

GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT HƯỚNG ĐẾN VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ THEO DÒNG VẬT LIỆU TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN BIA HÀ NỘI - THANH HÓA

Lã Thị Thu¹, Nguyễn Thị Thu Phương¹

TÓM TẮT

Kết hợp giữa kết quả nghiên cứu thực trạng kế toán quản trị chi phí tại Công ty cổ phần bia Hà Nội - Thanh Hóa và kết quả nghiên cứu xu hướng kế toán quản trị chi phí sản xuất hiện nay trên thế giới, bài báo cho rằng các doanh nghiệp sản xuất nói chung, Công ty cổ phần bia Hà Nội - Thanh Hóa nói riêng cần nhận thức và triển khai áp dụng các tiêu chuẩn về quản lý môi trường theo tiêu chuẩn quốc tế ISO 14052:2017 và tiêu chuẩn quốc gia TCVN 14052:2018 trong quản lý dòng thải ở cuối đường ống. Để thực hiện được việc này công tác kế toán quản trị chi phí cần phải xây dựng và thiết kế sao cho có thể theo dõi được dòng chi phí vật liệu từ đầu đến cuối đường ống, từ đó xác định được chi phí vật liệu có ích tính vào giá thành và chi phí vật liệu bị tiêu hao hoặc bị mất đi theo dòng thải. Bài báo đề xuất một số giải pháp cho Công ty cổ phần bia Hà Nội - Thanh Hóa hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất theo hướng vận dụng kế toán chi phí theo dòng vật liệu.

Từ khóa: Kế toán quản trị chi phí, kế toán quản trị theo dòng vật liệu, sản xuất bia.

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Ngày nay, các doanh nghiệp sản xuất để tồn tại và phát triển đòi hỏi hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp phải có hiệu quả và sinh lợi nhuận. Chi phí sản xuất kinh doanh là một chỉ tiêu quan trọng đối với doanh nghiệp, giảm chi phí sản xuất là cơ sở để hạ giá thành sản phẩm. Mục đích của kế toán quản trị chi phí là cung cấp thông tin thích hợp về chi phí, kịp thời cho việc ra quyết định của các nhà quản trị doanh nghiệp. Tuy nhiên, trong điều kiện hiện nay, các phương pháp kế toán chi phí truyền thống dần bộc lộ thiếu sót chưa cung cấp đủ thông tin cho các nhà quản trị, không mang lại hiệu quả kinh tế cao.

Các doanh nghiệp đã và đang không ngừng đổi mới, sử dụng công cụ quản lý để phát triển bền vững và giảm thiểu sự tác động đến môi trường từ hoạt động sản xuất. Trong thực tế, các phương pháp quản lý dòng nguyên vật liệu theo định mức truyền thống vẫn còn kém hiệu quả, do chưa đo lường được chính xác lượng hao phí trong quá trình sản xuất. Vì vậy, sự ra đời của mô hình quản trị chi phí dòng nguyên vật liệu (Material flow cost accounting - MFCA) là một việc tất yếu nhằm cắt giảm chi phí một cách tối ưu mang lại hiệu quả kinh tế cho công ty và giảm thiểu tác động tiêu cực đến môi trường.

2. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Để tiến hành nghiên cứu nhóm tác giả đã sử dụng các phương pháp như: phương pháp nghiên cứu tài liệu nhằm nghiên cứu các tài liệu, các công trình đã thực hiện trước đó về nội

¹ Khoa Kinh tế - Quản trị Kinh doanh, Trường Đại học Hồng Đức; Email: lathithu@hdu.edu.vn

dung nghiên cứu; phương pháp nghiên cứu thực nghiệm tại đơn vị nghiên cứu với đối tượng nghiên cứu là sản xuất bia thành phẩm; phương pháp thống kê dữ liệu, phương pháp phân tích thông tin để đưa ra kết luận xác đáng nhất.

3. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ THẢO LUẬN

3.1. Thực trạng kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Công ty cổ phần bia Hà Nội - Thanh Hóa

Công ty cổ phần bia Hà Nội - Thanh Hoá là doanh nghiệp sản xuất kinh doanh lớn trong lĩnh vực công nghiệp của tỉnh Thanh Hóa, các thông tin về chi phí sản xuất kinh doanh có vai trò quan trọng trong hệ thống thông tin quản lý của doanh nghiệp. Với mục tiêu phát triển bền vững thì các vấn đề về chi phí, kiểm soát chi phí, hạn chế lãng phí nguồn lực, nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực, giảm thiểu rủi ro được Công ty xác định là mối quan tâm hàng đầu.

Nghiên cứu thực trạng cho thấy trong công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất ở đơn vị chủ yếu tập trung vào kế toán tài chính và phục vụ công tác tính giá thành sản phẩm; thực tế công tác kế toán quản trị chi phí tại đơn vị chưa thực sự được chú trọng, cụ thể:

Đối với nhận diện và phân loại chi phí: Công ty thực hiện phân loại chi phí theo khoản mục phục vụ công tác tính giá thành sản phẩm, tuy nhiên không thực hiện nhận diện chi phí theo chức năng hoạt động và phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động. Vì vậy, việc nhận diện, xác định chi phí khó chính xác, định giá, kiểm soát chi phí thất thoát gặp khó khăn.

Đối với xây dựng định mức và lập dự toán chi phí sản xuất: Mặc dù Công ty đã xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, định mức lương sản phẩm, định mức chi phí sản xuất chung phục vụ cho việc lập dự toán. Tuy nhiên, trên thực tế hệ thống định mức của doanh nghiệp mới chỉ thực hiện định mức về lượng mà chưa xây dựng định mức về giá; đối với định mức nguyên vật liệu trực tiếp, Công ty không thực hiện xác định mức độ hao phí của nguyên vật liệu ở mỗi công đoạn; công tác lập dự toán chi phí sản xuất là dự toán tĩnh, đơn vị chưa áp dụng dự toán chi phí linh hoạt.

Đối với phương pháp xác định chi phí: Đơn vị lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí là từng loại sản phẩm cho phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh sản phẩm sản xuất ra có thể tiêu thụ ngay; phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm theo công việc phù hợp với quy trình sản xuất khép kín theo mẻ sản phẩm; phân bổ chi phí chung cho từng loại sản phẩm theo sản lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ sản xuất. Đối với sản phẩm dở dang cuối kỳ được đơn vị sử dụng phương pháp đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Phương pháp xác định chi phí đơn vị đang áp dụng phù hợp với cách thức nhận diện, phân loại, hạch toán phục vụ công tác kế toán tài chính của đơn vị nhưng thiếu cơ sở thông tin phục vụ công tác kế toán quản trị chi phí và kiểm soát chi phí nâng cao năng lực cạnh tranh và hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

Đối với phân tích và cung cấp thông tin chi phí phục vụ mục đích quản trị: Việc xử lý và phân tích thông tin ở đơn vị tập trung vào việc so sánh các chỉ tiêu về dự toán chi phí sản xuất với thực tế thực hiện, so sánh giữa chỉ số thực hiện giữa các kỳ với nhau; đơn vị chưa chú trọng việc xây dựng chi phí theo hệ thống chỉ tiêu phục vụ việc phân tích, cũng như phân tích các nguyên nhân ảnh hưởng đến các chỉ tiêu để đưa ra các thông tin hữu ích phục vụ cho quản trị doanh nghiệp.

3.2. Cơ sở lý luận về kế toán quản trị chi phí theo dòng vật liệu

Phương pháp kế toán chi phí theo dòng vật liệu: Xuất phát từ quan điểm sơ khởi về kế toán chi phí vật liệu thải sau quá trình sản xuất của người Đức ở những năm 1990, ý tưởng về kế toán chi phí theo dòng vật liệu (MFCA- Material Flow Cost Accounting) đã ra đời. Tuy nhiên, khi vận dụng ý tưởng này vào thực tế ở thời kỳ đó cho thấy thiếu khả quan do việc nhận diện, phân loại, theo dõi, tính toán khá phức tạp, tốn kém, không mang lại hiệu quả kinh tế.

