

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ TÀI CHÍNH

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH



**NGUYỄN THỊ QUỲNH TRANG**

**KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ  
KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC  
DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM**

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

HÀ NỘI – 2021

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ TÀI CHÍNH

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH



NGUYỄN THỊ QUỲNH TRANG

**KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ  
KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC  
DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM**

CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN

MÃ SỐ: 9.34.03.01

**LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ**

Người hướng dẫn khoa học:

1. PGS, TS. Chúc Anh Tú
2. TS. Nguyễn Thị Ngọc Thạch

HÀ NỘI – 2021

## **LỜI CAM ĐOAN**

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu do chính tôi thực hiện dưới sự hướng dẫn của người hướng dẫn khoa học. Các kết quả nghiên cứu trong luận án là trung thực và chưa từng được công bố trong công trình khoa học nào. Những nội dung tham khảo từ tài liệu khác đều được tác giả ghi nguồn cụ thể trong Danh mục tài liệu tham khảo.

**Tác giả luận án**

**Nguyễn Thị Quỳnh Trang**

## LỜI CẢM ƠN

Đầu tiên, tác giả đặc biệt gửi lời cảm ơn sâu sắc đến PGS, TS. Chúc Anh Tú và TS. Nguyễn Thị Ngọc Thạch là những thầy cô giáo hướng dẫn khoa học đã tận tâm hướng dẫn, chỉ bảo và động viên tác giả trong suốt quá trình nghiên cứu, thực hiện luận án.

Đồng thời, tác giả xin trân trọng cảm ơn các thầy cô giáo giảng dạy, cán bộ của khoa Kế toán và khoa Sau đại học - Học viện Tài chính đã tạo mọi điều kiện cho tác giả hoàn thành kế hoạch học tập và hoàn thành luận án.

Tác giả xin chân thành cảm ơn các cấp lãnh đạo, nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam đã nhiệt tình giúp đỡ tác giả trong quá trình khảo sát và thu thập dữ liệu, cung cấp các thông tin hữu ích giúp tác giả hoàn thành luận án.

Tiếp đến, tác giả xin gửi lời cảm ơn đến các thầy cô đồng nghiệp tại Trường đại học Công nghệ Giao thông Vận tải đã có những góp ý, chia sẻ kinh nghiệm và tạo điều kiện giúp đỡ tác giả trong từng giai đoạn hoàn thiện luận án.

Cuối cùng, tác giả xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc đến gia đình, người thân đã luôn ở bên để động viên, khích lệ tác giả trong suốt quá trình thực hiện luận án.

Xin trân trọng cảm ơn!

**Tác giả luận án**

**Nguyễn Thị Quỳnh Trang**



## MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN.....	i
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT.....	vii
DANH MỤC BẢNG.....	viii
DANH MỤC SƠ ĐỒ .....	ix
MỞ ĐẦU .....	1
1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu .....	1
2. Tổng quan các nghiên cứu có liên quan đến đề tài luận án.....	2
3. Mục tiêu nghiên cứu của luận án.....	16
4. Các câu hỏi đặt ra trong quá trình nghiên cứu.....	16
5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án.....	17
6. Phương pháp nghiên cứu của luận án .....	17
7. Đóng góp của luận án.....	22
8. Kết cấu của luận án .....	23
<b>CHƯƠNG 1: LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP .....</b>	<b>24</b>
<b>1.1. Bản chất, phân loại doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp.....</b>	<b>24</b>
<i>1.1.1. Bản chất và phân loại doanh thu .....</i>	<i>24</i>
<i>1.1.1.1. Bản chất của doanh thu .....</i>	<i>24</i>
<i>1.1.1.2. Phân loại doanh thu.....</i>	<i>25</i>
<i>1.1.2. Bản chất và phân loại chi phí.....</i>	<i>26</i>
<i>1.1.2.1. Bản chất của chi phí .....</i>	<i>26</i>
<i>1.1.2.2. Phân loại chi phí.....</i>	<i>27</i>
<i>1.1.3. Bản chất và phân loại kết quả kinh doanh .....</i>	<i>28</i>
<i>1.1.3.1. Bản chất của kết quả kinh doanh.....</i>	<i>28</i>
<i>1.1.3.2. Phân loại kết quả kinh doanh.....</i>	<i>29</i>
<b>1.2. Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp ..</b>	<b>30</b>
<i>1.2.1. Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp trên phương diện kế toán tài chính .....</i>	<i>30</i>
<i>1.2.1.1. Thu nhận thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh.....</i>	<i>30</i>
<i>1.2.1.2. Xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh ..</i>	<i>31</i>

