

## **LỜI CAM ĐOAN**

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu trong luận án là trung thực. Những kết quả trong luận án chưa từng được công bố trong bất cứ một công trình nào khác.

Tác giả luận án

Phạm Hồng Hải

## MỤC LỤC

Lời cam đoan .....	i
Mục lục .....	ii
Danh mục các chữ viết tắt .....	v
Danh mục các bảng .....	vi
Danh mục các sơ đồ .....	vii
LỜI MỞ ĐẦU .....	1
CHƯƠNG 1. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ QUẢN TRỊ CHI PHÍ KINH DOANH THEO QUÁ TRÌNH HOẠT ĐỘNG (ABC/M) TRONG CÁC DOANH NGHIỆP .....	15
1.1. Quản trị chi phí kinh doanh – hệ thống cung cấp thông tin kinh tế bên trong cho các quyết định quản trị .....	15
1.1.1. Khái niệm quản trị chi phí kinh doanh .....	15
1.1.2. Nội dung chủ yếu của quản trị chi phí kinh doanh .....	17
1.1.3. Các hướng phát triển của quản trị chi phí kinh doanh .....	24
1.2. Quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động .....	29
1.2.1. Khái niệm quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động .....	29
1.2.2. Nội dung chủ yếu của quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động .....	30
1.2.3. Sự khác biệt cơ bản giữa quản trị chi phí kinh doanh truyền thống và quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động .....	41
1.2.4. Các giai đoạn phát triển của quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động .....	44
1.3. Kinh nghiệm vận dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở một số nước trên thế giới .....	48
1.3.1. Kinh nghiệm vận dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở các nước phát triển .....	48
1.3.2. Kinh nghiệm vận dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở các nước đang phát triển .....	50

1.3.3. Bài học kinh nghiệm .....	52
1.4. Khả năng ứng dụng và các nhân tố ảnh hưởng đến sự tiếp nhận quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	53
<b>CHƯƠNG 2. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG VỀ QUẢN TRỊ CHI PHÍ KINH DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN GỖ VIỆT NAM .....</b>	<b>56</b>
2.1. Tổng quan về ngành công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	56
2.1.1. Khái quát về ngành công nghiệp chế biến gỗ qua các thời kỳ .....	56
2.1.2. Thực trạng ngành công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	58
2.2. Đặc điểm kinh tế kỹ thuật chủ yếu ảnh hưởng đến công tác quản trị chi phí kinh doanh của các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	65
2.2.1. Quy định của Nhà nước về thực hiện quản trị chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp Việt Nam .....	65
2.2.2. Tổ chức sản xuất trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	66
2.2.3. Tổ chức bộ máy quản trị trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam ..	68
2.2.4. Tổ chức bộ phận cung cấp thông tin kinh tế trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	72
2.3. Thực trạng quản trị chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	73
2.3.1. Thực trạng tính chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	74
2.3.2. Thực trạng phân tích chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	93
2.4. Đánh giá thực trạng quản trị chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	95
2.4.1. Về phân loại chi phí kinh doanh .....	95
2.4.2. Về xác định giá phí sản phẩm sản xuất .....	96
2.4.3. Về lập dự toán chi phí kinh doanh .....	98
2.4.4. Về phân tích chi phí kinh doanh để ra các quyết định quản trị .....	98
2.4.5. Về đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận .....	100

CHƯƠNG 3. XÂY DỰNG PHƯƠNG ÁN ỨNG DỤNG QUẢN TRỊ CHI PHÍ KINH DOANH THEO QUÁ TRÌNH HOẠT ĐỘNG (ABC/M) TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN GỠ VIỆT NAM .....	102
3.1. Sự cần thiết phải ứng dụng ABC/M trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	102
3.1.1. Quan điểm, mục tiêu phát triển ngành công nghiệp chế biến gỗ đến năm 2015 và định hướng đến năm 2025 .....	102
3.1.2. Nhu cầu thông tin về chi phí kinh doanh cho việc ra các quyết định kinh doanh .....	105
3.1.3. Sự cần thiết phải quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) .....	107
3.2. Xây dựng phương án ứng dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	110
3.2.1. Những yêu cầu khi xây dựng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	110
3.2.2. Ứng dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	112
3.3. Điều kiện cơ bản để ứng dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam .....	129
3.3.1. Đối với các doanh nghiệp chế biến gỗ .....	129
3.3.2. Đối với Nhà nước .....	134
KẾT LUẬN .....	136
DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ .....	138
TÀI LIỆU THAM KHẢO .....	139
PHỤ LỤC .....	148

**DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT**

ABC	Tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động
ABC/M	Quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động
ABM	Quản trị theo quá trình hoạt động
CP	Chi phí
CPKD	Chi phí kinh doanh
CPNCTT	Chi phí nhân công trực tiếp
CPNVLTT	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
CPSX	Chi phí sản xuất
CPSXC	Chi phí sản xuất chung
CPTC	Chi phí tài chính
DN	Doanh nghiệp
DNCBG	Doanh nghiệp chế biến gỗ
SP/DV	Sản phẩm hay dịch vụ
TSCĐ	Tài sản cố định
XN	Xí nghiệp

## **DANH MỤC CÁC BẢNG**

Bảng 1.1 Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng chi phí .....	23
Bảng 1.2 Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của chi phí .....	23
Bảng 1.3 Sự khác nhau giữa quản trị CPKD truyền thống và ABC/M .....	42
Bảng 2.1 Bảng kê chi tiết CPNVLTT cho từng đơn đặt hàng tháng 6/2010 .....	81
Bảng 2.2 Bảng CPNVLTT cho từng loại sản phẩm (Tháng 6/2010) .....	81
Bảng 2.3 Bảng tính giá thành cho các đơn hàng .....	92
Bảng 2.4 Bảng kê chi tiết giá bán .....	94
Bảng 2.5 Báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh tháng 6/2010 .....	95
Bảng 3.1 Các tiêu thức phân bổ ở cấp độ đơn vị .....	118
Bảng 3.2 Các loại chi phí kinh doanh chung .....	119
Bảng 3.3 Các tiêu thức phân bổ chi phí kinh doanh chung .....	120
Bảng 3.4 Giá trị tiêu thức phân bổ .....	121
Bảng 3.5 Chi phí kinh doanh chung cho mỗi đơn vị sản phẩm .....	121
Bảng 3.6 Tổng chi phí kinh doanh một đơn vị sản phẩm mỗi loại .....	122
Bảng 3.7 So sánh ABC và tính CPKD theo phương pháp truyền thống .....	122
Bảng 3.8 Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử CP tháng 6/2010 .....	129

## **DANH MỤC CÁC BIỂU ĐỒ**

Biểu đồ 3.1 Tỷ lệ phần trăm chi phí kinh doanh của tất cả các hoạt động trong XN .....	124
Biểu đồ 3.2 Tỷ lệ phần trăm giữa các hoạt động tạo giá trị và các hoạt động không tạo giá trị .....	125
Biểu đồ 3.3 Chi phí của các hoạt động không tạo ra giá trị .....	125

## DANH MỤC CÁC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 1.1 Phân bổ chi phí kinh doanh truyền thống .....	25
Sơ đồ 1.2 Phương pháp quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ...	30
Sơ đồ 1.3 Cấu trúc của hệ thống tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động .....	32
Sơ đồ 1.4 Các cấp độ chi phí .....	35
Sơ đồ 1.5 Mô hình dựa trên các khái niệm của quản trị theo quá trình hoạt động	36
Sơ đồ 1.6 Ba quan điểm về chi phí .....	38
Sơ đồ 1.7 Mô hình hai chiều ABC/ABM.....	40
Sơ đồ 2.1 Tổ chức sản xuất sản phẩm trong các doanh nghiệp chế biến gỗ .....	68
Sơ đồ 2.2 Tổ chức bộ máy quản trị trong các doanh nghiệp chế biến gỗ .....	70
Sơ đồ 2.3 Bộ máy quản trị xí nghiệp sản xuất bao bì xuất khẩu .....	71
Sơ đồ 2.4 Tổ chức bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp chế biến gỗ .....	73
Sơ đồ 2.5 Phương pháp tính chi phí sản xuất chủ yếu trong các doanh nghiệp chế biến gỗ .....	76
Sơ đồ 3.1 Cấu trúc và luồng dữ liệu trong hệ thống ABC cho các doanh nghiệp	113
Sơ đồ 3.2 Cấu trúc chi tiết của hệ thống ABC .....	116
Sơ đồ 3.3 Các yếu tố của thời gian đáp ứng khách hàng .....	127

## MỞ ĐẦU

Mỗi doanh nghiệp sản xuất đều cần đến sự phân bổ các hao phí nguyên vật liệu, lao động và các chi tiêu chung để chế biến sản phẩm nhằm xác định chi phí sản xuất cuối cùng. Trong hầu hết các ngành công nghiệp, chi phí sản xuất chiếm từ 60 – 70% giá bán sản phẩm. Do đó nhu cầu cần có một hệ thống phân bổ và phân tích chi phí có hiệu quả để kiểm soát và đánh giá các chi phí sản xuất là điều kiện sống còn của mỗi doanh nghiệp. Trong các doanh nghiệp sản xuất, chẳng hạn như các doanh nghiệp chế biến gỗ, nguyên vật liệu thô và lao động có thể được phân bổ một cách trực tiếp tới sản phẩm, quá trình hay hoạt động. Tuy nhiên, một vài loại chi phí chung hay chi phí gián tiếp đòi hỏi phải thiết lập tiêu thức phân bổ (hay còn gọi là cơ sở phân bổ) nhằm phân bổ các chi phí chung tới sản phẩm cuối cùng. Luận án này trình bày và luận giải những điểm mạnh, điểm yếu và đưa ra những điều kiện ứng dụng của một trong những công cụ quản trị chi phí kinh doanh hiện đại, đó là quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (viết tắt là ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam.

### 1. Tính cấp thiết của đề tài

Kể từ khi bước sang thế kỷ 21, công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam đã tiến một bước khá dài. Các doanh nghiệp chế biến gỗ (DNDBG) đang hoạt động trong các lĩnh vực sản xuất đồ gỗ nội thất, ngoại thất và đồ gỗ mỹ nghệ phục vụ thị trường trong nước và xuất khẩu. Sản phẩm gỗ của Việt Nam đã có mặt trên thị trường của 120 quốc gia thông qua gần 1.000 doanh nghiệp xuất khẩu trực tiếp và gián tiếp. Những thị trường lớn của Việt Nam là Hoa Kỳ (chiếm 38-41%), EU (chiếm 28-44%) và Nhật Bản (chiếm 12-15%) thị phần giá trị sản phẩm gỗ xuất khẩu của Việt Nam.

Kim ngạch xuất khẩu sản phẩm gỗ đứng vị trí số một trong các mặt hàng lâm sản xuất khẩu của nước ta. Năm 2010 đạt 3,5 tỷ USD, tăng gấp 16 lần so với năm 2000 (219 triệu USD). Theo thống kê cho thấy tốc độ tăng trưởng kim ngạch xuất khẩu năm sau so với năm trước luôn đạt mức tăng xấp xỉ 500 triệu USD/năm.

Trên cả nước có khoảng 2.562 DNDBG, tạo công ăn việc làm cho gần 170.000 người lao động. Ngành công nghiệp đã đóng góp đáng kể vào việc cải thiện đời sống cho người dân ở vùng nông thôn Việt Nam. Ngoài ra, sự phát triển của ngành công



nghiệp gỗ cũng mang lại cơ hội phát triển cho các ngành công nghiệp phụ trợ trong nước như phần cứng, phụ kiện, vật liệu hoàn thiện, keo dán, gỗ dán, máy móc và các công nghiệp dịch vụ như tư vấn, phần mềm, marketing, vận tải, tài chính, ... Tất cả những lĩnh vực này chưa hoàn toàn được nắm bắt trong chuỗi giá trị.

Tuy nhiên, cùng với sự tăng trưởng và thuận lợi của ngành, hiện nay, lĩnh vực chế biến gỗ cũng đang gặp rất nhiều khó khăn và bộc lộ những điểm yếu kém từ khi chuyển từ cơ chế kế hoạch hóa tập trung sang cơ chế thị trường. Những năm gần đây, ngành công nghiệp chế biến gỗ phát triển mang tính tự phát, chưa vững chắc, thiếu quy hoạch và tầm nhìn chiến lược, tính cạnh tranh chưa cao, sự liên kết và phân công sản xuất chưa tốt (chưa có sự chuyên môn hoá, chưa có phân công sản xuất theo vùng, tiểu vùng,...), chưa xây dựng được thương hiệu trên thị trường thế giới, thiếu vốn đầu tư cho phát triển và hiện đại hoá công nghệ.

Khủng hoảng kinh tế toàn cầu thời gian gần đây cũng đã gây ra rất nhiều khó khăn cho các DN CBG, thị trường có xu hướng bị thu hẹp, lượng hàng tồn kho của các doanh nghiệp ngày càng nhiều, giá bán cũng bị chèn ép dẫn đến tình trạng nhiều doanh nghiệp phải ngừng sản xuất hoặc sản xuất cầm chừng với hiệu quả không cao.

Nâng cao hiệu quả kinh doanh là điều kiện sống còn để doanh nghiệp tồn tại, phát triển và thực hiện mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận. Để thực hiện các mục tiêu của doanh nghiệp, không còn con đường nào khác là các DN CBG phải có những đầu tư và phát triển mạnh mẽ để nâng cao năng lực sản xuất, thiết kế mẫu mã sản phẩm (SP), tăng khả năng cạnh tranh trên thị trường nhằm đáp ứng được nhu cầu ngày càng cao của khách hàng. Khả năng cạnh tranh của các sản phẩm gỗ phụ thuộc vào rất nhiều yếu tố như giá cả, chất lượng, đặc tính của SP và các biện pháp marketing, các kênh phân phối trung gian,... Do đó, thông tin về chi phí kinh doanh (CPKD) trong các DN CBG đóng vai trò vô cùng quan trọng trong việc giúp các nhà quản trị kiểm soát chi phí (CP) để vừa có thể đưa ra các SP với giá rẻ, vừa có ngân sách để đầu tư cho hoạt động nghiên cứu và phát triển SP mới, đa dạng hoá cơ cấu SP sản xuất, lựa chọn các biện pháp marketing, từ đó tạo ra nhiều lợi nhuận.

Đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp và sử dụng thông tin về CPKD trong các doanh nghiệp chính là quản trị CPKD. Các doanh nghiệp ở các nước phát

triển cũng như một số nước đang phát triển trên thế giới đã xây dựng quản trị CPKD hiện đại, cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị nội bộ để trợ giúp họ trong việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch và kiểm tra, đánh giá việc thực hiện kế hoạch. Tuy nhiên, thông tin về CP trong các DNCBG hiện nay mới chỉ do bộ phận kế toán tài chính cung cấp (mà nhiệm vụ chủ yếu là để lập các báo cáo tài chính). Quản trị CPKD hướng vào việc cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá việc lập kế hoạch trong nội bộ doanh nghiệp còn rất hạn chế. Mặc dù quản trị CPKD mà cụ thể hơn là quản trị CPKD theo quá trình hoạt động (ABC/M) đã được nghiên cứu và triển khai ở một số ngành ở nước ta từ nhiều năm nay song cho đến nay chưa có tác giả nào nghiên cứu chuyên sâu về ABC/M trong các DNCBG. Hơn thế nữa, ABC/M mang lại những lợi ích đáng kể hơn hẳn quản trị CPKD truyền thống như kiểm soát CPKD, cắt giảm CPKD và ra quyết định tốt hơn. Những lợi ích này được khẳng định để nâng cao hoạt động quản trị và để tạo ra cơ hội cạnh tranh cũng như tăng lợi nhuận. Việc nghiên cứu ABC/M là một trong những giải pháp tiềm tàng cho các DNCBG trong thời gian này.

Để từng bước xây dựng cơ sở khoa học làm nền tảng cho việc tổ chức và hoạt động của ABC/M ở Việt Nam theo cơ chế thị trường và hội nhập quốc tế cần có những đề tài nghiên cứu chuyên sâu. Từ yêu cầu cấp thiết về lý luận và thực tiễn, Tác giả chọn Đề tài: “Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam” làm đề tài cho Luận án tiến sĩ của mình.

## **2. Tổng quan nghiên cứu**

*Trên thế giới*, ABC/M, xét về phương diện lý luận, được phát triển bởi Robert Kaplan và Robin Cooper vào cuối thập kỷ 1980, với quan điểm chủ đạo là: SP hao phí các hoạt động, các hoạt động hao phí các nguồn lực. Theo họ, ABC/M sẽ cung cấp thông tin về CP SP chính xác hơn so với tính CPKD truyền thống. Tiếp đến là các kết quả của một vài công trình nghiên cứu của Innes and Mitchell 1991; Bailey 1991; Nicholls 1992; Adler et al. 2000 đã chỉ ra rằng ABC/M giúp các doanh nghiệp cắt giảm được CP như mong đợi và tăng được lợi nhuận. Năm 2001, Gary Cokins, Giám đốc điều hành của Trung tâm ứng dụng công nghệ ABC, Giám đốc Viện tư vấn quản

trị chi phí toàn cầu đã xuất bản cuốn sách “Quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động - Cẩm nang quản trị” tại tập đoàn John Wiley & Sons, Hoa Kỳ. Cuốn sách bao gồm 11 chương với các nội dung tập trung thu hút sự chú ý của cộng đồng những người làm nghề kế toán quản trị về mặt nhận thức hơn là phương diện tính toán như: phân tích những lợi ích tăng thêm trong ABC/M; ABC/M cung cấp thông tin ra quyết định quản trị tốt hơn; Các giải pháp phổ biến để thực hiện ABC/M hàng ngày chứ không phải hàng tháng, ... Nói một cách ngắn gọn, nội dung của quyển sách muốn nhấn mạnh dữ liệu có được từ ABC/M và các cách sử dụng chúng nhằm giúp con người và tổ chức ra quyết định tốt hơn, hoạt động hiệu quả hơn và thiết lập chuỗi chiến lược hoàn hảo hơn trong kinh doanh [23].

Tháng 3 năm 2005, Roman L. Weil và Michael W. Maher cũng đã xuất bản lần 2 cuốn sách “Cẩm nang về quản trị chi phí” (cuốn sách xuất bản lần 1 trước đó 30 năm có tên là “Cẩm nang về kế toán chi phí) tại tập đoàn John Wiley & Sons, Hoa Kỳ. Cuốn sách bao gồm 31 chương với mục tiêu hướng tới những nhà tư vấn, những giám đốc tài chính (những người luôn muốn cập nhật những thông tin mới nhất về quản trị CPKD) và những nhà quản trị phi tài chính (những người luôn muốn học những mối liên hệ ràng buộc trong quản trị về thước đo CP và kiểm soát CP) [69].

Tháng 3 năm 2006, Tony Adkin cho ra mắt cuốn sách “Các nghiên cứu tình huống trong quản trị thực hiện”. Cuốn sách này là một bộ sưu tầm các nghiên cứu tình huống từ các công ty thực tế. Cuốn sách này là cẩm nang cho những ai muốn hiểu biết hơn về quản trị thực hiện, quản trị và tính CPKD theo quá trình hoạt động như thế nào là nền tảng cho sự hiểu biết cấu trúc CP của tổ chức [79].

Xét về phương diện thực tiễn, ABC/M đã được rất nhiều tác giả trên thế giới nghiên cứu và lựa chọn làm đề tài luận án tiến sỹ cũng như các bài báo nghiên cứu khoa học được đăng trên các tạp chí danh tiếng. Chẳng hạn như:

Luận án tiến sỹ của Gurses, A. P. với đề tài “ Tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động và mô hình lý thuyết của các mặt hạn chế cho các quyết định sản xuất hỗn hợp” đã được bảo vệ thành công vào ngày 29/6/1999 tại Blacksburg, Virginia. Luận án này đã tập trung phân tích cách sử dụng phương pháp tính CPKD theo quá trình hoạt động (ABC) kết hợp với Lý thuyết của các mặt hạn chế trong việc ra các

quyết định sản xuất hỗn hợp nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động tài chính của một công ty [32]. Cũng trong năm đó, các tác giả Gunasekaran A., Marri H.B. và Grieve R.J. đã công bố đề tài nghiên cứu “Các dẫn chứng và việc thực hiện phương pháp tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ”. Nghiên cứu này trình bày tổng quan việc thực hiện quản trị CPKD và thảo luận các dẫn chứng và việc thực hiện ABC trong các doanh nghiệp vừa và nhỏ [29]. Tháng 10/1999, các tác giả Narcyz Roztocki, Jorge F. Valenzuela, José D. Porter, Robin M. Monk, Kim LaScola Needy đã công bố đề tài “Quy trình thực hiện trôi chảy tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động trong doanh nghiệp nhỏ” tại Hội thảo các quốc gia ASEM ở Virginia. Nghiên cứu đã mô tả một quy trình giúp cho các doanh nghiệp nhỏ (ít hơn 100 lao động) dịch chuyển một cách uyển chuyển, trôi chảy từ tính CPKD truyền thống sang ABC với mức đầu tư tối thiểu và rủi ro thấp [61].

Tiếp đến, tháng 6/2002 tác giả Chongruksut W. với đề tài luận án tiến sĩ “Sự tiếp nhận tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở Thái Lan”. Luận án này đã khảo sát mô hình lý thuyết ABC và sử dụng các thông tin về khủng hoảng kinh tế ở Thái Lan như nguồn dữ liệu [22].

Năm 2003 tác giả David Ben – Arie, Li Quian đã nghiên cứu đề tài “Quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động trong giai đoạn thiết kế và phát triển”. Nghiên cứu này trình bày phương pháp sử dụng ABC để đánh giá CP thiết kế và phát triển hoạt động cho các bộ phận làm bằng máy. Phương pháp được chứng minh bằng một mẫu đang được sản xuất trong điều kiện sản xuất dễ dàng kiểm soát được [25].

Tháng 3/2005, tác giả Tom Wingren với đề tài “Những bài tiểu luận về tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động: sự chuẩn xác, sự thực hiện và những ứng dụng mới” đăng tại Universitas Wasaensis (Phần Lan). Tiêu điểm của nghiên cứu này là phát triển sự tồn tại lý thuyết ABC bằng việc giới thiệu một phương pháp chuẩn xác mới của khái niệm ABC/M mà được gọi là phương pháp ABC 2000 [78]. Tác giả Sarah Moll (10/2005) đã nghiên cứu về “Tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở New Zealand”. Luận án này xác định sự khác nhau giữa nhóm người sử dụng và không sử dụng ABC trong mối quan hệ lãnh hội được những lợi thế của ABC,... [72]. Cũng trong năm này, ở Anh tác giả Andrew Hughes với đề tài “Tính chi phí kinh

doanh theo quá trình hoạt động/Quản trị theo quá trình hoạt động (ABC/ABM): Một mô hình lợi ích cho các nhà máy sản xuất dệt may vừa và nhỏ ở Anh” đăng trên tạp chí Thời trang Marketing và Quản trị. Mục đích của nghiên cứu này là đưa ra khả năng tiềm tàng để cải thiện hoạt động cạnh tranh ở các doanh nghiệp vừa và nhỏ, điển hình là các DN ngành dệt may ở Anh, một khu vực kinh tế ít sử dụng ABC/M. Nghiên cứu tình huống này cũng chỉ ra rằng có các cơ hội để nâng cao lợi ích của các doanh nghiệp vừa và nhỏ nếu các kết quả nghiên cứu này được chuyển tới các DN tương tự khác sẽ sẵn sàng đầu tư thời gian và sự nỗ lực trong việc thiết lập ABC/ABM [15].

Ở Nam Phi, tháng 9/2005, tác giả Lucas Makomane Taba với Luận án “Thước đo thực hiện thành công tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở ngành bưu điện Nam Phi” được nghiên cứu tại Đại học Nam Phi. Phát hiện nổi bật nhất của nghiên cứu này là các nhà quản trị cao cấp thất bại trong việc đưa ra sự ủng hộ tích cực tới thực hiện ABC và các yếu tố kỹ thuật được lĩnh hội như là sự thừa nhận trong cách thức thực hiện thành công ABC. Đó là đào tạo, CP cao cho việc thực hiện ABC, thiếu phần mềm ứng dụng, thiếu các yêu cầu dữ liệu và sự hợp tác giữa các bộ phận. Từ những phát hiện này tác giả đã đề nghị thước đo thực hiện thành công công cụ ABC trong ngành bưu điện Nam Phi [50].

Ở châu Á cũng trong năm 2005 các tác giả Manoj Anand, B.S. Sahay và Subhashish Saha nghiên cứu với đề tài “Thực hành quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở Ấn Độ: Một nghiên cứu kinh nghiệm”. Mục tiêu của nghiên cứu này là xác định việc thực hành ABC/M ở Ấn Độ. Hơn nữa, nghiên cứu này cho thấy các công ty Ấn độ có sử dụng các công cụ quản trị chi phí hiện đại cụ thể là ABC/M trong khung phân tích chuỗi giá trị [53].

Tháng 7 năm 2006, Ibrahim Abd El Mageed Ali El Kelety đã nghiên cứu luận án tiến sĩ ở trường Đại học Kỹ thuật Chemnitz, Đức với đề tài “Hướng tới một mô hình khung lý thuyết cho Quản trị chi phí chiến lược – Nội dung, các mục tiêu và các công cụ”. Luận án này được chia thành 10 chương. Mặc dù quản trị CP chiến lược vẫn còn đang trong thời kỳ “trúng nước”, song đóng góp của luận án về nội dung, mục tiêu và các công cụ là sinh động. Luận án đã chỉ ra xu hướng và thay đổi của môi trường kinh doanh ảnh hưởng tới cấu trúc CP và thành phần cấu tạo của vòng quay CP. Từ

đó, nghiên cứu đã đưa ra một vài dẫn chứng nhằm khẳng định quản trị CPKD truyền thống nên chuyển sang quản trị CP chiến lược. Điểm nhấn của đề tài là đã đưa ra một mô hình khung lý thuyết về quản trị CP chiến lược và một loạt các công cụ để thực hiện mô hình, trong đó công cụ ABC/M được nhấn mạnh là một công cụ tốt hơn cho quản trị CPKD chung, cho việc ra các quyết định chiến lược và cải thiện quá trình [36].

Năm 2007 các tác giả Sartorius K., Eitzen C. và Kamala P. trong nghiên cứu “Thiết kế và thực hiện tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC): Một cuộc điều tra ở Nam Phi”. Nghiên cứu này tạo ra sự hiểu biết trong việc thiết kế ABC ở Nam Phi, đồng thời so sánh việc thực hiện ABC ở Nam Phi với việc thực hiện ABC ở các nước phát triển và đang phát triển khác [73].

Năm 2008 ở Ba Lan Arkadiusz Jannuszewski đã công bố nghiên cứu “Hệ thống tính CPKD cho công ty sản xuất nhỏ: Một nghiên cứu tình huống”. Trong nghiên cứu tác giả đã chứng minh ứng dụng phương pháp ABC trong doanh nghiệp nhỏ là không khó và đáng được thực hiện và đề xuất cách phát triển hệ thống ABC. Ở Anh, các tác giả John A. Brierley, Christopher J. Cowton, Colin Drury (2008) với đề tài “Nghiên cứu tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động trong ngành sản xuất” đăng trên tạp chí Quốc tế Cyprus về lĩnh vực Quản trị. Thành tựu chính của bài báo này là đã đạt được sự lĩnh hội về các lý do cho việc nghiên cứu hay không nghiên cứu ABC, các cuộc điều tra nghiên cứu được tiến hành như thế nào [16].

Tháng 8/2010, Zhang Yi Fei and Che Ruhana Isa đã công bố nghiên cứu “Các nhân tố ảnh hưởng tới sự thành công của tính CPKD theo quá trình hoạt động: Một mô hình khung nghiên cứu” trên Tạp chí Thương mại, Kinh tế và Tài chính Quốc tế. Nghiên cứu này đã hệ thống các nghiên cứu kinh nghiệm thực hiện ABC được lựa chọn (giai đoạn 1995 – 2008), được thu thập từ bốn Tạp chí nghiên cứu kế toán danh tiếng trong lĩnh vực kế toán quản trị, đó là: Journal of Management Accounting Research, Accounting, Organizations and Society, Management Accounting Research and British Accounting Review. Từ tổng quan nghiên cứu trước đây, tác giả nêu bật khoảng trống của các nghiên cứu trước. Đầu tiên, đa số nghiên cứu ABC vẫn được làm ở các nước phát triển và rất ít nghiên cứu được thực hiện ở các nước đang phát triển,

đặc biệt là trong ngữ cảnh châu Á. Do vậy cần thiết phải xác định văn hóa châu Á và cách tiến hành kinh doanh có thể có tác động khác nhau tới quy mô của sự tiếp nhận và thực hiện ABC. Thứ hai, đa số nghiên cứu ABC đã tổng quan sự tiếp nhận các biến tổ chức và hành vi nhằm điều tra các nhân tố thực hiện thành công ABC. Chỉ có một nghiên cứu đã kiểm tra sự ảnh hưởng của cấu trúc tổ chức tới sự thành công ABC giữa các đơn vị kinh doanh của Canada. Ba là, một số ít nghiên cứu đã kiểm tra theo kinh nghiệm sự ảnh hưởng của văn hóa doanh nghiệp đến sự thành công ABC. Kể từ đây cần thiết để kiểm tra sự kết hợp giữa thành công ABC và văn hóa tổ chức cũng như các yếu tố văn hóa mà có thể liên quan tới các nhân tố tổ chức, yếu tố phi văn hóa là quan trọng như thế nào. Bốn là, rất ít nghiên cứu đã điều tra sự ảnh hưởng của văn hóa quốc gia đến thực hiện ABC và cũng chỉ có 2 nhà nghiên cứu đã tính đến biến này. Khoảng trống nghiên cứu tiếp là một vài nghiên cứu trước đã không chỉ rõ giai đoạn thực hiện ABC. Theo Krumwiede và Roth (1997), thực hiện ABC có 6 giai đoạn khác nhau; đó là nhập môn, tiếp nhận, khả năng thích nghi (sự thích ứng), chấp nhận, trở thành công cụ quen thuộc, truyền đạt (2 giai đoạn cuối cùng được coi như là “giai đoạn chín muồi”). Cuối cùng, các nghiên cứu thực hiện ABC chủ yếu sử dụng phương pháp định lượng như điều tra bảng hỏi và có rất ít nghiên cứu sử dụng phương pháp định tính. Dựa vào việc xác định khoảng trống của các nghiên cứu, tác giả đã đề xuất khung mô hình nghiên cứu cho các nghiên cứu tiếp theo trong tương lai [86].

Và gần đây nhất, tháng 4/2011 tác giả Amir H. Khataie đã bảo vệ thành công Luận án tiến sĩ với đề tài “Tính chi phí kinh doanh trong các hệ thống ủng hộ quyết định quản trị chi phí kinh doanh chuỗi cung ứng” tại trường Đại học Concordia, Canada. Luận án đã tập trung vào phát triển một phương pháp có hệ thống mới (phương pháp ABC/M) cho quản trị CPKD, kiểm soát CP và phân tích CP trong qui trình thực hiện đơn đặt hàng. Phương pháp đã đưa ra các mục đích không chỉ là tối đa hóa lợi ích mà còn là cách làm thế nào nâng cao tỷ lệ sử dụng các nguồn lực cũng như cách thức thực hiện thỏa đáng nhất chiến lược hoàn thiện đơn đặt hàng. Luận án chỉ ra ý nghĩa của ABC/M trong các lĩnh vực quản trị và Luận án làm sáng tỏ lợi ích của sự hợp nhất giữa ABC/M và các mô hình ủng hộ quyết định quản trị chuỗi cung ứng. Tuy nhiên, Luận án này vẫn có thể được mở rộng sang các lĩnh vực khác [13].

*Ở Việt Nam*, bắt đầu từ những năm 1990 cho đến nay đã có nhiều học giả nghiên cứu về quản trị CP trong các doanh nghiệp. Song các nghiên cứu đó chủ yếu tập trung vào lĩnh vực kế toán quản trị; cụ thể: Tác giả Nguyễn Việt (năm 1995) trong luận án “Vấn đề hoàn thiện kế toán Việt Nam” đã trình bày phương hướng và giải pháp xây dựng hệ thống kế toán tài chính và kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam”, tuy nhiên những đề xuất về kế toán quản trị trong công trình này là những đề xuất mang tính cơ bản nhất của hệ thống kế toán quản trị, trong bối cảnh kế toán quản trị bắt đầu được nghiên cứu tại Việt Nam; Tác giả Phạm Văn Dược (năm 1997) đã nghiên cứu về “phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp Việt Nam”. Trong công trình này, tác giả đã có những nghiên cứu cụ thể và đề xuất các biện pháp ứng dụng kế toán quản trị vào thực tiễn trong các doanh nghiệp Việt Nam, tuy nhiên những nghiên cứu này còn mang tính chất chung cho tất cả các loại hình doanh nghiệp, trong khi tính linh hoạt của kế toán quản trị lại rất cao, phụ thuộc vào đặc điểm hoạt động kinh doanh của từng ngành. Năm 2007, Tác giả Phạm Thị Thủy nghiên cứu “Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam”. Trong nghiên cứu này, Tác giả mới chỉ tập trung nghiên cứu và xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các hoạt động sản xuất và tiêu thụ dược phẩm của chính bản thân các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam,... Mặc dù vậy, trong các công trình đã nghiên cứu, các tác giả đã hệ thống các nội dung cơ bản của hệ thống kế toán quản trị và đề xuất phương hướng ứng dụng kế toán quản trị vào các ngành cụ thể theo phạm vi nghiên cứu của các đề tài. Song kế toán quản trị là công cụ đánh giá việc thực hiện những mục tiêu thông qua việc phân tích CP, là công cụ kiểm tra quá trình thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh theo kế hoạch đã đề ra. Như vậy, kế toán quản trị chỉ là một nghiệp vụ cụ thể trong chuỗi quản trị CPKD. Kế toán quản trị chỉ mới tập trung vào *tính chi phí và giải quyết vấn đề* mà chưa đánh giá chi phí và bao quát hết được lĩnh vực quản trị CPKD. Hơn thế nữa, trong hệ thống kế toán quản trị các chi phí được xem xét nhiều hơn ở khía cạnh như các chức năng của sản lượng đầu ra (chi phí biến đổi, chi phí phân bước, chi phí hỗn hợp) hay vẫn xem xét ở góc độ bảo toàn giá trị, trong khi đó, ở quản trị CPKD, các chi phí được xem xét như là các chức năng của sự lựa chọn chiến



lược về cấu trúc như thế nào để hoàn thành hay chi phí được xem xét dưới góc độ chiến lược (bảo toàn nguồn lực). Mục đích của quản trị CPKD là để phát triển và thực hiện các hoạt động kiểm soát mà giám sát sự thành công trong việc đạt được các mục tiêu chiến lược.

Ở lĩnh vực quản trị CPKD tại Việt Nam đã có nghiên cứu của tác giả Nguyễn Ngọc Huyền (năm 2000) - Luận án tiến sỹ kinh tế: “Phương pháp phân tích và quản trị CPKD ở các doanh nghiệp công nghiệp trong nền kinh tế thị trường Việt Nam”. Ở nghiên cứu này, Tác giả đã trình bày và luận giải những vấn đề về CPKD, khẳng định phân tích và quản trị CPKD là công cụ không thể thiếu để quản trị DN; từ đó, xây dựng phương pháp tính CPKD theo điểm dạng bảng và đưa ra một số giải pháp chủ yếu nhằm triển khai công cụ tính CPKD ở các DN công nghiệp Việt Nam. Tuy nhiên, tất cả các công trình nghiên cứu dù là ở lĩnh vực kế toán quản trị hay lĩnh vực quản trị CPKD đã công bố đều chưa nghiên cứu chuyên sâu về quản trị CPKD áp dụng cho các DN CBG; đặc biệt là nghiên cứu về ABC/M áp dụng cho ngành gỗ, trong khi ngành này đang rất cần những thông tin quản trị CPKD và việc vận dụng từ những lý thuyết quản trị CPKD cơ bản vào thực tiễn hoạt động kinh doanh của từng ngành trong những hoàn cảnh kinh tế – pháp lý cụ thể không phải là đơn giản.

Chính vì vậy, các vấn đề mà luận án cần tập trung nghiên cứu là xây dựng phương án ứng dụng ABC/M áp dụng đặc thù cho các DN CBG Việt Nam trên cơ sở nghiên cứu về lịch sử hình thành và phát triển của ABC/M trên thế giới gắn liền với các bối cảnh kinh tế cụ thể, kinh nghiệm vận dụng ABC/M trong các nền kinh tế khác nhau, đặc biệt là các nền kinh tế có tính chất tương đồng với nền kinh tế Việt Nam.

### **3. Mục đích và ý nghĩa nghiên cứu của Luận án**

Tanaka và cộng sự đã từng phát biểu: “Quản trị chi phí kinh doanh được xem như là việc vắt một chiếc khăn ướt. Chúng ta phải tiếp tục vắt thậm chí ngay cả khi chiếc khăn có dấu hiệu khô để chiết xuất được nhiều nước hơn nữa” [36, tr.5]. Để đạt được mức độ triển khai và thực hiện thành công quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) đòi hỏi sự cam kết của các nguồn lực, xây dựng và áp dụng các chính sách và thủ tục thích hợp, và thiết lập các mục tiêu, các hoạt động và các công cụ. Nghiên cứu về ABC/M ở Việt Nam vẫn còn đang trong giai đoạn thăm dò

ban đầu. Với quan điểm này, mục đích chính của Luận án này là đi sâu tìm hiểu các vấn đề lý luận cơ sở về ABC/M cũng như nghiên cứu thực trạng quản trị chi phí kinh doanh ở các DN CBG nước ta để xây dựng phương án ứng dụng ABC/M trong các DN CBG Việt Nam. Có thể cụ thể hóa mục đích chính bằng những mục tiêu cụ thể sau:

- Trình bày các vấn đề lý luận cơ sở về ABC/M và kinh nghiệm tiếp nhận và thực hiện ABC/M ở các quốc gia trên thế giới để rút ra những bài học kinh nghiệm cho các DN Việt Nam;
- Đánh giá thực trạng về quản trị chi phí kinh doanh trong các DN CBG Việt Nam nhằm chứng minh cho sự cần thiết tiếp nhận ABC/M là một tất yếu khách quan phù hợp với xu hướng và thay đổi của môi trường kinh doanh;
- Trình bày dữ liệu ủng hộ việc xây dựng phương án ứng dụng ABC/M trong các DN CBG Việt Nam thông qua nghiên cứu tình huống triển khai thực tế.

Ý nghĩa nghiên cứu của Luận án là làm tài liệu tham khảo cho những ai đang quan tâm đến vấn đề sử dụng thông tin CPKD theo quá trình hoạt động để ra các quyết định và các giải pháp sử dụng thông tin này có thể được nghiên cứu vận dụng vào điều kiện cụ thể của các doanh nghiệp hiện nay.

#### **4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án**

- Đối tượng nghiên cứu của luận án là ABC/M
- : Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, Luận án sẽ nghiên cứu các vấn đề về:
  - Lý luận cơ bản về ABC/M.
  - Thực tế vận dụng ABC/M ở một số nước trên thế giới và khả năng vận dụng kinh nghiệm của các nước này tại Việt Nam.
  - Thực trạng về quản trị chi phí kinh doanh trong các DN CBG Việt Nam; từ đó đưa ra những lý do thực hiện ABC/M trong các DN CBG Việt Nam
  - Điều kiện ứng dụng có hiệu quả ABC/M trong các DN CBG Việt Nam.
- Phạm vi nghiên cứu

Về mặt nội dung, xét từ góc độ tổ chức bộ máy thì bộ máy quản trị CPKD gồm: (1) hệ thống quản trị có thẩm quyền – chủ thể quản trị nội bộ nhằm ra các quyết định quản trị như các quyết định về mục tiêu, cách thức thực hiện, điều hành ngân sách; (2) hệ thống quản trị thực thi quyết định theo chức năng giúp việc trong đó có hệ thống kế

toán. Phạm vi nghiên cứu về mặt nội dung của luận án, tác giả tập trung chủ yếu vào phân tích hệ thống quản trị thực thi quyết định theo chức năng.

Về mặt không gian, phạm vi nghiên cứu được giới hạn tại các DNCBG trên địa bàn một số thành phố. Cụ thể, tác giả sẽ trực tiếp đi khảo sát và phỏng vấn sâu một số doanh nghiệp trên địa bàn Hà Nội và gửi 60 thư khảo sát tới một số tỉnh/ thành phố như Thái Nguyên, Quảng Ninh, Hải Phòng, Nam Định, Bình Định, Bình Dương, TP. Hồ Chí Minh... (danh sách doanh nghiệp và địa chỉ doanh nghiệp tác giả lấy ở cơ sở dữ liệu doanh nghiệp nông nghiệp Việt Nam trên trang web <http://www.agroviect.gov.vn>). Đặc biệt, tác giả lựa chọn Xí nghiệp Sản xuất Bao bì xuất khẩu trực thuộc Công ty cổ phần Sản xuất Bao bì và Hàng xuất khẩu, một doanh nghiệp có quy mô sản xuất nhỏ trên địa bàn Hà Nội làm ví dụ cho những luận giải trong nghiên cứu. Ví dụ này chỉ là điển hình mang tính đại diện vì hầu hết các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam đều có quy mô sản xuất nhỏ.

Về mặt thời gian, luận án tập trung khảo sát và phân tích số liệu giai đoạn 2005 – 2011 và xây dựng các giải pháp triển khai ABC/M trong giai đoạn từ 2013-2015(?).

## **5. Phương pháp nghiên cứu**

Để thực hiện đề tài này, tác giả đã sử dụng 5 phương pháp nghiên cứu cụ thể là: phương pháp phân tích tổng hợp, phương pháp phân tích so sánh, phương pháp lấy ý kiến chuyên gia, phương pháp điều tra xã hội học và phương pháp nghiên cứu điển hình.

Ở phần mở đầu và chương 1 (lý luận), tác giả sử dụng phương pháp phân tích tổng hợp và phân tích so sánh để khái quát hóa những vấn đề lý luận về quản trị CPKD theo quá trình hoạt động. Luận án cũng đã sử dụng kết quả của các cuộc điều tra tại một số nước trên thế giới để phân tích thực tế áp dụng ABC/M thế giới, từ đó đưa ra các giải pháp ứng dụng ABC/M trong các DNCBG Việt Nam.

Ở chương 2 (thực trạng) và chương 3 (giải pháp), tác giả sử dụng kết hợp cả 5 phương pháp nêu trên. Trước tiên, tác giả sử dụng phương pháp lấy ý kiến chuyên gia đó là tác giả đã thực hiện phỏng vấn sâu các kế toán trưởng cũng như các nhà quản trị cấp cao ở một số DNCBG ở Hà Nội và Hiệp hội Gỗ và Lâm sản Việt Nam. Tất cả các buổi phỏng vấn đã thực hiện đều sử dụng bảng hỏi phi chỉ dẫn nhằm mục đích khám

phá các quan điểm của các nhà quản trị về nội dung nghiên cứu. Sau đó, tác giả sử dụng phương pháp điều tra xã hội học tiến hành một cuộc điều tra để nắm bắt các quan điểm của các nhà quản trị ở các vùng khác. Dựa trên kết quả từ các buổi phỏng vấn, một bảng câu hỏi gồm 53 câu hỏi được đưa ra và gửi tới 60 DNCBG ở các khu vực khác vào tháng 7 và tháng 8/2011 (xem chi tiết tại phụ lục 1A). Kết thúc cuộc điều tra tác giả nhận được 28 phiếu trả lời, đạt 46,7%. Mẫu phiếu điều tra và tóm lược kết quả điều tra được trình ở phụ lục 1B. Tiếp đến, tác giả kế thừa các kết quả đã nghiên cứu về các DNCBG; cụ thể là: 42 DN đại diện cho địa bàn cả nước trong “Báo cáo tóm tắt kết quả điều tra thực trạng các DNCBG Việt Nam” năm 2008 của Hiệp hội Gỗ và Lâm sản Việt Nam; 39 DNCBG Quảng Bình trong “Báo cáo khảo sát ngành chế biến gỗ tỉnh Quảng Bình” tháng 1/2008 được thực hiện trên cơ sở một hoạt động của Hợp phần Thương mại và Tiếp thị các lâm sản chính, thuộc dự án Chương trình Lâm nghiệp Việt-Đức; 60 DNCBG Bình Định trong “Báo cáo khảo sát thực trạng Công nghiệp chế biến gỗ tỉnh Bình Định” tháng 8/2008 của Lê Khắc Côi; 15 DNCBG Ninh Thuận trong “Báo cáo khảo sát thực trạng Công nghiệp chế biến gỗ tỉnh Ninh Thuận” tháng 9/2009 được thực hiện trên cơ sở phối hợp giữa Chương trình Lâm nghiệp Việt-Đức và Ban quản lý dự án rừng bền vững tỉnh Ninh Thuận thuộc Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn tỉnh Ninh Thuận; 45 DNCBG Kon Tum trong cuộc điều tra ngành chế biến gỗ ở Kon Tum vào tháng 11 năm 2009 do Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn tỉnh Kon Tum thực hiện với sự kiểm tra của Chương trình Lâm nghiệp Việt-Đức; 63 DNCBG Đắk Lắk trong một cuộc khảo sát về “Công nghiệp chế biến gỗ ở tỉnh Đắk Lắk” vào tháng 11-12 năm 2009 do Sở Nông nghiệp và Phát triển nông thôn tỉnh Đắk Lắk thực hiện với sự kiểm tra của Chương trình Lâm nghiệp Việt-Đức và dự án FLITCH. Với các kết quả có được từ các báo cáo này tác giả sử dụng phương pháp phân tích tổng hợp và phương pháp so sánh để đánh giá thực trạng quản trị chi phí trong các DNCBG Việt Nam. Cuối cùng, tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu điển hình, cụ thể là chọn ra một DNCBG là ví dụ cho những phân tích và nhận định; từ đó đề xuất phương án ứng dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động trong các DNCBG Việt Nam.

## **6. Những đóng góp mới của Luận án**

Về mặt nghiên cứu thực tiễn, Luận án trình bày khái quát ABC/M được vận dụng ở một số nước trên thế giới và phân tích thực trạng quản trị CPKD trong các DNCBG Việt Nam hiện nay;

Về mặt lý luận, Luận án trình bày và luận giải những vấn đề cơ sở về ABC/M, sự phát triển các lý thuyết về ABC/M;

Về tính ứng dụng của ABC/M vào thực tiễn, Luận án đưa ra các phương án ứng dụng ABC/M và những điều kiện thực hiện ABC/M phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh trong các DNCBG Việt Nam.

## **7. Cấu trúc luận án**

Luận án được chia thành 3 chương. Sau phần giới thiệu, chương 1 bình luận lại cơ sở lý luận về ABC/M trong các doanh nghiệp. Chương này bao gồm khái quát về quản trị CPKD, sự phát triển từ quản trị CPKD truyền thống sang ABC/M, kinh nghiệm ứng dụng ABC/M ở các nước trên thế giới, khả năng ứng dụng ABC/M và các nhân tố ảnh hưởng. Chương 2 mô tả bối cảnh của các DNCBG Việt Nam: những đặc trưng cơ bản của ngành, những đặc điểm kinh tế - kỹ thuật ảnh hưởng đến công tác quản trị CPKD. Đặc biệt chương này tập trung vào đánh giá và bình luận các kết quả nghiên cứu, đánh giá thực trạng quản trị CPKD trong các DNCBG Việt Nam. Chương 3 đề xuất phương án và điều kiện cơ bản để ứng dụng ABC/M trong các DNCBG Việt Nam.

## **CHƯƠNG 1. CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ QUẢN TRỊ CHI PHÍ KINH DOANH THEO QUÁ TRÌNH HOẠT ĐỘNG (ABC/M) TRONG CÁC DOANH NGHIỆP**

### **1.1. Quản trị chi phí kinh doanh - hệ thống cung cấp thông tin kinh tế bên trong cho các quyết định quản trị**

#### **1.1.1. Khái niệm quản trị chi phí kinh doanh**

Hiện nay, các tổ chức kinh doanh khắp toàn cầu đều phải đối mặt với ba thử thách lớn. *Một là* các nhà quản lý phải hiểu được các yếu tố ảnh hưởng của thị trường kinh doanh quốc tế để họ có thể xác định được vị trí nơi mà công ty của họ có sức mạnh và động lực để cạnh tranh. *Hai là* các nhà quản lý phải đặt ra một kế hoạch dài hạn để đạt được các mục tiêu của tổ chức. *Ba là* công ty phải thiết lập các hệ thống thông tin quản trị và hệ thống kiểm soát quản trị nhằm tiếp tục điều hành các hoạt động kinh doanh phù hợp với các kế hoạch và mục tiêu đã đặt ra.

Để quản lý một doanh nghiệp hoạt động trong môi trường cạnh tranh và đầy biến động, các nhà quản trị cần thông tin tiền tệ và thông tin phi tiền tệ mà những thông tin này giúp họ phân tích và giải quyết các vấn đề bằng cách giảm những điều không chắc chắn. Ở DN có ba bộ phận cùng chức năng thu thập, xử lý, lưu trữ và sử dụng thông tin kinh tế bên trong là bộ phận thống kê, kế toán tài chính và quản trị CPKD. Tuy nhiên, khâu xử lý thông tin ở các bộ phận khác nhau sẽ khác nhau:

- Bộ phận thống kê xử lý thông tin cả bên ngoài và bên trong, cả thông tin về kinh tế và thông tin khác theo nguyên lý của thống kê học (binh quân, luật số lớn,...);
- Bộ phận kế toán tài chính xử lý thông tin kinh tế bên trong theo các nguyên lý của kế toán tài chính (bảo toàn tài sản về mặt giá trị, phải có hóa đơn chứng từ và trùng khớp với số liệu ở hóa đơn chứng từ,...);
- Bộ phận quản trị CPKD lại xử lý thông tin kinh tế bên trong theo nguyên lý của tính và quản trị CPKD (bảo toàn tài sản DN về mặt hiện vật, phản ánh đúng thực trạng,...) [6, tr.43].

Vậy quản trị CPKD là gì? Haberstock đã định nghĩa: “*Quản trị chi phí kinh doanh là tính toán hướng nội, nó mô tả - về nguyên tắc được thực hiện hàng tháng - đường vận động các nhân tố sản xuất trong quá trình kết hợp chúng và giới hạn ở việc tính toán mọi hao phí nhằm tạo ra và thực hiện các kết quả của doanh nghiệp, đó chính là chi phí kinh doanh.*” [5, tr.12]

Brinker B.J. (1996) đã định nghĩa “*Quản trị chi phí kinh doanh là một tổ hợp kỹ thuật và phương pháp nhằm kiểm soát và cải thiện các hoạt động và các quá trình, các sản phẩm và dịch vụ của một công ty*”. [76, tr.60]

Nguyễn Ngọc Huyền cũng đã định nghĩa: “*Quản trị chi phí kinh doanh là quá trình phân tích, tập hợp, tính toán và quản trị các chi phí kinh doanh phát sinh trong quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm (dịch vụ) nhằm cung cấp thường xuyên các thông tin về chi phí kinh doanh đảm bảo độ chính xác cần thiết làm cơ sở cho các quyết định quản trị doanh nghiệp*” [5, tr.12-13].

Từ những phân tích nêu trên, tác giả cho rằng: quản trị CPKD là tính toán các CPKD và phân tích các thông tin tài chính (CPKD và doanh thu) lẫn các thông tin phi tài chính (năng suất, chất lượng và các yếu tố khác của doanh nghiệp) cần thiết cho việc quản trị một doanh nghiệp. Quản trị CPKD có quan hệ vừa độc lập tương đối, vừa gắn bó với kế toán tài chính. Nhà quản trị CPKD không đơn giản là ghi chép các thông tin về CPKD mà còn đóng vai trò quan trọng trong việc xây dựng các quyết định quản trị để có thể cung cấp cho khách hàng những sản phẩm/ dịch vụ có chất lượng tốt nhất với chi phí thấp nhất. Là một lĩnh vực tính toán độc lập, quản trị CPKD sử dụng các khái niệm, phạm trù riêng của nó. Đối tượng của quản trị CPKD là CPKD, còn chi phí tài chính là đối tượng của kế toán tài chính. Tuy nhiên, kế toán tài chính và quản trị CPKD lại là hai bộ phận của cùng một lĩnh vực tính toán trong DN; trong đó quản trị CPKD sử dụng tài liệu cơ sở của kế toán tài chính nên việc phân biệt các khái niệm giữa chúng là hoàn toàn cần thiết.

*Thứ nhất* là khái niệm chi phí (CP). Trong từ điển kinh tế phổ thông, người ta đã định nghĩa: “*mọi sự tiêu phí tính bằng tiền của một doanh nghiệp được gọi là chi phí*” hay còn có thể khái niệm rõ ràng hơn, chẳng hạn như: “*chi phí là một khái niệm của kế toán, có chi phí giới hạn trong xí nghiệp, gắn với các mục tiêu của xí nghiệp và*

*chi phí ngoài xí nghiệp, có cơ sở ở các hoạt động khác hoặc các nguyên nhân khác”.* Như thế, chi phí là một khái niệm mang tính khái quát cao trong quá trình phát triển của kế toán doanh nghiệp, khái niệm chi phí đã được phát triển thành các khái niệm cụ thể là chi phí kinh doanh và chi phí tài chính.

*Thứ hai* là khái niệm chi phí kinh doanh (CPKD), mặc dù có nhiều quan điểm khác nhau, song có thể định nghĩa CPKD như sau: “*chi phí kinh doanh là sự tiêu phí giá trị cần thiết có tính chất xí nghiệp về vật phẩm và dịch vụ để sản xuất ra sản phẩm của xí nghiệp”.* CPKD dù được quan niệm thế nào thì cũng mang ba đặc trưng bắt buộc: một là, phải là sự hao phí vật phẩm và dịch vụ. Hai là, sự hao phí vật phẩm và dịch vụ phải gắn liền với kết quả. Ba là, những vật phẩm và dịch vụ hao phí phải được đánh giá, nghĩa là phải được đo bằng đơn vị tiền tệ. CPKD là một phạm trù gắn liền với CP và chỉ xuất hiện ở quản trị CPKD.

*Thứ ba* là phân biệt CPKD với các khái niệm chi tiêu và chi phí tài chính (CPTC), vì tính CPKD được xây dựng trên cơ sở sử dụng số liệu của kế toán tài chính nên CPKD có quan hệ chặt chẽ với hai khái niệm khác của cùng một phạm trù chi phí là chi tiêu (chi trả) và CPTC.

**Chi tiêu** là lượng tiền bỏ ra. Theo khái niệm này, chi tiêu là sự giảm tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, tăng tổn thất dưới các dạng nợ, vay ngắn hạn, giảm nợ của người khác. Chi tiêu là một khái niệm hoàn toàn mang bản chất tài chính, nó mô tả hành động “phải bỏ tiền ra” dưới mọi hình thức nhằm một mục đích nào đó.

**Chi phí tài chính** là chi phí phát sinh được xác định theo nguyên tắc bảo toàn tài sản về mặt giá trị và chỉ gắn với kế toán tài chính.

Tóm lại, quản trị CPKD nhằm cung cấp thông tin về CPKD để mỗi tổ chức thực hiện chức năng quản trị yếu tố nguồn lực tiêu dùng cho các hoạt động, nhằm xây dựng kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra các quyết định hợp lý. Quan điểm này sẽ là cơ sở cho tất cả các phân tích khác được trình bày trong nội dung luận án.

### **1.1.2. Nội dung chủ yếu của quản trị chi phí kinh doanh**

Quản trị CPKD trong DN được nhìn từ hai kênh; đó là: (1) quản trị CPKD theo hệ thống thẩm quyền với mục tiêu giám sát thực hiện và ra quyết định điều hành; (2) quản trị CPKD theo hệ thống chức năng với mục tiêu cung cấp thông tin cho quá trình



quản trị như dự toán, thu thập thông tin thực hiện và phân tích thực hiện dự toán, định mức. Trong phạm vi của luận án này, tác giả chủ yếu tập trung vào phân tích quản trị CPKD theo hệ thống chức năng. Như vậy, để quản trị CPKD theo hệ thống chức năng, cần thực hiện hai nội dung cơ bản, đó là tính CPKD và phân tích CPKD.

#### 1.1.2.1. Tính chi phí kinh doanh

Dù tính CPKD theo phương pháp nào thì cũng phải tiến hành qua ba bước là tính CPKD theo loại, tính CPKD theo nơi phát sinh và tính CPKD theo đối tượng.

**Ở bước tính CPKD theo loại**, mọi tính toán về CPKD phải xuất phát từ phân loại và tập hợp CPKD theo từng loại cụ thể. Do đó ở bước tính này cần phải phân loại CPKD một cách khoa học, tính toán CPKD từng loại phát sinh phù hợp với các nguyên tắc của tính CPKD.

##### ❖ **Phân loại CPKD**

Trên quan điểm của quản trị CPKD, CPKD được phân thành nhiều loại theo nhiều tiêu thức khác nhau phù hợp với từng mục đích sử dụng. Xem xét các cách phân loại CPKD để sử dụng chúng trong quyết định quản lý như sau:

**Một là** phân loại CP theo hình thái tự nhiên của các loại hao phí, bao gồm CP sử dụng lao động, CP sử dụng nguyên vật liệu và các CP chung như CP khấu hao TSCĐ, CP sử dụng vốn, CP thiệt hại rủi ro, CP dịch vụ thuê ngoài, CP các khoản nộp,...

**Hai là** phân loại CP theo chức năng hoạt động, bao gồm chi phí sản xuất (CPSX) và CP ngoài sản xuất. CPSX hình thành nên giá trị của một SP được sản xuất; bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (CPNVLT), chi phí nhân công trực tiếp (CPNCTT) và chi phí sản xuất chung (CPSXC). CP ngoài sản xuất (phi sản xuất) cần thiết để hoàn thành một qui trình sản xuất kinh doanh, tổ chức và duy trì trôi chảy các giai đoạn: cung cấp yếu tố đầu vào – tiêu thụ yếu tố đầu ra; bao gồm CP bán hàng và CP quản lý doanh nghiệp. Tuy nhiên CP ngoài sản xuất không làm tăng giá trị SP.

**Ba là** phân loại theo tính chất của CP, bao gồm trực tiếp và gián tiếp. CP trực tiếp (direct costs) là CP cấu thành sản phẩm, gắn liền với một sản phẩm hoặc dịch vụ nhất định đã hoàn thành. Ví dụ: CPNVLT, CPNCTT. CP gián tiếp (indirect costs) là

CP liên quan đến nhiều sản phẩm, không làm tăng giá trị sản phẩm (non-value-added costs) như: CP quản lý, lương nhân viên hành chính, CP bảo hiểm...

**Bốn là** phân loại theo cách ứng xử của CP (Cost behaviour). Theo cách phân loại này, người ta chia CP làm ba loại: khả biến, bất biến và hỗn hợp. CP khả biến (Variable costs) là CP thay đổi cùng với thay đổi của khối lượng hoạt động theo một tỷ lệ thuận (tức là khối lượng hoạt động tăng, CP khả biến tăng theo và ngược lại). CP bất biến (Fixed costs) không thay đổi cùng với thay đổi của khối lượng hoạt động. CP hỗn hợp là loại CP bao gồm cả yếu tố bất biến và khả biến. Ở mức độ hoạt động căn bản, CP hỗn hợp thường thể hiện các đặc điểm của CP bất biến, ở mức độ hoạt động vượt quá mức căn bản, CP hỗn hợp thể hiện đặc điểm của yếu tố khả biến. Sự pha trộn giữa phần bất biến và khả biến vô thể theo những tỷ lệ nhất định.

