

BÀN VỀ TỔ CHỨC HỆ THỐNG KIỂM SOÁT NỘI BỘ CHI PHÍ SẢN XUẤT TRONG CÁC DOANH NGHIỆP MAY MẶC TRÊN ĐỊA BÀN TỈNH NGHỆ AN

Nguyễn Thị Bích Thủy

Trường Đại học Vinh

Ths. Nguyễn Thị Khánh Phương

Học Viện Ngân hàng

Email: bichthuykt2008@gmail.com

Trong mọi hoạt động của doanh nghiệp, chức năng kiểm tra, kiểm soát luôn giữ vai trò quan trọng trong quá trình quản lý và được thực hiện chủ yếu thông qua hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp. Kiểm soát nội bộ (KSNB) về chi phí có ý nghĩa rất quan trọng đối với các doanh nghiệp sản xuất vì một hệ thống KSNB về chi phí tốt sẽ không những giúp cho doanh nghiệp hạ thấp giá thành sản phẩm mà còn góp phần nâng cao chất lượng sản phẩm, tạo cơ hội cạnh tranh cho doanh nghiệp. Do vậy, bài viết sẽ tập trung vào phân tích tầm quan trọng và thực trạng tổ chức hệ thống KSNB chi phí sản xuất tại các doanh nghiệp may mặc có quy mô lớn trên địa bàn tỉnh Nghệ An. Từ những kết quả đánh giá trên, bài viết kiến nghị một số giải pháp nhằm hoàn thiện hệ thống KSNB về chi phí sản xuất tại các doanh nghiệp may mặc tại tỉnh Nghệ An.

Từ khóa: KSNB, kiểm soát nội bộ chi phí sản xuất, doanh nghiệp may mặc tỉnh Nghệ An

1. Tầm quan trọng của hệ thống kiểm soát nội bộ chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn tỉnh Nghệ An

Ngành dệt may là một trong những thế mạnh của tỉnh Nghệ An, có nhiều đóng góp cho tốc độ tăng trưởng của ngành công nghiệp Nghệ An, tỷ trọng của ngành dệt may so với toàn ngành công nghiệp chiếm từ 3,65 - 6,62%, giá trị xuất khẩu hàng năm trên 3 triệu USD. Nghệ An là một trong những địa phương được nhiều doanh nghiệp trong lĩnh vực may mặc chọn là điểm đến. Ngoài các doanh nghiệp lớn trước đây như: Công ty TNHH Phú Vinh; X20 của Công ty May Lam Hồng - Quân khu 4, Công ty cổ phần Dệt may Hoàng Thị Loan, công ty cổ phần dệt may Nghệ An... hiện nay, trên địa bàn Nghệ An còn có nhiều doanh nghiệp lớn nước ngoài và các doanh nghiệp dệt may trong nước đã đi vào hoạt động trong lĩnh vực may mặc gồm: Công ty TNHH Prex Vinh trên địa bàn huyện Đô Lương; dự án may xuất khẩu của Công ty Seoha Brand Networks Inc - Hàn Quốc tại cụm công nghiệp Diễn Tháp (Diễn Châu), công suất 10 triệu sản phẩm/năm; Dự án may của Công ty TNHH Lan Lan - Nhật Bản; Dự án

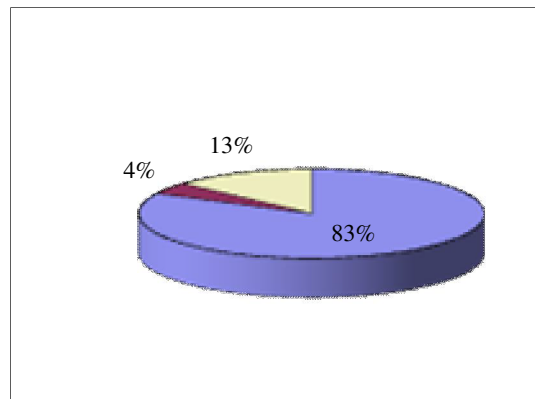
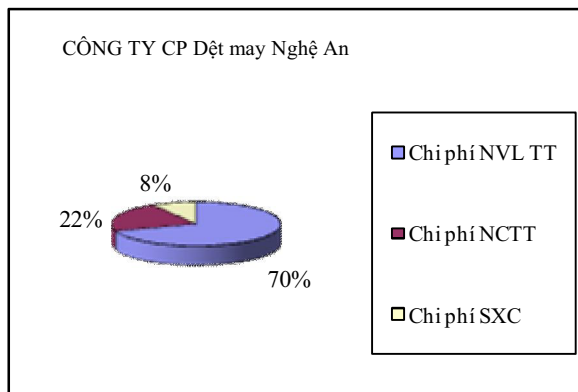
cụm công nghiệp dệt may của Công ty TNHH Haivina Kim Liên - một doanh nghiệp thuộc tập đoàn Hyunjin - Hàn Quốc ở huyện Nam Đàn. Công ty TNHH may thuê xuất khẩu Khải Hoàn (huyện Anh Sơn); Dự án cụm dệt may Nam Đàn Hanosimex; Dự án Công ty Tuấn Phương...

