

Bàn về kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp mía đường Việt Nam

Vũ Lê Lam
Đại học Thủy lợi

Tóm tắt: Tại các nước có nền kinh tế phát triển, kế toán quản trị đặc biệt là kế toán quản trị chi phí có vai trò hết sức quan trọng trong việc xử lý và cung cấp thông tin cho nhà quản trị, kịp thời ra các quyết định điều hành hoạt động của doanh nghiệp. Ở Việt Nam, trong những năm gần đây mặc dù các doanh nghiệp đã nhận thức tốt hơn vai trò của kế toán quản trị nhưng vận dụng trong thực tế còn nhiều hạn chế, nhất là về phần kế toán quản trị chi phí. Bài viết sau đây sẽ đề cập tới một vài khía cạnh của việc kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp ngành mía đường tại Việt Nam hiện nay.

Từ khóa: kế toán quản trị chi phí, kế toán chi phí, ngành mía đường, Việt Nam

1. Một số vấn đề cơ bản về kế toán quản trị chi phí

Theo định nghĩa của Luật Kế toán năm 2015 (khoản 3, điều 4) thì kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán.

Theo Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 6 năm 2006 của Bộ Tài chính thì kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin về hoạt động nội bộ doanh nghiệp như: Chi phí từng bộ phận (trung tâm chi phí), từng công việc sản phẩm; Phân tích đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch về doanh thu, chi phí, lợi nhuận; quản lý tài sản, vật tư, tiền vốn, công nợ; Phân tích mối quan hệ giữa giữa chi phí với khối lượng và lợi nhuận; lựa chọn thông tin thích hợp cho các quyết định đầu tư ngắn hạn và dài hạn; Lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh,...v.v.Nhằm phục vụ cho việc điều hành, kiểm tra và ra quyết định kinh tế.

Như vậy, kế toán quản trị chi phí là một bộ phận của kế toán quản trị chuyên thực hiện việc xử lý và cung cấp các thông tin về chi phí nhằm phục vụ cho việc thực hiện các chức năng của nhà quản trị như hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra và ra các quyết định với các nội dung:

- Nhận diện chi phí
 - Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí
 - Phân bổ chi phí và xác định chi phí
 - Phân tích chi phí phục vụ cho quản lý doanh nghiệp
 - Hệ thống báo cáo kế toán quản trị
- Như vậy, kế toán quản trị chi phí trong doanh

nh nghiệp có các tác dụng:

Thứ nhất, thông tin về kế toán quản trị chi phí sẽ giúp nhà quản trị doanh nghiệp thiết lập được định hướng sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp thông qua hệ thống dự toán và định mức. Do đó, doanh nghiệp có thể khai thác đối đa các nguồn lực kinh tế và ngân ngừa, dự báo các tổn thất và rủi ro có thể xảy ra trong tương lai

Thứ hai, với các báo cáo chi phí, nhà quản trị doanh nghiệp sẽ thấy được thực trạng chi phí phát sinh của doanh nghiệp mình và đưa ra các quyết định bổ sung, điều chỉnh kịp thời và hiệu quả

Thứ ba, các báo cáo chi phí thể hiện sự biến động giữa chi phí thực tế và dự toán sẽ giúp nhà quản trị doanh nghiệp thấy được sự chênh lệch, tình hình tốt xấu và những nguyên nhân ảnh hưởng tích cực hay tiêu cực tới hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp và có các biện pháp kiểm soát phù hợp.

2. Áp dụng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp mía đường ở Việt Nam

2.1. Đặc điểm của ngành sản xuất mía đường

Quy trình sản xuất đường có quy trình công nghệ khép kín và gồm các công đoạn chính như sau:

Công đoạn 1: Lấy nước mía

Mía sau khi được thu hoạch và vận chuyển về nhà máy sẽ được kiểm tra chất lượng và cân trọng lượng. Sau đó, mía được đưa qua các máy ép từ ép thô đến ép tinh, lấy nước mía hỗn hợp. Ngoài ra, phần bã mía là sản phẩm phụ thu được sau quá trình ép.

