



# SỰ CẦN THIẾT TỔ CHỨC VÀ HOÀN THIỆN CÔNG TÁC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP KHAI THÁC, CHẾ BIẾN VÀ KINH DOANH ĐÁ XÂY DỰNG TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH BÌNH DƯƠNG

## Organizing and enhancing the performance of management accounting in mining, processing and trading stone enterprises in Binh Duong Province

Nguyễn Thị Đức Loan

*phungloan82@yahoo.com*

*Khoa Tài chính- Kế toán*

*Trường Đại học Lạc Hồng, Đồng Nai, Việt Nam*

*Đến tòa soạn: 23/5/2016; Chấp nhận đăng: 16/7/2016*

**Tóm tắt.** Trong nền kinh tế thị trường, hệ thống kế toán doanh nghiệp phải có hai bộ phận chuyên môn để đáp ứng nhu cầu thông tin của hai nhóm đối tượng khác nhau. Đó chính là kế toán tài chính và kế toán quản trị; và cũng chính nền kinh tế thị trường, cạnh tranh làm nổi bật kế toán quản trị, hình thành nên những nhận thức khác nhau về kế toán quản trị và thúc đẩy kế toán quản trị phát triển nhanh chóng. Vì vậy, việc tổ chức công tác kế toán quản trị đối với các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng là vô cùng cần thiết vì cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm đạt mục tiêu tối ưu.

**Từ khóa:** Kế toán quản trị; Khai thác đá; Đá xây dựng; Tỉnh Bình Dương

**Abstract.** In the economy market, accounting system of an organization usually has financial accounting and management accounting to provide information to different target groups. Besides, the competition highlights the important role and prominent awareness of management accounting, resulting in its recent widespread recognition. Therefore, it is of great significance to organize and enhance its performance in mining, processing and trading stone enterprises in Binh Duong province to provide sufficient information for managers to make their best decision.

**Keywords:** Management accounting; Quarrying; Construction stone; Binh Duong Province

### 1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Hiện nay, trên địa bàn tỉnh Bình Dương có 18 công ty khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng với quy mô lớn và vừa. Đây là ngành nghề khai thác và chế biến nguồn tài nguyên nên có số ít doanh nghiệp trên địa bàn tỉnh được thành lập bị hạn chế là do nguồn tài nguyên có hạn và ảnh hưởng rất lớn đến vấn đề môi trường xung quanh khu vực khai thác và chế biến, tính cạnh tranh giữa các doanh nghiệp chưa cao. Nên việc vận dụng các phương pháp quản lý mới để nâng cao tính cạnh tranh trên thị trường chưa được quan tâm đúng mức. Các doanh nghiệp hoạt động rất thụ động và căn cứ vào sản lượng được khai thác trong giấy phép kinh doanh ngành khoáng sản và tiền hành chia đều cho thời gian khai thác, xác định mỗi kỳ phải khai thác bao nhiêu là hoàn thành kế hoạch trong kỳ và không phân tích được chi phí phát sinh trong kỳ tăng hay giảm là do những nhân tố nào gây ra mà cứ chỉ dừng ở việc so sánh số liệu thực tế và kế hoạch đề ra đầu năm để kết luận tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ tốt hay xấu [1]. Từ đó, các nhà quản lý yêu cầu công tác kế toán trong doanh nghiệp phải bao gồm công tác kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán trong doanh nghiệp bao gồm việc ghi chép, lập báo cáo tài chính, báo cáo kế toán quản trị và phải phân tích được các chỉ tiêu hoạt động và đánh giá trách nhiệm của từng cá nhân, bộ

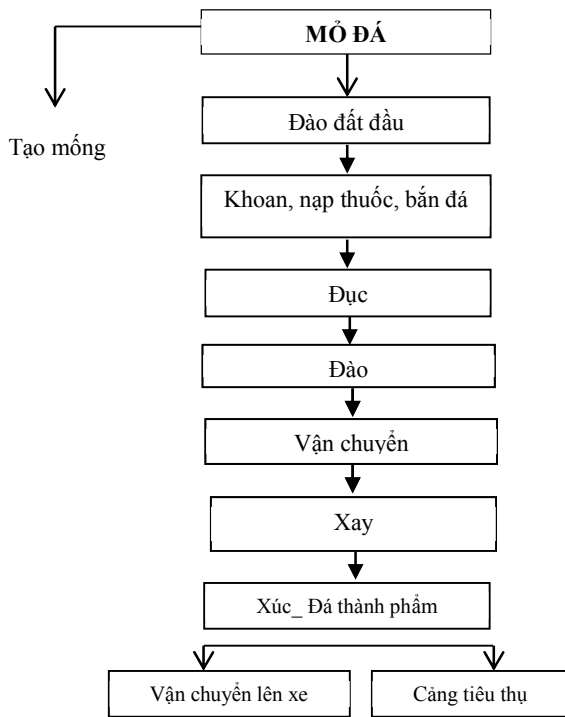
phần trong đơn vị nhằm giúp cho hoạt động sản xuất kinh doanh ngày càng đạt hiệu quả hơn.