**Năm là** phân loại CP sử dụng trong kiểm tra và ra quyết định. Theo cách phân loại này, người ta có thể chia làm các loại CP sau: CP chênh lệch, CP cơ hội, CP chìm, CP kiểm soát được và không kiểm soát được, CP biên, CP khác nhau, CP thích hợp.

#### ❖ **Tập hợp và tính CPKD**

Quá trình tập hợp CPKD là quá trình xác định những CPKD phát sinh liên quan đến việc sản xuất SP, là cơ sở để xác định giá phí sản xuất SP. Tùy từng đặc điểm và yêu cầu sản xuất kinh doanh, CPKD có thể tập hợp cho từng công việc, từng SP/DV hay cho cả quá trình sản xuất.

Tập hợp CPKD theo công việc là quá trình tập hợp và phân bổ CPKD có liên quan đến một SP/DV riêng biệt cụ thể hoặc một nhóm SP cụ thể. Tập hợp CPKD theo quá trình sản xuất là quá trình tập hợp CPKD và tính bình quân CPKD cho một số lượng SP lớn và đồng nhất trong quá trình sản xuất.

Các kỹ thuật tính CPKD được sử dụng để thiết lập tổng CPKD của một SP nhằm đánh giá hàng tồn kho, xác định giá bán (giá bán được đề xuất là sẽ có lợi nhuận) và đánh giá những mục đích, hiệu quả. Các kỹ thuật tính CPKD cũng rất quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho việc kiểm soát và ra quyết định. Tất cả những cách tiếp cận để tính CPKD đều được dựa vào một vài hình thức thước đo CPKD và sự chú ý tới việc khôi phục (bù đắp) các CPKD chung. Hơn thế nữa, khi tính CPKD

cần phải tuân thủ những nguyên tắc nhằm điều chỉnh thống nhất nhận thức cũng như cách thức tính CPKD theo mục tiêu đã xác định.

Thứ nhất là *các thước đo CPKD*. Thước đo CPKD liên quan đến việc đo những CPKD trực tiếp (gồm CPNVLT và CPNCTT) cộng những CPKD chung (gián tiếp) bắt nguồn ở bộ phận sản xuất (CP chung của sản xuất) và ở các bộ phận khác trong công ty (như CP bán hàng, CP quản lý chung ngoài địa chỉ sản xuất SP, CP phát sinh từ hoạt động tài chính, hoạt động khác và CP thuế).

Thứ hai là *sự chú ý tới việc khôi phục các CPKD chung*. Muốn hoàn thành được nhiệm vụ của sản xuất kinh doanh thì các doanh nghiệp cần phải tìm cách tính mọi loại CPKD đã (sẽ) phát sinh cho các đối tượng tính toán. CPKD trực tiếp là những khoản mục CP rõ ràng, độc lập, có liên hệ trực tiếp tới đối tượng cần tính toán (đối tượng chịu phí); còn CPKD chung là những khoản CP khó xác định rõ ràng, liên quan tới nhiều đối tượng khác nhau và chúng sẽ được phân bổ cho đến đối tượng tính toán cuối cùng (thực hiện khôi phục CPKD chung). Vấn đề là ý tưởng của việc phân bổ CPKD chung. Yêu cầu của việc phân bổ xuất phát từ yêu cầu cần sự chính xác trong việc xác định giá thành cho sản phẩm. Một sự phân bổ không chính xác sẽ dẫn đến sự bóp méo giá thành, làm sai lệch kết quả trong việc xác định hàng tồn kho, giá vốn hàng bán và thiếu cơ sở để xác định giá bán. Mặt khác, việc phân bổ chính xác sẽ là căn cứ đánh giá hiệu quả quản lý của từng bộ phận. Mục đích của việc phân bổ CPKD chung là: đạt được những động lực mong muốn; tính toán thu nhập và đánh giá giá trị tài sản và đạt được sự thu hồi.

Cơ sở phân bổ cũng được xem là tiêu thức phân bổ CPKD chung thường là: mức tiêu hao nguyên vật liệu, thời gian lao động trực tiếp, mức tiêu hao năng lượng hoặc những cơ sở dựa theo kinh nghiệm khác. Vậy làm thế nào để phân bổ được các loại CPKD chung này? Nó đòi hỏi phải có phương pháp nào để phân bổ?

Cuối cùng là *các nguyên tắc trong tính CPKD*. Để có cách nhìn nhận và giải quyết các vấn đề đặt ra trong lĩnh vực tính CPKD một cách nhất quán cần quán triệt đầy đủ các nguyên tắc chủ yếu: (1) phù hợp với sự ghi nhận tính toán của kế toán tài chính; (2) phù hợp với cơ cấu doanh nghiệp; (3) bảo toàn tài sản về mặt hiện vật; (4) ưu tiên tính toán nhanh với độ chính xác chấp nhận được; và (5) hiệu quả.

Sau khi tập hợp và tính CPKD theo loại, tại sao cần phải thực hiện **bước tính CPKD theo nơi phát sinh**? Lý do đơn giản là có hai loại CPKD: CPKD trực tiếp gắn với một đối tượng tính toán xác định song CPKD chung lại liên quan đến nhiều đối tượng khác nhau. Chính vì vậy, ở bước tính này cần phải tìm cách tập trung các CPKD chung vào các nơi phát sinh CP nhất định rồi tìm cách phân bổ chúng cho đối tượng cần phân bổ.

Bước tính cuối cùng là **bước tính CPKD theo đối tượng**. Bước tính này tính toán các CPKD phát sinh cho các đối tượng cụ thể.

#### 1.1.2.2. Phân tích chi phí kinh doanh

Trong một thị trường cạnh tranh khốc liệt, khi mà các biện pháp nhằm tăng lợi nhuận bằng cách gia tăng khối lượng hay tăng giá bán là vô cùng khó khăn và rất ít khả thi, không muốn nói đôi khi chạy theo sự tăng trưởng qui mô là một việc làm đầy mạo hiểm, thì việc kiểm soát CP và tiết kiệm CP được xem như là con đường duy nhất để nâng cao hiệu quả hoạt động của một doanh nghiệp. Nhận diện, phân tích các hoạt động sinh ra CP là để có thể quản lý CP, từ đó có những quyết định đúng đắn trong hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Với những dữ liệu CP thu thập được, những nhà quản trị chi phí sẽ thực hiện những phân tích sau:

##### ❖ Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận

Sự chuẩn bị dữ liệu CPKD toàn diện có liên quan là một yếu tố cần thiết trong quản trị thành công. Phân loại CPKD thành trực tiếp hay gián tiếp, bất biến hay khả biến, và định vị hay phân bổ những CPKD này tới những SP và những trung tâm chi phí là điều sống còn đối với quá trình phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng - lợi nhuận.

Phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng - lợi nhuận là xem xét mối quan hệ nội tại của các nhân tố: giá bán, sản lượng, chi phí khả biến, chi phí bất biến và kết cấu mặt hàng, đồng thời xem xét ảnh hưởng của các nhân tố đó đến lợi nhuận DN. Quá trình phân tích này có ý nghĩa vô cùng quan trọng trong việc khai thác khả năng tiềm tàng của DN, là cơ sở để đưa ra các quyết định như: chọn dây chuyền sản xuất, định giá SP, chiến lược bán hàng,...

### ❖ Định giá sản phẩm

Trong việc đưa ra quyết định về giá bán SP, nhà quản trị phải đương đầu với vô số các điều kiện không chắc chắn, do đó việc lập giá dựa vào các số liệu CP phản ánh một điểm khởi đầu là đã có thể loại bớt được một số điều không thực và bằng cách này nhà quản trị có thể thấy được phương hướng để xác lập một giá bán có thể được chấp nhận. CP có thể được xem như là một giới hạn giúp cho người lập giá tránh được việc xây dựng một giá quá thấp và có thể dẫn đến việc kinh doanh bị lỗ. Phân tích CP sẽ tạo ra sự dễ dàng cho việc đánh giá các đề nghị và các giá chào hàng. Để thiết kế các báo cáo CP một cách thích hợp, điều cần thiết là phải hiểu thông tin CP được sử dụng như thế nào trong việc thiết lập các quyết định về giá.

### ❖ Dự toán ngân sách

Dự toán ngân sách là hoạt động xác định trước để chuẩn bị ngân sách cho các hoạt động trong một giai đoạn nào đó của DN. Mục tiêu của các DN là tối đa hóa lợi nhuận. “Dự toán ngân sách” thường được xem như là “Kế hoạch lợi nhuận”. Mục đích cơ bản của dự toán ngân sách là hoạch định và kiểm soát hoạt động kinh doanh. Thông qua hai chức năng này mà nhà quản trị đạt được mục tiêu lợi nhuận của mình. Dự toán ngân sách được xây dựng trên cơ sở phân tích CP. Quá trình phân tích những CP và quá trình chuẩn bị dữ liệu CP là cơ sở cho kế toán *trách nhiệm* mà những giám đốc tham gia vào việc xây dựng ngân quỹ của họ và được giữ chịu trách nhiệm cho bất kỳ sự mâu thuẫn phát sinh nằm trong sự kiểm soát của họ.

### ❖ Đánh giá hiệu quả hoạt động

Để đánh giá hiệu quả hoạt động, các nhà quản trị CP có thể lập các báo cáo kết quả kinh doanh. Với các cách phân loại CP khác nhau sẽ có các mẫu báo cáo kết quả kinh doanh khác nhau. Cụ thể, nếu phân loại CP theo chức năng thì sẽ có mẫu báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng CP. Bảng 1.1 minh họa báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng CP. Qua mẫu báo cáo này ta thấy: bảng 1.1 là cần thiết cho kế toán tài chính vì mục đích báo cáo ra bên ngoài nhưng không đáp ứng được yêu cầu sử dụng cho các quyết định nội bộ.

**Bảng 1.1 Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng chi phí**

<b>BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH</b>	
Tháng .....	
Chi tiêu	Thành tiền
Doanh thu .....	
(Trừ) Giá vốn hàng bán .....	
Lãi gộp .....	
(Trừ) Chi phí hoạt động (Chi phí bán hàng và quản lý DN)	
- Tiền thuê cửa hàng .....	
- Chi phí bao bì .....	
- Lương, điện, nước .....	
Lãi thuần .....	

Còn nếu phân loại CP theo cách ứng xử của CP ta có mẫu báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của CP (hay còn gọi là báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí). Bảng 1.2 minh họa báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của CP.

**Bảng 1.2 Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của chi phí**

<b>BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH</b>	
Tháng .....	
Chi tiêu	Thành tiền
Doanh thu .....	Gx
(Trừ) Chi phí khả biến .....	ax
- Giá vốn hàng bán .....	
- Chi phí bao bì .....	
Số dư đảm phí .....	(g-a)x
(Trừ) Chi phí bất biến.....	b
- Tiền thuê cửa hàng .....	
- Lương, điện, nước .....	
Lãi thuần .....	(g-a)x-b

Bảng 1.2 chú trọng đến cách ứng xử CP sẽ làm đơn giản hóa quá trình phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận. Cụ thể: nếu gọi  $x$  là sản lượng,  $g$  là giá bán,  $a$  là chi phí khả biến đơn vị và  $b$  là chi phí bất biến; số dư đảm phí là chênh lệch giữa doanh thu và CP khả biến. Số dư đảm phí khi đã bù đắp CP bất biến, số dôi ra sau khi bù đắp chính là lợi nhuận. Số dư đảm phí có thể tính cho tất cả loại SP, một loại SP, một đơn vị SP. Thông qua số dư đảm phí ta được mối quan hệ giữa sản lượng và lợi nhuận. Mối quan hệ đó là: Nếu sản lượng tăng 1 lượng thì lợi nhuận tăng lên 1 lượng bằng sản lượng tăng lên nhân cho số dư đảm phí đơn vị và chỉ đúng khi DN đã vượt qua điểm hòa vốn.

Tuy nhiên, sử dụng số dư đảm phí cũng có nhược điểm là không giúp nhà quản trị có cái nhìn tổng quát cho toàn bộ DN nếu DN sản xuất kinh doanh nhiều loại SP bởi vì sản lượng của từng loại SP không thể tổng hợp ở toàn DN và số dư đảm phí cũng dễ khiến cho nhà quản trị lâm lẩn trong việc ra quyết định bởi vì tưởng rằng tăng doanh thu của những SP có số dư đảm phí lớn thì lợi nhuận sẽ tăng lên. Để khắc phục nhược điểm này ta kết hợp sử dụng khái niệm tỷ lệ số dư đảm phí.

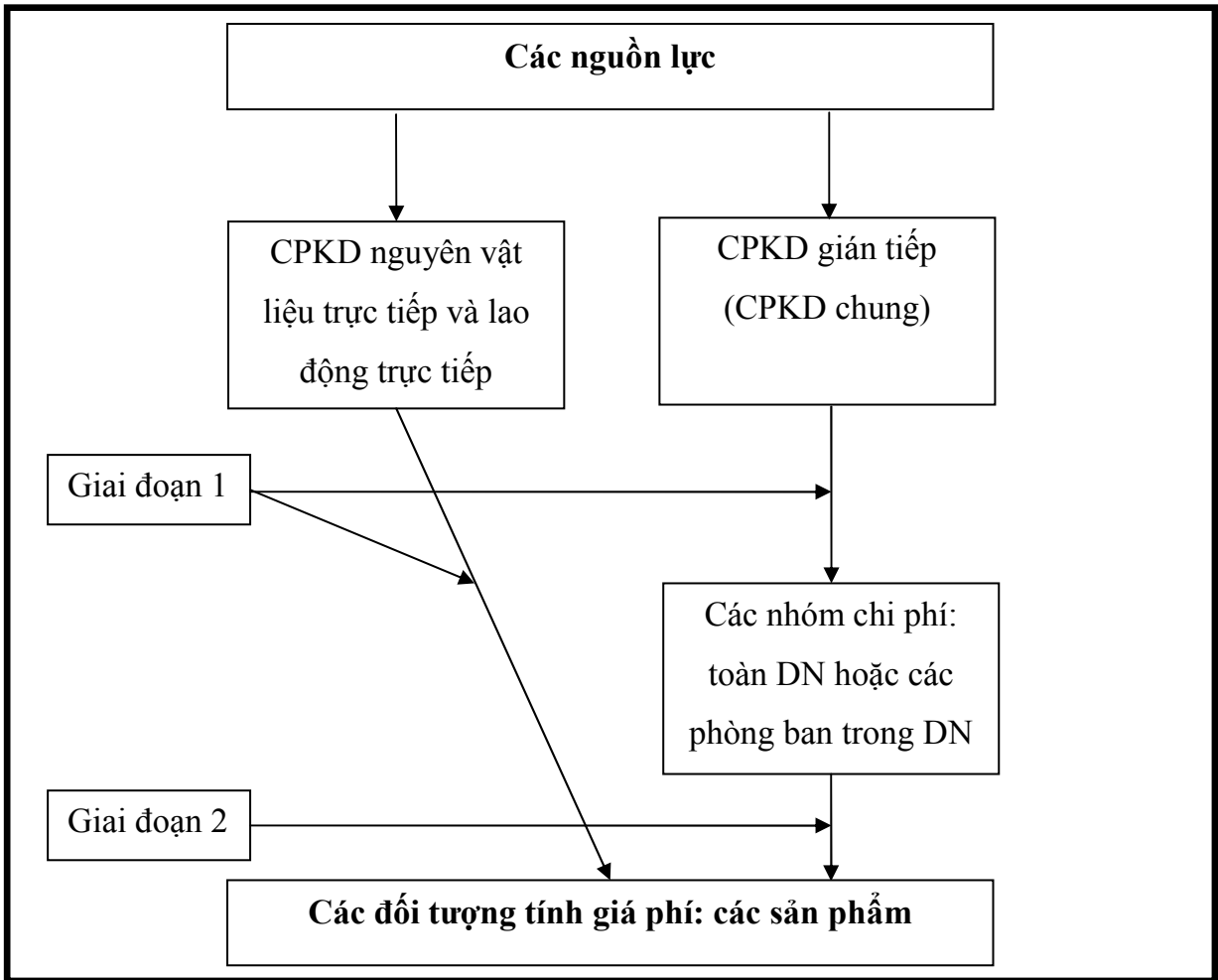
Tỷ lệ số dư đảm phí là tỷ lệ phần trăm của số dư đảm phí tính trên doanh thu. Chỉ tiêu này tính cho tất cả các loại SP, một loại SP (cũng bằng một đơn vị SP). Thông qua khái niệm tỷ lệ số dư đảm phí ta rút ra mối quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận, mối quan hệ đó là: nếu doanh thu tăng 1 lượng thì lợi nhuận tăng 1 lượng bằng doanh thu tăng lên nhân cho tỷ lệ số dư đảm phí.

### ***1.1.3. Các hướng phát triển của quản trị chi phí kinh doanh***

#### ***1.1.3.1. Sự phù hợp của quản trị chi phí kinh doanh truyền thống với quản trị kinh doanh truyền thống***

Quản trị kinh doanh truyền thống dựa trên nền tảng tuyệt đối hoá ưu điểm của chuyên môn hoá. Vì vậy, cơ sở để tổ chức quản trị là chuyên môn hoá công việc của từng bộ phận, cá nhân. Để phù hợp với quản trị kinh doanh truyền thống cũng như tuân thủ nguyên tắc tính CPKD, các doanh nghiệp cũng thiết kế cho mình một mô hình quản trị CPKD truyền thống tương ứng. Quản trị CPKD truyền thống được mô tả như quản trị CPKD theo sản lượng phân bổ CPKD chung qua hai giai đoạn.

Sơ đồ 1.1 chỉ ra hai giai đoạn phân bổ CPKD chung:



**Sơ đồ 1.1 Phân bổ chi phí kinh doanh truyền thống**

*Nguồn: [34, tr.123]*

- Giai đoạn 1: CPNVLTT và CPNCTT được phân bổ trực tiếp tới đối tượng tính giá phí; các CPKD gián tiếp (CPKD chung) sơ cấp được phân bổ tới các trung tâm chi phí (nơi có trách nhiệm trực tiếp chuyển đổi các nguyên vật liệu thô thành sản phẩm hoặc nơi thực hiện các hoạt động nhằm cung cấp cho sản xuất);
- Giai đoạn 2: Sử dụng tiêu thức phân bổ theo sản lượng (như số giờ máy hoạt động, số giờ lao động trực tiếp) để phân bổ các CPKD chung thứ cấp cho các đối tượng tính giá phí (các sản phẩm).

Trong quản trị CPKD truyền thống có ba phương pháp phân bổ CPKD chung; đó là: phương pháp phân bổ đại số, phương pháp phân bổ trực tiếp và phương pháp phân bổ theo dòng chảy (xuôi chiều). Ngoài ra, quản trị CPKD truyền thống có ba nhiệm vụ cơ bản:



- Nhiệm vụ 1: Cung cấp thông tin làm cơ sở cho các quyết định quản trị

Nhiệm vụ chủ yếu của bộ máy quản trị DN là phải ra các quyết định sản xuất – kinh doanh phù hợp trong điều kiện môi trường thường xuyên biến động. Các quyết định này rất đa dạng: từ dài hạn đến trung hạn, ngắn hạn đến các quyết định điều hành hoạt động hàng ngày.

Muốn vậy, quản trị CPKD phải được tổ chức để cung cấp các tài liệu phù hợp với yêu cầu cho việc ra từng loại quyết định khác nhau. Quyết định quản trị cần thông tin gì thì quản trị CPKD phải cung cấp thông tin ấy. Để hoàn thành nhiệm vụ cung cấp các thông tin cần thiết làm cơ sở cho các quyết định kinh doanh, quản trị CPKD phải được tiến hành không chỉ ở giác độ tính toán các số liệu thực tế đã phát sinh trong quá khứ và hiện tại mà quan trọng hơn là phải phân tích để tính toán nó trên giác độ kế hoạch.

- Nhiệm vụ 2: Cung cấp thông tin làm cơ sở cho chính sách giá cả

*Thứ nhất* là quản trị CPKD có nhiệm vụ hoạch định và đánh giá chính sách giá bán. Nhiệm vụ này tùy thuộc vào cơ chế kinh tế cụ thể. Khoa học quản trị kinh doanh càng phát triển, các nhà quản trị càng thống nhất cho rằng trong nền kinh tế thị trường biểu hiện rõ ràng nhất là *quản trị CPKD phải tạo lập thông tin làm cơ sở cho việc xác định giới hạn dưới của giá cả*. Thông tin CPKD cho biết trong các điều kiện thị trường xác định mức giá cả tối thiểu là bao nhiêu nếu DN không muốn bị lỗ vốn.

*Thứ hai*, nhiệm vụ xác định giới hạn trên giá mua vào. Để đạt được lợi nhuận tối đa DN không chỉ quan tâm đến chính sách giá cả sản phẩm hàng hoá bán ra mà còn phải có chính sách giá cả mua hàng sao cho giảm thiểu CPKD khi sử dụng các yếu tố đầu vào. Vì vậy, quản trị CPKD phải cung cấp thông tin cần thiết để đưa ra chính sách giá mua đối với NVL. Chính sách giá mua NVL luôn phải gắn với chính sách giá cả sản phẩm bán ra và đều cần có thông tin về CPKD (giá cả NVL mua vào phải được triển khai theo hướng tính được CPKD biến đổi và mức lãi thô đối với từng sản phẩm).

*Thứ ba*, xác định giá tính toán cho bán thành phẩm, sản phẩm dở dang và công cụ tự chế. Trong sản xuất, sự tách rời các bộ phận sản xuất về không gian và thời gian tất yếu dẫn đến hoạt động trao đổi kết quả của các bộ phận khác nhau cho nhau: sản phẩm dở dang, bán thành phẩm. Các kết quả trao đổi giữa các bộ phận này phải được

đánh giá để làm cơ sở đánh giá kết quả, xác định trách nhiệm từng bộ phận, kế hoạch hoá sản xuất cũng như phục vụ cho các bước tính toán tiếp theo. Việc cung cấp thông tin về CPKD sản xuất sản phẩm dở dang, bán thành phẩm, các công cụ tự chế còn là cơ sở để lựa chọn quyết định tự sản xuất hay mua ngoài đối với một số bộ phận, chi tiết sản phẩm hay công cụ, đồ gá lắp phục vụ sản xuất... Để đánh giá và xác định giá tính toán đối với các sản phẩm dở dang, bán thành phẩm và công cụ tự chế sẽ phải triển khai cả theo hai hướng: tính CPKD theo đối tượng sản phẩm và theo điểm.

- Nhiệm vụ 3: Cung cấp thông tin làm cơ sở để đánh giá hiệu quả hoạt động

Mặc dù có nhiều quan điểm khác nhau song có thể khẳng định trong cơ chế kinh tế thị trường ở nước ta hiện nay, mọi DN kinh doanh đều có mục tiêu bao trùm, lâu dài là tối đa hoá lợi nhuận. Để đạt được mục tiêu này DN phải xác định chiến lược kinh doanh trong mọi giai đoạn phát triển phù hợp với những thay đổi của môi trường kinh doanh; phải phân bổ và quản trị có hiệu quả các nguồn lực và luôn kiểm tra quá trình đang diễn ra là có hiệu quả hay không. Có thể mô tả hiệu quả kinh doanh bằng công thức chung nhất như sau:

$$H = K/C$$

Trong đó: H - hiệu quả kinh doanh

K - kết quả đạt được

C – CPKD

Muốn tính hiệu quả của hoạt động sản xuất kinh doanh phải tính được CPKD; muốn kiểm tra tính hiệu quả phải đánh giá được hiệu quả kinh doanh ở phạm vi DN cũng như ở từng bộ phận của nó.

#### 1.1.3.2. Những hạn chế của quản trị chi phí kinh doanh truyền thống

Xét tổng thể, quản trị CPKD kiểu truyền thống trên nền tảng quản trị tuyệt đối hóa ưu điểm của chuyên môn hóa, CPKD theo trung tâm chi phí – nơi làm việc là nơi làm việc chuyên môn hóa, mỗi người chỉ chuyên môn hóa một việc có thể gắn với nhiều quá trình khác nhau (mà không bao giờ phân biệt). Vì thế, các DN chỉ có thể tổ chức được theo kiểu cả DN là một hệ thống tính và quản trị CPKD thống nhất, không chia cắt. Việc tính CPKD cho từng quá trình không được đặt ra (vì QT cũng chẳng đặt ra điều này) và do đó, việc phân bổ CPKD chung cho từng loại hoạt động, SP hay mặt

hàng rất phức tạp. Còn ABC/M tổ chức phù hợp với quản trị theo kiểu mới - trên cơ sở tính thống nhất của từng quá trình. Trong quản trị, người ta tách các quá trình độc lập tương đối với nhau. Vì thế, mỗi quá trình tổ chức thành một hệ thống tính CPKD gần như độc lập. Hệ thống lớn của toàn DN là sự tập hợp nhiều hệ thống nhỏ là từng quá trình độc lập lại với nhau.

Xét về mặt kỹ thuật, những hạn chế của quản trị CPKD truyền thống xuất phát từ hai nguyên nhân chính; đó là: *sự thay đổi sâu sắc trong cấu trúc CPKD của các DN và lý do cho sự hao phí CPKD* [56, tr.14-17].

Quản trị CPKD truyền thống được phát triển vào thời gian khi mà lao động trực tiếp chiếm tỷ lệ phần trăm lớn trong tổng CP SP. Các sự thay đổi trong kỹ thuật sản xuất như sản xuất đúng thời điểm, rô bốt và các hệ thống sản xuất linh hoạt làm giảm yếu tố lao động trực tiếp của sản xuất và làm tăng các CP chung. Kết quả là sự bóp méo CP SP phát sinh vì phân bổ các CP chung tới các SP một cách tùy tiện trên cơ sở số giờ lao động trực tiếp được sử dụng để sản xuất mỗi SP. Sự bóp méo CP có nghĩa là một vài SP có CP quá cao và số khác lại có CP quá thấp và hầu hết các SP có các CP là sai. Sự bóp méo CP đưa đến nhiều ảnh hưởng xấu. Thực tế là các CP SP sai sẽ khiến các nhà quản trị ra các quyết định sai về marketing, thiết kế SP, mua bán thiết bị, thay đổi tổ chức, các quyết định về nguồn lực bên trong và bên ngoài. Hầu hết các DN phân tích các SP của họ nhằm xác định loại SP nào có lợi nhuận loại nào thì không. Phân tích này cho phép DN tập trung sự chú ý vào các SP mang lại lợi nhuận và loại bỏ những SP không có lợi nhuận. Vấn đề là các quyết định này có thể mắc phải sai lầm trầm trọng khi mà tính toán các CP đem lại kết quả sai.

Sự phân chia các CPKD chung là vấn đề quan trọng nhất. Nếu sự phân chia CPKD chung tăng lên thì rủi ro của việc phân bổ CPKD chung cũng tăng lên. Nguồn gốc của vấn đề này là cố hữu trong cả hai loại CPKD. CPKD trực tiếp có thể gắn trực tiếp tới một đối tượng chịu phí cụ thể, nhưng các loại CPKD chung (gián tiếp), chẳng hạn như CPKD chung chỉ được phân bổ tới đối tượng chịu phí thông qua phương pháp phân bổ, thông thường là mang tính áp đặt.

Bản thân chính các loại CPKD chung cũng gây ra những vấn đề chính trong quá trình tính CP. Nếu chúng ta muốn phân bổ các CP SP một cách chính xác, chúng ta

cần đảm bảo rằng các CP phát sinh cho đối tượng thực sự được phân bổ tới đối tượng. Nhân tố chính trong phân bổ CPKD chung là việc lựa chọn phương tiện phân bổ. Một phương pháp chung nhất thường được chọn là phương pháp định giá quy nạp. Phương pháp này phân bổ khối lượng đồng nhất của CPKD chung tới mỗi sản phẩm theo khối lượng của CPKD trực tiếp. Trong các doanh nghiệp hiện nay, phương pháp này thường làm cho họ lạc lối.

Quản trị truyền thống coi quản trị theo chức năng là không thể thiếu. Thực chất tổ chức quản trị theo chức năng chính là chuyên môn hoá hoạt động quản trị, nên có nhiều ưu điểm. Song quản trị theo chuyên môn hoá luôn đồng hành với sự chia cắt quá trình. Chuyên môn hoá càng cao, sự chia cắt quá trình càng lớn. Trong rất nhiều trường hợp, cái lợi do chuyên môn hoá đem lại chưa chắc đã bù đắp được cái hại do sự chia cắt quá trình mà nó gây ra. Vì vậy, quản trị kinh doanh hiện đại không tuyệt đối hoá ưu điểm của chuyên môn hoá mà lấy quá trình làm đối tượng, lấy tính trọn vẹn của quá trình làm cơ sở để tổ chức các hoạt động quản trị kinh doanh.

## **1.2. Quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động**

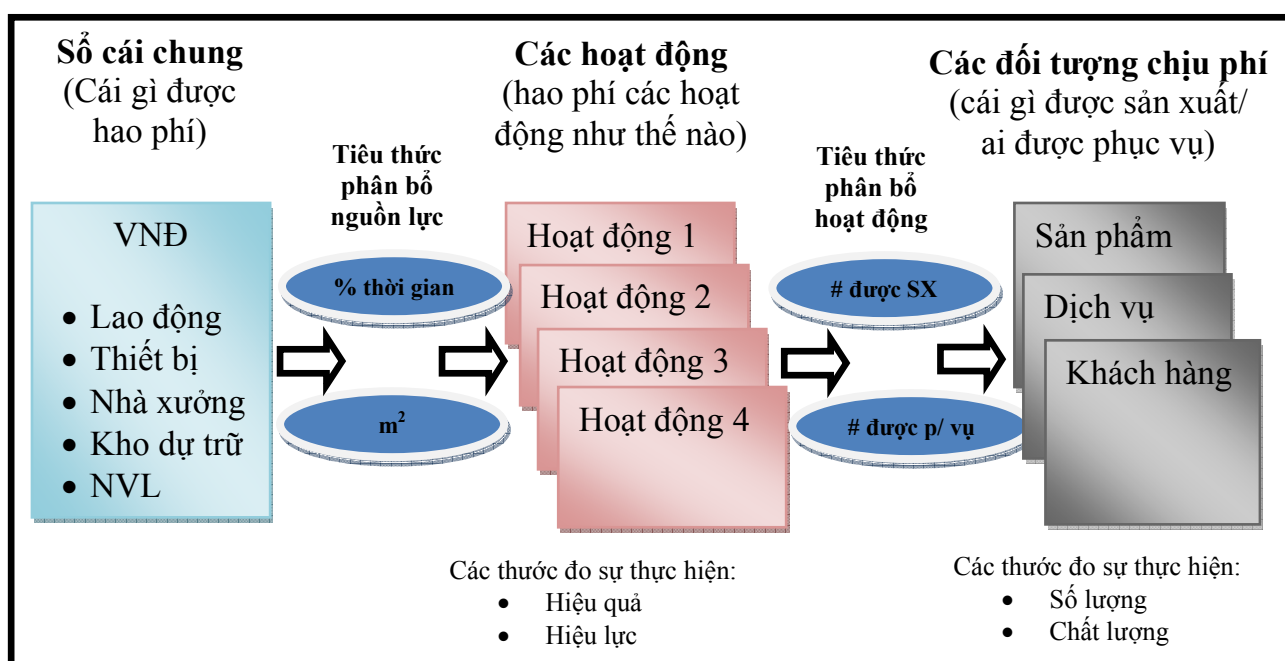
### ***1.2.1. Khái niệm quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động***

Quản trị CPKD theo quá trình hoạt động (*ABC/M – Activity-Based Costing and Management*) được phát triển vào những năm 1980 để khắc phục một số hạn chế của quản trị CPKD truyền thống và để tăng cường những lợi ích của ABC/M tới việc ra các quyết định chiến lược.

Năm 1992 Cooper và các cộng sự đã phát biểu: “*Quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động là một quá trình quản trị mà ở đó các nhà quản trị trong doanh nghiệp đã sử dụng thông tin chi phí kinh doanh do phương pháp tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động cung cấp để quản lý các hoạt động và các quá trình kinh doanh*”. [74, tr.9]

Với ABC/M các nhà quản trị cấp cao cũng như các nhà quản trị hoạt động không cần bằng cấp chuyên môn kế toán để hiểu và quản lý CPKD một cách có hiệu quả. Không giống như quản trị CPKD truyền thống, ABC/M lý giải trên cơ sở lập luận rằng các hoạt động phát sinh CP thông qua hao phí các nguồn lực, trong khi nhu cầu khách hàng cho các SP/DV là nguyên nhân của các hoạt động được thực hiện. Sơ đồ

1.2 minh họa cách ABC/M xuất phát từ việc sử dụng số liệu CP ban đầu ở sổ cái chung của DN tới công việc mà ABC/M thực hiện và sau đó tới SP/DV và khách hàng. Các tiêu thức phân bổ nguồn lực (chẳng hạn như tỷ lệ % lao động hao phí thời gian cho mỗi hoạt động) xác định mức độ nguồn lực mà mỗi hoạt động hao phí, trong khi các tiêu thức phân bổ hoạt động (chẳng hạn như số SP/DV được tạo ra hay số khách hàng được phục vụ) xác định cách thức các SP/DV và các khách hàng hao phí các CP hoạt động. Các tiêu thức phân bổ thường được xác định thông qua một cuộc điều tra những người lao động hay những nhà quản trị trong tổ chức có kinh nghiệm chuyên môn về vấn đề cần khảo sát.



### Sơ đồ 1.2 Phương pháp quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động

Nguồn: <http://www.fws.gov/Planning/ABC/Introduction.aspx>

Nói tóm lại, ABC/M là một phương pháp phân bổ CPKD chung, phân tích và cung cấp thông tin về CPKD một cách chính xác hơn, và làm sáng tỏ sự lựa chọn để cải thiện cách thức tiến hành kinh doanh. Hay nói cách khác, ABC/M là một công cụ cải thiện quá trình kinh doanh (công cụ quản trị) không phải là công cụ kế toán.

#### 1.2.2. Nội dung chủ yếu của quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động

Trong cuốn sách “Thực hiện Quản trị CPKD theo quá trình hoạt động: Sự dịch chuyển từ phân tích tới hoạt động”, Cooper và các cộng sự (năm 1992) đã mô tả

ABC/M như là sự hợp nhất của tính CPKD theo quá trình hoạt động (ABC) và quản trị theo quá trình hoạt động (ABM). ABC không phải là hệ thống kế toán tài chính mà là một phương pháp cung cấp hiệu quả hơn các thông tin cho nhà quản trị để ra quyết định bằng việc đo lường CPKD, các hoạt động của quá trình kinh doanh và sản lượng đầu ra. ABM là một phương pháp quản trị dựa trên kết quả của ABC nhằm giúp các tổ chức thực hiện sứ mệnh của mình trong việc cải thiện chất lượng và việc vận chuyển các sản phẩm/dịch vụ [74, tr.9].

#### 1.2.2.1. Tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC)

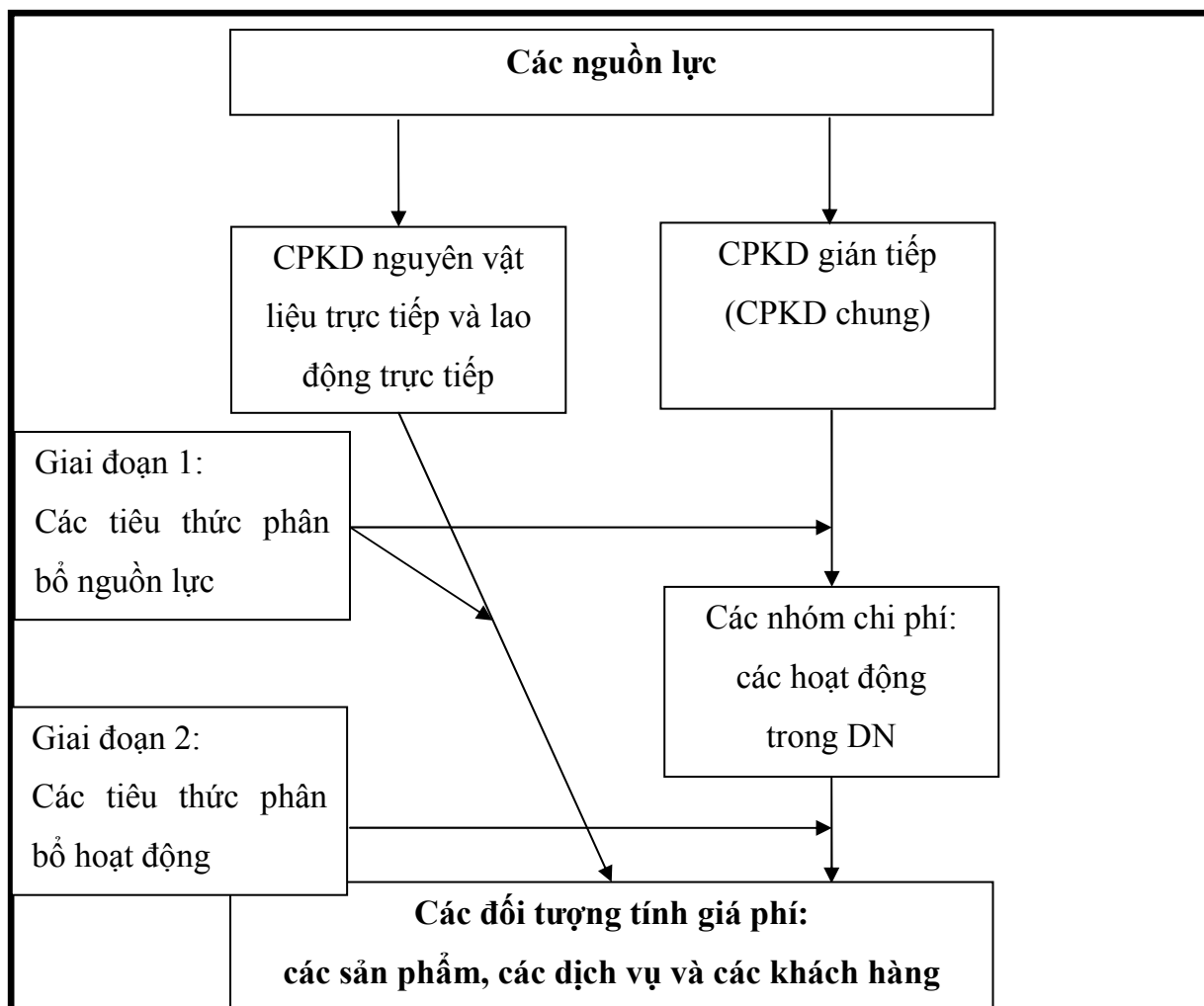
Năm 1988, Robin Cooper, Robert Kaplan và H. Thomas Johnson là những người đầu tiên đã định nghĩa ABC như là *“một phương pháp tính chi phí được sử dụng để phát hiện ra nguồn gốc các chi phí chung một cách trực tiếp tới các đối tượng chịu phí như các sản phẩm/ dịch vụ, các quá trình hay các khách hàng và giúp các nhà quản trị ra quyết định đúng xét về các chiến lược sản phẩm hỗn hợp và các chiến lược cạnh tranh”* [61, tr.279].

Brimson và Antos (1999) đã mô tả ABC như là *“xác định chi phí của các đối tượng chịu phí gắn với các hoạt động và các quá trình kinh doanh. Các hoạt động hao phí các chi phí và các đối tượng chịu phí hao phí các hoạt động và các quá trình kinh doanh”* [74, tr.1].

Từ những phân tích trên đây, tác giả nhận định rằng: *ABC là phương pháp tính toán CPKD tới SP/DV một cách chính xác hơn bằng cách xác định các hoạt động chính của DN, chỉ ra các CPKD chung liên quan tới các hoạt động sản xuất ra SP, và phân bổ các CP hoạt động tới SP/DV theo các tiêu thức phân bổ mà liên quan tới nguồn gốc của CPKD.*

Như vậy, ý tưởng cơ bản của ABC là: các hoạt động hao phí các nguồn lực (và do vậy phát sinh CP) và các sản phẩm hao phí các hoạt động. ABC cũng phân bổ CPKD chung qua hai giai đoạn (thể hiện ở sơ đồ 1.3). Tuy nhiên, ABC khác với tính CPKD truyền thống bằng cách tìm ra việc sử dụng các nguồn lực tới các hoạt động và nối kết các CP hoạt động tới các SP/DV và các khách hàng. Giai đoạn 1 phân bổ các CPKD chung sơ cấp tới các hoạt động hay các các trung tâm chi phí hoạt động (nhóm chi phí hoạt động) bằng việc sử dụng các tiêu thức phân bổ nguồn lực phù hợp. Giai

đoạn 2 sử dụng các tiêu thức phân bổ hoạt động phù hợp để phân bổ các chi phí hoạt động hay các nhóm chi phí hoạt động tới các đối tượng tính giá phí. Bằng việc sử dụng các tiêu thức phân bổ trong cả hai giai đoạn phân bổ chi phí, ABC cung cấp dụng cụ đo lường các chi phí sản phẩm/ dịch vụ một cách chính xác hơn tới các chi phí của các hoạt động.



**Sơ đồ 1.3 Cấu trúc của hệ thống tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động**

*Nguồn: [34, tr.123]*

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

thường hầu như không có mối quan hệ tới việc hao phí các chi phí nguồn lực của các đối tượng tính giá phí.

Từ những ý tưởng ban đầu về ABC ở những năm 1980 đến những năm 1990 các nhà quản trị đã nhận thấy rằng: ABC không những là một phương pháp tính CPKD bằng cách áp dụng nhiều tiêu thức để phân bổ CPKD chung để đảm bảo cho tính giá thành và làm cơ sở cho định giá sản phẩm chính xác hơn mà còn là một phương pháp mang lại nhiều lợi ích; bao gồm:

- Với cùng một số liệu ban đầu do kế toán tài chính cung cấp nhưng tính giá thành theo phương pháp ABC được sử dụng tốt hơn cho việc thiết kế sản phẩm và thiết kế lại quá trình sản xuất;
- Nhận biết được những khách hàng, những sản phẩm và những kênh phân phối có lợi hay ít có lợi nhất;
- Được sử dụng để đo lường hiệu quả hoạt động của quá trình kinh doanh.

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

#### 1.2.2.2. Quản trị theo quá trình hoạt động (ABM)

Thông tin tính toán của ABC giúp các nhà quản trị nhìn rõ hơn mối quan hệ giữa thời gian, chất lượng, công suất nhà xưởng, sự linh hoạt và các loại CPKD của doanh nghiệp. ABM sử dụng các thông tin CPKD do ABC cung cấp nhằm quản trị các CPKD. ABM là một phương pháp mà tập trung vào quản trị có hiệu quả các hoạt động nhằm tiếp tục cải thiện các giá trị nhận được từ khách hàng. ABM xác định cái gì hao phí cho các hoạt động của tổ chức và các hoạt động này được cải thiện như thế nào để tăng lợi ích.

Kehoe và cộng sự (1995) định nghĩa “*Quản trị theo quá trình hoạt động là công cụ quản trị mà các nhà quản trị các cấp có trách nhiệm sử dụng phương pháp tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động để phân tích, kiểm soát và cải thiện các hoạt động*” [74, tr.11].



Dierks và Cokins (2001) định nghĩa “*Quản trị theo quá trình hoạt động là phương thức mà tập trung vào quản trị các hoạt động trong quá trình kinh doanh như là nguồn gốc để tiếp tục cải thiện cả giá trị khách hàng nhận được và lợi ích doanh nghiệp có được từ giá trị đó*” [36, tr.349].

Như vậy, ABM là công cụ phân tích quản trị. ABM có 2 yếu tố cơ bản, đó là nhận biết các hoạt động được thực hiện trong doanh nghiệp và phân tích CPKD và cách thức thực hiện các hoạt động đó xét cả về mặt thời gian và chất lượng. Từ 2 yếu tố cơ bản này, để thực hiện ABM trong doanh nghiệp cần phải tiến hành 3 bước:

- Bước 1: Phân tích các hoạt động để nhận biết các cơ hội cho cải tiến. Đây là bước đầu tiên để cải tiến quá trình. Bước này nghiên cứu các hoạt động nhằm phân loại các hoạt động thành hoạt động tạo giá trị và hoạt động không tạo giá trị và nhằm tìm cách giảm thiểu hay loại bỏ các hoạt động không tạo giá trị.
- Bước 2: Phân tích các tiêu thức phân bổ để xác định các nhân tố nguồn gốc gây ra chi phí hoạt động. Phân tích tiêu thức phân bổ là để kiểm tra, xác định số lượng và giải thích mối quan hệ của các tiêu thức phân bổ với các CP có liên quan ở các mức độ khác nhau. Sơ đồ 1.4 minh họa các loại CP phát sinh ở các mức độ khác nhau. Nhà quản trị sử dụng kết quả của bước 1 trong các chương trình cải tiến liên tục nhằm giúp giảm số lần cải thiện, nâng cao chất lượng và giảm CP.
- Bước 3: Phân tích các thước đo hoạt động với mục đích xác định các hoạt động và các thước đo phù hợp cho các hoạt động đó.

Dựa vào những phân tích trên, một mô hình được phát triển dựa trên các khái niệm thể hiện qua sơ đồ 1.5 nhằm mô tả về ABM [38, tr.392-395]. Mô hình này đã được nghiên cứu ứng dụng trong doanh nghiệp nhỏ thông qua nghiên cứu tình huống của A. Gunasekaran, R McNEIL và D. SINGH (2000).

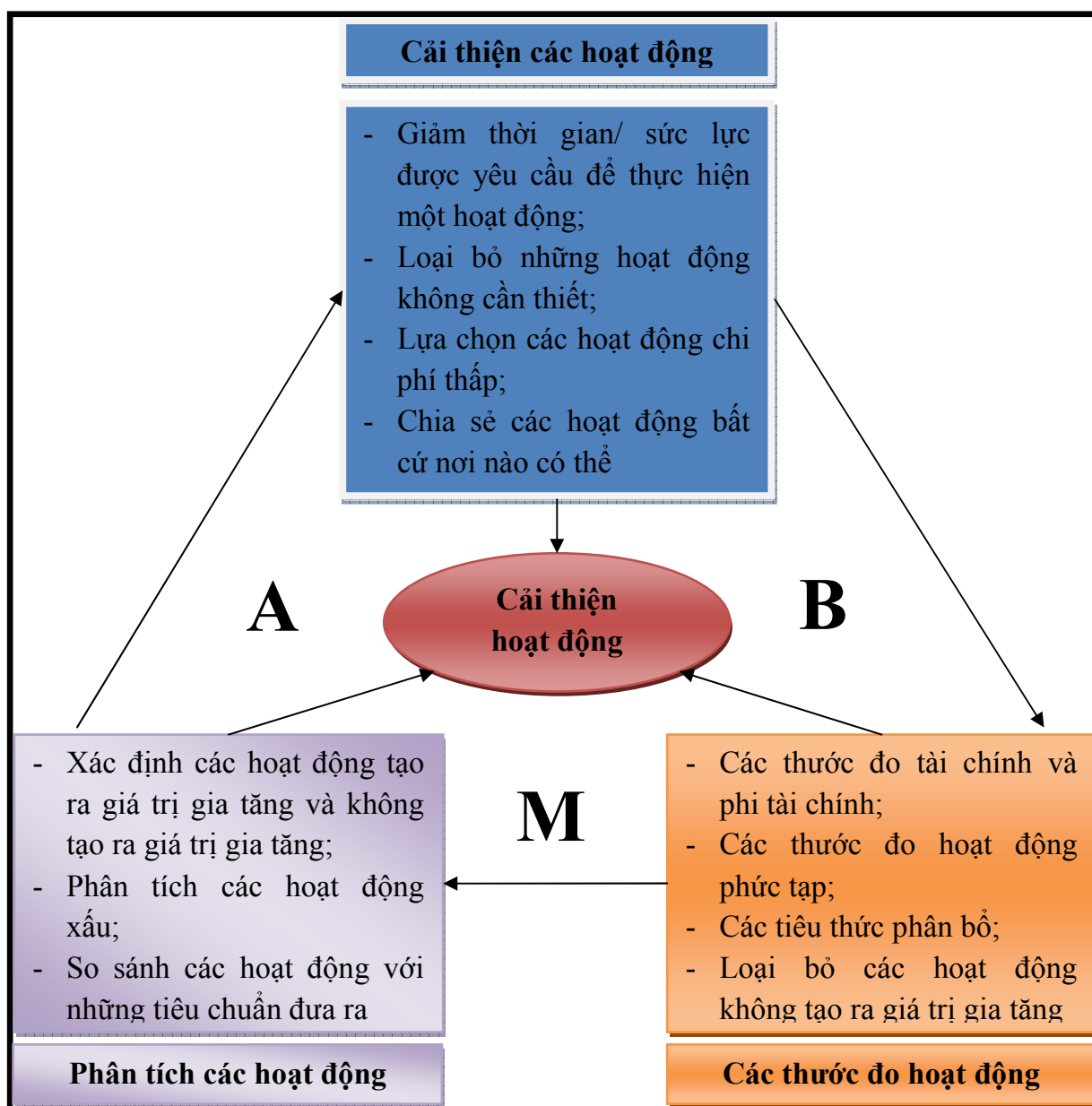
Vậy theo tác giả, ABM là một cách thức quản trị mà tập trung vào lập kế hoạch, thực hiện và đo lường các hoạt động, giúp các doanh nghiệp tồn tại và phát triển trong môi trường cạnh tranh. ABM sử dụng thông tin do ABC cung cấp nhằm giảm bớt hay loại bỏ các hoạt động không tạo ra giá trị và kết quả và nhằm cải thiện toàn bộ quá trình sản xuất kinh doanh.

Các cấp độ	Các loại chi phí	Sự cần thiết của chi phí
<p><b>Cấp độ đơn vị</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• CPNVLTT</li> <li>• CPNCTT</li> <li>• Vài CP máy móc thiết bị nếu có thể</li> </ul>	<p>Cho mỗi đơn vị sản phẩm sản xuất</p>
<p><b>Cấp độ nhóm</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Các đơn hàng mua sắm</li> <li>• Chuẩn bị</li> <li>• Kiểm tra</li> <li>• Vận chuyển</li> <li>• Loại bỏ (hỏng), nếu liên quan tới nhóm</li> </ul>	<p>Cho mỗi nhóm sản phẩm sản xuất</p>
<p><b>Cấp độ SP</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Thay đổi kỹ thuật</li> <li>• Bảo dưỡng sửa chữa</li> <li>• Phát triển</li> <li>• Loại bỏ, nếu liên quan tới thiết kế SP</li> </ul>	<p>Ứng hộ cho một loại sản phẩm hay một quá trình</p>
<p><b>Cấp độ DN</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Khấu hao nhà xưởng</li> <li>• Tiền lương quản lý</li> <li>• Quảng cáo tổ chức</li> </ul>	<p>Ứng hộ cho toàn bộ quá trình sản xuất hay dịch vụ</p>

Sơ đồ 1.4 Các cấp độ của chi phí

Nguồn: [17, tr.137]

Ngày càng nhiều doanh nghiệp tiến hành thực hiện ABM và ABC vì họ quan tâm đến ABM với việc tập trung vào thúc đẩy các hoạt động tạo ra giá trị cho khách hàng và giảm bớt những hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng; và quan tâm đến ABC vì những thước đo CPKD cho các chiến lược dài hạn hơn là mục tiêu ngắn hạn. ABM và ABC cung cấp thông tin trên tác động của CPKD chung được tạo ra bởi những quá trình tái lập nhằm sắp xếp hợp lý hóa những hoạt động và tối giản công việc không chất lượng. *Hay nói một cách ngắn gọn*, ABC được dùng để tính toán và phân bổ CP tới SP và ABM sử dụng thông tin do ABC cung cấp để ra các quyết định quản trị.



Sơ đồ 1.5 Mô hình dựa trên các khái niệm của quản trị theo quá trình hoạt động

Nguồn: [30, tr.393]

### 1.2.2.3. Sự cần thiết phải chuyển sang quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M)

Để đặt tên đúng các vấn đề của tính CPKD truyền thống, các công ty thiết lập lại hệ thống kế toán của mình bằng cách hợp nhất sự am hiểu về các tiêu thức phân bổ và việc áp dụng những tiêu thức này vào tính CPKD của những SP tỷ lệ với khối lượng của hoạt động mà SP đó tiêu dùng. Cách nhìn nhận này được gọi là “Tính CPKD theo quá trình hoạt động - ABC” và được sử dụng chủ yếu để phân tích những quyết định; chẳng hạn như định giá, phối hợp SP và nguồn SP. Kiến thức đang gia tăng của “tiêu thức phân bổ” đã thúc giục nhiều công ty tiến hành tái lập những qui trình nghiệp vụ của họ bằng việc theo dõi từng quá trình và sau đó loại bỏ hay cải thiện các quá trình không tạo gia giá trị gia tăng (Keegan and Eiler, 1994).

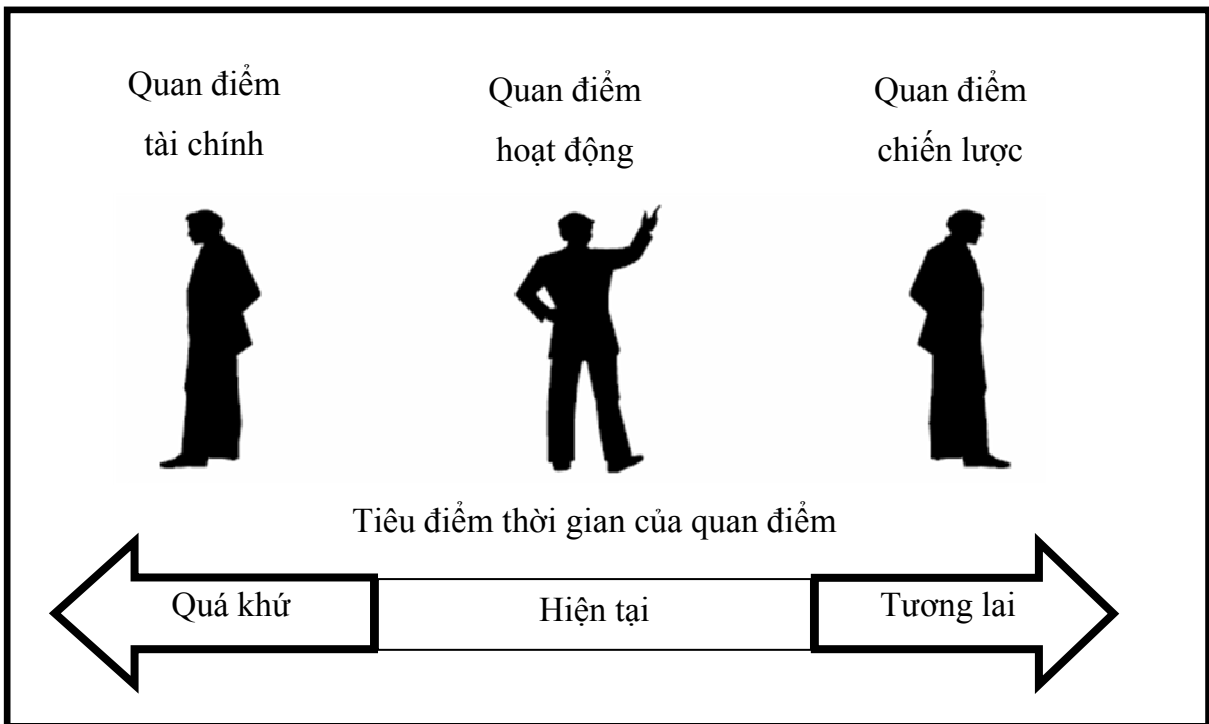
Sự cần thiết khách quan phải chuyển sang ABC/M xuất phát từ hai lý do; đó là sử dụng phạm trù chi phí và cung cấp thông tin về CPKD phục vụ quản trị theo quá trình.

- Lý do thứ nhất sử dụng phạm trù chi phí [27, tr.5-8]

Khi thực hiện quản trị CPKD, một trong những vấn đề khó nhất để thực hiện hoạt động quản trị khớp lại với nhau là việc nhìn nhận như thế nào về chi phí và vai trò của nó đối với việc ra các quyết định. Với tư duy ứuan trị truyền thống, nhiều giám đốc vẫn chỉ nhìn nhận và sử dụng phạm trù CPKD và cho rằng sự phát triển chỉ làm phức tạp một cách đáng kể các giải pháp tiềm tàng mà họ tìm kiếm. Thực tế phát triển khoa học quản trị kinh doanh cho thấy không thể không phân biệt ba phạm trù chi phí là CP tài chính, CPKD hoạt động, và CPKD chiến lược. Như sơ đồ 1.6, ba loại chi phí này tập trung vào những biến khác nhau, bao gồm cấu trúc thời gian; những người sử dụng và các cách sử dụng thông tin CP; những mức độ tập hợp; tần suất báo cáo; và những loại thức đo được sử dụng.

*Quan điểm tài chính của chi phí* là quan điểm xử lý thông tin kinh tế bên trong theo các nguyên lý của kế toán tài chính (bảo toàn tài sản về mặt giá trị, phải có hóa đơn chứng từ và trùng khớp với số liệu ở hóa đơn chứng từ, ...). Quan điểm này có thể được so sánh với một người đàn ông quay lưng lại, bởi vì sự liên quan của nó tới khái niệm CP gốc (CP tài chính). Nhà kiểm soát tài chính, nhà quản lý thuế và bộ tài chính

sử dụng loại thông tin CP này để đánh giá hàng tồn kho và báo cáo tới những cổ đông, những người cho vay, và cục thuế. Mức độ thông tin và sự tập hợp CP theo quan điểm này được đòi hỏi cao, và thường là cho toàn công ty. Những người kiểm toán và kế toán sử dụng quan điểm tài chính để lập các báo cáo định kỳ (tháng, quý, năm). Quan điểm này được sử dụng gần như chỉ riêng tài chính. Mặc dù quan điểm này nhận được đa số sự chú ý nhưng nó thông thường không hiệu quả cho những sự sử dụng hoạt động và chiến lược.



**Sơ đồ 1.6 Ba quan điểm về chi phí**

*Nguồn: [27, tr.5]*

*Quan điểm hoạt động của chi phí* là quan điểm xử lý thông tin kinh tế bên trong theo nguyên lý của tính CPKD (bảo toàn tài sản DN về mặt hiện vật, phản ánh đúng thực trạng, ...) và được sử dụng cho phân tích nội bộ. Quan điểm này cho rằng các thông tin về CPKD hoạt động là cần thiết cho quản trị hằng ngày. Những trưởng ngành, những đội cải tiến quá trình, những đội chất lượng, và những giám đốc hằng ngày sử dụng thông tin CPKD hoạt động như một chỉ tiêu của sự thực hiện và để xác định nếu những hoạt động đang tạo thêm giá trị. Hơn thế nữa, những giám đốc điều hành thấy thuận tiện và thường sử dụng các thước đo hiện vật hơn là các thước đo tài chính. Ví dụ về thước đo hiện vật bao gồm; số lượng đơn vị SP được sản xuất,... Các

thước đo này có thể dễ dàng được xác định số lượng trong các thuật ngữ CP, nhưng giám đốc điều hành thực sự không quản lý tiền. Thay vào đó anh ta phải quản lý các hoạt động vật lý. Bằng việc hiểu rõ nguồn gốc căn nguyên của vấn đề, các nhà quản trị sử dụng loại CPKD này để xác định nơi nào cần được cải tiến.