1.2.1.3. <i>Cung cấp thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .....	42
1.2.2. <i>Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp trên phương diện kế toán quản trị</i> .....	43
1.2.2.1. <i>Xây dựng định mức, lập dự toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .....	43
1.2.2.2. <i>Thu nhận, xử lý thông tin thực hiện về doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .	47
1.2.2.3. <i>Cung cấp thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .....	52
1.3. <b>Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại một số quốc gia trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</b> .....	55
1.3.1. <i>Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh theo hệ thống kế toán Mỹ</i>	55
1.3.2. <i>Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh theo hệ thống kế toán Trung Quốc</i> .....	56
1.3.3. <i>Bài học kinh nghiệm về vận dụng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i> .....	57
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 1</b> .....	59
<b>CHƯƠNG 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM</b> .....	60
2.1. <b>Tổng quan về các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</b> .....	60
2.1.1. <i>Lịch sử hình thành và phát triển của các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i>	60
2.1.2. <i>Quản lý Nhà nước và cơ chế tài chính tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i> .....	62
2.1.3. <i>Đặc điểm sản phẩm và tổ chức sản xuất kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i> .....	64
2.1.4. <i>Đặc điểm về tổ chức quản lý tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i> ....	70
2.1.5. <i>Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i> .....	73
2.1.5.1. <i>Tổ chức bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i> .....	73
2.1.5.2. <i>Chế độ và phương pháp kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i> ....	75
2.2. <b>Thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</b> .....	76
2.2.1. <i>Thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán tài chính</i> .....	76
2.2.1.1. <i>Thực trạng thu nhận thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .	76

2.2.1.2. <i>Thực trạng xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .....	85
2.2.1.3. <i>Thực trạng cung cấp thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .101	
2.2.2. <i>Thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán quản trị</i> .....	102
2.2.2.1. <i>Thực trạng xây dựng định mức, lập dự toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .....	102
2.2.2.2. <i>Thực trạng thu nhận, xử lý thông tin thực hiện về doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .....	107
2.2.2.3. <i>Thực trạng cung cấp thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh</i> .....	112
<b>2.3. Đánh giá thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</b> .....	<b>114</b>
2.3.1. <i>Đánh giá thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán tài chính</i> .....	114
2.3.1.1. <i>Kết quả đạt được</i> .....	114
2.3.1.2. <i>Hạn chế và nguyên nhân</i> .....	115
2.3.2. <i>Đánh giá thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán quản trị</i> .....	120
2.3.2.1. <i>Kết quả đạt được</i> .....	120
2.3.2.2. <i>Hạn chế và nguyên nhân</i> .....	121
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 2</b> .....	<b>126</b>
<b>CHƯƠNG 3: HOÀN THIỆN KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM</b> ....	<b>127</b>
3.1. <b>Định hướng phát triển ngành lâm nghiệp</b> .....	<b>127</b>
3.2. <b>Yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</b> .....	<b>128</b>
3.2.1. <i>Yêu cầu hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i> .....	128
3.2.2. <i>Nguyên tắc hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</i> .....	129
3.3. <b>Giải pháp hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam</b> .....	<b>130</b>

<b>3.3.1. Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán tài chính .....</b>	<b>130</b>
3.3.1.1. Hoàn thiện thu nhận thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh .	130
3.3.1.2. Hoàn thiện xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh.....	131
3.3.1.3. Hoàn thiện cung cấp thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh.	139
<b>3.3.2. Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán quản trị.....</b>	<b>140</b>
3.3.2.1. Hoàn thiện xây dựng định mức, lập dự toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh .....	140
3.3.2.2. Hoàn thiện thu nhận, xử lý thông tin thực hiện doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh.....	143
3.3.2.3. Hoàn thiện cung cấp thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh.....	153
<b>3.4. Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam.....</b>	<b>160</b>
3.4.1. Về phía Nhà nước và các cơ quan chức năng.....	160
3.4.2. Về phía các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp .....	161
3.4.3. Về phía các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam.....	162
<b>KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 .....</b>	<b>164</b>
<b>KẾT LUẬN .....</b>	<b>165</b>
<b>DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ.....</b>	<b>166</b>
<b>DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO .....</b>	<b>167</b>

**DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT**

ABC	Kế toán chi phí dựa trên hoạt động (Activity-based Costing)
BCTC	Báo cáo tài chính
BHXH	Bảo hiểm xã hội
BHYT	Bảo hiểm y tế
BHTN	Bảo hiểm thất nghiệp
CIMA	Hiệp hội kế toán quản trị công chứng Anh Quốc (Chartered Institute of Management Accountants)
CP	Chi phí
CTCP	Công ty cổ phần
DNLN	Doanh nghiệp lâm nghiệp
DT	Doanh thu
FASB	Hội đồng chuẩn mực kế toán tài chính Hoa Kỳ (Financial Accounting Standards Board)
GTGT	Giá trị gia tăng
GTHL	Giá trị hợp lý
IAS	Chuẩn mực kế toán quốc tế (International Accounting Standards)
IASB	Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (International Accounting Standards Board)
IFRS	Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
KPCĐ	Kinh phí công đoàn
KQKD	Kết quả kinh doanh
KTQT	Kế toán quản trị
KTTC	Kế toán tài chính
NVL	Nguyên vật liệu
PTNT	Phát triển nông thôn
QLDN	Quản lý doanh nghiệp
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TK	Tài khoản
TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
TNHH MTV	Trách nhiệm hữu hạn một thành viên
TNHH HTV	Trách nhiệm hữu hạn hai thành viên
TT-BTC	Thông tư - Bộ Tài chính
TSCĐ	Tài sản cố định
TSSH	Tài sản sinh học
UBND	Ủy ban nhân dân
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam (Vietnamese Accounting Standards)

## DANH MỤC BẢNG

Bảng 1.1. Phân loại doanh thu tại các doanh nghiệp.....	25
Bảng 1.2. Phân loại chi phí tại các doanh nghiệp.....	27
Bảng 1.3. Phân loại kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp.....	39
Bảng 2.1. Phân loại sản phẩm lâm nghiệp tại các DNLN ở Việt Nam .....	66
Bảng 2.2. Quy cách gỗ keo khai thác .....	80
Bảng 2.3. Sản lượng và đơn giá gỗ khai thác.....	80
Bảng 2.4. Mức trích khấu hao rừng cây cao su .....	92
Bảng 2.5. Bảng kê chi tiết giá trị thiệt hại của lô rừng trồng.....	95
Bảng 2.6. Thuyết minh về chi phí thuế TNDN hiện hành.....	100
Bảng 2.7. Tổng hợp trình bày TSSH là rừng cây tại các DNLN Việt Nam .....	101
Bảng 2.8. Các chỉ tiêu kế hoạch SXKD năm 2020 .....	104
Bảng 2.9. Dự toán CP đầu tư trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng năm thứ nhất.....	106
Bảng 2.10. Phân bổ chi phí sản xuất chung .....	108
Bảng 2.11. Tổng hợp chi phí sản xuất rừng keo lai .....	110
Bảng 2.12. Bảng tính giá thành sản phẩm nhựa thông .....	111
Bảng 2.13. Tổng hợp chi phí dự án bảo vệ rừng theo khoản mục .....	111
Bảng 3.1. So sánh việc nhận diện và ghi nhận TSSH theo chế độ kế toán Việt Nam và thông lệ quốc tế.....	132
Bảng 3.2. Mức trích khấu hao rừng cao su theo sản lượng.....	137
Bảng 3.3. TK kế toán sử dụng trong kế toán CP sản xuất lâm nghiệp .....	137
Bảng 3.4. Dự toán doanh thu khai thác trắng.....	142
Bảng 3.5. Sản lượng kế hoạch gỗ khai thác trong các lô rừng.....	142
Bảng 3.6. Phân loại DT từng loại cây rừng đối với từng đội trồng rừng .....	143
Bảng 3.7. Chi phí dụng cụ sản xuất tại các đội trồng rừng.....	145
Bảng 3.8. Nội dung một số tài khoản chi tiết phục vụ KTQT .....	149
Bảng 3.9. Bảng phân tích DT bán hàng theo lĩnh vực hoạt động.....	153
Bảng 3.10. Bảng phân tích DT bán hàng theo nhân tố ảnh hưởng.....	154
Bảng 3.11. Chi phí một số NVL chủ yếu.....	155
Bảng 3.12. Bảng phân tích biến động CP NVL trực tiếp.....	156
Bảng 3.13. Chi phí nhân công xử lý thực bì.....	156
Bảng 3.14. Bảng phân tích biến động CP nhân công trực tiếp .....	157
Bảng 3.15. Báo cáo kết quả kinh doanh sản phẩm nhựa thông (4.606 kg) .....	158
Bảng 3.16. Báo cáo kết quả kinh doanh sản phẩm nhựa thông (4.700 kg) .....	158

