

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**

PHAN HƯƠNG THẢO

**TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ HÀNG TỒN KHO
TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT
GIẤY VIỆT NAM**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

NĂM 2019

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI

PHAN HƯƠNG THẢO

**TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ HÀNG TỒN KHO
TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT
GIẤY VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số : 62 34 03 01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC:

PGS.TS Trần Thị Hồng Mai

PGS.TS Đỗ Văn Thành

NĂM 2019

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của cá nhân tôi. Các số liệu trong luận án là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng. Kết quả trong luận án là trung thực và chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

Tác giả

Phan Hương Thảo

LỜI CẢM ƠN

Tác giả luận án xin chân thành cảm ơn Tập thể lãnh đạo, thầy cô giáo Khoa Sau Đại học, Khoa Kế toán-Kiểm toán trường Đại học Thương Mại đã tạo điều kiện để tác giả học tập, nghiên cứu trong suốt thời gian qua.

Tác giả đặc biệt gửi lời cảm ơn chân thành và sâu sắc đến tập thể cán bộ hướng dẫn khoa học PGS.TS. Trần Thị Hồng Mai và PGS.TS. Đỗ Văn Thành đã nhiệt tình giúp đỡ và động viên tác giả hoàn thành luận án.

Tác giả xin chân thành cảm ơn lãnh đạo, nhân viên tại các DN sản xuất giấy Việt Nam đã hỗ trợ và tạo điều kiện cho tác giả trong quá trình thu thập dữ liệu, nghiên cứu và hoàn thành luận án

Tác giả xin cảm ơn bạn bè, đồng nghiệp và những người thân trong gia đình đã tạo điều kiện, chia sẻ khó khăn và luôn động viên tác giả trong quá trình học tập và thực hiện luận án.

Xin chân thành cảm ơn!

Tác giả

Phan Hương Thảo

MỤC LỤC

Lời cam đoan	i
Lời cảm ơn.....	ii
Mục lục	iii
Danh mục các chữ viết tắt.....	vi
Danh mục các bảng.....	vii
Danh mục các sơ đồ, biểu đồ	ix
CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU	1
1.1. Tính cấp thiết nghiên cứu đề tài	1
1.2. Tổng quan nghiên cứu liên quan đến đề tài	2
1.2.1. Nghiên cứu về tổ chức kế toán quản trị	3
1.2.2. Nghiên cứu về kế toán quản trị hàng tồn kho	5
1.2.3. Nghiên cứu về kế toán hàng tồn kho	12
1.3. Mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu	14
1.3.1. Mục tiêu nghiên cứu	15
1.3.2. Các câu hỏi nghiên cứu của đề tài	15
1.4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	16
1.4.1 Đối tượng nghiên cứu:	16
1.4.2 Phạm vi nghiên cứu:	16
1.5. Phương pháp nghiên cứu.....	16
1.5.1. Khung nghiên cứu luận án	16
1.5.2. Phương pháp nghiên cứu cụ thể.....	17
1.6. Đóng góp khoa học của luận án	23
1.7. Kết cấu của luận án	23
KẾT LUẬN CHƯƠNG 1	24
CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ HÀNG TỒN KHO TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT.....	25
2.1. Khái quát về hàng tồn kho và kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất.....	25
2.1.1. Hàng tồn kho và mục tiêu quản lý hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất	25
2.1.2. Nội dung quản lý hàng tồn kho trong doanh nghiệp	29
2.1.3. Kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất	31
2.2. Tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất	34
2.2.1. Bản chất của tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho	34
2.2.2. Nội dung tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp	37
2.3. Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất.....	63
2.3.1. Các lý thuyết tác động tới tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp.....	63
2.3.2. Các nghiên cứu thực nghiệm	66
2.3.3. Đề xuất mô hình các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp	69
2.4. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp tại một số quốc gia trên thế giới	70
2.4.1. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp ở Nhật Bản	70

2.4.2. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp ở Pháp.....	71
2.4.3. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp ở Mỹ.....	72
KẾT LUẬN CHƯƠNG 2.....	74
CHƯƠNG 3: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ HÀNG TỒN KHO TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GIẤY VIỆT NAM.....	75
3.1. Tổng quan về các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam.....	75
3.1.1. Đặc điểm hình thành và tốc độ tăng trưởng của các doanh nghiệp sản xuất giấy.....	75
3.1.2. Đặc điểm về công nghệ, nguyên liệu, sản phẩm và thị trường của các doanh nghiệp sản xuất giấy.....	76
3.1.3. Cơ cấu sản lượng và qui mô vốn kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất giấy.....	81
3.1.4. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất giấy.....	82
3.1.5. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất giấy.....	84
3.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam.	87
3.2.1. Tổ chức nhân sự thực hiện công việc kế toán quản trị hàng tồn kho	88
3.2.2. Tổ chức nhận diện và phân loại hàng tồn kho	89
3.2.3. Tổ chức xây dựng định mức và dự toán hàng tồn kho	91
3.2.4. Tổ chức thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho	94
3.2.5. Tổ chức kiểm soát công việc kế toán quản trị hàng tồn kho	106
3.2.6. Tổ chức ứng dụng công nghệ thông tin trong kế toán quản trị hàng tồn kho.....	108
3.3. Thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam	109
3.3.1. Các biến số có liên quan	109
3.3.2. Kết quả phân tích thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy.....	111
3.4. Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam.....	119
3.4.1. Ưu điểm	119
3.4.2. Hạn chế	122
3.4.3. Nguyên nhân chủ yếu	125
KẾT LUẬN CHƯƠNG 3.....	126
CHƯƠNG 4: HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ HÀNG TỒN KHO TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GIẤY VIỆT NAM	127
4.1. Định hướng phát triển của các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam.....	127
4.2. Nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam	128
4.3. Đề xuất giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam.....	131
4.3.1. Hoàn thiện tổ chức nhân sự thực hiện công việc kế toán quản trị hàng tồn kho	131
4.3.2. Hoàn thiện tổ chức xây dựng định mức và dự toán hàng tồn kho	132
4.3.3. Hoàn thiện tổ chức thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho.....	143

4.3.4. Các giải pháp hoàn thiện khác	Error! Bookmark not defined.
4.4. Kiến nghị về thực hiện đề xuất hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam	155
4.4.1. Đối với các doanh nghiệp sản xuất giấy	155
4.4.2. Đối với Nhà nước và các cơ quan chức năng	157
KẾT LUẬN CHƯƠNG 4.....	158
KẾT LUẬN	159
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN	
DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC LUẬN ÁN	

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT**Chữ viết tắt**

DN

DNSX

HTK

KTQT

KTTC

NVL

NCTT

SXC

PP

PP KKĐK

PP KKTX

SXKD

Chữ viết đầy đủ

DN

DN sản xuất

Hàng tồn kho

Kế toán quản trị

Kế toán tài chính

Nguyên vật liệu

Nhân công trực tiếp

Sản xuất chung

Phương pháp

Phương pháp kiểm kê định kỳ

Phương pháp kê khai thường xuyên

Sản xuất kinh doanh

DANH MỤC CÁC BẢNG

TT	Tên bảng	Trang
Bảng 1.1:	Quy trình thực hiện phương pháp nghiên cứu	18
Bảng 1.2:	Bảng thống kê kết quả khảo sát chính thức trong các DNSX giấy.....	21
Bảng 2.1:	Các tiêu thức phân loại HTK trong DNSX.....	41
Bảng 2.2:	Các cơ sở tính giá hàng tồn kho.....	54
Bảng 2.3:	Các phương pháp tính giá hàng xuất kho trong doanh nghiệp	56
Bảng 2.4:	Các chỉ tiêu phân tích hàng tồn kho phục vụ yêu cầu KTQT hàng tồn kho.....	58
Bảng 2.5:	Các loại báo cáo quản trị hàng tồn kho.....	59
Bảng 2.6:	Tổng hợp các nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN	67
Bảng 3.1:	Doanh thu ngành giấy giai đoạn 2013 - 2017	76
Bảng 3.2:	Cơ cấu các DNSX giấy theo công suất.....	81
Bảng 3.3:	Cơ cấu sở hữu loại hình DNSX giấy Việt Nam.....	82
Bảng 3.4:	Các loại định mức HTK trong DNSX giấy.....	91
Bảng 3.5:	Trích bảng định mức nguyên vật liệu của Công ty CP Giấy Sông Đuống ...	92
Bảng 3.6:	Trích kế hoạch mua nguyên vật liệu của Công ty CP giấy Sông Đuống.....	93
Bảng 3.7:	Các loại dự toán HTK trong các DNSX giấy.....	94
Bảng 3.8:	Trích danh mục mã hóa vật tư của Công ty CP giấy Sông Đuống	97
Bảng 3.9:	Bảng tóm tắt nội dung tài khoản chi tiết HTK.....	99
Bảng 3.10:	Tính giá hàng tồn kho mua ngoài trong các DNSX giấy.....	100
Bảng 3.11:	Trích thẻ tính giá thành sản phẩm của Công ty CP giấy Sông Đuống	102
Bảng 3.12:	Các phương pháp tính giá hàng xuất kho trong các DNSX giấy.....	103
Bảng 3.13:	Chỉ tiêu phân tích thông tin KTQT HTK trong các DNSX giấy	104
Bảng 3.14:	Trích bảng phân tích tiêu hao NVL của Công ty CP giấy Sông Đuống...	104
Bảng 3.15:	Các biến số về ảnh hưởng của kế hoạch hàng tồn kho	110
Bảng 3.16:	Các biến số về ảnh hưởng nhu cầu thông tin của nhà quản trị	110
Bảng 3.17:	Các biến số về ảnh hưởng của qui mô doanh nghiệp	111
Bảng 3.18:	Các biến số về ảnh hưởng của trình độ nhân viên kế toán	111
Bảng 3.19:	Ảnh hưởng yếu tố kế hoạch hàng tồn kho tới tổ chức KTQT HTK.....	112
Bảng 3.20:	Ảnh hưởng yếu tố nhu cầu thông tin của nhà quản trị tới tổ chức KTQT hàng tồn kho.....	112
Bảng 3.21:	Ảnh hưởng yếu tố qui mô DN tới tổ chức KTQT HTK	113
Bảng 3.22:	Ảnh hưởng yếu tố trình độ nhân viên kế toán tới tổ chức KTQT hàng tồn kho	113
Bảng 3.23:	Kiểm định KMO và Bartlett's Test lần 1	114
Bảng 3.24:	Kết quả KMO và Bartlett's Test lần 2.....	115
Bảng 3.25:	Tổng phương sai trích lần 2	116
Bảng 3.26:	Kết quả phân tích hồi qui tuyến tính bội.....	116
Bảng 3.27:	Phân tích phương sai ANOVAb	117
Bảng 3.28:	Hệ số của mô hình hồi qui mẫu	117
Bảng 4.1:	Mục tiêu sản lượng của ngành Giấy Việt Nam đến năm 2025.....	128
Bảng 4.2:	Quy trình chung cho lập dự toán HTK trong DNSX giấy.....	133
Bảng 4.3:	Kế hoạch mua hàng quý II tại Công ty giấy Sông Đuống năm 2019	134
Bảng 4.4:	Bảng tính chi phí NVL tồn kho tại Công ty giấy Miza năm 2019.....	137
Bảng 4.5:	Dự kiến chi phí tồn kho của Công ty CP giấy Sông Đuống năm 2019	138

Bảng 4.6: Dự kiến tình hình biến động vật tư	139
Bảng 4.7: Phân loại nhóm sản phẩm theo kỹ thuật phân tích ABC	140
Bảng 4.8: Bảng tính tỷ lệ dự trữ bình quân trên doanh thu tại Công ty CP giấy Sông Đuống qua các quý năm 2019	141
Bảng 4.9: Qui trình phân tích thông tin KTQT HTK trong DNSX giấy.....	148
Bảng 4.10: Các chỉ tiêu phân tích thông tin KTQT HTK trong KTQT	149
Bảng 4.11: Các báo cáo phục vụ cung cấp thông tin KTQT hàng tồn kho.....	151

DANH MỤC CÁC SƠ ĐỒ, BIỂU ĐỒ

TT	Tên sơ đồ	Trang
Sơ đồ 1.1:	Khung nghiên cứu luận án	17
Sơ đồ 2.1:	Cấu thành chi phí hàng tồn kho	28
Sơ đồ 2.2:	Quản lý hàng tồn kho theo chuỗi cung ứng	29
Sơ đồ 2.3:	Vai trò KTQT hàng tồn kho với các chức năng quản lý	33
Sơ đồ 2.4:	Mối quan hệ giữa bộ phận KTQT hàng tồn kho với các bộ phận khác	40
Sơ đồ 2.5:	Quy trình lập dự toán mua NVL	45
Sơ đồ 2.6:	Các yếu tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DNSX	70
Sơ đồ 3.1:	Quy trình công nghệ sản xuất giấy	81
Sơ đồ 3.2:	Tổ chức bộ máy quản lý trong Công ty CP giấy Miza	83
Sơ đồ 3.3:	Các loại HTK trong các DNSX giấy.....	91
Sơ đồ 3.4:	Quy trình luân chuyển chứng từ tại Công ty CP giấy Miza	96
Sơ đồ 4.1:	Sơ đồ kết hợp công việc giữa KTTC và KTQT hàng tồn kho.....	131
Sơ đồ 4.2:	Đồ thị về mối quan hệ giữa chi phí HTK và khối lượng sản xuất	142
Tên biểu đồ		
Biểu đồ 3.1:	Thống kê qui mô vốn kinh doanh của các DNSX giấy Việt Nam.....	82
Biểu đồ 3.2:	Thống kê đặc điểm tổ chức công tác kế toán trong các DNSX giấy	87
Biểu đồ 3.3:	Các phương pháp kế toán chi tiết HTK áp dụng trong các DNSX giấy...	98

CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

1.1. Tính cấp thiết nghiên cứu đề tài

Trong doanh nghiệp, hàng tồn kho luôn có vai trò rất quan trọng đối với quá trình hoạt động sản xuất - kinh doanh. Tồn kho được hiểu là các nguồn nhân rồi được giữ lại để sử dụng cho tương lai. Cũng có quan điểm cho rằng tồn kho là số lượng hàng hóa, sản phẩm tự tạo trong kinh doanh nhằm đáp ứng nhu cầu trong tương lai. Nhu cầu này có thể là sản phẩm của DN sản xuất ra, cũng có thể là hàng cung cấp trong quá trình gia công. Nếu DN có quan điểm lạc quan, không tính toán đến chi phí tồn kho thì sẽ tăng mức tồn kho lên nhằm đáp ứng nhu cầu kinh doanh, trong thời kỳ suy thoái, DN sẽ giảm lượng tồn kho xuống. Ở góc độ người bán hàng, họ thường muốn nâng cao mức tồn kho vì không muốn khách hàng phải chờ đợi lâu. Tồn kho nhiều sẽ giảm được nguy cơ thiếu hàng khi máy móc hư hỏng hoặc công nhân bỏ việc đột xuất. Đối với người làm kế toán lại muốn tồn kho ở mức thấp nhất có thể, vì đồng tiền mắc kẹt ở tồn kho sẽ không chi tiêu vào mục đích khác được. Chính vì vậy, việc kiểm soát HTK rất cần thiết để đảm bảo tồn kho luôn ở mức vừa đủ.

Để quản lý tốt HTK phải có sự kết hợp hiệu quả giữa các bộ phận chức năng trong DN, trong đó kế toán là công cụ quản lý quan trọng không thể thiếu đối với nhà quản trị. HTK trong DN tồn tại dưới hình thái vật chất bao gồm nhiều đối tượng khác nhau, đa dạng về chủng loại, khác nhau về đặc điểm, điều kiện bảo quản và được hình thành từ nhiều nguồn. Xác định chất lượng, tình trạng cũng như giá trị HTK là công việc khó khăn, phức tạp, yêu cầu không chỉ phản ánh dưới góc độ kế toán tài chính mà còn phải theo dõi dưới góc độ kế toán quản trị. Thông tin của KTTTC trình bày HTK theo hiện trạng của chúng tại một thời điểm, nhưng để ra quyết định liên quan đến HTK như mua, bán, sản xuất thì sử dụng những thông tin này là chưa đủ. Việc ra quyết định về HTK có liên quan và chi phối đến việc thực hiện các quyết định khác (sản xuất, tiêu thụ, dự trữ...) trong quá trình hoạt động của DN. Vì vậy nhà quản trị cần được cung cấp các thông tin thường xuyên về từng loại HTK riêng biệt, đánh giá hiện trạng và hiệu quả kinh tế mà chúng mang lại trong từng thời kỳ kinh doanh nhằm đảm bảo vừa sản xuất được liên tục vừa tiết kiệm được chi phí tồn trữ ở mức hợp lý nhất để hoạt động kinh doanh đạt hiệu quả cao. Toàn bộ thông tin này không được trình bày trong báo cáo tài chính mà chỉ có thể được cung cấp bởi KTQT. Tuy nhiên, tổ chức KTQT nói chung và KTQT hàng tồn kho nói riêng trong các DNSX Việt Nam

vẫn là một nội dung tương đối mới, do đó quá trình tổ chức triển khai vẫn còn nhiều bất cập, lúng túng dẫn đến thông tin không đầy đủ, kịp thời và chưa đáp ứng được yêu cầu quản lý đối với bộ phận tài sản quan trọng này của DN (Phạm Thị Tuyết Minh, 2015). Chính vì lý do trên, việc nghiên cứu tổ chức KTQT hàng tồn kho là điều cần thiết và có ý nghĩa thiết thực cho các nhà quản trị.

Ngành sản xuất giấy Việt Nam có vị trí quan trọng trong nền kinh tế quốc dân và đời sống xã hội. Theo Phòng thương mại và công nghiệp Việt Nam (VCCI), ngành giấy có bước phát triển mạnh mẽ với mức tăng trưởng bình quân 11% vào giai đoạn 2000 - 2007 và 16% giai đoạn từ 2008 đến 2017. Hiện nay, ngành giấy Việt Nam đang dần lớn mạnh và góp phần không nhỏ trong sự phát triển kinh tế, xã hội nước ta, sản xuất của ngành dự kiến đóng góp khoảng 1,5% giá trị GDP, kim ngạch xuất khẩu dự kiến đạt trên 1 tỷ USD. Do đặc thù hoạt động kinh doanh của các DNSX giấy, HTK luôn chiếm một tỷ trọng lớn, đa dạng về chủng loại, phẩm cấp, có nhiều mức giá khác nhau. Tuy nhiên, qua khảo sát thực trạng tại một số DNSX giấy hiện nay cho thấy công tác tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN mới chỉ tập trung vào KTTC. Hệ thống kế toán HTK hướng vào việc cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát, đánh giá và ra quyết định liên quan trong nội bộ DN còn rất hạn chế. Các DN chưa chú trọng và tập trung cho việc lập dự toán, phân tích các chỉ tiêu đánh giá mức độ tồn kho của mỗi loại HTK, chưa lập các báo cáo chi tiết về tình hình HTK. Mặt khác, nhà quản trị tại các DNSX giấy cũng chưa quan tâm nhiều đến việc kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho. Do đó, hệ thống kế toán HTK hiện nay không thể cung cấp các thông tin phù hợp, kịp thời và tin cậy cho việc ra các quyết định kinh doanh của các nhà quản trị DN. Mặt khác, cho đến nay chưa có nghiên cứu về vấn đề này.

Xuất phát từ những lý do trên, tác giả đã lựa chọn đề tài “*Tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các DN sản xuất giấy Việt Nam*” làm đề tài luận án của mình.

1.2. Tổng quan nghiên cứu liên quan đến đề tài

KTQT xuất hiện đầu tiên ở Mỹ những năm đầu thế kỷ XIX khi sự phát triển mạnh mẽ cả về quy mô và phạm vi hoạt động của các DN trong giai đoạn này đặt ra yêu cầu cho các nhà quản trị phải kiểm soát và đánh giá được hoạt động của chúng. Trải qua nhiều thời kỳ, KTQT đã phát triển lan rộng tại các nước Châu Âu, Châu Á và ngày càng chứng tỏ vai trò là công cụ hữu hiệu cho phép các nhà quản trị kiểm soát quá trình SXKD, đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận trong DN để có các

quyết định phù hợp và hiệu quả. Ở Việt Nam, KTQT đã ra đời và phát triển gắn liền với chính sách, chế độ kế toán áp dụng ở các DN từ đầu những năm 1990. Các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài luận án có thể tổng kết theo ba hướng sau:

1.2.1. Nghiên cứu về tổ chức kế toán quản trị

Nghiên cứu về tổ chức KTQT ở Việt Nam cho đến thời điểm này còn khá hạn chế, qua tìm hiểu của tác giả, có các nghiên cứu được tiếp cận theo 4 hướng sau đây:

(1) Nghiên cứu tiếp cận theo tổ chức thông tin tư vấn cho quá trình ra quyết định trong DN:

Năm 2002, đề tài nghiên cứu khoa học cấp Học viện của Đoàn Xuân Tiên và nhóm nghiên cứu về “*Tổ chức thông tin KTQT tư vấn cho các tình huống quyết định ngắn hạn trong DN*” có thể coi là công trình đầu tiên theo hướng này. Nghiên cứu đã làm rõ một số nội dung cơ bản của tổ chức thông tin KTQT cho việc ra quyết định ngắn hạn, chỉ ra mối quan hệ giữa thông tin KTQT với các quyết định ở DN, đã xây dựng quy trình thu thập thông tin, xử lý và phân tích thông tin, lập các báo cáo quản trị, cung cấp thông tin phục vụ cho nhà quản trị trong việc ra quyết định.

Do thực hiện nghiên cứu sớm về KTQT nên đề tài mới dừng lại ở việc đề xuất mô hình nghiên cứu về mặt lý thuyết và các tình huống giả định trong việc ra quyết định ngắn hạn của nhà quản trị. Bên cạnh đó, đề tài tiếp cận nội dung tổ chức KTQT theo chức năng: thu nhận, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin, chưa thể hiện được tổ chức KTQT theo các công việc của quá trình kế toán như tổ chức hạch toán ban đầu, tổ chức tài khoản kế toán, tổ chức sổ và báo cáo KTQT.

Đồng quan điểm này có Nghiêm Thị Thà (2004) trong bài báo “*Một số giải pháp cơ bản để tổ chức kế toán quản trị trong DN hiện nay*”. Tác giả cho rằng tổ chức KTQT trong DN (DN) sẽ giúp đơn vị có được các thông tin, số liệu chuyên sâu, đầy đủ và ra các quyết định mang lại hiệu quả kinh doanh cao hơn.

(2) Nghiên cứu tiếp cận theo chức năng của KTQT

Đại diện cho hướng nghiên cứu này có Phạm Ngọc Toàn (2010) trong luận án tiến sĩ “*Xây dựng nội dung và tổ chức kế toán quản trị cho các DN nhỏ và vừa ở Việt Nam*” đã xác định sự cần thiết phải tổ chức KTQT phục vụ công tác quản lý trong các DN, vai trò của thông tin kế toán với 4 chức năng lập kế hoạch, tổ chức điều hành, kiểm tra, ra quyết định. Nghiên cứu xác định tổ chức KTQT theo chức năng gồm 3 công việc: Tổ chức thu thập thông tin; Tổ chức xử lý và sử dụng thông tin; Tổ chức phân tích và cung cấp thông tin. Nghiên cứu thực hiện tại hơn 116 DN qui mô nhỏ và

vừa kinh doanh ba nhóm hàng: thời trang, điện tử, vật liệu xây dựng ở Hà Nội, Hải Phòng, TP Hồ Chí Minh... cùng với việc phân tích một số chỉ tiêu tài chính như hệ số khả năng thanh toán, ROA, ROE, hệ số sử dụng TSCĐ, hệ số lợi nhuận trên doanh thu,... và cung cấp thông tin qua hệ thống báo cáo quản trị. Mặc dù nội dung nghiên cứu đã có sự mở rộng hơn khi xét đến tổ chức bộ máy kế toán, các phương pháp kế toán áp dụng nhưng chưa làm rõ các đối tượng sử dụng thông tin là các nhà quản trị các cấp trong DN và nhu cầu thông tin của các đối tượng này. Do đó, hệ thống báo cáo KTQT đề xuất chưa hướng tới bộ phận quản lý một cách cụ thể trong DN. Mặt khác, một số nội dung của tổ chức KTQT để cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong các DN nhỏ và vừa chưa được đề cập đến như công tác xây dựng định mức, lập các dự toán sản xuất kinh doanh, phân tích thông tin thích hợp lựa chọn dự án đầu tư dài hạn,...

Năm 2016, Nguyễn Bích Hương Thảo trong luận án nghiên cứu về “*Tổ chức hệ thống KTQT trong các DN chế biến thủy sản*” đã làm rõ thêm nội dung tổ chức hệ thống định mức chi phí và dự toán ngân sách. Ngoài ra, nghiên cứu cũng đã chỉ ra giải pháp sử dụng các nguồn lực tài chính, vật lực, nhân lực liên quan đến các nội dung thuộc chức năng tổ chức KTQT trong DN. Trong đó, quan điểm xây dựng hệ thống thu thập và phân tích thông tin tài chính, phi tài chính; xây dựng mối quan hệ tương hỗ giữa các bộ phận chức năng cho thấy những tiến bộ trong nghiên cứu này. Tuy nhiên, những vấn đề đưa ra chưa đủ để trả lời câu hỏi là công tác tổ chức KTQT trong DN được cải thiện như thế nào? Ý nghĩa của việc cải thiện?

(3) Nghiên cứu tổ chức KTQT theo nội dung tổ chức

Điển hình là Phạm Thị Tuyết Minh (2015) trong luận án “*Tổ chức công tác kế toán quản trị trong các DN thuộc Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam*”. Điểm mới của nghiên cứu này so với các nghiên cứu trước là đã tìm hiểu và đánh giá mối quan hệ tương quan giữa tổ chức KTQT trong DN với nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Từ đó xác định các nội dung quá trình tổ chức KTQT phục vụ chức năng lập kế hoạch, phục vụ cho việc kiểm soát và đánh giá, phục vụ cho việc ra quyết định trong DN. Nghiên cứu đề cập đến tổ chức KTQT trên các nội dung về tổ chức bộ máy kế toán, tổ chức hệ thống tài khoản kế toán, hệ thống báo cáo quản trị. Theo tác giả, nội dung luận án nghiên cứu mang nặng đặc điểm tổ chức công tác kế toán nói chung hơn là tổ chức KTQT. Đồng thời quá trình thu thập thông tin, nguồn thông tin, phương pháp đánh giá độ tin cậy của thông tin, hệ thống các chỉ tiêu phân tích thông tin cũng chưa được tính đến.

(4) Nghiên cứu tiếp cận theo chức năng của quản trị DN

Tiếp cận theo hướng nghiên cứu này có luận án tiến sỹ năm 2018 của Bùi Tiến Dũng về “*Tổ chức KTQT tại các DNSX giấy Việt Nam - Nghiên cứu tại Tổng công ty giấy Việt Nam và các DN liên kết*”. Luận án đã nghiên cứu tổ chức KTQT phục vụ cho 5 chức năng của nhà quản trị gồm: lập dự toán, quản trị chi phí - giá thành, đánh giá thành quả hoạt động, hỗ trợ việc quyết định và quản trị chiến lược có thể coi là một hướng nghiên cứu khá mới ở Việt Nam. Nghiên cứu đã đề xuất các giải pháp về nhiều mặt như: lập dự toán linh hoạt, phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí, phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, sử dụng mô hình SWOT để đánh giá năng lực của các DN giấy. Những đóng góp mới của luận án rất đáng ghi nhận nhưng do tập trung quá nhiều vào tổ chức KTQT chi phí nên các giải pháp chưa thực sự trọn vẹn. Giải pháp tổ chức bộ máy KTQT còn đơn giản, chưa thể hiện những nội dung cần phải thực hiện để hoàn thiện bộ máy KTQT hoặc phương pháp phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận chưa được xem xét trong mối quan hệ với nguồn lực, thị trường, khách hàng. Điều này có thể dẫn đến những quyết định thiếu hợp lý trong việc lập kế hoạch, xây dựng dự toán và xác định chiến lược kinh doanh của DN.

Các tiếp cận khác nhau đối với tổ chức KTQT giúp người sử dụng thông tin có những thông tin kế toán ở những góc độ khác nhau để có quyết định quản trị phù hợp. Tuy nhiên, theo tác giả, tiếp cận theo chức năng của KTQT gắn liền với thực tiễn nên khả năng ứng dụng cũng cao hơn.

1.2.2. Nghiên cứu về kế toán quản trị hàng tồn kho

Cho đến nay ở Việt Nam và các nước trên thế giới, chưa có nhiều nghiên cứu về KTQT hàng tồn kho. Tuy nhiên, các nghiên cứu mà tác giả tổng hợp được có nội dung khá đa dạng như nghiên cứu tổng quan về vai trò của KTQT hàng tồn kho, lập dự toán HTK, tính giá HTK, các nhân tố ảnh hưởng đến KTQT hàng tồn kho...

(1) Nghiên cứu về vai trò của KTQT hàng tồn kho trong DN

Năm 2008, nghiên cứu của Attila Chikan về kinh nghiệm KTQT hàng tồn kho đối với quản lý HTK trong “*An empirical analysis of managerial accounting approaches to the role of inventories*” đã xác định các hoạt động trong quá trình tổ chức KTQT hàng tồn kho bao gồm: Tham gia vào quá trình lập kế hoạch ở các cấp độ chiến lược và hoạt động, liên quan đến việc thành lập chính sách và xây dựng ngân sách; Cung cấp các hướng dẫn cho việc ra quyết định; Tham gia theo dõi và kiểm soát hiệu suất thông qua việc cung cấp các báo cáo so sánh thực tế với kế hoạch thực hiện dự toán và phân tích, giải thích cho ban giám đốc.

Kết quả điều tra khảo sát tại 51 công ty sản xuất của Hungary đã cho thấy tổ chức quản lý HTK là một chức năng quản lý độc lập trong DN. HTK có thể được quản lý hiệu quả như các thành phần tích hợp của chuỗi cung ứng, trong đó KTQT hàng tồn kho đóng vai trò quan trọng liên quan đến việc hình thành chính sách dòng sản phẩm, là bước đệm để gắn kết với các chức năng và quá trình kinh doanh khác trong DN. Do đó, để quản lý HTK hiệu quả, tác giả nhấn mạnh tới vai trò của KTQT trong việc lập định mức liên quan đến HTK, thiết lập dự toán, xác định các dòng chi phí liên quan, áp dụng các phương pháp quản lý HTK hiện đại như phân loại ABC, mô hình JIT, EOQ...

Trần Thị Quỳnh Giang (2014) với “*Kế toán quản trị hàng tồn kho: công cụ giúp DN hội nhập hiệu quả*”. Từ kết quả khảo sát thực trạng tại một số DN sản xuất cho thấy KTQT hàng tồn kho tại các DN này chưa được thực hiện đầy đủ. Công tác lập kế hoạch về dự trữ mới chỉ dừng lại ở mức độ ước đoán, chưa thiết lập định mức HTK. Kế hoạch dự trữ an toàn trong các DN được xây dựng dựa trên lượng HTK sản xuất dùng trong một ngày để từ đó xác định mức tồn kho đủ để đáp ứng trong vòng 3 tuần. Các DN thu thập thông tin về HTK chưa được chặt chẽ, chưa thực sự hỗ trợ cho công tác quản lý HTK, chưa tiến hành phân tích số liệu đánh giá hiệu quả của công tác quản trị HTK. Từ đó, tác giả đã cho rằng cần hoàn thiện các công việc: lập kế hoạch mua hàng, xây dựng dự toán HTK, xác định lượng HTK tối ưu bằng phương pháp phương trình tính toán và phương pháp tính bảng, các mẫu biểu báo cáo HTK để cung cấp thông tin.

Nguyễn Thúy Hằng (2018) với “*Hoàn thiện công tác kế toán quản trị hàng tồn kho trong các DN sản xuất*”. Nghiên cứu cho thấy các DN mới chỉ tập trung kế toán HTK theo yêu cầu của KTTT, việc thực hiện KTQT hàng tồn kho còn rất hạn chế, cụ thể trong việc tổ chức hệ thống chứng từ hướng dẫn, hệ thống tài khoản chi tiết, việc lập định mức và xây dựng dự toán HTK còn đơn giản, quá trình phân tích và cung cấp thông tin KTQT hàng tồn kho chưa đáp ứng được yêu cầu quản lý. Nghiên cứu cũng đã chỉ ra nguyên nhân dẫn đến thực trạng đó là do nhận thức của các DN, trình độ của nhân viên kế toán. Tác giả cũng cho rằng hoàn thiện KTQT hàng tồn kho tại các DN cần thực hiện theo các nội dung: Xác lập mô hình tổ chức KTQT HTK, tính giá HTK (áp dụng phương pháp đánh giá HTK theo giá ước tính); xây dựng dự toán HTK; thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho; phân tích thông tin cho việc ra quyết định về HTK thông qua việc bổ sung các chỉ tiêu phân tích như: hệ số đảm nhiệm HTK, tỷ lệ HTK so với doanh thu,...

Ray Garisson và cộng sự (2017) đã xác định một hệ thống KTQT hàng tồn kho phải cung cấp thông tin kịp thời và chính xác để tạo điều kiện thuận lợi cho các nỗ lực nhằm kiểm soát chi phí, đo lường và nâng cao năng suất, đưa ra các đề xuất cải tiến quy trình sản xuất. KTQT HTK cũng phải báo cáo chi phí sản phẩm chính xác để nhà quản trị có thể quyết định giá, giới thiệu sản phẩm mới, loại bỏ các sản phẩm lỗi thời, và có các chính sách với các đối thủ cạnh tranh. Các tác giả cũng nhận xét rằng cho đến nay, các tổ chức thực hiện phân tích dữ liệu một cách sâu hơn bằng công cụ tính toán, phân tích, chính vì vậy hiếm khi họ phân biệt được thông tin cần thiết kịp thời để kiểm soát quản lý và thông tin được cung cấp định kỳ cho các báo cáo tài chính.

(2) Nghiên cứu về lập dự toán hàng tồn kho

Hiện nay chưa có nhiều nghiên cứu chuyên sâu về lập dự toán HTK để phục vụ cho yêu cầu quản trị.

P.Korevaar (2010) trong nghiên cứu “Inventory Budget Optimization: Meeting system - wide service levels in practice” đã tìm hiểu thực trạng và những yếu tố tác động đến việc lập dự toán HTK trong DN công nghiệp. Trong đó các yếu tố ảnh hưởng tới việc lập dự toán HTK trong DN bao gồm kế hoạch kinh doanh, qui mô sản xuất, cơ cấu quản lý, con người. Tác giả định hướng giải pháp lập dự toán HTK trên cơ sở cấp không (zero - based budget). Tuy nhiên nghiên cứu chưa làm rõ được nhu cầu thông tin của nhà quản trị đối với quá trình lập dự toán cũng như việc kiểm soát thực hiện liên quan đến HTK để từ đó đề xuất giải pháp cụ thể hơn trong việc xác lập định mức kỹ thuật cũng như qui trình lập dự toán HTK.

Mitchell A.Millstein (2014) trong nghiên cứu “Examining the behavioural aspects of budgeting with particular emphasis on Public Sector/Service budgets” về kiểm tra các khía cạnh hành vi của lập dự toán đối với dự toán khu vực công. Từ kết quả nghiên cứu, tác giả đã cho rằng lập dự toán là một khâu quan trọng của KTQT, chất lượng của dự toán không chỉ phụ thuộc vào phương pháp lập dự toán mà còn ảnh hưởng bởi hành vi của những người lập dự toán. Việc lập dự toán gắn liền với mục tiêu và quá trình chính thức hóa các mục tiêu của DN. Quá trình lập dự toán thúc đẩy sự phối hợp, hợp tác của các bộ phận với những thông tin liên quan nhằm đạt được mục tiêu cụ thể của từng bộ phận, có 3 mô hình lập dự toán sản xuất: (1) mô hình lập dự toán từ trên xuống; (2) mô hình lập dự toán từ dưới lên; (3) mô hình thỏa thuận. Tác giả cũng khẳng định việc lập dự toán còn là kênh kiểm soát chi phí HTK và đánh

giá kết quả hoạt động của từng bộ phận thông qua việc xác định mức độ sai lệch giữa thực tế và dự toán để kiểm tra. Nghiên cứu mới chỉ đề cập đến việc lập dự toán ở lĩnh vực dịch vụ công nên chỉ có tính tham khảo cho các DN sản xuất.

Như vậy trong khoảng thời gian 4 năm (từ 2010 đến 2014), đã có bước tiến mới trong nghiên cứu về nội dung lập dự toán HTK. Nghiên cứu của P.Korevaar chỉ dừng lại ở việc lập dự toán HTK trên cơ sở kết hợp giữa KTTC và KTQT, mà chưa có sự chuyên sâu vào KTQT hàng tồn kho, đồng thời chưa nghiên cứu sự ảnh hưởng về nhu cầu thông tin của nhà quản trị tác động đến quá trình lập dự toán. Nghiên cứu của Mitchell đã khắc phục được hạn chế trong nghiên cứu trước đó. Nghiên cứu đã tập trung vào các hành vi ứng xử của nhà quản trị đối với việc lập dự toán trong khu vực công, nghiên cứu sâu về dự toán dưới góc độ của KTQT, đề cao sự cần thiết của việc lập dự toán trong việc đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị các cấp trong các đơn vị công nói riêng và trong các đơn vị khác nói chung.

(3) *Nghiên cứu về tính giá trong KTQT hàng tồn kho:*

Derya và cộng sự (2005) trong nghiên cứu “*Application of Activity-Based Costing in a Manufacturing Company: A Comparison with Traditional*” đã khái quát về các phương pháp tính giá được sử dụng trên thế giới hiện nay. Nghiên cứu chỉ ra các điểm giống và khác nhau giữa kế toán truyền thống và kế toán hiện đại, theo đó, các phương pháp tính giá mới được cho là đã khắc phục các hạn chế của các phương pháp truyền thống, thêm vào đó, các phương pháp này còn hữu ích đối với các DN khi có khả năng cung cấp nhanh chóng và chính xác các thông tin để các nhà hoạch định có thể đưa ra các quyết định nhanh chóng. Nhóm tác giả cũng chỉ ra rằng các phương pháp truyền thống được sử dụng chủ yếu để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính, trong khi các phương pháp tính giá mới còn có thể cung cấp các thông tin xác thực cho các nhà quản trị trong việc đưa ra quyết định kinh doanh liên quan đến HTK. Nếu các phương pháp truyền thống xác định đối tượng tập hợp chi phí là nhà xưởng hay quy trình sản xuất thì các phương pháp mới lại tập trung vào các hoạt động làm phát sinh chi phí, có tác dụng nâng cao khả năng kiểm soát tốt chi phí theo các nguồn lực.

Nghiên cứu của Trương Bá Thanh và Đinh Thị Thanh Hường (2009) tập trung về tính giá HTK trong “*Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động trong các DN in*”. Nghiên cứu chỉ ra rằng, quá trình tính giá, bao gồm cả tính giá HTK trong các DN hiện vẫn tuân theo các quy định của nhà nước và tuân thủ luật kế toán hiện

hành. Trong thời gian tới, việc áp dụng phương pháp tính giá mới (tính giá theo hoạt động, tính giá mục tiêu) là nhu cầu thiết yếu khi các nhà quản trị cần có thông tin chính xác hơn về hoạt động kinh doanh của công ty. Các tác giả cho rằng cần có những thay đổi trong phương pháp tính giá tại các DN để có thể gia tăng hiệu quả kinh doanh cũng như lợi nhuận trong tương lai. Tuy nhiên, các nghiên cứu thực hiện đã lâu nên không thể đảm bảo phù hợp với thực tế hiện nay.

(4) Nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng tới KTQT hàng tồn kho

Khi nghiên cứu về sự ảnh hưởng của thông tin KTQT hàng tồn kho cho việc ra quyết định kinh doanh, Sourirajan, K và cộng sự (2008) trong “Application of control theoretic principles to management inventory accounting replenishment in a supply chain” đã điều tra 2 nhân tố quan trọng liên quan tới việc ra quyết định kinh doanh của nhà quản trị là: hệ thống luật lệ quản trị hiện hành trong hoạt động của công ty và bản chất của thông tin về HTK được sử dụng như là công cụ hỗ trợ cho việc ra quyết định. Hai hệ thống qui định được đưa vào xem xét đó là hệ thống các qui định kiểm soát có tính mệnh lệnh và hệ thống các luật lệ có tính tự nguyện. Nghiên cứu thực hiện điều tra thực nghiệm về các quyết định kinh doanh liên quan đến HTK bởi các nhà quản trị khác nhau hoạt động trong ngành khai thác than của Úc chỉ ra rằng thông tin KTQT hàng tồn kho có ảnh hưởng lớn đến tính sẵn sàng của nhà quản trị trong việc xem xét các quyết định kinh doanh để tránh những rủi ro trong tương lai hơn là các qui định có tính luật lệ.

Jonsson và Mattsson (2008) công bố nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến KTQT hàng tồn kho và sự tác động tới quá trình thực hiện tại 153 DNSX và 53 DN phân phối bán lẻ ở Australia. Các tác giả cho rằng lập kế hoạch HTK là một trong những yếu tố quan trọng trong việc đạt được kiểm soát HTK tốt. Kế hoạch HTK còn được mô tả như là một cách tiếp cận trong tương lai để thực hiện quản lý chiến lược HTK. Việc lập kế hoạch kiểm soát HTK hỗ trợ trong việc sắp xếp các yêu cầu về số lượng vật lý HTK để đánh giá vào cuối năm khi phản ánh thông tin trong các báo cáo. Nhóm tác giả đã phát triển một khung khái niệm cho thấy mối quan hệ giữa lập kế hoạch HTK và kiểm soát có tác động đến hiệu quả KTQT hàng tồn kho để khẳng định rằng kế hoạch kiểm soát HTK là cực kỳ quan trọng đối với DN. Mặt khác, nghiên cứu đã cho thấy việc lập kế hoạch HTK giúp cho DN có thể cân bằng nhu cầu tồn kho hiện tại với các nhu cầu trong tương lai.

Naido và Wu (2011) điều tra khảo sát 570 chuyên viên kế toán và quản lý kho tại các quốc gia Anh, Mỹ, Úc, Newzealand. Nghiên cứu đã cho thấy nhân viên thiếu kinh nghiệm khó có thể chịu trách nhiệm công việc và họ có ảnh hưởng rất lớn đến quá trình thực hiện kế toán và quản lý HTK trong DN. Vận dụng lý thuyết tâm lý học, các tác giả cho rằng nhà quản trị cần có sự quan tâm và đầu tư nhất định để phát triển và nâng cao trình độ chuyên môn, kỹ năng công việc cho đội ngũ nhân viên kế toán và quản lý kho. Tương tự, Karim và cộng sự (2012) đã thực hiện khảo sát điều tra tại 21 DNSX qui mô vừa ở Nepal cho rằng nhân viên thiếu kinh nghiệm có thể có tác động tiêu cực trong việc chuyển đổi kế hoạch thành thực tế và cản trở lớn tới việc áp dụng các phương pháp, kỹ thuật KTQT hiện đại. Việc thiếu khả năng của nhân viên còn dẫn đến những sai lầm trong quá trình lập kế hoạch, phân tích và báo cáo thông tin kế toán.

Những nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức vận dụng KTQT, trong đó có KTQT hàng tồn kho điển hình là Nguyễn Thị Phương Dung (2013) với nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới tổ chức vận dụng KTQT tại các DNSX đồ uống ở Việt Nam khẳng định có 2 nhóm nhân tố ảnh hưởng: nhóm nhân tố thuộc môi trường bên trong và nhân tố thuộc môi trường bên ngoài DN. Nhóm nhân tố thuộc môi trường bên trong gồm: qui mô và số năm hoạt động của DN. Môi trường chính trị, pháp lý, kinh tế là các nhân tố ảnh hưởng thuộc môi trường bên ngoài. Tương tự, Singh and Kumar (2010) vận dụng lý thuyết ngẫu nhiên trong nghiên cứu đã nêu ra 3 nhóm nhân tố tác động tới vận dụng KTQT hàng tồn kho gồm: Nhân tố thuộc về qui trình công nghệ sản xuất; Nhân tố thuộc về môi trường bên trong DN (trình độ của nhân viên kế toán, qui mô DN, nhu cầu thông tin của nhà quản trị) và nhóm nhân tố thuộc môi trường bên ngoài (chính sách kinh tế, mối quan hệ với các nhà cung cấp, khách hàng của DN). Nhóm tác giả đã sử dụng phương pháp hồi qui để phân tích ảnh hưởng của biến giá cả và qui mô DN trong xu hướng đầu tư vào các DN giấy Châu Á trong giai đoạn từ năm 2003-2009. Kết quả cho thấy tiền lương, chênh lệch tỷ giá hối đoái, chi phí đầu tư nhà máy, giá cả sản phẩm là những yếu tố chính quyết định qui mô đầu tư ngành giấy.

Zwelihle Nzuza (2013) trong luận án “Factors affecting the success of inventory management accounting in Durban: a case study” nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng tới sự thành công của KTQT hàng tồn kho. Tác giả nhận định vai trò KTQT hàng tồn kho ngày càng nhận được nhiều hơn sự chú ý và quan tâm trong môi trường cạnh tranh cao. Tác giả đã sử dụng dữ liệu sơ cấp và thứ cấp cho phân tích đến từ các

cơ sở dữ liệu ICAP, chứa các thông tin tài chính trên tất cả các phương diện tại các công ty bán lẻ ở Durban, Nam Phi với thời kỳ mẫu mở rộng từ năm 2010 đến năm 2012. Nghiên cứu cũng đã tập trung xem xét các nhân tố có thể tác động tới công tác KTQT hàng tồn kho trong các DN bán lẻ tại Nam Phi: thực phẩm, dệt may và hóa chất đã được lựa chọn. Dữ liệu sơ cấp được thu thập thông qua các bảng câu hỏi khảo sát thu thập từ các nhân viên kế toán và quản lý bộ phận tại các DN ở Durban. Dữ liệu thứ cấp được lấy từ báo cáo hàng năm và báo cáo tài chính của chính các DN này. Kết quả nghiên cứu cho thấy các DN ở Durban đều đối mặt với khó khăn có liên quan đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong việc cung cấp các thông tin cần thiết cho nhà quản trị. Một trong các lý do là kế hoạch HTK, trình độ nhân viên kế toán chưa thật sự phù hợp với nhu cầu nhà quản trị trong việc lập kế hoạch và kiểm soát HTK. Trong khi đó các nhà quản trị luôn cần thông tin kế toán để lập kế hoạch về doanh thu và dự toán về cung ứng, dự toán sản xuất. Do đó, nghiên cứu đã khuyến nghị nhà quản trị tại các DN này nên thiết kế hệ thống quản lý HTK phù hợp với mục đích kiểm soát chi phí hiệu quả, kịp thời và minh bạch, nâng cao trình độ cho nhân viên kế toán trong DN.

Luận án “Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các DN nhỏ và vừa tại Việt Nam” của Trần Ngọc Hùng (2016) đã đóng góp được một số điểm mới như khám phá thêm và đo lường mức độ tác động các nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQT trong các DN nhỏ và vừa tại Việt Nam với phương pháp định tính và định lượng có độ tin cậy cao. Dựa vào các lý thuyết nền tảng và các nghiên cứu trước đây trên thế giới về các nhân tố tác động việc vận dụng KTQT trong DN nói chung và DN nhỏ và vừa nói riêng, tác giả xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu bao gồm 10 nhân tố tác động việc vận dụng KTQT trong DN nhỏ và vừa Việt Nam gồm: thiết kế tổ chức phân quyền, nguồn lực khách hàng, tỷ lệ sở hữu nhà đầu tư nhà nước trong DN, ngành nghề kinh doanh, nhận thức về sự bất ổn của môi trường, trình độ nhân viên kế toán DN, quy mô DN, văn hóa DN, chiến lược DN, mức độ cạnh tranh thị trường. Kết quả khảo sát tại 186 DN có qui mô nhỏ và vừa cùng với việc sử dụng các hệ số Chi bình phương, Chronbach's alpha, phân tích nhân tố khám phá EFA, phân tích hồi quy đa biến, nghiên cứu đã chứng minh có 7 nhân tố có tác động thuận chiều đến việc vận dụng KTQT trong loại hình DN này, ngoại trừ 3 nhân tố: thiết kế tổ chức phân quyền, nguồn lực khách hàng và sự bất ổn của môi trường ít có sự ảnh hưởng và bị loại ra khỏi nghiên cứu. Tuy nhiên, các nhân tố trong nghiên cứu này chỉ mới đại diện được

35% biến quan sát, như vậy còn một tỷ lệ lớn 65% các nhân tố tác động khác chưa được phát hiện nên tính đại diện của nghiên cứu chưa thể bao phủ hết cho các loại hình DN khác.

Nghiên cứu của Trần Thị Yên (2017) “Nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng KTQT trong các DN tại tỉnh Bình Định”. Trên cơ sở tổng kết các lý thuyết liên quan đến KTQT (lý thuyết bất định và lý thuyết quan hệ chi phí - lợi ích), tác giả xác định các nhân tố tác động đến vận dụng KTQT trong các DN ở Bình Định gồm 4 nhân tố là: qui mô DN, trình độ nhân viên kế toán, mức độ cạnh tranh thị trường và nhận thức của nhà quản trị. Bằng việc sử dụng kết hợp phương pháp định tính và định lượng, kết quả nghiên cứu đạt được là có 3 nhân tố ảnh hưởng cùng chiều đến vận dụng KTQT trong DN. Đó là qui mô DN, trình độ nhân viên kế toán và nhận thức của nhà quản trị.

1.2.3. Nghiên cứu về kế toán hàng tồn kho

Các nghiên cứu về kế toán hàng tồn kho có liên quan đến KTQT hàng tồn kho cho đến nay không nhiều, điển hình là:

Năm 2005, Phạm Thị Bích Chi với luận án “*Hoàn thiện hạch toán kế toán hàng tồn kho trong các DN Việt Nam*”. Nghiên cứu đã làm rõ được bản chất và đặc điểm của HTK trong DN, phương pháp kế toán HTK. Nội dung luận án chủ yếu trên góc độ KTTC, có đề cập đến KTQT hàng tồn kho ở mức độ đơn giản

Lê Thị Thanh Hải (2006), “*Hoàn thiện kế toán hàng tồn kho trong các DN sản xuất công nghiệp thuộc sở hữu Nhà Nước ở Việt Nam*”. Luận án đã khái quát lý luận về HTK trên phương diện KTQT bao gồm: xây dựng dự toán về HTK, tổ chức thu thập thông tin về HTK phục vụ yêu cầu quản trị, tổ chức phân tích thông tin về HTK phục vụ việc ra quyết định của nhà quản trị, xây dựng mô hình tổ chức KTQT hàng tồn kho.

Luận án cũng đã phản ánh và đánh giá khái quát thực trạng về kế toán HTK trên phương diện KTQT tại một số DNSX. Nghiên cứu đã cho thấy các nội dung KTQT hàng tồn kho tại các công ty được khảo sát không được chú trọng và thực hiện đầy đủ. Các giải pháp liên quan đến KTQT hàng tồn kho được đề xuất gồm xây dựng dự toán NVL, thành phẩm bằng các phương pháp như: phương pháp bình quân di động, xây dựng dự toán đơn giá gốc vật liệu mua vào, dự toán mua HTK. Bên cạnh đó luận án cũng đưa ra quan điểm nhằm hoàn thiện nội dung tổ chức thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho; tổ chức phân tích thông tin (phân tích tình hình sử dụng vật liệu, phân tích tình hình tồn kho vật liệu,

thành phẩm, phân tích tình hình đảm bảo vật liệu cho sản xuất); mô hình tổ chức KTQT hàng tồn kho.

Đến năm 2009, Phạm Thị Bích Chi tiếp tục nghiên cứu với bài báo “*Giải pháp hoàn thiện kế toán hàng tồn kho trong DN sản xuất Việt Nam*”. Qua thực tế khảo sát tại các DNSX cho thấy các DN tổ chức kế toán HTK theo chế độ qui định là khá đầy đủ từ khâu thu nhận thông tin ban đầu, xử lý thông tin về tình hình biến động HTK cho đến việc quản lý chặt chẽ HTK ở DN. Các DN đã có sự kết hợp chặt chẽ giữa kế toán chi tiết và kế toán tổng hợp HTK. Thông tin về HTK ở DN được cung cấp khá đầy đủ cho việc phân tích tình hình biến động của HTK hỗ trợ đắc lực cho việc ra quyết định của người sử dụng thông tin. Nghiên cứu cho thấy quá trình tổ chức kế toán HTK ở các DN còn ở mức đơn giản, hầu hết các DN chưa xây dựng được hệ thống KTQT hàng tồn kho phù hợp với đặc thù DN để cung cấp thông tin cho việc ra quyết định quản lý.

Các giải pháp hoàn thiện về tính giá HTK, xác định thời điểm ghi nhận HTK, xây dựng hệ thống báo cáo kế toán liên quan đến HTK (báo cáo luân chuyển HTK, báo cáo tồn kho...) đã được đề xuất.

Tổng kết các công trình nghiên cứu liên quan đến đề tài luận án, tác giả rút ra các nhận xét như sau:

(1) Các nghiên cứu đều đại diện cho các loại hình đơn vị khác nhau nên tổ chức KTQT hàng tồn kho cũng có những điểm khác biệt nhất định. Các nghiên cứu đều khái quát được các nội dung cơ bản về tổ chức KTQT, kế toán quản trị HTK trong doanh nghiệp giúp nhận thức được nội dung thực hiện KTQT hàng tồn kho. Nhưng các nghiên cứu chỉ dừng lại ở việc nghiên cứu KTQT hàng tồn kho, *chưa có nghiên cứu nào chuyên sâu về tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong DN sản xuất trong đó có các DNSX* giấy mặc dù HTK là bộ phận tài sản quan trọng trong hoạt động của các DNSX, rất cần tổ chức KTQT một cách khoa học, hợp lý để có thể cung cấp những thông tin cần thiết phục vụ cho quản lý các hoạt động sản xuất. Nhiều nghiên cứu nước ngoài về KTQT có sự kết hợp với xem xét ảnh hưởng của các nhân tố trong khi nghiên cứu trong nước theo hướng này còn hạn chế.

(2) Các công trình nghiên cứu khoa học về KTQT hàng tồn kho chủ yếu tập trung vào các kỹ thuật tính toán và chức năng ghi chép sổ sách để lập báo cáo cho các nhà quản trị. KTQT hàng tồn kho cần được tiếp cận gắn chặt hơn nữa với hoạt động SXKD. Những thông tin KTQT cung cấp là cơ sở cho việc ra quyết định phù hợp nhất

với chiến lược và hoạt động kinh doanh của DN. Nhà quản trị ngày càng phải hiểu hơn các công cụ KTQT, trong khi các chuyên gia KTQT phải am hiểu về chiến lược kinh doanh, cơ cấu tổ chức của DN hay những phương pháp quản trị hiện đại như quản trị chất lượng toàn diện, hệ thống sản xuất tinh gọn hay hệ thống quản lý HTK kịp thời... Bên cạnh đó, các tác giả chưa nghiên cứu sâu mối quan hệ giữa tổ chức KTQT hàng tồn kho với yêu cầu, nội dung các chỉ tiêu kinh tế, tài chính của DN. Mặt khác, các nghiên cứu chưa đưa ra được đánh giá của các DN về tổ chức KTQT hàng tồn kho, chưa có sự kết nối chặt chẽ với hoạt động SXKD của DN, chưa xác định và chứng minh được các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho cho nhà quản trị. Các nghiên cứu về kế toán hàng tồn kho chưa có sự gắn kết chặt chẽ các loại hàng tồn kho trong chuỗi cung ứng của DN sản xuất.

(3) Các giải pháp được đề cập đến trong các nghiên cứu về kế toán HTK mới tập trung cho KTTC, chưa đề cập đến giải pháp tổ chức quá trình thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin trên góc độ KTQT. Điều này dẫn đến khó khăn trong việc vận dụng các giải pháp này trong công tác kế toán DN.

Khoảng trống nghiên cứu và hướng nghiên cứu tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN của đề tài luận án:

Từ các nghiên cứu tổng quan trong và ngoài nước có liên quan đến đề tài, tác giả xác định khoảng trống nghiên cứu cho luận án như sau:

Thứ nhất, chưa có nghiên cứu về tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX, trong đó có các DNSX giấy Việt Nam.

Thứ hai, tính khái quát hóa kết quả của các nghiên cứu đã công bố liên quan đến KTQT hàng tồn kho còn hạn chế do chủ yếu tiếp cận theo phương pháp nghiên cứu định tính.

Thứ ba, mối quan hệ giữa tổ chức KTQT hàng tồn kho và các yếu tố ảnh hưởng chưa được làm rõ, ngoại trừ nghiên cứu của Bùi Tiến Dũng (2018) về tổ chức KTQT nói chung trong các DNSX giấy. Hàng tồn kho chỉ được nghiên cứu như là một bộ phận riêng trong tổng tài sản của doanh nghiệp và chưa có nghiên cứu chuyên sâu về KTQT nội dung này.

Trên cơ sở các nghiên cứu và như phân tích ở trên, *luận án lựa chọn tiếp cận nghiên cứu tổ chức KTQT hàng tồn kho theo chức năng của KTQT và gắn với chuỗi cung ứng của DN sản xuất*. Từ đó, hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho phù hợp với điều kiện hoàn cảnh của DNSX giấy nói riêng.

1.3. Mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu

1.3.1. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu nghiên cứu chung: Nghiên cứu và đề xuất các giải pháp hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN sản xuất giấy Việt Nam nhằm cung cấp các thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong việc kiểm soát HTK theo chuỗi cung ứng và ra các quyết định kinh doanh hiệu quả, thúc đẩy luân chuyển HTK hợp lý, đem lại hiệu quả kinh tế cao hơn cho các DNSX giấy Việt Nam.

Mục tiêu nghiên cứu cụ thể: Để đạt được mục tiêu nghiên cứu chung, mục tiêu nghiên cứu cụ thể của luận án bao gồm các nội dung sau:

- Về lý luận:

+ Hệ thống hóa và làm rõ những vấn đề lý luận cơ bản về tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN sản xuất. Xem xét các yếu tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX.

+ Nghiên cứu kinh nghiệm tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN tại một số quốc gia trên thế giới nhằm rút ra bài học kinh nghiệm cho việc hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam.

- Về thực tiễn:

+ Nghiên cứu đặc thù của DNSX giấy Việt Nam làm cơ sở đánh giá một cách toàn diện ảnh hưởng đến việc tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN.

+ Khảo sát chi tiết thực tế tổ chức KTQT hàng tồn kho tại các DNSX giấy, xác định những ưu điểm và tồn tại trong tổ chức KTQT hàng tồn kho tại các DN này. Nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho tại các DNSX giấy Việt Nam.

+ Đề xuất các giải pháp có tính khả thi để hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho tại các DNSX giấy Việt Nam nhằm thúc đẩy quá trình luân chuyển HTK, góp phần nâng cao hiệu quả quản lý HTK trong DN.

1.3.2. Các câu hỏi nghiên cứu của đề tài

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, tác giả đặt ra 4 câu hỏi nghiên cứu sau:

Câu hỏi 1: Lý luận về tổ chức KTQT hàng tồn kho trong doanh nghiệp?

Câu hỏi 2: Thực trạng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam hiện nay? Khoảng cách giữa thực tế KTQT hàng tồn kho tại các DNSX giấy Việt Nam và lý luận?

Câu hỏi 3: Các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN sản xuất giấy Việt Nam?

Câu hỏi 4: Những giải pháp nên áp dụng để hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN góp phần thúc đẩy luân chuyển HTK hợp lý?

1.4. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

1.4.1 Đối tượng nghiên cứu:

Luận án nghiên cứu về tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam.

1.4.2 Phạm vi nghiên cứu:

- Về nội dung: luận án nghiên cứu các nội dung tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN (NVL trong quá trình cung ứng, sản phẩm dở dang trong quá trình sản xuất, thành phẩm trong quá trình tiêu thụ). Luận án không nghiên cứu các loại HTK khác như công cụ dụng cụ, hàng mua đang đi đường, hàng gửi bán.

- Về không gian: nghiên cứu tại 41 DNSX giấy có qui mô vừa và lớn, thuộc các loại hình sở hữu khác nhau ở Việt Nam (danh sách các công ty sản xuất giấy khảo sát trong phụ lục số 01 của luận án), bao gồm:

+ Nhóm DN thuộc sở hữu của Nhà nước gồm 01 công ty: Tổng Công ty Giấy Việt Nam

+ Nhóm DN cổ phần gồm 40 công ty, điển hình như: Công ty CP Giấy Lam Sơn Thanh Hoá, Công ty CP Giấy Hải Tiến, Công ty CP Giấy Miza, Công ty CP giấy Bãi Bằng...

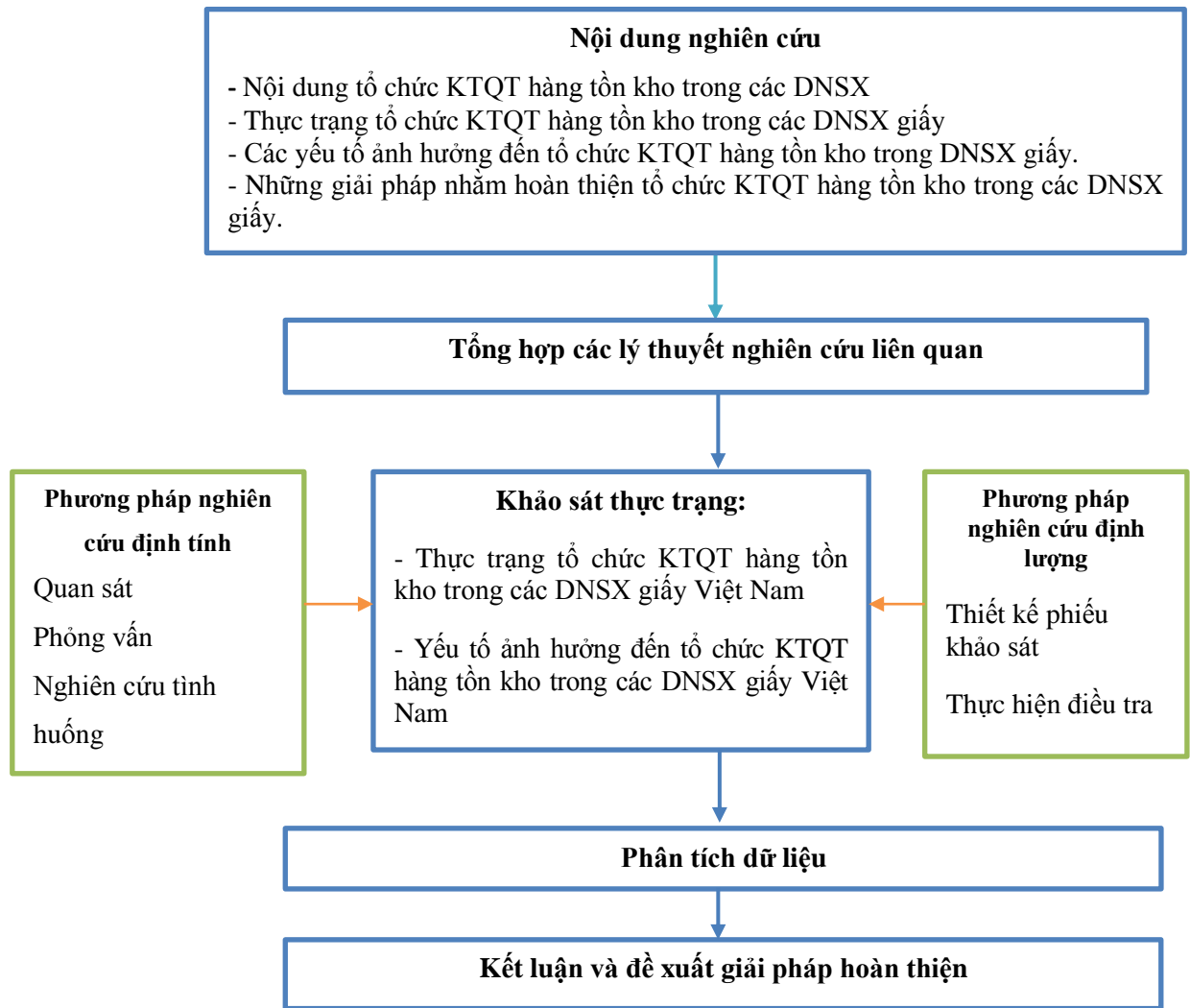
+ Đề tài không nghiên cứu tổ chức KTQT hàng tồn kho tại các DNSX giấy có vốn đầu tư nước ngoài tại Việt Nam.

- Về thời gian: Các dữ liệu thông tin thực tế được nghiên cứu trong các năm từ 2016 cho đến 2018.

1.5. Phương pháp nghiên cứu

1.5.1. Khung nghiên cứu luận án

Căn cứ vào ba mục tiêu nghiên cứu cơ bản bao gồm: Tổng hợp các vấn đề lý thuyết cơ bản về tổ chức KTQT hàng tồn kho và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX; Thực trạng tổ chức KTQT hàng tồn kho và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam; Đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN sản xuất giấy, tác giả xây dựng khung nghiên cứu của luận án trong sơ đồ 1.1.