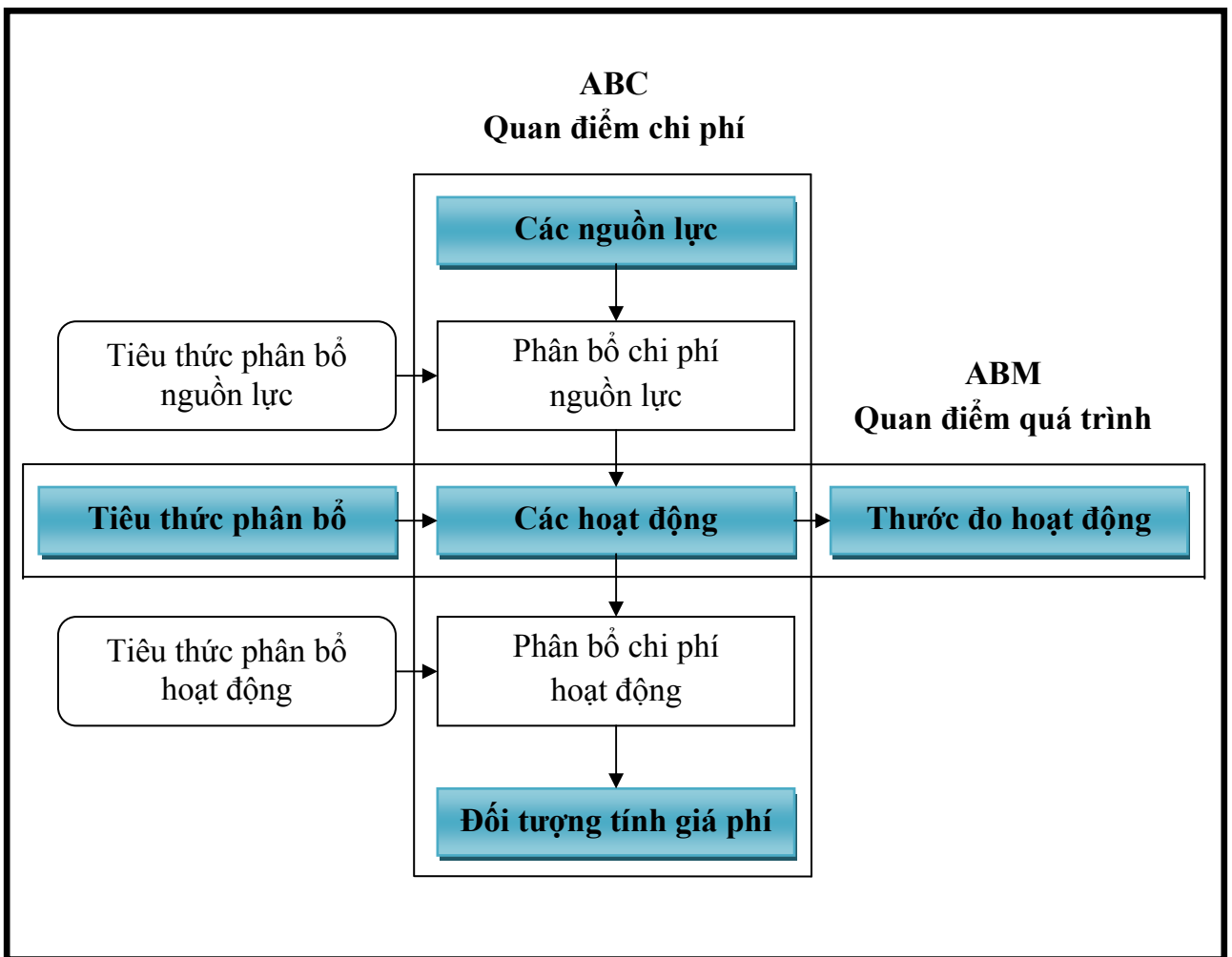
*Quan điểm chiến lược của chi phí* khác với quan điểm tài chính và hoạt động là quan điểm tiên tiến của CPKD. Những người sử dụng quan tâm tới việc cải tiến các kết quả tương lai; kết quả của quá khứ và hiện tại chỉ quan trọng trong trường hợp giải thích cách thức làm thế nào để cải tiến kết quả của tương lai. Sử dụng quan điểm chiến lược này sẽ có lợi trong phân tích đầu tư, định giá mục tiêu, định giá theo chu kỳ trọn đời của một tài sản, và ra những quyết định. Người lập kế hoạch chiến lược, người tính toán CPKD và những người chế tạo sản phẩm sử dụng CP theo quan điểm này nhằm xác định thay đổi những CPKD tương lai và cải thiện lợi nhuận tương lai như thế nào. Mức độ tập hợp CPKD theo quan điểm này phụ thuộc vào việc ra quyết định loại nào của nhà quản trị. Nó có thể là các quyết định ngắn hạn với việc tập hợp ở mức độ thấp hay các quyết định dài hạn với mức độ tập hợp cao (chẳng hạn, liệu có nên mua một doanh nghiệp, mở một chi nhánh mới, hay phát triển SP mới,...).

Trong quan điểm chiến lược, cả thước đo hiện vật và thước đo giá trị đều đóng vai trò quan trọng trong việc lập kế hoạch cho tương lai. Thông tin hiện tại được báo cáo để tạo điều kiện thuận lợi cho những quyết định tương lai liên quan đến tổ chức. Những quyết định này bao gồm: định giá sản phẩm, phân tích thuê mua hay tự sản xuất, sử dụng khả năng, các quyết định quảng bá sản phẩm, sự biến hộ đầu tư, định giá theo chu kỳ trọn đời của một tài sản và các chỉ dẫn định hướng khách hàng.

- Lý do thứ 2: Sự dịch chuyển từ quan điểm phân bổ CPKD (chẳng hạn như từ những nguồn lực nào? những hoạt động nào? những đối tượng tính giá phí nào?) sang quan điểm quản trị quá trình (như các trung tâm chi phí nào? những hoạt động nào? các thước đo hoạt động nào?).

Chúng ta có thể hình dung sự dịch chuyển này thông qua sơ đồ 1.7. Mô hình hai chiều ABC/ABM được Turney phát triển. Chiều thẳng đứng của mô hình mô tả quan điểm phân bổ CP. Quan điểm phân bổ bao gồm ba khối: các nguồn lực, các hoạt động và các đối tượng tính giá phí. Quan điểm này cung cấp sự nhận biết rõ nét hơn lý do sử

dụng các nguồn lực. Quan điểm này cũng cung cấp thông tin nhằm xác định hoạt động nào hao phí nhiều nguồn lực nhất và xác định được nơi nào có thể giảm CP. Chiều nằm ngang mô tả quan điểm quá trình. Quan điểm này cũng bao gồm ba khối: các tiêu thức phân bổ CP, các hoạt động và các thước đo hoạt động. Phía bên tay trái của mô hình miêu tả phân tích hoạt động. Phân tích hoạt động đòi hỏi sự nhận diện không chỉ các hoạt động mà còn phải nhận diện nguồn gốc gây ra các hoạt động đó. Phía bên tay phải miêu tả sự đánh giá các hoạt động thông qua các thước đo hoạt động. Các thước đo hoạt động điển hình bao gồm hiệu suất hoạt động, thời gian hoàn thành một hoạt động, chất lượng công việc.



Sơ đồ 1.7 Mô hình hai chiều ABC/ABM

*Nguồn: [36, tr.346]*

Turney đề xuất rằng ABM dùng các thông tin được thu lượm từ ABC và áp dụng nó vào tổ chức trong sự nỗ lực liên tục để xác định những cơ hội cải tiến và

những cách thức để cải thiện những quá trình. Cooper và Turney (1990) đã gọi ABC/M là tiêu điểm chính sẽ cung cấp thông tin cho nhà thiết kế sản phẩm và những kỹ sư thực hiện quá trình về cách thức cải thiện khả năng sản xuất của doanh nghiệp. Họ đã bàn luận số lượng những công ty như Tektronix, Packard Hewlett và Zytec đang sử dụng ABC/M một cách thành công như thế nào. Player và Keys (1995) cũng đã báo cáo một số sự tiến hành thành công ABC/M chẳng hạn như “Nhóm quản trị CPKD tiến bộ” của Arthur Andersen và các nhà nghiên cứu liên quan với Tập đoàn Sản xuất Tiên tiến - Quốc tế. Giá trị chiến lược của ABC/M là nó có thể cung cấp sự hiểu biết sâu sắc hữu ích vào trong quá trình ra quyết định bởi vì ABC/M không chỉ cung cấp dữ liệu tài chính mà còn kiểm tra các quá trình, các hoạt động nhằm xác định các hoạt động tạo ra giá trị ra tăng và những hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng.

Khi ABC/M lần đầu tiên được giới thiệu vào những năm 1980, nó đã được nhìn nhận như một mô hình nâng cấp hay thay thế cho số cái chung. Tuy nhiên, nếu nhìn nhận ABC/M chính xác như là một hệ thống kế toán thì chúng ta đã bỏ qua giá trị thực của ABC/M. Thực tế là ABC/M kiểm tra những hoạt động thông qua những giám đốc đã thúc đẩy những ranh giới phòng ban để nghĩ về những qui trình nghiệp vụ và sự thay đổi của “mô hình” tinh thần của tổ chức. ABC/M thích hợp với một mô hình mẫu tổng thể trong việc kết nối tất cả các lĩnh vực trong tổ chức.

### ***1.2.3. Sự khác biệt cơ bản giữa quản trị chi phí kinh doanh truyền thống và quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động***

Sự thay đổi có ảnh hưởng sâu sắc tới môi trường kinh doanh hiện nay. Ở thế kỷ 21, quản trị CPKD phải đối mặt với rất nhiều thách thức. Những xu hướng và những thay đổi của môi trường kinh doanh như sự gia tăng của môi trường cạnh tranh toàn cầu ngày càng, nhu cầu của khách hàng và cổ đông ngày càng tăng thêm, và sự tiến bộ nhanh chóng của công nghệ thông tin và công nghệ sản xuất. Với những xu hướng và thay đổi này, quản trị CPKD truyền thống không thể thích ứng được. Trên thực tế có nhiều công cụ quản trị CPKD có thể cung cấp nhiều giải pháp cho các DN, trong đó có công cụ quản trị CPKD theo quá trình hoạt động (ABC/M). Những đặc trưng và sự thay đổi chủ yếu giữa quản trị CPKD truyền thống và ABC/M được mô tả ở bảng 1.3 dưới đây.



**Bảng 1.3 Sự khác nhau giữa quản trị CPKD truyền thống và ABC/M**

<b>Tiêu thức</b>	<b>Quản trị CPKD truyền thống</b>	<b>ABC/M</b>
Hướng tập trung	Chủ yếu là nội bộ	Cả nội bộ và bên ngoài
Quan điểm	Tạo giá trị	Chuỗi giá trị
Cách thức phân tích CP	Xét về mặt sản phẩm, khách hàng và chức năng: - Tập trung chủ yếu nội bộ - Tạo giá trị là nội dung chính (quan tâm tới hoạt động tạo giá trị)	Xét ở khía cạnh các giai đoạn đa dạng của chuỗi giá trị: - Tập trung chủ yếu ra bên ngoài - Tạo giá trị được xem như một nội dung khá hẹp
Phân tích tiêu thức phân bổ	Tiêu thức phân bổ chủ yếu dựa vào khối lượng sản lượng đầu ra và chỉ được xem xét ở mức độ đơn vị.	Đa dạng: tiêu thức phân bổ theo chức năng hoạt động, tiêu thức phân bổ theo quản trị. Mỗi một hoạt động giá trị có một tổ hợp các tiêu thức phân bổ.
Mối quan tâm chủ yếu	Tác động/ ảnh hưởng CP	Mối quan hệ giữa CP, doanh thu và kết quả
Trách nhiệm quản trị	Vai trò người theo dõi/ phản ứng lại/ không thích rủi ro	Vai trò lãnh đạo/ tiên phong thực hiện/ thuận lợi với tình trạng nhiều nghĩa.

**Hướng tập trung.** Quản trị CPKD truyền thống tập trung quan tâm các vấn đề nội bộ; bao gồm: nhân mạnh chi phí sản xuất hiện tại, phân bổ nhóm các nguồn lực tới các sản phẩm/dịch vụ và tổng hợp kết quả. Những nỗ lực của quản trị CPKD truyền thống chỉ được giới hạn trong ranh giới của DN mà không qua chuỗi giá trị. Tuy nhiên, môi trường kinh doanh thế kỷ 21 ngày càng công nhận sự gia tăng các sự kiện và mối quan hệ bên ngoài xác định và phát sinh các chi phí và tạo ra lợi nhuận tiềm năng cho DN. ABC/M là công cụ quan trọng giúp các DN đo lường các mối quan hệ bên ngoài, xác định mối quan hệ giữa CP và lợi ích của các SP khác nhau và phân khúc khách hàng, hỗ trợ việc tìm kiếm lợi thế cạnh tranh.

**Quan điểm.** Quản trị CPKD truyền thống đã tập trung vào các khái niệm giá trị gia tăng (sự chênh lệch giữa giá bán và CP mua nguyên vật liệu) với quan điểm sai lầm rằng đây là khu vực duy nhất trong DN có thể ảnh hưởng đến CP. Nhưng ABC/M lại trên cơ sở phân tích chuỗi giá trị - đây là cách thức có ý nghĩa nhiều hơn trong việc quản lý CP, tăng lợi nhuận và tăng lợi thế cạnh tranh. Với việc phân tích chuỗi giá trị, các nỗ lực của ABC/M đã tập trung vào việc cải thiện các hoạt động của DN.

**Phân tích CP.** Không nghi ngờ hệ thống quản trị CPKD truyền thống có thể giúp đỡ trong nhiều lĩnh vực như xác định giá trị hàng tồn kho, ra các quyết định hoạt động ngắn hạn, ... nhưng trong môi trường kinh doanh cạnh tranh phân tích chi phí một cách rõ ràng phải xem xét các vấn đề chiến lược có hiệu quả nhất. Trong quản trị CPKD truyền thống, phân tích CP được xem như là quá trình đánh giá tác động tài chính của các quyết định quản lý thay thế. Nhưng trong ABC/M phân tích CP có một bối cảnh rộng hơn nhằm đạt được những lợi thế cạnh tranh bền vững.

**Phân tích tiêu thức phân bổ.** Quản trị CPKD truyền thống cho rằng các nội dung của CP chỉ liên quan đến sản lượng đầu ra nên khi phân bổ CP các tiêu thức phân bổ chỉ được xem xét ở mức độ đơn vị; chẳng hạn như, mất bao nhiêu giờ lao động hay bao nhiêu giờ máy hoạt động để sản xuất một SP hay thuê dịch vụ. Nhưng ABC/M cho rằng việc phát sinh CP là do nhiều yếu tố. Chính vì vậy khi phân bổ CP ABC/M sử dụng nhiều tiêu thức phân bổ ở các mức độ đơn vị, mức độ nhóm, mức độ sản phẩm và mức độ tổ chức DN.

**Mối quan tâm chủ yếu.** Quản trị CPKD truyền thống luôn quan tâm đến việc dự toán CP, nâng cao và sử dụng CP. Nhưng mối quan tâm của ABC/M không chỉ là quản lý CP mà còn tăng doanh thu, nâng cao năng suất và sự hài lòng của khách hàng, đồng thời cải thiện vị trí chiến lược của DN.

**Trách nhiệm quản trị.** Các DN cạnh tranh trong môi trường kinh doanh cạnh tranh yêu cầu kiến thức mới về các nhà cung cấp, sản phẩm và quy trình, nhà phân phối và khách hàng. Không một ai trong DN nghiệp được vị trí tốt hơn nhà quản trị tài chính để thu thập các loại dữ liệu, chế biến chúng thành các thông tin hữu ích và truyền đạt các kết quả cho DN. Tuy nhiên các nhà quản trị tài chính thường là người theo dõi hơn là nhà lãnh đạo, phản ứng lại các yêu cầu và các sự kiện hơn là dự đoán

chúng. Với vai trò phản ứng lại, quản trị CPKD thường dựa trên dữ liệu kế toán và thông tin hoạt động cho báo cáo tài chính. ABC/M không tồn tại trong chân không mà đòi hỏi các nhà quản lý tài chính phải chủ động thể hiện các kỹ năng lãnh đạo khi là việc với nhóm và với DN khác để tìm cách thức mới cho DN của họ để cạnh tranh. Các nhà quản trị CP có khả năng nhận diện và đánh giá CP.

#### ***1.2.4. Các giai đoạn phát triển của quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động***

##### **1.2.4.1. Khái quát về sự hình thành và phát triển của quản trị chi phí kinh doanh**

Cùng với sự ra đời và phát triển của kế toán nói chung, quản trị CPKD cũng có một quá trình hình thành và phát triển lâu dài, từ những hình thức sơ khai trong quá khứ tới các phương pháp kỹ thuật hiện đại và phức tạp ngày nay.

Kế toán ra đời và phát triển cùng với sự ra đời và phát triển của xã hội loài người. Có những bằng chứng cho thấy ngay từ thời Cổ đại (trước thế kỷ VI) đã xuất hiện những hình thức sơ khai của kế toán như các ghi chép về hạch toán, tính toán kinh tế và trao đổi buôn bán. Tuy nhiên, vai trò của kế toán thời kỳ này chỉ đơn thuần là ghi nhận về kết quả lao động hoặc theo dõi về tài sản của các bậc vua chúa.

Thời Trung cổ (thế kỷ VI – thế kỷ XV) những hình thức ban đầu của kế toán kép đã xuất hiện trong các phường hội. Các nhà sản xuất (các phường hội) đã ghi chép các sổ sách về các chi phí vật liệu và nhân công và coi đó như là các bằng chứng về chất lượng của sản phẩm. Cho đến nay loài người còn giữ lại được tài liệu viết tay cá nhân cổ nhất là của Pegolotti. Pegolotti đã ghi chép một cách tóm tắt về tiền xu, số lượng, trọng lượng, kê hàng hóa, lãi suất,... trong khoảng 10 năm (1335 -1345) ở Florenz.

Thời kỳ Phục hưng (thế kỷ XV – thế kỷ XVI), cùng với sự phát triển của hệ thống kế toán nói chung (đánh dấu bằng sự xuất bản cuốn sách của Fra Lucas Pacioli ở Ý năm 1494, trong đó có viết về phương pháp “ghi sổ kép”- phương pháp kế toán cơ bản vẫn được sử dụng trong kế toán hiện đại ngày nay), những nguyên lý cơ bản của kế toán quản trị chi phí hiện đại đã bắt đầu xuất hiện, như các ý niệm về định mức nguyên vật liệu, năng suất của công nhân, các phiếu theo dõi chi phí của từng công

việc, và các dự toán. Kế toán quản trị chi phí thời kỳ này hướng vào việc trợ giúp cho các quyết định đầu tư tài sản cố định, quản lý chi phí và định giá sản phẩm. Song kế toán kép tiếp tục được phát triển và đến thế kỷ XVIII được Ludovici xếp vào một trong ba môn khoa học chính về kinh doanh. Suốt thế kỷ XIX, hạch toán kế toán luôn được chú trọng sử dụng trong thực tiễn và được các học giả coi là một bộ phận quan trọng, không thể thiếu được trong cơ cấu các môn học quản trị kinh doanh. Tuy nhiên, cho đến tận cuối thế kỷ XIX toàn bộ hoạt động kế toán doanh nghiệp vẫn chỉ bao gồm duy nhất một bộ phận là hạch toán kế toán. Hạch toán kế toán lúc bấy giờ hướng vào thực hiện mọi nghiệp vụ kế toán theo đúng các qui định của Nhà nước.

Bước sang thế kỷ XX sự phát triển hoạt động sản xuất - kinh doanh ở các doanh nghiệp đã đặt ra những vấn đề kế toán doanh nghiệp phải giải quyết. Eugen Schmalenbach (1873-1955) đã đặt ra câu hỏi bằng cách nào để có thể đạt được một kết quả với sự hao phí ít nhất có thể? Các tác phẩm tiêu biểu của Schmalenbach là Cân đối động, Tính giá thành và chính sách giá cả, Hệ thống tài khoản kế toán, Cung ứng tài chính đã tập trung trả lời câu hỏi đó. Điều đáng lưu ý là ngay từ khi đó Schmalenbach đã bắt đầu sử dụng hai phạm trù là CPKD sử dụng trong tính giá thành và CP tài chính sử dụng trong kế toán tài chính với nguyên tắc chỉ những CPKD mới thuộc nội dung cấu thành giá thành và được tính vào giá thành sản phẩm! Những nghiên cứu và phát triển lý thuyết kế toán và thực tế kế toán doanh nghiệp khi đó đã chứng tỏ rằng kế toán doanh nghiệp phải bao hàm hai bộ phận là hạch toán kế toán và tính giá thành. Mặc dù lúc đó tính giá thành chưa phát triển như quản trị CPKD ngày nay song nó đã khẳng định được tính độc lập, tồn tại bên cạnh hạch toán kế toán với mục tiêu riêng là tính toán cụ thể các hao phí vào kết quả xác định. Sự phát triển tiếp theo dẫn đến tính CPKD đã vượt ra khỏi khuôn khổ của tính giá thành truyền thống và với nội dung cơ bản của nó là tính CPKD nên thuật ngữ tính giá thành sản phẩm được thay bằng thuật ngữ tính CPKD hay còn gọi là quản trị CPKD. Hệ thống tính CPKD xuất hiện đầu tiên là hệ thống tính CPKD đầy đủ. Đây là một hệ thống tính toán và phân bổ mọi CPKD phát sinh trong quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm cho các đối tượng tính CPKD mà không phân biệt CPKD cố định hay tính CPKD biến đổi. Mặc dù hệ thống này đã đáp ứng được nhu cầu thông tin kinh tế bên trong cần thiết cho bộ máy quản trị ở một

mức độ nhất định song nó vẫn tồn tại một số hạn chế, đó là: một là, việc sử dụng các tiêu thức phân bổ để phân bổ CPKD chung không tuân thủ nguyên tắc nhân quả; hai là, phân bổ CPKD cố định mang tính áp đặt; và ba là, kết quả của tính CPKD đầy đủ là tính được giá thành toàn bộ sản phẩm và giá thành đơn vị sản phẩm [5, tr. 42-44].

Từ thập niên 50 tính CPKD đã đi từ hệ thống đầy đủ sang hệ thống không đầy đủ; chẳng hạn như ở Mỹ là hệ thống Direct Costing, còn ở Đức đã xuất hiện các hệ thống tính lượng bù đắp CPKD cố định, với lý do nếu chỉ cung cấp thông tin về CPKD đầy đủ sẽ không đáp ứng được nhu cầu thông tin kinh tế phục vụ việc ra quyết định kinh doanh trong cơ chế kinh tế thị trường. Hệ thống tính CPKD không đầy đủ là hệ thống tính CPKD mà ở đó không tính toàn bộ CPKD phát sinh mà chỉ tính bộ phận CPKD biến đổi cho đối tượng tính CPKD. Đến tận thập niên 1960, 1970 nền kinh tế thế giới không chỉ còn sự thống trị của một mình kinh tế Mỹ, mà với sự phát triển của các nền kinh tế Âu - Á, đặc biệt là nền kinh tế Nhật Bản, cạnh tranh giữa các nền kinh tế này ngày càng gay gắt, dẫn đến nhu cầu cần có một hệ thống quản trị CPKD hiệu quả hơn, hiện đại hơn. Chính vì vậy, trong những năm cuối của thế kỷ XX có rất nhiều đổi mới trong hệ thống quản trị CPKD được thực hiện ở các nước Mỹ, Âu, Á. Hệ thống quản trị CPKD được thiết kế lại để đáp ứng các nhu cầu thông tin thay đổi do sự thay đổi của cách thức sản xuất và phân phối các sản phẩm (như sản xuất kịp thời (JIT), quản lý chất lượng toàn bộ (TQM)...). Hệ thống quản trị CPKD không chỉ cần thiết trong các đơn vị sản xuất mà còn cần thiết trong cả các đơn vị kinh doanh dịch vụ. Các phương pháp quản trị CPKD mới được ra đời và áp dụng ở nhiều nước trên thế giới, như các phương pháp target costing (tính chi phí mục tiêu), Kaizen costing (tính chi phí hoàn thiện liên tục), activity based costing (tính CPKD theo quá trình hoạt động)...

Ở Việt Nam, trước những năm 1990, với nền kinh tế kế hoạch hoá tập trung, các đơn vị không phải chịu sức ép cạnh tranh nên không thấy nhu cầu cần phải có hệ thống quản trị CPKD. Khái niệm quản trị CPKD không tồn tại trong ý niệm của các nhà quản lý cũng như trên thực tế, mặc dù các chế độ kế toán thời đó cũng có những dáng dấp của hệ thống kế toán quản trị CP. Cùng với sự đổi mới nền kinh tế sang cơ chế thị trường, khái niệm về kế toán quản trị và quản trị CPKD xuất hiện tại Việt Nam từ đầu những năm 1990. Năm 2003 thuật ngữ kế toán quản trị chính thức được đưa

vào Luật Kế toán. Nhằm giúp các DN thuộc lĩnh vực sản xuất, kinh doanh, thương mại, dịch vụ tổ chức tốt công tác tính CPKD, ngày 12/6/2006, Bộ tài chính đã ban hành Thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong DN. Theo thông tư này, tính CPKD nhằm cung cấp các thông tin về hoạt động nội bộ DN. Đây cũng là công việc của từng DN, Nhà nước chỉ hướng dẫn các nguyên tắc, cách thức tổ chức, và các nội dung, phương pháp tính toán chủ yếu tạo điều kiện thuận lợi cho DN thực hiện. Hiện nay, phương hướng ứng dụng quản trị CPKD vào thực tiễn các doanh nghiệp Việt Nam được bàn luận ngày càng nhiều, tuy nhiên thực tế áp dụng quản trị CPKD tại các doanh nghiệp Việt Nam còn rất hạn chế.

#### 1.2.4.2. Các giai đoạn phát triển của quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động

Các giai đoạn phát triển của lý thuyết ABC/M đã bắt đầu diễn ra từ đầu những năm 1980. Có thể khái quát các giai đoạn phát triển của ABC/M như sau:

- Giai đoạn trước năm 1980 là giai đoạn thực hiện các hoạt động theo hình thức may rủi. Giai đoạn này mang một số đặc điểm sau:
  - Vài đặc trưng của ABC đã có mặt trong một vài hệ thống.
  - Phương pháp ABC vẫn chưa được xác định.
  - Các hệ thống gắn với một vài đặc trưng của ABC mới chỉ được xem như là một hệ thống truyền thống phức tạp.
  - Các hệ thống hầu như được sử dụng cho các mục đích tài chính nói chung, chứ chưa cho các mục đích chiến lược.
  - Tập trung nhiều nhất ở châu Âu.
- Giai đoạn từ năm 1980 đến năm 1985: Giai đoạn thực hiện phi thể thức
  - Phương pháp ABC được xác định và khác với các phương pháp quản trị CP truyền thống đã được công nhận.
  - Cấu trúc ABC vẫn chưa được xác định
  - ABC được xem như là sự lựa chọn đan xen với quản trị CP thông thường.
  - Một vài hệ thống được phát triển dựa trên cơ sở phi thể thức.
  - Thừa nhận rằng ABC cung cấp cái nhìn chiến lược, nhưng đầu tiên vẫn chỉ sử dụng cho mục đích báo cáo tài chính.

- Một vài tác giả cho rằng thực hiện đầy đủ ABC là mâu thuẫn với những nguyên tắc kế toán được chấp nhận rộng rãi (GAAP).
- Giai đoạn sau năm 1985: Giai đoạn thực hiện cấu trúc
  - Các mục tiêu và các phương pháp của sự phát triển ABC đã được xác định một cách rõ rệt hơn.
  - Thừa nhận rằng ABC cung cấp cái nhìn chiến lược và nên được sử dụng như một công cụ ra quyết định.
  - ABC không còn chỉ xem như là một sự thay thế cho quản trị CP đang tồn tại.
  - Ngoài việc chỉ ra sự khác nhau việc tính toán và quản trị, ABC còn chia ra quan điểm phân bổ CP và quan điểm quá trình (ABM). Mục tiêu của quan điểm phân bổ CP là phân bổ các CP phát sinh đúng tới các hoạt động và cuối cùng là tới các đối tượng chịu phí; còn mục tiêu của quan điểm quá trình là cung cấp thông tin cho các nhà quản trị ra quyết định
  - Kỹ thuật cơ sở dữ liệu đã giúp cho ABC trở nên thực tế hơn.
  - Cooper và Kaplan là những người đầu tiên phát triển ABC thông qua những nghiên cứu và các bài viết của họ.
- Giai đoạn từ năm 2000 đến nay: giai đoạn hợp nhất quản trị theo quá trình hoạt động
  - Cả phần chung lẫn phần riêng sẽ được nhận biết giữa các các đại lượng đóng vai trò làm chìa khóa phân bổ và các nhân tố thực hiện hoạt động.
  - Tiếp tục làm cầu nối tốt hơn giữa tính CPKD sản phẩm, thước đo hoạt động và lý giải các dự án đầu tư.
  - Sự liên kết của ABC/M với các hệ thống và các kỹ thuật quản trị khác.

### **1.3. Kinh nghiệm vận dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở một số nước trên thế giới**

#### ***1.3.1. Kinh nghiệm vận dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở các nước phát triển***

Các số liệu từ các cuộc điều tra từ đầu những năm 1990 đến năm 2005 cho thấy qua gần 2 thập niên xu hướng tiếp nhận ABC/M ở các nước phát triển ngày càng tăng. Chẳng hạn như các cuộc điều tra ở Hoa Kỳ, Anh, Úc, Hy Lạp, Ireland đã cho thấy:

phạm vi mở rộng quy mô tiếp nhận ABC/M ở các doanh nghiệp Hoa Kỳ tăng từ 25% tới 52%, ở các doanh nghiệp Anh tăng từ 6% lên 23%. Sự tiếp nhận ABC/M ở các doanh nghiệp sản xuất Ireland tăng từ 12% lên 27,9%, trong khi mức độ tiếp nhận ở các doanh nghiệp sản xuất Úc đã tăng từ 12% lên 56%. Các cuộc điều tra gần đây (từ 2000 đến 2005) cho thấy điều tra ở 5 quốc gia thì có 4 quốc gia mức độ tiếp nhận nằm trong khoảng từ 12,7% đến 52%, và cuộc điều tra ở Úc năm 1998 cho thấy mức độ tiếp nhận ở quốc gia này vào thời điểm đó đã là 56% (xem chi tiết thêm ở phụ lục 2).

Sự tiếp nhận ABC/M ở các nước khác nhau là khác nhau, song có thể tập hợp lại thành một vài lý do phổ biến cho sự tiếp nhận này (xem chi tiết thêm ở phụ lục 3); bao gồm:

- Các mục đích quản trị CPKD và kế toán chi phí, các mục đích thước đo hoạt động, các lý do cho việc ra quyết định, các lý do quản trị nói chung và nuôi dưỡng các mối quan hệ tốt hơn.
- Các lý do kế toán CP bao gồm cải thiện tính CP SP, thông tin tính CPKD chính xác hơn và phân bổ CPKD chung tốt hơn.
- Các lý do quản trị CPKD tập trung vào hiểu sâu sắc hơn các đại lượng làm tiêu thức phân bổ CPKD chung, cắt giảm CPKD và phát triển ngân sách.
- Các lý do thước đo hoạt động bao gồm sự thúc đẩy và đo lường lợi ích SP, quản trị hoạt động và hiệu quả phòng ban. ABC/M cũng được thực hiện để làm cho việc ra quyết định thuận tiện hơn, bao gồm sự chọn lựa của các sản phẩm, các hoạt động và sản phẩm hỗn hợp cũng như giá cả và nguồn lực.
- Các lý do chung bao gồm sự ủng hộ cho sự khởi đầu của hệ thống quản trị chất lượng toàn diện (TQM) và đảm bảo hệ thống sản xuất đúng thời điểm (JIT).
- Cuối cùng, ABC/M có thể được sử dụng nhằm khiến cho các mối quan hệ trở nên tốt hơn xét về mặt quản trị khách hàng và đánh giá nhà cung ứng.

Mặc dù những lợi ích của ABC/M vượt qua quản trị CPKD truyền thống, việc thực hiện ABC/M ở các nước phát triển cũng thường kèm theo nhiều vấn đề; bao gồm: những sự khác nhau của việc lựa chọn, thiết kế và duy trì mô hình ABC/M tốt nhất; sự thờ ơ của các nhà quản trị cấp cao hay sự phản đối từ phía những người công nhân và nhà quản trị; bản chất phức tạp của ABC/M khiến cho việc thực hiện tiêu tốn nhiều



thời gian và CP; việc xác định và lựa chọn các hoạt động và các tiêu thức phân bổ, các vấn đề trong việc thu thập dữ liệu cần thiết cũng như thiếu các nguồn lực như chất lượng của lực lượng lao động, thời gian và công sức. [73, tr.4-7]

### ***1.3.2. Kinh nghiệm vận dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động ở các nước đang phát triển***

Nghiên cứu và ứng dụng ABC/M chủ yếu được tập trung ở các tổ chức ở các nước phát triển. ABC/M ít được học và thực hiện ở các nước đang phát triển. Hiện nay tại các nước đang phát triển ở châu Á như Malaysia, Ấn Độ, Trung Quốc... hay ở Nam Phi, ABC/M đang có sự phát triển cả về lý luận và thực tiễn. Tuy nhiên, việc áp dụng ABC/M tại các nước đang phát triển còn khá khiêm tốn so với các phương pháp truyền thống. Cụ thể, tại Malaysia tỷ lệ này là 28% năm 2002, tăng rất nhiều so với 4% năm 1998. Ở Nam Phi tỷ lệ tiếp nhận là 32% trong khi đó tỷ lệ thực hiện mới chỉ đạt 12% năm 2007.

Cũng như ở các nước phát triển, lý do tiếp nhận và thực hiện mô hình ABC/M ở các nước đang phát triển là khác nhau. Các lý do tiếp nhận và thực hiện ABC/M ở các quốc gia cụ thể như sau:

#### **Ở Nam Phi**

Lý do chủ yếu cho việc thực hiện ABC/M là liên quan đến chi phí kinh doanh. Nói một cách cụ thể hơn, hầu hết các ứng viên được hỏi đều trả lời: họ thực hiện ABC/M nhằm thu được các chi phí kinh doanh chính xác, nhằm kiểm soát và tối thiểu hóa chi phí kinh doanh, nhằm phân bổ chi phí kinh doanh đúng đắn và nhằm hiểu thấu đáo các khoản chi phí kinh doanh và các hoạt động tạo chi phí. Một lý do khác cho các doanh nghiệp ở Nam Phi thực hiện ABC/M là để chăm sóc được khách hàng và phân tích lợi ích sản phẩm nhằm ra được các quyết định đúng đắn liên quan đến lợi ích. Tiếp đến là do áp lực từ các nhà cung ứng và các đối thủ cạnh tranh mà các doanh nghiệp Nam Phi thực hiện ABC/M nhằm để nâng cao các quyết định về giá hoặc làm đơn giản hóa các cuộc thương lượng. Lý do cuối cùng là để có được hệ thống quản trị chi phí kinh doanh tốt hơn [73, tr.10-11].

#### **Ở Ấn Độ**

Năm 2005 Manoj và cộng sự tiến hành một nghiên cứu theo lối kinh nghiệm có chủ đề là "Những thực hành quản trị chi phí theo quá trình hoạt động ở Ấn Độ đã chỉ ra rằng hệ thống ABC/M đã thực hiện thành công ở Ấn Độ bằng việc đạt được thông tin chi phí kinh doanh chính xác cho định giá sản phẩm, đánh giá hàng tồn kho, phân tích chuỗi giá trị, phân tích chuỗi cung ứng và các quyết định về nguồn lực bên ngoài. 52,8% trong tổng số 53 doanh nghiệp điển hình thuộc gần 20 ngành và lĩnh vực phúc đáp cho rằng doanh nghiệp đã thành công khi ứng dụng mô hình trong việc định giá sản phẩm và đánh giá hàng tồn kho. Tỷ lệ thành công trong lĩnh vực phân tích chuỗi giá trị, phân tích chuỗi cung ứng và các quyết định về nguồn lực bên ngoài tương ứng là 22,7% và 28,3%. Tiếp theo, các doanh nghiệp cũng cho thấy họ đã phân tích các dòng lợi ích về sản phẩm, quá trình, khách hàng một cách chính xác hơn khi ứng dụng ABC/M. Cuộc điều tra đã tiết lộ rằng 54,8% các doanh nghiệp thành công trong phân tích lợi ích sản phẩm chính xác, 24,6% phân tích lợi ích quá trình và 30,2% phân tích lợi ích khách hàng. Ngoài ra, hệ thống này còn hữu ích cho việc đưa ra tiêu chuẩn để đo lường và dự toán ngân sách (43,4% trong tổng số ứng viên phúc đáp) và 34% nhận định rằng hệ thống ABC/M cung cấp cái nhìn bên trong tốt hơn về quá trình sản xuất [53, tr.137].

### **Ở Thái Lan**

Năm 2002 Chongruksut đã khảo sát sự tiếp nhận ABC/M ở Thái Lan. Trong số 292 doanh nghiệp được niêm yết trên thị trường chứng khoán Thái Lan hoạt động ở Băng Cốc được chọn để khảo sát thì có 101 doanh nghiệp phúc đáp. Qua khảo sát cho thấy lý do chủ yếu các doanh nghiệp Thái Lan tiếp nhận ABC/M vì muốn tăng khả năng cạnh tranh, vì sự tăng lên của chi phí kinh doanh và sự không có khả năng của hệ thống tính chi phí kinh doanh truyền thống để cung cấp thông tin trong môi trường mới cũng như sự thiếu chính xác trong tính chi phí sản phẩm của hệ thống tính chi phí truyền thống [22, tr.147].

### **Ở Malaysia**

Qua nghiên cứu ở Malaysia cho thấy, các doanh nghiệp thực hiện ABC/M chủ yếu cũng là vì tăng khả năng cạnh tranh; cạnh tranh về giá nhằm đạt lại những thị trường đã bị chia sẻ. Thêm vào đó là một vấn đề rất nghiêm trọng đó là chi phí làm

vượt giờ và họ nhận thấy rằng ABC/M có thể giúp họ giải quyết vấn đề. Cuối cùng là họ mong muốn có một công cụ quản trị mới để giúp họ có được những quyết định quản trị đúng đắn trong môi trường kinh doanh biến động ngày nay.

Theo nhận xét của cả các nhân viên kế toán và những phúc đáp từ phía doanh nghiệp được khảo sát ở các nước đang phát triển, một vấn đề và lý do trung tâm không thực hiện ABC/M là sự thiếu ủng hộ của các nhà quản trị (Sartorius, Eitzen và Kamala năm 2005; Chongruksut, W. 2002). Vấn đề chủ yếu tiếp theo là việc thực hiện ABC/M gặp phải khó khăn liên quan đến việc chọn lựa và thu thập dữ liệu, khó khăn trong việc định nghĩa các nhóm chi phí, các chìa khóa phân bổ và khó khăn trong việc xác định mức độ chi tiết (Sartorius, Eitzen và Kamala năm 2005), và thiếu các nguồn lực bên trong (Chongruksut, W. 2002). Mức chi phí cao và bản chất phức tạp khi thực hiện mô hình ABC/M cũng là một vấn đề khiến các doanh nghiệp không thực hiện ABC/M. Một lý do nữa không thực hiện ABC/M ở các quốc gia này là nhiều doanh nghiệp nghĩ rằng ABC/M chỉ phù hợp với những doanh nghiệp sản xuất [37, tr.50].

### ***1.3.3. Bài học kinh nghiệm***

Qua phân tích kinh nghiệm tiếp nhận và thực hiện ABC/M ở các nước trên thế giới, đặc biệt là những nước có những nét tương đồng về môi trường kinh doanh, điều kiện kinh doanh giống Việt Nam, theo tác giả, có thể rút ra một số bài học kinh nghiệm cho các DN Việt Nam khi tiếp nhận ABC/M. Cụ thể:

*Một là*, tất cả các DN muốn tiến hành tiếp nhận và thực hiện ABC/M trước tiên DN cần phải thực hiện quản trị theo quá trình – quản trị dựa trên việc phân loại các hoạt động theo các quá trình. Khi quản trị theo quá trình, DN kiểm soát được chi tiết việc thực hiện công việc thông qua việc xây dựng lưu đồ quy trình; xác định các điểm kiểm soát; xác định chi tiết nhu cầu của khách hàng, phân tích quy trình hành vi; xây dựng, chuẩn hóa dòng lưu thông sản phẩm hay thông tin trong DN.

*Hai là*, tất cả các DN khi tiến hành tiếp nhận và thực hiện ABC/M cần xác định mức độ chi tiết của các hoạt động, các tiêu thức phân bổ phù hợp với các hoạt động, các thước đo hoạt động.

*Ba là*, dù nhận thấy thực hiện ABC/M mang lại rất nhiều tiện ích nhưng quy mô vận dụng ABC/M ở các DN nước ngoài kể cả ở các nước phát triển còn khá khiêm tốn.

Vậy lý do không dễ dàng tiếp nhận và thực hiện ABC/M là gì? Phải chăng mỗi mô hình đều có tính hai mặt: tích cực và mặt hạn chế. Theo tác giả, mặt hạn chế lớn nhất khi vận dụng ABC/M là tính phức tạp của mô hình và sự thiếu ủng hộ của các nhà quản trị cấp cao. Do đó trước khi tiếp nhận và ứng dụng ABC/M cần chuẩn bị kỹ lưỡng các nguồn lực bên trong như cần có sự ủng hộ của nhà quản trị cấp cao cũng như các nhà quản trị cấp trung gian, nhà quản trị cấp cơ sở và người lao động, cần đào tạo đầy đủ cho các nhóm liên chức năng, các nhóm định hướng quá trình và cho người lao động về ABC/M, cần đầu tư thời gian và công sức.

*Bốn là*, từ những tiện ích về mặt lý thuyết và tính phức tạp trong thực tiễn vận dụng ABC/M, tác giả nhận thấy muốn vận dụng ABC/M trong thực tế cần có những điều kiện đi kèm như có hệ thống thu thập xử lý số liệu chính xác hơn; trình độ của nhân viên cao hơn; phạm vi áp dụng không phải tiện lợi cho tất cả, chỉ phù hợp với DN sản xuất.

#### **1.4. Khả năng ứng dụng và các nhân tố ảnh hưởng đến sự tiếp nhận quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

Theo Krumwiede và Roth (1997), thực hiện ABC/M có 6 giai đoạn khác nhau; đó là dẫn nhập, tiếp nhận, khả năng thích nghi (sự thích ứng), chấp nhận, trở thành công cụ quen thuộc, truyền đạt (2 giai đoạn cuối cùng được coi như là “giai đoạn chín muồi”) và tại các giai đoạn khác nhau, các nhân tố chi phối được xác định thực hiện thành công ABC cũng khác nhau. Trong khung cảnh và điều kiện môi trường kinh doanh ở Việt nam nói chung và ngành chế biến gỗ nói riêng, tác giả sẽ tập trung vào một giai đoạn thực hiện ABC/M đó là giai đoạn tiếp nhận. Kết hợp với nghiên cứu tổng quan, có thể tổng hợp các quan điểm thành mô hình lý thuyết với các giả thuyết nghiên cứu như sau:

Giả thuyết nghiên cứu

Các kế hoạch nghiên cứu nhằm kiểm tra các giả thuyết được phát triển dựa vào tổng quan các tài liệu về ABC/M, bao gồm các giả thuyết sau đây:

*Giả thuyết 1 (H1):* Các biến thái độ và tổ chức giải thích mức độ biến đổi đáng kể trong sự tiếp nhận ABC/M.

H1a: Sự ủng hộ của tổ chức và mối quan hệ mật thiết giữa các bộ phận trong tổ chức giải thích sự biến đổi đáng kể trong sự tiếp nhận ABC.

H1b. Vấn đề đào tạo trong tổ chức giải thích sự biến đổi đáng kể trong sự tiếp nhận ABC/M.

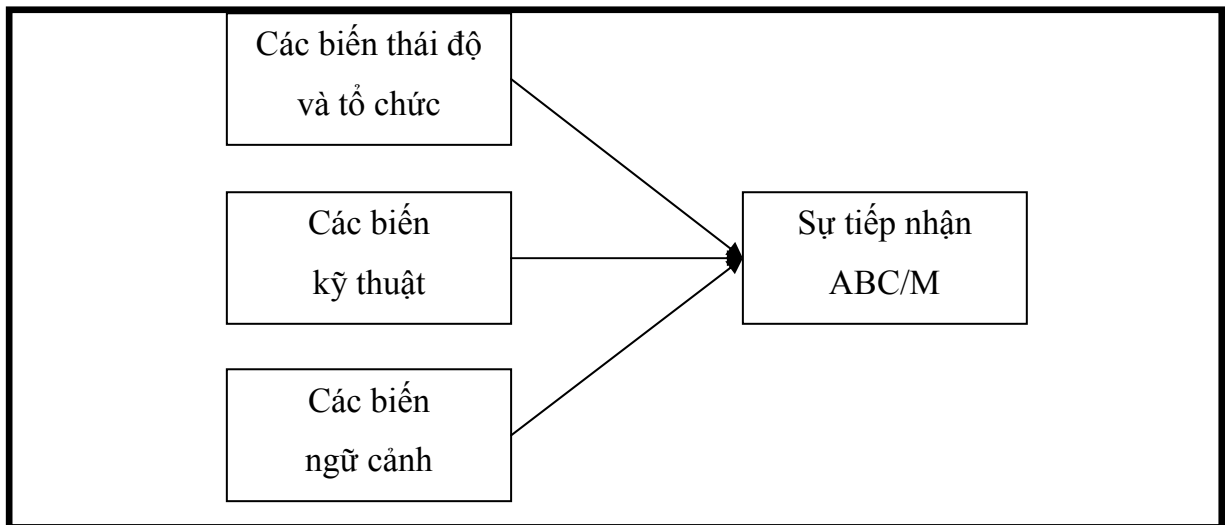
*Giả thuyết 2 (H2):* Các biến kỹ thuật không giải thích sự biến đổi đáng kể trong sự tiếp nhận ABC/M

H2a: Thuê tư vấn bên ngoài không giải thích sự biến đổi đáng kể trong sự tiếp nhận ABC/M.

H2b: Phần mềm ABC/M không giải thích sự biến đổi đáng kể trong sự tiếp nhận ABC/M.

*Giả thuyết 3 (H3):* Các biến ngữ cảnh giải thích mức độ biến đổi đáng kể trong sự tiếp nhận ABC/M.

Mô hình lý thuyết



### Giải thích mô hình

*Các biến thái độ và tổ chức bao gồm:* Sự ủng hộ của ban quản trị cấp cao; Sự kết nối ABC/M tới những chiến lược cạnh tranh; Sự kết nối ABC/M tới đánh giá hoạt động và sự bồi thường; Các nguồn lực bên trong đủ; Đào tạo trong việc thiết kế, sự thực hiện và sử dụng ABC/M; Những chủ doanh nghiệp không biết về công tác kế toán; và Sự rõ ràng những mục tiêu của ABC/M.

*Các biến kỹ thuật bao gồm:* sự nhận biết các hoạt động chính, sự chọn lựa các chìa khóa phân bổ; vấn đề trong thu thập dữ liệu chi phí.

*Các biến ngữ cảnh bao gồm:* sự hữu ích của thông tin chi phí, sự tồn tại của IT, qui mô của công ty, sự cạnh tranh; sự thích hợp với các quyết định của nhà quản trị; khả năng tương thích với hệ thống đang tồn tại.

### **Kết luận chương 1**

Trong chương 1, với mục đích làm rõ cơ sở lý luận về ABC/M trong các DN, tác giả đã đề cập đến các nội dung cơ bản sau đây:

Chương 1 đã hệ thống hóa và phân tích cơ sở lý luận về quản trị CPKD – hệ thống cung cấp thông tin kinh tế bên trong cho các quyết định quản trị như bản chất, nội dung của quản trị CPKD trong DN, trên cơ sở đó tiến hành phân loại CPKD theo nhiều tiêu thức khác nhau, phân tích CPKD (gồm những phân tích: phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận, định giá sản phẩm, dự toán ngân sách, đánh giá hiệu quả hoạt động) phục vụ cung cấp thông tin cho việc ra các quyết định quản trị.

Trên cơ sở phân tích các hướng phát triển của quản trị CPKD, chương 1 tiếp cận đến khái niệm ABC, ABM và ABC/M. Mục tiêu nghiên cứu đầu tiên của luận án là giới thiệu lý thuyết ABC/M và để có cơ sở áp dụng ABC/M vào các DN ở Việt Nam tác giả cũng đề cập tới kinh nghiệm vận dụng ABC/M ở một số quốc gia trên thế giới để rút ra bài học kinh nghiệm cho các DN Việt Nam.

## **CHƯƠNG 2. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG VỀ QUẢN TRỊ CHI PHÍ KINH DOANH TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN GỖ VIỆT NAM**

### **2.1. Tổng quan về ngành công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

#### **2.1.1. Khái quát về ngành công nghiệp chế biến gỗ qua các thời kỳ**

##### **Thời kỳ Pháp thuộc 1858-1945**

Theo tài liệu Lâm nghiệp Đông Dương của Paul Maurand, năm 1943 diện tích rừng nước ta chiếm 14.352.000 ha trên tổng diện tích lãnh thổ 33.090.000 ha, đạt độ che phủ là 43,7% (ở Bắc bộ độ che phủ là 68%, Trung bộ là 44% và Nam bộ là 13%). Tuy nước ta có nhiều rừng, nhiều gỗ và lâm sản nhưng chính sách lâm nghiệp của người Pháp trong thời kỳ này chủ yếu là quản lý rừng để thu thuế và khai thác rừng ở thuộc địa đem về phục vụ nhu cầu chính quốc, không đầu tư nhiều vào công nghiệp chế biến. Thời kỳ này công nghiệp chế biến gỗ ở Việt Nam phát triển chậm, số cơ sở ít, qui mô nhỏ, kỹ thuật thô sơ chủ yếu là cưa xẻ bằng máy, ở Hà Nội có công ty cưa máy Đông Dương, ở Biên Hòa Đồng Nai có công ty BIF. Ở nông thôn cũng đã hình thành các làng nghề mộc truyền thống nổi tiếng ở Phù Khê, Đồng Kỵ - Từ Sơn-Bắc Ninh, La Xuyên - Nam Định.

##### **Thời kỳ kháng chiến chống Pháp và chống Mỹ 1945-1975**

Trong giai đoạn này, ngành lâm nghiệp tiến hành mở rộng, xây dựng mới một số cơ sở cưa xẻ gỗ, chế biến gỗ liên hợp, làm ván ép, bảo quản gỗ và ngâm tẩm gỗ. Đến năm 1975 ở miền Bắc đã có 135 xí nghiệp chế biến gỗ, nghề mộc đã được chú ý phát triển phục vụ đời sống, nên nhiều xí nghiệp đã có phân xưởng sản xuất đồ mộc. Qui mô của xí nghiệp chế biến gỗ nước ta chủ yếu là vừa và nhỏ, trong 135 xí nghiệp trên chỉ có 8 xí nghiệp qui mô sản xuất từ 20-50.000 m<sup>3</sup> gỗ tròn/năm, 35 xí nghiệp qui mô sản xuất 5.000-10.000 m<sup>3</sup> gỗ tròn/năm, 66 xí nghiệp qui mô sản xuất 1.500-3.000 m<sup>3</sup> gỗ tròn/ năm, 23 xí nghiệp qui mô sản xuất dưới 1.000 m<sup>3</sup> tròn/năm.

Tuy miền Nam có nhiều rừng, diện tích rừng là 8 triệu ha trong tổng số 16,8 triệu ha rừng tự nhiên, độ che phủ 47,6%, sản lượng khai thác gỗ năm cao nhất đạt 750.000 m<sup>3</sup> gỗ. Nhưng công nghiệp chế biến gỗ ở vùng thuộc quyền kiểm soát của

Chính quyền Sài Gòn cũng chưa phát triển mạnh. Chỉ có hệ thống trại cưa phát triển ở các khu rừng, đến ngày giải phóng còn 542 trại cưa hoạt động, đại đa số đều là xưởng cưa qui mô nhỏ, chỉ có 4 trại cưa qui mô sản xuất trên 10.000 m<sup>3</sup> gỗ tròn/năm. Tổng công suất các trại cưa khoảng 600.000 m<sup>3</sup> gỗ tròn/năm. Còn ở khu vực thành thị, có một số nhà máy chế biến gỗ theo công nghệ tiên tiến tập trung ở khu công nghiệp Biên Hòa Đồng Nai là nhà máy gỗ dán Đồng Nai, Nhà máy ván dăm Tân Mai Đồng Nai và xí nghiệp liên hiệp gỗ diêm Hòa Bình (TP HCM). Ngoài ra còn có 2 nhà máy ngâm tẩm gỗ: một nhà máy ngâm tẩm gỗ thông làm cột điện ở Phan Rang, Ninh Thuận công suất 10.000 m<sup>3</sup>/năm và một nhà máy ngâm tẩm bảo quản gỗ ở Long Bình (Đồng Nai) công suất 38.000 m<sup>3</sup>/năm. Trong giai đoạn này, các DNCBG đã bắt đầu có gỗ xuất khẩu. Trong những năm 70 của thế kỷ 20, hàng năm miền Nam có chế biến xuất khẩu gỗ thông 3 lá sang Nhật khoảng 200.000 m<sup>3</sup>/năm.

### **Thời kỳ thực hiện kế hoạch phát triển kinh tế 1976-1980 và 1980-1985**

Thời kỳ này công nghiệp chế biến gỗ và hệ thống cung ứng lâm sản được tổ chức lại nhằm phục vụ đặc lực việc cung ứng gỗ theo chỉ tiêu kế hoạch của Nhà nước, lúc đầu là các công ty chế biến, cung ứng lâm sản theo miền, sau đó chuyển thành các Liên hiệp chế biến, cung ứng lâm sản theo vùng. Do vậy số lượng nhà máy chế biến gỗ của ngành lâm nghiệp cũng tăng cùng với khối lượng gỗ khai thác, chế biến xuất khẩu.

### **Thời kỳ đổi mới (từ 1986 đến nay)**

#### **Giai đoạn từ 1986-1995**

Trong quá trình này thực hiện chủ trương phát triển kinh tế nhiều thành phần trong lâm nghiệp và chế biến gỗ, các ngành, các địa phương đã phát triển ở các xưởng chế biến gỗ để xuất khẩu, không theo quy hoạch và kế hoạch chung của ngành, dẫn đến hậu quả rừng bị tàn phá nặng nề. Để ngăn chặn nạn phá rừng Chủ tịch hội đồng bộ trưởng (nay là Thủ tướng Chính phủ) đã có các biện pháp để bảo vệ rừng, phát triển công nghiệp chế biến gỗ, chấn chỉnh lại việc xuất khẩu gỗ, lâm sản.

#### **Giai đoạn từ 1995 đến 2010 [2, 5]**

Chủ trương của Nhà nước trong giai đoạn này là hạn chế chế lượng gỗ khai thác từ rừng tự nhiên, đồng thời khuyến khích việc nhập khẩu gỗ nguyên liệu, đẩy mạnh xuất khẩu đồ gỗ mỹ nghệ cũng như sản phẩm chế biến từ rừng trồng. Nhờ các cơ chế,



chính sách khuyến khích chế biến, xuất khẩu sản phẩm gỗ nên công nghiệp chế biến gỗ của Việt Nam phát triển mạnh mẽ trong 10 năm trở lại đây. Các DN CBG đang hoạt động trong các lĩnh vực sản xuất đồ gỗ nội thất, ngoại thất và đồ gỗ mỹ nghệ phục vụ thị trường trong nước và xuất khẩu. Sản phẩm gỗ của Việt Nam đã có mặt trên thị trường của 156 quốc gia thông qua hơn gần 1.000 doanh nghiệp xuất khẩu trực tiếp và gián tiếp. Những thị trường lớn của Việt Nam là Hoa Kỳ (chiếm 38-41%), EU (chiếm 28-44%) và Nhật Bản (chiếm 12-15%) thị phần giá trị sản phẩm gỗ xuất khẩu của Việt Nam. Kim ngạch xuất khẩu sản phẩm gỗ đứng vị trí số một trong các mặt hàng lâm sản xuất khẩu của nước ta. Năm 2007 đạt 2,4 tỷ USD, tăng gấp 11 lần so với năm 2000 (219 triệu USD). Theo thống kê cho thấy tốc độ tăng trưởng kim ngạch xuất khẩu năm sau so với năm trước luôn đạt mức tăng xấp xỉ 500 triệu USD/năm.

Có thể thấy rất rõ trong giai đoạn đổi mới ngành công nghiệp chế biến gỗ đã chuyển biến rất mạnh cả về mặt tổ chức, lực lượng, cơ sở vật chất và kỹ thuật công nghệ: Doanh nghiệp Nhà nước được tổ chức, sắp xếp lại hợp lý, các thành phần kinh tế ngoài quốc doanh và đầu tư nước ngoài ngày càng tăng, các cơ sở tăng cường đầu tư chiều sâu đổi mới công nghệ thiết bị...

### ***2.1.2. Thực trạng ngành công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam***

#### **2.1.2.1. Quy mô, năng lực sản xuất**

Ngành chế biến gỗ Việt Nam đang phát triển với tốc độ rất nhanh trong những năm gần đây, vươn lên là một trong 7 mặt hàng đem lại kim ngạch xuất khẩu hàng gỗ chế biến lớn nhất ở khu vực Đông Nam Á. Theo thống kê của Cục Chế biến, Thương mại nông lâm thủy sản và nghề muối và Hiệp hội Gỗ và Lâm sản Việt Nam, tính đến hết năm 2009 cả nước có khoảng 2.526 doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực chế biến gỗ, với công suất hoạt động tối thiểu 200 m<sup>3</sup> gỗ tròn/năm.

Sự phát triển công nghiệp chế biến gỗ được nhìn nhận qua việc tăng số lượng cơ sở chế biến (năm 2000, cả nước có khoảng 1.200 doanh nghiệp chế biến gỗ, đến 2005 có khoảng 1.500 cơ sở chế biến gỗ, đến 2007 có khoảng 2.000 cơ sở chế biến gỗ, đến 2009 có khoảng 2.526 cơ sở chế biến gỗ); tăng công suất (bao gồm việc mở rộng công suất thiết kế của nhiều doanh nghiệp) và tăng trưởng nhanh của giá trị kim ngạch xuất khẩu.

Năng lực sản xuất công nghiệp ước đạt hơn gần 15 triệu m<sup>3</sup> gỗ tròn. Trong đó năng lực của các nhà máy băm dăm mảnh khoảng 6,3 triệu m<sup>3</sup> gỗ tròn rừng trồng/năm (tương đương 3,150 tấn dăm khô/năm); năng lực sản xuất ván nhân tạo ước đạt hơn 1 triệu m<sup>3</sup> gỗ tròn/năm; năng lực sản xuất gỗ xẻ khoảng 3 triệu m<sup>3</sup> và tổng công suất thiết kế sản phẩm gỗ khoảng 2 – 2,5 triệu m<sup>3</sup> sản phẩm.

Hiện nay một số Nhà máy MDF có quy mô lớn hơn đang được xây dựng: tại Đắk Nông có Nhà máy MDF Long Việt và Khải Vy (tổng công suất hơn 100.000 m<sup>3</sup> sản phẩm/năm); tại Bình Phước có Nhà máy MDF Việt Nam và MDF Thiên Sơn (tổng công suất khoảng 160.000 m<sup>3</sup> sản phẩm/năm); tại Hoà Bình có Nhà máy MDF liên doanh của Tổng Công ty Lâm nghiệp Việt Nam với công suất 54.000 m<sup>3</sup> sản phẩm/năm; tại tỉnh Hà Giang một Công ty tư nhân đang lập dự án đầu tư xây dựng nhà máy sản xuất MDF với công suất 100.000 m<sup>3</sup> sản phẩm/năm; Liên doanh giữa Tập đoàn Dongwha và Tập đoàn Công nghiệp cao su Việt Nam đang chuẩn bị xây dựng nhà máy MDF (gọi là Công ty cổ phần MDF VRG Dongwha) tại huyện Chơn Thành, tỉnh Bình Phước với công suất 300.000 m<sup>3</sup> sản phẩm/năm [2, tr.9].

