



**Kế toán quản trị chi phí và ứng dụng
của nó trong các doanh nghiệp chế
biến thủy sản VN**

Kế toán quản trị chi phí và ứng dụng của nó trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản VN

Triển khai ứng dụng nội dung của kế toán quản trị (KTQT) vào hoạt động quản lý tại các doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực sản xuất kinh doanh khác nhau, đang là vấn đề được các nhà quản lý quan tâm nghiên cứu.

Bài viết nêu lên những nội dung cơ bản của KTQT chi phí và ứng dụng của nó trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản VN, bao gồm: công tác lập dự toán chi phí, công tác tính giá, công tác

phân tích thông tin chi phí...phục vụ yêu cầu kiểm soát chi phí, đánh giá trách nhiệm bộ phận quản lý và hỗ trợ cho việc ra quyết định của các nhà quản trị trong doanh nghiệp.

1. Đặt vấn đề

Tại các nước có nền kinh tế thị trường phát triển KTQT chi phí được coi là công cụ quản lý khoa học và có hiệu quả nhằm kịp thời xử lý và cung cấp thông tin về chi phí đáp ứng nhu cầu thông tin cho các nhà quản trị, song tại VN KTQT chi phí còn là vấn đề rất mới mẻ, chưa được ứng dụng một cách phổ biến. Ngày 12 tháng 6 năm 2006 Bộ Tài chính đã ban hành thông tư số 53/2006/TT-BTC về việc “Hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp”, nhưng việc triển khai, áp dụng cụ thể vào

từng loại hình doanh nghiệp như thế nào thì còn nhiều vấn đề phải xem xét và nghiên cứu. Chế biến thủy sản là một trong những ngành đang được Nhà nước quan tâm hỗ trợ nhằm phát triển chương trình kinh tế biển, khai thác lợi thế về biển của VN, nhưng những năm gần đây các doanh nghiệp gặp rất nhiều khó khăn về thị trường tiêu thụ, nguồn nguyên liệu, công nghệ sản xuất, trình độ quản lý,... Thực sự tại các doanh nghiệp việc ứng dụng KTQT chi phí vào hoạt động quản lý chưa được quan tâm một cách đúng mức, bài viết xin đưa ra một số ứng dụng cụ thể của KTQT chi phí vào các doanh nghiệp chế biến thủy sản tại VN nhằm góp phần nâng cao hiệu quả quản lý tại các doanh nghiệp này.

2. Nội dung của kế toán quản trị chi phí

Chi phí được hiểu theo quan điểm kế toán quản trị là “dòng phí
tồn thực tế gắn liền với hoạt động hàng ngày khi tổ chức
thực hiện, kiểm tra, ra quyết định, chi phí cũng có thể là dòng phí
tồn ước tính để thực hiện dự án, những phí tổn mất đi do lựa
chọn phương án, hy sinh cơ hội kinh doanh” [4;tr7]

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 quyết định.

Theo định nghĩa của Luật Kế toán (khoản 3, điều 4) “Kế toán quản
trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế,

tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán”

Như vậy, để xác định nội dung của kế toán quản trị chi phí trước hết cần xác định nội dung của kế toán quản trị. Theo hướng dẫn của Thông tư số 53/2006/TT-BTC ngày 12 tháng 6 năm 2006 của Bộ Tài chính: 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.

Trên cơ sở nội dung công việc của kế toán quản trị nói chung có thể xác định nội dung của kế toán quản trị chi phí như sau:

- + Lập dự toán chi phí SXKD;
- + Xác định giá phí đơn vị sản phẩm;
- + Phân tích, đánh giá tình hình thực hiện chi phí bộ phận theo từng trung tâm chi phí;
- + Phân tích mối quan hệ giữa chi phí với khối lượng và lợi nhuận;
- + Phân tích thông tin chi phí để lựa chọn thông tin thích hợp cho các quyết định kinh doanh.

Khi xem xét nội dung của kế toán quản trị chi phí cho thấy có sự giao thoa giữa nội dung của kế toán chi phí và kế toán quản trị chi

phí, vậy giữa chúng có quan hệ với nhau ntn. Thực chất kế toán quản trị chi phí được tách ra từ kế toán chi phí, giai đoạn đầu của kế toán quản trị được hình thành từ kế toán chi phí giúp cho việc xác định và kiểm tra chi phí của các nhà quản trị. Song kế toán chi phí cung cấp cả thông tin kế toán tài chính và KTQT vì đối tượng sử dụng thông tin kế toán chi phí bao gồm các cá nhân, tổ chức bên ngoài và các nhà quản trị bên trong doanh nghiệp. Điều đó khẳng định về mặt đối tượng sử dụng thông tin kế toán chi phí nói chung rộng hơn đối tượng sử dụng thông tin KTQT chi phí.