Vào đầu những năm 2000, người Nhật khởi xướng lại phương pháp này một lần nữa và đã nghiên cứu một cách nghiêm túc cả phương diện lý thuyết và thực nghiệm, thành quả là tiêu chuẩn ISO 14051:2011 và ISO 14052:2017 ra đời xây dựng chuẩn hóa các nguyên tắc và khuôn khổ chung cho việc áp dụng kế toán quản trị chi phí theo dòng vật liệu; bên cạnh đó nghiên cứu thực nghiệm trên 300 công ty và thu được những kết quả đáng kể góp phần xây dựng hệ thống tình huống làm dày thêm vào các bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp sản xuất tham khảo áp dụng sau này. Các nghiên cứu đã chỉ ra rằng khi áp dụng trong chuỗi cung ứng, MFCA có thể cải tiến sự chia sẻ thông tin về quản lý chuỗi cung ứng hiện có, cải tiến các cơ chế truyền thống và thực hành quản lý giữa các nhà cung ứng và bộ phận thu mua của tổ chức, đây là mối liên kết chính giữa các nhà cung ứng và khách hàng. Việc đánh giá tổng thể về các dòng nguyên liệu và sử dụng năng lượng ở tất cả các giai đoạn cũng có thể là cơ sở quản lý bền vững toàn diện. Theo TCVN ISO 14052:2018 việc sử dụng thông tin MFCA trong chuỗi cung ứng đáp ứng đồng thời 2 mục đích lớn của phát triển toàn diện và bền vững: một là giảm tác động bất lợi về môi trường; hai là giảm các chi phí nguồn lực bằng cách cải tiến hiệu suất năng lượng và vật liệu.

Kế toán chi phí theo dòng vật liệu (MFCA) còn được gọi là “kế toán chi phí theo dòng”, phương pháp kế toán này này được xây dựng dựa trên khái niệm cơ bản về sự cân bằng của vật chất và năng lượng, trong đó chi phí môi trường được xác định dựa trên dòng chảy (cân đối) vật liệu.

Theo Hotta, Y. và Visvanathan, C.(2014), kế toán chi phí theo dòng vật liệu là phương pháp phân tích định lượng các dòng chảy và trữ lượng nguyên liệu hoặc chất trong một hệ thống đã được xác định. Theo đó, nguyên vật liệu, nước, không khí đi vào quá trình sản xuất kinh doanh coi là yếu tố đầu vào được chuyển đổi thành sản phẩm, hàng hóa, và cuối cùng chuyển hóa vào tự nhiên như là kết quả đầu ra (khí thải, chất thải). Như vậy, nhóm tác giả cho rằng, các phân tích có giá trị trong việc xác định nguồn lực đầu vào, đầu ra nhằm đưa ra các quyết định điều chỉnh làm tăng hiệu quả sử dụng nguồn lực của doanh nghiệp sản xuất.

Nội dung phương pháp kế toán chi phí theo dòng vật liệu: Phương pháp quản lý kế toán chi phí theo dòng để tiếp cận hạch toán dòng nguồn lực đầu vào của doanh nghiệp đi kèm với đánh giá chi phí môi trường. Kế toán dòng vật liệu đánh giá tổng thể chi phí môi trường và tính riêng các chi phí sản xuất trên cơ sở dòng vật liệu. MFCA làm rõ tính minh bạch của các hoạt động sử dụng vật liệu thông qua theo dõi, xác định, đo lường dòng vật liệu ở cả thông tin hiện vật và tiền tệ của sản phẩm và chất thải. Bảng ví dụ dưới đây mô tả một cách sơ khai nhất cách thức của MFCA có tính đến khoản chi phí thất thoát phát sinh so với phương pháp kế toán truyền thống:

Bảng 1. Mô tả phương pháp tính MFCA

Chỉ tiêu	MFCA	Kế toán truyền thống
Doanh thu bán sản phẩm	a	a
Chi phí tạo ra sản phẩm	b1	$b = b1+b2$
Chi phí thất thoát trong quá trình tạo sản phẩm	b2	0
Tổng lợi nhuận bán sản phẩm	$a-b1-b2$	a-b

Nguồn: nhóm tác giả tổng hợp

MFCA là một trong những công cụ chính trong việc hạch toán chi phí môi trường và thúc đẩy việc tăng tính minh bạch của những thực hành sử dụng nguyên liệu thông qua sự phát triển mô hình dòng nguyên liệu truy xuất nguồn gốc và định lượng các dòng và dự trữ nguyên vật liệu trong tổ chức theo các đơn vị vật lý và tiền tệ.