## **DANH MỤC SƠ ĐỒ**

Sơ đồ 2.1. Hệ thống quản lý Nhà nước về lâm nghiệp ở Việt Nam .....	62
Sơ đồ 2.2. Tổ chức bộ máy quản lý của Công ty TNHH MTV LN La Ngà .....	71
Sơ đồ 2.3. Bộ máy kế toán theo mô hình kết hợp KTTC và KTQT .....	74
Sơ đồ 3.1. Khái quát ghi nhận TSSH theo định hướng IAS 41 .....	134

## **DANH MỤC BIỂU ĐỒ**

Biểu đồ 2.1. Hiện trạng rừng ở Việt Nam tính đến 31/12/2019 .....	67
Biểu đồ 2.2. Tỷ trọng các loại rừng ở Việt Nam tính đến năm 2019 .....	68
Biểu đồ 2.3. Các loại rừng thuộc quản lý của các DNLN ở Việt Nam .....	68
Biểu đồ 2.4. Các loại hình DNLN ở Việt Nam .....	70
Biểu đồ 2.5. Số vốn điều lệ của các DNLN ở Việt Nam .....	70
Biểu đồ 2.6. Số lượng lao động của các DNLN ở Việt Nam .....	70
Biểu đồ 2.7. Mô hình tổ chức bộ máy quản lý tại các DNLN ở Việt Nam .....	72
Biểu đồ 2.8. Quy mô bộ máy kế toán tại các DNLN ở Việt Nam .....	74
Biểu đồ 2.9. Chế độ và phương pháp kế toán tại các DNLN ở Việt Nam .....	75
Biểu đồ 2.10. Các hình thức giao khoán rừng tại các DNLN ở Việt Nam .....	86
Biểu đồ 2.11. Tiêu thức phân bổ CP sản xuất chung tại các DNLN Việt Nam....	108
Biểu đồ 2.12. Kết quả khảo sát ý kiến về việc xây dựng chuẩn mực kế toán Việt Nam cho lĩnh vực nông lâm nghiệp theo định hướng vận dụng IAS 41 .....	117
Biểu đồ 2.13. Kết quả khảo sát về mức độ đáp ứng nhu cầu quản trị nội bộ của hệ thống định mức tại các DNLN ở Việt Nam .....	122
Biểu đồ 2.14. Tổng hợp ý kiến của nhà quản trị cấp cao về mức độ đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin của hệ thống KTQT .....	124

## MỞ ĐẦU

### 1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Việt Nam là quốc gia nổi tiếng với hệ sinh thái rừng có giá trị đa dạng sinh học cao. Trong những năm qua, Chính phủ đã chỉ đạo thực hiện có hiệu quả các kế hoạch bảo vệ và phát triển rừng, gắn phát triển kinh tế với bảo vệ tài nguyên, môi trường. Theo số liệu thống kê của Tổng cục Lâm nghiệp, năm 2020, cả nước đã trồng được 230.288 ha rừng, đạt 105% so với kế hoạch. Nhờ đẩy mạnh công tác trồng và bảo vệ rừng, tỉ lệ che phủ rừng đã không ngừng tăng qua các năm và đạt 42% trong năm 2020, cao hơn mức bình quân của thế giới (29%). Sản lượng khai thác gỗ đạt khoảng 30 triệu m<sup>3</sup>, đáp ứng 80% nhu cầu nguyên liệu cho chế biến. Những thành công này có được nhờ các quyết sách chỉ đạo sáng suốt, kịp thời của Đảng, Nhà nước và Chính phủ. Trong đó, chính sách giao đất rừng sản xuất cho các DNLN là giải pháp mang tính đột phá cho việc gìn giữ và phát triển rừng, cũng như thúc đẩy phát triển kinh tế - xã hội.