Công đoạn 2: Gia nhiệt, làm sạch, bốc hơi.

Để làm sạch hỗn hợp nước mía thu được từ quá

trình ép sẽ được lọc, đun nóng và cho các loại hóa chất vào quá trình để lắng các chất cặn, bắn ra khỏi hỗn hợp nước mía. Sản phẩm phụ của quá trình lọc là bùn lọc. Sản phẩm cuối cùng của làm sạch bốc hơi là chèn đường.

Công đoạn 3: Nấu đường

Sau khi thu được mật chèn, mật được bơm vào các thùng nấu đường. Để cho quá trình kết tinh đường được đảm bảo, phải thông qua giai đoạn trợ tinh. Các hạt đường được li tâm tách ra khỏi các cặn mật bắn bám xung quanh và thu được đường và mật rỉ. Mật rỉ tiếp tục được bơm vào các bể chứa bảo quản để làm nguyên liệu sản xuất. Đường vàng đưa ra đóng bao và đưa vào bảo quản, hoặc hòa tan để sản xuất đường có chất lượng tốt hơn (đường tinh luyện). Kết thúc quy trình này nước đường sẽ được nấu và ly tâm để tách mật rỉ. Quá trình li tâm sẽ thu được đường tinh luyện và tùy theo độ trắng của từng mẻ đường mà phân thành các loại đường khác nhau. Bắt đầu từ lúc đưa mía cây vào ép cho đến khi tạo ra đường thành phẩm và mất khoảng 8 giờ

Từ quy trình công nghệ sản xuất trên, có thể thấy ngành công nghiệp sản xuất đường có một số đặc điểm sau:

Thứ nhất, ngành công nghiệp mía đường là ngành có tính thời vụ cao

Sản xuất đường phụ thuộc rất lớn vào nguồn nguyên liệu là mía. Trong đó thời vụ thu hoạch của mía trong khoảng từ tháng 10 năm trước tới tháng 4 năm sau. Do đó, quá trình sản xuất đường sẽ diễn ra tập trung trong khoảng 6 tháng, tương ứng với thời gian thu hoạch mía. Thời gian còn lại trong năm có thể là khoảng thời gian nghỉ theo thời vụ, các doanh nghiệp có thể tiến hành bảo trì máy móc hoặc tiến hành các hoạt động sản xuất phụ. Thành phẩm đường sẽ được tiêu thụ trong cả năm nên đòi hỏi chi phí bảo quản và tồn trữ tương đối cao. Các chi phí này sẽ có ảnh hưởng lớn tới giá bán của đường trên thị trường.

Thứ hai, nguyên vật liệu chính là cây mía không thể dự trữ và không có nguyên liệu thay thế. Chất lượng của sản phẩm là đường phụ thuộc lớn vào chất lượng của cây mía. Với đặc điểm này, các nhà máy đường từ khi bắt đầu xây dựng cần gắn chặt với các khu vực trồng cây nguyên liệu, và yêu cầu phải có các phương án hỗ trợ về kỹ thuật cho người trồng mía để đảm bảo chất lượng của cây mía là tốt nhất, thời gian thu hoạch chính xác nhất. Ngoài ra, sau khi thu hoạch, cây mía cần được đưa vào quá trình sản xuất ngay để đảm bảo lượng đường trong thân cây. Do vậy, doanh nghiệp cần có phương án dự toán về chi phí thu mua, chi phí vận chuyển nguyên vật liệu

Thứ ba, quá trình sản xuất đường đồng thời tạo ra

các sản phẩm phụ.

Ngành mía đường có quy trình sản xuất khép kín trải qua nhiều công đoạn, tạo ra nhiều loại sản phẩm khác nhau cho sản xuất bao gồm cả sản phẩm chính (đường vàng, đường tinh luyện) và các sản phẩm phụ. Đồng thời trong quá trình sản xuất đường có các hoạt động lao vụ, dịch vụ của các bộ phận phụ hỗ trợ lẫn nhau: Bã mía sau khi được ép sẽ được dùng làm nguyên liệu đốt lò hơi sản xuất điện. Điện sẽ cung cấp phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh toàn doanh nghiệp hoặc bán ra ngoài. Hoặc cặn mía sau khi lọc được dùng để làm phân bón cung cấp cho người trồng mía.

