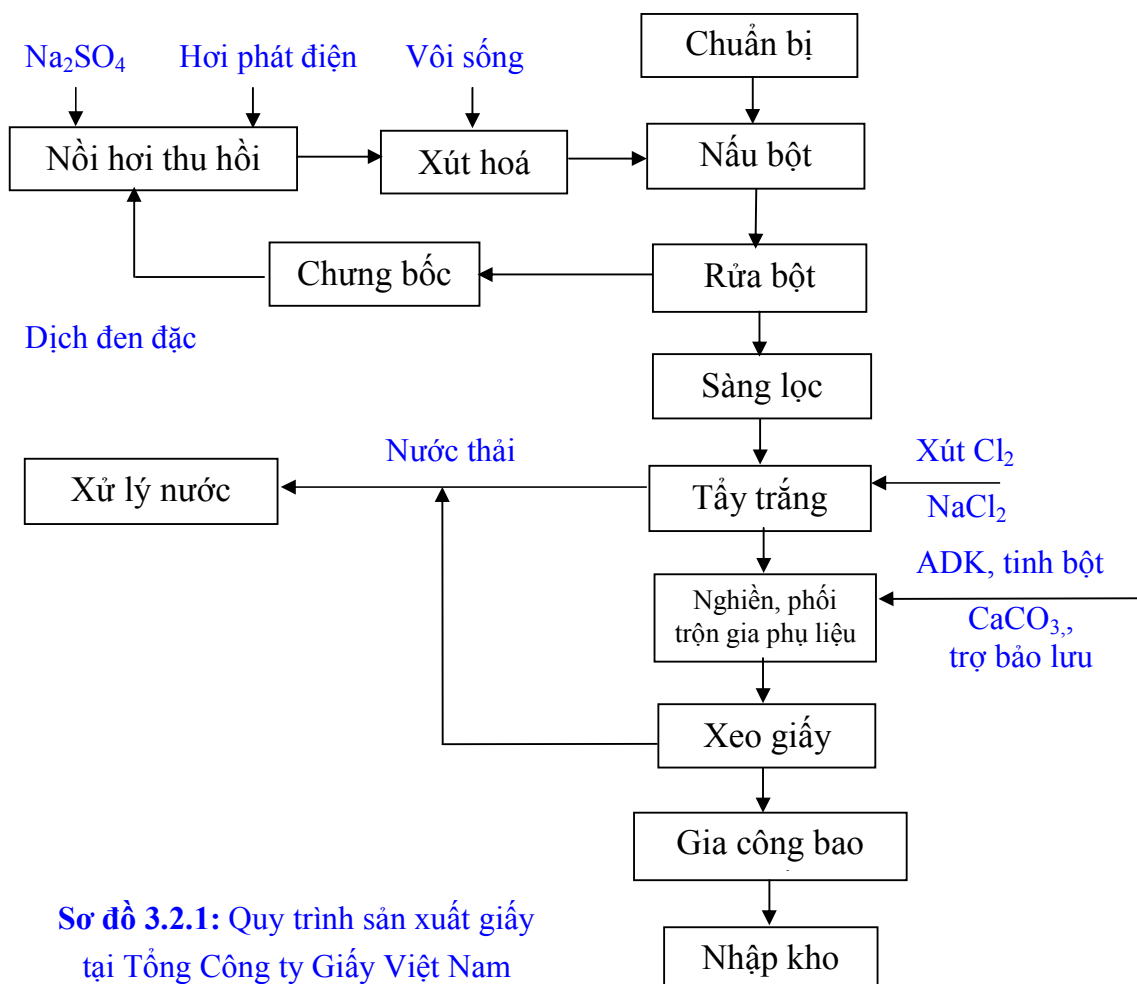
+ **Bước 2:** Từ sản phẩm mảnh, mảnh được đưa vào các nồi nấu qua hệ thống ống thổi mảnh (theo nguyên lý khí động học). Quá trình đưa mảnh vào nồi nấu được vận hành bằng hệ thống thiết bị nghi khí điều khiển và khi nấu bột, hoá chất sử dụng là xút và  $\text{Na}_2\text{SO}_4$ .

+ **Bước 3:** Sau khi nấu bột đến công đoạn rửa, dịch đen loãng thu hồi được trong quá trình rửa bột được đưa vào chưng bốc thành dịch đen đặc cung cấp cho nồi hơi thu hồi. Bột sau khi rửa được đưa ra công đoạn sàng chọn để loại bỏ mẩu mắt và tạp chất. Sau khi rửa xong, bột được cô đặc tới nồng độ 12% và đưa sang công đoạn tẩy trắng theo yêu cầu phải tiến hành tẩy trắng bằng các hoá chất như: xút, clo,  $\text{NaClO}$ ,  $\text{H}_2\text{O}_2$ , các hoá chất này được cung cấp từ nhà máy hoá chất và một số được mua ngoài.

+ **Bước 4:** Sau quá trình tẩy trắng, bột giấy được đưa sang phân xưởng xeo để sản xuất giấy. Trước tiên, bột giấy được bơm tới công đoạn chuẩn bị bột và phụ gia. Tại đây, bột giấy được nghiền nhờ hệ thống máy nghiền để đưa độ nghiền của bột từ  $15^0\text{SR}$  lên  $35^0 - 40^0\text{SR}$ . Do yêu cầu về sản lượng và chất lượng sản phẩm,

Tổng công ty đã phải nhập bột ngoại với tỷ lệ dùng từ 15% đến 20%, bột ngoại nhập cũng được xử lý tại công đoạn này. Bột sau khi nghiền được phối trộn với một số phụ gia như: Keo ADK; CaCO<sub>3</sub>, bentonite, tinh bột, cataretin,... nhằm cải thiện một số tính chất của tờ giấy sau này.

+ **Bước 5:** Để tờ giấy đạt được các tiêu chuẩn mong muốn về bền đẹp, trước khi hình thành tờ giấy, dung dịch bột được xử lý qua một hệ thống phụ trợ để loại bỏ tạp chất, tạo cho bột không bị vón cục và có nồng độ, áp lực ổn định. Sau khi qua hệ thống phụ trợ, dung dịch bột giấy được đưa lên máy xeo và tờ giấy ướt được hình thành. Tờ giấy ướt tiếp tục qua bộ phận sấy khô, kết thúc sấy khô, giấy cuộn thành cuộn to chuyển tới bộ phận hoàn thành để chế biến đóng gói, nhân viên kiểm tra chất lượng sản phẩm kiểm tra và nhập kho sản phẩm.



**Sơ đồ 3.2.1:** Quy trình sản xuất giấy tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam (Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam)

### 3.1.4. Đặc điểm tổ chức bộ máy sản xuất của Tổng công ty

Với quy trình công nghệ sản xuất giấy như trên thì tổ chức bộ máy sản xuất của Tổng Công ty được bố trí như sau (xem Sơ đồ 3.2.2):

*\* Nhà máy Hoá chất:*

- Phân xưởng xút (NaOH): Sản xuất xút cho tẩy bột và một phần cho tác dụng với Clo ở phân xưởng Clo tạo thành NaClO (hypô) cũng dùng để tẩy bột.

- Phân xưởng Clo: Sản xuất Clo để cung cấp cho tẩy bột và phần còn thừa bán ra ngoài.

*\* Nhà máy Điện:*

+ Phân xưởng nước: Nhận nước từ nguồn cấp là Sông Lô đưa vào xử lý đạt tiêu chuẩn cho phép để cung cấp nước cho sản xuất trong toàn Tổng Công ty.

+ Phân xưởng lò hơi: Sản xuất hơi để chạy tua bin, cung cấp hơi cho phân xưởng điện và phân xưởng xeo.

+ Phân xưởng điện: Sản xuất điện phục vụ cho toàn bộ Tổng Công ty, phần còn thừa bán lên lưới.

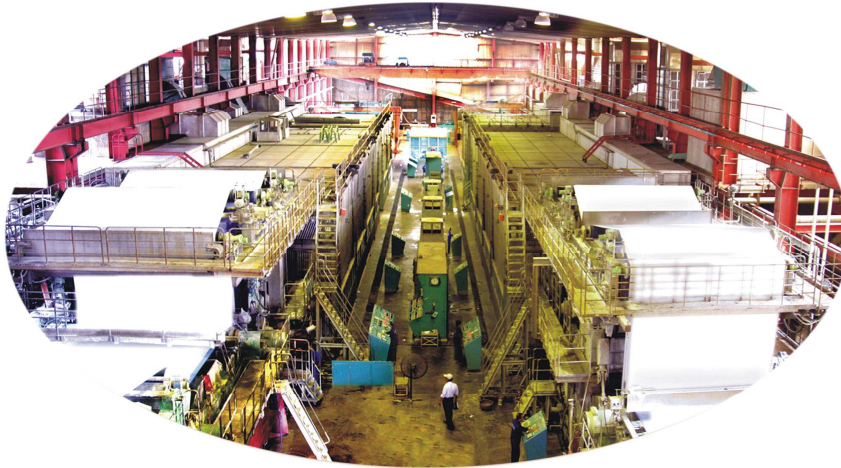
*\* Nhà máy Giấy:*

+ Phân xưởng nguyên liệu: Thực hiện việc tiếp nhận nguyên liệu theo quy định của Tổng Công ty và sản xuất mảnh cung cấp cho nấu bột

+ Phân xưởng bột: Tổ chức SX bột đạt yêu cầu quy định để đưa sang xeo giấy

+ Phân xưởng giấy (xeo): Nhận bột đã tẩy trắng từ phân xưởng bột đưa sang để sản xuất, gia công, chế biến giấy, gia công các sản phẩm giấy theo kế hoạch của Tổng Công ty.

+ Phân xưởng xử lý nước thải: Xử lý nước thải của sản xuất giấy đảm bảo độ an toàn trước khi thải ra môi trường nhằm hạn chế gây ô nhiễm môi trường.



*Hình 3d: Phân xưởng xeo – Nhà máy giấy*

*\* Xí nghiệp Vận tải:*

+ Phân xưởng sửa chữa: Sửa chữa, bảo dưỡng phương tiện vận chuyển của Tổng Công ty, gia công, tổ chức tiếp nhận nguyên liệu, nhiên liệu (theo đường bộ), tham gia các công việc của Tổng Công ty do Tổng giám đốc phân công.

+ Phòng vận tải thủy: Có nhiệm vụ vận chuyển nguyên liệu, vật liệu theo đường sông và cung cấp dịch vụ cho bên ngoài.

+ Phòng vận tải bộ: Có nhiệm vụ vận chuyển nguyên liệu, vật liệu theo đường bộ, vận chuyển giấy đến các Chi nhánh, đại lý và cung cấp dịch vụ cho bên ngoài.

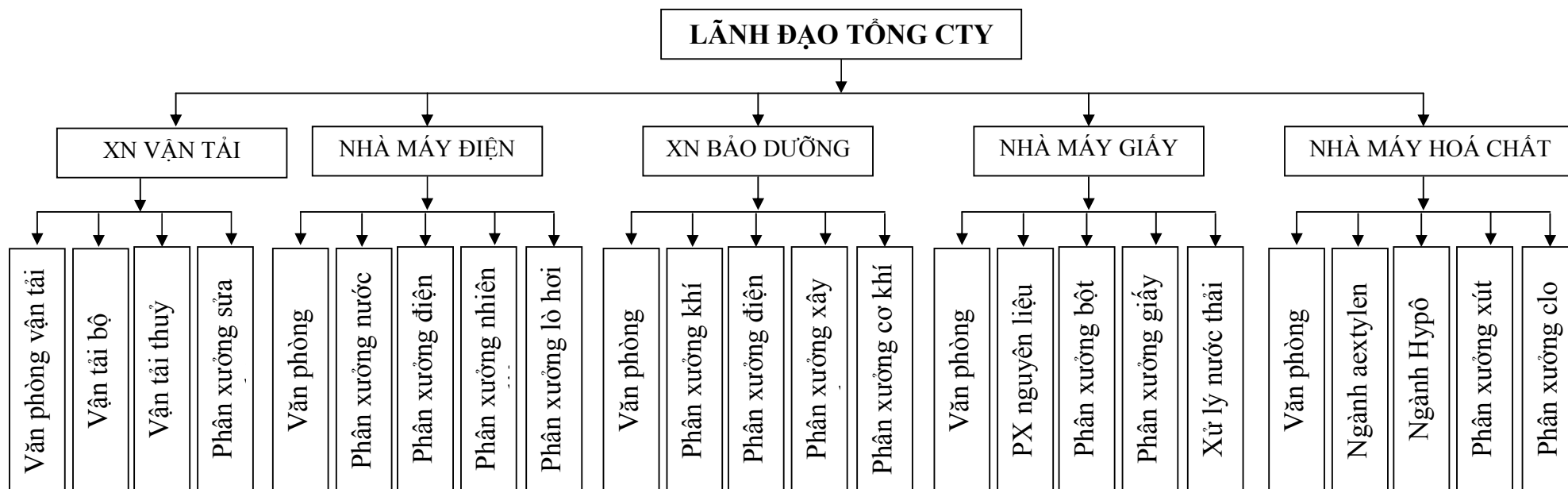
*\* Xí nghiệp Bảo dưỡng:*

+ Phân xưởng điện: Quản lý kỹ thuật cơ điện, tổ chức thực hiện công tác bảo dưỡng, sửa chữa theo định kỳ và đột xuất toàn bộ trang thiết bị của Tổng Công ty trong khu vực sản xuất.

+ Phân xưởng cơ khí: Tổ chức gia công chế tạo phụ tùng, phục hồi thiết bị bị hỏng, sửa chữa theo định kỳ và đột xuất toàn bộ thiết bị cơ khí của Tổng Công ty.

+ Phân xưởng nghi khí: Kiểm tra, kiểm định, bảo dưỡng, sửa chữa các thiết bị thuộc về nghi khí của Tổng Công ty.

+ Phân xưởng xây dựng: Tổ chức bảo dưỡng, sửa chữa toàn bộ công trình kiến trúc, hệ thống cống rãnh, mặt đường, đường xá của Tổng Công ty.



**Sơ đồ 3.2.2:** Tổ chức bộ máy sản xuất của Tổng Công ty

*(Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam)*

### **3.1.5. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý của Tổng công ty**

Tổng công ty hoạt động theo Quyết định số 858/QĐ-TTg ngày 06 tháng 6 năm 2011 của Thủ tướng Chính phủ, VINAPACO có cơ cấu tổ chức quản lý, điều hành gồm (xem Sơ đồ 3.2.3):

- Hội đồng thành viên;
- Kiểm soát nội bộ;
- Tổng Giám đốc;
- Các Phó Tổng giám đốc;
- Kế toán trưởng;
- Bộ máy giúp việc cho Hội đồng thành viên và Tổng Giám đốc.

#### Hội đồng thành viên:

Hội đồng thành viên không quá 5 (năm) người, do Thủ tướng Chính phủ quyết định bổ nhiệm, miễn nhiệm, cách chức, khen thưởng, kỷ luật. Nhiệm kỳ của Hội đồng thành viên không quá 5 (năm) năm, thành viên Hội đồng thành viên có thể được bổ nhiệm lại.

Hội đồng thành viên tổ chức thực hiện các quyền của chủ sở hữu mà chủ sở hữu giao và các quy định của pháp luật; có quyền nhân danh VINAPACO thực hiện các quyền và nghĩa vụ của VINAPACO; thực hiện các quyền và nghĩa vụ của chủ sở hữu đối với các công ty con do VINAPACO sở hữu toàn bộ vốn điều lệ và phần vốn góp của VINAPACO tại các doanh nghiệp khác.

Hội đồng thành viên chịu trách nhiệm trước chủ sở hữu (Thủ tướng Chính phủ) và trước pháp luật về thực hiện các quyền và nhiệm vụ được giao theo quy định và pháp luật có liên quan.

#### Hội đồng thành viên có nhiệm vụ, quyền hạn:

- Nhận, quản lý và sử dụng có hiệu quả vốn, đất đai, tài nguyên và các nguồn lực khác do chủ sở hữu đầu tư cho VINAPACO.
- Xây dựng trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt Điều lệ tổ chức và hoạt động, phê duyệt sửa đổi và bổ sung Điều lệ tổ chức và hoạt động của VINAPACO.

- Xây dựng trình Thủ tướng Chính phủ phê duyệt và tổ chức thực hiện mục tiêu, chiến lược, kế hoạch dài hạn và ngành nghề kinh doanh của VINAPACO, quyết định và thực hiện kế hoạch sản xuất, kinh doanh hàng năm của VINAPACO sau khi được Bộ Công thương phê duyệt; quyết định phương án phối hợp kinh doanh của các đơn vị thành viên do VINAPACO sở hữu toàn bộ vốn điều lệ hoặc có cổ phần, vốn góp chi phối thông qua việc sử dụng quyền chi phối của VINAPACO tại các doanh nghiệp này.

- Quyết định sử dụng các thương hiệu; các giải pháp phát triển thị trường và công nghệ; phân công chuyên môn hóa, hợp tác, tiếp cận, mở rộng và chia sẻ thông tin, thị trường, nghiên cứu, ứng dụng khoa học công nghệ giữa VINAPACO với các đơn vị thành viên; các dự án đầu tư, hợp đồng mua, bán, vay và hợp đồng khác có giá trị dưới 50% giá trị tài sản được ghi trong Báo cáo tài chính gần nhất của VINAPACO theo quy định của pháp luật.

- Quyết định đầu tư thành lập mới, tổ chức lại, giải thể, chuyển đổi sở hữu công ty con là công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên; các công ty trách nhiệm hữu hạn một thành viên thuộc sở hữu của các công ty con do VINAPACO nắm giữ 100% vốn điều lệ; các đơn vị phụ thuộc VINAPACO ở trong nước và ở nước ngoài theo quy định của pháp luật.

- Quyết định các phương án huy động vốn có giá trị không vượt quá giá trị vốn điều lệ của VINAPACO và bảo đảm hệ số nợ vay theo quy định.

- Các quyền hạn và các nhiệm vụ khác theo quy định của pháp luật

#### Ban kiểm soát nội bộ:

VINAPACO có Ban kiểm soát nội bộ do Hội đồng thành viên quyết định thành lập, trực thuộc Hội đồng thành viên.

Ban kiểm soát nội bộ có nhiệm vụ giúp Hội đồng thành viên trong việc kiểm tra, giám sát hoạt động sản xuất, kinh doanh và quản lý, điều hành trong VINAPACO; kịp thời phát hiện, ngăn ngừa và hạn chế, khắc phục các sai sót, rủi ro trong hoạt động sản xuất, kinh doanh của VINAPACO.



Hội đồng thành viên quy định cơ cấu tổ chức, chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, tiêu chuẩn, điều kiện, tiền lương, tiền thưởng, các vấn đề khác có liên quan và ban hành Quy chế hoạt động của Ban kiểm soát nội bộ.

#### Tổng Giám đốc

Tổng Giám đốc là người đại diện theo pháp luật của VINAPACO, điều hành hoạt động hàng ngày của VINAPACO theo mục tiêu, kế hoạch và các nghị quyết, quyết định của Hội đồng thành viên, phù hợp với Điều lệ của VINAPACO; chịu trách nhiệm trước Hội đồng thành viên và trước pháp luật về việc thực hiện các quyền và nhiệm vụ được giao.

Tổng Giám đốc do Hội đồng thành viên bổ nhiệm, bổ nhiệm lại, miễn nhiệm, thay thế, ký hợp đồng hoặc ký tiếp hợp đồng, chấm dứt hợp đồng, khen thưởng, kỷ luật sau khi được Thủ tướng Chính phủ chấp nhận bằng văn bản.

#### Phó Tổng giám đốc

Phó Tổng Giám đốc của VINAPACO do Hội đồng thành viên bổ nhiệm, bổ nhiệm lại, miễn nhiệm, cách chức, ký hợp đồng, tiếp tục ký hợp đồng, chấm dứt hợp đồng theo đề nghị của Tổng Giám đốc với thời hạn không quá 5 năm.

Các Phó Tổng Giám đốc giúp Tổng Giám đốc điều hành VINAPACO theo phân công và ủy quyền của Tổng Giám đốc; chịu trách nhiệm trước Tổng Giám đốc và trước pháp luật về nhiệm vụ được Tổng Giám đốc phân công hoặc ủy quyền.

#### Kế toán trưởng

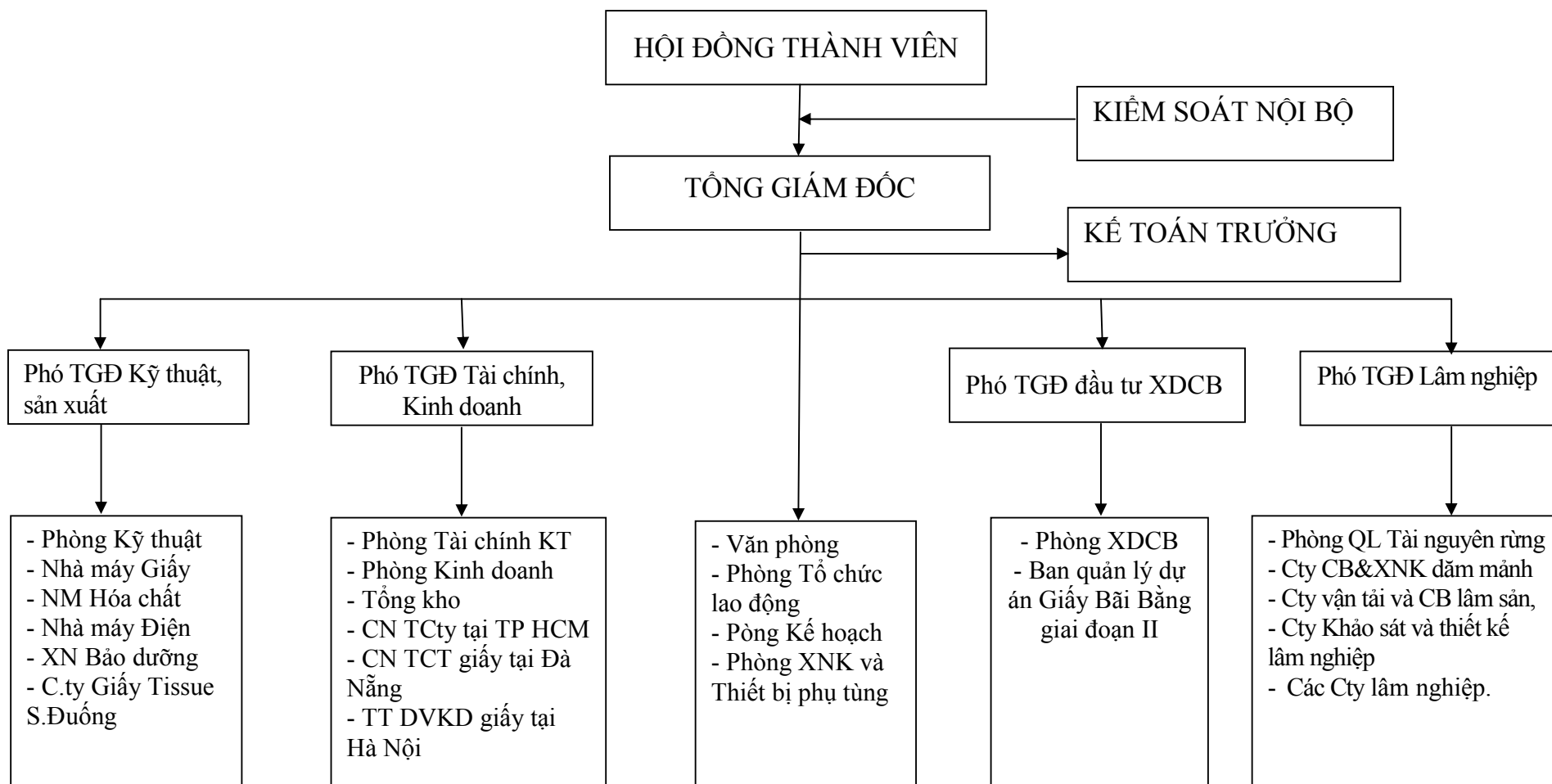
Kế toán trưởng của VINAPACO do Hội đồng thành viên bổ nhiệm, bổ nhiệm lại, miễn nhiệm, cách chức, ký hợp đồng, tiếp tục ký hợp đồng, chấm dứt hợp đồng theo đề nghị của Tổng Giám đốc với thời hạn không quá 5 năm.

Kế toán trưởng có nhiệm vụ tổ chức thực hiện công tác kế toán của VINAPACO; đề xuất các giải pháp và điều kiện tạo nguồn vốn cho nhu cầu sản xuất, kinh doanh, đầu tư phát triển VINAPACO; giúp Tổng Giám đốc giám sát tài chính và phát huy các nguồn lực tài chính tại VINAPACO theo pháp luật về tài chính, kế toán; có các quyền hạn, nghĩa vụ theo quy định của pháp luật.

Kế toán trưởng chịu trách nhiệm trước Tổng Giám đốc và trước pháp luật về nhiệm vụ được phân công hoặc ủy quyền.

Bộ máy giúp việc

Bộ máy giúp việc gồm văn phòng, các ban (phòng) chuyên môn, nghiệp vụ của VINAPACO có chức năng tham mưu, giúp việc cho Hội đồng thành viên, Tổng giám đốc trong quản lý, điều hành công việc của VINAPACO.



**Sơ đồ 3.2.3: Tổ chức bộ máy quản lý của Tổng công ty Giấy Việt Nam**

*(Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam)*

### 3.1.6. Tình hình lao động và sử dụng lao động

Hiện nay, Tổng công ty Giấy Việt Nam đảm bảo công ăn việc làm cho hơn 5.000 lao động, có mức thu nhập bình quân hơn 4,4 triệu đồng/người/tháng. Tổng công ty có 100% lao động đã qua đào tạo, tỷ lệ lao động có trình độ Đại học và trên Đại học chiếm khoảng gần 1/10 tổng số lao động.

Tổng công ty có đội ngũ lãnh đạo chủ chốt có trình độ cao, trong đó đa số được đào tạo ở nước ngoài.

100% cán bộ quản lý từ cấp Phó Quản đốc và tương đương đều có trình độ Đại học trở lên. Cơ cấu tỷ lệ nữ chiếm hơn 20% tổng số cán bộ công nhân viên.

**Bảng 3.1.2: Tình hình lao động của Tổng công ty Giấy Việt Nam**

Năm	Tổng số CBCNV		Thu nhập bq tháng (đồng)	Trình độ chuyên môn									
	Tổng	Nữ		Trên ĐH	ĐH	CĐ, TC	Công nhân theo bậc thợ						
							7	6	5	4	3	2	1
2009	5.065	1.377	4.441.000	22	438	184	35	353	596	283	228	225	2.681
2010	5.108	1.393	4.407.350	30	460	181	44	364	600	283	570	219	2.357

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

Tổng công ty luôn xác định công nghệ là yếu tố quan trọng, chất lượng nguồn nhân lực là yếu tố quyết định sự tồn tại và phát triển, hiệu quả của hoạt động sản xuất kinh doanh, yếu tố đảm bảo cho quá trình hội nhập thành công. Chính vì vậy, lãnh đạo Tổng công ty luôn tạo mọi điều kiện tốt nhất có thể cho CB CNV được học tập nâng cao trình độ chuyên môn, đáp ứng ngày một tốt hơn yêu cầu của quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, tiếp cận và làm chủ công nghệ mới, phát huy sáng kiến cải tiến kỹ thuật vào hoạt động sản xuất kinh doanh.