Trong cơ cấu chi phí sản xuất của các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn tỉnh Nghệ An nói riêng và của các doanh nghiệp may mặc nói chung, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp chiếm tỷ lệ khá lớn từ 70% - 80%, điều này là phù hợp với đặc điểm sản xuất cũng như lĩnh vực sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. May mặc là ngành sản xuất với quy trình công nghệ bao gồm nhiều giai đoạn, sản phẩm may mặc bao gồm nhiều loại có công dụng khác nhau. Những loại này luôn gắn liền với thời trang, mẫu một theo từng thời kỳ, đồng thời chịu ảnh hưởng đáng kể từ truyền thống văn hóa, thị hiếu và thu nhập của người tiêu dùng, các yếu tố mùa vụ, thời tiết... nên có chu kỳ sống ngắn. Thông thường một sản phẩm may mặc được tạo ra từ nhiều loại nguyên vật liệu (vải, cúc, chỉ, khóa...) có đặc tính khác nhau. Do nhu cầu thị hiếu của người tiêu dùng

thường xuyên thay đổi do đó các doanh nghiệp may mặc phải thay đổi mẫu mã sản phẩm liên tục đồng thời cũng phải thay đổi chủng loại và quy cách nguyên vật liệu. Chính vì vậy, việc quản lý và kiểm soát chi phí nguyên vật liệu trong các doanh nghiệp may mặc khá phức tạp, tiềm ẩn nhiều rủi ro kiểm soát đối với nguyên vật liệu trong quá trình sản xuất kinh doanh. Chẳng hạn, trong giai đoạn thu mua cung ứng nguyên vật liệu có thể xảy ra tình trạng nguyên vật liệu mua về bị thừa, thiếu, không đúng quy cách chất lượng, giá thu mua cao...; trong giai đoạn bảo quản xảy ra tình trạng mất mát, hư hỏng, giảm sút chất lượng...; trong giai đoạn sử dụng tỷ lệ hao hụt lớn hơn định mức cho phép, lãng phí nguyên vật liệu, tỷ lệ sản phẩm hỏng quá cao... Tất cả những rủi ro này đều dẫn đến những thiệt hại về

Chi phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp may mặc gồm: chi phí nguyên vật liệu dùng chung tại phân xưởng như dầu máy, mỡ... chi phí công cụ dụng cụ (chi phí về cáp điện, cánh cao su Ø1000, cầu chì, giá đỡ, bánh răng, con lăn..., chi phí nhân viên phân xưởng (hoặc nhà máy may) gồm lương cho quản đốc, nhân viên kỹ thuật tại phân xưởng (nhà máy), Chi phí khấu hao tài sản cố định dùng cho sản xuất, chi phí dịch vụ mua ngoài như tiền điện, nước, than, chi phí giặt, nhuộm, in sản phẩm... và các chi phí bằng tiền khác cho sản xuất. Về bản chất, chi phí sản xuất chung là chi phí hỗn hợp bao gồm cả chi phí biến đổi và chi phí cố định. Do đó việc quản lý và kiểm soát chi phí sản xuất chung tồn tại rất nhiều rủi ro như đối tượng tính chi phí không đúng, tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung

Cơ cấu chi phí sản xuất tại các doanh nghiệp may



chi phí nguyên vật liệu, làm tăng giá thành sản phẩm may mặc và khiến cho quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp không có hiệu quả.

Bên cạnh đó, đặc điểm điển hình của ngành may mặc là nhu cầu sử dụng lao động rất lớn. Hiện nay, các công ty may mặc trên địa bàn Nghệ An có trên 16.500 lao động. Đặc thù của công việc may đòi hỏi người lao động phải cần cù, cẩn thận và khéo léo nên công việc này rất phù hợp với lao động nữ do đó tại các công ty may mặc có tỷ lệ biến động lao động cao vì các lý do khách quan như thai sản, nuôi con nhỏ, chăm lo gia đình... Với số lượng lao động lớn và tỷ lệ biến động lao động cao sẽ tiềm ẩn nhiều rủi ro như chậm công sai, không phản ánh kịp thời sự thay đổi nhân sự trong kỳ tính lương, tính sai các khoản trích theo lương... Những rủi ro này sẽ được hạn chế khi doanh nghiệp xây dựng được quy trình kiểm soát nội bộ phù hợp nhằm tính đúng chi phí nhân công trực tiếp.

không phù hợp, phân bổ chi phí sản xuất chung không đúng cho từng sản phẩm hoặc cho từng đơn hàng...