Sơ đồ 1.1: Khung nghiên cứu luận án

1.5.2. Phương pháp nghiên cứu cụ thể

Phương pháp nghiên cứu luận án được tác giả lựa chọn là kết hợp giữa nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng. Theo Leedy và Ormrod (2012), việc kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng sẽ bổ sung thông tin cho nhau trong quá trình xử lý và phân tích. Nghiên cứu định tính (khám phá) được sử dụng trong nghiên cứu sơ bộ thông qua phương pháp quan sát, thảo luận nhóm... Mục đích của phương pháp nghiên cứu định tính là để thiết lập bảng hỏi, điều chỉnh bổ sung các biến quan sát hình thành nên thang đo về các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho. Nghiên cứu định lượng thông qua điều tra bảng câu hỏi thiết kế sẵn với các câu hỏi nhằm thu thập thông tin số liệu sơ cấp, đánh giá các thang đo và kiểm định mô hình lý thuyết với các giả thuyết được đưa ra.

Bảng 1.1: Quy trình thực hiện phương pháp nghiên cứu

Các bước nghiên cứu	Phương pháp nghiên cứu	Kỹ thuật sử dụng	Địa điểm thực hiện
Bước 1	Nghiên cứu định tính	Các câu hỏi về chỉ tiêu cũng như thang đo liên quan đến các biến độc lập ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho, được trích từ các nghiên cứu trong và ngoài nước, thực trạng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DNSX giấy.	Hà Nội
Bước 2	Nghiên cứu định tính	Từ bảng tổng hợp các thang đo sơ bộ, tiến hành thảo luận nhóm, tập trung phỏng vấn chuyên sâu để điều chỉnh nhằm bổ sung các biến quan sát thang đo cho phù hợp với thực tiễn.	Hà Nội
Bước 3	Nghiên cứu định lượng	Gửi phiếu điều tra khảo sát cho các nhóm đối tượng: nhà quản trị các cấp và các nhân viên kế toán trong các DNSX giấy.	Hà Nội, Bắc Ninh, Phú Thọ, Thanh Hóa, ...

1.5.2.1. Phương pháp nghiên cứu định tính

* Phương pháp quan sát

Quan sát là phương pháp thu thập thông tin thông qua việc sử dụng các giác quan và các thiết bị hỗ trợ để ghi nhận các hiện tượng hoặc các hành vi của con người phục vụ cho công tác nghiên cứu một vấn đề khoa học. Phương pháp này giúp thu thập được những kiến thức ban đầu về đối tượng nghiên cứu và cũng thích hợp trong các tình huống khi phỏng vấn không thu thập được các thông tin chính xác.

Áp dụng phương pháp quan sát, tác giả thu thập các thông tin ban đầu về tổ chức bộ máy kế toán, tính giá hàng tồn kho, quá trình luân chuyển và xử lý chứng từ về HTK, tài khoản kế toán sử dụng, báo cáo thông tin về HTK, mối quan hệ tương tác giữa các bộ phận tại một số DNSX giấy điển hình. Thời điểm quan sát được thực hiện vào thời điểm kết thúc một số quý trong năm (quý 1 và quý 3). Kết quả của phương pháp là các tài liệu bút ký, các biểu mẫu chứng từ, sổ sách và báo cáo kế toán liên quan đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy.

* Phương pháp nghiên cứu tài liệu

Phương pháp này được tác giả sử dụng nhằm chắt lọc các thông tin từ các văn bản, tài liệu trong và ngoài nước như bài nghiên cứu chuyên sâu, đề tài nghiên cứu khoa học

các cấp, sách chuyên khảo, giáo trình, luận án liên quan đến đề tài nghiên cứu. Dữ liệu thu được qua các tài liệu trên, tác giả sắp xếp, hệ thống hóa theo các chủ đề cụ thể, sau đó tiến hành đối chiếu, so sánh giữa các nguồn cung cấp để lựa chọn thông tin đáng tin cậy và có ý nghĩa cho việc hoàn thành khung cơ sở lý luận của luận án.

Ngoài ra, dữ liệu thứ cấp được tác giả thu thập từ số liệu thống kê của một số DNSX giấy điển hình, được tổng hợp từ tài liệu của các tổ chức như: Tổng cục Thống kê, Hiệp hội Giấy và Bột giấy Việt Nam, Tạp chí Công nghiệp Giấy từ năm 2014 đến năm 2018.

* Phương pháp thảo luận nhóm

Tác giả thực hiện phương pháp thảo luận nhóm tập trung với nhóm đối tượng gồm 4 kế toán trưởng và kế toán kho tại Công ty CP giấy Cầu Đuống và Công ty CP giấy Miza về các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong công ty. Thông qua đó, tác giả chỉnh sửa bảng câu hỏi và bổ sung thêm các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam. Từ đó, hoàn thiện thang đo và phiếu khảo sát phục vụ cho phương pháp nghiên cứu định lượng.

Mặt khác, tác giả còn sử dụng phương pháp nghiên cứu tình huống điển hình (case study) tại 03 DNSX giấy: Công ty CP giấy Bãi Bằng, Công ty CP giấy Sông Đuống (Công ty cổ phần, có quy mô lớn); Công ty CP giấy Miza (Công ty cổ phần, quy mô vừa). Đây cũng là các DN mà tác giả thực hiện nghiên cứu chuyên sâu trong luận án do được các công ty tạo điều kiện thuận lợi cho phép khảo sát thực tế và cung cấp số liệu cần thiết về tổ chức KTQT hàng tồn kho.

* Phương pháp phỏng vấn chuyên sâu

Phương pháp phỏng vấn chuyên sâu sẽ hữu ích trong các tình huống cần thông tin đủ sâu mà phương pháp điều tra khảo sát qua bảng câu hỏi không thực hiện được. Trong đề tài nghiên cứu, phương pháp này được sử dụng để phỏng vấn trực tiếp đối tượng là nhân viên kế toán, hoặc phụ trách bộ phận kế toán tại các DNSX giấy - những người tạo ra thông tin kế toán, nhà quản trị các cấp trong DN - những người sử dụng thông tin KTQT hàng tồn kho. Phương pháp phỏng vấn được sử dụng là phỏng vấn bán cấu trúc, dựa theo bảng câu hỏi đã được chuẩn bị trước. Kết quả thu được là tài liệu bút ký về các câu hỏi và câu trả lời của người được phỏng vấn. Ngoài ra, phương pháp này cũng có thể được sử dụng nếu trong trường hợp dữ liệu thu thập qua bảng câu hỏi (phương pháp nghiên cứu định lượng) là chưa đồng nhất, có phương sai lớn,

không phù hợp với giả thuyết ban đầu, phương pháp phỏng vấn có thể được sử dụng để làm rõ hơn kết quả nghiên cứu và đưa ra được các kết luận có độ xác thực cao hơn. Phương pháp phỏng vấn sẽ được sử dụng với mục đích tìm hiểu kinh nghiệm và nhận thức của những đối tượng này về thực trạng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX Việt Nam.

Do kỹ thuật phỏng vấn và quan sát trực tiếp tại DN đòi hỏi nhiều thời gian, chi phí cũng như sự hợp tác tích cực của các đáp viên nên điều tra toàn bộ tổng thể 41 DNSX giấy đại diện là việc vượt quá khả năng của tác giả. Chính vì vậy, tác giả chọn mẫu nghiên cứu phù hợp với đặc điểm tổng thể, trong giới hạn về nguồn lực thực tế. Xuất phát từ những thông tin cần thu thập vừa mang tính chuyên sâu, vừa liên quan tới nhiều bộ phận khác nhau như kế toán, sản xuất, kinh doanh, kho... đòi hỏi sự am hiểu bao quát nên đối tượng được phỏng vấn là nhà quản trị từ cấp trưởng phòng trở lên, các phụ trách kế toán và nhân viên kế toán kho. Do đó, các ý kiến trả lời nhận về đảm bảo độ tin cậy vì các đối tượng được phỏng vấn đều là những người có trách nhiệm trong công việc và kiến thức chuyên môn.

Có 14 đối tượng tham gia vào quá trình phỏng vấn chuyên sâu, trong đó có 3 nhà quản trị cấp cao, 3 kế toán trưởng, 3 nhân viên kế toán kho và 5 trưởng, phó phòng, thủ kho (phụ lục 03). Tất cả các đáp viên đều có kinh nghiệm làm việc từ 3 năm trở lên. Việc liên hệ và xếp lịch phỏng vấn thực hiện qua điện thoại, đối thoại trực diện dựa trên các mối quan hệ cá nhân của tác giả. Thời lượng mỗi cuộc phỏng vấn từ 25-30 phút và đều được thực hiện sau giờ hành chính. Các thông tin thu thập được gồm các các vấn đề liên quan đến tổ chức nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho, đặc điểm HTK, quy trình sản xuất sản phẩm, quy trình thu thập, xử lý và cung cấp thông tin HTK, nhu cầu thông tin HTK của nhà quản trị... Nhờ đó tác giả có thêm những thông tin cần thiết để đánh giá thực trạng tổ chức KTQT hàng tồn kho và các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam.

1.5.2.2. Phương pháp nghiên cứu định lượng

** Xác định mẫu nghiên cứu*

Trước khi thực hiện điều tra chính thức trên diện rộng, tác giả tiến hành phỏng vấn chuyên sâu và điều tra sơ bộ. Điều tra sơ bộ được thực hiện vào tháng 10/2016 trong phạm vi hẹp (3 DN) với qui mô mẫu là 24 (8 mẫu/DN). Mục đích của điều tra sơ bộ là hoàn thiện bảng hỏi điều tra, tránh những thiếu sót trong quá trình trả lời phiếu khi điều tra diện rộng.

*** Tổng thể khung chọn mẫu**

Tác giả lựa chọn tổng thể khung chọn mẫu là 41 DNSX giấy thuộc các loại hình sở hữu khác nhau (công ty cổ phần, công ty TNHH, công ty tư nhân, tác giả loại trừ các DN có vốn đầu tư nước ngoài, công ty liên doanh, liên kết).

*** Chọn mẫu và đối tượng khảo sát**

Do hạn chế về nguồn lực (khả năng, tài chính, thời gian, mối quan hệ tiếp cận...) nên tác giả không thể sử dụng phương pháp chọn mẫu ngẫu nhiên mà sử dụng phương pháp chọn mẫu thuận lợi. Nhằm đảm bảo tính đại diện của các DNSX giấy trên các vùng miền khác nhau cũng như về hình thức sở hữu, tác giả lựa chọn 41 DN làm mẫu nghiên cứu điều tra. Tùy theo quy mô của mỗi DN, tác giả đã phân bổ số lượng phiếu hỏi từ 10 đến 12 phiếu/DN khảo sát. Trong đó có từ 3 đến 4 phiếu hỏi dành cho các kế toán viên (phụ trách kế toán, kế toán tổng hợp, kế toán kho) để khảo sát thực trạng tổ chức KTQT hàng tồn kho và từ 7 đến 9 phiếu hỏi để khảo sát thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho với nhà quản trị các cấp (trưởng các phòng Kinh doanh, Cung ứng, Tiêu thụ và Kỹ thuật, các phó giám đốc, giám đốc).

*** Thời gian và cách thức điều tra**

Thời gian thực hiện điều tra được tiến hành trong năm 2017. Sau khi hoàn thành việc lập kế hoạch thu thập dữ liệu, chọn mẫu nghiên cứu và bảng hỏi điều tra (phụ lục 02A, B), tác giả thực hiện điều tra theo hai cách: phát phiếu điều tra trực tiếp (đối với các DN tại địa bàn Hà Nội) và gửi phiếu điều tra qua mạng Internet thông qua công cụ hỗ trợ Google Drive, email (đối với các DN tại các địa bàn xa Hà Nội). Sau khi sử dụng các phương pháp nêu trên để làm sạch dữ liệu, tác giả thực hiện phân tích thống kê và kiểm định các giả thuyết bằng phần mềm IBM SPSS 21.0 theo phương pháp thống kê mô tả.

Bảng 1.2: Bảng thống kê kết quả khảo sát chính thức trong các DNSX giấy

Loại phiếu hỏi	Hình thức gửi	Số phiếu phát ra	Số phiếu thu về	Số phiếu hợp lệ sau khi được làm sạch	Tỷ lệ
1. Phiếu hỏi dành cho các nhà quản trị	Gửi trực tiếp, gửi qua Email, Google Drive	295	224	189	64,06%
2. Phiếu hỏi dành cho các kế toán	Gửi trực tiếp, gửi qua Email, Google Drive	120	76	68	56,67%

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

*** Thang đo và độ tin cậy của thang đo**

Các câu hỏi sử dụng để đánh giá nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn

kho trong các DNSX giấy được xây dựng theo thang đo Likert chấm điểm từ 1 đến 5 (1: hoàn toàn không đồng ý, 2: không đồng ý, 3: Không có ý kiến, 4: đồng ý, 5: hoàn toàn đồng ý). Theo Nzuza (2013), việc sử dụng thang đo Likert cho việc điều tra sẽ giúp cho người trả lời dễ hiểu các câu hỏi và dễ dàng đưa ra câu trả lời, đồng thời tạo sự thuận lợi trong việc phân tích và xử lý dữ liệu.

Trong phạm vi nghiên cứu của luận án, tác giả sử dụng hệ số Cronbach's Alpha để đánh giá độ tin cậy của thang đo. Đây là hệ số tương quan đơn dùng để ước lượng mức trung bình của tất cả các hệ số tương quan của các biến trong kiểm định giả thuyết.

- Phương pháp phân tích, xử lý dữ liệu

Để đảm bảo các dữ liệu sau khi nhập vào phần mềm được chính xác, không bị sai sót, thừa thiếu, tác giả sử dụng các phương pháp “làm sạch” dữ liệu, bao gồm:

- *Phương pháp sử dụng bảng tần suất* (frequencies table): Bảng tần suất được sử dụng để phân tích kết quả dựa trên thông tin của người trả lời, giúp sắp xếp dữ liệu theo giá trị số. Theo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2011), các bảng tần suất có thể được hiểu là báo cáo về số câu trả lời trong một bảng cho một câu hỏi đã nhận được và đếm tổng số phiếu trả lời có hiệu lực.

- *Phương pháp sử dụng bảng phần trăm* (percentage table): Bảng tỷ lệ phần trăm được sử dụng để phân tích kết quả dựa trên thông tin của người trả lời, giúp sắp xếp dữ liệu theo tỷ lệ người trả lời câu hỏi theo một cách nhất định, nhân với 100% và được trình bày dưới dạng số liệu tỷ lệ phần trăm (phần trăm sau khi điều chỉnh số liệu bị mất và phần trăm cộng dồn).

- *Phương pháp sử dụng biểu đồ phần trăm* (percentage graph): Biểu đồ phần trăm hay còn gọi là biểu đồ cột thể hiện bằng hình ảnh số lần xuất hiện giá trị của các phép đo xảy ra tại một giá trị cụ thể hoặc trong một khoảng giá trị nào đó. Phương pháp này cho phép thấy được những thông tin cần thiết một cách dễ dàng và nhanh chóng hơn so với những bảng số liệu thông thường khác.

Đối với phân tích nhân tố khám phá (EFA), tác giả sử dụng trị số KMO (Kaiser - Meyer - Olkin). Đây là chỉ số dùng để xem xét sự thích hợp của phân tích nhân tố. Bên cạnh đó, để hỗ trợ cho quá trình phân tích nhân tố, tác giả còn sử dụng chỉ số Eigenvalue - phản ánh lượng biến thiên được giải thích bởi các nhân tố và chỉ số Cumulative - phản ánh tổng phương sai trích cho biết phân tích nhân tố giải thích được bao nhiêu % và số % bị thất thoát.

Phân tích hồi qui tương quan là bước tiếp theo để xác định mối quan hệ nhân quả giữa biến phụ thuộc với các biến độc lập, qua đó tác giả dự đoán được mức độ của các

biến phụ thuộc khi biết trước giá trị của biến độc lập. Để đạt được yêu cầu trên, tác giả sử dụng hệ số R^2 để phản ánh phần trăm biến động của biến phụ thuộc được giải thích bởi các biến độc lập trong mô hình hồi qui. Ngoài ra, để kiểm định mức độ phù hợp của mô hình hồi qui tuyến tính tổng thể, tác giả sử dụng phương pháp phân tích phương sai Anova (kiểm định F) nhằm xem xét biến phụ thuộc có quan hệ tuyến tính với các biến độc lập hay không.

1.6. Đóng góp khoa học của luận án

Luận án đã có những đóng góp về mặt khoa học và thực tiễn ở một số điểm cơ bản sau:

- Hệ thống hóa lý luận từ đó xác lập khung lý thuyết về nội dung tổ chức KTQT trong DN sản xuất.

- Từ kinh nghiệm tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN tại một số quốc gia trên thế giới, rút ra những bài học kinh nghiệm nhằm hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN sản xuất giấy Việt Nam.

- Khảo sát, đánh giá thực trạng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam từ đó làm rõ những thành công và hạn chế về tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN này.

- Thông qua phương pháp điều tra, khảo sát, phân tích số liệu liên quan, các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam đã được xác định gồm: kế hoạch hàng tồn kho, nhu cầu thông tin của nhà quản trị, trình độ của nhân viên kế toán, qui mô DN.

- Đề xuất các giải pháp mang tính khả thi để hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam nhằm cung cấp các thông tin hữu ích cho nhà quản trị, thúc đẩy quá trình luân chuyển HTK, góp phần nâng cao hiệu quả quản lý HTK trong DN.

- Kết quả nghiên cứu của luận án cũng góp phần bổ sung vào hệ thống tài liệu tham khảo cần thiết và bổ ích cho các nghiên cứu khoa học có liên quan, cung cấp thông tin hữu ích cho các DNSX giấy hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho.

1.7. Kết cấu của luận án

Ngoài phần kết luận, danh mục công trình nghiên cứu, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, nội dung của luận án gồm 4 chương:

Chương 1: Tổng quan về đề tài nghiên cứu

Chương 2: Cơ sở lý luận về tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất.

Chương 3: Kết quả nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam.

Chương 4: Các giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Chương 1 của luận án đã giới thiệu tổng quan về đề tài nghiên cứu bao gồm: tính cấp thiết của đề tài, các công trình nghiên cứu khoa học có liên quan đến đề tài luận án, mục tiêu và câu hỏi nghiên cứu, đối tượng và phạm vi nghiên cứu đề tài, các phương pháp nghiên cứu được sử dụng, những đóng góp khoa học của luận án, kết cấu đề tài. Những nội dung cơ bản này là nền tảng quan trọng để tác giả nghiên cứu luận án.

CHƯƠNG 2

CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ HÀNG TỒN KHO TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

2.1. Khái quát về hàng tồn kho và kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất

2.1.1. Hàng tồn kho và mục tiêu quản lý hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất

2.1.1.1. Khái niệm và đặc điểm hàng tồn kho

Hàng tồn kho là loại tài sản quan trọng và khá phức tạp trong DN sản xuất, cho đến nay, đã có nhiều nghiên cứu đề cập khái niệm hàng tồn kho theo các cách tiếp cận khác nhau.

Thông tư 200/2014/TT/BTC đã trình bày khái niệm hàng tồn kho dựa theo nguồn hình thành và địa điểm cất trữ, theo đó *“hàng tồn kho là những tài sản ngắn hạn của DN dưới hình thái vật chất. Hàng tồn kho của DN có thể mua từ bên ngoài, do DN sản xuất ra để dùng cho hoạt động kinh doanh của DN hoặc để cung cấp dịch vụ hoặc để bán. Hàng tồn kho của DN bao gồm: nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, sản phẩm dở dang, thành phẩm, hàng hóa, nguyên vật liệu nhập khẩu để sản xuất, gia công hàng xuất khẩu và thành phẩm, hàng hóa được lưu giữ tại kho bảo thuế của DN”*. Với khái niệm trên, HTK là bộ phận tài sản quan trọng trong mỗi DN, được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau, có thể được bảo quản và dự trữ ở những địa điểm khác nhau trong quá trình sản xuất và kinh doanh nhằm liên kết hoạt động trong DN theo một chuỗi liên tục.

Nghiên cứu hàng tồn kho theo mục đích sử dụng, Trương Đức Lực (2018) cho rằng *“hàng tồn kho là tất cả các nguồn lực nhàn rỗi nhằm đáp ứng nhu cầu hiện tại hoặc tương lai, bao gồm:*

- Hàng tồn kho thương mại: là những hàng hóa mua vào để bán.
- Hàng tồn kho sản xuất: gồm nguyên vật liệu, bán thành phẩm, giá trị sản phẩm dở dang, thành phẩm, vật dụng khác.
- Hàng tồn kho là các vật phẩm khác: các thứ hàng tồn kho này không trọng yếu nên thường được ghi nhận thẳng vào chi phí khi chúng được mua về để sử dụng”.

Như vậy, theo quan điểm trên, HTK được chia thành 3 loại và đó đều là những tài sản phục vụ cho mục đích tiêu thụ ngay hoặc qua quá trình sản xuất rồi mới bán.

Tiếp cận từ cơ sở đo lường, Nguyễn Anh Tuấn (2009) cho rằng hàng tồn kho là *“các tài sản ngắn hạn tồn tại dưới hình thái vật chất có thể cân, đo, đong, đếm được*

như nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ đã mua nhưng chưa đưa vào sử dụng, thành phẩm sản xuất xong nhưng chưa bán, hàng hóa thu mua nhưng còn tồn kho, hàng hóa đang trong quá trình sản xuất kinh doanh dở dang”. Như vậy, HTK là những tài sản có thể được đo lường bằng 2 loại thước đo: giá trị và hiện vật, sẵn sàng phục vụ cho quá trình SXKD của DN trong tương lai. Thời gian hàng được coi là “tồn” trong kho phụ thuộc vào từng loại hàng, đặc tính, tốc độ lưu chuyển hàng trong DN.

Từ những phân tích trên, tác giả cho rằng *“hàng tồn kho là tài sản ngắn hạn thuộc quyền sở hữu, kiểm soát của DN, tồn tại dưới hình thái vật chất, bao gồm các loại từ nguyên vật liệu, đến bán thành phẩm trong sản xuất và thành phẩm cuối cùng trước khi đến tay người tiêu dùng. Đó là các nguồn lực nhằm đáp ứng nhu cầu cung ứng, sản xuất, tiêu thụ sản phẩm ở hiện tại và trong tương lai của DN”*.

Hàng tồn kho là một trong những yếu tố cơ bản của quá trình SXKD trong DN. HTK bao gồm 3 loại cơ bản: nguyên liệu thô, sản phẩm dở dang và sản phẩm hoàn thành. Nguyên liệu thô là những nguyên liệu và bộ phận linh kiện rời do các DN mua vào để sử dụng cho quá trình sản xuất. DN sẽ có lợi khi mua vừa đủ nguyên liệu để tạo ra “miếng đệm an toàn” giữa cung ứng và sản xuất. Tồn kho trong quá trình sản xuất là các loại nguyên liệu nằm ở từng công đoạn của dây chuyền chế tạo. Mỗi công đoạn sản xuất đều có một lượng tồn kho riêng trong quá trình sản xuất nếu không có một lượng NVL hay bán thành phẩm dự trữ nào đó thì một công đoạn sẽ hoàn toàn bị lệ thuộc vào các bộ phận trước đó. NVL tồn kho có tác dụng tạo ra sự thông suốt và hiệu quả trong quá trình sản xuất. Cuối cùng, sản phẩm hoàn thành tồn kho tạo thành khoảng “an toàn cần thiết” giữa sản xuất và tiêu thụ.

Hàng tồn kho trong DNSX có rất nhiều loại, có vai trò, công dụng và đặc điểm cụ thể cũng khác nhau. Có thể tổng kết những đặc điểm cơ bản của HTK như sau:

Thứ nhất, hàng tồn kho là một bộ phận của tài sản ngắn hạn và chiếm tỷ trọng khá lớn trong tổng tài sản ngắn hạn của DN nên việc quản lý và sử dụng có hiệu quả HTK có ảnh hưởng lớn đến việc nâng cao hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của DN.

Thứ hai, HTK rất đa dạng và có thể chịu ảnh hưởng lớn bởi các hao mòn vô hình và hữu hình thông qua các hình thái biểu hiện như bị hư hỏng trong thời gian nhất định, dễ bị lỗi thời,...do đó đòi hỏi phải có sự hiểu biết về đặc điểm từng loại HTK, xu hướng biến động để có thể xác định chính xác mức hao mòn.

Thứ ba, việc xác định chất lượng, tình trạng và giá trị HTK luôn là công việc khó khăn, phức tạp do tính đa dạng, thời hạn sử dụng,... của chúng không giống nhau.

Thứ tư, HTK thường được bảo quản, cất trữ ở nhiều địa điểm khác nhau, thời hạn sử dụng khác nhau, có điều kiện tự nhiên hay nhân tạo không đồng nhất, lại do nhiều người quản lý. Do đó dễ xảy ra mất mát, công việc kiểm kê, quản lý, bảo quản và sử dụng HTK gặp nhiều khó khăn.

Thứ năm, HTK trong quá trình SXKD thường biến động do có các nghiệp vụ nhập xuất xảy ra với tần suất liên tục, luôn biến đổi về mặt hình thái, hiện vật để chuyển thành các tài sản ngắn hạn khác như tiền, nợ phải thu đòi hỏi phải có sự theo dõi thường xuyên, chặt chẽ nhằm hạn chế tối đa sự mất mát, lãng phí.

Thứ sáu, sự vận động của HTK trong chuỗi cung ứng là một chuỗi các hoạt động liên tục, có liên quan mật thiết và tác động qua lại lẫn nhau, được tổ chức một cách khoa học và hệ thống, nhằm di chuyển hàng từ điểm đầu đến điểm cuối của dây chuyền cung ứng với mục tiêu cuối cùng là đáp ứng tốt nhất nhu cầu của người tiêu dùng.

2.1.1.2. Mục tiêu quản lý hàng tồn kho

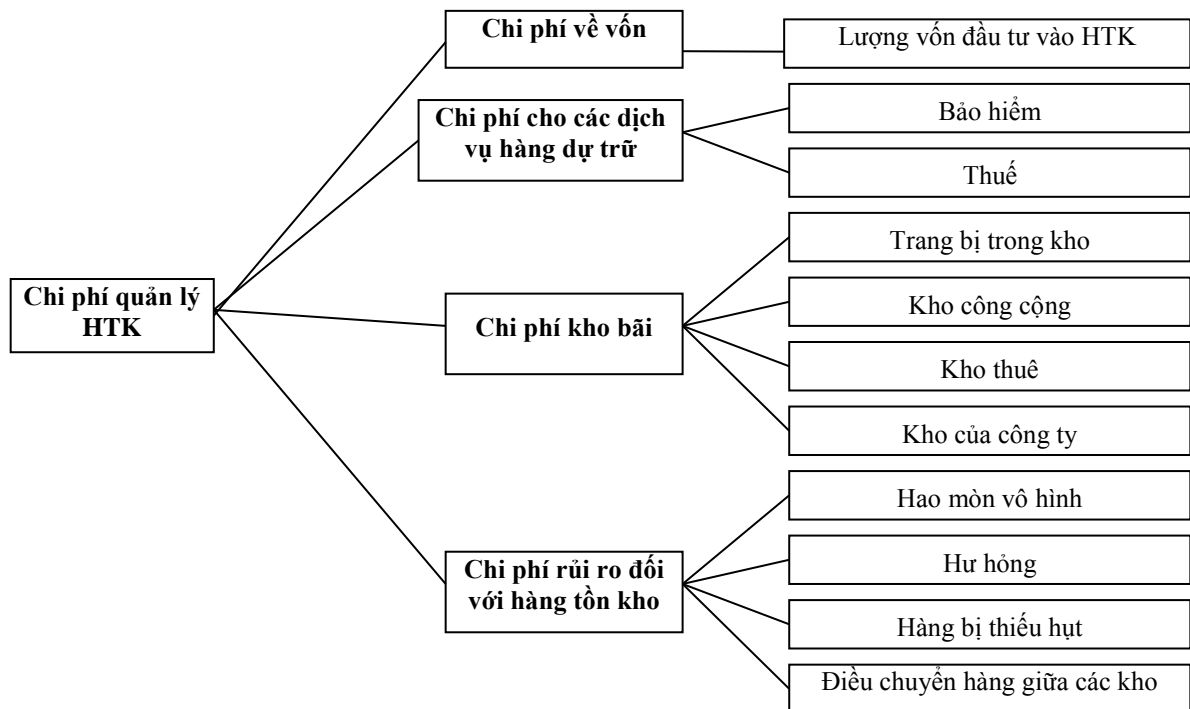
Hàng tồn kho là một trong những khoản mục chủ yếu và quan trọng trong tài sản ngắn hạn, giúp cho hoạt động SXKD của DN diễn ra bình thường, liên tục và có hiệu quả... Quản lý HTK truyền thống trong DN chỉ quan tâm tới 2 vấn đề cơ bản là dự trữ bao nhiêu (xác định quy mô đơn hàng) và khi nào dự trữ (xác định điểm tái dự trữ) (An Thị Thanh Nhân và cộng sự, 2018). Tuy nhiên trong nền kinh tế thị trường hiện nay, khi quy mô và tầm bao phủ thị trường của các DN ngày càng rộng với các chuỗi cung ứng kéo dài thì vấn đề dự trữ loại HTK nào và vị trí dự trữ lại là những thách thức mà DN phải đối mặt. Điều này xuất phát từ tính hai mặt của quá trình quản lý HTK, vừa cần thiết để đảm bảo cho vận hành kinh doanh thông suốt, vừa không được nhiều hơn mức mong muốn làm phát sinh các phí tổn không cần thiết. Mục tiêu quản lý HTK đang thay đổi cả về quan điểm và phương pháp nhằm đáp ứng yêu cầu quản lý hiệu quả với chi phí thấp nhất cho DN. Do đó quản lý HTK nhằm vào hai mục tiêu, đó là tạo ra mức dịch vụ tối ưu (tính sẵn sàng của HTK) và giảm chi phí dự trữ hợp lý (An Thị Thanh Nhân và cộng sự, 2018).

Mục tiêu dịch vụ: Trình độ hay mức dịch vụ tối ưu của HTK thể hiện năng lực đáp ứng về hàng dự trữ mà DN có khả năng cung ứng cho khách hàng. Mức dịch vụ tối ưu này được xác định bằng thời gian thực hiện đơn đặt hàng; hệ số thỏa mãn mặt hàng, nhóm hàng và đơn đặt hàng (sản xuất, bán buôn); hệ số ổn định mặt hàng kinh doanh, hệ số thỏa mãn nhu cầu mua hàng của khách (An Thị Thanh Nhân và cộng sự, 2018).

Trong quá trình SXKD của DN, sự thiếu hụt hay dư thừa HTK đều chứng tỏ cho sự tồn kém trong việc tổ chức- điều hành của nhà quản trị. Nếu DN bị thiếu hụt HTK

sẽ khiến cho quá trình sản xuất bị gián đoạn, dẫn tới hậu quả là sản lượng sản xuất bị giảm đi hoặc không thể tiếp tục sản xuất, gây ra sự ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả hoạt động kinh doanh, giảm doanh thu, lợi nhuận của DN, thậm chí có thể thua lỗ kéo dài. Mặt khác, nếu DN bị dư thừa HTK cũng có nghĩa là kéo dài thời gian sản xuất và phân phối luồng hàng, dẫn đến tình trạng ứ đọng vốn cho DN. Như vậy, nếu DN tính toán và đảm bảo được lượng HTK vừa đủ sẽ tạo ra được sự gắn bó, liên kết chặt chẽ giữa các khâu, các giai đoạn của quá trình SXKD.

Mục tiêu giảm chi phí HTK: Có nhiều loại chi phí có liên quan đến quản lý HTK (sơ đồ 2.1). Các loại chi phí này đều liên quan đến thông số qui mô lô hàng mua vì lượng hàng mua quyết định quy mô và thời gian tồn trữ hàng. Khi thay đổi qui mô lô hàng mua, các loại chi phí này biến đổi theo chiều hướng ngược chiều nhau. Do đó, trong quản lý HTK, DN phải xác định qui mô lô hàng sao cho tổng chi phí liên quan đến dự trữ đạt giá trị nhỏ nhất (An Thị Thanh Nhân và cộng sự, 2018). Chẳng hạn, việc dự trữ nguyên liệu thô là cần thiết khi nhà sản xuất mua chúng với số lượng lớn ở mức cho phép làm giảm chi phí trên đơn vị sản phẩm, chi phí vận chuyển bình quân. Khi DN đặt hàng tại các nhà cung cấp ở cùng một khu vực thì họ có thể phối hợp các đơn hàng nhỏ thành lớn hơn để vận chuyển và làm phát sinh yêu cầu dự trữ. Do đó nếu quản lý tốt chi phí HTK sẽ cho phép DN đạt được mức sản lượng kinh tế trong hoạt động sản xuất hoặc phân phối của mình.



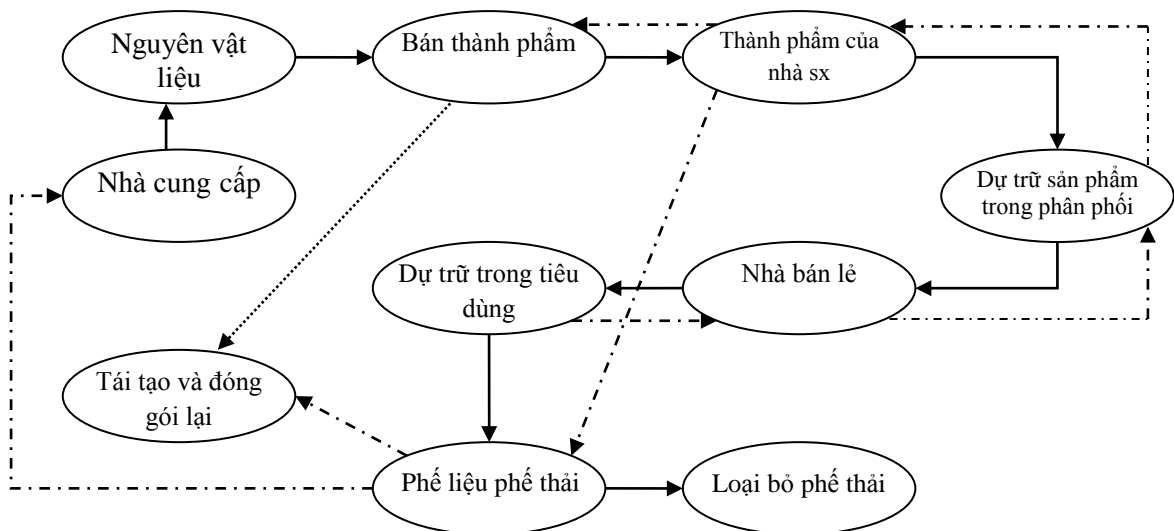
Sơ đồ 2.1: Cấu thành chi phí hàng tồn kho

(Nguồn: Douglas Lambert và cộng sự, 2005)

Hai mục tiêu chi phí và dịch vụ trong quản lý HTK có mối quan hệ đánh đổi, nếu dự trữ đòi hỏi mức dịch vụ khách hàng cao thường kéo theo các chi phí dự trữ lớn và ngược lại. Đối với một số mặt hàng đòi hỏi bảo quản trong điều kiện đặc biệt hoặc có tính thời vụ, chi phí này có thể tăng cao. Điều đó sẽ trở thành một gánh nặng tài chính cho DN. Nếu không giám sát chặt chẽ rủi ro thì rất dễ ảnh hưởng đến chất lượng hàng dự trữ cũng như gây thất thoát trong khâu quản lý số hàng này. Do vậy, đảm bảo được khối lượng hàng cần thiết trong kho sẽ giúp cho DN tiết kiệm được những khoản chi phí này. Mặt khác, với khoản chi phí tiết kiệm được, DN sẽ có khoản tiền đầu tư vào mục đích khác trong kinh doanh để thu lại được một khoản nhất định. Việc đầu tư đó còn giúp DN bù đắp được các chi phí thực hiện và thúc đẩy tăng lợi nhuận.

2.1.2. Nội dung quản lý hàng tồn kho trong doanh nghiệp

Quản lý HTK trong hệ thống sản xuất và cung ứng có vai trò vừa phải đảm bảo sự liên tục, không đình trệ của quá trình SXKD, vừa phải giảm thiểu mức tồn kho để tiết kiệm chi phí cho DN. Để giải quyết đồng thời các yêu cầu đó, quản lý HTK cần phải giúp cho nhà quản trị giải quyết hai vấn đề cơ bản: DN cần phải có lượng dự trữ để đảm bảo sản xuất liên tục, không bị gián đoạn, đáp ứng nhanh chóng nhu cầu người tiêu dùng nhưng mặt khác phải làm như thế nào để khi dự trữ tăng lên, DN chỉ phải tốn thêm chi phí cho HTK ở mức thấp nhất



Sơ đồ 2.2: Quản lý hàng tồn kho theo chuỗi cung ứng

(Nguồn: Douglas Lambert và cộng sự, 2005)

Để quản lý HTK hiệu quả, DN phải tìm cách xác định điểm cân bằng giữa mức độ đầu tư cho HTK và những lợi ích thu được do thỏa mãn nhu cầu sản xuất và tiêu dùng với chi phí thấp nhất. Theo Trương Đức Lực (2018), quản lý HTK trong DN bao

gồm 3 nội dung cơ bản:

- *Quản lý kinh tế HTK*: Chức năng quản lý kinh tế HTK phải thực hiện hai mục tiêu trái ngược nhau: Mục tiêu an toàn (có dự trữ để tránh mọi gián đoạn) và mục tiêu tài chính (giảm đến mức thấp nhất chi phí cho HTK). Để giải quyết điều đó, nội dung quản lý kinh tế HTK cần xác định lượng đặt hàng tối ưu và thời điểm đặt hàng. Thông qua các kỹ thuật và mô hình quản lý dự trữ, quản lý kinh tế HTK sẽ giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định liên quan đến HTK như thời điểm đặt hàng, số lượng đặt hàng mỗi lần, phân loại hàng dự trữ theo giá trị và số lượng...

- *Quản lý hiện vật HTK*: quản lý HTK về mặt hiện vật nhằm mục đích giữ gìn hàng về giá trị và giá trị sử dụng, tránh làm thất thoát, hư hỏng hàng trong kho. Mặt khác việc quản lý này còn giúp cho hoạt động chất xếp, xuất - nhập hàng trong kho được dễ dàng giúp cho các nhà quản trị luôn nắm được số lượng từng loại hàng trong kho để kịp thời đưa ra những quyết định đúng đắn về cung ứng hàng tồn kho. Nội dung quản lý về mặt hiện vật của HTK bao gồm các hoạt động được chia thành 4 nhóm công việc chính: tổ chức giao nhận hàng vào kho, tổ chức quản lý hàng trong kho, tổ chức quản lý xuất hàng và tổ chức kiểm kê hàng tồn kho.

- *Quản lý kế toán HTK*: Quản lý kế toán HTK thực chất là quản lý về mặt số lượng và về mặt giá trị của từng loại HTK. Trong đó, quản lý số lượng HTK của kế toán được diễn ra đồng thời với quá trình xuất nhập kho, kiểm kê thông qua chứng từ kế toán. Quản lý về mặt giá trị của kế toán được xem là một nội dung khá phức tạp do các mặt hàng nhập vào kho có thời điểm mua và giá mua khác nhau giữa các chủng loại hàng và ngay giữa các hàng cùng chủng loại. Theo Chuẩn mực kế toán quốc tế số 02 (2001) có 3 phương pháp (PP) tính giá hàng xuất kho được áp dụng: PP thực tế đích danh; PP bình quân gia quyền; PP nhập trước - xuất trước (FIFO). Các PP tính giá khác nhau sẽ cho các giá trị hàng bán ra khác nhau, dẫn đến lãi gộp không giống nhau. Các nhà quản trị có thể lựa chọn các phương pháp phù hợp để quyết định giá bán ra có lợi nhất, giảm thiểu chi phí và làm thay đổi mức lợi nhuận trên báo cáo kế toán.

Để tồn tại và phát triển trong thời kỳ hội nhập kinh tế quốc tế đòi hỏi các DN cần phải đổi mới tư duy, phương thức quản trị, mặt khác các DN cần phải khai thác các công cụ quản trị nhằm sử dụng hiệu quả các nguồn lực kinh tế, tối đa hóa giá trị cho khách hàng, tăng khả năng cạnh tranh và phát triển bền vững. Một trong những công cụ quản trị quan trọng đó chính là kế toán quản trị hàng tồn kho.

2.1.3. Kế toán quản trị hàng tồn kho và vai trò của tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất

2.1.3.1. Khái niệm kế toán quản trị và kế toán quản trị hàng tồn kho

Trong quản lý các nhà quản trị không chỉ cần các số liệu kế toán tổng hợp, phản ánh những hoạt động đã xảy ra mà cần được cung cấp số liệu kế toán chi tiết cho từng vấn đề, từng lĩnh vực ... để sử dụng vào việc dự báo, tổ chức điều hành, kiểm soát và ra quyết định. KTQT ngày càng chứng tỏ vai trò là công cụ hữu ích hỗ trợ các nhà quản trị kiểm soát quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh để có quyết định phù hợp và hiệu quả. Hiện nay có nhiều quan điểm về KTQT ở những cách tiếp cận khác nhau.

Ở góc độ chức năng của KTQT, Atkinson và cộng sự (2011) cho rằng “*KTQT là công cụ giúp các nhà quản trị có quyết định đúng. KTQT cung cấp thông tin về chi phí của hàng hóa và dịch vụ về việc tạo ra lợi nhuận, về đầu tư mạo hiểm ở công ty mới và ngân sách. KTQT so sánh tình hình hiện tại với kế hoạch và tạo thuận lợi cho những quyết định then chốt, thành công của tổ chức*”.

Theo mục đích và vai trò của KTQT, Hiệp hội kế toán quản trị công chứng Anh quốc (CIMA, 2015) xác định KTQT là “*việc áp dụng các nguyên tắc kế toán và quản trị tài chính nhằm tạo ra, bảo vệ, duy trì lâu dài và gia tăng giá trị của cổ đông và các bên có liên quan trong các DN hoạt động vì lợi nhuận và phi lợi nhuận, trong khu vực tư nhân hay khu vực công*”. Với khái niệm trên, CIMA đã nhấn mạnh tới vai trò của KTQT trong quá trình quản lý DN, là một công cụ không thể tách rời nhằm giúp cho DN tập trung vào việc tạo ra các giá trị tăng thêm cho tổ chức và các bên liên quan.

Ở Việt Nam, KTQT bắt đầu được nghiên cứu một cách có hệ thống trong vòng 20 năm trở lại đây. Theo Luật Kế toán Việt Nam sửa đổi (2015) “*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 để hoạch định và kiểm soát hoạt động của đơn vị*”. Khái niệm này thể hiện được các công việc theo chức năng cũng như mục đích của KTQT. Tuy nhiên, khái niệm chỉ xác định mục đích của KTQT là phục vụ quản trị đơn vị mà không làm rõ được KTQT có khả năng bảo vệ cũng như duy trì giá trị gia tăng cho đơn vị.

Các khái niệm về KTQT đã có sự thay đổi theo thời gian, thể hiện vai trò ngày càng rộng hơn của KTQT và là công cụ quản lý không thể tách rời của các nhà quản trị. Xét ở góc độ sử dụng thông tin kế toán phục vụ cho chức năng quản lý của các nhà quản trị thì theo tác giả “*KTQT là một khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế có thể định lượng về hoạt động sản xuất kinh doanh phục vụ cho các nhà quản*

trị trong việc lập kế hoạch, điều hành, tổ chức thực hiện kế hoạch và quản lý hoạt động kinh tế, tài chính trong nội bộ DN”.

Hàng tồn kho là một trong những nội dung của KTQT. Hiện nay, chưa có khái niệm chính thức về KTQT hàng tồn kho, tuy nhiên căn cứ theo các khái niệm đã trình bày ở trên về HTK và KTQT, tác giả rút ra khái niệm về KTQT hàng tồn kho như sau *“KTQT hàng tồn kho là một bộ phận của KTQT nhằm thu nhận, xử lý và cung cấp các thông tin cụ thể về hàng tồn kho phục vụ cho mục đích quản trị nội bộ trong DN. KTQT hàng tồn kho không chỉ cung cấp thông tin quá khứ mà còn cung cấp những thông tin định hướng (dự toán) nhằm giúp cho nhà quản trị đánh giá và ra các quyết định thích hợp”.*

2.1.3.2. Vai trò của kế toán quản trị đối với quản lý hàng tồn kho

Mục tiêu cuối cùng của công tác quản lý HTK là cắt giảm chi phí, giảm thiểu HTK, nợ xấu và tăng hiệu quả trong chuỗi cung ứng. Nhà quản trị có thể sử dụng nhiều nguồn cung cấp thông tin khác nhau để quản lý HTK, trong đó có KTQT. KTQT có vai trò quan trọng trong quản lý HTK để hỗ trợ nhà quản trị thực hiện các công việc thuộc nhiệm vụ quản lý của mình, thể hiện ở các phương diện sau:

*** Trên phương diện các công việc quản lý:**

Với lập kế hoạch: Lập kế hoạch là công việc quan trọng của quản trị DN, chức năng này liên quan đến việc xây dựng một con đường đi đến mục tiêu chung và mục tiêu cụ thể của đơn vị (Đặng Thị Hòa, 2006). Các DN thường xây dựng kế hoạch chiến lược và kế hoạch hoạt động. KTQT hàng tồn kho có vai trò quan trọng đối với quá trình lập 2 loại kế hoạch này. Các kế hoạch chiến lược thường có tầm nhìn dài hạn, xác lập các mục tiêu tài chính dài hạn. KTQT hàng tồn kho cung cấp các thông tin tài chính hiện tại và có tính chất dự báo có độ chính xác khá cao phục vụ cho công việc này. Trong khi đó kế hoạch hoạt động thường liên quan đến các công việc hàng ngày. Thông tin KTQT về từng loại hàng, từng bộ phận hoạt động có liên quan đến HTK ở các thời điểm cụ thể sẽ rất hữu ích cho việc lập kế hoạch này. Thông qua đó, các nhà quản trị có cơ sở để phân bổ ngân sách phù hợp cho các hoạt động sản xuất, dự trữ, bán hàng, đầu tư nhằm đảm bảo cho sự an toàn và phát triển của DN.

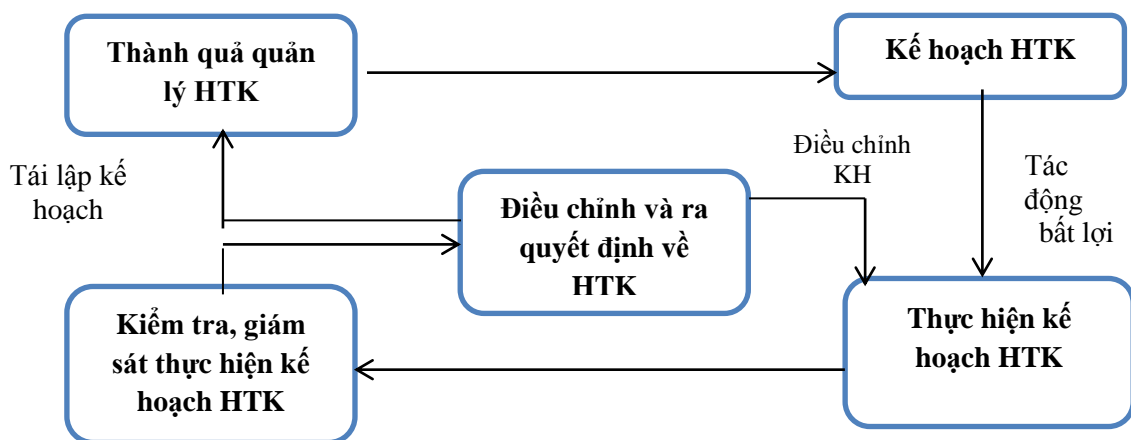
Với tổ chức thực hiện: nhà quản trị khi chỉ đạo thực hiện luôn phải dựa trên kế hoạch hoạt động đã được đề ra. Đồng thời, muốn chỉ đạo, các nhà quản trị DN cũng cần phải có thông tin cập nhật về mọi hoạt động của đơn vị trên các khía cạnh, địa điểm, đối tượng liên quan (Đặng Thị Hòa, 2006). Trong quá trình thực hiện, KTQT luôn thường xuyên theo dõi, quản lý về mặt số lượng, giá trị để cung cấp những thông

tin kịp thời cho nhà quản trị nhằm quản lý HTK, góp phần tránh thất thoát, giảm thiểu chi phí và nắm bắt thị trường để có kế hoạch trích lập dự phòng cho những HTK có khả năng bị giảm giá, phản ánh đúng giá trị thuần của mỗi loại hàng.

Với kiểm soát và đánh giá: Kiểm soát là việc xác định và khen thưởng các công việc/hoạt động mang lại kết quả theo mục tiêu cũng như phát hiện và sửa chữa những sai sót, sai phạm (Đào Thị Thu Giang, 2012). Khi kiểm soát, đánh giá, các DN cần xác định các tiêu chí đánh giá và đo lường. KTQT hàng tồn kho có vai trò quan trọng trong việc đo lường và đánh giá kết quả của đơn vị. Các công cụ tính toán chỉ tiêu liên quan đến HTK của KTQT giúp cung cấp thông tin về khả năng tài chính, chi phí cơ hội, thu nhập được giữ lại và các chi phí liên quan đến việc tăng nguồn tài chính từ bên ngoài. Nhờ sử dụng các thước đo tài chính và phi tài chính, KTQT hàng tồn kho sẽ giúp nhà quản trị nhận diện cũng như đánh giá kết quả thực hiện công việc, những vấn đề tồn tại phục vụ đắc lực cho việc lập kế hoạch kỳ tiếp theo.

Với ra quyết định: Thông tin KTQT hàng tồn kho là nhân tố đóng vai trò chủ đạo trong việc đưa ra các quyết định liên quan đến HTK của nhà quản trị DN. Quá trình ra quyết định của nhà quản trị là việc lựa chọn từ nhiều phương án kinh doanh khác nhau, trong đó mỗi phương án được xem xét bao gồm rất nhiều thông tin của kế toán. Để có thông tin cho việc ra quyết định, KTQT hàng tồn kho sử dụng các phương pháp phân tích thích hợp, chọn lọc những thông tin cần thiết rồi tổng hợp, trình bày chúng theo một trình tự dễ hiểu trong các báo cáo liên quan để nhà quản trị có thể xử lý nhanh chóng, kịp thời.

Vai trò của KTQT hàng tồn kho với các công việc quản lý được tổng kết trong sơ đồ 2.3.



Sơ đồ 2.3: Vai trò KTQT hàng tồn kho với các công việc quản lý

(Nguồn: Ivanov, 2010)

*** Trên phương diện quyền hạn của nhà quản trị**

Đối với các nhà quản trị cấp cao: các đối tượng này rất cần thông tin để đánh giá tình hình kinh doanh, xây dựng mục tiêu và kế hoạch nhằm đạt được mục tiêu đã đề ra. Họ cần làm việc chặt chẽ với bộ phận KTQT để có được các báo cáo thích hợp và toàn diện cho những lĩnh vực cụ thể cần được tư vấn. Mayanja MK và Vander Poll HM (2011) cho rằng nhân viên KTQT hàng tồn kho nên trình bày với hội đồng quản trị báo cáo phân tích sâu về các vấn đề chính trong môi trường kinh doanh bên trong và bên ngoài trên cơ sở những hiểu biết sâu về hoạt động quản lý tài sản. Để giúp DN nghiên cứu và thực hiện các chính sách tài chính lớn, KTQT hàng tồn kho sẽ tổng hợp, phân tích các thông tin về từng loại HTK của đơn vị, xác định các nguồn tài chính có thể huy động ở mức tối đa, các chi phí phải trả. Thông qua đó, nhà quản trị cấp cao sẽ có các quyết định và chỉ đạo thực hiện phù hợp nhằm làm tăng giá trị tài sản của công ty.

Đối với các nhà quản trị cấp trung gian, quản lý các bộ phận chức năng: Do vị trí công việc được phân công nên các đối tượng này cần các thông tin chi tiết, kịp thời và có tính thường xuyên để một mặt đánh giá tình hình hoạt động kinh doanh và triển khai kế hoạch chiến lược (Đào Thị Thu Giang, 2012). Các nhà quản trị ở các cấp khác nhau, với chức năng và nhiệm vụ được giao khác nhau, trong những thời điểm khác nhau sẽ cần những thông tin không giống nhau. Thông tin do KTQT hàng tồn kho cung cấp đáp ứng đủ các đặc điểm cần thiết đó. KTQT hàng tồn kho có thể giúp phát hiện gian lận liên quan đến HTK của DN và báo cáo giá trị theo thực tế, từ đó một mặt tác động đến công việc của các nhà quản trị phải thực hiện thận trọng, đảm bảo minh bạch, mặt khác tạo sự tin cậy cho các nhà đầu tư.

Như vậy, thông tin kế toán quản trị HTK tạo điều kiện cho quản trị HTK được thực hiện tốt hơn và gắn hoạt động của DN với môi trường bên ngoài DN. Tổ chức tốt KTQT hàng tồn kho sẽ giúp cho nhà quản trị hiểu rõ nhu cầu của khách hàng, khả năng của người cung cấp và các vấn đề nảy sinh trong DN.

2.2. Tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp sản xuất

2.2.1. Bản chất của tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho

2.2.1.1. Khái niệm liên quan

Tổ chức KTQT là một trong những nội dung của tổ chức quản lý DN nhưng bản chất của KTQT là một khoa học trong hệ thống khoa học quản lý kinh tế vì vậy khái niệm tổ chức KTQT có thể được tiếp cận từ nhiều góc độ khác nhau. Hiện nay, khái niệm tổ chức KTQT chưa được đề cập nhiều. Về cách tiếp cận, hầu hết các khái niệm

đều xuất phát từ tổ chức KTQT nói chung (gồm 2 bộ phận tổ chức KTTC và tổ chức KTQT). Một số cách hiểu về tổ chức KTQT điển hình:

Nguyễn Đào Tùng (2010) cho rằng *“Tổ chức KTQT là một bộ phận của tổ chức công tác kế toán nói chung, bao gồm việc tổ chức bộ máy KTQT, tổ chức vận dụng chế độ chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán, sổ kế toán và lập báo cáo KTQT. Mô hình tổ chức KTQT phụ thuộc vào đặc điểm yêu cầu quản lý, tổ chức sản xuất của từng loại hình DN cụ thể”*. Như vậy, tác giả đã dựa trên quan điểm tổ chức KTQT theo khâu công việc để đưa ra khái niệm trên. Còn theo Hoàng Văn Tường (2010) *“Tổ chức KTQT là việc tạo ra mối liên hệ giữa các yếu tố của KTQT nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình kinh tế tài chính của một đơn vị, giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm đạt được các mục tiêu tối ưu”*.

Qua hai cách tiếp cận trên, có thể hiểu tổ chức KTQT là sự kết hợp giữa đối tượng kế toán, phương pháp kế toán sử dụng và con người nhằm đạt được các thông tin hữu ích phục vụ cho các nhu cầu quản trị trong DN cho việc ra quyết định.

Phạm Thị Tuyết Minh (2015) cho rằng *“Tổ chức KTQT là một bộ phận của tổ chức công tác kế toán bao gồm việc tổ chức bộ máy KTQT thực hiện các phân hành kế toán cụ thể trên cơ sở xây dựng định mức và dự toán ngân sách, tổ chức thu nhận thông tin kế toán, hệ thống hóa và xử lý thông tin kế toán, tổ chức lập báo cáo KTQT, phân tích thông tin KTQT phù hợp với đặc điểm của DN nhằm giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh đáp ứng yêu cầu thông tin phục vụ công tác quản lý”*. Như vậy, tác giả đã xây dựng khái niệm về tổ chức KTQT trên góc độ chức năng thông tin của KTQT. Tổ chức KTQT bao gồm: tổ chức bộ máy kế toán và tổ chức thông tin KTQT từ khâu lập kế hoạch, thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin.

Theo Bùi Tiến Dũng (2018) *“Tổ chức KTQT trong DN chính là tổ chức bộ máy và tổ chức vận dụng các phương pháp của kế toán quản trị nhằm hỗ trợ các nhà quản trị DN thực hiện hay hoàn thành các chức năng của họ về: Tổ chức lập dự toán sản xuất kinh doanh, kiểm soát chi phí, giá thành, đánh giá thành quả hoạt động, ra quyết định ngắn hạn, dài hạn và quản trị chiến lược”*. Khái niệm này được tác giả xây dựng dựa trên quan điểm về nội dung tổ chức KTQT gắn với chức năng quản trị bao gồm: lập kế hoạch, kiểm soát chi phí, giá thành, tư vấn và hỗ trợ việc ra quyết định và quản trị chiến lược kinh doanh.

Theo quan điểm của tác giả, tổ chức KTQT không đơn thuần chỉ là tổ chức một

bộ phận quản lý trong DN, mà còn bao hàm cả tính nghệ thuật trong việc xác lập các yếu tố, điều kiện cũng như các mối quan hệ qua lại có tác động trực tiếp hoặc gián tiếp đến các hoạt động kế toán, đảm bảo cho kế toán phát huy tối đa các chức năng vốn có của mình. Vì vậy *“tổ chức kế toán quản trị là quá trình thiết lập, duy trì mối quan hệ qua lại giữa đối tượng kế toán quản trị, kỹ thuật kế toán quản trị với người làm kế toán để thu thập, xử lý và cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc quản lý và điều hành DN”*.

Tổ chức KTQT bao gồm hai nội dung:

- Tổ chức thực hiện, áp dụng các kỹ thuật của KTQT bao gồm tổ chức lập dự toán, tổ chức thu thập, xử lý, phân tích và kiểm soát thông tin kế toán phục vụ cho quá trình quản lý của nhà quản trị.

- Tổ chức nhân sự thực hiện công việc KTQT: Người làm kế toán và phân công công việc kế toán.

Tổ chức KTQT hàng tồn kho là một bộ phận của hệ thống kế toán nói chung, là một phần trong công tác tổ chức KTQT của DN nói riêng. Hiện nay chưa có khái niệm chính thức về tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN. Theo tác giả, tổ chức KTQT hàng tồn kho có thể được hiểu như sau: *“Tổ chức KTQT hàng tồn kho là quá trình thiết lập, tổ chức mối quan hệ giữa các nội dung của KTQT hàng tồn kho, các kỹ thuật KTQT với người làm kế toán cùng các thiết bị, phương tiện hỗ trợ nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình và sự biến động hàng tồn kho của DN giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định kinh doanh để đạt được mục tiêu một cách tốt nhất và hiệu quả nhất”*.

2.2.1.2. Bản chất của tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho

Tổ chức KTQT hàng tồn kho là quá trình thu thập, xử lý, diễn giải, cung cấp các thông tin về hàng tồn kho để trợ giúp nhà quản trị trong việc hoạch định, kiểm soát, ra quyết định và đánh giá kết quả thực hiện, thể hiện qua các khía cạnh cụ thể sau:

Về mục đích: tổ chức KTQT nhằm cung cấp các thông tin cho nhà quản trị các cấp trong việc kiểm soát, quản lý HTK và ra các quyết định kinh doanh hiệu quả, nâng cao tính cạnh tranh cho các DN.

Về đối tượng sử dụng thông tin: nhà quản trị các cấp trong DN từ nhà quản trị cấp thấp như quản đốc phân xưởng, giám sát sản xuất đến nhà quản trị cấp trung gian như trưởng phòng/ bộ phận, giám đốc chi nhánh, khu vực và các nhà quản trị cấp cao

như tổng giám đốc, hội đồng quản trị chính là những người cần thiết sử dụng thông tin về KTQT hàng tồn kho. Đối tượng sử dụng thông tin KTQT hàng tồn kho là những người giữ vị trí quản lý khác nhau trong DN nên nhu cầu thông tin của họ về tình hình HTK là khác nhau. Vì vậy, việc tổ chức KTQT hàng tồn kho phải linh hoạt theo từng hoàn cảnh, từng tình huống và yêu cầu cụ thể để đáp ứng tính đa dạng, kịp thời của các đối tượng sử dụng thông tin.

Về yêu cầu thông tin cung cấp: tổ chức KTQT hàng tồn kho có nhiệm vụ cung cấp những thông tin về tình hình và sự biến động của HTK trong DN nên phải đảm bảo tính tổng hợp, chi tiết cụ thể. KTQT không chỉ cung cấp các thông tin quá khứ mà còn phải xử lý, cung cấp những thông tin dự đoán tương lai, thông tin tài chính và thông tin phi tài chính. Mặt khác, các thông tin phải được cung cấp kịp thời, linh hoạt, đảm bảo tính chính xác nhất định để giúp cho các nhà quản trị có thể thực hiện tốt các chức năng quản lý của mình.

Về tính chất: thông tin do KTQT hàng tồn kho cung cấp có tính linh hoạt, đa dạng, đảm bảo mức độ thích ứng cao để có thể đáp ứng nhu cầu của nhà quản trị. Khi có sự thay đổi về qui mô, điều kiện kinh doanh, chiến lược và chính sách hoạt động của DN, tổ chức KTQT hàng tồn kho cũng cần phải được thay đổi, cải tiến và hoàn thiện cho phù hợp với tình hình kinh doanh của đơn vị cũng như các yêu cầu quản lý đặt ra của nhà quản trị.

Về nội dung thực hiện: Để cung cấp thông tin đảm bảo tính kịp thời, linh hoạt cho các nhà quản trị, các DN cần xác định được nội dung tổ chức KTQT HTK. Các nghiên cứu cho thấy có nhiều quan điểm về nội dung này. Theo quan điểm đã lựa chọn, luận án xác định các nội dung trong quá trình tổ chức KTQT hàng tồn kho cần phải tổ chức nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho, tổ chức lập định mức và dự toán HTK, tổ chức thông tin KTQT hàng tồn kho, tổ chức kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho.... Sự gắn kết giữa các công việc khác nhau sẽ góp phần tạo tính hiệu quả của thông tin KTQT hàng tồn kho để giúp nhà quản trị đưa ra quyết định và gắn trách nhiệm với các kết quả của quyết định.

2.2.2. Nội dung tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp

2.2.2.1. Tổ chức nhân sự thực hiện kế toán quản trị hàng tồn kho

Tổ chức nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho là một nội dung cơ bản của tổ chức KTQT hàng tồn kho. Mục tiêu của tổ chức nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn

kho là sắp xếp và phân công công việc cho nhân lực KTQT hợp lý để từng người phát huy được tốt nhất sở trường của mình, đồng thời tác động tích cực đến những bộ phận hoặc người khác có liên quan trong DN. Để đảm bảo cung cấp thông tin kịp thời, hiệu quả cho nhà quản trị, tổ chức nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho cần thực hiện các nội dung và đảm bảo các yêu cầu sau:

- Về phẩm chất đạo đức nghề nghiệp đối với nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho:

Người làm KTQT phải thực hiện các nhiệm vụ được giao một cách tận tâm, không được vi phạm các qui tắc đạo đức mà DN đề ra. Cần cẩn trọng khi tiến hành công việc và giữ vững các cam kết. Nỗ lực trong mỗi việc làm để tránh cung cấp thông tin gây hiểu lầm hoặc giải thích sai (CIMA, 2018). Người làm KTQT hàng tồn kho sẽ tham gia vào quá trình thiết kế, giám sát hệ thống kiểm soát HTK của DN do đó họ cũng giám sát cách ứng xử của nhà quản trị khi xuất hiện những hành vi vi phạm chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Nếu sự vi phạm này được phát hiện, nhân viên KTQT có thể chất vấn hành vi sai sót và báo cáo lên cấp có thẩm quyền; tố cáo nếu được yêu cầu.

- Về trình độ chuyên môn đối với nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho:

Trong DN, các công việc của KTQT hàng tồn kho có thể được thực hiện bởi các nhân viên không phải là kế toán (Quattrone và Hoppe, 2001), tuy nhiên dù làm ở bộ phận chức năng nào, một nhân viên nếu có kiến thức đầy đủ về KTQT sẽ có lợi thế cạnh tranh hơn trong công việc, nâng cao hiệu quả kinh doanh (CIMA, 2015). Do đó, nhân viên KTQT cần phải đảm bảo trình độ chuyên môn phù hợp với nhiệm vụ được giao, đạt bằng cấp đào tạo từ bậc đại học theo đúng chuyên ngành, hiểu biết đầy đủ và tuân thủ luật pháp. Ngoài ra họ có thể nâng cao trình độ bằng việc được cấp chứng chỉ từ một số tổ chức nghề nghiệp uy tín trên thế giới (Viện Kế toán công chứng Anh, Viện KTQT công chứng Australia...) và có khả năng vận dụng những kiến thức đó trong công việc được giao. Trong môi trường kinh doanh toàn cầu hiện nay, vai trò của những KTQT viên có năng lực và được công nhận bởi các tổ chức nghề nghiệp ngày càng được nâng cao.

- Về hình thức tổ chức nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho:

Các DN có thể tổ chức nhân sự thực hiện công việc KTQT hàng tồn kho theo mô hình kết hợp hoặc tách biệt KTQT với KTTTC (Đoàn Ngọc Quế, 2015). Dù lựa chọn mô hình nào, DN cũng phải có nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho. Cụ thể:

Trong mô hình kết hợp: đây là mô hình gắn kết hệ thống KTQT và hệ thống KTTC trong một hệ thống kế toán thống nhất với bộ máy kế toán và công tác kế toán chung. Người làm kế toán ở các bộ phận thực hiện đồng thời cả công việc của KTQT hàng tồn kho và công việc của KTTC. Nội dung tổ chức KTQT hàng tồn kho theo mô hình kết hợp như sau:

- + Tổ chức chứng từ kế toán: KTQT hàng tồn kho sử dụng chung hệ thống chứng từ với hệ thống kế toán tài chính.

- + Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán và sổ kế toán: KTQT hàng tồn kho sử dụng hệ thống tài khoản và sổ chi tiết của kế toán tài chính để tổng hợp và cung cấp thông tin cho việc lập các báo cáo KTQT hàng tồn kho.

- + Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán: Theo mô hình này, hệ thống báo cáo KTQT hàng tồn kho sẽ được tổ chức lập và nộp các báo cáo bộ phận dựa vào số liệu kế toán chi tiết đã ghi trên các sổ chi tiết về HTK của DN

Tổ chức nhân sự theo mô hình này sẽ tiết kiệm được chi phí vận hành hệ thống kế toán cho các DN nhưng hiệu quả sẽ không cao do kế toán quản trị có thể không tuân thủ những nguyên tắc kế toán giống như KTTC, mà nếu thực hiện trên cùng một hệ thống thì khó có thể thực hiện được.

Trong mô hình tách biệt: là mô hình tổ chức KTQT độc lập với KTTC cả về bộ máy kế toán và công tác kế toán (Đặng Thị Hòa, 2006). Nội dung công việc cụ thể của mô hình tách biệt được tổ chức như sau:

- + Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán: bên cạnh việc sử dụng hệ thống chứng từ chung thì KTQT hàng tồn kho còn thiết kế, sử dụng thêm các chứng từ nội bộ trong DN.

- + Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán và sổ kế toán: Hệ thống tài khoản KTQT hàng tồn kho được xây dựng riêng, có mã hiệu riêng, nội dung ghi chép cụ thể và chi tiết hơn so với KTTC. Hệ thống sổ KTQT hàng tồn kho cũng được thiết kế chi tiết hơn để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh phục vụ việc lập các báo cáo quản trị.

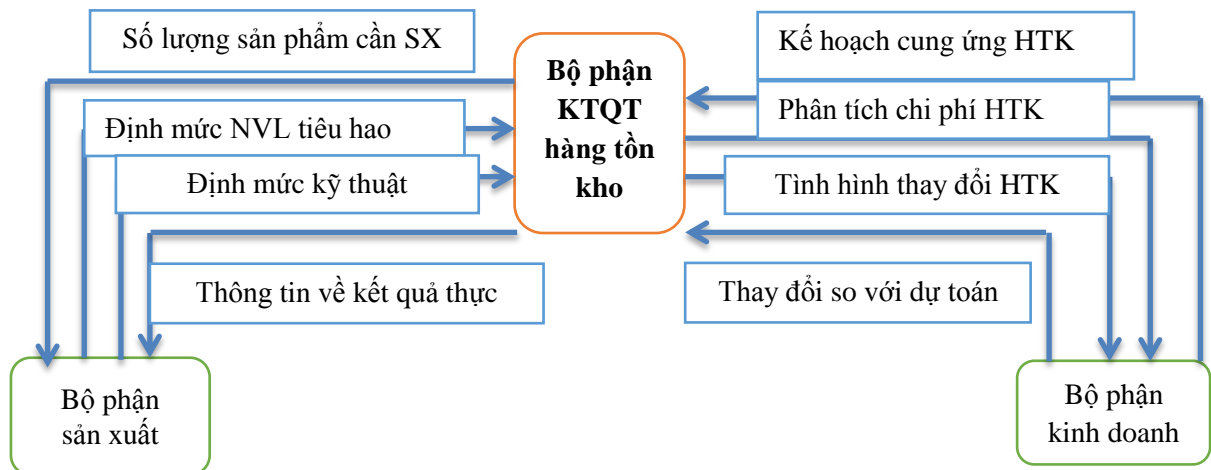
- + Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán: Các báo cáo KTQT hàng tồn kho được lập riêng theo yêu cầu quản trị, thể hiện dưới dạng báo cáo dự toán, báo cáo phân tích chênh lệch... Bên cạnh các chỉ tiêu quá khứ, chỉ tiêu thực hiện trong kỳ, KTQT hàng tồn kho còn thiết lập các cân đối dự toán của kỳ kế hoạch dựa trên định mức kỹ thuật của từng sản phẩm.

Tổ chức nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho theo mô hình này sẽ tạo điều

kiện hình thành hai dòng thông tin KTTC và KTQT về hàng tồn kho. Mô hình này thường được áp dụng cho các DN có qui mô lớn với ưu điểm là tạo điều kiện thuận lợi cho chuyên môn hoá theo hai loại kế toán KTTC và KTQT, giúp cho nhà quản trị có thêm nhiều thông tin hữu ích hơn về HTK. Tuy nhiên tác giả cho rằng, tính thực tiễn của mô hình tách biệt không cao vì rất ít các DN có đủ năng lực tài chính để vận hành đồng thời hai hệ thống kế toán mặc dù những lợi ích của việc cung cấp thông tin mà hai hệ thống này mang lại sẽ cao hơn so với mô hình kết hợp. Hay nói cách khác, chi phí bỏ ra có khả năng lớn hơn lợi ích thu được.

- *Xây dựng mối quan hệ giữa nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho với các bộ phận chức năng liên quan:*

Để cung cấp thông tin đảm bảo tính kịp thời, linh hoạt cho các nhà quản trị các cấp, bộ phận KTQT hàng tồn kho còn phải có khả năng làm việc nhóm. Họ cần phải tạo ra mối liên hệ chặt chẽ, hài hòa với các bộ phận khác trong DN như bộ phận sản xuất, kinh doanh, kho... Sự gắn kết giữa các bộ phận này sẽ góp phần tăng thêm tính hiệu quả của công tác KTQT hàng tồn kho. Mối quan hệ công việc giữa bộ phận KTQT hàng tồn kho với các bộ phận chức năng khác trong DN được khái quát qua sơ đồ 2.4:



Sơ đồ 2.4: Mối quan hệ giữa bộ phận KTQT hàng tồn kho với các bộ phận khác

(Nguồn: tác giả)

Sau đó các DN cần phải xác định quy mô nhân sự và phân công nhiệm vụ trong bộ phận KTQT để đảm nhận các công việc liên quan. Quy mô nhân sự của bộ phận KTQT hàng tồn kho phụ thuộc vào đặc điểm hoạt động và quy mô của DN. Do vậy, nhà quản trị cần tổ chức nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho một cách cụ thể để có thể thực hiện khối lượng công việc, đảm bảo theo yêu cầu quản lý.

2.2.2.2. Tổ chức nhận diện và phân loại hàng tồn kho

Để thu nhận thông tin về HTK một cách chi tiết, đầy đủ, KTQT hàng tồn kho cần tổ chức phân loại HTK theo các tiêu thức khác nhau. Phân loại HTK là một phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ nhằm nhận diện các loại HTK phát sinh trong đơn vị. Mỗi tiêu thức phân loại HTK giúp cung cấp thông tin về HTK ở các khía cạnh khác nhau, đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị. DN có thể tổ chức phân loại HTK theo một trong các tiêu thức trong bảng 2.1.

Bảng 2.1: Các tiêu thức phân loại HTK trong DNSX

Tiêu thức phân loại	Loại hàng tồn kho	Ý nghĩa	Nguồn
1. Theo nguồn hình thành	HTK mua ngoài: Là toàn bộ HTK được DN mua từ các nhà cung cấp bên trong hoặc ngoài hệ thống tổ chức kinh doanh của DN.	Giúp nhà quản trị đánh giá mức độ ổn định của nguồn hàng trong quá trình xây dựng kế hoạch, dự toán về hàng tồn kho.	Nguyễn Văn Dung (2010)
	HTK tự sản xuất, gia công: Là toàn bộ HTK do DN tự sản xuất, gia công tạo thành.		
	HTK được nhập từ các nguồn khác như hàng được nhập từ liên doanh, liên kết, được biếu tặng.		
2. Theo yêu cầu sử dụng	HTK sử dụng cho sản xuất kinh doanh: giá trị HTK được dự trữ hợp lý đảm bảo cho hoạt động SXKD được tiến hành bình thường.	Giúp nhà quản trị đánh giá mức độ hợp lý của HTK, xác định loại hàng cần lập dự phòng và mức dự phòng giảm giá hàng tồn kho cần lập.	Nguyễn Văn Dung (2010)
	HTK chưa cần sử dụng: là giá trị hàng tồn kho được dự trữ cao hơn mức dự trữ hợp lý.		
	HTK không cần sử dụng: là giá trị HTK kém hoặc mất phẩm chất, không được DN sử dụng cho mục đích sản xuất.		
3. Theo kế hoạch dự trữ, sản xuất và tiêu dùng	Hàng tồn trữ an toàn: là những hàng tồn trữ an toàn để hoạt động SXKD diễn ra thường xuyên, liên tục.	Giúp nhà quản trị xác định được mức dự trữ an toàn phù hợp, đồng thời xác định được thời điểm mua hàng hợp lý.	An Thị Thanh Nhân và cộng sự (2018)
	Hàng tồn trữ thực tế: là những hàng tồn trữ thực tế để thực hiện hoạt động SXKD.		
4. Theo địa điểm bảo quản	HTK trong DN: phản ánh toàn bộ HTK đang được bảo quản tại DN như công cụ dụng cụ, nguyên vật liệu trong kho...	Giúp nhà quản trị phân định trách nhiệm vật chất liên quan đến HTK, làm cơ sở hạch toán giá trị HTK hao hụt, mất mát trong quá trình bảo quản.	An Thị Thanh Nhân và cộng sự (2018)
	HTK bên ngoài DN: là toàn bộ hàng đang được bảo quản tại các đơn vị, tổ chức, cá nhân ngoài DN như hàng gửi bán, hàng mua đang đi đường...		
5. Theo kỹ thuật phân tích ABC (nguyên lý Pareto)	Nhóm A: là nhóm có tỷ trọng mặt hàng dự trữ (hoặc tỷ trọng khách hàng, đơn đặt hàng, người cung ứng) thấp (20%), nhưng có tỷ trọng doanh số cao (80%).	Giúp nhà quản trị phân chia HTK theo tầm quan trọng của chúng từ đó có các chính sách quản lý phù hợp với	An Thị Thanh Nhân và cộng sự (2018)
	Nhóm B: là nhóm có tỷ trọng mặt hàng dự trữ		

Tiêu thức phân loại	Loại hàng tồn kho	Ý nghĩa	Nguồn
	cao hơn (30%), nhưng tỷ trọng doanh số thấp hơn (15%). Nhóm C: là nhóm có tỷ trọng mặt hàng dự trữ cao nhất (50%), nhưng tỷ trọng doanh số thấp nhất (5%).	từng nhóm hàng.	
6. Theo kỹ thuật Quadant (kỹ thuật góc phần tư)	Nhóm HTK đặc biệt: là nhóm hàng có giá trị thấp, rủi ro cao như công cụ dụng cụ, thiết bị	Giúp nhà quản trị nắm được giá trị của từng mặt hàng chính là giá trị mang lại lợi nhuận, còn rủi ro thì ảnh hưởng tiêu cực lên tính sẵn có của HTK.	An Thị Thanh Nhân và cộng sự (2018)
	Nhóm HTK phổ biến: là nhóm hàng có giá trị thấp, rủi ro thấp như văn phòng phẩm, linh kiện thay thế.		
	Nhóm HTK quan trọng: là nhóm hàng có giá trị cao, rủi ro cao như nguyên liệu hiếm, đơn chiếc.		
	Nhóm HTK tiện dụng: là nhóm hàng có giá trị cao, rủi ro thấp như hàng cơ bản, đóng gói, dịch vụ logistic.		
7. Theo dòng vận động của hàng tồn kho trong chuỗi cung ứng	Tồn kho trong cung ứng: Là toàn bộ giá trị nguyên vật liệu tồn kho được dự trữ để phục vụ trực tiếp hoặc gián tiếp cho hoạt động SXKD.	Giúp nhà quản trị có thể tập trung một lượng HTK nhất định để duy trì sản xuất ổn định, phân phối hàng liên tục, giảm thiểu sự gián đoạn, giảm chi phí và tạo năng suất cao trước những biến động không thể lường trước của thị trường. Đồng thời tạo điều kiện thuận lợi cho nhà quản trị trong quá trình xây dựng kế hoạch, dự toán thu mua, bảo quản, dự trữ HTK, đảm bảo hàng cung ứng kịp thời cho SXKD.	An Thị Thanh Nhân và cộng sự (2018)
	Tồn kho trong sản xuất: là toàn bộ giá trị sản phẩm dở dang đang được sản xuất, biến đổi từ nguyên liệu thô đầu vào nhưng chưa xong hoặc các sản phẩm đã hoàn thiện nhưng chưa được bao gói, chưa xuất xưởng.		
	Tồn kho trong tiêu thụ: Là toàn bộ giá trị thành phẩm nhập kho từ bộ phận sản xuất, được dự trữ để phục vụ quá trình tiêu thụ.		

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ các nghiên cứu)

Theo quan điểm của tác giả, khi tổ chức phân loại HTK, các DN cần quan tâm đến tiêu thức phân loại HTK theo dòng vận động của HTK trong chuỗi cung ứng vì có thể đáp ứng tốt hơn nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong quá trình SXKD.

2.2.2.3. Tổ chức hệ thống định mức và lập dự toán hàng tồn kho

* Tổ chức hệ thống định mức nguyên vật liệu

Hệ thống định mức NVL là một công cụ hiệu quả để quản lý chi phí HTK dựa trên cơ sở loại bỏ sự bất hợp lý và kém hiệu quả của hoạt động SXKD. Hệ thống định

mức được xây dựng để phản ánh mức độ hoạt động trong tương lai mà không phải các mức độ hoạt động đã qua, là căn cứ để lập các báo cáo bộ phận và đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm. Tổ chức hệ thống định mức NVL cần quan tâm 5 vấn đề sau:

Về cơ sở xây dựng định mức: Định mức NVL cần sử dụng được xác định trên cơ sở mối quan hệ đầu ra-đầu vào (mối quan hệ thuần túy về mặt kỹ thuật giữa NVL trực tiếp và sản phẩm đầu ra). Cụ thể: các tiêu chuẩn kỹ thuật của sản phẩm do bộ phận Kỹ thuật cung cấp, dự toán HTK các kỳ trước do bộ phận Kế toán cung cấp, qua khảo sát, thống kê tình hình thực tế.

Về bộ phận xây dựng định mức: Các định mức NVL do bộ phận thiết kế kỹ thuật và bộ phận kinh doanh xác định. Để đảm bảo xây dựng định mức được chính xác, khoa học, DN cần lựa chọn những nhân viên có trình độ chuyên môn tốt, khả năng kinh nghiệm lâu năm.

Về thời gian xây dựng định mức: được xây dựng cho từng kỳ kinh doanh

Về nội dung định mức NVL xây dựng: định mức được chia làm 2 loại:

- Định mức về lượng NVL: là loại định mức phản ánh lượng NVL tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm và những hao hụt không thể tránh được. Lượng NVL tiêu hao cho một sản phẩm là dữ liệu quan trọng để định mức chi phí NVL trong kỳ dự toán.

- Định mức về giá NVL: là định mức phản ánh giá mua NVL bao gồm giá NVL cộng với các chi phí mua và trừ đi khoản chiết khấu được hưởng. Định mức giá NVL do bộ phận mua hàng xác định. Bộ phận cung ứng cần lựa chọn những nhà cung cấp NVL có chất lượng cao với mức giá hợp lý nhất. Trên cơ sở kết hợp thông tin giữa phân tích quá khứ và nghiên cứu xu hướng biến động giá trong tương lai do KTQT cung cấp, nhà quản trị sẽ lựa chọn một mức giá dự kiến hợp lý đối với NVL DN sử dụng.

Về phương pháp xây dựng định mức NVL: Các DN có thể tổ chức xây dựng định mức theo một trong ba phương pháp: thống kê kinh nghiệm, kinh tế kỹ thuật hay thử nghiệm trực tiếp. Tùy thuộc vào điều kiện cụ thể của mình, DN lựa chọn áp dụng các phương pháp cho phù hợp nhằm xây dựng các định mức NVL phù hợp với thực tế.

*** Tổ chức lập dự toán hàng tồn kho**

Dự toán HTK được hiểu là những tính toán, dự kiến, phối hợp một cách chi tiết, tỉ mỉ và toàn diện về HTK, cách thức huy động và sử dụng HTK để thực hiện một khối lượng công việc nhất định trong một khoảng thời gian nhất định được biểu hiện bằng

một hệ thống các chỉ tiêu về số lượng và giá trị (Huỳnh Lợi, 2009)

Tổ chức lập dự toán HTK sẽ giúp cho DN chủ động trong SXKD, lường trước được các khó khăn khi thực hiện mục tiêu, hạn chế được các loại chi phí về tồn đọng vốn, chi phí kho bãi, chi phí nhân viên quản lý kho... Dự toán HTK là một trong những dự toán SXKD của DN và bị chi phối bởi dự toán tiêu thụ để xác định lượng hàng tồn cuối kỳ nhằm phục vụ quyết định sản xuất và tiêu thụ. Đồng thời dự toán HTK cũng chi phối và liên quan ngược lại với dự toán sản xuất.

DN có thể SXKD rất nhiều mặt hàng, sử dụng nhiều loại NVL nên việc lập dự toán chi tiết cho tất cả lượng và giá đối với từng mặt hàng, từng loại NVL là công việc phức tạp và khó thực hiện. Vì vậy, có thể tổ chức lập dự toán cho những mặt hàng hoặc những nhóm hàng kinh doanh chủ yếu, những loại NVL quan trọng có nhu cầu sử dụng lớn hoặc lập dự toán chi tiết cả lượng và giá đối với từng mặt HTK chủ yếu.

Về tổ chức cơ sở thông tin để lập dự toán HTK: Để tổ chức xây dựng được hệ thống dự toán HTK, DN phải thiết lập một quy trình thống nhất cho việc thu nhận thông tin đầu vào. Thông tin để lập dự toán có thể thu thập từ nhiều bộ phận khác nhau, được chia thành 2 nguồn:

- Nguồn thông tin nội bộ: là những thông tin sẵn có, phản ánh hoạt động SXKD của DN thông qua kế hoạch SXKD, các chứng từ và sổ kế toán về HTK, các thông tin mang tính chất dự đoán tương lai do các bộ phận liên quan trong đơn vị cung cấp như bộ phận kế hoạch, bộ phận kinh doanh, bộ phận sản xuất...

- Nguồn thông tin bên ngoài: là những thông tin không sẵn có, đòi hỏi DN phải tốn kém về thời gian, chi phí để thu thập thông qua quá trình điều tra, phỏng vấn, nghiên cứu tài liệu, bao gồm các thông tin liên quan đến thị trường, nhà cung cấp, đối thủ cạnh tranh, các chính sách của Nhà nước...

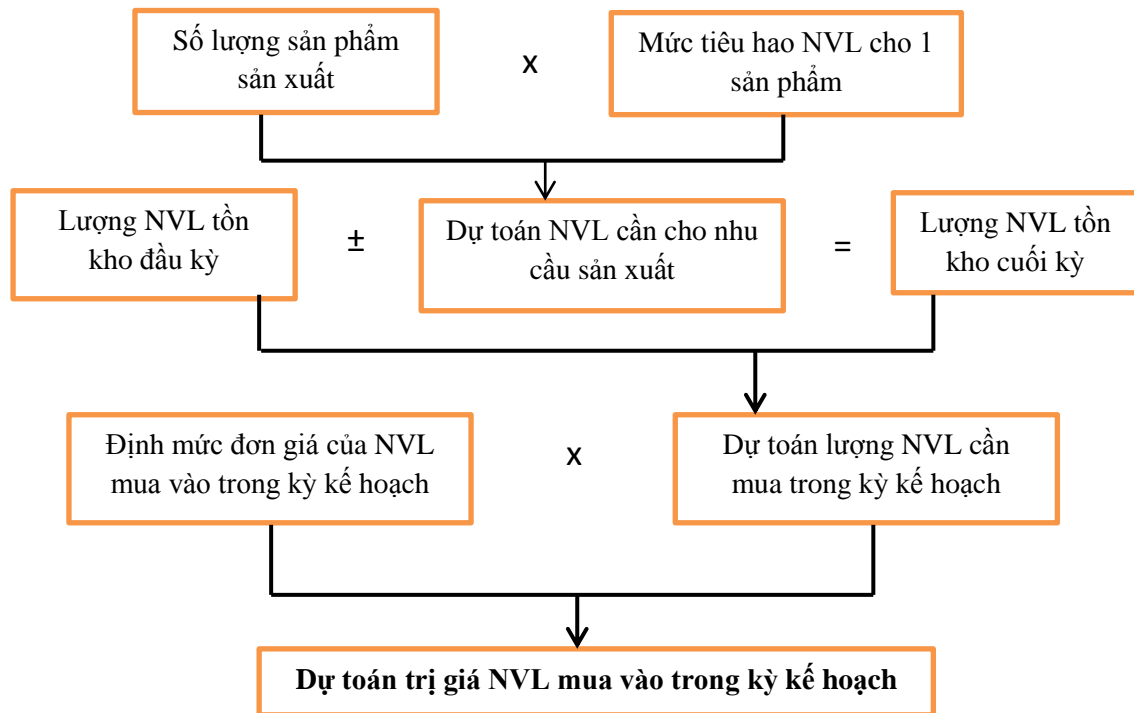
Về tổ chức áp dụng mô hình lập dự toán: tổ chức lập các dự toán HTK trong DN phải căn cứ theo cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý, trình độ nhân viên để lựa chọn mô hình lập dự toán thích hợp theo một trong ba mô hình sau: mô hình thông tin từ trên xuống, mô hình thông tin từ dưới lên hoặc mô hình thông tin phản hồi.

Về tổ chức áp dụng kỹ thuật trong lập dự toán HTK: Để đảm bảo tính khoa học, khả thi của dự toán HTK, DN cần lập trên cơ sở chuỗi cung ứng, bắt đầu từ NVL, kết thúc là thành phẩm và dự trữ HTK.

*** Dự toán mua nguyên vật liệu:**

Lập dự toán mua NVL trong quá trình cung ứng là dự tính số lượng và giá trị từng loại NVL cần phải mua vào trong kỳ nhằm đáp ứng nhu cầu SXKD giúp DN kinh doanh hiệu quả. Trong quá trình SXKD, có thể sẽ có thời điểm DN gặp phải tình trạng vật tư, thành phẩm tồn kho gây ứ đọng vốn kinh doanh, có tác động không tốt đến DN và cũng có lúc lại không có vật tư, hàng hóa đáp ứng sản xuất hoặc tiêu thụ. Lập dự toán mua NVL sẽ giúp cho DN chủ động hơn trong kinh doanh.

Dự toán mua NVL chỉ lập cho những mặt hàng chủ lực trong số các mặt hàng mà DN nắm giữ, sẽ rất khó để có thể lập dự toán cho tất cả các mặt hàng. Đầu kì kinh doanh hàng năm, người làm KTQT cần lập dự toán mua cho từng loại vật tư có nhu cầu cho SXKD trong kỳ cả về số lượng và giá trị, sau đó tổng hợp trị giá tiền hàng mua trong kỳ kế hoạch thành dự toán mua NVL theo qui trình trong sơ đồ 2.5.



Sơ đồ 2.5: Qui trình lập dự toán mua NVL

Việc dự kiến đơn giá tin cậy góp phần dự kiến trước nhu cầu về vốn, giá trị vốn trong tồn kho để có phương án huy động, sử dụng vốn hợp lý, tránh ứ đọng vốn trong tồn kho. Hơn nữa dự kiến đơn giá giúp cho việc quản lý giá trị hàng mua (sản xuất) hợp lý, tránh tình trạng lãng phí hoặc lợi dụng việc thu mua để kiếm lời của nhân viên mua hàng. Do đó, cũng có thể coi đơn giá dự kiến này là thước đo đánh giá công tác mua hàng thực hiện trong kỳ.

*** Dự toán NVL cho sản xuất**

Dự toán NVL cho sản xuất là việc xác định lượng NVL cần thiết để phục vụ cho kế hoạch sản xuất. Nếu thành phẩm thuộc loại tồn kho độc lập phục vụ cho nhu cầu tiêu thụ bên ngoài thì NVL thuộc loại tồn kho phụ thuộc dùng để đáp ứng nhu cầu sản xuất bên trong của doanh nghiệp. Do đó, khi nhu cầu tiêu thụ, nhu cầu sản xuất đã được xác định thì nhu cầu NVL được dự đoán khá chính xác theo một định mức hoặc một tỷ lệ nhất định so với số sản phẩm cần sản xuất.

$$\text{Giá trị NVL cần cho SX} = \frac{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất}}{\text{Mức tiêu hao NVL cho 1 sản phẩm}} \times \text{Đơn giá định mức}$$

*** Dự toán NVL tồn kho cuối kỳ:** Lượng và giá trị NVL tồn cuối kỳ được xác định như sau:

$$\text{Lượng NVL tồn cuối kỳ dự kiến} = \frac{\text{Số lượng NVL tồn kho cuối kỳ}}{\text{Tỷ lệ \% tồn kho ước tính}}$$

$$\text{Giá trị NVL tồn cuối kỳ dự kiến} = \frac{\text{Lượng NVL tồn cuối kỳ dự kiến}}{\text{Đơn giá định mức}}$$

Trong đó: Tỷ lệ % tồn kho ước tính được xác định tương tự như của tồn kho hàng cuối kỳ và được kế toán tính toán để đưa ra tỷ lệ hợp lý trên cơ sở thống nhất các mục tiêu của bộ phận SXKD và kế toán.

*** Dự toán thành phẩm sản xuất:**

Một phần của số thành phẩm theo yêu cầu đã có sẵn trong tồn kho đầu kỳ dự toán, số còn lại cần phải được sản xuất ra trong kỳ dự toán. Số lượng thành phẩm sản xuất được xác định theo công thức: (Đoàn Ngọc Quế, 2015):

$$\text{Số lượng thành phẩm sản xuất trong kỳ} = \frac{\text{Số lượng thành phẩm tiêu thụ trong kỳ}}{\text{Số lượng tồn kho cuối kỳ}} + \frac{\text{Số lượng tồn kho đầu kỳ}}{\text{Số lượng tồn kho cuối kỳ}}$$

*** Dự toán thành phẩm tiêu thụ:**

Dự toán thành phẩm tiêu thụ được lập nhằm đảm bảo một lượng hàng dự trữ cuối kỳ tối thiểu, vừa đủ cho nhu cầu tiêu thụ của kỳ sau. Đồng thời việc xác định lượng thành phẩm tồn kho hợp lý cũng có ý nghĩa đối với việc luân chuyển vốn, không gây tình trạng ứ đọng vốn. Trị giá thành phẩm tồn kho cuối kỳ được xác định như sau:

$$\text{Trị giá thành phẩm tồn kho cuối kỳ} = \frac{\text{Số lượng thành phẩm tồn kho cuối kỳ}}{\text{Giá thành đơn vị thành phẩm}}$$

Trong quá trình SXKD của DN, không thể có sự đồng bộ hoàn toàn giữa các công đoạn sản xuất của DN, bởi các bộ phận sản xuất không thể có cùng công suất hoạt động trong mọi thời điểm. Bởi vậy, mỗi công đoạn sản xuất đều có một lượng tồn

kho riêng trong quá trình sản xuất, nếu không có một lượng nguyên liệu hay bán thành phẩm dự trữ nào đó thì một công đoạn sẽ hoàn toàn bị phụ thuộc vào bộ phận đứng trước nó. Điều này đồng nghĩa sản phẩm dự trữ tồn tại trong DN như một tất yếu khách quan. DN có thể vận dụng các mô hình quản lý HTK khác nhau để xác định mức dự trữ cần thiết trong lập dự toán. Đó là các mô hình lượng đặt hàng kinh tế tối ưu, lượng đặt hàng sản xuất và quản lý hàng tồn kho kịp thời (An Thị Thanh Nhân và cộng sự, 2018), cụ thể:

(1) Mô hình lượng đặt hàng kinh tế (Economic Order Quantity - EOQ)

EOQ là mô hình quản lý dự trữ NVL và thành phẩm trong các DN nhằm khắc phục tình trạng lượng tồn kho quá thừa hoặc quá thiếu, gây ứ đọng hoặc làm gián đoạn sản xuất, kinh doanh của DN, đồng thời đảm bảo cho chi phí liên quan đến dự trữ là nhỏ nhất. Yếu tố quyết định trong quản trị HTK là dự báo chính xác nhu cầu sử dụng các loại NVL, sản phẩm trong kỳ. Sau khi đã có số liệu dự báo chính xác về nhu cầu sử dụng hàng năm, có thể xác định số lượng đặt hàng trong năm và khối lượng hàng trong mỗi lần đặt hàng. Mục đích của mô hình này là tìm được cơ cấu tồn kho với tổng chi phí năm ở mức tối thiểu nhất.

Công thức xác định lượng đặt hàng tối ưu (lượng đặt hàng kinh tế):

$$EOQ = \sqrt{\frac{2DS}{H}}$$

Trong đó: EOQ là lượng đặt hàng kinh tế

D (Demand) là nhu cầu sản phẩm đặt hàng trong kỳ

S (Setup/Ordering cost) là chi phí đặt hàng cho một đơn hàng

H (Holding/carrying cost) là chi phí lưu kho một đơn vị dự trữ

Từ công thức trên xác định được: $TC = D/(Q^*) * S + (Q^*)/2 * H$

Trong đó: TC (Total cost) là tổng chi phí liên quan đến dự trữ

Q^* là lượng đặt hàng tối ưu (EOQ)

Mô hình EOQ có ưu điểm cơ bản là cho phép xác định được lượng đặt hàng tối ưu trên cơ sở tối thiểu hóa chi phí liên quan đến HTK. Tuy nhiên, mô hình này lại được xây dựng trên nhiều giả thiết như đã nêu ở trên, do vậy rất khó thực hiện trong thực tế nên để nâng cao tính khả dụng trong thực tế thì cần loại bỏ bớt các giá thành và chấp nhận các điều kiện thực tế của DN. Để giải quyết vấn đề này, DN có thể áp dụng một số mô hình khác nhau như POQ, JIT...

(2) Mô hình lượng đặt hàng sản xuất POQ (Production order quantity)

Mô hình POQ áp dụng đối với DNSX trong mua hàng đầu vào hoặc tính toán lô sản xuất (trong trường hợp tự sản xuất) sao cho chi phí là tối ưu. Lượng đặt hàng tối ưu được xác định qua công thức sau:

$$Q^* = \sqrt{\frac{2DS}{H(1 - \frac{d}{p})}}$$

Như vậy, tổng chi phí liên quan đến dự trữ (TC) sẽ là

$$TC = \frac{D}{Q^*} * S + \frac{Q^*}{2} (1 - \frac{d}{p}) H$$

Trong đó: p là tổng số lượng hàng được cung ứng trong thời gian t

d là tổng số hàng được sử dụng trong thời gian t

Điều kiện của mô hình trên là HTK được DN tiếp nhận hoặc tự sản xuất dần trong một khoảng thời gian đối với một đơn hàng. Đây là sự khác nhau cơ bản giữa mô hình POQ và mô hình EOQ, vì ở mô hình EOQ, giả định là toàn bộ lượng hàng của một đơn hàng được nhận ngay trong một chuyến hàng, nhập kho vào cùng một thời điểm. Như vậy, POQ được áp dụng khi đơn hàng được thực hiện làm nhiều lần, hàng được đưa về liên tục, đều đặn cho đến khi lượng hàng trong một đơn hàng được tiếp nhận đầy đủ.

(3) Mô hình lượng đặt hàng kịp thời (just in time - JIT):

Mô hình JIT được ứng dụng rất rộng rãi trong lĩnh vực sản xuất, dự trữ và phân phối, theo đó mức dự trữ tồn kho của DN gần như bằng 0. Trong dự trữ, JIT được áp dụng để quản lý toàn bộ thời gian và loại trừ lãng phí. Có 4 thành phần cơ bản trong mô hình JIT: Lượng hàng dự trữ bằng 0, thời gian thực hiện đơn hàng ngắn, số lượng hàng bổ xung nhỏ và đều đặn, chất lượng đầu ra cao và không có lỗi

Một cách lý tưởng là các NVL cần phải có mặt chính xác khi DN cần, không được phân phối sớm hay muộn. Ứng dụng này cho phép phân phối NVL với số lượng chính xác, nhờ đó mà tối thiểu hóa chi phí dự trữ. So với EOQ, mô hình JIT có nhiều lợi thế hơn, đó là: Loại trừ dư thừa dự trữ cho cả người mua và người bán; Loại trừ thời gian chờ đợi hay rút ngắn toàn bộ thời gian đặt hàng; Khoảng thời gian đặt hàng ngắn và chính xác. Tuy nhiên mô hình này đòi hỏi phải có sự cam kết mạnh mẽ và chắc chắn giữa các bên mua bán, DN phải bỏ ra chi phí khá lớn. Đồng thời, JIT dễ mang lại rủi ro cao nếu như một bộ phận trong chuỗi cung ứng gặp khó khăn sẽ khiến cho toàn bộ hệ thống bị ngưng trệ.

- Xây dựng dự toán linh hoạt

Hệ thống dự toán trong DN rất phong phú và đa dạng, căn cứ vào mối quan hệ

với mức độ hoạt động dự toán được chia thành hai loại là dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt. Trên thực tế, mức hoạt động dự kiến hiếm khi trùng với mức hoạt động thực tế, do đó dự toán tĩnh thường chỉ phù hợp với những DN có tình hình sản xuất kinh doanh ổn định. Dự toán linh hoạt thích hợp với các DNSX có quy mô lớn, trong trường hợp thị trường bất động sản có sự biến động bất thường.

Dự toán linh hoạt (còn được gọi là dự toán biến đổi) là dự toán cung cấp các thông tin ước tính có thể được điều chỉnh cho nhiều mức hoạt động khác nhau trong giới hạn thích hợp (Garrison, 2017). Dự toán linh hoạt được xây dựng dựa trên mô hình ứng xử của chi phí. Dự toán linh hoạt khác với dự toán tĩnh ở hai điểm cơ bản: Thứ nhất, dự toán linh hoạt không dựa trên một mức hoạt động mà dựa trên một phạm vi hoạt động; Thứ hai là nếu mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động dự toán, một dự toán mới sẽ được lập ở mức hoạt động thực tế để so sánh với kết quả thực hiện.

Để có thể xác định chi phí hình thành HTK đảm bảo các nội dung đã được đề cập ở trên, KTQT cần thực hiện theo các bước theo trình tự sau:

Bước 1: Xác định phạm vi phù hợp cho đối tượng được lập dự toán.

Bước 2: Phân loại chi phí theo cách ứng xử (biến phí, định phí)

Bước 3: Xác định biến phí đơn vị dự toán trên 1 đơn vị mức độ hoạt động.

Bước 4: Xây dựng dự toán linh hoạt. Đây là bước quan trọng trong quá trình lập dự toán linh hoạt, đặc biệt khi phân tích các chi phí sản xuất dự kiến phát sinh. Đối với các biến phí trực tiếp như chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, kế toán và các bộ phận liên quan phải phân tích kỹ định mức lượng và giá của NVL chính, NVL phụ trực tiếp, chi phí điện nước, động lực, nhiên liệu, thời gian lao động hao phí thông qua sản xuất thử để xác định chi phí NVLTT, chi phí NCTT mục tiêu đơn vị cho dòng sản phẩm.

2.2.2.4. Tổ chức thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

Tổ chức thông tin KTQT hàng tồn kho cần đảm bảo đáp ứng nhu cầu của người sử dụng – các nhà quản trị các cấp trong DN. Thông tin phải đủ lớn, trung thực, khách quan và là một bộ phận quan trọng trong hệ thống thông tin kế toán của DN. Quá trình tổ chức thông tin KTQT hàng tồn kho được thực hiện theo 4 nội dung: tổ chức thu thập thông tin KTQT HTK, tổ chức tính giá HTK, tổ chức phân tích thông tin KTQT HTK và tổ chức cung cấp thông tin KTQT HTK.

♦ **Tổ chức thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho**

Để có thể cung cấp các thông tin hữu ích cho quản trị DN, việc tổ chức thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho cần quan tâm những vấn đề sau:

- Tổ chức xác định đối tượng thu thập thông tin: đối tượng thu thập thông tin trong các DNSX là các hoạt động kinh tế cụ thể liên quan đến HTK trong chuỗi cung ứng cần thu nhận gồm: hoạt động cung cấp, hoạt động sản xuất, hoạt động tiêu thụ.... Với mỗi hoạt động, căn cứ vào yêu cầu quản lý, các thông tin cần thu thập gồm: thời gian, địa điểm diễn ra các hoạt động; những cá nhân, bộ phận liên quan đến hoạt động; nguồn lực liên quan đến các hoạt động; nội dung thông tin.

- Tổ chức xác định chủ thể thu thập thông tin: Việc thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho được thực hiện bởi người làm kế toán chuyên trách và các nhân viên thuộc các bộ phận khác có liên quan trong DN như bộ phận Kho, bộ phận Kinh doanh, bộ phận Kỹ thuật, bộ phận Kế hoạch.... Có như vậy thông tin KTQT hàng tồn kho mới đa dạng và phong phú, đáp ứng yêu cầu của nhà quản trị DN.

- Tổ chức xác định nguồn thu nhận thông tin: Các DN có thể thu nhận thông tin HTK từ 2 nguồn là dữ liệu được kế toán ghi chép trên các chứng từ gốc và thông tin ghi nhận từ các bộ phận hạch toán nghiệp vụ.

Đối với dữ liệu được cung cấp từ bên ngoài hệ thống như các định mức sử dụng vật tư, định mức hao hụt vật tư, định mức chi phí... người làm KTQT hàng tồn kho chỉ có quyền ghi nhận để thực hiện. Đối với dữ liệu do nội tại bộ phận kế toán tự thu thập và ghi chép thông qua các bản chứng từ kế toán, người làm KTQT hàng tồn kho cần xác định phương tiện, phương thức thu nhận, quy trình thu nhận và lưu trữ dữ liệu phải thực sự khoa học, hợp lý và hiệu quả. Để phục vụ công tác quản trị, thông tin về HTK có thể được thu thập gồm thông tin thực hiện và thông tin tương lai.

+ Thông tin thực hiện là thông tin về tình hình thực hiện doanh thu, chi phí sản xuất, giá thành. Thông tin này được thu thập từ hệ thống chứng từ, sổ kế toán chi tiết của DN thông qua phương pháp ghi chép, quan sát sự kiện, phỏng vấn.

+ Thông tin tương lai (thông tin dự báo): Đây là những thông tin về các hiện tượng và sự kiện chưa xảy ra, thường liên quan đến kế hoạch SXKD của DN trong tương lai trên cơ sở dự báo sự biến động của thị trường. Thông tin này có thể được thu thập từ các bộ phận lập dự toán (bộ phận kỹ thuật, bộ phận kinh doanh và bộ phận kế toán). Ngoài ra, để có nguồn thông tin đầu vào đáng tin cậy, bộ phận có liên quan cần

thu thập các thông tin về thị phần của DN, nhu cầu thị trường về sản phẩm, đối thủ cạnh tranh, chính sách thuế, nhu cầu người tiêu dùng,... Các thông tin tương lai sau khi thu thập cần được ghi chép, báo cáo một cách khoa học trên các bản báo cáo,... phục vụ cho việc kiểm tra, kiểm soát khi cần thiết

- Tổ chức qui trình thu nhận thông tin KTQT HTK: Các DN có thể tổ chức qui trình thu nhận thông tin theo 3 khâu công việc gồm: tổ chức hệ thống chứng từ KTQT HTK, tổ chức tài khoản KTQT HTK và tổ chức sổ KTQT HTK.

- Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán HTK

Đây là quá trình DN tổ chức việc lập, ghi chép chứng từ, kiểm tra, luân chuyển chứng từ, bảo quản và lưu trữ chứng từ liên quan đến HTK trong DN.

□ *Tổ chức lập chứng từ*: Chứng từ phục vụ KTQT hàng tồn kho vẫn dựa vào các chứng từ HTK trong hệ thống KTTC. Tuy nhiên, để đảm bảo phản ánh các nội dung chi tiết làm cơ sở ghi sổ chi tiết HTK, người làm kế toán có thể thiết kế, xây dựng mẫu biểu, bổ sung các chỉ tiêu phản ánh cho phù hợp với yêu cầu quản lý. Các chứng từ này không chỉ được lập ở bộ phận kế toán mà có thể được lập ở nhiều bộ phận liên quan như bộ phận kinh doanh (định mức vật tư, chi phí), bộ phận sản xuất (số lượng NVL thực tế sử dụng trong kỳ,...) nhưng mục đích của chúng đều phục vụ cho việc cung cấp thông tin về HTK. Việc lập các chứng từ này được DN thực hiện trên cơ sở yêu cầu quản lý cụ thể theo một số nguyên tắc:

+ Vận dụng các nguyên tắc, phương pháp lập, luân chuyển, quản lý và sử dụng chứng từ kế toán phù hợp với điều kiện cụ thể của DN.

+ Cụ thể hoá và bổ sung các nội dung cần thiết vào từng mẫu chứng từ kế toán đã được qui định để phục vụ cho việc thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho.

+ Thiết kế và sử dụng chứng từ nội bộ dùng cho KTQT khi không có qui định của Nhà nước.

+ Thiết lập hệ thống thu thập và cung cấp thông tin nhanh, kịp thời qua các phương tiện hỗ trợ như: email, điện thoại, internet...

+ Xác định loại và số lượng các chứng từ về HTK sử dụng trong đơn vị.

□ *Tổ chức luân chuyển chứng từ kế toán*: Các DN cần phải xây dựng quy trình lập và luân chuyển các chứng từ nhằm thu thập thông tin một cách đầy đủ, kịp thời về HTK. Quy trình có quy định rõ ràng, cụ thể trách nhiệm của từng bộ phận, từng nhân viên về ghi nhận thông tin vào từng loại chứng từ ; về quy trình luân chuyển chứng từ;

về việc nhập dữ liệu vào hệ thống thông tin kế toán chung thông qua các phần mềm kế toán, phần mềm quản lý. Các quy trình lập, luân chuyển chứng từ, nhập liệu vào hệ thống, trách nhiệm của từng bộ phận, cá nhân có liên quan cần được quy định bằng văn bản mô tả cụ thể trong tổ chức. Các chứng từ sau khi sử dụng để nhập liệu vào hệ thống thông tin KTQT cần phải được tổ chức lưu trữ thông tin đầu vào theo quy định của pháp luật và quy định cụ thể của từng DN

- Tổ chức hệ thống tài khoản kế toán quản trị HTK

Hệ thống tài khoản kế toán được xem là “xương sống” của hệ thống kế toán, đảm bảo cho việc xử lý số liệu và cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng. Do đó, khi tổ chức hệ thống tài khoản cần đảm bảo sự ổn định, linh hoạt và sử dụng lâu dài trong quá trình hoạt động của DN (Nguyễn Phước Bảo Ân, 2012). Tổ chức tài khoản KTQT hàng tồn kho cần tuân thủ các nguyên tắc sau:

+ Mỗi DN hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau sẽ có yêu cầu tổ chức hệ thống tài khoản kế toán khác nhau. Do vậy, các tài khoản theo dõi HTK phải phù hợp với đặc điểm HTK của DN đó.

+ Tổ chức hệ thống tài khoản phải căn cứ vào yêu cầu quản lý của từng DN.

+ Phải căn cứ vào danh mục đối tượng kế toán để xác định tài khoản cần sử dụng và căn cứ vào danh mục đối tượng quản lý chi tiết để xác định cách thức theo dõi các yêu cầu này đối với tài khoản kế toán tương ứng.

Căn cứ vào các nguyên tắc tổ chức trên, DN cần tổ chức hệ thống TKKT chi tiết cho HTK để thu nhận và hệ thống hóa thông tin, hỗ trợ cho quá trình xử lý dữ liệu đầu vào. Trước hết, bộ phận KTQT phải xây dựng danh mục TKKT chi tiết phù hợp với đối tượng HTK đã được mã hóa. Thông thường, các DN xây dựng hệ thống TKKT phục vụ cho KTQT hàng tồn kho dựa trên hệ thống tài khoản KTTC để thiết kế, bổ sung thêm các TKKT theo từng loại hoạt động, từng loại HTK. Các tài khoản về HTK phải được mã hóa một cách rõ ràng cụ thể, cung cấp đầy đủ và toàn diện các thông tin về HTK. Việc mã hóa HTK có thể được sắp xếp theo trật tự sau:

Mã tài khoản	Mã kho	Mã loại HTK
--------------	--------	-------------

Trong đó: Mã tài khoản được đặt theo hệ thống tài khoản đang được sử dụng tại các DN. Mã kho: được ký hiệu theo địa điểm bảo quản, cất trữ HTK, Mã loại HTK: ký hiệu theo tên của loại HTK cụ thể. Chẳng hạn, đối với đối tượng kế toán Nguyên vật liệu, kế toán mở TK Nguyên vật liệu để theo dõi. Yêu cầu quản lý cần thực hiện trên tài khoản là (1) nhóm NVL, (2) kho NVL và (3) loại NVL. Theo yêu cầu quản lý theo

từng loại NVL sẽ trở thành đối tượng chi tiết của tài khoản Nguyên vật liệu vì NVL có số lượng nhiều, đa dạng và thường xuyên biến động trong quá trình sản xuất. Đáp ứng yêu cầu quản lý theo nhóm NVL và kho NVL có thể theo dõi trực tiếp trên tài khoản Nguyên vật liệu tức là mở tài khoản cấp chi tiết hơn theo hai yêu cầu này.

Đối với HTK liên quan tới quá trình sản xuất (thành phẩm) căn cứ vào phương pháp xác định chi phí áp dụng tại DN, KTQT xác định các tài khoản kế toán chi tiết sử dụng thích hợp làm cơ sở tính giá tài sản. Nếu DN xác định chi phí theo công việc tài khoản tập hợp chi phí, thành phẩm có thể mở cho từng công việc, đơn đặt hàng. Trường hợp DN xác định chi phí theo quá trình sản xuất tài khoản tập hợp chi phí mở cho từng giai đoạn, phân xưởng sản xuất, tài khoản thành phẩm cũng có thể mở cho từng giai đoạn nếu bán thành phẩm được nhập kho.

Như vậy, khi tổ chức vận dụng hệ thống tài khoản kế toán phục vụ KTQT hàng tồn kho, DN cần căn cứ đặc điểm đối tượng kế toán, đặc điểm hoạt động cũng như yêu cầu quản lý để có được một hệ thống tài khoản đáp ứng tốt nhất yêu cầu của công tác quản lý HTK.

- **Tổ chức hệ thống sổ kế toán chi tiết hàng tồn kho**

Để thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin phù hợp với yêu cầu quản trị DN, kế toán cần quan tâm tới số lượng sổ, mẫu sổ, loại sổ và các chỉ tiêu cần phản ánh trong sổ KTQT hàng tồn kho phù hợp với yêu cầu quản lý và trình độ trang bị công nghệ xử lý thông tin, trình độ năng lực của người làm kế toán trong DN. Kế toán quản trị HTK cần căn cứ theo nhu cầu thông tin của nhà quản trị, mức độ chi tiết của công việc, đối tượng kế toán... để thiết kế mẫu sổ KTQT hàng tồn kho. Mặt khác, mẫu sổ chi tiết HTK phải phù hợp với mức độ chi tiết của tài khoản, nội dung phản ánh trên các chứng từ kế toán và phục vụ cho việc lập các báo cáo KTQT cần thiết. Các sổ chi tiết HTK được xây dựng còn phụ thuộc vào phương pháp kế toán chi tiết HTK áp dụng trong DN gồm: phương pháp thẻ song song, phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển và phương pháp sổ số dư. Ngoài ra, các sổ kế toán phù hợp với yêu cầu quản lý HTK và các yêu cầu khác của kế toán quản trị như Báo cáo sản xuất theo phân xưởng, Phiếu tính giá thành theo đơn đặt hàng.... cũng cần được thiết kế và sử dụng.

Việc ghi sổ kế toán chi tiết có thể đồng thời với ghi sổ kế toán tổng hợp hoặc tách rời độc lập. DN nên ghi chép đồng thời từ một nguồn thông tin đầu vào để đảm bảo sự tương thích về số liệu và hiệu quả của công tác kế toán, tránh nhầm lẫn, sai sót.

- ♦ **Tổ chức tính giá HTK**

Mỗi phương pháp tính giá HTK sẽ cho một kết quả riêng về chi phí sản xuất kinh

doanh và giá vốn hàng bán, từ đó sẽ có kết quả lãi, lỗ khác nhau. Tổ chức tính giá HTK đòi hỏi phải thực hiện một cách trung thực, đáng tin cậy và có cơ sở khoa học.

** Tổ chức lựa chọn các cơ sở tính giá hàng tồn kho*

Căn cứ thông tin đã thu thập, KTQT cần tổ chức tính giá HTK. Việc xác định giá cho từng loại HTK phải được dựa trên các cơ sở tính giá. Hiện nay, có nhiều quan điểm khác nhau về các cơ sở tính giá trong kế toán. Các cơ sở tính giá được khái quát qua bảng 2.2.

Bảng 2.2: Các cơ sở tính giá hàng tồn kho

Cơ sở tính giá	Đặc điểm	Ưu điểm	Hạn chế	Quan điểm nghiên cứu
1. Giá gốc	Kế toán tính giá từng đơn vị HTK theo giá gốc của chúng từ khi mua về cho đến khi bán hoặc sử dụng chúng.	Dễ tính toán, phản ánh các thông tin về HTK khách quan và sát thực	Những biến động của giá thị trường không làm ảnh hưởng cho đến khi sản phẩm đó được bán ra và sử dụng. Do đó, chỉ tiêu HTK không phản ánh sát với giá thị trường.	Vũ Hữu Đức (2010), Mai Ngọc Anh (2014), IASB (CF, 2018)
2. Giá hiện hành	Kế toán tính giá đơn vị của HTK phải phản ánh theo giá thị trường hiện tại. DN phải ghi nhận lãi, lỗ do thay đổi đơn giá HTK trong khoảng thời gian dự trữ đến lúc tiêu thụ. Có hai cơ sở giá hiện hành: giá hiện hành nhập kho (giá phí thay thế) và giá hiện hành xuất kho (giá trị thuần có thể thực hiện được).	Cung cấp các thông tin về HTK cập nhật và hữu ích hơn	Khó khăn do quá trình phản ánh và kiểm soát thông tin HTK.	Edwards et al (1961), Vũ Hữu Đức (2010), Mai Ngọc Anh (2014), IASB (CF, 2018)
3. Giá trị hợp lý (giá đầu ra)	Kế toán tính giá đơn vị của HTK phải phản ánh theo giá bán ra được trên thị trường tại thời điểm kết thúc niên độ.	Đảm bảo tính nhất quán về mặt thời gian, có thể xác định một cách đáng tin cậy, có khả năng cộng hợp, thích hợp cho nhà quản trị khi ra quyết định.	Mức độ tin cậy của thông tin HTK có nguy cơ bị suy giảm và khó xác định một cách khách quan.	Chambers (1966), Vũ Hữu Đức (2010), Nobes et al (2012), Mai Ngọc Anh (2014), IASB (CF, 2018)

Mỗi cơ sở tính giá có những ưu điểm và hạn chế riêng nhưng hiện nay các qui định kế toán cũng như thực hiện thực tế trong các DN đều tập trung sử dụng cơ sở giá gốc cho hầu hết các tài sản vì xét về tổng thể thì sử dụng giá gốc sẽ thuận lợi hơn các cơ sở khác để đảm bảo tính chất so sánh được của thông tin do đòi hỏi các chính sách, phương pháp kế toán phải được sử dụng một cách thống nhất và kiên định.

** Tổ chức áp dụng các phương pháp tính giá HTK*

Tính giá HTK chính là việc sử dụng thước đo giá trị để tính toán và phân bổ chi phí HTK nhằm phản ánh, cung cấp thông tin cần thiết về HTK cho nhà quản trị, xét cho 2 trường hợp :

Một là, phương pháp tính giá HTK nhập kho:

+ Đối với HTK được hình thành từ bên ngoài DN bao gồm:

HTK hình thành từ mua ngoài: Giá của HTK được xác định theo giá mua ghi trên hóa đơn cộng với các chi phí thu mua, các khoản thuế không được hoàn lại và trừ đi các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua (nếu có).

HTK thuê ngoài gia công, chế biến: Giá thực tế HTK được tính theo giá của hàng xuất thuê ngoài gia công, chế biến cộng với các chi phí thuê ngoài gia công, chế biến và chi phí vận chuyển (nếu có)

HTK nhận góp vốn liên doanh: Giá của HTK được phản ánh theo giá trị vốn góp do hội đồng liên doanh đánh giá.

HTK được biếu tặng, viện trợ: Giá thực tế được ghi nhận theo giá thị trường tại thời điểm DN tiếp nhận hàng.

+ Đối với HTK được hình thành từ nội bộ DN bao gồm:

HTK do DN tự sản xuất: Giá thực tế của HTK được tính theo một trong các phương pháp sau: phương pháp tính giá thành toàn bộ, phương pháp tính giá bộ phận, phương pháp tính giá theo công việc, phương pháp tính giá theo quá trình sản xuất. Theo đó, giá thực tế của HTK có thể bao gồm tổng chi phí sản xuất hoặc chỉ gồm biến phí hay gồm biến phí và định phí sản xuất được phân bổ hợp lý trên cơ sở công suất hoạt động. Tùy theo mục đích sử dụng thông tin mà KTQT áp dụng các phương pháp thích hợp. Đối với chi phí sản xuất chung liên quan đến nhiều loại sản phẩm sẽ được tập hợp chung sau đó phân bổ cho từng loại sản phẩm theo phương pháp và tiêu thức phù hợp. DN có thể phân bổ các chi phí này theo một tiêu chuẩn đã lựa chọn (phương pháp truyền thống) hay theo mức độ sử dụng nguồn lực chi phí của từng hoạt động (phương pháp hiện đại - ABC).

HTK được cấp trên cấp: giá trong biên bản giao nhận.

HTK là sản phẩm dở dang: kế toán DN có thể đánh giá và xác định giá trị theo 1 trong các phương pháp ước tính sản lượng tương đương, đánh giá theo chi phí NVL trực tiếp/NVL chính hay chi phí định mức. Cơ sở lựa chọn phương pháp áp dụng là đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất, tỷ trọng của các loại chi phí cấu thành sản

phẩm, yêu cầu đối với thông tin kế toán của nhà quản trị DN.

HTK là phế liệu thu hồi từ sản xuất: Giá thực tế của phế liệu thu hồi được ghi nhận theo giá có thể sử dụng lại hoặc giá có thể bán.

Hai là, phương pháp tính giá HTK xuất kho:

Hàng tồn kho trong DN được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau theo các đơn giá khác nhau, do đó đơn vị cần lựa chọn phương pháp tính giá thực tế hàng xuất kho phù hợp. DN có thể tổ chức áp dụng một trong ba phương pháp tính giá hàng xuất kho theo bảng 2.3.

Bảng 2.3: Các phương pháp tính giá hàng xuất kho trong doanh nghiệp

Chỉ tiêu	PP thực tế đích danh	PP bình quân gia quyền	PP nhập trước - xuất trước
Đặc điểm	HTK nhập theo giá nào thì khi xuất kho tính theo giá đó.	Trị giá xuất của HTK bằng số lượng hàng xuất nhân với đơn giá bình quân.	Số hàng nào nhập trước thì xuất trước, xuất hết số nhập trước mới đến số nhập sau theo giá thực tế của từng số hàng nhập
Ưu điểm	Phản ánh chính xác trị giá hàng tồn kho thực tế sau mỗi lần xuất kho tương thích với giá trị hàng tồn kho nhập.	Đơn giản, dễ làm, giảm nhẹ được việc hạch toán chi tiết hàng tồn kho, không phụ thuộc vào số lần nhập xuất của từng loại hàng.	Tính được ngay trị giá vốn hàng xuất kho, đảm bảo cung cấp số liệu kịp thời cho kế toán ghi chép các khâu tiếp theo cũng như cho quản lý.
Nhược điểm	Đối với đơn vị có nhiều mặt hàng, nhập xuất thường xuyên thì khó theo dõi và công việc của kế toán chi tiết HTK sẽ rất phức tạp.	Công việc tính toán nhiều và phức tạp	Việc quản lý và hạch toán chi tiết hàng tồn kho khá phức tạp, doanh thu hiện tại không phù hợp với những khoản chi phí hiện tại
Phạm vi áp dụng	DN có ít loại mặt hàng hoặc mặt hàng ổn định và có thể nhận diện.	DN có ít danh điểm HTK nhưng số lần nhập, xuất của mỗi danh điểm nhiều.	DN có nhiều loại mặt hàng và thường xuyên biến động.

(Nguồn: Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02, 2001)

Tùy thuộc vào đặc điểm của HTK, yêu cầu quản lý của DN mà kế toán có thể lựa chọn phương pháp phù hợp. Khi DN đã lựa chọn phương pháp tính giá nào thì phải có sự nhất quán trong suốt niên độ kế toán đó, trong trường hợp có sự thay đổi thì phải giải trình rõ nguyên nhân và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong thuyết minh báo cáo tài chính của đơn vị.

♦ Tổ chức phân tích thông tin phục vụ yêu cầu kế toán quản trị HTK

Việc phân tích các thông tin hữu ích về HTK sẽ giúp DN có thể lựa chọn phương

án tối ưu trong kinh doanh cũng như có các quyết định sáng suốt, đúng đắn trong quản lý và kiểm soát HTK, góp phần nâng cao hiệu quả kinh doanh. Tổ chức công tác phân tích thông tin HTK cần quan tâm đến các vấn đề sau:

- *Về nhân sự thực hiện phân tích thông tin HTK*: lựa chọn những nhân viên có kinh nghiệm, khả năng phán đoán và trình độ chuyên môn đáp ứng yêu cầu công việc phân tích.

- *Về lập kế hoạch phân tích thông tin*: tùy theo yêu cầu của nhà quản trị các cấp trong đơn vị, KTQT xây dựng kế hoạch phân tích như: xác định nội dung phân tích, phạm vi phân tích, thời gian thực hiện phân tích...

- *Về nguồn thông tin phân tích*: căn cứ vào dự toán HTK, sổ chi tiết các TK phản ánh HTK

- *Về thời điểm tiến hành phân tích thông tin*: cuối kỳ kinh doanh của DN

- *Về phương pháp phân tích thông tin*: DN có thể lựa chọn phương pháp phân tích phù hợp với năng lực nhân viên và yêu cầu quản lý, bao gồm 4 phương pháp: chi tiết, so sánh, loại trừ, cân đối tỷ lệ.

- *Về qui trình phân tích thông tin*:

- + Đối với thông tin HTK quá khứ: Căn cứ vào thông tin HTK thực tế đã thu thập được, KTQT tiến hành so sánh, phân tích tình hình thực hiện kế hoạch, thực hiện dự toán HTK. Thông qua đó có thể xác định được từng yếu tố ảnh hưởng và trách nhiệm của đối tượng, bộ phận liên quan,... hỗ trợ nhà quản trị đưa ra các giải pháp phù hợp.

- + Đối với thông tin HTK tương lai: KTQT phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, phân tích điểm hoà vốn, phân tích chi phí hỗn hợp, chi phí cơ hội để tư vấn cho các nhà quản trị trong việc đưa ra các quyết định như quyết định tiếp tục hay ngừng sản xuất một sản phẩm, tự sản xuất hay thuê ngoài một công đoạn sản xuất, một bộ phận chi tiết của sản phẩm,...

- *Về nội dung phân tích*: các chỉ tiêu phân tích thông tin HTK khá đa dạng để có thể phục vụ các yêu cầu quản trị khác nhau được tổng hợp qua bảng 2.4.

Bảng 2.4: Các chỉ tiêu phân tích hàng tồn kho phục vụ yêu cầu KTQT hàng tồn kho

Chỉ tiêu	Mục đích phân tích	Thời kỳ phân tích	Nội dung phân tích	Ý nghĩa
Vòng quay HTK	Việc luân chuyển vốn dự trữ kinh doanh có hợp lý, hiệu quả hay không. Hệ số vòng quay cao thì việc kinh doanh thường được đánh giá tốt.	Quý năm hoặc năm	Hệ số vòng quay HTK = $\text{Giá vốn hàng bán} / \text{Số dư HTK bình quân tồn kho}$ Số dư HTK bình quân tồn kho = $(\text{Số dư hàng tồn đầu kỳ} + \text{Số dư hàng tồn cuối kỳ}) / 2$	Giúp nhà quản trị có thể phân tích những yếu tố ảnh hưởng tới dự trữ HTK, từ đó có các quyết định điều chỉnh mức dự trữ HTK tồn kho cho hợp lý và đảm bảo hiệu quả sử dụng vốn lưu động.
Tình hình thực hiện định mức HTK	Đảm bảo mức tồn kho không nhiều quá tới mức dư thừa sẽ trở nên lãng phí nhưng cũng không quá ít sẽ dẫn tới tình trạng thiếu hụt dẫn tới tốc độ tăng chi phí cao hơn tốc độ tăng doanh thu.	Tháng, quý hoặc năm	So sánh, phân tích tình hình thực hiện định mức HTK giữa thực tế và dự toán qua các báo cáo tồn kho, bảng kê nhập xuất tồn....	Giúp nhà quản trị có phương án kịp thời trong quản lý HTK nhằm đảm bảo đáp ứng kịp thời, đầy đủ, là cơ sở lập dự toán khoa học cho các kỳ sau.
Tỷ trọng HTK	Cho biết trị giá từng loại HTK tồn kho để từ đó phân tích, điều chỉnh từng loại hàng cho hợp lý. Từ đó xác định tỷ trọng hàng tồn kho so với tổng tài sản ngắn hạn.	Năm	Tính trị giá từng loại HTK trong tổng giá trị HTK của DN qua số liệu từ báo cáo tồn kho, bảng tổng hợp nhập xuất tồn...	Giúp nhà quản trị đánh giá được mức độ đầu tư về HTK và khi cần có thể điều chỉnh cho hợp lý. Mặt khác, nhà quản trị có thể theo dõi được dòng tiền trong kinh doanh và khả năng chuyển đổi HTK thành tiền ở mức độ nào.
Phân tích chi phí HTK	Đảm bảo đủ số lượng HTK sử dụng cho sản xuất, kinh doanh, đảm bảo số vòng luân chuyển HTK là nhiều nhất, đạt hiệu quả sử dụng đồng vốn bỏ ra là cao nhất thì còn phải tính tới các chi phí trong quá trình lưu kho.	Theo yêu cầu của nhà quản trị	<ul style="list-style-type: none"> - Chi phí đặt hàng bao gồm các chi phí giao dịch, chi phí vận chuyển và chi phí giao nhận hàng. Chi phí đặt hàng tính theo đơn vị tiền tệ cho mỗi lần đặt hàng. - Chi phí tồn trữ bao gồm tất cả các chi phí lưu giữ HTK trong kho trong một khoảng thời gian xác định trước. - Chi phí thiệt hại do thiếu hụt HTK sẽ xảy ra khi doanh nghiệp không có khả năng giao hàng vì nhu cầu lớn hơn số lượng hàng sẵn có trong kho. Khi thiếu hụt HTK thì chi phí thiệt hại bao gồm chi phí đặt hàng khẩn cấp và chi phí thiệt hại do không có hàng bán. 	Tính toán, phân tích các chi phí này sẽ giúp nhà quản trị lựa chọn các phương án dự trữ HTK hiệu quả, tối ưu nhất

(Nguồn: Phan Văn Dũng, 2013)

♦ **Tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho**

Việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị nắm bắt được tình hình và sự biến động của HTK trong DN được KTQT phản ánh thông qua các báo cáo HTK. Tổ chức báo cáo HTK là quá trình xác định các báo cáo liên quan đến HTK do bộ phận kế toán cung cấp được xử lý từ quá trình thu thập, xử lý, lưu trữ các dữ liệu liên quan. Theo Nguyễn Phước Bảo Ân (2012), quá trình tổ chức báo cáo HTK cần tuân thủ các nguyên tắc sau:

- Phải căn cứ vào yêu cầu thông tin, yêu cầu quản lý của nhà quản trị để cung cấp thông tin kịp thời, đầy đủ, phù hợp với các đối tượng quản lý trong DN.
- Phải căn cứ vào đặc điểm của hệ thống kế toán, đặc biệt là đặc điểm về phương thức thu thập, xử lý dữ liệu, phải phụ thuộc vào phần mềm xử lý.
- Xác định đầy đủ các hình thức trình bày của báo cáo, phù hợp với đặc điểm của DN.
- Tôn trọng việc xem xét, đánh giá định kỳ hệ thống báo cáo kế toán trong DN nhằm đáp ứng tốt nhất yêu cầu cung cấp thông tin của kế toán.

Các báo cáo sẽ do người làm KTQT lập dựa theo yêu cầu của nhà quản trị với nhiều cấp độ khác nhau, do đó các loại báo cáo thường khá linh hoạt, đa dạng và không có những biểu mẫu nhất định. Nhưng nhìn chung, nội dung của các báo cáo này đều phục vụ cung cấp các thông tin cho quá trình tổ chức điều hành hoạt động, kiểm soát cũng như ra các quyết định. Hệ thống báo cáo quản trị HTK trong DN được khái quát trong bảng 2.5.