### 2. NỘI DUNG

Phương pháp nghiên cứu: tác giả sử dụng các phương pháp mô tả, thống kê, so sánh và phân tích để làm rõ tầm quan trọng của kế toán quản trị và sự ảnh hưởng của các nhân tố trong quá trình thiết lập mô hình cho phù hợp. Phương pháp mô tả, so sánh, thống kê, phân tích được vận dụng khi so sánh số liệu của các kỳ kế toán, quy trình công tác kế toán trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng ở tỉnh Bình Dương nhằm phân tích điểm mạnh, điểm yếu ở từng doanh nghiệp trong công tác quản lý và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh. Đối tượng nghiên cứu: công tác kế toán tài chính và công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng ở tỉnh Bình Dương. Từ đó, tác giả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức mô hình kế toán quản trị trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến, kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương. Phạm vi nghiên cứu: công tác kế toán tài chính và kế toán quản trị tại 18 công ty khai thác, chế biến, kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương.

Tác giả tiến hành khảo sát công tác kế toán tại 18 doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa

bản tỉnh Bình Dương, phần lớn các doanh nghiệp thuộc quy mô lớn và quy mô vừa nên việc tổ chức công tác kế toán tài chính tương đối đầy đủ, đúng theo quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán, phục vụ tốt yêu cầu kế toán tài chính. Tuy nhiên, công tác kế toán quản trị, kế toán trách nhiệm chưa được quan tâm đúng mức nên các doanh nghiệp gặp nhiều khó khăn trong quá trình kiểm soát chi phí, định giá bán sản phẩm hay đánh giá trách nhiệm của từng bộ phận, từng cá nhân trong tổ chức. Qua cuộc khảo sát trên, tác giả nhận thấy là tình hình áp dụng công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp được chia làm ba nhóm: nhóm doanh nghiệp đã xây dựng kế toán quản trị, nhóm này là những doanh nghiệp có quy mô lớn gồm 4 doanh nghiệp. Nhóm doanh nghiệp chuẩn bị xây dựng kế toán quản trị, nhóm này là những doanh nghiệp có quy mô lớn gồm 8 doanh nghiệp. Nhóm doanh nghiệp hoàn toàn không có công tác kế toán quản trị, nhóm này thuộc vào các doanh nghiệp có quy mô sản xuất vừa gồm 6 doanh nghiệp. Xét về quy trình sản xuất kinh doanh thì 18 doanh nghiệp này có quy trình khai thác và sản xuất kinh doanh giống nhau:



Sơ đồ 1. Quy trình khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng [2]

### Thực trạng công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương:

Công tác kế toán quản trị thực tế tại 18 doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng là hàng kỳ kế toán lập bảng so sánh số liệu các chỉ tiêu sản lượng, doanh thu, chi phí, lợi nhuận, ... của số liệu thực tế phát sinh trong kỳ này so với kỳ trước đó và so với kế hoạch đầu năm do bộ phận kế hoạch đề ra. Kế toán so sánh sự tăng giảm giữa các số liệu ở các kỳ khác nhau để đánh giá khả năng hoàn thành kế hoạch, đánh giá kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh tại doanh nghiệp tốt hay xấu, đồng thời các dữ liệu trên cũng là cơ sở để đánh giá trách nhiệm ở từng bộ phận, từng cá nhân trong doanh nghiệp.

### Những kết quả đạt được từ việc đánh giá khả năng hoàn thành kế hoạch:

Quá trình tiến hành khảo sát công tác kế toán tại các doanh nghiệp khai thác đá trên địa bàn tỉnh Bình Dương cho thấy công tác kế toán quản trị một số doanh nghiệp đã vận dụng và có những kết quả đáng khích lệ. Sự kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị thông qua những phân hành như kế toán chi phí. Dựa vào kết quả của kế toán tài chính, đặc biệt là các sổ chi tiết, sổ cái các tài khoản liên quan hạch toán các khoản mục chi phí như: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. So sánh chi phí phát sinh trong kỳ so với kỳ trước hay so sánh kế hoạch đầu năm đề ra, phân tích các chi phí này tăng hay giảm và tìm hiểu các nguyên nhân biến động đến chi phí, ảnh hưởng đến giá thành sản phẩm, lợi nhuận của doanh nghiệp như thế nào. Hàng kỳ (tháng, quý, năm) công tác kế toán của doanh nghiệp bên cạnh việc phải lập những báo cáo của kế toán tài chính, kế toán còn phải lập thêm những báo cáo của kế toán quản trị như: báo cáo sử dụng nguyên vật liệu, báo cáo chi phí nhân công trực tiếp, báo cáo tiêu thụ sản phẩm, danh sách khách hàng mới và khách hàng tiềm năng, kế hoạch sản xuất và tiêu thụ, nhu cầu nguyên vật liệu, nhu cầu người lao động cần cho hoạt động sản xuất kinh doanh trong những kỳ tiếp theo... Mặc dù các báo cáo chưa được đầy đủ theo yêu cầu của công tác kế toán quản trị, nhưng việc làm này cũng giúp ích cho nhà quản lý có thêm thông tin về tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Đó chính là cơ sở để đánh giá hoàn thành hay không hoàn thành kế hoạch.