#### 2.1.2.2. Thị trường

Hầu hết các sản phẩm đồ gỗ của các doanh nghiệp Việt Nam chịu sự cạnh tranh gay gắt từ các doanh nghiệp của Trung Quốc, Thái Lan, Indonesia, Malaysia, các nước Đông Âu và Mỹ La Tinh. Chỉ tính riêng Trung Quốc đã có trên 50.000 cơ sở sản xuất với hơn 50 triệu nhân công và sản xuất với doanh số gần 20 tỷ USD.

Thị trường xuất khẩu đồ gỗ của Việt Nam đã có nhiều biến chuyển mạnh mẽ trong những năm gần đây, từ chỗ tập trung vào các thị trường trung chuyển như Đài Loan, Singapore, Hàn Quốc... để tái xuất khẩu sang một nước thứ ba, đến nay đã xuất khẩu trực tiếp sang các thị trường của người tiêu dùng. Trong 10 tháng đầu năm 2010, các sản phẩm đồ gỗ của Việt Nam có mặt ở 156 quốc gia và vùng lãnh thổ trên thế giới; trong đó top 10 thị trường nhập khẩu hàng đầu chiếm 88,4% tổng giá trị xuất khẩu (xem thêm chi tiết ở phụ lục 4), với các chủng loại sản phẩm đa dạng, từ hàng trang trí nội thất trong nhà, hàng ngoài trời... đến các mặt hàng dăm gỗ. Kim ngạch xuất khẩu gỗ liên tục tăng. Chỉ tính riêng các mặt hàng gỗ và đồ gỗ được sản xuất trên

dây chuyền công nghiệp, năm 2000 mới đạt 219 triệu USD và đến năm 2010 đã đạt ngưỡng 3.500 triệu USD [11, tr.26-38].

Trong những năm tới, ngoài việc duy trì và phát triển các thị trường truyền thống (cả thị trường trung chuyển và thị trường người tiêu dùng trực tiếp), ngành gỗ Việt Nam sẽ tập trung phát triển mạnh một số thị trường mục tiêu, có nền kinh tế phát triển ổn định, sức mua ổn định và nhu cầu liên tục tăng, các thể chế về kinh doanh, thương mại hoàn thiện, hệ thống phân phối rộng khắp và năng động, bao gồm: EU, Mỹ, Nhật Bản và Cộng hòa Liên bang Nga.

Khách hàng chủ đạo đối với các sản phẩm gỗ Việt Nam được xác định là nhà nhập khẩu và các nhà phân phối. Thực tế năng lực tài chính tiếp thị, nghiên cứu thị trường và phát triển sản phẩm của các doanh nghiệp Việt Nam còn yếu, nên nếu trực tiếp thiết lập các kênh phân phối, mạng lưới tiêu thụ và nghiên cứu nhu cầu phát triển của thị trường sẽ thực sự rất khó khăn đối với mỗi doanh nghiệp. Việc sử dụng những kênh phân phối hiện có và khả năng phát triển thị trường của các nhà phân phối và nhập khẩu tại các thị trường lớn và giải pháp hữu hiệu nhất để tăng sản lượng thâm nhập thị trường đồng thời tiết kiệm chi phí cho công tác tiếp thị.

### 2.1.2.3. Sản phẩm gỗ

#### **Sản phẩm gỗ xuất khẩu**

Sản phẩm gỗ xuất khẩu của Việt Nam từ chỗ chỉ là sản phẩm thô (gỗ tròn, gỗ xẻ) đã phát triển lên một trình độ gia công cao hơn, áp dụng công nghệ tẩm, sấy, trang trí bề mặt... xuất khẩu các sản phẩm hoàn chỉnh, sản phẩm có giá trị gia tăng về công nghệ và lao động. Đồ gỗ nội – ngoại thất và dăm, thanh gỗ làm nhiên liệu là những mặt hàng xuất khẩu chủ lực của ngành gỗ Việt Nam. Hai mặt hàng này chiếm tỷ trọng khoảng 90% trong cơ cấu xuất khẩu sản phẩm từ gỗ và gỗ của Việt Nam; trong đó tỷ trọng mặt hàng đồ gỗ nội ngoại thất là 72%. Mức tăng trưởng bình quân năm của hai mặt hàng này trong giai đoạn 2001 – 2009 đều đạt 27%.

Trong 10 tháng đầu năm 2010, xuất khẩu đồ gỗ nội, ngoại thất của Việt Nam đạt 1,7 tỷ USD, tăng 25,3% so với cùng kỳ năm 2009. Trong khi đó, kim ngạch xuất khẩu dăm, thanh gỗ làm nhiên liệu tăng vọt, đạt 376,5 triệu USD, gấp 2,1 lần kim

ngạch xuất khẩu mặt hàng này trong cùng kỳ năm 2009 (xem thêm chi tiết tại phụ lục 5) [11, tr.23].

### **Gỗ mỹ nghệ Việt Nam**

Bên cạnh sự phát triển của ngành công nghiệp gỗ chế biến, nghề gỗ mỹ nghệ Việt Nam cũng đang có sự phát triển mạnh mẽ cả về lượng và chất. Cả nước có 342 làng gỗ mỹ nghệ, trong đó có rất nhiều làng nghề lớn như Văn Hà (Vĩnh Phúc), Đồng Kỵ (Bắc Ninh), Đông Giao (Hải Dương), Đồng Minh (Hải Phòng), La Xuyên (Nam Định) Kim Bồng (Quảng Nam)... Các cơ sở sản xuất, các doanh nghiệp kinh doanh hàng gỗ mỹ nghệ có xu thế tập trung về những thành phố lớn như Hà Nội, Thành phố Hồ Chí Minh hay ngay tại các làng nghề. Các sản phẩm gỗ mỹ nghệ của Việt Nam không chỉ có chất lượng mà còn vô cùng phong phú về mẫu mã phục vụ cho mọi nhu cầu của cuộc sống, từ đồ trang trí nội thất như bàn, ghế, tủ, đèn... đến các loại tượng, đồ trang sức, đồ dùng nhà bếp..., đã được đưa đến hơn 100 quốc gia trên thế giới, trong đó phải kể đến các thị trường lớn như Nhật, Mỹ, Đài Loan, Hồng Kông, các nước Châu Âu đem lại kim ngạch xuất khẩu hàng năm trên 30 triệu USD.

Như vậy, việc sản xuất đồ gỗ tại Việt Nam được tiến hành cả tại các làng nghề và tại các xưởng sản xuất công nghiệp (nhà máy). Có 4 trung tâm sản xuất đồ gỗ chính là Miền Bắc (Đồng bằng sông Hồng), Nam Trung Bộ (tỉnh Bình Định), Tây Nguyên (Gia Lai, Đak Lak) và Miền Nam Việt Nam (Đông Nam Bộ + thành phố Hồ Chí Minh). Tại đồng bằng sông Hồng thì Hà Nội (bao gồm cả Hà Tây cũ) và Bắc Ninh là những trung tâm hàng đầu về sản xuất đồ gỗ theo kiểu truyền thống. Các sản phẩm gỗ công nghiệp sản xuất theo qui mô lớn tại Việt Nam tập trung ở ba khu vực chính tỉnh Bình Định, Tây Nguyên và phía Nam (Bình Dương, Đồng Nai, Long An, TP. Hồ Chí Minh). Từ những tỉnh này, các sản phẩm như đồ gỗ trong nhà và ngoài trời làm từ gỗ tự nhiên, gỗ trồng và gỗ hỗn hợp, gỗ dán và các vật liệu khác được sản xuất. Thường thì chúng sản xuất theo yêu cầu và đơn đặt hàng của khách hàng.

#### **2.1.2.4. Nguyên liệu gỗ**

Nguồn nguyên liệu cho sản phẩm gỗ xuất khẩu từ chỗ dựa vào rừng tự nhiên là chính đã chuyển sang dựa vào nguồn gỗ nhập khẩu và gỗ rừng trồng. Theo số liệu của Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn, năm 2009 tổng diện tích rừng của Việt Nam

đạt 13,25% triệu ha, trong đó diện tích rừng tự nhiên là 10,34 triệu ha chiếm 78% và diện tích rừng trồng là 2,91 triệu ha, chiếm 22%. Để bảo vệ môi trường và đảm bảo sự phát triển bền vững, Chính phủ đã giới hạn khai thác gỗ từ những rừng tự nhiên tại địa phương chỉ khoảng 300.000 m<sup>3</sup> mỗi năm trong giai đoạn 2000 đến 2010, chủ yếu để phục vụ cho nhu cầu xây dựng, sản xuất đồ gỗ trong nước (250.000 m<sup>3</sup>) và sản xuất hàng mỹ nghệ xuất khẩu (50.000 m<sup>3</sup>).

Giai đoạn 2000-2009, diện tích trồng rừng tập trung của Việt Nam tăng lên từ mức 196,4 ngàn ha lên 212 ngàn ha. Mức tăng trưởng bình quân năm diện tích rừng trồng tập trung trong thời kỳ này chỉ đạt 0,77%. Theo báo cáo từ Bộ NN&PTNNT, trong 11 tháng đầu năm 2010, diện tích trồng rừng tập trung đạt 227,2 ngàn ha, tăng 21% so với cùng kỳ năm 2009. Trong cùng thời kỳ, mức tăng trưởng bình quân năm, sản lượng gỗ khai thác của Việt Nam đạt 4,72%, trong 11 tháng đầu năm 2010, Việt Nam đã khai thác 3,56 triệu m<sup>3</sup> gỗ tăng 7,4% so với cùng kỳ năm 2009 (xem thêm chi tiết tại các phụ lục 6, 7, 8) [11, tr.3-6].

Để bù đắp sự thiếu hụt về nguyên liệu gỗ rừng tự nhiên, hàng năm Việt Nam phải nhập khẩu khoảng 250.000 đến 300.000 m<sup>3</sup> gỗ từ các nước lân cận và tăng cường sử dụng gỗ rừng trồng, ván nhân tạo để sản xuất hàng xuất khẩu. Nguồn gỗ nhập khẩu từ các nước Đông Nam Á như Campuchia, Lào, Indonesia, Malaysia thường không ổn định do chính sách lâm sản của các quốc gia này luôn thay đổi, trong khi nguồn nhập khẩu từ các quốc gia khác như New Zealand, Australia, Thụy Điển, Đan Mạch, Phần Lan, Canada, Mỹ, Châu Phi lại cách xa về địa lý nên giá thành nguyên liệu bị đội lên rất cao, giảm khả năng cạnh tranh của sản phẩm Việt Nam (xem thêm chi tiết tại phụ lục 9, 10).

Nhằm chủ động chuẩn bị nguồn gỗ, bên cạnh việc trồng rừng, Việt Nam cũng đang tích cực phát triển các nhà máy sản xuất ván nhân tạo, đóng một vai trò quan trọng cho ngành chế biến gỗ xuất khẩu: Nhà máy ván sợi MDF Gia Lai công suất 54.000m<sup>3</sup> sản phẩm/năm, MDF Sơn La với công suất 15.000 m<sup>3</sup> sản phẩm/năm, MDF Bình Thuận với công suất 10.000 m<sup>3</sup> sản phẩm/năm, Nhà máy Ván dăm Thái Nguyên với 16.500m<sup>3</sup> sản phẩm/năm, Thái Hòa (Nghệ An) 15.000m<sup>3</sup> và Hoàn Bò (Quảng Ninh) 3.000m<sup>3</sup>/năm.

Hiện nay, ở Việt Nam chưa có khu rừng nào có chứng chỉ rừng (FSC), trong khi đó nhu cầu sử dụng các sản phẩm có chứng chỉ nguồn gốc xuất xứ ngày càng cao ở hầu hết các thị trường lớn. Để phát huy hết tiềm năng của ngành chế biến gỗ Việt Nam, các cơ quan quản lý nhà nước và các doanh nghiệp cần hết sức chú ý đến xu hướng “môi trường hóa” thương mại đồ gỗ. Với 3 xu hướng nguyên liệu chính: gỗ nhân tạo, gỗ có chứng nhận FSC và gỗ tái chế, các tiêu chuẩn về môi trường sẽ được thị trường đặt ra ngày càng nhiều cho thương mại đồ gỗ, kể cả việc xác định tính hợp pháp và khả năng tái sinh của khu vực khai thác. Do đó, đối với các sản phẩm gỗ khai thác tại Việt Nam cần mời các tổ chức quốc tế có thẩm quyền kiểm tra việc quản lý, khai thác gỗ và cấp giấy chứng chỉ xác nhận gỗ được khai thác. Đặc biệt, việc xây dựng và các tiêu chí quản lý rừng bền vững cần được tiến hành nhanh chóng, triệt để nhằm đạt được một số lợi thế cho ngành lâm nghiệp Việt Nam.

#### 2.1.2.5. Lao động

Theo số liệu tổng hợp của Cục Chế biến, Thương mại nông lâm thủy sản và nghề muối và theo tính toán của các chuyên gia, hiện tại công nghiệp chế biến gỗ đang thu hút khoảng 250.000 lao động trực tiếp và gián tiếp. Mặc dù là một ngành sản xuất quan trọng đóng góp đáng kể vào tổng kim ngạch xuất khẩu của Việt Nam, nhưng công nghiệp chế biến gỗ hiện tại cơ bản vẫn là ngành thu hút lao động giản đơn do cơ cấu sản phẩm chủ yếu là đồ gỗ ngoài trời. Người lao động chỉ cần được hướng dẫn trong thời gian từ 2 đến 3 tháng đã có thể đáp ứng yêu cầu công việc. Điều này hoàn toàn phù hợp với hiện trạng lao động chủ yếu theo mùa vụ, từ tháng 8 năm trước đến tháng 4 năm sau. Lao động theo mùa vụ (từ 7 đến 10 tháng trong năm) hiện chiếm khoảng 35-40%.

Lao động có trình độ đại học còn ít, chỉ đạt dưới 10%. Thực tế số lao động có trình độ, có tay nghề cao chỉ tập trung ở một số doanh nghiệp nhà nước và các công ty lớn, còn ở các doanh nghiệp, cơ sở nhỏ, số lao động đã qua đào tạo rất thấp, có trường hợp cả công ty không có ai có trình độ trung cấp trở lên và cũng chưa từng tham gia các lớp đào tạo chuyên môn nào.

Tỷ lệ giới trong ngành tương đối cân bằng, tuy nhiên trong các doanh nghiệp sơ chế, tỷ lệ nam thường cao hơn nữ nhiều. Số năm làm việc bình quân 5 năm, là bình thường trong ngành có tốc độ tăng trưởng cao như chế biến gỗ.

#### 2.1.2.6. Trang thiết bị và công nghệ chế biến

Về cơ bản công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam 10 năm qua đã phát triển theo mô hình chiều rộng. Trong tổng số khoảng 2.526 DN CBG hiện có thì khoảng hơn 50% số cơ sở chế biến có quy mô nhỏ, trang thiết bị đơn giản phục vụ sơ chế và sản xuất các sản phẩm có chất lượng thấp, phục vụ tiêu thụ nội địa hoặc làm gia công (sơ chế) nguyên liệu phục vụ các doanh nghiệp lớn hơn.

Hiện có khoảng 970 doanh nghiệp chế biến xuất khẩu sản phẩm gỗ (bao gồm doanh nghiệp trực tiếp xuất khẩu và các doanh nghiệp vệ tinh). Trong đó, chỉ với khoảng hơn 400 doanh nghiệp FDI đã tạo ra khoảng hơn 50% giá trị kim ngạch xuất khẩu. Các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài và các doanh nghiệp trong nước sản xuất đồ gỗ xuất khẩu sử dụng công nghệ thiết bị trung bình và tiên tiến.

Hầu hết các doanh nghiệp nhỏ sản xuất đồ gỗ tiêu thụ nội địa với khối lượng nhỏ sử dụng thiết bị lạc hậu có tuổi đời trên 10 năm. Các doanh nghiệp này gặp khó khăn về tài chính và chưa có khả năng tìm kiếm thị trường là những nguyên nhân chính kìm hãm khả năng đổi mới công nghệ, thiết bị.

Theo kết quả khảo sát và đánh giá của Hiệp hội Gỗ và Lâm sản Việt Nam, hiện tại các doanh nghiệp chưa đầu tư nhiều cho công tác nghiên cứu ứng dụng khoa học công nghệ. Tuy nhiên, công nghiệp chế biến gỗ hiện tại được đánh giá là lĩnh vực kỹ thuật tương đối đơn giản, chưa đòi hỏi kỹ thuật, công nghệ cao... Thực tế có ít doanh nghiệp nghiên cứu cải tiến công nghệ thiết bị để cải thiện chất lượng dây chuyền sản xuất, đồng thời góp phần giảm chi phí đầu tư thiết bị nhằm nâng cao khả năng cạnh tranh.

#### 2.1.2.7. Các cơ chế và chính sách hỗ trợ của nhà nước

Với xuất nhập khẩu, chính phủ ban hành Nghị định số 57/1998/NĐ-CP ngày 31/7/1998, Quyết định 65/1998/QĐ-TTg ngày 24/3/1998 của Thủ tướng Chính phủ và Thông tư 122/1999/TT-BNN PTNT ngày 27/3/1998 của Bộ Nông nghiệp và Phát triển Nông thôn nhằm quản lý việc xuất khẩu đồ gỗ sản xuất từ rừng tự nhiên trong nước,

đồng thời khuyến khích và tạo điều kiện thuận lợi cho việc nhập khẩu gỗ nguyên liệu cũng như xuất khẩu sản phẩm gỗ từ rừng trồng, gỗ nhập khẩu. Biểu thuế xuất khẩu, thuế nhập khẩu đã xây dựng các mức thuế suất cụ thể, có phân biệt đối với các sản phẩm xuất khẩu được làm từ gỗ rừng tự nhiên chịu thuế suất cao hơn sản phẩm làm từ gỗ rừng trồng. Gỗ rừng tự nhiên có mức thuế suất bình quân là 5-10%, sản phẩm từ gỗ rừng trồng thuế suất 0%.

Về nhập khẩu, trừ gỗ nhập khẩu từ Campuchia phải có giấy phép xuất khẩu, nhập khẩu của Bộ Thương mại hai nước, các doanh nghiệp được nhập khẩu theo nhu cầu, không phải xin giấy phép của các cơ quan quản lý và được hưởng mức thuế suất nhập khẩu thấp nhất hiện hành (0%).

Ngoài ra, các chính sách tín dụng hỗ trợ xuất khẩu thông qua Quỹ hỗ trợ phát triển, chính sách thương xuất khẩu cũng là động lực thúc đẩy xuất khẩu các mặt hàng gỗ của Việt Nam.

## **2.2. Đặc điểm kinh tế - kỹ thuật chủ yếu ảnh hưởng đến công tác quản trị chi phí kinh doanh của các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

### **2.2.1. Quy định của Nhà nước về thực hiện quản trị chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp Việt Nam**

Xét khía cạnh kế toán tài chính, quan điểm về CP, phân loại CP, phương pháp hạch toán CP ở Việt Nam hiện nay khá phù hợp với thông lệ kế toán quốc tế. Sự quản lý tập trung của Nhà nước về CP và giá thành đã được gỡ bỏ, phương pháp kế toán CP được hướng dẫn chung cho các DN trên cơ sở các chuẩn mực và thông tư hướng dẫn chuẩn mực, còn cách vận dụng cụ thể, tổ chức hạch toán chi tiết CP và giá thành, báo cáo chi tiết về CP và giá thành do các DN chủ động thực hiện để phục vụ cho hoạt động quản trị nội bộ.

Điều 10 Luật Kế toán số 03/2003/QH11 ngày 17/6/2003 khẳng định “Kế toán ở các đơn vị gồm kế toán tài chính và kế toán quản trị”. Tuy nhiên, hệ thống kế toán CP hiện nay hầu như mới chỉ đạt được một mục tiêu là cung cấp thông tin để lập báo cáo tài chính còn phần phục vụ cho quản trị nội bộ thì hầu như chưa có.

Nhằm giúp các DN thuộc lĩnh vực sản xuất, kinh doanh, thương mại, dịch vụ tổ chức tốt công tác kế toán quản trị, ngày 12/6/2006, Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư



số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong DN. Theo thông tư này, kế toán quản trị nhằm cung cấp các thông tin về hoạt động nội bộ DN. Đây cũng là công việc của từng DN, Nhà nước chỉ hướng dẫn các nguyên tắc, cách thức tổ chức, và các nội dung, phương pháp tính toán chủ yếu tạo điều kiện thuận lợi cho DN thực hiện. Đối tượng nhận thông tin quản trị CPKD là ban lãnh đạo DN và những người tham gia quản lý, điều hành hoạt động SXKD. DN không bắt buộc phải công khai các thông tin về quản CPKD trừ trường hợp pháp luật có quy định khác. DN được sử dụng mọi thông tin, số liệu của phần kế toán tài chính để phối hợp và phục vụ cho công tác quản trị CPKD.

Như vậy, Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006 sẽ là bộ khung cho việc tiến hành triển khai quản trị CPKD tại các doanh nghiệp bởi trong Thông tư có hướng dẫn chi tiết về tổ chức bộ máy quản trị CPKD, người làm công tác quản trị CPKD, nhiệm vụ, nội dung, phạm vi, kỳ tính và quản trị CPKD. Tuy nhiên, để triển khai mô hình quản trị CPKD hiệu quả còn phải xem xét vào tình hình cụ thể của từng DN.

### ***2.2.2. Tổ chức sản xuất trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam***

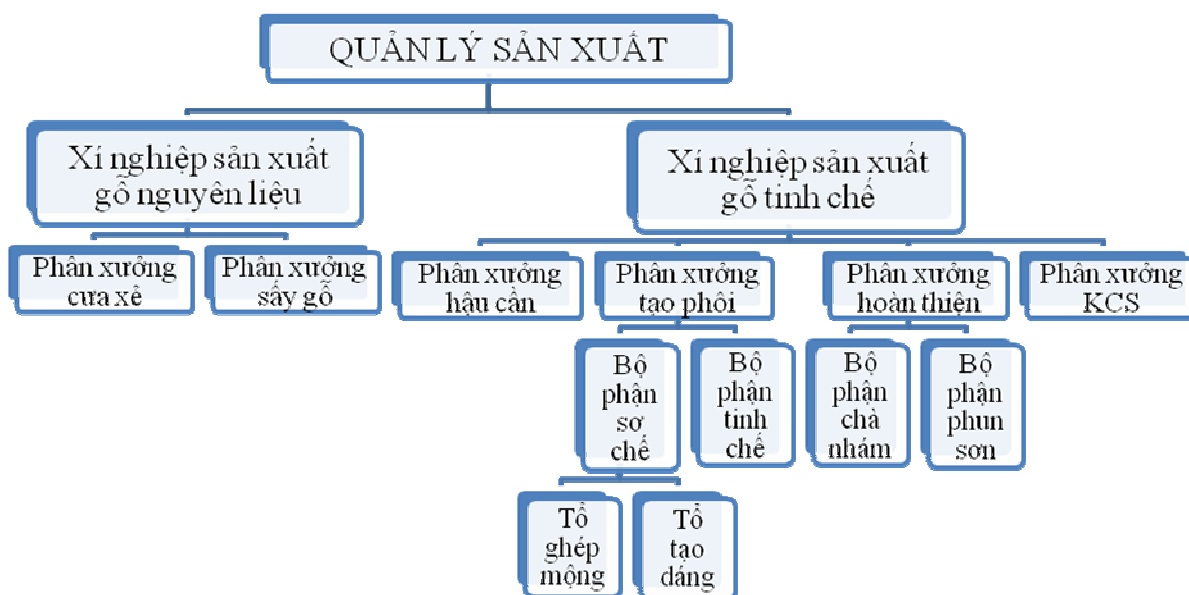
Chế biến gỗ là quá trình chuyển hóa nguyên liệu dưới tác dụng của thiết bị, máy móc hoặc công cụ, hóa chất để tạo thành các sản phẩm có hình dáng, kích thước, thành phần hóa học làm thay đổi hẳn so với nguyên liệu ban đầu [8, tr.21]. Sản phẩm của ngành gỗ dù là sản phẩm nội thất trong nhà hay ngoài trời cũng đều là sản phẩm được lắp ghép, có nghĩa là 1 sản phẩm gồm nhiều cụm chi tiết hay nhiều chi tiết lắp ghép, nó khác với sản phẩm loại đơn nhất. Căn cứ vào báo cáo thực trạng ngành công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam [9, tr.37], loại hình kinh doanh và sản xuất của các DN CBG là theo mô hình kinh doanh “make to order” (sản xuất theo đơn đặt hàng) là chủ yếu, và loại hình SX hàng loạt (có thể nhỏ hoặc vừa chứ có thể chưa là hàng loạt lớn) và từ đặc thù này dẫn đến mẫu mã cũng sẽ thay đổi thường xuyên. Ngoài ra còn có thể kể đến một đặc điểm nữa là mẫu mã SP có thể thuộc sở hữu khách hàng. Thêm vào đó, mô hình quy trình công nghệ SX trong các DN CBG là dạng mô hình hỗn hợp, có rất nhiều công đoạn, nhiều khâu sản xuất, trong từng khâu làm những công việc SX cụ thể và sử dụng những thiết bị SX chuyên dùng và tùy thuộc vào từng DN ngành gỗ, đặc

thù SP mà có các tùy biến. Song dù là DN có quy trình công nghệ sản xuất hiện đại hay đơn giản thì các DN đều tổ chức hoạt động sản xuất theo phương pháp dây chuyền một cách khoa học và hợp lý nhằm chuyên môn hóa lao động và tạo năng suất lao động cao. Qua khảo sát thực tế tại các cơ sở sản xuất, chế biến gỗ cho thấy các DN sản xuất, CBG thường sử dụng hai loại dây chuyền công nghệ sản xuất là: loại dây chuyền công nghệ sản xuất sử dụng nguyên liệu là gỗ đã được chế biến (gỗ tinh chế) và loại dây chuyền công nghệ sản xuất sử dụng nguyên liệu là gỗ chưa được chế biến (gỗ nguyên liệu). Thông thường, các cơ sở sản xuất gỗ tinh chế thường thực hiện nhiệm vụ sản xuất hàng mộc dân dụng cao cấp và hàng mộc xuất khẩu (Bao gồm cả hàng nội thất và hàng ngoại thất). Quy trình sản xuất của cơ sở sản xuất gỗ tinh chế theo một dây chuyền khép kín và thường được chia làm các bộ phận sản xuất chính gồm: phân xưởng hậu cần, phân xưởng tạo phôi, phân xưởng hoàn thiện, phân xưởng kiểm tra chất lượng, đóng gói đưa về kho thành phẩm. Mỗi bộ phận sản xuất được trang bị các thiết bị sản xuất có đủ các tính năng và chức năng cần thiết để có thể sản xuất hàng loạt nhiều loại sản phẩm nội ngoại thất khác nhau. Còn các cơ sở sản xuất gỗ nguyên liệu thực hiện nhiệm vụ chủ yếu là cưa xẻ, chế biến gỗ phôi nguyên liệu. Quy trình sản xuất của các cơ sở này cũng theo dây chuyền khép kín và thường chia thành 2 bộ phận sản xuất chính: bộ phận cưa xẻ gỗ (cưa cắt cây ở các rừng trồng, vận chuyển về cưa xẻ theo quy cách) và bộ phận ngâm tẩm xử lý hóa chất và sấy gỗ. Tổ chức sản xuất trong các DNCBG được khái quát qua sơ đồ 2.1.

Tuy nhiên trên thực tế, căn cứ đăng ký ngành nghề kinh doanh của các DNCBG, có những DN hoặc là sản xuất gỗ nguyên liệu hoặc là sản xuất đồ mộc; căn cứ vào qui mô sản xuất của các DN mà cơ cấu sản xuất của các DN này sẽ có các cấp như sau: phân xưởng sản xuất – các bộ phận – các tổ sản xuất hoặc phân xưởng sản xuất – các tổ sản xuất.

Cách thức tổ chức sản xuất tương đối ổn định như trên giúp các DN đơn giản hơn trong việc thiết lập hệ thống tính giá thành theo công việc (Job order costing – trong tiếng Anh). Hệ thống này dùng cho những SP thực hiện theo đơn đặt hàng và theo nhu cầu của từng khách hàng riêng biệt. Thêm vào đó, cách thức tổ chức này cũng giúp cho các DN dễ dàng xác định được đối tượng tập hợp CP, đó là SP hoặc đơn

đặt hàng. Tuy nhiên, hạn chế của quy trình này sẽ xảy ra nếu các DN chưa phân tách rõ ràng chức năng của từng bộ phận điều này gây khó khăn cho công tác quản trị CPKD.



### Sơ đồ 2.1 Tổ chức sản xuất sản phẩm trong các doanh nghiệp chế biến gỗ

*Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả và kế thừa các kết quả đã nghiên cứu về các DNCBG*

#### 2.2.3. Tổ chức bộ máy quản trị trong các Doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam

Cơ cấu tổ chức là tổng hợp các bộ phận (hoặc các khâu) khác nhau được chuyên môn hóa và có những trách nhiệm, quyền hạn nhất định, được bố trí theo nhiều cấp nhằm đảm bảo thực hiện các chức năng quản trị và phục vụ mục tiêu chung đã xác định.

Theo thống kê của Cục Chế biến, Thương mại nông lâm thủy sản và nghề muối và Hiệp hội Gỗ và Lâm sản Việt Nam, tính đến năm 2009, Việt Nam có khoảng 2.526 doanh nghiệp chuyên về sản xuất kinh doanh đồ gỗ trên cả nước với qui mô lớn nhỏ khác nhau (có trên 50% DNCBG qui mô nhỏ) nên cách thức tổ chức bộ máy quản trị cũng có nhiều nét khác nhau; tuy nhiên cơ cấu tổ chức bộ máy quản trị chung của các DNCBG hiện nay vẫn là tổ chức bộ máy quản trị theo kiểu trực tuyến – chức năng, phân chia bộ máy quản trị thành các bộ phận chức năng chịu trách nhiệm chuyên môn độc lập. Thật vậy, cơ cấu tổ chức trực tuyến – chức năng là kiểu cơ cấu tổ chức hỗn hợp của cả hai loại cơ cấu: trực tuyến và chức năng. Cơ cấu tổ chức này có đặc điểm

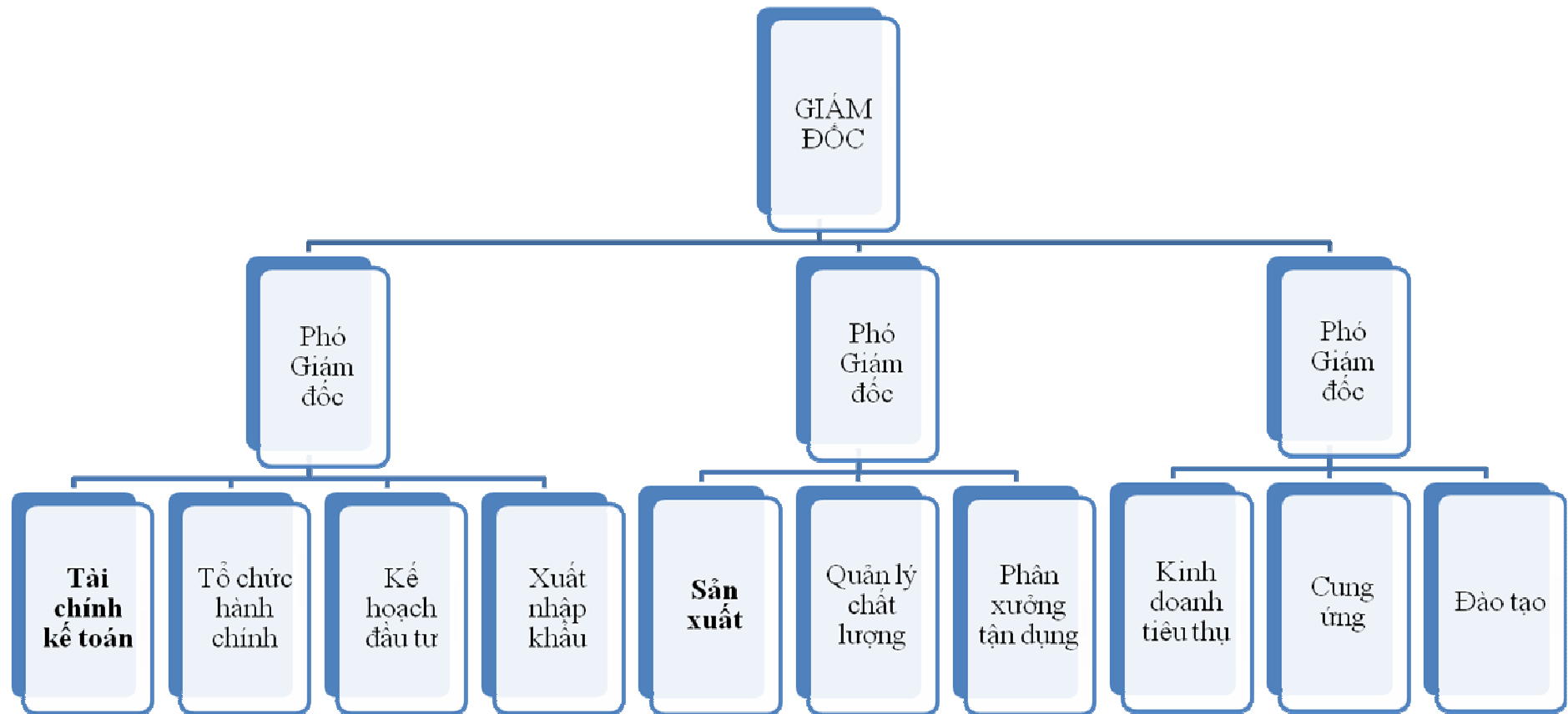
cơ bản là vẫn tồn tại các bộ phận chức năng nhưng chỉ đơn thuần về mặt chuyên môn, không có quyền chỉ đạo các bộ phận trực tuyến. Các nhà lãnh đạo trực tuyến chịu trách nhiệm về kết quả hoạt động và được toàn quyền quyết định trong bộ phận mình phụ trách. Tổ chức bộ máy quản trị đặc trưng của các DNCBG được khái quát qua sơ đồ 2.2. Tổ chức bộ máy quản trị trong các DNCBG Việt Nam theo kiểu trực tuyến – chức năng giúp đảm bảo rằng tại các DN, các chức năng sản xuất, kinh doanh của từng bộ phận được xác định rõ ràng. Với cơ cấu tổ chức bộ máy quản trị như trên sẽ tạo những điều kiện thuận lợi cho công tác quản trị CPKD; đó là:

- Tạo được sự thống nhất, tập trung cao độ, và gắn được chế độ trách nhiệm cá nhân rõ ràng;
- Lôi cuốn được sự tham gia của các chuyên gia giỏi (trong từng chức năng), tạo điều kiện cho các lãnh đạo trẻ/ mới làm việc và sớm trưởng thành.

Tuy nhiên, kiểu tổ chức này sẽ có nhiều tranh luận xảy ra, nên các nhà quản trị thường xuyên phải giải quyết. Kiểu cơ cấu này cũng hạn chế sử dụng kiến thức chuyên môn và vẫn có sự can thiệp của các bộ phận chức năng. Hơn thế nữa, có một vấn đề quan trọng trong kiểu tổ chức trên là ở chỗ các DNCBG qui mô nhỏ với cơ cấu tổ chức bộ máy gọn nhẹ, mỗi phòng chức năng có thể kiêm nhiệm nhiều công việc. Điều này sẽ gây trở ngại khi thực hiện tính CPKD. Ví dụ như Xí nghiệp Sản xuất Bao bì Xuất khẩu được thành lập từ năm 1996, là đơn vị trực thuộc Công ty cổ phần Sản xuất bao bì và Hàng xuất khẩu. Bộ máy quản trị của xí nghiệp (XN) đơn giản, gọn nhẹ. Đứng đầu là Giám đốc XN, do Tổng Giám đốc Công ty bổ nhiệm (và miễn nhiệm) là người chịu trách nhiệm điều hành mọi hoạt động của XN; là người đại diện quyền lợi, nghĩa vụ và trách nhiệm của XN trước Tổng Giám đốc Công ty và cơ quan quản lý luật pháp của Nhà nước.

XN có hai Phó Giám đốc do Giám đốc XN đề nghị Tổng Giám đốc Công ty bổ nhiệm (hoặc miễn nhiệm). Đó là:

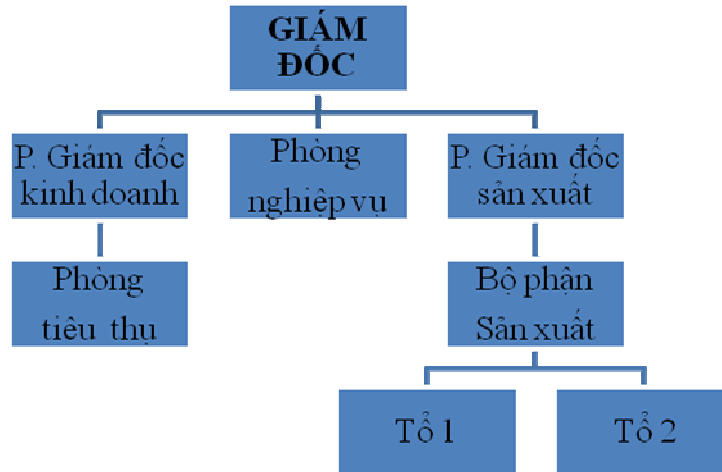
- Phó Giám đốc sản xuất là người giúp việc cho Giám đốc XN, điều hành sản xuất, chịu trách nhiệm kỹ thuật, chất lượng sản phẩm, làm định mức.
- Phó Giám đốc kinh doanh chịu trách nhiệm nghiên cứu thị trường, lập kế hoạch sản xuất kinh doanh và tiêu thụ sản phẩm...



**Sơ đồ 2.2 Tổ chức bộ máy quản trị trong các doanh nghiệp chế biến gỗ**

*Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả và kế thừa các kết quả đã nghiên cứu về các DNCBG*

Ngoài ra còn có một bộ phận nghiệp vụ gồm 3 người đảm nhiệm toàn bộ phần hành kế toán và kiêm nhiệm các phần việc khác như thống kê, thủ kho, bán hàng... Bộ máy quản trị của XN được minh họa qua sơ đồ 2.3.



**Sơ đồ 2.3 Bộ máy quản trị xí nghiệp sản xuất bao bì xuất khẩu**

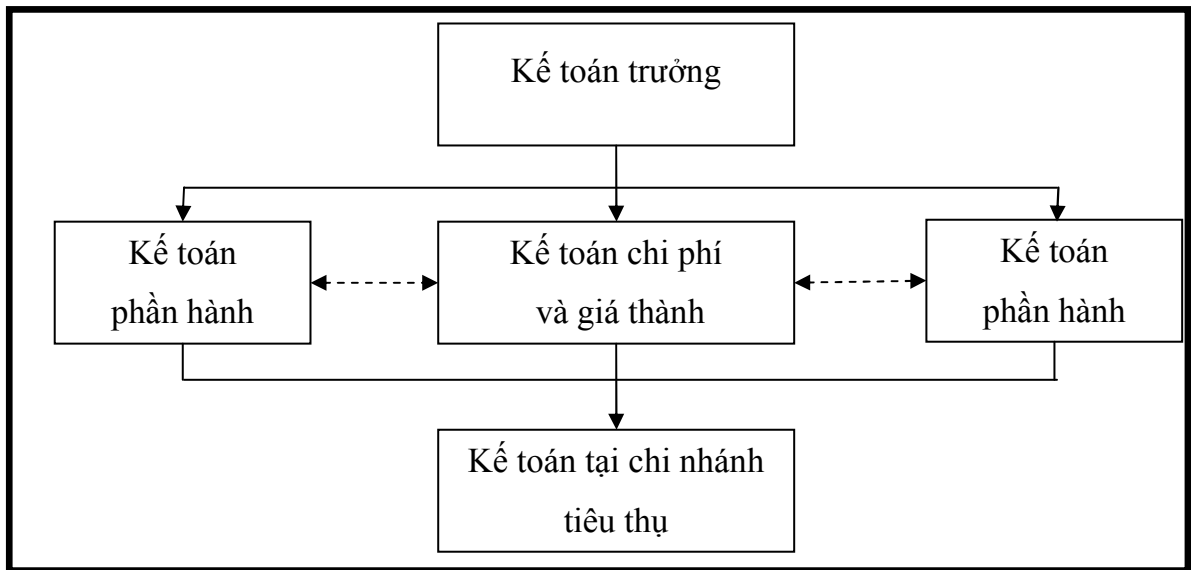
*Nguồn: Tác giả nghiên cứu thực tế tại Xí nghiệp*

Với cơ cấu tổ chức bộ máy quản trị gọn nhẹ như trên, có một vấn đề quan trọng trong mô hình là ở chỗ XN đã không thực hiện tách bạch chức năng giữa bộ phận lập kế hoạch sản xuất (gồm khâu chuẩn bị và quản lý nguyên vật liệu) và bộ phận tiêu thụ sản phẩm. Nói cách khác tại XN không có “bộ phận quản lý nguyên vật liệu”. Tại sao lại phải tách biệt ra làm hai bộ phận như vậy? Bởi nếu theo mô hình trên thì khi triển khai quản trị CPKD sẽ gặp một số khó khăn. Cụ thể, để thực hiện sản xuất sản phẩm theo đơn hàng đã nhận thì bộ phận nào phải chịu trách nhiệm chuẩn bị nguyên vật liệu và quản lý nguyên vật liệu, và các khoản CP phát sinh cho khâu chuẩn bị này tính vào đâu? Đây là một vấn đề cần phải làm rõ, nếu không các nhà quản trị sẽ khó có thể biết được các khoản CP “thiệt hại” phát sinh ở đâu. Chính vì lý do đó, khi triển khai quản trị CPKD ta cần phải phân tách ranh giới giữa hai bộ phận rõ ràng. Theo quy chế tổ chức và hoạt động của XN, chức năng của Phó Giám đốc kinh doanh là chịu trách nhiệm lập kế hoạch sản xuất kinh doanh và tiêu thụ sản phẩm. Do vậy, khi triển khai quản trị CPKD cần tách phòng tiêu thụ ra làm hai: bộ phận cung ứng nguyên vật liệu và bộ phận tiêu thụ.

#### ***2.2.4. Tổ chức bộ phận cung cấp thông tin kinh tế trong các Doanh nghiệp Chế biến gỗ Việt Nam***

Trong mỗi một DN đều có rất nhiều bộ phận cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra các quyết định. Trong Luận án này tác giả đề cập đến bộ phận cung cấp thông tin kinh tế chủ yếu cho DN là bộ phận kế toán. Bộ phận kế toán trong các DN CBG hiện nay là một bộ phận chức năng của bộ máy quản trị. Qua thu thập thông tin của tác giả (đi khảo sát các DN CBG tại Hà Nội và Bắc Ninh; phỏng vấn sâu 04 kế toán trưởng và Tổng thư ký Hiệp hội Gỗ và Lâm sản Việt Nam) và kế thừa các kết quả đã nghiên cứu (42 doanh nghiệp đại diện cho địa bàn cả nước trong “Báo cáo tóm tắt kết quả kết quả điều tra thực trạng các DN CBG Việt Nam” của Hiệp hội Gỗ và Lâm sản Việt Nam và 60 DN CBG Bình Định trong “Thấy gì qua khảo sát 60 DN CBG Bình Định” của Lê Khắc Côi) cho thấy:

- Số lượng nhân viên kế toán khoảng từ 3 tới 10 người tùy theo qui mô của doanh nghiệp. Mỗi nhân viên kế toán được phân công phụ trách một phần hành cụ thể, thông thường mỗi đơn vị đều có riêng một nhân viên kế toán phụ trách phần kế toán chi tiết chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm.
- Mặc dù có khá nhiều DN CBG có qui mô lớn và có nhiều chi nhánh tiêu thụ rộng khắp trên toàn quốc, hoặc bố trí các khu vực sản xuất ở các địa bàn khác nhau, nhưng tất cả các DN CBG có qui mô lớn hay qui mô nhỏ đều tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tổ chức bộ máy kế toán tập trung hay còn gọi là tổ chức kế toán một cấp (thể hiện ở sơ đồ 2.4). Tại các chi nhánh tiêu thụ hay các khu vực sản xuất, doanh nghiệp chỉ bố trí các nhân viên kế toán hoặc nhân viên thống kê để tập hợp các chứng từ, vào các bảng kê chi tiết rồi chuyển các chứng từ và bảng kê đó cho phòng kế toán trung tâm để xử lý.
- Tất cả các DN CBG Việt Nam đều áp dụng Chế độ Kế toán Doanh nghiệp Việt Nam; hình thức kế toán áp dụng tại các DN CBG rất đa dạng bao gồm cả hình thức Chứng từ ghi sổ, hình thức Nhật ký – chứng từ và hình thức Nhật ký chung; cơ sở lập báo cáo tài chính được trình bày theo nguyên tắc giá gốc.



**Sơ đồ 2.4 Tổ chức bộ máy kế toán trong các doanh nghiệp chế biến gỗ**

*Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả và kế thừa các kết quả đã nghiên cứu về các DN CBG*

- Trong số các doanh nghiệp khảo sát chỉ có khoảng gần 50% DN CBG đã có hoặc đang xây dựng phần mềm hệ thống kế toán hoặc mới có phần riêng lẻ (trong đó vùng Đông Nam Bộ và Thành phố Hồ Chí Minh, hệ thống sổ sách của các DN đã được phần mềm hóa và internet hóa chiếm tỷ lệ cao nhất: 61,5%). Tất cả các DN CBG chưa có phần mềm kế toán và sổ sách chưa minh bạch đều là những DN có qui mô nhỏ với những sản phẩm tiêu thụ nội địa hay gia công.
- Một điều đáng chú ý là hầu hết các DN khảo sát đều chưa có sự phân biệt giữa kế toán tài chính và tính CPKD (kế toán quản trị) trên góc độ tổ chức. Nếu có DN tổ chức bộ phận kế toán quản trị để thực hiện các chức năng định hướng tài chính trong tương lai, khai thác tiềm năng thị trường... Thông qua số liệu dự toán của kế toán thì các phương pháp tính toán chưa dựa trên cơ sở đảm bảo nguyên tắc bảo toàn tài sản về hiện vật mà vẫn chủ yếu dựa vào kinh nghiệm để dự đoán. Điều này làm cho các số liệu tính toán vẫn mang tính chủ quan và áp đặt.

Tóm lại, với những nhận định nêu trên bộ phận kế toán của các DN CBG Việt Nam là tương đối đơn giản, gọn nhẹ và thực hiện theo mô hình tổ chức kế toán tập



trung, số lượng nhân viên kế toán ít (có những DN chỉ gồm 3 nhân viên, chiếm khoảng 50% DN khảo sát) kiêm nhiệm toàn bộ các phần hành kế toán và các nhiệm vụ khác của DN như thống kê, thủ kho, bán hàng... Bộ phận kế toán DN thực hiện toàn bộ khối lượng công tác kế toán từ giai đoạn đầu tới giai đoạn lập báo cáo kế toán sẽ gặp phải một số bất cập như: Do phải kiêm nhiệm quá nhiều công việc nên chất lượng công việc chưa cao và có thể trái nguyên tắc kế toán (như: kế toán trưởng kiêm viết phiếu chi, thủ quỹ kiêm viết phiếu thu và làm công tác tiền lương, thủ kho kiêm công tác mua hàng); Đội ngũ kế toán tại các DN mới chỉ thực hiện các nghiệp vụ tính CP trong kế toán tài chính mà hầu như chưa hề tiếp cận đến mô hình quản trị CPKD. Thêm vào đó họ gần như chưa có khả năng sử dụng các công cụ hiện đại để xử lý thông tin.

Với những bất cập nêu trên, khi triển khai quản trị CPKD tại XN sẽ gặp khó khăn vì chưa có cán bộ chuyên trách hiểu sâu về lý luận và cách thức triển khai mô hình tính CPKD.

### **2.3. Thực trạng quản trị chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

Như đã khẳng định ở chương 1 quản trị CPKD là tính toán các CPKD và phân tích các thông tin tài chính lẫn các thông tin phi tài chính cần thiết cho việc quản trị một doanh nghiệp, nên khi phân tích thực trạng quản trị CPKD trong các DN CBG Việt Nam cần phân tích cả hai nội dung. Đó là: thực trạng tính CPKD và thực trạng phân tích CPKD trong các DN CBG Việt Nam.

#### ***2.3.1. Thực trạng tính chi phí kinh doanh trong các Doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam***

##### **2.3.1.1. Phân loại chi phí**

Mặc dù đã xuất hiện rất lâu ở các nước phát triển trên thế giới (khoảng thập niên 20 của thế kỷ XX) song tính CPKD vẫn là quá mới mẻ ở các doanh nghiệp nước ta. Có rất nhiều lý do khác nhau lý giải cho điều này song có 2 lý do chúng ta dễ dàng nhận thấy đó là: khoa học quản trị kinh doanh của nước ta còn mang nặng tính truyền thống; quản trị ở các doanh nghiệp nước ta là quản trị theo kiểu thuận

tiện. Chính vì những lý do này nên ở nước ta người ta chỉ quen một phạm trù chi phí; chưa có nhu cầu phân biệt giữa chi tiêu, CPKD và chi phí tài chính và cứ nói đến chi phí trong DN thì gọi chung là chi phí sản xuất.

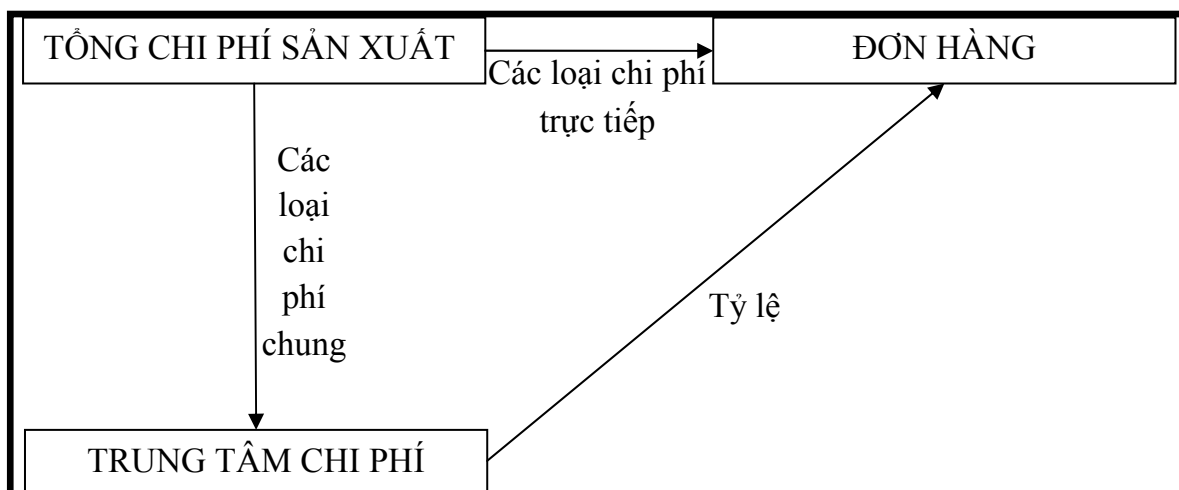
Qua khảo sát thực tế và kế thừa các kết quả nghiên cứu cho thấy, CPSX trong các DNCBG rất phong phú, gồm nhiều loại, nhiều thứ và có nội dung, công dụng khác nhau. Để thuận tiện cho việc tính giá thành các DNCBG đã phân loại CP theo chức năng hoạt động; đó là CPSX bao gồm các khoản mục: CPNVLTT, CPNCTT, CPSXC và CP ngoài sản xuất gồm: chi phí quản lý DN và chi phí bán hàng. Ngoài ra, để sử dụng thông tin CP trong kiểm tra và ra quyết định, các DN cũng phân loại CP theo tính chất của CP thành CP trực tiếp và CP gián tiếp.

### 2.3.1.2. Tập hợp và tính chi phí

Khi cần thông tin để ra quyết định kinh doanh, xác định và đánh giá chính sách giá cả hay kiểm tra tính hiệu quả hoạt động, các nhà quản trị chỉ cần thông tin về giá thành sản phẩm. Giá thành sản phẩm được xác định trên cơ sở các khoản hao phí thực tế trong kỳ để thực hiện quá trình sản xuất SP. Vì lẽ đó, mà ở các DN Việt Nam nói chung và các DNCBG nói riêng, kế toán chỉ thực hiện tính chi phí sản xuất mà chưa tính CPKD. Việc xác định đối tượng tập hợp CPSX là quan trọng. Xác định đúng đối tượng kế toán tập hợp CPSX phù hợp với đặc điểm tình hình hoạt động sản xuất, đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất SP và đáp ứng được yêu cầu quản lý CPSX của từng DN giúp cho tổ chức tốt nhất công việc kế toán tập hợp CPSX. Tại các DNCBG việc xác định đối tượng tập hợp CPSX là khâu đầu tiên được thực hiện trong tổ chức hạch toán quá trình sản xuất. Qua phỏng vấn 47 giám đốc các doanh nghiệp chế biến lâm sản thuộc các thành phần khác nhau cho thấy cơ cấu sản phẩm đã chuyển dịch dần theo hướng sản phẩm tinh chế (phần lớn các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng) nên đối tượng tập hợp CPSX là từng đơn đặt hàng, đối tượng tính giá thành sản phẩm là sản phẩm của từng đơn đặt hàng [9, tr.37]. Để thuận tiện cho việc ghi chép sổ sách và theo dõi chi tiết, các loại sản phẩm gỗ được mã hoá (gồm phần chữ và phần số) phù hợp theo đặc điểm của từng doanh nghiệp, ví dụ tại Tập đoàn Trường Thành, 0TTI-CH086A là ký hiệu của ghế

em bé, trong đó: Quy cách (MM): 435W x 650D x 765H; Nguyên liệu: VN Poplar/Cao su (có nệm); Hoàn thiện: PU-Cherry/Nâu lợt (Ráp chét-xếp) (xem chi tiết ở hình 1, phụ lục 11); công ty TNHH chế biến gỗ Tân Phú mã hóa bằng chữ cái TPC cho tất cả các sản phẩm ghế ăn, sau chữ cái là đánh số cho từng loại sản phẩm riêng biệt ví dụ như TPC-42 gắn với tên sản phẩm ghế 42; TPC-46 gắn với tên sản phẩm ghế 46, vv. (xem chi tiết ở hình 2, phụ lục 11). Tính CPSX theo đơn hàng có thể được tiến hành theo khoản mục "Nhóm sản phẩm" (Nhóm sản phẩm = Đơn hàng). Nếu như chúng ta chỉ ra số đơn hàng tại trường "Nhóm sản phẩm" trong các chứng từ ghi nhận các loại CP phát sinh thì CPSX sẽ được phân chia theo các đơn hàng theo số thứ tự. Nếu như chỉ ra số đơn hàng trong trường "Nhóm sản phẩm" trong các chứng từ ghi nhận việc xuất xưởng thành phẩm, bán thành phẩm thì lô hàng xuất xưởng cũng được phân chia theo các số đơn hàng.

Để đạt được cái nhìn tổng quan về thực trạng tính CPSX trong các DN CBG Việt Nam, một phiếu điều tra đã được gửi tới 60 DN CBG ở các một số tỉnh thành như Hà Nội, Quảng Ninh, Ninh Bình, Nam Định, Bình Định, Bình Dương (có 28 DN phúc đáp) kết hợp với sự kế thừa các kết quả nghiên cứu trước đó. Từ các kết quả điều tra này có thể chỉ ra phương pháp tính CPSX được sử dụng chung nhất trong các DN CBG thể hiện qua sơ đồ 2.5 dưới đây.



*Nguồn: Tổng hợp kết quả khảo sát của tác giả và kế thừa các kết quả đã nghiên cứu về các DN CBG*

Điểm bắt đầu của sơ đồ trên là tổng CPSX của DN và được chia thành hai loại dựa trên cơ sở phương pháp tính CPSX cho các đối tượng: CPSX trực tiếp và CPSXC (gián tiếp). Nhóm CPSX trực tiếp được phân bổ thẳng tới các đơn hàng/ SP. Nhóm CPSXC được phân bổ trực tiếp tới các trung tâm chi phí và sau đó được phân bổ tiếp tới đơn hàng/ sản phẩm theo cùng một tỷ lệ (CPSX trực tiếp của đơn hàng hay tổng CPSX trực tiếp). Cách phân bổ này chứa đựng ba điểm yếu quan trọng: **Một là** không phản ánh được những hoạt động cần thiết cho việc sản xuất SP; **Hai là** trong CPSXC có các CP như lương cho lao động gián tiếp, bảo hiểm, khấu hao, bảo trì... được phân bổ bình quân vào mỗi SP. Kết quả là làm sai lệch CP SP do mỗi khối lượng SP được sản xuất có sản lượng và độ phức tạp khác nhau; **Ba là** sự sai lệch trong CP SP có thể là nguyên nhân đưa đến những quyết định không chính xác như định giá sản phẩm, sản lượng sản phẩm sản xuất, phân bổ các nguồn lực sản xuất không hiệu quả...

CPSX trực tiếp trong các DN CBG bao gồm CP NVLTT, CP NCTT. Qua khảo sát thực tế tại 60 DN đại diện cho các địa bàn cả nước và kế thừa các kết quả nghiên cứu, CP NVLTT chiếm tỷ trọng lớn trong cơ cấu giá thành SP (khoảng 50 – 60 %) của DN. Do đó việc hạch toán đầy đủ, chính xác các CP NVLTT là điều kiện đảm bảo cho tính giá thành SP được chính xác, là biện pháp để tiết kiệm CPSX và hạ giá thành SP. CP NVLTT liên quan trực tiếp đến đơn đặt hàng nào thì hạch toán trực tiếp cho đơn đặt hàng đó theo chứng từ gốc phát sinh (giá trị thực tế). Để hạch toán CP NVLTT, kế toán sử dụng TK621 và các chứng từ như: Phiếu xuất kho; Bảng định mức tiêu hao NVLTT (dùng để thông báo cho cơ quan thuế quản lý trực tiếp làm căn cứ xác định các khoản chi không được trừ khi xác định thuế thu nhập theo Thông tư số 130/2009/TT-BTC. Đây cũng là căn cứ giúp cho DN xác định mức tiêu dùng NVL kế hoạch từ đó xác định nhu cầu tiêu dùng NVL thực tế); Bảng kê xuất kho NVLTT,... Hạch toán CP NVLTT ở các DN CBG đều được tiến hành khá qui củ với việc hạch toán chi tiết cho từng loại (nhóm) sản phẩm sản xuất. Các loại NVLTT được mã hoá thành danh mục để thuận tiện trong việc hạch toán. Qua khảo

sát, trình tự tập hợp và tính CPNVLTT theo phương pháp kê khai thường xuyên ở các DNCBG.

CPNCTT tại các DNCBG bao gồm tiền lương và các khoản trích theo lương phải trả cho bộ phận công nhân sản xuất trực tiếp tại các phân xưởng. Hạch toán CPNCTT tại các DNCBG cũng thường được tiến hành chi tiết cho từng loại (nhóm) SP, tuy nhiên các DN có các căn cứ hạch toán khác nhau, thí dụ như đơn giá tiền lương/giờ công hoặc đơn giá tiền lương/sản phẩm. Có một số DN không tiến hành theo dõi trực tiếp CPNCTT cho từng loại (nhóm) SP mà tiến hành tập hợp trên phạm vi toàn phân xưởng.