MFCA xác định số lượng mỗi nguyên liệu cũng như giá thành của nó (bao gồm nguyên liệu, quá trình chế biến và chi phí xử lý chất thải). Điều này cho phép xác định các nguồn tạo ra chất thải theo cách riêng biệt và xác định phương pháp có thể làm giảm việc tạo ra chất thải.

Các đơn vị có thể xác định chi phí thất thoát do chất thải và các khí thải khác, cũng như những sản phẩm bị lỗi, và tính toán số lượng và các nguồn được sử dụng trong mỗi quá trình và những chi phí liên quan tới các quá trình này. MFCA đóng vai trò như một động lực thúc đẩy mạnh mẽ đối với các tổ chức để giảm chất thải và nguyên liệu đầu vào, dẫn tới giảm chi phí và tăng năng suất.

Thực tiễn áp dụng kế toán chi phí theo dòng vật liệu ở Việt Nam: Sản xuất sạch hơn được biết như là phương pháp tiếp cận giảm thiểu ô nhiễm tại nguồn, thông qua sử dụng nguyên liệu và năng lượng có hiệu quả (Trung tâm sản xuất sạch hơn -VNCPC, 2006). Sản xuất sạch hơn là quá trình áp dụng liên tục chiến lược phòng ngừa tổng hợp về môi trường vào các quá trình sản xuất, sản phẩm và dịch vụ nhằm nâng cao hiệu suất sinh thái và giảm thiểu rủi ro cho con người và môi trường (UNEP - Chương trình môi trường của Liên hợp quốc, 1990).

Ở Việt Nam, ngày 7/9/2009, Thủ tướng Chính phủ đã phê duyệt “Chiến lược sản xuất sạch hơn trong công nghiệp đến năm 2020” với mục tiêu sản xuất sạch hơn (SXSH) được áp dụng rộng rãi tại các cơ sở sản xuất công nghiệp nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng tài nguyên thiên nhiên, nhiên liệu, nguyên liệu, vật liệu; giảm thiểu phát thải và hạn chế mức độ gia tăng ô nhiễm; bảo vệ và cải thiện chất lượng môi trường, sức khỏe con người và phát triển bền vững.

Tuy nhiên với phương pháp sản xuất sạch hơn tại “cuối đường ống” (xử lý đầu ra) thường chỉ mang tính chất khắc phục cho chuỗi quá trình hoạt động, làm tăng chi phí xử lý và kém hiệu quả về kinh tế.

Việc kết hợp giữa mục tiêu sản xuất sạch hơn và các tiêu chuẩn quốc tế, tiêu chuẩn Việt Nam về quản lý môi trường với hạch toán chi phí dòng vật liệu (14052:2017 và TCVN 14052:2018) sẽ giúp doanh nghiệp thực hiện và xử lý tại nguồn vừa giúp cho doanh nghiệp quản lý nguồn lực, kiểm soát chi phí, nâng cao hiệu quả hoạt động và tránh rủi ro về vấn đề môi trường, hướng tới phát triển bền vững, nâng cao uy tín và vị thế lâu dài của doanh nghiệp trong hoạt động sản xuất kinh doanh trong và ngoài nước.