Hiện tại công tác kế toán quản trị của doanh nghiệp đã có những ưu điểm như: kế toán quản trị đã kết hợp được việc lập kế hoạch của bộ phận kế hoạch và căn cứ vào số liệu thực tế phát sinh của kế toán tài chính làm cơ sở để lập các báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, báo cáo chi phí, báo cáo doanh thu. Phân biệt được chi phí trong sản xuất và ngoài sản xuất theo cách phân loại chi phí theo chức năng hoạt động nên chỉ so sánh được giá thành sản xuất thực tế và kế hoạch chứ chưa vận dụng được lý thuyết phân loại chi phí theo cách ứng xử nên từ đó, kế toán quản trị chưa phân tích được mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận. Kế toán cũng đã lập dự toán tiêu thụ, sản xuất, ... nhưng chưa đầy đủ trong hệ thống báo cáo dự toán của công tác kế toán quản trị. Kế toán quản trị cũng góp phần trong việc định hướng giá bán sản phẩm ra thị trường nhưng công việc định hướng giá bán này dựa vào giá bán của đối thủ cạnh tranh và kết hợp với chất lượng sản phẩm của từng doanh nghiệp. Cụ thể là có những loại đá của doanh nghiệp có chất lượng tốt hơn thì giá bán có thể đưa ra cao hơn giá của đối thủ cạnh tranh, ngược lại có những loại đá của doanh nghiệp có chất lượng không bằng thì giá bán có thể thấp hơn so với đối thủ cạnh tranh (chất lượng của đá được xét về mặt màu sắc và độ cứng của đá). Từ đó, công tác kế toán nội bộ trong doanh nghiệp được nhà quản lý quan tâm nhiều hơn vì đã có những đóng góp trong công tác quản lý của nhà quản trị. Bên cạnh những ưu điểm đạt được thì công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp còn nhiều hạn chế như: khả năng đánh giá quá khứ và thiếu thông tin để ra quyết định cho tương lai; chưa cụ thể hóa trong việc lập định mức tiêu hao cho từng loại nguyên vật liệu và doanh nghiệp; công tác kế toán tài chính và kế toán quản trị còn rời rạc vì chưa có sự kết hợp dữ liệu lẫn

nhau giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị; chưa vận dụng các lý thuyết về xây dựng trung tâm trách nhiệm.

Việc lập dự toán và báo cáo kế toán quản trị trong các doanh nghiệp này chỉ dừng lại ở các dự toán tiêu thụ và các khoản phải thu, dự toán sản xuất, dự toán mua hàng và các khoản phải chi, dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp, lập giá thành kế hoạch cho từng loại đá xây dựng. Định kỳ 6 tháng và 12 tháng, kế toán phải tổng hợp các bảng báo cáo tình hình hoạt động khai thác, chế biến và kinh doanh cho nhà quản trị cấp trên. Các bảng báo cáo này nội dung gồm kết quả tình hình thực tế phát sinh trong 6 tháng hoặc 12 tháng so sánh kết quả đạt được cùng kỳ của năm trước đó, so sánh với số liệu của kế hoạch hoặc các dự toán đã được lập vào đầu năm. Từ những kết quả trên, nhà quản trị sẽ thấy được những kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh doanh nghiệp đã xảy ra trong quá khứ, còn việc cung cấp thông tin kịp thời cho nhà quản trị ra quyết định là chưa làm được vì trên thực tế có những hợp đồng lớn cho các công trình xây dựng đường xá, cầu,... người quản lý đã phân vân trong các vấn đề khi đưa ra thỏa thuận về giá bán, sản lượng cung cấp cho khách hàng. Người quản lý chưa có đầy đủ các thông tin nên chưa có cơ sở cho việc ra quyết định khi ký kết các hợp đồng. Vì nội dung của kế toán quản trị là hướng về tương lai mà tất cả các báo cáo của kế toán chỉ dừng lại ở việc trình bày những nội dung đã xảy ra ở quá khứ. Do đó, khi nhà quản lý muốn đưa ra quyết định của một phương án nào trong tương lai như chính sách khuyến mãi, chính sách giá,... thì không có dữ liệu, thông tin làm cơ sở cho việc ra quyết định về giá hay lựa chọn phương án tối ưu nhằm đạt được lợi nhuận cao nhất. Xét về định mức tiêu hao nguyên vật liệu, doanh nghiệp có tính giá thành kế hoạch của từng loại sản phẩm nhưng việc tính này chưa được cụ thể và chưa có tính đến các khoản chi phí tiềm ẩn như chi phí đền bù do ô nhiễm môi trường, chi phí cải tạo hoàn nguyên môi trường, chi phí bị phạt do tình trạng sản xuất và chế biến gây ô nhiễm, ... Trong quá trình khai thác đá xây dựng cần phải có định mức cụ thể về chi phí khoan, đục, xay, thuốc nổ, xúc, định mức tiêu hao của từng loại nguyên vật liệu, định mức giờ công, giờ máy, việc phân bổ chi phí sản xuất chung như điện, nước, điện thoại, lương... cho từng bộ phận, từng loại đá cũng phải theo tiêu chí phù hợp. Bên cạnh đó, công tác kế toán tài chính và kế toán quản trị còn rời rạc vì chưa có sự kết nối dữ liệu, thông tin lẫn nhau. Người làm công tác kế toán quản trị thì không biết đầy đủ những thông tin của kế toán tài chính và người làm công tác kế toán tài chính chỉ cung cấp những thông tin mà kế toán quản trị yêu cầu và cũng không tìm hiểu xem là công tác kế toán quản trị đã làm được những gì để góp phần trong công tác quản lý và giúp ích cho nhà quản trị những thông tin hữu ích như thế nào. Cụ thể là, cùng một nội dung kinh tế như doanh thu bán hàng kế hoạch thì bộ phận kế hoạch quản lý, doanh thu bán hàng trong kỳ thì bộ phận kế toán tài chính quản lý. Như vậy, để có được thông tin về doanh thu kế hoạch và trong kỳ phát sinh thì kế toán quản trị phải yêu cầu cả hai bộ phận cung cấp thông tin để công tác kế toán quản trị mới có đầy đủ dữ liệu để báo cáo. Việc làm này gây mất thời gian và kém hiệu quả trong công tác quản lý, dẫn đến hiệu quả đánh giá hoạt động sản xuất kinh doanh chưa cao. Hệ thống thông tin của kế toán chi phí của doanh nghiệp hầu hết là thông tin quá khứ. Kế toán chi phí chưa phục vụ cho việc phân tích các mặt hoạt động của doanh nghiệp vào việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực, việc xây dựng phương án và lựa chọn các quyết định sản xuất tối ưu. Doanh nghiệp phân loại