CPSXC là những khoản CP không liên quan trực tiếp đến SP, phát sinh trong phạm vi các phân xưởng, bộ phận sản xuất của DN nhưng có tính chất phục vụ chung cho quá trình sản xuất SP (trừ CPNVLTT, CPNCTT). CPSXC phát sinh tại các DNCBG thường gồm các yếu tố sau: CP nhân viên phân xưởng, CP vật liệu, CP công cụ - dụng cụ, CP khấu hao TSCĐ, CP trả lãi vay, CP dịch vụ mua ngoài, CP khác bằng tiền. Qua khảo sát thực tế tại 60 DN đại diện cho các địa bàn cả nước và kế thừa các kết quả nghiên cứu, khoản mục CP này thường chiếm tỷ lệ từ 20% đến 30% trong tổng CPSX tại các DNCBG.

### **Nghiên cứu tình huống**

Ở phần này tác giả lựa chọn một DN cụ thể làm đối tượng nghiên cứu. DN được lựa chọn làm nghiên cứu chỉ là điển hình mang tính đại diện. DN tác giả lựa chọn là Xí nghiệp Sản xuất bao bì xuất khẩu được thành lập từ năm 1996, là đơn vị trực thuộc Công ty cổ phần Sản xuất bao bì và hàng xuất khẩu ở Km9, đường Ngọc Hồi, Hoàng Liệt, Hoàng Mai, Hà Nội. Đây là một DN sản xuất nhỏ, sản xuất 5 loại sản phẩm chính; đó là: hòm gỗ dán, hòm thưa, hòm kín, pallet và gỗ xẻ quy cách. Tất cả các loại sản phẩm này đều sản xuất theo đơn đặt hàng (theo qui cách) mà khách hàng yêu cầu. DN có 70 khách hàng thường xuyên; trong đó: Công ty TNHH ABB ở Km9, Quốc lộ 1A, Hoàng Liệt, Hoàng Mai, Hà Nội là khách hàng lớn nhất, chiếm gần 50% doanh thu. 10 khách hàng khác mang lại 30% doanh thu và 59 khách hàng còn lại chiếm hơn 20% doanh thu. Trước khi tiến hành nghiên cứu này,

DN chưa phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận, chưa tính lợi ích của SP/ của từng đơn đặt hàng cũng như lợi ích của khách hàng. Thông tin duy nhất được sử dụng phân tích là dựa vào doanh thu bán hàng. Nhà quản trị đã kiểm tra thông tin này một cách triệt để nhưng họ đã không biết loại sản phẩm nào/ đơn đặt hàng nào hay khách hàng nào là mang lại lợi ích. Hệ thống cung cấp thông tin quản trị duy nhất là hệ thống kế toán tài chính. Ở DN kế toán mới chỉ tính CPTC mà chưa hề tính CPKD để cung cấp thông tin nội bộ. Và cũng để thuận tiện cho tính giá thành sản phẩm DN đã phân loại CP theo chức năng hoạt động. Các loại CP này được ghi chép duy nhất ở sổ cái. Điều này khiến cho hệ thống kế toán của DN đơn giản hóa một cách quá chùng và do vậy không đủ thông tin cho các mục đích quản trị. Mục đích chính của nghiên cứu là để thực hiện ABC/M trong phân tích lợi ích cho khách hàng và SP của DN. Lý do tác giả chọn một DN có quy mô nhỏ là vì trong số gần 3.000 DN CBG có tới 97,4% là các DN vừa và nhỏ.

#### ❖ **Tính chi phí sản xuất trực tiếp**

##### ➤ ***Tính chi phí sử dụng nguyên vật liệu trực tiếp***

NVLTT của XN bao gồm nhiều loại, cụ thể là: NVL chính là các loại gỗ dùng cho sản xuất như gỗ dán, gỗ xẻ, gỗ thông Lào, các loại gỗ cứng...; NVL phụ: đinh, sơn, đai nẹp sắt, giấy ráp, ... Trình tự tập hợp và tính CP NVLTT tại XN như sau:

Vật liệu mua về phải được thủ kho kiểm nhận, sau đó kế toán nhập kho theo số vật liệu thực tế kiểm nhận. Giá nhập kho là giá hoá đơn (chưa có VAT). Xuất phát từ nhu cầu sản xuất cán bộ định mức căn cứ vào định mức tiêu hao NVL để lập giấy lĩnh vật tư. Nội dung giấy ghi rõ: tên, nhãn hiệu, quy cách sản phẩm, hàng hóa, số lượng, lý do sử dụng.

Sau khi Ban Giám đốc duyệt, kế toán viết phiếu xuất kho. Thủ kho xuất vật liệu cho tổ sản xuất theo phiếu xuất kho. Từ phiếu xuất, phiếu nhập, kế toán vào sổ chi tiết vật tư cho từng loại vật tư. Giá xuất vật tư là giá mua NVL và tính theo phương pháp nhập trước xuất trước và nhập sau xuất sau.

Chẳng hạn, lấy số liệu một phiếu xuất vật tư của XN tháng 6/2010 như sau: Ngày 05/6/2010 có kế hoạch sản xuất cho Công ty TNHH ABB 20 chiếc hòm thưa (viết tắt: HT) 2270×2470×2030 đóng theo yêu cầu Úc (ký hiệu là đơn hàng ABB) và 05 chiếc HT 2690×1920×2080 cho Công ty Yamaha Motor Việt Nam đóng theo yêu cầu Nhật Bản (ký hiệu đơn hàng Yamaha); căn cứ vào giấy lĩnh vật tư, kế toán viết phiếu xuất kho NVL (như phụ lục 12). Từ phiếu xuất kho kế toán vào sổ chi tiết vật tư. Sổ chi tiết được lập theo mẫu (như phụ lục 13). Lý do xuất ghi trên phiếu xuất giúp kế toán tập hợp NVL cho từng đối tượng sử dụng nếu xuất đích danh. Còn nếu xuất cho một nhóm sản phẩm *sử dụng NVL cùng loại* (SP đưa vào nhóm chủ yếu là các loại hòm thưa, hòm kín, hòm gỗ dán) thì phải phân bổ cho từng sản phẩm theo công thức sau:

$$\text{Chi phí NVL phân bổ cho từng loại hòm} = \frac{\text{Số lượng SP có trong loại hòm A} \times \text{Định mức NVL/1ĐVSPA}}{\text{Tổng khối lượng NVL định mức của các loại hòm}} \times \text{Tổng CP NVL cần phân bổ} \quad (2.1)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

Trong công thức phân bổ trên thì định mức NVL/1ĐVSPA được xác định thông qua bản vẽ hoặc thiết kế gửi kèm theo đơn đặt hàng. Từ yêu cầu của bản vẽ hay thiết kế có thể tính ra được số NVL chính và NVL phụ trực tiếp cần sử dụng để đóng một SPA; do đó tính được khối lượng NVL cần cho một đơn vị SPA. Phụ lục 14 và phụ lục 15 minh họa công việc tính định mức NVL chính, NVL phụ cho một HT 2270×2470×2030 và HT 2690×1920×2080. Để phục vụ cho công tác tính giá thành SP CPNVLTT của từng đơn đặt hàng được tập hợp thông qua bảng 2.1.

XN áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, cuối kỳ kết chuyển trị giá NVLTT sang bên Nợ TK154 và để thuận tiện cho việc tính giá thành kế toán mở thẻ tính giá thành cho từng sản phẩm/ từng đơn hàng; trên thẻ kế toán tập hợp các CP theo từng khoản mục TK 621, TK 622, TK 627 (minh họa ở bảng 2.2).

**Bảng 2.1 Bảng kê chi tiết CPNVLT cho từng đơn đặt hàng tháng 6/2010**

TT	Khoản mục chi phí	Đơn vị tính	Đơn hàng ABB			Đơn hàng Yamaha		
			Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
1	NVLC (gỗ)	m3	17,395	2.573.000	<u>44.757.340</u>	4,30565	2.450.000	<u>10.548.84</u>
2	VL phụ				<u>9.340.380</u>			<u>2.479.15</u>
	Đinh 8 mạ	Kg	172,2	29.500	5.079.900			
	Đinh 7 mạ	Kg				38,965	29.500	1.149.46
	Đinh 12 mạ	Kg	60,48	26.000	1.572.480	16,065	26.000	417.69
	Bulông M12	Cái				30	4.200	126.00
	Ke góc	Cái	240	4.800	1.152.000	40	4.800	192.00
	Vít 40	Cái	1.920	800	1.536.000	480	800	384.00
	Ke chụp nắp	Cái				20	10.500	210.00
<b>Tổng số</b>					<b>54.097.720</b>			<b>13.028.00</b>

*Nguồn: Số liệu CPNVLT tại XN*

Như vậy, qua theo dõi số chi tiết NVL chính, NVL phụ, bảng CPNVLT cho từng loại SP, ta có CPNVLT để SXSP tháng 6/2010 tại XN là: CPNVL chính là 396.143.783 đồng; CPNVL phụ là 20.082.000 đồng. Tổng CP sử dụng NVLT là: **416.225.783 đồng.**

**Bảng 2.2 Bảng CPNVLT cho từng loại sản phẩm (Tháng 6/2010)**

Số TT	Tên sản phẩm	Đơn vị	Số lượng	Nhóm sản phẩm	Nợ 621	
					1521	1522
1	HT 2270×2470×2030	Cái	20	Đơn hàng ABB	44.757.340	9.340.380
2	HT 2690×1920×2080	Cái	5	Đơn hàng Yamaha	10.548.843	2.479.158
3	Thanh chèn	Cái	704	Đơn hàng TVTL	11.728.640	
4	Pallet 1300×1100×120	Cái	300	Đơn hàng Coca	29.166.800	1.903.500
<b>Tổng</b>					<b>96.201.623</b>	<b>13.723.038</b>

*Nguồn: Trích số CP NVL cho từng SP tại XN*



XN sản xuất sản phẩm gỗ theo đơn đặt hàng; cùng với việc áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên trong việc tập hợp số lượng NVL nên việc tập hợp mang tính chính xác cao. Song vấn đề tồn tại ở đây là: XN mới chỉ tính số liệu hạch toán (chỉ đáp ứng cho công việc lập báo cáo tài chính) mà chưa tính được CPKD sử dụng NVL (sử dụng để ra quyết định kinh doanh như nhận hay từ bỏ đơn hàng). XN chưa tính được CPKD sử dụng NVL là do những nguyên nhân sau:

*Một là*, việc đánh giá giá trị NVL mỗi loại hao phí tại XN mới chỉ đảm bảo nguyên tắc bảo toàn về mặt giá trị chưa bảo đảm được nguyên tắc bảo toàn về mặt hiện vật (bảo toàn nguồn lực).

*Hai là*, XN sử dụng giá mua vào để đánh giá giá trị NVL trong khi đó gỗ là loại NVL có giá không ổn định. Tại XN các loại gỗ xẻ dùng để SX phần lớn là các loại gỗ thuộc nhóm V và nhóm VI (có thể tham khảo thêm ở phụ lục 16) như gỗ re, gỗ sồi giẻ, gỗ keo, gỗ thông,... với nhiều mức giá trị khác nhau tương ứng với các kích cỡ theo đơn đặt hàng. Theo tính toán của Hiệp hội Gỗ và Lâm sản VN, nguyên liệu dùng cho ngành chế biến gỗ hiện mới chỉ đáp ứng được 20%, số còn lại phải phụ thuộc vào nhập khẩu. Đặc biệt, kể từ năm 2005 đến nay, hai nước Malaysia và Indonesia đã đóng cửa mặt hàng gỗ xẻ, gây nhiều khó khăn cho các DN vừa và nhỏ. Giá nhiều loại gỗ đã tăng bình quân từ 2% đến 6%, đặc biệt gỗ cứng đã tăng từ 30% đến 40%.

Qua phân tích thực trạng tính CP sử dụng NVLTT có thể nhận thấy XN chỉ có thể tính được tổng nhập, tổng xuất và tổng tồn NVL chứ chưa thấy được số lượng tồn là của những loại vật liệu nào; và khi tính tổng như vậy thì chỉ đưa ra được một mức giá bình quân cho tất cả các loại vật liệu tồn kho. Mặc dù, XN sản xuất theo đơn đặt hàng tức là có đơn đặt hàng thì nhập NVL sau đó xuất chính loại NVL đó để sản xuất với giá xuất bằng giá mua NVL, song vẫn tồn tại một lượng NVL tồn kho do chưa sử dụng hết trong hợp đồng, hoặc XN nhập gỗ để chuẩn bị cho SX kỳ sau. Với số lượng tồn này, sang kỳ sau XN sử dụng để sản xuất SP theo đơn đặt hàng của kỳ sau nhưng vẫn với đơn giá cũ. Hơn thế nữa, giá gỗ trên thị trường luôn biến động. Điều này không phù hợp với quy luật của thị trường và chưa

đáp ứng được yêu cầu quản trị vì chưa có được CPKD sử dụng NVL một cách chính xác.

➤ **Tính chi phí sử dụng nhân công trực tiếp**

Chi phí nhân công trực tiếp (CPNCTT) gồm tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất và các khoản trích theo lương theo qui định hiện hành.

• **Tiền lương**

Khoản mục CPNCTT của XN được xác định đúng theo quy định chế độ tiền lương của Nhà nước, bao gồm lương chính, lương thưởng và các khoản phụ cấp khác có tính chất lương, các khoản trích theo lương theo chế độ quy định. Công nhân trực tiếp SX tại XN được chia làm hai tổ SX (tổ 1 = 16 lao động, tổ 2 = 16 lao động, mỗi tổ có 01 cán bộ quản trị). XN áp dụng kết hợp hai hình thức trả lương đối với NCTT; đó là: áp dụng hình thức trả lương sản phẩm tính cho tập thể (cụ thể cho từng tổ); sau đó trả lương cứng (lương thời gian) cho từng NCTTSX theo công thức:

$$\text{Tiền lương của một lao động trong một tháng} = \frac{\text{Tổng lương SP của từng tổ}}{\text{Tổng số công của cả tổ}} \times \frac{\text{Tổng số ngày công của 1 CN}}{\text{Tổng số công của cả tổ}} + \text{Phụ cấp (nếu có)} \quad (2.2)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

Trong đó, tiền lương sản phẩm được tính như sau:

$$\text{Lương sản phẩm tính cho từng tổ SX} = \frac{\text{Số lượng SP hoàn thành}}{\text{Số lượng SP hoàn thành}} \times \frac{\text{Đơn giá tiền lương SP}}{\text{Đơn giá tiền lương SP}} \quad (2.3)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

Số lượng SP hoàn thành được xác định căn cứ vào phiếu nhập kho thành phẩm hay biên bản bàn giao SP. SP hoàn thành chỉ được tính khi đã qua kiểm nghiệm, nghiệm thu bảo đảm chất lượng.

$$\text{Đơn giá tiền lương SP} = \text{Tiền lương giờ} \times \frac{\text{Số giờ lao động trực tiếp 1 đơn vị SP}}{\text{Số giờ lao động trực tiếp 1 đơn vị SP}} \quad (2.4)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

Tiền lương giờ được tính trên cơ sở lương cấp bậc bình quân và mức lương tối thiểu.

Số giờ lao động trực tiếp 1 đơn vị SP được khảo sát theo hình thức bấm giờ.

Riêng tổ trưởng được tính phụ cấp trách nhiệm bằng 10% mức lương tối thiểu (mức lương tối thiểu tại XN là 980.000 đồng).

- ***Các khoản trích theo lương***

Hàng tháng XN tiến hành trích nộp các khoản theo lương đúng chế độ quy định:

- Bảo hiểm xã hội (BHXH): 22% quỹ lương cơ bản (lương cơ bản để tính bảo hiểm tại XN là 730.000 đồng); trong đó: 16% tính vào CP, 6% trừ lương cán bộ công nhân viên;
- Bảo hiểm y tế (BHYT): 4,5% quỹ lương cơ bản; trong đó: 3% tính vào CP, 1,5% trừ lương cán bộ công nhân viên;
- Bảo hiểm thất nghiệp (BHTN): 2% quỹ lương cơ bản (DN chịu 1% và người lao động chịu 1%)
- Kinh phí công đoàn (KPCĐ): 2% tổng thu nhập lương thực tế, tính vào CP.

Cuối tháng, cán bộ tiền lương căn cứ vào phiếu xác nhận SP hay công việc hoàn thành, giấy báo nghiệm thu SP và bảng chấm công để tính lương cho NCTT sản xuất. Bộ chứng từ thanh toán lương gồm:

- Bảng thanh toán tiền lương (Minh hoạ phụ lục 17)
- Phiếu nhập kho sản phẩm
- Bảng thanh toán lương SP (Minh hoạ phụ lục 18)
- Bảng tổng hợp tiền lương

Theo các bảng thanh toán tiền lương tháng 6/2010, ta thấy tổng tiền lương phải trả cho NCTT sản xuất là: 66.457.050 đồng (trong đó tiền lương trả cho số NCTTSX trong biên chế là: 27.491.646 đồng, số còn lại là tiền lương trả cho NCTT làm hợp đồng thời vụ). Quỹ lương cơ bản của NCTT sản xuất để tính các khoản trích theo lương theo công thức:

$$\begin{aligned} \text{Quỹ lương cơ bản} &= \text{Hệ số lương} \times 730.000 \text{ đồng} && (2.5) \\ &= 54,04 \times 730.000 = 39.449.200 \text{ đồng} \end{aligned}$$

Kế toán trích các khoản theo lương tính vào CPSP như sau:

CP cho BHXH, BHYT, BHTN	= 39.449.200 × 20%	= 7.889.840 đồng
KPCĐ	= 54,04 × 980.000 × 1%	= 529.592 đồng
Tổng		= 8.419.432 đồng

Các khoản trích theo lương trừ vào lương của CN trực tiếp SX

CP cho BHXH, BHYT, BHTN	= 39.449.200 × 8,5%	= 3.353.182 đồng
KPCĐ	= 54,04 × 980.000 × 1%	= 529.592 đồng
Tổng		= 3.882.774 đồng

Trên đây kế toán mới chỉ tính toán số liệu nhằm phục vụ cho công tác báo cáo mà chưa tính được khoản CPKD bảo hiểm thực tế (CPKD bảo hiểm bằng 28,5% quỹ lương cơ bản của NCTT; và kinh phí công đoàn là loại CPKD các khoản nộp).

Như vậy, tổng CPNCTT tại XN tháng 6/2010 là: **74.876.392 đồng**. Căn cứ vào chứng từ thanh toán lương tháng 6/2010, kế toán lập bảng phân bổ tiền lương và các khoản theo lương. Qua phân tích về CPNCTT cho thấy:

- XN đã thực hiện trả lương và các khoản trích theo lương đúng với chế độ quy định (đối với lao động trong biên chế), song ở đây kế toán mới trích các khoản theo lương nhằm phục vụ cho báo cáo tài chính (tức là mới chỉ tính CPTC) mà chưa tính CPKD cho các khoản trích theo lương phục vụ cho công tác quản trị.
- Tại XN chưa tính khoản chi phí bảo hiểm cho số lao động hợp đồng thời vụ. Trên thực tế vẫn phải tính số chi phí này.
- Do là một đơn vị trực thuộc, XN mới chỉ tính CPTC bảo hiểm mà chưa tính CP cho khoản tiền lương nghỉ phép, ốm của NCTT (XN chỉ chấm công ốm, phép rồi chuyển về Công ty thanh toán). Trên thực tế, hàng năm XN vẫn trả tiền lương nghỉ phép, ốm cho NCTT. Vì vậy, để đảm bảo tính ổn định của giá thành sản phẩm, XN phải tính toán và ước tính kế hoạch số tiền lương nghỉ phép, ốm để tính trước vào CPKD trong kỳ.

❖ **Tính chi phí sản xuất chung**

CP sản xuất chung (CPSXC) của XN là những khoản CP không liên quan trực tiếp đến SP, phát sinh trong phạm vi phân xưởng SX nhưng có tính chất phục vụ chung cho quá trình sản xuất SP (trừ CPNVLTT, CPNCTT). CPSXC phát sinh tại XN gồm các yếu tố sau: CP nhân viên XN, CP vật liệu, CP công cụ - dụng cụ, CP khấu hao TSCĐ, CP dịch vụ mua ngoài, CP khác bằng tiền.

➤ **Chi phí nhân viên phân xưởng**

CP nhân viên nhân viên phân xưởng là CP về lương chính, lương phụ, và các khoản phụ cấp phải trả cho nhân viên gián tiếp quản lý phân xưởng và nhân viên phục vụ chung (như nhân viên bốc dỡ, nhân viên phân loại gỗ..) của phân xưởng và các khoản đóng góp cho các quỹ BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ trích theo với tỷ lệ tiền lương phát sinh. XN đã áp dụng hình thức trả lương theo thời gian. Căn cứ vào bảng chấm công, bậc lương của từng người, cán bộ tiền lương tính lương theo chế độ quy định theo công thức sau:

$$\text{Lương thực tế} = \text{Lương cơ bản} + \text{Các khoản phụ cấp} \quad (2.6)$$

Trong đó:

$$\text{Lương cơ bản} = \frac{\text{Hệ số cấp bậc} \times \text{Mức lương tối thiểu}}{26 \text{ ngày}^*} \times \text{Số ngày công thực tế} \quad (2.7)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

*Ghi chú: \* Mỗi tuần người lao động tại XN được nghỉ một ngày chủ nhật*

Tại XN, căn cứ vào bảng lương tháng 6/2010, khoản mục CP này được tập hợp và tính toán như sau: tổng tiền lương phải trả cho bộ phận này là: 9.056. 000 đồng; CP BHXH, BHYT, BHTN là: 1.739.400 đồng; KPCĐ là: 109.270 đồng.

➤ **Chi phí nguyên vật liệu và dụng cụ sản xuất**

CPNVL được tính vào CPSXC là những CP vật liệu xuất dùng chung cho các bộ phận sản xuất, bao gồm: nhiên liệu (bao gồm xăng, dầu các loại), phụ tùng thay thế cho các máy móc để SX SP (như vòng bi, mũi khoan, lưỡi bào, dây cu roa, lưỡi cưa, đá mài...), công cụ dụng cụ (máy điện thoại, bảo hộ lao động...). Giá vật liệu xuất dùng là giá thực tế. Tháng 6/2010 CP vật liệu xuất dùng chung cho các bộ phận SX, bộ phận tiêu thụ và bộ phận quản lý tại XN là:

- Xuất phụ tùng thay thế, công cụ dụng cụ:	3.126.840 đồng
- Chi tiền dầu chạy máy:	830.115 đồng
Tổng	<u>3.956.995 đồng</u>

Giá trị xuất kho này đã được kế toán vào bảng chi tiết NVL.

➤ **Chi phí trích trước**

Tại XN trong quá trình SX thường phát sinh những khoản CP một lần quá lớn. Để khỏi ảnh hưởng đến việc tính giá thành, kế toán tập hợp CP này vào TK 242 (CP trả trước), hàng tháng phân bổ dần vào CPSX chung. CP này được theo dõi chi tiết cho từng loại. Công thức phân bổ như sau:

$$\text{Giá trị một lần phân bổ (tháng, quý, năm)} = \frac{\text{Tổng giá trị}}{\text{Thời gian phân bổ (tháng, quý, năm)}} \quad (2.8)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

Tháng 6/2010, tổng số CP trích trước phục vụ cho sản xuất là: 1.793.700 đồng gồm những khoản CP chờ phân bổ được mô tả ở phụ lục 19.

➤ **Chi phí khấu hao tài sản cố định**

Khi chuyển sang CTCP, XN được giao một số TSCĐ gồm nhà xưởng, máy móc, thiết bị... XN trích khấu hao TSCĐ theo chế độ quy định của Nhà nước; khấu hao theo phương pháp khấu hao đường thẳng với nội dung như sau:

- Xác định thời hạn sử dụng của TSCĐ, thời gian sử dụng được xác định theo tiêu chuẩn sau: tuổi thọ kỹ thuật của TSCĐ theo thiết kế và mục đích và hiệu suất sử dụng ước tính của TSCĐ.

- Xác định mức khấu hao trung bình hàng năm cho TSCĐ theo công thức sau:

$$\text{Mức trích khấu hao hàng năm của TSCĐ} = \frac{\text{Nguyên giá của TSCĐ}}{\text{Thời gian sử dụng}} \quad (2.9)$$

$$\text{Mức trích khấu hao tháng} = \frac{\text{Mức trích khấu hao hàng năm}}{12 \text{ tháng}} \quad (2.10)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

Toàn bộ TSCĐ tại XN phục vụ cho sản xuất SP, vì vậy tổng số khấu hao tính được sẽ phân bổ hết vào CPSX chung. Kế toán không phải lập bảng phân bổ khấu hao TSCĐ. Chi phí khấu hao TSCĐ được tập hợp trong tháng 6/2010 là: 6.648.558 đồng (minh hoạ phụ lục 20). Với cách tính khấu hao TSCĐ như trên của XN chỉ phục vụ cho kế toán tài chính chứ chưa đáp ứng được yêu cầu của quản trị. Thật vậy, khấu hao theo phương pháp kế toán tài chính buộc phải tuân thủ nguyên tắc thống nhất và bắt buộc với mục tiêu kiểm tra kiểm soát hoạt động của DN. CPTC khấu hao do Nhà nước qui định phù hợp với thực trạng sử dụng TSCĐ của toàn bộ nền kinh tế quốc dân ở thời kỳ tính toán. Tuy nhiên, qui định “thống nhất hóa” lại không trùng với thực trạng sử dụng từng TSCĐ của từng DN cụ thể. Ra quyết định kinh doanh trên cơ sở khấu hao phù hợp với thực trạng kinh doanh của DN, thực trạng hoạt động của từng TSCĐ cụ thể mới đảm bảo được tính chính xác cần thiết.

➤ ***Chi phí dịch vụ mua ngoài***

CP dịch vụ mua ngoài của bộ phận phân xưởng bao gồm các khoản CP như: điện thoại, CP sửa chữa TSCĐ ... Căn cứ vào các chứng từ gốc có liên quan, kế toán xác định phần CP mua ngoài để vào các bảng kê, sổ chi tiết, các nhật ký chứng từ số 1, 2, 5, 10, sau đó từ các nhật ký trên tập hợp vào nhật ký chứng từ số 7.

Tháng 6/2010 chi phí dịch vụ mua ngoài là các loại sau: Nước: 2.091.000 đồng; Điện: 6.690.967 đồng; dịch vụ môi trường: 200.00 đồng → Tổng: 8.981.967 đồng.

Thường các dịch vụ này sang đầu tháng sau mới có hoá đơn bán hàng nên kế toán căn cứ vào thông báo nợ tiền hàng của bên cung cấp dịch vụ để vào sổ kế toán chi tiết với nội dung phải trả cho người bán. Sổ này mở để theo dõi chi tiết đối với từng người bán, người nhận thầu.

Như vậy, việc tập hợp CPSX chung đã xong với tổng CPSX chung là: 32.285.890 đồng và kế toán kết chuyển sang TK 154. Sau đó nhập vào sổ cái TK 627.

Để giúp cho việc tính giá thành sản phẩm, kế toán tiền hành phân bổ CPSX chung cho các sản phẩm theo tiêu thức tiền lương NCTT. Công thức phân bổ CPSXC như sau:

$$\text{CPSX chung phân bổ cho sản phẩm A} = \frac{\text{Tổng CPSXC}}{\text{Tổng CPNCTT}} \times \text{CP tiền lương sản phẩm A} \quad (2.11)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

Sau khi tính toán xong, kế toán lập bảng phân bổ CPSX chung.

#### ❖ **Tính chi phí ngoài sản xuất**

##### ➤ **Chi phí bán hàng**

Chi phí bán hàng là những khoản CP phát sinh có liên quan đến hoạt động tiêu thụ sản phẩm; bao gồm: chi phí nhân viên (bao gồm lương chính, lương phụ và các khoản phụ cấp có tính chất tiền lương; các khoản tính cho quỹ BHXH, BHYT... của nhân viên bán hàng, đóng gói, vận chuyển...); chi phí vật liệu, bao bì, dụng cụ, đồ dùng; chi phí khấu hao TSCĐ; CP dịch vụ mua ngoài; chi phí bằng tiền khác;... Tại XN, tháng 6/2010 kế toán tập hợp, tính toán được tổng CP bán hàng là: 22.535.999 đồng; bao gồm tiền lương: 11.573.800 đồng, BH là: 1.842.360 và KPCĐ là: 115.738 đồng; CP dịch vụ mua ngoài là: 8.544.101 đồng; CP bằng tiền khác là : 460.000 đồng.

##### ➤ **Chi phí quản lý Xí nghiệp**

Chi phí quản lý XN là những khoản CP có liên quan chung đến toàn bộ hoạt động của cả XN mà không tách riêng được cho bất kỳ hoạt động nào; bao gồm: CP nhân viên quản lý, CP vật liệu quản lý, CP đồ dùng văn phòng, CP khấu hao TSCĐ, thuế, phí và lệ phí, CP dịch vụ mua ngoài, CP bằng tiền khác...

Tại XN, CP nhân viên quản lý gồm các khoản tiền lương, các khoản phụ cấp, bảo hiểm, KPCĐ của Ban giám đốc, nhân viên quản lý ở các phòng ban. Các khoản phụ cấp là phụ cấp trách nhiệm tính cho Giám đốc (bằng 50% lương tối thiểu), Phó Giám đốc và trưởng phòng nghiệp vụ (40% lương tối thiểu). Mức lương tối thiểu XN áp dụng là 980.000 đồng.



Trong tháng 6/2010 XN trả lương cho nhân viên quản lý là: 17.591.000 đồng, BHXH, BHYT, BHTN là: 2.800.200 đồng và KPCĐ là: 175.910 đồng. Phụ lục 21 minh họa bảng thanh toán tiền lương nhân viên gián tiếp, cụ thể là lương bộ phận văn phòng. Cũng trong tháng 6, XN phải chi những khoản CP như: CP dịch vụ mua ngoài là: 5.460.229 đồng, CP trả trước: 1.858.000 đồng, CP phải nộp gồm thuế môn bài và phí quản lý CTCP là 7.302.000 đồng.

Ngoài những loại CP trên, CP lãi tiền vay của XN được tính như sau:

Vốn của XN gồm hai nguồn tạo thành:

**Một là vốn do Công ty cấp.** Khi thành lập XN, Công ty cấp vốn bằng các loại tài sản như: NVL, tiền mặt, TSCĐ. Số tài sản này đã được định giá lại vào ngày 31/8/2006 (do Công ty bắt đầu hoạt động theo CTCP từ ngày 01/9/2006). Là một đơn vị trực thuộc nên với số vốn do Công ty cấp XN phải trả tiền thuế vốn. Thuế vốn được tính như sau:

+ Vốn bằng tiền của TSLĐ phải chịu lãi theo lãi suất vay ngân hàng theo từng thời điểm.

+ Vốn bằng tiền của TSCĐ hàng quý phải trích khấu hao và nộp về Công ty, số vốn bằng tiền của TSCĐ còn lại sẽ phải chịu lãi suất theo lãi suất tiền vay của ngân hàng thương mại.

Khi XN có nhu cầu phải tự mua sắm trang thiết bị, cải tạo nhà xưởng cho phù hợp với sản xuất kinh doanh sẽ hình thành TSCĐ thì TSCĐ được tăng thêm (bằng nguồn vốn của Công ty) sẽ phải chịu lãi suất như quy định trên. Đầu các quý, Phòng TCKT Công ty có trách nhiệm thông báo mức lãi suất vay của các ngân hàng thương mại cho XN được biết để thực hiện.

Qua khảo sát thực tế tại XN, trong tháng 6/ 2010 XN phải nộp số tiền thuế vốn cho Công ty chủ quản là: 22.897.585 đồng.

**Hai là vốn vay.** Do là đơn vị hạch toán phụ thuộc nên XN không thể tự vay tiền ngân hàng được; vì vậy, XN phải vay tiền nhân rồi trong dân với lãi suất tiền vay bằng lãi suất vay ngân hàng. Trong tháng 6/2010 XN phải trả lãi 3.600.000

đồng (Vay 450.000.000 đồng với lãi suất 0,8%/tháng) bằng tiền mặt. Như vậy, cuối tháng kế toán tính được tổng CP quản lý XN là: 61.684.924 đồng.

### 2.3.1.3. Tính giá thành sản phẩm

Hầu hết các DNCBG đều tính giá thành sản phẩm hoàn thành theo phương pháp đơn đặt hàng. Giá thành của từng đơn đặt hàng là toàn bộ CP phát sinh kể từ lúc bắt đầu thực hiện cho đến lúc hoàn thành hay giao hàng cho khách hàng. Phần lớn các DNCBG đều xác định kỳ hạch toán CPSX và tính giá thành sản phẩm là hàng tháng. Cuối kỳ kế toán, nếu đơn đặt hàng chưa hoàn thành thì toàn bộ CPSX tập hợp được cho đơn đặt hàng đó được coi là CPSX dở dang cuối kỳ chuyển kỳ sau. Đối với những đơn đặt hàng đã hoàn thành thì toàn bộ CP đã tập hợp được cho đơn đặt hàng đó là tổng giá thành sản phẩm hoàn thành.

$$\text{Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành (của đơn đặt hàng)} = \text{Giá trị SXKD dở dang đầu kỳ} + \text{CPSX phát sinh trong kỳ} \quad (2.12)$$

$$\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành}}{\text{Số lượng sản phẩm hoàn thành (của đơn đặt hàng)}} \quad (2.13)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

Nếu trong đơn đặt hàng có nhiều sản phẩm hoàn thành thì có thể kết hợp với phương pháp trực tiếp, phương pháp hệ số, phương pháp tổng cộng chi phí,...

### Đánh giá sản phẩm dở dang

Để tính được giá thành sản phẩm, cuối tháng các doanh nghiệp tiến hành kiểm kê NVL tồn và chi tiết số lượng SP làm dở dang ở từng công đoạn SX khác nhau cho từng loại SP/ từng đơn đặt hàng. CPNVL chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành SP nên các doanh nghiệp áp dụng phương pháp xác định giá trị SP dở dang theo CPNVL chính. Công thức sử dụng là:

$$\text{Giá trị SP dở dang cuối kỳ} = \text{Số lượng NVL chính tồn cuối kỳ} \times \text{Giá NVL xuất vào sản xuất} \quad (2.14)$$

*Nguồn: Tác giả khảo sát thực tế tại XN*

Ở Xí nghiệp Sản xuất Bao bì xuất khẩu, kết quả kiểm kê ngày 30/6/2010 (trong tháng chỉ kiểm kê NVL đã xuất kho, 6 tháng XN mới tiến hành kiểm kê toàn bộ): đầu mẩu các loại: 2,43 m<sup>3</sup>, đinh vít (đóng pallét): 3 hộp.

Ban kiểm kê họp quyết định xử lý số liệu kiểm kê như sau:

- Đầu mẩu các loại còn lại có giá trị thấp XN không áp giá để kỳ sau sản xuất tiếp cho các loại SP phù hợp;
- Đinh vít đóng pallét còn không đáng kể, coi như sử dụng hết (kỳ sau đưa ra sử dụng tiếp).

Trong tháng 6/2010 CP dở dang đầu kỳ không có, kế toán căn cứ kết quả kiểm kê kế toán hoàn thiện thẻ tính giá thành. Các doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên cho nên kế toán sử dụng TK154 để tập hợp CP và tính giá thành SP. Căn cứ vào các bảng kê, bảng phân bổ... kế toán vào sổ cái và hoàn thiện các thẻ tính giá thành. Thẻ tính giá thành cung cấp cho kế toán giá thành công xưởng của từng loại sản phẩm/ từng đơn đặt hàng. Bảng 2.3 minh họa tổng giá thành các loại SPSX của Xí nghiệp Sản xuất bao bì và hàng xuất khẩu tháng 6/2010.

**Bảng 2.3 Bảng tính giá thành cho các đơn hàng**

*Đơn vị tính: VND*

TT	Tiêu thức	Giá trị
1	CP NVLTT	416.225.783
2	CPNCTT	74.876.392
3	CPSX chung	32.285.890
I	Tổng giá thành SX cho các đơn hàng xuất xưởng	523.388.065
1	CP bán hàng	22.535.999
2	CP quản lý XN	61.684.924
II	Tổng giá thành toàn bộ các đơn hàng	607.608.988

*Nguồn: Xí nghiệp Sản xuất Bao bì xuất khẩu*

Qua đánh giá công tác tính giá thành tại các doanh nghiệp cho thấy: việc kế toán mở thẻ tính giá thành để tập hợp thường xuyên CPSX cho từng SP, chứng tỏ các doanh nghiệp luôn quan tâm và đánh giá cao độ chính xác trong công tác tập

hợp CPSX và tính giá thành SP. Song hạn chế trong công tác tính giá thành là các doanh nghiệp chỉ dựa vào CPSX để tính giá thành dẫn đến tính chính xác cho từng đơn đặt hàng chưa cao vì chưa bảo đảm được nguyên tắc bảo toàn tài sản sử dụng để SXSP về mặt hiện vật.

### ***2.3.2. Thực trạng phân tích chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam***

#### ***2.3.2.1. Xác định giá bán sản phẩm sản xuất trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam***

Hầu hết các doanh nghiệp khi xác định giá bán đều dựa trên cơ sở tổng chi phí. Ưu điểm của phương pháp này là đã đưa ra một giá bán có lý, dễ hiểu đối với mọi người, kể cả người tiêu dùng là các khách hàng (Họ thừa nhận rằng giá bán phải bao gồm toàn bộ CP, cộng thêm với một phần lợi nhuận hợp lý, vừa phải); thông tin về tổng chi phí được cung cấp bởi hệ thống kế toán DN, và phù hợp với nội dung trên các báo cáo tài chính. Song CP ở đây các DN sử dụng là CPSX chứ chưa phải CPKD (có nghĩa là chưa tính đến những yếu tố biến động của thị trường như giá mua các loại NVL, giá mua TSCĐ...). Nhưng nhược điểm của phương pháp này là không quan tâm đến hành vi của CP - tức là sự biến đổi của CP trước sự thay đổi của khối lượng hoạt động. Hay nói cách khác, không phù hợp với mô hình phân tích Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận (CVP analysis). Tại Xí nghiệp Sản xuất bao bì xuất khẩu dựa vào các khoản mục CP đã tính, kế toán lên bảng kê chi tiết giá bán cho từng loại SP (được minh họa qua bảng 2.4).

#### ***2.3.2.2. Phân tích chi phí kinh doanh cung cấp thông tin cho các hoạt động quản trị***

Để phục vụ việc ra các quyết định kinh doanh và đánh giá hiệu quả hoạt động, căn cứ vào các số liệu CP đã tập hợp và tính toán, các DN lập các báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh. Như phân tích ở mục 2.3.1, để thuận tiện cho công tác tính giá thành SP, các DN CBG đã phân loại CP theo chức năng hoạt động và tính toán các CP theo cách phân loại này. Do vậy, sau một loạt các bước tính toán, các DN

lập các báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng CP. Bảng 2.5 minh họa báo cáo kết quả kinh doanh tháng 6/2010 tại XN sản xuất bao bì.

**Bảng 2.4 Bảng kê chi tiết giá bán**

Tên sản phẩm: Hòm thưa 2270×2470×2030

Khoản mục chi phí	Đơn vị	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
1. NVLC ( gỗ)	m3	0,86975	2.573.000	2.237.867
2. VLP(đinh ke vít...)				
Đinh 8 mạ (1378 cái)	Kg	8,610	29.500	253.995
Đinh12 mạ (151cái)	Kg	3,024	26.000	78.624
Ke góc	Cái	12	4.800	57.600
Vít 40	Cái	96	800	76.800
3. Chi phí nhân công trực tiếp ( Lương + BHXH..)				327.408
4. CPSXC( khấu hao, điện, nước, vlp khác pvsx,cp = tm khác...)				243.127
5. CPQL				464.514
6. Chi phí tiêu thụ				169.706
7. Lãi định mức (*)				469.157
<b>8. Giá bán</b>				<b>4.378.789</b>

*Nguồn: Bảng kê chi tiết giá bán sản phẩm tại Xi nghiệp Sản xuất bao bì xuất khẩu*

*Ghi chú: (\*) Theo tài liệu phục vụ đại hội đồng cổ đông thành lập CTCP Sản xuất bao bì và Hàng xuất khẩu, tại XN lãi định mức được tính bằng 12% tổng giá thành toàn bộ sản phẩm.*

Báo cáo kết quả kinh doanh như bảng 2.5 rất cần thiết cho kế toán tài chính vì mục đích báo cáo ra bên ngoài. Nhưng đối với nhà quản trị để sử dụng cho các quyết định của nội bộ thì mẫu báo cáo này lại không đáp ứng theo yêu cầu sử dụng. Nhà quản trị lại cần các số liệu của DN theo một mẫu mà có thể làm đơn giản hóa việc thực hiện nhiệm vụ chính của mình, đó là báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của CP.

**Bảng 2.5. Báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh tháng 6/2010***Đơn vị tính: VNĐ*

TT	Diễn giải	Mã số	Kỳ trước	Kỳ này	Luỹ kế
1	Doanh thu thuần	10	4.650.459.405	680.522.077	5.330.981.482
2	Giá vốn hàng bán	11	4.011.011.845	523.388.065	4.534.399.910
3	Lãi gộp	20	319.728.780	157.134.012	476.862.792
4	CP bán hàng	24	49.343.345	22.535.999	71.879.344
5	CP quản lý	25	37.862.465	61.684.924	99.547.389
6	Lãi thuần HĐKD	30	232.522.970	72.913.089	305.436.059

*Nguồn: Báo kết quả SXKD tại XN tháng 6 /2010*

#### **2.4. Đánh giá thực trạng quản trị chi phí kinh doanh trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

Trên cơ sở nghiên cứu thực tế công tác tính và phân tích CPKD trong các DN CBG Việt Nam hiện nay, tác giả có những đánh giá về thực trạng công tác quản trị CPKD, tập trung vào các nội dung và nhiệm vụ của quản trị CPKD như sau:

##### **2.4.1. Về phân loại chi phí kinh doanh**

Chúng ta đều biết, để thuận lợi cho công tác quản lý và hạch toán, các DN cần phải tiến hành phân loại CPSX. Xuất phát từ mục đích, yêu cầu khách quan của quản lý, CPSX cũng được phân loại theo những tiêu thức khác nhau. Ưu điểm của việc phân loại CPSX hiện nay trong các DN CBG Việt Nam là đã tiến hành phân loại CPSX theo khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm. Cách phân loại này giúp các DN CBG tính và thể hiện được giá thành sản phẩm theo khoản mục CP và phân tích tình hình thực hiện mục tiêu giảm từng mục CP trong giá thành sản phẩm. Hơn thế nữa, việc phân loại CP của DN thành các khoản mục CPSX, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp đã đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin của kế toán tài chính về các chỉ tiêu giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp trên báo cáo kết quả kinh doanh; chỉ tiêu hàng tồn kho trên

bảng cân đối kế toán và thông tin về các yếu tố chi phí trên thuyết minh báo cáo tài chính.

Tuy nhiên, trên góc độ quản trị CPKD, các cách phân loại CP hiện nay trong các DNDBG Việt Nam về cơ bản chưa đáp ứng được các yêu cầu cung cấp thông tin của quản trị nội bộ. Thật vậy, hiện nay các DNDBG Việt Nam mới chỉ quan tâm tới phân loại CPSX dựa trên cơ sở phương pháp tính CPSX cho một đối tượng tính toán cụ thể đó là sản phẩm/ đơn đặt hàng. Bởi lẽ theo cách hiểu và làm của các DNDBG hiện nay chỉ có CPNVLTT, CPLĐTT, CPSX chung gắn với SP/ đơn đặt hàng. Trên thực tế để phục vụ cho nhu cầu quản lý (cần thông tin CP phát sinh cụ thể chính xác hơn) thì đối tượng tính toán trong DNDBG không chỉ là sản phẩm riêng biệt/ đơn đặt hàng mà còn phải mở rộng ra nhiều đối tượng tính toán khác như đối tượng điểm CP, đối tượng thời gian. Muốn vậy, cần phát triển quan niệm phân loại gắn với nhóm sản phẩm, gắn với từng loại trung tâm chi phí.

Một điều đáng chú ý nữa là các DNDBG hiện nay cũng chưa quan tâm tới các cách phân loại CP khác. Chẳng hạn như: phân loại CP theo cách ứng xử của CP. Cách ứng xử của CP là việc chỉ ra những CP thường gắn liền với khối lượng hoàn thành như số SP sản xuất ra, số km đi được, số giờ máy sử dụng,... (gọi chung là mức độ hoạt động kinh doanh). Vấn đề đặt ra là: Tại sao phải cần phân loại CP theo cách ứng xử của CP. Bởi lẽ, sự am hiểu về cách ứng xử của CP là chìa khóa để ra quyết định, nếu nắm được những biến đổi thì nhà quản trị có khả năng tốt hơn trong việc dự đoán CP trong các trường hợp thực hiện khác nhau. Thêm vào đó, nhà quản trị cũng có thể vận dụng cách ứng xử của CP để lập ra một báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí và chính dạng báo cáo này sẽ được sử dụng rộng rãi như một kế hoạch nội bộ và một công cụ để ra quyết định.

#### ***2.4.2. Về xác định giá phí sản phẩm sản xuất***

Tất cả các DNDBG hiện nay đều xác định giá phí SP sản xuất theo phương pháp xác định CP thực tế. Các doanh nghiệp đều cố gắng hạch toán các CPNVLTT và CPLĐTT cho từng loại SP/ từng đơn đặt hàng sản xuất trong kỳ. Tuy nhiên, với thời điểm tính giá thành thường là theo tháng, hầu hết các DN đánh giá sản phẩm dở

dang cuối kỳ bằng phương pháp ước lượng sản phẩm hoàn thành theo cách tính bình quân hoặc theo nguyên vật liệu chính. Ưu điểm của các phương pháp này là đơn giản, tốn kém ít CP của hệ thống kế toán và đáp ứng được các yêu cầu của hệ thống kế toán tài chính.

Theo kết quả điều tra, hầu như không có doanh nghiệp nào áp dụng phương pháp CP thông thường hay CP tiêu chuẩn để xác định giá phí sản phẩm sản xuất, cũng như không có doanh nghiệp nào xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp CP trực tiếp hay phương pháp CP theo hoạt động. Thực tế này xuất phát từ thói quen thực hiện công tác kế toán hiện nay trong hầu hết các doanh nghiệp Việt Nam là chỉ cố gắng tuân thủ theo những qui định của chế độ kế toán tài chính, không quan tâm tới các mục tiêu khác của hệ thống kế toán nói chung và hệ thống quản trị CPKD nói riêng. Nếu chế độ kế toán tài chính hiện hành không đề cập gì đến phương pháp CP thông thường, phương pháp CP tiêu chuẩn, phương pháp CP trực tiếp hay phương pháp CP theo hoạt động thì các nhân viên kế toán trong các doanh nghiệp cũng hầu như không biết đến các phương pháp này cũng như các tiện ích của chúng. Rõ ràng là, việc chỉ đơn thuần áp dụng phương pháp CP thực tế với cách tính CP toàn bộ mà không áp dụng các phương pháp CP thông thường, CP tiêu chuẩn hay CP trực tiếp, CP theo hoạt động thể hiện công tác tính CPKD hiện nay trong các DN CBG thiếu những yếu tố cơ bản nhất của một hệ thống quản trị CPKD.

Có thể kết luận rằng, việc xác định giá phí sản phẩm sản xuất hiện tại của các DN CBG mới chỉ đáp ứng yêu cầu lập các báo cáo tài chính, chưa đáp ứng yêu cầu của quản trị CPKD (phục vụ cho đối tượng bên trong doanh nghiệp). Bên cạnh đó việc xác định đối tượng hạch toán CPSX và đối tượng tính giá thành là từng loại SP sản xuất/ từng đơn đặt hàng chưa thật sự đáp ứng yêu cầu quản trị CPKD trong các DN CBG. Như mục 2.2.2 đã trình bày, đặc điểm quá trình sản xuất gỗ rất đặc thù, các sản phẩm được sản xuất có thể là đơn chiếc hoặc theo lô (hầu hết các DN CBG sản xuất theo đơn đặt hàng). Chính vì vậy, việc không xác định đối tượng hạch toán CP và tính giá thành theo lô sản phẩm là chưa hợp lý.



Bên cạnh đó, tiêu thức sử dụng để phân bổ CPSX chung hiện nay trong các DN CBG là CP NVLTT hoặc CPLĐTT, tức là các tiêu thức dựa trên cơ sở sản lượng sản xuất. Với yêu cầu hiện đại hoá quá trình sản xuất để đáp ứng các yêu cầu của khách hàng tại các quốc gia Mỹ, EU, Nhật... thì xu hướng tỷ trọng CPSX chung cố định, không phụ thuộc vào khối lượng SP sản xuất (chi phí khấu hao nhà xưởng và máy móc thiết bị...) trong tổng CPSX chung của các DN CBG ngày càng tăng, đặc biệt là đối với các DN CBG qui mô lớn. Chúng ta đều biết, tiêu thức phân bổ trên cơ sở sản lượng sản xuất sẽ dẫn đến kết quả phân bổ chi phí không đúng với thực tế CP phát sinh, và từ đó các thông tin về giá thành sản phẩm trên cơ sở việc phân bổ chi phí này sẽ không có nhiều ý nghĩa đối với việc ra quyết định kinh doanh trong nội bộ doanh nghiệp, thậm chí có thể đưa đến các quyết định sai lầm.

#### **2.4.3. Về lập dự toán chi phí kinh doanh**

Theo kết quả điều tra hiện nay không có DN CBG nào tiến hành lập dự toán chi phí kinh doanh. Bên cạnh đó cũng chưa có DN nào dựa vào các số liệu thống kê về CP của DN mình để tìm hiểu về “cách ứng xử“ của CP đối với mức độ hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Như đã phân tích ở chương 1, dự toán chi phí kinh doanh là cơ sở để thực hiện các phương pháp xác định giá phí sản xuất SP và đánh giá hiệu quả hoạt động phục vụ mục đích quản trị doanh nghiệp. Không có các dự toán chi phí kinh doanh, quản trị CPKD hiện tại trong các DN CBG mới chỉ đáp ứng được các yêu cầu của kế toán tài chính và chưa đáp ứng được yêu cầu của cung cấp thông tin ra các quyết định quản trị.

#### **2.4.4. Về phân tích chi phí kinh doanh để ra quyết định kinh doanh**

Hầu hết các DN CBG đều không tiến hành phân tích CP để ra các quyết định kinh doanh. Tuy nhiên, có một vài DN tiến hành phân tích CP, nhưng việc phân tích CP để ra các quyết định kinh doanh trong các doanh nghiệp này chỉ ở mức độ sử dụng giá thành sản xuất thực tế so sánh với giá bán sản phẩm để xác định tỷ lệ lợi nhuận gộp của từng loại sản phẩm. Tuy nhiên, như đã trình bày ở trên, giá thành thực tế từng loại SP/ từng đơn đặt hàng với cách phân bổ CPSX chung theo các tiêu thức đại diện cho sản lượng sản xuất hiện nay không phản ánh đúng tình hình CP

thực tế mà DN phải bỏ ra để sản xuất SP, do đó tỷ lệ lợi nhuận gộp tính trên giá thành đó cũng không phản ánh đúng mức lợi nhuận thực sự mà mỗi loại sản phẩm mang lại cho doanh nghiệp.

Như phân tích ở mục 2.3, nội dung của quản trị CPKD hiện nay trong các DNCBG Việt Nam mới chỉ đáp ứng được yêu cầu thông tin để lập các báo cáo tài chính, mà xét trên góc độ quản trị DN, tác dụng lớn nhất của thông tin trên các báo cáo tài chính đối với nội bộ DN là giúp cho các nhà quản trị đánh giá về cấu trúc tài chính và triển vọng tài chính của doanh nghiệp. Các quyết định lựa chọn các phương án kinh doanh hay các biện pháp kiểm soát CP không thể có được thông qua việc phân tích các báo cáo tài chính hay phân tích cụ thể các thông tin CP trong hệ thống kế toán CP hiện tại của các DNCBG Việt Nam. Các loại quyết định này chỉ có thể có được thông qua một hệ thống quản trị CPKD với đầy đủ các yếu tố về phân loại CPKD, lập dự toán CPKD và các phương pháp xác định giá phí sản phẩm sản xuất hợp lý. Đến đây, vấn đề đặt ra là các nhà quản trị cần sử dụng đúng phạm trù CP. Cùng một phạm trù CP nhưng đứng ở góc độ khác nhau người ta cần tính khác nhau; cụ thể:

- Để ban hành các chính sách đúng, để kiểm soát được thực trạng tài chính của các DN, Nhà nước cần qui định thống nhất từ nội dung, đến nguyên tắc, phạm vi, phương pháp tính CP. CP dưới góc nhìn của Nhà nước là CP tài chính, hoàn toàn phù hợp với nền kinh tế quốc dân và là cơ sở cho các chính sách kinh tế đúng. Vì thế, khi lập báo cáo tài chính cần sử dụng phạm trù CP tài chính.
- Để ra quyết định kinh doanh, nhà quản trị cần thông tin kinh tế bên trong, không phải phù hợp với thực trạng nền kinh tế quốc dân, mà phải phù hợp với thực trạng kinh doanh của DN. Thông tin này là CPKD.

Như phân tích ở mục 2.3.1 hiện nay các DNCBG phân loại CPSX theo khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm và lấy SP cụ thể/ đơn đặt hàng làm đối tượng tính toán. Chính vì không mở rộng đối tượng tính CPSX và không phân loại CP theo mối quan hệ với mức độ hoạt động, không lập dự toán CPSX, không áp

dụng các phương pháp xác định giá phí sản phẩm sản xuất hợp lý nên các DNCBG hầu như chưa bao giờ tiến hành phân tích các CP phù hợp để ra các quyết định kinh doanh. Trên thực tế, để kinh doanh có hiệu quả thì nhà quản trị cần thông tin kinh tế bên trong gì để ra quyết định thì hệ thống tính CP trong DN phải cung cấp thông tin ấy; có như thế mới phù hợp, thông tin mới có ích. Trong quản trị, muốn đánh giá chính xác sự đóng góp vào kết quả của mỗi bộ phận, cá nhân để thực hiện thưởng phạt thích đáng, nhà quản trị cần bộ phận tính toán tính CP phát sinh tại từng trung tâm CP để có cơ sở đánh giá tính hiệu quả hoạt động của người phụ trách trung tâm CP đó. Đến đây, nhà quản trị không cần thông tin về giá thành mà cần thông tin về CP phát sinh tại từng nơi phát sinh CP.

#### ***2.4.5. Về đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận***

Các DNCBG Việt Nam hiện nay chưa tiến hành đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh chi tiết theo từng loại sản phẩm hoặc theo thị trường tiêu thụ. Việc xem xét kết quả kinh doanh hiện nay tại các DNCBG mới chỉ dừng lại ở việc tổng kết về doanh thu tiêu thụ của từng loại sản phẩm và doanh thu tiêu thụ trên từng thị trường. Tình hình CPKD cho từng loại sản phẩm hoặc từng thị trường tiêu thụ chưa được theo dõi chi tiết để đánh giá tính hiệu quả của từng loại sản phẩm hoặc từng thị trường tiêu thụ.

Hơn thế nữa, một điều ngạc nhiên đối với hệ thống quản trị CPKD hiện nay tại các DNCBG Việt Nam là các nhân viên kế toán đều đánh giá quản trị CPKD có vai trò quan trọng đối với việc kiểm soát chi phí, xác định giá bán sản phẩm, và mục tiêu thứ yếu mới là để lập các báo cáo tài chính. Hầu hết các DN đều tỏ ra tương đối hài lòng hoặc hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của đơn vị mình.

### **Kết luận chương 2**

Trên cơ sở nghiên cứu các quy định của Nhà nước về thực hiện quản trị CPKD trong các DN Việt Nam, đặc điểm tổ chức sản xuất, đặc điểm tổ chức bộ máy quản trị, đặc điểm tổ chức bộ phận cung cấp thông tin trong các DNCBG Việt Nam; thông qua tìm hiểu và phản ánh thực tế tính và phân tích CPKD trong các DNCBG Việt Nam (có sử dụng nghiên cứu tình huống), tác giả đã tập trung làm rõ

thực trạng quản trị CPKD trong các DN CBG Việt Nam. Từ đó, luận án đã đánh giá, phân tích những ưu điểm và những tồn tại của công tác quản trị CPKD với những nội dung: phân loại CPKD, xác định giá phí sản phẩm sản xuất, lập dự toán CPKD, phân tích CPKD để ra các quyết định quản trị, đánh giá hiệu quả của các hoạt động bộ phận.

### **CHƯƠNG 3. XÂY DỰNG PHƯƠNG ÁN ỨNG DỤNG QUẢN TRỊ CHI PHÍ KINH DOANH THEO QUÁ TRÌNH HOẠT ĐỘNG (ABC/M) TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN GỠ VIỆT NAM**

#### **3.1. Sự cần thiết phải ứng dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

##### ***3.1.1. Quan điểm, mục tiêu phát triển ngành công nghiệp chế biến gỗ đến năm 2015 và định hướng đến năm 2025***

###### **3.1.1.1. Quan điểm phát triển**

Thị trường và dự báo nhu cầu thị trường phải được coi là căn cứ để xác định mục tiêu phát triển công nghiệp chế biến, đồng thời là động lực để từng bước đầu tư, đổi mới công nghệ, thiết bị phù hợp, tiên tiến gắn với khả năng cung ứng nguồn nguyên liệu và công tác quản lý, sử dụng rừng bền vững.

Phát triển công nghiệp chế biến gỗ theo hướng đầu tư chiều sâu, chuyển hướng sử dụng nguyên liệu từ rừng tự nhiên sang rừng trồng, từng bước đổi mới công nghệ thiết bị nhằm tăng giá trị gia tăng của sản phẩm gỗ, giảm khối lượng gỗ phế thải trên cơ sở chế biến tổng hợp, bao gồm sản xuất ván nhân tạo. Thúc đẩy đầu tư các sản phẩm và khu vực có lợi thế cạnh tranh, không dàn trải nguồn lực để tăng hiệu quả đầu tư.

Cơ cấu sản phẩm gỗ phải được đặt trong tổng thể Quy hoạch cấp quốc gia trên cơ sở đảm bảo hai mục tiêu cơ bản là nâng cao khả năng cạnh tranh và duy trì tốc độ tăng trưởng của công nghiệp CBG dựa vào sự năng động, lấy công nghệ là nền tảng căn bản để phát triển và phải hoàn thiện mối quan hệ sản xuất với các ngành công nghiệp khác.

Quy hoạch chi tiết ở các địa phương phải đảm bảo tránh phát triển tràn lan cùng một mô hình giống nhau giữa các vùng để đảm bảo hiệu quả kinh tế xã hội của Quy hoạch và phát triển công nghiệp CBG.

Từng bước hạn chế tiến tới không đầu tư mới các cơ sở băm dăm gỗ, đồng thời khuyến khích thúc đẩy phát triển sản xuất ván nhân tạo làm nguyên liệu sản xuất sản phẩm gỗ phục vụ tiêu dùng trong nước và xuất khẩu.

#### 3.1.1.2. Mục tiêu phát triển

Tổ chức lại và xây dựng công nghiệp CBG trở thành mũi nhọn kinh tế của ngành Lâm nghiệp với trình độ chuyên môn hóa cao và phân công sản xuất tối ưu theo vùng, tiểu vùng.

Đến năm 2015, hình thành và phát triển các Tập đoàn phân phối sản phẩm gỗ Việt Nam cả trên thị trường quốc tế và thị trường nội địa.