Bảng 2.5: Các loại báo cáo quản trị hàng tồn kho

Loại báo cáo	Thời điểm lập	Cơ sở lập	Nội dung báo cáo	Đối tượng sử dụng báo cáo	Mục đích lập
1. Báo cáo phục vụ quá trình kiểm soát (báo cáo nhập xuất tồn, báo cáo tổng hợp HTK)	Định kỳ (ngày, tuần, tháng)	Thẻ kho hoặc sổ chi tiết HTK	Phản ánh các chỉ tiêu nhập, xuất, tồn kho, các thông tin về khả năng đáp ứng nhu cầu, tiến độ nhập hàng, định mức tồn kho, giá cả...	Nhà quản trị chức năng	Giúp cho nhà quản trị quản lý sự biến động của HTK.
2. Báo cáo phục vụ việc đánh giá hoạt	Tháng, quý, năm	Sổ chi tiết HTK, báo	So sánh giữa số liệu cần đánh giá	Nhà quản trị cấp	Giúp cho nhà quản trị có thể

Loại báo cáo	Thời điểm lập	Cơ sở lập	Nội dung báo cáo	Đối tượng sử dụng báo cáo	Mục đích lập
<i>động (báo cáo tình hình dự trữ HTK, báo cáo tốc độ lưu chuyển HTK...)</i>		cáo nhập xuất tồn	với số liệu gốc (kỳ trước, số kế hoạch...).	trung gian, nhà quản trị cấp cao	đưa ra kết luận đánh giá về tình hình thực hiện HTK trong kỳ
3. Báo cáo phục vụ cho việc ra quyết định về HTK (báo cáo phân tích hoạt động nhập kho theo từng mặt hàng, kho hàng...)	Tháng, quý, năm	Sổ chi tiết HTK, báo cáo nhập xuất tồn, báo cáo đánh giá hoạt động	Phân tích việc thực hiện các hoạt động theo các nội dung quản lý HTK	Nhà quản trị cấp cao	Giúp nhà quản trị ra quyết định về: Lượng đặt hàng; Thời điểm đặt hàng; Mức dự trữ an toàn trong kho...

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Mẫu biểu báo cáo KTQT hàng tồn kho xây dựng cần đảm bảo các yêu cầu sau:

- Trong báo cáo phải ghi thông tin kế toán thực tế, đồng thời ghi cả số liệu kế hoạch hoặc dự toán để làm căn cứ so sánh, đánh giá khi sử dụng thông tin trong báo cáo.

- Phản ánh đầy đủ các chỉ tiêu chi tiết, cụ thể do yêu cầu quản trị đặt ra như các khoản mục chi tiết của chi phí mua hàng, đặt hàng, lưu kho, bảo quản cho từng nhóm, loại HTK của DN.

- Phục vụ cho mục đích và yêu cầu sử dụng thông tin, trong báo cáo KTQT hàng tồn kho có thể phản ánh số chênh lệch giữa số liệu thực tế và số liệu kế hoạch.

2.2.2.5. Tổ chức kiểm soát công việc kế toán quản trị hàng tồn kho

Tổ chức kiểm soát công việc kế toán là quá trình thực hiện tổ chức các chính sách, thủ tục thực hiện chính sách được thiết lập bởi các cấp lãnh đạo và được toàn thể DN tuân thủ nhằm nhận dạng và khen thưởng các hành vi mang lại thành quả như mong muốn, cũng như phát hiện và sửa chữa những hành vi không đúng (Ngô Hà Tấn, 2011). Mục đích của hoạt động kiểm soát bao gồm: Thảm định tính chính xác và độ tin cậy của thông tin HTK và bảo vệ tài sản của DN.

Tổ chức hoạt động kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho sẽ do ban lãnh đạo của từng đơn vị thiết lập nên. Ở những đơn vị khác nhau thì tổ chức kiểm soát công việc cũng khác nhau, tuy nhiên chúng đều được thiết lập dựa trên 3 nguyên tắc: nguyên tắc bất kiêm nhiệm, nguyên tắc phân công, phân nhiệm rõ ràng và chế độ ủy quyền (Nguyễn Phước Bảo Ân, 2012). Nội dung tổ chức kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho bao gồm:

- Kiểm soát sự phân chia trách nhiệm rõ ràng nhằm ngăn ngừa gian lận và sai sót trong công việc. Cá nhân đã thực hiện việc bảo quản tài sản thì không được thực hiện công việc của người kế toán; cá nhân là người bảo quản tài sản phải không được làm nhiệm vụ của người có quyền phê chuẩn vào các nghiệp vụ liên quan; cá nhân là người thực hiện việc ghi sổ thì không giữ công việc điều hành tại bộ phận đó; cá nhân làm nhiệm vụ tại bộ phận kỹ thuật thông tin không kiêm nhiệm nhiệm vụ của phòng ban khác (Nguyễn Phước Bảo Ân, 2012). Tuy nhiên, trong một đơn vị có quy mô nhỏ thì có thể xảy ra hiện tượng kiêm nhiệm và do đó cần phải lựa chọn cá nhân có năng lực và trung thực thực hiện.

- Kiểm soát chứng từ và sổ sách HTK: chứng từ và sổ sách ghi chép về HTK là những tài liệu cụ thể mà trên đó các nghiệp vụ được tổng hợp và phản ánh. Chứng từ của các bút toán và sổ sách ghi chép các nghiệp vụ đều là các căn cứ quan trọng. Tuy nhiên tính không đầy đủ của chứng từ thường gây ra vấn đề lớn về kiểm soát thông tin. Vì vậy DN cần phải tổ chức kiểm soát chặt chẽ chất lượng thông tin đầu vào. Chẳng hạn, chứng từ cần phải được đánh số liên tục, thiết kế đơn giản, rõ ràng, dễ hiểu, tổ chức luân chuyển chứng từ khoa học, hợp lý, đúng qui định.

- Kiểm soát HTK và ghi chép: Một biện pháp quan trọng nhất để bảo vệ HTK và sổ sách là việc sử dụng những biện pháp đề phòng vật chất. Các đơn vị sử dụng hệ thống kho để bảo vệ, kiểm soát tình hình HTK. Đồng thời với công việc bảo quản trên là việc thực hiện kiểm kê HTK định kỳ hoặc đột xuất.

- Kiểm soát quá trình tính giá HTK: đây là một trong những phần quan trọng nhất trong kiểm soát HTK. Khi kiểm tra cần quan tâm tới 3 vấn đề đó là: Phương pháp tính mà DN áp dụng có phù hợp với các nguyên tắc kế toán được thừa nhận hay không. Quá trình áp dụng phương pháp tính giá có nhất quán với các niên độ kế toán trước đó không. Số liệu tính toán có chính xác và hợp lý hay không.

- Kiểm soát tính bảo mật thông tin HTK: Lưu trữ, bảo mật số liệu kế toán về HTK nói riêng và thông tin kế toán nói chung là vấn đề rất quan trọng. Tính bảo mật của dữ liệu được quản lý ngay từ khi dữ liệu được nhập vào hệ thống máy tính. Tuy nhiên, trong quá trình sử dụng, dữ liệu của hệ thống vẫn có thể bị mất do nhiều nguyên nhân như hỏng ổ cứng, bị nhiễm virus...

2.2.2.6. Ứng dụng công nghệ thông tin trong tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho

KTQT hàng tồn kho được coi là một trong những công cụ quản lý hữu hiệu trong nền kinh tế thị trường, bởi tính linh hoạt và kịp thời của thông tin kế toán phục vụ yêu

cầu quản trị nội bộ DN. Trong bối cảnh cuộc Cách mạng công nghiệp 4.0 đang phát triển trong mọi lĩnh vực cần có sự kết hợp chặt chẽ giữa công nghệ thông tin và KTQT.

Ứng dụng CNTT trong tổ chức KTQT hàng tồn kho liên quan trực tiếp đến việc trang bị hệ thống phần cứng máy tính (máy chủ, thiết bị kết nối mạng,...) và hệ thống phần mềm trên máy vi tính gồm phần mềm tiện ích; phần mềm hỗ trợ như word, excel;... phần mềm kế toán hoặc phần mềm quản lý. Theo Naido và Wu (2011), công nghệ số nói chung và cuộc CMCN 4.0 đang ngày càng ảnh hưởng mạnh mẽ vào KTQT, trong đó có KTQT hàng tồn kho. Việc ứng dụng CNTT để kết nối, lưu trữ và phân tích thông tin trên nền tảng tự động hóa và trí tuệ nhân tạo trong KTQT hàng tồn kho giúp cho việc thu thập, tính toán và báo cáo dữ liệu đơn giản, nhanh chóng và hiệu quả hơn để những người làm kế toán tập trung vào các trách nhiệm sản xuất cao hơn.

Khi ứng dụng công nghệ thông tin trong KTQT hàng tồn kho DN cần thực hiện một số công việc cụ thể sau:

- *Tổ chức nhân sự vận hành hệ thống CNTT:*

Doanh nghiệp tổ chức đào tạo, tuyển dụng, bố trí người làm kế toán có đủ trình độ, khả năng vận hành trang thiết bị máy tính, thực hiện thu nhận, kiểm tra, đối chiếu, nhập liệu và lưu trữ chứng từ, tài liệu kế toán HTK theo qui định; tổ chức phân quyền được khai thác công tác kế toán một cách cụ thể, định kỳ kiểm tra, đối chiếu, tổng hợp và in các sổ kế toán, báo cáo kế toán HTK.

- *Tổ chức hệ thống thiết bị hỗ trợ trong KTQT hàng tồn kho:*

Để cung cấp thông tin hữu ích phù hợp với từng đối tượng sử dụng, từng cấp quản lý trong doanh nghiệp DN, hệ thống trang thiết bị hỗ trợ phải đáp ứng được các yêu cầu: (1) Phù hợp với quy mô, đặc điểm hoạt động SXKD của DN, trình độ của người làm kế toán; (2) Có khả năng hỗ trợ thích hợp, linh hoạt cho các tiến bộ công nghệ trong tương lai, đảm bảo tính bảo mật của thông tin, số liệu kế toán; (3) Kiểm soát được việc ghi chép thông tin của các nghiệp vụ phát sinh, cung cấp thông tin kịp thời, chính xác, hiệu quả cho nhà quản trị.

- *Tổ chức ứng dụng CNTT trong KTQT hàng tồn kho*

Sau khi xác định các yêu cầu tổ chức hệ thống trang thiết bị hỗ trợ, DN phân tích nhu cầu và tiến hành trang bị phần cứng, phần mềm cho hệ thống này.

Đối với phần cứng của hệ thống: trong điều kiện CNTT hiện đại như hiện nay, hệ thống thông tin KTQT nói chung và KTQT hàng tồn kho nói riêng của các DN đều

được trang bị hệ thống máy vi tính ở một mức độ nhất định. Các máy tính thường được nối mạng với nhau (mạng nội bộ) để nhập dữ liệu đầu vào, chia sẻ các dữ liệu, thông tin trong nội bộ đơn vị. Ngoài ra, phần cứng của hệ thống trang thiết bị hỗ trợ có thể gồm các thiết bị ngoại vi khác hỗ trợ thu thập và cung cấp thông tin như máy scan, máy in,... Khi lựa chọn trang bị các thiết bị này, DN cần quan tâm đến chất lượng, tính ổn định và hiệu quả chi phí đầu tư.

Đối với phần mềm của hệ thống: Phần mềm được sử dụng trong DN phải được đảm bảo về chất lượng toàn diện từ quy trình, tới chất lượng phần mềm nội bộ, chất lượng theo yêu cầu người dùng và chất lượng phần mềm trong sử dụng. Phần mềm được lựa chọn cần phải có nhiều tính năng thiết thực, giao diện dễ hiểu và cách sử dụng đơn giản, đáp ứng đầy đủ nghiệp vụ KTQT hàng tồn kho, tiết kiệm thời gian báo cáo. Tuy nhiên, chất lượng luôn luôn đi kèm với chi phí. Mỗi doanh nghiệp sẽ phải lựa chọn phần mềm phù hợp với quy mô sản xuất kinh doanh, yêu cầu quản lý để có thể đánh giá được việc đầu tư phần mềm kế toán phát huy hiệu quả tối đa. Mặt khác, DN phải xây dựng quy chế sử dụng phần mềm kế toán theo các yêu cầu: Quản lý máy chủ, quản lý dữ liệu, kiểm tra, kiểm soát thông tin từ ngoài vào hệ thống; thực hiện công việc sao lưu dữ liệu định kỳ, phân quyền đối với các máy nhập và xử lý số liệu; phân định chức năng của từng người trong bộ máy kế toán.

2.3. Cơ sở lý thuyết và thực nghiệm trong tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp

2.3.1. Các lý thuyết tác động tới tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho

Trong các thập niên vừa qua, có rất nhiều các nghiên cứu trên thế giới dựa trên các lý thuyết được xây dựng nhằm diễn tả các mối liên quan giữa các nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQT trong DN. Các lý thuyết này đều đã được chứng minh có mối liên hệ và tác động đến quá trình vận dụng KTQT trong DN, từ việc tác động đến việc vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQT như dự toán, công cụ kỹ thuật đánh giá hiệu quả của cá nhân, tổ chức trong DN đến việc giải thích sự thay đổi trong quá trình áp dụng KTQT tại DN... Trong nghiên cứu của mình, để phục vụ cho việc xem xét đánh giá các tác động của các yếu tố đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN sản xuất giấy Việt Nam, tác giả chọn ra 3 lý thuyết cơ bản làm nền tảng có ảnh hưởng lớn đến nghiên cứu của đề tài bao gồm: Lý thuyết ngẫu nhiên (*contingency theory*), Lý thuyết về mối quan hệ chi phí - lợi ích (*cost - benefit theory*) và Lý thuyết tâm lý học (*psychology theory*).

(1) Lý thuyết ngẫu nhiên

Vào giữa những năm 1960, lý thuyết ngẫu nhiên đã được phát triển và được sử dụng bởi các nhà nghiên cứu KTQT. Merchant (2017) phát hiện ra mối quan hệ giữa các yếu tố ngẫu nhiên tác động đến hoạt động của DN, chẳng hạn như qui mô của các công ty, đa dạng hóa sản phẩm, nhu cầu thông tin của nhà quản trị, trình độ và năng lực của nhân viên kế toán, sự cạnh tranh của thị trường. Thông qua lý thuyết ngẫu nhiên để nghiên cứu KTQT là quá trình điều chỉnh sự phù hợp giữa nội dung KTQT cụ thể với các biến theo ngữ cảnh trong một tổ chức.

Luận án nghiên cứu vận dụng lý thuyết ngẫu nhiên để nghiên cứu những ảnh hưởng của các yếu tố môi trường cũng như sự biến động đa dạng của chúng sẽ tác động tới KTQT hàng tồn kho như thế nào, từ đó giúp cho nhà quản trị có cơ sở cân nhắc khi xây dựng kế hoạch HTK, tới quá trình sản xuất, dự trữ, lưu thông và hỗ trợ cho quá trình ra quyết định.

Theo tác giả, chịu ảnh hưởng của thuyết ngẫu nhiên, các yếu tố có thể xuất hiện và tác động tới tổ chức KTQT hàng tồn kho bao gồm: mức độ cạnh tranh thị trường, công nghệ sản xuất, trình độ và năng lực của nhà quản trị, nhân viên kế toán, qui mô DN, kế hoạch HTK của DN. Nói cách khác, một hệ thống KTQT hàng tồn kho thích hợp với DN phụ thuộc vào đặc điểm DN và môi trường DN đó đang hoạt động. Điều này cho thấy không thể xây dựng một mô hình tổ chức KTQT hàng tồn kho có tính khuôn mẫu áp dụng cho tất cả các DN mà việc vận dụng KTQT hàng tồn kho vào DN phải tùy thuộc vào đặc thù từng ngành, từng lĩnh vực sản xuất kinh doanh, đồng thời phải phù hợp với quy mô DN, trình độ nhân viên, nhu cầu thông tin của nhà quản trị, qui trình công nghệ và kế hoạch SXKD trong từng giai đoạn.

Lý thuyết ngẫu nhiên cho thấy rằng tổ chức KTQT trong DN không chỉ là vấn đề mang tính nội bộ DN mà còn chịu sự tác động của nhiều yếu tố khác liên quan đến chế độ, chính sách hiện hành, giải quyết các mối quan hệ giữa các bộ phận...

(2) Lý thuyết quan hệ chi phí - lợi ích

Lý thuyết quan hệ chi phí - lợi ích là cơ sở cho các nhà quản trị đưa ra các chính sách hợp lý về sử dụng lâu bền các nguồn HTK khan hiếm, làm giảm hoặc loại bỏ những tiêu cực phát sinh trong quá trình sản xuất., giúp các nhà quản trị phân bổ nguồn lực một cách hợp lý, tránh gây ra tình trạng giá cả không phản ánh đúng giá trị sản phẩm. Lý thuyết này chỉ ra rằng lợi ích có được từ các thông tin do kế toán cung cấp phải được xem xét trong mối quan hệ với chi phí dùng để tạo ra và cung cấp thông tin đó. Xét một cách tổng thể, lợi ích từ thông tin kế toán có thể phục vụ cho người sử dụng (các bên liên quan, nhà đầu tư và nhà quản trị); còn chi phí do người lập thông

tin kế toán gánh chịu nhưng xét một cách rộng hơn thì chi phí này do xã hội gánh chịu. Vì vậy luôn phải xem xét và cân bằng mối quan hệ này nhằm đảm bảo chi phí tạo ra không được vượt quá lợi ích mang lại (Vũ Hữu Đức, 2010). Mục đích của KTQT là nhằm hướng đến phục vụ nhu cầu quản trị DN, nên mỗi DN khác nhau có yêu cầu về hệ thống KTQT khác nhau, vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQT khác nhau.

Tác giả cho rằng lý thuyết quan hệ chi phí - lợi ích tác động đến việc vận dụng KTQT hàng tồn kho thông qua 2 nhân tố: mức chi phí đầu tư cho việc tổ chức KTQT hàng tồn kho và lợi ích do thông tin KTQT hàng tồn kho mang lại cho DN. Rõ ràng là đối với DN có quy mô nhỏ, nhu cầu thông tin quản trị đơn giản thì việc đầu tư một bộ máy KTQT công kênh với hàng loạt các công cụ kỹ thuật KTQT phức tạp sẽ không phù hợp do lợi ích mang lại từ việc vận dụng KTQT không tương xứng với chi phí bỏ ra đầu tư. Ngược lại đối với DN có quy mô lớn, cần các thông tin thích hợp, phức tạp để ra quyết định thì việc đầu tư một khoản chi phí tương thích cho hệ thống KTQT phức tạp là điều chấp nhận được.

(3) Lý thuyết tâm lý học

Lý thuyết tâm lý học được sử dụng để nghiên cứu trong KTQT từ những năm 60 của thế kỷ trước. Tác giả của lý thuyết này là Mary Parker Pollet. Theo lý thuyết tâm lý, trong quá trình làm việc, người lao động có các mối quan hệ với nhau và với các nhà quản trị. Đồng thời lý thuyết cũng nhấn mạnh, hiệu quả của các chức năng quản trị phụ thuộc vào việc giải quyết các mối quan hệ này như thế nào. Do vậy, theo lý thuyết tâm lý, vai trò của con người trong tổ chức chiếm vị trí quan trọng. Khi hành vi cá nhân phù hợp với mục tiêu hoạt động của tổ chức sẽ khiến cho tính hiệu quả của các hoạt động được đẩy mạnh. Hopwood (1972) sử dụng lý thuyết này để nghiên cứu việc sử dụng thông tin của nhà quản trị do nhân viên cung cấp để đánh giá năng lực và trình độ của nhân viên. Cũng trong năm 1972, Mock vận dụng lý thuyết tâm lý để nghiên cứu phương thức nào được các cá nhân trong tổ chức sử dụng để xử lý các thông tin trong việc lập kế hoạch, phân tích, kiểm soát và ra quyết định. Birnberg và cộng sự (2007) đã vận dụng lý thuyết tâm lý để nghiên cứu mối quan hệ giữa các hành vi cá nhân và KTQT trong quá trình lập dự toán, phân tích thông tin và báo cáo cho nhà quản trị để ra quyết định.

Theo tác giả, lý thuyết tâm lý cần sử dụng để giải thích các nguyên nhân và ảnh hưởng của việc vận dụng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN tác động như thế nào đến mối quan hệ giữa các bộ phận trong tổ chức. Điều này liên quan đến quá trình lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm soát đánh giá và ra quyết định phải tạo được động lực và hướng đến việc nâng cao hiệu quả kinh doanh trong đơn vị. Chẳng hạn, khi xây

dựng các định mức và dự toán HTK, nếu nhà quản trị chỉ quan tâm tới việc cắt giảm chi phí mà không chú ý đến chất lượng và hiệu quả của việc sản xuất, không giải quyết hài hòa mối quan hệ giữa các phòng ban trong DN có thể sẽ dẫn đến không tập trung, huy động được hết sự đóng góp các nguồn nhân lực để cùng thực hiện mục tiêu chung của tổ chức.

Các lý thuyết sử dụng trong nghiên cứu KTQT là cơ sở nền tảng để xác định nội dung tổ chức KTQT đối với từng DN. Dựa vào các lý thuyết trên, tác giả nhận thấy tổ chức KTQT trong DN nói chung và KTQT hàng tồn kho nói riêng chỉ thực sự hiệu quả khi được xây dựng và tổ chức phù hợp với điều kiện thực tiễn của từng loại hình DN và từng điều kiện kinh tế cụ thể.

2.3.2. Các nghiên cứu thực nghiệm

KTQT hàng tồn kho được nghiên cứu và áp dụng tại một số DN ở các quốc gia khác nhau. Thông qua các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho, các DN sẽ nhận thức được sự ảnh hưởng và mức độ tác động của các yếu tố, từ đó đề xuất các giải pháp nhằm nâng cao hiệu quả công tác tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN. Bảng 2.6 tổng hợp một số công trình nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN.

Có thể tóm tắt các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN bao gồm:

- ***Kế hoạch hàng tồn kho của doanh nghiệp***

Mục đích tồn kho trong kinh doanh là để đảm bảo quá trình sản xuất được liên tục đáp ứng nhu cầu thị trường. Do vậy lập kế hoạch HTK có ảnh hưởng rất lớn đến số lượng, chủng loại của HTK. Mwanya (2005), Akcali và Bayindir (2008), Jonsson và Mattsson (2008), Ivanov (2010) đều khẳng định yếu tố kế hoạch HTK có ảnh hưởng thuận chiều với quá trình tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN. Nzuzza (2013) nhận thấy kế hoạch HTK ở mỗi giai đoạn là khác nhau và đều có sự ảnh hưởng đến việc ứng dụng bất kỳ một mô hình tổ chức KTQT nào, trong đó có khả năng ứng dụng tổ chức kế toán quản trị HTK. Kế hoạch liên quan đến HTK cần phải được tính toán chính xác nhằm xác định mức chi phí thấp nhất mà DN có thể chấp nhận được. Chi phí HTK cao hơn so với đối thủ cạnh tranh sẽ làm DN mất khả năng cạnh tranh so với đối thủ trên thị trường khi mà các sản phẩm không có sự khác biệt. Đặc biệt, kế hoạch HTK của các sản phẩm cạnh tranh rất quan trọng đối với sự tồn tại của dòng sản phẩm. Vì vậy, đây cũng là lý do để tác giả đưa yếu tố này vào mô hình nghiên cứu của mình.

Bảng 2.6: Tổng hợp các nghiên cứu về các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN

Tác giả Yếu tố ảnh hưởng	Mpwanyanya (2005)	Akcali và Bayindir (2008)	Jonsson và Mattsson (2008)	Sighn và Kumar (2010)	Ivanov (2010)	Naido và Wu (2011)	Minner và Transchel (2010)	Zhang (2011)	Cook, Bay (2011)	Nzuza (2013)	Dung N.T.P (2013)	Hung T.N (2016)	Yen T.T (2017)	Dung B.T (2018)
Kế hoạch HTK	x	X	x	x	X	X				x				
Chiến lược kinh doanh		X		x			x							x
Qui mô DN			x	x	X					x	x	x	x	x
Nhu cầu thông tin của nhà quản trị	x	X	x	x	X					x	x	x		x
Trình độ nhân viên kế toán	x	X	x		X			x		x		x	x	x
Công nghệ sản xuất											x	x		x
Phân cấp quản lý							x		x					
Nhu cầu khách hàng						X						x		x

• *Nhu cầu thông tin của nhà quản trị*

Để phục vụ cho quá trình lựa chọn các phương án kinh doanh nhằm ra quyết định đúng đắn liên quan đến HTK, nhà quản trị cần phải thu thập, xem xét thông tin từ nhiều nguồn khác nhau. Tổng hợp các nguồn thông tin này sẽ giúp cho nhà quản trị có được cách nhìn toàn diện, tổng thể về tình hình HTK của DN. Do vậy, thông tin do KTQT hàng tồn kho cung cấp là nguồn thông tin quan trọng và hữu ích với nhà quản trị để đưa ra quyết định kinh doanh. Akcali và Bayindir (2008), Trần Ngọc Hùng (2016), Trần Thị Yến (2017), Merchant (2017) đều cho rằng nhà quản trị đóng vai trò quan trọng trong việc quản lý, điều hành DN theo kế hoạch đã xác định nên khi nhà quản trị nhận thức được các lợi ích do tổ chức KTQT hàng tồn kho mang lại cũng như phát sinh nhu cầu sử dụng thông tin về KTQT hàng tồn kho thì khả năng được áp dụng và tổ chức hiệu quả sẽ là rất cao. Zwelihle Nzuza (2013), Bùi Tiến Dũng (2018) chỉ ra rằng nhu cầu thông tin và sự hiểu biết của nhà quản trị có ảnh hưởng đáng kể đến tổ chức KTQT. Theo tác giả, đây là yếu tố quan trọng tác động trực tiếp đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX.

• *Trình độ của nhân viên kế toán*

Để có thể tổ chức KTQT hàng tồn kho một cách có hiệu quả, đòi hỏi bộ máy kế toán của DN phải được tổ chức nhân sự thực hiện công việc KTQT hợp lý, người làm kế toán phải có trình độ chuyên môn, sự hiểu biết nhất định về KTQT. Bên cạnh đó, tổ chức KTQT nói chung và KTQT hàng tồn kho nói riêng bị ảnh hưởng đáng kể bởi nhu cầu sử dụng thông tin của các nhà quản lý. Chính vì lý do này khiến cho tổ chức kế toán quản trị ở các DN khác nhau có những nét riêng biệt nhất định. Zwelihle Nzuza (2013) lại cho rằng trình độ của nhân viên kế toán chịu ảnh hưởng của bằng cấp, chứng chỉ đào tạo và môi trường làm việc. Trong nghiên cứu, tác giả chỉ ra có mối liên hệ mật thiết giữa trình độ của nhân viên kế toán và sự phát triển của DN ảnh hưởng đến quá trình tổ chức KTQT trong DN. Nghiên cứu của Trần Ngọc Hùng (2016), Trần Thị Yến (2017), Bùi Tiến Dũng (2018) cho rằng sự thiếu hụt các kế toán viên đủ tiêu chuẩn về kiến thức, kỹ năng có thể là rào cản trong việc áp dụng rộng rãi các kỹ thuật KTQT hiện đại.

• *Quy mô của doanh nghiệp*

Jonsson và Mattsson (2008), Ivanov (2010), Nguyễn Thị Phương Dung (2013), Trần Ngọc Hùng (2016) và Trần Thị Yến (2017) đều cho rằng yếu tố quy mô có tác động đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN. Khi một DN lớn mạnh về quy mô như tăng doanh thu bán hàng, cải tiến qui trình sản xuất sản phẩm, mở rộng thị phần,

phát triển sản phẩm mới... dẫn đến nhu cầu cần phải có các tiêu chuẩn đánh giá hiệu quả kinh tế, các công cụ, phương pháp hỗ trợ quản lý thích hợp nhằm mang lại những thông tin hữu ích hơn cho nhà quản trị trong việc ra quyết định. Khi xét đến mối quan hệ giữa quy mô DN và tổ chức kế toán quản trị HTK, nghiên cứu cho thấy áp dụng các phương pháp tính giá HTK chỉ phù hợp với các DN thiết lập giá, chủ yếu là DN có quy mô lớn và sản phẩm có sự khác biệt. Các DN có qui mô lớn thường chi phối thị trường, có khả năng ấn định giá cho thị trường và có khả năng sử dụng thông tin chi phí để định giá sản phẩm. Hơn nữa, các DN lớn sẽ có nguồn lực để xây dựng hệ thống chi phí hiện đại phục vụ cho tính giá HTK dựa vào chi phí có hiệu quả. Ngược lại, các DN có qui mô nhỏ thường là chấp nhận giá, họ thường đưa ra giá bán theo giá trị trường. Như vậy có thể thấy qui mô DN là một trong các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN.

- *Các yếu tố khác*

Ngoài bốn yếu tố trên, các nghiên cứu về tổ chức KTQT hàng tồn kho cũng cho thấy còn có các yếu tố khác có ảnh hưởng đến tổ chức trong các đơn vị như nhân tố về chiến lược kinh doanh; về nhu cầu khách hàng; về công nghệ sản xuất; về phân cấp quản lý trong DN;....

2.3.3. Đề xuất mô hình lý thuyết yếu tố ảnh hưởng tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho

Với các nghiên cứu có liên quan về các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho, tác giả đã tổng hợp được 8 yếu tố ảnh hưởng. Trong đó, các yếu tố về “kế hoạch hàng tồn kho”, “nhu cầu thông tin của nhà quản trị”, “trình độ nhân viên kế toán” và “qui mô DN” được nhiều nghiên cứu đề cập đến nhất. Tuy nhiên, liên quan đến yếu tố “chiến lược kinh doanh”, “phân cấp quản lý trong DN”, “nhu cầu khách hàng”, “công nghệ sản xuất”, có rất ít các bằng chứng qua các nghiên cứu cụ thể ở Việt Nam và trên thế giới về ảnh hưởng của yếu tố này đến tổ chức KTQT hàng tồn kho. Do vậy, tác giả thấy rằng chưa có cơ sở thích hợp để đưa yếu tố này vào để khảo sát và nghiên cứu.

Dựa vào các lý thuyết liên quan và nghiên cứu thực nghiệm đã được trình bày ở trên, tác giả đề xuất mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN sản xuất như sau: biến phụ thuộc là tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho, 4 biến độc lập là: kế hoạch HTK, nhu cầu thông tin của nhà quản trị, trình độ của nhân viên kế toán, qui mô của DN (sơ đồ 2.6). Các giả thuyết được xây

dựng như sau:

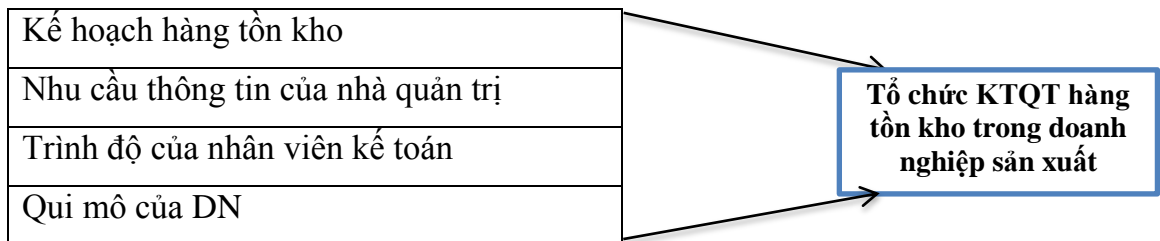
Giả thuyết H1: Yếu tố kế hoạch hàng tồn kho có mối quan hệ thuận chiều đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN sản xuất giấy Việt Nam

Giả thuyết H2: Yếu tố nhu cầu thông tin của nhà quản trị có mối quan hệ thuận chiều đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN sản xuất giấy Việt Nam

Giả thuyết H3: Yếu tố qui mô DN có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy

Giả thuyết H4: Yếu tố trình độ của nhân viên kế toán có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy

Việc đề xuất các biến số độc lập liên quan đến từng yếu tố ảnh hưởng là kết quả của việc kế thừa các nghiên cứu đã liệt kê ở trên và qua quá trình tổng hợp kết quả phỏng vấn các nhà quản trị và kế toán viên tại các DNSX giấy Việt Nam.



Sơ đồ 2.6: Các yếu tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DNSX

2.4. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp tại một số quốc gia trên thế giới

2.4.1. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp ở Nhật Bản

Từ cuối những năm 1990, Nhật Bản đã hướng đến mục tiêu nâng cao kỹ năng quản trị kế toán HTK cho các ngành công nghiệp sản xuất lớn, giúp việc quản lý HTK phát triển nhanh chóng trong những năm sau này. Hệ thống kế toán quản trị HTK trong các DN Nhật Bản thường được xây dựng tách rời với hệ thống KTTC. Theo kết quả điều tra nghiên cứu của Howell và cộng sự (2007) tại 500 DN sản xuất Nhật Bản có niêm yết trên thị trường chứng khoán Tokyo, các DNSX Nhật Bản đánh giá hệ thống quản lý kế toán HTK có vai trò quan trọng trong việc quản lý chi phí HTK, lập và kiểm soát dự toán HTK, xác định giá bán sản phẩm cũng như ra các quyết định kinh doanh. Nhật Bản là quốc gia áp dụng thành công mô hình quản lý HTK kịp thời (JIT) và mô hình này đóng vai trò quan trọng trong công tác KTQT hàng tồn kho. Trong một nghiên cứu khác về áp dụng mô hình này tại các DN Nhật Bản được thực hiện bởi Mahajan Sahil (2007) tại 12 DN sản xuất cơ khí, 5 DN thương mại và 3 DN trong chuỗi

cung ứng cho thấy việc áp dụng JIT rất phổ biến trong việc tính toán kế hoạch đặt hàng và dự trữ. Các DN trên bắt đầu thiết lập hệ thống quản trị chi phí HTK, chi phí logistics và tổ chức hệ thống báo cáo quản trị HTK có số lượng ngày càng tăng trong bối cảnh Chính phủ Nhật Bản muốn nâng cao vai trò của KTQT HTK và bản thân các DN cũng phải vận dụng kế toán quản trị HTK như là một cách hiệu quả để giảm chi phí tiềm năng, cải thiện hiệu suất và tăng cường năng lực kinh doanh trong điều kiện thị trường cạnh tranh khốc liệt. Để phục vụ các chức năng quản trị, hệ thống KTQT hàng tồn kho phải đáp ứng được 5 mục tiêu gồm: Lập dự toán ngân sách (ngân sách hoạt động, ngân sách chiến lược); xác định chi phí quản lý; tính giá; lập kế hoạch, ra quyết định và lập báo cáo quản trị (Hutchinson, R. & Liao K, 2009)

Có thể nói đóng góp của hệ thống kế toán quản trị HTK vào sự thành công của các DN Nhật Bản là không thể phủ nhận và một trong những nguyên nhân của sự thành công này đó là tổ chức xây dựng mô hình bộ phận KTQT hàng tồn kho và đào tạo chuyên môn, nghiệp vụ cho nhân viên. Theo khảo sát của Hutchinson, R. & Liao K (2009), những nhân viên KTQT trong các DN Nhật có sự hiểu biết sâu sắc về DN của mình. Trước khi là nhân viên KTQT, các nhân viên này phải làm việc trong nhiều lĩnh vực khác của DN như bộ phận sản xuất, marketing, thiết kế,... Số nhân viên KTQT trong một DN Nhật Bản cũng lớn hơn so với các nước khác. Mô hình tổ chức nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho trong bộ máy kế toán DN của Nhật là mô hình kết hợp KTQT và KTTC. Nhờ đó đã giúp cho các DN Nhật Bản tiết kiệm được chi phí trong kế toán, đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả.

2.4.2. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp ở Pháp

Các nhà nghiên cứu của Pháp đã đưa ra những nhân tố quan trọng trong việc chuẩn bị KTQT hàng tồn kho đúng quy định về phạm vi và nội dung của nó. Nghiên cứu của Tamas Vamosi (2005) đã trình bày mối liên hệ giữa chi phí về HTK và dòng lưu chuyển của chi phí vật chất trong một DN. Theo đó, chi phí HTK là một phạm trù đặc thù của chi phí, được phản ánh trong dòng tiền lợi ích phát sinh từ tài sản của DN bao gồm việc lập kế hoạch, việc thực hiện và kiểm soát các quy trình không có sự tác động của công nghệ trong quá trình xây dựng vật chất theo thời gian và không gian. Ngược lại, Lucas Malcolm (2013) cho rằng, chi phí cho HTK trong DN gồm: Chi phí trực tiếp (chi phí vận chuyển, chi phí kho bảo quản, chi phí đặt hàng, chi phí kết nối) và chi phí gián tiếp; Biến phí và định phí; Chi phí cung cấp, sản xuất và phân phối; Chi phí hữu hình và chi phí vô hình; Sắp xếp kho hàng và các dự án theo yêu cầu về hoạt động hậu cần. Theo

Lucas Malcolm (2013), mục đích của KTQT hàng tồn kho trong DN là để tích lũy, phân loại, đánh giá, tính toán và phân tích chi phí HTK kết nối với kế hoạch sản xuất và mục tiêu chiến lược của DN. Trên cơ sở đó, mô hình chung của KTQT hàng tồn kho bao gồm các nội dung cơ bản sau: Phân loại HTK, xác định chi phí HTK và hệ thống ghi sổ kế toán; Hệ thống tính toán, phân bổ chi phí HTK và xử lý quy trình kiểm soát chi phí; Hệ thống phân tích và đánh giá HTK; Hệ thống báo cáo kế toán chi tiết cho HTK.

Trong các DN Pháp, kế toán quản trị HTK được coi là một công cụ trong hệ thống quản trị DN vì vậy tổ chức KTQT hàng tồn kho được thực hiện tích hợp cùng với hệ thống quản trị nguồn lực (ERP), hệ thống quản trị thông tin (IMIS)... Tính năng quản lý HTK của ERP liên kết trực tiếp với bộ phận kế toán và bán hàng giúp hai bộ phận này nhanh chóng lên đơn hàng, báo giá và lập hợp đồng; mang lại sự hài lòng cho khách hàng. Theo nghiên cứu của Tamas Vamosi (2005), kết quả từ việc thay đổi, kiểm soát các quá trình sản xuất, các nguồn vật liệu đầu vào đã giúp các DNSX ở Pháp tiết kiệm chi phí hàng năm khoảng 100,000 euro và tăng năng suất sản xuất thêm 30%. Nhờ việc áp dụng phương pháp quản trị HTK tối ưu đã giúp các DN này giảm chi phí rất lớn, so sánh số liệu chi phí năm 2003 với 1993 cho thấy giảm chi phí vốn tới hơn 50%, giảm chi phí hoạt động 35%, tiết kiệm 28 triệu euro cho chi phí tồn trữ.

2.4.3. Kinh nghiệm tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong doanh nghiệp ở Mỹ

Mỹ là một quốc gia có bề dày phát triển kế toán quản trị HTK cả về lý luận và thực tiễn. Các DN tại Mỹ luôn coi KTQT hàng tồn kho như là một yếu tố không thể thiếu trong công việc của một kế toán DN. Các tài khoản được thiết kế để tối ưu hóa chi phí HTK. Hệ thống xác định và ghi sổ HTK yêu cầu cung cấp thu thập và cung cấp thông tin chính xác về chi phí phát sinh. Trong các DN, hệ thống này có thể được tích hợp với hệ thống KTTC hoặc có thể tách biệt, các bộ phận thực hiện từng phần hành công việc theo chức trách nhiệm vụ được phân công. Nếu DN lựa chọn KTQT hàng tồn kho được tích hợp với KTTC thì kế toán cần phải mở sổ chi tiết các tài khoản HTK nhằm kiểm soát và phân tích các khoản mục chi phí liên quan.

Tại Mỹ, phần lớn các DNSX tổ chức phân loại HTK thông qua kỹ thuật ABC để cắt giảm chi phí cho HTK một cách có hiệu quả. Việc sắp xếp và phân loại HTK như một phần của KTQT để tạo thuận lợi trong việc xây dựng và điều chỉnh đầy đủ các thông tin mà nhà quản trị DN cần thiết. Trong nghiên cứu của Fung (2012), bằng việc áp dụng mô hình lượng đặt hàng kinh tế EOQ, phương pháp phân loại HTK theo kỹ thuật ABC trong quản lý kế toán HTK tại công ty Cordenos- DN chuyên về sản xuất giấy mỹ

thuật, giúp công ty tiết kiệm chi phí hàng năm: Giảm chi phí phế liệu từ \$630.000/năm xuống \$54.000/năm; Giảm thời gian luân chuyển HTK từ 3 tháng xuống 2 tuần; thời gian đặt mua NVL giảm từ 7 ngày xuống 3 ngày. Kế toán quản trị HTK hỗ trợ việc đầu tư hiệu quả tại công ty giấy này: chi phí HTK trong phân tích chỉ số IRR trong 5 năm tăng từ 2,6 lên tới 35% do việc tiết kiệm tiền hàng năm từ dự án cao gấp 3 lần so với ước tính ban đầu. Fung (2012) chỉ ra rằng quá trình triển khai tổ chức KTQT hàng tồn kho tại các doanh nghiệp Hoa Kỳ được thực hiện thông qua 4 bước là: Định hình các hoạt động về HTK được thực hiện trong DN thông qua dự toán chiến lược; xác định chi phí từng hoạt động; lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí của các hoạt động chung theo mối quan hệ trực tiếp với sản phẩm cuối cùng và phân bổ chi phí hoạt động cho HTK thông qua tiêu thức phù hợp. Nhờ áp dụng mô hình này, nhiều công ty tại Mỹ đã có thể tạo ra lợi thế cạnh tranh về chi phí và liên tục tạo thêm giá trị cho cổ đông và khách hàng.

Kinh nghiệm vận dụng kế toán quản trị HTK trong các DN ở các nước trên thế giới cho thấy mặc dù các lý thuyết về kế toán quản trị HTK có những bước phát triển rất dài nhưng việc áp dụng các phương pháp đó vào thực tế ở mỗi quốc gia rất đa dạng, phụ thuộc vào môi trường kinh doanh, điều kiện kinh tế, nhu cầu của nhà quản trị và trình độ các nhân viên kế toán.

**** Bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam:***

Ở Việt Nam, khái niệm về KTQT được hình thành và phát triển khoảng hơn 20 năm nay. Ngày 12/6/2006 Bộ Tài chính đã ban hành thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng KTQT trong các DN, tuy nhiên việc thực thi kế toán quản trị HTK trong các DN Việt Nam hiện nay rất hạn chế. Chính vì vậy, mặc dù được tiếp cận với nhiều lý thuyết KTQT hiện đại nhưng việc áp dụng những lý thuyết đó vào thực tiễn hoạt động của các DN nước ta là một vấn đề thực sự khó khăn. Từ các nghiên cứu về tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN tại một số quốc gia trên thế giới có thể rút ra một số bài học kinh nghiệm cho các DN Việt Nam như sau:

Một là: Các DN trên thế giới đều nhận thức KTQT là công cụ quan trọng để nâng cao hiệu quả quản lý HTK, phục vụ đắc lực cho các chức năng quản trị nhất là việc cung cấp thông tin hữu ích cho quá trình ra quyết định. Do ảnh hưởng của nhiều yếu tố khác nhau nên nội dung và cách thức tổ chức KTQT hàng tồn kho của các DN có qui mô khác nhau tại một số quốc gia không hoàn toàn giống nhau. DN Việt Nam nên tổ chức KTQT hàng tồn kho theo mô hình kết hợp KTQT và KTTC trong cùng một hệ thống kế toán bởi mô hình này cho phép kế thừa được những nội dung của KTTC đã

có. Thực chất KTTC và KTQT hàng tồn kho đều nghiên cứu tình hình và sự biến động của HTK, kết quả của hoạt động, song KTQT cung cấp hệ thống thông tin chi tiết, kịp thời về HTK để các nhà quản trị đưa ra các quyết định hiệu quả.

Hai là: Cần thiết phải nâng cao nhận thức về tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN. Thiếu nhu cầu thông tin và kiến thức đầy đủ về KTQT hàng tồn kho là thiếu một phương thức quan trọng để nâng cao tính chất cạnh tranh của các công ty không những trong nước mà còn ở góc độ toàn thế giới.

Ba là: Ngoài việc nâng cao nhận thức, xây dựng đội ngũ người làm chuyên trách về KTQT hàng tồn kho, các DN cần chú trọng công tác ứng dụng công nghệ thông tin, trang bị các phần mềm ứng dụng tiện ích cho việc xử lý các dữ liệu khá chi tiết và đa dạng của KTQT hàng tồn kho.

Bốn là: Áp dụng hệ thống quản trị nguồn lực (ERP) và kỹ thuật phân loại HTK theo phương pháp ABC giúp DN tiếp cận nguồn thông tin quản trị đáng tin cậy, chính xác và kịp thời. Nguồn dữ liệu từ các phòng ban sẽ được tập trung vào một cơ sở dữ liệu duy nhất và được chia sẻ dùng chung một cách dễ dàng giữa tất cả các bộ phận dựa vào tính năng phân quyền. Do vậy, việc áp dụng phần mềm và kỹ thuật này trong tổ chức KTQT hàng tồn kho sẽ trở nên chính xác hơn, giảm thiểu những thất thoát, sai sót trong quản lý HTK.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Chương 2 của luận án đã hệ thống hóa một số vấn đề lý luận cơ bản về tổ chức kế toán quản trị HTK trong DN bao gồm: các khái niệm về KTQT, tổ chức KTQT, tổ chức KTQT hàng tồn kho, HTK. Đồng thời, trong chương 2 cũng đã hệ thống hóa các nội dung tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN: tổ chức nhân sự thực hiện KTQT; tổ chức thông tin KTQT hàng tồn kho; tổ chức kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho, ứng dụng CNTT trong tổ chức KTQT hàng tồn kho. Tác giả cũng đã chỉ ra các lý thuyết liên quan và yếu tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN. Những vấn đề lý luận cơ bản này sẽ là nền tảng để tác giả nghiên cứu và phản ánh thực trạng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy ở chương 3 của luận án.

CHƯƠNG 3

KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU THỰC TRẠNG TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ HÀNG TỒN KHO TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GIẤY VIỆT NAM

3.1. Tổng quan về các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam

3.1.1. Đặc điểm hình thành và tốc độ tăng trưởng của các doanh nghiệp sản xuất giấy

Ngành giấy Việt Nam được hình thành và phát triển từ năm 1912, nhà máy sản xuất bột giấy đầu tiên bằng phương pháp công nghiệp đi vào hoạt động với công suất 4.000 tấn giấy/năm tại Việt Trì. Trong thập niên 1960 nhiều nhà máy giấy được đầu tư xây dựng như nhà máy giấy Việt Trì với công suất 18.000 tấn/năm đi vào hoạt động năm 1961, nhà máy bột giấy Vạn Điểm năm 1962 với công suất 1.200 tấn/năm, nhà máy giấy Đồng Nai năm 1961 với công suất 20.000 tấn/năm, nhà máy giấy Tân Mai năm 1963 với công suất 18.000 tấn/năm. Năm 1975, tổng công suất thiết kế của ngành giấy Việt Nam là 72.000 tấn/năm nhưng do ảnh hưởng của chiến tranh và mất cân đối giữa sản lượng bột giấy và giấy nên sản lượng giấy chỉ đạt 28.000 tấn/năm. Năm 1982, nhà máy giấy Bãi Bằng do chính phủ Thụy Điển tài trợ đi vào sản xuất với công suất thiết kế 53.000 tấn bột giấy/năm và 55.000 tấn giấy/năm, đánh dấu một bước phát triển mới của ngành giấy Việt Nam. Đây là nhà máy hiện đại, với dây chuyền khép kín từ sản xuất bột giấy ra giấy thành phẩm, sử dụng công nghệ cơ - lý và tự động hoá. Bên cạnh đó, nhà máy còn xây dựng được vùng nguyên liệu, cơ sở hạ tầng, cơ sở phụ trợ như điện, hoá chất, trường đào tạo nghề phục vụ cho hoạt động sản xuất.

Hiện nay ở Việt Nam chỉ sản xuất được các loại sản phẩm như giấy in, giấy in báo, giấy bao bì công nghiệp thông thường, giấy vàng mã, giấy vệ sinh chất lượng thấp, giấy tissue chất lượng trung bình... còn các loại giấy và các công nghệ kỹ thuật như giấy kỹ thuật điện- điện tử, giấy sản xuất thuốc lá, giấy in tiền, giấy in tài liệu bảo mật vẫn chưa sản xuất được. Theo tài liệu của Tổng cục thống kê năm 2017, Việt Nam có khoảng 313 DNSX giấy, đa phần là các DN vừa và nhỏ, hộ sản xuất cá thể. Toàn ngành có 32% DN đạt công suất dưới 1000 tấn/năm; 35% DN có công suất dưới 10.000 tấn/ năm; 11,2% DN có công suất từ 10.000 đến dưới 100.000 tấn/năm và chỉ có 3 DN đạt công suất trên 100.000 tấn /năm.

Ngành giấy Việt Nam có vai trò quan trọng trong phát triển văn hoá, giáo dục, kinh tế - xã hội của đất nước và đóng góp một phần trong việc xoá đói - giảm nghèo

thông qua việc tạo việc làm từ các dự án trồng rừng nguyên liệu. Ngành giấy có những bước phát triển vượt bậc, sản lượng giấy tăng trung bình 17%/năm trong giai đoạn 2013 - 2017 (bảng 3.1). Năm 2018, sản lượng ngành giấy đạt trên 3,674 triệu tấn giấy và 484.300 tấn bột giấy. Tuy nhiên sản lượng giấy mới chỉ đáp ứng được 58% nhu cầu tiêu dùng, nước ta phải nhập khẩu hơn 2.081 triệu tấn (chủ yếu là giấy bao bì, giấy trắng, giấy cao cấp sử dụng trong công nghiệp), trị giá 1.350 triệu USD.

Bảng 3.1: Doanh thu ngành giấy giai đoạn 2013 - 2017

Chỉ tiêu	2013	2014	2015	2016	2017
Doanh thu (triệu đồng)	2.473	2.604	2.960	3.679	8.443
Tốc độ tăng trưởng bình quân (%)	10,85	5,19	13,78	24,3	129,45
Lợi nhuận ngành (triệu đồng)	(16.370)	(23.711)	(43.906)	(28.729)	34.377
Lợi nhuận bình quân trên tổng số lao động (triệu đồng/người/năm)	(12,195)	(1,598)	(3,035)	(1,681)	11,159

(Nguồn: Hiệp hội Giấy và bột giấy Việt Nam, 2017)

Ngành giấy Việt Nam tạo công ăn việc làm cho nhiều người lao động, hỗ trợ nhiều ngành kinh tế quan trọng, cung cấp nhiều sản phẩm quan trọng cho đời sống xã hội và sản xuất của nền kinh tế, đóng góp vào sự phát triển chung của đất nước.

3.1.2. Đặc điểm về công nghệ, nguyên liệu, sản phẩm và thị trường của các doanh nghiệp sản xuất giấy

3.1.2.1. Đặc điểm về công nghệ

Trong sản xuất bột giấy – nguyên liệu cơ bản trong sản xuất giấy có rất nhiều phương pháp được áp dụng, trong đó có ba phương pháp cơ bản sau:

+ Phương pháp sử dụng hoá chất: có chi phí sản xuất cao hơn phương pháp sản xuất giấy bằng cơ - lý và tái chế giấy loại nhưng chất lượng và độ trắng của giấy tốt hơn. Phương pháp này sử dụng khá nhiều hoá chất và năng lượng nên gây ảnh hưởng tiêu cực đến môi trường.

+ Phương pháp cơ - lý: có thể thu hồi được tới 95% lượng xơ sợi gỗ nhưng không thể làm mất chất gỗ (chất làm cho giấy có màu nâu hoặc vàng). Loại bột giấy này có thể dùng làm giấy in báo hoặc các sản phẩm không đòi hỏi chất lượng cao.

+ Phương pháp tái chế giấy loại: đây là phương pháp mực in được tách ra khỏi các sợi nhờ vào hoá chất (xút, phèn, nhựa thông, hoá chất tẩy trắng). Phương pháp này có chi phí đầu tư và sản xuất thấp hơn các phương pháp trên.

- Về phương pháp sản xuất: Sản phẩm giấy với nguyên liệu chính là các loại bột như bột sợi ngắn, bột sợi dài, bột lẻ tissue cộng các loại hóa chất như chất làm mềm, chất phủ lô, chất tách lô, chất tăng trắng, chất chống bám dính được pha trộn với tỷ lệ đúng quy định để sản xuất ra các loại giấy tiêu chuẩn chất lượng.

- Về trang thiết bị: các thiết bị máy móc của dây chuyền có công suất rất lớn. dây chuyền sản xuất giấy của các công ty là dây chuyền hiện đại, với công suất 10.000 tấn/năm, các công đoạn sản xuất khép kín và liên hoàn.

- Về bố trí mặt bằng: mặt bằng nhà xưởng rộng, thoáng, bố trí hợp lý các máy móc thiết bị, kho bãi thuận lợi cho việc nhập xuất vật tư và thành phẩm.

- Về an toàn lao động: công tác an toàn lao động được các công ty rất chú trọng do máy móc thiết bị có kích thước lớn vận hành đặc biệt ở khu vực máy nghiền. Công tác phòng chống cháy nổ được đặc biệt chú trọng do đặc thù giấy rất dễ cháy.

3.1.2.2. Đặc điểm về nguyên liệu

Nguyên liệu đóng vai trò quan trọng trong sản xuất bột giấy và giấy trên cả hai phương diện chi phí và chất lượng. Nguyên liệu chính để sản xuất bột giấy là sợi xenlulo, có hai nguồn chính là từ gỗ và phi gỗ.

- Nguyên liệu từ gỗ là các loài cây lá rộng (bạch đàn, trầm, mỡ...) hoặc lá kim (vân sam, thông, thông rụng lá). Nếu sản xuất giấy bằng nguyên liệu bột giấy từ gỗ, chi phí cho nguyên liệu chiếm từ 70% - 80% giá thành sản phẩm.

- Nguyên liệu từ phi gỗ như các loại tre nứa, phế phẩm của sản xuất công - nông nghiệp như rơm rạ, bã mía, cỏ, gai... và một phần không nhỏ từ giấy tái sinh. Nguyên liệu để sản xuất bột giấy từ các loại phi gỗ là sản phẩm của ngành lâm nghiệp có chi phí sản xuất thấp nhưng không phù hợp với các DN có công suất lớn do nguyên liệu loại này phụ thuộc rất lớn vào điều kiện thiên nhiên và thời gian thu hoạch, được cung cấp theo mùa vụ và khó khăn trong việc cất trữ. Các DNSX giấy có kế hoạch thu mua dự trữ HTK để đảm bảo sản xuất được diễn ra liên tục.

Giấy tái sinh ngày càng được sử dụng nhiều làm nguyên liệu cho ngành giấy do góp phần làm giảm tiêu hao các loại nguyên nhiên vật liệu như gỗ, than, điện, hoá chất... Giá thành bột giấy sản xuất từ giấy tái sinh luôn rẻ hơn so với sản xuất từ nguồn nguyên liệu nguyên thủy vì giá vận chuyển, thu mua và quá trình xử lý thấp hơn, vốn đầu tư cho dây chuyền xử lý giấy tái sinh cũng thấp hơn so với dây chuyền sản xuất bột giấy từ nguyên liệu nguyên thủy. Tuy nhiên, loại NVL này ở nước ta phần lớn do các cơ sở, DN tư nhân thu gom, phân loại và cung cấp nên chất lượng không

thực sự đồng nhất, nguồn cung không ổn định khiến cho DN khó kiểm soát giá cả. Đối với việc nhập khẩu giấy phế liệu làm nguyên liệu yêu cầu DN phải ký quỹ 20% tổng giá trị lô hàng, thủ tục nhập khẩu phức tạp làm tăng chi phí cho DN, đồng thời làm giảm tính chủ động của DN.

Theo thống kê của Hiệp hội giấy và bột giấy Việt Nam - VPPA (2018), tại Việt Nam, năng lực sản xuất bột giấy trong nước khoảng 210.000 tấn/năm bột giấy sợi ngắn (BHKP) và cũng chỉ đáp ứng được khoảng 56% nhu cầu về bột sợi ngắn, bột sợi dài BSKP và BCTMP phải nhập khẩu 100%. Do đó ngành công nghiệp giấy luôn phải phụ thuộc vào nguồn nguyên liệu nhập khẩu. Hiện nay mới có Công ty CP giấy Bãi Bằng và Công ty CP Giấy Tân Mai chủ động đáp ứng được 80% tổng số bột cho sản xuất giấy của mình. Ngành giấy Việt Nam cũng không có các DN sản xuất bột giấy thương mại, chỉ có các DN sản xuất bột phục vụ cho chính việc sản xuất giấy của DN đó.

Công ty CP giấy Bãi Bằng và giấy Việt Trì là 2 công ty duy nhất hiện nay sản xuất được bột giấy tẩy trắng để sản xuất giấy in, giấy viết. Chất lượng bột giấy đáp ứng cho sản xuất giấy in có chất lượng xấp xỉ giấy in cùng loại trong khu vực. Bột hóa nhiệt cơ (CTMP) là một trong những sản phẩm phổ biến trong sản xuất giấy nhưng mới chỉ có Công ty CP giấy Tân Mai đầu tư, sản xuất.

Một trong những khó khăn chung của ngành giấy Việt Nam là sự phân tán của các vùng nguyên liệu và trung tâm sản xuất. Nếu như vùng nguyên liệu tập trung chủ yếu ở miền Bắc và miền Trung thì trung khu sản xuất chính lại tập trung phần lớn ở miền Nam. Do đó, quá trình vận chuyển nguyên liệu đến các nhà máy sản xuất khá tốn kém và mất thời gian. Điều này ảnh hưởng lớn đến hoạt động tính giá HTK của các DN giấy, trong đó chủ yếu là sự gia tăng chi phí vận chuyển NVL.. Theo số liệu của một số công ty giấy, giá nguyên liệu giấy chịu tác động của thay đổi giá cước vận chuyển đã tăng 5% so với giai đoạn trước khi tăng giá trong năm 2017.

Bên cạnh đó, biến động giá nguyên vật liệu có sự ảnh hưởng trực tiếp đến hoạt động tính giá HTK của các DN giấy. Trong năm 2018, khi giá nguyên liệu giấy có sự sụt giảm đáng kể do chịu tác động của khủng hoảng tài chính toàn cầu, một số DN giấy đã gia tăng việc mua nguyên liệu giấy để tích trữ và chuẩn bị cho các kế hoạch phát triển trong tương lai (Tạp chí Công nghiệp giấy, 2018). Các DN đã điều chỉnh cách thức tính giá HTK để chuẩn bị cho chiến lược kinh doanh mới. Sự sụt giảm trong giá của nguyên liệu giấy tạo nên một động lực gia tăng HTK tại một số DN và có ảnh

hưởng trực tiếp đến tính giá HTK tại các DN này. Trong khi đó, tại một số DN có quy mô nhỏ, tính giá HTK chịu ảnh hưởng theo chiều hướng ngược lại, các DN hướng đến việc giảm bớt lượng hàng tồn kho, thay đổi phương thức tính giá để phù hợp với điều kiện kinh doanh và chiến lược của công ty mình trong thời điểm thị trường ảm đạm.

3.1.2.3. Đặc điểm về sản phẩm và thị trường

Sản phẩm giấy bao gồm nhiều chủng loại với các công dụng khác nhau, được chia thành 4 nhóm:

Nhóm 1: Giấy dùng cho in, viết (giấy in báo, giấy in và viết...)

Nhóm 2: Giấy dùng trong công nghiệp (giấy bao bì, giấy chứa chất lỏng ...)

Nhóm 3: Giấy dùng trong gia đình (giấy ăn, giấy vệ sinh...)

Nhóm 4: Giấy dùng cho văn phòng (giấy fax, giấy in hóa đơn...)

Với nhóm giấy làm bao bì, nhóm giấy in và giấy viết, giấy in báo, các DN trong nước mới chỉ cung cấp được các sản phẩm chất lượng thấp, các sản phẩm chất lượng cao (giấy cách điện, giấy lọc...) đều phải nhập khẩu toàn bộ với khối lượng lớn.

Với mảng giấy tissue, các DN cơ bản chiếm lĩnh được thị trường nội địa và xuất khẩu một phần. Giấy vàng mã chủ yếu là xuất khẩu sang Đài Loan, Nhật Bản. Như vậy trong những năm tới, triển vọng phát triển tiềm năng sẽ nằm ở mảng phân khúc giấy in báo, giấy in viết và giấy làm bao bì. Tổng công suất năm 2018 của cả nước đạt 3,674 triệu tấn, cao gấp 3 lần tổng công suất năm 2000. Năm 2018 sản lượng sản xuất giấy đạt 1.210,7 ngàn tấn, giảm nhẹ 1,4% so với năm 2017 do nhu cầu tiêu thụ giấy bị hưởng bởi khủng hoảng kinh tế và hoạt động nhập khẩu tăng mạnh do thuế nhập khẩu giấy giảm từ 5% xuống 3%. Tính trung bình trong giai đoạn 2001 - 2018, sản lượng sản xuất giấy tăng khoảng 16%/năm, trong đó mảng giấy bao bì - nhóm sản phẩm chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng sản lượng ngành giấy - có tốc độ tăng trưởng cao nhất với tốc độ tăng trung bình 27%, giấy Tissue tăng 22%, giấy in viết tăng 11,6%, giấy in báo tăng 8,95% và giấy vàng mã tăng 1,4% (Tạp chí Công nghiệp giấy, 2018).

Đối với từng phân khúc sản phẩm cụ thể đều có những DN lớn chiếm lĩnh thị phần. Mảng giấy in viết, Tổng công ty giấy Việt Nam chiếm thị phần lớn nhất (26,28%), tiếp theo là Công ty cổ phần giấy Tân Mai (23,7%). Mảng giấy in báo, CTCP giấy Tân Mai chiếm vị trí dẫn đầu với 52,23% thị phần. Công ty giấy Sài Gòn dẫn đầu trong mảng giấy Tissue trong khi Công ty TNHH Chánh Dương chiếm thị phần lớn nhất trong mảng giấy bao bì. Tuy nhiên, ngay trong từng phân khúc, thị phần

các DN dẫn đầu cũng giảm dần do cạnh tranh ngày càng tăng cao (Viện Công nghiệp giấy và xenlulo, 2018). Xét đến sự biến động thị trường gần nhất là từ đầu tháng 08/2018, các DN giấy Trung Quốc đã ký hợp đồng dài hạn để nhập khẩu toàn bộ giấy làm bao bì của nước ta. Một số công ty giấy Việt Nam đã nhanh chóng có kế hoạch để tận dụng cơ hội, trước mắt là gia tăng lượng HTK của công ty. Tính đến nay, mức tăng giá của bao bì giấy đã khoảng trên 15% so với cùng kỳ năm ngoái và dự báo vẫn còn tăng, ảnh hưởng trực tiếp đến lượng sản xuất và tiêu thụ của các DN giấy Việt Nam. Bộ phận kế toán của các công ty giấy luôn phải cập nhật giá cả để hoàn thiện công tác tính giá HTK (Tạp chí Công nghiệp Giấy, 2018). Chẳng hạn như tại công ty CTCP Giấy Miza, kế toán trưởng cho biết trong tháng 10 năm 2018, giá giấy bao bì đã thay đổi theo chiều hướng tăng đến 3 lần, công tác kế toán HTK được thực hiện liên tục để cung cấp đầy đủ thông tin thị trường cho lãnh đạo công ty phục vụ ra quyết định kinh doanh.

3.1.2.4. Đặc điểm qui trình sản xuất giấy

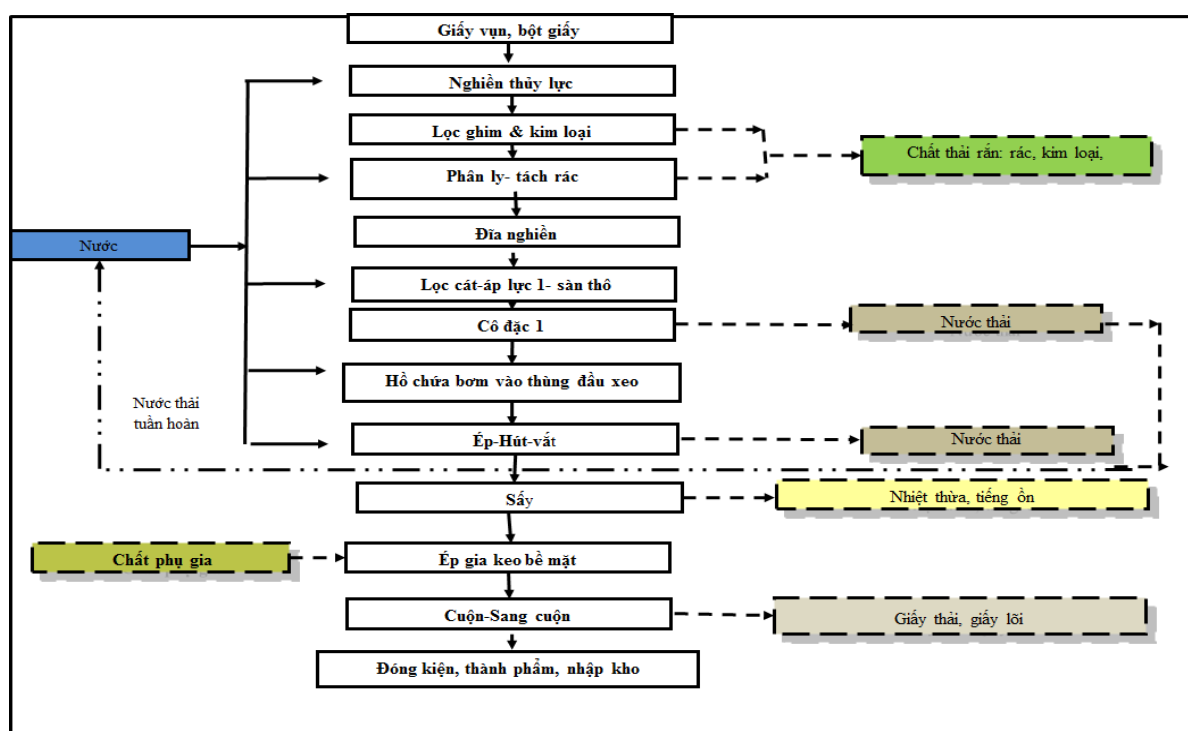
Các DNSX giấy ở nước ta có qui trình sản xuất như sau:

- Bột tằm được chuyển tới máy nghiền thủy lực qua băng tải, sau khi nghiền chuyển vào bể chứa để lọc cát ở nồng độ cao. Sau đó bột này được nghiền một lần nữa rồi chuyển sang bể chứa để sẵn sàng cho quá trình trộn với các hoạt chất phụ gia.