chi phí theo chức năng hoạt động. Hệ thống tài khoản kế toán đã có sự chi tiết, các doanh nghiệp đã có mở thêm tài khoản chi tiết nhưng chưa phù hợp với việc phân tích chi phí theo biến phí, định phí để từ đó có thể phân tích chi phí chênh lệch giữa thực tế và định mức. Nên chưa thấy rõ mối quan hệ trong công tác phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận, phân tích kết cấu mặt hàng. Chính vì thế, công tác kế toán quản trị trong doanh nghiệp này chỉ phân tích được tình hình hoạt động của doanh nghiệp trên phương diện tổng thể của toàn công ty. Tuy nhiên, doanh nghiệp sản xuất đá xây dựng bao gồm nhiều loại sản phẩm như đá 1\*2, đá 4\*6, đá 5\*7, đá mi, mi bụi, ... Cụ thể loại đá xây dựng nào mang lại hiệu quả nhất thì không thể phân tích được. Chưa ứng dụng được công cụ phân tích kết cấu mặt hàng và định giá bán sản phẩm trong đơn vị.

Mô hình tổ chức kế toán quản trị chưa rõ nét. Các nội dung kế toán quản trị đều được tổ chức thực hiện trong sự gắn kết với hệ thống kế toán tài chính theo từng phần hành kế toán. Kế toán viên theo dõi phần hành kế toán tài chính nào thì phải đảm nhiệm luôn phần kế toán quản trị ở nội dung đó. Việc áp dụng mô hình này tiết kiệm chi phí do không phải tuyển thêm nhân sự làm công tác kế toán quản trị, tổ chức công tác kế toán quản trị còn rời rạc, nhân viên xử lý công việc kế toán quản trị chưa chuyên nghiệp, chông chéo, nên hiệu quả không cao vì chưa có sự kết nối thông tin giữa bộ phận kế toán tài chính và bộ phận lập kế hoạch, bộ phận kế toán quản trị. Do đó, trong các doanh nghiệp cần phải có sự thiết lập mối liên hệ thông tin lẫn nhau. Cụ thể, nhân viên kế toán quản lý khoản mục doanh thu thì phải chịu trách nhiệm hạch toán doanh thu phát sinh trong kỳ (đôi với kế toán tài chính) và phải kiểm soát việc lập báo cáo tình hình thực hiện doanh thu trong kỳ so với doanh thu kế hoạch đầu năm đề ra, đồng thời phân tích các nguyên nhân làm tăng giảm doanh thu trong kỳ. Tuy nhiên, việc tăng giảm doanh thu là do nhiều nguyên nhân gây ra như về giá bán, sản lượng, khách hàng, sự chăm sóc khách hàng,... chứ không phải xét trên giá trị doanh thu kỳ này và kỳ trước. Vì vậy, việc phân tích báo cáo doanh thu mang tính chủ quan của người lập báo cáo chứ chưa có sự kết hợp thông tin giữa các bộ phận bán hàng, kinh doanh, bộ phận chăm sóc khách hàng, các chính sách bán hàng, kết cấu mặt hàng, .v.v. Bên cạnh đó, việc lập dự toán về doanh thu tiêu thụ cho kỳ sau thì kế toán và bộ phận kế hoạch cùng lập báo cáo này. Vậy cùng một nội dung thì có hai bộ phận cùng lập là kế toán và bộ phận kế hoạch, từ đó, công việc lập báo cáo trở nên chông chéo lẫn nhau, chưa chuyên nghiệp và hiệu quả quản lý chưa cao vì mất thời gian trong quá trình lập các báo cáo, dẫn đến việc cung cấp thông tin cho người quản trị chậm trễ có thể gây mất cơ hội trong kinh doanh khi ra quyết định chậm hoặc không chính xác.