Các DNLN hiện nay chủ yếu là các doanh nghiệp nhà nước với tiền thân là các lâm trường quốc doanh. Từ khi chuyển sang hạch toán kinh doanh theo cơ chế thị trường, hoạt động theo Luật doanh nghiệp, DNLN hoàn toàn tự chủ, tự chịu trách nhiệm về kết quả hoạt động. Tuy nhiên, các doanh nghiệp này ban đầu gặp nhiều khó khăn do chưa chủ động trong quá trình SXKD để thích ứng được với sự cạnh tranh gay gắt trên thị trường. Vì vậy, để có thể tồn tại và phát triển, các DNLN cần phải tìm mọi cách để nâng cao hiệu quả hoạt động.

Sau quá trình thực hiện Nghị định 118/2014/NĐ-CP của Thủ tướng Chính phủ ban hành ngày 17/12/2014 về việc “*sắp xếp, đổi mới và phát triển, nâng cao hiệu quả hoạt động của công ty nông, lâm nghiệp*”, đến nay, các DNLN trên cả nước đã cơ bản ổn định SXKD, kết hợp thực hiện nhiệm vụ quản lý, bảo vệ và phát triển rừng. Các doanh nghiệp đã chủ động hơn trong công tác chăm sóc, bảo vệ rừng; tăng cường sản xuất liên doanh, liên kết, tìm đối tác đầu tư để tạo ra chuỗi khép kín từ trồng rừng, khai thác, chế biến, tiêu thụ sản phẩm nhằm nâng cao lợi nhuận cho doanh nghiệp, góp phần tăng thu ngân sách Nhà nước. Tuy nhiên, bên cạnh đó vẫn còn một số nguyên nhân khách quan khiến các DNLN gặp khó khăn trong hoạt động SXKD như chu kỳ sản xuất dài, địa bàn sản xuất thường phân bố ở các vùng miền núi, vùng sâu, vùng xa, vùng biên giới với giao thông khó khăn, địa hình phức tạp, cơ sở hạ tầng kém phát triển, đồng thời chịu nhiều tác động của điều kiện tự nhiên, khí hậu, thổ nhưỡng... Điều này dẫn đến CP SXKD của các DNLN tương đối phức tạp, khó kiểm soát. Trong đó CP đầu tư cho quá trình trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng là loại CP đặc thù, phát sinh liên tục trong khoảng thời gian dài theo chu kỳ kinh doanh rừng.



Do đó, nhiều doanh nghiệp chưa kiểm soát tốt các khoản CP phát sinh, từ đó làm giảm lợi nhuận.

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế, cạnh tranh gia tăng cũng như xu hướng phát triển nền kinh tế xanh đã đặt ra những yêu cầu mới cho các DNLN trong việc kiểm soát, quản lý. Với lĩnh vực kinh doanh đặc thù, để đứng vững và phát triển hiệu quả, các DNLN phải thực sự đổi mới sâu sắc và toàn diện công cụ quản lý. Một trong những công cụ quản lý kinh tế quan trọng là hệ thống kế toán, trong đó kế toán DT, CP và KQKD cần được quan tâm hàng đầu. Bởi vì DT, CP và KQKD đều là những đối tượng kế toán quan trọng thể hiện tình hình tài chính, hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp. Mặc dù vậy, cho đến nay, Việt Nam vẫn chưa có chuẩn mực kế toán cụ thể dành riêng cho lĩnh vực nông, lâm nghiệp. Việc ghi nhận các TSSH và sản phẩm nông, lâm nghiệp hiện nay đang được các doanh nghiệp áp dụng theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 - Hàng tồn kho (VAS 02) và Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 03 - TSCĐ hữu hình (VAS 03). Ngoài ra, thông tư 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp hiện hành cũng chỉ có một nội dung nhỏ về kế toán lĩnh vực trồng trọt thuộc phương pháp vận dụng TK 154 “Chi phí SXKD dở dang” trong ngành Nông nghiệp.

Cùng với đó, quá trình toàn cầu hóa nền kinh tế đã đặt ra những yêu cầu trong việc thống nhất hoạt động kế toán của các quốc gia trên thế giới. Đó là cơ sở giúp các nhà đầu tư, doanh nghiệp thuộc các quốc gia khác nhau có thể xây dựng được hệ thống BCTC mang tính khuôn mẫu chung, nhằm giúp người sử dụng thông tin thuận tiện trong việc so sánh, phân tích thông tin để có thể đưa ra các quyết định kinh doanh đúng đắn, kịp thời. Vì vậy hệ thống kế toán của mỗi quốc gia cần phải không ngừng hoàn thiện theo xu hướng hội nhập với các Chuẩn mực kế toán quốc tế. Trong đó, tại Việt Nam, các quy định, hướng dẫn về kế toán TSSH và các sản phẩm nông, lâm nghiệp cần được quan tâm hơn nữa.