Do vậy việc tổ chức sản xuất có ảnh hưởng lớn đến kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp mía đường, như: phân loại và kiểm soát chi phí, lập dự toán chi phí, xác định giá phí sản phẩm. Vì vậy, yêu cầu đặt ra là các doanh nghiệp mía đường cần kiểm soát tốt chi phí nhằm tránh sự hao hụt trong quá trình sản xuất.

2.2. Đề xuất áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp mía đường

Với đặc điểm của ngành mía đường và nhu cầu thông tin về chi phí cung cấp cho việc thực hiện các chức năng của nhà quản trị trong các doanh nghiệp mía đường như hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm soát chi phí, xây dựng các quyết định về giá bán sản phẩm, lựa chọn mặt hàng sản xuất, quy mô sản xuất, quyết định tiếp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng sản xuất, ... Có thể xác định nội dung của kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp mía đường gồm:

Thứ nhất, cần phân loại chi phí trong các doanh nghiệp mía đường theo yêu cầu của kế toán quản trị (như phân loại theo mối quan hệ với việc lập kế hoạch và kiểm tra, hay theo tính chất chi phí...). Đây là cơ sở cho việc lập dự toán chi phí, tập hợp chi phí theo từng bộ phận và phân tích thông tin chi phí... Hiện nay hầu như các doanh nghiệp mía đường ở Việt Nam mới chỉ phân loại chi phí theo kế toán tài chính (theo nội dung kinh tế và theo khoản mục) để phục vụ cho việc tính giá thành, lập báo cáo sản xuất theo yếu tố, hay các báo cáo khác phục vụ cho kế toán tài chính.

Thứ hai, cần lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh. Bao gồm dự toán tính và dự toán linh hoạt. Các dự toán này chính là cơ sở để kiểm soát, đánh giá chi phí và dự toán các nguồn lực cung ứng cho doanh nghiệp và giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp có thể so sánh được chi phí thực tế và dự toán, ra các quyết định kinh doanh kịp thời. Hiện nay tại các doanh nghiệp mía đường hầu như mới chỉ xây dựng hệ thống dự toán tính mà chưa thực hiện lập dự toán linh hoạt

Thứ ba, cần ghi nhận và phân bổ chi phí cho các đối tượng phù hợp

Với đặc điểm của ngành mía đường xác định sản phẩm đường là sản phẩm chính. Vì vậy, hầu hết các chi phí phát sinh tại các bộ phận phụ trợ tập hợp hết cho phân xưởng đường mà không phân bổ cho các hoạt động khác. Trong khi đó, phân xưởng điện cung cấp không chỉ cho hoạt động sản xuất đường mà cung cấp cho toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp mía đường bao gồm cả sản xuất phân bón, sản xuất cồn, sản xuất men công nghiệp. Điều này sẽ làm cho giá thành sản phẩm đường và các sản phẩm sau đường không chính xác.

Thứ tư, cần tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm cho từng mặt hàng khác nhau, kể cả sản phẩm phụ.

Các doanh nghiệp mía đường có các quá trình sản xuất khép kín, cùng một loại nguyên liệu sản xuất ra nhiều loại hàng hóa với đặc điểm khác nhau (đường thành phẩm RS và RE). Do đó, phương pháp tính giá thành sản phẩm thường được sử dụng tại các doanh nghiệp này là phương pháp trực tiếp kết hợp phương pháp hệ số hoặc phương pháp tỷ lệ.