- Giấy lẻ được đưa vào máy nghiền thủy lực để được nghiền nát, sau đó chuyển sang máy đánh để làm tơi bột giấy, rồi bột tiếp tục được đưa vào một bể chứa và được lọc cát ở nồng độ cao sẵn sàng để trộn với hoạt chất phụ gia.

- Hai loại bột trên được đưa vào bể trộn với hoạt chất phụ gia theo tỷ lệ kỹ thuật nhất định và sau đó được chuyển sang bể máy rồi được lọc cát một lần nữa. Các hoạt chất phụ gia lại được cho vào hỗn hợp bột giấy và được chuyển sang máy sàng áp lực, sau đó chuyển vào máy xeo để tạo thành giấy. Giấy được máy xếp lại và ép gọn gàng theo kích thước định sẵn.

- Sau đó giấy có thể được chuyển sang gia công thành giấy thành phẩm khác hoặc được cuộn thành các cuộn lớn để làm giấy nguyên liệu cho các sản phẩm khác.



Sơ đồ 3.1: Quy trình công nghệ sản xuất giấy

(Nguồn: Phòng Kỹ thuật - Công ty CP giấy Miza, 2018)

3.1.3. Cơ cấu sản lượng và qui mô vốn kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất giấy

3.1.3.1. Cơ cấu của các doanh nghiệp sản xuất giấy

Theo số liệu thống kê năm 2018 của Viện công nghiệp giấy và xenlulo, cơ cấu sản lượng ngành giấy Việt Nam khá phân tán khi công suất của các nhà máy giấy rất nhỏ, phần lớn dưới 100.000 tấn/năm. Hiện nay chỉ có 3 DN có công suất từ 100.000 tấn năm là Công ty giấy Bãi Bằng, Công ty cổ phần Giấy Tân Mai và Công ty TNHH giấy Chánh Dương (bảng 3.2). Năng lực sản xuất giấy và bột giấy tập trung chủ yếu ở Nam Bộ và trung tâm Bắc Bộ (chiếm hơn 65% thị phần theo công suất).

Bảng 3.2: Cơ cấu các DNSX giấy theo công suất

TT	Công suất (tấn/năm)	Số lượng DN	Bột giấy		Giấy	
			Công suất	Tỷ lệ (%)	Công suất	Tỷ lệ (%)
1	>100.000	03	158.000	37,68	323.000	21,26
2	50.000-100.000	10	0	0	166.000	10,92
3	20.000- 50.000	10	32.050	7,64	267.300	17,59
4	10.000- 20.000	23	75.000	17,89	284.050	17,9
5	5.000- 10.000	28	44.500	10,61	118.900	7,82
6	< 5.000	98	82.550	19,68	215.130	14,15
7	<1.000	139	23.820	5,68	71.570	4,71
	Tổng	313	419.320	100	1.519.950	100

(Nguồn: Viện công nghiệp giấy và xenlulo, 2018)

Cơ cấu về thành phần kinh tế chịu tác động của kinh tế thị trường. Theo số liệu Điều tra DN của Tổng cục Thống kê Việt Nam, năm 2018 ngành giấy Việt Nam có hơn 313 DN với các loại hình sở hữu khác nhau (bảng 3.3).

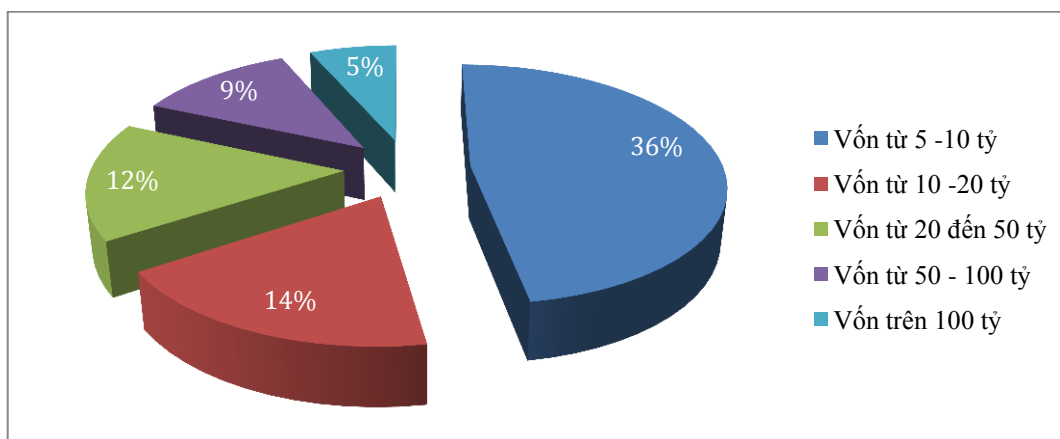
Bảng 3.3: Cơ cấu sở hữu loại hình DNSX giấy Việt Nam

STT	Loại hình DN	Số lượng	Tỷ trọng
1	DN Nhà nước trung ương	4	3,84%
	DN Nhà nước địa phương	6	
	Công ty cổ phần có vốn nhà nước > 50%	2	
2	Hợp tác xã	18	92%
	DN tư nhân	102	
	Công ty TNHH có vốn nhà nước <50%	118	
	Công ty cổ phần không có vốn nhà nước	29	
	Công ty cổ phần có vốn nhà nước <50%	21	
3	DN có 100% vốn nước ngoài	13	4,16%
	Tổng số	313	100%

(Nguồn: Tổng cục Thống kê Việt Nam, 2018)

3.1.3.2. Qui mô vốn kinh doanh của các doanh nghiệp sản xuất giấy

Theo kết quả điều tra năm 2018 của tác giả cho thấy, đa số các DN giấy được điều tra có qui mô vốn ở mức vừa và nhỏ (vốn từ 5 tỷ đến dưới 100 tỷ), số lượng các DN có nguồn vốn lớn trên 100 tỷ chiếm tỷ lệ khá khiêm tốn (hình 3.2)



Biểu đồ 3.1: Thống kê qui mô vốn kinh doanh của các DNSX giấy Việt Nam

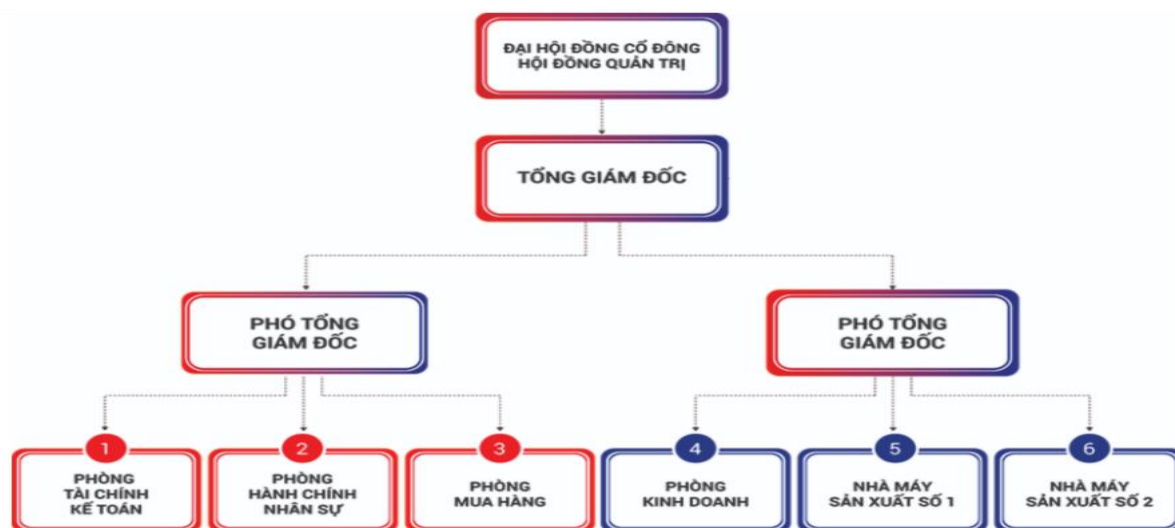
(Nguồn: tác giả tổng hợp)

3.1.4. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý trong các doanh nghiệp sản xuất giấy

Trong 41 DNSX giấy khảo sát, có 29 công ty cổ phần chiếm 70,7%, 11 công ty trách nhiệm hữu hạn chiếm 26,8% và 01 DN tư nhân chiếm 2,5%. Trong các công ty cổ phần, đứng đầu là Đại hội cổ đông, chịu trách nhiệm quản lý lớn nhất là Tổng giám

độc, tiếp theo là các bộ phận chức năng, nhà máy/phân xưởng sản xuất. Đại diện cho mô hình này là Công ty CP giấy Miza (sơ đồ 3.2). Đối với công ty TNHH và tư nhân, không có Đại hội đồng cổ đông và hội đồng quản trị, một số ít DN lập hội đồng thành viên hoặc sẽ thành lập trong tương lai theo chiến lược phát triển của công ty.

Tính đến thời điểm hiện nay, 90% các DNSX giấy đã được cổ phần hóa. Việc thực hiện cổ phần hóa phần nào giúp các DN chủ động hơn trong các chiến lược kinh doanh cũng như tổ chức hoạt động của mình.



Sơ đồ 3.2: Tổ chức bộ máy quản lý trong Công ty CP giấy Miza

(Nguồn: Công ty CP giấy Miza, 2018)

Đại hội đồng cổ đông là cơ quan quyết định cao nhất của công ty. Tiếp theo là hội đồng quản trị là cơ quan quản lý, có quyền nhân danh công ty để quyết định mọi vấn đề liên quan đến mục đích, quyền lợi của công ty không thuộc thẩm quyền của Đại hội đồng cổ đông như: quyết định chiến lược, kế hoạch phát triển trung hạn và kế hoạch kinh doanh hàng năm của công ty, quyết định giải pháp phát triển thị trường, tiếp thị và công nghệ thông qua một số hợp đồng có giá trị lớn bổ nhiệm, miễn nhiệm, cách chức, ký hợp đồng, chấm dứt hợp đồng đối với Giám đốc và người quản lý quan trọng khác do điều lệ công ty quy định.

- Tổng Giám đốc: Là người lãnh đạo, điều hành chung mọi hoạt động của công ty, chịu mọi trách nhiệm trước pháp luật về mọi vấn đề liên quan đến công ty.

- Phó giám đốc: Là người hỗ trợ và giúp việc cho giám đốc về các mặt công tác được giao và chịu trách nhiệm trước giám đốc về kết quả thực hiện công việc.

- Phòng kế toán: có nhiệm vụ hạch toán kết quả sản xuất kinh doanh trong kỳ, thống kê, lưu trữ, cung cấp các số liệu thông tin chính xác, kịp thời đầy đủ tình hình

sản xuất kinh doanh của công ty trong mọi thời điểm cho giám đốc và các bộ phận có liên quan. Đồng thời phòng hướng dẫn chỉ đạo và kiểm tra các phòng ban trong công ty thực hiện đầy đủ chế độ ghi chép, hạch toán và quản lý kinh tế tài chính, lập các báo cáo tài chính theo quy định của Nhà nước.

- Phòng hành chính nhân sự: có nhiệm vụ tổ chức sắp xếp bộ máy nhân sự, thực hiện đầy đủ chính sách của người lao động, xây dựng tham mưu về tiêu chuẩn lương, thưởng, bảo hiểm, đảm bảo đời sống văn hóa tinh thần cho cán bộ công nhân viên.

- Phòng mua hàng: có nhiệm vụ quản lý, sắp xếp kho hàng, chịu trách nhiệm về số liệu nhập, xuất, tồn để báo cáo cho bộ phận bán hàng và nhà máy sản xuất biết để kịp thời xử lý. Đồng thời phòng còn có trách nhiệm mua hàng theo các đơn hàng đã được ký duyệt của ban lãnh đạo.

- Phòng kinh doanh: có nhiệm vụ là tìm kiếm đối tác kinh doanh, lập kế hoạch kinh doanh. Là bộ phận tham mưu cho Ban giám đốc và lãnh đạo công ty về việc xây dựng kế hoạch thị trường chịu trách nhiệm giao dịch. Đồng thời phối hợp với các phòng ban khác để thực hiện các hợp đồng kinh doanh khi được giao nhiệm vụ, tăng cường các mối quan hệ mở rộng thị trường tiêu thụ và xác định các thị trường mục tiêu.

- Nhà máy sản xuất: thực hiện sản xuất sản phẩm của công ty.

Việc xây dựng mô hình tổ chức quản lý của các DNSX giấy là phù hợp với nhu cầu quản lý, giúp quá trình điều hành các hoạt động chung của DN được thuận lợi, nhanh chóng, đáp ứng nhu cầu thị trường.

3.1.5. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp sản xuất giấy

3.1.5.1. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán

Xuất phát từ đặc điểm quản lý và qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm của các DNSX giấy, bộ máy quản lý được tổ chức theo mô hình trực tuyến chức năng và toàn bộ hoạt động sản xuất giấy được tập trung tại công ty và các phân xưởng sản xuất. Thực tế khảo sát 41 DNSX giấy, có 85,36% ý kiến trả lời DN tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức tập trung. Theo hình thức này, bộ máy kế toán được tổ chức tập trung tại phòng kế toán của DN, thực hiện toàn bộ công việc kế toán từ tiếp nhận, kiểm tra xử lý chứng từ, ghi sổ kế toán, kiểm tra kế toán, lập báo cáo tài chính, tổ chức bảo quản, lưu trữ hồ sơ, chứng từ kế toán và cung cấp thông tin kinh tế cho ban giám đốc. Có 14,64% ý kiến trả lời DN tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức vừa tập trung vừa phân tán. Theo đó, tại các công ty có đơn vị hạch toán độc lập sẽ tổ chức bộ máy kế toán riêng, thực hiện hạch toán các nghiệp vụ phát sinh tại đơn vị, định kỳ lập báo cáo

kế toán gửi về phòng Kế toán của tổng công ty. Phòng Kế toán của tổng công ty sẽ tổng hợp và lập báo cáo toàn tổng công ty.

Phòng kế toán trong các DNSX giấy có vị trí quan trọng trong cơ cấu tổ chức của đơn vị giúp giám đốc quản lý công tác tài chính kế toán với những nhiệm vụ sau: Tổ chức nghiệp vụ kế toán trong toàn công ty, lựa chọn hình thức kế toán thích hợp, đề xuất, soạn thảo và trao đổi cùng các phòng ban khác giúp giám đốc ban hành theo quy định cụ thể của công ty về tài chính kế toán. Cân đối các nguồn vốn phục vụ đầu tư và sản xuất kinh doanh. Thực hiện lập báo cáo kế toán quý, năm theo quy định của Nhà nước và các báo cáo quản trị theo yêu cầu của cơ quan cấp trên.

Chức năng của phòng là theo dõi toàn bộ các nội dung liên quan đến tài chính kế toán của công ty nhằm sử dụng vốn đúng mục đích, đúng chế độ, chính sách hợp lý, phục vụ cho SXKD có hiệu quả. Đồng thời phòng kế toán có nhiệm vụ tổ chức thực hiện toàn bộ công tác kế toán và thống kê trong phạm vi DN, giúp ban giám đốc tổ chức công tác thông tin kinh tế và phân tích kinh tế, hướng dẫn chỉ đạo và kiểm tra các bộ phận thực hiện đầy đủ chế độ ghi chép sổ sách, hạch toán và quản lý kinh tế

Bộ máy kế toán được tổ chức theo mô hình tập trung: đứng đầu là kế toán trưởng, chịu sự chỉ đạo của giám đốc và chịu trách nhiệm thông báo cho giám đốc về tình hình tài chính của công ty. Dưới kế toán trưởng là phó phòng phụ trách và các nhân viên kế toán.

- Trưởng phòng kế toán (kế toán trưởng): là người giúp Giám đốc về công tác tổ chức, điều hành, quản lý, thực hiện các nghiệp vụ về thống kê, kế toán, tài chính. Chịu trách nhiệm trước cấp trên và pháp luật về sự chính xác, đúng đắn, trung thực của thông tin trong các báo cáo tài chính của công ty.

- Kế toán thanh toán (kiêm kế toán ngân hàng): theo dõi các nhiệm vụ thu chi tiền gửi ngân hàng, báo cáo ủy nhiệm thu, ủy nhiệm chi, theo dõi các khoản vay ngắn hạn, dài hạn, tính lãi tiền vay ngân hàng. Có nhiệm vụ quản lý quỹ theo dõi tình hình thu chi tiền mặt hàng ngày, tập hợp xử lý và hạch toán theo nội dung của chứng từ phát sinh. Trên cơ sở chứng từ gốc lập các sổ quỹ, báo cáo quỹ, phụ trách các TK 111, 112, 141, 138, 338.

- Kế toán vật tư, sản phẩm: Theo dõi tình hình nhập, xuất vật tư, công cụ dụng cụ, sản phẩm về số lượng, giá trị và chủng loại. Theo dõi việc mở và ghi thẻ kho ở kho, kiểm tra việc ghi, xử lý các phiếu nhập, phiếu xuất kho và ghi chép lên các sổ tổng hợp các TK 152, TK 153, TK 154, TK 155. Ngoài ra, còn mở các tài khoản chi tiết để theo dõi từng loại vật tư, sản phẩm...

- Kế toán tài sản cố định: Phụ trách các TK 211, TK 214, và mở các tài khoản chi tiết để theo dõi tình hình tăng, giảm TSCĐ cả về nguyên giá, khấu hao và giá trị còn lại. Phân bổ chi phí khấu hao, chi phí xây dựng cơ bản theo đúng chế độ tài chính.

- Kế toán tiền lương và BHXH: Có nhiệm vụ tính tiền lương thời gian và tiền lương sản phẩm. Trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ theo quy định. Tính các khoản phụ cấp theo lương và các khoản ngoài lương phải thanh toán; mở sổ theo dõi quỹ lương, các khoản trích theo lương và phân bổ lương hàng tháng. Phụ trách các TK 334, TK 338 và mở các tài khoản chi tiết.

- Kế toán chi phí, giá thành và tiêu thụ: Có nhiệm vụ tập hợp chi phí kinh doanh, giá vốn của từng mặt hàng kinh doanh và xác định lãi lỗ của từng mặt hàng kinh doanh. Cuối tháng lập các sổ nhật ký liên quan và làm báo cáo thống kê. Ngoài ra còn chịu trách nhiệm tính giá vốn của các mặt hàng kinh doanh.

- Thủ quỹ là người quản lý quỹ tiền mặt của công ty, thu chi tiền mặt phải có chứng từ, cuối ngày lập báo cáo quỹ.

Theo kết quả khảo sát, có 92,7% ý kiến trả lời các DN giấy hạch toán HTK theo phương pháp kê khai thường xuyên. Lý do áp dụng là vì phương pháp này giúp DN quản lý được thường xuyên, liên tục hoạt động nhập, xuất, tồn của HTK, phù hợp với đặc điểm quản lý và cung cấp thông tin chi phí về hàng tồn kho.

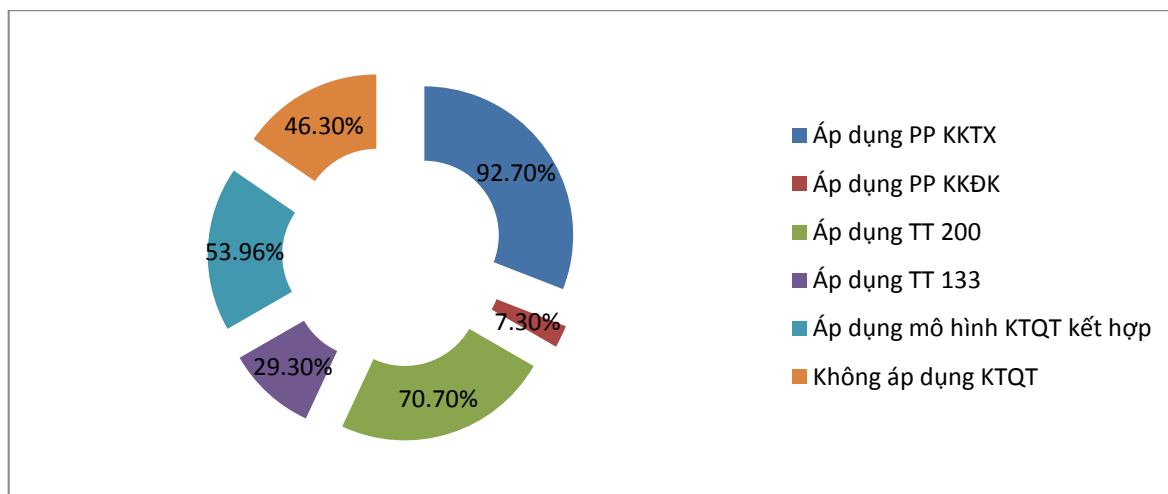
Có 133/189 ý kiến trả lời các DN khảo sát (chiếm 70,7%) áp dụng chế độ kế toán theo thông tư 200/BTC, số còn lại áp dụng TT 133/BTC. Hình thức kế toán chủ yếu tại các DN giấy là Hình thức Nhật ký chung (chiếm 37%), các DN còn lại sử dụng hình thức Chứng từ ghi sổ (25,9%), hình thức Nhật ký sổ cái (16,4%) và hình thức kế toán trên máy tính (20,6%).

Niên độ kế toán bắt đầu từ ngày 01/01 và kết thúc vào ngày 31/12 hàng năm. Đồng tiền sử dụng trong hạch toán và ghi sổ là đồng Việt Nam, mọi giao dịch liên quan đến ngoại tệ đều được quy đổi theo giá thực tế tại thời điểm phát sinh. Những chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01, 02, 03, 14, 21 được 100% các DN vận dụng.

Các DN nộp thuế theo phương pháp khấu trừ. Tài sản cố định của các đơn vị được đánh giá theo nguyên giá và giá trị còn lại. Các công ty tính khấu hao tài sản cố định theo phương pháp tuyến tính. Báo cáo tài chính đang lập theo qui định của Nhà nước bao gồm: Báo cáo tình hình tài chính; Báo cáo kết quả kinh doanh. Hàng quý các công ty lập hai báo cáo này và cuối năm lập thêm Thuyết minh báo cáo tài chính, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Ngoài ra các công ty còn lập một số báo cáo để nộp cơ quan

thuế, cơ quan chủ quản, cơ quan quản lý vốn như: Báo cáo tình hình sử dụng hóa đơn tài chính, Quyết toán thuế thu nhập DN, Tờ khai thuế GTGT.

Đối với thực trạng sử dụng thông tin KTTC và KTQT, có 156/189 (tỷ lệ 82,5%) ý kiến trả lời DNSX giấy đã sử dụng cả hai loại thông tin này trong quản lý, điều hành hoạt động SXKD. Về tổ chức bộ phận KTQT, có 102/189 (tỷ lệ 53,96%) ý kiến trả lời DNSX giấy tổ chức theo mô hình kết hợp, người làm kế toán đồng thời thực hiện công việc của KTTC và KTQT, không có sự phân biệt rõ ràng giữa KTTC và KTQT, có 87/189 (tỷ lệ 46%) ý kiến trả lời DN giấy không tổ chức nhân sự thực hiện KTQT. Do vậy, trong các DNSX giấy khảo sát, không có nhân viên kế toán chuyên trách chỉ thu thập, xử lý thông tin về KTQT mà thông tin được cập nhật vào hệ thống thông tin kế toán chủ yếu là thông tin của KTTC.



Biểu đồ 3.2: Thống kê đặc điểm tổ chức công tác kế toán trong các DNSX giấy

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Tóm lại, với đặc điểm tổ chức quản lý như trên thì việc tổ chức bộ máy kế toán và lựa chọn, áp dụng các chính sách, phương pháp kế toán trong các DNSX giấy hoàn toàn phù hợp với tình hình thực tế của các DN, đảm bảo công tác kế toán được thực hiện nhanh chóng, chính xác, cung cấp thông tin kịp thời cho nhà quản trị cũng như các đối tượng sử dụng thông tin khác.

3.2. Thực trạng tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam.

Trong điều kiện chưa có qui định hướng dẫn cụ thể về KTQT nói chung và kế toán quản trị HTK nói riêng, nhưng để đáp ứng được yêu cầu quản lý trong nền kinh tế thị trường, các DNSX giấy Việt Nam đã thực hiện tổ chức kế toán quản trị HTK ở mức độ đơn giản trong đơn vị mình. Qua tìm hiểu và phân tích tình hình thực tế của các DN này, có thể khái quát thực trạng tổ chức kế toán quản trị HTK theo 6 nội dung.

3.2.1. Tổ chức nhân sự thực hiện công việc kế toán quản trị hàng tồn kho

Dựa theo kết quả khảo sát với các nhà quản trị cho thấy 189/189 ý kiến trả lời các đơn vị không tổ chức nhân sự thực hiện kế toán quản trị HTK riêng biệt. Trong các DNSX giấy, nhân viên kế toán HTK làm đồng thời các công việc của kế toán tài chính và kế toán quản trị. Nhân viên này có nhiệm vụ cung cấp thông tin về HTK để phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính đồng thời lập các báo cáo quản trị khi có yêu cầu.

Về trình độ chuyên môn của nhân sự thực hiện KTQT hàng tồn kho: Kết quả khảo sát nhà quản trị trong DN cho thấy người làm kế toán tại các DNSX giấy có trình độ thạc sỹ đào tạo trong nước chiếm 24,39% (10/41 DN), trình độ đại học chiếm 68,29% (28/41 DN), cao đẳng và trung cấp chiếm 7,32% (3/41 DN), không có nhân viên đạt được các chứng chỉ kế toán do các tổ chức nước ngoài cung cấp.

Trình độ nhân sự thực hiện công việc KTQT hàng tồn kho ở các công ty khảo sát khá đồng đều, tập trung chủ yếu là đại học. Tỷ lệ người làm kế toán được đào tạo đúng chuyên ngành Kế toán Tài chính qua nhiều hình thức đào tạo khác nhau (chính quy, tại chức, liên thông) chiếm 80,5%. Tỷ lệ người làm kế toán được đào tạo nhưng không đúng chuyên ngành Kế toán - Tài chính là 19,5%. Qua phỏng vấn giám đốc và kế toán trưởng tại 3 DN nghiên cứu điển hình, nhận xét chung về đội ngũ người làm KTQT của DN là tương đối tốt, có 04 lãnh đạo và kế toán trưởng (trong số 06 người được phỏng vấn) cho rằng đội ngũ kế toán có đủ năng lực để hoàn thành nhiệm vụ, số còn lại chưa hài lòng về chất lượng đội ngũ người làm kế toán. Tuy nhiên, khi được phỏng vấn liên quan đến vấn đề nhận thức và trình độ của người làm kế toán về kế toán quản trị HTK, các kế toán trưởng và lãnh đạo cho rằng “*đội ngũ kế toán chưa thực sự nhận thức được vai trò của KTQT trong DN và kiến thức về KTQT còn rất yếu*”.

Về phân công công việc KTQT hàng tồn kho: Nhân sự thực hiện công việc KTQT HTK trong các DNSX giấy được giao nhiệm vụ chủ yếu tập trung vào công tác thu nhận, ghi chép và cung cấp thông tin cho KTTC. Mỗi DN giấy phân công một nhân viên phụ trách kế toán HTK để thực hiện nhiệm vụ cung cấp thông tin về HTK của DN. Nhân viên được giao nhiệm vụ này đều là những người đạt trình độ cử nhân theo đúng chuyên ngành và có ít nhất từ 2 năm kinh nghiệm thực tế trở lên. Cụ thể, kế toán HTK sẽ phản ánh HTK theo từng loại, từng kho, tập hợp và phân bổ các chi phí HTK, xác định phương pháp tính giá phù hợp, lập báo cáo HTK khi cần thiết. Người làm KTQT ở phòng kế toán của các công ty (78/189 ý kiến trả lời, tỷ lệ 41,26%) phải

tập hợp và xử lý dữ liệu kế toán khá thủ công, phần lớn dựa trên bảng tính Excel. Kế toán HTK trong DNSX giấy cung cấp thông tin cho nhà quản trị đồng thời cung cấp thông tin cho việc lập BCTC trong DN. Các thông tin HTK đã cung cấp mới chỉ dừng lại ở việc phục vụ cho việc xác định giá trị HTK, giá vốn sản phẩm từ đó xác định giá bán phù hợp. Theo kết quả phỏng vấn chuyên sâu với 3 nhà quản trị cấp cao tại 3 công ty giấy đều cho rằng “*Các thông tin đó chưa đủ để giúp đưa ra các quyết định kinh doanh phù hợp*”.

3.2.2. Tổ chức nhận diện và phân loại hàng tồn kho

Trong các DNSX giấy, hàng tồn kho bao gồm nhiều loại khác nhau cả về chủng loại, tính chất, công dụng, chất lượng, yêu cầu bảo quản nên yêu cầu quản lý với từng loại HTK cũng khác nhau. Việc quản lý HTK không thể chỉ dựa vào số liệu phản ánh tổng hợp mà còn phải căn cứ vào đặc điểm cụ thể của từng loại hàng riêng biệt để phục vụ cho quá trình kiểm soát và đánh giá toàn bộ các loại HTK trong quá trình SXKD của DN. 100% DN giấy khảo sát đều tiến hành phân loại HTK theo công dụng kinh tế, cụ thể:

- Nguyên vật liệu chính: Nguyên liệu sản xuất giấy các loại bột: Bột sợi ngắn, bột sợi dài, bột khô đóng bánh, lè giấy... Trong các loại bột giấy lại được phân chia thành những loại khác nhau tùy theo từng loại sản phẩm giấy được sản xuất, cụ thể:

+ Bột giấy tẩy trắng: là loại bột giấy được tẩy trắng trong quá trình sản xuất để có độ trắng ở mức cao

+ Bột giấy không tẩy trắng: là loại bột giấy không được tẩy trắng trong quá trình sản xuất.

+ Bột giấy bán tẩy trắng: Bột giấy chỉ được tẩy trắng nhẹ và có độ trắng ở mức thấp.

+ Bột giấy gỗ mềm: gỗ của các cây lá kim như tùng, bách, thông

+ Bột giấy gỗ cứng: gỗ của các cây lá bản

+ Bột giấy từ gỗ, sản xuất bằng phương pháp cơ học

+ Bột giấy từ gỗ, sản xuất bằng phương pháp nửa hóa học

+ Bột giấy phi gỗ: Bột giấy được sản xuất từ các loại nguyên liệu không phải thân gỗ như các loại tre, nứa; các phụ phẩm của cây lương thực (rơm, rạ...); bã mía; các loại cỏ (lau, sậy, cỏ bàng...); các loại nguyên liệu của ngành dệt (bông, lanh, gai...).

+ Bột giấy không hòa tan, anpha-xenlulô: Phần bột giấy không hòa tan trong dung dịch NaOH 17,5% ở nhiệt độ 20°C.

+ Bột giấy hòa tan: Bột giấy hóa học đã được tẩy trắng có hàm lượng anpha-xenluylo cao được sử dụng để hòa tan trong các dung môi thích hợp, chế biến ra dạng sản phẩm như xenlôphan, sợi nhân tạo... hoặc kết hợp với các loại hóa chất khác để tạo ra các dẫn xuất của xenluylo như axetat, nitrat...

+ Bột giấy từ gỗ, sản xuất bằng phương pháp hóa học, loại không hòa tan

+ Bột giấy tái chế, từ bìa giấy, giấy phế thải hoặc phế liệu và các chất liệu sợi cellulose khác

- Vật liệu phụ: các loại hóa chất tăng trắng, chất làm mềm, chất phủ lô, tách lô, Zaven, phenol, phim, mảnh nylon, túi nylon, dây nylon, băng dính, keo dán... Vật liệu phụ không trực tiếp kết hợp với NVL chính để tăng tính năng của sản phẩm mà chỉ phụ trợ cho việc hoàn thành sản phẩm.

- Nhiên liệu: bao gồm xăng, dầu các loại như: xăng, dầu diesel, than đá... dùng để cung cấp cho đội xe cơ giới để vận chuyển, chuyên chở vật liệu hoặc cho các cán bộ lãnh đạo công ty hay các phòng ban đi liên hệ công tác.

- Phụ tùng thay thế: là chi tiết phụ tùng của các loại máy móc thiết bị công ty đang sử dụng: các loại vòng bi, bánh răng, lưỡi cưa,...

- Phế liệu: là các loại vật liệu thu được trong quá trình sản xuất có thể sử dụng hay bán ra ngoài như: Lề giấy, lề lẫn bìa, lề tissue...

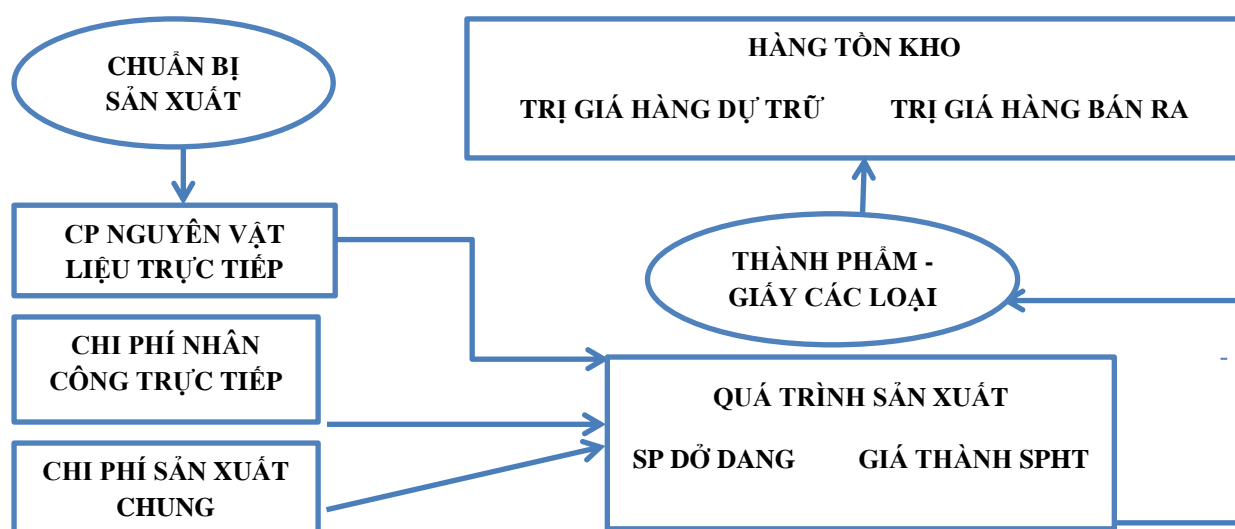
- Công cụ, dụng cụ gồm: máy hàn túi nylon, khay, xô chậu, dao, bánh xe kéo lề, dây thít, bảo hộ lao động các loại...

- Các sản phẩm dở dang: các loại giấy đang trong quá trình sản xuất hoặc đã hoàn thành nhưng chưa nhập kho thành phẩm.

- Thành phẩm: giấy vệ sinh, giấy in, giấy copy, giấy đa năng, giấy tissue, bìa carton...

- Hàng gửi bán: là các loại thành phẩm được chuyển từ kho của DN tới các cửa hàng giới thiệu sản phẩm, các đại lý phân phối, hệ thống siêu thị.

Các loại HTK trong các DNSX giấy được khái quát qua sơ đồ 3.3 như sau:



Sơ đồ 3.3: Các loại HTK trong các DNSX giấy

3.2.3. Tổ chức xây dựng định mức và dự toán hàng tồn kho

3.2.3.1. Tổ chức xây dựng định mức hàng tồn kho

Qua khảo sát và phỏng vấn cho thấy, việc lập định mức NVL chủ yếu được thực hiện tại các công ty giấy có qui mô vừa và lớn, bao gồm định mức về lượng và định mức về giá của NVL, nhiên liệu, phụ tùng, tồn kho tối thiểu (bảng 3.4).

+ Định mức lượng NVL: là tổng định mức sử dụng và mức hao hụt cho phép. Định mức lượng sẽ do bộ phận Kỹ thuật trong các công ty giấy thiết lập (36/41 DN) dựa vào đặc điểm, yêu cầu kỹ thuật của từng sản phẩm sản xuất. Định mức này được lập vào đầu năm tài chính và được xây dựng thay đổi theo từng năm tùy thuộc vào kế hoạch sản xuất của DN (bảng 3.5).

+ Định mức về giá của NVL: Định kỳ, căn cứ vào chủng loại sản phẩm được sản xuất, bộ phận kỹ thuật sẽ chuyển bảng định mức gắn với số lượng vật tư tiêu hao cho bộ phận Kinh doanh để xây dựng định mức giá phù hợp. Định mức giá được tính trên cơ sở giá bình quân của năm trước liền kề khi dự đoán giá thị trường các yếu tố đầu vào tương đối ổn định.

Bảng 3.4: Các loại định mức HTK trong DNSX giấy

Loại định mức	Nội dung	Tỷ lệ áp dụng
Định mức lượng NVL tiêu hao	Qui định mức tiêu hao NVL chính, mức tiêu hao hóa chất xúc tác, nước, điện bình quân 1 sản phẩm (phụ lục 3.11)	58,5%
Định mức tiêu hao phụ tùng	Qui định mức tiêu hao phụ tùng trong hoạt động bảo dưỡng, sửa chữa (phụ lục 3.11A)	29,3%
Định mức tiêu hao nhiên liệu	Qui định mức tiêu hao xăng, dầu nhớt cho vận hành và bảo dưỡng phương tiện, máy móc thiết bị (phụ lục 3.11B)	58,5%
Định mức NVL tồn kho tối thiểu	Qui định mức nguyên liệu tối thiểu cần trữ ở trong kho nhằm đáp ứng cho các trường hợp phát sinh	24,4%

Bộ phận kỹ thuật và kinh doanh tại các công ty giấy sử dụng kết hợp phương pháp kỹ thuật và phương pháp phân tích số liệu lịch sử để xây dựng định mức NVL căn cứ vào các cơ sở lập sau: căn cứ theo kế hoạch sản xuất kinh doanh toàn công ty hàng năm và tập định mức tiêu hao nhiên liệu, vật liệu do công ty ban hành, bộ phận kinh doanh so sánh lượng hàng bán ra theo từng kỳ, nghiên cứu chu kì bán hàng và nhu cầu hàng trong năm, nhu cầu nhân lực của các phòng ban, phân xưởng. Sau đó, bộ phận Kinh doanh sẽ tiến hành tập hợp các kỳ có lượng hàng bán ra gần giống nhau, làm cơ sở tính lượng bán hàng trung bình của các khoảng thời gian giống nhau, so sánh các chênh lệch giữa các khoảng thời gian trên.

Bảng 3.5: Trích bảng định mức nguyên vật liệu của Công ty CP Giấy Sông Đuống

Stt	Sản phẩm	Độ trắng	Sản lượng	Bột sợi dài		Bột sợi ngắn	
				Định mức	kế hoạch	Định mức	kế hoạch
	Giấy VFT	86	1.9990	0.1605	0.321	0.9095	1.818
		90	0.0000	0.1605	0.000	0.9095	0.000
	Giấy VNT	86	0.9830	0.107	0.105	0.963	0.947
		90	0.0000	0.107	0.000	0.963	0.000
	Giấy VTT	86	0.9270	0.53500	0.496	0.53500	0.496
		90	0.0000	0.53500	0.000	0.53500	0.000
	Giấy VBT	86	0.0000	0.107	0.000	0.963	0.000
		90	0.0000	0.107	0.000	0.963	0.000
	Giấy PFT	86		0.161	0.000	0.214	0.000
		90		0.161	0.000	0.214	0.000
	Giấy PNT	86	0.0000	0.161	0.000	0.215	0.000
		90	0.0000	0.161	0.000	0.215	0.000

(Nguồn: Phòng Kỹ thuật – Công ty CP Giấy Sông Đuống, 2018)

Bộ phận kế toán không tham gia vào quá trình lập định mức. Hệ thống định mức lập xong sẽ được chuyển lên cho ban giám đốc công ty phê duyệt. Sau đó hệ thống này sẽ được chuyển về lại các nhà máy, phòng ban liên quan để phục vụ công tác lập dự toán và theo dõi tình hình thực hiện định mức (phụ lục 3.05A,B,C,D).

3.2.3.2. Tổ chức lập dự toán hàng tồn kho

Theo kết quả khảo sát với các kế toán, có 25/68 ý kiến trả lời (tỷ lệ 36,76%) DN có quan tâm đến việc xây dựng dự toán HTK. Trong tổ chức lập dự toán HTK, các công ty giấy khảo sát đã có sự quan tâm nhất định đến chuỗi giá trị của HTK. Qua phỏng vấn với

6 nhà quản trị các cấp trong 3 DN giấy điển hình cho thấy các DN chú trọng đến 2 vấn đề trong quá trình lập dự toán, đó là: (1) Thiết lập, tính toán làm thế nào để có thể đảm bảo được quá trình cung cấp sản phẩm kịp thời cho khách hàng và (2) Không dự trữ quá nhiều gây ứ đọng vốn, gia tăng chi phí bảo quản và dẫn đến hiệu quả sử dụng vốn thấp; và ngược lại nếu dự trữ ít sẽ gây ảnh hưởng đến quá trình tiêu thụ của DN.

Kết quả phỏng vấn chuyên sâu cho thấy thông thường vào đầu năm tài chính, bộ phận kinh doanh (bộ phận kế hoạch) sẽ căn cứ vào định mức kinh tế - kỹ thuật, số liệu các năm trước, kế hoạch doanh thu, nhu cầu sản xuất để xây dựng kế hoạch dự toán cho cung ứng, sản xuất và tiêu thụ (bảng 3.6). *“Đối với những mặt hàng có mức tiêu thụ nhiều như giấy tissue, giấy in, giấy copy....thì công ty luôn dự trữ đơn hàng tổng trong quý bằng 130% so với tổng đơn đặt hàng mà khách đã đặt và chiếm khoảng 30% mua NVL tồn kho dự trữ cho các trường hợp phát sinh thêm đơn hàng hay bù vào những NVL tiêu hao, mất mát hoặc lỗi sản phẩm sản xuất”*. Đối với các mặt hàng khó bảo quản hoặc yêu cầu kho bảo quản nghiêm ngặt thì khi có đơn đặt hàng của khách hàng, công ty mới bắt đầu đặt hàng từ các nhà cung cấp. Tuy nhiên, mức đặt hàng này sẽ cao hơn mức đặt hàng của khách hàng từ 10-20% để đảm bảo dự trữ cung ứng cho việc sản xuất kế tiếp (phụ lục 3.01-3.03, 3.04A, B, 3.05 E, G, H).

Bảng 3.6: Trích kế hoạch mua nguyên vật liệu của Công ty CP giấy Sông Đuống

TT	Tên vật t□, nguyên liệu	ĐVT	Tồn đầu quý	Sử dụng trong quý	Mua trong quý	Mua trong tháng	Tồn cuối	Dự kiến người cung cấp
I Nguyên vật liệu chính								
1	Ván mặt	m ³	24	56	62	20	30	Phạm Huy Dũng, Phú TLS
2	Ván độn	m ³	256	473	467	150	250	Phạm Huy Dũng, Phú TLS
3	Bột sợi ngắn	tấn	1,100	638	600	500	500	THN, PP, Sao Bắc
4	Bột sợi dài	tấn	235	383	548	400	400	THN, PP
5	Tissue đầu mẫu nhập khẩu	tấn	430	1,530	1600	300	500	THN, TCT,PP
6	Giấy phế liệu cho DIP	tấn						
II Năng l□ng								
1	Than cám	tấn	460	2,300	2540	800	700	Bắc Phú Mỹ
III Hoá chất								
1	Phocmalin	tấn	3.0	17	19	6	5	XNCB Gỗ, Thiên Hoàng
2	Phenol	tấn	2.0	9	10	3	3	XNCB Gỗ, Thiên Hoàng

(Nguồn: Phòng Kinh doanh - Công ty CP giấy Sông Đuống, 2018)

Các dự toán được lập trong các DNSX giấy đều là dự toán tĩnh, các đơn vị không

lập dự toán linh hoạt cho từng mức hoạt động cụ thể. Dự toán được lập định kì theo năm tài chính, sau khi lập xong sẽ nộp lên ban giám đốc phê duyệt và sau đó sẽ chuyển về lại các phòng ban liên quan (phòng Kỹ thuật, phòng Quản lý sản xuất, phòng Kinh doanh, phòng Kế toán) để theo dõi và thực hiện. Dự toán tĩnh là cơ sở để nhà quản trị kiểm soát, đánh giá tình hình sử dụng HTK tại các bộ phận. Các loại dự toán liên quan đến HTK được lập trong các DNSX giấy được thể hiện qua bảng 3.7.

Bảng 3.7 Các loại dự toán HTK trong các DNSX giấy

Loại dự toán	Tỷ lệ DN áp dụng	Cơ sở lập
<i>Dự toán mua nguyên vật liệu</i>	36,6%	Định mức kỹ thuật và kế hoạch sản xuất, tiêu thụ sản phẩm
<i>Dự toán NVL tiêu hao cho sản xuất</i>	36,6%	Định mức NVL tiêu hao và kế hoạch sản xuất, tiêu thụ sản phẩm
<i>Dự toán dự trữ NVL cho sản xuất</i>	36,6%	Kế hoạch sản xuất và tiêu thụ sản phẩm
<i>Dự toán dự trữ thành phẩm</i>	24,4%	Định mức tồn kho tối thiểu và kế hoạch sản xuất, tiêu thụ sản phẩm
<i>Dự toán thành phẩm tiêu thụ</i>	36,6%	Các định mức có liên quan và kế hoạch tiêu thụ sản phẩm

3.2.4. Tổ chức thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

3.2.4.1. Tổ chức thu thập thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

* Tổ chức xác định đối tượng thu thập thông tin: đối tượng thu thập thông tin trong các DNSX giấy khảo sát là các hoạt động kinh tế liên quan đến HTK trong chuỗi cung ứng cần thu nhận gồm: hoạt động cung cấp, hoạt động sản xuất, hoạt động tiêu thụ.

* Tổ chức xác định chủ thể thu thập thông tin: Do các DNSX giấy khảo sát đều tổ chức KTQT theo mô hình kết hợp với KTTC nên quá trình thu nhận thông tin KTQT hàng tồn kho được thực hiện lồng ghép và có sự phối hợp với các bộ phận chức năng khác như phòng Kế hoạch, phòng Kinh doanh, bộ phận Kho.

* Tổ chức xác định nguồn thu nhận thông tin: Các DN giấy khảo sát đều thu nhận thông tin HTK từ 2 nguồn là dữ liệu được kế toán ghi chép trên các chứng từ gốc và thông tin ghi nhận từ các bộ phận hạch toán nghiệp vụ.

* Tổ chức qui trình thu nhận thông tin KTQT HTK bao gồm:

- **Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán quản trị HTK**

Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán HTK tại các công ty giấy được thực hiện kết hợp giữa bộ phận kho và phòng kế toán như sau:

Các DNSX giấy đều áp dụng đầy đủ hệ thống chứng từ kế toán HTK theo quy định của Nhà nước. Để thu thập thông tin phục vụ cho việc xử lý, tổng hợp tình hình HTK, hệ thống chứng từ KTQT hàng tồn kho của các DNSX giấy (68/68 ý kiến) *đều sử dụng hệ thống chứng từ HTK của KTTC* nhằm ghi nhận thông tin thực tế liên quan đến HTK, không có sự phân định chi tiết hay cụ thể về các chỉ tiêu trên chứng từ kế toán, không tự xây dựng thêm các chứng từ cho phù hợp đặc điểm sản xuất kinh doanh và nhu cầu ghi nhận HTK phục vụ yêu cầu KTQT của đơn vị. Cụ thể:

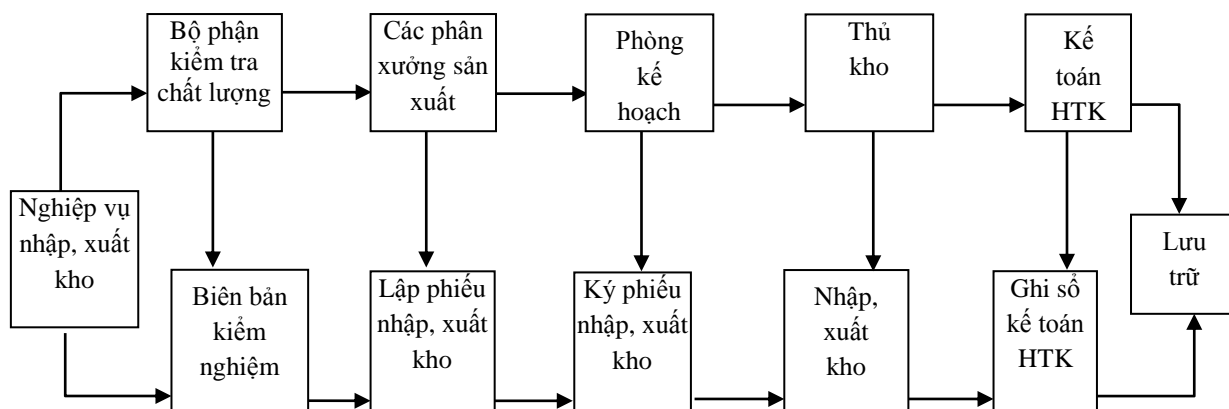
- *Khi nhập kho*: kế toán sử dụng các chứng từ như Phiếu nhập kho; Biên bản kiểm nghiệm vật tư; Bảng kê mua hàng, thẻ kho, Hợp đồng mua hàng, Hóa đơn GTGT, Tờ kê khai hải quan...

- *Khi xuất kho*: kế toán sử dụng các chứng từ như Phiếu xuất kho, Phiếu báo vật tư còn lại cuối kỳ, Bảng phân bổ hàng tồn kho, Phiếu theo dõi vật tư theo hạn mức, Phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ...

- *Khi kiểm kê*: kế toán sử dụng Biên bản kiểm kê vật tư, CCDC, thành phẩm. Những chứng từ này cùng các loại chứng từ khác liên quan đến quá trình mua sắm, xuất kho tại các DN giấy như Hóa đơn GTGT, các Tờ trình, Phiếu yêu cầu chính là cơ sở pháp lý để ghi sổ kế toán và là căn cứ pháp lý để cơ quan thẩm quyền xem xét hoạt động tại đơn vị. Các chứng từ này đều có đầy đủ các yếu tố cần thiết, đầy đủ chữ ký và được kiểm tra xét duyệt trước khi quyết toán theo nguyên tắc hợp lệ, đúng định mức, đúng chế độ, đảm bảo tiết kiệm, hiệu quả. Các thông tin về biến động HTK được kế toán kho tính toán, ghi chép đầy đủ vào chứng từ kế toán nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra đối chiếu số liệu giữa sổ sách kế toán và số liệu thực tế của HTK.

Có 63/68 ý kiến trả lời (tỷ lệ 92,64%) các DNSX giấy đều có quy định cụ thể về trình tự luân chuyển cho các chứng từ HTK, nhập chứng từ vào hệ thống phục vụ việc thu thập thông tin đầu vào cho từng bộ phận có liên quan. Trước khi dữ liệu nhập vào phần mềm kế toán, các chứng từ này đều được kiểm tra bởi kế toán phụ trách HTK. Điều đó góp phần nâng cao chất lượng dữ liệu đầu vào của hệ thống. Các chứng từ HTK sau khi được nhập vào hệ thống máy tính sẽ được bảo quản tại phòng kế toán, sau khi báo cáo tài chính được quyết toán sẽ lưu trữ tại kho của DN để phục vụ cho việc kiểm tra, thanh tra, đối chiếu khi cần thiết. Minh họa qui trình luân chuyển chứng

từ của Công ty CP giấy Miza theo sơ đồ 3.4.



Sơ đồ 3.4: Quy trình luân chuyển chứng từ tại Công ty CP giấy Miza

(Nguồn: Phòng Kế toán - Công ty CP giấy Miza, 2018)

Bên cạnh việc chấp hành đầy đủ quy trình lập và luân chuyển chứng từ HTK ở các DNSX giấy thì vẫn còn tình trạng một số DN chưa xây dựng được kế hoạch luân chuyển chứng từ nên có nơi chứng từ luân chuyển không hợp lý làm ảnh hưởng tới việc cung cấp và xử lý thông tin. Đồng thời trong điều kiện hiện nay, nhiều DN mua nguyên liệu về không qua kho mà sử dụng ngay, một số DN không có kho hàng. Vì vậy việc lập phiếu xuất nhập kho đôi khi chỉ là hình thức để nắm bắt tổng giá trị HTK mua, nhập vào và bán ra.

• Tổ chức xây dựng danh điểm vật tư

Hàng tồn kho của các DNSX giấy thường đa dạng về chủng loại, qui cách, kích thước, trọng lượng, công dụng....Thực tế tại các DNSX giấy, công tác mã hóa danh điểm HTK đều do kỹ sư thuộc phòng kỹ thuật đảm nhận thực hiện để phục vụ cho công tác lập dự toán. Việc xây dựng mã hóa danh điểm HTK của các DNSX giấy cơ bản đều dựa trên cơ sở khoa học sau: yêu cầu của thông tin cung cấp, đặc điểm cụ thể của HTK, trình độ của nhân viên được giao nhiệm vụ mã hóa.

Phạm vi áp dụng thống nhất mã hóa HTK tùy theo yêu cầu quản lý và hạch toán của mỗi DN giấy. Có 46/68 ý kiến trả lời (tỷ lệ 67,6%) DN xây dựng bảng mã hóa HTK áp dụng thống nhất trong toàn công ty, bên cạnh đó có 15/68 ý kiến trả lời (tỷ lệ 22%) DN xây dựng bảng mã hóa áp dụng cho từng đơn vị, nhà máy.

Nguyên tắc mã hóa: Việc xây dựng mã hóa các loại hàng tồn kho tại các công ty do bộ phận Kỹ thuật đảm nhận. Có 36,76% ý kiến trả lời DN thực hiện theo nguyên tắc mã hóa có sự kết hợp của chữ cái và số: 2 chữ cái đầu chỉ nhóm HTK, 2 số sau chỉ qui cách đóng, 2 chữ cái tiếp theo chỉ tên loại HTK và 2 số cuối cùng phản ánh số đăng ký (bảng 3.8). Có 44,1% ý kiến trả lời DN mã hóa HTK chỉ gồm các chữ số, trong đó 3 chữ

số đầu kí hiệu theo tên tài khoản, 3 chữ số còn lại theo số thứ tự tăng dần (152 001, 152 002....). Hiện tại còn 19,1% ý kiến trả lời DN chưa xây dựng danh điểm mã hóa HTK.

Bảng 3.8: Trích danh mục mã hóa vật tư của Công ty CP giấy Sông Đuống

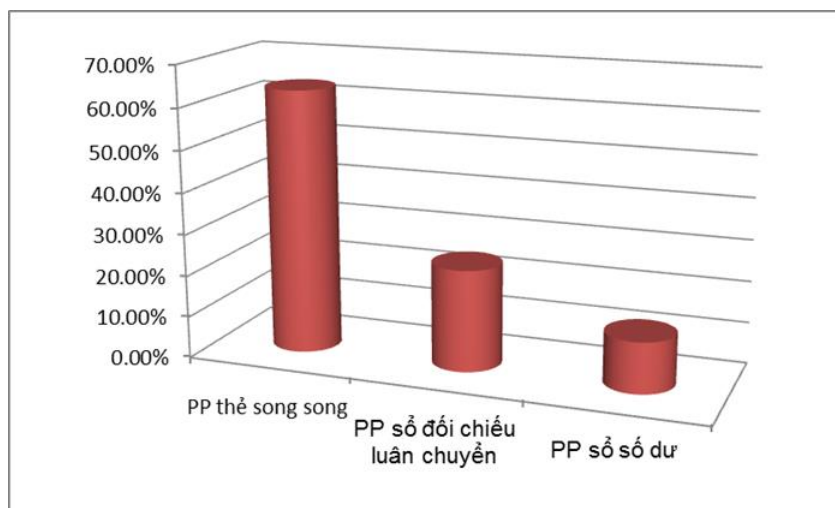
Kho	Danh điểm vật t□	Tên vật t□
Giấy	152 001	Bột sợi ngắn
	152 002	Bột sợi dài
	152 003	Bột khô
	152 004	Giấy lè
	152 005	Bột - ốt
	
Giấy cuộn tissue	225 - 1	Giấy cuộn 1400 BT2 x 17 x 86 x CD1
	225 - 2	Giấy cuộn 330 NT17 x 86 x CD1
	225 - 3	Giấy cuộn 210 x 13 x 86 x CD1
	225 - 4	Giấy cuộn 840 FT2 x 13 x 86 x CD1
Thiết bị	281 - 001	Chăn l- ới
	281 - 002	Vòng bi
	281 - 003	Ecu 6
	281 - 004	Bulong
	281 - 005	Ốc vít

(Nguồn: Phòng Kỹ thuật - Công ty CP giấy Sông Đuống, 2018)

● **Tổ chức kế toán chi tiết hàng tồn kho**

Trong các DNSX giấy, hầu hết HTK đều đa dạng về chủng loại, nhóm hàng và phân tán ở nhiều địa điểm khác nhau đồng thời quá trình nhập xuất diễn ra liên tục, thường xuyên. Hơn nữa yêu cầu cung cấp thông tin nhanh chóng về HTK cho quản lý ngày càng cấp bách nên kế toán chi tiết HTK khá phức tạp.

Các DNSX giấy được khảo sát không tổ chức áp dụng các phương pháp riêng trong kế toán HTK phục vụ yêu cầu của KTQT. Các DN giấy đều áp dụng một trong ba phương pháp kế toán chi tiết hàng tồn kho của KTTC để quản lý HTK. Đó là phương pháp thẻ song song, phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển, phương pháp sổ sổ dư. Theo khảo sát với các kế toán, có 63,2% ý kiến trả lời DN áp dụng phương pháp thẻ song song, 25% ý kiến trả lời DN áp dụng phương pháp sổ đối chiếu luân chuyển và 11,8% ý kiến trả lời DN áp dụng phương pháp sổ sổ dư (biểu 3.3).



Biểu đồ 3.3: Các phương pháp kế toán chi tiết HTK áp dụng trong các DNSX giấy

• Tổ chức tài khoản, sổ kế toán chi tiết hàng tồn kho

Ở mỗi DN giấy, tổ chức tài khoản và sổ kế toán chi tiết HTK được thực hiện khác nhau tùy thuộc vào điều kiện và yêu cầu quản lý cụ thể của DN đó. Qua quá trình khảo sát với các kế toán cho thấy tổ chức tài khoản và sổ kế toán chi tiết HTK của KTQT được thực hiện như sau:

- Về tổ chức tài khoản chi tiết HTK

Hệ thống TKKT về HTK của các DN giấy được xây dựng dựa trên hệ thống TKKT được ban hành theo Thông tư 200/2014/TT-BTC hoặc TT 133/2016/TT - BTC. Hệ thống TKKT về HTK được mở chi tiết đến cấp 2,3,4,... phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh và yêu cầu quản lý. NVL xuất dùng trực tiếp cho sản xuất sản phẩm trong các công ty giấy gồm nhiều loại khác nhau nên đều được kế toán tại các DN này (100% ý kiến) phản ánh trên tài khoản 152 “Nguyên liệu, vật liệu”, tài khoản 154 “Sản phẩm dở dang” và tài khoản 155 “Thành phẩm” để theo dõi sự biến động về giá trị của các loại HTK tại thời điểm nhập, xuất và tăng giảm HTK (phụ lục 3.06B). Các DN giấy khảo sát đã tổ chức mã hóa chi tiết TK hàng tồn kho như sau:

- Lựa chọn các TK trong hệ thống TKKT và mã hóa chi tiết các TK hàng tồn kho phù hợp và linh hoạt với các đặc điểm sản xuất sản phẩm

- Thực hiện phân loại và mã hóa các TK phản ánh HTK đáp ứng yêu cầu quản lý. Với những yêu cầu như vậy các DN giấy đã chi tiết hóa TK theo các cấp II, cấp III, cấp IV phù hợp với kế hoạch và yêu cầu cung cấp thông tin của KTQT. Các tài khoản này được mở chi tiết theo bảng 3.9.

Bảng 3.9: Bảng tóm tắt nội dung tài khoản chi tiết HTK

Nội dung chỉ tiêu các tài khoản cấp I	Nội dung phản ánh ở tài khoản chi tiết		
	Cấp II	Cấp III	Cấp IV
<i>Nguyên vật liệu</i>	Theo từng loại NVL	Chênh lệch giữa giá thực tế và giá ghi sổ	Theo từng phân xưởng SX
<i>Sản phẩm dở dang</i>	Theo từng phân xưởng SX	Không mở chi tiết cho TK cấp III, IV	
<i>Thành phẩm</i>	Theo từng loại thành phẩm		

Hệ thống tài khoản kế toán trong các công ty giấy được mã hóa phù hợp trên phần mềm kế toán, quy định phân quyền sử dụng các TKKT phù hợp với cấp quản lý tương đương, tạo điều kiện thuận lợi cho công tác kế toán và kiểm soát công việc tại các DNSX giấy. Nhờ đó, các DN có thể quản lý HTK vừa theo các bộ phận sử dụng, vừa theo các khoản mục.

- Về tổ chức hệ thống sổ chi tiết HTK

Các sổ chi tiết HTK trong các DNSX giấy đều được mở tương ứng với hệ thống TKKT chi tiết đã thiết lập tại đơn vị. Tuy nhiên, các DN khảo sát (68/68 ý kiến) không tổ chức xây dựng riêng hệ thống sổ chi tiết HTK của KTQT mà sử dụng hệ thống sổ kế toán HTK của KTTC. Bên cạnh đó, các DN giấy mới mở sổ chi tiết theo từng nhóm tồn kho mà chưa chi tiết cho từng loại HTK làm cho việc quản lý HTK tại các công ty rất khó khăn. Một số sổ chi tiết sử dụng trong kế toán HTK bao gồm: Thẻ kho, Sổ chi tiết các TK 152, 153, 154, 155; Sổ cái các TK 152, 153, 154, 155, Bảng tổng hợp nhập - xuất - tồn (phụ lục 3.07, 3.08A, B, C, 3.09, 3.10).

Tuy nhiên, các công ty giấy đều không tính đến công suất hoạt động của thiết bị SX nên không quan tâm mở các sổ chi tiết chi phí cho mục đích xác định chi phí định mức, chi phí vượt định mức, chi phí chung cố định, biến đổi... làm cơ sở tính đúng, tính đủ giá gốc của sản phẩm SX. Mặt khác, các sổ chi tiết theo dõi cho HTK còn đơn giản, thiếu nhiều nội dung quản lý nên làm hạn chế việc quản lý và kiểm soát HTK.

Ngoài các sổ chi tiết phản ánh tình hình HTK, các công ty còn lập Bảng kê tình hình nhập, xuất theo từng hóa đơn và tổng hợp theo từng loại HTK như: Bảng kê nhập hàng, Bảng kê hàng xuất. Các bảng kê được lập phản ánh tổng hợp tình hình từng lần nhập, xuất kho hàng tồn kho theo từng kho, từng loại HTK với số lượng và thành tiền cụ thể (phụ lục 3.11). Việc lập bảng kê chi tiết đối với HTK nhập, xuất giúp cho kế toán thuận tiện trong việc kiểm tra, đối chiếu, đồng thời giúp cho việc cung cấp thông tin rõ ràng, mạch lạc. Đồng thời giúp nhà quản trị nắm được từng số lượng HTK ứng

với từng mức giá nhập mua để có thể so sánh mức giá từng thời điểm, góp phần đảm bảo cung ứng HTK tốt nhất trong kinh doanh.

3.2.4.2. Tổ chức tính giá hàng tồn kho

Các công ty giấy được khảo sát (68/68 ý kiến trả lời) đều thực hiện tính giá theo đúng qui định của chuẩn mực kế toán số 02 về hàng tồn kho, giá thực tế của hàng mua (NVL, CCDC) về nhập kho được tính theo nguyên tắc giá gốc, không có công ty nào sử dụng giá trị hợp lý cho tính giá HTK.

♦ Tính giá hàng nhập kho

- **Đối với hàng nhập kho từ nguồn nhập khẩu:** chủ yếu là các loại nguyên liệu gỗ nhập (gỗ thông, gỗ keo, bột sợi ngắn, bột sợi dài) để sản xuất giấy. Trong đó, giá hàng mua được xác định cụ thể theo từng trường hợp sau:

+ Trường hợp 1: nếu thanh toán 1 lần trước khi nhận hàng:

$$\text{Giá hàng mua} = \text{Tính theo tỷ giá ngày thanh toán}$$

+ Trường hợp 2: nếu thanh toán 1 lần sau khi nhận hàng

Trong trường hợp có 2 tỷ giá liên quan: tỷ giá ngày hàng về và tỷ giá ngày thanh toán

$$\text{Giá mua tính theo ngày hàng về} \rightarrow \text{Tính theo tỷ giá ngày hàng về}$$

$$\text{Giá mua tính theo ngày thanh toán} \rightarrow \text{Tính theo tỷ giá ngày thanh toán}$$

+ Trường hợp 3: Trường hợp này có nhiều tỷ giá cho từng ngày giao dịch và nhận hàng tùy theo đó là ngày thanh toán trước, ngày nhận hàng hay ngày thanh toán cuối cùng để sử dụng tỷ giá tương ứng của ngày phát sinh nghiệp vụ.