Trong thời kỳ khủng hoảng và suy thoái kinh tế toàn cầu như thời gian vừa qua (nhất là năm 2009), Tổng công ty luôn đảm bảo việc làm và thu nhập cho toàn thể cán bộ công nhân viên là một nỗ lực lớn của lãnh đạo Tổng công ty. Đây là yếu tố quan trọng giúp gắn kết đơn vị với người lao động, nhằm đạt được hiệu quả cao trong hoạt động sản xuất kinh doanh của Tổng công ty trước mắt cũng như lâu dài.

### 3.1.7. Tình hình tài sản và nguồn vốn

**Bảng 3.1.3: BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN VẤN TẮT**

STT	CHỈ TIÊU	MÃ SỐ	31/12/2010 (Nghìn đồng)	31/12/2009 (Nghìn đồng)	So sánh	
					Tăng, giảm	Tỷ lệ %
<b>TÀI SẢN</b>						
A.	TÀI SẢN NGẮN HẠN (100=110+120+130+140+150)	100	1.966.437.476	1.769.072.478	197.364.998	111,16
I-	Tiền và các khoản tương đương	110	256.766.051	171.777.636	84.988.415	149,48
II-	Các khoản đầu tư TC ngắn hạn	120	0	5.240.000	- 5.240.000	0
III-	Các khoản phải thu ngắn hạn	130	624.073.062	552.450.953	71.622.109	112,96
IV-	Hàng tồn kho	140	1.061.676.129	979.490.680	82.185.449	108,39
V-	Tài sản ngắn hạn khác	150	23.922.234	60.113.208	- 36.190.974	39,8
B.	TÀI SẢN DÀI HẠN (200=210+220+250+260)	200	1.101.882.866	1.009.749.779	92.133.087	109,12
I-	Các khoản phải thu dài hạn	210	0	0	0	0
II-	Tài sản cố định	220	652.964.902	613.644.708	39.320.194	106,41
IV	Các khoản đầu tư TC dài hạn	250	374.820.530	334.298.990	40.521.540	112,12
V-	Tài sản dài hạn khác	260	74.097.433	61.806.082	12.291.351	119,89
<b>TỔNG TÀI SẢN (270 = 100 + 200)</b>		<b>270</b>	<b>3.068.320.342</b>	<b>2.778.822.257</b>	<b>289.489.085</b>	<b>110,42</b>
<b>NGUỒN VỐN</b>						
A.	NỢ PHẢI TRẢ (300 = 310 + 330)	300	1.797.477.535	1.558.770.667	238.706.868	115,31
I-	Nợ ngắn hạn	310	951.719.729	771.936.608	179.783.121	123,29
II-	Nợ dài hạn	330	845.757.806	786.834.059	58.923.747	107,49
B.	VỐN CHỦ SỞ HỮU (400=410+430)	400	1.270.842.806	1.220.051.589	50.791.217	104,16
I-	Vốn chủ sở hữu	410	1.266.600.215	1.216.557.744	50.042.471	104,11
II-	Nguồn kinh phí và quỹ khác	430	4.242.591	3.493.846	748.745	121,43
<b>TỔNG NGUỒN VỐN (440 = 300 + 400)</b>		<b>440</b>	<b>3.068.320.342</b>	<b>2.778.822.257</b>	<b>289.498.085</b>	<b>110,42</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

Qua **Bảng 3.1.3.** ta thấy:

- Tài sản ngắn hạn của Tổng công ty năm 2010 so với năm 2009 tăng 197,3 tỷ đồng với tỷ lệ tăng 11,16% chứng tỏ khả năng hoạt động kinh doanh của Tổng công ty tăng lên, bên cạnh đó Doanh thu thuần tăng 26,23% cao hơn tỷ lệ tăng của Tài sản ngắn hạn nên ta thấy tình hình quản lý tài sản của Tổng công ty là tốt, Tổng công ty đã sử dụng hợp lý tài sản ngắn hạn của mình.

- Tài sản dài hạn năm 2010 cao hơn năm 2009 là 62,1 tỷ đồng, tương ứng tăng 9,12%. Phần lớn tăng do mua sắm, xây dựng tài sản và đầu tư dài hạn tăng lên, năm 2010 Tổng công ty đã nâng cấp máy xeo giấy để nâng cao chất lượng và sản lượng giấy. Tuy tài sản dài hạn tăng nhưng hoạt động kinh doanh cũng tăng, đây là dấu hiệu tốt cho thấy Tổng công ty đã sử dụng có hiệu quả tài sản dài hạn và đầu tư kinh doanh dài hạn có lãi.

- Ta thấy, năm 2009 và năm 2010 vốn chủ sở hữu không đủ đáp ứng cho hoạt động sản xuất kinh doanh, vì vậy Tổng công ty phải huy động vốn từ bên ngoài bằng cách đi vay và chiếm dụng vốn. Tỷ trọng nợ phải trả cả hai năm đều chiếm trên 50% tổng nguồn vốn và tỷ trọng này có xu hướng tăng. Điều này cho thấy mặc dù Tổng công ty phải huy động vốn từ bên ngoài nhưng tình hình kinh doanh năm 2010 đạt cao so với năm 2009, chứng tỏ Tổng công ty đã tận dụng tốt nguồn vốn huy động. Tuy nhiên, trong các năm tiếp theo Tổng công ty cần thay đổi cơ cấu nguồn vốn theo hướng giảm dần tỷ trọng nợ phải trả và tăng dần nguồn vốn chủ sở hữu hay nói cách khác là tăng sự tự chủ về vốn.

Trong giai đoạn hiện nay, nền kinh tế đang có lạm phát cao và xu hướng hội nhập sâu rộng. Tổng công ty Giấy Việt Nam muốn ổn định và phát triển đòi hỏi phải kinh doanh có lãi nhưng đồng thời cần phải bảo toàn và phát triển nguồn vốn kinh doanh của mình để tăng sự tự chủ về vốn, mang lại tính cạnh tranh cao cho doanh nghiệp.

### 3.1.8. Kết quả sản xuất kinh doanh

**Bảng 3.1.4. BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH**

Stt	CHỈ TIÊU	MÃ SỐ	NĂM 2010 (Nghìn đồng)	NĂM 2009 (Nghìn đồng)	So sánh	
					Tăng, giảm	Tỷ lệ %
1	<b>Doanh thu bán hàng và CCDV</b>	<b>01</b>	<b>2.323.378.833</b>	<b>1.835.788.557</b>	<b>489.590.276</b>	<b>126,56</b>
2	Các khoản giảm trừ doanh thu	02	11.804.590	4.526.122	7.278.468	260,81
3	<b>Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp DV (10 = 01 - 02)</b>	<b>10</b>	<b>2.311.574.243</b>	<b>1.831.262.435</b>	<b>480.311.808</b>	<b>126,23</b>
4	Giá vốn hàng bán	11	1.921.287.324	1.538.579.617	382.707.707	124,87
5	<b>Lợi nhuận gộp về bán hàng, cung cấp dịch vụ (20 = 10 – 11)</b>	<b>20</b>	<b>390.286.919</b>	<b>292.682.819</b>	<b>97.604.100</b>	<b>133,35</b>
6	Doanh thu tài chính	21	67.729.411	42.673.274	25.056.137	158,72
7	Chi phí tài chính	22	106.292.664	73.048.325	33.244.339	145,51
8	Chi phí bán hàng	24	99.066.546	77.752.456	21.314.090	127,41
9	Chi phí quản lý doanh nghiệp	25	188.905.664	167.128.497	21.777.167	113,03
10	<b>Lợi nhuận thuần từ hoạt động KD {30 = 20 + (21 - 22) – (24 + 25)}</b>	<b>30</b>	<b>63.751.455</b>	<b>17.426.814</b>	<b>46.324.641</b>	<b>365,82</b>
11	Thu nhập khác	31	16.524.807	6.143.631	10.381.176	268,97
12	Chi phí khác	32	4.088.613	5.685.908	- 1.597.295	71,91
13	<b>Lợi nhuận khác</b>	<b>40</b>	<b>12.436.193</b>	<b>457.723</b>	<b>11.978.470</b>	<b>2,717</b>
14	<b>Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)</b>	<b>50</b>	<b>76.187.649</b>	<b>17.884.538</b>	<b>58.303.111</b>	<b>426,00</b>
15	Chi phí thuế TNDN hiện hành	51	9.856.191		9.856.191	0
16	Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52				
17	<b>Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60 = 50 - 51)</b>	<b>60</b>	<b>66.331.458</b>	<b>17.884.538</b>	<b>48.446.120</b>	<b>370,89</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

Qua **Bảng 3.1.4.** ta có thể rút ra một số đánh giá tổng quát như sau:

- Tổng doanh thu năm sau đạt cao hơn năm trước. Năm 2010 doanh thu thuần đạt 2.311 tỷ đồng, tăng lên so với năm 2009 là 480 tỷ đồng, tương ứng tỷ lệ tăng 26,23%. Kết quả kinh doanh của Tổng công ty đạt được như vậy là do đa dạng hóa các loại sản phẩm, mở rộng thị trường, ổn định nguồn nguyên liệu đầu vào, nâng cao chất lượng sản phẩm, sắp xếp lại lao động ....., vì vậy mà sản phẩm của Tổng công ty được chú ý đến cả trong nước và ngoài nước.

- Doanh thu hoạt động tài chính do các hoạt động liên doanh liên kết, lãi tiền gửi, lãi bán hàng trả chậm ..... mang lại cho Tổng công ty năm 2009 là 42,6 tỷ đồng và năm 2010 là 67,7 tỷ đồng, như vậy năm sau cao hơn năm trước 25 tỷ đồng, tương ứng với tỷ lệ tăng 58,72%. Đây là kết quả đáng mừng cho Tổng công ty.

- Về lợi nhuận trước thuế năm 2010 tăng hơn so với năm 2009 là 58,3 tỷ đồng, tương ứng tỷ lệ tăng 426%. Nguyên nhân chính là do năm 2009 khủng hoảng kinh tế thế giới ảnh hưởng không nhỏ đến Việt Nam nói chung và Tổng công ty Giấy Việt Nam nói riêng. Để đảm bảo duy trì hoạt động sản xuất kinh doanh Tổng công ty đã phải giảm tải sản xuất, trong khi vẫn làm ăn có lãi và đảm bảo thu nhập cho cán bộ công nhân viên là một cố gắng không nhỏ của tập thể lãnh đạo và cán bộ công nhân viên của Tổng công ty.

### **3.1.9. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán**

*\* Tổ chức bộ máy kế toán.*

Tổng công ty Giấy Việt Nam tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức tập trung. Theo hình thức kế toán này thì công tác kế toán được tiến hành tại Phòng Tài chính kế toán mà người đứng đầu là Kế toán trưởng. Do vậy, công tác kế toán, công tác thống kê, công tác tài chính được thống nhất trong một bộ máy chung gọi là Phòng Tài chính kế toán. Mọi nghiệp vụ kế toán cũng như việc phản ánh ghi chép, lưu giữ chứng từ, hệ thống sổ sách, báo cáo đều được thực hiện ở Phòng Tài chính kế toán của Tổng công ty.



Căn cứ vào quy mô đặc điểm tổ chức sản xuất, yêu cầu quản lý tài chính, để đáp ứng nhu cầu thực hiện một khối lượng lớn công việc, một phần hành có thể do nhiều người đảm nhiệm, bộ máy kế toán của Tổng công ty bao gồm có 30 thành viên. Đứng đầu là kế toán trưởng, kế toán trưởng là người chịu trách nhiệm cao nhất, có quyền chỉ đạo, điều hành và phân công công việc cho các nhân viên kế toán trong toàn Tổng công ty. Mỗi nhân viên kế toán tại Tổng công ty chịu trách nhiệm chính về một mảng, một phần hành kế toán riêng biệt. Thực hiện đầy đủ các chế độ ghi chép ban đầu, chế độ hạch toán và chế độ quản lý kinh tế.

+ Kế toán trưởng: Là người trợ giúp cho Tổng Giám đốc về chuyên môn, điều hành mọi công việc chung trong Phòng Tài chính kế toán và các đơn vị trong Tổng công ty từ việc đôn đốc, kiểm tra, giám sát việc thực hiện công tác kế toán của các kế toán viên đến việc phân tích kết quả hoạt động SXKD của Tổng công ty.

Là người chịu trách nhiệm chung về công tác kế toán, quản lý tài chính trước Tổng giám đốc và trước pháp luật về nhiệm vụ được phân công. Tổ chức sổ sách để theo dõi, kiểm tra, phân tích kết quả hoạt động kinh tế vào cuối kỳ kinh doanh, xử lý mọi nghiệp vụ kinh tế liên quan đến hoạt động kinh doanh của Tổng công ty. Phụ trách chung bao quát toàn bộ hoạt động của phòng, phân công công việc cho các Phó trưởng phòng và toàn bộ các nhân viên trong phòng.

+ Phó kế toán trưởng về tài chính: Giúp kế toán trưởng trực tiếp điều hành tổ tài chính.

+ Phó kế toán trưởng về lâm sinh và xây dựng cơ bản: Giúp kế toán trưởng phụ trách điều hành theo dõi trực tiếp toàn bộ mảng lâm nghiệp và xây dựng cơ bản của Tổng công ty.

+ Phó kế toán trưởng tổng hợp: Giúp kế toán trưởng trực tiếp điều hành chung các phần hành kế toán, phụ trách lập các báo cáo tổng hợp.

Nhiệm vụ của các kế toán viên được phân công cụ thể như sau:

+ Kế toán tiền gửi ngân hàng và tiền vay: Căn cứ vào các chứng từ gốc, hoá đơn mua hàng, khế ước vay ... kế toán theo dõi tiền bán hàng chuyển qua ngân hàng, tiền vay ..... Hàng ngày cập nhật lên NKCT số 2 và số 4.

+ Kế toán tiền mặt: Hàng ngày lập các phiếu thu, phiếu chi về các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Cập nhật số liệu lên bảng kê số 1, cuối tháng lấy số liệu tổng hợp lên NKCT số 1.

+ Kế toán tiền lương và bảo hiểm xã hội, ăn ca có nhiệm vụ tổng hợp số liệu từ phân xưởng, tổ, đội sản xuất gửi lên phối hợp với các bộ phận khác để lập bảng thanh toán lương cho từng bộ phận và cho toàn doanh nghiệp. Theo dõi tiền chi ra cho các bếp ăn hàng tuần, nhận chứng từ mua hàng vào sổ chi tiết, cuối tháng lên NKCT số 10.

+ Kế toán tiêu thụ: Theo dõi tình hình nhập - xuất - tồn kho của thành phẩm giấy... Cuối tháng lên bảng kê số 11, lên NKCT số 8 và các báo cáo khác.

+ Kế toán nguyên vật liệu, CCDC: ghi chép tổng hợp số liệu tình hình mua, vận chuyển, bảo quản, nhập - xuất - tồn kho nguyên vật liệu, tính giá thực tế vật liệu nhập kho, xuất kho, hàng tháng lên bảng kê số 3, bảng phân bổ vật liệu...

+ Kế toán thống kê tổng hợp: Thống kê sản lượng, tính giá trị sản xuất... Thông tin kinh tế hàng ngày về tình hình sản xuất kinh doanh để chỉ đạo cho việc chỉ đạo sản xuất hàng ngày.

+ Kế toán XDCCB: Căn cứ vào bảng kê, bảng phân bổ... để tập hợp chi phí giá thành XDCCB phát sinh trong kỳ.

+ Kế toán tổng hợp giá thành: Căn cứ vào bảng kê, bảng phân bổ của kế toán chi tiết, tập hợp chi phí sản xuất tính giá thành chi tiết theo khoản mục, yếu tố theo định kỳ.

+ Kế toán tổng hợp: Có nhiệm vụ tập hợp tài liệu của các phần hành kế toán kiểm tra, đối chiếu số liệu và lập báo cáo tài chính và các báo cáo khác theo định kỳ đúng như quy định của nhà nước.

Có thể nói, ở Tổng công ty Giấy Việt Nam tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị nhưng kế toán tài chính vẫn được chú trọng hơn, còn kế toán quản trị chỉ được biểu hiện đan xen và chưa có mục đích rõ ràng trong các công việc thực hiện.

Tổ chức bộ máy kế toán tại Tổng công ty Giấy Việt Nam được thể hiện qua sơ đồ (xem Sơ đồ 3.2.4).

\* *Chế độ kế toán áp dụng:* Tổng Công ty giấy Việt Nam áp dụng Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính và Thông tư số 244/2009/TT-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2009 của Bộ Tài chính hướng dẫn sửa đổi bổ sung chế độ kế toán doanh nghiệp.

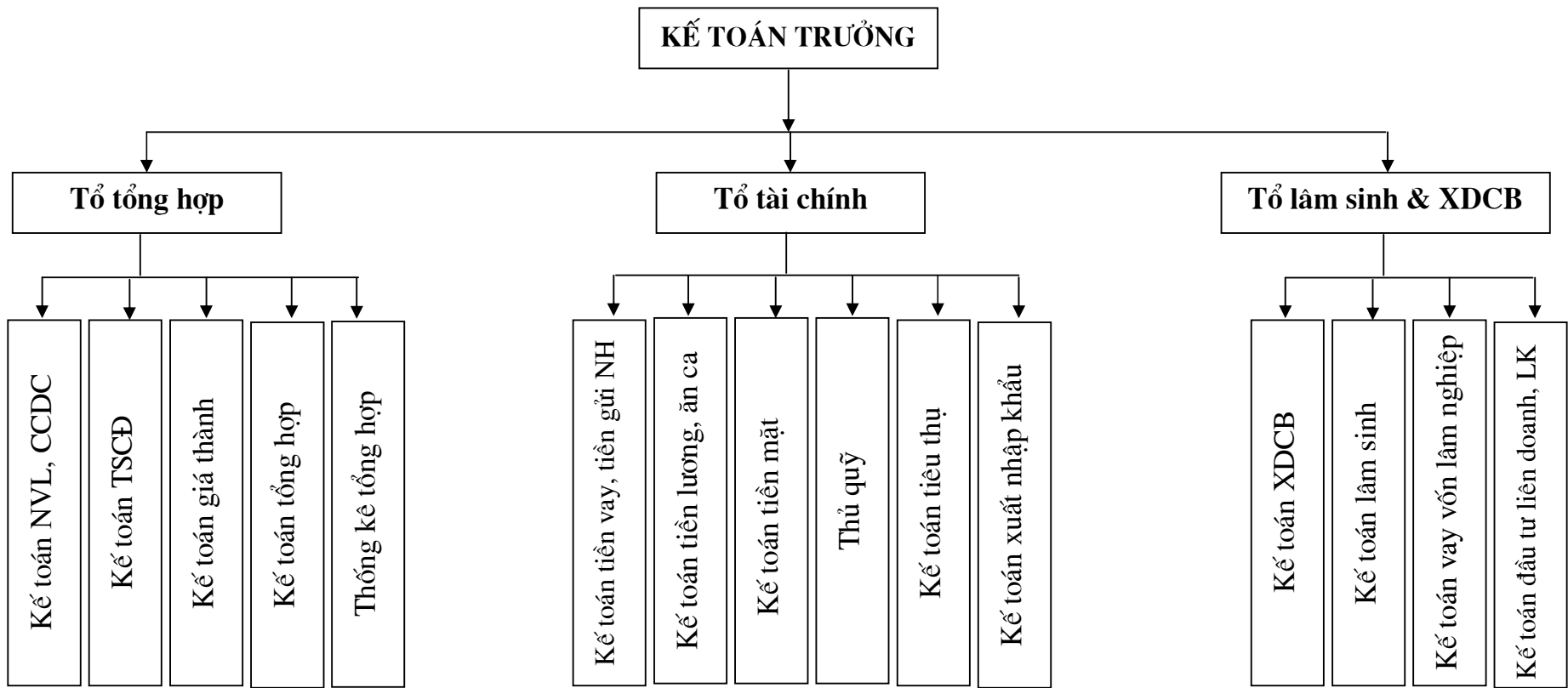
\* *Hệ thống chứng từ sử dụng.*

Tổng công ty sử dụng tổng hợp cả các chứng từ in sẵn các mẫu biểu kế toán đã được Bộ Tài chính quy định theo quyết định 15/QĐ-BTC ngày 20 tháng 03 năm 2006 (phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, bảng chấm công ... ) và các chứng từ tự in từ phần mềm kế toán ASIA (Phiếu thu, phiếu chi, ủy nhiệm chi...).

\* *Hệ thống tài khoản sử dụng*

Hệ thống tài khoản sử dụng tại Tổng công ty là hệ thống tài khoản được quy định theo quyết định số 15/QĐ-BTC của Bộ Tài chính. Dựa vào đặc thù và tình hình sản xuất kinh doanh thực tế mà Tổng công ty mở thêm các tài khoản chi tiết khác nhau nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho công tác kế toán tại Tổng công ty.

\* *Hình thức sổ kế toán:* Căn cứ vào số lượng tài khoản sử dụng cũng như quy mô, đặc điểm hoạt động của công ty, hình thức kế toán được sử dụng là hình thức kế toán **“Nhật ký chứng từ”** trên máy vi tính.



**Sơ đồ 3.2.4:** Tổ chức bộ máy kế toán tại Tổng công ty Giấy VN

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

### 3.2. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Để nghiên cứu một cách toàn diện, liên tục có hệ thống trong mối quan hệ hữu cơ với các đối tượng, hạch toán kế toán cần có một hệ thống các phương pháp nghiên cứu khoa học. Hệ thống phương pháp nghiên cứu được sử dụng trong luận văn này gồm:

- Phương pháp quan sát thực tế và phỏng vấn: Là phương pháp quan sát các chứng từ sổ sách Tổng Công ty sử dụng làm minh chứng cho những điều đã phản ánh trong luận văn. Phỏng vấn các nhân viên trong Tổng Công ty để được cung cấp và giải thích các vấn đề chưa rõ.

- Phương pháp thu thập và xử lý thông tin: Là phương pháp thu thập các chứng từ, sổ sách, các tài liệu có liên quan đến lĩnh vực nghiên cứu từ đó lựa chọn những thông tin cần thiết cho việc nghiên cứu đề tài.

- Phương pháp phân tích so sánh: Là phương pháp sử dụng các số tương đối và số tuyệt đối để phân tích một số chỉ tiêu tổng hợp. Từ đó xác định được xu hướng, mức độ biến động của các chỉ tiêu này để so sánh kết quả giữa các thời kỳ, giữa các tổ đội sản xuất với nhau.

- Phương pháp nhận diện và phân loại chi phí: Nhận diện trung tâm chi phí để thu nhận và cung cấp thông tin theo từng trung tâm chi phí, xác định rõ trách nhiệm của từng trung tâm chi phí trong kết quả hoạt động SXKD của doanh nghiệp. Phân loại các khoản mục chi phí theo yêu cầu của quản trị thông qua các tiêu thức chi phí thích hợp nhằm đánh giá mức độ hợp lý của các khoản mục chi phí đó trong doanh nghiệp và từ đó rút ra kết luận.

- Phương pháp kế toán quản trị: Phương pháp này dựa trên các báo cáo quản trị để cung cấp thông tin cho nhà quản lý đơn vị. Từ đó nhà quản lý đưa ra các quyết định ngắn hạn, dài hạn đồng thời cung cấp thông tin cho việc lập kế hoạch sản xuất, giá thành sản phẩm.

Ngoài ra tác giả còn sử dụng một số phương pháp khác để phục vụ cho việc nghiên cứu đề tài như phương pháp chuyên gia, chuyên khảo.

## PHẦN 4

### KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ THẢO LUẬN

#### 4.1. THỰC TRẠNG TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TẠI TỔNG CÔNG TY GIẤY VIỆT NAM

##### 4.1.1. Nhu cầu thông tin kế toán quản trị về chi phí, giá thành sản phẩm tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam

Thông tin kế toán cung cấp về bản chất thường là thông tin kinh tế - tài chính định lượng và thông tin này giúp cho các nhà quản trị hoàn thành các chức năng lập kế hoạch, tổ chức điều hành, kiểm tra và ra quyết định.

Trong môi trường kinh doanh hiện nay, nhu cầu về thông tin trong công tác quản lý đã có sự gia tăng rất lớn và đa dạng do áp lực của những thay đổi nhanh chóng về các vấn đề:

- + Toàn cầu hoá về kinh tế ngày càng phát triển và lan rộng
- + Sự mở rộng giao lưu kinh tế giữa các nước
- + Sự cạnh tranh ngày càng khốc liệt giữa các công ty trong nước, giữa các công ty ở những nước khác nhau
- + Sự tiến bộ nhanh chóng về khoa học kỹ thuật thúc đẩy sự tự động hoá ngày càng toàn diện trong lĩnh vực sản xuất kinh doanh
- + Sự ra đời ngày càng nhiều của các công cụ quản lý, các chuyên ngành khoa học hỗ trợ đắc lực cho công tác quản lý, kế toán

Là một doanh nghiệp lớn về quy mô và sản xuất mặt hàng chủ đạo là giấy các loại phục vụ cho nhu cầu trong nước và xuất khẩu. Các nhà quản trị Tổng Công ty Giấy Việt Nam cần có nhu cầu thông tin để phục vụ cho việc quản lý, điều hành doanh nghiệp theo đúng những mục tiêu đã đề ra.

- + Với chức năng lập kế hoạch nhà quản trị phải thiết lập các loại dự toán, kế hoạch như kế hoạch đầu tư, dự toán ngân sách (vốn) hoạt động hàng năm... để xác lập các bước thực hiện mục tiêu của doanh nghiệp. Thông qua các dự toán sẽ giúp

cho nhà quản trị tiên liệu, liên kết các nguồn lực, ngăn ngừa và hạn chế rủi ro trong kinh doanh để đảm bảo lợi nhuận trong kỳ.

+ Với chức năng tổ chức điều hành: Nhà quản trị cần một lượng thông tin lớn để kịp thời điều chỉnh, tổ chức hoạt động như thông tin về giá thành sản phẩm giấy, thông tin về giá bán sản phẩm giấy, thông tin về lợi nhuận từ các phương án sản xuất kinh doanh, chi tiết cho từng mặt hàng, theo từng thị trường tiêu thụ.