Trong mọi hoạt động của doanh nghiệp, chức năng kiểm tra- kiểm soát luôn giữ vai trò quan trọng trong quá trình quản lý và được thực hiện chủ yếu thông qua hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp. Hệ thống KSNB thực chất là sự tích hợp một loạt hoạt động, biện pháp, kế hoạch, quan điểm, nội quy, chính sách và nỗ lực của mọi thành viên trong tổ chức để đảm bảo tổ chức đó hoạt động hiệu quả, đạt được mục tiêu đặt ra một cách hợp lý. Có thể hiểu đơn giản hệ thống KSNB là hệ thống tất cả những gì mà một tổ chức cần làm để có được những điều muốn có và tránh được những điều muốn tránh và cũng trên nguyên tắc này mà các hệ thống quản lý khác nhau có chuẩn mực quốc tế như ISO đảm bảo sự hoạt động hiệu quả của một tổ chức. Theo chuẩn mực số 400 - Đánh giá rủi ro và kiểm soát nội

bộ ban hành theo quyết định số 143/2001/QĐ – BTC ngày 21 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng bộ Tài chính: “Hệ thống kiểm soát nội bộ là các qui định và các thủ tục kiểm soát do đơn vị được kiểm toán xây dựng và áp dụng nhằm bảo đảm cho đơn vị tuân thủ pháp luật và các qui định, để kiểm tra, kiểm soát, ngăn ngừa và phát hiện gian lận, sai sót; để lập báo cáo tài chính trung thực và hợp lý; nhằm bảo vệ, quản lý và sử dụng có hiệu quả tài sản của đơn vị. Hệ thống kiểm soát nội bộ bao gồm môi trường kiểm soát, hệ thống kế toán và các thủ tục kiểm soát”.

Trong hoạt động sản xuất của các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn Nghệ An tồn tại rất nhiều rủi ro tiềm ẩn, ảnh hưởng lớn đến công tác tính giá thành và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nếu không có hệ thống KSNB thì làm thế nào quản lý được rủi ro tiềm ẩn trong sản xuất kinh doanh, làm thế nào để bảo vệ tài sản của doanh nghiệp, đảm bảo độ tin cậy của thông tin và bảo đảm việc thực hiện các chế độ pháp lý trong hoạt động sản xuất. Chính vì vậy, một hệ thống KSNB về chi phí sản xuất tốt sẽ đem lại cho doanh nghiệp nhiều lợi ích, giảm bớt nguy cơ rủi ro tiềm ẩn trong sản xuất, giúp hạ giá thành và nâng cao hiệu quả kinh doanh.

2. Thực trạng tổ chức hệ thống kiểm soát nội bộ về chi phí sản xuất tại các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn tỉnh Nghệ An

2.1. Về môi trường kiểm soát chi phí sản xuất

Môi trường kiểm soát: Là những nhận thức, quan điểm, sự quan tâm và hoạt động của thành viên Hội đồng quản trị, Ban Giám đốc đối với hệ thống kiểm soát nội bộ và vai trò của hệ thống kiểm soát nội bộ trong đơn vị; Môi trường kiểm soát có ảnh hưởng trực tiếp đến hiệu quả của các thủ tục kiểm soát và môi trường kiểm soát mạnh sẽ hỗ trợ đáng kể cho các thủ tục kiểm soát cụ thể. Tuy nhiên, môi trường kiểm soát mạnh không đồng nghĩa với hệ thống kiểm soát nội bộ mạnh. Môi trường kiểm soát mạnh tự nó chưa đủ đảm bảo tính hiệu quả của toàn bộ hệ thống kiểm soát nội bộ.

Môi trường kiểm soát bao gồm toàn bộ nhân tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp có tính chất môi trường tác động đến việc thiết kế các chính sách, thủ tục kiểm soát tác động đến sự hoạt động cũng như tính hữu hiệu của các chính sách đó trong doanh nghiệp. Hoạt động của các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn Nghệ An trước hết chịu sự điều

chỉnh của Luật doanh nghiệp 2005 do Quốc hội thông qua ngày 29/11/2005 có hiệu lực từ 01/7/2006 và ảnh hưởng của “Chiến lược phát triển ngành công nghiệp Dệt May Việt Nam đến năm 2015, định hướng đến năm 2020” theo quyết định 36/2008/QĐ – TTg của Thủ tướng Chính phủ. Theo quyết định 36, định hướng phát triển ngành dệt may trong nhiều năm tới vẫn tập trung cho xuất khẩu, lấy xuất khẩu làm mũi nhọn bằng cách mở rộng thị trường xuất khẩu, đồng thời phát triển tối đa thị trường nội địa bằng các sản phẩm có chất lượng tốt, giá cả phải chăng. Hiện nay, các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn Nghệ An đã quan tâm hơn đến thị trường nội địa, một số công ty đã thành lập các công ty hoặc xí nghiệp may thời trang, bộ phận tiếp thị sản phẩm, bộ phận cung ứng... phục vụ thị trường nội địa.