Xuất phát từ những lý do trên, tác giả đã lựa chọn đề tài: “*Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam*” làm đề tài nghiên cứu cho luận án tiến sĩ của mình, để từ đó đánh giá thực trạng và đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam.

## **2. Tổng quan các nghiên cứu có liên quan đến đề tài luận án**

DT, CP là hai khía cạnh cơ bản trong bức tranh toàn cảnh về tình hình tài chính của mỗi doanh nghiệp. Tăng trưởng DT và kiểm soát tốt CP là những nhiệm vụ quan trọng giúp doanh nghiệp hoạt động hiệu quả, có lợi nhuận cao nhằm xây dựng và phát triển vị thế trên thị trường. Vì vậy, các nghiên cứu cơ bản về DT, CP đã được thực hiện từ rất sớm tại các quốc gia có nền kinh tế phát triển trên thế giới dưới nhiều góc

độ khác nhau, sau đó được kế thừa và tiếp tục phát triển tại nhiều quốc gia khác, trong đó có Việt Nam.

### ***2.1. Các nghiên cứu về doanh thu và kế toán doanh thu***

#### ***Các nghiên cứu về nhận diện và ghi nhận doanh thu***

Chuẩn mực kế toán quốc tế số 18 (IAS 18 - Revenue) ban hành tháng 12 năm 1993 quy định về DT đã đưa ra các hướng dẫn về việc xác định và ghi nhận DT. Chuẩn mực này sau khi có hiệu lực đã được các nước trên thế giới vận dụng linh hoạt và đạt được những thành công nhất định. Tuy nhiên, do việc ghi nhận DT được quy định trong nhiều chuẩn mực, diễn giải khác nhau như IAS 18 về “Doanh thu”; IAS 11 về “Hợp đồng xây dựng”; Các hướng dẫn của Ủy ban hướng dẫn Chuẩn mực BCTC quốc tế - IFRIC 13 về “chương trình khách hàng trung thành”; IFRIC 15 thỏa thuận về “xây dựng bất động sản”; IFRIC 18 về “chuyển nhượng tài sản từ khách hàng”; SIC 31 về “DT giao dịch trao đổi hàng hóa liên quan đến dịch vụ quảng cáo”... dẫn đến việc thiếu nhất quán trong ghi nhận DT giữa các doanh nghiệp. Nhận thấy vấn đề đó, Hội đồng Chuẩn mực Kế toán quốc tế (IASB) đã ban hành Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) số 15 - “DT từ hợp đồng với khách hàng” vào tháng 05/2014 và có hiệu lực từ ngày 01/01/2018 với mục tiêu thay thế tất cả các chuẩn mực và các diễn giải chuẩn mực trước đây về ghi nhận DT thông qua việc giới thiệu một mô hình ghi nhận DT duy nhất cho tất cả các hợp đồng với khách hàng bao gồm 5 bước. Nghiên cứu về vấn đề này, tác giả Kathryn Yeaton (2015) đã khái quát các thay đổi trong việc ghi nhận DT theo IFRS 15 trong bài viết của mình [60]. Tác giả cho rằng IFRS 15 đã cung cấp các nguyên tắc nhất quán để ghi nhận DT, không có giới hạn cho bất kể ngành nghề hay khu vực địa lý nào. Do đó, chuẩn mực mới sẽ yêu cầu các doanh nghiệp ước tính nhiều hơn và sử dụng phán đoán thường xuyên hơn so với các hướng dẫn trước đây. Theo tác giả, các doanh nghiệp sẽ cần bắt đầu xây dựng chính sách và sớm xử lý các vấn đề nhằm nắm bắt thông tin cần thiết để xác định và ghi nhận DT một cách thích hợp theo chuẩn mực này. Tất cả các doanh nghiệp hầu như sẽ bị ảnh hưởng ở một mức độ nhất định, trong đó một số ngành như bất động sản và viễn thông sẽ có những thay đổi đáng kể nhất.