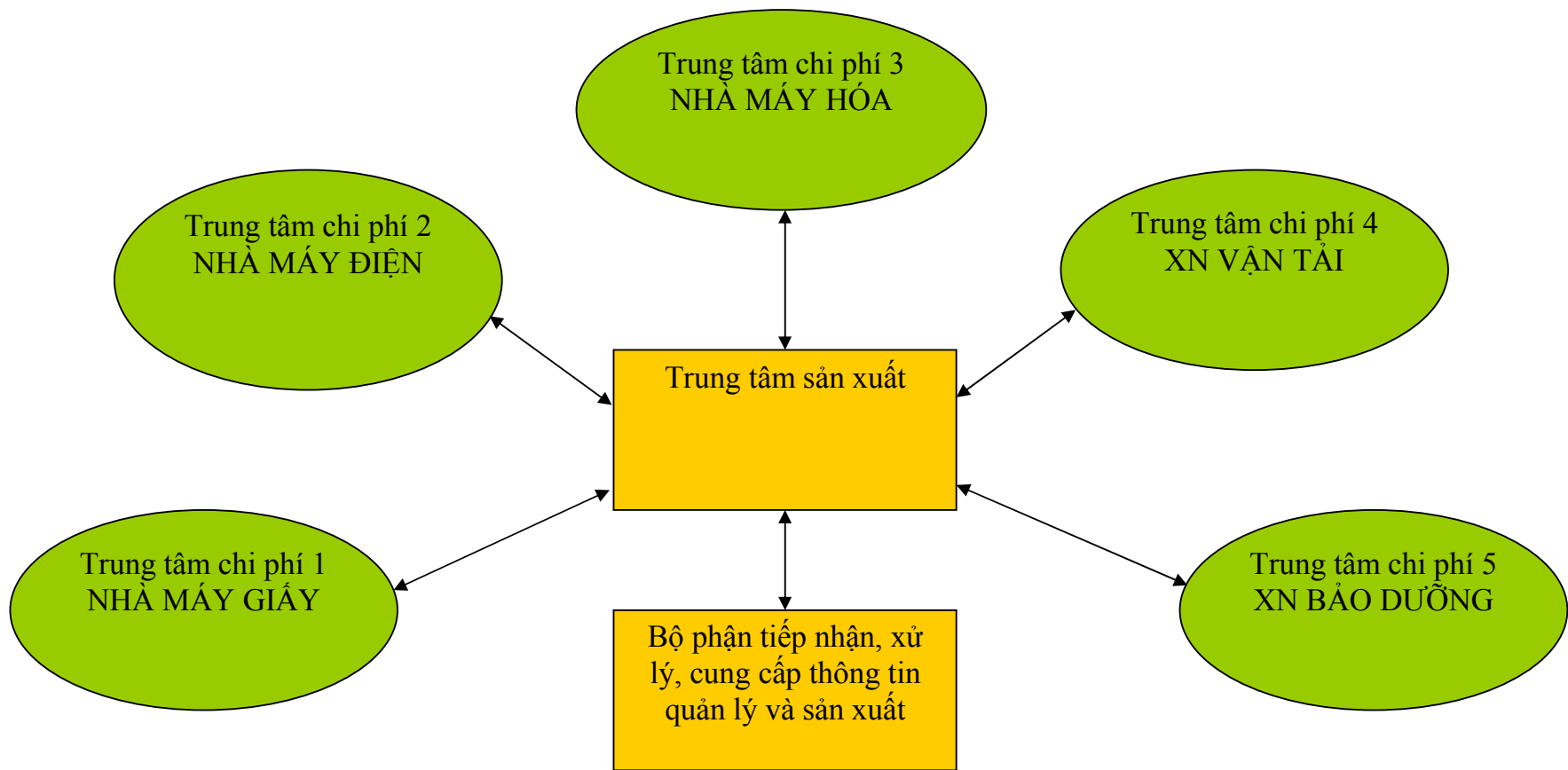
+ Với chức năng kiểm tra: Nhà quản trị cần có nhu cầu thông tin về tình hình thực hiện kế hoạch, sự chênh lệch giữa thực tế với kế hoạch để kịp thời điều chỉnh, đảm bảo đúng tiến độ SXKD.

+ Với chức năng ra quyết định: Nhà quản trị cần biết được các thông tin thích hợp để phục vụ cho việc ra quyết định như quyết định mua vật liệu từ bên ngoài, quyết định nhận thêm một đơn đặt hàng, quyết định giá mua nguyên liệu từ các Công ty lâm nghiệp hạch toán phụ thuộc ....

#### **4.1.2. Nhận diện các trung tâm chi phí tại Tổng Công ty**

Tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam căn cứ vào quy trình công nghệ sản xuất, quy mô, đặc điểm tổ chức sản xuất và tổ chức quản lý sản xuất thì có thể nhận diện các trung tâm chi phí tại Tổng Công ty như sau:

- + Trung tâm sản xuất:
  - Tại nhà máy giấy: Phân xưởng nguyên liệu, phân xưởng bột, phân xưởng giấy, phân xưởng xử lý nước thải.
  - Tại nhà máy hoá chất: Phân xưởng xút, phân xưởng clo. Ngành axetylen, ngành Hypô.
  - Tại Xí nghiệp bảo dưỡng: Phân xưởng cơ khí, phân xưởng điện, phân xưởng xây dựng, phân xưởng nghi khí.
  - Tại nhà máy điện: Phân xưởng nước, phân xưởng điện, phân xưởng nhiên liệu, phân xưởng lò hơi.
  - Tại xí nghiệp vận tải: Phân xưởng sửa chữa, vận tải bộ, vận tải thủy



**Sơ đồ 3.2.5: Cơ chế tiếp nhận thông tin chi phí**



+ Trung tâm phục vụ bao gồm: phòng điều độ, phòng KCS, phòng kinh doanh, Xí nghiệp dịch vụ (phòng quản trị, phòng y tế), phòng kỹ thuật, phòng bảo vệ, kho phụ tùng vật tư...

Với việc nhận diện các trung tâm chi phí như trên thì vấn đề đặt ra là đối với việc tổ chức công tác kế toán quản trị tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam là phải làm sao để thu nhận và cung cấp thông tin theo từng trung tâm chi phí, xác định rõ trách nhiệm của từng trung tâm chi phí trong kết quả hoạt động SXKD của doanh nghiệp.

#### **4.1.3. Phân loại chi phí SXKD và các loại giá thành sản phẩm tại Tổng Công ty**

##### **4.1.3.1. Phân loại chi phí SXKD**

Chi phí trong doanh nghiệp SXKD giấy bao gồm nhiều loại với nội dung, tính chất kinh tế và mục đích công dụng khác nhau nhằm phục vụ cho hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại Tổng Công ty Giấy, chi phí sản xuất kinh doanh giấy được phân loại theo các cách sau:

*\* Phân loại chi phí SXKD theo công dụng của chi phí:*

Xuất phát từ yêu cầu quản lý chi phí theo công dụng của chi phí phát sinh theo địa điểm, Tổng Công ty đã tiến hành phân loại chi phí theo công dụng, bao gồm:

+ Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: là chi phí chi ra để mua nguyên liệu, vật liệu phục vụ cho sản xuất, là một doanh nghiệp sản xuất nên giá trị NVL của Tổng Công ty chiếm tỷ trọng lớn trong tổng tài sản lưu động và chi phí NVL chiếm tới 70-80% tổng giá thành sản phẩm. Để sản xuất các sản phẩm giấy, nguyên vật liệu đầu vào của Tổng Công ty được sử dụng hết sức đa dạng và phong phú. NVL chính sử dụng ở đây gồm nguyên liệu thô như: tre, nứa, gỗ các loại; và NVL là tinh bột ngoại nhập khẩu, và bột giấy tẩy trắng nội. NVL phụ: keo AKD, Xút, Clo..., nhiên liệu: xăng, dầu, than...

Bên cạnh đó còn có hàng loạt các loại phụ tùng sửa chữa thay thế, vật tư công nghệ khác...

+ Chi phí nhân công trực tiếp: Là toàn bộ các chi phí về tiền lương, phụ cấp và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất giấy

+ Chi phí sản xuất chung, được theo dõi chi tiết theo:

- Lương nhân viên quản lý phân xưởng
- Chi phí vật liệu phân xưởng
- Chi phí công cụ dụng cụ sản xuất
- Chi phí khấu hao TSCĐ
- Chi phí dịch vụ mua ngoài
- Chi phí khác bằng tiền

+ Chi phí bán hàng: Là các khoản chi phí cần thiết để phục vụ cho sản xuất kinh doanh giấy như chi phí khấu hao TSCĐ phục vụ kinh doanh, chi phí nhân viên bộ phận kinh doanh, chi phí hội nghị khách hàng, chi phí quảng cáo, hoa hồng cho đại lý bán giấy, chi phí vận chuyển giấy... và các chi phí khác bằng tiền. Chi phí bán hàng được theo dõi chi tiết:

- Chi phí nhân viên
- Chi phí vật liệu, bao bì
- Chi phí công cụ dụng cụ
- Chi phí khấu hao TSCĐ
- Chi phí bảo hành sản phẩm
- Chi phí dịch vụ mua ngoài
- Chi phí khác bằng tiền

+ Chi phí quản lý doanh nghiệp: Bao gồm các khoản chi phí liên quan đến việc tổ chức quản lý hành chính, quản lý kinh tế của Tổng Công ty như chi phí khấu hao phục vụ quản lý doanh nghiệp, chi phí về tiền lương, công tác phí, chi phí vật liệu liên quan đến hoạt động chung của doanh nghiệp, tiền điện, tiền nước, chi phí về các khoản thuế phải nộp theo quy định, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí bằng tiền có tính chất chung toàn Tổng công ty. Chi phí quản lý doanh nghiệp được theo dõi chi tiết:

- Chi phí nhân viên quản lý
- Chi phí vật liệu quản lý
- Chi phí đồ dùng văn phòng
- Chi phí khấu hao TSCĐ

- Thuế, phí, lệ phí
- Chi phí dịch vụ mua ngoài
- Chi phí khác bằng tiền

Cách phân loại chi phí này là cơ sở để hạch toán các chi phí phát sinh tại Tổng Công ty vào các tài khoản kế toán tương ứng trên hệ thống tài khoản kế toán ban hành theo QĐ15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 của Bộ Tài Chính.

*\* Phân loại chi phí sản xuất theo yếu tố:*

+ Chi phí nguyên liệu, vật liệu: Bao gồm toàn bộ giá trị nguyên liệu, vật liệu xuất dùng cho sản xuất giấy trong kỳ

- Nguyên liệu chính: Tre, nứa, gỗ bô đề, gỗ bạch đàn, keo dùng cho sản xuất giấy để tạo nên bột giấy, tỷ trọng nguyên liệu chính chiếm khoảng 60% trong giá thành của sản phẩm bột tẩy trắng. Sau đó, bột tẩy trắng được chuyển sang phân xưởng giấy để sản xuất giấy kết hợp với một tỷ lệ bột giấy nhập ngoại nhất định và chiếm khoảng 20% trong giá thành của giấy thành phẩm.

- Vật liệu phụ: Ở phân xưởng bột bao gồm các vật liệu:  $\text{Na}_2\text{SO}_4$ , Vôi,  $\text{H}_2\text{O}_2$  50%, chất phân tán nhựa 2400, chất chống đóng cặn 2139, Ô xy, chất phá bọt, Clo, xút, nước. Ở phân xưởng giấy vật liệu phụ bao gồm: bột đá, tinh bột, tinh bột gia keo bề mặt, chất tăng trắng, keo AKD, Bentonite, Perphom, chất trợ bảo lưu, phẩm màu, keo PVA,...

- Nhiên liệu, động lực: nhiên liệu để phục vụ cho sản xuất giấy bao gồm điện, hơi. Trong đó, điện có thể được cung cấp từ nhà máy điện và cũng có thể mua ngoài.

Tại công ty các yếu tố chi phí còn được mở thêm các chi tiết để theo dõi phục vụ cho yêu cầu quản lý, kiểm soát chi phí của doanh nghiệp.

+ Chi phí lương và BHXH: Bao gồm các khoản tiền lương, tiền công, các khoản phụ cấp có tính chất lương phải trả cho người lao động tham gia vào hoạt động sản xuất kinh doanh trên cơ sở các định mức lao động và đơn giá tiền lương hợp lý được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt.

+ Chi phí khấu hao TSCĐ: Bao gồm các chi phí khấu hao của toàn bộ TSCĐ phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh giấy

+ Chi phí dịch vụ mua ngoài: Là khoản chi phí trả cho các tổ chức, cá nhân ngoài công ty về việc thực hiện các dịch vụ theo yêu cầu như thuê tài sản, điện thoại, bảo hiểm, sách, tư vấn kiểm toán, sửa chữa thường xuyên TSCĐ...

+ Chi phí bằng tiền khác: Bao gồm các khoản chi bằng tiền ngoài các khoản trên để phục vụ sản xuất kinh doanh giấy như thuế đất, thuế tài nguyên, chi phí tiếp khách, giao dịch, chi phí ăn ca, chi phí bảo hộ lao động, ăn toàn vệ sinh công nghiệp, phòng cháy chữa cháy ....

Các yếu tố chi phí trên được tổng hợp từ các tài khoản cấp 2 trên các tài khoản chi phí như tài khoản 621, 622, 627, 641, 642.

*\* Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động:*

+ Chi phí sản xuất: Là toàn bộ chi phí có liên quan đến quá trình sản xuất giấy bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung.

+ Chi phí ngoài sản xuất bao gồm:

- Chi phí bán hàng
- Chi phí quản lý doanh nghiệp
- Chi phí tài chính.

*\* Phân loại chi phí theo khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng kế toán chi phí:*

+ Chi phí trực tiếp: Chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp

+ Chi phí gián tiếp: Chi phí sản xuất chung như chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu, chi phí dụng cụ đồ dùng, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí khác bằng tiền.

Qua xem xét cách phân loại chi phí ở Tổng Công ty Giấy Việt Nam cho thấy, Tổng Công ty chưa quan tâm đến các cách phân loại sử dụng trong kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm như phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định, phân loại chi phí theo mối quan hệ với khối lượng hoạt động. Những cách phân loại này cung cấp thông tin cho việc ra quyết định SXKD được kịp thời, hợp lý, đúng đắn.

#### **4.1.3.2. Các loại giá thành sản phẩm**

Tại Tổng công ty Giấy Việt Nam có các loại giá thành sau:

+ Giá thành kế hoạch: Giá thành này được lập trước khi tiến hành sản xuất của năm mới trên cơ sở định mức nguyên vật liệu, tiền lương và các chi phí khác tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm và đơn giá của từng yếu tố đầu vào. Do hoạt động sản xuất kinh doanh tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam hết sức phong phú và đa dạng bao gồm: Sản phẩm giấy, sản phẩm hoá chất.... Ngoài ra còn có các hoạt động sản xuất kinh doanh phụ khác phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh chính và bán ra ngoài. Vì thế, ở Tổng Công ty Giấy, việc lập giá thành kế hoạch sản phẩm chính là sản phẩm giấy còn dựa trên cơ sở giá thành kế hoạch của các sản phẩm sản xuất phụ khác. Giá thành kế hoạch được lập cho sản phẩm bột giấy tẩy trắng với độ tẩy trắng khác nhau như bột tẩy trắng 84 ISO, bột tẩy trắng 90 ISO, sản phẩm giấy cuộn độ trắng 84 và độ trắng 90, sản phẩm giấy chế biến như giấy vó độ trắng 84, giấy vó độ trắng 90, giấy ram độ trắng 84, giấy ram độ trắng cao.

+ Giá thành thực tế: Giá thành thực tế được Tổng Công ty tính trên cơ sở tập hợp chi phí sản xuất thực tế phát sinh trong kỳ từ các chứng từ gốc hoặc bảng tổng hợp chứng từ gốc của các bộ phận kế toán có liên quan tới kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm. Các sản phẩm được tính giá thành thực tế ở Nhà máy giấy chỉ bao gồm, sản phẩm giấy cuộn độ trắng cao, sản phẩm giấy cuộn nội địa, sản phẩm giấy ram độ trắng cao và sản phẩm giấy ram nội địa, phôi giấy gia công. Các sản phẩm giấy chế biến được tính giá thành theo hệ số (hệ số này căn cứ vào định mức kinh tế kỹ thuật giữa các sản phẩm) trong đó giấy cuộn hệ số 1.0, giấy ram hệ số 1.03 và giấy vó hệ số 1.034. Các loại chi phí tại Tổng Công ty phát sinh được tập hợp theo chứng từ, hoá đơn theo quan điểm của kế toán tài chính vì thế mà giá thành sản phẩm có tháng cao tháng thấp, không đều nhau mặc dù chi phí bỏ ra để sản xuất sản phẩm không chênh lệch nhiều. Vì thế, khi lấy số liệu từ sổ kế toán để phân tích tình hình biến động giá thành giữa các tháng sẽ có cái nhìn không đúng, lệch lạc và ảnh hưởng đến kết quả phân tích.

+ Giá thành toàn bộ: Tổng Công ty cũng tính giá thành toàn bộ của các sản phẩm giấy trên cơ sở chi phí sản xuất, chi phí bán hàng và chi phí QLDN.

#### **4.1.3.3. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành sản phẩm**

Xuất phát từ đặc điểm sản xuất giấy là một quy trình công nghệ khép kín và liên tục từ khâu chế biến vật liệu rồi nghiền thành bột giấy rồi chuyển sang để sản xuất giấy cuộn và giấy chế biến của Tổng Công ty Giấy Việt Nam là sản phẩm Giấy các loại nên đối tượng tập hợp chi phí là từng phân xưởng sản xuất theo từng giai đoạn của quy trình công nghệ sản xuất giấy, cụ thể là kế toán tập hợp chi phí sản xuất cho 2 phân xưởng là phân xưởng bột và phân xưởng giấy (phân xưởng xeo). Đối tượng tính giá thành phù hợp với đối tượng chịu chi phí là sản phẩm bột giấy tẩy trắng và sản phẩm giấy thành phẩm. Việc xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành sản phẩm là tương đối phù hợp với điều kiện thực tế về tổ chức sản xuất của Tổng Công ty. Kỳ tính giá thành là từng tháng.

#### **4.1.4. Tổ chức xây dựng hệ thống dự toán tại Tổng công ty**

Để thực hiện quá trình SXKD một cách chủ động và có hiệu quả, Tổng Công ty tiến hành lập kế hoạch và dự toán sản xuất trên cơ sở kế hoạch Hội đồng thành viên Tổng công ty giao và định mức kinh tế kỹ thuật của ngành. Việc lập kế hoạch bao gồm: Kế hoạch tài chính, kế hoạch kinh doanh, kế hoạch lợi nhuận.

Kế hoạch tài chính là một quá trình gồm nhiều khâu từ phân tích tình hình tài chính kỳ báo cáo, dự báo nhu cầu tài chính kỳ kế hoạch và điều chỉnh kế hoạch.

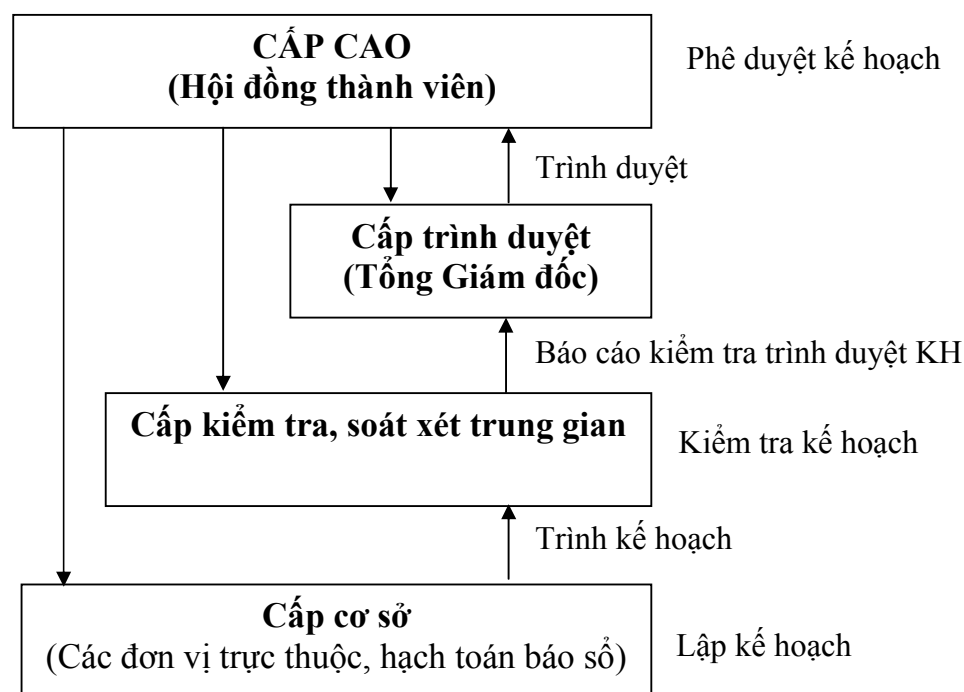
Kế hoạch tài chính là một công cụ quan trọng để phân tích và giám sát việc thực hiện các mục tiêu đặt ra nhằm cung cấp thông tin một cách có hệ thống toàn bộ mục tiêu kế hoạch tài chính của doanh nghiệp. Để xây dựng kế hoạch phải sử dụng nhiều thông tin, trong đó quan trọng nhất là dự toán. Dự toán là phương tiện phản ánh một cách có hệ thống toàn bộ các mục tiêu của doanh nghiệp và nó là căn cứ để đánh giá việc thực hiện sau này.

Tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam trình tự xây dựng kế hoạch tài chính được áp dụng theo mô hình thông tin một lên một xuống. Theo mô hình này dự toán được lập từ cấp quản lý thấp nhất đến cấp quản lý cao nhất. Các bộ phận quản lý cấp cơ sở căn cứ vào khả năng điều hành của mình để lập các chỉ tiêu dự toán và được trình lên cấp quản lý cao hơn. Trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán ở các bộ

phận cấp mình để trình lên bộ phận quản lý cấp cao. Bộ phận quản lý cấp cao tổng hợp các chỉ tiêu dự toán các cấp trung gian kết hợp với tầm nhìn tổng quát toàn diện về toàn bộ hoạt động và việc thực hiện mục tiêu chung xét duyệt dự toán cho các cấp trung gian. Trên cơ sở đó cấp trung gian xét duyệt thông qua cho các cấp cơ sở.

Cụ thể:

<b>Trách nhiệm</b>	<b>Tiến trình</b>
Các đơn vị trực thuộc (Các Công ty Lâm nghiệp ....), các đơn vị hạch toán báo số (các nhà máy, xí nghiệp thành viên...)	Báo cáo về tình hình nguyên vật liệu đầu vào (tre, nứa, gỗ): sản lượng, chi phí đầu vào
Phòng kế hoạch Phòng tổ chức Phòng kinh doanh Phòng kỹ thuật	Nghiên cứu kiểm tra kế hoạch tài chính của các đơn vị báo số, lập kế hoạch sản xuất cho toàn doanh nghiệp
Tổng Giám đốc	Trình duyệt kế hoạch tài chính ....
Hội đồng thành viên	Phê duyệt kế hoạch tài chính ....



**Sơ đồ 3.2.6: Trình tự xây dựng kế hoạch tài chính**

Hàng năm, Tổng Công ty đều đưa ra các chỉ tiêu kế hoạch SXKD chủ yếu (xem **Bảng 4.1**) và lập dự toán, kế hoạch cụ thể cho từng chỉ tiêu:

**BẢNG 4.1. CÁC CHỈ TIÊU KẾ HOẠCH SX-KD CHỦ YẾU NĂM 2010**  
của Văn phòng Tổng công ty

Stt	Chỉ tiêu	Đvt	Thực hiện 2009	Kế hoạch 2010	So sánh (%)
A	B	C	1	2	3=2/1
<b>I.</b>	<b>Giá trị sản xuất CN</b>	<b>1.000đ</b>	<b>764.690.000</b>	<b>936.000.000</b>	<b>122</b>
<b>II.</b>	<b>Doanh thu</b>	"	<b>1.286.446.176</b>	<b>1.593.452.000</b>	<b>124</b>
1-	Doanh thu chính	"	1.204.394.065	1.508.452.000	125
2-	Doanh thu khác	"	82.052.111	85.000.000	104
<b>III.</b>	<b>Sản phẩm các loại</b>				
1-	Nhà máy Giấy				
1.1-	Giấy in, viết	Tấn	77.611	92.000	119
	Trở: Giấy xuất khẩu	"	-	15.000	
	- Giấy cuộn	"	67.035	81.000	121
	- Giấy ram ...	"	10.576	11.000	104
1.2-	Bột giấy tẩy trắng	"	56.090	68.000	121
2-	Nhà máy Điện				
2.1-	Điện sản xuất	Mw	136.383	160.000	117
2.2-	Hơi sản xuất	Tấn	1.075.968	1.280.000	119
2.3-	Nước công nghiệp	m <sup>3</sup>	14.813.296	20.000.000	135
3-	Nhà máy hóa chất				
3.1-	Clo sản xuất	Tấn	3.404	4.500	132
3.2-	Xút sản xuất	"	3.743	4.950	132
4-	Chi phí bảo dưỡng	1.000đ	-	105.000	
5-	Chi phí vận tải	1.000đ	-		
<b>IV.</b>	<b>Sản phẩm giấy tiêu thụ</b>	<b>Tấn</b>	<b>89.586</b>	<b>90.000</b>	<b>100</b>
	Trở: Xuất khẩu	"	4.419	15.000	339
<b>V.</b>	<b>Hiệu quả (lãi trước thuế)</b>	<b>1.000đ</b>	<b>(7.905.618)</b>	<b>41.441.000</b>	
<b>VI.</b>	<b>Các khoản PN ngân sách</b>	"	<b>47.705.692</b>	<b>91.200.000</b>	<b>191</b>
	- Thuế VAT	"	26.399.139	39.000.000	148
	- Thuế thu nhập DN	"	-	7.500.000	
	- Thuế xuất nhập khẩu	"	11.301.561	-	
	- Thuế khác	"	10.004.992	44.700.000	447
<b>VII.</b>	<b>Lao động và thu nhập</b>				
	- Lao động bình quân	Người	2.537		
	- Thu nhập bình quân	1.000đ/ng/tháng	5.760		

Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam



\* *Lập dự toán doanh thu (xem Bảng 4.2):* Dự toán doanh thu được lập theo từng năm và chi tiết cho từng sản phẩm. Đối với sản phẩm giấy, doanh thu được xác định căn cứ vào giá bán do Tổng công ty giấy phê duyệt và sản lượng giấy theo kế hoạch, sản lượng giấy theo kế hoạch căn cứ trên sản lượng giấy sản xuất và tiêu thụ năm trước, công suất máy móc thiết bị:

$$\text{Công thức xác định: } D_{tg} = (G \times Q_k)$$

$D_{tg}$ : Doanh thu sản phẩm giấy

G: Giá bán theo quyết định của Tổng công ty Giấy Việt Nam

$Q_k$ : Sản lượng giấy theo kế hoạch

**BẢNG 4.2. KẾ HOẠCH TỔNG DOANH THU NĂM 2010**

Stt	Tên và quy cách sản phẩm	Sản lượng		Giá bán (đồng)	Doanh thu 2010 (đồng)
		Đvt	Kế hoạch		
<b>I-</b>	<b>Doanh thu sản phẩm giấy</b>	<b>Tấn</b>	<b>90.000</b>	<b>16.771.667</b>	<b>1.509.450.000.000</b>
1.	Giấy cuộn các loại	"	79.000	16.479.747	1.301.900.000.000
	- Độ trắng < 90% ISO	"	49.000	16.100.000	788.900.000.000
	- Độ trắng > 90% ISO	"	30.000	17.100.000	513.000.000.000
2.	Giấy gia công các loại	"	11.000	18.868.182	207.550.000.000
	- Giấy ram độ trắng < 90% ISO	"	6.000	18.400.000	110.400.000.000
	- Giấy ram độ trắng > 90% ISO	"	5.000	19.430.000	97.150.000.000
	- Giấy tập vở các loại	"	-	-	-
<b>II-</b>	<b>Doanh thu khác</b>				<b>85.000.000.000</b>
1-	Bán điện	Mwh	15.000	850.000	12.750.000.000
2-	Bán Clo	Tấn	600	5.200.000	3.120.000.000
3-	Bán HCl	"	1.500	4.000.000	6.000.000.000
4-	Bán Hypô	Tấn	1.500	4.000.000	6.000.000.000
5-	Bán than xi	"	70.000	110.000	7.700.000.000
6-	Bán bột thải	"	22.000	120.000	2.640.000.000
7-	Phế liệu khác ....	Đồng			46.790.000.000
	<b>Tổng cộng</b>	<b>Đồng</b>			<b>1.594.450.000.000</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

\* *Lập kế hoạch sản xuất sản phẩm (xem Bảng 4.3.):* Kế hoạch sản xuất sản phẩm được Tổng Công ty lập theo năm cho tất cả các loại sản phẩm trên cơ sở sản lượng sản xuất thực hiện của hai năm trước liền kề và năng lực của máy móc thiết bị trong năm tới.