3.3. Giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí sản xuất hướng đến vận dụng kế toán quản trị chi phí theo dòng vật liệu tại Công ty cổ phần Bia Hà Nội - Thanh Hóa

Từ kết quả nghiên cứu đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi phí sản xuất tại Công ty cổ phần bia Hà Nội - Thanh Hóa, kết hợp với xu hướng hoạt động sản xuất kinh doanh theo tiêu chuẩn trong và ngoài nước hiện nay hướng tới năng suất xanh (GP - được xác định bởi nhóm chuyên gia APO (tổ chức năng suất châu Á) như là “chiến lược nhằm tăng cường năng suất và kết quả hoạt động môi trường hướng tới việc phát triển kinh tế xã hội bền vững. Đó là áp dụng các công cụ, kỹ thuật và công nghệ quản lý năng suất và môi trường phù hợp nhằm giảm các tác động môi trường của các hoạt động, sản phẩm và dịch vụ của tổ chức.”), doanh nghiệp nghiên cứu cần tiếp cận và hoàn thiện công tác kế toán quản trị chi phí sản xuất theo hướng vận dụng MFAC. Hướng hoàn thiện theo nhóm nghiên cứu đề xuất như sau:

Để thực hiện nhận diện và phân loại chi phí phục vụ cho việc hướng tới áp dụng MFCA, nhóm tác giả xây dựng lại quy trình sản xuất gắn với dòng vật liệu ở bảng 2.

Bảng 2. Mô tả quy trình sản xuất bia gắn với dòng vật liệu

Giai đoạn thực hiện	Nguồn lực đầu vào	Đầu ra	
		Tích cực	Tiêu cực
Nghiền	Điện; Malt; Gạo	Hỗn hợp nghiền đạt kích thước tiêu chuẩn	Bụi Tiếng ồn
Hồ hóa	Điện; Hỗn hợp nghiền giai đoạn trước chuyển sang; Nước; Đường; Hoa Houblon	Hỗn hợp hồ hóa	Nước ngưng
Nấu	Điện; Hỗn hợp hồ hóa giai đoạn trước chuyển sang; Hơi; Nước làm mát	Hỗn hợp nguyên liệu sau nấu	Bã hèm; Nước thải; Nước ngưng; Cặn hoa; Nước làm mát
Lên men	Điện; Hỗn hợp nấu giai đoạn trước chuyển sang; Men chính	Hỗn hợp lên men	CO ₂ ; Men; Bia
Lọc	Điện; Hỗn hợp lên men giai đoạn trước chuyển sang; Bột trợ lọc	Bia thành phẩm sau lọc	Men; Bia; Bột trợ lọc
Nạp khí CO ₂	Điện; Bia thành phẩm sau lọc giai đoạn trước chuyển sang; CO ₂	Bia thành phẩm sau nén	Bia; CO ₂
Chiết bia	Điện; Bia thành phẩm sau nén giai đoạn trước chuyển sang; Vỏ chai, vỏ lon; Nút chai, nắp lon; Xút	Bia thành phẩm sau chiết đóng chai, đóng lon, đóng keg	Nước thải; Chai vỡ, lon không đạt chuẩn; Bia Nút chai, nắp lon hỏng
Thanh trùng	Điện; Nước; Bia thành phẩm	Bia thành phẩm sau thanh trùng	Nước thải; Chai vỡ; Bia
Dán nhãn	Điện; Bia thành phẩm sau thanh trùng; Nhãn	Bia thành phẩm dán nhãn đóng thùng, kết, keg	Nhãn rách

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp

Dựa vào bảng mô tả quy trình sản xuất bia, nhóm tác giả cho rằng cần nhận diện chi phí theo trung tâm thu nhận thông tin chi phí theo các giai đoạn thực hiện của quy trình sản xuất; đồng thời, nhận diện chi phí theo dòng dưới dạng chi phí năng lượng, chi phí hệ thống, chi phí xử lý tổn thất, chất thải. Cụ thể ở bảng 3.