Tác giả Luis Benavides (2015) đã chỉ ra những điểm ưu điểm của IFRS 15 trong việc ghi nhận DT so với việc áp dụng các chuẩn mực cũ [45]. Kết quả nghiên cứu cho rằng IFRS 15 sẽ giúp phản ánh chính xác hơn tình hình tài chính của doanh nghiệp và có thể phù hợp với nhiều loại hình doanh nghiệp khác nhau, giúp tạo nên sự nhất quán và đáp ứng yêu cầu so sánh thông tin cho hệ thống BCTC của các quốc gia trên thế giới. Tác giả cũng khẳng định việc thay đổi là điều tất yếu, nhưng mỗi quốc gia sẽ có lộ trình tiếp cận với chuẩn mực mới khác nhau.

Tại Việt Nam, việc nghiên cứu về chuẩn mực IFRS 15 chưa nhiều, các nghiên cứu mới chỉ tập trung chủ yếu vào lĩnh vực viễn thông. Theo tác giả Trịnh Lê Tân (2019), các doanh nghiệp ở mọi lĩnh vực sẽ bị tác động bởi các mức độ khác nhau khi áp dụng Chuẩn mực IFRS 15 [33]. Mức tác động thấp nhất là khi doanh nghiệp chỉ phải đánh giá lại tất cả hợp đồng với khách hàng dựa trên mô hình 5 bước; đồng thời, ghi chép lại kết quả đánh giá mà không phải điều chỉnh việc ghi nhận DT hiện tại. Mức tác động sẽ lớn hơn khi việc đánh giá lại dẫn đến sự thay đổi cả về thời điểm ghi nhận DT và giá trị DT. Tác giả cho rằng, trong tất cả các ngành kinh tế, ngành viễn thông sẽ chịu tác động mạnh mẽ nhất khi IFRS 15 có hiệu lực, bởi vì nó sẽ ảnh hưởng tới việc ghi nhận DT cho hầu hết các dịch vụ, cũng như yêu cầu phải áp dụng hồi tố việc ghi nhận DT cho các BCTC đã phát hành trước đây. Do đó, các nghiên cứu gần đây về việc áp dụng IFRS 15 tại Việt Nam được nhiều tác giả thực hiện trong phạm vi các doanh nghiệp viễn thông.

Tác giả Đinh Thị Thủy (2017) đã tiến hành phân tích nội dung của IFRS 15 thông qua nghiên cứu việc ghi nhận DT tại các doanh nghiệp viễn thông, cụ thể là các hợp đồng viễn thông kéo dài trên 12 tháng [37]. Theo tác giả, việc ghi nhận DT như hiện tại sẽ làm giảm số thuế phải nộp vào NSNN so với phương pháp ghi nhận DT 5 bước theo IFRS 15. Tác giả cũng chỉ ra hướng vận dụng IFRS 15 cho các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam và làm rõ các công cụ tài chính mà doanh nghiệp cần áp dụng để đo lường, tính toán chính xác DT, đảm bảo tính minh bạch thông tin trên BCTC. Tuy nhiên các phương pháp cụ thể để ghi nhận DT từ hợp đồng với khách hàng chưa được tác giả đề cập đến.

#### *Các nghiên cứu về kế toán doanh thu*

Tác giả Vũ Thị Quỳnh Chi (2019) đã giới thiệu một cách tiếp cận mới đối với kế toán DT bao gồm sáu nội dung: (1) Phân loại DT; (2) Xác định DT; (3) Dự toán DT; (4) Ghi nhận DT; (5) Phân tích thông tin kế toán DT; (6) Thanh tra, kiểm tra kế toán DT [21]. Tác giả đã tổng hợp khung lý thuyết về kế toán DT cũng như các vấn đề liên quan tới kế toán DT tại các doanh nghiệp nói chung và doanh nghiệp viễn thông nói riêng. Trên cơ sở nghiên cứu thực trạng kế toán DT tại các doanh nghiệp viễn thông, tác giả xây dựng những giả thuyết để đánh giá tác động của các yếu tố ảnh hưởng tới kế toán DT trong các doanh nghiệp viễn thông thuộc Tập đoàn Bưu chính Viễn thông (VNPT).