**BẢNG 4.3. KẾ HOẠCH SẢN XUẤT SẢN PHẨM NĂM 2010**

Stt	Chủng loại sản phẩm	Đvt	Thực hiện 2009	Kế hoạch 2010	Ghi chú
<b>I-</b>	<b>Sản phẩm giấy</b>	<b>Tấn</b>	<b>77.611</b>	<b>92.000</b>	
	Trđó: Giấy xuất khẩu	"		15.000	
1.	Giấy cuộn các loại	"	67.035	81.000	
	- Độ trắng < 90% ISO	"	53.068	51.000	
	- Độ trắng > 90% ISO	"	13.967	30.000	
2.	Giấy gia công các loại	"	10.576	11.000	
	- Giấy ram độ trắng < 90% ISO	"	6.043	6.000	
	- Giấy ram độ trắng > 90% ISO	"	4.533	5.000	
	- Giấy tập vở các loại	"		-	
<b>II-</b>	<b>Sản phẩm khác</b>				
1-	Bột tẩy trắng SX	Tấn	56.090	68.000	
2-	Điện sản xuất	Mw	136.383	160.000	
3-	Điện mua lưới	Mw	10.226	14.400	
4-	Hơi sản xuất	Tấn	1.075.968	1.280.000	
5-	Nước công nghiệp	m <sup>3</sup>	14.813.296	20.000.000	
6-	Clo sản xuất	Tấn	3.404	4.500	
7-	Xút sản xuất	Tấn	3.743	4.950	
8-	Hypô	m <sup>3</sup>	5.293		
9-	Axit HCL	Tấn	2.886		

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

\* *Lập định mức kinh tế, kỹ thuật trên một đơn vị sản phẩm (xem Bảng 4.4):*

Định mức nguyên, vật liệu tiêu hao do Phòng kỹ thuật lập và được sửa đổi hàng năm cho phù hợp với năng lực của máy móc thiết bị và chất lượng của sản phẩm đầu vào cũng như tay nghề của công nhân sản xuất. Để lập định mức tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm Phòng kỹ thuật phải tính toán kết hợp với thống kê mức tiêu hao vật liệu sản xuất sản phẩm trong các năm, khi đã xây dựng định mức thì mặc dù trong từng năm có thay đổi nhưng nói chung định mức cũng tương đối ổn định. Đây chính là cơ sở để kiểm soát chi phí trong quá trình SXKD tại doanh nghiệp.

**BẢNG 4.4. KẾ HOẠCH ĐỊNH MỨC KINH TẾ KỸ THUẬT SP GIẤY BÃI BẰNG 2010**

Stt	Tên vật tư	Đvt	Thực hiện 2009		Kế hoạch 2010	
			Giấy in, viết độ trắng < 90%	Giấy in, viết độ trắng > 90%	Giấy in, viết độ trắng < 90%	Giấy in, viết độ trắng > 90%
	<b>Sản lượng</b>	<b>Tấn</b>	<b>59.111</b>	<b>18.500</b>	<b>57.000</b>	<b>35.000</b>
1	Nguyên liệu thô	Kg/T	3.030,18	3.099,63	3.079,40	3.144,00
2	Bột giấy mua ngoài	"	145,34	147,00	147,00	147,00
3	Bột đá	"	148,44	148,44	145,00	145,00
4	Keo AKD	"	10,91	10,91	10,20	10,20
5	Bentonite	"	2,26	2,26	3,00	3,00
6	Chất trợ bảo lưu	"	0,39	0,39	0,40	0,40
7	Chất tăng trắng	"	2,27	6,80	2,00	6,00
8	Tinh bột Cation	"	11,52	11,52	9,00	9,00
9	Tinh bột ôxy hóa	"	32,77	32,77	40,00	10,00
10	Vôi sống	"	211,31	217,65	211,00	218,00
11	H <sub>2</sub> O <sub>2</sub> 50%	"	6,42	7,17	7,30	8,10
12	Ôxy	"	16,09	17,06	16,00	17,00
13	Na <sub>2</sub> SO <sub>4</sub>	"	28,43	28,85	35,00	35,40
14	Muối công nghiệp	"	68,05	73,05	70,00	74,00
15	Than cám	"	1.694,80	1.723,62	1.566,00	1.590,00
16	Dầu FO	"	11,23	11,23	10,00	10,00
17	Phèn cho nước thô	"	5,82	6,02	5,50	5,70
18	Phèn cho nước thải	"	9,49	9,76	7,20	7,40
19	Điện mua ngoài	Mwh/T	0,03	0,30	0,10	0,10
20	Xút bổ sung cho nấu bột	Kg/T	5,27	5,43	3,60	3,70

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

\* *Tính giá thành kế hoạch (xem Bảng 4.5.):* Giá thành kế hoạch của các loại sản phẩm được tính căn cứ vào định mức tiêu hao vật liệu và định mức chi phí khác tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm.

\* *Dự kiến nhu cầu vật tư, nguyên liệu chủ yếu:* Căn cứ vào khối lượng sản phẩm dự kiến sản xuất, căn cứ vào định mức tiêu hao nguyên vật liệu cho một đơn vị sản phẩm, Tổng Công ty lập dự kiến nhu cầu vật tư, nguyên vật liệu và mức dự trữ vật tư chủ yếu cho sản xuất giấy từng năm.

\* *Lập dự toán chi phí nguyên liệu, vật liệu:* Chi phí nguyên liệu, vật liệu là yếu tố chiếm tỷ trọng lớn trong tổng CPSX và giá thành sản phẩm, nó bị ảnh hưởng bởi số lượng và đơn giá nguyên vật liệu tiêu hao tính cho 1 đơn vị sản phẩm.

Để xác định dự toán chi phí nguyên vật liệu sử dụng công thức:

$$C_{nvl} = D_{th} \times Q_k$$

Trong đó:

$C_{nvl}$ : Chi phí nguyên liệu, vật liệu

$D_{th}$ : Định mức tiêu hao nguyên vật liệu/1 đơn vị sản phẩm

$Q_k$ : Sản lượng giấy theo kế hoạch

\* *Lập dự toán tiền lương và các khoản trích theo lương:* Quỹ tiền lương bao gồm:

- Quỹ tiền lương theo đơn giá
- Quỹ tiền thưởng tiết kiệm nguyên liệu, vật liệu
- Quỹ tiền lương bổ sung chung: Các khoản tiền lương theo chế độ như lương chờ hưu, lương nghỉ giữa ca, lương đi học...
- Quỹ tiền lương làm thêm giờ

**BẢNG 4.5. KẾ HOẠCH GIÁ THÀNH GIẤY CUỘN**

Stt	Các khoản mục chi phí	Đvt	Đơn giá (đồng)	Giấy cuộn độ trắng < 90% ISO			Giấy cuộn độ trắng > 90% ISO			Tổng cộng	
				Đơn vị sản phẩm		Tổng chi phí (51.000 tấn)	Đơn vị sản phẩm		Tổng chi phí (30.000 tấn)	CP đơn vị	Tổng chi phí (81.000 tấn)
				ĐM	CP đơn vị		ĐM	CP đơn vị			
A	B	C	D	1	2	3	4	5	6	7	8=3+6
<b>I.</b>	<b>Chi phí vật tư</b>		<b>51.000</b>			<b>500.448.300.000</b>	<b>30.000</b>		<b>303.724.850.000</b>	<b>81.000</b>	<b>804.173.150.000</b>
1-	Nguyên liệu chính			875	7.183.400	366.353.400.000	885	7.253.400	217.602.000.000	7.209.326	583.955.400.000
	- Bột mua ngoài	Kg	14.200	147	2.087.400	106.457.400.000	147	2.087.400	62.622.000.000	2.087.400	169.079.400.000
	- Bột tự sản xuất	"	7.000	728	5.096.000	259.896.000.000	738	5.166.000	154.980.000.000	5.121.926	414.876.000.000
2-	Vật liệu phụ					76.974.900.000			51.622.850.000		128.597.750.000
	- Bột đá	Kg	1.700	145	246.500	12.571.500.000	145	246.500	7.395.000.000	246.500	19.966.500.000
	- Tinh bột	"	11.000	10	110.000	5.610.000.000	10	110.000	3.300.000.000	110.000	8.910.000.000
	- Chất tăng trắng	"	40.000	2	80.000	4.080.000.000	6	240.000	7.200.000.000	139.259	11.280.000.000
	- Keo AKD	"	15.000	10,2	153.000	7.803.000.000	10,2	153.000	4.590.000.000	153.000	12.393.000.000
	- Bentonite	"	7.000	3	21.000	1.071.000.000	3	21.000	630.000.000	21.000	1.701.000.000
	- Chất trợ bảo lưu	"	95.000	0,4	38.000	1.938.000.000	0,4	38.000	1.140.000.000	38.000	3.078.000.000
	- Phẩm màu	"	150.000	0,22	33.000	1.683.000.000	0,22	33.000	990.000.000	33.000	2.673.000.000
	- Keo PVA	"	14.000	1,2	16.800	856.800.000	1,2	16.800	504.000.000	16.800	1.360.800.000
	- Thùng dẫn giấy	m	12.000	0,2	2.400	122.400.000	0,2	2.400	72.000.000	2.400	194.400.000
	- Lưới các loại	cái			82.353	4.200.000.000	18.000	82.353	2.470.590.000	82.353	6.670.590.000
	- Chăn ép	"			78.431	4.000.000.000	15.000	78.431	2.352.930.000	78.431	6.352.930.000
	- Bạt sấy	"			13.725	700.000.000	10.000	12.725	381.750.000	13.355	1.081.750.000
	- Nước	m <sup>3</sup>	817	48	39.216	2.000.000.000	51	41.667	1.250.000.000	40.123	3.250.000.000

**BẢNG 4.5. KẾ HOẠCH GIÁ THÀNH GIẤY CUỘN (Tiếp)**

Stt	Các khoản mục chi phí	Đvt	Đơn giá (đồng)	Giấy cuộn độ trắng < 90% ISO			Giấy cuộn độ trắng > 90% ISO			Tổng cộng	
				Đơn vị sản phẩm		Tổng chi phí (51.000 tấn)	Đơn vị sản phẩm		Tổng chi phí (30.000 tấn)	CP đơn vị	Tổng chi phí (81.000 tấn)
				ĐM	CP đơn vị		ĐM	CP đơn vị			
A	B	C	D	1	2	3	4	5	6	7	8=3+6
	- Giấy cuộn lõi	Kg	8.000	4,9	39.200	1.999.200.000	4,9	39.200	1.176.000.000	39.200	3.175.200.000
	- Giấy bao gói	"	10.000	9	90.000	4.590.000.000	9	90.000	2.700.000.000	90.000	7.290.000.000
	- Giấy bao gói ram	"	-		15.686	800.000.000		15.686	470.580.000	15.686	1.270.580.000
	- Vật liệu khác	đồng			450.000	22.950.000.000		500.000	15.000.000.000	468.519	37.950.000.000
3-	Nhiên liệu, động lực					57.120.000.000			34.500.000.000		91.620.000.000
	- Điện	Kw	800	950	760.000	38.760.000.000	950	760.000	22.800.000.000	760.000	61.560.000.000
	- Hoi	Tấn	150.000	2,4	360.000	18.360.000.000	2,6	390.000	11.700.000.000	371.111	30.060.000.000
<b>II.</b>	<b>Chi phí nhân công</b>					<b>94.350.000.000</b>			<b>55.500.000.000</b>		<b>149.850.000.000</b>
	- Tiền lương	Đồng			1.700.000	86.700.000.000		1.700.000	51.000.000.000	1.700.000	137.700.000.000
	- Bảo hiểm các loại	"			150.000	7.650.000.000		150.000	4.500.000.000	150.000	12.150.000.000
<b>III.</b>	<b>Chi phí chung PX</b>	"			<b>1.000.000</b>	<b>51.000.000.000</b>		<b>1.000.000</b>	<b>30.000.000.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>81.000.000.000</b>
*	<i>Giá thành công xưởng</i>	"			<i>12.662.712</i>	<i>645.798.300.000</i>		<i>12.974.162</i>	<i>389.224.850.000</i>	<i>12.778.064</i>	<i>1.035.023.150.000</i>
	Sản phẩm tiêu thụ	Tấn		50.000			29.000			79.000	
<b>IV.</b>	<b>Chi phí quản lý DN</b>	<b>Đồng</b>			<b>1.050.000</b>	<b>53.550.000.000</b>		<b>1.050.000</b>	<b>31.500.000.000</b>	<b>1.050.000</b>	<b>85.050.000.000</b>
<b>V.</b>	<b>Chi phí tài chính</b>	"			<b>800.000</b>	<b>40.800.000.000</b>		<b>800.000</b>	<b>24.000.000.000</b>	<b>800.000</b>	<b>64.800.000.000</b>
<b>VI.</b>	<b>Chi phí bán hàng</b>	"			<b>450.000</b>	<b>22.950.000.000</b>		<b>450.000</b>	<b>13.500.000.000</b>	<b>450.000</b>	<b>36.450.000.000</b>
*	<i>Giá thành toàn bộ</i>	"			<i>14.962.712</i>	<i>763.098.300.000</i>		<i>15.274.162</i>	<i>458.224.850.000</i>	<i>15.078.064</i>	<i>1.221.323.150.000</i>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

\* Dự toán chi phí khấu hao TSCĐ (xem Bảng 4.6.1 và Bảng 4.6.2): Chi phí khấu hao TSCĐ bao gồm:

- Chi phí khấu hao của nguyên giá bình quân trích khấu hao của TSCĐ đầu năm chuyển sang.
- Chi phí khấu hao của TSCĐ tăng, giảm trong năm.

**BẢNG 4.6.1. KẾ HOẠCH KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH**  
Năm 2010

*Đvt: 1.000đ*

Stt	Tên bộ phận sử dụng	Nguyên giá	Thực hiện 2009	Kế hoạch 2010	Ghi chú
<b>I</b>	<b>Nhà máy Giấy</b>	<b>1.306.000.000</b>	<b>83.700.000</b>	<b>105.200.000</b>	
1	SP Giấy	742.000.000	31.000.000	50.800.000	
2	SP Bột	470.000.000	35.000.000	36.700.000	
3	Bộ phận nước thải	94.000.000	17.700.000	17.700.000	
<b>II</b>	<b>Nhà máy Điện</b>	<b>300.000.000</b>	<b>2.436.000</b>	<b>2.436.000</b>	
1	SP Điện	94.000.000	2.400.000	2.400.000	
2	SP Hơi	162.000.000	36.000	36.000	
3	SP nước thô	44.000.000	-	-	
<b>III</b>	<b>Nhà máy Hóa chất</b>	<b>63.500.000</b>	<b>8.373.000</b>	<b>8.373.000</b>	
1	Xút, Clo	13.000.000	73.000	73.000	
2	Hypo	3.000.000			
3	Axit	47.500.000	8.300.000	8.300.000	
<b>IV</b>	<b>XN Bảo dưỡng</b>	<b>67.500.000</b>	<b>323.000</b>	<b>323.000</b>	
<b>V</b>	<b>Nhà khách</b>	<b>15.500.000</b>	<b>114.000</b>	<b>114.000</b>	
<b>VI</b>	<b>Các phòng ban</b>	<b>120.000.000</b>	<b>7.554.000</b>	<b>7.554.000</b>	
<b>VII</b>	<b>XN Vận tải</b>	<b>77.000.000</b>	<b>1.000.000</b>	<b>1.000.000</b>	
<b>VIII</b>	<b>Tài sản ngoài SX</b>	<b>30.000.000</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	
	<b>Cộng</b>	<b>1.979.500.000</b>	<b>103.500.000</b>	<b>125.000.000</b>	

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

**BẢNG 4.6.2. KHẤU HAO TÀI SẢN CỐ ĐỊNH NĂM 2010**

Stt	Chỉ tiêu	Đvt	Thực hiện 2009	Kế hoạch 2010	Tỷ lệ 2010/2009
1	Tổng giá trị TSCĐ tính khấu hao	1.000đ	1.300.000.000	1.400.000.000	1,1
2	Tổng giá trị TSCĐ không tính khấu hao	1.000đ	550.000.000	550.000.000	1,0
3	Tỷ lệ khấu hao TSCĐ	%	8%	9%	1,1
4	Tổng số khấu hao	1.000đ	103.500.000	125.000.000	1,2
5	Phân chia khấu hao tài sản theo nguồn	1.000đ	103.500.000	125.000.000	1,2
	- Nguồn ngân sách	1.000đ	22.500.000	30.000.000	1,3
	- Nguồn vay dài hạn	1.000đ	80.400.000	94.400.000	1,2
	- Vốn tự bổ xung	1.000đ	350.000	350.000	1,0
	- Vốn thuê tài chính	1.000đ	250.000	250.000	1,0

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

\* *Dự toán chi phí sửa chữa lớn TSCĐ (xem Bảng 4.7.):* Căn cứ vào kế hoạch chi tiêu vốn sửa chữa lớn, căn cứ chu kỳ sửa chữa lớn TSCĐ được quy định, thực trạng thiết bị, các đơn vị khảo sát và lập biên bản tình trạng thực tế của TSCĐ dự trù kinh phí, lập dự toán sửa chữa lớn TSCĐ.



**BẢNG 4.7. BẢNG TỔNG HỢP KẾ HOẠCH CHI PHÍ SỬA CHỮA,  
BẢO DƯỠNG THIẾT BỊ VÀ NHÀ XƯỞNG NĂM 2010**

<b>Stt</b>	<b>Đơn vị</b>	<b>Loại hình sửa chữa</b>	<b>Giá trị (đồng)</b>
1	Nhà máy điện	Sửa chữa lớn	34.570.000.000
		Sửa chữa thường xuyên	3.000.000.000
2	Phân xưởng nguyên liệu	Sửa chữa lớn	2.285.000.000
		Sửa chữa thường xuyên	1.500.000.000
3	Phân xưởng bột	Sửa chữa lớn	15.500.000.000
		Sửa chữa thường xuyên	3.000.000.000
4	Phân xưởng giấy	Sửa chữa lớn	32.900.000.000
		Sửa chữa thường xuyên	3.000.000.000
5	Nhà máy Hóa chất	Sửa chữa lớn	9.900.000.000
		Sửa chữa thường xuyên	2.500.000.000
6	XN Bảo dưỡng, hệ thống chung và nhà xưởng	Sửa chữa lớn	9.500.000.000
		Sửa chữa thường xuyên	2.500.000.000
7	Xí nghiệp Vận tải	Sửa chữa lớn	17.610.000.000
		Sửa chữa thường xuyên	1.000.000.000
	<b>Cộng</b>	<b>Sửa chữa lớn</b>	<b>122.265.000.000</b>
		<b>Sửa chữa thường xuyên</b>	<b>16.500.000.000</b>
	<b>Tổng cộng</b>		<b>138.765.000.000</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

\* *Dự toán chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác bằng tiền*: Bao gồm chi phí dịch vụ mua ngoài ước tính trên cơ sở chi phí thực hiện của năm trước.

\* *Dự toán lợi nhuận từ hoạt động sản xuất kinh doanh giấy (xem Bảng 4.8.)*: Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh giấy là chênh lệch giữa doanh thu từ việc bán sản phẩm giấy với tổng giá thành toàn bộ của sản phẩm giấy tiêu thụ trong kỳ và lãi vay vốn ngân hàng.

Lợi nhuận hoạt động SXKD giấy được xác định:

$$LN_g = D_{tg} - Z_{tbg} - \text{Lãi vay vốn ngân hàng}$$

$LN_g$ : Lợi nhuận kế hoạch

$$Z_{tbg} = \text{Giá thành toàn bộ sản phẩm giấy}$$

Như vậy, ở Tổng Công ty Giấy Việt Nam đã chú trọng đến việc lập kế hoạch, dự toán SXKD bằng việc xây dựng một hệ thống các chỉ tiêu kinh tế để đảm bảo việc kiểm soát hoạt động SXKD. Tuy nhiên việc lập dự toán theo từng năm sẽ gây ra khó khăn trong việc kiểm soát chi phí một cách thường xuyên liên tục để có những điều chỉnh kịp thời trong hoạt động SXKD của Tổng Công ty.

**BẢNG 4.8. DỰ TOÁN KẾT QUẢ SẢN XUẤT KINH DOANH NĂM 2010**  
**Sản phẩm Giấy Bãi Bằng**

*Đvt: 1.000đ*

Stt	Chỉ tiêu chủ yếu	Sản lượng tiêu thụ (tấn)	Doanh thu tiêu thụ	Chi phí sản xuất	Chi phí bán hàng	Chi phí quản lý DN	Chi phí tài chính	Lãi (+), lỗ (-)
<b>I-</b>	<b>Sản xuất chính</b>	<b>90.000</b>	<b>1.509.450.000</b>	<b>1.238.200.000</b>	<b>29.700.000</b>	<b>130.050.000</b>	<b>80.100.000</b>	<b>31.400.000</b>
1	Giấy cuộn	79.000	1.301.900.000	1.064.900.000	26.070.000	114.155.000	70.310.000	26.465.000
	- Độ trắng < 90%	49.000	788.900.000	641.900.000	16.170.000	70.805.000	43.610.000	16.415.000
	- Độ trắng > 90%	30.000	513.000.000	423.000.000	9.900.000	43.350.000	26.700.000	10.050.000
2	Giấy ram các loại	11.000	207.550.000	173.300.000	3.630.000	15.895.000	9.790.000	4.935.000
	- Độ trắng < 90%	6.000	110.400.000	91.800.000	1.980.000	8.670.000	5.340.000	2.610.000
	- Độ trắng > 90%	5.000	97.150.000	81.500.000	1.650.000	7.225.000	4.450.000	2.325.000
3	Giấy tập vở các loại	-	-	-	-	-	-	-
<b>II-</b>	<b>Doanh thu khác</b>		<b>85.000.000</b>	<b>74.960.000</b>			-	<b>10.040.000</b>
	<b>Tổng cộng</b>	<b>90.000</b>	<b>1.594.450.000</b>	<b>1.313.160.000</b>	<b>29.700.000</b>	<b>130.050.000</b>	<b>80.100.000</b>	<b>41.440.000</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

#### **4.1.5. Tổ chức ghi nhận và xử lý thông tin chi phí SXKD**

Để ghi nhận thông tin Tổng Công ty đã sử dụng phương pháp chứng từ kế toán. Tổng Công ty sử dụng hệ thống chứng từ kế toán bắt buộc của kế toán để phản ánh những nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đồng thời phục vụ cho việc thu thập thông tin. Tổng Công ty đã sử dụng hệ thống chứng từ mang tính chất hướng dẫn. Các chứng từ chủ yếu để hạch toán chi phí, giá thành sản phẩm là: Phiếu xuất kho (**xem Chứng từ 4.9.**), hoá đơn Giá trị gia tăng; Phiếu chi; Bảng định mức vật tư; Kế hoạch mua vật tư; Bảng phân bổ NVL – CCDC (**xem Bảng 4.10.**); Bảng phân bổ tiền lương và BHXH (**xem Bảng 4.11.**); Bảng phân bổ khấu hao TSCĐ (**xem Bảng 4.12.**); Bảng thanh toán lương; Bảng tổng hợp sản lượng hoàn thành... Các mẫu chứng từ này Tổng Công ty sử dụng theo mẫu chứng từ bắt buộc hoặc chứng từ hướng dẫn của Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/03/2006 và định khoản trên chứng từ đến tài khoản chi tiết để tập hợp được chi phí sản xuất đến từng đối tượng tập hợp chi phí ở doanh nghiệp.

**Chứng từ 4.9. PHIẾU XUẤT KHO**

Ngày 31 tháng 12 năm 2010

Bộ phận: PX Giấy

Họ và tên người nhận hàng: Nguyễn Trung Tấn. Địa chỉ: PX Giấy

Lý do xuất kho: Sản xuất giấy

Xuất tại kho: Phụ gia. Địa điểm: Tổng kho

Số: ...83...