Đến năm 2025, công nghiệp chế biến, thương mại sản phẩm gỗ Việt Nam đạt trình độ tiên tiến, hiện đại cả về công nghệ thiết bị và khả năng tham gia chuỗi giá trị toàn cầu. Giá trị kim ngạch xuất khẩu sản phẩm gỗ năm 2025 đạt từ 8 đến 9 tỷ USD.

#### 3.1.1.3. Định hướng phát triển

Một là định hướng nguồn cung ứng nguyên liệu. Theo cách tiếp cận phù hợp xu thế hội nhập kinh tế quốc tế, định hướng phát triển công nghiệp chế biến gắn với nguồn nguyên liệu không có nghĩa chỉ bao gồm nguồn nguyên liệu tại từng địa phương, trong nước mà còn có thể gắn với nguồn nguyên liệu nhập khẩu ổn định. Với khả năng đáp ứng nhu cầu nguyên liệu gỗ hiện tại, định hướng đến năm 2025 vẫn phải nhập khẩu nguyên liệu với khối lượng giảm dần. Nguồn nguyên liệu phục vụ công nghiệp chế biến bao gồm gỗ nhập khẩu (giảm dần qua các năm), gỗ rừng trồng và gỗ rừng tự nhiên được quản lý và sử dụng bền vững. Quản lý bền vững và có hiệu quả tổng diện tích rừng sản xuất được quy hoạch là 8,4 triệu ha, trong đó có 3,63 triệu ha rừng tự nhiên và 4,15 triệu ha rừng trồng; chú trọng xây dựng các vùng rừng nguyên liệu công nghiệp tập trung; quản lý sử dụng bền vững theo hướng đa mục đích. Phần đầu ít nhất có được 30% diện tích rừng sản xuất có chứng chỉ rừng (là diện tích được đánh giá và cấp giấy xác nhận đạt tiêu chuẩn quản lý rừng bền vững).

Hai là định hướng sản phẩm. Từ nay đến trước năm 2025, công nghiệp CBG Việt Nam cơ bản vẫn dựa vào thị trường xuất khẩu, đồng thời cần nắm bắt nhu cầu tiêu dùng trong nước với mức sống ngày càng được cải thiện. Công nghiệp CBG Việt Nam sẽ chuyển hướng sang sản xuất sản phẩm gỗ nội thất với tỷ lệ tăng dần qua các giai đoạn. Theo xu hướng tiêu dùng sản phẩm gỗ, Việt Nam sẽ tập trung phát triển sản xuất ván nhân tạo phục vụ sản xuất đồ gỗ tiêu dùng nội địa và xuất khẩu, trong đó, ưu tiên, khuyến khích phát triển sản xuất ván sợi.

Ba là định hướng quy mô và công nghệ chế biến. Từ nay đến năm 2015, tập trung rà soát, củng cố và nâng cấp hệ thống cơ sở CBG quy mô vừa và nhỏ và phát triển công nghiệp CBG quy mô lớn sau năm 2015 thông qua các giải pháp về tổ chức sản xuất và điều hành vĩ mô của nhà nước. Xây dựng và mở rộng các khu công nghiệp CBG ở các vùng có khả năng cung cấp đủ nguyên liệu, ổn định, thuận lợi về cơ sở hạ tầng, đảm bảo có lợi nhuận và cạnh tranh được trên thị trường khu vực và quốc tế. Bên cạnh việc đẩy mạnh hiện đại hoá công nghiệp chế biến quy mô lớn, từng bước phát triển và hiện đại hoá công nghiệp CBG quy mô nhỏ ở các vùng nông thôn và làng nghề truyền thống, góp phần đa dạng hóa kinh tế nông nghiệp và nông thôn. Khuyến khích xây dựng các cơ sở sản xuất, chế biến tổng hợp gỗ rừng trồng. Để đảm bảo hiệu quả kinh tế-xã hội, các nhà máy sản xuất ván nhân tạo mới xây dựng cần xác định quy mô hiệu quả gắn với khả năng cung ứng nguyên liệu trên cơ sở đảm bảo thuận lợi về giao thông, điện, nước. Cùng với việc nâng cấp và tái cơ cấu hệ thống cơ sở CBG, khuyến khích các DN đầu tư các dây chuyền tinh chế với công nghệ, máy móc thiết bị hiện đại, nâng cao trình độ tay nghề công nhân để đủ khả năng sản xuất các mặt hàng có sức cạnh tranh trên thị trường trong nước và quốc tế. Hình thành cụm, điểm CBG, có quy mô thích hợp để liên doanh liên kết cùng sản xuất theo hướng chuyên môn hóa. Định hướng sử dụng công nghệ tiên tiến kết hợp công nghệ thích hợp, công nghệ sạch như sau: Công nghệ nâng cao chất lượng sản phẩm; Công nghệ tạo sản phẩm mới; Công nghệ sản xuất keo dán và chất phủ mặt đáp ứng yêu cầu môi trường; Áp dụng các công nghệ tiên tiến, tiết kiệm nguyên liệu trong sản xuất đồ gỗ, ván nhân tạo; Công nghệ xử lý nguyên liệu gỗ,

đặc biệt xử lý gỗ rừng trồng để nâng cao chất lượng sản phẩm: từng bước nghiên cứu, ứng dụng công nghệ biến tính, nano, enzym, sấy, bảo quản; Công nghệ sử dụng phế, thứ liệu nông lâm nghiệp, chất thải để làm nguyên liệu cho ngành CBG. Việc sử dụng thiết bị cần đảm bảo nguyên tắc đồng bộ, phù hợp với công nghệ lựa chọn, sử dụng thiết bị ít gây ô nhiễm môi trường, đảm bảo an toàn lao động và vệ sinh công nghiệp.

Cuối cùng là định hướng thị trường. Đối với thị trường trong nước, các DN cần đáp ứng nhu cầu ngày càng cao của thị trường trong nước về số lượng, chất lượng, chủng loại, mẫu mã và dịch vụ bán hàng của các nhóm sản phẩm phục vụ nhu cầu sinh hoạt gia đình, đồ gỗ phục vụ cho giáo dục, y tế, văn hoá của nhân dân. Trong đó, đáp ứng nhu cầu xây dựng các cụm dân cư mới, khu đô thị, các khu du lịch, dịch vụ, bệnh viện, trường học. Đối với thị trường thế giới thì tiếp tục duy trì các thị trường truyền thống có sức mua lớn như Hoa Kỳ, EU, Nhật bản với các sản phẩm chủ yếu gồm các nhóm nội thất phòng ngủ, nội thất trang trí phòng khách, phòng ăn, ghế, nội thất văn phòng, gỗ ván, đồ trang trí khác và sản phẩm ngoài trời. Đồng thời, tìm kiếm thị trường mới có tiềm năng; Tranh thủ sự hỗ trợ của các tham tán thương mại tại nước ngoài và tổ chức các chương trình xúc tiến thương mại, quảng bá sản phẩm trên thị trường thế giới. [2, tr.49-53]

### ***3.1.2. Nhu cầu thông tin về chi phí kinh doanh cho việc ra các quyết định kinh doanh***

Nhu cầu thông tin cho việc ra các quyết định kinh doanh ngày càng tăng lên bởi các nhà quản trị ngày càng phải đối mặt với nhiều vấn đề và nhiều lựa chọn về những nguồn lực sẵn có. Trong các quyết định thuộc thẩm quyền, các nhà quản trị sẽ cần tất cả những thông tin liên quan đến quyết định của họ và các nhà quản trị phải dựa trên một vài tiêu chí căn bản để lựa chọn. Quá trình ra quyết định của các nhà quản trị trải qua các bước: (1) xác định vấn đề, (2) xác định mục tiêu, (3) xác định giải pháp, (4) thu thập thông tin, và (5) lựa chọn giải pháp. Có thể nhận thấy vai trò của thông tin là vô cùng quan trọng để giúp các nhà quản trị lựa chọn được một giải pháp tối ưu trong hàng loạt các phương án đề xuất.



Để giúp cho các nhà quản trị ra các quyết định đúng đắn thì các thông tin cung cấp cho nhà quản trị phải bảo đảm các yêu cầu phù hợp, tin cậy, và kịp thời. Những thông tin phù hợp là những thông tin liên quan trực tiếp tới vấn đề mà các nhà quản trị đang quan tâm, đó là những thông tin về thu nhập và CPKD của các phương án đề xuất trong quá trình ra quyết định của nhà quản trị. Những thông tin tin cậy phải là những thông tin dựa trên cơ sở các bằng chứng khách quan, phản ánh trung thực về vấn đề mà nhà quản trị đang quan tâm. Muốn thông tin là hữu ích đối với nhà quản trị thì tính phù hợp và tính tin cậy là chưa đủ mà thông tin đó cần được cung cấp một cách kịp thời. Mọi quyết định kinh doanh đều mang tính thời điểm, chính vì vậy nếu có thông tin phù hợp và tin cậy nhưng thông tin đó được cung cấp quá chậm trễ thì thông tin đó là vô nghĩa.

Tác giả cho rằng thông tin phù hợp, tin cậy và kịp thời là điều kiện tiên quyết giúp các nhà quản trị đứng vững và chiến thắng trong cạnh tranh, và trong đó phải kể đến vai trò quan trọng của thông tin kế toán cung cấp, đặc biệt là thông tin về chi phí. Trong bất cứ môi trường kinh doanh nào, nhất là môi trường kinh doanh cạnh tranh mạnh mẽ thì việc tính toán, phân tích, đánh giá và kiểm soát CPKD sẽ giúp cho các DN sử dụng hợp lý các nguồn lực và có các quyết định đúng đắn trong quá trình hoạt động kinh doanh của mình.

Hiện nay, các nhà quản trị trong các DN sản xuất đang phải ra các quyết định chiến lược về giá bán và sản xuất sản phẩm hỗn hợp với thông tin CPKD bị “bóp méo”, và họ chỉ phát hiện ra vấn đề sau khi lợi thế cạnh tranh và lợi ích của họ bị xâu đi. Quản trị CPKD theo quá trình hoạt động (ABC/M) là một trong những lựa chọn họ có thể ứng dụng bởi hầu như tất cả các hoạt động của DN tồn tại để phục vụ cho sản xuất và phân phối sản phẩm/ dịch vụ. Các DN không cần loại bỏ các hệ thống tính chi phí chính thức (hệ thống tính chi phí tài chính) để sử dụng ABC/M. Hai hệ thống này đều cùng tồn tại trong hệ thống kế toán của DN. Với định hướng chiến lược của ngành công nghiệp chế biến gỗ như phân tích ở mục 3.1.1, nhu cầu thông tin cho các quyết định kinh doanh trong các DN CBG là rất cần thiết trong thời kỳ hội nhập. Thật vậy, nếu một DN không có thông tin CPKD hữu ích thì hoạt

động kinh doanh của DN nghiệp đó sẽ trở nên “u ám”. Thước đo các loại CP là một trong những thước đo quan trọng mà các nhân viên kế toán phải làm. Các DN chắc hẳn phải ghi lại một cách cẩn thận và chính xác các loại chi phí để họ có thể xác định được lợi nhuận của từng thời kỳ và để các nhà quản trị có thông tin mà họ cần để ra các quyết định kinh doanh.

### ***3.1.3. Sự cần thiết phải quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M)***

#### **3.1.3.1. Môi trường kinh doanh mới**

Hội nhập kinh tế quốc tế có nhiều tiến triển quan trọng. Tổng kim ngạch xuất khẩu tăng nhanh, trên 16%/năm. Chính sách tự do hoá thương mại đã tạo động lực khuyến khích các DN trong, ngoài nước tham gia trực tiếp vào các hoạt động kinh doanh xuất nhập khẩu, bao gồm cả gỗ và lâm sản ngoài gỗ. Việc tham gia và thực hiện các cam kết, công ước quốc tế liên quan đến lâm nghiệp nói chung, thương mại lâm sản nói riêng cũng như tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế đầy đủ hơn... đã và đang tạo nhiều điều kiện thuận lợi nhưng cũng nảy sinh không ít thách thức cho các DN nông, lâm nghiệp trong cạnh tranh trên thị trường thế giới và ngay cả thị trường nội địa. Cụ thể, khi chúng ta hội nhập sâu vào nền kinh tế thế giới đối với mặt hàng đồ gỗ là các chứng chỉ về nguyên liệu. Mỹ có đạo luật LACEY được bổ sung có hiệu lực từ 15/12/2008, quy định kiểm soát nguồn gốc gỗ nguyên liệu. Từ 1/4/2009 tất cả DN xuất khẩu, nhập khẩu phải nộp tờ khai về sản phẩm nhằm đảm bảo tính hợp pháp. Bên cạnh đó luật lâm nghiệp, quản trị rừng và buôn bán gỗ (gọi tắt là Luật FLEGT) đang được triển khai ở tất cả các quốc gia. Đặc điểm của FLEGT là đòi hỏi nhà xuất khẩu phải trình bày chuỗi hành trình sản phẩm lâm sản minh bạch, rõ ràng để EU có thể truy xét nguồn gốc gỗ. EU còn phát động "Bản thỏa thuận đối tác tự nguyện" (VTA). Đây là những rào cản rất lớn cho ngành gỗ của chúng ta. Theo phân tích của Vụ xuất nhập khẩu - Bộ Công Thương mới đây cho biết, nhu cầu về gỗ có chứng chỉ đang gia tăng, nhưng Việt Nam vẫn chưa có hệ thống chứng chỉ thích hợp. Các khách hàng (chủ yếu là EU) ngày càng đòi hỏi các sản phẩm được làm từ nguồn gỗ nguyên liệu có chứng chỉ của một tổ chức như Hội đồng các

nhà quản lý rừng (FSC). Hiện ở nước ta chưa nơi nào có chứng chỉ như vậy. Hậu quả là, để đáp ứng các yêu cầu có chứng chỉ FSC, các nhà sản xuất phải nhập khẩu gỗ có chứng chỉ FSC, giá thành sản phẩm đội lên, nên khó cạnh tranh được và giá trị gia tăng của ngành đồ gỗ bị giảm sút quá nhiều so với những quốc gia có hệ thống chứng chỉ, cho dù đồ gỗ chế biến của Việt Nam đang được ưa chuộng tại nhiều nước, cùng với những khách hàng chiến lược, thông qua những sản phẩm có chất lượng và sức cạnh tranh cao.

Thêm vào đó, cuộc khủng hoảng kinh tế toàn cầu cũng đã gây ra nhiều khó khăn cho ngành CBG Việt Nam như thị trường xuất khẩu trọng điểm bị thu hẹp, hàng hóa tồn đọng, giá đầu ra giảm, dẫn tới các đơn hàng vừa giảm, vừa khó thực hiện. Còn giải pháp kích cầu của Chính phủ hiện nay với những điều kiện cho vay chặt chẽ, khó khăn, thời gian cho vay ngắn, khó đưa đồng vốn với lãi suất vay ưu đãi đến với với các DN. Tuy nhiên, đây cũng có thể là cơ hội lớn cho ngành CBG tái cấu trúc lại để có thể đủ năng lực cạnh tranh, đổi mới dây chuyền công nghệ sản xuất, đào tạo đội ngũ quản lý, lao động... và nhu cầu thay đổi hệ thống tính CPKD cho phù hợp với tiến trình tái cấu trúc DN là nhu cầu tất yếu khách quan bởi muốn đo lường được chi phí đúng cần quản trị CPKD tốt. Quản trị CPKD ra đời xuất phát từ ý tưởng chuyển hệ thống kế toán truyền thống từ chỗ chỉ bao gồm một bộ phận thống nhất duy nhất sang hai bộ phận vừa có tính độc lập tương đối lại vừa liên hệ với nhau là kế toán tài chính và quản trị CPKD vào khoảng đầu thế kỷ XX. Quản trị CPKD nhanh chóng phát triển từ hệ thống tính CPKD đầy đủ truyền thống sang hệ thống tính CPKD không đầy đủ (từ thập niên 1950) rồi tiếp đến cuối những năm thập niên 1980 là hệ thống tính CPKD theo quá trình hoạt động.

### 3.1.3.2. Thực trạng của quản trị chi phí kinh doanh trong các DN CBG

Thực trạng công tác tính CPKD hiện nay trong các DN CBG không đáp ứng được nhu cầu cấp bách của môi trường kinh doanh mới. Như trong chương 2 đã trình bày và luận giải, ngành chế biến gỗ ở nước ta hiện nay đang có mức độ cạnh tranh cao ở thị trường trong nước và trên thị trường thế giới. Với mục tiêu phát triển ngành công nghiệp chế biến gỗ đến năm 2015, hình thành và phát triển các Tập

đoàn phân phối sản phẩm gỗ Việt Nam cả trên thị trường quốc tế và thị trường nội địa; đến năm 2025, công nghiệp chế biến, thương mại sản phẩm gỗ Việt Nam đạt trình độ tiên tiến, hiện đại cả về công nghệ thiết bị và khả năng tham gia chuỗi giá trị toàn cầu thì vai trò của các thông tin CPKD trong các DNCBG Việt Nam lại càng quan trọng hơn bao giờ hết.

Một thực tế cho thấy vai trò của hệ thống kế toán nói chung và quản trị CPKD nói riêng hiện nay không đáp ứng được nhu cầu thông tin của các nhà quản trị, đặc biệt là khi môi trường kinh doanh có nhiều biến động. Quản trị CPKD hiện tại không đáp ứng được cả ba yêu cầu phù hợp, tin cậy và kịp thời của thông tin mà các nhà quản trị cần. Quản trị CPKD hiện tại mới chỉ dừng ở việc thực hiện các yêu cầu của chế độ qui định đối với hệ thống kế toán tài chính, tức là cung cấp các thông tin mang tính pháp lệnh chứ chưa chú trọng vào việc xây dựng những thông tin mà nhà quản trị cần. Có thể nói các quyết định kinh doanh hiện nay của các nhà quản trị hầu như chưa dựa vào các thông tin do hệ thống kế toán cung cấp mà dựa vào kinh nghiệm kinh doanh của các nhà quản trị là chính, và do vậy tính hiệu quả của các quyết định kinh doanh này còn khá hạn chế. Đó cũng chính là một trong những nguyên nhân của tình trạng yếu kém của các DNCBG trong nước.

Do mục đích chủ yếu của quản trị CPKD hiện nay trong các DNCBG Việt Nam là cung cấp các chỉ tiêu về CP trên các báo cáo tài chính, nhưng nhu cầu về thông tin cho việc ra các quyết định quản trị nội bộ không đơn thuần là các khoản mục CP trên báo cáo tài chính vì vậy tính phù hợp của thông tin do quản trị CPKD hiện tại cung cấp cho các nhà quản trị DN là không có. Thí dụ như các nhà quản trị muốn đánh giá tính hiệu quả của quá trình sản xuất hiện thời thì các thông tin của quản trị CPKD hiện tại là không tương xứng cho mục đích này. Hoặc các nhà quản trị muốn phân tích, lựa chọn cơ cấu sản phẩm sản xuất kinh doanh hợp lý thì các thông tin của quản trị CPKD hiện tại cũng không giúp ích được họ. Mặc dù đứng trên góc độ kế toán tài chính, các thông tin do quản trị CPKD hiện tại trong các DNCBG Việt Nam cung cấp đã bảo đảm sự tuân thủ theo chế độ qui định nhưng đứng trên quan điểm của các nhà quản trị DN thì những thông tin này vẫn thiếu tính

tin cậy. Thông tin về giá thành đơn vị sản phẩm dựa trên cơ sở phân bổ tất cả các CPSXC theo tỷ lệ với CPNCTT hay tiền lương của công nhân sản xuất là thông tin không đáng tin cậy, vì không phản ánh đúng các phí tổn của DN vào việc sản xuất SP. Hoặc việc xác định giá trị SP dở dang theo CPNVLT trong khi CPSXC chiếm tỷ lệ 15% đến 20% tổng CPSX sẽ làm cho thông tin về giá thành SP hoàn thành trong kỳ và giá trị SP dở dang cuối kỳ có tính tin cậy không cao. Bên cạnh đó, thông tin do quản trị CPKD hiện nay tại các DN CBG Việt Nam cung cấp không đáp ứng được yêu cầu kịp thời do các thông tin về CP và giá thành chỉ có được khi đã kết thúc kỳ kế toán. Tại những đơn vị có hệ thống kế toán tương đối “qui củ” (trong tổng số 84 DN khảo sát có khoảng gần 50% DN có phần mềm hệ thống kế toán hoặc đã được internet hóa theo QĐ 15 Bộ Tài chính, nhưng con số này phân bố không đều giữa các 4 trung tâm chế biến gỗ lớn là miền Bắc (37,5%); Tây Nguyên (50%); Nam Trung Bộ (46,2%) và Đông Nam Bộ (69,5%)) thì ít nhất phải đến giữa tháng sau mới có được số liệu về CP và giá thành của tháng trước, điều này sẽ hạn chế đáng kể tính hữu ích và tính cập nhật của thông tin cung cấp [4].

Từ những phân tích trên cho thấy việc xây dựng và thực hiện một phương pháp quản trị CPKD có thể cung cấp các thông tin phù hợp, tin cậy và kịp thời cho các nhà quản trị DN để ra các quyết định trong môi trường kinh doanh ngày càng cạnh tranh là một đòi hỏi tất yếu khách quan. Và chính sự cạnh tranh toàn cầu đã và đang hướng các DN hướng sự quan tâm tới những công cụ thông minh hơn trong sản xuất kinh doanh. Một trong những công cụ DN có thể lựa chọn là ABC/M.

### **3.2. Xây dựng phương án ứng dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

#### **3.2.1. Những yêu cầu khi xây dựng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

*Thứ nhất, xây dựng ABC/M phải phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của ngành công nghiệp chế biến gỗ. Quản trị CPKD nói chung và*

ABC/M nói riêng có nhiệm vụ đánh giá tính hiệu quả hoạt động của từng bộ phận, cá nhân trong DN. Để đánh giá hiệu quả hoạt động gắn với trách nhiệm cá nhân phải tổ chức ABC/M phù hợp với cơ cấu sản xuất và cơ cấu bộ máy quản trị DN. Chế biến gỗ là một ngành sản xuất kinh doanh có truyền thống lâu đời tại Việt Nam nhưng mới chỉ nở rộ trong thời gian gần đây. SP của các DN CBG không chỉ nhằm để đáp ứng các nhu cầu phát triển trong nước mà còn xuất khẩu đi nhiều nước trên thế giới. Chủng loại, kiểu dáng và chất lượng SP cung cấp cho thị trường rất đa dạng. Việc nghiên cứu, phát triển SP trong các DN CBG rất quan trọng, quyết định tới khả năng sản xuất và tiêu thụ của DN. Qua khảo sát thực trạng ngành chế biến gỗ cho thấy, công nghệ chế biến gỗ đã có nhiều tiến bộ hơn trước, cơ cấu SP đã chuyển dần theo hướng sản phẩm tinh chế (phần lớn sản xuất theo đơn đặt hàng) [9, tr37]. Chính vì vậy, trên cơ sở các nguyên lý chung của việc tổ chức quản trị CPKD nói chung và tổ chức ABC/M nói riêng trong các DN sản xuất, hệ thống ABC/M trong các DN CBG cần phải được xây dựng phù hợp với quá trình sản xuất và quá trình tiêu thụ sản phẩm gỗ. Có như vậy, ABC/M mới phát huy được các vai trò của mình và có tác dụng thiết thực đối với việc tổ chức sản xuất kinh doanh của các DN CBG.

*Thứ hai là phải quán triệt nguyên tắc bảo toàn nguồn lực.* Chúng ta đều nhận thấy, bảo toàn tài sản về mặt giá trị chỉ đúng với thực tế nếu thị trường ổn định. Điều này lại khó tồn tại trong thực tế, đặc biệt trong môi trường cạnh tranh gay gắt hiện nay. Vì vậy, bên cạnh nguyên tắc bảo toàn tài sản về mặt giá trị của kế toán tài chính phải tuân thủ nguyên tắc bảo toàn tài sản DN về mặt hiện vật của quản trị CPKD. ABC/M được phát triển trên nền tảng quản trị CPKD truyền thống nhằm khắc phục những hạn chế của quản trị CPKD truyền thống nên khi xây dựng ABC/M thì yêu cầu đặt ra cũng phải quán triệt nguyên tắc này. Vì lẽ, chỉ trên cơ sở bảo toàn nguồn lực của DN thì các quyết định kinh doanh mới đảm bảo sự ổn định và phát triển doanh nghiệp. Do vậy, các nhà quản trị phải có nhận thức khác trước: ABC/M không cần dựa trên cơ sở hóa đơn chứng từ về giá cả. Cái cần thiết là ở

chỗ: phải sử dụng các số liệu thích hợp ban đầu của kế toán tài chính. Đó thường là các số liệu về mặt hiện vật.

*Thứ ba là phải đáp ứng nhu cầu thông tin đa dạng của các nhà quản trị và mục tiêu kiểm soát CPKD của doanh nghiệp.* Trong môi trường kinh doanh cạnh tranh phức tạp, các nhà quản trị DN rất cần đến những thông tin hữu ích để có thể đưa ra các quyết định kinh doanh tối ưu. Thông tin mà các nhà quản trị cần rất đa dạng, phục vụ việc ra nhiều loại quyết định khác nhau, từ việc điều hành các hoạt động sản xuất kinh doanh hàng ngày đến việc hoạch định các chiến lược phát triển cho doanh nghiệp. Điều này đòi hỏi quản trị CPKD phải vừa cung cấp được các thông tin chi tiết, cụ thể về từng mặt hoạt động trong doanh nghiệp, vừa phải cung cấp những thông tin mang tính khái quát, so sánh, đánh giá toàn diện các mặt hoạt động trong doanh nghiệp. Bên cạnh đó, vấn đề kiểm soát CPKD cần đặc biệt chú trọng trong quá trình quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Mọi DN muốn thành công đều phải thực hiện tốt vấn đề kiểm soát CPKD.

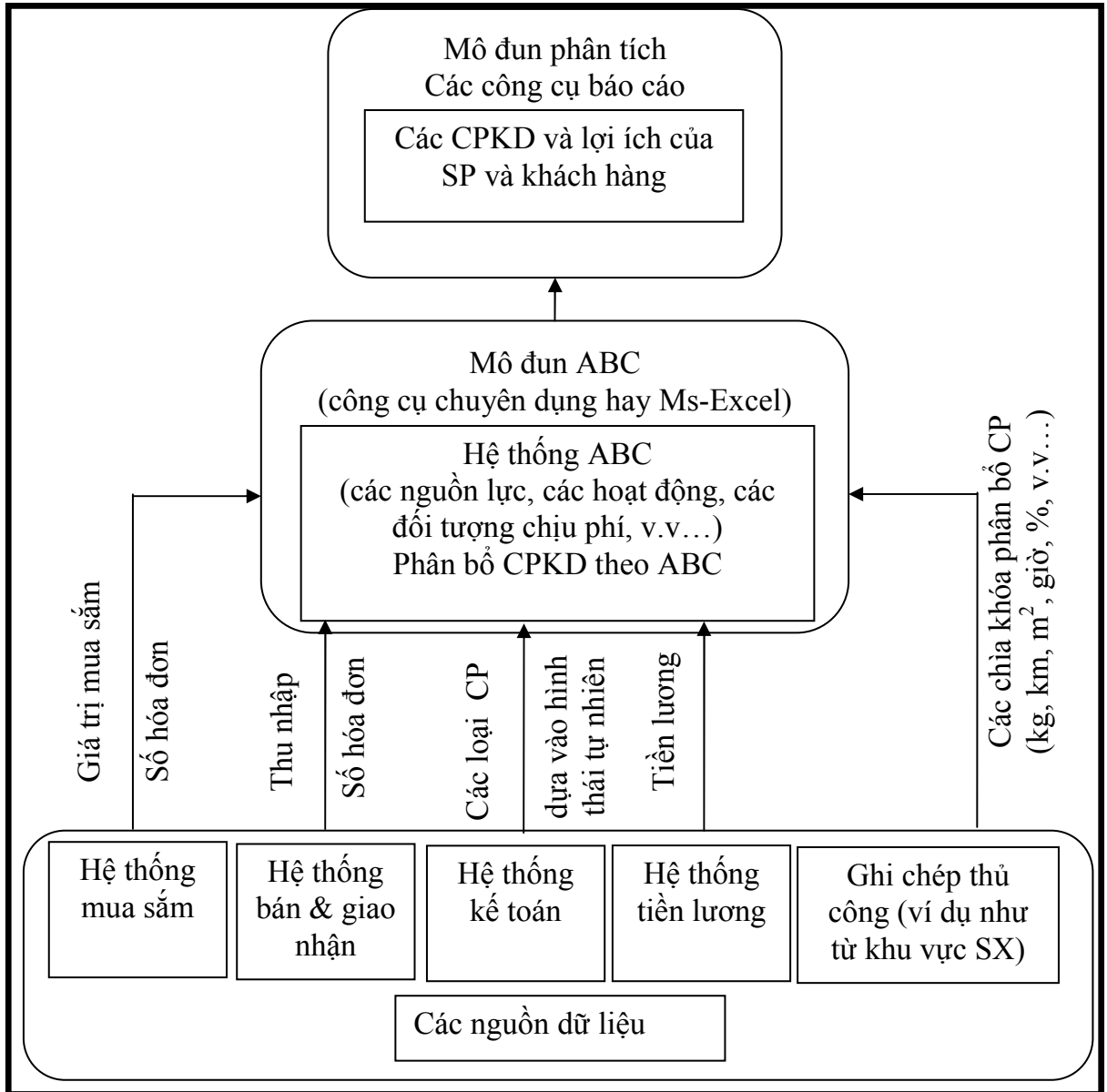
*Cuối cùng là phải đáp ứng mục tiêu hiệu quả và tiết kiệm.* Như phân tích ở trên, quản trị CPKD hiện nay trong các DN CBG chủ yếu là phục vụ cho mục đích của kế toán tài chính, phân tích, đánh giá và lập dự toán CPKD (hay nói cách khác là phân quản trị) hiện nay là hầu như chưa có. Chính vì vậy, việc xây dựng quản trị CPKD nói chung và việc xây dựng ABC/M nói riêng sẽ tạo ra những thay đổi đáng kể tới tổng thể hệ thống kế toán trong các DN CBG. Để xây dựng và vận hành ABC/M, chắc chắn các DN CBG sẽ phải có những đầu tư về nhân lực và vật lực, có những thay đổi trong cách thức quản lý và tổ chức kế toán. Tuy nhiên, ABC/M cần phải kết hợp hài hoà với hệ thống kế toán tài chính, không được quá phức tạp, gây khó khăn cho bộ máy kế toán, không được quá tốn kém nhưng vẫn bảo đảm hiệu quả cung cấp thông tin.

### ***3.2.2. Ứng dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam***

#### **3.2.2.1. Tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC)**

##### **❖ Cấu trúc ABC chung cho các doanh nghiệp**

Một hệ thống thông tin mà sử dụng cho ABC sẽ được coi như là một hệ thống thông tin dựa theo hoạt động (*được viết tắt là ABIS – Activity-based Information System*). Cấu trúc lý thuyết của ABIS bao gồm 3 lớp (như sơ đồ 3.1) [16, tr.4]: Lớp cung cấp dữ liệu (dữ liệu nguồn cho ABC); Lớp tính toán (tính theo phương pháp ABC); Lớp trình bày (công cụ phân tích và báo cáo).



**Sơ đồ 3.1 Cấu trúc và luồng dữ liệu trong hệ thống ABC cho các DN [16, tr.4]**

Nhiệm vụ lớp đầu tiên là chuyển dữ liệu vào hệ thống ABC. Lớp này chứa đựng tất cả bộ dữ liệu trong một tổ chức mà rất cần thiết cho tính toán sử dụng phương pháp ABC. Các nguồn dữ liệu cho ABC được bao gồm tất cả trong hệ



thống cơ sở dữ liệu thông tin kinh doanh như hệ thống mua sắm, hệ thống bán và giao nhận, hệ thống kế toán, hệ thống tiền lương hoặc là các ghi chép thủ công thường ngày. Đối với các dữ liệu không được ghi chép lại, cách để đo lường và ước tính chúng phải được đề xuất. Dữ liệu chi phí được yêu cầu hoặc là từ nhật ký chung của hệ thống kế toán hoặc là lấy trực tiếp từ các hệ thống phụ như bảng lương, tồn kho, tài sản cố định và sản xuất. Dữ liệu tiền lương thường xuất phát từ hệ thống hóa đơn. Số lượng tiêu thức phân bổ/ chia khóa phân bổ hoạt động (cơ sở phân bổ hoạt động) cũng thường được ghi chép trong cơ sở dữ liệu của hệ thống thông tin kinh doanh.

Lớp thứ hai là lớp cơ bản, lớp đặc trưng cho ABIS. Ở đây hệ thống ABC được chỉ rõ và sự tính toán cần thiết được thực hiện: các CPKD của các nguồn lực được phân bổ tới các hoạt động và các CPKD của các hoạt động được phân bổ tới các đối tượng chịu phí. Hệ thống ABC thường bao gồm 3 mô đun: mô đun các nguồn lực, mô đun các hoạt động, và mô đun các đối tượng chịu phí.

Nhiệm vụ chủ yếu của lớp thứ ba là báo cáo và phân tích thông tin với việc sử dụng các bảng tính trong máy tính hay các công cụ như sự chế biến phân tích trực tuyến (viết tắt là OLAP – online Analytical Processing), khả năng hiểu biết kinh doanh/ kinh doanh thông minh (viết tắt là BI – Business Intelligence)...

Một hệ thống thông tin mà ủng hộ ABC trong các DN sản xuất vừa và nhỏ có cấu trúc ít phức tạp hơn và cần ít dữ liệu đầu vào hơn các DN lớn. Không giống như các DN lớn, các DN vừa và nhỏ nói chung không sử dụng hệ thống IT cho sản xuất (hoặc có sử dụng nhưng rất đơn giản). Thời gian công việc thường được ghi chép thủ công và lưu trữ trong máy tính chỉ xảy ra ở kho nguyên vật liệu và kho thành phẩm và không kiểm soát việc thực hiện chi tiết ở quá trình sản xuất.

#### ❖ Cấu trúc chi tiết của hệ thống ABC

Để xây dựng ABC, nhóm dự án cần phải làm những công việc sau:

- Xác định các đối tượng tính chi phí và mục đích đo lường lợi ích;
- Phân tích các quá trình và các hoạt động trong các lĩnh vực mua bán, sản xuất, bán hàng, phân phối, marketing, quản trị tài chính và quản trị;

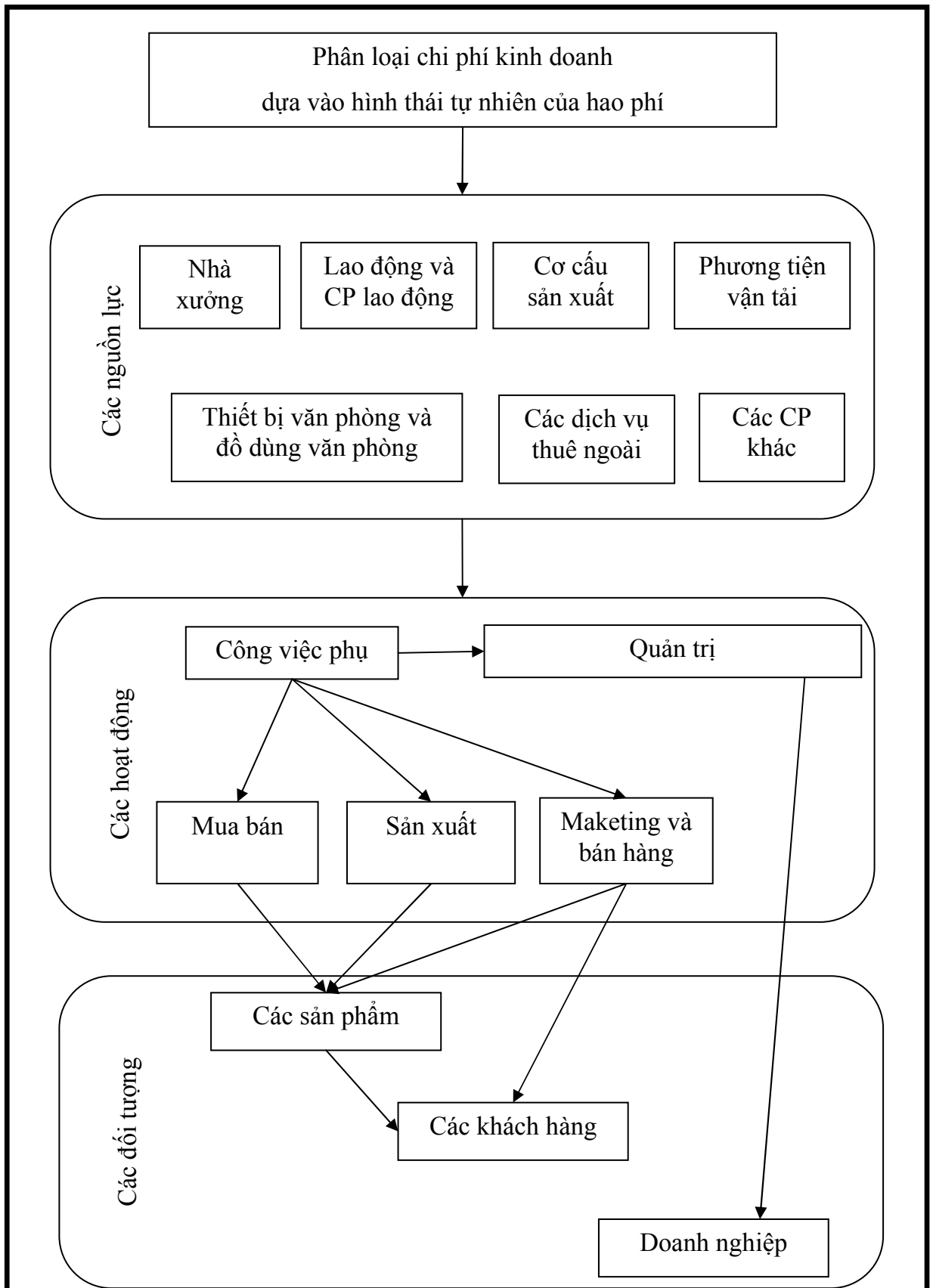
- Phân loại các nguồn lực của DN và các loại chi phí của các nguồn lực đó;
- Chỉ rõ tính chất các hoạt động mà được đòi hỏi bằng các đối tượng chịu phí cụ thể;
- Chỉ rõ tính chất các nguồn lực mà được sử dụng bởi các hoạt động cụ thể;
- Quyết định cách thức phân bổ các chi phí của các nguồn lực tới các hoạt động và các chi phí của các hoạt động tới đối tượng chịu phí.

Cấu trúc toàn bộ của ABC được thể hiện qua sơ đồ 3.2 [16, tr.6]. Hệ thống bao gồm 4 phần; mỗi phần bao gồm cách phân loại CPKD như sau: phân loại CPKD dựa vào hình thái tự nhiên của hao phí; phân bổ CPKD tới các nguồn lực; phân bổ CPKD theo hoạt động; phân bổ CPKD theo đối tượng.

#### ❖ **Tính chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động**

Ở phần này tác giả tiếp tục sử dụng doanh nghiệp đã nghiên cứu ở chương 2 để phân tích và so sánh nhằm chứng minh cho những nhận định của mình.

Trước khi tính toán phải biết cách phân loại CPKD. Phân loại CPKD một cách khoa học sẽ đảm bảo cho quá trình tính CPKD thực hiện được; diễn ra thuận lợi do sử dụng phương pháp khoa học trong tính toán; diễn ra với CPKD thấp nhất và làm cơ sở để phát triển công cụ tính CPKD thuận lợi. Có rất nhiều tiêu thức phân loại CPKD, song để tính CPKD theo quá trình hoạt động đạt hiệu quả; trước tiên, cần phân loại CPKD theo hình thái tự nhiên của hao phí. Theo cách phân loại này, CPKD bao gồm: loại CPKD sử dụng lao động; loại CPKD sử dụng nguyên vật liệu; loại CPKD không trùng với CP tài chính (gồm: CPKD khấu hao tài sản cố định, CPKD sử dụng vốn kinh doanh, CPKD thiệt hại rủi ro, bất trắc, CPKD thuê mượn tài sản, tiền công của chủ doanh nghiệp nhỏ); loại CPKD sử dụng dịch vụ thuê ngoài; loại CPKD các khoản phải nộp. Sau khi phân loại CPKD dựa vào hình thái tự nhiên của hao phí, chúng ta cần tính CPKD theo loại.



Sơ đồ 3.2 Cấu trúc chi tiết của hệ thống ABC [16, tr.6]

Để tính CPKD theo loại cần tính toán và tập hợp từng loại CPKD phát sinh theo đặc tính tự nhiên của hao phí theo đối tượng thời gian. Tùy vào tình hình thực tế của mỗi DN mà tập hợp CPKD theo tháng, tuần lễ, ngày đêm, từng ca làm việc hay từng giờ hoạt động. Nếu lấy đối tượng tập hợp là thời gian sẽ có CPKD phát sinh trực tiếp với kỳ tính toán và CPKD chung cho nhiều kỳ tính toán khác nhau. Việc tập hợp những CPKD trực tiếp với kỳ tính toán sẽ rất đơn giản: chỉ việc tập hợp theo từng loại cho kỳ tính toán thích hợp. Còn tập hợp những CPKD gián tiếp với kỳ tính toán sẽ phức tạp hơn. Trước khi tập hợp cho kỳ tính toán xác định cần phải tìm cách phải tìm cách phân bổ cho kỳ tính toán đó.

Để cung cấp thông tin làm cơ sở cho các quyết định quản trị, làm cơ sở cho chính sách giá cả cũng như đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận và cá nhân trong DN thì cần phải tìm cách tính mọi loại CPKD phát sinh cho các đối tượng tính toán. Chúng ta cũng đều nhận thức chắc chắn rằng có hai loại CPKD phát sinh là CPKD trực tiếp và CPKD chung (gián tiếp). Khác với CPKD trực tiếp, CPKD gián tiếp không gắn trực tiếp với từng đối tượng cần tính toán mà luôn quan hệ với nhiều đối tượng khác nhau. Do CPKD chung phát sinh ở nhiều trung tâm CP khác nhau, liên quan đến nhiều đối tượng tính khác nhau nên không thể tập hợp trực tiếp được cho bất kỳ đối tượng tính toán cụ thể nào. Để tính CPKD gián tiếp cho các đối tượng tính toán cụ thể đầu tiên bạn phải tập hợp chúng theo từng loại; sau đó bạn phải tính toán và tập hợp hoặc phân bổ CPKD gián tiếp vào các nơi mà nó “phát sinh”. Trong chương 1 tác giả đã phân tích điểm khác biệt lớn nhất giữa phương pháp ABC và phương pháp tính CPKD truyền thống là phân bổ các loại CPKD chung (gián tiếp). Trong DN sản xuất, để phân bổ các loại CPKD chung theo phương pháp ABC, các tiêu thức phân bổ có thể xảy ra tại 4 cấp độ khác nhau:

#### ❖ **Cấp độ đơn vị**

Một tiêu thức phân bổ ở cấp độ đơn vị chỉ ảnh hưởng đến một đơn vị sản lượng và các CP của sản lượng đó. LĐT và NVLTT được xem như là các tiêu thức phân bổ ở cấp độ đơn vị. Nói cách khác, CP có thể được ấn định một cách trực tiếp tới đơn vị SP. Bảng 3.1 cho thấy các tiêu thức phân bổ ở cấp độ đơn vị cho các loại

SP gỗ tháng 6/2010 ở XN Sản xuất bao bì xuất khẩu đã được lựa chọn làm ví dụ minh họa ở chương 2. Cần chú ý rằng NVLTT và LĐTT được phân bổ một cách trực tiếp tới mỗi đơn vị SP.

**Bảng 3.1 Các tiêu thức phân bổ ở cấp độ đơn vị**

Khoản mục chi phí	Các loại sản phẩm gỗ			Tổng
	Hòm gỗ	Pallet	Thanh chèn	
Số lượng hàng bán và sản xuất (SP)	170	549	1.640	2.359
Sử dụng NVL thô (m <sup>3</sup> /SP) (*)	0,8698	0,0356	0,0057	175,6035
CPKD NVLTT (đồng/SP) (**)	2.445.518	65.362	9.302	466.877.078
Số giờ LĐTT (giờ/ SP)	20,8	0.77	0.15	4.210
CPKD LĐTT (đồng/SP) (***)	370.000	13.639	2.739	74.876.392

*Nguồn: Khảo sát thực tế tại XN và tính toán của tác giả*

**Ghi chú:**

(\*) Để sản xuất 1 chiếc hòm, XN cần NVL chính (các loại gỗ), VL phụ (đinh, ke, vít...); 1 cái pallet cần gỗ và đinh; thanh chèn chính là gỗ xẻ theo quy cách. Số liệu về lượng NVL chính (các loại gỗ) tác giả đưa vào bảng tính là lượng tiêu hao gỗ bình quân cho mỗi loại SP

(\*\*) Tính CPKD cho các loại NVL chính, phụ theo công thức:

$$CPKD_{NVLTT} = NVL_i \times P_i \times (1 + \Delta P_i)^n$$

Trong đó: NVL<sub>i</sub>: Lượng tiêu dùng nguyên vật liệu thứ i

P<sub>i</sub>: Đơn giá nguyên vật liệu thứ i được sử dụng để đánh giá

(1+ΔP<sub>i</sub>): mức chênh lệch với đơn giá (đảm bảo nguyên tắc bảo toàn tài sản về mặt hiện vật)

n: chu kỳ kinh doanh của XN

Thông thường chu kỳ kinh doanh của XN kéo dài 3 tháng. Qua xem xét các báo cáo tại XN cho thấy loại gỗ xẻ dùng để SX tại XN phần lớn là loại gỗ keo, với nhiều mức giá khác nhau tương ứng với các kích cỡ theo đơn đặt hàng, giá gỗ xẻ có giá trị cao (> = 2.000.000đồng) tăng 3%/ tháng; giá gỗ xẻ có giá trị trung bình và

thấp tăng 2%/quý; các loại đinh đóng hòm tăng 3%/quý; các loại NVL khác như ke, vít ổn định trong năm. Tác giả đưa giá trị NVL chính tiêu hao vào bảng tính. Trong tháng lượng tiêu hao vật liệu phụ cho sản xuất hòm gỗ là 19.663.960 đồng và pallet là 1.020.500 đồng

(\*\*\*) Do được pháp luật bảo vệ nên giá trị các khoản CPKD sử dụng lao động tương đối ổn định (sự khác biệt giữa nguyên tắc bảo toàn về mặt giá trị và nguyên tắc bảo toàn về mặt hiện vật là không lớn). CPKD bảo hiểm tính đủ 28,5% tổng quỹ lương, còn CP tài chính chỉ tính 20% tổng quỹ lương. Trong tính CPKD, kinh phí công đoàn là loại CP các khoản nộp nên không tính vào CP tiền lương.

#### ❖ Cấp độ nhóm

Một tiêu thức phân bổ cấp độ nhóm có thể ảnh hưởng tới toàn bộ lô SP khi lô này được sản xuất hay được kiểm tra. Các tiêu thức phân bổ ở cấp độ nhóm là số giờ máy hoạt động, số lượng các nhóm nhận theo yêu cầu và số lượng vận chuyển theo yêu cầu tới một khách hàng. Bảng 3.2 cho thấy các CPKD chung được báo cáo theo danh sách các hoạt động CP.

**Bảng 3.2 Các loại chi phí kinh doanh chung**

Hoạt động	Các nguồn lực	Loại CPKD chung	CPKD
Mua sắm	Mua và xử lý NVL	Chuẩn bị	11.534.645
Sản xuất	Máy móc thiết bị	Kỹ thuật (sử dụng máy móc thiết bị)	15.036.589
	Nhà xưởng	Khấu hao	3.674.071
	Vật có ích khác	Dịch vụ mua ngoài	13.197.741
Bán hàng	Bao gói	Thu nhận	18.203.264
	Vận chuyển	Vận chuyển	5.000.000
Quản trị	Kế hoạch	Hoạt động quản trị	63.345.581
Tổng CPKD chung			129.991.990

Bảng 3.3 cho thấy các tiêu thức phân bổ của mỗi hoạt động được phân thành từng loại cho mỗi loại sản phẩm. Chẳng hạn, sản phẩm hòm gỗ cần 8 hoạt động sản xuất và 5 lần vận chuyển tới khách hàng.

**Bảng 3.3 Các tiêu thức phân bổ chi phí kinh doanh chung**

S T T	Tiêu thức phân bổ	Các loại sản phẩm gỗ			Tổng
		Hòm	Pallet	Thanh chèn	
1	Số hoạt động sản xuất (số hoạt động/ tổng SP)	8	6	2	16
2	Số giờ máy hoạt động (giờ/ SP)	1.3	0.17	0.1	726,63
3	Diện tích sử dụng sản xuất sản phẩm (m <sup>2</sup> )	1.125	675	450	2.250
4	Số lần thu nhận (lần thu nhận/ tổng SP)	5	4	1	10
5	Số lần vận chuyển (lần vận chuyển/ tổng SP)	3	5	10	18
6	Số đơn hàng (đơn hàng/ tổng SP)	2	5	10	17

#### ❖ Cấp độ sản phẩm

Các tiêu thức phân bổ cấp độ sản phẩm xuất phát từ các hoạt động hao phí thực hiện các hoạt động SP như kỹ thuật sản phẩm, quá trình đặt hàng hay kế hoạch đặt hàng. Trong bảng 3.2 vận chuyển là hoạt động hao phí ở cấp độ SP và tiêu thức phân bổ cho hoạt động này là số lần vận chuyển trong bảng 3.3, loại hòm gỗ được yêu cầu 5 lần vận chuyển.

#### ❖ Cấp độ DN

Cuối cùng các tiêu thức phân bổ ở cấp độ DN xuất phát từ các hoạt động hao phí thực hiện cho quá trình hoạt động trong điều kiện hoàn toàn thuận lợi như vật có ích, bảo hiểm, vật thể chấp và bảo quản nhà xưởng. Bảng 3.2 cho thấy các hoạt động hao phí cho nhóm nguồn lực kế hoạch được coi là các hoạt động cấp độ DN và tiêu thức phân bổ của các hoạt động này là số đơn hàng được sản xuất trong bảng 3.3. Một khi chúng ta đã xác định được các hoạt động hao phí, các CP của các hoạt động hao phí, và tiêu thức phân bổ, chúng ta có thể tính giá trị của mỗi tiêu thức phân bổ. Chẳng hạn, chúng ta sẽ tính giá trị của tiêu thức phân bổ cho nhóm CP kỹ thuật (kế hoạch). Từ bảng 3.2 và 3.3, chúng ta thấy CPKD hoạt động quản trị là 63.345.581 đồng và tổng số đơn hàng 17. Dựa vào thông tin này, chúng ta biết rằng một đơn hàng sản xuất sẽ mất 3.726.211 đồng CPKD hoạt động quản trị. Tính toán

tương tự chúng có được giá trị tiêu thức phân bổ cho các nhóm CP khác thể hiện trong bảng 3.4.

**Bảng 3.4 Giá trị tiêu thức phân bổ**

STT	Nhóm CP	Tiêu thức	Giá trị
1	Chuẩn bị	CP/chuẩn bị	720.915
2	Sử dụng máy móc thiết bị	Tỷ lệ % giờ	20.694
3	Khấu hao	Tỷ lệ % giờ	5.056
4	Dịch vụ mua ngoài	CP/m <sup>2</sup>	5.866
5	Thu nhập	CP/ thu – nhận	1.820.326
6	Vận chuyển	CP/ số lần vận chuyển	278.000
7	Kế hoạch	CP/ đơn hàng	3.726.211

Khi giá trị của mỗi tiêu thức phân bổ được tính, chúng ta có thể xác định được mỗi SP riêng biệt sẽ hao phí bao nhiêu CP giá trị tiêu thức đó. Chẳng hạn từ bảng 3.4 tiêu thức phân bổ vận chuyển được ước tính là 278.000 đồng/1 lần vận chuyển. Để tính bao nhiêu giá trị tiêu thức phân bổ đó phát sinh phù hợp với mỗi đơn vị sản phẩm pallet, chúng ta nhân 278.000 đồng/ 1 lần vận chuyển với 5lần vận chuyển. Sau đó kết quả này chia cho 549 sản phẩm pallet sản xuất và kết quả thu được là 2.532 đồng. Bảng 3.5 cho thấy CPKD chung cho mỗi đơn vị SP sản xuất.

**Bảng 3.5 Chi phí kinh doanh chung cho mỗi đơn vị sản phẩm**

STT	CP chung	Hòm gỗ	Pallet	Thanh chèn
1	Chuẩn bị	33.925	13.131	879
2	Sử dụng máy móc thiết bị	26.902	3.518	2.069
3	Khấu hao	6.573	860	506
4	Dịch vụ mua ngoài	42.270	7.212	1.610
5	Thu nhập	53.539	13.263	1.110
6	Vận chuyển	4.906	2.532	1.695
7	Kế hoạch	43.838	33.936	22.721
Tổng CPKD chung mỗi đơn vị SP		211.953	74.452	30.590

Bảng 3.6 cho thấy tổng CPKD đơn vị sản phẩm cuối cùng của mỗi loại SP.



**Bảng 3.6 Tổng chi phí kinh doanh một đơn vị sản phẩm mỗi loại**

STT	CPKD	Hòm gỗ	Pallet	Thanh chèn
1	NVLTT	2.445.518	65.362	9.302
2	LĐTT	370.000	13.639	2.739
3	CPKD chung	211.953	74.452	30.590
<b>Tổng CPKD đơn vị SP</b>		<b>3.027.471</b>	<b>153.453</b>	<b>42.631</b>
Lãi định mức (12%)		363.297	18.414	5.116
Giá bán đơn vị		3.390.768	171.867	47.747

Nhìn vào bảng 3.6 chúng ta có thể nhìn thấy CPKD cuối cùng, ví dụ cho sản phẩm hòm gỗ là bao nhiêu đồng và từ bảng tính này chúng ta cũng biết được mỗi loại SP bán được từ mức giá bao nhiêu là có thể hòa vốn và bắt đầu có lãi. Cụ thể tại XN nếu vẫn tính lãi định mức là 12% thì giá bán một chiếc hòm là 3.390768 đồng. Nếu chúng ta tính CP của 3 loại SP này theo phương pháp truyền thống, kết quả là ở bảng 3.7.

**Bảng 3.7 So sánh ABC và tính CPKD theo phương pháp truyền thống**

Tổng CPKD đơn vị SP		Hòm gỗ	Pallet	Thanh chèn
1	Truyền thống	2.808.103	190.038	40.772
2	ABC	3.027.471	153.453	42.631
CPKD chung đơn vị SP		Hòm gỗ	Pallet	Thanh chèn
1	Truyền thống	405.433	50.679	20.272
2	ABC	211.953	74.452	30.590
Tỷ lệ CPKD chung/ tổng CPKD (%)		Hòm gỗ	Pallet	Thanh chèn
1	Truyền thống	14,44	26,67	49,72
2	ABC	7,0	48,52	71,76

**Nhận xét**

Nhìn vào bảng 3.7 ta thấy kết quả của tính CPKD theo các phương pháp khác nhau là khác nhau (mặc dù cùng đảm bảo nguyên tắc bảo toàn hiện vật).

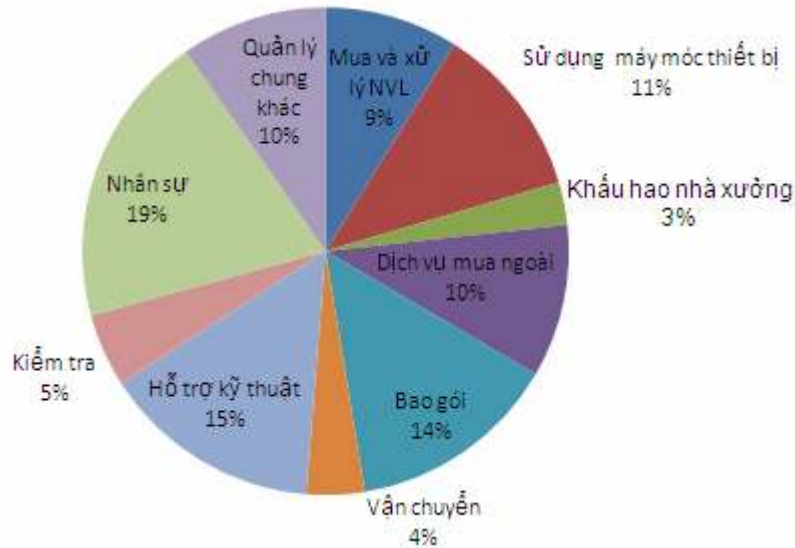
Phương pháp tính CPKD truyền thống (hay còn gọi là phương pháp trực tiếp) sử dụng số giờ lao động để phân bổ CPKD chung tới mỗi sản phẩm.

Phân bổ CPKD chung theo phương pháp truyền thống có thể khiến cho những người sử dụng thông tin mắc phải sai lầm bởi vì phương pháp này không chỉ ra các yếu tố chi phí thực ẩn lấp mà làm ảnh hưởng tới việc tính tổng chi phí. Chẳng hạn như sản phẩm thanh chèn; chi phí đơn vị sản phẩm tính theo phương pháp trực tiếp là 40.772 đồng và tính theo ABC là 42.631 đồng. Tại sao lại có sự khác biệt này? Lý do là: phương pháp trực tiếp không xem xét sản phẩm thanh chèn cần 10 lần vận chuyển so với 5 lần sản phẩm pallet và 3 lần sản phẩm hòm. Tiếp đó, có 10 đơn hàng của sản phẩm thanh chèn được yêu cầu so với 5 đơn hàng của sản phẩm pallet và 2 đơn hàng của sản phẩm hòm. Điều này chỉ cho chúng ta thấy 71,76% chi phí sản xuất sản phẩm thanh chèn là CPKD chung (sản lượng nhỏ, quá nhiều vận chuyển) mà phương pháp trực tiếp không tính đến điều này. Từ phân tích này ta thấy được sản phẩm thanh chèn không phù hợp với XN vì CPKD chung quá nhiều so với sản phẩm khác.

### 3.2.2.2. Tổ chức quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M)

Như đề cập ở chương 1, ABC/M bao gồm 2 bộ phận ABC (bộ phận tính toán – tính được CPKD phát sinh phục vụ cho quản trị theo quá trình) và ABM (bộ phận quản trị theo quá trình hoạt động - bộ phận sử dụng thông tin do ABC cung cấp để giảm CPKD và ra các quyết định cụ thể). Như vậy kết thúc phần tính toán, chúng ta dựa vào thông tin nhận được từ hệ thống ABC sẽ tạo ra các quyết định thích hợp nhằm tăng lợi ích doanh nghiệp. ABC phân bổ các loại CPKD chung tới sản phẩm và giúp đo lường các CPKD của các hoạt động không tạo ra giá trị. Đến đây chúng ta cần phải tiến hành phân tích các hoạt động và phân tích các thước đo hoạt động.

Phân tích hoạt động là một phương pháp để kiểm soát các hoạt động. Phân tích hoạt động thể hiện một phương pháp có hệ thống cho DN để DN suy nghĩ về quá trình tạo ra SP/DV tới khách hàng của họ. Biểu đồ 3.1 minh họa tỷ lệ phần trăm CPKD của tất cả các hoạt động ở Xí nghiệp Sản xuất bao bì xuất khẩu.