Các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn Nghệ An chủ yếu có quy mô nhỏ và vừa với cơ cấu tổ chức gọn nhẹ, dễ dàng thích ứng với sự thay đổi của môi trường kinh doanh. Một số doanh nghiệp là công ty con nên có sự chi phối từ phía công ty mẹ. Thực tế khảo sát cho thấy một số doanh nghiệp nước ngoài vừa đi vào hoạt động nên công nhân vừa làm việc vừa học việc, tay nghề thấp, chính sách tiền lương chưa phù hợp do đó người lao động chưa gắn bó với doanh nghiệp, ảnh hưởng đến năng suất lao động và tăng thêm rủi ro trong hoạt động sản xuất. Tuy nhiên các nhà quản lý chỉ chú trọng vào lập kế hoạch sản xuất, tuyển dụng lao động mà chưa quan tâm đến việc thiết kế các thủ tục kiểm soát quy trình sản xuất. Những công ty cổ phần khác như công ty cổ phần dệt may Hoàng Thị Loan, công ty cổ phần 20, công ty cổ phần dệt may Nghệ An đã thành lập Ban kiểm soát có chức năng và nhiệm vụ cụ thể được quy định trong điều lệ công ty. Ban kiểm soát đã phát huy được tác dụng trong việc thực hiện công tác kiểm tra, kiểm soát hoạt động sản xuất của doanh nghiệp, phân công, phân nhiệm cụ thể cho từng cá nhân trong bộ phận kiểm soát chi phí sản xuất. Tuy nhiên, do đặc điểm các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn Nghệ An đều là các công ty có quy mô nhỏ và vừa, năng lực tài chính hạn chế do đó nhà quản lý thường quan tâm đến việc thực hiện các hoạt động sản xuất để hoàn thành nhiệm vụ hoặc hoàn thành đơn đặt hàng hơn là đầu tư cho việc xây dựng các thủ tục kiểm soát chi phí sản xuất. Do đó, hiện nay giá thành của các sản phẩm may mặc thường cao, mẫu mã chưa phong phú đa dạng. Bên cạnh đó, trong các doanh nghiệp may mặc trên địa

bản Nghị An đều chưa xây dựng bộ phận kiểm toán nội bộ, hoạt động kiểm tra kiểm soát đối với bộ phận sản xuất đều giao trách nhiệm cho quản đốc.

2.2. Về hệ thống thông tin kế toán

Thông tin đóng vai trò quan trọng trong hệ thống kiểm soát nội bộ của doanh nghiệp, trong đó hệ thống thông tin kế toán là nội dung chủ yếu. Hệ thống thông tin kế toán trong doanh nghiệp bao gồm: hệ thống chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán, hệ thống sổ và báo cáo kế toán.

Các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn Nghệ An đều áp dụng chế độ kế toán theo Quyết định 15/2006/QĐ-BTC do Bộ trưởng Bộ Tài chính ban hành ngày 20/3/2006, áp dụng hình thức ghi sổ kế toán là Nhật ký chứng từ theo phần mềm kế toán trên máy vi tính. Ưu điểm nổi bật nhất của hình thức Nhật ký chứng từ là khả năng theo dõi và kiểm soát chi tiết chi phí sản xuất theo đối tượng hạch toán chi phí.

Hệ thống chứng từ kế toán chi phí sản xuất được các doanh nghiệp sử dụng đầy đủ, đảm bảo đúng mẫu và các yêu cầu theo quy định, bao gồm các chứng từ liên quan đến nguyên vật liệu như phiếu xuất kho, định mức dự trữ vật tư,... chứng từ liên quan đến lao động như bảng chấm công, bảng thanh toán tiền lương, phiếu xác nhận sản phẩm hoàn thành,... chứng từ liên quan đến tài sản cố định, thanh toán, chi phí sản xuất chung. Quy trình lập và luân chuyển chứng từ được quy định rõ ràng tạo điều kiện xác định rõ công việc, trách nhiệm của từng cá nhân và từng giai đoạn trong bộ phận sản xuất. Hệ thống tài khoản kế toán vận dụng phù hợp với đặc điểm của từng đơn vị, đặc biệt là việc xây dựng hệ thống các tài khoản chi phí sản xuất chi tiết phục vụ cho việc theo dõi, kiểm tra, kiểm soát và quản lý chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất. Việc ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại như phần mềm kế toán máy, phần mềm quản lý nhân công... đã phát huy tác dụng hiệu quả trong quản lý chi phí sản xuất. Hệ thống sổ kế toán chi phí sản xuất theo đúng quy định đối với hình thức ghi sổ kế toán Nhật ký chứng từ như bảng kê số 4, nhật ký chứng từ số 7... Hệ thống báo cáo tài chính được lập đúng thời hạn và nội dung quy định của Nhà nước. Tuy nhiên, hiện nay tại các DN may trên địa bàn Nghệ An đang chỉ chú trọng vào các báo cáo tài chính bắt buộc mà chưa chú trọng vào các báo cáo phục vụ cho mục đích quản trị chi phí như báo cáo

giá trị sản xuất của từng tổ sản xuất, từng băng chuyền hoặc từng công nhân... Việc tổ chức mối liên hệ giữa phân hệ thông tin kế toán chi phí sản xuất với các phân hệ thông tin khác như cung ứng, sản xuất, tiêu thụ, nhân sự... còn nhiều bất cập và không nhất quán ảnh hưởng đến công tác kiểm soát chi phí sản xuất.

2.3. Về thủ tục kiểm soát

Mỗi một đơn vị, tổ chức có những đặc thù riêng, từ cơ cấu tổ chức đến đặc điểm hoạt động kinh doanh và sản xuất sản phẩm. Vì vậy, để đạt được mục tiêu kiểm soát về chi phí sản xuất, các nhà quản lý phải xây dựng, thiết kế và vận hành các thủ tục kiểm soát sao cho phù hợp với đặc điểm của đơn vị mình. Tuy nhiên, thủ tục kiểm soát được xây dựng phải tuân theo các nguyên tắc cơ bản: phân công, phân nhiệm; ủy quyền, phê chuẩn và bất kiêm nhiệm.