Ng: TK

621021

Có: TK152012

**Mẫu số 02 - VT**(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC  
ngày 30/3/2006 của Bộ trưởng BTC)

Stt	Tên nhãn hiệu, quy cách phẩm chất, vật tư, dụng cụ sản phẩm, hàng hóa	Mã số	Đơn vị tính	Số lượng		Đơn giá	Thành tiền
				Yêu cầu	Thực xuất		
A	B	C	D	1	2	3	4
1-	Bột giấy sợi ngắn		Tấn	2.350	1.350	16.755.650	22.620.127.500
2-	Bột giấy sợi dài		Tấn	3.670	2.670	17.380.950	46.407.136.500
<b>Cộng</b>				<b>6.020</b>	<b>4.020</b>		<b>69.027.264.000</b>

- Tổng số tiền (viết bằng chữ):

- Số chứng từ gốc kèm theo:

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

**BẢNG 4.10. BẢNG PHÂN BỐ NGUYÊN LIỆU, VẬT LIỆU VÀ CÔNG CỤ DỤNG CỤ THÁNG 12/2010**

*Đvt: đồng*

Stt	TK ghi Có		152011	152012	15202	15203	15204	1531	1532	Tổng cộng
	TK ghi Nợ									
1	621	Chi phí NVL trực tiếp	49.508.953.723	80.606.435.664	69.853.868.451	49.703.889.018	16.752.853.343	1.086.579.195	-	267.512.579.394
2	62101	NVL nhà máy Điện	-	-	1.059.634.319	40.865.505.509	3.591.827.470	751.273.260	-	46.268.240.558
3	621011	NVL sản phẩm Nước thô			814.493.357	-	-			814.493.357
4	621012	NVL sản phẩm Hơi			245.140.962	40.865.505.509	3.591.827.470	751.273.260		45.453.747.201
5	621013	NVL sản phẩm Điện				-				-
6	62102	NVL nhà máy Giấy	49.462.089.385	80.606.435.664	62.826.480.273	4.822.032.249	9.084.545.649	301.072.909	-	207.102.656.129
7	621021	NVL sản phẩm Bột	49.462.089.385		11.942.264.229	4.589.561.416	3.602.490.865	174.970.655		69.771.376.550
8	621022	NVL sản phẩm Giấy		80.606.435.664	49.538.483.251	232.470.833	5.482.054.784	126.102.254	-	135.985.546.786
9	621023	NVL bộ phận Nước thải			1.345.732.793		-	-		1.345.732.793
10	62103	NVL nhà máy Hóa	-	-	5.937.449.187	29.449.658	1.033.725.352	19.955.863	-	7.020.580.060
11	621031	NVL sản phẩm Xút & Clo			5.937.449.187	29.449.658	1.033.725.352	19.955.863		7.020.580.060
12	62104	NVL xí nghiệp Bảo dưỡng	46.864.338		24.097.092	16.529.108	1.960.306.366	959.559		2.048.756.463
13	62105	NVL Nhà khách			5.584.632			-		5.584.632
14	62106	NVL xí nghiệp Vận tải			622.948	3.970.372.494	1.082.448.506	13.317.604		5.066.761.552
15	627	Chi phí sản xuất chung	-	-	-	-	-	246.955.279	1.306.501.239	1.553.456.518
16	6273	Chi phí CCDC phân xưởng	-	-	-	-	-	246.955.279	1.306.501.239	1.553.456.518
17	62731	CCDC nhà máy Điện						5.630.330	63.492.000	69.122.330
18	62732	CCDC nhà máy Giấy						41.310.830	355.423.254	396.734.084
19	62733	CCDC nhà máy Hóa chất						76.968.030	527.182.412	604.150.442
20	62734	CCDC xí nghiệp BD						56.291.905	168.419.561	224.711.466
21	62735	CCDC Nhà khách						55.342.900	5.319.654	60.662.554
22	62736	CCDC xí nghiệp Vận tải						11.411.284	186.664.358	198.075.642
23	632	Giá vốn hàng bán	-	496.500.261	-	3.817.085.829	-	-	-	4.313.586.090
24	6322	Giá vốn hàng bán - SP khác		496.500.261		3.817.085.829				4.313.586.090
25	642	Chi phí Q. lý doanh nghiệp	-	-	313.906.211	581.676.284	184.705.570	1.144.416.701	565.500.635	2.790.205.401
26	6422	Chi phí vật liệu quản lý			313.906.211	581.676.284	184.705.570	1.144.416.701	565.500.635	2.790.205.401
		<b>Cộng</b>	<b>49.508.953.723</b>	<b>81.102.935.925</b>	<b>70.167.774.662</b>	<b>54.102.651.131</b>	<b>16.937.558.913</b>	<b>2.477.951.175</b>	<b>1.872.001.874</b>	<b>276.169.827.403</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

**BẢNG 4.11. BẢNG PHÂN BỐ TIỀN LƯƠNG VÀ BẢO HIỂM THÁNG 12/2010**

Đvt: đồng

Stt	TK ghi Có		3341	3382	3383	3384	3389	Tổng cộng
	TK ghi Nợ							
1	<b>622</b>	<b>Chi phí nhân công trực tiếp</b>	<b>46.299.221.398</b>	<b>925.984.430</b>	<b>1.681.183.001</b>	<b>101.273.002</b>	<b>308.441.369</b>	<b>49.316.103.200</b>
2	<b>62201</b>	<b>Nhân công nhà máy Điện</b>	<b>5.490.443.587</b>	<b>109.808.872</b>	<b>199.364.918</b>	<b>9.984.851</b>	<b>36.576.855</b>	<b>5.846.179.083</b>
3	622011	Nhân công SP Nước thô	1.583.781.804	31.675.636	57.509.111	1.245.753	10.551.016	1.684.763.320
4	622012	Nhân công SP Hơi	2.692.429.067	53.848.582	97.765.489	6.022.892	17.936.727	2.868.002.757
5	622013	Nhân công SP Điện	1.214.232.716	24.284.654	44.090.318	2.716.206	8.089.112	1.293.413.006
6	<b>62202</b>	<b>Nhân công nhà máy Giấy</b>	<b>18.978.985.283</b>	<b>379.579.706</b>	<b>689.150.841</b>	<b>42.455.486</b>	<b>126.436.343</b>	<b>20.216.607.659</b>
7	622021	Nhân công SP Bột	7.918.909.019	158.378.181	287.545.553	17.714.390	52.755.080	8.435.302.223
8	622022	Nhân công SP Giấy	10.611.338.086	212.226.762	385.311.041	23.737.281	70.691.808	11.303.304.978
9	622023	Nhân công bộ phận Nước thải	448.738.178	8.974.763	16.294.247	1.003.815	2.989.455	478.000.458
10	<b>62203</b>	<b>Nhân công nhà máy Hóa chất</b>	<b>3.431.527.241</b>	<b>68.630.546</b>	<b>124.603.072</b>	<b>7.676.235</b>	<b>22.860.534</b>	<b>3.655.297.628</b>
11	622031	Nhân công SP Xút & Clo	3.167.563.607	63.351.272	115.018.222	7.085.755	21.102.032	3.374.120.888
12	622032	Nhân công SP Hypo	131.981.817	2.639.637	4.792.425	295.240	879.251	140.588.370
13	622033	Nhân công SP Axit	131.981.817	2.639.637	4.792.425	295.240	879.251	140.588.370
14	<b>62204</b>	<b>Nhân công XN Bảo dưỡng</b>	<b>12.327.101.706</b>	<b>246.542.034</b>	<b>447.612.579</b>	<b>27.575.399</b>	<b>82.122.075</b>	<b>13.130.953.793</b>
15	<b>62205</b>	<b>Nhân công Nhà khách</b>	<b>791.890.902</b>	<b>15.837.818</b>	<b>28.754.555</b>	<b>1.771.439</b>	<b>5.275.509</b>	<b>843.530.223</b>
16	<b>62206</b>	<b>Nhân công xí nghiệp Vận tải</b>	<b>5.279.272.679</b>	<b>105.585.454</b>	<b>191.697.036</b>	<b>11.809.592</b>	<b>35.170.053</b>	<b>5.623.534.814</b>
17	<b>627</b>	<b>Chi phí sản xuất chung</b>	<b>4.619.363.597</b>	<b>92.387.273</b>	<b>167.734.905</b>	<b>10.333.396</b>	<b>30.773.797</b>	<b>4.920.592.968</b>
18	<b>6271</b>	<b>Chi phí nhân viên phân xưởng</b>	<b>4.619.363.597</b>	<b>92.387.273</b>	<b>167.734.905</b>	<b>10.333.396</b>	<b>30.773.797</b>	<b>4.920.592.968</b>
19	62711	Nhân viên nhà máy Điện	475.134.542	9.502.691	17.252.733	1.062.864	3.165.305	506.118.135
20	62712	Nhân viên nhà máy Giấy	1.821.349.074	36.426.981	66.135.477	4.074.310	12.133.668	1.940.119.510
21	62713	Nhân viên nhà máy Hóa chất	395.945.451	7.918.909	14.377.277	885.719	2.637.754	421.765.110
22	62714	Nhân viên XN Bảo dưỡng	1.319.818.171	26.396.364	47.924.259	2.952.399	8.792.514	1.405.883.707
23	62715	Nhân viên Nhà khách	52.792.728	1.055.855	1.916.971	118.096	351.700	56.235.350
24	62716	Nhân viên xí nghiệp Vận tải	554.323.631	11.086.473	20.128.188	1.240.008	3.692.856	590.471.156
25	<b>641</b>	<b>Chi phí bán hàng</b>	<b>1.187.836.353</b>	<b>23.756.727</b>	<b>43.131.832</b>	<b>2.657.158</b>	<b>7.913.263</b>	<b>1.265.295.333</b>
26	6411	Chi phí nhân viên bán hàng	1.187.836.353	23.756.727	43.131.832	2.657.158	7.913.263	1.265.295.333
27	<b>642</b>	<b>Chi phí quản lý doanh nghiệp</b>	<b>17.817.545.287</b>	<b>356.350.902</b>	<b>646.977.498</b>	<b>39.857.374</b>	<b>118.698.929</b>	<b>18.979.429.990</b>
28	6422	Chi phí nhân viên quản lý	17.817.545.287	356.350.902	646.977.498	39.857.374	118.698.929	18.979.429.990
		<b>Cộng</b>	<b>69.923.966.635</b>	<b>1.398.479.332</b>	<b>2.539.027.236</b>	<b>154.120.930</b>	<b>465.827.358</b>	<b>74.481.421.491</b>

**BẢNG 4.12. BẢNG PHÂN BỐ KHẤU HAO TSCĐ**

Quý IV năm 2010

Đvt: đồng

Stt	Tài khoản khấu hao	Tên tài khoản khấu hao	Tài khoản chi phí	Tên tài khoản chi phí	Giá trị phân bổ
1	21412	Máy móc, thiết bị	627412	Khấu hao TSCĐ nhà máy điện - SP Hơi	9.087.300
2	21411	Nhà cửa, vật kiến trúc	627413	Khấu hao TSCĐ nhà máy điện - SP Điện	129.999.999
3	21412	Máy móc, thiết bị	627413	Khấu hao TSCĐ nhà máy điện - SP Điện	407.758.743
4	21414	Thiết bị, dụng cụ quản lý	627413	Khấu hao TSCĐ nhà máy điện - SP Điện	59.015.920
5	21411	Nhà cửa, vật kiến trúc	627421	Khấu hao TSCĐ nhà máy Giấy - SP Bột	272.861.474
6	21412	Máy móc, thiết bị	627421	Khấu hao TSCĐ nhà máy Giấy - SP Bột	5.131.012.431
7	21414	Thiết bị, dụng cụ quản lý	627421	Khấu hao TSCĐ nhà máy Giấy - SP Bột	11.218.117
8	21411	Nhà cửa, vật kiến trúc	627422	Khấu hao TSCĐ nhà máy Giấy - SP Giấy	101.163.003
9	21412	Máy móc, thiết bị	627422	Khấu hao TSCĐ nhà máy Giấy - SP Giấy	4.013.572.375
10	21413	Phương tiện vận tải	627422	Khấu hao TSCĐ nhà máy Giấy - SP Giấy	12.791.001
11	21414	Thiết bị, dụng cụ quản lý	627422	Khấu hao TSCĐ nhà máy Giấy - SP Giấy	86.348.845
12	21411	Nhà cửa, vật kiến trúc	627423	Khấu hao TSCĐ NM Giấy - bộ phận nước thải	75.179.574
13	21412	Máy móc, thiết bị	627423	Khấu hao TSCĐ NM Giấy - bộ phận nước thải	4.342.863.615
14	21414	Thiết bị, dụng cụ quản lý	627423	Khấu hao TSCĐ NM Giấy - bộ phận nước thải	4.939.515
15	21414	Thiết bị, dụng cụ quản lý	627431	Khấu hao TSCĐ NM Hóa chất - SP Xút & Clo	19.054.203
16	21412	Máy móc, thiết bị	627433	Khấu hao TSCĐ nhà máy Hóa chất - SP Axit	1.993.257.705
17	21414	Thiết bị, dụng cụ quản lý	627433	Khấu hao TSCĐ nhà máy Hóa chất - SP Axit	19.577.037
18	21411	Nhà cửa, vật kiến trúc	62744	Khấu hao TSCĐ xí nghiệp Bảo dưỡng	35.020.659
19	21412	Máy móc, thiết bị	62744	Khấu hao TSCĐ xí nghiệp Bảo dưỡng	16.431.916
20	21414	Thiết bị, dụng cụ quản lý	62744	Khấu hao TSCĐ xí nghiệp Bảo dưỡng	38.103.719
21	21411	Nhà cửa, vật kiến trúc	62746	Khấu hao TSCĐ xí nghiệp Vận tải	8.214.897
22	21413	Phương tiện vận tải	62746	Khấu hao TSCĐ xí nghiệp Vận tải	124.975.632
23	21414	Thiết bị, dụng cụ quản lý	62746	Khấu hao TSCĐ xí nghiệp Vận tải	4.635.756
24	21423	Phương tiện vận tải thuê	62746	Khấu hao TSCĐ xí nghiệp Vận tải	113.262.372
25	21411	Nhà cửa, vật kiến trúc	6424	Chi phí khấu hao tài sản cố định	103.005.138
26	21412	Máy móc, thiết bị	6424	Chi phí khấu hao tài sản cố định	1.062.395.128
27	21413	Phương tiện vận tải	6424	Chi phí khấu hao tài sản cố định	364.966.482
28	21414	Thiết bị, dụng cụ quản lý	6424	Chi phí khấu hao tài sản cố định	332.986.272
<b>Tổng cộng:</b>					<b>18.893.698.828</b>

Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam



#### **4.1.5.1. Tổ chức tập hợp chi phí SXKD theo khoản mục chi phí tại Tổng Công ty**

##### **\* Quy trình tập hợp chi phí SXKD**

+ Kế toán chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp

Trên cơ sở các chứng từ xuất kho vật liệu trong tháng, kế toán tập hợp để tính toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cho từng đối tượng tập hợp chi phí sản xuất đã xác định. Toàn bộ chi phí này được thể hiện trên bảng phân bổ nguyên liệu, vật liệu, công cụ dụng cụ.

+ Kế toán chi phí nhân công trực tiếp:

- Căn cứ vào báo cáo sản lượng tiêu thụ giấy theo từng chủng loại và đơn giá tiền lương được duyệt kế toán tính lương và phân bổ cho từng bộ phận dựa trên số lao động thực tế tại từng bộ phận và vào Bảng phân bổ tiền lương, bảo hiểm xã hội.

- Căn cứ vào bảng chấm công, kết quả công việc, kế toán tính lương cho từng người lao động ở từng bộ phận khác nhau sau đó lập Bảng thanh toán lương cho toàn Tổng Công ty. Các khoản trích theo lương được tính theo tỷ lệ quy định.

+ Kế toán chi phí sản xuất chung:

Chi phí sản xuất chung ở Tổng Công ty Giấy Việt Nam được mở chi tiết theo yêu cầu quản lý đến từng sản phẩm tại từng nhà máy để theo dõi trực tiếp đối với những chi phí mà có thể hạch toán trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí.

+ Kế toán chi phí bán hàng và chi phí QLDN:

Chi phí bán hàng và chi phí QLDN tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam được theo dõi chi tiết đến tài khoản cấp 2 như thiết kế trong hệ thống tài khoản theo chế độ kế toán hiện hành. Toàn bộ chi phí bán hàng và chi phí QLDN được tập hợp chung toàn Tổng Công ty sau đó mới tiến hành phân bổ chi phí này theo doanh thu bán hàng của từng sản phẩm sản xuất để tính giá thành toàn bộ của từng sản phẩm.

##### **\* Phương pháp tập hợp chi phí SXKD**

Phương pháp tập hợp chi phí được Tổng Công ty sử dụng là kết hợp giữa phương pháp tập hợp trực tiếp với phương pháp phân bổ gián tiếp. Đối với những chi phí phát sinh liên quan trực tiếp tới đối tượng chịu chi phí thì được tập hợp trực tiếp. Những chi phí phát sinh liên quan đến nhiều đối tượng tính giá thành sản phẩm

thì được tập hợp chung sau đó phân bổ cho từng đối tượng tính giá thành sản phẩm. Chi phí phải phân bổ là chi phí sản xuất chung, chi phí sản xuất chung được tập hợp chung cho từng nhà máy, xí nghiệp sau đó được phân bổ cho các sản phẩm sản xuất theo tiêu chuẩn phân bổ là định biên lao động (số người lao động của phân xưởng sản xuất) theo công thức:

$$CPSXC_i = \frac{C}{L\bar{D}} \times L\bar{D}_i$$

Trong đó:

CPSXC<sub>i</sub>: Chi phí sản xuất chung của sản phẩm i

C: Chi phí sản xuất chung của nhà máy, xí nghiệp

L $\bar{D}$ : Số lao động của nhà máy, xí nghiệp

L $\bar{D}_i$ : Số lao động của phân xưởng sản xuất sản phẩm i

**(xem Bảng 4.13.)**

Việc xác định tiêu chuẩn phân bổ chi phí sản xuất chung tập hợp được ở các nhà máy, xí nghiệp cho các sản phẩm mà nhà máy, xí nghiệp đó sản xuất đối với tất cả các yếu tố chi phí theo tài khoản cấp 2 từ 6271 đến 6278 đều là tổng số lao động của từng nhà máy xí nghiệp là chưa hợp lý vì không phải toàn bộ các yếu tố chi phí đều thay đổi cùng chiều với số lao động. Vì thế việc tính giá thành của sản phẩm sẽ thiếu chính xác.

**BẢNG 4.13. BẢNG PHÂN BỐ CHI PHÍ CHUNG**

**Tài khoản: 627**

Từ ngày 01/10/2010 đến 31/12/2010

*Đvt: đồng*

Stt	TK ghi Nợ	TK ghi Có						Tổng cộng
			C6271	C6273	C6274	C6277	C6278	
	<b>TK15401 - SP Nhà máy điện</b>		<b>662.185.199</b>	<b>69.122.330</b>	<b>605.861.963</b>	<b>1.584.402.732</b>	<b>298.671.350</b>	<b>3.220.243.574</b>
1	154011 - SP Nước thô		191.014.961	19.939.134			86.155.197	297.109.292
2	154012 - SP Hơi		324.725.434	33.896.527	9.087.300	832.762.367	146.463.835	1.346.935.463
3	154013 - SP Điện		146.444.804	15.286.669	596.774.663	751.640.365	66.052.318	1.576.198.819
	<b>TK15402 - SP Nhà máy giấy</b>		<b>2.516.949.803</b>	<b>396.734.084</b>	<b>15.196.954.719</b>	<b>2.339.202.606</b>	<b>575.515.515</b>	<b>21.025.356.727</b>
1	154021 - SP Bột		1.050.187.679	165.535.779	5.540.092.024	833.292.000	240.131.648	7.829.239.130
2	154022 - SP Giấy		1.407.251.489	221.817.944	5.233.879.991	1.487.142.606	321.776.408	8.671.868.438
3	154023 - CP xử lý nước thải		59.510.635	9.380.361	4.422.982.704	18.768.000	13.607.459	4.524.249.159
	<b>TK15403 - SP Nhà máy hóa</b>		<b>513.501.626</b>	<b>604.150.442</b>	<b>2.031.888.945</b>	<b>600.009.000</b>	<b>102.656.124</b>	<b>3.852.206.137</b>
1	154031 - SP Xút và Clo		474.001.501	557.677.331	19.054.203	176.364.000	94.759.500	1.321.856.535
2	154032 - SP Hypo		19.750.062	23.236.555	-	37.145.000	3.948.312	84.079.929
3	154033 - SP Axit		19.750.063	23.236.556	2.012.834.742	386.500.000	3.948.312	2.446.269.673
	<b>TK15404 - CP Xí nghiệp Bảo dưỡng</b>		<b>1.783.795.480</b>	<b>68.477.554</b>	<b>89.556.294</b>	<b>4.130.079.363</b>	<b>316.584.225</b>	<b>6.388.492.916</b>
	<b>TK15405 - CP Nhà khách</b>		<b>56.235.350</b>	<b>198.075.642</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>254.310.992</b>
	<b>TK15406 - CP Xí nghiệp Vận tải</b>		<b>702.452.851</b>	<b>209.152.180</b>	<b>251.088.657</b>	<b>4.203.746.818</b>	<b>1.230.037.864</b>	<b>6.596.478.370</b>
	<b>Cộng</b>		<b>6.235.120.309</b>	<b>1.545.712.232</b>	<b>18.175.350.578</b>	<b>12.857.440.519</b>	<b>2.523.465.078</b>	<b>41.337.088.716</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

*\* Sử dụng tài khoản kế toán và sổ kế toán chi phí SXKD:*

Tổng Công ty tổ chức hạch toán CPSX theo các tài khoản tập hợp chi phí, các tài khoản sử dụng gồm có:

+ Tài khoản 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”: Dùng để tập hợp chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung.

+ Tài khoản 621: Dùng để theo dõi chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp cho từng giai đoạn sản xuất

+ Tài khoản 622: Dùng để theo dõi chi phí nhân công trực tiếp

+ Tài khoản 627: Dùng để theo dõi chi phí sản xuất chung

+ Tài khoản 641: Dùng để theo dõi chi phí bán hàng

+ Tài khoản 642: Dùng để theo dõi chi phí QLDN

Các tài khoản này được mở chi tiết để phục vụ cho yêu cầu tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm theo quy trình sản xuất. Các tài khoản chi phí được mở chi tiết cho từng sản phẩm. Việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán chi tiết của Tổng Công ty đã phục vụ được cho yêu cầu tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm (**xem Danh mục 4.14.**).

**Danh mục 4.14. DANH MỤC TÀI KHOẢN CHI PHÍ**

Số hiệu TK	Tên tài khoản	TK me	Bậc TK	Số hiệu TK	Tên tài khoản	TK me	Bậc TK
621	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp		1	62206	Chi phí xí nghiệp Vận tải	622	3
62101	Chi phí Nhà máy điện	621	3	627	Chi phí sản xuất chung		1
621011	Chi phí sản phẩm Nước thô	62101	4	6271	Chi phí nhân viên phân xưởng	627	2
621012	Chi phí sản phẩm Hơi	62101	4	62711	Nhân viên nhà máy Điện	6271	3
621013	Chi phí sản phẩm Điện	62101	4	62712	Nhân viên nhà máy Giấy	6271	3
62102	Chi phí sản phẩm Nhà máy giấy	621	3	62713	Nhân viên nhà máy Hóa chất	6271	3
621021	Chi phí sản phẩm Bột	62102	4	62714	Nhân viên xí nghiệp Bảo dưỡng	6271	3
621022	Chi phí sản phẩm Giấy	62102	4	62715	Nhân viên Nhà khách	6271	3
621023	Chi phí xử lý Nước thải	62102	4	62716	Nhân viên xí nghiệp Vận tải	6271	3
62103	Chi phí sản phẩm Nhà máy hóa	621	3	6272	Chi phí vật liệu phân xưởng	627	2
621031	Chi phí sản phẩm Xút & Clo	62103	4	62721	Vật liệu nhà máy Điện	6272	3
621032	Chi phí sản phẩm Hypo	62103	4	62722	Vật liệu nhà máy Giấy	6272	3
621033	Chi phí sản phẩm Axit	62103	4	62723	Vật liệu nhà máy Hóa chất	6272	3
62104	Chi phí xí nghiệp Bảo dưỡng	621	3	62724	Vật liệu xí nghiệp Bảo dưỡng	6272	3
62105	Chi phí Nhà khách	621	3	62725	Vật liệu Nhà khách	6272	3
62106	Chi phí xí nghiệp Vận tải	621	3	62726	Vật liệu xí nghiệp Vận tải	6272	3
622	Chi phí nhân công trực tiếp		1	6273	Chi phí công cụ dụng cụ phân xưởng	627	2
62201	Chi phí Nhà máy điện	622	3	62731	Công cụ dụng cụ nhà máy Điện	6273	3
622011	Chi phí sản phẩm Nước thô	62201	4	62732	Công cụ dụng cụ nhà máy Giấy	6273	3
622012	Chi phí sản phẩm Hơi	62201	4	62733	Công cụ dụng cụ nhà máy Hóa	6273	3
622013	Chi phí sản phẩm Điện	62201	4	62734	Công cụ dụng cụ XN Bảo dưỡng	6273	3
62202	Chi phí sản phẩm Nhà máy giấy	622	3	62735	Công cụ dụng cụ Nhà khách	6273	3
622021	Chi phí sản phẩm Bột	62202	4	62736	Công cụ dụng cụ XN Vận tải	6273	3
622022	Chi phí sản phẩm Giấy	62202	4	6274	Chi phí khấu hao TSCĐ phân xưởng	627	2
622023	Chi phí xử lý Nước thải	62202	4	62741	Khấu hao TSCĐ nhà máy Điện	6244	3
62203	Chi phí sản phẩm Nhà máy hóa	622	6	627411	Khấu hao TSCĐ sản phẩm Nước thô	62741	4
622031	Chi phí sản phẩm Xút & Clo	62203	4	627412	Khấu hao TSCĐ sản phẩm Hơi	62741	4
622032	Chi phí sản phẩm Hypo	62203	4	627413	Khấu hao TSCĐ sản phẩm Điện	62741	4
622033	Chi phí sản phẩm Axit	62203	4	62742	Khấu hao TSCĐ nhà máy Giấy	6274	3
62204	Chi phí xí nghiệp Bảo dưỡng	622	3	627421	Khấu hao TSCĐ sản phẩm Bột	62742	4
62205	Chi phí Nhà khách	622	3	627422	Khấu hao TSCĐ sản phẩm Giấy	62742	4

**Danh mục 4.14. DANH MỤC TÀI KHOẢN CHI PHÍ (Tiếp)**

Số hiệu TK	Tên tài khoản	TK	Bậc TK	Số hiệu TK	Tên tài khoản	TK	Bậc TK
627423	Khấu hao TSCĐ bộ phận Nước thải	62742	4	632	Giá vốn hàng bán		1
62743	Khấu hao TSCĐ nhà máy Hóa chất	6274	3	6321	Giá vốn hàng bán sản phẩm giấy	632	2
627431	Khấu hao TSCĐ sản phẩm Xút & Clo	62743	4	6328	Giá vốn hàng bán sản phẩm khác	632	2
627432	Khấu hao TSCĐ sản phẩm Hypo	62743	4	635	Chi phí tài chính		1
627433	Khấu hao TSCĐ sản phẩm Axit	62743	4	6351	Chi phí tài chính ngắn hạn	635	2
62744	Khấu hao TSCĐ xí nghiệp Bảo dưỡng	6274	3	63511	Lãi tiền vay ngắn hạn	6351	3
62745	Khấu hao TSCĐ Nhà khách	6274	3	63512	Chiết khấu thanh toán	6351	3
62746	Khấu hao TSCĐ xí nghiệp Vận tải	6274	3	63513	Lỗ tỷ giá phát sinh	6351	3
6277	Chi phí dịch vụ mua ngoài phân xưởng	627	2	63518	Chi phí tài chính khác	6351	3
62771	Dịch vụ mua ngoài nhà máy Điện	6277	3	6352	Chi phí tài chính dài hạn	635	2
627711	Dịch vụ mua ngoài sản phẩm Nước thô	62771	4	63521	Lãi tiền vay dài hạn	6352	3
627712	Dịch vụ mua ngoài sản phẩm Hơi	62771	4	63522	Chiết khấu thanh toán	6352	3
627713	Dịch vụ mua ngoài sản phẩm Điện	62771	4	63523	Lỗ tỷ giá phát sinh	6352	3
62772	Dịch vụ mua ngoài nhà máy Giấy	6277	3	63528	Chi phí tài chính khác	6352	3
627721	Dịch vụ mua ngoài sản phẩm Bột	62772	4	641	Chi phí bán hàng		1
627722	Dịch vụ mua ngoài sản phẩm Giấy	62772	4	6411	Chi phí nhân viên	641	2
627723	Dịch vụ mua ngoài bộ phận nước thải	62772	4	6412	Chi phí vật liệu, bao bì	641	2
62773	Dịch vụ mua ngoài nhà máy Hóa chất	6277	3	6413	Chi phí công cụ dụng cụ	641	2
627731	Dịch vụ mua ngoài sản phẩm Xút & Clo	62773	4	6414	Chi phí khấu hao TSCĐ	641	2
627732	Dịch vụ mua ngoài sản phẩm Hypo	62773	4	6415	Chi phí bảo hành sản phẩm	641	2
627733	Dịch vụ mua ngoài sản phẩm Axit	62773	4	6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài	641	2
62774	Dịch vụ mua ngoài xí nghiệp Bảo dưỡng	6277	3	6418	Chi phí khác bằng tiền	641	2
62775	Dịch vụ mua ngoài Nhà khách	6277	3	642	Chi phí quản lý doanh nghiệp		1
62776	Dịch vụ mua ngoài xí nghiệp Vận tải	6277	3	6421	Chi phí nhân viên quản lý	642	2
6278	Chi phí khác bằng tiền phân xưởng	627	2	6422	Chi phí vật liệu quản lý	642	2
62781	Chi phí khác bằng tiền nhà máy Điện	6278	3	6423	Chi phí đồ dùng văn phòng	642	2
62782	Chi phí khác bằng tiền nhà máy Giấy	6278	3	6424	Chi phí khấu hao TSCĐ	642	2
62783	Chi phí khác bằng tiền nhà máy Hóa chất	6278	3	6425	Thuế, phí, lệ phí	642	2
62784	Chi phí khác bằng tiền xí nghiệp Bảo dưỡng	6278	3	6426	Chi phí dự phòng	642	2
62785	Chi phí khác bằng tiền Nhà khách	6278	3	6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài	642	2
62786	Chi phí khác bằng tiền xí nghiệp Vận tải	6278	3	6428	Chi phí khác bằng tiền	642	2

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

Tổng Công ty tổ chức xây dựng hệ thống sổ chi tiết tương ứng với các tài khoản bao gồm sổ chi tiết TK 621, TK 622, TK 627, TK 154, TK 641, TK 642 (xem Sổ 4.15.1 và Sổ 4.15.2).