Ngoài ra, từ quy trình sản xuất, ngoài các sản phẩm chính thì các doanh nghiệp còn thu được sản phẩm phụ thu hồi như bã mía, cặn mía. Các sản phẩm này cũng cần phải được tính giá thành để đảm bảo giá thành của sản phẩm chính được chuẩn xác nhất. Giá thành các sản phẩm phụ có thể được xác định dựa vào giá bán trừ phần lợi nhuận dự kiến của doanh nghiệp.

Thứ năm, doanh nghiệp phải lựa chọn phương pháp tính giá và các tiêu thức phân bổ chi phí phù hợp để đảm bảo cung cấp thông tin chi phí đơn vị sản phẩm chính xác. Trong các doanh nghiệp mía đường thường có các bộ phận phụ trợ, ví dụ như điện. Điện sẽ được cung cấp cho các bộ phận chức năng như sản xuất, quản lý doanh nghiệp. Do đó, để ứng yêu cầu kiểm soát

chi phí, các doanh nghiệp mía đường nên phân bổ chi phí phụ trợ theo các phương pháp phân bổ chi phí của bộ phận phục vụ: phương pháp trực tiếp, bậc thang, lẫn nhau...

Thứ sáu, tổ chức kiểm tra và đánh giá thực hiện chi phí, phân tích biến động chi phí để phục vụ quản lý doanh nghiệp như:

Kiểm tra thực hiện chi phí bộ phận đánh giá trách nhiệm quản lý theo từng trung tâm chi phí, cung cấp thông tin cho chức năng kiểm soát chi phí của các bộ phận quản lý trong doanh nghiệp.

Đánh giá quá trình thực hiện chi phí so với dự toán nhằm đánh giá biến động chi phí và hoàn thiện các định mức chi phí. Ví dụ như việc kiểm tra sự biến động

về định mức chi phí nguyên liệu để có biện pháp điều chỉnh kịp thời là vô cùng quan trọng bởi vì nó chiếm tỷ trọng cao trong giá thành sản phẩm và liên quan đến chất lượng nguyên liệu đầu vào, tay nghề công nhân, trách nhiệm của bộ phận cung ứng nguyên liệu và bộ phận sản xuất.

Phân tích thông tin chi phí phục vụ quá trình ra quyết định của nhà quản trị bao gồm:

Phân tích mối quan hệ giữa doanh thu- chi phí- lợi nhuận giúp các nhà quản trị lựa chọn các quyết định về giá bán sản phẩm, khối lượng sản phẩm sản xuất, kết cấu mặt hàng...nhằm đạt được mức lợi nhuận mong muốn.

3. Kết luận

Trong điều kiện hiện nay, tầm quan trọng của kế toán quản trị chi phí ngày càng được thể hiện rõ bởi tính linh hoạt, kịp thời và hữu ích trong việc hỗ trợ cho nhà quản trị ra quyết định. Với các doanh nghiệp ngành mía đường, việc ứng dụng kế toán quản trị chi phí còn chưa phổ biến và triển khai một cách đồng bộ và chưa phát huy hết những ưu điểm của nó.

Trên cơ sở nghiên cứu lý luận, vận dụng vào điều kiện thực tế của các doanh nghiệp, bài viết nêu lên những vấn đề cần lưu ý khi áp dụng kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp ngành mía đường Việt Nam như: Phân loại chi phí theo yêu cầu quản trị, lập dự toán chi phí, tính giá và phân tích thông tin chi phí...nhằm kịp thời xử lý và cung cấp thông tin cho việc ra quyết định trong doanh nghiệp./.

Tài liệu tham khảo

- Quốc hội (2015), Luật Kế toán số 88/2015/QH13
- Bộ tài chính (2006), thông tư 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp
- Đoàn Ngọc Quế, Phạm Văn Dược, Huỳnh Lợi (2014), giáo trình Kế toán chi phí
- Trần Thị Thu Hương, Nguyễn Ngọc Quang (2012) Phân tích nhân tố ảnh hưởng đến thiết kế mô hình kế toán quản trị tại các doanh nghiệp, Tạp chí Kinh tế phát triển, số 18 2(II), tháng 8 năm 2012.