Tại các DN may mặc trên địa bàn Nghệ An, các thủ tục kiểm soát về chi phí sản xuất đã được quan tâm và xây dựng một cách có hệ thống, chú trọng đến kiểm tra kiểm soát theo từng loại chi phí là nguyên vật liệu, nhân công và chi phí sản xuất chung. Quy trình thực hiện các thủ tục và trách nhiệm của từng cá nhân được xác định rõ tạo điều kiện cho hoạt động kiểm soát chi phí. Khảo sát thực tế tại một số công ty may mặc có quy mô lớn trên địa bàn Nghệ An cho thấy trong các DN may mặc hiện nay còn có nhiều hạn chế hoạt động kiểm soát chi phí sản xuất như hạn chế trong kiểm soát chi phí thiệt hại trong sản xuất, chưa có tiêu chí để đánh giá chất lượng hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ,...

3. Giải pháp hoàn thiện hệ thống kiểm soát nội bộ về chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn Nghệ An

Kiểm soát nội bộ về chi phí có ý nghĩa rất quan trọng đối với các doanh nghiệp sản xuất vì một hệ thống KSNB về chi phí tốt sẽ không những giúp cho doanh nghiệp hạ thấp giá thành sản phẩm mà còn góp phần nâng cao chất lượng sản phẩm, tạo cơ hội cạnh tranh cho doanh nghiệp. Từ những kết quả phân tích trên, tác giả kiến nghị một số giải pháp nhằm hoàn thiện hệ thống KSNB về chi phí sản xuất tại các doanh nghiệp may mặc tại tỉnh Nghệ An như sau:

3.1. Giải pháp về môi trường kiểm soát

- *Nâng cao nhận thức và quan điểm đúng đắn của nhà quản lý về hệ thống kiểm soát nội bộ, đặc biệt là kiểm soát nội bộ đối với chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn Nghệ An*

Cần nâng cao nhận thức của nhà quản lý các cấp trong DN may mặc về tầm quan trọng của hệ thống kiểm soát nội bộ nói chung và hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chi phí sản xuất nói riêng. Như đã phân tích, trong các doanh nghiệp may mặc tồn tại rất nhiều rủi ro tiềm tàng liên quan đến chi phí sản xuất như: nguyên vật liệu sử dụng lãng phí, thất thoát ngoài định mức, phân loại chi phí không hợp lý, sự phối hợp không đồng bộ giữa các bộ phận sản xuất... Đặc biệt, ngành may mặc chịu ảnh hưởng rất lớn từ nhu cầu, thị hiếu của người tiêu dùng, cách thức tổ chức phân công sản xuất trong chuỗi giá trị của ngành Dệt May toàn cầu. Do đó, các doanh nghiệp phải thường xuyên sửa đổi, cập nhật và ban hành các thủ tục kiểm soát chi phí nhằm mục đích tiết kiệm chi phí tối đa, hạ giá thành sản phẩm, nâng cao khả năng cạnh tranh với sản phẩm may mặc của các DN may mặc trong nước và nước ngoài.

Kiểm soát là chức năng quan trọng của quản lý, nó tồn tại ở tất cả các khâu, các giai đoạn của quá trình quản lý, là điều kiện cần thiết để các bộ phận và cá nhân thực hiện các hoạt động theo đúng mục tiêu mà nhà quản lý đề ra. Nhận thức đúng đắn về vai trò và tầm quan trọng của hệ thống kiểm soát nội bộ sẽ giúp nhà quản lý nhận diện được rủi ro trong quá trình sản xuất kinh doanh, xác định loại hình kiểm soát phù hợp với đơn vị. Hiện nay, Nhà nước chưa có văn bản chính thức yêu cầu các DN phải tổ chức kiểm soát nội bộ về chi phí. Do đó, đây là nhân tố quan trọng nhất, quyết định đến việc xây dựng, vận hành hệ thống kiểm soát nội bộ về chi phí sản xuất trong các DN may mặc tại Nghệ An.

- *Nâng cao nhận thức của nhà quản lý trong việc phát hiện, đánh giá và phân tích rủi ro trong quá trình sản xuất*

Trong các doanh nghiệp sản xuất nói chung và doanh nghiệp may mặc nói riêng, hoạt động sản xuất sản phẩm luôn tồn tại rất nhiều rủi ro ảnh hưởng đến chi phí, giá thành và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Nếu những loại rủi ro này không được nhận diện, đánh giá và phân tích thì không thể xây dựng được hệ thống kiểm soát thích hợp để ngăn ngừa hay hạn chế chúng. Đồng thời nhà quản lý cũng không thể nhận thấy được những điểm hạn

chế của các thủ tục đang hiện hữu tại doanh nghiệp. Vì vậy, muốn hoàn thiện và nâng cao chất lượng hệ thống kiểm soát nội bộ đối với chi phí sản xuất thì đòi hỏi nhà quản lý phải nhận thức và có quan điểm đúng đắn trong việc phát hiện, đánh giá và phân tích rủi ro trong quá trình sản xuất.