Về mặt nội dung kế toán chi phí bao gồm hai bước cơ bản:

+ Tập hợp chi phí, tính giá thành, phân tích chênh lệch chi phí trong kỳ để cung cấp thông tin KTQT và thông tin cho việc lập các báo cáo tài chính;

+ Cân đối chi phí, xử lý điều chỉnh chênh lệch chi phí và giá thành sản phẩm trong kỳ về chi phí thực tế.

Thông tin kế toán chi phí cung cấp vừa mang tính linh hoạt thường xuyên, mang tính chuẩn mực và định kỳ. Thông tin KTQT chi phí vừa mang tính linh hoạt, thường xuyên và hữu ích, không bắt buộc phải tuân theo những chuẩn mực của chế độ kế toán hiện hành.

Nếu như thông tin kế toán chi phí cung cấp là những thông tin quá khứ được xử lý từ các tài liệu lịch sử, thông qua việc lập các báo cáo chi phí và giá thành nhằm kiểm soát chi phí và hạ giá thành, thì thông tin KTQT chi phí cung cấp bao gồm cả những

thông tin quá khứ, và những thông tin dự báo thông qua việc lập các kế hoạch và dự toán chi phí trên cơ sở các định mức chi phí (bao gồm cả các định mức về số lượng và định mức về đơn giá) nhằm kiểm soát chi phí thực tế, đồng thời làm căn cứ cho việc lựa chọn các quyết định về giá bán sản phẩm, quyết định ký kết các hợp đồng, quyết định tiếp tục sản xuất hay thuê ngoài gia công,...

Như vậy, KTQT chi phí nhấn mạnh đến tính dự báo của thông tin và trách nhiệm của các nhà quản lý thuộc các cấp quản lý (trong đó tập trung vào cấp quản trị cấp thấp như các tổ, đội, phân xưởng sản xuất hay bộ phận quản lý và phục vụ- là nơi trực tiếp phát sinh các chi phí) nhằm gắn trách nhiệm của các nhà quản trị với chi phí phát sinh thông qua hình thức thông tin chi phí được

cung cấp theo các trung tâm chi phí (nguồn gây ra chi phí).

Kế toán chi phí quan tâm đến các chi phí thực tế phát sinh theo loại chi phí, tổng mức chi phí và chi tiết theo từng mặt hàng.

Như vậy, KTQT chi phí trả lời câu hỏi chi phí sẽ là bao nhiêu, thay đổi ntn khi có sự thay đổi về sản lượng sản xuất, ai phải chịu trách nhiệm giải thích về những thay đổi bất lợi của chi phí và giải pháp cần đưa ra để điều chỉnh, thì kế toán chi phí trả lời câu hỏi chi phí thực tế đã phát sinh là bao nhiêu, những chi phí nào được tính vào giá thành sản phẩm, giá thành thực tế của từng đơn vị sản phẩm.

3. Ứng dụng của KTQT chi phí vào các doanh nghiệp chế

biến thủy sản VN.

3.1 Đặc điểm ngành chế biến thủy sản VN.

Chế biến thủy sản là quá trình chuyển hóa, bảo quản các nguyên liệu tươi thủy sản thành các loại thực phẩm hải sản có dạng sống hoặc chín. Quá trình chuyển hóa này có thể được thực hiện thông qua hệ thống chế biến thủ công hoặc cơ giới hóa. Quy trình công nghệ chế biến sẽ trực tiếp ảnh hưởng đến đặc điểm chi phí của các doanh nghiệp thuộc lĩnh vực này. Tại các doanh nghiệp chế biến thủy sản đông lạnh quy trình chế biến có thể được mô tả khái quát như sau:

Tiếp nhận à Rửa à Phân loại, xử lý à Sơ chế à Kiểm tra, bao gói

à Cấp đông.