Hệ thống thông tin về kế toán và công tác kế toán trách nhiệm tại các doanh nghiệp được thực hiện như sau: doanh nghiệp có đánh giá trách nhiệm quản lý của từng bộ phận như: bộ phận sản xuất, tiêu chí để đánh giá căn cứ vào chi phí giá thành sản phẩm. Bộ phận kinh doanh, tiêu chí đánh giá căn cứ vào doanh thu bán hàng. Bộ phận quản lý doanh nghiệp, tiêu chí đánh giá là lợi nhuận hoạt động sản xuất kinh doanh. Các doanh nghiệp chưa thành lập được các trung tâm kế toán trách nhiệm như trung tâm đầu tư, trung tâm lợi nhuận, trung tâm doanh thu, trung tâm chi phí theo kế toán quản trị dẫn đến không đánh giá được hiệu quả của từng trung tâm, không phân tích được các nguyên nhân và giải pháp cụ thể về các vấn đề

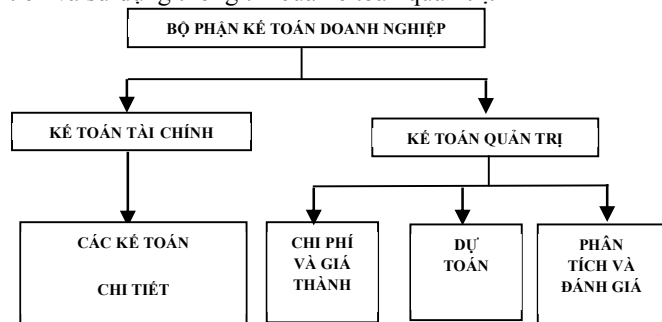
doanh thu, chi phí, lợi nhuận. Nhìn chung, các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương còn gặp nhiều khó khăn về tiếp cận kinh nghiệm thực tiễn dẫn đến gặp nhiều phức tạp, tốn kém nhiều chi phí, thời gian trong xây dựng, áp dụng kế toán quản trị và cũng thiếu nghiêm trọng nguồn nhân lực để xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

*Những ưu và nhược điểm trong công tác kế toán quản trị tại doanh nghiệp trong thực tế làm cơ sở để đưa ra các giải pháp nâng cao hiệu quả tổ chức công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương như:*

Xây dựng mô hình kế toán quản trị trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương cần chú ý và vận dụng các thuyết như sau: lý thuyết dự phòng, lý thuyết đại diện, lý thuyết xã hội học và lý thuyết tâm lý thường xuyên. [3-9] Các lý thuyết này chỉ ra rằng hệ thống kế toán quản trị thật sự có hiệu quả khi nó được xây dựng và phát triển phù hợp với từng doanh nghiệp cụ thể. Điều này có nghĩa là không có một mô hình kế toán quản trị khuôn mẫu áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp.

Việc vận dụng kế toán quản trị còn tùy thuộc đặc điểm của từng ngành nghề, lĩnh vực kinh doanh, cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý, quy mô doanh nghiệp, trình độ công nghệ, môi trường kinh doanh. Bên cạnh đó, việc xây dựng và hoàn thiện công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương cần quan tâm đến những vấn đề sau đây: nhận thức về công tác kế toán quản trị, thiết lập quy trình, thủ tục để thu thập, xử lý thông tin lập báo cáo kế toán quản trị, phân loại chi phí, phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận, lập dự toán ngân sách, phân tích biến động chi phí bộ phận và báo cáo bộ phận, đánh giá trách nhiệm quản lý, định giá bán sản phẩm ... cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Những giải pháp cụ thể bao gồm:

**Thứ nhất**, nâng cao nhận thức và trình độ quản lý cho các nhà quản trị. [3-4,5-8] Các nhà quản trị phải biết đưa ra những yêu cầu về thông tin cần được bộ phận kế toán quản trị cung cấp, và quan trọng hơn là nhà quản trị phải có kiến thức phân tích và sử dụng thông tin của kế toán quản trị.



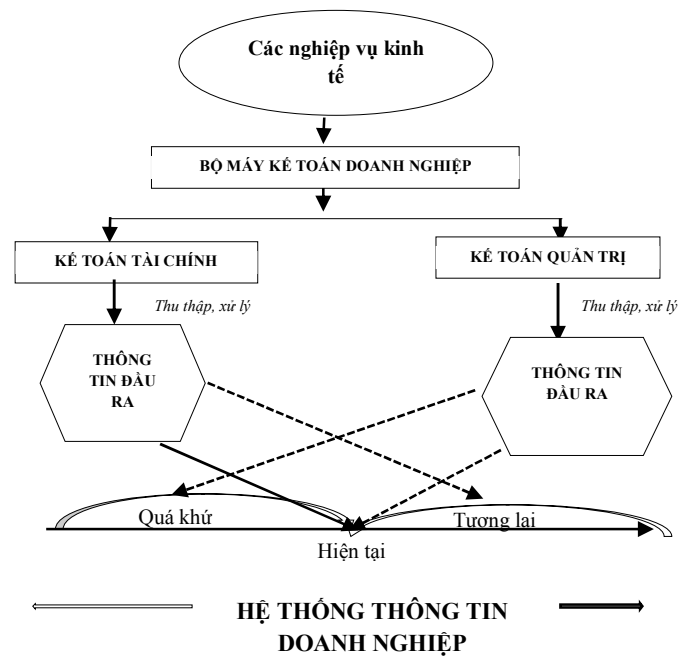
Sơ đồ 2. Bộ máy kế toán kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị [6]

**Thứ hai**, việc xây dựng mô hình kế toán quản trị phải chia ra theo quy mô hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. [5-7] Do quy mô hoạt động sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp này thuộc loại lớn và vừa nên ta thiết kế kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị, nhằm tiết kiệm

chi phí. Mô hình đề xuất cho các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương thể hiện như Sơ đồ 2.