- **Đối với hàng nhập mua từ nguồn trong nước:** Chủ yếu là các nguyên liệu sản xuất như gỗ bạch đàn, bồ đề, tre, nứa, keo, axit.... các công ty giấy đều tính giá theo bảng 3.10.

Bảng 3.10: Tính giá hàng tồn kho mua ngoài trong các DNSX giấy

Trị giá mua		Chi phí thu mua				
Giá mua (trừ giảm giá hàng mua, chiết khấu thương mại)	Các khoản thuế không được hoàn lại	Chi phí vận chuyển, bốc dỡ	Chi phí kho hàng, bến bãi	Chi phí bộ phận thu mua	Hao hụt trong định mức	...
GIÁ THỰC TẾ HTK MUA VÀO						

- **Đối với HTK là phế liệu thu hồi nhập kho:** được xác định theo giá bán ước tính trên thị trường.

♦ Tính giá sản phẩm do DN sản xuất:

Các DNSX giấy có qui trình công nghệ sản xuất liên tục nên các sản phẩm đều

được sản xuất hàng loạt. Căn cứ theo đặc điểm sản xuất và yêu cầu quản lý, các DN đều xác định đối tượng tập hợp chi phí là theo phân xưởng sản xuất và tính giá thành theo từng sản phẩm hoàn thành.

Tính giá sản phẩm dở dang: Do NVL chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất sản phẩm (chiếm 70%) nên đa số các DNSX giấy được khảo sát (60/68 ý kiến, tỷ lệ 88,2%) áp dụng phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu chính. Theo phương pháp này, giá trị sản phẩm dở dang chỉ tính chi phí nguyên vật liệu chính, còn những chi phí khác phát sinh trong kỳ đều tính vào chi phí sản phẩm hoàn thành. Qua kết quả phỏng vấn 3 kế toán trưởng của 3 công ty giấy nghiên cứu điển hình cho biết lý do áp dụng phương pháp này vì *“đơn giản, tốn kém ít chi phí cho hệ thống kế toán và đáp ứng được các yêu cầu của hệ thống kế toán tài chính”*. Ngoài ra cũng có một số DN giấy áp dụng phương pháp ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương (có 5/68 ý kiến, tương ứng tỷ lệ 7,3%) và cũng có DN không tiến hành đánh giá sản phẩm dở dang (3/68 ý kiến), nguyên nhân được lý giải là do *“lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ không đáng kể nên không cần thiết phải thực hiện đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ”*.

♦ *Tính giá sản phẩm hoàn thành:*

Tại các DNSX giấy được khảo sát (68/68 ý kiến) đều tiến hành phân loại giá thành dựa vào chi phí sản xuất sản phẩm nên giá thành được tính là giá thành thực tế sản xuất. Chỉ tiêu này bao gồm 3 khoản mục chi phí là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Chỉ tiêu giá thành là thông tin quá khứ, là cơ sở để tính giá vốn hàng bán và xác định lợi nhuận của DN giấy.

Theo kết quả khảo sát với kế toán, có 68/68 ý kiến đều trả lời các DNSX giấy không xây dựng giá thành định mức là do chưa xây dựng đầy đủ định mức chi phí. Có 63/68 ý kiến trả lời (tỷ lệ 92,6%) DN lựa chọn kỳ tính giá thành theo tháng, lý do của sự lựa chọn này là do *“giám đốc yêu cầu cung cấp thông tin hàng tháng vì quá trình sản xuất sản phẩm qua nhiều công đoạn liên tục, phức tạp với quy mô sản xuất lớn, khối lượng công việc nhiều nên cần phải cung cấp thông tin kịp thời”*, số DN còn lại lựa chọn kỳ tính giá theo năm.

100% ý kiến trả lời các DNSX giấy khảo sát đều tập hợp chi phí sản xuất căn cứ vào Phiếu xuất kho nguyên vật liệu, Bảng chấm công, Bảng tính lương, Hóa đơn dịch vụ, Bảng tính trích khấu hao TSCĐ.... Các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp theo phương pháp trực tiếp. Chi phí sản xuất chung

được tập hợp chung, sau đó phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tiêu thức nguyên vật liệu chính.

Có 95,6% ý kiến trả lời DN tính giá thành sản phẩm hoàn thành theo phương pháp toàn bộ. Việc tính giá thành sản phẩm hoàn thành của các DNSX giấy hiện nay là sự kết hợp của hai phương pháp kế toán chi phí theo công việc và theo quá trình sản xuất. Các DN đều hạch toán các chi phí NVL trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp cho từng loại sản phẩm sản xuất trong kỳ. Mỗi loại sản phẩm được lập một Thẻ tính giá thành (phụ lục 3.12, 3.13, 3.14).

Bảng 3.11: Trích thẻ tính giá thành sản phẩm của Công ty CP giấy Sông Đuống

CÔNG TY GIẤY TISSUE SÔNG ĐUỐNG				PHỤ LỤC 3.12B: GIÁ THÀNH TOÀN BỘ SẢN PHẨM				
Phân xưởng Giấy				Tháng 12 năm 2018				
Mặt hàng: Giấy cuộn lớn các loại								
Số lượng:				1,107.8780	tấn			
STT	KHOẢN MỤC CP	DVT	ĐƠN GIÁ	GIÁ THÀNH 1		GIÁ THÀNH TOÀN BỘ SP		TỶ LỆ
				SỐ LƯỢNG	T. TIỀN	SỐ LƯỢNG	T. TIỀN	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	NGUYÊN VẬT LIỆU TRỰC TIẾP						38,357,232,804	
	Bột dài	tấn	14,590,701			140.6270	2,051,846,515	15 237 358 314
	Bột ngắn	tấn	14,197,793			434.8680	6,174,165,722	
	Bột An Hòa	tấn	13,226,803			81.3700	1,076,264,999	
	Bột Díp	tấn						
	Lê giấy TS	tấn	11,332,124			523.740	5,935,081,078	
	Màng co	kg	43,057			1,577.000	67,901,348	82 959 841
	Màng PE	kg	26,469			568.90	15,058,493	
	Hoi	tấn	312,657			4,395	1,374,127,440	
	Chất tăng trắng	kg	38,934			871	33,911,436	
	Chất làm mềm	kg	35,599			4,127	146,915,421	
	Chất tăng bền ướt	kg	41,880			2,102	88,032,674	

(Nguồn: Phòng Kế toán – Công ty CP giấy Sông Đuống, 2018)

100% ý kiến đều trả lời DN của họ không sử dụng các phương pháp xác định chi phí sản xuất theo mô hình KTQT hiện đại (phương pháp tính giá bộ phận, phương pháp chi phí theo hoạt động,...). Qua phỏng vấn 3 kế toán trưởng, lý do chủ yếu được đưa ra là “do không thể hiện rõ được sự khác biệt, không tác động nhiều đến định mức, kết cấu chi phí đã được ấn định nên chưa thấy được sự cần thiết và lợi ích của các phương pháp này cũng như trình độ của nhân viên kế toán chưa đáp ứng được cho việc áp dụng”.

♦ *Tính giá HTK xuất kho và tồn kho cuối kỳ*

Việc lựa chọn phương pháp tính giá hàng xuất kho và tồn kho cuối kỳ của các DN giấy tùy thuộc vào đặc điểm kinh doanh, quản lý và loại HTK của mỗi đơn vị. Các phương pháp tính giá hàng xuất kho áp dụng trong các công ty giấy khảo sát được tổng hợp qua bảng 3.12.

Bảng 3.12: Các phương pháp tính giá hàng xuất kho trong các DNSX giấy

Phương pháp tính giá hàng tồn kho	Công ty áp dụng	Lý do áp dụng
- Phương pháp giá thực tế đích danh (áp dụng tính giá cho NVL)	19,11% ý kiến (Công ty giấy và bao bì Vạn Lợi, Công ty CP giấy Hùng Hưng, Công ty CP giấy Thành Dũng...)	Giúp nhận dạng cụ thể từng mặt hàng và giá cả, dễ tách biệt được từng lần mua, dự trữ hàng, sản xuất theo công việc. Giúp DN phản ánh chi phí thực tế tương xứng với doanh thu thực tế.
- Phương pháp giá bình quân cuối kỳ (áp dụng tính giá cho NVL)	60,3% ý kiến (Tổng Công ty giấy Việt Nam, Công ty CP giấy Việt Trì, Công ty CP giấy Bãi Bằng, Công ty CP giấy Cầu Đuông, Công ty CP giấy Tân Mai, Công ty CP giấy Vĩnh Tiến ...)	Thực hiện đơn giản, tiết kiệm thời gian, mang lại kết quả khách quan, phù hợp với trình độ của nhân viên kế toán. Phương pháp này không phải là công cụ để điều khiển thu nhập như phương pháp thực tế đích danh.
- Phương pháp giá bình quân sau mỗi lần nhập (áp dụng tính giá cho NVL)	7,3% ý kiến (Công ty CP giấy Hưng Thịnh, Công ty CP giấy Vạn Điểm, Công ty CP giấy Trường Xuân)	
- Phương pháp nhập trước - xuất trước (áp dụng tính giá cho thành phẩm)	13,2% ý kiến (Công ty giấy Việt Thắng, Công ty giấy Phong Khê, Công ty giấy Xương Giang, Công ty giấy Lam Sơn, Công ty nguyên liệu giấy miền Nam)	Cung cấp một sự ước lượng hợp lý về chi phí thay thế trên Báo cáo tình hình tài chính khi thay đổi giá sẽ không xảy ra từ lần mua gần nhất. Giúp cho mục tiêu luồng vật chất tương ứng với luồng chi phí, không cho phép thao túng thu nhập.

(Nguồn: tác giả tổng hợp, 2018)

3.2.4.3. Tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

Qua khảo sát thực tế và kết quả phiếu điều tra với các kế toán, có 68/68 ý kiến trả lời DN có thực hiện phân tích thông tin HTK để phục vụ cho yêu cầu quản trị. Chỉ tiêu này sẽ do kế toán trưởng của Công ty xem xét, tính toán và phản ánh trong Thuyết minh Báo cáo Tài chính của công ty vào cuối năm tài chính. Có 63/68 ý kiến cho rằng DN chỉ thực hiện phân tích định kỳ (năm) sau khi kết thúc quá trình kinh doanh và cũng chỉ phân tích một số chỉ tiêu cơ bản như phân tích tình hình thực hiện định mức, vòng quay HTK (bảng 3.13), từ đó đưa ra những nhận xét chung, chưa đi sâu phân tích tỉ mỉ, tìm nguyên nhân của những tồn tại. Các đơn vị không phân tích trước và trong quá trình thực hiện. Chính vì điều đó, việc xác định thời điểm mua hàng, quy mô đặt hàng.... sẽ thiếu tính khoa học, làm giảm hiệu quả sử dụng vốn nói chung và HTK nói riêng của DN.

Bảng 3.13: Chỉ tiêu phân tích thông tin KTQT HTK trong các DNSX giấy

Chỉ tiêu phân tích	Mục đích	Tỷ lệ công ty áp dụng	Cơ sở phân tích
Hệ số vòng quay HTK	Giúp nhà quản trị nắm được tính hiệu quả của việc luân chuyển vốn dự trữ kinh doanh	80,9%	Sổ tổng hợp các tài khoản liên quan đến HTK, Báo cáo tình hình tài chính
Tình hình tiêu hao NVL	Giúp nhà quản trị nắm được nguyên nhân và sự biến động NVL giữa thực hiện và kế hoạch	14,6%	Sổ chi tiết, sổ tổng hợp tài khoản NVL, hệ thống định mức, dự toán được duyệt.
Tình hình mua NVL	Giúp nhà quản trị nắm được nguyên nhân và sự biến động mua NVL từ đó lựa chọn nhà cung cấp tốt nhất	4,5%	Sổ chi tiết, sổ tổng hợp tài khoản NVL, dự toán được duyệt.

(Nguồn: tác giả tổng hợp, 2018)

Phương pháp phân tích mà các DN giấy lựa chọn là phương pháp so sánh giữa thực tế phát sinh với dự toán được duyệt, so sánh về chỉ tiêu số tuyệt đối (số tiền) và số tương đối (tỷ lệ phần trăm), kế toán chưa đánh giá các yếu tố ảnh hưởng đến tình hình thực hiện các chỉ tiêu về HTK trong DN để đề xuất các giải pháp quản lý HTK kịp thời và hiệu quả (bảng 3.14)

Bảng 3.14: Trích bảng phân tích tiêu hao NVL của Công ty CP giấy Sông Đuống

STT	LOẠI VẬT TƯ SẢN PHẨM	ĐVT	ĐỊNH MỨC		TỔNG TIÊU HAO VẬT TƯ		T. KIỂM (-) LÀNG PHI (+)	GIÁ HẠCH TOÁN	Giá trị (+) (-)
			KH	TH	KH	TH			
1	2	3	4	5	6	7	8=7-6	9	10=9x8
1	Bột giấy	tấn	1.0752		1,191.179	1,180.605	-10.574		-136,473,621
	Bột ngoại sợi dài	tấn	1.070	0.730	206.1323	140.6270	-65.50534	12,906,404	-845,438,422
	Bột ngoại sợi ngắn	tấn	1.070	0.770	604.5298	434.8680	-169.66175	12,906,404	-2,189,723,071
	Bột An Hòa	tấn	1.080		0	81.370	81.3700	12,906,404	1,050,194,071
	Bột DIP	tấn	1.0807						
	Lê Tissue	tấn	1.086	1.4948	380.5165	523.7395	143.2230	12,906,404	1,848,493,801
2	Màng co (Giấy KL, VS - V, P, R)	kg	2.00	2.07	1,522.6840	1,577.0	54.316	43,057	2,338,700
3	Màng PE	kg	1.65	1.64	571.784400	568.90	-2.884	26,469	-76,349
4	Hoi	tấn	4.00	3.97	4,431.512	4,395.0	-36.512	312,657	-11,415,732
5	Chất tăng trắng	kg			1,941.867	871.0	-1070.867	38,934	-41,693,040

(Nguồn: Phòng Kế toán – Công ty CP Giấy Sông Đuống, 2018)

Bên cạnh đó, nhà quản trị các cấp trong các DNSX giấy không quan tâm đến việc phân tích thông tin thích hợp liên quan đến HTK khi lựa chọn các phương án kinh doanh nên đã gây khó khăn khi đưa ra quyết định. Đối với việc phân tích thông tin HTK trong mối quan hệ với sản lượng, chi phí và lợi nhuận, 100% ý kiến trả lời DN

chưa nghiên cứu đến mối quan hệ này. Qua kết quả phỏng vấn 3 nhà quản trị cấp cao đều cho rằng *“việc ra quyết định dựa trên kinh nghiệm và thói quen quản lý, chưa từng sử dụng các thông tin HTK được phân tích bằng các kỹ thuật, phương pháp hiện đại”*.

3.2.4.4. Tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

Báo cáo kế toán về HTK của các DN giấy được khảo sát (68/68 ý kiến trả lời) đã phản ánh các chỉ tiêu liên quan đến HTK gồm phương pháp tính giá HTK, giá gốc HTK. Cuối kỳ, tại các kho, thủ kho sẽ gửi các số liệu phản ánh tình hình HTK tại kho của mình quản lý cho phòng kế toán. Sau đó, kế toán vật tư là người chịu trách nhiệm lập các báo cáo liên quan đến tình hình HTK. Để lập báo cáo này, kế toán căn cứ vào số liệu đã được phản ánh trên các sổ chi tiết, sổ tổng hợp các tài khoản HTK liên quan. Thực trạng tổ chức cung cấp thông tin HTK phục vụ cho chức năng quản lý của nhà quản trị trong các DNSX giấy được thể hiện như sau:

(1) Tổ chức cung cấp thông tin KTQT hàng tồn kho phục vụ cho chức năng kiểm tra, đánh giá tình hình thực hiện HTK của nhà quản trị

Các báo cáo HTK được lập để hỗ trợ nhà quản trị kiểm tra, đánh giá tình hình thực hiện gồm: Báo cáo giá thành sản phẩm, Báo cáo tổng hợp nhập - xuất - tồn NVL, thành phẩm, Báo cáo kết quả kinh doanh (68/68 ý kiến trả lời).

Mẫu báo cáo đều do kế toán HTK tự thiết kế và được lập định kỳ (theo tháng, quý) nhằm phản ánh một cách tổng hợp số lượng, giá trị HTK biến động giữa kỳ kế hoạch và kỳ thực hiện. Trên cơ sở các báo cáo này, kế toán sẽ tiến hành lập báo cáo tổng hợp tình hình HTK của toàn DN như: Bảng tổng hợp HTK nhập kho và Bảng tổng hợp HTK xuất kho (phụ lục 3.15, 3.16). Đối tượng sử dụng báo cáo là nhà quản trị các cấp trong công ty. Tại các DN giấy có quy mô lớn (5/41DN), số lượng báo cáo KTQT hàng tồn kho khá nhiều nên các DN này đều thực hiện trên phần mềm Microsoft Office để tổng hợp và lập báo cáo. Còn các DN giấy có quy mô nhỏ hơn lại sử dụng chủ yếu là các báo cáo KTQT được thiết kế sẵn trong các phần mềm kế toán. Báo cáo KTQT hàng tồn kho nộp cho nhà quản trị các cấp trong DN được thể hiện theo hình thức là bản in bằng giấy hoặc gửi bản mềm qua email cho nhà quản trị.

100% ý kiến trả lời các DNSX giấy khảo sát đều không thực hiện việc đánh giá trách nhiệm tại các trung tâm trách nhiệm. Kết quả phỏng vấn 3 kế toán trưởng cho thấy nguyên nhân là do *“nhà quản trị chưa nhu cầu sử dụng các thông tin liên quan để đánh giá hiệu quả các bộ phận. Mặt khác, việc phân quyền quản lý trong công ty không rõ ràng, quá trình thu thập, xử lý thông tin liên quan đến HTK để xác định trách*

nhệm cho bộ phận quản lý khá phức tạp, khó khăn, tốn kém thời gian, chi phí”.

(2) Tổ chức cung cấp thông tin KTQT hàng tồn kho phục vụ cho chức năng kiểm soát HTK của nhà quản trị

Các báo cáo phục vụ cho chức năng kiểm soát HTK tại các công ty giấy gồm: Báo cáo phân tích thực hiện định mức và Báo cáo kiểm kê HTK cuối kỳ, Bảng tổng hợp hàng nhập kho và Bảng tổng hợp hàng xuất kho (chiếm tỷ lệ 47% ý kiến). Các báo cáo được lập theo quý hoặc năm và được cung cấp cho nhà quản trị cấp cao để kiểm soát HTK (phụ lục 3.17, 3.18). Tuy nhiên, các thông tin về HTK cung cấp đều thể hiện ở dạng số liệu, chưa trình bày thông tin theo dạng đồ thị, phương trình,... Mặt khác, các giải trình nguyên nhân chênh lệch trong các báo cáo chưa rõ ràng và cụ thể. Do báo cáo lập định kỳ nên tính kịp thời, hiệu quả trong cung cấp thông tin của kế toán quản trị HTK bị hạn chế.

(3) Tổ chức cung cấp thông tin KTQT hàng tồn kho phục vụ cho chức năng ra quyết định của nhà quản trị

Như đã trình bày ở phần trên, một số nội dung liên quan đến kế toán quản trị HTK như xây dựng định mức, lập dự toán HTK không do bộ phận kế toán thực hiện nên các báo cáo liên quan đến những nội dung này sẽ do bộ phận khác lập như: Báo cáo tình hình sử dụng vật liệu, nhiên liệu, Báo cáo kiểm tra tình trạng vật tư, Báo cáo thực hiện định mức tiêu hao vật tư do Phòng Quản lý sản xuất lập. Do vậy, ngoài báo cáo phân tích thực hiện định mức HTK, kế toán chưa lập được một hệ thống báo cáo quản trị HTK phù hợp để phục vụ cho nhà quản trị ra các quyết định liên quan, chưa có sự kết nối thông tin chặt chẽ giữa các bộ phận trong DN. Kết quả phỏng vấn chuyên sâu với 3 nhà quản trị cấp cao trong các DNSX giấy, họ nhận định rằng “*các thông tin do KTQT hàng tồn kho của DN cung cấp chưa đáp ứng đầy đủ nhu cầu thông tin của họ, 100% kế toán viên trong các DN không nắm được thế nào là thông tin thích hợp và mô hình phân tích thông tin thích hợp để phục vụ cho việc ra quyết định*”. Chẳng hạn, các thông tin về dự toán chi phí HTK còn thiếu so với nhu cầu của nhà quản trị cho chức năng lập kế hoạch, khả năng cung cấp các thông tin HTK phục vụ ra các quyết định quản trị trong ngắn hạn như tiếp tục kinh doanh hay ngừng kinh doanh 1 sản phẩm đang bị thua lỗ, quyết định tự sản xuất hoặc thuê ngoài gia công 1 phần của sản phẩm ... là gần như không có.

3.2.5. Tổ chức kiểm soát công việc kế toán quản trị hàng tồn kho

- *Kiểm soát sự phân chia trách nhiệm:* Việc phân chia trách nhiệm trong quản lý HTK tại các công ty giấy (68/68 ý kiến) khá rõ ràng. Ở tất cả các DNSX giấy khảo sát

không phân biệt quy mô, người có quyền cao nhất (kế toán trưởng và giám đốc) có toàn quyền sử dụng tính năng “phân quyền và quản trị kế toán” trong hệ thống phần mềm kế toán để thiết lập, thêm, xóa hoặc sửa trong phần mềm. Các nhân viên kế toán HTK chỉ được phép nhập, sửa dữ liệu kế toán liên quan đến phân hành mà mình phụ trách. Dữ liệu kế toán được nhập vào phần mềm theo từng phân hệ, giữa phân hệ này với phân hệ khác lại có mối liên kết với nhau thông qua hệ thống Internet.

- *Kiểm soát chứng từ và sổ sách về HTK*: Quy trình luân chuyển chứng từ của các DNSX giấy được xây dựng theo đúng quy định phù hợp với yêu cầu nghiệp vụ. Việc đối chiếu sổ sách về mặt số lượng HTK nhập- xuất- tồn giữa sổ chi tiết HTK của kế toán và thẻ kho của thủ kho được tiến hành định kỳ vào cuối tháng. Tại phòng kế toán, kế toán cũng tiến hành đối chiếu về mặt giá trị giữa sổ cái tài khoản 152, 154, 155 với Báo cáo nhập xuất vật tư, thành phẩm. Các DNSX giấy đều ban hành quy định cụ thể về công tác lưu trữ chứng từ kế toán tại các bộ phận sử dụng HTK như phân xưởng, nhà máy... Điều đó giúp nhà quản trị có thể kiểm tra tính chính xác, đối chiếu số liệu được thuận lợi, xác định trách nhiệm đối với những cá nhân để xảy ra sai phạm trong nhập dữ liệu vào hệ thống phần mềm.

- *Kiểm soát HTK*: Các công ty giấy đều cất trữ và bảo quản HTK trong hệ thống kho đạt tiêu chuẩn qui định. Qua kết quả điều tra với các kế toán, có 52/68 ý kiến trả lời (chiếm 76,4%) DN thực hiện kiểm kê HTK định kỳ 6 tháng/lần, 16/68 ý kiến trả lời (chiếm 23,6%) DN thực hiện kiểm kê 1 năm /lần. Các công ty tổ chức kiểm kê ở tất cả các kho, mỗi kho được lập một biên bản kiểm kê với sự tham gia của 3 nhân viên: kế toán vật tư, thủ kho và nhân viên thống kê.

- *Kiểm soát tính bảo mật thông tin KTQT hàng tồn kho*: Ở tất cả các công ty giấy khảo sát cho thấy đã đảm bảo an toàn dữ liệu về HTK thông qua việc quản lý đầu vào hệ thống bằng tên đăng nhập và mật khẩu; 70,6% ý kiến trả lời DN thực hiện phân quyền theo cấp độ sử dụng thông tin; 51,7% ý kiến trả lời DN thực hiện khóa dữ liệu sau khi nhập một thời gian nhất định. Mặt khác, tại các DN giấy khảo sát, phần mềm kế toán của DN có sự kiểm soát ngay từ khâu nhập liệu thông qua việc yêu cầu người nhập liệu xác nhận những bút toán, định khoản, giống về số lượng, số tiền... khi kết chuyển dữ liệu. Khâu kiểm soát nhập liệu đã hạn chế, giảm thiểu được những sai sót, đảm bảo tính chính xác của thông tin về HTK. Ngoài ra, để đảm bảo an toàn về tính bảo mật thông tin kế toán HTK, các công ty (100% ý kiến) đều có thực hiện sao lưu dữ

liệu tại máy chủ, ổ cứng... Tuy nhiên, tại các công ty giấy khảo sát vẫn chưa có những quy định cụ thể về bảo mật thông tin, đảm bảo an toàn dữ liệu về kế toán HTK.

3.2.6. Tổ chức ứng dụng công nghệ thông tin trong kế toán quản trị hàng tồn kho

Các DNSX giấy đã tổ chức ứng dụng CNTT trong KTQT hàng tồn kho. Tùy thuộc vào quy mô, đặc điểm SXKD của DN, các DN giấy xác định yêu cầu riêng đối với nhân sự thực hiện, hệ thống trang thiết bị hỗ trợ.

- *Về tổ chức người làm kế toán vào vận hành hệ thống CNTT*

100% người làm kế toán về HTK ở các DNSX giấy khảo sát được đào tạo khá cơ bản về kiến thức CNTT, có trình độ tương đối đồng đều nên ít gặp trở ngại trong vận hành kế toán trên máy vi tính. Đồng thời, nhân viên kế toán HTK nói riêng và bộ phận kế toán nói chung của các DN giấy đều được nhà cung cấp phần mềm hướng dẫn, đào tạo kỹ trước khi đưa phần mềm kế toán vào sử dụng.

- *Về tổ chức trang bị phần cứng của hệ thống máy tính*

Hiện nay, 100% ý kiến trả lời các DNSX giấy đều sử dụng hệ thống máy vi tính được kết nối mạng, có trang bị phần mềm kế toán để hạch toán và xử lý thông tin từ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Qua khảo sát với các nhà quản trị tại các DN giấy, 80,4% ý kiến trả lời đồng ý hệ thống máy tính được trang bị cho bộ phận kế toán là đáp ứng yêu cầu của người làm kế toán. Hệ thống máy tính hoạt động rất ổn định, là công cụ quan trọng để các nhân viên kế toán sử dụng trong thu thập các dữ liệu đầu vào cần thiết để đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị.

- *Về tổ chức lựa chọn và sử dụng phần mềm kế toán*

Qua điều tra với các nhà quản trị, có 156/189 ý kiến trả lời (chiếm 82,9%) cho biết DN đã sử dụng phần mềm kế toán để hỗ trợ công tác kế toán được nhanh chóng, chính xác. Các DNSX giấy được khảo sát đều lựa chọn phần mềm kế toán phù hợp với yêu cầu quản lý và căn cứ vào ưu thế của từng nhà cung cấp phần mềm để lựa chọn. Các phần mềm kế toán phổ biến bao gồm: phần mềm kế toán 1A, Misa, Fast Accounting và 3Tsoft. Đặc điểm chung của các phần mềm kế toán áp dụng trong các DN giấy khảo sát là đã có sự kết nối với phần mềm quản lý kho (WPRO 1.4, Softpro Inventory, Perfect Warehouse..), cho phép dữ liệu kế toán được cập nhật từ chứng từ vào máy tính sẽ được chuyển đến các sổ kế toán chi tiết, sổ kế toán tổng hợp và một số báo cáo quản trị như báo cáo nhập xuất tồn vật tư, thành phẩm, báo cáo chi phí sản xuất và giá thành... Kế toán HTK trong các DN giấy có thể kiểm soát toàn diện các tài

sản có trong kho và cả thông tin nhân viên, khách hàng.... để báo cáo cho nhà quản trị.

Phân hệ kế toán HTK trong chương trình phần mềm được thiết kế phù hợp nhu cầu giúp cho người làm kế toán HTK lựa chọn các giao diện để thực hiện ghi nhận các nghiệp vụ trên máy tính. Tuy nhiên, phần mềm kế toán của các công ty giấy được các công ty phần mềm lập trình theo quy định chung của Bộ Tài chính về hệ thống sổ sách, bảng biểu nên khi ứng dụng chưa đạt hiệu quả cao, chưa đáp ứng được yêu cầu quản lý chi tiết HTK. Ngoài ra, các phần mềm kế toán vẫn chưa ứng dụng được trong môi trường kết nối mạng LAN. Người làm kế toán vận hành chỉ thực hiện được công việc kế toán một cách đơn lẻ, công tác nhập dữ liệu kế toán được thực hiện tập trung vào một hoặc một vài bộ phận. Điều này ảnh hưởng đến quá trình tổng hợp số liệu cho việc lập báo cáo quản trị HTK và nâng cấp phần mềm sau này. Phân quyền trong hệ thống nhìn chung chưa rõ ràng, chặt chẽ nên kế toán có thể chỉnh sửa dữ liệu vào bất kì lúc nào khi phát hiện sai sót trong nhập liệu.

Chưa có DNSX giấy nào áp dụng phần mềm hoạch định quản lý nguồn lực (ERP) phục vụ công tác quản lý HTK. Kết quả phỏng vấn chuyên sâu với 3 nhà quản trị cấp cao trong các công ty giấy, họ nhận định rằng *“việc áp dụng ERP trong các DN giấy của Việt Nam vẫn chưa phổ biến và khó thực hiện vì chi phí đầu tư phần mềm ERP, hệ thống máy chủ liên quan rất tốn kém, thời gian thực hiện dự án lâu dài, đòi hỏi DN phải chuẩn bị đủ các điều kiện về công nghệ, tài chính, về đào tạo khả năng quản lý, kỹ năng cho nhân viên”*.

3.3. Thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam

3.3.1. Các biến số có liên quan

Qua phỏng vấn trực tiếp, thảo luận nhóm với các nhà quản trị và kế toán viên tại các DNSX giấy Việt Nam, kết hợp với các nghiên cứu trong và ngoài nước trước đó của các tác giả Naidu và Wu (2011), Nzuza (2013), Trần Ngọc Hùng (2016), Nguyễn Thành Hưng (2017), tác giả đề xuất các biến số độc lập liên quan đến từng yếu tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT hàng tồn kho như sau:

Nhóm 1: Kế hoạch hàng tồn kho của doanh nghiệp (KH)

Nhóm biến số này được xây dựng nhằm ghi nhận ảnh hưởng của kế hoạch HTK đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy. Bảng 3.15 mô tả các biến thuộc nhóm này.

Bảng 3.15: Các biến số về ảnh hưởng của kế hoạch hàng tồn kho

Tên	Mô tả	Loại	Tham khảo
KH1	Công ty lập kế hoạch hàng tồn kho để phục vụ việc kiểm soát	Rời rạc	Jonsson và Mattsson (2008), Zwelihle Nzuza (2013)
KH2	Kế hoạch hàng tồn kho có sự liên kết chặt chẽ với các mục tiêu hoạt động khác của DN	Rời rạc	
KH3	Kế hoạch hàng tồn kho được lập dựa trên sự kết hợp giữa nhà quản trị và nhân viên	Rời rạc	
KH4	Các nhà cung cấp và khách hàng có liên quan đến kế hoạch hàng tồn kho của DN	Rời rạc	
KH5	Khả năng của nhân viên lập kế hoạch ảnh hưởng đến kế hoạch hàng tồn kho	Rời rạc	

Nhóm 2: Biến số về nhu cầu thông tin nhà quản trị (NC)

Nhóm biến số này liên quan đến điều tra nhân tố về nhu cầu thông tin của nhà quản trị ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị HTK trong các DNSX giấy. Bảng 3.16 mô tả các biến thuộc nhóm này.

Bảng 3.16: Các biến số về ảnh hưởng nhu cầu thông tin của nhà quản trị

Tên	Mô tả	Loại	Tham khảo
NC1	Nhà quản trị đánh giá cao tính hữu ích về các nội dung tổ chức KTQT hàng tồn kho	Rời rạc	Trần Ngọc Hùng (2016), Nguyễn Thành Hưng (2017)
NC2	Nhà quản trị có hiểu biết cơ bản về các nội dung tổ chức KTQT hàng tồn kho	Rời rạc	
NC3	Nhà quản trị có nhu cầu cao về việc áp dụng các nội dung tổ chức KTQT hàng tồn kho để hỗ trợ việc ra quyết định	Rời rạc	
NC4	Nhà quản trị chấp nhận đầu tư chi phí để tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN	Rời rạc	
NC5	Nhà quản trị xây dựng được mối liên kết chặt chẽ giữa bộ phận KTQT hàng tồn kho và nhà quản trị	Rời rạc	

Nhóm 3: Biến số về qui mô của doanh nghiệp (QM)

Nhóm biến số này liên quan đến điều tra nhân tố về qui mô của DN ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy. Bảng 3.17 mô tả các biến thuộc nhóm này.

Bảng 3.17: Các biến số về ảnh hưởng của qui mô doanh nghiệp

Tên	Mô tả	Loại	Tham khảo
QM1	Doanh thu của DN	Rời rạc	Naidu and Wu (2011), Zwelihle Nzuza (2013)
QM2	Số lượng người lao động trong DN	Rời rạc	
QM3	Số lượng sản phẩm sản xuất của DN	Rời rạc	
QM4	Số lượng chi nhánh, phòng ban trong DN tác động đến tổ chức KTQT hàng tồn kho	Rời rạc	

Nhóm 4: Biến số về trình độ của nhân viên kế toán (TD)

Nhóm biến số này liên quan đến điều tra nhân tố về trình độ của nhân viên kế toán ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy. Bảng 3.18 mô tả các biến thuộc nhóm này.

Bảng 3.18: Các biến số về ảnh hưởng của trình độ nhân viên kế toán

Tên	Mô tả	Loại	Tham khảo
TD1	Nhân viên kế toán có năng lực và trình độ giúp DN giảm thiểu chi phí quản lý HTK	Rời rạc	Z.Nzuza (2013), Nguyễn Thành Hưng (2017)
TD2	Chứng chỉ/ Bằng cấp đào tạo của nhân viên kế toán phải phù hợp với yêu cầu công việc	Rời rạc	
TD3	Các chương trình đào tạo và phát triển chuyên môn cho nhân viên kế toán là cần thiết để tổ chức KTQT hàng tồn kho hiệu quả	Rời rạc	
TD4	Nhân viên KTQT hàng tồn kho phải có khả năng xử lý, phân tích và giải quyết vấn đề	Rời rạc	
TD5	Nhân viên KTQT hàng tồn kho có khả năng phân tích, báo cáo và tư vấn cho nhà quản trị trong việc ra quyết định liên quan đến hàng tồn kho	Rời rạc	

3.3.2. Kết quả phân tích thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy

3.3.2.1. Kiểm định độ tin cậy của thang đo

Trong đề tài nghiên cứu, sau khi sàng lọc, 189 bảng hỏi hợp lệ dành cho nhà quản trị các cấp được xử lý bằng phần mềm SPSS 21.0. Các thang đo được đánh giá sơ bộ thông qua kiểm định hệ số tin cậy Cronbach's Alpha và tính hệ số tương quan biến tổng. Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2011) chỉ ra rằng khi Cronbach's

Alpha từ 0,8 lên đến gần 1 thì thang đo là tốt; từ 0,7 đến gần 0,8 là sử dụng được; từ 0,6 trở lên là có thể sử dụng trong trường hợp khái niệm nghiên cứu là mới.

Vì nghiên cứu là mới nên tác giả chọn hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn hoặc bằng 0.6 là chấp nhận được. Tuy nhiên, Cronbach's Alpha không cho biết biến nào nên loại bỏ và biến nào nên giữ lại. Vì vậy, bên cạnh hệ số Cronbach's Alpha, luận án sử dụng hệ số tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation) và những biến nào có tương quan biến tổng < 0.3 sẽ bị loại bỏ. Hệ số này cho phép loại bỏ những biến không phù hợp trong mô hình nghiên cứu. Như vậy, những biến có hệ số Alpha lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0,3 là thích hợp và được đưa vào phân tích những bước tiếp theo (Nunnally và Burstein, 1994). Kết quả kiểm định hệ số tin cậy Cronbach's Alpha và tính hệ số tương quan biến tổng của các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho được thể hiện trong các bảng 3.19, 3.20, 3.21, 3.22.

Bảng 3.19: Ảnh hưởng yếu tố kế hoạch hàng tồn kho tới tổ chức KTQT HTK

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.956	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Phục vụ kiểm soát	11.222	23.993	.874	.946
Mục tiêu khác	11.111	24.067	.879	.945
Kết hợp bộ phận khác	11.138	24.098	.881	.944
Nhà cung cấp và KH	11.069	24.086	.887	.944
Khả năng NV	11.164	23.723	.861	.948

Bảng 3.20: Ảnh hưởng yếu tố nhu cầu thông tin của nhà quản trị tới tổ chức KTQT hàng tồn kho

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.934	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
NQT danh gia tinh huu ich	10.910	23.997	.831	.918
NQT hieu biett ve QTHTK	10.841	23.783	.811	.922
NQT co nhu cau ve TT HTK	10.868	23.722	.848	.915
NQT chap nhan chi phi	10.746	24.552	.819	.920
Xay dung lien ket giua cac bo phan	10.857	23.719	.815	.921

Bảng 3.21: Ảnh hưởng yếu tố qui mô DN tới tổ chức KTQT HTK**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.928	4

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Doanh thu	8.836	13.106	.846	.901
So luong lao dong	8.862	13.481	.806	.915
So luong san pham	8.852	13.520	.844	.902
So luong chi nhanh	8.831	13.386	.832	.906

Bảng 3.22: Ảnh hưởng yếu tố trình độ nhân viên kế toán tới tổ chức KTQT hàng tồn kho**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.894	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Giam chi phi HTK	11.407	16.711	.722	.874
Chung chi phu hop	11.423	16.703	.719	.875
Chuong trinh can thiet	11.286	17.333	.718	.875
Kha nang lap du toan	11.370	16.447	.789	.859
Kha nang phan tich bao cao	11.339	16.629	.747	.868

Kết quả kiểm định thang đo các nhân tố bằng hệ số Cronbach's Alpha cho thấy các hệ số đều lớn hơn 0.6. Các hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát trong một nhân tố đều lớn hơn 0.3 cho thấy các biến đều đạt độ tin cậy nên không có biến quan sát nào phải loại bỏ trước khi đưa vào phân tích nhân tố khám phá EFA (phụ lục 3.19, 3.20).

3.3.2.2. Phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Mục đích của phân tích nhân tố khám phá nhằm tóm tắt tập các biến quan sát vào một số nhân tố nhất định đo lường các khía cạnh khác nhau của vấn đề nghiên cứu và tìm ra mối quan hệ giữa các biến với nhau. Trị số KMO (Kaiser -Meyer - Olkin) là chỉ số dùng để xem xét sự thích hợp của phân tích nhân tố. Trị số này nằm trong khoảng [0.5,1] là điều kiện đủ để thực hiện phân tích nhân tố EFA.

Trong phép đo này, các biến có trọng số < 0.5 tiếp tục bị loại. Phương pháp trích hệ số là phương pháp Principle Components Analysis với phép xoay Varimax và điểm dừng khi trích các yếu tố có Eigenvalue > 1 . Thang đo được chấp nhận khi tổng phương sai trích $\geq 50\%$ và trọng số nhân tố từ 0.5 trở lên (Hair và cộng sự, 1998). Căn cứ vào độ tin cậy của thang đo đã được kiểm định ở trên, tác giả thực hiện phân tích nhân tố khám phá lần 1 liên quan đến 4 yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho gồm: kế hoạch hàng tồn kho, nhu cầu thông tin của nhà quản trị, qui mô DN, trình độ của nhân viên kế toán, kết quả cụ thể như sau:

Bảng 3.23: Kiểm định KMO và Bartlett's Test lần 1

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.872
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2.895E3
	df	171
	Sig.	.000

Kết quả phân tích nhân tố khám phá cho thấy chỉ số KMO: $0.5 \leq KMO = 0.872 \leq 1$ (bảng 3.23), phân tích nhân tố được chấp nhận với tập dữ liệu nghiên cứu. Bên cạnh đó, kết quả Barlett's Test = $0.000 < 0.05$ khẳng định các biến quan sát tương quan với nhau và có ý nghĩa thống kê tại mức 0.05. Vì vậy, phân tích nhân tố EFA là phương pháp phù hợp để phân tích mô hình trong các bước tiếp theo (phụ lục 3.21).

Theo Gerbing và Anderson (1988), các yếu tố chỉ được trích rút khi có Eigenvalue > 1 và được chấp nhận khi tổng phương sai trích $\geq 50\%$ vì như vậy các yếu tố sẽ có tác dụng tóm tắt thông tin tốt hơn biến gốc. Sử dụng ma trận yếu tố (component matrix) là một nội dung quan trọng khi phân tích nhân tố khám phá. Hệ số này phản ánh mối quan hệ tương quan giữa các yếu tố và các biến. Nếu ma trận nhân tố có các hệ số > 0.5 thì các yếu tố và biến có mối liên hệ chặt chẽ với nhau và ngược lại. Giá trị Eigenvalue = $2,970 \geq 1$ và trích được 4 yếu tố mang ý nghĩa tóm tắt thông tin tốt nhất. Tổng phương sai trích = $79,443 \geq 50\%$ cho thấy mô hình EFA là phù hợp. Như vậy, 4 yếu tố được trích cô đọng đạt giá trị 79,5% biến thiên các biến quan sát.

Kết quả ma trận xoay (rotated component matrix) cho thấy không có biến nào tải lên cả 2 yếu tố, không có biến nào vi phạm tính phân biệt trong ma trận xoay và không có biến nào có mức chênh lệch hệ số tải $< 0,3$. Do đó, không có biến nào bị loại cho phân tích yếu tố khám phá lần 2.

Kết quả phân tích yếu tố khám phá lần 2 cho thấy chỉ số KMO: $0,5 \leq KMO = 0,746 \leq 1$ (bảng 3.24), phân tích yếu tố được chấp nhận với tập dữ liệu nghiên cứu. Bên cạnh đó, kết quả Barlett's Test = $0.000 < 0.05$, khẳng định các biến quan sát tương quan với nhau và có ý nghĩa thống kê tại mức 0.05. Vì vậy, phân tích yếu tố là phương pháp phù hợp để phân tích mô hình trong các bước tiếp theo.

Bảng 3.24: Kết quả KMO và Bartlett's Test lần 2

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.746
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	386.039
	df	3
	Sig.	.000

Giá trị Eigenvalue = $2.543 \geq 1$ và trích được 4 yếu tố mang ý nghĩa tóm tắt thông tin tốt nhất. Tổng phương sai trích = $84,752 \geq 50\%$ (bảng 3.25) cho thấy mô hình EFA là phù hợp. Như vậy, 4 yếu tố được trích cô đọng đạt giá trị 84,752% biến thiên các biến quan sát.

Bảng 3.25: Tổng phương sai trích lần 2

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	2.543	84.752	84.752	2.543	84.752	84.752
2	.282	9.407	94.159			
3	.175	5.841	100.000			

Qua số liệu phân tích ở trên, kết quả kiểm định cho thấy có mối tương quan khá chặt chẽ giữa tổ chức KTQT hàng tồn kho với kế hoạch HTK, nhu cầu thông tin của nhà quản trị, qui mô DN và trình độ của nhân viên kế toán với hệ số tương quan đều > 0.6. Đưa 4 yếu tố trên vào phân tích hồi quy nhằm đánh giá mức độ phù hợp của mô hình hồi quy bội bằng phương pháp Enter (bảng 3.26). Giá trị của mỗi yếu tố được dùng để phân tích hồi quy là giá trị trung bình của các biến quan sát thuộc nhân tố đó (phụ lục 3.22).

Bảng 3.26: Kết quả phân tích hồi qui tuyến tính bội

Model	R	R ² Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.930 ^a	.865	.862	.41940	1.911

Trị số thống kê Durbin - Watson là một thống kê kiểm định được sử dụng để kiểm tra xem có hiện tượng tự tương quan trong phần dư của phép phân tích hồi qui hay không. Nếu trị số này bằng 4 thì sự tương quan hoàn hảo âm, bằng 2 thì không có sự tự tương quan, bằng 0 thì sự tự tương quan hoàn hảo dương. Kết quả hồi qui cho thấy: Giá trị R² hiệu chỉnh (Adjusted R Square) bằng 0,862 cho thấy biến độc lập đưa vào chạy hồi quy ảnh hưởng 86,2% sự thay đổi của biến phụ thuộc, còn lại 13,8 % là do các biến ngoài mô hình và sai số ngẫu nhiên. Hệ số Durbin - Watson = 1,911, nằm trong khoảng 1,5 đến 2,5 nên mô hình không vi phạm khi sử dụng phương pháp hồi qui bội, không có hiện tượng tự tương quan chuỗi bậc nhất xảy ra trong mô hình. Do vậy, mô hình hồi qui bội thỏa mãn các điều kiện đánh giá và kiểm định độ phù hợp cho việc rút ra các kết quả nghiên cứu.

3.3.2.3. Kiểm định độ phù hợp của mô hình qua phân tích phương sai Anova

Kiểm định giá trị F = 293.489, giá trị Sig = 0.000 (bảng 3.27, 3.28) cho thấy mỗi

quan hệ này đảm bảo độ tin cậy với mức độ cho phép là 5%. Như vậy, mô hình hồi quy tuyến tính bội phù hợp với tập dữ liệu và có thể sử dụng được. Có thể kết luận rằng các biến độc lập có ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN sản xuất giấy (phụ lục 3.23, 3.24, 3.25).

Bảng 3.27: Phân tích phương sai ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	206.493	4	51.623	293.489	.000 ^a
1 Residual	32.365	184	.176		
Total	238.858	188			

Bảng 3.28: Hệ số của mô hình hồi qui mẫu

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	-.114	.091		-1.252	.212
KH	.116	.040	.120	2.872	.005
NC	.419	.059	.425	7.150	.000
QM	.262	.047	.267	5.560	.000
TD	.224	.055	.202	4.049	.000

Sig kiểm định hệ số hồi quy của các biến độc lập đều < 0.05 nên các biến độc lập này đều có ý nghĩa giải thích cho biến phụ thuộc, không biến nào bị loại khỏi mô hình. Các hệ số hồi quy đều > 0.

Như vậy tất cả các biến độc lập đưa vào phân tích hồi quy đều tác động cùng chiều tới biến phụ thuộc. Dựa vào độ lớn của hệ số hồi quy chuẩn hóa Beta, thứ tự mức độ tác động từ mạnh nhất tới yếu nhất của các biến độc lập đến biến phụ thuộc TK như sau: (1) NC: 0,425; (2) QM: 0,267; (3) TD: 0,202; (4) KH: 0,12. Vì vậy phương trình thể hiện mối quan hệ giữa các biến độc lập với biến phụ thuộc TK được biểu diễn như sau:

$$TK = 0,12 KH + 0,425 NC + 0,267 QM + 0,202 TD$$

Trong đó: TK: khả năng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy

KH: ảnh hưởng của nhân tố kế hoạch hàng tồn kho

NC: ảnh hưởng của nhân tố nhu cầu thông tin của nhà quản trị

QM: ảnh hưởng của nhân tố qui mô DN

TD: ảnh hưởng của nhân tố trình độ nhân viên kế toán

Qua phương trình hồi quy, có thể thấy rằng cả 4 yếu tố trên đều ảnh hưởng tới tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN theo các cấp độ ảnh hưởng khác nhau. Cụ thể: Nhu cầu thông tin của nhà quản trị có mức độ ảnh hưởng lớn nhất, với một cấp độ thay đổi của nhân tố này, khả năng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy sẽ tăng 0.425 cấp độ. Tương tự, với mỗi cấp độ thay đổi của nhân tố qui mô của DN và trình độ của nhân viên kế toán, khả năng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy sẽ tăng lần lượt là 0.267 cấp độ và 0.202 cấp độ. Cuối cùng, yếu tố kế hoạch HTK có ảnh hưởng ít hơn so với 3 yếu tố còn lại, với mỗi cấp độ thay đổi của yếu tố trên, khả năng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy sẽ tăng 0.12 cấp độ.

Giá trị trung bình Mean = $-3.49E-16$ gần bằng 0, độ lệch chuẩn là 0.989 gần bằng 1, như vậy có thể nói, phân phối phần dư xấp xỉ chuẩn. Do đó, có thể kết luận rằng: Giả thiết phân phối chuẩn của phần dư không bị vi phạm.

Qua nghiên cứu trên cho thấy có 4 yếu tố ảnh hưởng tới tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam. Với hệ số Beta là 0.425, yếu tố NC (nhu cầu thông tin của nhà quản trị) có ảnh hưởng lớn nhất đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam. Dấu dương của hệ số Beta có ý nghĩa là mối quan hệ giữa nhu cầu thông tin của nhà quản trị và hiệu quả tổ chức KTQT hàng tồn kho là mối quan hệ cùng chiều. Kết quả hồi quy cho thấy yếu tố chất lượng dữ liệu đầu vào có Beta = 0.425 và Sig = 0.000 (<0.05), nghĩa là khi các yếu tố khác không thay đổi nếu tăng nhu cầu thông tin của nhà quản trị lên 1 đơn vị thì hiệu quả tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN tăng lên 0.425 đơn vị. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng khi nhà quản trị nhận thức và đánh giá cao về tính hữu ích các công cụ kỹ thuật KTQT, có nhu cầu càng cao về việc vận dụng KTQT hay chấp nhận mức chi phí phải bỏ ra trong việc vận dụng KTQT sẽ làm gia tăng hiệu quả tổ chức KTQT hàng tồn kho.

Như vậy, yếu tố nhu cầu thông tin HTK của nhà quản trị có tác động tích cực đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN.

Yếu tố thứ hai có ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam là qui mô của DN. Dấu dương của hệ số Beta có ý nghĩa là mối quan hệ giữa hai nhân tố này là mối quan hệ cùng chiều. Với hệ số Beta = 0.267 và Sig = 0.000 (<0.05), nghĩa là khi các yếu tố khác không thay đổi nếu tăng qui mô của DN lên 1 đơn vị thì khả năng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy tăng lên 0.407 đơn vị. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng quy mô DN tương thích với mức độ khả thi của việc tổ chức KTQT hàng tồn kho theo hướng là quy mô DN càng lớn thể hiện qua doanh thu, số

lượng nhân viên, số lượng các phòng ban, số lượng sản phẩm tăng lên thì DN đó sẽ lựa chọn tổ chức KTQT ở mức độ phức tạp hơn so với DN có quy mô nhỏ.

Tiếp theo là nhân tố trình độ nhân viên kế toán có ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam. Dấu dương của hệ số Beta có ý nghĩa là mối quan hệ giữa trình độ nhân viên kế toán và tổ chức KTQT hàng tồn kho là mối quan hệ cùng chiều. Kết quả hồi quy cho thấy yếu tố trình độ nhân viên kế toán có $Beta = 0.202$ và $Sig = 0.025 (<0.05)$, điều đó thể hiện khi các yếu tố khác không đổi, nếu tăng trình độ nhân viên kế toán lên 1 đơn vị thì hiệu quả tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam tăng lên 0.202 đơn vị. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng yếu tố trình độ của nhân viên kế toán DN tương thích với mức độ khả thi của việc tổ chức KTQT hàng tồn kho theo hướng nhân viên kế toán có trình độ từ cao đẳng, cử nhân kế toán trở lên và có các chứng chỉ về kế toán chuyên nghiệp trong và ngoài nước sẽ làm gia tăng tính khả thi, hiệu quả của quá trình tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DN.

Yếu tố thứ tư có ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam là kế hoạch HTK của DN. Dấu dương của hệ số Beta có ý nghĩa là mối quan hệ giữa hai nhân tố này là mối quan hệ cùng chiều. Với hệ số $Beta = 0.12$ và $Sig = 0.000 (<0.05)$, nghĩa là khi các yếu tố khác không thay đổi nếu tăng kế hoạch của DN lên 1 đơn vị thì hiệu quả tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy tăng lên 0.12 đơn vị. Kết quả nghiên cứu chỉ ra rằng yếu tố kế hoạch HTK của DN tương thích với mức độ khả thi của việc tổ chức KTQT hàng tồn kho theo hướng kế hoạch càng được xây dựng cụ thể, chi tiết, khoa học sẽ càng tăng tính khả thi trong tổ chức lập dự toán, thu thập, phân tích và cung cấp thông tin về HTK trong DN.

3.4. Đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam

3.4.1. Ưu điểm

Qua khảo sát có thể thấy các DNSX giấy đều nhận thức được vai trò quan trọng của tổ chức kế toán quản trị HTK do đó đã có sự đầu tư và quan tâm nhất định. Cụ thể:

- Về tổ chức nhân sự thực hiện công việc KTQT hàng tồn kho

Bộ máy kế toán nói chung và bộ phận KTQT hàng tồn kho nói riêng trong các DNSX giấy ở Việt Nam được tổ chức theo mô hình vừa tập trung, vừa phân tán, đã có sự kết hợp công việc giữa KTQT và KTTC trong từng phần hành nghiệp vụ, phù hợp với đặc điểm hoạt động của đơn vị. Nhân sự trong bộ máy kế toán đều có trình độ

chuyên môn, đạo đức nghề nghiệp, được bố trí công việc phù hợp với năng lực, đảm bảo vận hành hiệu quả bộ máy kế toán từ khâu thu thập đến xử lý và cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng.

- Về tổ chức xây dựng định mức và dự toán hàng tồn kho

Bộ phận kế toán cùng với một số bộ phận khác trong các DNSX giấy đã hoàn thiện được các định mức HTK, từ đó xây dựng được hệ thống dự toán HTK. Các DNSX giấy đều đã thiết lập quy trình theo các bước xây dựng kế hoạch và dự toán HTK tương đối phù hợp.

- Về tổ chức thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho:

Quá trình thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho tại các DN hợp lý, dữ liệu có nguồn gốc rõ ràng. Các DNSX giấy đều tuân thủ theo đúng chế độ kế toán quy định về HTK từ thu thập thông tin từ các chứng từ đến xử lý, hệ thống hóa cung cấp thông tin giúp cho việc quản lý chặt chẽ HTK của DN. Các loại HTK nhập xuất ra khỏi kho đều có giấy tờ hợp lệ, đúng đối tượng, đúng mục đích. Công việc ghi chép và luân chuyển chứng từ giữa các phân xưởng và phòng kế toán được thực hiện đầy đủ, kịp thời. Từ hệ thống chứng từ ban đầu, kế toán ghi vào sổ chi tiết và sổ tổng hợp các tài khoản tương ứng. Hệ thống tài khoản, nhất là các tài khoản phản ánh HTK được các DN giấy mở chi tiết theo từng đối tượng. Số lượng tài khoản vừa đủ để hạch toán từ đó giúp cho tổ chức KTQT HTK được thuận lợi. Hầu hết các DNSX giấy đều quản lý, hạch toán HTK bằng phần mềm kế toán máy, có kết nối với các bộ phận. Điều này hỗ trợ các đơn vị quản lý HTK một cách khoa học, kịp thời cung cấp thông tin chính xác.

Các công ty giấy tổ chức kế toán chi tiết theo phương pháp thẻ song song là khá hợp lý. Điều này giúp sự kết hợp giữa thủ kho và kế toán là luôn chính xác và đầy đủ số liệu HTK. Các loại HTK quản lý chặt chẽ theo từng chủng loại. Các DN sử dụng phương pháp kế toán HTK theo phương pháp KKTX cũng là hoàn toàn hợp lý, phù hợp với số lượng lớn chủng loại hàng tồn kho của các DNSX giấy. Thông tin kế toán HTK được cung cấp khá đầy đủ do có sự kết hợp chặt chẽ giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết HTK. Tại các DNSX giấy khảo sát, việc kiểm kê HTK được tổ chức định kỳ và thực hiện so sánh giữa giá trị thực tế và giá trị sổ sách nên đảm bảo việc tránh thất thoát và phát hiện kịp thời các trường hợp thiếu hàng, HTK bị hư hỏng... Điều này giúp nhà quản trị trong việc quản lý HTK có hiệu quả.

Việc nhập dữ liệu vào sổ kế toán được thực hiện thường xuyên, hàng ngày có đối chiếu lẫn nhau. Các công ty giấy đã thực hiện việc phân công trong công tác kế toán khá

rõ ràng và cụ thể nhiệm vụ của từng nhân viên kế toán trong công ty. Qua đó, đã phát huy được tính chủ động sáng tạo cũng như tinh thần trách nhiệm trong công việc của mỗi thành viên trong công ty. Chẳng hạn, để đảm bảo việc xuất kho NVL nhanh nhất nhằm phục vụ cho nhu cầu sản xuất nhưng vẫn đảm bảo được yêu cầu kiểm soát chặt chẽ việc xuất kho của công ty, trước khi xuất kho, căn cứ theo kế hoạch sản xuất của phòng Quản lý sản xuất, cán bộ phụ trách sản xuất tính ra số lượng NVL cần thiết. Định mức sử dụng NVL của bộ phận sản xuất tổ chức xây dựng trên cơ sở tiêu chuẩn kỹ thuật của quy trình công nghệ kết hợp nghiên cứu tình hình sử dụng thực tế tại công ty. Sau đó căn cứ trên yêu cầu xuất kho được duyệt, kế toán mới tiến hành viết phiếu xuất kho.

- Các DNSX giấy đều xác định giá trị HTK theo nguyên tắc giá gốc phù hợp với chuẩn mực kế toán về HTK cũng như các quy định khác. HTK xuất sử dụng được xác định theo 3 phương pháp tính giá xuất kho. Các phương pháp tính giá HTK mà các DN giấy đang sử dụng thể hiện tính thống nhất với các chuẩn mực kế toán quốc gia và tính phù hợp được áp dụng với mỗi trường hợp cụ thể với tình hình tại mỗi công ty.

Tất cả các DNSX giấy khảo sát (41/41DN) đều xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp xác định chi phí thực tế. Việc tính giá thành sản phẩm hoàn thành của các DNSX giấy là sự kết hợp của 2 phương pháp chi phí theo công việc và theo quá trình sản xuất. Các DN đều hạch toán các chi phí NVL và chi phí nhân công trực tiếp cho từng loại sản phẩm sản xuất trong kỳ, đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ chi phí NVL chính. Ưu điểm của các phương pháp này là đơn giản, tốn kém ít chi phí của hệ thống kế toán và đáp ứng được các yêu cầu của hệ thống KTTC.

- Về tổ chức phân tích thông tin KTQT hàng tồn kho

Các DNSX giấy đã thực hiện tính toán một số chỉ tiêu phản ánh tình hình và mức độ sử dụng HTK như chỉ tiêu vòng quay HTK, tình hình thực hiện định mức HTK, tình hình mua HTK giữa dự toán và thực hiện. Do đó, thông tin chênh lệch về HTK do bộ phận kế toán cung cấp đã đáp ứng một phần nhu cầu thông tin của nhà quản trị khi thực hiện chức năng đánh giá và kiểm soát HTK trong quá trình SXKD của DN.

- Về tổ chức cung cấp thông tin KTQT hàng tồn kho

Các DN giấy bước đầu đã tiến hành tổ chức KTQT hàng tồn kho trong quá trình hạch toán thông qua việc xây dựng hệ thống tài khoản theo dõi HTK tương đối chi tiết. Đồng thời KTQT đã tạo ra được các sản phẩm đặc trưng của mình là các báo cáo quản trị HTK, mặc dù chưa đầy đủ, hoàn thiện nhưng thực sự là phương tiện cung cấp thông tin cần thiết phục vụ nhu cầu quản lý cho các cấp độ quản trị DN.

- Về tổ chức kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho

Kết quả khảo sát cho thấy các DNSX giấy đều sử dụng phần mềm kế toán để hỗ trợ cho công tác kế toán, chú trọng áp dụng các chính sách, thủ tục, thực hiện việc kiểm soát và bảo mật cho hệ thống thông tin kế toán. Các nhà quản trị tại các DN giấy đã có sự quan tâm sát sao đến quá trình đảm bảo dữ liệu đầu vào của hệ thống thông tin qua các tài khoản và mật khẩu truy cập. Các dữ liệu kế toán luôn được nhân viên có thẩm quyền xét duyệt trước khi nhập liệu vào hệ thống thông tin ở các cấp quản lý khác nhau. Do các phân hệ có sự liên kết với nhau nên việc kiểm tra công việc kế toán của kế toán trưởng đã có thêm sự hỗ trợ của các nhân viên kế toán trong quá trình nhập liệu và kiểm tra chéo giữa các kế toán thuộc các phân hành.

- Về ứng dụng CNTT trong tổ chức KTQT hàng tồn kho

Các DNSX giấy đã triển khai ứng dụng CNTT, phần mềm kế toán vào công tác kế toán. 100% ý kiến trả lời các DN nghiên cứu có hệ thống chứng từ kế toán, sổ kế toán đã được thực hiện trên hệ thống máy vi tính và có tác dụng hỗ trợ cho người làm kế toán trong việc thực hiện phân hành kế toán của mình. Việc áp dụng phần mềm kế toán, phần mềm quản lý kết nối online, có sự phân quyền cho từng người sử dụng trong tổ chức KTQT hàng tồn kho đã làm tăng tính bảo mật thông tin, chuẩn hóa quy trình nhập liệu, góp phần vào xử lý và cung cấp thông tin kế toán HTK nhanh chóng và kịp thời cho nhà quản trị các cấp.

3.4.2. Hạn chế

Các DNSX giấy đã nhận thức được tầm quan trọng của KTQT và tiến hành triển khai thực hiện, tuy nhiên có thể nhận thấy rằng việc tổ chức kế toán quản trị HTK tại một số công ty giấy khảo sát còn đơn giản, chưa thật sự phát huy hết tác dụng của KTQT.

- Về tổ chức nhân sự thực hiện công việc kế toán quản trị HTK

100% ý kiến trả lời các DNSX giấy đều không tổ chức nhân sự riêng thực hiện công việc KTQT HTK. Năng lực và trình độ của người làm kế toán còn nhiều hạn chế và cũng chưa nhận thức được hết vai trò, nội dung và phương pháp KTQT hàng tồn kho nhằm cung cấp thông tin cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Kết quả phỏng vấn 3 nhà quản trị cấp cao cho thấy việc phân tích số liệu để đưa ra các phương án kinh doanh chưa chuyên nghiệp, người làm kế toán còn thiếu kỹ năng thu thập, phân tích và cung cấp thông tin KTQT hàng tồn kho.

- Về tổ chức xây dựng định mức và dự toán HTK:

Thực tế cho thấy các DN giấy có xây dựng định mức nhưng mới chỉ dừng lại ở

định mức về lượng mà chưa xây dựng định mức về giá. Nếu DN nào có xây dựng định mức về giá thì các định mức đó thường không cập nhật với tình hình biến động của thị trường. Mặt khác, sự điều chỉnh các định mức kỹ thuật chủ yếu được dựa trên kinh nghiệm thực tế, thiếu sự phân tích có căn cứ khoa học và cập nhật với điều kiện thực tế sản xuất. Chẳng hạn: tập đơn giá tổng hợp các công đoạn sản xuất tại Công ty CP giấy Miza được điều chỉnh gần đây nhất từ năm 2015; hoặc chưa có định mức cho đĩa nghiền giấy $\Phi 350 - 450$, ô tô trọng tải từ > 40 tấn,.... Hiện nay, vẫn còn nhiều DNSX giấy chưa tiến hành lập dự toán tồn kho một cách chi tiết, đầy đủ, có rất ít DN chuyển đổi các định mức vật tư - kỹ thuật đang được thực hiện trong đơn vị mình thành các chi phí định mức hay chi phí dự toán. Mặt khác, số liệu dự toán NVL sản xuất thường xây dựng cố định cho một mức hoạt động nhất định, các DN chưa xây dựng dự toán linh hoạt cho nhiều mức độ hoạt động khác nhau. Do vậy, thông tin chênh lệch giữa thực hiện và dự toán chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản trị.

- Về tổ chức thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho

Một số yếu tố bắt buộc trên chứng từ còn thiếu như đơn vị tính, đơn giá... vì vậy chứng từ được lập chưa phản ánh thực chất nội dung kinh tế, ảnh hưởng không nhỏ đến công tác hạch toán và ghi sổ kế toán. Hệ thống chứng từ sử dụng cho KTQT hàng tồn kho chưa đầy đủ dẫn đến chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin cho nhà quản trị. Bên cạnh đó, hệ thống tài khoản chi tiết, sổ KT chi tiết về HTK cũng chưa được các DNSX giấy thiết lập để tập hợp các thông tin và nguyên nhân chênh lệch giữa kế hoạch và thực hiện. Các DN giấy cũng chưa xây dựng được cụ thể sự kết nối giữa các bộ phận trong đơn vị để thu thập và phân tích thông tin, dẫn đến chất lượng thông tin thu thập chưa đáp ứng yêu cầu quản lý. Bộ phận kế toán của các công ty giấy cũng không nhận được yêu cầu thông tin KTQT về HTK từ các cấp quản trị DN.

Các công ty giấy (68/68 ý kiến trả lời) đều áp dụng giá gốc để tính giá HTK. Hạn chế của cơ sở giá gốc là tập trung cung cấp thông tin quá khứ, thiếu tính kịp thời nên không hoàn toàn thích hợp với việc ra quyết định trong tương lai của nhà quản trị. Mặt khác, các DNSX giấy Việt Nam được khảo sát (60,97% ý kiến trả lời) đều thực hiện tính giá xuất kho theo phương pháp bình quân gia quyền tháng. Như vậy việc ghi chép, phản ánh được thực hiện thường xuyên và luôn ước tính được giá trị của HTK qua các lần nhập, xuất. Tuy nhiên hạn chế của phương pháp này là đến cuối tháng mới thực hiện tính giá vốn xuất kho. Điều này làm ảnh hưởng tới việc lập báo cáo quản trị về tình hình HTK. Số liệu cần báo cáo không đảm bảo kịp thời và phản ánh không sát

thực tế về giá trị HTK, có thể ảnh hưởng không tốt tới quá trình phân tích thông tin ra quyết định về HTK của nhà quản trị.