Nguyên liệu tươi sau khi được đưa vào kiểm tả và tiếp nhận, được rửa sạch, phân loại, xử lý và đưa vào sơ chế (tùy theo loại thủy sản, nếu là tôm sẽ được bóc vỏ, bỏ đầu, còn cá sẽ cắt đầu và lấy nội tạng, tách và lột da cả hai miếng phi lê có thể bằng thủ công hoặc máy). Thủy sản sau khi sơ chế sẽ được rửa sạch và đưa vào cấp đông, thành phẩm thủy sản được chạy đông dưới dạng Block hoặc những miếng phi lê rời (hàng IQE)

Quy trình công nghệ trên cho thấy đặc điểm cơ bản của các doanh nghiệp chế biến thủy sản là sử dụng các nguyên liệu tươi được đánh bắt từ tự nhiên hoặc nuôi trồng như tôm, cá, mực, cua, ghẹ... Nguyên liệu tươi dễ bị ươn thối, tính thời vụ cao, chất

lượng sản phẩm sản xuất ra ảnh hưởng trực tiếp đến người tiêu dùng. Chính vì vậy nguyên liệu, sản phẩm phải được bảo quản ở những điều kiện nhiệt độ đông lạnh (từ 1 đến 4oC) kéo theo các thiết bị bảo quản đông lạnh, tài sản cố định trong các doanh nghiệp này phần lớn là các thiết bị chạy đông, thiết bị chế biến như bàn cân, bàn phân loại, bàn phi lê, máy rửa cá, dao chặt, băng chuyền, máy rửa khay, các loại khay cấp đông, hộp đựng...

Các doanh nghiệp chế biến thủy sản đông lạnh sản xuất trong điều kiện môi trường nhiệt độ thấp, đòi hỏi những tiêu chuẩn vô trùng và vệ sinh. Vì vậy môi trường sản xuất ảnh hưởng đến sức khỏe của người lao động. Mặt khác do tính thời vụ của sản phẩm nên có thời điểm lượng nguyên liệu thu mua rất lớn, nguyên liệu đưa vào sản xuất phải được chế biến ngay trong ngày nếu để

quá thời gian bảo quản quy định, nguyên liệu sẽ bị ươn thối. Do đó có những thời điểm máy móc hoạt động tối đa hết công suất, công nhân phải tăng giờ tăng ca, nhưng vào những mùa mưa bão hoặc không có nguyên liệu công nhân lại phải nghỉ việc. Với điều kiện môi trường làm việc độc hại, công việc không ổn định như vậy chi phí lao động của các doanh nghiệp ngoài tiền lương trả cho người lao động theo sản phẩm hoặc theo ngày công, còn phát sinh các chi phí tăng ca, bồi dưỡng độc hại và các khoản trích trước tiền lương để chi cho người lao động vào các khoảng thời gian ngừng việc trong năm. Đối với các doanh nghiệp chế biến thủy sản hiện nay nếu không có chế độ đãi ngộ thỏa đáng sẽ không hấp dẫn được người lao động gắn bó với công việc họ đang làm, điều này gây nên tình trạng thiếu lao động trong ngành chế biến thủy sản, một thực trạng hiện nay của các doanh nghiệp

chế biến thủy sản là rất khó khăn trong việc tuyển dụng lao động, như vậy dẫn đến tình trạng cạnh tranh không chỉ về vấn đề thị trường tiêu thụ, thị trường nguyên liệu mà cả thị trường lao động.

Chế biến thủy sản công nghiệp thường gia tăng các biến phí như chi phí nguyên liệu, lao động và bao bì. Ba thành tố này thường chiếm khoảng trên 80% tổng chi phí sản xuất [2; tr 97]. Xét về mặt kết cấu chi phí điều này còn tùy thuộc vào giá nguyên liệu từng khu vực, mức lương trả cho người lao động và trình độ công nghệ sản xuất đối với từng doanh nghiệp. Giá nguyên liệu thủy sản trong năm thường không ổn định do tính mùa vụ của sản phẩm, khả năng đánh bắt và điều kiện thời tiết khí hậu. Có những thời điểm được mùa nguyên liệu giá giảm, nguồn nguyên liệu dồi

dào, song có những tháng trong năm mất mùa hoặc dịch bệnh mưa bão nhiều làm giá nguyên liệu tăng và nguồn nguyên liệu không đảm bảo cung cấp cho việc thực hiện hợp đồng với khách hàng. Điều này cho thấy sự không ổn định về chi phí nguyên liệu đầu vào đối với các xí nghiệp chế biến thủy sản và mức độ rủi ro cao trong quá trình thực hiện hợp đồng với khách hàng.