Công tác kế toán quản trị được tổ chức giống như một phân hệ trong cùng hệ thống kế toán doanh nghiệp, sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho việc thu thập và kiểm tra thông tin của kế toán được hoàn thiện và hiệu quả hơn. Bộ máy kế toán doanh nghiệp gồm hai bộ phận là: Kế toán tài chính và kế toán quản trị.

**Thứ ba**, thiết lập quy trình, thủ tục để thu thập, xử lý thông tin lập báo cáo kế toán quản trị: [6, 8]



Sơ đồ 3. Quy trình hệ thống thông tin doanh nghiệp [8]

**Xét về công tác thu thập thông tin trong kế toán.**

Hiện tại, các doanh nghiệp trên phân loại chi phí theo chức năng hoạt động chứ không phân loại chi phí theo cách ứng xử bao gồm chi phí khả biến và bất biến, nên việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận gặp rất nhiều khó khăn. Bên cạnh đó, việc ghi nhận doanh thu tại các bộ phận bán hàng như căng, tại kho,... cũng phải được theo dõi cụ thể để làm cơ sở đánh giá trách nhiệm của từng cá nhân, bộ phận. Tác giả cùng thảo luận với các kế toán viên và kế toán trưởng ở các doanh nghiệp và căn cứ vào ngành nghề khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng để thống nhất xây dựng cách đặt tên cho các tài khoản nhằm giúp kế toán thuận tiện trong việc truy xuất dữ liệu. Tác giả đề xuất hệ thống tài khoản kế toán thiết kế chi tiết hơn, mở thêm tài khoản cấp 2, 3, 4,... cùng một chứng từ, thông tin đầu vào sẽ đồng thời cung cấp thông tin cho kế toán tài chính và cả kế toán quản trị. Cách đặt tên tài khoản được thiết kế như trong Bảng 1.

**Xét về công tác xử lý và lập báo cáo kế toán quản trị**

Đối với nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến vốn bằng tiền: kế toán tài chính sẽ căn cứ vào phiếu thu, chi, các chứng từ ngân hàng để ghi nhận vào tài khoản vốn bằng tiền và các tài khoản có liên quan. Cuối kỳ, kết sổ các tài khoản và lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Song song với quá trình này, bộ phận kế toán quản trị cũng sẽ ghi nhận các nghiệp vụ thu, chi tiền vào các tài khoản đối ứng của hệ thống tài khoản kế toán quản

trị theo từng bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm để đối chiếu, kiểm soát tình hình thực hiện dự toán tiền của từng trung tâm trách nhiệm và làm cơ sở cho dự toán kỳ sau.

Đồng thời, các nghiệp vụ tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm, xác định kết quả kinh doanh: kế toán tài chính sẽ căn cứ vào chứng từ gốc của doanh thu và chi phí để ghi nhận vào các tài khoản tương ứng. Cuối kỳ, đối với công tác kế toán tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm thì kế toán kết chuyển các tài khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung để tính giá thành sản phẩm. Đối với công tác kế toán xác định kết quả kinh doanh, kết chuyển các khoản chi phí giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp và doanh thu sang tài khoản xác định kết quả kinh doanh. Song song với quá trình này, kế toán quản trị sẽ khai thác số liệu sâu hơn bằng cách ghi chép từng yếu tố chi phí, doanh thu ứng với trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận để phân tích tình hình thực hiện dự toán của từng trung tâm trách nhiệm, đồng thời lập báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư bảo đảm phí cho từng bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm cũng làm cơ sở cho việc ra quyết định kinh doanh.

**Bảng 1.** Danh mục tài khoản chi tiết

STT	KÝ HIỆU	CẤP 2	CẤP 3	GHI CHÚ
1	621-CPNVLT TT	LOẠI NVL	PHÂN LOẠI CHI PHÍ	
		1: Thuốc nổ	K: Khả biến	
		2: Mũi khoan	B: Bất biến	
		3: Dầu	X	X
2	622-CPNCTT	LƯƠNG VÀ TRÍCH LƯƠNG	K: Khả biến	
		1: Đào	B: Bất biến	
		2: Xúc	H: Hỗn hợp	
		3: Vận chuyển		
		4: Xây		
		5: Khoan		
		6: Bán mìn		
3	627-CPSXC	X	X	
		1: Chi phí nhân viên phân xưởng	PHÂN LOẠI CHI PHÍ	
		2: Chi phí nguyên, vật liệu	K: Khả biến	
		3: Chi phí dụng cụ sản xuất	B: Bất biến	
		4: Chi phí khấu hao TSCĐ	H: Hỗn hợp	
		5: Thuế tài nguyên		
		6: Phí môi trường		
7: Chi phí dịch vụ mua ngoài				