**SỔ 4.15.1.**

**Mẫu số SO3b-DN**

**SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN**

(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng BTC)

**(Dùng cho hình thức kế toán Nhật ký chứng từ)**

**Quý IV năm 2010**

**Tên TK: Chi phí NVL trực tiếp SP Giấy**

**Số hiệu: 621022**

**Số dư đầu kỳ:**

Chứng từ		Diễn giải	Số hiệu TK đối ứng	Số tiền	
Số hiệu	Ngày, tháng			Nợ	Có
A	B	C	D	1	2
0001	01/12/2010	Xuất vật liệu phụ	15202	02.218.086	
0002	02/12/2010	Xuất phụ tùng	15204	50.704.000	
0003	06/12/2010	Xuất vật liệu phụ	15202	43.529.036	
0004	07/12/2010	Xuất vật liệu phụ	15204	69.632.272	
0005	07/12/2010	Xuất công cụ, dụng cụ	15203	13.466.344	
.....	.....	.....	.....	.....	.....
.....	31/12/2010	K/chuyển chi phí NVL TT	154022		54.067.668.280
		<b>Cộng số PS tháng 12:</b>		<b>4.067.668.280</b>	<b>54.067.668.280</b>
		<b>Số dư cuối tháng 12:</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Tổng phát sinh:</b>				<b>4.067.668.280</b>	<b>4.067.668.280</b>
<b>Dư cuối kỳ:</b>				<b>-</b>	<b>-</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

**Số 4.15.2.****Mẫu số SO3b-DN**(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC  
ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng BTC)**SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN**  
**(Dùng cho hình thức kế toán Nhật ký chứng từ)**  
**Tháng 12 năm 2010**  
**Tên TK: Chi phí nc trực tiếp SP Giấy**  
**Số hiệu: 622022****Số dư đầu kỳ:**

Chứng từ		Diễn giải	Số hiệu TK đối ứng	Số tiền	
Số hiệu	Ngày, tháng			Nợ	Có
A	B	C	D	1	2
0001	31/12/2010	Chi phí NC trực tiếp	3341	1.506.015.322	
0002	31/12/2010	Kinh phí công đoàn	3382	30.120.306	
0003	31/12/2010	Bảo hiểm xã hội	3383	115.186.466	
0004	31/12/2010	Bảo hiểm y tế	3384	21.371.309	
0005	31/12/2010	Bảo hiểm thất nghiệp	3389	7.627.120	
0006	31/12/2010	K/chuyển chi phí NCTT	154022		1.680.320.523
<b>Cộng số PS tháng 12:</b>				<b>1.680.320.523</b>	<b>1.680.320.523</b>
<b>Số dư cuối tháng 12:</b>				<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Tổng phát sinh:</b>				<b>1.680.320.523</b>	<b>1.680.320.523</b>
<b>Dư cuối kỳ:</b>				<b>-</b>	<b>-</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam***4.1.5.2. Tổ chức công tác tính giá thành sản phẩm***\* Tổ chức tính giá thành theo quá trình sản xuất:*

Tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam tính giá thành theo quá trình sản xuất, mỗi một giai đoạn sản xuất sử dụng một tài khoản chi tiết để tập hợp CPSX của giai đoạn đó. Các chi phí sản xuất phát sinh ở giai đoạn nào được tập hợp trực tiếp ở giai đoạn đó. CPSX ở giai đoạn sau bao gồm cả giá trị bán thành phẩm giai đoạn trước chuyển sang và các CPSX phát sinh tại giai đoạn đó. Bán thành phẩm ở giai đoạn trước là đối tượng chế biến tiếp tục của giai đoạn sau, cứ tuần tự như vậy đến khi tạo ra thành phẩm ở giai đoạn sau cùng.



Ngoài việc tổ chức sản xuất kinh doanh trên cơ sở khảo sát nhu cầu thị trường thì Tổng Công ty giấy còn có những đơn đặt hàng sản phẩm giấy từ các khách hàng, tuy nhiên Tổng Công ty cũng chưa tổ chức theo dõi theo từng đơn đặt hàng để xác định kết quả lãi lỗ cho từng đơn hàng mà vẫn theo dõi chung như đối với các sản phẩm giấy sản xuất hàng loạt.

*\* Kỳ tính giá thành:*

Sản phẩm giấy là loại sản phẩm được tổ chức sản xuất hàng loạt, sản phẩm hoàn thành được nhập kho vào nhiều thời điểm khác nhau trong tháng khi lô sản phẩm hoàn thành. Vì thế, kỳ tính giá thành được công ty lựa chọn là tính giá thành theo từng tháng.

*\* Tổ chức vận dụng phương pháp tính giá:*

Để đảm bảo tính đúng, tính đủ giá thành sản phẩm thì việc vận dụng phương pháp tính giá trong công tác kế toán quản trị là hết sức quan trọng. Tổng Công ty đã tôn trọng nguyên tắc giá phí trong việc xác định giá trị của các đối tượng cần tính giá như vật liệu, sản phẩm.

Giá vốn thực tế của vật liệu, thành phẩm xuất kho tại Tổng Công ty Giấy được tính theo phương pháp bình quân gia quyền sau mỗi lần nhập. Theo phương pháp này sau mỗi lần nhập hàng kế toán sẽ tính lại đơn giá hàng tồn kho.

Phương pháp đánh giá sản phẩm dở: Tổng Công ty đánh giá sản phẩm dở dang theo phương pháp sản lượng hoàn thành tương đương. Tỷ lệ hoàn thành tương đương của sản phẩm được xác định trên cơ sở kinh nghiệm, khoảng 87%. Chi phí sản phẩm dở xác định cho bán thành phẩm bột giấy để tính ra giá trị sản phẩm bột chuyển sang phân xưởng giấy để sản xuất.

Giá thành sản phẩm tại Tổng Công ty được tính theo phương pháp giản đơn kết hợp với phương pháp tính giá thành theo hệ số. Ở phân xưởng bột, kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành của sản phẩm bột giấy chuyển sang phân xưởng giấy (phân xưởng xeo) để sản xuất giấy. Đây là sản phẩm giấy sẽ được gia công chế biến thành các mặt hàng giấy có kích thước khác nhau để đáp ứng nhu cầu thị trường. Để gia công Tổng Công ty phải bỏ thêm chi phí gia công khác như chi

phí vật liệu phụ, chi phí nhân công gia công. Số chi phí gia công này được cộng vào tổng giá thành của sản phẩm giấy cuộn để tính ra tổng giá thành của tất cả các sản phẩm giấy. Sau đó căn cứ vào số lượng giấy cuộn, giấy chế biến các loại và hệ số của từng loại sản phẩm, kế toán tiến hành tính giá thành sản phẩm theo phương pháp hệ số cho từng loại giấy thành phẩm.

#### **4.1.6. Tổ chức lập báo cáo kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm**

Việc lập báo cáo quản trị tại Tổng Công ty Giấy mới chỉ dừng lại ở việc lập các báo cáo như bảng tính giá thành theo yếu tố, Bảng tính giá thành theo khoản mục chi phí của toàn bộ sản phẩm (**xem Bảng 4.16.**), Bảng tính giá thành theo khoản mục cho từng loại sản phẩm (**xem Bảng 4.17.**), Bảng tổng hợp nhập - xuất - tồn kho nguyên liệu, vật liệu, sản phẩm, hàng hoá; Báo cáo chi tiết sản phẩm, công việc hoàn thành, chứ chưa xây dựng hệ thống các báo cáo kế toán quản trị nói chung và báo cáo quản trị về chi phí giá thành nói riêng đặc biệt là các báo cáo bộ phận để cung cấp thông tin trong nội bộ doanh nghiệp.

**BẢNG 4.16. GIÁ THÀNH THEO KHOẢN MỤC CHI PHÍ TOÀN BỘ SP**

Quý IV năm 2010

Đvt: đồng

Stt	Chỉ tiêu	Quý báo cáo			Lũy kế từ đầu năm		
		Giá vật tur	Chi phí		Giá vật tur	Chi phí	
			Lượng	Giá trị		Lượng	Giá trị
A	B	1	2	3	4	5	6
<b>A</b>	<b>Chi phí dở dang D.kỳ</b>			<b>6.592.030.536</b>			
<b>I-</b>	<b>Nguyên liệu thô</b>			<b>1.392.777.056</b>			
1	Gỗ bở dề	548.919	28,83	15.825.335			
2	Gỗ bạch đàn	644.586	2.136,18	1.376.951.721			
<b>II-</b>	<b>Bột giấy</b>			<b>1.578.433.574</b>			
<b>III-</b>	<b>Vật liệu phụ</b>			<b>2.004.478.055</b>			
1	Keo AKD	14.250	7.483,63	106.641.728			
2	Bột đá	1.572	93.843,61	147.522.155			
3	Chất tăng trắng	42.226	1.706,96	72.078.093			
4	Vật tư chắn lưới	3.574.528	16,87	60.302.287			
5	Bao gói			109.552.230			
6	Vật liệu khác			866.698.251			
*	Chi phí nhà khách			18.012.229			
*	Chi phí nước thải			262.025.194			
*	Chi phí Bảo dưỡng			122.268.205			
*	Chi phí vận tải			115.488.856			
*	A xít			123.888.827			
<b>IV-</b>	<b>Nhiên liệu, động lực</b>			<b>922.704.730</b>			
1	Điện	740	793.996,09	587.557.107			
2	Nước	792	54.891,14	43.473.783			
3	Hơi	76.203	3.827,59	291.673.841			
<b>V-</b>	<b>CP nhân công trực tiếp</b>			<b>165.367.057</b>			
<b>VI-</b>	<b>CP sản xuất chung</b>			<b>528.270.064</b>			
<b>B</b>	<b>Chi phí PS trong kỳ</b>			<b>390.739.759.298</b>			<b>1.238.071.387.186</b>
<b>I-</b>	<b>Nguyên liệu thô</b>			<b>47.373.156.920</b>			<b>166.607.657.419</b>
1	Gỗ bở dề	527.445	900,92	8.166.460	543.121	3.475,25	1.887.481.255
2	Gỗ bạch đàn	652.036	72.641,68	47.364.990.460	646.932	254.617,45	164.720.176.163
<b>II-</b>	<b>Bột giấy</b>			<b>80.606.435.664</b>			<b>215.920.800.654</b>
<b>III-</b>	<b>Vật liệu phụ</b>			<b>163.289.187.512</b>			<b>482.400.625.334</b>
1	Keo AKD	14.697	306.300,00	4.501.691.100	14.374	1.104.005	15.868.967.870
2	Bột đá	1.539	4.080.000,4	6.279.120.616	1.565	14.080.775	22.036.412.875
3	Chất tăng trắng	40.424	89.600	3.621.990.400	41.753	272.444	11.375.354.332
4	Vật tư chắn lưới	238.321.164	8,21	1.956.616.756	244.031.212	33	8.053.029.996
5	Bao gói			5.192.416.895			16.933.862.778
6	Vật liệu khác			55.243.419.942			192.076.473.725
*	Chi phí nhà khách			973.827.759			2.832.878.269

**BẢNG 4.16. GIÁ THÀNH THEO KHOẢN MỤC CHI PHÍ TOÀN BỘ SP**

Quý IV năm 2010 (Tiếp)

Đvt: đồng

Stt	Chỉ tiêu	Quý báo cáo			Lũy kế từ đầu năm		
		Giá vật tur	Chi phí		Giá vật tur	Chi phí	
			Lượng	Giá trị		Lượng	Giá trị
A	B	1	2	3	4	5	6
*	Chi phí nước thải			11.224.264.995			37.973.463.225
*	Chi phí Bảo dưỡng			32.882.711.163			52.659.279.976
*	Xút	17.750.304	552,00	9.798.167.808	11.495.786	238,48	31.484.958.206
*	Clo	19.034.708	351,62	6.692.984.027	13.073.432	139,85	19.917.946.656
*	Hypo	6.690.538	818,07	5.473.328.422	4.120.914	480,89	16.294.043.224
*	Chi phí vận tải			13.174.874.157			35.458.632.625
*	A xít	56.571.447	110,90	6.273.773.472	44.782.338	37,62	19.435.321.577
<b>IV-</b>	<b>Nhiên liệu, động lực</b>			<b>68.452.213.350</b>			<b>230.034.585.158</b>
1	Điện	1.311	29.607.429	38.815.339.419			131.393.839.395
2	Nước	514	5.595.150	2.875.907.100			11.479.773.203
3	Hơi	191.337	139.863	26.760.966.831			87.160.972.560
<b>V-</b>	<b>CP nhân công trực tiếp</b>			<b>19.458.093.230</b>			<b>49.281.616.966</b>
<b>VI-</b>	<b>CP sản xuất chung</b>			<b>16.257.252.368</b>			<b>104.282.294.767</b>
<b>VII-</b>	<b>Phế liệu thu hồi</b>			<b>(4.696.579.746)</b>			<b>(10.456.193.112)</b>
<b>C</b>	<b>Chi phí dở dang C.kỳ</b>			<b>363.592.888</b>			
<b>I-</b>	<b>Nguyên liệu thô</b>			<b>72.572.599</b>			
1	Gỗ bỏ dề	543.121	1,47	303.825			
2	Gỗ bạch đàn	646.932	111,71	72.268.774			
<b>II-</b>	<b>Bột giấy</b>			<b>94.308.919</b>			
<b>III-</b>	<b>Vật liệu phụ</b>			<b>113.904.822</b>			
1	Keo AKD	14.374	386,79	5.559.719			
2	Bột đá	1.566	4.924,32	7.711.485			
3	Chất tăng trắng	41.753	94,83	3.959.437			
4	Vật tư chắn lưới	4.428.062	0,66	2.922.521			
5	Bao gói			5.909.078			
6	Vật liệu khác			45.220.596			
*	Chi phí nhà khách			1.013.394			
*	Nước thải			13.716.883			
*	Chi phí Bảo dưỡng			14.148.342			
*	Chi phí vận tải			6.954.793			
*	A xít	56.571.447	0,12	6.788.574			
<b>IV-</b>	<b>Nhiên liệu, động lực</b>			<b>49.888.473</b>			
1	Điện	1.311	24.324,14	31.888.948			
2	Nước	514	4.341,33	2.231.444			
3	Hơi	191.337	82,41	15.768.082			
<b>V-</b>	<b>CP nhân công trực tiếp</b>			<b>10.127.248</b>			
<b>VI-</b>	<b>CP sản xuất chung</b>			<b>22.790.827</b>			
	<b>Cộng (A+B-C)</b>			<b>396.968.196.947</b>			<b>1.238.071.387.186</b>

Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam

**BẢNG 4.17. GIÁ THÀNH CHI TIẾT THEO KHOẢN MỤC QUÝ IV/2010**

Stt	Tên khoản mục	Giấy cuộn độ trắng cao		Giấy cuộn nội địa		Giấy ram độ trắng cao		Giấy ram nội địa		Phôi giấy gia công		Tổng cộng	
		9.023,121		15.139,508		1.428,800		2.178,297		32,042		27.801,768	
		Tổng chi phí	Chi phí đơn vị	Tổng chi phí	Chi phí đơn vị	Tổng chi phí	Chi phí đơn vị	Tổng chi phí	Chi phí đơn vị	Tổng chi phí	Chi phí đơn vị	Tổng chi phí	Chi phí đơn vị
<i>I-</i>	<i>Nguyên liệu thô</i>	<i>15.970.392.069</i>	<i>1.769.941</i>	<i>26.628.656.569</i>	<i>1.758.885</i>	<i>2.616.861.430</i>	<i>1.831.510</i>	<i>3.887.121.560</i>	<i>1.784.477</i>	<i>56.905.979</i>	<i>1.775.981</i>	<i>49.159.937.607</i>	<i>1.768.231</i>
	Gỗ bở dề	134.483.407	14.904	297.096.220	19.624	25.116.200	17.579	33.427.048	15.345	113.388	3.539	490.236.263	17.633
	Gỗ bạch đàn	15.835.908.662	1.755.037	26.331.560.349	1.739.261	2.591.745.230	1.813.931	3.853.694.512	1.769.132	56.792.591	1.772.442	48.669.701.344	1.750.597
<i>II-</i>	<i>Bột giấy</i>	<i>26.247.507.074</i>	<i>2.908.917</i>	<i>44.938.305.790</i>	<i>2.968.280</i>	<i>4.739.555.466</i>	<i>3.317.158</i>	<i>6.072.236.041</i>	<i>2.787.607</i>	<i>92.955.948</i>	<i>2.901.066</i>	<i>82.090.560.319</i>	<i>2.952.710</i>
<i>III-</i>	<i>Vật liệu phụ</i>	<i>54.187.101.564</i>	<i>6.005.361</i>	<i>88.852.347.889</i>	<i>5.868.906</i>	<i>9.333.339.022</i>	<i>6.532.292</i>	<i>12.171.060.971</i>	<i>5.587.420</i>	<i>172.244.616</i>	<i>5.375.589</i>	<i>164.716.094.062</i>	<i>5.924.663</i>
1	Keo AKD	1.534.700.674	170.085	2.455.274.948	162.177	240.549.857	168.358	367.214.307	168.579	5.118.676	159.749	4.602.858.462	165.560
2	Bột đá	2.062.011.001	228.525	3.503.326.743	231.403	340.268.448	238.150	506.676.335	232.602	7.306.943	228.043	6.419.589.470	230.906
3	Tăng trắng	2.059.010.171	228.193	1.107.754.435	73.170	378.407.403	264.843	142.862.131	65.584	2.051.273	64.018	3.690.085.413	132.728
4	Vật tư chân lưới	649.774.507	72.012	1.090.497.665	72.030	142.621.785	99.819	128.943.262	59.195	2.867.419	89.489	2.014.704.638	72.467
5	Bao gói	1.672.119.245	185.315	2.834.354.280	187.216	322.784.844	225.913	466.801.678	214.297	-	-	5.296.060.047	190.494
6	Vật liệu khác	18.013.546.491	1.996.376	30.236.603.084	1.997.199	2.979.089.141	2.085.029	4.305.851.759	1.976.706	64.860.014	2.024.219	55.599.950.489	1.999.871
*	Nhà khách	306.686.979	33.989	558.305.429	36.877	45.854.020	32.093	79.183.628	36.351	796.538	24.859	990.826.594	35.639
*	Nước thải	3.719.093.453	412.174	6.263.464.417	413.717	597.292.635	418.038	880.529.764	404.229	12.193.037	380.533	11.472.573.306	412.656
*	Bảo dưỡng	10.908.756.831	1.208.978	17.878.613.508	1.180.924	1.941.004.754	1.358.486	2.227.586.508	1.022.628	34.869.425	1.088.241	32.990.831.026	1.186.645
*	Xút	3.141.417.182	348.152	5.355.690.491	353.756	579.186.240	405.366	710.835.335	326.326	11.008.938	343.578	9.798.138.186	352.429
*	Clo	2.248.032.400	249.141	3.549.278.945	234.438	397.435.019	278.160	490.652.598	225.246	7.652.049	238.813	6.693.051.011	240.742
*	Hypo	1.793.709.124	198.790	2.946.198.951	194.603	365.865.906	256.065	361.195.475	165.816	6.372.125	198.868	5.473.341.581	196.870
*	Vận tải	4.077.057.512	451.846	7.521.767.056	496.830	652.868.397	456.935	1.021.086.652	468.755	10.628.603	331.708	13.283.408.220	477.790
*	Axit	2.001.185.994	221.784	3.551.217.937	234.566	350.110.573	245.038	481.641.539	221.109	6.519.576	203.470	6.390.675.619	229.866
<i>IV-</i>	<i>N.liệu động lực</i>	<i>22.541.117.768</i>	<i>2.498.151</i>	<i>37.591.958.686</i>	<i>2.483.037</i>	<i>3.771.504.504</i>	<i>2.639.631</i>	<i>5.342.261.510</i>	<i>2.452.495</i>	<i>75.277.592</i>	<i>2.349.341</i>	<i>69.322.120.060</i>	<i>2.493.443</i>
1	Điện	12.607.451.768	1.397.238	21.529.243.126	1.422.057	2.105.196.725	1.473.402	3.081.781.821	1.414.767	44.405.616	1.385.857	39.368.079.056	1.416.028
2	Nước	965.179.814	106.967	1.572.022.225	103.836	139.165.593	97.400	238.134.086	109.321	2.643.726	82.508	2.917.145.444	104.927
3	Hơi	8.968.486.186	993.945	14.490.693.335	957.144	1.527.142.186	1.068.829	2.022.345.603	928.407	28.228.250	880.977	27.036.895.560	972.488
<i>V-</i>	<i>CPNC trực tiếp</i>	<i>6.054.570.829</i>	<i>671.006</i>	<i>11.074.006.979</i>	<i>731.464</i>	<i>897.304.096</i>	<i>628.012</i>	<i>1.572.119.186</i>	<i>721.719</i>	<i>15.331.949</i>	<i>478.495</i>	<i>19.613.333.039</i>	<i>705.471</i>
<i>VI-</i>	<i>Chi phí SX chung</i>	<i>5.339.357.563</i>	<i>591.742</i>	<i>9.219.320.116</i>	<i>608.958</i>	<i>976.703.922</i>	<i>683.583</i>	<i>1.208.315.516</i>	<i>554.707</i>	<i>19.034.488</i>	<i>594.048</i>	<i>16.762.731.605</i>	<i>602.938</i>
<i>VII-</i>	<i>Phế liệu thu hồi</i>	<i>(1.491.366.369)</i>	<i>(165.283)</i>	<i>(2.582.771.730)</i>	<i>(170.598)</i>	<i>(308.467.186)</i>	<i>(215.892)</i>	<i>(308.216.477)</i>	<i>(141.494)</i>	<i>(5.757.984)</i>	<i>(179.701)</i>	<i>(4.696.579.746)</i>	<i>(168.931)</i>
	<b>Cộng</b>	<b>128.848.680.498</b>	<b>14.279.835</b>	<b>215.721.824.299</b>	<b>14.248.932</b>	<b>22.026.801.254</b>	<b>15.416.294</b>	<b>29.944.898.307</b>	<b>13.746.931</b>	<b>425.992.588</b>	<b>13.294.819</b>	<b>396.968.196.946</b>	<b>14.278.523</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

#### **4.1.7. Tổ chức phân tích và cung cấp thông tin chi phí, giá thành**

Công tác phân tích CPSX, giá thành sản phẩm giấy được thực hiện vào cuối năm báo cáo trước khi lập kế hoạch tài chính cho năm kế tiếp. Ví dụ như so sánh các chỉ tiêu về doanh thu bán hàng của toàn bộ sản phẩm và của từng loại sản phẩm, so sánh giữa thực hiện năm nay với năm trước và với kế hoạch để đánh giá khái quát tình hình thực hiện kế hoạch (**xem Bảng 4.18.1. và Bảng 4.18.2.**). Vì thế, việc phân tích các chỉ tiêu mới dừng lại ở mức độ so sánh đơn thuần để có được cái nhìn về tốc độ phát triển hoặc tốc độ tăng chứ chưa xây dựng được một hệ thống các chỉ tiêu phân tích và phân tích các nhân tố ảnh hưởng tới các chỉ tiêu phân tích đó để tìm ra nguyên nhân cụ thể đáp ứng cho nhu cầu phân tích thông tin để cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp trong việc ra quyết định.