Sản phẩm của ngành thủy sản là sản phẩm đa dạng, chu kỳ sản xuất ngắn. Trong cùng một quá trình sản xuất, cùng loại nguyên liệu có thể cho ra nhiều loại sản phẩm có kích cỡ và phẩm cấp khác nhau. Cùng quy trình công nghệ sản xuất nhưng có thể có những yêu cầu về chất lượng sản phẩm khác nhau do các đơn đặt hàng khác nhau. Điều này cho thấy tính phức tạp của chi phí trong ngành chế biến thủy sản và việc xác định chi phí cho từng

loại sản phẩm cuối cùng là khó đảm bảo tính chính xác.

3.2 Đề xuất giải pháp ứng dụng kế toán quản trị chi phí vào các doanh nghiệp chế biến thủy sản VN.

Từ việc phân tích các đặc điểm của ngành chế biến thủy sản 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 chế biến thủy sản 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 KTQT chi phí trong doanh nghiệp chế biến thủy sản bao gồm:

Phân loại chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản 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 mới chỉ phân loại chi phí theo kế toán tài chính (theo nội dung kinh tế và theo khoản mục).

+ Lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh. Bao gồm dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Đây là cơ sở để kiểm soát, đánh giá chi phí và dự toán các nguồn lực cung ứng cho doanh nghiệp.

Dự toán linh hoạt là dự toán được lập với các quy mô sản xuất khác nhau, do ngành thủy sản sản xuất có tính thời vụ và phụ

thuộc rất lớn vào điều kiện thời tiết khí hậu, phần lớn sản xuất theo đơn đặt hàng nên dự toán linh hoạt có ý nghĩa quan trọng trong việc đưa ra các quyết định về giá bán ở các quy mô sản xuất khác nhau cho các nhà quản trị. Hiện nay tại cá doanh nghiệp thủy sản VN hầu như chưa thực hiện lập dự toán linh hoạt.

+ Tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm cho từng mặt hàng thủy sản.

Các doanh nghiệp chế biến thủy sản có các chu kỳ sản xuất ngắn, cùng một loại nguyên liệu sản xuất ra nhiều mặt hàng có phẩm cấp và kích cỡ khác nhau nên phương pháp tính giá thành sản phẩm thường được sử dụng tại cá doanh nghiệp VN là

phương pháp trực tiếp kết hợp phương pháp hệ số hoặc tính giá theo đơn hàng. Để đảm bảo cung cấp thông tin chi phí đơn vị sản phẩm chính xác đòi hỏi các doanh nghiệp phải lựa chọn phương pháp tính giá và các tiêu thức phân bổ chi phí phù hợp. Thông tin chi phí đơn vị sản phẩm là căn cứ để xác định giá vốn hàng bán, giá trị hàng tồn kho, định giá bán sản phẩm và xác định kết quả kinh doanh bộ phận nhằm đánh giá mức đóng góp của từng bộ phận đối với kết quả chung của doanh nghiệp.

+ Tổ chức kiểm tra và đánh giá thực hiện chi phí bao gồm:

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. Đối với các doanh nghiệp chế biến thủy sản 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.

Phân tích thông tin chi phí thích hợp trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản giúp cho việc ra quyết định lựa chọn các phương án sản xuất kinh doanh như quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng sản xuất, quyết định nên tự sản xuất hay thuê ngoài gia công, quyết định tiếp tục chế biến hay bán ngay bán thành phẩm quyết định về đầu tư thiết bị chế biến mới hay duy trì thiết bị cũ...

4. Kết luận

KTQT được coi là một trong những công cụ quản lý hữu hiệu trong điều kiện nền kinh tế thị trường có cạnh tranh, bởi tính linh hoạt, hữu ích và kịp thời của thông tin kế toán phục vụ yêu cầu quản trị nội bộ doanh nghiệp. Với các doanh nghiệp chế biến thủy sản VN, việc ứng dụng KTQT chi phí trong hoạt động quản lý còn là vấn đề mới mẻ, chưa được triển khai một cách đồng bộ và khoa học, ở một mức độ nhất định các doanh nghiệp đã vận dụng một số nội dung trong công tác lập dự toán, tính giá và kiểm soát chi phí nhưng chưa khai thác và phát huy hết ưu thế của loại công cụ quản lý khoa học này. Trên cơ sở nghiên cứu lý luận, vận dụng vào điều kiện thực tế của các doanh nghiệp, bài viết nêu lên những ứng dụng cơ bản của KTQT chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thủy sản VN 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 của các nhà quản trị, hỗ trợ việc nâng cao hiệu quả hoạt
động quản lý tại các doanh nghiệp.