- *Tổ chức tiếp cận và áp dụng các hệ thống quản lý hiện đại để tăng cường tính hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ chi phí sản xuất*

DN may mặc trên địa bàn Nghệ An đều là các DN quy mô nhỏ và vừa, hạn chế về tiềm lực tài chính, cơ sở vật chất khá lạc hậu. Vì vậy, các nhà quản lý chưa áp dụng các hệ thống quản lý hiện đại như ISO 9000, ISO 14000. Tuy nhiên, nhu cầu tiết kiệm năng lượng là rất cần thiết với cả doanh nghiệp và xã hội. Theo kết quả điều tra tại các doanh nghiệp may trên địa bàn Nghệ An, tiềm năng tiết kiệm năng lượng trong quá trình sản xuất còn rất cao, nhất là các doanh nghiệp có công nghệ lạc hậu và trình độ quản lý thấp, ước tính vào khoảng 20% đến 25% năng lượng tiêu thụ. Nếu tiết kiệm được nhiều năng lượng thì hiệu quả sản xuất của tổ, của công ty càng cao, đương nhiên thu nhập của người lao động và doanh nghiệp cũng tăng.

Hiện nay, Tổ chức Tiêu chuẩn hóa Quốc tế (ISO) đã nghiên cứu và công bố tiêu chuẩn ISO 50001: 2011 với tên gọi là “Hệ thống quản lý năng lượng – Các yêu cầu và hướng dẫn sử dụng”. Với kỳ vọng tiêu chuẩn này sẽ được các quốc gia, các tổ chức tư vấn, tổ chức chứng nhận và đặc biệt là các doanh nghiệp đón nhận như đã đón nhận các tiêu chuẩn hệ thống quản lý chất lượng (ISO 9001), hệ thống quản lý môi trường (ISO 14001) nhằm cải thiện hiệu quả sử dụng năng lượng. Tại Việt Nam, việc phổ biến, hướng dẫn áp dụng tiêu chuẩn ISO 50001 được triển khai thực hiện bởi dự án “Thúc đẩy hiệu suất năng lượng trong công nghiệp thông qua tối ưu hóa hệ thống và các tiêu chuẩn quản lý năng lượng tại Việt Nam”. Dự án do Tổ chức phát triển công nghiệp Liên hợp quốc (UNIDO) phối hợp với Bộ Công Thương thực hiện.

ISO 50001 được thiết kế để giúp các công ty sử dụng hiệu quả nhất các thiết bị tiêu thụ năng lượng, đánh giá và hướng ưu tiên vào việc ứng dụng công nghệ tiết kiệm, hiệu quả năng lượng và thúc đẩy hiệu quả năng lượng thông qua chuỗi cung cấp. ISO 50001 còn giúp các DN: Xây dựng chính sách sử dụng năng lượng tiết kiệm và hiệu quả; Xác định

các mục tiêu và chỉ tiêu phù hợp với chính sách đặt ra; Sử dụng số liệu (dữ liệu) để hiểu rõ hơn và đưa ra các quyết định liên quan đến việc sử dụng năng lượng; Tiếp tục cải thiện hệ thống quản lý năng lượng...

- Hoàn thiện cơ cấu tổ chức bộ phận sản xuất trong các doanh nghiệp

Cơ cấu tổ chức bộ phận sản xuất hợp lý sẽ đảm bảo tính xuyên suốt và thống nhất từ trên xuống dưới trong việc ban hành các quyết định sản xuất, triển khai và kiểm tra các quyết định đó. Cần có sự phân công nhiệm vụ và quy định trách nhiệm cá nhân rõ ràng đối với các bộ phận sản xuất, các băng chuyền trong bộ phận sản xuất. Sự hoàn thiện này là điều kiện cần thiết giúp DN hoàn thiện chính sách đối với người lao động, giúp người lao động gắn bó hơn với doanh nghiệp, hạn chế tình trạng biến động lao động như hiện nay.

- Hoàn thiện ban kiểm soát và bộ phận kiểm toán nội bộ chi phí sản xuất

Nhân tố quan trọng nhất trong bộ máy kiểm soát trong doanh nghiệp là ban kiểm soát. Hoạt động sản xuất trong các DN may mặc bao gồm nhiều khâu, nhiều giai đoạn, phát sinh nhiều loại chi phí khác nhau. Do đó cần nâng cao năng lực, trình độ chuyên

môn, đạo đức nghề nghiệp và tính độc lập của các thành viên trong ban kiểm soát chi phí sản xuất. Cần xây dựng hệ thống văn bản quy định về vị trí, trách nhiệm, chức năng, nhiệm vụ cụ thể của bộ phận kiểm soát chi phí sản xuất.