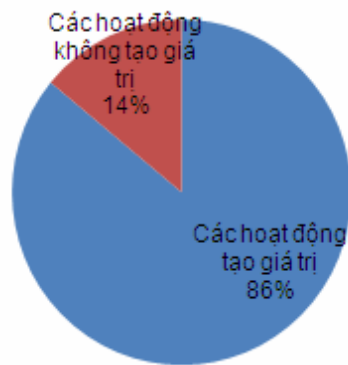


**Biểu đồ 3.1 Tỷ lệ chi phí kinh doanh trong XN**

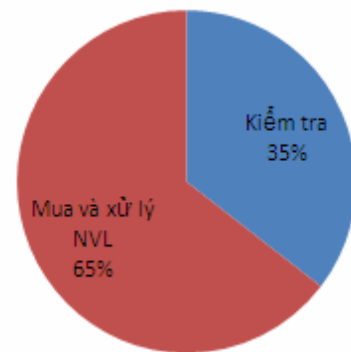
Qua biểu đồ 3.1 cho thấy CPKD hoạt động quản trị (bao gồm: CPKD hoạt động hỗ trợ kỹ thuật, CPKD hoạt động kiểm tra, CPKD hoạt động quản lý nhân sự và CPKD các hoạt động quản lý chung khác được phân bổ theo tỷ lệ 1/2/4/3) chiếm 49% trong tổng số CPKD chung cho tất cả các hoạt động. Thông tin này không được thể hiện rõ ràng trong hệ thống tính CPKD truyền thống.

Một khi CPKD của mỗi hoạt động được tính toán, bước kế tiếp DN cần xác định CPKD các hoạt động tạo giá trị và CPKD các hoạt động không tạo giá trị. Các DN có thể sử dụng ABM để xác định hay xóa bỏ các hoạt động mà làm tăng CP nhưng không tạo thêm giá trị cho SP. Các CP không tạo ra giá trị là các CP của các hoạt động mà nếu DN có xóa bỏ cũng không làm giảm chất lượng hay giá trị của SP. Các DN cần xem xét và loại bỏ các hoạt động không tạo ra giá trị như xử lý nguyên vật liệu, chuẩn bị máy móc thiết bị (vì trong khi chuẩn bị máy móc thiết bị không sản xuất ra bất cứ thứ gì), lưu kho (tồn kho không tạo thêm giá trị cho sản phẩm hay khách hàng), dịch chuyển các hạng mục trong DN (vì dịch chuyển một sản phẩm không làm cho sản phẩm đó tăng thêm giá trị), kiểm tra, vắng và ngừng việc (chờ đợi làm việc),... Theo định nghĩa hoạt động không tạo ra giá trị (một hoạt động mà có thể xóa bỏ mà không làm giảm giá trị hay chất lượng của SP/DV), tại

XN Sản xuất bao bì xuất khẩu tất cả các hoạt động đều là hoạt động không tạo ra giá trị ngoại trừ hoạt động sử dụng máy móc thiết bị (chiếm 11% tổng CPKD chung cho tất cả các hoạt động), hoạt động bao gói (chiếm 14%) và hoạt động hỗ trợ kỹ thuật (chiếm 15%). CP các hoạt động như vận chuyển, nhân sự, khấu hao nhà xưởng, dịch vụ mua ngoài và quản lý chung khác là CP các hoạt động không tạo ra giá trị cho sản phẩm nhưng lại là các loại CP cần thiết và không thể xóa bỏ. Do đó, có hai loại CP không tạo ra giá trị đó là CP hoạt động kiểm tra và CP hoạt động xử lý NVL. Biểu đồ 3.2 chỉ ra tỷ lệ phần trăm các hoạt động tạo giá trị và các hoạt động không tạo giá trị.



**Biểu đồ 3.2 Tỷ lệ phần trăm giữa các hoạt động tạo giá trị và các hoạt động không tạo giá trị**



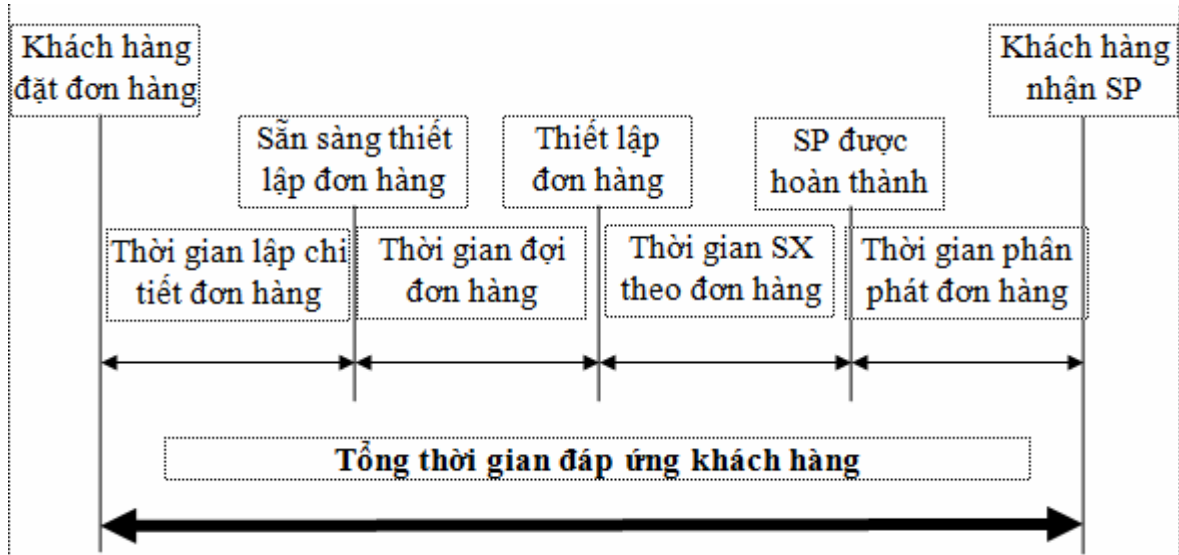
**Biểu đồ 3.3 Chi phí của các hoạt động không tạo ra giá trị**

Qua biểu đồ 3.2 ta thấy CP các hoạt động không tạo giá trị chiếm 14% tổng số CP của các hoạt động. Các hoạt động này có thể loại bỏ mà không làm ảnh hưởng tới giá trị và chất lượng của SP/DV. Bằng cách sử dụng các phương pháp đảm bảo chất lượng khác nhau như quản lý chất lượng đồng bộ (TQM), ISO9000 và kiểm soát quá trình năng động, chất lượng có thể được duy trì trong quá trình sản xuất và do đó không cần phải kiểm tra. Tương tự như vậy, hoạt động xử lý nguyên vật liệu có thể được loại bỏ bằng cách sử dụng các phương pháp và kỹ thuật khác nhau như phương pháp Just In Time (Phương pháp JIT: đúng loại, đúng lúc, đúng số lượng), kỹ thuật EDI (Electronic Data Interchange: Kỹ thuật trao đổi dữ liệu điện

tử) và phương pháp BPR (Business Process Reengineering: tái cơ cấu quy trình kinh doanh). Chúng ta không thể xóa bỏ hoặc giảm tất cả các hoạt động không tạo ra giá trị cùng một lúc. Điều quan trọng là chúng ta tập trung CP của các hoạt động không tạo ra giá trị mà chiếm tỷ trọng lớn trong tổng CP các hoạt động không tạo ra giá trị. Biểu đồ 3.3 cho thấy CP của hoạt động mua và xử lý NVL chiếm 65 % tổng CP của các hoạt động không tạo ra giá trị. Do đó, các hoạt động liên quan đến vấn đề mua và xử lý NVL nên được xóa bỏ đầu tiên. Tiêu thức phân bổ cho hoạt động mua và xử lý NVL là số hoạt động sản xuất. Số hoạt động sản xuất cho các sản phẩm khác nhau là khác nhau. XN không thể duy trì cố định số hoạt động sản xuất cho một loại sản phẩm nào đó để xóa bỏ các hoạt động liên quan đến vấn đề mua và xử lý NVL. Với hoạt động này, XN nên sử dụng phương pháp JIT (mua sắm đúng thời điểm). Đồng thời, CP thu mua nên được giám sát chặt chẽ. Bộ phận thu mua nên thu mua gỗ thành khối đúng chất lượng, đúng tiêu chuẩn để giảm thiểu hoặc xóa bỏ hoạt động xử lý NVL. Tương tự như vậy, CP duy trì chất lượng trong suốt quá trình sản xuất nên được xem xét trong việc xóa bỏ hoạt động kiểm tra. Đôi khi các hoạt động không tạo ra giá trị có thể được xác định rõ ràng nhưng lại khó xóa bỏ hoàn toàn. Tuy nhiên, điều hiển nhiên là có thể giảm được các loại CP này.

Thêm vào đó, qua khảo sát cho thấy hầu hết các DNCBG đều sản xuất theo đơn đặt hàng. Vậy chúng ta cũng sử dụng thông tin của ABC để quản lý thời gian đáp ứng khách hàng (sơ đồ 3.3 minh họa các yếu tố của thời gian đáp ứng khách hàng). Đến đây ABM sẽ trở nên hữu ích vì ABM giúp giảm thời gian đáp ứng khách hàng bằng việc xác định các hoạt động mà tiêu thụ nhiều nguồn lực nhất (cả tiền và thời gian). Chẳng hạn như việc xác minh nhu cầu nguyên vật liệu, giá nguyên vật liệu, kho lưu trữ, thuê mướn lao động và các thông tin khác thường làm chậm trễ các đơn hàng số lượng lớn. Sử dụng mạng lưới máy tính về căn bản có thể giảm thời gian xác minh đó. Hơn nữa một DNCBG có thể dễ dàng từ chối hoặc chấp nhận đơn hàng mà sử dụng thông tin tài chính bị giới hạn. Tóm lại, nhiều công việc giấy tờ mà DN yêu cầu không tạo ra giá trị tới công việc kinh doanh. Chờ đợi, lưu kho, di chuyển trong DN và kiểm tra sản phẩm là những ví dụ mà không tạo ra

giá trị tới khách hàng. ABM có thể giúp phát hiện ra các hoạt động không tạo ra giá trị.



*Nguồn: [69, tr.235]*

Phân tích các thước đo hoạt động với mục đích tìm ra các thước đo thích hợp cho từng loại hoạt động; bao gồm thước đo tài chính và thước đo phi tài chính. Tiêu thức phân bổ là thước đo hoạt động cho tất cả các hoạt động trong DN. Khối lượng của các tiêu thức phân bổ cho thấy mức độ thực hiện của mỗi hoạt động. Ví dụ, tiêu thức phân bổ cho hoạt động sử dụng máy móc thiết bị là số giờ máy hoạt động. Nếu giờ máy hoạt động cho việc sử dụng máy móc thiết bị để sản xuất SP tăng lên, điều này chỉ ra rằng thực hiện cho hoạt động sử dụng máy móc thiết bị là không hiệu quả. Nếu số giờ máy giảm, sự thực hiện cho hoạt động sử dụng máy móc thiết bị được cải thiện mà lần lượt dẫn đến việc giảm, chi phí của sản phẩm và vì thế gia tăng lợi ích. Tương tự như vậy, các tiêu thức phân bổ phù hợp là thước đo hoạt động cho tất cả các hoạt động được xác định trong DN.

Từ việc phân tích các hoạt động, các hoạt động tạo giá trị và hoạt động không tạo giá trị được xác định rõ ràng. Tại XN, các hoạt động mua và xử lý NVL là hoạt động không tạo giá trị chiếm tỷ trọng lớn nên cần được loại bỏ. Tuy nhiên,

điều này cũng là khó vì để giảm bớt hoạt động xử lý NVL thì XN cần phải tăng số lần mua (tránh tồn kho NVL cần phải xử lý) và CP mua với mục tiêu giảm hoạt động xử lý (cụ thể là phơi sấy NVL và xử lý theo đúng quy cách). ABM sử dụng thông tin do ABC để thúc đẩy các nhà quản trị trong việc cải thiện và giám sát việc thực hiện các hoạt động của họ.

Việc hiểu rõ về tình hình CP, doanh thu của từng loại SP sản xuất sẽ giúp các DN có các quyết định đúng đắn nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh chung của toàn doanh nghiệp. Dễ dàng nhận thấy, các DN sau mỗi chu kỳ kinh doanh đều lập báo cáo kết quả kinh doanh trên cơ sở đó phân tích hiệu quả kinh doanh của toàn DN.

Như mục 1.1.2 đã phân tích, báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng CP chỉ phù hợp với kế toán tài chính không phù hợp với quản trị CPKD và không thể phân tích mối quan hệ CP – khối lượng – lợi nhuận được vì theo hình thức này cho biết rất ít thông tin về cách ứng xử CP. Chính vì vậy, các DN nên thiết lập báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử CP. Khi thiết lập báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử CP, DN cần phân loại CP theo cách ứng xử.

Cụ thể tại XN, tác giả đang phân tích có thể phân loại CP theo cách ứng xử như sau: Các chi phí khả biến bao gồm: CPNVLTT, CPNCTT, CP cho hoạt động mua sắm, các CP dịch vụ mua ngoài, CP bao gói và vận chuyển; các CP bất biến bao gồm: CP máy móc thiết bị, khấu hao, CP cho hoạt động quản trị. Thêm vào đó, các DNCBG Việt Nam thường sản xuất kinh doanh rất nhiều loại SP. Qua khảo sát cho thấy, hiện nay các DNCBG chưa tiến hành đánh giá hiệu quả sản xuất kinh doanh của từng loại SP. Hệ thống kế toán hiện tại không cung cấp các thông tin về SP nào có khả năng sinh lời cao, SP nào có kết quả kinh doanh tốt, DN nên tập trung mở rộng sản xuất kinh doanh SP nào. Chính vì vậy, tác giả cho rằng việc đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của từng loại SP là rất cần thiết. Để đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh của từng loại SP, các DNCBG cần lập báo cáo kết quả kinh doanh theo loại sản phẩm. Bảng 3.8 minh họa báo cáo kết quả kinh doanh theo loại SP ở XN.

**Bảng 3.8 Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử chi phí tháng 6/2010**

Chỉ tiêu	Hòm gỗ	Pallet	Thanh chèn
Doanh thu thuần	576.390.158	94.355.181	78.304.621
(Trừ) Chi phí khả biến	501.526.860	63.211.311	28.429.400
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	415.738.060	35.883.738	15.255.280
- Chi phí nhân công trực tiếp	62.900.000	7.487.811	4.491.960
- Chi phí cho hoạt động mua sắm	5.767.250	7.208.919	1.441.560
- Chi phí dịch vụ mua ngoài	7.185.900	3.959.388	2.640.400
- Chi phí bao gói	9.101.630	7.281.387	1.820.400
- Chi phí vận chuyển	834.020	1.390.068	2.779.800
Số dư đảm phí	74.863.298	31.143.870	49.875.221
(Trừ) Chi phí bất biến	13.107.210	21.034.386	41.485.440
- Chi phí sử dụng máy móc thiết bị	4.573.340	1.931.382	3.393.160
- Chi phí khấu hao	1.117.410	472.140	829.840
- Chi phí hoạt động quản trị	7.452.460	18.630.864	37.262.440
Lãi thuần	61.756.088	10.109.484	8.389.781

*Nguồn: số liệu tại Xi nghiệp và tính toán của tác giả*

Bảng 3.8 cho thấy lãi thuần của sản phẩm thanh chèn là thấp nhất với tổng mức lãi là 8.389.781 đồng (chỉ chiếm 10% trong tổng mức lãi thuần của XN). Kết hợp với kết quả do ABC cung cấp ta kết luận sản phẩm thanh chèn không phù hợp với XN không những vì CPKD chung cho sản phẩm này quá nhiều mà còn không mang lại lợi ích cao.

### **3.3. Điều kiện cơ bản để ứng dụng quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

#### **3.3.1. Đối với doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam**

##### **3.3.1.1. Đối với các nhà quản trị doanh nghiệp**



### ❖ **Sự quan tâm của nhà quản trị cấp cao**

Sự tồn tại của hệ thống quản trị CPKD trong mỗi DN xuất phát từ nhu cầu thông tin kinh tế bên trong của các nhà quản trị doanh nghiệp. Chính vì vậy, để có thể vận hành mô hình ABC/M trong các DN CBG Việt Nam, các nhà quản trị DN cần phải có nhận thức đúng đắn về vai trò của hệ thống thông tin kế toán, đặc biệt là hệ thống thông tin kế toán quản trị (hay hệ thống quản trị CPKD). Có thể khẳng định chắc chắn rằng bất cứ một nhà quản trị DN nào cũng nhận thấy việc kiểm soát chi phí là một yếu tố mang tính quyết định tới sự thành công hay thất bại trong hoạt động kinh doanh của DN, đặc biệt là trong điều kiện cạnh tranh ngày càng gay gắt của ngành công nghiệp CBG hiện nay. Tuy nhiên, làm thế nào để kiểm soát chi phí thì các nhà quản trị DN chưa thực sự tin tưởng vào hệ thống kế toán. Hiện nay, việc hoạch định các chiến lược kinh doanh cũng như việc ra các quyết định kinh doanh hàng ngày của các nhà quản trị DN nói chung đều không phải dựa trên các thông tin do hệ thống kế toán cung cấp mà chủ yếu dựa vào bản lĩnh, kinh nghiệm và thói quen của các nhà quản trị. Các nhà quản trị DN hiện nay thường cho rằng vai trò quan trọng nhất của hệ thống kế toán là thực hiện những gì mà chế độ tài chính kế toán của nhà nước yêu cầu, họ chưa nhận thấy vai trò quan trọng của hệ thống thông tin kế toán, đặc biệt là thông tin quản trị CPKD. Chính vì vậy, tác giả cho rằng cần xây dựng các kênh thông tin để giúp các nhà quản trị DN nhận thấy tầm quan trọng của hệ thống thông tin quản trị CPKD nói chung và hệ thống ABC/M nói riêng, thí dụ như thông qua diễn đàn của Hiệp hội gỗ và lâm sản Việt Nam. Khi đã có những nhận thức đúng đắn về vai trò của hệ thống ABC/M, các nhà quản trị DN sẽ có những định hướng đúng đắn và cần thiết cho việc xây dựng hệ thống ABC/M trong DN mình. Hệ thống ABC/M sẽ có địa vị rõ ràng trong DN và được bố trí về nhân sự cũng như được trang bị cơ sở vật chất tương xứng.

Thật vậy, nếu những nhà quản trị cấp cao nhất trong tổ chức không hiểu và thể hiện sự quan tâm đến việc thực hiện ABC/M thì hệ thống sẽ không được triển khai và ứng dụng. Họ phải là người tỏ ra quan tâm hơn các cấp hoạt động khác. Họ phải cho thấy rằng thực hiện ABC/M trong DN là trách nhiệm của tất cả các cấp

quản trị. Tuy nhiên, việc truyền đạt này phải được chuyển giao từ nhà quản trị cao nhất, người mà chịu trách nhiệm cho việc cải thiện toàn bộ sản lượng của DN. Nhà quản trị cấp cao nên tập trung vào các quyết định chiến lược dài hạn dựa trên chất lượng, tính mềm dẻo và khả năng thích ứng. Để khuyến khích việc sử dụng thông tin ABC/M, nhà quản trị cấp cao phải sử dụng thông tin ABC/M trong truyền đạt và thảo luận với các nhân viên khác.

❖ **Tổ chức thực hiện ABC/M (Quá trình thay đổi)**

Sự ủng hộ của nhà quản trị cấp cao sẽ điều khiển quá trình thay đổi với mục tiêu đạt tới sự cam kết cải thiện liên tục. Đầu tiên, thực hiện ABC/M trong các DNDBG cần được tổ chức với quy mô nhỏ như có thể nhằm giảm tổng chi tiêu của DN. Nhóm thực hiện gồm 01 nhà quản trị và 01 trợ lý. Nhóm này luôn gặp mặt thường xuyên nhằm đưa ra các vấn đề quản trị kinh doanh, công nghệ, chiến lược đôi khi là cả các vấn đề quản trị hàng ngày. Một khi tổ chức đã thành lập ABC/M, bước tiếp theo là lập kế hoạch cho chương trình cải thiện hoạt động. Thêm vào đó, hầu hết các DNDBG Việt Nam là các DN vừa và nhỏ mà trong các DN này lại không nhiều kênh "quan liêu" vì số cấp trong tổ chức. Đây là tiềm năng cho các nhân viên và công nhân làm việc trong các nhóm. Điều này sẽ trở nên dễ dàng để thực hiện hoạt động của ABC/M trong DN loại này.

❖ **Khuyến khích nhằm thúc đẩy sự tham gia của các thành viên không phải là kế toán viên**

Việc khuyến khích những cá nhân hay nhóm, không phải là các nhân viên kế toán, sử dụng thông tin ABC/M là một yếu tố quyết định quan trọng của việc thực hiện thành công hệ thống ABC/M vì ABC/M cung cấp thông tin kinh tế cần thiết cho tất cả mọi người trong DN chứ không chỉ cho kế toán viên. Chính họ là những người góp phần cho việc thực hiện của hệ thống ABC/M có hiệu quả. Họ cũng là kết quả của sự quan tâm của nhà quản trị cấp cao đến hệ thống, là sự kết hợp của ABC/M tới các chiến lược cạnh tranh và sự kết hợp của ABC/M tới việc đánh giá và bù đắp sự thực hiện cũng như đào tạo việc thực hiện ABC/M. Việc khuyến khích

này cũng thúc đẩy các nhân viên hay các nhà quản trị chấp nhận và thực hiện nhiều thông tin ABC/M.

❖ **Giáo dục và đào tạo về ABC/M**

Đào tạo là cần thiết cho thực hiện, thừa hành, sử dụng và chấp nhận hệ thống ABC/M hiệu quả. Đào tạo là một quá trình liên tục và nên chia thành 3 nhóm đối tượng trong thiết kế chương trình đào tạo; bao gồm:

- Nhóm quản trị: phải có đủ kiến thức về hệ thống ABC/M và những lợi ích tiềm năng của hệ thống;
- Nhóm những người thực hiện: phải có đủ kiến thức về những đòi hỏi thiết kế chuyên môn, khả năng sử dụng phần mềm và tổ chức dự án;
- Nhóm những người sử dụng: nên am hiểu những lợi ích của hệ thống thông tin ABC/M và sử dụng chúng như thế nào trong việc ra quyết định.

❖ **Kiểm tra quá trình thực hiện**

Chức năng kiểm tra, kiểm soát quá trình thực được thiết kế nhằm tối đa hóa lợi ích của DN CBG, tối đa hóa hiệu quả sử dụng các nguồn lực bằng việc đảm bảo thực hiện các chính sách quản trị. Đây là hoạt động bình thường cho những chủ doanh nghiệp, các giám đốc điều hành và đội ngũ quản trị trong DN nhằm thể hiện sự quan tâm hơn trong các hoạt động kiểm soát hàng ngày. Khi hệ thống ABC/M trở nên phổ biến thì việc thực hiện hệ thống trở nên quan trọng. Việc đo lường và kiểm tra quá trình thực hiện đóng vai trò quan trọng và cần phải được tiến hành trong suốt thời kỳ; bao gồm: bắt đầu với các quyết định đầu tiên, tiếp đến là đề cập đến đào tạo công nhân và tiếp tục là quá trình thiết kế hệ thống, thu thập dữ liệu theo yêu cầu...

3.3.1.2. Đối với bộ phận cung cấp thông tin kinh tế

Để thực hiện tốt các chức năng của mình, tổ chức bộ máy quản trị CPKD trong các DN CBG cần đáp ứng các yêu cầu sau:

❖ **Về tổ chức**

Các DN cần tổ chức lại bộ phận kế toán doanh nghiệp phải đáp ứng được các yêu cầu cơ bản:

- Phân biệt rõ hai bộ phận kế toán tài chính và tính CPKD. Đây là hai bộ phận khác nhau, vừa liên hệ với nhau bởi sử dụng chung số liệu ghi chép ban đầu lại vừa mang tính độc lập tương đối vì mục đích, nguyên tắc của hai bộ phận này khác nhau.
- Bộ phận kế toán doanh nghiệp phải gọn, nhẹ mà vẫn thực hiện có hiệu quả các nhiệm vụ đặt ra.
- Phải đảm bảo nguyên tắc của công tác kế toán. Yêu cầu đòi hỏi, khi phân công, kiêm nhiệm phải phù hợp với Điều lệ tổ chức kế toán Nhà nước.

#### ❖ Về nhân lực

Trên cơ sở phải tổ chức bộ phận kế toán với hai bộ phận kế toán tài chính và tính CPKD, vừa có quan hệ với nhau lại vừa mang tính độc lập tương đối với nhau thì về mặt nhân lực, phải xác định xem phải giảm bao nhiêu cán bộ kế toán ở bộ phận kế toán tài chính vì thực tế khi đã phân định cụ thể, nhiều nội dung mà kế toán tài chính đang làm lại thuộc bộ phận tính CPKD. Đồng thời, phải tùy thuộc vào các đặc điểm kinh tế - kỹ thuật, vào nhiệm vụ mà bộ phận quản trị CPKD phải đảm nhận để xác định xem DN cần bao nhiêu cán bộ kế toán để thực hiện nhiệm vụ này. Trên cơ sở đó, mỗi DN xác định số cán bộ, nhân viên kế toán cho cả hai bộ phận: kế toán tài chính và tính CPKD.

Tiếp đó, tác giả cho rằng, cần bố trí những nhân viên có năng lực và trình độ cao, không chỉ có các kiến thức kế toán mà còn phải am hiểu sâu sắc về quá trình tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh trong DN/CBG trong bộ máy quản trị CPKD nói chung và bộ máy ABC/M nói riêng. Do phạm vi của ABC/M rất rộng và mang tính linh hoạt cao nên những nhân viên này cần được đào tạo một cách chính qui về quản trị CPKD và có khả năng sáng tạo, vận dụng linh hoạt những kiến thức mình có vào các tình huống cụ thể của doanh nghiệp. Để có được các thông tin hữu ích cung cấp cho các nhà quản trị doanh nghiệp, bộ phận ABC/M không thể tác nghiệp một cách độc lập mà phải có sự kết hợp chặt chẽ với các bộ phận khác trong doanh nghiệp. Chính vì vậy, bên cạnh những định hướng cơ bản của các nhà quản trị, những nhân viên ABC/M phải là những người có khả năng làm việc nhóm, dễ thích

nghi và có khả năng liên kết với các nhân viên ở các bộ phận chức năng khác trong doanh nghiệp.

#### ❖ Về cơ sở vật chất

Có thể nhận thấy khối lượng dữ liệu mà hệ thống ABC/M phải xử lý để chuyển thành những thông tin hữu ích là rất lớn, đa dạng và phức tạp hơn rất nhiều so với hệ thống kế toán tài chính. Điều này đòi hỏi các DN CBG cần có những đầu tư thích đáng cho hệ thống ABC/M, với các máy vi tính tốt và các phần mềm xử lý thông tin. Theo tác giả, mặc dù lợi ích của việc đầu tư này không thể lượng hoá một cách rõ ràng như các loại đầu tư khác, đầu tư cho hệ thống quản trị CPKD nói chung và hệ thống ABC/M là điều kiện cần để mang lại lợi thế cạnh tranh cho các DN CBG.

#### 3.3.2. Đối với Nhà nước

Hiện tại khái niệm về kế toán quản trị (hay quản trị CPKD) đã được đề cập đến trong Luật Kế toán được Quốc hội thông qua ngày 17/6/2003. Điều 10 Luật Kế toán khẳng định hệ thống kế toán trong mỗi đơn vị bao gồm hai bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị. Trong đó kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị. Ngày 12/6/2006 Bộ Tài chính cũng đã ban hành thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp, tạo cơ sở ban đầu cho việc nhận thức cũng như định hướng cho việc tổ chức thực hiện kế toán quản trị trong các doanh nghiệp. Mặc dù có tính linh hoạt cao nhưng việc xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị (quản trị CPKD) là một công việc mới mẻ, đầy khó khăn và thách thức đối với các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và các DN CBG nói riêng, nhất là khi thói quen tổ chức thực hiện công tác kế toán trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay là thực thi theo những quy định của chế độ tài chính - kế toán do Bộ Tài chính ban hành.

Mặt khác, như đã đề cập trong chương 1 và mô hình ABC/M xây dựng ở phần trên, để các thông tin quản trị CPKD nói chung và ABC/M nói riêng cung cấp có ý nghĩa thực tiễn đối với các nhà quản trị, phương pháp quản trị CPKD nói

chung và phương pháp ABC/M nói riêng có những điểm khác biệt nhất định so với các phương pháp kế toán tài chính theo các hướng dẫn cụ thể hiện hành. Chính vì vậy, theo tác giả các cơ quan quản lý Nhà nước như Bộ Tài chính (Vụ chế độ kế toán và Tổng cục Thuế) cần có nhận thức, ban hành chính sách trên cơ sở tách biệt giữa kế toán tài chính và tính CPKD nhằm giảm bớt khó khăn cho các DN khi xây dựng và vận hành hệ thống quản trị CPKD nói chung và hệ thống ABC/M nói riêng. Chúng ta đều biết, hiện nay các nhà quản trị trong các DN Việt Nam nói chung và các nhà quản trị trong các DN CBG nói riêng không có sự nhận thức đúng đắn về vai trò của quản trị CPKD, hầu hết các quyết định của họ đều không phải dựa trên việc phân tích thông tin một cách khoa học. Một trong những lý do cơ bản của tình trạng này là môi trường hoạt động kinh doanh của các DN không thật sự cạnh tranh bình đẳng. Phần lớn các DN khảo sát đều thể hiện mối lo lắng về sự cạnh tranh thiếu lành mạnh giữa các DN trong mua nguyên liệu và tiêu thụ sản phẩm cùng với sự thiếu coi trọng và thiếu quan tâm xây dựng quan hệ hợp tác lành mạnh giữa các DN dẫn đến bị ép giá trong mua và bán cũng như những bất lợi trong kinh doanh, gây nên thua thiệt. Nhằm tạo ra một môi trường cạnh tranh lành mạnh để cho các thể tự tin đưa ra các quyết định kinh doanh dựa trên tiềm lực của bản thân với sự hỗ trợ của ABC/M, Nhà nước cần có những thay đổi trong hệ thống pháp luật và chính sách kinh tế vĩ mô, cần có sự bình đẳng về giá, bình đẳng về phương thức tiếp thị. Có như vậy mới thúc đẩy được sự phát triển của ngành CBG trong nước và là tiền đề cho việc xây dựng và vận hành hệ thống ABC/M trong các DN CBG Việt Nam.

### **Kết luận chương 3**

Chương 3 luận án đã tập trung giải quyết các vấn đề sau đây:

Thứ nhất, luận án đã đưa ra các quan điểm, mục tiêu phát triển ngành công nghiệp chế biến gỗ đến năm 2015 và định hướng đến năm 2025 và nhu cầu thông tin về CPKD cho việc ra các quyết định kinh doanh của ngành. Trên cơ sở đó, luận án khẳng định sự cần thiết phải quản trị CPKD theo quá trình hoạt động.

Thứ hai, các giải pháp ứng dụng ABC/M được luận án đề cập tới trên hai nhóm giải pháp cơ bản; đó là: giải pháp triển khai thực hiện và giải pháp điều kiện.

Các giải pháp này được xây dựng trên cơ sở nền tảng lý luận và thực tiễn, như một gợi ý đối với các DNCBG Việt Nam nhằm tiếp nhận và thực hiện ABC/M.

## **KẾT LUẬN**

Quản trị CPKD hiệu quả là một trong những vấn đề then chốt để chắc chắn rằng DN đang tính toán, phân tích và kiểm soát các quá trình tạo giá trị. ABC/M là một trong những công cụ hữu ích để phân tích, dự toán và kiểm soát chi phí tốt hơn bằng việc tập trung vào các hoạt động tạo giá trị.

Quản trị CPKD truyền thống cho phép phân bổ nhanh chóng CPKD chung theo một tiêu thức phân bổ. Tuy nhiên phương pháp phân bổ này gặp phải bất cập khi nhận diện sản phẩm đang hao phí quá nhiều CPKD chung. Điều này dẫn tới DN quản trị CP không hiệu quả, do đó lợi nhuận thu được kém. Để khắc phục hạn chế này, ABC/M là công cụ định hướng quá trình và thu thập các thông tin từ các quá trình đó. ABC/M dùng để xác định: cái gì cần được làm? Và từ đó ABC/M giúp phân bổ các nguồn lực hiệu quả nhất. Tiếp đó, ABC/M giúp các nhà quản trị thấy được lợi ích của việc kết hợp các nhu cầu nguồn lực với khả năng sẵn có, tăng cường cải thiện sản lượng. Mặc dù, ABC/M có nhiều lợi ích hơn quản trị CPKD truyền thống nhưng thực hiện ABC/M mất nhiều thời gian và nguồn lực hơn. Tuy nhiên, quản lý và tiết kiệm chi phí trong dài hạn có thể bù đắp lại những chi phí ban đầu khi thực hiện ABC/M.

Luận án này đưa ra đề giới thiệu ABC/M trong các DNCBG Việt Nam. Đặc biệt Luận án cố gắng để đánh giá thực trạng quản trị CPKD trong các DNCBG Việt Nam để từ đó xây dựng phương án ứng dụng ABC/M trong các DNCBG. Ngoài ra, Luận án cũng cố gắng nghiên cứu khả năng ứng dụng và các nhân tố ảnh hưởng đến sự tiếp nhận ABC/M trong các DNCBG Việt Nam. Tuy nhiên, trong quá trình tiến hành nghiên cứu khảo sát, tác giả đã gặp phải những khó khăn nhất định dẫn đến một số hạn chế của Luận án như:

- Do điều kiện về nguồn lực và thời gian nghiên cứu còn nhiều hạn chế nên số mẫu điều tra còn khá khiêm tốn, 60 doanh nghiệp. Số mẫu đại diện này là rất ít nếu so với 2.526 DN trên địa bàn cả nước và rõ ràng không thể đại diện

được đầy đủ hiện trạng quản trị CPKD và mức độ tiếp nhận ABC/M của các DN CBG.

- Trong 60 DN gửi thư khảo sát, tác giả nhận được 28 thư phúc đáp. Với kết quả này thì khó có thể đưa ra được những kết luận thỏa đáng về mức độ biến đổi đáng kể của các biến thái độ và tổ chức, các biến kỹ thuật và các biến ngữ cảnh trong sự tiếp nhận ABC/M.
- Do điều kiện hạn chế, việc chọn điểm nghiên cứu phỏng vấn sâu chỉ thực hiện được tại Hà Nội đại diện cho 4 Trung tâm sản xuất đồ gỗ chính là Đồng bằng sông Hồng, tỉnh Bình Định, Tây Nguyên (Gia Lai, Đak Lak) và Miền Nam Việt Nam (Bình Dương, Tp. HCM, Đồng Nai và Long An) là chưa mang tính đại diện đầy đủ. Thêm vào đó, việc chọn một Xí nghiệp với qui mô sản xuất nhỏ, qui trình công nghệ giản đơn làm ví dụ minh họa cho phân tích và luận giải của tác giả cũng chưa thể hiện được tính đầy đủ và cấp thiết cho việc tiếp nhận ABC/M trong các DN CBG Việt Nam. Việc chỉ lựa chọn Hà Nội cũng như chỉ chọn một doanh nghiệp nhỏ làm ví dụ minh họa là một hạn chế của nghiên cứu.

Tuy nhiên, những hạn chế hiện tại của Luận án sẽ là cơ hội cho các nghiên cứu trong tương lai về sự tiếp nhận và thực hiện thành công ABC/M trong các DN Việt Nam.



**DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ**

1. Th.s Phạm Hồng Hải (2008), “Tính chi phí kinh doanh – Cơ sở cho chính sách giá cả”, *Tạp chí Kinh tế và Dự báo*, số 7 tháng 4/2008, trang 41.
2. Th.s Phạm Hồng Hải (2009), “Giới thiệu mô hình quản trị chi phí kinh doanh dựa trên hoạt động (ABC/M)”, *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, số kỳ 2 tháng 7/2009, trang 84.
3. Th.s Phạm Hồng Hải (2010), “Thay đổi hệ thống tính chi phí kinh doanh gắn với tái cấu trúc doanh nghiệp Việt Nam hiện nay”, *Tạp chí Kinh tế & Phát triển*, số 154(II), tháng 4/2010, trang 52.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

- **Tiếng Việt**

1. Lê Khắc Côi (2008), *Thấy gì qua khảo sát 60 doanh nghiệp chế biến gỗ Bình Định*, Bộ nông nghiệp và phát triển nông thôn, Chương trình hỗ trợ ngành lâm nghiệp và đối tác.
2. Cục chế biến nông lâm thủy sản và nghề muối (2010), *Báo cáo tổng hợp Quy hoạch công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam (đến năm 2015 và định hướng đến năm 2025)*, Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn, Hà Nội.
3. Phan Ánh Hè (2009), “Thực trạng ngành công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam và giải pháp ứng phó với sự thay đổi của thị trường gỗ thế giới”, *Tạp chí Phát triển kinh tế*, Tháng 6/2009.
4. Hiệp Hội gỗ và lâm sản Việt Nam (2008), *Báo cáo tóm tắt kết quả điều tra thực trạng các doanh nghiệp chế biến gỗ Việt Nam*, Hà Nội.
5. Nguyễn Ngọc Huyền (2003), *Giáo trình Quản trị chi phí kinh doanh*, Nxb thống kê, Hà Nội.
6. Nguyễn Ngọc Huyền (2010), *Triển khai tính và quản trị chi phí kinh doanh phù hợp với phương thức quản trị kinh doanh hiện đại*, NXB Đại học kinh tế quốc dân.
7. Nhóm chuyên gia ngành hàng (2007), *Hồ sơ ngành hàng lâm sản*, Trung tâm Tư vấn Chính sách Nông nghiệp – Viện Chính sách và Chiến lược Phát triển Nông nghiệp Nông thôn.
8. Nguyễn Tôn Quyền, Trịnh Vỹ, Huỳnh Thạch, Vũ Bảo (2006), *Cẩm nang ngành Lâm Nghiệp – Chương Công nghiệp chế biến gỗ ở Việt Nam*, Bộ nông nghiệp và phát triển nông thôn, Chương trình hỗ trợ ngành lâm nghiệp và đối tác.
9. Nguyễn Tôn Quyền, Vũ Long, Lê Quang Trung, Huỳnh Thạch (2008), *Báo cáo 1: Thực trạng ngành công nghiệp chế biến gỗ Việt Nam*, Hiệp Hội gỗ và lâm sản Việt Nam (VIFOREST), Hà Nội.

10. Trang Xúc tiến thương mại - Bộ Nông nghiệp và PTNT (2010), *Báo cáo mặt hàng gỗ và sản phẩm gỗ*, trên trang web <http://xttm.agroviet.gov.vn>.
11. Trung tâm Thông tin PTNNNT (ARGOINFO) (2010), *Báo cáo thường niên ngành gỗ năm 2010 và triển vọng năm 2011*, [www.bifa-vn.com](http://www.bifa-vn.com).
12. Trung tâm Thương mại Quốc tế UNCTAD/WTO (ITC) và Cục Xúc tiến Thương mại Việt Nam (VIETRADE) (2009), *Chiến lược Xuất khẩu Quốc gia ngành Công nghiệp Chế biến gỗ Việt Nam*, trên trang web <http://vietrade.gov.vn>

- **Tiếng Anh**

13. Amir H. Khataie (2011), *Activity- based costing in Supply Chain Cost Management Decision Support Systems*, The Department of Mechanical and Industrial Engineering, Concordia University Montréal, Quesbec, Canada.
14. Anderson S.W. et al. (2002), "Factors influencing the performance of activity based costing teams: a field study of ABC model development time in the automobile industry", *Accounting, Organizations and Society* (27), pp. 195–211.
15. Andrew Hughes (2005), "ABC/ABM – activity – based costing and activity – based management: A profitability model for SMEs manufacturing clothing and textiles in the UK", *Journal of Fashion Marketing and Management*, Vol.9, No.1, pp. 8-19.
16. Arkadiusz Januszewski (2008), *Activity-Based Costing System for a Small A Manufacturing Company: A Case Study*, Copyright © 2008, IGI Global, distributing in print or electronic forms without written permission of IGI Global is prohibited.
17. Barfield, Raiborn, Kinney (1998), *Cost Accounting- Traditions and innovations, 4th edition*, South-Western College.
18. Boris Popesko and Petr Novak (2008), "Activity-Based Costing Applications In the Czech Republic", *Lex et Scientia International Journal Nr. XV*, Vol.1, pp.69-75.

19. Brian Rowland (2003), *Activity-Based Cost Management in Government - Applying ABC/M to critical problems in the public sector*, SAS Institute Inc.
20. Byrne, Stower, Torry (2007), "Activity Based Costing Implementation Success in Australia", *Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(1), pp.37-51.
21. Cotton W.D.J. et al. (2003), "Note on a New Zealand replication of the Innes et al. UK activity-based costing survey", *Management Accounting Research*, 14, pp.67-72.
22. Chongruksut W. (2002), *Adoption of activity based costing in Thailand*, Unpublished DBA thesis, Victoria, Victoria University.
23. Cokins G. (2001), *Activity-based cost management – An Executive’s guide*, John Wiley & Sons, Inc.
24. Darrell Lucas (2007), An investigation using Activity-based Costing to define the Cost to Serve of different Customer Channels through an UK National Distribution Centre, Cranfield University.
25. David Ben, Arie, Li Qian (2003), "Activity-based cost management for design and development stage", *Int.J. Production Economics* 83, pp.169-183.
26. Dawn J. Sedgley and Christopher F. Jackiw (2001), *Using SAP R/3 to Support Activity-Based Costing*, John Wiley & Sons, Inc.
27. George L. Somogyi, John B. Augustin, Jason J. Balogh, Kelly L. Mohritz and Arthur Andersen, "The Mysteries of Activity Based Costing in Oracle Applications Release 10.7SC", [costperformsig.oaug.org/costperformsig/115P.pdf](http://costperformsig.oaug.org/costperformsig/115P.pdf).
28. Gunasekaran A., Sarhadi M. (1998), "Implementation of activity-based costing in manufacturing", *Int. J. Production Economics*, 5657, pp.231-242.
29. Gunasekaran A., Marri H. B. and Grieve R. J. (1999), "Justification and implementation of activity-based costing in small and medium-sized enterprises", *Logistics Information Management*, Volume 12, number 5, pp. 386-394, MCB University Press.

30. Gunasekaran A. et al. (2000), "Activity-based management in a small company: a case study", *Production planning and control*, Vol. 11(4), pp.391-399.
31. Gupta M., Galloway K. (2003), "Activity-based costing/management and its implications for operations management", *Technovation*, (23), pp.131-138.
32. Gurses A. P. (1999), *An Activity – Based Costing and Theory of Constraints Model for Product-Mix Decisions*, Unpublished M Sc thesis in industrial and systems engineering, Virginia, Virginia Polytechnic Institute and State University.
33. Hasan Al-Basteki and Sayel Ramadan (1998), "A Survey of Activity-Based Costing Practices in Bahraini Manufacturing Firms", *JKAU: Econ. & Adm.*, Vol. 11, pp.17-29 (1418 A.H./1998 A.D.).
34. [HigherEd.mcgraw-hill.com/sites/dl/free/0073128155/.../blo28155\\_ch05.pdf](http://HigherEd.mcgraw-hill.com/sites/dl/free/0073128155/.../blo28155_ch05.pdf), *Chapter 5: Activity-Based Costing and Management*.
35. Hooshang M. Beheshti (2004), "Gaining and sustaining competitive advantage with activity based cost management system", *Industrial Management & Data Systems*, Volume 104, Number 5, pp. 377-383.
36. Ibrahim Abd El Mageed Ali El Kelety (2006), *Towards a conceptual framework for strategic cost management - The concept, objectives, and instruments*, Chemnitz University of Technology.
37. Jamaliah Abdul Majid and Maliah Sulaiman (2008), "Implementation of activity based costing in Malaysia", *Asian Review of Accounting*, 16 (1), pp.36-55.
38. James R. Martin *Management Accounting: Concepts, Techniques & Controversial Issues*, Management Accounting Web.
39. Joanna Pasięka et al. (2007), "Activity-based costing & management", *Management Accounting*.

40. John A. Brierley, Christopher J. Cowton, Colin Drury (2008), "Investigating activity-based costing in manufacturing industry", *Cyprus International Journal of Management*, 13 (1). pp. 21-33. ISSN 1450 0000.
41. John Innes, Falconer Mitchell and Donald Sinclair (2000), "Activity-based costing in the U.K.'s largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results", *Management Accounting Research*, (11), pp.349–362
42. John Y. Lee (2002), "An Examination of International differences in adoption and theory development of activity based costing", *Advances in International Accounting*, Volume 15, pp.65-77.
43. Joni Marjanen (2009), *Activity-Based Costing as a Management Accounting Tool in Wholesale Business: Case ABB Oy, Product Support*, Helsinki Metropolia University of Applied Sciences.
44. Kallunki J.P. , Silvola H. (2008), "The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing", *Management Accounting Research*, (19), pp.62–79.
45. Kevin R. Moore (2000), *Using Activity-Based costing to improve performance: A case study report*, Air command and staff college, Air University.
46. Klaus Ceynowa (2000), "Activity-based cost management in academic libraries – a project of the German Research Association", *Performance Measurement and Metrics*, vol. 1(2), pp. 99–114.
47. Lana Y.J. Liu, Fei Pan (2007), "The implementation of Activity-Based Costing in China: An innovation action research approach", *The British Accounting Review*, 39, pp. 249–264.
48. Lino Cinquini, Falconer Mitchell (2005), "Success in management accounting: lessons from the activity-based costing/management experience", *Journal of Accounting & Organisational Change*, 1, pp.63-78.
49. Lopin Kuo (2004), *The function of management decision for ABC and application in the Airline Industry*, thesis.lib.ncu.edu.tw.

50. Lucas Makomane Taba (2005), "Measuring the Successful Implementation of Activity Based Costing in the South African Post Office", *College of Economics and management sciences*, University of South Africa.
51. Major M., Hopper T. (2005), "Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company", *Management Accounting Research*, (16), pp.205–229.
52. Manoj Anand (2005), "A Review of Research on the Theory and Practice of Cost Management", *South Asian Journal of Management*, volume 11(1), (SSRN-id625063).
53. Manoj Anand, B.S. Sahay và Subhashish Saha (2005), "Activity-Based Cost Management Practices in India: An Empirical Study", *Decision*, Vol.32 (1), pp.123 – 152.
54. Marc J.F. Woutersa (1994), "Decision orientation of activity-based costing", *Int. J. Production Economics*, 36, pp.75-84.
55. Maurice Gosselin (2002), *A Cross National Investigation of Factors Influencing Activity-Based Cost Management in Six Countries*.
56. Mehran Nejati, Azadeh Shafaei, Mostafa Nejati (2008), *Issues in global business and management research*, Universal Publishers, Boca Raton, Florida, USA.
57. Michael H. Granof et al. (2000), *Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively*, Grant Report, Department of Accounting, College of Business Administration, University of Texas at Austin.
58. Monir Zaman (1997), "Implementation of Activity Based Costing (ABC) in Some Australian Manufacturing Companies", *J.King Saud Univ.*, Vol. 9, Admin. Sci. (1), pp.21 – 37.
59. Mostaque Hussain Md. and Gunassekaran A. (2001), "Activity-based cost management in financial services industry", *Managing Service Quality*, Volume 11(3), pp. 213-223.

60. Narayanan V.G. and Ratna G. Sarkar (1999), *The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions at Insteel Industries- A Field Study*, Harvard Business School Boston, MA 2163, 617-495-6359.
61. Narcyz Roztock, Jorge F. Valenzuela (1999), *A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies*, 1999 ASEM National Conference Proceedings, Virginia Beach, October 21-23, 1999, pp.279-288.
62. Paolo Maccarrone (1998), "Activity-based management and the product development Process", *European Journal of Innovation Management*, Volume 1(3), pp. 148–156.
63. Paul Clarke and Robin Bellis-Jones (1996), "Activity-based cost management in the management of change", *The TQM Magazine*, Volume 8(2), pp.43-48, MCB University Press.
64. Paul Mayers (2005), *Activity Based Costing Review 2005/06 - Audit Guide*, <http://costkiller.net/tribune/Tribu-PDF/Activity-Based-Costing-Review-Audit-Guide.pdf>.
65. Peter J. Clarke, Nancy Thorley Hill and Kevin Stevens (1999), "Activity based costing in Ireland: barriers to, and opportunities for change", *Critical Perspectives on Accounting*, 10, pp.443-468.
66. Philip Beaulieu and Anita Lakra (2002), "Coverage of Criticism of Activity-Based Costing in Canadian", *Working Paper*, (18), <http://haskayne.ucalgary.ca/haskaynefaculty/files/haskaynefaculty/coverage.pdf>.
67. Player, S., and Cobble, C. (1999), *Cornerstones of Decision Making: Profiles of Enterprise ABM*, Oakhill Press. Robert E. Pajala (1987), *As Simple profit planning and cost management System for small sawmills*, The university of Minnesota Extension Service.
68. Roger K. Harvay (2003), "The ABCs of Activity – Based cost accounting for a distribution business", *White Paper II*, Value Associates, Ltd.



69. Roman L. Weil and Michael W. Maher (2005), *Handbook of Cost Management – Second edition*, John Wiley & Sons, INC.
70. Ronald W. Hilton, M. W. Maher and Frank Selto (2006), *Cost management: Strategies for business decisions - Third edition*, Mc Graw - Hill International Edition.
71. SAP AG, (2001), *Activity-Based Costing (CO-OM-ABC)*, Release 4.6C, Copyright 2001 SAP AG.
72. Sarah Moll (2005), *Activity Based Costing in New Zealand*, The University of Otago, Dunedin, New Zealand.
73. Sartorius K., Eitzen C. and Kamala P. (2007), "The design and Implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey", *Meditari Accountancy Research*, Vol.15, No.2, pp. 1-21.
74. Scott W. Gray (2010), *Factors that affect success in implementing activity based cost management in a government organization: a comparative case study analysis*, Naval Post graduate School Monterey, California.
75. Steven M. Kinsella (2002), *Activity Based Costing Model to Cost Academic Programs and Estimate Costs for Support Services in California Community Colleges*, ProQuest Information and Learning Company.
76. Surendra P. Agrawal, Satish Mehra, Philip H. Siegel (1998), "Cost Management System: An Operational Overview", *Managerial Finance*, Volume 24 (1), pp.60-77.
77. Tatsiopoulou I.P. , Panayiotou N. (2000), "The integration of activity based costing and enterprise modeling for reengineering purposes", *Int. J. Production Economics*, (66), pp. 33 – 44.
78. Tom Wingren (2005), *Essays in Activity – Based Costing: Mass – Tailorization, Implementation and New Applications*, Universitas Wasaensis.
79. Tony Adkin (2006), *Case studies in performance management - A Guide from the Experts*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey [2006.ISBN0471776599]

80. Troxel, R. and M. Weber (1990), "The evolution of activity-based costing", *Journal of Cost Management* (Spring), pp.14-22.
81. Vivek Ghosh, Srinivasan Jandyala, Sudharsan Krishnamurthy (2002), *Oracle Activity-Based Management Installation Guide, Release 11i*, Oracle Corporation.
82. Yanren Xiong; Wenbin Su; Thomas W Lin (2008), "Activity-Based Costing Popularity in China", *Cost Management*, 22(3), ABI/INFORM Global p.40.
83. [www.pearsoned.ca/highered/divisions/...acc/Ch05ManAcc.pdf](http://www.pearsoned.ca/highered/divisions/...acc/Ch05ManAcc.pdf), *Chapter 5: Cost Allocation and Activity-Based Costing Systems*.
84. Wendy Matthews, Jamie de Jager, Kerry van Harmelen, Ilse Wilson, Rowan Duval (2009), *The Development of an Activity Based Costing Model to Quantify the Real Costs of Delivering Water Services in Rural Areas*, Water Research Commission.
85. Wessels S. and Shotter M. (2000), "Organisational problems in respect of the implementation of activity-based costing in South Africa", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 8, pp. 215-227.
86. Zhang Yi Fei and Che Ruhana Isa (2010), "Factors Influencing Activity-Based Costing Success: A Research Framework", *International Journal of Trade, Economics and Finance*, Vol. 1, No. 2, August, 2010, 2010-023X.
87. Zhang Yi Fei and Che Ruhana Isa (2010), "Activity-Based Costing Success (ABC) Implementation in China: The Effect of Organizational Culture and Structure", [http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference\\_proceedings/APIR-A-2010-085-Zhang-Organizational-culture-and-structure.pdf](http://apira2010.econ.usyd.edu.au/conference_proceedings/APIR-A-2010-085-Zhang-Organizational-culture-and-structure.pdf).

## PHỤ LỤC

### Phụ lục 1A. Phiếu điều tra

#### Nghiên cứu về quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M)

Phiếu điều tra số: \_\_\_\_ Thời gian trả lời \_\_\_\_\_

#### Giới thiệu

Xin chào Quý vị. Tôi tên là Phạm Hồng Hải, Nghiên cứu sinh khóa 29 trường Đại học Kinh tế quốc dân Hà Nội. Tôi đang tiến hành nghiên cứu Luận án tiến sĩ với đề tài: "*Nghiên cứu quản trị chi phí kinh doanh theo quá trình hoạt động (ABC/M) trong các công ty chế biến gỗ Việt Nam*". Mục đích của luận án là trên cơ sở khái quát một số lý luận về ABC/M, nghiên cứu kinh nghiệm của các nước trên thế giới và tình hình thực tiễn ở Việt Nam; từ đó làm cơ sở đề xuất giải pháp xây dựng hệ thống xác định và cung cấp thông tin về chi phí kinh doanh trong các DNCN chế biến gỗ Việt Nam trong giai đoạn hiện nay.

Quý Công ty được lựa chọn một cách ngẫu nhiên để tham gia cuộc khảo sát này. Kính mong Ban giám đốc, Ban tài chính Quý Công ty dành chút thời gian để trả lời cho một số câu hỏi sau đây. Cũng xin lưu ý với Quý vị là không có quan điểm nào là đúng hay sai cả, tôi mong nhận được sự trả lời trung thực của Quý vị. Hơn nữa tất cả thông tin về công ty sẽ gộp chung với các công ty khác để xử lý thống kê và đều có giá trị cho nghiên cứu của tôi. Vì vậy, thông tin cá nhân và công ty sẽ không xuất hiện trong báo cáo kết quả nghiên cứu. Rất mong được sự công tác chân tình của quý vị.

#### Phần 1: Thông tin cá nhân

1. Giới tính của anh/chị? (Làm ơn khoanh tròn đáp án)
  - a. Nam
  - b. Nữ
2. Anh/ chị thuộc nhóm tuổi nào dưới đây? (Làm ơn khoanh tròn đáp án)
  - a. 20 – 30 tuổi
  - b. 31 – 40 tuổi
  - c. 41 – 50 tuổi
  - d. 51 – 60 tuổi
  - e. Hơn 60 tuổi

3. Làm ơn cho biết trình độ học vấn cao nhất của anh/ chị? (Làm ơn khoanh tròn đáp án)
- |                        |                |
|------------------------|----------------|
| a. PTTH                | c. Đại học     |
| b. Trung cấp/ Cao đẳng | d. Sau đại học |
4. Anh/ chị đã đạt học vị cao nhất ở đâu? (Làm ơn khoanh tròn đáp án)
- a. Ở Việt Nam
- b. Ở nước ngoài, làm ơn cho biết cụ thể nơi tốt nghiệp: .....
5. Anh/ chị đã làm việc trong lĩnh vực kế toán hay tài chính bao lâu? (Làm ơn khoanh tròn đáp án)
- |                  |                   |
|------------------|-------------------|
| a. Ít hơn 5 năm  | c. Từ 11 – 20 năm |
| b. Từ 5 – 10 năm | d. Hơn 20 năm     |

## **Phần 2: Đặc trưng của công ty**

6. Anh/ chị làm ơn cho qui mô lao động của công ty (Làm ơn khoanh tròn đáp án)
- |                          |                            |
|--------------------------|----------------------------|
| a. có dưới 5 người       | f. có từ 300 – 499 người   |
| b. có từ 5 - 9 người     | g. có từ 500 – 999 người   |
| c. có từ 10 - 49 người   | h. có từ 1000 – 4999 người |
| d. có từ 50 - 199 người  | i. từ 5000 người trở lên   |
| e. có từ 200 - 299 người |                            |
7. Anh/ chị làm ơn cho biết qui mô nguồn vốn của công ty (Làm ơn khoanh tròn đáp án)
- |                               |                            |
|-------------------------------|----------------------------|
| a. dưới 0,5 tỷ đồng           | e. có từ 10 – 50 tỷ đồng   |
| b. có từ 0,5 - dưới 1 tỷ đồng | f. có từ 50 – 200 tỷ đồng  |
| c. có từ 1 - dưới 5 tỷ đồng   | g. có từ 200 – 500 tỷ đồng |
| d. có từ 5 - dưới 10 tỷ đồng  | h. từ 500 tỷ đồng trở lên. |
8. Anh/ chị làm ơn mô tả cấu trúc tổ chức của công ty bằng việc cho điểm theo thang điểm sau (Làm ơn khoanh tròn đáp án)

	Hoàn toàn không	Không đáng kể	Vừa phải	Đáng kể	Mức độ cao nhất
a. Quyền lực tập trung	1	2	3	4	5
b. Có thứ bậc tôn ti	1	2	3	4	5
c. Sự tín nhiệm dựa vào nội quy hay chuẩn nghề nghiệp	1	2	3	4	5
d. Khác (làm ơn chỉ ra chi tiết) -----	1	2	3	4	5

9. Anh/ chị làm ơn cho biết cơ cấu tổ chức của công ty được tổ chức như thế nào?

	Có	Không
a. Kiểu trực tuyến	( )	( )
b. Kiểu chức năng	( )	( )
c. Kiểu trực tuyến – tư vấn	( )	( )
d. Kiểu trực tuyến – chức năng	( )	( )
e. Theo nhóm		
f. Kiểu ma trận		
g. Khác (làm ơn cho biết cụ thể) -----	( )	( )

### Phần 3: Cấu trúc chi phí của công ty

10. Anh/ chị làm ơn cho biết các loại kỹ thuật quản trị chi phí mà công ty đã sử dụng?

	Có	Không
a. Tính chi phí chuẩn		
b. Tính chi phí công việc		
c. Tính chi phí quá trình		
d. Tính chi phí theo mục tiêu		
e. Loại khác (làm ơn cho biết kỹ thuật cụ thể) -----		

11. Anh/ chị làm ơn cho biết mức độ quan trọng của mỗi nhân tố sau đây trong tính giá sản phẩm/ dịch vụ (Làm ơn khoanh tròn đáp án)

	Không quan trọng	Ít quan trọng	Khá quan trọng	Rất quan trọng	Cực kỳ quan trọng
a. Chi phí sản phẩm/ dịch vụ	1	2	3	4	5
b. Khách hàng	1	2	3	4	5
c. Đối thủ cạnh tranh	1	2	3	4	5
d. Nhân tố khác	1	2	3	4	5

12. Anh/ chị làm ơn cho biết mức độ quan trọng của dự toán chi phí tới mỗi chức năng sau:(Làm ơn khoanh tròn đáp án)

	Không quan trọng	Ít quan trọng	Khá quan trọng	Rất quan trọng	Cực kỳ quan trọng
a. Kiểm soát chi phí	1	2	3	4	5
b. Đánh giá hoạt động	1	2	3	4	5
c. Sự bồi thường	1	2	3	4	5
d. Lập kế hoạch hoạt động	1	2	3	4	5
e. Các quyết định phân quyền	1	2	3	4	5
f. Chức năng khác: -----	1	2	3	4	5

13. Anh/ chị làm ơn cho biết mức độ quan trọng của mỗi nhân tố dưới đây trong phân bổ chi phí chung của công ty (Làm ơn khoanh tròn đáp án)

	Không quan trọng	Ít quan trọng	Khá quan trọng	Rất quan trọng	Cực kỳ quan trọng
a. Kiểm soát chi phí sản phẩm/	1	2	3	4	5

dịch vụ					
b. Định giá sản phẩm/ dịch vụ	1	2	3	4	5
c. Báo cáo bên ngoài	1	2	3	4	5
d. Kế hoạch sản xuất/ dịch vụ	1	2	3	4	5
e. Sự tăng thêm/ giảm bớt sản phẩm/dịch	1	2	3	4	5
f. Đánh giá bộ phận	1	2	3	4	5
g. Đánh giá hoạt động của các nhà quản trị	1	2	3	4	5
h. Nhân tố khác: -----	1	2	3	4	5

14. Trong công ty anh/ chị, tiêu thức phân bổ nào dưới đây được sử dụng để phân bổ chi phí kinh doanh chung tới sản phẩm/ dịch vụ?