		8: Chi phí bằng tiền khác		
4	641- Chi phí bán hàng	X	X	
		1: Chi phí nhân viên	PHÂN LOẠI CHI PHÍ	
		2: Chi phí nguyên vật liệu, bao bì	K: Khả biến	
		3: Chi phí dụng cụ, đồ dùng	B: Bất biến	
		4: Chi phí khấu hao TSCĐ	H: Hỗn hợp	
		5: Chi phí dịch vụ mua ngoài		
		6: Chi phí bằng tiền khác		
5	642_ Chi phí quản lý doanh nghiệp	X	PHÂN LOẠI CHI PHÍ	
		1: Chi phí nhân viên quản lý	K: Khả biến	
		2: Chi phí vật liệu quản lý	B: Bất biến	
		3: Chi phí đồ dùng văn phòng	H: Hỗn hợp	
		4: Chi phí khấu hao TSCĐ		
		5: Thuế, phí và lệ phí		
		6: Chi phí dự phòng		
		7: Chi phí dịch vụ mua ngoài		
		8: Chi phí bằng tiền khác		
6	511_ Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	X	X	
		1: Doanh thu bán hàng hóa		
		2: Doanh thu bán các thành phẩm		
		3: Doanh thu cung cấp dịch vụ	Mở chi tiết tại từng trạm cân, tại từng cảng.	
		4: Doanh thu trợ cấp, trợ giá		
		7: Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư		
		8: Doanh thu khác		

Ví dụ 622.2.K: Lương và các khoản trích theo lương nhân viên trực tiếp sản xuất ở bộ phận xúc đá, chi phí khả biến

**Thứ tư,** phân loại chi phí theo cách ứng xử trong công tác kế toán quản trị, chia các khoản mục chi phí thành chi phí khả biến và chi phí bất biến, đối với chi phí hỗn hợp thì lựa chọn các phương pháp phân tích thành chi phí khả biến và chi phí bất biến. [3-9] Tác giả tiến hành phân loại một số khoản mục chi phí như Bảng 2.

Đối với ngành khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng cần phải hạch toán thêm nhiều chi phí tiềm ẩn còn thiếu như bồi thường thiệt hại khi bắn nổ mìn làm ảnh hưởng nhà cửa người dân xung quanh khu vực khai thác, ô nhiễm nguồn nước, bụi, chi phí xử lý các chất thải, các khoản bị phạt vi phạm hành chính do ô nhiễm môi trường, các khoản phụ cấp độc hại cho người lao động, v.v.

**Bảng 2.** Bảng phân loại chi phí doanh nghiệp khai thác, chế biến kinh doanh đá

STT	YẾU TỐ	BIẾN ĐỔI	CÓ ĐỊNH	HỢP
<b>I. CHI PHÍ SẢN XUẤT</b>				
A	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (chi phí mua nguyên vật liệu, nhiên liệu)	x		
B	Chi phí nhân công trực tiếp	x		
1	Lương nhân viên đào, xúc, xay, vận chuyên đá	x		
2	Các khoản trích theo lương nhân viên đào, xúc, xay, vận chuyên đá	x		
3	Chi phí phụ cấp độc hại	x		
C	Chi phí sản xuất chung			
1	Chi phí lương công nhân gián tiếp		x	
2	Chi phí trích theo lương công nhân gián tiếp		x	
3	Chi phí công cụ, dụng cụ sản xuất (bảo hộ lao động, bàn ghế, máy tính, ...)		x	
4	Chi phí dầu, nước, điện, hoạt động sản xuất trực tiếp	x		
5	Chi phí điện, nước, điện thoại phục vụ quản lý phân xưởng			x
6	Chi phí sửa chữa kho, máy móc thiết bị		x	
7	Chi phí bảo dưỡng máy móc		x	
8	Khấu hao tài sản cố định phục vụ sản xuất		x	
9	Thuế tài nguyên	x		
10	Phí môi trường	x		
<b>II. CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ QUẢN LÝ DOANH NGHIỆP</b>				
1	Lương và các khoản trích theo lương bộ phận bán hàng		x	
2	Lương và các khoản trích theo lương tính theo tháng		x	
3	Chi phí vật liệu, dụng cụ, bàn ghế, máy tính		x	
4	Khấu hao máy móc, thiết bị, văn phòng, ô tô		x	
5	Chi phí điện, nước, điện thoại, internet trong văn phòng			x
6	Chi phí điện thoại			x
7	Chi phí tiếp khách, hội họp		x	
8	Phí chuyển tiền	x		
9	Các khoản chi phí khác (chi phí đi lại, ...)		x	
10	Chi phí quảng cáo		x	
11	Chi phí vận chuyển hàng bán	x		
12	Chi phí tiếp thị		x	

**Thứ năm,** hoàn thiện về việc xây dựng hệ thống định mức và hệ thống dự toán ngân sách. [3-9] Hệ thống xây dựng định mức bao gồm định mức tiêu hao nguyên vật liệu như mũi

khoan, đục, thuốc nổ, định mức giờ công của người lao động trực tiếp trong quá trình khoan, đục, xay, xúc, vận chuyển, ... Khi xây dựng hệ thống định mức cần căn cứ vào những quy định tiêu chuẩn về quy trình, quy tắc quy phạm kỹ thuật thuộc lĩnh vực khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng. Đồng thời đảm bảo an toàn trong sản xuất kinh doanh và tránh ô nhiễm môi trường. Đối với công tác dự toán phải lập đầy đủ, luôn sửa đổi theo biến động thị trường, đáp ứng đầy đủ thông tin trong quá trình phân tích báo cáo kế toán quản trị.