**BẢNG 4.18.1. MỘT SỐ CHỈ TIÊU KINH TẾ TỔNG HỢP 2010**

Stt	Chỉ tiêu	Đvt	TH 2009	KH 2010	Thực hiện		So sánh	
					Quý IV	Lũy kế 2010	5=4/1	6=4/2
A	B	C	1	2	3	4	5=4/1	6=4/2
<b>1</b>	<b>Giá trị sản xuất CN (CĐ 94)</b>	<b>1000đ</b>	<b>764.690.000</b>	<b>936.000.000</b>	<b>278.436.000</b>	<b>923.442.000</b>	<b>121</b>	<b>99</b>
<b>2</b>	<b>Doanh thu</b>	<b>1000đ</b>	<b>1.286.446.176</b>	<b>1.593.452.000</b>	<b>689.754.678</b>	<b>1.622.929.707</b>	<b>126</b>	<b>102</b>
	- Doanh thu sản phẩm giấy	1000đ	1.204.394.065	1.508.452.000	624.827.474	1.489.660.719	124	99
	- Doanh thu khác	1000đ	82.052.111	85.000.000	64.927.204	133.268.988	162	
<b>3</b>	<b>Lợi nhuận thực hiện trước thuế</b>	<b>1000đ</b>	<b>(7.905.618)</b>	<b>41.441.000</b>	<b>49.574.860</b>	<b>63.460.781</b>		<b>153</b>
<b>4</b>	<b>Sản lượng giấy SX</b>	<b>Tấn</b>	<b>77.610,63</b>	<b>92.000,00</b>	<b>27.801,77</b>	<b>92.255,99</b>	<b>119</b>	<b>100</b>
	- Giấy cuộn	Tấn	67.034,53	81.000,00	24.194,672	79.766,258	119	98
	- Giấy Ram	Tấn	10.576,10	11.000,00	3.607,097	12.327,000	117	112
	- Giấy vò + tập	Tấn	-	-	-	162,736		
<b>5</b>	<b>Sản lượng giấy tiêu thụ</b>	<b>Tấn</b>	<b>89.585,888</b>	<b>90.000,00</b>	<b>37.468,38</b>	<b>92.244,51</b>	<b>103</b>	<b>102</b>
	- Giấy Cuộn (cả Xkhẩu)	Tấn	77.932,649	79.000,00	33.086,323	80.347,670	103	102
	- Tr.đó: Xuất khẩu	Tấn	4.418,835	15.000,00	773,167	6.062,440	137	40
	- Giấy Ram	Tấn	11.201,738	11.000,00	4.345,007	11.534,853	103	105
	- Giấy vò + tập	Tấn	451,501	-	37,053	361,988	80	0
<b>6</b>	<b>Các khoản đã nộp NS trong kỳ</b>	<b>1000đ</b>	<b>40.045.110</b>	<b>91.200.000</b>	<b>16.611.634</b>	<b>109.076.974</b>	<b>272</b>	<b>120</b>
	- Thuế VAT	1000đ	20.340.000	39.000.000	10.000.000	50.382.300	248	129
	- Thuế VAT nhập khẩu	1000đ	4.951.532	-	2.200.871	32.896.241	664	
	- Thuế NK	1000đ	6.350.029	0	392.027	4.320.694	68	
	- Thuế TNDN	1000đ	-	7.500.000	-	8.875.000		118
	- Nộp khác	1000đ	8.403.549	44.700.000	4.018.736	12.602.739	150	28
<b>7</b>	<b>Phải nộp NS trong kỳ</b>	<b>1000đ</b>	<b>46.959.283</b>	<b>91.200.000</b>	<b>33.774.224</b>	<b>116.016.068</b>	<b>247</b>	<b>127</b>
	- Thuế VAT	1000đ	26.399.139	39.000.000	22.115.701	56.188.016	213	144
	- Thuế VAT nhập khẩu	1000đ	4.951.532	0	2.200.871	32.896.241	664	
	- Thuế NK	1000đ	6.350.029	0	392.027	4.320.694	68	
	- Thuế TNDN	1000đ	(746.409)	7.500.000	5.185.378	11.310.525		151
	- Nộp khác	1000đ	10.004.992	44.700.000	3.880.247	11.300.592	113	25
<b>8</b>	<b>Lao động và tiền lương</b>							
	- Lao động BQ trong kỳ	Ngời	2.537	0	2.441	2.441	0	
	- Tiền lương thực chi	1000đ	175.357.440	0	54.265.395	175.729.987	0	
	- Long BQ/tháng	1000đ	5.760	-	7.410	5.999	0	
<b>9</b>	<b>Nợ ngắn hạn</b>	<b>1000đ</b>	<b>491.205.166</b>	<b>491.205.166</b>	<b>687.645.113</b>	<b>687.645.113</b>		<b>140</b>
	- Vay ngắn hạn ngân hàng	1000đ	328.122.835	328.122.835	406.211.021	406.211.021	124	124
	- Vay ngắn hạn công nhân viên	1000đ	60.625.695	60.625.695	44.430.122	44.430.122	73	73
	- Nợ ngắn hạn # (131,331,333,...)	1000đ	102.456.636	102.456.636	237.003.970	237.003.970	231	231
<b>10</b>	<b>D vay dài hạn</b>	<b>1000đ</b>	<b>737.173.369</b>	<b>737.173.369</b>	<b>828.332.719</b>	<b>828.332.719</b>	<b>112</b>	<b>112</b>
	- Mở rộng Bãi Bằng GD 1	1000đ	406.729.068	406.729.068	349.046.760	349.046.760	86	86
	- Vay dài hạn khác	1000đ	330.444.301	330.444.301	479.285.959	479.285.959	145	145
<b>11</b>	<b>Lãi vay ngắn &amp; dài hạn</b>	<b>1000đ</b>	<b>40.512.861</b>	<b>70.000.000</b>	<b>6.572.304</b>	<b>49.888.186</b>	<b>123</b>	<b>71</b>
	- Ngắn hạn	1000đ	21.426.298	45.000.000	6.040.527	44.306.771	207	98
	- Dài hạn	1000đ	19.086.563	25.000.000	531.777	5.581.415	29	22
<b>12</b>	<b>Khấu hao cơ bản đã trích</b>	<b>1000đ</b>	<b>103.534.273</b>	<b>125.000.000</b>	<b>21.681.411</b>	<b>126.462.826</b>	<b>122</b>	<b>101</b>
<b>13</b>	<b>Nguồn vốn Kinh Doanh chủ SH</b>	<b>1000đ</b>	<b>821.603.413</b>	<b>821.603.413</b>	<b>878.774.455</b>	<b>878.774.455</b>	<b>107</b>	<b>107</b>
	- Vốn cố định	1000đ	127.118.758	127.118.758	107.997.354	107.997.354	85	85
	- Vốn lu động	1000đ	212.505.544	212.505.544	501.757.080	501.757.080	236	236
	- Vốn trồng rừng & vốn khác	1000đ	272.015.922	272.015.922	269.020.021	269.020.021	99	99
	- Quỹ hỗ trợ sắp xếp DN	1000đ	209.963.189	209.963.189	-	-	0	0
<b>14</b>	<b>Vòng quay toàn bộ vốn</b>	<b>1000đ</b>	<b>2,51</b>	<b>2,51</b>	<b>-</b>	<b>2,65</b>	<b>0</b>	<b>106</b>
<b>15</b>	<b>Vòng quay vốn lu động</b>	<b>1000đ</b>	<b>3,04</b>	<b>3,04</b>	<b>-</b>	<b>3,38</b>	<b>0</b>	<b>111</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*

**BẢNG 4.18.2. PHÂN TÍCH TIÊU THỤ VÀ LÃI LỖ NĂM 2010**

Stt	Sản phẩm dịch vụ	Sản lượng tiêu thụ (tấn)	Doanh thu tiêu thụ	Giá vốn	Giảm giá, hàng bán bị trả lại	Chi phí bán hàng	Chi phí quản lý doanh nghiệp	Lãi (+), Lỗ (-)
A	B	1	2	3	4	5	6	7=2-3-4-5-6
1	Kinh doanh chính	92.244,511	1.491.432.687.201	1.240.266.790.088	2.904.376.891	35.462.603.580	135.498.112.113	77.300.804.529
	Giấy cuộn xuất khẩu	6.062,437	94.237.679.645	79.512.496.684	2.158.656.629	1.124.454.957	8.838.973.146	2.603.098.229
	Giấy cuộn nội địa	74.285,233	1.170.672.051.257	978.802.100.301	745.720.262	18.555.243.565	108.307.869.714	64.261.117.415
	Giấy ram	11.534,853	217.574.966.241	175.091.866.011		15.640.193.951	16.817.815.674	10.025.090.605
	Giấy vờ kẻ ngang	361,988	8.947.990.058	6.860.327.092		142.711.107	1.533.453.579	411.498.280
2	Kinh doanh phụ		75.024.646.130	70.373.950.483				4.650.695.647
3	Doanh thu tài chính		57.251.244.237	77.753.575.088				(20.502.330.851)
4	Thu nhập bất thường		2.125.506.692	113.895.069				2.011.611.623
	<b>Tổng cộng</b>	<b>92.244,51</b>	<b>1.625.834.084.260</b>	<b>1.388.508.210.728</b>	<b>2.904.376.891</b>	<b>35.462.603.580</b>	<b>135.498.112.113</b>	<b>63.460.780.948</b>

*Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam*



Hàng năm, Tổng công ty Giấy Việt Nam đều tiến hành phân tích biến động chi phí giữa định mức thực hiện với định mức kế hoạch (**xem Bảng 4.19.**) để thấy được những định mức nào tăng, giảm, từ đó các nhà quản trị xây dựng định mức cho phù hợp, quản lý chặt chẽ định mức. Tuy nhiên, việc chỉ phân tích định mức chưa phản ánh được toàn bộ sự tác động của các chi phí khác đến sự biến động chi phí của sản phẩm như chi phí nhân công, chi phí sản xuất chung.

**BẢNG 4.19. BÁO CÁO THỰC HIỆN ĐỊNH MỨC TIÊU HAO VẬT TƯ NGUYÊN LIỆU CHO SẢN PHẨM GIẤY NĂM 2010**

Stt	Tên sản phẩm và vật tư	Vật tư tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm				Tổng vật tư tiêu hao trong kỳ				Giá vật tư (1.000đ)	Giá trị tăng (+), giảm (-) (1.000đ)
		Đvt	Định mức KH	Định mức TH	Tăng(+) Giảm(-)	Đvt	Định mức KH	Định mức TH	Tăng (+) Giảm (-)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
<b>I-</b>	<b>Giấy độ trắng 80-82% ISO</b>							<b>3.892,25</b>			<b>48.285</b>
1	Bạch đàn, keo	Kg/tấn	3.057,0	2.769,55	(287,45)	Tấn	11.898,61	10.779,78	(1.118,83)	645	(721.644)
2	Bột mua ngoài	"	147,0	174,33	27,33	"	572,16	678,54	106,38	12.266	1.304.798
3	Bột đá CaCO <sub>3</sub>	"	145,0	153,39	8,39	"	564,38	597,03	32,66	1.576	51.466
4	Keo AKD	"	9,0	10,68	1,68	"	35,03	41,57	6,54	14.250	93.180
5	Tinh bột Cation	"	9,0	9,47	0,47	"	35,03	36,86	1,83	12.788	23.394
6	Chất trợ thoát nước	"	3,0	2,52	(0,48)	"	11,68	9,81	(1,87)	12.532	(23.413)
7	Chất trợ bảo lưu	"	0,4	0,42	0,02	"	1,56	1,63	0,08	109.409	8.517
8	Chất tăng trắng	"	1,0	0,86	(0,14)	"	3,89	3,35	(0,54)	42.406	(23.108)
9	Tinh bột ô xy hóa	"	40,0	44,04	4,04	"	155,69	171,41	15,72	11.866	186.589
10	Vôi	"	209,0	197,01	(11,99)	"	813,48	766,81	(46,67)	936	(43.681)
11	H <sub>2</sub> O <sub>2</sub> 50%	"	6,5	5,55	(0,95)	"	25,30	21,60	(3,70)	8.013	(29.629)
12	Ô xy	"	17,7	23,70	6,00	"	68,89	92,25	23,35	4.600	107.426
13	Na <sub>2</sub> SO <sub>4</sub>	"	33,0	27,16	(5,84)	"	128,44	105,71	(22,73)	2.354	(53.508)
14	NaCl	"	61,0	54,50	(6,50)	"	237,43	212,13	(25,30)	1.664	(42.099)
15	Than cám 4A	"	1.460,0	1.278,19	(181,81)	"	5.682,69	4.975,04	(707,65)	1.342	(949.666)
16	Dầu FO	"	10,0	9,80	(0,20)	"	38,92	38,14	(0,78)	11.400	(8.874)
17	Phèn cho nước thô	"	6,0	5,38	(0,62)	"	23,35	20,94	(2,41)	3.050	(7.360)
18	Phèn cho nước thải	"	7,2	8,27	1,07	"	28,02	32,19	4,16	3.050	12.702
19	Xút cho nấu bột	"	3,5	1,69	(1,81)	"	13,62	6,58	(7,04)	8.758	(61.700)
20	Điện mua lưới	Mwh/t	0,1	0,16	0,06	Mwh	389,23	622,76	233,54	963	224.894
<b>II-</b>	<b>Giấy độ trắng 84-86% ISO</b>							<b>53.589,24</b>			<b>(688.660)</b>
1	Bạch đàn, keo	Kg/tấn	3.079,4	2.789,84	(289,56)	Tấn	165.022,71	149.505,41	(15.517,30)	645	(10.008.659)
2	Bột mua ngoài	"	147,0	175,33	28,33	"	7.877,62	9.395,80	1.518,18	12.266	18.622.035
3	Bột đá CaCO <sub>3</sub>	"	145,0	153,39	8,39	"	7.770,44	8.220,05	449,61	1.576	708.591
4	Keo AKD	"	10,2	12,10	1,90	"	546,61	648,43	101,82	14.250	1.450.929
5	Tinh bột Cation	"	10,0	10,53	0,53	"	535,89	564,29	28,40	12.788	363.209
6	Chất trợ thoát nước	"	3,0	2,52	(0,48)	"	160,77	135,04	(25,72)	12.532	(322.359)
7	Chất trợ bảo lưu	"	0,4	0,42	0,02	"	21,44	22,51	1,07	109.409	117.263
8	Chất tăng trắng	"	2,0	1,71	(0,29)	"	107,18	91,64	(15,54)	42.406	(659.027)
9	Tinh bột ô xy hóa	"	40,0	44,04	4,04	"	1.738,73	1.914,34	175,61	11.866	2.083.804
10	Vôi	"	211,0	198,90	(12,10)	"	11.307,33	10.658,90	(648,43)	936	(606.930)

**BẢNG 4.19. BÁO CÁO THỰC HIỆN ĐỊNH MỨC TIÊU HAO VẬT TƯ NGUYÊN LIỆU CHO SẢN PHẨM GIẤY NĂM 2010 (Tiếp)**

Stt	Tên sản phẩm và vật tư	Vật tư tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm				Tổng vật tư tiêu hao trong kỳ				Giá vật tư (1.000đ)	Giá trị tăng (+), giảm (-) (1.000đ)
		Đvt	Định mức KH	Định mức TH	Tăng (+) Giảm (-)	Đvt	Định mức KH	Định mức TH	Tăng (+) Giảm (-)		
11	H <sub>2</sub> O <sub>2</sub> 50%	"	7,3	6,23	(1,07)	"	391,20	333,86	(57,34)	8.013	(459.469)
12	Ô xy	"	16,0	21,42	5,42	"	857,43	1.147,88	290,45	4.600	1.336.087
13	Na <sub>2</sub> SO <sub>4</sub>	"	35,0	28,80	(6,20)	"	1.875,62	1.543,37	(332,25)	2.354	(782.124)
14	NaCl	"	70,0	62,55	(7,45)	"	3.751,25	3.352,01	(399,24)	1.664	(664.335)
15	Than cám 4A	"	1.566,0	1.370,99	(195,01)	"	83.920,75	73.470,31	(10.450,44)	1.342	(14.024.487)
16	Dầu FO	"	10,0	9,80	(0,20)	"	535,89	525,17	(10,72)	11.400	(122.183)
17	Phèn cho nước thô	"	7,0	6,27	(0,73)	"	375,12	336,00	(39,12)	3.050	(119.316)
18	Phèn cho nước thải	"	7,2	8,27	1,07	"	385,84	443,18	57,34	3.050	174.888
19	Xút cho nấu bột	"	3,6	1,74	(1,86)	"	192,92	93,25	(99,68)	8.758	(872.962)
20	Điện mua lưới	Mwh/t	0,1	0,16	0,06	Mwh	5.358,92	8.574,28	3.215,35	963	3.096.386
<b>III-</b>	<b>Giấy độ trắng &gt; 90% ISO</b>								<b>34.557,27</b>		<b>(1.808.723)</b>
1	Bạch đàn, keo	Kg/tấn	3.144,0	2.848,37	(295,63)	Tấn	108.648,06	98.431,89	(10.216,17)	645	(6.589.427)
2	Bột mua ngoài	"	147,0	174,33	27,33	"	5.079,92	6.024,37	944,45	12.266	11.584.626
3	Bột đá CaCO <sub>3</sub>	"	145,0	153,39	8,39	"	5.010,80	5.300,74	289,94	1.576	456.938
4	Keo AKD	"	10,2	12,10	1,90	"	352,48	418,14	65,66	14.250	935.638
5	Tinh bột Cation	"	10,0	10,53	0,53	"	345,57	363,89	18,32	12.788	234.217
6	Chất trợ thoát nước	"	3,0	2,52	(0,48)	"	103,67	87,08	(16,59)	12.532	(207.874)
7	Chất trợ bảo lưu	"	0,4	0,42	0,02	"	13,82	14,51	0,69	109.409	75.618
8	Chất tăng trắng	"	6,0	5,14	(0,86)	"	207,34	177,62	(29,72)	42.406	(1.260.275)
9	Tinh bột ô xy hóa	"	40,0	44,04	4,04	"	1.291,77	1.422,24	130,47	11.866	1.548.141
10	Vôi	"	218,0	205,49	(12,51)	"	7.533,48	7.101,17	(432,31)	936	(404.644)
11	H <sub>2</sub> O <sub>2</sub> 50%	"	8,1	6,91	(1,19)	"	279,91	238,79	(41,12)	8.013	(329.520)
12	Ô xy	"	17,0	22,76	5,76	"	587,47	786,52	199,05	4.600	915.629
13	Na <sub>2</sub> SO <sub>4</sub>	"	35,4	29,13	(6,27)	"	1.223,33	1.006,65	(216,67)	2.354	(510.051)
14	NaCl	"	74,0	66,12	(7,88)	"	2.557,24	2.284,93	(272,31)	1.664	(453.126)
15	Than cám 4A	"	1.590,0	1.392,00	(198,00)	"	54.946,06	48.103,72	(6.842,34)	1.342	(9.182.420)
16	Dầu FO	"	10,0	9,80	(0,20)	"	345,57	338,66	(6,91)	11.400	(78.791)
17	Phèn cho nước thô	"	7,1	6,36	(0,74)	"	245,36	219,78	(25,57)	3.050	(77.996)
18	Phèn cho nước thải	"	7,4	8,50	1,10	"	255,72	293,74	38,01	3.050	115.940
19	Xút cho nấu bột	"	3,7	1,79	(1,91)	"	127,86	61,86	(66,00)	8.758	(578.066)
20	Điện mua lưới	Mwh/t	0,1	0,16	0,06	Mwh	3.455,73	5.529,16	2.073,44	963	1.996.719
	<b>Tổng cộng</b>										<b>(2.449.098)</b>

Nguồn: Tổng công ty Giấy Việt Nam

## 4.2. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TẠI TỔNG CÔNG TY

Qua nghiên cứu thực tế về kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam có thể rút ra nhận xét sau:

### 4.2.1. Ưu điểm

Tổng Công ty bước đầu đã nhận thức được kế toán quản trị là một công cụ đặc biệt quan trọng trong quản lý hoạt động SXKD nói chung và trong kế toán chi phí, giá thành sản phẩm nói riêng. Kế toán quản trị đã cung cấp những thông tin giúp nhà quản trị đưa ra những quyết định đúng đắn và kịp thời đối với hoạt động SXKD của Tổng Công ty.

Việc xác định đối tượng kế toán CPSX và đối tượng tính giá thành sản phẩm phù hợp với quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm giấy của Tổng Công ty. Trên cơ sở đó, Tổng Công ty đã xây dựng phương pháp tính giá, hệ thống tài khoản kế toán chi tiết, sổ kế toán chi tiết, báo cáo kế toán quản trị phù hợp với từng đối tượng tính giá thành sản phẩm. Tổng Công ty tôn trọng nguyên tắc giá phí trong việc xác định giá trị của các đối tượng cần tính giá, trị giá vốn thực tế của hàng xuất kho được tính toán theo phương pháp phù hợp với thực tế của Tổng Công ty và chuẩn mực kế toán hiện hành, đảm bảo nguyên tắc nhất quán quy định trong chế độ kế toán hiện hành. Giá thành sản phẩm đều được tính theo các khoản mục chi phí quy định trong chế độ kế toán bao gồm: Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Hệ thống tài khoản chi tiết đã được mở theo dõi từng yếu tố chi phí cho từng loại hình đã tạo điều kiện thuận lợi cho kế toán quản trị thu thập, phân tích thông tin quá khứ phục vụ yêu cầu của các nhà quản trị doanh nghiệp.

Việc phân loại CPSX, tổ chức tập hợp CPSX theo kết quả phân loại chi phí, Tổng Công ty đã tập trung phân loại và tập hợp chi phí SXKD theo khoản mục, yếu tố chi phí phục vụ cho yêu cầu tính giá thành sản phẩm và việc lập báo cáo CPSX theo yếu tố trong thuyết minh báo cáo tài chính.

### 4.2.2. Những tồn tại

- Về xác định các trung tâm chi phí

Mặc dù trong công tác kế toán đã có sự tổ chức theo từng địa điểm phát sinh chi phí nhưng Tổng Công ty vẫn chưa vận dụng lý thuyết về trung tâm trách nhiệm và trung tâm chi phí làm cơ sở cho việc tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm.

- Về tổ chức phân loại chi phí SXKD

Việc phân loại chi phí SXKD mới chỉ dừng lại ở mức thực hiện theo những cách phân loại chi phí thông thường phục vụ cho công tác kế toán tài chính chứ chưa được tổ chức phân loại theo quan điểm của kế toán quản trị.

- Về tổ chức lập dự toán kế hoạch SXKD

Tổng Công ty mới chỉ lập dự toán kế hoạch theo từng năm chứ chưa chi tiết ra cho từng tháng trong năm. Mặt khác, vẫn chưa xác định được hệ thống ghi nhận, hệ thống hoá, xử lý thông tin thích hợp phục vụ cho kiểm tra việc thực hiện dự toán.

- Về tổ chức ghi nhận thông tin

Đối với việc thiết lập hệ thống chứng từ để ghi nhận thông tin ban đầu: Để phục vụ yêu cầu cung cấp thông tin của nhà quản trị doanh nghiệp, nhiều thông tin mang tính chất nội bộ, có tính chất chi tiết cụ thể không phản ánh trên chứng từ kế toán bắt buộc, Tổng Công ty chưa xây dựng mẫu chứng từ kế toán riêng cho đơn vị với nội dung, mẫu biểu và phương pháp ghi chép phù hợp nên chi phí gián tiếp vẫn còn nhiều và phải sử dụng phương pháp phân bổ gián tiếp để tính giá thành cho các loại sản phẩm.

- Về hệ thống hoá, xử lý thông tin

Hệ thống sổ kế toán chi tiết đã phục vụ công tác tập hợp chi phí và tính giá thành cho từng loại sản phẩm nhưng vẫn đứng trên quan điểm của kế toán tài chính. Việc thiết kế các mẫu sổ để phục vụ cho việc thu nhập và xử lý thông tin còn nhiều hạn chế, các chỉ tiêu không được thiết kế phù hợp với kế hoạch dẫn đến khó khăn khi tổng hợp số liệu từ sổ kế toán để đối chiếu, so sánh với kế hoạch, dự toán đã lập. Việc lựa chọn tiêu chuẩn chi phí chung chưa phù hợp với một số yếu tố chi phí và cách thức phân bổ chưa dựa trên “cơ sở hoạt động”.

Về việc vận dụng phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận trong việc ra quyết định kinh doanh: Cơ sở để vận dụng mối quan hệ chi phí khối lượng lợi nhuận là dựa trên cách phân loại chi phí thành biến phí và định phí. Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận là công cụ quan trọng trong quản trị doanh nghiệp. Căn cứ vào việc phân tích mối quan hệ này nhà quản trị có thể lựa chọn các phương án kết hợp sự thay đổi của các nhân tố một cách hợp lý nhằm tăng thêm lợi nhuận của doanh nghiệp. Tuy nhiên, việc phân tích mối quan hệ này chưa được Tổng công ty quan tâm và vận dụng đầy đủ

- Về tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị

Tổng Công ty chưa tổ chức xây dựng một hệ thống báo cáo quản trị trên cơ sở các chỉ tiêu kinh tế theo dự toán, trong công tác kế toán quản trị còn chưa chú trọng đến các báo cáo kế toán bộ phận để phục vụ cho việc ra quyết định trong ngắn hạn cũng như trong dài hạn.

- Về tổ chức phân tích thông tin

Công tác phân tích CPSX, giá thành sản phẩm tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam còn đơn giản, mới chỉ phân tích khái quát chỉ tiêu chi phí, giá thành thông qua việc tiến hành so sánh giá thành theo khoản mục giữa thực tế với kế hoạch. Việc so sánh định mức kinh tế, kỹ thuật tiêu hao mới chỉ dừng lại ở việc so sánh tổng giá trị có bù trừ giữa các loại với nhau và đảm bảo không vượt chứ chưa đi vào phân tích từng khoản, từng yếu tố để tìm ra nguyên nhân và đưa ra biện pháp khắc phục, chủ yếu thực hiện phân tích thông tin tĩnh, không xem xét phân tích thông tin trên cơ sở vận động. Do đó, không thể dự đoán được tình hình SXKD của doanh nghiệp trong tương lai, khó có thể đưa ra các quyết định hợp lý, phù hợp với mục tiêu mà doanh nghiệp phấn đấu theo đuổi.

#### **4.2.3. Những nguyên nhân của thực trạng trên**

- Từ các phân tích trên có thể đề cập đến một số nguyên nhân cơ bản sau: Hệ thống kế toán doanh nghiệp hiện nay vận hành theo chế độ kế toán thống nhất, do Nhà nước ban hành mà chế độ kế toán hiện nay mới chỉ đề cập đến nội dung kế toán tài

chính (trong đó bao gồm cả kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết ở một số đối tượng).

- Tuy Bộ Tài chính đã có Thông tư hướng dẫn về thực hiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp, nhưng đây là một vấn đề mới và các doanh nghiệp thực hiện với phương châm “vừa làm, vừa sửa” trong điều kiện sự hiểu biết của chúng ta về kế toán quản trị trong nền kinh tế thị trường còn nhiều hạn chế và cũng chưa hoàn toàn thống nhất. Đây là nguyên nhân chính dẫn tới hiện trạng triển khai chế độ kế toán doanh nghiệp nói chung và kế toán quản trị nói riêng còn nhiều hạn chế.

- Trong thực tế hiện nay, doanh nghiệp chỉ chú trọng đến bộ phận kế toán tài chính, doanh nghiệp luôn coi trọng báo cáo kế toán tài chính vì nếu chậm thực hiện các công việc kế toán của bộ phận kế toán tài chính sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến các hoạt động khác, đặc biệt ở góc độ vĩ mô: đánh giá tình hình tài chính và xác định thuế cho doanh nghiệp.

- Trong môi trường kinh doanh ở nước ta hiện nay thì hiệu quả hoạt động của các doanh nghiệp Nhà nước vẫn phụ thuộc vào các quyết định, chính sách vĩ mô của Nhà nước. Trong điều kiện môi trường kinh doanh như vậy, tất yếu doanh nghiệp chỉ quan tâm đến biến động ở tầm vĩ mô so với quan tâm cải tiến hoàn thiện các hoạt động của doanh nghiệp.

#### 4.3. MỘT SỐ GIẢI PHÁP TỔ CHỨC CÔNG TÁC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ, GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TẠI TỔNG CÔNG TY

Từ việc phân tích thực trạng tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm ở Tổng Công ty Giấy Việt Nam, việc tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm ở Tổng Công ty Giấy Việt Nam là một đòi hỏi khách quan và mang tính cấp thiết. Những *yêu cầu* cơ bản để tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm ở Tổng Công ty Giấy Việt Nam là:

Thứ nhất, tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành trên cơ sở đặc điểm hoạt động SXKD và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Mặc dù kế toán quản trị linh hoạt và không có tính pháp lệnh nhưng Tổng Công ty cần triển khai áp dụng

một cách chặt chẽ, có hệ thống. Đồng thời không nên chỉ xét đến điều kiện hiện tại mà còn phải tính đến xu hướng vận động và phát triển của bản thân Tổng công ty.