- Về tổ chức phân tích thông tin phục vụ yêu cầu KTQT HTK:

Có 63/68 ý kiến trả lời DNSX giấy không tiến hành phân tích thông tin một cách đầy đủ về HTK trước và trong quá trình thực hiện. Các chỉ tiêu phân tích sử dụng hiện nay chưa đủ căn cứ để giúp cho nhà quản trị xem xét, đánh giá và đưa ra các quyết định về kế hoạch cũng như tình hình thực hiện HTK tại đơn vị mình theo từng giai đoạn trong chuỗi cung ứng.

- Về tổ chức cung cấp thông tin HTK phục vụ yêu cầu quản trị:

Thông tin về các loại HTK theo chuỗi cung ứng đã có sự gắn kết nhất định nhưng chưa thực sự khoa học và có tính hệ thống. Kế toán trong các DNSX giấy ghi nhận, cung cấp các thông tin về HTK còn mang tính đơn lẻ, chưa thật sự tạo ra sự kết nối giữa chúng nên chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Đối với thông tin phục vụ cho các báo cáo, kiểm soát đánh giá cũng chỉ mới dừng lại ở các báo cáo mang tính tổng hợp chưa đủ chi tiết để cung cấp thông tin đầy đủ cho nhà quản trị. Các báo cáo kiểm soát, đánh giá cũng chưa cung cấp được thông tin về tiến độ cung cấp hàng, tình hình tôn trọng định mức tồn kho, chất lượng tồn kho... Báo cáo KTQT chưa đầy đủ, nội dung còn khá đơn giản, mang tính rời rạc, chưa có sự thống nhất, chưa phân tích sâu sắc về tình hình sản xuất kinh doanh của DN. Kết quả phỏng vấn 3 nhà quản trị cho thấy họ thường thiếu các thông tin để đưa ra quyết định khi ngừng kinh doanh hay tiếp tục kinh doanh loại sản phẩm giấy nào đó, có nên tiếp tục duy trì đặt hàng với nhà cung cấp hay không,...

- Về tổ chức kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho

Tổ chức kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy hiện nay vẫn còn thiếu chặt chẽ, còn có những sai sót và gian lận chưa được phát hiện trong quá trình ghi nhận, xử lý, tổng hợp báo cáo. Tại một số công ty (8/41 DN), phần mềm kế toán có chức năng quản trị người dùng nhưng DN lại không thực hiện hạn chế người dùng. Do vậy, họ có thể “toàn quyền” sử dụng, điều chỉnh dữ liệu trong hệ thống kế toán. Điều đó ảnh hưởng rất nhiều đến tính bảo mật và an toàn của thông tin kế toán.

- Về ứng dụng CNTT trong tổ chức KTQT hàng tồn kho

Phần mềm đang áp dụng hiện nay trong kế toán HTK tại các công ty giấy mới chỉ đáp ứng được yêu cầu của công việc KTTC mà chưa phục vụ được yêu cầu của kế toán quản trị HTK. Việc cập nhật chương trình phần mềm mới cho thông tin quản lý

nói chung và thông tin KTQT hàng tồn kho nói riêng không được thực hiện đồng bộ giữa các bộ phận và nhà quản trị đã dẫn đến sự thiếu nhất quán về cơ sở dữ liệu, ảnh hưởng đến chức năng kiểm soát thông tin. Sự liên kết giữa phần mềm kế toán nói chung, kế toán HTK nói riêng với phần mềm quản lý HTK (tại DN đã có) chưa chặt chẽ. Một số dữ liệu kế toán vẫn được gửi qua email (dạng file excel) làm ảnh hưởng đến tính bảo mật của thông tin cũng như việc tổng hợp số liệu còn tốn nhiều thời gian, chi phí. Việc hạn chế trong triển khai phần mềm ERP cũng ảnh hưởng không nhỏ đến thu thập, xử lý và kiểm soát các thông tin KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy.

3.4.3. Nguyên nhân chủ yếu

Có nhiều nguyên nhân dẫn đến những hạn chế trong tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam, trong đó nguyên nhân chủ quan từ phía DN là những nguyên nhân có tính chất quyết định.

- Quan điểm chính thống và phương pháp KTQT áp dụng ở nước ta chưa được thống nhất. Bên cạnh ảnh hưởng sâu sắc từ quan điểm của Nhà nước, quan điểm và hướng dẫn tổ chức KTQT của các cơ sở nghiên cứu đào tạo, tư vấn về kế toán chưa thấu đáo cũng là nguyên nhân gián tiếp ảnh hưởng đến khả năng tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN ở Việt Nam hiện nay. Hơn thế nữa, chưa có môi trường thực sự cho KTQT phát triển. Nền kinh tế thị trường ở nước ta chưa phát triển đầy đủ các tính chất của nền kinh tế thị trường phát triển. Việc áp dụng và thực hiện tổ chức KTQT hàng tồn kho trong hệ thống kế toán DN chưa thực sự được quan tâm và phụ thuộc vào nhu cầu thực tế linh hoạt tại mỗi DN.

- Thông qua phỏng vấn trực tiếp và phát phiếu điều tra, tác giả nhận thấy vai trò tổ chức kế toán quản trị HTK rất quan trọng trong các DNSX giấy, các nhà quản trị và kế toán trưởng đều đồng ý rằng kế toán quản trị HTK là nguồn thông tin chủ yếu trong quá trình quản lý và ra các quyết định kinh doanh,... Tuy nhiên, khi được hỏi về nội dung tổ chức kế toán quản trị HTK thì phần lớn các câu trả lời đều mơ hồ, thậm chí có kế toán viên không biết đến sự tồn tại và nội dung của Thông tư số 53/2006-BTC “Về hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp” hoặc cho rằng “*không cần phải tổ chức kế toán quản trị HTK vì đã có hệ thống KTTTC cung cấp thông tin*”. Trong suy nghĩ của nhiều nhân viên kế toán và nhà quản trị còn lẫn lộn giữa kế toán quản trị HTK với kế toán chi tiết. Chính nhận thức không đầy đủ về kế toán quản trị HTK đã gây khó khăn trong quá trình tổ chức kế toán quản trị trong các DNSX giấy. Thực tế cho thấy tổ chức kế toán quản trị HTK chỉ có thể được xây dựng và vận dụng có hiệu

quả khi các nhà quản trị trong doanh nghiệp đặt ra các nhu cầu về sản phẩm của KTQT - các thông tin kế toán quản trị HTK.

- Thông qua phương pháp định lượng về các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy đã cho thấy nhu cầu thông tin của nhà quản trị về KTQT hàng tồn kho có ảnh hưởng rất lớn đến quá trình tổ chức KTQT. Tuy nhiên một bộ phận lớn các nhà quản trị của các DNSX giấy chịu ảnh hưởng của cách làm việc cũ, chưa có thói quen áp dụng các phương pháp, kỹ thuật hiện đại. Do vậy, các nhà quản trị chưa thay đổi hoàn toàn quan điểm về vai trò tổ chức KTQT hàng tồn kho trong công ty mình. Bên cạnh đó, qui mô của các DN giấy ở nước ta chủ yếu là vừa và nhỏ (công suất dưới 20.000 tấn/năm) nên có tác động rất nhiều đến sức cạnh tranh của ngành giấy, khả năng huy động vốn còn hạn chế nên đây cũng là một yếu tố ảnh hưởng đến công tác tổ chức KTQT hàng tồn kho (VPPA, 2018).

Mặt khác, ảnh hưởng của trình độ nhân viên kế toán còn kém về các kiến thức KTQT cũng như các kiến thức chuyên ngành khác có liên quan như phân tích tài chính, quản trị cung ứng,... Các thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị chủ yếu là các thông tin dự báo tương lai nên đòi hỏi người làm công việc thu thập, xử lý các thông tin này phải có kiến thức bao quát, linh hoạt để có thể phân tích thông tin đảm bảo tính kịp thời, chất lượng.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Chương 3 của luận án đã khái quát đặc điểm hoạt động kinh doanh, đặc điểm sản phẩm giấy (đặc điểm về qui trình, nguyên liệu, sản phẩm, phương pháp kỹ thuật...) và cơ chế quản lý tại các DNSX giấy để có cơ sở xác định sự ảnh hưởng của các yếu tố tới tổ chức KTQT hàng tồn kho trong đơn vị; tập trung phản ánh những vấn đề về thực trạng tổ chức kế toán quản trị HTK trên những nội dung cơ bản như nhân sự thực hiện công việc KTQT hàng tồn kho, xây dựng định mức và dự toán HTK, tổ chức thông tin KTQT HTK, tổ chức kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho, ứng dụng CNTT trong tổ chức KTQT HTK trong các DNSX giấy Việt Nam. Đây là cơ sở thực tiễn để luận án đề xuất các giải pháp hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho cho các DN.

CHƯƠNG 4

HOÀN THIỆN TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ HÀNG TỒN KHO TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT GIẤY VIỆT NAM

4.1. Định hướng phát triển của các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam

Trong số những ngành sản xuất công nghiệp, ngành giấy là một trong những ngành sản xuất nguyên liệu quan trọng, gắn liền với sự phát triển của nền kinh tế và xã hội, cần nhiều vốn, công nghệ cao và có quy mô sản xuất lớn. Ngành giấy có thị trường rất rộng và hợp tác với nhiều ngành như lâm nghiệp, nông nghiệp, hóa chất, in, bao bì và chế tạo thiết bị. Để giải quyết vấn đề đó, đề án “*Quy hoạch phát triển ngành công nghiệp giấy Việt Nam đến 2020, có xét đến 2025*” của Bộ Công Thương chỉ rõ các định hướng phát triển ngành công nghiệp giấy Việt Nam theo hướng bền vững gắn với nhiệm vụ bảo vệ môi trường.

- *Về công nghệ*: ứng dụng công nghệ tiên tiến nhất trong sản xuất bột giấy và giấy đối với các dự án đầu tư mới và nâng cấp cải tạo, bao gồm cả công nghệ sinh học, công nghệ nhiên liệu sinh học (biomass) và công nghệ nano, triển khai ứng dụng công nghệ sản xuất sạch hơn đối với các nhà máy đang vận hành, triển khai ứng dụng công nghệ tiên tiến trong việc xử lý nước thải, khí thải và chất thải rắn, tái sử dụng nước, khép kín dây chuyền sản xuất, giảm thiểu ô nhiễm môi trường; nghiên cứu triển khai ứng dụng và đưa vào sản xuất các loại giấy các-tông kỹ thuật cao dùng trong công nghiệp và dân dụng, nhằm chiếm lĩnh thị trường trong nước đang bị ngành giấy bỏ ngỏ hiện nay, hạn chế nhập khẩu; tiết kiệm nguyên nhiên vật liệu năng lượng, nâng cao hiệu quả thu gom và tái chế giấy loại nhằm tiết kiệm tài nguyên rừng, nước và bảo vệ môi trường. Dự kiến, tổng vốn đầu tư mới và mở rộng đến năm 2025 của Ngành sẽ đạt 12,897 tỷ USD, công suất các nhà máy bột giấy sẽ là 5.505.000 tấn/năm và công suất nhà máy giấy sẽ là 10.528.000 tấn/năm.

- *Về nguyên vật liệu*: chú trọng sử dụng NVL tái tạo, cụ thể là giấy tái chế - nguồn nguyên liệu đầu vào trọng yếu trong ngành công nghiệp tái chế, một ngành có vai trò quan trọng trong việc bảo vệ môi trường, tiết kiệm tài nguyên thiên nhiên. Việc tái sử dụng phế liệu giấy làm nguyên liệu mang lại nhiều lợi ích cho DN giấy và xã hội như giảm khai thác tài nguyên, việc chặt phá rừng, giảm chi do giá thành phế liệu thấp, giảm thiểu chi phí để xử lý so với việc phát thải phế liệu ra môi trường.

- *Về sản phẩm*: tập trung đáp ứng nhu cầu tiêu dùng các chủng loại sản phẩm thông thường hiện đang có nhu cầu lớn như bột giấy, giấy bao bì, giấy tissue, trong đó ưu tiên đầu tư các dự án sản xuất sản phẩm sử dụng nhiều lần, có thể tái tạo lại, tiết kiệm nguyên liệu, nhiên liệu năng lượng, thân thiện môi trường bảo vệ sinh thái, di tích lịch sử văn hoá, cảnh quan và bảo đảm các yêu cầu về an ninh, quốc phòng... từ

đó tạo sức bật đưa ngành công nghiệp giấy đủ sức cạnh tranh trên thị trường trong nước và quốc tế.

- *Về trồng rừng*: với tổng vốn trồng rừng và bảo vệ rừng gần 52.373 tỉ đồng, đến năm 2025 sẽ tạo lập được 8 vùng nguyên liệu giấy ổn định với diện tích là 984.575 ha rừng kinh doanh nguyên liệu giấy. Theo đó, sản lượng sẽ đáp ứng nhu cầu sử dụng giấy trong nước từ 70-80%, nhằm cải thiện môi trường kinh doanh các DNSX giấy nước ta, song cũng đáp ứng các yêu cầu về bảo vệ môi trường, sinh thái

Như vậy việc Quy hoạch phát triển các DNSX giấy Việt Nam đến năm 2020, có xét đến 2025 có ý nghĩa định hướng và tạo đà thúc đẩy các DN giấy phát triển phù hợp với nhu cầu, năng lực và tiềm năng, kết hợp hài hòa với phát triển bền vững và bảo vệ môi trường sinh thái. Bên cạnh đó, trong Quy hoạch điều chỉnh các DN giấy đến năm 2025 của Bộ Công thương cũng đã đưa ra số liệu dự báo năng lực sản xuất giấy, bột giấy và năng lực sản xuất một số sản phẩm giấy chủ yếu của các DNSX giấy Việt Nam tại các thời kỳ 2015, 2020, 2025, các số liệu được trình bày trong bảng 4.1.

Bảng 4.1: Mục tiêu sản lượng của ngành Giấy Việt Nam đến năm 2025

Đvt: 1.000 tấn

TT	Chủng loại	Năm 2015	Năm 2020	Năm 2025
1	<i>Sản lượng giấy</i>	<i>1.380</i>	<i>2.260</i>	<i>3.680</i>
	Giấy in viết	340	555	890
	Giấy in báo	100	160	290
	Giấy bao bì	650	1.000	1.600
	Giấy khác	290	545	900
2	<i>Sản lượng bột giấy</i>	<i>600</i>	<i>1.200</i>	<i>2.000</i>
	Bột hóa từ gỗ, tre, nứa	360	700	1.300
	Bột bán hóa	100	300	200
	Bột CTMP	40	60	200
	Bột từ nguyên liệu khác	100	140	300

(Nguồn: Thông tin Công nghiệp giấy, 2016)

Từ định hướng phát triển như trên, các DNSX giấy cần phải có sự quan tâm nhiều hơn nữa đến công tác kế toán nói chung, kế toán quản trị và KTQT hàng tồn kho nói riêng nhằm thúc đẩy hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh, hoàn thành các mục tiêu tăng trưởng, mục tiêu sản lượng của ngành giấy.

4.2. Nguyên tắc hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam

Trong xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế, tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam cần hoàn thiện phù hợp với bối cảnh hiện tại, đồng thời cũng phải hướng tới hội nhập trong kế toán. Theo tác giả, để đảm bảo cho các giải pháp

hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt Nam có tính khả thi và phù hợp với DN thì kế toán cần tuân thủ các nguyên tắc KTQT toàn cầu đã được Hiệp hội kế toán công chứng toàn cầu xác định (CGMA, 2018). Cụ thể:

Nguyên tắc 1: Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị HTK phải dựa trên sự giao tiếp, truyền đạt tâm nhìn có ảnh hưởng

Tổ chức KTQT hàng tồn kho phải dựa trên nhu cầu của người ra quyết định để từ đó thúc đẩy quá trình giao tiếp, thu nhận thông tin. Cách truyền đạt thông tin dựa trên nhu cầu này có thể giúp KTQT viên điều chỉnh tùy theo quy trình hoặc tùy vào độ hiểu biết của nhà quản trị. Việc thúc đẩy các nhà quản trị tích cực trao đổi thông tin với KTQT nhằm mục đích loại bỏ nguy cơ thông tin bị sai lệch, không trọng yếu, thông tin KTQT thực sự phù hợp với nhu cầu quản trị DN. Điều này đồng nghĩa với việc chỉ những thông tin phù hợp nhất mới được dùng để phân loại và phân tích, giúp tăng tầm ảnh hưởng của KTQT. Việc ra quyết định liên quan đến HTK dựa trên thông tin của KTQT sẽ cung cấp một cái nhìn tổng thể về tình trạng của DN trong quá khứ, hiện tại cũng như giúp dự đoán tương lai. Bất kỳ dự đoán, thảo luận hoặc báo cáo nào cũng phải dựa trên các nguồn thông tin chính xác, đáng tin cậy, minh bạch và có tính đến tác động đến DN.

Nguyên tắc 2: Hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho phải dựa trên cơ sở thông tin thích hợp

Vì mục đích của KTQT là cải thiện việc ra quyết định của nhà quản trị nên việc cung cấp thông tin thích hợp giúp đơn vị lập kế hoạch và tìm ra thông tin cần thiết để thiết lập chiến lược và cách thức tiến hành. Các kết quả của những quyết định trở thành hiện thực trong tương lai. Do đó, để đảm bảo là thích hợp thì thông tin KTQT phải mang yếu tố dự đoán và ảnh hưởng trọng yếu đến kết quả. Tổ chức KTQT hàng tồn kho phải xem xét mọi cơ sở dữ liệu có sẵn và chỉ trích xuất những phần phù hợp nhất với nhu cầu hiện tại, sau đó sàng lọc và chuyển những dữ liệu này qua quá trình phân tích. Giá trị của thông tin sẽ dựa trên chất lượng, tính trung thực và kịp thời.

Nguyên tắc 3: Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị HTK phải dựa trên sự phân tích tác động đến giá trị

Nguyên tắc này chú trọng vào sự tương tác giữa tổ chức KTQT hàng tồn kho và mô hình kinh doanh. Tổ chức KTQT trong DN cần phải phân tích tình huống liên quan đến môi trường bên ngoài mà các DN hoạt động, đặc biệt là môi trường cạnh tranh, pháp lý và kinh tế vĩ mô, đánh giá các cơ hội và chú trọng vào các rủi ro, chi phí. Bằng việc thiết lập mô hình tác động của các cơ hội và rủi ro lên các kết quả chiến lược, nhà quản trị có thể sắp xếp các kế hoạch trong tương lai, điều chỉnh mục tiêu và nhu cầu

cho phù hợp hơn, tiến hành khai thác khi có cơ hội hoặc giảm thiểu chi phí đầu tư cho HTK nhằm tránh rủi ro.

Nguyên tắc 4: Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị HTK phải dựa trên tính bền vững.

Sự tín nhiệm là nền tảng cho bất kỳ mối quan hệ nào. Lòng tin đóng vai trò đặc biệt quan trọng trong giới kinh doanh. Người làm KTQT trên lý thuyết là những người đáng tin cậy, có đạo đức và luôn minh bạch vì họ nắm giữ thông tin liên quan đến quyền quyết định mang tính ảnh hưởng đến bất kỳ hoạt động hoặc cá nhân nào trong DN. Các DN bền vững đạt được hiệu quả kinh tế dài hạn trong khi tạo ra giá trị tích cực cho xã hội và tối thiểu hóa tác động đến môi trường. Tổ chức KTQT định hướng các hoạt động bền vững với chiến lược bằng cách kết nối chúng với các động lực và mô hình kinh doanh. Nguyên tắc này giúp cung cấp cho những người ra quyết định thông tin về các nhân tố về tính bền vững để hợp nhất chúng vào việc lập kế hoạch và báo cáo trong kinh doanh. Các rủi ro về kinh tế, môi trường và xã hội được xác định một cách có hệ thống.

Ưu tiên hàng đầu của chuyên viên KTQT chính là đảm bảo mọi hoạt động và quyết định kinh doanh đều tuân thủ đúng theo luật pháp và quy tắc ứng xử kế toán quốc gia. Bảo toàn tính liêm chính và đạo đức nghề nghiệp chính là phương thức giúp các chuyên viên kế toán bảo toàn giá trị và trách nhiệm xã hội của một DN.

Nguyên tắc 5: Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị HTK phải dựa trên tính mở.

Nền kinh tế Việt Nam đang trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế, cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 ngày càng lan rộng trong mọi hoạt động, mọi lĩnh vực do đó hoàn thiện tổ chức KTQT hàng tồn kho cần phải có tính mở, linh hoạt thích hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của các DNSX giấy. Quá trình tổ chức thông tin KTQT hàng tồn kho phải linh hoạt theo các đối tượng sử dụng thông tin, tập trung nhiều hơn cho nhà quản trị các cấp vì đây là đối tượng sử dụng thông tin để điều hành hoạt động của DN và có vai trò quyết định đến sự tồn tại và phát triển của đơn vị. Đồng thời, phải đảm bảo tính mở, tiến tới tích hợp hệ thống thông tin KTQT nói chung và KTQT hàng tồn kho nói riêng với hệ thống thông tin quản lý nhằm phục vụ hiệu quả hơn cho các chức năng quản lý của nhà quản trị DN. Mặt khác, tính mở trong tổ chức KTQT HTK còn được thể hiện thông qua việc cung cấp thông tin linh hoạt theo các hình thức thể hiện khác nhau, tại các thời điểm khác nhau.

Với tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DNSX, theo tác giả khi hoàn thiện cũng cần đảm bảo các nguyên tắc trên nhằm giúp cho quá trình tổ chức kế toán quản trị HTK giữ vai trò quan trọng, phối hợp với các bộ phận chức năng khác trong DN để thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin HTK đáp ứng việc thực hiện chức năng quản lý của nhà quản trị doanh nghiệp.

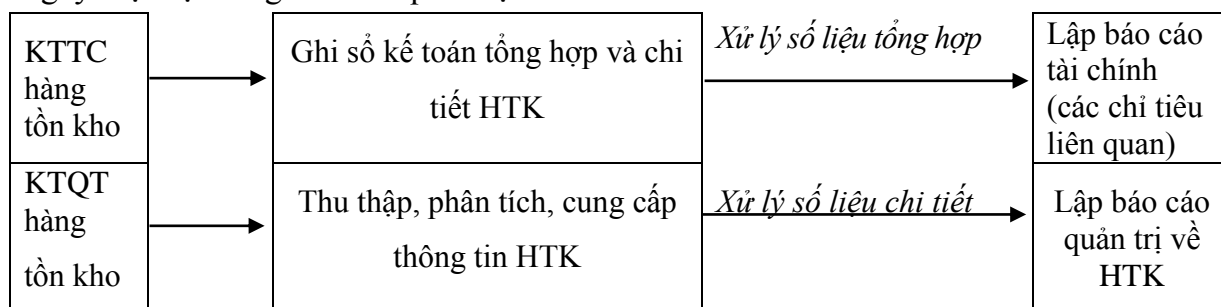
4.3. Đề xuất giải pháp hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam

4.3.1. Hoàn thiện tổ chức nhân sự thực hiện công việc kế toán quản trị hàng tồn kho

Qua phỏng vấn, tác giả nhận thấy đã có một số công ty giấy phân công riêng nhân viên kế toán làm công tác hoạch định mục tiêu cho tới quá trình điều hành, triển khai các giải pháp, các chính sách phục vụ ra quyết định quản trị. Nhưng việc tổ chức thu thập thông tin KTQT nói chung và KTQT HTK nói riêng để cung cấp cho các bộ phận đó thường không rõ ràng, riêng biệt mà đan xen với KTTC. Điều đó đã phát sinh nhiều công việc trùng lặp, công việc của kế toán sẽ trở nên phức tạp, khó bao quát hết. Kết quả khảo sát thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy cũng cho thấy, yếu tố “trình độ nhân viên kế toán” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT hàng tồn kho với hệ số Beta = 0,202. Do vậy, nhà quản trị cần có kế hoạch cụ thể trong việc tổ chức nhân sự thực hiện công việc KTQT hàng tồn kho.

Kinh nghiệm tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DN tại một số quốc gia trên thế giới đã áp dụng mô hình KTTC độc lập với KTQT nhằm tạo điều kiện cho KTQT có thể linh hoạt trong việc xây dựng hệ thống chứng từ, tài khoản cũng như hệ thống báo cáo của mình. Tuy nhiên đối với nước ta hiện nay, khi mà qui mô của các DN không đồng đều, nhu cầu của nhà quản trị và trình độ kế toán cũng chưa phù hợp nên việc áp dụng mô hình tách biệt là chưa đúng thời điểm, chắc chắn sẽ gây lãng phí nguồn lực của DN.

Theo tác giả, các DNSX giấy có qui mô lớn nên áp dụng mô hình độc lập, trong đó bộ phận KTQT hàng tồn kho cần được xây dựng tách biệt. Bộ máy kế toán trong các DN này cũng cần có những thay đổi nhất định để đáp ứng được nhiệm vụ mới. Do khối lượng công việc KTQT hàng tồn kho lớn và phức tạp, các DN giấy có qui mô lớn cần bố trí người làm kế toán đảm nhiệm riêng phần việc này. Đối với các DNSX giấy qui mô vừa và nhỏ, cơ cấu sản phẩm sản xuất đơn giản nên áp dụng mô hình kết hợp (sơ đồ 4.1) để từng bước thực hiện công tác kế toán quản trị HTK. Điều này sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho chức năng thông tin và kiểm tra của kế toán được toàn diện và hiệu quả hơn. Bởi vì, nguồn lực tài chính và trình độ của đội ngũ người làm kế toán trong các DN qui mô vừa và nhỏ khó có thể đáp ứng được yêu cầu của việc thực hiện ngay một hệ thống kế toán quản trị HTK hoàn chỉnh.



Sơ đồ 4.1: Sơ đồ kết hợp công việc giữa KTTC và KTQT hàng tồn kho

Nhân sự thực hiện công việc KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy sẽ được sắp xếp theo những nội dung công việc của KTQT hàng tồn kho. Trong số những người làm KTQT hàng tồn kho cần bố trí nhân viên phụ trách phần dự toán độc lập với nhân viên phụ trách phần xử lý, phân tích. Vì đây là hai khâu công việc lớn, đòi hỏi nhiều thời gian và công sức, hơn nữa nếu do cùng một nhân viên (nhóm nhân viên) thực hiện có thể dẫn tới việc lập dự toán và phân tích sẽ không thực sự khách quan.

4.3.2. Hoàn thiện tổ chức xây dựng định mức và dự toán hàng tồn kho

Tác giả đề xuất giải pháp hoàn thiện tổ chức xây dựng định mức và dự toán HTK nhằm cung cấp các thông tin mang tính kịp thời phục vụ cho yêu cầu quản trị cũng như đảm bảo kế hoạch cung ứng HTK trong các DNSX giấy.

4.3.2.1. Hoàn thiện tổ chức hệ thống định mức nguyên vật liệu

Do nhu cầu sử dụng NVL trong các DNSX giấy thường xuyên biến động nên mức tiêu hao vật tư luôn thay đổi. Định mức NVL là căn cứ quan trọng trong quá trình lập dự toán và điều hành, có liên quan đến nhiều khoản mục trong chi phí kinh doanh như chi phí mua hàng, dự trữ,...

Việc xây dựng định mức NVL tối ưu có liên hệ với việc xác định được lượng đặt hàng tối ưu và tiến độ nhập hàng phù hợp. Chính vì thế công tác xây dựng định mức vật tư sẽ rất phức tạp. Việc tính toán các mức sử dụng phải căn cứ vào chi phí các loại vật liệu tiêu hao, sg định mức NVL tối ưu có liên hệ o để thực hiện tính toán các chỉ tiêu thực chi phí bình quân các yếu tố vật chất để thực hiện công việc. Thông qua số liệu tính toán hàng năm làm căn cứ đánh giá khả năng tiết kiệm kỳ báo cáo cũng như làm căn cứ để xây dựng mức tiêu hao kỳ kế hoạch. Phương pháp tổ chức xây dựng định mức tham khảo mục 2.2.2.2 của luận án. Theo đó, các DN cần xác định các định mức sau:

- Lượng NVL chính cần thiết để sản xuất 1 kg giấy: tổng định mức sử dụng và mức hao hụt cho phép
- Lượng NVL phụ cần thiết để sản xuất 1 kg giấy: tính theo tỉ lệ dao động từ 2% - 12% so với định mức lượng của NVL chính tính cho một đơn vị sản phẩm.
- Lượng nhiên liệu, điện, nước để sản xuất 1 kg giấy: định mức về lượng được xác định phụ thuộc vào khối lượng NVL chính của sản phẩm đó và mức tiêu hao bình quân cho 1 kg giấy được sản xuất.
- Đơn giá từng loại vật tư cần sử dụng

Trên cơ sở các dữ liệu do kế toán cung cấp, nhà quản trị có thể nắm bắt được tình hình thực hiện định mức NVL để có phương án tác nghiệp trong quản trị HTK. Khi mức tồn kho quá cao hoặc quá thấp, nhà quản trị cần có hoạt động điều chỉnh để đảm bảo kịp thời hoặc duy trì mức tồn kho hợp lý, đồng thời phân tích nguyên nhân dẫn

đến chênh lệch đó làm cơ sở để lập dự toán HTK phù hợp cho các kỳ tiếp theo.

4.3.2.2. Hoàn thiện tổ chức xây dựng dự toán hàng tồn kho

Sau khi xây dựng định mức, các DNSX giấy có thể vận dụng qui trình chung cho lập dự toán HTK theo 3 giai đoạn như bảng 4.2:

Bảng 4.2: Qui trình chung cho lập dự toán HTK trong DNSX giấy

Các giai đoạn của lập dự toán	Qui trình thực hiện
Giai đoạn 1: Chuẩn bị lập dự toán HTK	Bước 1: Xác định mục tiêu sản lượng tiêu thụ của toàn DN Căn cứ dự báo nhu cầu thị trường trong nước và thế giới, các qui định về việc xuất - nhập khẩu giấy, thực tế đã đạt được trong những kỳ trước, tiềm năng và các mục tiêu của DN mình trong các kỳ kế tiếp, bộ phận kinh doanh sẽ dự kiến sản lượng giấy theo từng loại mà DN có thể đạt được trong kỳ kế hoạch. Trên cơ sở mục tiêu sản lượng giấy tiêu thụ dự kiến và khả năng dự trữ sản phẩm, Ban giám đốc xem xét và phê duyệt mục tiêu
	Bước 2: Chuẩn bị nhân sự cho lập dự toán HTK Trên cơ sở mục tiêu SXKD đã được phê duyệt, Ban giám đốc cần lập riêng một bộ phận chuyên trách về lập dự toán cho DN. Các nhân sự này thuộc bộ phận KTQT và chịu sự kiểm soát, quản lý của phòng Kế toán.
	Bước 3: Chuẩn bị dự toán Bộ phận chuyên trách sau khi được giao nhiệm vụ tiến hành soạn thảo biểu mẫu, nội dung cần thiết cho việc lập dự toán HTK, rà soát, đánh giá công tác chuẩn bị để đảm bảo sẽ cung cấp thông tin dự toán hữu ích.
Giai đoạn 2: lập dự toán HTK	Bước 1: Thu thập thông tin liên quan Các nhân sự thực hiện lập dự toán HTK cần thu thập thông tin liên quan đến HTK từ nguồn bên trong và bên ngoài DN. Các bộ phận khác trong DN cần phối kết hợp để cung cấp thông tin cho công việc lập dự toán HTK.
	Bước 2: Soạn thảo dự toán HTK Trên cơ sở các biểu mẫu đã được chuẩn bị ở giai đoạn 1, các thông tin đã thu thập được, nhân viên KTQT sẽ xử lý, phân tích thông tin, cụ thể hóa các mục tiêu sản lượng tiêu thụ thành các dự toán mua NVL, dự toán NVL, thành phẩm sản xuất, dự toán dự trữ.
Giai đoạn 3: Phê duyệt và thực hiện dự toán	Các dự toán HTK sau khi lập xong sẽ được trình lên ban giám đốc để xem xét tính phù hợp của dự toán với mục tiêu chung. Sau khi các dự toán được phê duyệt, sẽ được chuyển cho các bộ phận liên quan trong DN tiến hành thực hiện và theo dõi, kiểm soát.

Nội dung các dự toán HTK được thực hiện lập chi tiết như sau:

* Dự toán mua NVL

Kết quả khảo sát thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy cũng cho thấy, yếu tố “*kế hoạch hàng tồn kho*” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT hàng tồn kho với hệ số Beta = 0,12. Do vậy, DN cần có tầm nhìn chiến lược trong việc xây dựng kế hoạch HTK khoa học và cụ

thể. Trước hết, bộ phận kinh doanh cần xem xét, phân tích thị trường trong kì sau để dự trù nhu cầu NVL. Việc dự trù nhu cầu NVL sẽ do các nhân viên tại các kho tính toán thông qua các yêu cầu mua những loại NVL nào, số lượng bao nhiêu vì những người này là bộ phận thấy rõ nhu cầu nhất. Các yêu cầu mua hàng sẽ được gửi về bộ phận kinh doanh, bộ phận này sẽ kiểm tra lại một lần nữa các nhu cầu xem có phù hợp với nhu cầu thị trường không và có những điều chỉnh hợp lý. Hơn nữa, nhu cầu đặt hàng còn phụ thuộc lớn vào các đơn đặt hàng từ các khách hàng quen thuộc và các khách hàng mới... Do đó, nhu cầu về HTK tại công ty là tổng các yêu cầu từ kế hoạch sản xuất, tiêu thụ và các đơn đặt hàng. Sau khi dự trù nhu cầu, kết hợp với báo cáo mức tồn kho do phòng kế toán gửi lên, bộ phận kinh doanh sẽ lập kế hoạch mua hàng.

Lập kế hoạch mua hàng hợp lý, khoa học sẽ giúp cho DN giấy có thể kiểm soát, quản lý tốt chi phí NVL trực tiếp - chi phí sản xuất chiếm tỉ trọng lớn nhất trong sản xuất sản phẩm, góp phần cải thiện kết quả kinh doanh của DN. Mặt khác thông qua kế hoạch mua hàng sẽ hỗ trợ nhà quản trị ra quyết định liên quan đến duy trì lượng hàng thường xuyên, đều đặn và kịp thời, cung cấp hàng phù hợp với nhu cầu về số lượng, cơ cấu, chủng loại sản phẩm.

Ví dụ: Kế hoạch mua hàng trong quý II năm 2019 tại Công ty CP Giấy Sông Đuống có thể được lập theo bảng 4.3.

Bảng 4.3: Kế hoạch mua hàng quý II tại Công ty giấy Sông Đuống năm 2019

TT	Tên mặt hàng, quy cách, chủng loại	ĐVT	Tồn đầu kỳ	Nhu cầu tiêu thụ	Tồn cuối kỳ dự kiến	Lượng hàng cần mua	Đơn giá dự kiến	Thành tiền
(A)	(B)	(C)	(1)	(2)	(3)	$(4) = (2) + (3) - (1)$	(5)	$(6) = (4) \times (5)$
1	Chất tăng trắng	kg	1.500	3.000	1.500	3.000	38.000	114.000.000
2	Chất làm mềm	kg	820	1.700	500	880	35.800	31.504.000
3	Zaven	lít	100	200	50	150	6.000	900.000
	...							

Để biết kết quả sản xuất của các loại NVL, cuối quý kế toán có thể tổ chức kiểm tra mức tồn kho. Đối với loại sản phẩm nào tỷ lệ mức tồn kho so với mức mua hàng trong kỳ cao, có nghĩa là mức sản xuất thấp nên sẽ không tiến hành đặt mua nữa và có thể loại trừ khỏi danh sách mua hàng.

* **Dự toán NVL cho sản xuất:** Hệ thống dự toán NVL cho sản xuất bao gồm 3 dự toán sau:

+ Dự toán NVL chính (bột giấy các loại, lẻ giấy, giấy vụn...):

$$\text{Giá trị NVL cần cho SX} = \text{Số lượng sản phẩm sản xuất} \times \text{Mức tiêu hao NVL cho 1 sản phẩm} \times \text{Đơn giá định mức}$$

+ Dự toán NVL phụ (chất tăng trắng, chất làm mềm, chất phủ lô...): được lập tương tự dự toán NVL chính

+ Dự toán nhiên liệu, điện năng, nước sản xuất (xăng, dầu, than chạy máy phát, máy nổ, máy xeo, điện nước...)

$$\text{Giá trị nhiên liệu, điện nước cần cho SX} = \text{Số giờ máy chạy} \times \text{Mức nhiên liệu tiêu hao cho 1 giờ máy} \times \text{Đơn giá nhiên liệu tiêu hao}$$

*** Dự toán NVL tồn kho cuối kỳ**

Để có quyết định liên quan đến HTK, các DNSX giấy cần phải tìm hiểu các chi phí gắn với NVL như đã trình bày ở chương 2. Khi ra quyết định về lượng NVL tồn cuối kỳ, kế toán phải xác định được lượng NVL tồn kho ở mức nào cần phải mua thêm và số lượng NVL trong một lần mua thêm.

Nếu mua đủ nhu cầu và đúng ở mức cần mua thêm sẽ làm giảm tối đa chi phí NVL tồn kho. Trước hết xác định lượng tồn kho ở mức cần phải mua thêm:

$$\text{Lượng NVL ở mức cần phải mua thêm} = \text{Lượng tồn kho an toàn} + \left[\text{Lượng hàng tiêu thụ mỗi ngày} \times \text{Số ngày chờ đợi} \right]$$

+ Số ngày chờ đợi là số ngày tính từ ngày đặt hàng cho đến khi nhập được hàng.

+ Lượng tồn kho an toàn là lượng tồn kho dự phòng cho các trường hợp đến trễ hoặc sản xuất nhiều hơn dự kiến trong thời gian chờ đợi (trong trường hợp hàng đặt nhận được không chậm trễ hoặc quá trình sản xuất đúng như dự kiến lượng NVL tiêu hao cho mỗi ngày thì không cần thiết phải có lượng tồn kho an toàn). Do đó, lượng NVL tồn kho ở mức cần phải mua thêm được xác định là:

$$\text{Lượng tồn kho ở mức cần phải mua thêm} = \text{Lượng NVL tiêu hao mỗi ngày} \times \text{Số ngày chờ đợi}$$

$$\text{Lượng tồn kho an toàn} = \text{Lượng tồn kho cần phải mua thêm ở khả năng tiêu thụ tối đa} - \text{Lượng tồn kho cần phải mua thêm ở khả năng sản xuất trung bình}$$

Ví dụ: Theo số liệu của Phòng Kế toán - Công ty CP giấy Miza trong quý 1 năm 2019, có số ngày chờ đợi Bột sợi dài của Đức bình thường là 30 ngày nhưng có thể kéo dài đến 45 ngày và lượng bột tiêu hao cho sản xuất trung bình từ 100 triệu đồng có thể lên đến tối đa là 150 triệu đồng.

Lượng NVL tồn kho an toàn = (45 * 150) - (30 * 100) = 3.750 triệu đồng.

- Xác định số lượng hàng trong một lần mua là bao nhiêu để cho chi phí mua và chi phí bảo quản của NVL đạt mức thấp nhất. Các phương pháp xác định như sau:

*** Phương pháp phương trình tính toán:**

Ký hiệu: N là lượng tiêu thụ trong năm về một loại hàng

a là tham số về lượng tồn kho cuối năm trước

C₁ là chi phí mua tính cho 1 lần đặt mua NVL

C₂ là chi phí bảo quản tính cho một đơn vị tồn kho (chi phí này có thể tính bằng % trị giá hàng tồn kho trung bình trong năm).

D là lượng hàng mua trong một lần.

EQD là lượng đặt hàng tối ưu (Economic Quantity Demanded)

$$\text{Tính D để: } C = C(D) = C_1 \times \frac{(N+a)}{D} + C_2 \times \frac{D}{2} \text{ đạt cực tiểu}$$

Đạo hàm C(D) theo D và cho bằng 0, ta có:

$$\frac{-C(N+a)}{D^2} + \frac{C_2}{2} = 0 \Rightarrow D = \sqrt{\frac{2C_1(N+a)}{C_2}} \quad (**)$$

Vậy với $D = \sqrt{\frac{2C_1(N+a)}{C_2}}$ thì C đạt giá trị cực tiểu, có nghĩa là khi đó chi phí

NVL tồn kho là thấp nhất

Ví dụ: Trong quý 1 năm 2019, Phòng Kinh doanh của Công ty CP giấy Cầu Đuông đang trong quá trình xác định lượng NVL cần mua trong một lần đối với một loại Hóa chất phủ lô để sản xuất giấy tissue với tài liệu dự kiến sau đây:

+ Chi phí mua hàng tính cho 1 lần đặt mua hàng trong năm là 4.000 ngđ.

+ Chi phí bảo quản của một đơn vị dự tính là 8.000 ngđ.

+ Số lượng hóa chất sử dụng trong năm dự kiến là: 32.000 lít

Áp dụng công thức:

$$EQD = D = \sqrt{\frac{2C_1(N+a)}{C_2}} = \sqrt{\frac{2 \times 4000 \times 32000}{8}} = 5.657 \text{ lít}$$

Như vậy số lượng trong một lần mua hàng tối ưu nhất là 5.657 lít và số lần đặt mua hàng là 8 lần trong năm. Khi đó tính được Min C = 45.255 ngđ bằng cách thay D = 5.657 lít vào phương trình:

$$C = C(D) = C_1 \times \frac{(N+a)}{D} + C_2 \times \frac{D}{2} = 4000 \times \frac{3200}{5657} + 8 \times \frac{5657}{2} = 45.255 \text{ ngàn đồng}$$

*** Phương pháp tính bảng:**

Kế toán có thể lập 1 bảng tính chi phí tồn kho với nhiều phương pháp đặt lượng hàng mua khác nhau, qua đó lựa chọn lượng hàng mua nào có chi phí mua và chi phí bảo quản là thấp nhất. Công thức tính toán để lập bảng tính như sau:

$$\text{Lượng NVL tồn kho bình quân} = \frac{\text{Lượng đặt hàng mua một lần trong năm}}{2}$$

$$\text{Số lần mua hàng trong năm} = \frac{\text{Số lượng hàng tiêu thụ trong năm dự kiến}}{\text{Lượng đặt hàng mua một lần trong năm}}$$

$$\text{Chi phí mua trong năm} = \frac{\text{Số lần mua hàng trong năm}}{\text{trong năm}} \times \text{Chi phí mua tính cho một lần đặt hàng trong năm}$$

$$\text{Chi phí bảo quản hàng trong năm} = \frac{\text{Lượng NVL tồn kho bình quân}}{\text{bình quân}} \times \text{Chi phí bảo quản của 1 kg NVL}$$

Cũng với giả thiết và ví dụ như phương pháp trên, có thể minh họa cho phương pháp này về tính chi phí tồn kho của Công ty CP giấy Miza năm 2019 theo bảng 4.4.

Bảng 4.4: Bảng tính chi phí NVL tồn kho tại Công ty giấy Miza năm 2019

Phương án	Lượng hàng tiêu thụ trong năm (ĐV hàng)	Lượng mua hàng 1 lần trong năm (ĐV hàng)	Lượng NVL bình quân (ĐV hàng)	Số lần mua hàng trong năm (lần)	Chi phí mua hàng trong năm (1000đ)	Chi phí bảo quản hàng trong năm (1000đ)	Tổng chi phí NVL trong năm (1000đ)
	(1)	(2)	(3)=(2)/2	(4)=(1)/2	(5)=(4)*2000	(6)=(4)x(3)	(7)=(5)+(6)
1	32.000	3.000	750	11	44.000	6.000	50.000
2	32.000	4.000	1.000	8	32.000	8.000	40.000
3	32.000	5.000	1.250	6,4	26.500	10.000	35.600
4	32.000	6.000	1.500	5,33	21.320	12.000	33.320
5	32.000	7.000	1.750	4,75	18.280	14.000	32.280

Qua bảng tính toán trên cho thấy chi phí bảo quản NVL tăng khi khối lượng mua hàng một lần trong năm tăng. Ở lượng hàng mua một lần trong năm là 5.000 đơn vị hàng thì tổng chi phí NVL tồn kho thấp nhất và đạt giá trị là 35.600 ngđ.

*** Dự kiến chi phí NVL tồn kho**

Dự kiến chi phí NVL tồn kho sẽ góp phần quản lý tốt hơn chi phí (biết được những chi phí nào sẽ phát sinh, có thể cắt giảm những chi phí nào, so sánh chi phí thực hiện với chi phí dự kiến để kiểm soát chi phí), hơn nữa đó sẽ là cơ sở để đưa ra mức đặt hàng hợp lý trong quá trình cung cấp. Bởi vì, mức đặt hàng càng lớn sẽ làm tăng chi phí lưu kho, nhưng sẽ giảm số lần đặt hàng và do đó giảm chi phí đặt hàng. Như vậy, quy mô đặt hàng ảnh hưởng đến chi phí tồn kho theo hai hướng trái ngược nhau.

Chi phí tồn kho có thể tính dựa vào ước lượng tỷ lệ % giá trị tồn kho cuối kỳ sao cho đảm bảo phân bổ được một cách hợp lý tất cả các loại chi phí. Ví dụ giá trị Bột giấy sợi ngắn tồn kho của Công ty CP giấy Sông Đuống năm 2019 là 13.892.567.443đ với chi phí tồn kho là 5% giá trị tồn kho.

Tổng chi phí tồn kho = 5% * 13.892.567.443 = 694.628.372đ, kế toán có thể lập bảng dự kiến chi phí tồn kho (bảng 4.5)

Bảng 4.5: Dự kiến chi phí tồn kho của Công ty CP giấy Sông Đuống năm 2019

Chỉ tiêu	Chi phí tồn kho (năm)
1. Chi phí lưu kho:	400.892.168
- Chi phí bốc xếp	100.890.762
- Chi phí bảo hiểm	200.975.341
- Thuê kho	50.456.213
- Chi phí bảo quản	48.569.852
2. Chi phí đặt hàng:	293.736.204
- Chi phí giao dịch, quản lý.	150.621.423
- Phí vận chuyển	143.114.781
3. Các chi phí khác:	0
- Giảm uy tín	
- Mất doanh thu	

*** Dự kiến thời gian nhận hàng**

Tại các công ty giấy khảo sát, thời gian nhận NVL thường được thỏa thuận trong các hợp đồng đặt hàng. Theo đó, phòng kinh doanh trong các công ty sẽ thực hiện việc giám sát và đôn đốc nhà cung cấp thực hiện thời gian giao hàng đúng hẹn. Tuy nhiên theo tác giả, trước khi đi đến đàm phán thời gian nhận hàng với nhà cung cấp thì các công ty nên có dự kiến trước nhằm tạo thế chủ động trước nhà cung cấp. Dự kiến thời gian nhận hàng sẽ giúp cho việc cung ứng hàng một cách kịp thời, đẩy nhanh tốc độ luân chuyển HTK, rút ngắn thời gian HTK lưu lại trong từng giai đoạn. Thời gian dự kiến này là cơ sở để tính toán thời điểm đặt hàng hợp lý nhằm đảm bảo khi hàng về đến nơi sẽ không xảy ra tình trạng thiếu hàng trước đó. Việc dự kiến này có thể dựa vào thực tế kết quả của các lần đặt hàng trước.

*** Dự kiến biến động NVL**

Để theo dõi biến động NVL, người làm KTQT cần phải lập một hệ thống sổ sách ghi nhận toàn bộ tình hình thay đổi chi tiết của từng chủng loại vật tư trong kho, sử dụng các biên bản bàn giao, hóa đơn xuất nhập hàng làm căn cứ đối chiếu. Định kỳ lập báo cáo biến động HTK để xác nhận số dư trên sổ sách, so sánh với kế hoạch dự trữ hoặc tiến độ sản xuất của DN, từ đó ra quyết định liên quan tới việc mua hàng, ký hợp đồng SX, tính giá thành sản phẩm và lợi nhuận dự kiến của DN.

Ngoài điểm đặt hàng mới, kế toán có thể tính thêm điểm đặt hàng an toàn bằng điểm đặt hàng mới cộng thêm lượng dự trữ tối thiểu, nghĩa là khi hàng mới nhập về, trong kho chưa hết hẳn hàng cũ. Do đó, nếu quá trình đặt hàng và vận chuyển bị chậm trễ so với dự kiến ban đầu, DN vẫn có vật tư sử dụng. Hay nói cách khác, trong kho luôn duy trì một lượng dự trữ tối thiểu, hạn chế thấp nhất khả năng thiếu hụt NVL, đảm bảo cho hoạt động sản xuất kinh doanh được liên tục.

Bảng 4.6: Dự kiến tình hình biến động vật tư

Công ty....

Tháng ... quý ... năm

Tên, qui cách vật tư	Đơn vị tính	Thực xuất kho trong kì		Số tồn kho đầu kỳ		Số tồn kho cuối kỳ	
		SL	TT	SL	TT	SL	TT
Tổng							

*** Xác định mức tồn kho an toàn**

Việc thiết lập mức tồn kho an toàn sẽ giúp cho các DN tránh tình trạng có những nhu cầu đột xuất, bất ngờ mà công ty không lường trước được. Chẳng hạn, việc qui định 10% lượng tồn kho bình quân của loại thành phẩm này cùng kì năm trước làm mức tồn kho an toàn sẽ giúp DN kịp thời ứng phó với những nhu cầu bất thường đối với loại sản phẩm đó. Qui định mức tồn kho nên dựa vào các chỉ tiêu sau: đặc điểm lý hóa của HTK, nhu cầu sử dụng vật tư năm trước, báo cáo phân tích dự kiến tiêu thụ

Mức tồn kho an toàn được xác định theo công thức sau:

$$\text{Mức tồn kho an toàn} = \text{Nhu cầu sản phẩm dự kiến tiêu thụ kỳ sau} \times \text{Tỷ lệ \% tồn kho ước tính}$$

*** Dự toán thành phẩm dự trữ:**

Dự toán thành phẩm dự trữ là việc thiết lập các mục tiêu và định hướng cơ bản về mức dự trữ cho các nhóm mặt hàng được đưa vào dự trữ tại DN. Dự toán dự trữ trả lời cho câu hỏi “DN dự trữ cái gì? Đây là điều mà các DN giấy cần nắm rõ khi các nguồn lực dành cho dự trữ là hữu hạn. Để đáp ứng được mục đích trên, các công ty giấy cần thiết phải tiến hành phân loại thành phẩm hợp lý. Phương pháp phân loại ABC là ứng dụng phổ biến để phân biệt tầm quan trọng của các nhóm hàng dự trữ và xây dựng dự toán dự trữ HTK hợp lý.

+ *Xác định lượng thành phẩm dự trữ:*

Như đã trình bày trong chương 2, các loại HTK khác nhau có tầm quan trọng

khác nhau trong hoạt động SXKD của DN. Kỹ thuật phân tích ABC trong quản trị HTK giúp DN dự báo nhu cầu cung ứng sản phẩm tốt hơn, tăng cường công tác kiểm soát và đảm bảo tính khả thi của nguồn cung ứng, tối ưu hóa lượng dự trữ cho sản xuất, cắt giảm chi phí lưu kho trong khâu dự trữ. Phương pháp được thực hiện như sau:

- Lập bảng phân loại sản phẩm: Toàn bộ sản phẩm dự trữ tại DN được chia thành 03 nhóm (bảng 4.7): Nhóm sản phẩm A có tỷ trọng mặt hàng dự trữ (hoặc tỷ trọng khách hàng, đơn đặt hàng, người cung ứng) thấp (20%), nhưng có tỷ trọng doanh số cao (80%). Nhóm B có tỷ trọng mặt hàng dự trữ cao hơn (30%) nhưng tỷ trọng doanh số thấp hơn (15%). Nhóm hàng C có tỷ trọng mặt hàng dự trữ cao nhất (50%) nhưng tỷ trọng doanh số thấp nhất (5%).

- Sắp xếp sản phẩm theo thứ tự từ doanh số cao đến thấp trên bảng phân loại. Sau đó, tính tỷ trọng doanh số của từng mặt hàng và điền vào bảng.

- Tính tỷ trọng cộng dồn (tần suất tích lũy) doanh số theo từng mặt hàng.

- Phân loại nhóm sản phẩm căn cứ vào kết quả tính toán và qui tắc phân loại.

Ví dụ: Kế toán có thể phân loại sản phẩm tồn kho theo kỹ thuật phân tích ABC tại Công ty CP giấy Bãi Bằng năm 2019:

Bảng 4.7: Phân loại nhóm sản phẩm theo kỹ thuật phân tích ABC

Sản phẩm	Nhu cầu hàng năm (1 đơn vị hàng)	Giá trị (triệu đồng/đơn vị hàng)	Đóng góp vào tổng giá trị (triệu đồng)	Tỷ trọng sản lượng	Tỷ lệ đóng góp vào tổng giá trị	Phân loại
Giấy bao bì tráng phần	200,000	100	20,000	20%	20%	B
Giấy viết	400,000	5	2,000	40%	2%	C
Giấy bao bì không tráng phần	90,000	500	45,000	9%	45%	A
Giấy tissue	300,000	10	3,000	30%	3%	C
Giấy lọc	10,000	3,000	30,000	1%	30%	A
Tổng	1.000.000		100.000	100%	100%	

Trên cơ sở kết quả phân loại, cần có các chính sách dự trữ khác nhau cho các nhóm hàng: Nhóm A là quan trọng nhất do đó mục tiêu hàng dự trữ cao nhất; Nhóm B là nhóm có các chính sách dự trữ ở mức trung bình; Nhóm C không cần phải đặt mức độ dự trữ cao.

+ *Tỷ lệ dự trữ bình quân*

Để xây dựng được dự toán dự trữ hợp lý thì các công ty giấy cần đưa ra quản lý mức tồn kho thông qua tỷ lệ dự trữ bình quân. Tỷ lệ này giúp cho nhà quản trị có thể ước lượng hiệu suất quản lý hàng tồn trữ trong quá trình cung cấp, sản xuất và là căn cứ để nhà quản trị quyết định có nên đầu tư thêm vốn vào lượng hàng dự trữ hay không. Có thể xác định mức dự trữ dựa trên doanh thu các quý tại công ty, qua số liệu các quý thì mức dự trữ bình quân có thể dao động từ 25% - 30 % doanh thu. Ví dụ: tại Công ty CP Giấy Sông Đuống, căn cứ vào số liệu mức dự trữ đầu kỳ và doanh thu của năm 2019, kế toán có thể tính được mức dự trữ bình quân và tỷ lệ dự trữ bình quân trên doanh thu như sau:

Bảng 4.8: Bảng tính tỷ lệ dự trữ bình quân trên doanh thu tại Công ty CP giấy Sông Đuống qua các quý năm 2019

Chỉ tiêu	Quý 1	Quý 2	Quý 3	Quý 4
Dự trữ đầu kỳ	2.280.124.221	3.487.972.481	3.280.645.033	7.030.996.579
Dự trữ bình quân	2.884.048.351	3.384.308.757	5.155.820.806	
Doanh thu	11.092.493.658	12.086.816.989	17.186.069.353	
Tỷ lệ dự trữ bình quân trên doanh thu	26%	28%	30%	

Trong đó:

$$\text{Dự trữ bình quân} = \frac{\text{Dự trữ đầu kỳ} + \text{Dự trữ cuối kỳ}}{2}$$

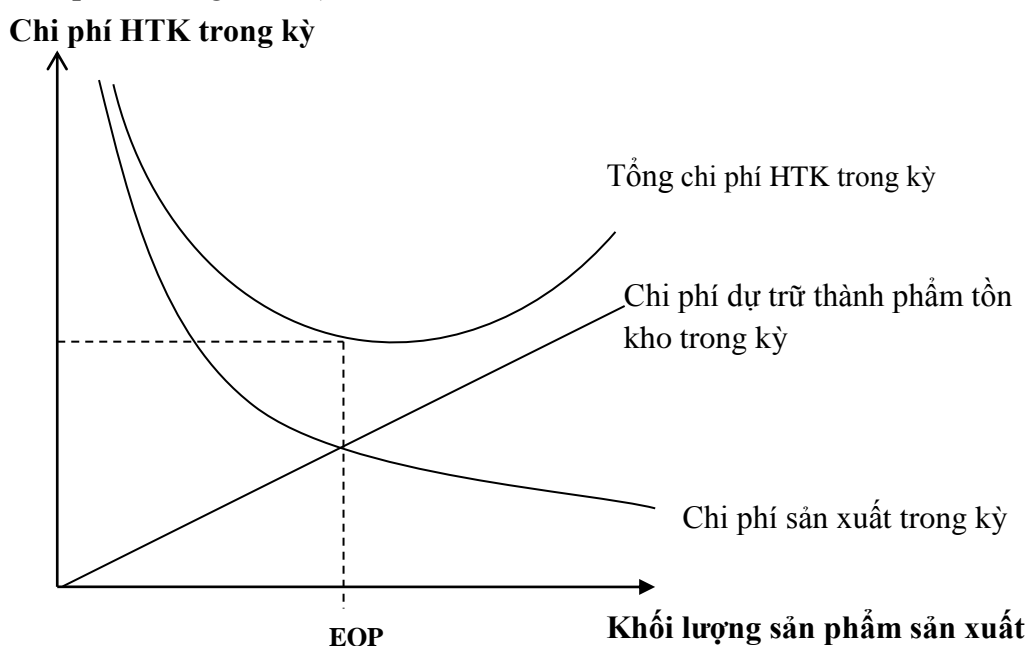
$$\text{Tỷ lệ dự trữ bình quân trên doanh thu} = \frac{\text{Dự trữ bình quân}}{\text{Doanh thu}}$$

Xây dựng mức dự trữ bình quân dự kiến dựa trên hai yếu tố là: tỷ lệ dự trữ cho phép (25 - 30% doanh thu dự kiến) và doanh thu dự kiến.

+ *Xác định chi phí tồn trữ thành phẩm:*

Đối với sản phẩm giấy, sau khi sản xuất xong được nhập kho thành phẩm thì yêu cầu bảo quản thành phẩm được cũng rất chặt chẽ. Kho thành phẩm phải bảo đảm các điều kiện đúng qui định về nhiệt độ và vệ sinh môi trường. Có thể thấy các chi phí sản xuất và các chi phí dự trữ thành phẩm đều không phải là nhỏ. Tuy nhiên hai khoản chi phí này có xu hướng biến động ngược chiều nhau. Nếu DN sản xuất một khối lượng lớn giấy/1lần với mục tiêu giảm thiểu chi phí sản xuất thì chi phí dự trữ giấy thành phẩm sẽ tăng do DN sẽ dự trữ nhiều thành phẩm hơn mức cần thiết cho nhu cầu tiêu

thụ dự kiến. Tổng hai khoản chi phí này sẽ là nhỏ nhất khi chi phí sản xuất và chi phí dự trữ thành phẩm bằng nhau (sơ đồ 4.2)



Sơ đồ 4.2: Đồ thị về mối quan hệ giữa chi phí HTK và khối lượng sản xuất

(Nguồn: Trần Đình Phụng, 2016)

Gọi C_H là chi phí dự trữ bình quân 1 đơn vị thành phẩm tồn kho trong kỳ, C_O là chi phí phục vụ trực tiếp/1 lô sản xuất, D là khối lượng thành phẩm cần có trong kỳ và Q là khối lượng sản phẩm. Khi đó tổng chi phí sản xuất trong kỳ được xác định như sau:

$$\begin{aligned} \text{Tổng chi phí sản xuất trong kỳ} &= \text{Chi phí sản xuất} \times \text{Số lượng sản xuất} \\ &= C_O \times \frac{D}{Q} \end{aligned}$$

Giả sử mức cầu đối với sản phẩm đều đặn, số lượng thành phẩm tồn kho bình quân sẽ là $Q/2$, khi đó chi phí dự trữ thành phẩm trong kỳ được xác định theo công thức:

$$\begin{aligned} \text{Chi phí dự trữ thành phẩm trong kỳ} &= \text{Chi phí dự trữ bình quân 1 đơn vị thành phẩm tồn kho} \times \text{Số lượng thành phẩm tồn kho bình quân} \\ &= C_H \times \frac{Q}{2} \end{aligned}$$

Như phần trên đã trình bày, tổng chi phí trực tiếp sản xuất và chi phí dự trữ thành phẩm sẽ là nhỏ nhất khi:

$$C_O \times \frac{D}{Q} = C_H \times \frac{Q}{2}$$

Từ đó, khối lượng sản xuất hợp lý (EQP : *Economic Quantity Produced*) để tối thiểu hoá chi phí sản xuất và chi phí dự trữ thành phẩm được xác định theo công thức:

$$EQP = \sqrt{\frac{2C_oD}{C_H}}$$

Như vậy mỗi khi khối lượng NVL sản xuất hiện còn tiến về điểm đặt mua, DN cần đặt thêm khối lượng NVL để phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh của DN ở mức EQP đã được xác định ở trên sẽ tối ưu được các chi phí liên quan đến mua NVL. Áp dụng mô hình này giúp cho kế toán xác định được thông tin về khối lượng sản xuất hợp lý, là cơ sở để kiểm soát lượng NVL xuất sử dụng, góp phần giảm thiểu vốn lưu động đang nằm trong lượng NVL lưu kho, thúc đẩy quá trình luân chuyển NVL được hiệu quả hơn.

Ví dụ: Giả sử khối lượng Giấy Kraft gia keo của Công ty CP Giấy Sông Đuống cần có trong quý 3/2019 là 3.000 tấn, các chi phí phục vụ sản xuất mỗi lô là 13.000.000đ, chi phí dự trữ bình quân 1 tấn trong kho là 962,000đ/quí. Khi đó số lượng giấy nên sản xuất mỗi lô sẽ là:

$$EQP = \sqrt{\frac{2 \times 13,000,000 \times 3,000}{962,000}} = 285 \text{ tấn}$$

4.3.3. Hoàn thiện tổ chức thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

4.3.3.1. Hoàn thiện tổ chức thu thập thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

Các DNSX giấy cần có các quy định cụ thể về phối hợp trong việc cung cấp thông tin giữa KTQT với bộ phận liên quan; xác lập mối quan hệ với các bộ phận khác trong việc thu thập thông tin, đặc biệt là các thông tin phục vụ yêu cầu quản trị HTK. Trong đó:

- Bộ phận kế hoạch hỗ trợ KTQT thu thập các thông tin về kế hoạch SXKD cho việc xây dựng kế hoạch mua sắm NVL, CCDC trong năm, chiến lược kinh doanh để phục vụ cho việc lập các dự toán để đưa ra quyết định cung ứng HTK phù hợp với năng lực tài chính và nhu cầu thị trường.

- Bộ phận thị trường hỗ trợ KTQT thu thập các thông tin về giá cả, thị phần của nhà cung cấp, thông tin về giá cả các yếu tố đầu vào phục vụ cho việc lập dự toán mua NVL, dự toán sản xuất và dự trữ.

- Bộ phận quản lý kỹ thuật hỗ trợ KTQT thu thập thông tin về định mức kinh tế, kỹ thuật, tính năng, đặc điểm của từng loại NVL, sản phẩm giấy.

- Bộ phận kinh doanh (tiêu thụ) cung cấp thông tin cho KTQT xác định khối lượng sản phẩm dự kiến tiêu thụ hàng năm,... phục vụ cho việc lập dự toán SXKD.

Để đáp ứng nhu cầu thông tin kế toán HTK, ngoài những thông tin được cung cấp bởi KTTC, các DN còn phải hoàn thiện tổ chức thông tin KTQT theo các nội dung sau:

*** Về tổ chức hệ thống chứng từ KTQT hàng tồn kho**

Qua khảo sát thực tế cho thấy tại các DNSX giấy còn rất hạn chế trong việc thiết kế các chứng từ có phản ánh đầy đủ các chỉ tiêu, yếu tố cần thiết để tiện lợi cho việc hạch toán ban đầu một cách chi tiết rất có ý nghĩa trong việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin ở những giai đoạn tiếp theo. Đối với chứng từ HTK, bên cạnh các thông tin bắt buộc phải có trong mỗi chứng từ, người làm kế toán có thể bổ sung thêm một số chỉ tiêu cung cấp kịp thời cho việc quản lý và kiểm soát HTK. Chẳng hạn với chứng từ nhập kho, kế toán có thể bổ sung thêm nguồn nhập, từng lô hàng gắn với hóa đơn, vận đơn; với các chứng từ xuất kho là đối tượng sử dụng trực tiếp liên quan đến sản phẩm, trường hợp cần thiết phải thêm dòng cột để phản ánh chi phí tiêu hao vật tư phát sinh ngoài định mức.

Về việc lập chứng từ xuất hàng, để giảm bớt công việc cũng như tận dụng ưu điểm của máy tính, đảm bảo nhanh chóng trong việc lập và cập nhật số liệu về sự biến động HTK của DN tại bất kỳ thời gian, địa điểm nào, kế toán có thể cập nhật chứng từ nhập và xuất ngay trên máy tính, trong cùng chương trình kế toán.

Sau khi hoàn thành việc nhập liệu trên máy tính, chứng từ được in ra, kiểm tra, xác nhận (nếu có sai sót hay cần bổ sung thì kế toán truy cập lại để hoàn thành chứng từ) khi chứng từ đã đảm bảo tính đầy đủ, chính xác và được xác nhận hoàn thành. Chứng từ được lập sẽ chính thức chuyển sang phần sử dụng để xử lý, hệ thống hóa và cung cấp thông tin. Lúc này chứng từ đảm bảo được lưu trữ dưới dạng văn bản làm căn cứ pháp lý và kiểm tra, còn chứng từ lưu trữ dưới dạng dữ liệu máy tính lại được xử lý phục vụ cung cấp thông tin.