Bảng 3. Nhận diện chi phí theo trung tâm thu nhận thông tin chi phí đối với sản xuất bia

Quy trình sản xuất	Chi phí nguyên vật liệu đầu vào	Chi phí năng lượng	Chi phí hệ thống	Chi phí xử lý tổn thất, chất thải
Giai đoạn rửa, nghiền	Malt Gạo	Điện Nước	Chi phí vệ sinh khu xưởng Chi phí khấu hao nhà xưởng, máy móc Chi phí giám sát, quản lý Chi phí đồ bảo hộ, công cụ làm việc Chi phí nhân công trực tiếp thực hiện giai đoạn rửa, nghiền	Bụi Tiếng ồn
Giai đoạn nấu	Đường Hoa Houblon	Điện Nước	Chi phí nhân công trực tiếp thực hiện giai đoạn nấu Chi phí vệ sinh khu nấu Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng Chi phí giám sát, quản lý Chi phí đồ bảo hộ, dụng cụ làm việc	Nước ngưng
		Điện Hơi		Bã hèm; Nước thải; Nước ngưng; Cặn hoa
		Điện; Nước làm mát		Nước làm mát
Giai đoạn lên men	Men chính	Điện	Chi phí nhân công trực tiếp thực hiện giai đoạn lên men Chi phí vệ sinh khu lên men Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng Chi phí giám sát, quản lý Chi phí đồ bảo hộ, dụng cụ làm việc	CO ₂ ; Men; Bia
Giai đoạn lọc	Bột trợ lọc	Điện	Chi phí nhân công trực tiếp thực hiện giai đoạn lọc Chi phí vệ sinh khu lọc Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng Chi phí giám sát, quản lý Chi phí đồ bảo hộ, dụng cụ làm việc	Men; Bia; Bột trợ lọc
Giai đoạn nạp khí CO ₂	CO ₂	Điện	Chi phí nhân công trực tiếp thực hiện khâu nạp khí CO ₂ Chi phí vệ sinh khu khâu nạp khí CO ₂ Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng Chi phí giám sát, quản lý Chi phí đồ bảo hộ, dụng cụ làm việc	Bia; CO ₂

Giai đoạn chiết bia	Vỏ chai, vỏ lon Nút Xút	Điện	Chi phí nhân công trực tiếp thực hiện giai đoạn chiết bia Chi phí vệ sinh khu chiết bia Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng Chi phí giám sát, quản lý Chi phí đồ bảo hộ, dụng cụ làm việc	Nước thải; Chai vỡ; Bia; Nút hỏng
Thanh trùng		Nước Điện	Chi phí nhân công trực tiếp thực hiện giai đoạn thanh trùng Chi phí vệ sinh khu thanh trùng Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng Chi phí giám sát, quản lý Chi phí đồ bảo hộ, dụng cụ làm việc	Nước thải Chai vỡ Bia
Dán nhãn	Nhãn	Điện	Chi phí nhân công trực tiếp thực hiện công đoạn dán nhãn Chi phí vệ sinh khu dán nhãn Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng Chi phí giám sát, quản lý Chi phí đồ bảo hộ, dụng cụ làm việc	Nhãn rách

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp

Đối với xây dựng định mức và lập dự toán chi phí sản xuất: Lập dự toán chi phí cho dòng vật liệu cần xác định dòng vật liệu đầu vào, dòng vật liệu đi vào sản phẩm hoàn thành, dòng vật liệu nằm trong hao hụt, dòng vật liệu nằm trong chất thải, dòng vật liệu xử lý chất thải.

Đối với dòng vật liệu đầu vào đi vào sản phẩm hoàn thành, nhóm tác giả cho rằng việc xác định định mức và lập dự toán cho đơn vị sản phẩm ở doanh nghiệp phù hợp;

Đối với dòng vật liệu trong hao hụt và chất thải, xử lý chất thải, nhóm tác giả cho rằng: trước hết phải xác định nguyên nhân khách quan, chủ quan của hao hụt, sau đó xây dựng định mức và dự toán chi phí cho những nội dung xác định trong ngưỡng khống chế của cơ quan môi trường quy định.

Đối với phương pháp xác định chi phí

Việc xác định chi phí theo dòng vật liệu cần tuân theo quy trình xuyên suốt từ nhận diện, phân loại chi phí và lập định mức, dự toán chi phí sản xuất. Theo đó, đơn vị cần xác định chi phí theo từng công đoạn của quy trình sản xuất, trên cơ sở đó lập bảng cân bằng dòng vật liệu theo các công đoạn này, bộ phận kế toán phối hợp với các bộ phận quản lý, giám sát ở từng công đoạn sản xuất lập bảng theo dõi, định lượng dòng vật liệu đi vào và dòng vật liệu đi ra có ích và không có ích, theo mô tả bảng cân bằng dòng vật liệu gợi ý dưới đây (số liệu áp dụng cho 1 tháng cho sản phẩm bia lon Thawbel 330ml).