	Có	Không
a. Số giờ lao động trực tiếp	( )	( )
b. Tiền lương lao động trực tiếp	( )	( )
c. Số giờ máy hoạt động	( )	( )
d. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	( )	( )
e. Lượng sản xuất/dịch vụ khách hàng	( )	( )
f. Tiêu thức phân bổ khác -----	( )	( )

15. Tại công ty, tổng chi phí được chia theo tỷ lệ như thế nào theo danh mục dưới đây?

a. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	----- %
b. Chi phí lao động trực tiếp	----- %
c. Chi phí sản xuất chung	----- %

16. Trong tương lai gần, anh chị mong đợi như thế nào về sự tự quan giữa chi phí chung với chi phí sản xuất/ dịch vụ nhằm thay đổi công ty? (Làm ơn khoanh tròn đáp án)

- |                           |                       |
|---------------------------|-----------------------|
| a. Tăng một cách bền vững | d. Giảm không đáng kể |
| b. Tăng không đáng kể     | e. Giảm đáng kể       |





trị cấp cao					
19. Sự cung cấp đủ các nguồn lực như thời gian và sự tận tụy của ban quản trị cấp cao	1	2	3	4	5
20. Sự nổi kết chặt chẽ tới các chiến lược cạnh tranh, đánh giá hoạt động và sự cạnh tranh	1	2	3	4	5
21. Mục tiêu rõ ràng và ngắn gọn	1	2	3	4	5
22. Sự nhất trí, đồng thuận về mục tiêu					
23. Thiết kế các hệ thống bồi thường nhằm thúc đẩy các nhân viên thực hiện ABC/M	1	2	3	4	5
24. Sự cam kết các bộ phận ngoài phòng kế toán (như bán lẻ, marketing, kỹ thuật, sản xuất...) về việc sử dụng thông tin ABC/M	1	2	3	4	5
25. Đào tạo về lợi ích, về nhu cầu cần thực hiện, về thiết kết và mục tiêu của ABC/M trong công ty	1	2	3	4	5
26. Gần đây phải đối mặt với các vấn đề phân bổ	1	2	3	4	5
27. Thuê nhà tư vấn bên ngoài	1	2	3	4	5
28. Phần mềm ABC theo yêu cầu	1	2	3	4	5
29. Vấn đề trong thu thập dữ liệu chi phí	1	2	3	4	5
30. Sự thiếu chính xác của thông tin chi phí trong hệ thống tính chi phí truyền thống	1	2	3	4	5

31. Sự tăng lên về tỷ lệ chi phí chung	1	2	3	4	5
32. Thiếu thông tin ra các quyết định quản trị (như thông tin phi tài chính)	1	2	3	4	5
33. Cạnh tranh ngày càng khốc liệt	1	2	3	4	5
34. Sự tăng lên của các loại chi phí như CP sản xuất và CP quản lý	1	2	3	4	5
35. Sự toàn cầu hóa của thị trường nhà sản xuất và thị trường khách hàng	1	2	3	4	5
36. Sự gia tăng về các quy tắc, điều lệ (chẳng hạn như đầu tư)	1	2	3	4	5
37. Tái cấu trúc	1	2	3	4	5
38. Nhân tố khác (làm ơn cho biết cụ thể .....	1	2	3	4	5

**Làm ơn cho biết lý do công ty anh/ chị không tiếp nhận ABC/M (làm ơn khoanh tròn đáp án)**

	Không quan trọng	Ít quan trọng	Khá quan trọng	Rất quan trọng	Cực kỳ quan trọng
39. Thiếu sự ủng hộ của nhà quản trị cấp cao	1	2	3	4	5
40. Thiếu nguồn lực bên trong để thiết lập và hoạt động	1	2	3	4	5
41. Ưu tiên cao hơn cho các dự án và thay đổi khác	1	2	3	4	5
42. Thiếu ý kiến của giới chuyên môn về thực hiện ABC/M	1	2	3	4	5

43. Sự mơ hồ về lợi ích của ABC/M	1	2	3	4	5
44. Cản trở từ nhân viên và nhà quản trị khác	1	2	3	4	5
45. Chi phí quá cao cho tư vấn	1	2	3	4	5
46. Quá phức tạp và mất nhiều thời gian	1	2	3	4	5
47. Tốn chi phí cho việc chuyển sang hệ thống ABC/M	1	2	3	4	5
48. Khó khăn trong việc lựa chọn chìa khóa phân bổ	1	2	3	4	5
49. Khó khăn trong việc thu thập dữ liệu	1	2	3	4	5
50. Hài lòng với hệ thống tính chi phí hiện tại	1	2	3	4	5
51. Thiếu ý thức về sự phát triển của hệ thống ABC/M	1	2	3	4	5
52. Thiếu các chính sách quản trị	1	2	3	4	5
53. Lý do khác (làm ơn cho biết cụ thể .....)	1	2	3	4	5

\*\*\*\*\*

***CHÂN THÀNH CẢM ƠN SỰ HỢP TÁC CỦA QUÍ VỊ!***

## Phụ lục 1B. Tổng hợp kết quả điều tra

### Phần 1: Thông tin cá nhân

1. Giới tính của anh/chị?
 

a. Nam 27	b. Nữ 73%
-----------	-----------
2. Anh/ chị thuộc nhóm tuổi nào dưới đây?
 

a. 20 – 30 tuổi 13%	d. 51 – 60 tuổi 6%
b. 31 – 40 tuổi 40%	e. Hơn 60 tuổi 0%
c. 41 – 50 tuổi 41%	
3. Làm ơn cho biết trình độ học vấn cao nhất của anh/ chị?
 

a. PTTH 0%	c. Đại học 86%
b. Trung cấp/ Cao đẳng 14%	d. Sau đại học 0%
4. Anh/ chị đã đạt học vị cao nhất ở đâu?
  - a. Ở Việt Nam 100%
  - b. Ở nước ngoài, làm ơn cho biết cụ thể nơi tốt nghiệp: 0%
5. Anh/ chị đã làm việc trong lĩnh vực kế toán hay tài chính bao lâu?
 

a. Ít hơn 5 năm 0%	c. Từ 11 – 20 năm 60%
b. Từ 5 – 10 năm 27%	d. Hơn 20 năm 13%

### Phần 2: Đặc trưng của công ty

6. Anh/ chị làm ơn cho qui mô lao động của công ty
 

a. có dưới 5 người	f. có từ 300 – 499 người
b. có từ 5 - 9 người 6%	g. có từ 500 – 999 người
c. có từ 10 - 49 người 60%	h. có từ 1000 – 4999 người
d. có từ 50 - 199 người 34%	i. từ 5000 người trở lên
e. có từ 200 - 299 người	
7. Anh/ chị làm ơn cho biết qui mô nguồn vốn của công ty
 

a. dưới 0,5 tỷ đồng 20%	e. có từ 10 – 50 tỷ đồng 24%
b. có từ 0,5 - dưới 1 tỷ đồng	f. có từ 50 – 200 tỷ đồng
	g. có từ 200 – 500 tỷ đồng

- c. có từ 1 - dưới 5 tỷ đồng                      h. từ 500 tỷ đồng trở lên.  
36%
- d. có từ 5 - dưới 10 tỷ đồng  
20%

8. Anh/ chị làm ơn mô tả cấu trúc tổ chức của công ty

	Hoàn toàn không	Không đáng kể	Vừa phải	Đáng kể	Mức độ cao nhất
a. Quyền lực tập trung				46%	54%
b. Có thứ bậc tôn ti		12%	20%	26%	6%
c. Sự tín nhiệm dựa vào nội quy hay chuẩn nghề nghiệp			46%	54%	
d. Khác					

9. Anh/ chị làm ơn cho biết cơ cấu tổ chức của công ty

	Có	Không
a. Kiểu trực tuyến	44%	
b. Kiểu chức năng	26%	
c. Kiểu trực tuyến – tư vấn	6%	
d. Kiểu trực tuyến – chức năng	12%	
e. Theo nhóm		
f. Kiểu ma trận		
g. Khác (làm ơn cho biết cụ thể) -----	12%	

**Phần 3: Cấu trúc chi phí của công ty**

10. Anh/ chị làm ơn cho biết các loại kỹ thuật quản trị CP mà công ty đã sử dụng

	Có	Không
a. Tính chi phí chuẩn		
b. Tính chi phí công việc	60%	

c. Tính chi phí quá trình	20%	
d. Tính chi phí theo mục tiêu		
e. Loại khác (làm ơn cho biết kỹ thuật cụ thể) -----	20%	

11. Anh/ chị làm ơn cho biết mức độ quan trọng của mỗi nhân tố sau đây trong tính giá sản phẩm/ dịch vụ

	Không quan trọng	Ít quan trọng	Khá quan trọng	Rất quan trọng	Cực kỳ quan trọng
e. Chi phí sản phẩm/ dịch vụ		6%	13%	53%	38%
f. Khách hàng		13%	33%	54%	
g. Đối thủ cạnh tranh		20%	47%	33%	
h. Nhân tố khác	12%	33%	33%	6%	

12. Anh/ chị làm ơn cho biết mức độ quan trọng của dự toán chi phí tới mỗi chức năng sau

	Không quan trọng	Ít quan trọng	Khá quan trọng	Rất quan trọng	Cực kỳ quan trọng
a. Kiểm soát chi phí		6%		40%	54%
b. Đánh giá hoạt động		13%	13%	33%	13%
c. Sự bồi thường		13%	40%	20%	
d. Lập kế hoạch hoạt động		6%	20%	33%	13%
e. Các quyết định phân quyền		20%	20%	27%	6%
f. Chức năng khác: -----		40%	20%	13%	

13. Anh/ chị làm ơn cho biết mức độ quan trọng của mỗi nhân tố dưới đây trong phân bổ chi phí chung của công ty

	Không	Ít quan	Khá	Rất	Cực
--	-------	---------	-----	-----	-----

	quan trọng	trọng	quan trọng	quan trọng	kỳ quan trọng
a. Kiểm soát chi phí sản phẩm/ dịch vụ		13%	6%	68%	13%
b. Định giá sản phẩm/ dịch vụ			40%	47%	13%
c. Báo cáo bên ngoài		40%	40%	20%	
d. Kế hoạch sản xuất/ dịch vụ	13%	20%	6%	33%	28%
e. Sự tăng thêm/ giảm bớt sản phẩm/dịch vụ	6%	20%	13%	55%	6%
f. Đánh giá bộ phận	6%	40%	27%	27%	
g. Đánh giá hoạt động của các nhà quản trị	6%	40%	20%	34%	
h. Nhân tố khác: -----	33%	27%	20%	20%	

14. Trong công ty anh/ chị, tiêu thức phân bổ nào dưới đây được sử dụng để phân bổ chi phí kinh doanh chung tới sản phẩm/ dịch vụ?

	Có	Không
a. Số giờ lao động trực tiếp		
b. Tiền lương lao động trực tiếp	62%	
c. Số giờ máy hoạt động		
d. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	38%	
e. Lượng sản xuất/dịch vụ khách hàng		
f. Tiêu thức phân bổ khác -----		

15. Tại công ty, tổng chi phí được chia theo tỷ lệ như thế nào theo danh mục dưới đây?

a. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	50-60 %
b. Chi phí lao động trực tiếp	10-30 %
c. Chi phí sản xuất chung	20-30 %

16. Trong tương lai gần, anh chị mong đợi như thế nào về sự tương quan giữa chi phí chung với chi phí sản xuất/ dịch vụ nhằm thay đổi công ty?

- |                           |     |                       |
|---------------------------|-----|-----------------------|
| a. Tăng một cách bền vững | 40% | d. Giảm không đáng kể |
| b. Tăng không đáng kể     | 60% | e. Giảm đáng kể       |
| c. Duy trì ổn định        |     | f. Không biết         |

17. Anh/ chị có hài lòng với phương pháp phân bổ chi phí chung hiện tại và hệ thống tính chi phí sản xuất/ dịch vụ không?

- |  |     |
|--|-----|
| a. Rất hài lòng, không yêu cầu cải thiện                         | 40% |
| b. Chấp nhận được, mặc dù cải thiện một vài yếu tố có thể có ích | 54% |
| c. Cần cải thiện nhưng vẫn chưa có khả năng                      | 6%  |
| d. Thất vọng, hệ thống yêu cầu phải cải thiện về căn bản.        | 0%  |

#### Phần 4: Sự tiếp nhận ABC/M

Anh/ chị làm ơn cho biết mức độ quan trọng của mỗi nhân tố cho dưới đây trong quyết định để tiếp nhận ABC/M

	Không quan trọng	Ít quan trọng	Khá quan trọng	Rất quan trọng	Cực kỳ quan trọng
18. Sự ủng hộ mạnh mẽ của ban quản trị cấp cao	20%	13%	20%	47%	
19. Sự cung cấp đủ các nguồn lực như thời gian và sự tận tụy của ban quản trị cấp cao	20%	13%	40%	27%	
20. Sự nối kết chặt chẽ tới các chiến lược cạnh tranh, đánh giá hoạt động và sự cạnh tranh	20%	13%	14%	53%	
21. Mục tiêu rõ ràng và ngắn gọn	20%	13%	40%	27%	
22. Sự nhất trí, đồng thuận về mục tiêu			80%	20%	



23. Thiết kế các hệ thống bồi thường nhằm thúc đẩy các nhân viên thực hiện ABC/M	34%	6%	40%	20%	
24. Sự cam kết các bộ phận ngoài phòng kế toán (như bán lẻ, marketing, kỹ thuật, sản xuất...) về việc sử dụng thông tin ABC/M	34%	20%	20%	25%	
25. Đào tạo về lợi ích, về nhu cầu cần thực hiện, về thiết kế và mục tiêu của ABC/M trong công ty	34%	13%	34%	6%	6%
26. Gần đây phải đối mặt với các vấn đề phân bổ	26%	20%	34%	20%	
27. Thuê nhà tư vấn bên ngoài	34%	6%	34	26%	
28. Phần mềm ABC theo yêu cầu	46%	6%	42%	6%	
29. Vấn đề trong thu thập dữ liệu CP	34%		26%	40%	
30. Sự thiếu chính xác của thông tin CP trong hệ thống tính CP truyền thống	34%	14%	26%	26%	
31. Sự tăng lên về tỷ lệ chi phí chung	13%	6%	54%	27%	
32. Thiếu thông tin ra các quyết định quản trị	13%	13%	54%	20%	
33. Cạnh tranh ngày càng khốc liệt	13%	13%	20%	41%	13%
34. Sự tăng lên của các loại chi phí như CP sản xuất và CP quản lý	13%	6%	34%	47%	
35. Sự toàn cầu hóa của thị trường nhà sản xuất và thị trường khách hàng	13%	13%	62%	6%	6%
36. Sự gia tăng về các quy tắc, điều lệ	27%	27%	20%	26%	

37. Tái cấu trúc	27%	13%	54%	6%	
38. Nhân tố khác					

**Làm ơn cho biết lý do công ty anh/ chị không tiếp nhận ABC/M**

	Không quan trọng	Ít quan trọng	Khá quan trọng	Rất quan trọng	Cực kỳ quan trọng
39. Thiếu sự ủng hộ của nhà quản trị cấp cao			20%	67%	13%
40. Thiếu nguồn lực bên trong để thiết lập và hoạt động	40%	6%	20%	27%	7%
41. Ưu tiên cao hơn cho các dự án và thay đổi khác	33%	7%	40%	20%	
42. Thiếu ý kiến của giới chuyên môn về thực hiện ABC/M		46%	30%	7%	7%
43. Sự mơ hồ về lợi ích của ABC/M	33%	33%	7%	7%	
44. Cản trở từ nhân viên và nhà quản trị khác		40%	7%	53%	
45. Chi phí quá cao cho tư vấn			33%	67%	
46. Quá phức tạp và mất nhiều thời gian		20%	27%	46%	7%
47. Tốn chi phí cho việc chuyển sang hệ thống ABC/M			67%	33%	
48. Khó khăn trong việc lựa chọn tiêu thức phân bổ		13%	27%	60%	
49. Khó khăn trong việc thu thập dữ liệu		7%	40%	53%	
50. Hải lòng với hệ thống tính CP			54%	40%	6%

hiện tại					
51. Thiếu ý thức về sự phát triển của hệ thống ABC/M			86%	7%	7%
52. Thiếu các chính sách quản trị			20%	80%	
53. Lý do khác					

**Phụ lục 1C. Danh sách các doanh nghiệp tiến hành khảo sát thực tế**

<b>STT</b>	<b>Tên doanh nghiệp</b>	<b>Tỉnh/ Thành phố</b>	<b>Nhận được thư trả lời</b>
1	Công ty Lâm sản Nam Định	Nam Định	X
2	Công ty TNHH Lệ Phương	Nam Định	X
3	Công ty TNHH Đức Cường	Nam Định	X
4	Công ty gỗ Hoàng Vân	Nam Định	X
5	Công ty TNHH Hoa Phương	Nam Định	X
6	Đồ gỗ Tùng Lâm	Nam Định	X
7	Công ty cổ phần Dũng Thịnh I	Hà Nội	X
8	Công ty TNHH Sống Thật	Hà Nội	X
9	Công ty TNHH Thương mại và Dịch vụ Cát Tường	Hà Nội	X
10	Doanh nghiệp tư nhân Hương Giang	Hà Nội	X
11	Công ty cổ phần Sản xuất Bao bì và Hàng Xuất khẩu	Hà Nội	X
12	Công ty TNHH Xuất nhập khẩu Tài Anh	Ninh Bình	X
13	Công ty trách nhiệm hữu hạn Xuân Trường	Quảng Ninh	X
14	Công ty trách nhiệm hữu hạn thương mại tổng hợp Bình Anh	Quảng Ninh	X

15	Công ty TNHH chế biến gỗ VTN-QUALITY	Quảng Ninh	X
16	Công ty Cổ phần chế biến lâm sản Quảng Ninh	Quảng Ninh	X
17	Công ty TNHH chế biến lâm sản Mạnh Hùng	Quảng Ninh	X
18	Công ty cổ phần Cẩm Hà	Quảng Nam	
19	Công ty TNHH Ván lạng mỏng ghép hình nghệ thuật Proconcept	Bình Dương	
20	Công ty TNHH Hào Hưng	Hồ Chí Minh	
21	Công ty Lâm nghiệp Sài Gòn	Hồ Chí Minh	
22	Công ty MDF Gia Lai	Gia Lai	
23	Công ty cổ phần sản xuất kinh doanh xuất nhập khẩu Vĩnh Long	Vĩnh Long	
24	Công ty cổ phần tổng hợp gỗ Tân Mai	Đồng Nai	
25	Công ty TNHH Xuất nhập khẩu Hùng Hưng	Nghệ An	
26	Công ty TNHH Phát triển	Bình Dương	
27	Công ty TNHH Frama Group Việt Nam	Bình Dương	
28	Công ty cổ phần Gỗ MDF-Geruco Quảng trị	Quảng Trị	
29	Công ty TNHH Mộc Dương	Bình Dương	
30	Công ty cổ phần Phú Tài	Bình Định	
31	Công ty cổ phần Chế biến gỗ Thuận An	Bình Dương	
32	Công ty cổ phần Kỹ nghệ gỗ Trường Thành	Đắk Lắk	
33	Nhà máy Chế biến gỗ Xuất khẩu Phú Quý	Quảng Bình	
34	Công ty TNHH Quảng cáo và Nội thất Hùng Sơn	Hà Nội	X
35	Công ty cổ phần Nội thất SHINEC	Hải Phòng	X
36	Công ty cổ phần An Khánh	Hải Phòng	X
37	Công ty cổ phần Gỗ PLACO	Hải Phòng	X
38	Công ty cổ phần Lâm sản Hải Phòng	Hải Phòng	X
39	Doanh nghiệp tư nhân Bình Định	Ninh Bình	X
40	Công ty TNHH Lập Mộc	Hà Nội	X

41	Công ty cổ phần Thương mại - Chế biến Lâm sản Tây Bắc	Hà Nội	X
42	Doanh nghiệp tư nhân Phương Đông	Hà Nội	X
43	Công ty cổ phần gỗ Minh Dương	Bình Dương	
44	Công ty cổ phần Tân Tiến	Đà Nẵng	
45	Cty TNHH Chiu-yuan	Đồng Nai	
46	Công ty cổ phần Phát triển sản xuất thương mại Sài Gòn (Sadaco)	Hồ Chí Minh	
47	Công ty TNHH 1 TV Lâm Nghiệp Gài Gòn (FORIMEX)	Hồ Chí Minh	
48	Công ty cổ phần Chế biến gỗ Cẩm Hà	Quảng Nam	
49	Công ty TNHH Vinawood	Hồ Chí Minh	
50	Công ty TNHH Kim Huy	Bình Dương	
51	Công ty cổ phần Chế biến gỗ Đức Thành	Hồ Chí Minh	
52	Công ty TNHH Hằng Thắng	Bình Dương	
53	Công ty TNHH Thương Mại Chế biến gỗ Xuất khẩu Thanh Hùng	Bình Dương	
54	Công ty cổ phần sản xuất Thiên Sơn	Bình Dương	
55	Công ty cổ phần Hương Sen	Hà Nội	
56	Công ty TNHH Thành Vinh	Hà Nội	
57	Công ty cổ phần Kỹ nghệ Gỗ Việt	Bình Dương	
58	Doanh nghiệp tư nhân Hà Trung	Bình Dương	
59	Doanh nghiệp tư nhân Tự Lực	Hà Nội	X
60	Hợp tác xã Sản xuất kinh doanh đồ mộc Minh Tiến	Hà Nội	X

**Phụ lục 2. Quy mô thực hiện ABC/M ở các nước phát triển**

Năm	Cuộc điều tra	Hoa Kỳ	Singapore	Anh	Hy Lạp	Ireland	New Zealand	Úc
2005	Cohen và cộng sự Các DN sản xuất = 35,7% Các DN dịch vụ = 65% Các DN bán lẻ = 30,8%				40,9%			
2004	Pierce và Brown Các DN sản xuất = 34,9% Các DN dịch vụ = 17,8% Các DN tài chính = 28,6 %					27,9%		
2003	Kiani và Sangeladji 500 DN công nghiệp lớn nhất Hoa Kỳ	52%						
2003	Cotton và cộng sự 299 kế toán viên được thuê trong các khu vực liên						20,3%	

	hiệp công ty							
2001	Tayles và Drury			23%				
2000	Venieris, Kaimenaki và Cohen				12,7%			
2000	Innes, Mitchell và Sinclair Các DN sản xuất = 14,3% Các DN dịch vụ = 12,1% Các DN tài chính = 40,7%			17,5 %				
1999	Clarke, Hill và Stevens Các DN sản xuất					12%		
1998	Chenhall và Langfield-Smith Các DN sản xuất							56%
1998	Abdul Rahman và cộng sự 50 doanh nghiệp		12%					
1997	Booth và Giacobbe Các DN sản xuất							12%
1996	Ghosh và Chan 109 doanh nghiệp sản xuất, phi sản xuất và		13%					

	dịch vụ							
1995	Shim và Sudit 1000 DN phát triển Hoa Kỳ	25%						
1994	Drury và Tayles Các DN sản xuất			13%				
1993	Armitage và Nicholson Các DN sản xuất	11%						
1992	Nicholls Các DN lớn tiêu biểu ở Anh			10%				
1991	Innes và Mitchell Cuộc điều tra của các thành viên CIMA			6%				

*Nguồn: [73, tr.4-5]*



**Phụ lục 3. Các lý do cho sự thực hiện ABC/M ở các nước phát triển - Tổng quan**

<b>Các lý do thực hiện ABC/M</b>	<b>Hoa Kỳ</b>	<b>Singapore</b>	<b>Anh</b>	<b>Canada</b>	<b>Hy Lạp</b>	<b>Ireland</b>	<b>New Zealand</b>	<b>Úc</b>
Tính chi phí kinh doanh một cách chính xác hơn	Leathy (2004)		Innes, Mitchell & Sinclair (2000)		Cohen và cộng sự (2005)	Pierce & Brown (2004)		Sohal & Chung (1998)
Quản lý các chi phí kinh doanh	Kiani & Sangeladji (2003)		Nocholls (1992)	Better Management 2005	Cohen và cộng sự (2005)	Pierce & Brown (2004)		Booth & Giacobbe (1997)
Bảo đảm sản phẩm/ lợi ích khách hàng	Swenson & Barney (2001)		Innes & Mitchell (1995)	Better Management 2005	Cohen và cộng sự (2005)	Clarke và cộng sự (1999)		Corrigan (1996)
Dự thảo ngân sách, thước đo hoạt động	Krumwiede (1998)		Innes & Mitchell (1995)		Cohen và cộng sự (2005)	Clarke và cộng sự (1999)		Sohal & Chung (1998)
Tăng khả năng cạnh tranh	Swenson (1995)		Soin (1996)					Sohal & Chung

								(1998)
Ứng hộ tiến hành đổi mới quản trị như các hệ thống TQM và JIT	Swenson (1995)				Cohen và cộng sự (2005)			Wood (1996)
Cung cấp động cơ ứng xử bằng cách tạo ra sự hiểu biết về chi phí giữa những công nhân	Swenson & Barney (2001)		Soin (1996)					Booth và Giacobbe (1997)
Nâng cao chất lượng sản phẩm thông qua thiết kế quá trình và sản phẩm tốt hơn	Kiani & Sangeladji (2003)		Innes và cộng sự (2000)			Clarke và cộng sự (1999)		
Phản ứng lại với việc tăng các khoản chi phí kinh			Nicholls (1992)					

doanh chung								
Phản ứng lại để tăng áp lực từ "người điều chỉnh"	Kiani & Sangeladji (2003)							
Đánh giá và chứng minh các sự đầu tư trong công nghệ mới	Swenson (1995)				Cohen và cộng sự (2005)			Sohal & Chung (1998)

*Nguồn: [73, tr.6]*

**Phụ lục 4. Kim ngạch xuất khẩu các sản phẩm từ gỗ và gỗ của Việt Nam sang top 10 thị trường lớn nhất, 2004-2010 (triệu USD)**

Nước	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Mỹ	284,1	517,4	674,4	912,5	1.013,8	969,1	978
Nhật Bản	173,6	230,2	273,6	302,6	359,2	320,9	323,7
Trung Quốc	38	63,1	96,7	171,6	149,7	195,4	322,8
Anh	83,8	82,9	101,6	143,2	147,1	127,4	115,6
Hàn Quốc	25,6	39,2	55,4	75,3	80,7	64,1	80
Đức	31,6	39,2	40,9	56,7	70,7	64,1	55,3
Úc	31,6	33,6	45,5	54,2	56,8	52,6	49,2
Hà Lan	18,9	23,8	30,2	37,4	71,2	45,7	46,6
Canada	10,2	12,1	27,6	41,1	60,6	44,4	58,1
Pháp	39,9	41,1	57,6	62	63,3	40,3	38,6
Tổng Top 10	737,3	1.053,2	1.403,4	1.856,3	2.073,1	1.924	2.068
Tổng	911,4	1.252,2	1.594,4	2.075,1	2.333,2	2.181,7	2.340,2

*Nguồn: Hải quan Việt Nam*

**Phụ lục 5. Kim ngạch xuất khẩu gỗ nội ngoại thất và dăm, thanh gỗ làm nhiên liệu, 2004 – T10/2010 (triệu USD)**

Năm	Gỗ, dăm gỗ làm nguyên liệu	Đồ gỗ nội ngoại thất
2004	47,52	701,16
2005	106,66	987,58
2006	129,94	1.249,63
2007	178,43	1.593,04
2008	260,19	1.786,98
2009	234,49	1.707,57
T10/2010	376,48	1.688,38

*Nguồn: Hải quan Việt Nam*

**Phụ lục 6 Diện tích rừng trồng tập trung tại Việt Nam, 2004 – T11/2010 (ngàn ha)**

<b>Năm</b>	<b>Diện tích (ngàn ha)</b>
2004	184,4
2005	177,3
2006	192,7
2007	189,9
2008	200,1
2009	212
T11/2010	227,2

*Nguồn: Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn*

**Phụ lục 7. Diện tích rừng trồng tập trung theo khu vực, 2004 – 11T/2010 (ngàn ha)**

<b>Năm</b>	<b>Trung du và miền núi phía Bắc</b>	<b>Bắc Trung Bộ và Duyên hải miền Trung</b>	<b>Đồng bằng sông Hồng</b>	<b>Tây Nguyên</b>	<b>Đồng bằng sông Cửu Long</b>	<b>Đông Nam Bộ</b>	<b>Khác</b>
2004	67,1	63,2	11,4	16,9	19,3	4,3	2,2
2005	56,9	73,8	13	12,3	13,3	3,5	4,5
2006	72,7	69,9	17,4	14,5	9,3	3,9	5
2007	67	71,2	18,5	16,9	7,6	3,7	5
2008	78,4	72,7	19,3	15,6	6,9	3,7	3,5
2009	81,2	79,9	19,2	14,8	6,5	3,8	6,6
11T/2010	121	52	20	19	5	3	8

*Nguồn: Bộ Nông nghiệp và Phát triển nông thôn*



**Phụ lục 8. Sản lượng gỗ khai thác theo khu vực, 2004 – 2009 (ngàn ha)**

<b>Năm</b>	<b>Trung du và miền núi phía Bắc</b>	<b>Bắc Trung Bộ và Duyên hải miền Trung</b>	<b>Đông bằng sông Cửu Long</b>	<b>Tây Nguyên</b>	<b>Đông Nam Bộ</b>	<b>Đông bằng sông Hồng</b>
2004	786,5	752,4	569,1	324,1	79,3	116,4
2005	996,7	833,2	609,8	309,3	90,4	157
2006	1.063,6	870,8	601	328,7	100,9	163,5
2007	1.185,8	991,1	626,2	352,5	127,4	178,8
2008	1.208,7	1.070,8	617,7	375,7	149,1	188,4
2009	1.279,9	1.073,9	621	334,7	194,3	182,9

*Nguồn: Bộ Nông nghiệp và phát triển nông thôn*

**Phụ lục 9. Kim ngạch nhập khẩu gỗ xẻ, gỗ thô và ván gỗ sợi, 2004- 10T/2010**

<b>Năm</b>	<b>Gỗ xẻ</b>	<b>Gỗ thô</b>	<b>Gỗ ván sợi</b>
2004	229,57	198,5	44,52
2005	295,26	201,44	59,52
2006	365,1	204,82	76,8
2007	447,07	291,05	107,05
2008	438,88	353,34	131,43
2009	359,82	240,8	123,66
10T/2010	405,61	215,05	129,57

*Nguồn: Hải quan Việt Nam*

**Phụ lục 10. Kim ngạch nhập khẩu gỗ của Việt Nam từ top nhà cung cấp hàng đầu trong 10 tháng đầu năm 2008 – 2010 (triệu USD)**

Nước	2010	2009	2008
Malaysia	95,77	99,79	143,82
Trung Quốc	136,46	88,21	117,47
Mỹ	121,14	78,96	102,61
Lào	120,59	76,68	123,23
New Zealand	62,94	46,1	38,3
Thái Lan	72,5	45,48	54,18
Myanmar	48,3	32,77	55,12
Cameroon	29,64	32,57	8,76
Campuchia	34,36	31,23	46,57
Brazil	27,23	31,9	35,69
Tổng Top 10	748,93	563,7	725,76

*Nguồn: Hải quan Việt Nam*

**Phụ lục 11**

<p>Hình 1: Ghế em bé</p> <p>Quy cách (mm): 435W×650D×765H</p> <p>Nguyên liệu: VN Poplar/ Cao su (có nệm)</p> <p>Hoàn thiện: PU-Cherry Nâu lợt (Ráp chét-xếp)</p>	<p>Hình 2: Ghế ăn (Mã TPC 42)</p> <p>Nguyên liệu: Gỗ cao su</p> <p>Xuất xứ: Việt Nam</p> <p>Quy cách (mm): 540W×570D×940H</p>
--	---





**Phụ lục 12. Phiếu xuất kho của Xí nghiệp Sản xuất bao bì xuất khẩu**

<b>PHIẾU XUẤT KHO</b>				Mẫu số 02 – VT			
Ngày 5/6/2010				QĐ số: 1141 TC/ CĐKT			
Họ tên người nhận hàng: Nguyễn Văn Vinh - Tổ 1				ngày 1-11-1995 của BTC			
Lý do xuất: Theo HĐSX số 6 tháng 6/2010 (đơn hàng ABB)							
Xuất tại kho: NVL							
Số TT	Tên nhãn hiệu	Mã số	Đơn vị tính	Số lượng		Đơn giá	Thành tiền
				Yêu cầu	Thực xuất		
A	B	C	D	1	2	3	4
1	Gỗ xẻ (ABB)		m <sup>3</sup>	1,7395	1,7395	2.573.000	4.475.734
2	Gỗ xẻ (Yamaha)		m <sup>3</sup>	4,30565	4,30565	2.450.000	10.548.843
3	Đinh 8 mạ		Kg	17,22	17,22	29.500	507.990
4	Đinh 12 mạ		Kg	22,113	22,113	26.000	574.938
5	Đinh 7 mạ		Kg	38,965	38,965	29.500	1.149.468
6	Ke góc		Cái	64	64	4.800	307.200
7	Vít 40		Cái	672	672	800	537.600
8	Bu lông M12		Cái	30	30	4.200	126.000
9	Ke chụp nắp		Cái	20	20	10.500	210.000
	<b>Cộng</b>						<b>18.437.773</b>

Cộng thành tiền (bằng chữ): Mười tám triệu bốn trăm ba mươi bảy nghìn bảy trăm bảy mươi ba đồng./.

Thủ trưởng đơn vị  
(Ký, họ tên)

Phụ trách cung tiêu  
(Ký, họ tên)

Người nhận  
(Ký, họ tên)

Thủ kho  
(Ký, họ tên)

Nguồn: Phiếu xuất kho tại Xí nghiệp Sản xuất bao bì xuất khẩu

**Phụ lục 13. Sổ chi tiết nguyên vật liệu****Phụ lục 13A. Sổ chi tiết nguyên vật liệu chính (Quý 2/2010 - Tài khoản 152.1)***Đơn vị tính: VNĐ*

DIỄN GIẢI	ĐVT	NG ÀY	SỐ CT	ĐẦU KỲ		NHẬP		XUẤT		TỒN	
				SL	GIÁ TRỊ	SL	GIÁ TRỊ	SL	GIÁ TRỊ	SL	GIÁ TRỊ
<b>Số dư đầu kỳ</b>				213,9375	516.392.065						
<b>Phát sinh</b>											
CT CP TM CB lâm sản tây bắc	m3	14.4	23			70,1140	112.190.400				
	m3					68,2205	122.796.900				
	m3					35,5340	85.281.600				
DN mộc Nam Thanh	m3	2.5	24			2,0600	4.532.000				
CT CP ĐT Việt Phương	m3	20.5	27			51,6660	258.330.000				
	m3					10,3630	41.452.000				
DN TN Hương Giang	m3	21.5	28			125,0670	225.120.600				
	m3	14.6	37			32,4050	51.848.000				
CT VINAOR – VINH	m3	18.6	38			34,0900	136.360.000				
<b>Xuất sản xuất</b>											
Sản xuất SP tháng 4/2010								142,3812	312.197.662		
Sản xuất SP tháng 5/2010								156,6193	353.317.428		
Sản xuất SP tháng 6/2010								175,6035	396.143.783		
<b>Tổng</b>				<b>213,9375</b>	<b>516.392.065</b>	<b>429.,195</b>	<b>1.037.911.500</b>	<b>474,6040</b>	<b>1.061.658.873</b>	<b>168,8530</b>	<b>492,644,692</b>

**Phụ lục 13B. Sổ chi tiết vật liệu phụ (Quý 2/2010 - Tài khoản 152.2)**

*Đơn vị tính: VNĐ*

DIỄN GIẢI	ĐVT	ĐỊA CHỈ	NGÀY	SỐ CT	ĐẦU KỲ		NHẬP		XUẤT		TÒN	
					SL	GIÁ TRỊ	SL	GIÁ TRỊ	SL	GIÁ TRỊ	SL	GIÁ TRỊ
ĐÌNH 2 CM	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội			15	561.171			15	561.171		
ĐÌNH 3 CM	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội			85	1.945.040					85	1.945.040
ĐÌNH 4 CM	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	23.6	41	160	3.472.000	50	1.200.000	130	2.892.190	80	1.779.810
ĐÌNH 5 CM	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội			225	4.947.534			188	4.133.940	37	813.594
ĐÌNH 5 CM MẠ	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	24.4	24			101	3.009.800	450	12.934.395	107	3.075.512
	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	25.5		210	5.669.307	98	2.920.400				
		CTCPXNKLTTP Hà Nội	23.6	41			148	4.410.400				
ĐÌNH 6 CM	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội			150	3.322.509			35	775.252	115	2.547.257
ĐÌNH 6 CM MẠ	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	24.4	24	50	1.331.466	197	5.870.600	197	5.870.600	50	1.331.466
ĐÌNH 7 CM	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	23.6	41	160	3.452.588	50	1.175.000	145	3.195.239	65	1.432.349
ĐÌNH 7 CM MẠ	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	24.4	24	322	8.283.540	101	2.979.500	71	1.890.487	352	9.372.553
ĐÌNH 8 MẠ	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	24.4	24	44	748.216	100	2.950.000	144	3.698.216		
ĐÌNH 8	kg				60	600.000			10	100.000	50	500.000
ĐÌNH 9	kg				50	1.100.000			10	220.000	40	880.000
ĐÌNH 9 MẠ	kg				230	6.127.422			51	1.358.689	179	4.768.733
ĐÌNH 10 CM MẠ	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	25.5	29	284	6.446.800	438	11.388.000	681	17.013.398	241	6.008.402
		CTCPXNKLTTP Hà Nội	23.6	41			100,5	2.613.000				
		CTCPXNKLTTP Hà Nội	24.4	24			99	2.574.000				
ĐÌNH 10 CM	kg				110	1.947.000					110	1.947.000
ĐÌNH 12	kg				50	885.000			10	177.000	40	708.000
ĐÌNH 12 MẠ	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	23.6	41	145	3.079.438	99,5	2.587.000	132	3.059.181	113	2.607.257
ĐÌNH 13 MẠ	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội	23.6	41			159	4.134.000			159	4.134.000

ĐINH KE	kg	CTCPXNKLTTP Hà Nội			15	555.000			15	555.000		
KE SẮT 200	cái	CH hán kỳ thiện	22.6	39	330	429.000	1.000	1.300.000	450	585.000	880	1.144.000
KE SẮT 250	cái	CH hán kỳ thiện	22.6	39	900	1.350.000	1.500	2.250.000	1.170	1.755.000	1.230	1.845.000
220X80X0,8	cái	CH hán kỳ thiện			400	878.596			300	658.947	100	219.649
KE GÓC 270X270X0,8	cái	CH hán kỳ thiện			75	360.000			10	48.000	65	312.000
SƠN XỊT	cái	CH Nguyễn thị thanh	28.5	30	15	315.000	17	340.000	42	855.000		
		CH Nguyễn thị Ngọc	23.6	40			10	200.000				
VÍT 4X30 ĐEN	kg	Quầy 68 thuốc bắc	25.5	29			4	140.000	4	140.000		
VÍT 6(100C/H)	hộp	Quầy 68 thuốc bắc	25.5	29	648	10.692.000	160	3.040.000	726	12.338.406	82	1.393.594
LƯỠI BẢO	cái				7	798.000					7	798.000
M18X200	cái	CH Nguyễn thị thanh			12	110.400					12	110.400
M24X200	cái				55	836.000					55	836.000
M12X200	cái				34	142.800					34	142.800
M12X200 ĐEN	cái				41	173.502					41	173.502
M16X250 ĐEN	cái				18	198.000					18	198.000
LY LON ĐK 100	kg				22	638.000					22	638.000
GIẤY GIÁP KHÔ 60	m				2	120.000					2	120.000
BĂNG KEO	cuộn	CH Nguyễn thị thanh	28.5	30	6	108.000	15	240.000	9	149.143	12	198.857
KEO CON VOI	kg	CH Nguyễn thị thanh	28.5	30			10	57.500	69	352.500		
		CH Nguyễn thị Nga	23.6	40			59	295.000				
LƯỠI CỬA	cái	CH Nguyễn thị thanh	10.4	21			1	1.100.000	1	1.100.000		
KHẨU TRANG	cái	CH Nguyễn thị thanh	28.5	30			50	60.000	50	60.000		
ĐINH ST 64(HỘP 1000)	hộp				30	2.400.000					30	2.400.000
ĐINH ST 45(HỘP 1000)					20	1.200.000					20	1.200.000
GHIM 13/81(5000C)	hộp	CH Nguyễn thị Ngọc	23.6	40	3	84.000	10	30.000	13	114.000		

VÍT 5 VÀNG	Kg	CH Nguyễn thị thanh	28.5	30	14	630.000	30	1.350.000	16	720.000	28	1.260.000
DÂY BUỘC	Kg	CH Nguyễn thị thanh	28.5	30			5	40.000	5	40.000		
KEO SỮA	Kg	CH Nguyễn thị thanh	28.5	30	2	50.000	2	96.000	10	302.000		
		CH Nguyễn thị Ngọc	23.6	40			6	156.000				
KEO X66	hộp	CH Nguyễn thị thanh	28.5	30			3	141.000	98	4.301.000		
		CH 40 hàng hòm	1.6	34			60	2.550.000				
		CH Nguyễn thị Ngọc	23.6	40			35	1.610.000				
DUNG MÔI	lít	CH 40 hàng hòm	1.6	34			1,5	60.000	17	660.000		
		CH Nguyễn thị Ngọc	23.6	40			15	600.000				
VÍT 2,5	kg		23.6	40			5	200.000	5	200.000		
VÍT 3 MẠ	kg	Quầy 68 thuốc bắc	23.6	41			7	245.000			7	245.000
VÍT GỖ 3F	hộp	Quầy 68 thuốc bắc	23.6	41			40	600.000			40	600.000
TỔNG CỘNG					<b>4.999</b>	<b>75.987.328</b>	<b>4.787</b>	<b>64.512.200</b>	<b>5.279</b>	<b>82.813,754</b>	<b>4.507</b>	<b>57.685.774</b>

*Nguồn: Trích sổ chi tiết NVL của Xi nghiệp Sản xuất Bao bì xuất khẩu năm 2010*



**Tên sản phẩm: Hòm thừa 2690×1920×2080 (đơn hàng Yamaha)**

<b>Thanh Chi tiết</b>	<b>Dài mm</b>	<b>Rộng Mm</b>	<b>Dày mm</b>	<b>Số lượng thanh</b>	<b>Số lượng tấm</b>	<b>Khối lượng</b>
<b>Thành</b>	<b>2690</b>	<b>2022</b>				
Nan	2022	100	18	19	2	0,1383
Vây	2654	90	40	2	2	0,03822
Chống	1752	90	40	3	2	0,03784
Chéo 1,2	2120	90	40	4	2	0,06106
<b>Chóc</b>	<b>1884</b>	<b>1932</b>				
Nan	1932	100	18	13	2	0,09042
Vây	1804	90	40	2	2	0,02598
Chống	1677	90	40	3	2	0,03622
Chéo 1,2	1850	90	40	4	2	0,05328
<b>Nắp</b>	<b>2690</b>	<b>1920</b>				
Nan	2690	100	18	14	1	0,06779
Đỡ Nắp ngang	1804	75	75	3	1	0,03044
Đỡ Nắp dọc	2574	75	40	2	1	0,01544
<b>Đáy</b>	<b>2690</b>	<b>1920</b>				
Nan	1804	100	50	17	1	0,15334
Thanh BLông	1804	75	75	2	1	0,0203
Chân	2690	90	90	3	1	0,06537
Giàng chân	1884	90	40	4	1	0,02713
						<b>0,86113</b>

*Nguồn: Sổ định mức NVL tại Xí nghiệp sản xuất bao bì xuất khẩu*



**Phụ lục 15. Định mức nguyên vật liệu phụ****Tên sản phẩm: Hòm thưa 2270×2470×2030 (đơn hàng ABB)**

STT	Loại vật liệu	Đơn vị	Số lượng
1	Đinh 8 mạ (1378 cái)	Kg	8,610
2	Đinh 12 mạ (151 cái)	Kg	3,024
3	Ke góc	Cái	12
4	Vít 40	Cái	96

**Tên sản phẩm: Hòm thưa 2690×1920×2080 (đơn hàng Yamaha)**

STT	Loại vật liệu	Đơn vị	Số lượng
1	Đinh 7 mạ (1403 cái)	Kg	7,793
2	Đinh 12 mạ (161 cái)	Kg	3,213
3	Bulông M12	Cái	6
4	Ke chụp nắp	Cái	4
5	Ke góc	Cái	8
6	Vít 40	Cái	96

*Nguồn: Sổ định mức NVL tại Xi nghiệp Sản xuất Bao bì Xuất khẩu*

### Phụ lục 16. Phân loại các loại gỗ sử dụng thống nhất trong cả nước

Trong quá trình sử dụng gỗ, các nhà kinh doanh luôn quan tâm đến các đặc tính cơ học – vật lý và các đặc điểm về thẩm mỹ, trong đó đặc biệt chú trọng đến chỉ tiêu “Tỷ trọng”. Tỷ trọng càng lớn thì gỗ càng tốt, được đo ở trạng thái gỗ còn độ ẩm 15%, và được chia thành các bậc sau:

- Gỗ thật nặng: Tỷ trọng từ 0,95 – 1,40
- Gỗ nặng: Tỷ trọng từ 0,80 – 0,95
- Gỗ nặng trung bình: Tỷ trọng từ 0,65 – 0,80
- Gỗ nhẹ: Tỷ trọng từ 0,50 – 0,65
- Gỗ thật nhẹ: Tỷ trọng từ 0,20 – 0,50
- Gỗ thật nhẹ: Tỷ trọng từ 0,04 – 0,20

Loại gỗ nhẹ nhất thế giới là gỗ của cây Balsa loài trong chi *Ochroma* có tỷ trọng 0,12 và loại gỗ nặng nhất gọi là “gỗ thép” ở Nam Mỹ (*Krugiodendron ferreum*), tỷ trọng đến 1,30. Ngoài tỷ trọng, các đặc tính vật lý khác của gỗ cũng được quan tâm như: sức rắn, sức nén dọc thớ, sức kéo ngang thớ, sức oằn, sức chịu đập...

Hiện nay với công nghệ chế biến và hiện đại, các loài cây gỗ từ nhỏ đến lớn, từ gỗ mềm, nhẹ, màu nhạt đến gỗ cứng, nặng, màu sắc đậm đều được xử lý ngâm tẩm gia công tốt, nên giá trị sử dụng ngày càng được nâng cao và cho nhiều sản phẩm quý và đẹp. Tuy nhiên, theo các tiêu chuẩn tự nhiên về màu sắc, hương vị, tỷ trọng, sức chịu đựng mà các loại gỗ vẫn được phân ra làm 8 nhóm:

- **Nhóm I:** Nhóm gỗ quý nổi tiếng trên thị trường (trong nước và quốc tế), có vân đẹp, màu sắc óng ánh, bền và có hương thơm như lát hoa, cẩm lai, gụ...
- **Nhóm II:** Nhóm gỗ nặng, cứng bao gồm các loài có tỷ trọng lớn, sức chịu lực cao, như Đinh, Lim, Nghiến, Tầm, Sến...
- **Nhóm III:** Nhóm gỗ nhẹ và mềm hơn, nhưng sức bền cao, độ dẻo dai lớn, sức chịu lực cao như Sao đen, Chò chỉ, Huỷnh...
- **Nhóm IV:** Nhóm gỗ có màu tự nhiên, thớ mịn, tương đối bền, dễ gia công chế

biển, như Gội, Mỡ, Re...

- **Nhóm V:** Nhóm gỗ trung bình, có tỷ trọng trung bình, dùng rộng rãi trong xây dựng, đóng đồ đặc như Sồi giẻ, Tràm, Thông...

- **Nhóm VI:** Nhóm gỗ nhẹ, sức chịu đựng kém, dễ bị mối mọt, dễ chế biến như Rong rông, Kháo, Chẹo, Keo...

- **Nhóm VII:** Nhóm gỗ nhẹ, sức chịu lực kém, sức chống mối mọt thấp như Côm, Sô, Ngát, Vọng...

- **Nhóm VIII:** Nhóm gỗ nhẹ, sức chịu lực rất kém, khả năng bị mối mọt cao như Sung, Côi, Ba bét, Ba soi...

Các bảng phân loại tạm thời các nhóm gỗ đang được các nhà khoa học đóng góp để chúng có sự sắp xếp chuẩn hóa. Tuy nhiên, cây gỗ về mặt tài nguyên không chỉ cung cấp gỗ cho nhu cầu xây dựng, đóng đồ, làm các công trình công nghiệp mà nhiều loài cây ngoài việc cho gỗ còn đóng góp cho người sử dụng nhiều sản phẩm quý chứa trong các cơ quan của cây.

*Nguồn: Tài nguyên rừng Việt Nam - Trần Hợp, Phùng Mỹ Trung*

**Phụ lục 17. Bảng thanh toán tiền lương cho công nhân sản xuất trực tiếp**

Đơn vị: XN Sản xuất bao bì XK		<b>BẢNG THANH TOÁN TIỀN LƯƠNG</b>										Mẫu số 02 - LĐTL				
Bộ phận: Sản xuất (biên chế)		Tháng 6 năm 2010										Ban hành theo QĐ số 1141-TC / CĐKT ngày 1/11 /1995 của Bộ Tài chính				
Số TT	Họ và tên	BL	Lương sản phẩm		Lương thời gian		Nghỉ việc Hưởng lương: %		Phụ cấp	Tổng số	Tạm ứng	Khoản trừ vào lương		Thuế thu nhập	Còn được lĩnh	Ký nhận
			Công	Tiền	Công	Tiền						BHXH 8,5%	ĐPCĐ 1%			
1	Hoàng V Triệu	4.4	13.5	1.662.000				0	98.000	1.760.000		273.020	43.120		1.443.860	
2	Phạm Thị Nga	4.4	16.9	1.774.812				0		1.774.812		273.020	43.120		1.458.672	
3	Nguyễn Thị Vân	4.2	22.3	2.372.806				0		2.372.806		260.610	41.160		2.071.036	
4	Ng Văn Phúc	4.4	5.4	564.732				0		564.732		0	43.120		521.612	
5	Trần T Tuyên	1.67	20.7	2.773.200				0		2.773.200		103.623	16.366		2.653.211	
6	Ng. Trọng Thịnh	4.2	8.0	779.200				0		779.200		260.610	41.160	51.859	425.571	
7	Ng. Trọng Ngữ	3.27	17.2	1.698.100				0		1.698.100		202.904	32.046		1.463.150	
8	Trần Thị Anh	3.74	21.0	3.528.000				0	98.000	3.626.000		232.067	36.652		3.357.281	
9	Trần Hữu Hoà	1.96	23.0	3.901.750				0		3.901.750		121.618	19.208		3.760.924	
10	Ng. Phương Nga	4.4	21.2	2.217.096				0		2.217.096		273.020	43.120		1.900.956	
11	Lưu Văn Hoàng	1.67	16.9	2.559.990				0		2.559.990		103.623	16.366		2.440.001	
12	Bùi Thị Thảo	4.4	11.0	400.000				0		400.000		273.020	43.120		83.860	
13	Lê Thị Vinh	4.4	12.4	1.086.240				0		1.086.240		273.020	43.120		770.100	
14	Trịnh X Quang	3.19	13.2	1.285.680				0		1.285.680		197.940	31.262		1.056.478	
15	Trần Phương	3.74	7.9	692.040				0		692.040		232.067	36.652		423.321	
	<b>Cộng</b>	<b>54.04</b>	<b>230.6</b>	<b>27.295.646</b>	<b>0.0</b>	<b>0</b>	<b>0.0</b>	<b>0</b>	<b>196.000</b>	<b>27.491.646</b>	<b>0</b>	<b>3.080.162</b>	<b>529.592</b>	<b>51.859</b>	<b>23.830.033</b>	
<b>Kế toán thanh toán</b>			<b>Kế toán trưởng</b>						<b>Thủ trưởng đơn vị</b>							
(Ký, họ tên)			(Ký, họ tên)						(Ký, họ tên)							

**Phụ lục 18. Bảng thanh toán tiền lương sản phẩm (tháng 6/2010)***Đơn vị tính: VNĐ*

<b>STT</b>	<b>KHÁCH HÀNG</b>	<b>TÊN SẢN PHẨM</b>	<b>ĐƠN VỊ</b>	<b>SỐ LƯỢNG</b>	<b>ĐƠN GIÁ</b>	<b>THÀNH TIỀN</b>
1	Cty Thiết bị VT	Hòm gỗ dán mã số C204802	Cái	12	30.000	360.000
2	CTy ABB	Gỗ xẻ quy cách	m <sup>3</sup>	0.758	1.050.000	795.900
		Hòm thưa 2270×2470×2030	Cái	2	152.000	304.000
		Hòm gỗ dán 500×370×230	Cái	1	11.000	11.000
3	Nhà máy biến thế	Gỗ xẻ quy cách máy	m <sup>3</sup>	3.704	1.450.000	5.370.800
		Hòm thưa 2450×1700×1750	Cái	6	117.000	702.000
4	Tư vận Thăng Long	Pallet 1300×1100×120	Cái	300	7.000	2.100.000
		Hòm thưa 1730×1300×1500	Cái	3	92.000	276.000
5	Cty Yamaha Motor	Hòm thưa 2690×1920×2080	Cái	5	150.000	750.000
....	.....	.....	...	...	...	...
16						
	<b>Tổng</b>					<b>66.261.050</b>

*Nguồn: Trích bảng thanh toán lương sản phẩm tại Xí nghiệp Sản xuất Bao bì Xuất khẩu năm 2010*

**Phụ lục 19 Bảng kê chi tiết chi phí trả trước (Quý 2/2010)***Đơn vị tính: VNĐ*

<b>TT</b>	<b>Diễn giải</b>	<b>Đầu kỳ</b>	<b>Ps tăng</b>	<b>PS giảm</b>	<b>Cuối kỳ</b>
1	Máy cưa đứng (5 năm)	13.182.600		2.197.100	10.985.500
2	Máy điều hòa	1.847.964		922.000	925.964
3	Tủ hồ sơ	7.860.000		1.310.000	6.550.000
4	Bàn làm việc	1.860.000		310.000	1.550.000
5	Mua máy tính (2 năm)	2.509.524		1.672.000	837.524
6	Tôn tấm kê đóng hòm	8.700.060		2.484.000	6.216.060
7	Mua máy in (2 năm)	2.024.762		1.360.000	664.762
8	Bình nén khí	1.040.000		700.000	340.000
	<b>Cộng</b>	<b>39.024.910</b>	<b>0</b>	<b>10.955.100</b>	<b>28.069.810</b>

*Nguồn: Bảng chi tiết tài khoản 242 tại Xí nghiệp Bao bì Xuất khẩu*

**Phụ lục 20. Bảng tính khấu hao tài sản cố định (Tháng 6 năm 2010)***Đơn vị tính: VND*

<b>TT</b>	<b>TÊN TSCĐ</b>	<b>SỐ LƯỢNG</b>	<b>GIÁ TRỊ CÒN LẠI 31/8/2006</b>	<b>NĂM SỬ DỤNG</b>	<b>KHẤU HAO THÁNG</b>
<b>1</b>	Nhà xưởng	2.250 m <sup>2</sup>	368.960.600	10	3.074.672
<b>2</b>	Máy mài lưỡi bào LX	1 cái	4.338.244	5	72.304
<b>3</b>	Máy bào cuộn LX	1 cái	7.211.328	5	120.189
<b>4</b>	Máy khoan nhiều mũi	1 cái	23.100.000	7	275.000
<b>5</b>	Máy bào ba mặt ĐL	1 cái	14.666.600	5	244.443
<b>6</b>	Máy cưa Đài Loan	1 cái	7.333.300	5	122.222
<b>7</b>	Máy bào thâm ĐL	1 cái	32.669.200	4	680.608
<b>8</b>	Máy bào cuộn ĐL	1 cái	14.701.200	4	306.275
<b>9</b>	Máy đục Đài Loan	1 cái	8.167.200	4	170.150
<b>10</b>	Máy phay trục đứng	1 cái	32.342.400	7	385.029
<b>11</b>	Máy cưa Đồng Tháp	2 cái	9.360.000	5	156.000
<b>12</b>	Máy tính	1 cái	2.500.000	1	0
<b>13</b>	Ô tô tải	1 cái	62.500.000	5	1.041.667
	<b>Tổng</b>		<b>587.850.072</b>		<b>6.648.558</b>

*Nguồn: Báo cáo về khấu hao TSCĐ năm 2010*

**Phụ lục 21. Bảng thanh toán tiền lương nhân viên gián tiếp**

Đơn vị: XN Sản xuất bao bì XK		<b>BẢNG THANH TOÁN TIỀN LƯƠNG</b>										<b>Mẫu số 02 -LDTL</b>				
Bộ phận: Văn phòng		<b>Tháng 6 năm 2010</b>										Ban hành theo QĐ số 1141-TC / CĐKT ngày 1/11 /1995 của Bộ Tài chính				
S TT	Họ và tên	BL	Lương sản phẩm		Lương thời gian		Nghỉ việc hưởng lương %	Phụ cấp	Tổng số	Tạm ứng	Khoản trừ vào lương		Thuế thu nhập	Còn được lĩnh	Ký nhận	
			Công	Tiền	Công	Tiền					BHXH 8.5%	ĐPCĐ 1%				
1	Trịnh Hữu Bài	6.31			26	6.183.800			490.000	6.673.800		391.536	61.838	130.930	6.089.496	
2	Nghiêm Bá Toàn	4.66			26	4.566.800			392.000	4.958.800		313.973	45.668	32.241	4.566.918	
3	Trần Minh Tâm	4.2			26	4.116.000			392.000	4.508.000		260.610	41.160		4.206.230	
4	Nguyễn Thị Điểm	4.2			26	4.116.000				4.116.000		260.610	41.160		3.814.230	
5	Trần Lâm Quyên	4.00			26	3.920.000			392.000	4.312.000		273.020	39.200	1.949	3.997.831	
6	Trần Tuyết Băng	2.34			26	2.293.200				2.293.200		145.197	22.932		2.125.071	
	<b>Cộng</b>	<b>25.71</b>			<b>156</b>	<b>25.195.800</b>			<b>1.666.000</b>	<b>26.861.800</b>	<b>0</b>	<b>1.644.946</b>	<b>251.958</b>	<b>165.120</b>	<b>24.799.776</b>	
<b>Kế toán thanh toán</b> (Ký. họ tên)			<b>Kế toán trưởng</b> (Ký. họ tên)						<b>Thủ trưởng đơn vị</b> (Ký. họ tên)							

*Nguồn: Trích bảng thanh toán tiền lương tại Xí nghiệp sản xuất bao bì xuất khẩu năm 2010*