Giai đoạn tiếp theo sau khi đã thiết kế được hệ thống chứng từ cần thiết cho quá trình thu thập thông tin là xây dựng chương trình luân chuyển chứng từ hợp lý để các bộ phận, cá nhân khác nhau có trách nhiệm đảm bảo việc kiểm tra và ghi chép thông tin kịp thời. Do chứng từ kế toán phải chuyển qua nhiều phòng ban nên trình tự luân chuyển chứng từ phải được kiểm soát chặt chẽ. Để tránh trường hợp mất mát, hư hỏng, các công ty giấy nên yêu cầu kế toán kho mở *Sổ theo dõi quá trình luân chuyển chứng từ* (phụ lục 4.01)

Ngoài ra, trên một số chứng từ như Phiếu xuất kho - cần thêm nội dung: định mức sử dụng để có thể quản lý chặt chẽ tình hình thực hiện định mức NVL. Bộ phận kế toán có thể xây dựng *Phiếu theo dõi cung ứng vật tư* (phụ lục 4.02) được sử dụng nhằm theo dõi từng lần xuất kho, so sánh lượng hàng yêu cầu và tồn kho thực tế có thể đáp ứng từ đó xác định lượng hàng thừa hay thiếu so với nhu cầu.

*** Về tổ chức tính giá trong KTQT hàng tồn kho**

- *Tổ chức lựa chọn cơ sở tính giá HTK*: Tính giá HTK theo cơ sở giá gốc không phản ánh được tình hình biến động tài sản và nợ phải trả tại thời điểm lập báo cáo, không đảm bảo tính so sánh được của thông tin kế toán dẫn đến sự phân bổ kém hiệu quả các nguồn lực của DN, hạn chế quá trình ra quyết định của nhà quản trị. Do vậy, các DN giấy nên từng bước chuyển sang áp dụng cơ sở tính giá theo giá trị hợp lý. Tại thời điểm phát sinh, việc ghi nhận giá trị HTK ban đầu tương tự như cơ sở giá gốc nhưng cuối kỳ kế toán, DN vẫn tiếp tục nắm giữ HTK đó, còn giá trị HTK sẽ được ghi nhận theo giá trị hợp lý. Thông tin HTK ghi chép theo cơ sở giá trị hợp lý sẽ thể hiện được giá trị hiện tại của HTK, sát thực với thị trường, cung cấp thông tin thích hợp hơn cho việc ra quyết định của nhà quản trị trên cơ sở dự báo về dòng tiền tương lai, cân đối với nguồn lực tài chính. Tuy nhiên, cơ sở tính giá theo giá trị hợp lý chỉ phù hợp và phát huy tác dụng khi được áp dụng trong điều kiện kinh tế thị trường, chỉ số giá chung biến động mạnh, DN sở hữu công nghệ, phương tiện tính toán hiện đại.

- *Tổ chức áp dụng phương pháp tính giá HTK*: Theo tác giả, các công ty giấy cần có sự điều chỉnh nhất định đối với tính giá thành phẩm. Các DNSX giấy có 2 loại hình sản xuất chủ yếu là: sản xuất theo đơn đặt hàng và sản xuất hàng loạt. Tùy theo tính chất hoạt động sản xuất mà DN có thể vận dụng một trong hai phương pháp xác định chi phí: phương pháp xác định chi phí theo công việc và phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất. Mỗi phương pháp xác định chi phí khác nhau sẽ có nội dung khác nhau trong việc xác định giá trị HTK ở khâu sản xuất.

- Trong trường hợp DN sản xuất theo đơn đặt hàng (các DNSX giấy bao bì), để tính được giá thành của sản phẩm, DN nên áp dụng phương pháp tính giá thành theo công việc. Theo phương pháp này, kế toán sẽ lập cho mỗi công việc một Phiếu chi phí theo công việc (theo ĐĐH) hoặc Phiếu tính giá thành theo công việc (theo ĐĐH). Phiếu này được lập khi kế toán HTK nhận được thông báo và lệnh sản xuất đã được phát ra cho công việc đó và được lưu giữ trong suốt quá trình sản xuất để ghi chép tập hợp các chi phí sản xuất có liên quan đến công việc (ĐĐH) đang được tiến hành. Khi công việc (ĐĐH) hoàn thành, các chi phí sản xuất đã tập hợp được trên “*Phiếu chi phí theo công việc*” là căn cứ để xác định tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm của công việc đó. Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ được xác định là tổng chi phí của những công việc và đơn đặt hàng chưa hoàn thành.

- Trong trường hợp DN sản xuất hàng loạt (các DNSX giấy in, giấy tissue, giấy ăn...), kế toán nên áp dụng phương pháp tính giá thành theo quá trình sản xuất. Việc xác

định khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ được trình bày trong phần báo cáo về khối lượng sản phẩm đã hoàn thành chuyển đi và khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ. Để xác định khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương, cuối kỳ tiến hành tổ chức kiểm kê nhằm xác định số lượng sản phẩm hoàn thành, số lượng sản phẩm dở dang và mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang ở tất cả các giai đoạn của quy trình sản xuất. DN nên sử dụng phương pháp nhập trước-xuất trước (FIFO) để xác định khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương.

Phương pháp này dựa trên cơ sở mức độ thực hiện sản phẩm trong kỳ được quy về sản phẩm hoàn thành tương đương, không phân biệt sản phẩm đó được đưa vào sản xuất ở kỳ nào. Theo đó khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương trong kỳ bao gồm:

- Khối lượng tương đương của khối lượng dở dang đầu kỳ

$$\begin{array}{lll} \text{Khối lượng tương đương} & \text{Số lượng} & \text{Mức độ còn} \\ \text{của khối lượng SPDD đầu kỳ} & = & \text{SPDD đầu kỳ} \quad x \quad \text{phải thực hiện trong kỳ} \end{array}$$

- Khối lượng bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ
- Khối lượng tương đương của khối lượng dở dang cuối kỳ

$$\begin{array}{lll} \text{Khối lượng tương} & \text{Số lượng SP đưa vào} & \text{Mức độ đã} \\ \text{đương của khối lượng} & = & \text{sản xuất trong kỳ còn dở} \quad x \quad \text{thực hiện} \\ \text{SPDD cuối kỳ} & & \text{đang đến cuối kỳ} \quad \text{trong kỳ} \end{array}$$

Trên cơ sở khối lượng tương đương đã xác định được, kế toán tính toán tổng chi phí sản phẩm theo chi phí phát sinh trong kỳ và chi phí đơn vị theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí đơn vị} \\ \text{(theo yếu tố)} \end{array} = \frac{\text{Tổng chi phí đã tổng hợp trong kỳ}}{\text{Khối lượng sản phẩm tương đương}}$$

*** Về tổ chức hệ thống tài khoản KTQT hàng tồn kho**

Nhằm cung cấp thông tin chi tiết phục vụ yêu cầu quản trị HTK, giúp nhà quản trị kiểm soát tốt quá trình thực hiện thì việc tổ chức mã hóa chi tiết các TK HTK có thể được hoàn thiện như sau:

- Căn cứ vào các TK HTK sử dụng trên góc độ KTTC, dựa trên quan điểm tổ chức KTQT theo mô hình kết hợp, KTQT tiếp tục thiết kế mã hóa các trường dữ liệu để thu thập thông tin phục vụ cho yêu cầu quản trị HTK

- Thiết kế mã hóa các trường dữ liệu để thu thập thông tin KTQT hàng tồn kho phục vụ cho yêu cầu quản trị theo nguyên tắc:

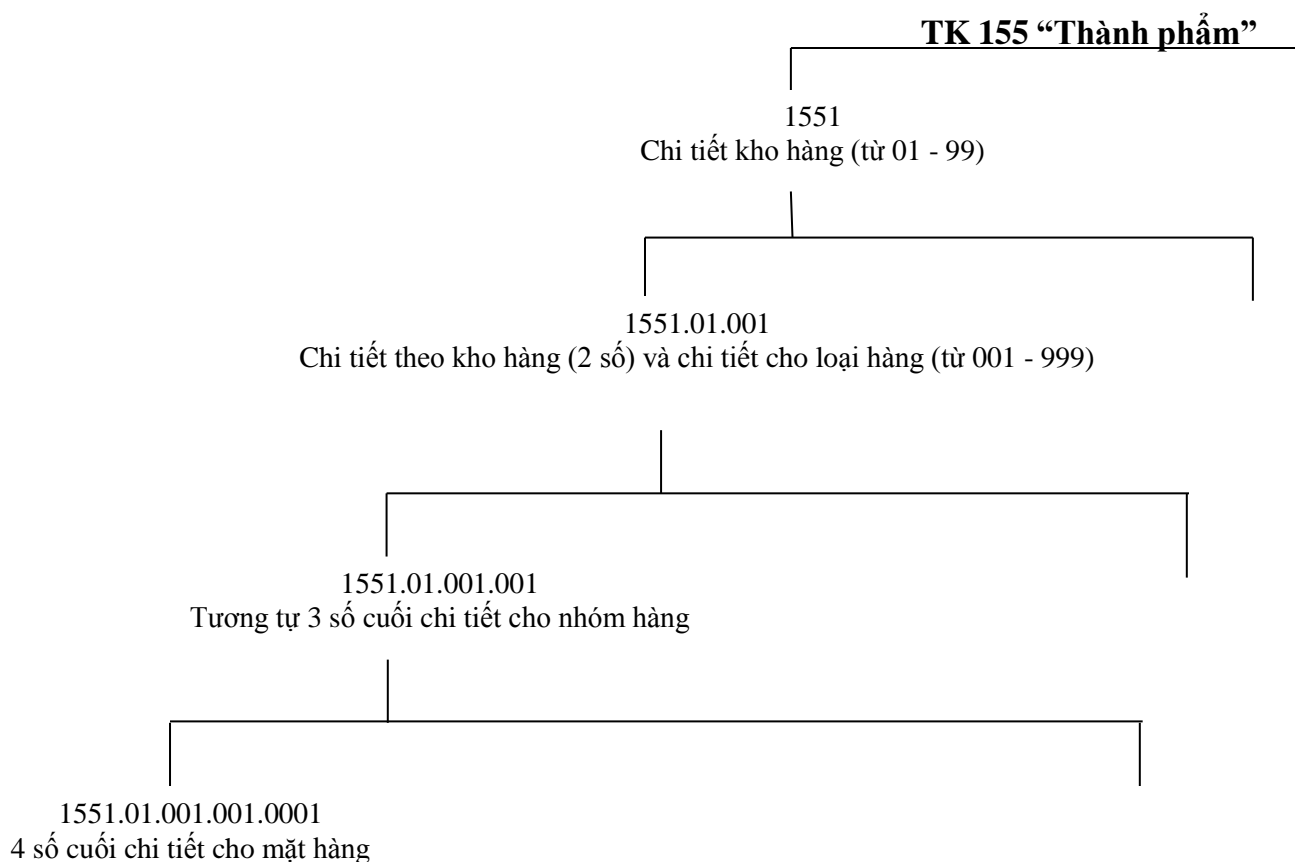
- + Mở chi tiết theo từng kho hàng
- + Mở chi tiết theo từng loại hàng
- + Mở chi tiết theo từng nhóm hàng, mặt hàng

Chẳng hạn: Hiện nay, tài khoản “Thành phẩm” của nhiều công ty giấy khảo sát

(38/41 DN) mới mở chi tiết đến các tài khoản cấp 2. DN giấy có thể mở các tài khoản chi tiết hơn để phục vụ theo dõi các nhóm thành phẩm theo nhu cầu của đơn vị được thuận lợi hơn. Nội dung chi tiết trên tài khoản có thể được thực hiện như sau:

Nội dung chi tiêu các tài khoản cấp 1	Nội dung phản ánh ở tài khoản chi tiết				
	Cấp 2	Cấp 3	Cấp 4	Cấp 5	Cấp 6
1	2	3	4	5	6
Thành phẩm	Theo từng kho hàng	Theo loại hàng (giấy in viết, giấy dùng trong công nghiệp, giấy dùng trong gia đình....)	Theo nhóm hàng (giấy ăn, giấy vệ sinh...)	Theo từng mặt hàng (giấy ăn cao cấp, giấy ăn thường....)	

Việc mã hóa tài khoản “Thành phẩm” được thể hiện như sau:



*** Về tổ chức hệ thống sổ KTQT hàng tồn kho**

Về cơ bản, các công ty giấy đã qui định thống nhất các mẫu sổ chi tiết và bảng kê chi tiết để phục vụ cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Tuy nhiên qua khảo sát, hệ thống sổ kế toán trong các DN chưa phân định rõ ràng là của KTTC hay KTQT hàng tồn kho nên thực chất quá trình thu nhận thông tin giữa KTQT và KTTC hàng tồn kho có sự giao thoa với nhau, đều cùng sử dụng nguồn thông tin đầu vào và cùng sử dụng chung một số mẫu sổ, thẻ kho. Ngoài ra, những thông tin phục vụ công tác quản trị chưa được thể hiện trong sổ, thẻ kho. Do đó những thông tin cần cung cấp thuộc về KTQT vẫn được thu thập, tổng hợp từ các sổ chi tiết của KTTC. Khi mở sổ phải đáp ứng được yêu cầu quản lý của DN và sự thống nhất giữa sổ chi tiết và sổ tổng hợp.

Xuất phát từ yêu cầu trên, tác giả đề xuất mẫu sổ chi tiết HTK cho từng mặt hàng theo 2 mẫu trong phụ lục 4.03, 4.04.

Thông tin KTQT về HTK phải được nhập vào hệ thống thông tin kế toán chung của toàn DN. Khi đó không chỉ có kế toán HTK mà các bộ phận kế toán khác cũng có thể sử dụng trong công việc của mình và tăng khả năng tương tác giữa những người làm kế toán khác nhau trong công ty, góp phần tổng hợp thông tin KTQT kịp thời, khoa học, đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị trong quá trình SXKD.

4.3.3.2. Hoàn thiện tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

Trong các DNSX giấy, HTK thường chiếm tỷ trọng cao trong tổng tài sản của DN. Chính vì vậy hiệu quả sử dụng của tài sản của toàn DN bị ảnh hưởng đáng kể bởi hiệu quả sử dụng HTK. KTQT cần phân tích được các chỉ tiêu về HTK từ đó tư vấn cho nhà quản trị ra được những quyết định hợp lý. Trên cơ sở nắm bắt được số liệu cho từng loại hàng, nhà quản trị sẽ xem xét tổng giá trị HTK từ đó xác định tỷ trọng HTK so với tài sản ngắn hạn để đánh giá mức độ đầu tư HTK phù hợp với từng quá trình của chuỗi cung ứng, từ đó có những thực hiện điều chỉnh hợp lý. Theo tác giả, các DNSX giấy có thể tổ chức phân tích thông tin HTK theo các bước trong bảng 4.9.

Bảng 4.9: Quy trình phân tích thông tin KTQT HTK trong DNSX giấy

Các bước của quá trình phân tích	Nội dung thực hiện
Bước 1: Chuẩn bị phân tích HTK	- Lập kế hoạch phân tích thông tin HTK Căn cứ kết quả thực tế đã đạt được trong những kỳ trước, tiềm năng và các mục tiêu của DN mình trong các kỳ kế tiếp. DNSX giấy cần phải tiến hành lập kế hoạch phân tích thông tin HTK theo trình tự như: xác định rõ được nội dung, thời gian, phạm vi phân tích, những dữ liệu cần thu thập, tìm hiểu. Từ các mục tiêu và kế hoạch đó, xác định được công việc cần làm và có sự sắp xếp nhân sự hợp lý để tiến hành phân tích thông tin. Kế hoạch phân tích sau khi được lập xong sẽ trình nộp cho Ban giám đốc xem xét và phê duyệt.
	- Chuẩn bị nhân sự cho lập phân tích thông tin HTK Trên cơ sở kế hoạch phân tích đã được phê duyệt, Ban giám đốc cần lập riêng một bộ phận chuyên trách về thực hiện phân tích thông tin HTK cho DN. Các nhân sự này thuộc bộ phận KTQT và chịu sự kiểm soát, quản lý của phòng Kế toán. Những nhân viên được lựa chọn để thực hiện phân tích thông tin HTK phải có trình độ cơ bản về tài chính và có kinh nghiệm trong phân tích kinh doanh.
	- Chuẩn bị nội dung và phương pháp phân tích Bộ phận chuyên trách sau khi được giao nhiệm vụ tiến hành soạn thảo biểu mẫu, nội dung, phương pháp cần thiết cho việc phân tích thông tin HTK, rà soát, đánh giá công tác chuẩn bị để đảm bảo sẽ cung cấp thông tin hữu ích.
Bước 2: Tiến hành phân tích thông tin HTK	- Thu thập thông tin liên quan Các nhân sự thực hiện phân tích thông tin HTK cần thu thập thông tin liên quan đến HTK từ nguồn bên trong và bên ngoài DN. Các bộ phận khác trong DN cần phối kết hợp để cung cấp thông tin cho công việc phân tích HTK.
	Bước 2: Tính toán, phân tích các chỉ tiêu liên quan đến HTK Trên cơ sở các biểu mẫu đã được chuẩn bị, các thông tin đã thu thập được, người làm KTQT sẽ xử lý, phân tích thông tin HTK theo 2 góc độ:

Các bước của quá trình phân tích	Nội dung thực hiện
	<ul style="list-style-type: none"> - Phân tích thông tin tình hình thực hiện dự toán HTK nhằm cung cấp thông tin hỗ trợ nhà quản trị đánh giá thành quả trách nhiệm của từng bộ phận liên quan. Để đánh giá tình hình thực hiện dự toán HTK, KTQT có thể dựa trên các chỉ tiêu đánh giá kết quả, hiệu quả HTK. - Phân tích sự biến động của HTK: kế toán tiến hành so sánh chi phí HTK thực tế phát sinh trong kỳ với dự toán để xác định mức độ biến động HTK. Trên cơ sở đó tìm ra nguyên nhân ảnh hưởng đến sự biến động và đề xuất biện pháp thực hiện cho kỳ sau <p>Ngoài việc sử dụng các chỉ tiêu phân tích HTK trình bày ở chương 2, KTQT có thể sử dụng thêm các chỉ tiêu ở bảng 4.10 để phân tích.</p>
Bước 3: Trình nộp và phê duyệt của Ban giám đốc	Các chỉ tiêu về HTK sau khi phân tích xong sẽ được trình lên ban giám đốc để xem xét, đánh giá tính phù hợp của các chỉ tiêu với mục tiêu chung của DN và nhu cầu thông tin của các nhà quản trị.

Ngoài ra, căn cứ vào Báo cáo tài chính hàng năm của DN (Báo cáo tình hình tài chính, Báo cáo thu nhập tổng hợp), Sổ tổng hợp HTK liên quan, người làm KTQT của các DN giấy có thể tính thêm một số chỉ tiêu khác để phân tích thông tin HTK (bảng 4.10), xác định tỷ lệ (%) hoàn thành kế hoạch HTK của kỳ thực hiện, qua đó giúp nhà quản trị đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch HTK so với kế hoạch SXKD chung của DN.

Bảng 4.10: Các chỉ tiêu phân tích thông tin KTQT HTK trong KTQT

Chỉ tiêu	Công thức tính	Ý nghĩa của chỉ tiêu
1. Hệ số đảm nhiệm HTK	Hàng tồn kho bình quân / Tổng doanh thu thuần	Giúp nhà quản trị biết được muốn có một đồng doanh thu thuần thì cần bao nhiêu đồng vốn đầu tư cho HTK. Chỉ tiêu này càng thấp thì hiệu quả sử dụng vốn đầu tư càng cao
2. Tỷ trọng HTK so với tổng tài sản ngắn hạn	Hàng tồn kho / Tổng tài sản ngắn hạn	Giúp DN có thể nắm được tình hình đầu tư HTK đã hợp lý chưa, trên cơ sở đó có sự điều chỉnh phù hợp. Nếu tỷ trọng này cao thì nhà quản trị cần xem xét nguyên nhân do đầu cơ để bán ra, do mùa vụ hay do tình hình bán hàng có biểu hiện kém.... và tỷ trọng này thấp thì ngược lại
3. Chỉ tiêu đánh giá mức độ đầu tư cho HTK	Hàng tồn kho / Tổng tài sản	Giúp nhà quản trị có thể xác định trị giá HTK chiếm tỷ trọng bao nhiêu phần trăm trong tổng giá trị tài sản của DN, từ đó biết được mức độ DN đầu tư cho HTK là cao hay thấp, có phù hợp với tình hình kinh doanh hay không.
4. Chỉ tiêu chi phí thực hiện HTK	Tổng cộng tất cả những chi phí liên quan tới việc dự trữ hàng tồn kho	Giúp nhà quản trị có thể biết được chi tiết từng loại chi phí trong tổng chi phí tồn kho và có thể điều chỉnh các loại chi phí trên cho hợp lý nhằm đem lại hiệu quả cao trong dự trữ hàng tồn kho.

4.3.3.3. Hoàn thiện tổ chức cung cấp thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

Thông tin HTK cung cấp cho nhà quản trị được KTQT tổng hợp và phản ánh vào các báo cáo. Báo cáo quản trị HTK là một phương tiện hữu hiệu để cung cấp thông tin đầu ra từ hệ thống thông tin KTQT DN. Do vậy, các chỉ tiêu trên hệ thống báo cáo quản trị HTK cần phải đảm bảo phản ánh đầy đủ các thông tin đáp ứng nhu cầu thông tin cho quản lý, điều hành và ra quyết định kinh tế.

Những báo cáo này được thiết kế theo mẫu phục vụ yêu cầu của nhà quản trị về HTK do đó sẽ không phải tuân theo mẫu qui định giống như mẫu báo cáo tài chính. Mặt khác, thông tin KTQT hàng tồn kho cần được nhập vào hệ thống thông tin kế toán chung của DN nhằm giúp nhà quản trị đánh giá được mức độ đầu tư về HTK so với tổng tài sản và khi cần có thể điều chỉnh cho hợp lý. Đồng thời, nhà quản trị có thể theo dõi được dòng tiền trong kinh doanh và khả năng chuyển đổi HTK thành tiền ở mức độ nào. Thông tin trong báo cáo KTQT hàng tồn kho tạo điều kiện cho các chức năng quản trị được thực hiện tốt hơn và gắn hoạt động của DN với môi trường bên ngoài DN. Thông qua việc trao đổi thông tin DN, nhà quản trị mới hiểu rõ nhu cầu của khách hàng, khả năng của nhà cung cấp và các vấn đề nảy sinh trong tổ chức.

Các báo cáo phục vụ mục đích quản trị HTK trong DN có thể được chia thành 3 loại: (1) Báo cáo phục vụ cho việc đánh giá HTK, (2) Báo cáo phục vụ cho việc kiểm soát HTK; (3) Báo cáo phục vụ cho việc ra quyết định về HTK. Khi tổ chức cung cấp thông tin KTQT HTK cần đảm bảo xác định được mục đích cung cấp thông tin, người lập, thời gian lập, cơ sở lập, trình tự lập và nơi tiếp nhận từng loại báo cáo (bảng 4.11).

Bảng 4.11: Các báo cáo phục vụ cung cấp thông tin KTQT hàng tồn kho

Loại báo cáo	Mục đích cung cấp thông tin	Người lập	Thời gian lập	Cơ sở lập	Trình tự lập	Đối tượng tiếp nhận
1. Báo cáo phục vụ cho việc đánh giá hàng tồn kho gồm: báo cáo tồn kho, báo cáo chấp hành định mức (phụ lục 4.05, 4.06)	Giúp nhà quản trị đánh giá được tình hình thực tế nhập, xuất, tồn HTK so với dự toán của toàn DN.	Nhân viên KTQT phụ trách hàng tồn kho	Quý, năm	Báo cáo tồn kho kỳ trước, thẻ kho, sổ chi tiết của HTK	- Bước 1: Báo cáo được lập ở bộ phận phát sinh liên quan đến HTK (trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu) - Bước 2: Tổng hợp các báo cáo tồn kho thuộc từng bộ phận để tổng hợp thành báo cáo tồn kho cấp trung gian. - Bước 3: Tổng hợp các báo cáo tồn kho cấp trung gian để tổng hợp thành báo cáo tồn kho của toàn DN và nộp cho Ban giám đốc.	Nhà quản trị cấp trung gian, cấp cao
2. Báo cáo phục vụ cho việc kiểm soát hàng tồn kho gồm: báo cáo thu mua NVL, báo cáo luân chuyển NVL, báo cáo nguồn cung NVL theo vùng (phụ lục 4.07)	Giúp nhà quản trị kiểm soát được tình hình HTK theo các yêu cầu quản lý khác nhau.	Nhân viên KTQT phụ trách hàng tồn kho	Theo yêu cầu quản trị (tuần, tháng)	Thẻ kho, sổ chi tiết HTK	Báo cáo được lập ở bộ phận phát sinh liên quan đến HTK (trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu)	Nhà quản trị cấp cơ sở
3. Báo cáo phục vụ cho việc ra quyết định về hàng tồn kho gồm: báo cáo cho việc ra quyết định lượng đặt hàng tối ưu, báo cáo tình hình dự trữ NVL theo tiến độ sản xuất (phụ lục 4.08, 4.09, 4.10)	Giúp nhà quản trị có được các thông tin hữu ích để đưa ra quyết định kinh doanh hiệu quả.	Nhân viên KTQT phụ trách hàng tồn kho	Năm	Báo cáo tồn kho kỳ trước, thẻ kho, sổ chi tiết của HTK, khả năng vốn, điều kiện bảo quản, dự trữ của DN...	Bước 1: Báo cáo được lập ở các cấp mà người chịu trách nhiệm kết quả là giám đốc trung tâm đầu tư. Bước 2: Tổng hợp các báo cáo của các trung tâm đầu tư để tổng hợp thành báo cáo của toàn DN.	Nhà quản trị cấp cao

4.3.3.4. Hoàn thiện tổ chức kiểm soát công việc kế toán quản trị hàng tồn kho

Công tác tổ chức kiểm soát công việc KTQT hàng tồn kho tại các DNSX giấy Việt Nam ở các khâu mua vào, nhập kho và xuất kho có thể thấy là khá chặt chẽ, bảo đảm theo dõi cung cấp thông tin kịp thời về nhu cầu tồn kho, quá trình nhập, xuất kho. Các đơn vị thực hiện việc kiểm soát hàng mua vào trên cơ sở so sánh số lượng, đơn giá thực tế với kế hoạch, việc này được thực hiện vào cuối kỳ. Theo tác giả, để việc kiểm tra công tác mua hàng hợp lý, chính xác, nhanh chóng, các công ty nên thực hiện việc kiểm tra ngay sau mỗi lần mua hàng. Việc kiểm tra, đánh giá công tác quản lý HTK không chỉ dừng lại ở kiểm tra về lượng và giá mà cũng nên hướng đến các mục tiêu khác của công tác quản lý bao gồm:

** Tổ chức kiểm soát thông tin đầu vào*

Hoạt động này được thể hiện thông qua quá trình kiểm soát hệ thống chứng từ nhập liệu. Các chứng từ trước khi được sử dụng để ghi sổ cần phải được kiểm tra tính hợp lệ, hợp pháp. Bộ phận kiểm soát cần phải kiểm tra, đối chiếu thông tin ghi trên sổ kế toán liên quan đến HTK có phù hợp và khớp đúng với thông tin đã ghi trên chứng từ hay không, gắn trách nhiệm của từng kế toán với từng vùng dữ liệu cụ thể trong phần mềm kế toán của DN. Các phần mềm phải được bảo mật bằng hệ thống mật khẩu, định kỳ phải thay đổi mật khẩu cũng như thời hạn mật khẩu sau mỗi lần truy cập không đúng sẽ bị khóa. Như vậy sẽ giúp DN nâng cao tính bảo mật của thông tin kế toán. Bộ phận CNTT của mỗi công ty cần phải hỗ trợ, tư vấn cho nhà quản trị bằng việc yêu cầu các đơn vị cung cấp phần mềm kế toán thiết kế các thủ tục kiểm soát chặt chẽ, định kỳ phải đến kiểm tra và tiếp nhận những ý kiến phản hồi của kế toán viên trong công ty qua quá trình sử dụng.

** Tổ chức kiểm soát quá trình mua HTK và nhập xuất kho HTK*

(1) Đối với quá trình mua NVL

- Mục tiêu đảm bảo an toàn cho việc sản xuất thể hiện trước hết là phải đủ số lượng và cơ cấu. Mặt hàng phải phù hợp với nhu cầu của quá trình SX và tiêu thụ, đảm bảo việc giao hàng, vận chuyển ít gặp khó khăn.

- Mục tiêu đảm bảo chất lượng hàng mua vào: Quan điểm hiện nay là cần có những loại NVL chất lượng tối ưu chứ không phải tối đa. Chất lượng tối ưu là mức chất lượng mà tại đó NVL đáp ứng tốt một nhu cầu nào đó của yêu cầu sản phẩm và như vậy, DN có thể thu được lợi nhuận nhiều nhất. Chi phí mua hàng thấp thể hiện không chỉ ở chỗ giá mua rẻ, mà còn là ở chỗ mua hàng ở đâu, của ai, bao nhiêu một lần để chi phí giao dịch, đặt hàng, chi phí vận chuyển là thấp nhất.

- Kiểm soát việc xử lý đơn đặt hàng có được thực hiện đúng theo quy trình được DN quy định không? Chữ ký trên đơn đặt mua hàng có thực sự đúng (đúng người, đúng cấp quản lý) không? Các thủ tục kiểm nhận hàng có được thực hiện không và thực hiện có đúng trình tự không?

- Xem xét người chịu trách nhiệm mua hàng, kế toán, người kiểm nhận hàng mua và thủ kho có độc lập không và có kiêm nhiệm các công việc không?

(2) Đối với quá trình nhập xuất kho:

- Khi kiểm tra quá trình nhập, xuất kho hàng, kế toán trưởng xem xét các thủ tục về nghiệp vụ nhập, xuất kho được tiến hành đúng theo nguyên tắc và quy định không?

- Việc tổ chức nhận hàng nhập kho và quá trình làm việc của ban kiểm nhận hàng nhập kho có đúng trình tự không?

- Kiểm tra quá trình hoàn thành các thủ tục xuất kho HTK, từ việc lập các phiếu yêu cầu vật tư của bộ phận sản xuất, việc phê chuẩn hoặc ký lệnh xuất kho và lập phiếu xuất kho đến thực hiện nghiệp vụ xuất kho của thủ kho

** Tổ chức kiểm soát cung cấp thông tin HTK*

Để đảm bảo thông tin về HTK được cung cấp phù hợp với yêu cầu của nhà quản trị, kế toán phải quan tâm đến cách xây dựng, sắp xếp các chỉ tiêu cần thiết trong báo cáo về HTK, thời điểm lập để đáp ứng với nhu cầu thông tin của nhà quản trị các cấp. Các báo cáo được lập cần thể hiện dưới dạng báo cáo điện tử có mã hóa mật khẩu sử dụng hoặc dưới dạng file nén PDF để tránh tình trạng truy cập thông tin bất hợp pháp từ bên ngoài. Đồng thời các DN nên đầu tư chi phí để nâng cấp hệ thống máy tính cũng như các chương trình chống virus hiệu quả như BKAV, McAfee... để giảm những thiệt hại về tổn thất dữ liệu và sai lệch thông tin do virus gây ra.

4.3.3.5. Hoàn thiện ứng dụng công nghệ thông tin trong tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho

Để ứng dụng CNTT trong tổ chức KTQT hàng tồn kho đạt hiệu quả cao, bền vững các DNSX giấy cần đảm bảo thực hiện các nguyên tắc sau:

Một là: Ứng dụng CNTT phải đảm bảo tính thực tế, khả thi, cần xác định mức độ quan trọng và khả năng áp dụng vào thực tiễn trong điều kiện cụ thể, do đó để thực hiện được nguyên tắc này cần phải có sự khảo sát để nắm bắt được thực trạng ứng dụng CNTT tại đơn vị, bao gồm: nhân lực, cơ sở vật chất, trang thiết bị CNTT hiện có (phần cứng, phần mềm...).

Hai là: Ứng dụng CNTT phải đảm bảo tính liên kết chặt chẽ giữa các bộ phận có liên quan trong DN và đặt trong tính hệ thống của bộ máy quản lý DN.

Ba là: Đảm bảo tính đồng bộ, đối với nguyên tắc này, công tác ứng dụng CNTT trong tổ chức KTQT hàng tồn kho cần phải được đặt trong các mối liên hệ với các hoạt động khác của đơn vị, cần đảm bảo tính tương hỗ lẫn nhau, bổ trợ cho nhau

Bốn là: Ứng dụng CNTT đòi hỏi DN giấy phải chú trọng đầu tư các yêu cầu kỹ thuật về tính an toàn (đối với hệ thống thiết bị hỗ trợ, hệ thống mạng, phần mềm, dữ liệu...), đảm bảo thiết kế và triển khai hệ thống an ninh, an toàn, sao lưu, dự phòng... đồng thời có khả năng phát hiện, xử lý nhanh chóng các sự cố có thể xảy ra.

Do vậy, nhà quản trị các DNSX giấy cần chú trọng tới các giải pháp sau để nâng cao hiệu quả ứng dụng CNTT trong tổ chức KTQT hàng tồn kho:

- Đổi mới và nâng cao nhận thức của nhà quản trị các cấp trong DN về tầm quan trọng của CNTT trong tổ chức công tác kế toán nói chung và KTQT hàng tồn kho nói riêng, cần coi ứng dụng CNTT là nội dung bắt buộc trong từng chiến lược, kế hoạch phát triển.

- Tiếp tục xây dựng, củng cố và hoàn thiện hạ tầng CNTT, đảm bảo xây dựng và tổ chức hệ thống CNTT một cách thống nhất, đồng bộ cả về nghiệp vụ và giải pháp kỹ thuật theo hướng linh hoạt, sẵn sàng tích hợp dữ liệu, phần mềm để tiết kiệm chi phí, hướng đến xây dựng cơ sở dữ liệu tập trung và khả năng xử lý các sự cố trong trường hợp cần thiết. DN cần xây dựng được chiến lược, kế hoạch đẩy mạnh các giải pháp ứng dụng CNTT, chú trọng công tác lập kế hoạch để bám sát các mục tiêu của đơn vị, đồng thời điều chỉnh nhanh chóng, kịp thời các phát sinh trong quá trình triển khai hệ thống CNTT.

- Tăng cường tài chính đầu tư cho CNTT một cách dài hạn. Theo xu hướng phát triển của CNTT trong thời đại công nghệ 4.0, các DNSX giấy cần tăng cường đầu tư tài chính cho ứng dụng CNTT, nâng cấp hệ thống CNTT hiện có để đáp ứng các thay đổi về yêu cầu quản lý của nhà quản trị bao gồm hạ tầng, Internet, phần mềm quản trị, phần mềm bảo mật an toàn thông tin, bảo quản số ...

Các DN cần có kế hoạch áp dụng phần mềm ERP, đây là xu hướng không chỉ ở các DN có quy mô lớn mà ngay cả ở những DN có qui mô nhỏ và vừa, giúp củng cố nội lực và tăng tính hiệu quả trong việc tiếp đón và đáp ứng nhu cầu của khách hàng. ERP tích hợp nhiều phân hệ như quản trị tài chính kế toán; quản lý mua hàng, bán hàng, quản lý hàng tồn kho; quản lý nhân sự chấm công và tính lương..., trong đó phân hệ quản trị tài chính kế toán là một phân hệ quan trọng nhất, giúp DN lưu giữ được khối lượng lớn thông tin một cách có hệ thống, an toàn, độ bảo mật rất cao. ERP có vai trò rất lớn đối với hoạt động của DN, cụ thể:

Tiết kiệm chi phí HTK: Việc áp dụng hệ thống ERP vào việc quản trị tổng thể DN có thể giúp tiết kiệm một lượng khá lớn chi phí quản trị cũng như chi phí vận hành. Với hệ thống thông tin đồng bộ, thống nhất, DN có thể lược bỏ một số thủ tục rườm rà trong quá trình hoạt động. Hơn thế nữa, các nhà quản trị có thể thuyên giảm một số bộ phận, vị trí nhân sự không cần thiết trong nội bộ công ty, từ đó giúp tối ưu hóa nguồn lực cũng như chi phí.

Kiểm soát thông tin KTQT HTK: Với cơ chế dữ liệu tập trung, các nhà quản trị có thể truy vấn dữ liệu trên hệ thống bằng các công cụ mà hệ thống cung cấp, các phần mềm ERP cho phép hợp nhất số liệu của các DN có nhiều chi nhánh, nhiều bộ phận thuận tiện, an toàn và dễ dàng, thay vì phải làm thủ công như nhiều DN giấy hiện nay. Mặt khác, DN có khả năng kiểm soát tốt hơn các hạn mức về tồn kho, quản lý tình hình đặt hàng, báo cáo chi tiết thông tin về đơn hàng kèm dự báo nhu cầu tiêu thụ, ... đồng thời có khả năng tối ưu hóa các nguồn lực như nguyên vật liệu, nhân công, máy móc thiết bị... cho hoạt động SXKD.

Việc lựa chọn các phần mềm ERP phù hợp từ các nhà cung cấp có uy tín trong và ngoài nước có thương hiệu như ITG, Perfect, FAST, Oracle, Microsoft... sẽ đảm bảo có nhiều quy trình đầy đủ và chi tiết cho từng phân hệ (quản lý kế toán, quản lý đơn hàng, lập kế hoạch chuỗi cung ứng, báo cáo thông minh...), theo chuẩn quốc tế, sự ổn định cao, người làm kế toán hoàn toàn tuân thủ và thực hiện công việc theo quy trình đã có trên hệ thống, cung cấp thông tin kế toán cho các đối tượng sử dụng sẽ đầy đủ, kịp thời, tin cậy hơn.

4.4. Kiến nghị về thực hiện đề xuất hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị hàng tồn kho trong các doanh nghiệp sản xuất giấy Việt Nam

4.4.1. Đối với các doanh nghiệp sản xuất giấy

- Đối với các nhà quản trị doanh nghiệp

Sự tồn tại của hệ thống kế toán quản trị HTK trong mỗi DN xuất phát từ nhu cầu thông tin của các nhà quản trị DN. Chính vì vậy, để có thể tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy Việt nam, các nhà quản trị cần phải có nhận thức đúng đắn về vai trò của thông tin kế toán, đặc biệt là thông tin kế toán quản trị HTK. Có thể khẳng định chắc chắn rằng bất cứ một nhà quản trị nào cũng nhận thấy việc kiểm soát HTK 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 giấy hiện nay.

Kết quả khảo sát thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy cho thấy, yếu tố “nhu cầu thông tin của nhà quản trị” có ảnh hưởng thuận chiều và lớn nhất đến tổ chức KTQT hàng tồn kho với hệ số Beta = 0,425. Nhà quản trị được coi là yếu tố quan trọng, đóng vai trò quyết định, ảnh hưởng lớn nhất đến việc tổ chức KTQT hàng tồn kho trong mỗi DN. Do vậy, các nhà quản trị trong các DN giấy cần sớm thay đổi nhận thức về vai trò của KTQT hàng tồn kho trong điều hành DN. Tư duy quản trị truyền thống, mang tính kinh nghiệm cần được thay thế bằng các phương pháp KTQT hiện đại, bổ sung, cập nhật kiến thức mới để từ đó có các yêu cầu về thông tin KTQT HTK phù hợp với trình độ quản lý. Bên cạnh đó, nhà quản trị nên tạo thói quen sử dụng các thông tin KTQT nói chung và KTQT hàng tồn kho nói riêng cho mọi hoạt động ra quyết định tại DN. Nếu nhà quản trị không có thói quen sử dụng thông tin KTQT để điều hành DN và ra quyết định thì dù nội dung tổ chức KTQT hàng tồn kho được xây dựng tốt, được trang bị phương tiện kỹ thuật hỗ trợ đầy đủ cũng không mang lại hiệu quả trong việc cung cấp và sử dụng thông tin. Các nhà quản trị DN các cấp cần xác định nhu cầu thông tin KTQT về HTK rõ ràng theo phạm vi, thẩm quyền của mình từ đó đặt ra yêu cầu đối với bộ phận kế toán.

Khi đã có những nhận thức đúng đắn về vai trò của tổ chức kế toán quản trị HTK, các nhà quản trị sẽ có những định hướng đúng đắn và cần thiết cho tổ chức kế

toán quản trị HTK trong DN mình. Hệ thống KTQT sẽ có vị trí rõ ràng hơn trong DN và được bố trí về nhân sự cũng như được trang bị cơ sở vật chất tương xứng.

- Đối với nhân sự thực hiện công việc KTQT hàng tồn kho

Để có được các thông tin hữu ích cung cấp cho các nhà quản trị DN, bộ phận kế toán quản trị HTK không thể tác nghiệp một cách độc lập mà phải có sự kết hợp chặt chẽ với các bộ phận khác trong DN. Chính vì vậy, bên cạnh những định hướng cơ bản của các nhà quản trị, những nhân viên thực hiện công việc kế toán quản trị HTK 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 DN.

Người làm KTQT trong các DN phải đảm bảo có đủ năng lực chuyên môn về KTQT, năng lực sử dụng và kiểm soát công nghệ thông tin, có đạo đức nghề nghiệp. Nhằm nâng cao trình độ của nhân viên kế toán, các DNSX giấy cần có đề án tổng thể về đào tạo, phát triển nguồn nhân lực theo hướng nâng cao tính chuyên nghiệp, trình độ quản lý tiên tiến. Việc nâng cao chất lượng nguồn nhân lực kế toán là công tác cần được tiến hành liên tục nên các nhân viên trong DN cần phải thường xuyên bổ sung kiến thức chuyên môn về KTQT để có khả năng nhận diện, lập dự toán, ghi chép phân tích các chỉ tiêu về HTK. Định kỳ, các DNSX giấy nên có các khóa đào tạo và bồi dưỡng những người làm kế toán theo hướng có kiến thức chuyên sâu am hiểu nghiệp vụ kế toán đặc thù của công ty; có kiến thức về các chuyên ngành liên quan như quản trị tài chính, kế toán quản trị, phân tích kinh tế,... có thể thực hiện được các kỹ thuật, nghiệp vụ. Từ đó hoàn thiện nội dung và phương pháp thu thập, xử lý, cung cấp thông tin KTQT phù hợp với nhu cầu quản lý của nhà quản trị.

- Đối với việc mở rộng qui mô doanh nghiệp

Theo báo cáo gần đây nhất vào tháng 9/2018 của Hiệp hội Giấy và bột giấy Việt Nam, trong thực tế, phần nhiều nhà máy của DN giấy trong nước có công suất dưới 20.000 tấn/năm, trong khi đó, các nhà máy của DN nước ngoài thường có công suất lớn gấp hàng chục lần của DN nội. Với công suất hiện nay của các nhà máy giấy trong nước thì sức cạnh tranh rất khó khăn, đòi hỏi phải tái cấu trúc, cần xây dựng những nhà máy mới có công suất đủ lớn, hiện đại để có thể cạnh tranh trong thời gian tới. Kết quả khảo sát thực trạng các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong các DNSX giấy cũng cho thấy, yếu tố “qui mô DN” có ảnh hưởng thuận chiều đến tổ chức KTQT hàng tồn kho với hệ số Beta = 0,267. Do vậy, mở rộng qui mô DN giấy sẽ tạo điều kiện cho việc nâng cao hiệu quả tổ chức KTQT hàng tồn kho.

Khi tổ chức lại sản xuất trong các DNSX giấy cần phải kết hợp giữa phương thức tích lũy và tập trung sản xuất. Hai phương thức này có mối liên hệ mật thiết với nhau, đều giúp cho qui mô của DN được mở rộng hơn, tập trung sản xuất với cơ cấu hợp lý sẽ tạo điều kiện để nâng cao khả năng tích lũy, các DN nên đầu tư vào khâu sản xuất

bột giấy để giảm sự phụ thuộc vào bột giấy nhập khẩu. Về mục đích đầu tư mở rộng sản xuất, cần kết hợp giữa đầu tư theo chiều rộng và chiều sâu, trong đó đầu tư theo chiều sâu là hướng chủ yếu. Cả hai hình thức này đều làm tăng qui mô DN. Đầu tư theo chiều rộng làm tăng qui mô nhưng không làm tăng khả năng hiện đại hóa công nghệ, đặc biệt là công nghệ sản xuất loại bột giấy DIP (bột giấy từ nguồn giấy loại, phế liệu) còn đầu tư theo chiều sâu làm tăng đồng thời cả qui mô và khả năng hiện đại hóa công nghệ sản xuất. Tùy theo đặc điểm và khả năng của từng DN để cân nhắc lựa chọn giữa tập trung và tích lũy sản xuất, giữa đầu tư theo chiều rộng và chiều sâu.

4.4.2. Đối với Nhà nước và các cơ quan chức năng

Hiện nay, các nhà quản trị DN chưa có sự nhận thức đúng đắn về vai trò của tổ chức kế toán quản trị HTK, nhiều quyết định không 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. Các DNSX giấy trong nước bị hạn chế về nguồn nguyên liệu, máy móc, công nghệ sản xuất, đồng thời phải sản xuất đủ cơ cấu mặt hàng và không được phép tăng giá để bảo đảm các mục tiêu kinh tế và xã hội. Trong khi đó khi các DN giấy nước ngoài đáp ứng được đầy đủ các yếu tố trên với giá thành hết sức cạnh tranh với sản phẩm trong nước.

Muốn có một môi trường cạnh tranh lành mạnh để cho các DNSX giấy có thể tự tin đưa ra các quyết định kinh doanh dựa trên tiềm lực của bản thân với sự hỗ trợ của thông tin kế toán quản trị HTK, Nhà nước và các cơ quan chức năng cần có những thay đổi trong hệ thống pháp luật và chính sách kinh tế vĩ mô, tạo sự bình đẳng về giá, về phương thức tiếp thị. Có như vậy mới thúc đẩy được sự phát triển của ngành giấy trong nước và là tiền đề cho việc xây dựng và tổ chức kế toán quản trị HTK trong các DNSX giấy Việt Nam.

Hiện tại khái niệm về KTQT được đề cập đến trong Luật Kế toán được Quốc hội thông qua năm 2003 và Luật sửa đổi năm 2015. Ngày 12/6/2006 Bộ Tài chính cũng đã ban hành thông tư số 53/2006/TT-BTC hướng dẫn áp dụng KTQT trong các DN, tạo cơ sở ban đầu cho việc nhận thức cũng như định hướng cho việc tổ chức thực hiện KTQT trong các DN. Mặc dù có tính linh hoạt cao nhưng việc xây dựng và tổ chức KTQT (trong đó có KTQT hàng tồn kho) là một công việc đầy khó khăn và thách thức đối với các DN giấy Việt Nam, nhất là khi thói quen tổ chức thực hiện công tác kế toán trong các DN này hiện nay là thực thi theo những qui định của chế độ tài chính - kế toán do Bộ Tài chính ban hành. Do đó rất cần sự quan tâm của Bộ Tài Chính, Hội kế toán – Kiểm toán Việt Nam trong việc hướng dẫn về tổ chức lập dự toán HTK, thu thập, xử lý, cung cấp thông tin về HTK để khắc phục tình trạng trùng lặp, chồng chéo giữa KTQT và KTTC, đảm bảo phân định rạch ròi giữa hệ thống KTQT và KTTC hàng tồn kho nhằm xây dựng một hệ thống KTQT đầy đủ, độc lập và hoàn thiện hơn.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Qua nghiên cứu thực trạng tổ chức kế toán quản trị HTK trong các DNSX giấy Việt Nam, trong chương 4, tác giả đã làm rõ các ưu, nhược điểm của tổ chức kế toán quản trị HTK từ đó nêu phương hướng và mạnh dạn đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị HTK tại các DNSX giấy. Chương 4 cũng làm rõ các điều kiện để thực hiện giải pháp tổ chức kế toán quản trị HTK tại các DNSX giấy, cơ quan chức năng nhằm góp phần nâng cao hiệu quả tổ chức KTQT nói chung và kế toán quản trị HTK nói riêng.

KẾT LUẬN

Trước xu thế toàn cầu hóa hiện nay của thế giới, nền kinh tế Việt Nam cần có sự phát triển nhanh để khắc phục tình trạng lạc hậu, bắt kịp tình hình chung của khu vực và thế giới. Trong sự phát triển này, kế toán là một công cụ quản lý kinh tế quan trọng cần phải đổi mới cho phù hợp. Quá trình đổi mới tổ chức KTQT nói chung và KTQT hàng tồn kho nói riêng cần sự kế thừa và phát huy các kinh nghiệm thực tiễn của các nước tiên tiến trên thế giới.

Luận án đã nghiên cứu trên cả phương diện lý luận và thực tiễn tổ chức kế toán quản trị HTK trong các DNSX giấy Việt Nam. Luận án đã đạt kết quả sau đây:

- Hệ thống hóa những vấn đề lý luận cơ bản về tổ chức kế toán quản trị HTK. Nêu rõ khái niệm kế toán quản trị, tổ chức KTQT, KTQT hàng tồn kho, hệ thống hóa những nội dung chủ yếu trong kế toán quản trị HTK. Luận án cũng đã đề cập tới kinh nghiệm KTQT hàng tồn kho trong DN tại một số nước trên thế giới.

- Phân tích đánh giá thực trạng tổ chức kế toán quản trị HTK trong các DNSX giấy Việt Nam. Trên cơ sở khảo sát thực tế, luận án đã nêu rõ những mặt thực hiện tốt và những tồn tại làm tiền đề cho việc đề xuất giải pháp hoàn thiện.

- Xác định các yêu cầu cơ bản, nội dung hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị HTK trong các DNSX giấy Việt Nam theo xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế. Đồng thời, luận án cũng đã đưa ra các điều kiện thực hiện giải pháp hoàn thiện cả về phía Nhà nước, cơ quan chức năng cũng như về phía các DNSX giấy.

Tuy nhiên, tác giả nhận thấy vẫn còn những hạn chế nhất định trong nghiên cứu:

- Hạn chế về phạm vi khảo sát nên nhiều nội dung của đề tài dựa vào kết quả nghiên cứu định tính với dữ liệu được cung cấp là kết quả phỏng vấn do vậy không thể tránh khỏi tính chủ quan của dữ liệu. Mặt khác, tác giả chưa phát hiện được hết các yếu tố ảnh hưởng đến tổ chức KTQT hàng tồn kho trong DNSX giấy.

- Hạn chế trong tiếp cận các nguồn thông tin từ DN nên đề tài chưa đáp ứng được yêu cầu cao về mức độ chi tiết của những thông tin, ở những khía cạnh nhất định các vấn đề nêu ra chưa được sâu sắc.

- Do tính phức tạp, đa dạng của HTK nên tác giả không thể giải quyết được tất cả các vấn đề đặt ra. Các đề xuất về giải pháp chủ yếu dựa trên kết quả nghiên cứu với qui mô mẫu khá khiêm tốn do vậy cũng hạn chế khả năng khái quát hóa của kết quả.

Các hạn chế của đề tài là cơ sở định hướng nghiên cứu trong tương lai của tác giả. Các hướng nghiên cứu tiếp theo dự kiến là:

- Sử dụng lý thuyết nghiên cứu của đề tài để mở rộng phạm vi nghiên cứu sang các lĩnh vực hoạt động khác như công nghiệp chế biến thực phẩm, đồ uống, cơ khí chế tạo...

- Khảo sát điều tra và đánh giá mối tương quan của các yếu tố môi trường khác ảnh hưởng đến tổ chức kế toán quản trị HTK trong các DNSX với các đối tượng khác nhau (nhà quản trị, nhân viên kế toán) và nhân rộng kết quả nghiên cứu trong các DN khác.

**DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU
LIÊN QUAN ĐẾN ĐỀ TÀI LUẬN ÁN**

<i>Năm công bố</i>	<i>Tên bài báo, tên các công trình khoa học đã nghiên cứu</i>	<i>Tên, số tạp chí công bố, tên sách, mã số đề tài</i>	<i>Mức độ tham gia (là tác giả/đồng tác giả)</i>
Các bài báo khoa học			
2015	Positive Accounting – An Effective trend for Vietnamese Accounting in the new era	International Research and Practice Conference, Sheffield, England	Đồng tác giả
2016	Vai trò kế toán quản trị hàng tồn kho trong điều hành DN	Tạp chí Công thương	Tác giả
2017	Kinh nghiệm KTQT hàng tồn kho tại Nhật và Mỹ - bài học cho các DN Việt Nam	Tạp chí Công thương	Tác giả
2018	Vai trò kế toán quản trị hàng tồn kho với các chức năng quản lý	Tạp chí Kế toán – Kiểm toán	Tác giả
2018	The role of inventory management accounting with corporate governance in digital age	International Conference on finance, accounting, auditing in the digital age (IFACC - NEU)	Tác giả
2019	Tổ chức xây dựng dự toán hàng tồn kho trong các DN sản xuất	Tạp chí Kế toán – Kiểm toán	Tác giả
2019	Experience of Inventory management accounting in a number of countries in the world- Lessons learned for the Vietnamese manufacturing enterprises in integration period	International Conference for Young Researchers in economics and business (ICYREB)	Tác giả

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

I- Tài liệu tiếng Việt:

1. Đoàn Ngọc Phi Anh (2016), “Nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng kế toán quản trị trong DN và ảnh hưởng của nó đến thành quả DN”, *Tạp chí Kinh tế Phát triển* số 226.
2. Mai Ngọc Anh (2014), “Các mô hình tính giá trong cải cách hệ thống kế toán của Việt Nam”, *Tạp chí Tài chính* số 10.
3. Nguyễn Phước Bảo Ân (2012), *Giáo trình Tổ chức công tác kế toán trong DN*, NXB Kinh tế TP HCM
4. Bộ Tài chính (2001), *Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 “Hàng tồn kho”*
5. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư 53/2006/TT-BTC ngày 12/6/2006*
6. Bộ Tài chính (2014), *Thông tư 200/2014/TT - BTC*
7. Công ty CP Giấy Miza, Công ty CP Giấy Việt Trì, Công ty CP giấy Sông Đuống, Công ty CP giấy Bãi Bằng, Tổng Công ty Giấy Việt Nam, *Tài liệu năm 2016, 2017, 2018*
8. Phạm Thị Bích Chi (2005), *Hoàn thiện hạch toán kế toán hàng tồn kho trong các DN Việt Nam*, luận án tiến sỹ.
9. Phạm Thị Bích Chi (2009), “Giải pháp hoàn thiện kế toán hàng tồn kho trong DN sản xuất Việt Nam”, *Tạp chí Kinh tế - Phát triển* số 145.
10. Nguyễn Văn Dung (2010), *Giáo trình Quản trị sản xuất và vận hành*, NXB Lao động.
11. Phan Văn Dũng (2013), *Giáo trình Phân tích và dự báo kinh doanh*, NXB Kinh tế TP HCM.
12. Bùi Tiến Dũng (2018), *Tổ chức kế toán quản trị tại các DN sản xuất giấy Việt Nam- Nghiên cứu tại Tổng công ty Giấy Việt Nam và các DN liên kết*, luận án tiến sỹ.
13. Vũ Hữu Đức, Nguyễn Thị Thu (2009), *Kế toán - cơ sở cho quyết định quản lý*, NXB Thống kê
14. Vũ Hữu Đức (2010), *Những vấn đề cơ bản của lý thuyết kế toán*, NXB Lao động.
15. Nguyễn Phú Giang (2009), *Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh*, NXB Tài chính.

16. Đào Thị Thu Giang (2012), *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Khoa học và Kỹ thuật.
17. Trần Thị Quỳnh Giang (2014), “Kế toán quản trị hàng tồn kho: công cụ giúp DN hội nhập hiệu quả”, *Tạp chí Tài chính* số 5.
18. Lê Thị Thanh Hải (2006), *Hoàn thiện kế toán hàng tồn kho trong các DN sản xuất công nghiệp thuộc sở hữu Nhà Nước ở Việt Nam*, luận án tiến sĩ.
19. Đặng Thị Hòa (2006), *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Thống kê
20. Nguyễn Thúy Hằng (2018), “Hoàn thiện công tác kế toán quản trị hàng tồn kho trong các DN sản xuất”, *Tạp chí Tài chính* số 22.
21. Trần Ngọc Hùng (2016), *Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các DN nhỏ và vừa tại Việt Nam*, luận án tiến sĩ.
22. Nguyễn Thành Hưng (2017), *Tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí trong các DN viễn thông Việt Nam*, luận án tiến sĩ.
23. Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA, 2018), *Những nguyên tắc kế toán quản trị toàn cầu*, NXB Tài chính Hà Nội.
24. Hiệp Hội Giấy và bột giấy Việt Nam (VPPA), *Tài liệu thống kê 2017, 2018*.
25. *Luật kế toán Việt Nam sửa đổi* (2015), Quốc hội nước CHXHCN Việt Nam.
26. Trương Đức Lực (2018), *Giáo trình Quản trị tác nghiệp*, NXB ĐH Kinh tế quốc dân.
27. Huỳnh Lợi (2009), *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Giao thông vận tải.
28. Đặng Thị Loan (2015), *Giáo trình Kế toán tài chính*, NXB Lao động xã hội.
29. Phạm Thị Tuyết Minh (2015), *Tổ chức công tác kế toán quản trị trong các DN thuộc Tổng công ty công nghiệp ô tô Việt Nam*, luận án tiến sĩ.
30. An Thị Thanh Nhân và cộng sự (2018), *Giáo trình Quản trị Logistic kinh doanh*, NXB Hà Nội.
31. Trần Đình Phụng (2016), *Ứng dụng các phương pháp định lượng trong kế toán quản trị*, NXB Kinh tế TP HCM.
32. Vũ Hùng Phương (2009), *Nâng cao năng lực cạnh tranh ngành giấy Việt Nam*, luận án tiến sĩ.
33. Đoàn Ngọc Quế (2015), *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Kinh tế TP HCM.
34. Ngô Hà Tấn (2011), *Giáo trình Hệ thống thông tin kế toán I*, NXB Giáo dục.

35. Đoàn Xuân Tiên (2002), *Một số tình huống thông tin KTQT phục vụ cho việc ra quyết định ngắn hạn tại các DN Việt Nam*, đề tài NCKH cấp Bộ.
36. Hoàng Văn Tường (2010), *Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các DN xây lắp Việt Nam*, luận án tiến sỹ.
37. Phạm Ngọc Toàn (2010), *Xây dựng nội dung và tổ chức kế toán quản trị cho các DN nhỏ và vừa ở Việt Nam*, luận án tiến sỹ.
38. Nguyễn Đào Tùng (2012), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm trong DN thuộc ngành dầu khí Việt Nam*, luận án tiến sỹ.
39. Nghiêm Thị Thà (2004), “Một số giải pháp cơ bản để tổ chức kế toán quản trị trong DN hiện nay”, *Tạp chí Kinh tế - Phát triển* số 89.
40. Trương Bá Thanh, Đinh Thị Thanh Hường (2009), “Vận dụng phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động trong các DN in”, *Tạp chí Khoa học và công nghệ ĐH Đà Nẵng* số 32.
41. Nguyễn Bích Hương Thảo (2016), *Tổ chức hệ thống kế toán quản trị trong các DN chế biến thủy sản*, luận án tiến sỹ kinh tế.
42. Nguyễn Anh Tuấn (2009), *Hạch toán kế toán dùng trong DN*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân.
43. Hoàng Trọng, Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*, NXB Hồng Đức.
44. Tổng cục Thống kê Việt Nam, *Dữ liệu ngành giấy năm 2016, 2017, 2018*.
45. Trần Thị Yến (2017), “Nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các DN tại tỉnh Bình Định”, *Tạp chí Công Thương* số 7.
46. Viện công nghiệp giấy và xenlulo, *Tài liệu thống kê năm 2017, 2018*.

II. Tài liệu tiếng Anh

47. Akcali, E. and Bayindir, Z. P. (2008), Analyzing the effects of inventory cost setting rules in a disassembly and recovery environment, *International journal of production research*.
48. Atkinson, A., Kaplan, R., Mattsumura E.M.& Young S (2011), *Management Accounting*, 6th, Pearson Prentice Hall, Upper Saddle River
49. Attila Chikan (2008), *An empirical analysis of managerial approaches to the role of inventories*, Corvinus University of Budapest

50. Birnberg et al (2007), Psychology Theory in Management Accounting Research, *Handbook of Management Accounting Research*
51. Chenhall, R.H and Langfield Smith, K (1998), Adoption and benefits of management accounting practices: an Australia study, *Management Accounting Research*.
52. Cook, G. L, Bay, D.Visser, B.Myburgh, J. E. and Njoroge. J (2011), Emotional Intelligence: The role of accounting education and work experience, *Issues in accounting education* 26(2).
53. Dimitrios P. Koumanakos (2004), *The effect of inventory management accounting on firm performance*, Thesis of doctor, University of Patras, Greece,
54. Douglas Lambert và cộng sự (2005), An Evaluation of process - oriented supply chain management frameworks, *Journal Business Logistics*, Vol. 26, No. 1.
55. Drury, C (2011), *Cost and management accounting*, 7th Edition, British: South-Western Cengage Learning.
56. Derya et al (2005), *Application of Activity-Based Costing in a Manufacturing Company: A Comparison with Traditional*, 5th International Conference Atlanta, USA
57. Edwards et al (1961), *The theory and measurement of business income*, Berkeley: University of California Press
58. Fung (2012), Discussion of Management accounting information systems in a developing country, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*.
59. Garison et al (2018), *Managerial Accounting*, Mc Grawhill Education, Sixteenth Edition.
60. G.Michalski (2008), Corporate inventory management accounting with value maximization level, *Journal of Finance, Poland*.
61. Gary C - Biddle (2009), Accounting methods and management decisions: the case of inventory costing and inventory policy, *Journal of Accounting Research, University of Chicago*.
62. Gerbing and Anderson (1988), Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach, *Psychological bulletin*, 103(3)
63. Howell, Robert A.Sakurai, Michiharu (2007), Japanese Management Accounting- A World Class Approach to Profit Management, *Management Accounting Research*.

64. Hoelter, J.W. (1983), The analysis of covariance structures: Goodness-of-fit indices, *Sociological Methods and Research*, 11
65. Hutchinson, R. & Liao K. (2009) Zen accounting: how Japanese management accounting practice supports lean management, *Management Accounting Quarterly*
66. Ivanov (2010), An adaptive framework for aligning (re)planning decisions on supply chain strategy, design, tactics, and operations, *International journal of production research*.
67. International Accounting Standard Board (2018), *Conceptual Framework for financial framework*.
68. Jonsson, P. and Mattsson, S. A. (2008), Inventory management accounting practices and their implications on perceived planning performance, *International journal of production research*
69. Kaldma, T and Laats, K (2002), Contingencies influencing the management accounting practices of Estonia manufacturing companies, *Management Accounting Research*.
70. Karim, M. R., Huda, K. and Khan, R. S. (2012), Significance of Training and Post Training Evaluation for Employee Effectiveness: An empirical study on Sainsbury's supermarket Ltd, UK, *International journal of business & management*
71. Konstantopoulos, Nikolaos, Bekiaris, Michail G, Zounta, Stella (2007), *A Dynamic Simulation Model of the Inventories Management Accounting Information Systems (MAIS)*, AIP Conference Proceedings, Vol. 963 Issue 2.
72. Leedy, P. D. and Ormrod, J. E. (2012), *Practical research: Planning and design. 8th ed, New Jersey: Pearson Education*
73. Lucas Malcolm (2013), Management Accounting Practices of (UK) Small – Medium - Sized Enterprises, *Improving SME performance through Management Accounting Education. CIMA*
74. Micheal Wagner (2011), Inventory Routing - A strategic management accounting perspective, *Economics and Society, Finland*
75. Mitchell A. Millstein (2013), Examining the Behavioural Aspects of Budgeting with particular emphasis on Public Sector/Service budgets, *International Journal of Production Economics*, Volume 148

76. Mayanja MK và Vander Poll HM (2011), Management accounting: An instrument for implementing effective corporate governance, *African Journal of Business Management* Vol. 5(30)
77. Merchant (2017), *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, Pitman Publishing
78. Mahajan Sahil (2017), *Implications of Just-In-Time System of Toyota: A Case Study*, Thesis of doctor, Ritsumeikan Asia Pacific University.
79. Minner, S. and Transchel, S (2010), *Periodic review inventory-control for perishable products under service-level constraints*, OR spectrum, 32(4).
80. Mpwanya, M. F (2005), *Inventory management accounting as determinant for improvement of customer service*, Thesis of doctor, University of Pretoria.
81. Nzuza (2013), *Factors affecting the success of inventory control in the Stores Division of the eThekweni Municipality, Durban: a case study*, Thesis of doctor, Durban University of Technology Durban, South Africa
82. Nobes et al (1995), *Comparative International Accounting*, Prentice Hall.
83. Naidoo, V. & Wu, T. (2011), Marketing strategy implementation in higher education: A mixed approach for model development and testing, *Journal of marketing management*
84. Nguyen Thi Phuong Dung (2013), *The evaluation of Management accounting practices in VietNam: empirical evidience from VietNameese food and beverage enterprises*, Thesis of doctor, Tohoku University.
85. Singh, S. R. and Kumar, V (2010), Two Storage inventory model for deteriorating items with exponential demand and shortages, *International transactions in applied sciences*.
86. Sourirajan, K., Ramachandran, B. and An, L. (2008), Application of control theoretic principles to manage inventory accounting replenishment in a supply chain, *International journal of production research*
87. Tamas Vamosi (2005), Management accounting and accountability in a new reality of everyday life, *British Accounting Review*.

PHỤ LỤC LUẬN ÁN