Bảng 4. Mô tả dòng vật liệu ở công đoạn nghiền đối với sản xuất bia

Công đoạn	Vật liệu đầu vào		Vật liệu đầu ra		Dòng thải		
	Tên	Số lượng	Tên	Số lượng	Lỏng	Rắn	Khí
Nghiền	Malt	173.800kg	Bột malt	165.110kg		8.690 kg	
	Gạo	79.675 kg	Bột gạo	75.691kg		3.984 kg	

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp

Căn cứ vào bảng cân bằng dòng vật liệu đã được thiết lập, bộ phận kế toán phối hợp với phòng quản lý các vấn đề môi trường tính toán chi phí của dòng thải (lượng hóa chất xử lý, chi phí yếu tố xử lý môi trường theo bảng gợi ý bảng 5.

Bảng 5. Mô tả chi phí dòng vật liệu ở công đoạn nghiền đối với sản xuất bia

Công đoạn	Hóa chất		Xử lý môi trường		Tổng
	Lượng	Tiền	Lượng	Tiền	
Nghiền					

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp

Đối với chi phí cho hệ thống không theo dõi trực tiếp theo dòng vật liệu được, kế toán thực hiện phân bổ cho dòng vật liệu đầu vào và dòng thải (tùy theo tính chất tích cực và tiêu cực của đầu ra của giai đoạn sản xuất), đối với sản phẩm tích cực theo sản lượng mỗi loại sản phẩm hoặc nửa thành phẩm của công đoạn thu được, đối với dòng thải được xác định theo tính chất cân bằng của dòng tức là tổng chi phí hệ thống trừ đi số chi phí đã xác định cho sản phẩm tích cực.

Đối với phân tích và cung cấp thông tin chi phí phục vụ mục đích quản trị: Trên cơ sở kết quả tính toán của các quy trình, bộ phận kế toán quản trị phối hợp với các bộ phận chức năng lập bảng phân tích báo cáo và cung cấp các thông tin phục vụ nhà quản trị ra quyết định như: xây dựng bảng phân tích nguyên nhân dòng thải ở các công đoạn sản xuất; Xây dựng bảng nhận diện các phương pháp khắc phục, tiết kiệm chi phí, quản trị hiệu quả nguồn lực; Lập bảng báo cáo phân tích và tư vấn nhà quản trị lựa chọn phương án; Xây dựng báo cáo phân tích tính khả thi đối với mỗi phương án; Đánh giá phương án với tác động của dòng thải. Ví dụ bảng phân tích nguyên nhân dòng thải:

Bảng 6. Phân tích nguyên nhân dòng thải đối với sản xuất bia

Dòng thải số	Công đoạn	Nguyên nhân	Chủ quan	Khách quan
1. Tổn thất bột gạo và malt	Bảo quản	Chuột và các loại côn trùng ăn		
2. Bụi gạo và malt	Nghiền	Chưa có hệ thống hút lọc bụi		

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp

4. KẾT LUẬN

Qua quá trình nghiên cứu thực trạng kế toán quản trị chi phí tại Công ty cổ phần Bia Hà Nội - Thanh Hóa, nhóm tác giả cho rằng việc vận dụng phương pháp kế toán quản trị chi phí theo dòng vật liệu tại đơn vị nghiên cứu là hoàn toàn khả thi và thiết thực trong bối cảnh đặt ra hiện nay hướng đến năng suất xanh, sản xuất sạch hơn và đáp ứng tiêu chuẩn đo lường quản lý môi trường quốc tế ISO 14052:2017 và tiêu chuẩn quản lý môi trường Việt Nam ISO TCVN 14052:2018.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1] Chính phủ (2009), *Quyết định 1419/QĐ-TTg ngày 07/09/2009 của Thủ tướng chính phủ về “Phê duyệt Chiến lược sản xuất sạch hơn trong công nghiệp đến năm 2020”*.