Giải pháp hoàn thiện hệ thống thông tin kế toán chi phí sản xuất

- Đối với hệ thống chứng từ kế toán chi phí sản xuất

Hệ thống chứng từ có một ý nghĩa vô cùng quan trọng. Thực tế hiện nay các doanh nghiệp đều đang thực hiện kết hợp kế toán tài chính và kế toán quản trị trong cùng một bộ máy kế toán do đó thông tin cung cấp cho hệ thống kiểm soát và cho nhà quản lý chưa kịp thời trong việc ra quyết định, đồng thời chưa thực sự giúp cho nhà quản lý nhận diện và đối phó với các khó khăn phát sinh trong hoạt động sản xuất. Để khắc phục những hạn chế này, hệ thống chứng từ liên quan đến hoạt động sản xuất trong các DN may mặc trên địa bàn Nghệ An phải áp dụng đầy đủ các chứng từ cần thiết trong theo dõi, phản ánh các nghiệp vụ phát sinh liên quan đến vật tư, tài sản, lao động, các chi phí khác phục vụ hoạt động sản xuất. Đơn vị có thể sử dụng thêm một số mẫu chứng từ như “Phiếu báo thay đổi định mức vật tư” (Bảng 1) nhằm thay đổi định mức vật tư sản xuất

Bảng 1: Phiếu báo thay đổi định mức vật tư

Kính gửi: Phòng Kỹ thuật đầu tư

Tháng:

Loại sản phẩm:

TT	Tên vật tư sản phẩm	ĐVT	Đơn giá	ĐM cũ		ĐM mới		Chênh lệch		Ghi chú
				Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	
1	2	3	4	5	6=4x5	7	8=4x7	9=7-5	10=8-6	11

Bảng 2: PHIẾU THEO DÕI LAO ĐỘNG TRỰC TIẾP

Tháng:.....

Nhà máy:.....

Ngày tháng	Mã số SP	Phân xưởng sản xuất	Lệnh sản xuất (SP)	Thời gian sản xuất				Định mức thời gian	Thời gian quy đổi	Ký nhậ n
				Tổng	Trong đó					
					Sản phẩm tốt	Hư hỏng				
						Sửa chữa được	Không sửa chữa được			

sản phẩm khi có sự biến động, “phiếu theo dõi lao động trực tiếp” (Bảng 2) để theo dõi thời gian và năng suất làm việc của từng công nhân,...

Đơn vị cũng phải xây dựng và hoàn thiện hệ thống chứng từ liên quan đến quản lý chất lượng đầu vào của vật tư để đảm bảo chất lượng cho quá trình sản xuất. Quy trình lập và luân chuyển chứng từ cũng cần được xây dựng và ban hành chính thức bằng văn bản để từng cá nhân trong bộ phận sản xuất nhận biết rõ trách nhiệm và công việc của mình ở từng khâu. Việc phân cấp ký trên các chứng từ cũng phải được quy định rõ ràng để kiểm soát chặt chẽ các nghiệp vụ phát sinh trong hoạt động sản xuất.

- *Đối với hệ thống tài khoản kế toán chi phí sản xuất:* Hiện nay, các tài khoản chi phí sản xuất được sử dụng tại các doanh nghiệp may mặc trên địa bàn Nghệ An đều tuân theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC như tài khoản 621, 622, 627, 154. Một số DN đã thiết kế các tài khoản chi tiết tương ứng với từng nội dung chi phí và bộ phận sản xuất. Để thuận tiện cho hoạt động kiểm soát và quản lý chi phí sản xuất DN có thể mở tài khoản chi tiết các cấp như tài khoản cấp 2 phản ánh theo từng phân xưởng, tài khoản cấp 3 phản ánh theo từng loại sản phẩm sản

xuất hoặc từng loại chi phí, tài khoản cấp 4 phản ánh theo từng quy cách sản phẩm,... (Bảng 3).

- *Đối với hệ thống sổ kế toán chi phí sản xuất:* Do các DN chủ yếu áp dụng hình thức ghi sổ Nhật ký chứng từ phức tạp, mất nhiều thời gian... nên các DN có thể cân nhắc lựa chọn và áp dụng các hình thức ghi sổ đơn giản hơn như hình thức Chứng từ ghi sổ hoặc Nhật ký chung. Đặc biệt để phục vụ cho công tác quản trị chi phí, các DN phải xây dựng phân hệ kế toán quản trị chi phí có sự liên kết hợp lý với phân hệ kế toán tài chính nhưng phải phân công trách nhiệm cụ thể cho từng cá nhân.

3.3. Giải pháp hoàn thiện thủ tục kiểm soát

Trước hết cần tuân thủ các nguyên tắc cơ bản: bắt kiểm nhiệm, phân công phân nhiệm, ủy quyền và phê chuẩn trong thiết kế và vận hành các thủ tục kiểm soát chi phí sản xuất. Với các thủ tục kiểm soát liên quan đến từng loại chi phí thì cần phân định rõ công việc và trách nhiệm của từng bộ phận chuyên hoặc từng cá nhân có liên quan. Nguyên tắc ủy quyền cũng cần được thực hiện nghiêm túc nhằm đảm bảo khả năng kiểm soát nghiệp vụ chi phí sản xuất trước khi nó xảy ra. Ví dụ như khi ở nhà máy phát sinh nhu cầu về vật tư thì phụ trách nhà máy sẽ lập phiếu yêu cầu xuất vật tư, sau khi được giám đốc