**Thứ sáu,** cần phải vận dụng việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận. [2-9] Thực hiện phân tích ảnh hưởng của các nhân tố như giá bán, khối lượng, chi phí khả biến, bất biến, kết cấu mặt hàng tác động đến lợi nhuận như thế nào.

**Thứ bảy,** xây dựng bộ máy quản lý của từng bộ phận và gắn các trung tâm trách nhiệm vào từng bộ phận để đánh giá trách nhiệm quản lý của từng bộ phận, từng cá nhân. [2] Đồng thời, cần xây dựng các chỉ tiêu để đánh giá kết quả, hiệu quả hoạt động phù hợp với doanh nghiệp.

**Thứ tám,** nhân viên kế toán quản trị phải có trình độ cao về kế toán, đặc biệt là kế toán phải có kiến thức và kinh nghiệm của kế toán quản trị viên cao cấp để thực hiện và cung cấp thông tin thích hợp và đáng tin cậy cho nhà quản trị. [3, 6-9] Cần có những cấp độ bảo mật thông tin kế toán cần thiết để phục vụ cho các đối tượng sử dụng khác nhau. Nhân viên kế toán quản trị phải lập báo cáo một cách trung thực và khách quan, đầy đủ nội dung mà nhà quản trị yêu cầu. Những thông tin này phản ánh đúng bản chất của sự việc, làm cơ sở cho việc ra quyết định đúng đắn trong tương lai gần.

### 3. KẾT LUẬN

Việc tổ chức và hoàn thiện công tác kế toán quản trị trong các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương là điều cần thiết nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin nội bộ kịp thời cho nhà quản trị ra quyết định, giúp nhà quản trị tiếp cận với phương pháp quản lý mới, tăng cường khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp trên thị trường.

Bài viết này tác giả nghiên cứu cho các doanh nghiệp khai thác, chế biến và kinh doanh đá xây dựng với quy mô doanh nghiệp vừa và doanh nghiệp lớn. Tuy nhiên, nếu doanh nghiệp có quy mô nhỏ muốn vận dụng công tác kế toán quản trị thì phải thu hẹp bộ máy kế toán. Tác giả nghiên cứu mô hình kế toán quản trị kết hợp áp dụng cho các doanh nghiệp, định hướng công tác kế toán tài chính trong việc thiết kế tài khoản chi tiết giúp cho việc truy xuất và phân loại chi phí theo cách ứng xử trong kế toán quản trị dễ dàng hơn và có thể vận dụng lý thuyết phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận vào trong đơn vị. Từ đây, kế toán quản trị phân tích những nhân tố ảnh hưởng đến lợi nhuận làm cơ sở cho nhà quản trị thấy được những mặt mạnh và hạn chế của đơn vị. Tác giả đã nhận xét cộng tác kế toán quản trị hiện tại và đưa ra những giải pháp để hoàn thiện bộ máy kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng của doanh nghiệp cũng như hoàn thiện trong việc lập báo cáo dự toán, báo cáo trách nhiệm, phân tích tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh. Mô hình này có thể áp dụng cho các doanh nghiệp khai thác khoáng sản khác như than, titan, .v.v. trên cả nước.

#### 4. CẢM ƠN

Tôi xin chân thành quý công ty khai thác, chế biến kinh doanh đá xây dựng trên địa bàn tỉnh Bình Dương cùng với các anh chị Phòng kế toán và các anh chị phòng ban khác đã nhiệt tình giúp đỡ tôi hoàn thành bài báo này.

#### 5. TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Ngô Ngọc Quang, “Quy hoạch phát triển vật liệu xây dựng tỉnh Bình Dương đến năm 2020”, Tầm nhìn đến năm 2025, 2011, ch.2, tr. 21-27.
- [2] Nguyễn Thị Đức Loan, “Hoàn thiện công tác kế toán trách nhiệm tại công ty cổ phần đá Núi Nhỏ”, Luận văn thạc sỹ, Đại học kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, 2011, ch.2, tr. 40-45.
- [3] Huỳnh Lợi, “Kế toán quản trị”, Nhà xuất bản giao thông vận tải 2010, ch. 2, tr. 45 – 47.
- [4] Huỳnh Lợi, “Xây dựng kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất Việt Nam”, Luận án Tiến sĩ Kinh tế, ĐHKHT, TP.HCM, 2008, ch.2, tr. 45-50
- [5] Nguyễn Hoãn, “Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo Việt Nam”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học kinh tế quốc dân, 2011, ch. 2, tr. 100- 105.
- [6] Hoàng Văn Tường, “Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân, 2011, ch. 2, tr. 51- 55.
- [7] Trần Thế Nữ, “Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam”, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân, 2011, ch. 2- 3, tr. 100- 110, 122 – 132
- [8] Hồ Mỹ Hạnh, “Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp may Việt Nam”, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân, 2013, ch. 2, tr. 120- 125.
- [9] Nguyễn Thị Ngọc Lan, “Tổ chức kế toán quản trị chi vận tải hàng hóa trong các công ty vận tải đường bộ Việt Nam”, Luận án tiến sĩ. Đại học Kinh tế quốc dân, 2012, ch.2, tr. 30- 34.

#### TIỂU SỬ TÁC GIẢ



*Thạc sĩ Nguyễn Thị Đức Loan*

Sinh năm 1982. Hiện là Giảng viên Khoa Tài chính– Kế toán, Trường Đại học Lạc Hồng.