- [2] Tiêu chuẩn Quốc gia TCVN ISO 14052:2018 Quản lý môi trường - Hạch toán chi phí dòng vật liệu: <https://luatvietnam.vn/tai-nguyen/tieu-chuan-quoc-gia-tcvn-iso-14052-2018-quan-ly-moi-truong-hach-toan-chi-phi-dong-vat-lieu-178710-d3.html>
- [3] Trung tâm sản xuất sạch hơn -VNCP (2006), *Tài liệu hướng dẫn sản xuất sạch hơn tại các doanh nghiệp nhỏ và vừa*.
- [4] Berger, M., Enzler, S., Kammerer-Kirch, E., Luger, M., Müller, U., Redmann, C., Strauß, T., Strobel, M., Wagner, B. (2003), *Flow Management for Manufacturing Companies Sustainable Re-Organisation of Material and Information Flows; Imu Augsburg GmbH & Co. KG und Zentrum für Weiterbildung und Wissenstransfer: Augsburg, Germany*.
- [5] Furuta (2013), *K. Canon's Environmental Activities & Utilization of MFCA*, Canon Headquarter: Tokyo, Japan.
- [6] Hotta, Y. và Visvanathan, C.(2014), *Indicators based on Material Flow Anasysis Accounting (MFA) and Resource Prodcuctivity*, Tokyo, Japan: Asia Resource Circulation Policy Research Group.
- [7] ISO 14052:2017 <https://standards.iteh.ai/catalog/standards/sist/0f95d7ff-21f0-4d9e-9215-c556f6035737/iso-14052-2017>
- [8] Nakajima, M. (2011), *The Chapter 2: Environmental Management Accounting to Support Cleaner Production, Management Systematization of Material Flow Cost Accounting. In Environmental Management Innovation 5: Accounting System to support Environmental Management Decision-making (in Japanese)*, Ueda, K., Kokubu, K., Eds., Chuokeizai-sha: Tokyo, Japan, 27-50.
- [9] Nakajima, M.; Kimura, (2012), A. Promotion of innovative improvement integrated MFCA with budgeting (in Japanese), *J. Cost Account. Res*, 36, 15-24.
- [10] Ministry of Economy, Trade and Industry of Japan (METI) (2007), *Guide for Material Flow Cost-Accounting (Ver.1)*, METI: Tokyo, Japan.
- [11] Ministry of Economy, Trade and Industry of Japan (METI) (2010), *Environmental Management Accounting: MFCA Case Examples*, METI: Tokyo, Japan.
- [12] UNEP (1990), *Introduction to Cleaner Production: Concepts and Practice. Nariobi*, Kenya: United Nations of Environment Programme.

SOLUTIONS TO IMPROVING PRODUCTION COST MANAGEMENT ACCOUNTING TOWARD THE APPLICATION OF MATERIAL FLOW COST ACCOUNTING AT HANOI - THANH HOA BEER JOINT STOCK COMPANY

La Thi Thu, Nguyen Thi Thu Phuong

ABSTRACT

Based on the results of research on the current status of cost management accounting at Hanoi - Thanh Hoa Beer Joint Stock Company and the results of research on current

production cost management accounting trends in the world, the article shows that that manufacturing enterprises in general, and Hanoi - Thanh Hoa Beer Joint Stock Company in particular, need to be aware of and apply environmental management standards according to international standards ISO 14052:2017 and national standards. TCVN 14052:2018, these are standards for waste flow management at the end of the pipeline. To do this, cost management accounting needs to be built and designed in such a way that it is possible to track the flow of material costs from beginning to end of the pipeline, thereby determining the cost of materials. Benefits are included in the cost and cost of materials consumed or lost in the waste stream. The article proposes some solutions for Hanoi - Thanh Hoa Beer Joint Stock Company to improve production cost management accounting by applying material flow cost accounting.

Keywords: *Cost accounting management, material flow cost accounting, beer production.*

* Ngày nộp bài: 21/5/2023; Ngày gửi phản biện: 22/5/2023; Ngày duyệt đăng: 28/8/2023