Bảng 3: Chi tiết tài khoản từng khoản mục chi phí

Nội dung chỉ tiêu ở tài khoản cấp 1	Nội dung phản ánh ở tài khoản các cấp		
	Cấp 2	Cấp 3	Cấp 4
Chi phí nguyên vật liệu chính	Theo từng phân xưởng	Theo từng loại sản phẩm sản xuất	Theo từng quy cách
Chi phí nhân công trực tiếp	Theo từng phân xưởng	Theo từng loại sản phẩm sản xuất	Theo từng quy cách
Chi phí sản xuất chung	Theo từng phân xưởng	Theo từng điều khoản chi phí	Theo từng khoản mục chi phí cụ thể
Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	Theo từng loại sản phẩm, từng hợp đồng, đơn đặt hàng	Theo từng đối tượng tập hợp chi phí	Theo từng khoản mục chi phí cụ thể
Giá thành sản xuất	Từng loại sản phẩm, đơn đặt hàng	Theo từng khoản mục chủ yếu	Theo từng khoản mục chi phí
Chi phí bán hàng	Theo từng khoản mục chủ yếu		
Chi phí quản lý doanh nghiệp	Theo từng khoản mục chủ yếu		

nhà máy ký duyệt, phiếu sẽ được chuyển lên phòng điều hành sản xuất, phòng điều hành sản xuất căn cứ vào kế hoạch sản xuất, nhu cầu thực tế tại nhà máy và thực tế kho vật tư của đơn vị sẽ tiến hành lập phiếu xuất kho. Bên cạnh đó, nguyên tắc bất kiêm nhiệm cũng phải được áp dụng nhằm tách bạch các chức năng thực hiện nghiệp vụ, ghi sổ và bảo quản tài sản.

Cần hoàn thiện việc thiết kế và vận hành các thủ tục kiểm soát đối với chi phí sản xuất. Trước hết cần xây dựng định mức đối với chi phí sản xuất, đặc biệt là đối với chi phí biến đổi cho từng sản phẩm của DN. Các định mức này là căn cứ, tiêu chuẩn để kiểm soát chi phí thực tế phát sinh. Tăng cường phân tích và đánh giá các chênh lệch giữa chi phí sản xuất dự toán với chi phí sản xuất thực tế nhằm phát hiện các chênh lệch lớn có thể xảy ra. Mọi chênh lệch giữa chi phí thực tế phát sinh và định mức chi phí sẽ giúp nhà quản trị tìm ra nguyên nhân để đưa ra các quyết định sản xuất kịp thời. Trên cơ sở các định mức chi phí, DN cần xây dựng một hệ thống dự toán chi phí một cách khoa học, hợp lý và đầy đủ của quá trình sản xuất như: dự toán sản lượng sản xuất, dự toán

chi phí NVL trực tiếp cho một sản phẩm... Với chi phí sản xuất chung cố định, phải lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý, như phân bổ theo doanh thu của đơn hàng, phân bổ theo sản lượng sản xuất, phân bổ theo chi phí nhân công trực tiếp... Theo ý kiến của tác giả, qua khảo sát thực tế các DN may trên địa bàn Nghệ An nên sử dụng phân bổ theo tiêu thức sản lượng sản xuất ước tính vì việc ước tính hay lập dự toán khối lượng sản phẩm dự kiến sản xuất trong một khoảng thời gian nhất định tại các DN sẽ dễ thực hiện hơn so với việc ước tính doanh thu hay chi phí nhân công trực tiếp.

Trong các DN may mặc các sản phẩm không phù hợp ảnh hưởng rất lớn đến chi phí sản xuất trong kỳ. Do đó, để kiểm soát chi phí sản xuất tốt các DN cũng cần quan tâm đến việc thiết kế và vận hành các thủ tục kiểm soát chi phí thiệt hại sản phẩm không phù hợp trong sản xuất. Để kiểm soát được các loại chi phí thiệt hại trong sản xuất không mong muốn này, các thủ tục kiểm soát phải phân công trách nhiệm cho cá nhân, tìm ra nguyên nhân và đánh giá thiệt hại do sản phẩm không mong muốn gây ra. □

Tài liệu tham khảo:

1. Thủ tướng Chính phủ (2008), Quyết định 36/2008/QĐ-TTg ngày 14/3/2008 về “Chiến lược phát triển ngành công nghiệp Dệt May đến năm 2015, định hướng đến năm 2020”.
2. Bộ Tài chính (2006), Quyết định 15/QĐ-BTC ngày 20 tháng 3 năm 2006 về việc “Ban hành chế độ kế toán Doanh nghiệp”.
3. Nguyễn Quang Quỳnh – Chủ biên (2009) – *Giáo trình kiểm toán hoạt động* - Nhà xuất bản trường Đại học KTQD.
4. Khoa Kế toán kiểm toán – ĐH Kinh tế TP HCM (2004) – *Giáo trình kiểm toán tài chính* – Nhà xuất bản Tài chính.
5. Nguyễn Thị Hồng Thúy (2010) - “*Tổ chức kiểm toán nội bộ trong các tập đoàn kinh tế của Việt Nam*” – Luận án tiến sĩ kinh tế, ĐH KTQD.