Thứ hai, tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành phải tuân thủ cơ chế quản lý tài chính. Các thông tin mà kế toán quản trị có được chủ yếu từ việc hạch toán kế toán, cho dù thông tin do kế toán tài chính hay kế toán quản trị cung cấp thì việc tổ chức thu thập các thông tin đó vẫn phải đảm bảo tuân thủ nghiêm chỉnh các chế độ về quản lý tài chính kế toán hiện hành.

Thứ ba, yêu cầu đảm bảo tính hiệu quả. Khi tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm yêu cầu phải cân nhắc điều kiện khả thi để thực hiện giải pháp, đảm bảo hài hoà giữa chi phí bỏ ra và lợi ích đem lại. Trước hết, cần tổ chức tốt công tác hạch toán ban đầu, từ việc thiết kế hệ thống chứng từ, các chỉ tiêu, mẫu biểu báo cáo để thu thập, xử lý và phân tích thông tin một cách đầy đủ, kịp thời chính xác.

Các **nguyên tắc** cơ bản của tổ chức công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm của Tổng công ty đó là:

Phải phù hợp với định hướng xây dựng mô hình kế toán quản trị của Việt Nam, xây dựng mô hình phù hợp với điều kiện SXKD, đặc điểm của ngành Giấy nói chung và Tổng Công ty Giấy Việt Nam nói riêng.

Không làm xáo trộn về mặt tổ chức mà nên dựa vào tổ chức bộ máy quản lý hiện tại để sắp xếp, điều chỉnh, bổ sung nhân sự và nội dung công việc cho phù hợp.

Đảm bảo cho bộ máy kế toán hoạt động và vận hành bao quát được cả nội dung của kế toán tài chính và kế toán quản trị và có sự phân định rõ ràng, hợp lý giữa các bộ phận kế toán. Bộ phận kế toán tài chính vẫn phải đáp ứng đầy đủ các yêu cầu quản lý của Tổng công ty Giấy Việt Nam, các cấp quản lý, các đối tượng bên ngoài liên quan, thực hiện đúng các nguyên tắc, chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành. Bộ phận kế toán quản trị phải đáp ứng nhu cầu thông tin để phục vụ cho việc điều hành, quản trị nội bộ doanh nghiệp có hiệu quả hơn.



Phải dựa trên nguyên tắc phù hợp và hài hoà giữa lợi ích thu được và chi phí để tổ chức hoạt động. Vì mục đích của kế toán quản trị cũng chính là hiệu quả kinh tế, quản lý kinh doanh.

Đảm bảo tính khả thi đối với doanh nghiệp, nếu mô hình không áp dụng được một cách dễ dàng thì tính khả thi không được áp dụng, do đó tính thực tiễn của mô hình không được đảm bảo.

#### **4.3.1. Hoàn thiện bộ máy kế toán đảm bảo thực hiện kế toán quản trị**

Hiện nay, Phòng Tài chính - Kế toán Tổng Công ty Giấy Việt Nam tổ chức bộ máy theo hình thức tập trung, kế toán quản trị mới chỉ dừng lại ở những biểu hiện thông qua kế toán chi tiết trong kế toán tài chính chứ chưa được tổ chức theo mô hình nào. Trên cơ sở bộ máy kế toán, căn cứ vào trình độ năng lực của từng nhân viên kế toán, để không làm xáo trộn cơ cấu tổ chức của phòng thì mô hình tổ chức bộ máy kế toán mà Tổng Công ty nên áp dụng là mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị, kế toán trưởng có thể phân công công việc như sau:

##### *\* Kế toán vốn bằng tiền và thanh toán*

Kế toán tài chính: Ghi chép kế toán tổng hợp và chi tiết tình hình hiện có và biến động của vốn bằng tiền, các khoản phải thu phải trả, cung cấp số liệu để lập các chỉ tiêu liên quan đến báo cáo tài chính.

Kế toán quản trị: Lập kế hoạch vay vốn, vay nợ, thanh toán. Theo dõi chi tiết từng nguồn vốn, khoản nợ tùy theo yêu cầu quản lý cụ thể, cung cấp số liệu cho việc lập báo cáo kế toán quản trị về tình hình vốn, quỹ, thanh toán.

##### *\* Kế toán TSCĐ và hàng tồn kho*

Kế toán tài chính: Ghi sổ kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết về TSCĐ và từng loại vật tư, thành phẩm. Cung cấp số liệu để lập các chỉ tiêu liên quan đến báo cáo tài chính.

Kế toán quản trị: Mở sổ theo dõi chi tiết nguyên giá, khấu hao, tình hình tăng giảm TSCĐ theo nguồn vốn đầu tư, nơi sử dụng. Tình hình cung cấp, dự trữ, tồn đọng vật tư, thành phẩm. Lập kế hoạch và phân tích tình hình thực hiện kế hoạch cung cấp, sử dụng, sử dụng TSCĐ.

*\* Kế toán chi phí nhân công và thanh toán cho người lao động*

Kế toán tài chính: Trích tiền lương và các khoản phải trả theo chế độ cho người lao động. Ghi sổ kế toán tổng hợp và chi tiết để cung cấp số liệu cho các chỉ tiêu liên quan đến báo cáo tài chính.

Kế toán quản trị: Lập dự toán tiền lương và các khoản phải trả cho người lao động. Theo dõi và cung cấp các chỉ tiêu chi tiết về chi phí nhân công để lập báo cáo thu nhập và chi phí của từng bộ phận và toàn doanh nghiệp theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

*\* Kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành*

Kế toán tài chính: Ghi sổ kế toán tổng hợp và chi tiết CPSX, tính giá thành sản phẩm, cung cấp số liệu để lập các chỉ tiêu liên quan đến báo cáo tài chính.

Kế toán quản trị: Tính toán xây dựng dự toán chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công, chi phí sản xuất chung ở mức độ chi tiết đến từng loại hình SXKD. Theo dõi chi tiết chi phí và tính giá thành sản phẩm tùy theo yêu cầu để cung cấp cho nhà quản trị đưa ra các quyết định phù hợp.

*\* Kế toán tiêu thụ và xác định kết quả kinh doanh*

Kế toán tài chính: Ghi sổ kế toán tổng hợp và chi tiết về thành phẩm tiêu thụ, doanh thu bán hàng, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, xác định kết quả, cung cấp số liệu để lập các chỉ tiêu liên quan đến báo cáo tài chính.

Kế toán quản trị: Theo dõi chi tiết doanh thu, chi phí, kết quả của từng loại hình SXKD, lập báo cáo thu nhập, lập dự toán và phân tích tình hình thực hiện dự toán doanh thu, chi phí bán hàng, chi phí QLDN và kết quả.

#### **4.3.2. Tổ chức xác định các trung tâm chi phí phù hợp**

Để tổ chức được công tác kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam đòi hỏi phải xác định được các trung tâm chi phí phù hợp với quy trình sản xuất và đặc điểm SXKD tại Tổng Công ty. Nhìn chung, việc tổ chức sản xuất ở Tổng Công ty hiện nay là phù hợp với điều kiện thực tế của doanh nghiệp. Tuy nhiên, Tổng Công ty vẫn chưa biết và vận dụng khái niệm trung tâm chi phí trong việc xác định các trung tâm này để làm cơ sở nền móng cho việc

tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm. Vì thế, cán bộ kế toán cần phải nghiên cứu các văn bản có liên quan đến kế toán quản trị trong doanh nghiệp mà Bộ Tài Chính ban hành để vận dụng sao cho phù hợp với đơn vị của mình.

#### **4.3.3. Hoàn thiện phân loại chi phí SXKD**

Phân loại chi phí SXKD cần được Tổng Công ty quan tâm đúng mức. Tổ chức phân loại chi phí theo quan điểm của kế toán quản trị như phân loại chi phí theo mối quan hệ với các khoản mục trên Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, phân loại chi phí theo mối quan hệ với khối lượng hoạt động, phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định để đảm bảo kiểm soát chi phí một cách có hiệu quả.

#### **4.3.4. Hoàn thiện tổ chức xây dựng dự toán, kế hoạch chi phí, giá thành sản phẩm**

Việc lập dự toán ở Tổng Công ty nên lập theo năm và được chia ra theo quý để thuận tiện trong việc theo dõi tình hình thực hiện dự toán, kế hoạch để có những điều chỉnh kịp thời trong SXKD nhằm đạt được những mục tiêu đã đề ra.

Tổng Công ty nên thiết lập một hệ thống chỉ tiêu dự toán, kế hoạch trên cơ sở phối kết hợp chặt chẽ với Phòng Tài chính - Kế toán để đảm bảo tính nhất quán, những chỉ tiêu đưa ra đều được thiết kế để tập hợp số liệu lên báo cáo thực tế một cách nhanh chóng và đảm bảo đối chiếu, so sánh dễ dàng với dự toán, kế hoạch tránh việc các chỉ tiêu thực tế và các chỉ tiêu dự toán, kế hoạch có khoảng cách lớn trong cách tính toán.

#### **4.3.5. Hoàn thiện tổ chức ghi nhận thông tin ban đầu chi phí SXKD**

Theo quy định hiện hành hệ thống chứng từ kế toán gồm 2 loại: các chứng từ kế toán bắt buộc và chứng từ kế toán mang tính chất hướng dẫn. Các chứng từ kế toán mang tính hướng dẫn chủ yếu là các chứng từ sử dụng trong nội bộ doanh nghiệp, các doanh nghiệp phải căn cứ vào đặc điểm điều kiện cụ thể để vận dụng.

Việc hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán phục vụ kế toán quản trị trong doanh nghiệp phải đáp ứng được yêu cầu:

Thiết kế các chứng từ hướng dẫn phải phản ánh đầy đủ chỉ tiêu, yếu tố cần thiết trên chứng từ để thuận lợi cho việc hạch toán ban đầu và tạo cơ sở cho việc ghi nhận, hệ thống hoá, xử lý và cung cấp thông tin cho kế toán quản trị ở giai đoạn tiếp theo.

Đi cùng với việc thiết kế các chứng từ hướng dẫn, phải tổ chức hướng dẫn thực hiện công tác hạch toán ban đầu, quy định nội dung và phương pháp ghi chép cụ thể cho từng loại nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo yêu cầu của kế toán quản trị.

Tại Tổng Công ty Giấy Việt Nam việc thiết kế các chứng từ để sử dụng cho kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm ngoài các nội dung theo hướng dẫn của Bộ Tài Chính nên quy định thêm các nội dung sau:

- + Định khoản chi tiết đến đối tượng tập hợp chi phí
- + Xác định chi phí kiểm soát được hay không kiểm soát được

#### **4.3.6. Hoàn thiện tổ chức hệ thống hoá, xử lý thông tin chi phí, giá thành sản phẩm**

*\* Thiết kế hệ thống sổ kế toán để thu thập thông tin thực hiện về chi phí, giá thành phục vụ yêu cầu quản trị doanh nghiệp*

Theo chế độ hiện hành, Nhà nước quy định về mẫu sổ kế toán mang tính chất bắt buộc theo các hình thức kế toán. Tuy nhiên, cũng có hướng dẫn mở các sổ kế toán chi tiết. Việc hoàn thiện sổ kế toán chi tiết phục vụ kế toán quản trị trong doanh nghiệp phải đáp ứng được các yêu cầu cụ thể sau:

+ Phải đảm bảo mối quan hệ giữa sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết để đảm bảo mối quan hệ cân đối giữa các chỉ tiêu kinh tế tài chính tổng hợp với số liệu chi tiết của chỉ tiêu đó, giúp cho nhân viên kế toán các phân hành có được cái nhìn nhất quán về từng chỉ tiêu, nhanh chóng nhận biết được những biểu hiện bất thường trong các yếu tố cấu thành của chỉ tiêu, có biện pháp thông báo kịp thời cho nhà quản trị ở các cấp, hoặc có diễn giải cụ thể về kết quả thực hiện các chỉ tiêu kinh tế tài chính tổng hợp trên báo cáo kế toán quản trị.

+ Đảm bảo mối quan hệ kiểm tra, đối chiếu số liệu nhằm đảm bảo tính chính xác trong quá trình hệ thống hoá thông tin, đảm bảo độ tin cậy cho số liệu kế toán trong các báo cáo kế toán quản trị.

+ Phải thống nhất với các chỉ tiêu trong kế hoạch để đáp ứng việc tổng hợp số liệu thực tế đối chiếu với kế hoạch nhằm kiểm tra tình hình thực hiện kế hoạch để có những điều chỉnh một cách kịp thời.

+ Theo dõi chi tiết từng khoản mục chi phí, yếu tố chi phí, kết hợp với việc nhận dạng chi phí biến đổi và chi phí cố định, nhận dạng chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được.

*\* Xác định tiêu chuẩn phân bổ phù hợp*

Tiêu chuẩn phân bổ cần phải dựa trên “cơ sở hoạt động”, tiêu chuẩn phân bổ phải đảm bảo cùng chiều với chi phí cần phân bổ, phải tính toán không quá phức tạp và đảm bảo tính khả thi, hiệu quả.

#### **4.3.7. Hoàn thiện tổ chức phân tích thông tin chi phí, giá thành sản phẩm**

Phân đầu hạ chi phí, giá thành sản phẩm là con đường cơ bản và lâu dài để doanh nghiệp có thể tăng lợi nhuận, tăng sức cạnh tranh trên thị trường. Muốn hạ giá thành sản phẩm cần tiến hành đánh giá, phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến giá thành để tìm ra các nguyên nhân và trên cơ sở đó đưa ra các biện pháp tác động phù hợp nhằm khắc phục những mặt hạn chế, phát huy hơn nữa các nhân tố tích cực.

Hệ thống các chỉ tiêu cần phân tích về chi phí, giá thành sản phẩm bao gồm:

- Phân tích tình hình thực hiện khối lượng sản phẩm sản xuất
- Phân tích biến động của chi phí sản xuất kinh doanh cho từng loại sản phẩm, theo từng khoản mục chi phí.
- Phân tích tình hình thực hiện giá thành giữa giá thành thực tế với giá thành kế hoạch
- Phân tích tình hình thực hiện định mức kinh tế - kỹ thuật

Căn cứ và kết quả tính toán cụ thể của chi tiêu chi phí, giá thành sẽ đánh giá trong kỳ có hoàn thành kế hoạch chi phí giá thành không. Trên cơ sở đánh giá này Tổng Công ty sẽ cần đi sâu xem xét các nguyên nhân cụ thể dẫn đến việc doanh nghiệp không hoàn thành kế hoạch chi phí, giá thành (nếu có) để xây dựng các biện pháp tác động phù hợp. Sau khi đánh giá chung tình hình thực hiện kế hoạch giá thành của toàn bộ sản phẩm, Tổng Công ty có thể đi sâu phân tích giá thành đơn vị theo khoản mục chi phí nhằm tìm ra các nguyên nhân cụ thể ảnh hưởng đến việc thực hiện giá thành.

Kỳ phân tích nên thực hiện định kỳ 1 lần/tháng sẽ cung cấp thông tin kịp thời cho nhà quản trị ra quyết định quản lý điều chỉnh hoạt động SXKD nhằm hoàn thành kế hoạch mà cấp trên đã giao. Thông qua việc phân tích tình hình thực hiện kế hoạch chi phí, giá thành Tổng Công ty sẽ đánh giá được trách nhiệm quản trị của các đơn vị trong việc quản lý, sử dụng các nguồn lực.

#### **4.3.8. Hoàn thiện tổ chức lập báo cáo kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm**

Để cung cấp thông tin thực hiện các chỉ tiêu kế toán cần phải lập hệ thống các báo cáo kế toán quản trị. Hệ thống này bao gồm:

- + Hệ thống các báo cáo tình hình thực hiện như
  - Báo cáo chi tiết khối lượng sản phẩm hoàn thành
  - Báo cáo chi phí của từng loại sản phẩm
  - Báo cáo sản xuất
  - Phiếu chi phí công việc theo từng đơn đặt hàng
- + Hệ thống các báo cáo phân tích như
  - Phân tích nhân tố ảnh hưởng đến chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm
  - Phân tích tình hình thực hiện lợi nhuận
  - Phân tích tình hình thực hiện sản lượng sản xuất

Tổng Công ty nên tham khảo một số mẫu biểu báo cáo kế toán quản trị được hướng dẫn trong thông tư 53/2006/TT-BTC ngày 12/06/2006 của Bộ Tài chính, căn cứ vào yêu cầu quản lý để xây dựng báo cáo quản trị khác.

#### **4.3.9. Tổ chức vận dụng phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận trong việc ra quyết định kinh doanh**

Trên cơ sở nhận diện chi phí theo biến phí và định phí, Tổng Công ty nên sử dụng các chỉ tiêu giá thành sản xuất theo biến phí, giá thành toàn bộ theo biến phí ... để cho phép thực hiện phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận.

Bằng cách phân loại, tổng hợp chi phí theo biến phí và định phí, sẽ giúp các nhà quản trị nhận biết được định phí là đại lượng tương đối ổn định, muốn tối đa hoá lợi nhuận cần phải tối đa hoá tổng lãi trên biến phí. Theo cách phân loại như vậy, nhà quản trị doanh nghiệp có thể xác định được độ lớn đòn bẩy kinh doanh. Điều này cho thấy, doanh nghiệp nào có kết cấu chi phí với phần định phí cao hơn thì doanh nghiệp đó có đòn bẩy kinh doanh lớn hơn và ngược lại với đòn bẩy kinh doanh lớn thì doanh nghiệp có thể đạt được tỉ lệ cao hơn về lợi nhuận với tỉ lệ tăng thấp hơn nhiều về doanh thu khi đã đạt sản lượng hoà vốn.

## **PHẦN 5**

### **KẾT LUẬN VÀ KIẾN NGHỊ**

#### **5.1. KẾT LUẬN**

Tổ chức công tác kế toán quản chi phí, giá thành sản phẩm là một vấn đề ở Việt Nam còn tương đối mới mẻ, nhưng lại rất cần thiết cho các doanh nghiệp hoạt động trong nền kinh tế thị trường để có thể hội nhập với thế giới. Điều này đòi hỏi cả sự hướng dẫn của Nhà nước và sự nỗ lực của bản thân doanh nghiệp. Nó bắt nguồn từ chính nhu cầu thông tin của các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc thực hiện các chức năng quản trị tại đơn vị mình.

Luận văn đã nghiên cứu và làm sáng tỏ những vấn đề lý luận và thực tiễn về kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh. Trên cơ sở đó nắm chắc được những vấn đề thuộc về bản chất, nội dung, các cách phân loại chi phí, giá thành, đối tượng tập hợp chi phí, đối tượng tính giá thành, phương pháp tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm trong kế toán quản trị.

Luận văn đã trình bày cụ thể thực trạng kế toán quản trị chi phí và tính giá thành sản phẩm tại Tổng công ty Giấy Việt Nam. Trên cơ sở đó tiến hành phân tích, đánh giá và rút ra được những ưu điểm, những tồn tại cơ bản mà Tổng công ty Giấy Việt Nam cần khắc phục và hoàn thiện nhằm nâng cao hiệu quả quản lý chi phí sản xuất kinh doanh và giá thành sản phẩm tại Tổng công ty.

Trên cơ sở các phân tích cụ thể phù hợp với thực tế, luận văn đã đưa ra một số biện pháp có tính khả thi nhằm hoàn thiện kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm tại Tổng công ty Giấy Việt Nam, nhằm nâng cao hiệu quả kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm tại Tổng công ty Giấy Việt Nam. Đó là: Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán đảm bảo thực hiện kế toán quản trị; Tổ chức xác định các trung tâm chi phí; Hoàn thiện công tác phân loại chi phí SXKD, xây dựng dự toán chi phí, giá thành sản phẩm và ghi nhận thông tin ban đầu chi phí SXKD; Hoàn thiện tổ chức hệ thống, xử lý và phân tích thông tin chi phí, giá thành sản phẩm và lập báo cáo quản trị chi phí, giá thành sản phẩm.



## 5.2. KIẾN NGHỊ

Kế toán quản trị có vai trò hết sức quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho các nhà quản trị trong việc thực hiện các chức năng quản trị doanh nghiệp. Tuy nhiên việc xây dựng và tổ chức vận dụng kế toán quản trị nói chung và kế toán quản trị chi phí, giá thành nói riêng cần có những giải pháp đồng bộ, kết hợp từ phía Nhà nước, các ngành chủ quản và bản thân từng doanh nghiệp.

### 5.2.1. Về phía Nhà nước

Ngày nay nền kinh tế Việt Nam đang vận hành theo cơ chế thị trường. Hệ thống kế toán Việt Nam đang được chuyển đổi phù hợp với cơ chế thị trường, thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế. Việc xác định rõ phạm vi kế toán quản trị là vấn đề cần thiết để làm cơ sở cho việc tổ chức công tác kế toán quản trị và hoàn thiện nội dung kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Nhà nước cần tham gia xây dựng hệ thống kế toán quản trị với tư cách là người hướng dẫn, không can thiệp sâu vào công tác kế toán quản trị, nhưng cũng không nên thả nổi vấn đề này vì Nhà nước có chức năng quản lý kinh tế ở tầm vĩ mô. Để thực hiện yêu cầu này Nhà nước có thể làm một số công việc sau:

Thứ nhất, Nhà nước cần hoàn thiện về lý luận kế toán quản trị ở Việt Nam bao gồm các nội dung: Xác định rõ phạm vi kế toán quản trị và nội dung kế toán quản trị trong các doanh nghiệp. Xây dựng mô hình kế toán quản trị cho các doanh nghiệp: Xây dựng cơ bản, doanh nghiệp thương mại, doanh nghiệp giao thông, doanh nghiệp bưu điện ... Xác lập kế toán quản trị theo từng quy mô: Doanh nghiệp có quy mô lớn, doanh nghiệp có quy mô trung bình, doanh nghiệp có quy mô nhỏ.

Thứ hai, hướng dẫn kế toán quản trị đối với doanh nghiệp, tập trung một số nội dung: Phân loại chi phí, số lượng, nội dung khoản mục giá thành sản phẩm dịch vụ. Xác định các trung tâm chi phí, theo từng ngành hàng khác nhau. Yêu cầu hạch toán chi tiết về thu nhập, các phương pháp tập hợp chi phí theo đối tượng hạch toán, các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, các phương pháp tính giá thành, các loại dự toán, các loại báo cáo quản trị, các chỉ tiêu phân tích tình hình tài chính doanh nghiệp, các loại sổ chi tiết, thẻ chi tiết ...

Kế toán quản trị mang đậm tính đặc thù, là vấn đề mang màu sắc chi tiết, gắn với doanh nghiệp cụ thể, do đó không thể có quy định thống nhất về nội dung kế toán quản trị cho từng doanh nghiệp. Tuy nhiên rất cần sự hướng dẫn, định hướng của Nhà nước để kế toán quản trị có thể dễ dàng đi vào thực tế và được thực tế thừa nhận như một tất yếu không thể hoà tan vào kế toán tài chính.

### **5.2.2. Về phía doanh nghiệp**

Là chủ thể hành động, các doanh nghiệp là nơi trực tiếp vận dụng và thực hiện kế toán quản trị, do đó để công tác này có hiệu quả, nhà quản trị cần phải:

+ Nhận thức rõ vai trò quan trọng và sự cần thiết của kế toán quản trị trong nền kinh tế vận hành theo cơ chế thị trường. Nhà quản trị cần đặt lợi ích của doanh nghiệp lên hàng đầu, quan tâm đến công tác dự đoán hoạt động SXKD của doanh nghiệp trong tương lai, tập trung xây dựng và lựa chọn các phương án SXKD trên cơ sở các thông tin đáng tin cậy, chú trọng việc xây dựng định mức, dự toán và kế hoạch để thực hiện tốt chức năng kiểm soát quá trình hoạt động SXKD.

+ Tiến hành đào tạo và bồi dưỡng đội ngũ kế toán những kiến thức và kinh nghiệm vận dụng về kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

+ Hoàn thiện tổ chức bộ máy kế toán doanh nghiệp nhằm xây dựng một hệ thống thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin trong doanh nghiệp theo hướng tăng cường kiểm soát và quản lý chi phí.

+ Tổ chức trang bị các phương tiện kỹ thuật và ứng dụng công nghệ thông tin để thu thập và xử lý thông tin nhanh chóng.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ Tài chính (2006), Chế độ kế toán doanh nghiệp ban hành theo Quyết định số 15/2006-QĐ/BTC ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.
2. Bộ Tài chính (2006), Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12/06/2006 hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp.
3. Chính phủ (2011), Quyết định số 858/QĐ-TTg ngày 06 tháng 6 năm 2011 phê duyệt Điều lệ tổ chức và hoạt động của Tổng công ty Giấy Việt Nam.
4. Đoàn Xuân Tiên (2007), Giáo trình kế toán quản trị doanh nghiệp, Nhà xuất bản Tài chính.
5. Đoàn Xuân Tiên (2009), Kế toán quản trị chi phí và các quyết định tối đa hóa lợi nhuận doanh nghiệp, Nhà xuất bản Tài chính.
6. Đỗ Quang Giám (2010), Bài giảng Kế toán chi phí nâng cao.
7. Học viện Tài chính (2004), Hoàn thiện mô hình tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất.
8. Huỳnh Lợi (2009), Kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất từ kinh nghiệm thế giới áp dụng vào Việt Nam.  
*Nguồn:*[http://www.ketoanviet.com/vietnam/KetoanQuantri/Ke\\_toan\\_quan\\_tri\\_trong\\_DN\\_san\\_xuat\\_tu\\_kinh\\_nghiem\\_the\\_gioi\\_den\\_ap\\_dung\\_vao\\_Viet\\_Nam-251.ktv](http://www.ketoanviet.com/vietnam/KetoanQuantri/Ke_toan_quan_tri_trong_DN_san_xuat_tu_kinh_nghiem_the_gioi_den_ap_dung_vao_Viet_Nam-251.ktv)
9. webketoan (2009), Xây dựng kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất kinh doanh ở Việt Nam.  
*Nguồn:*[http://www.webketoan.vn/news/index.php?module=news&function=detail&cat\\_id=5&id=409](http://www.webketoan.vn/news/index.php?module=news&function=detail&cat_id=5&id=409)
10. Nguyễn Phú Giang (2005), Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh, Nhà xuất bản Tài chính.
11. Nguyễn Tấn Bình (2003), Kế toán quản trị - Lý thuyết căn bản và nguyên tắc ứng dụng trong quyết định kinh doanh, Nhà xuất bản Đại học Quốc gia TP Hồ Chí Minh.

12. Quốc hội Nước CHXHCN Việt Nam (2003), Luật kế toán số 03/2003/QH11 ban hành ngày 17/6/2003.
13. Tổng Công ty Giấy Việt Nam (2010), Báo cáo quản trị của Tổng công ty năm 2010.
14. Tổng Công ty Giấy Việt Nam (2010), Báo cáo tài chính của Tổng công ty năm 2010.