Trên khía cạnh KTQT DT, tập thể tác giả Frederick Ng, Julie A.Harrison và Chris Akroyd (2013) đã nhấn mạnh vai trò của KTQT trong việc hỗ trợ quản lý DT theo định hướng đưa ra các quyết định đem lại lợi nhuận tại các doanh nghiệp nhỏ [53]. Nhóm tác giả chỉ ra quy mô kinh doanh của các doanh nghiệp khác nhau có thể

ảnh hưởng tới việc xây dựng hệ thống KTQT trong doanh nghiệp. Việc vận dụng KTQT và các hệ thống thông tin khác trong các doanh nghiệp quy mô nhỏ thường không chính thức hoặc rất đơn giản do những doanh nghiệp này ít có khả năng sử dụng các kỹ thuật KTQT phức tạp như các doanh nghiệp quy mô lớn. Nghiên cứu đã phân tích các đặc điểm chủ yếu trong việc áp dụng KTQT trong các doanh nghiệp nhỏ. Từ đó nhấn mạnh vai trò của KTQT DT trong việc cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị doanh nghiệp.

## ***2.2. Các nghiên cứu về chi phí và kế toán chi phí***

### ***Các nghiên cứu về nhận diện và phân loại chi phí***

Hai tác giả Luca Cesaro và Sonia Marongiu (2012) cho rằng mỗi doanh nghiệp có cơ cấu CP riêng vì tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động nên có nhiều cách phân loại CP trên cả phương diện KTTC và KTQT, bao gồm: (1) Căn cứ theo mối quan hệ của CP với đối tượng CP gồm CP trực tiếp và gián tiếp; (2) Căn cứ theo mối quan hệ CP với mức độ hoạt động gồm CP biến đổi, CP cố định và CP hỗn hợp; (3) Căn cứ vào kỳ hạn của CP gồm CP ngắn hạn, trung hạn và dài hạn; (4) Căn cứ vào cách nhận diện CP khác phục vụ cho việc ra quyết định gồm CP chênh lệch, CP chìm, CP cơ hội [68]. Theo quan điểm của nhóm tác giả, các yếu tố CP trực tiếp được tập hợp trực tiếp tới đối tượng chịu phí là yếu tố khách quan còn CP sản xuất chung cần được phân bổ cho các đối tượng và là yếu tố chủ quan vì phụ thuộc vào kỹ thuật phân bổ của hệ thống kế toán. Cùng quan điểm với hai nhà nghiên cứu trên, tác giả Magdalena Kludacz (2013) tập trung nghiên cứu vào việc phân loại CP theo khả năng quy nạp CP vào đối tượng chịu phí bao gồm CP trực tiếp và CP gián tiếp. Đồng thời, tác giả chỉ ra rằng để tính toán được CP chung phân cho từng đối tượng chịu phí cần phân bổ CP chung theo tỷ lệ chung định trước [70].

Ở Việt Nam, các tác giả Lê Thị Diệu Linh (2011), Nguyễn Thị Diệu Thu (2016), Thái Thị Thái Nguyên (2019)... đều hệ thống hóa được những vấn đề cơ bản về nhận diện và phân loại CP sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất. Trong đó, liên quan tới TSSH, tác giả Thái Thị Thái Nguyên (2019) đã nhận diện CP sản xuất trên cơ sở đặc điểm đặc thù của doanh nghiệp chăn nuôi thành CP chăm sóc và CP thu hoạch. Tuy nhiên, theo nghiên cứu của tác giả, tới thời điểm hiện nay, chưa có nghiên cứu nào về việc nhận diện và phân loại CP tại các DNLN [32].

### ***Các nghiên cứu về kế toán chi phí***

Quản trị tốt CP là một trong những yếu tố quyết định thành công của doanh nghiệp. Để thực hiện tốt chức năng kiểm soát CP, nhà quản trị cần hệ thống kế toán cung cấp các thông tin hữu ích về CP một số cách đầy đủ, chính xác, kịp thời. Do vậy, các nghiên cứu về kế toán CP thường tập trung vào phương diện KTQT CP nhằm

cung cấp thông tin cho quá trình quản trị nội bộ doanh nghiệp, hỗ trợ nhà quản trị trong quá trình ra quyết định.

Từ giữa thế kỷ XX, nền kinh tế của nhiều quốc gia trên thế giới có sự phát triển mạnh mẽ dẫn đến sự cạnh tranh ngày càng gay gắt trên thị trường quốc tế. Việc xây dựng hệ thống kế toán nhằm xác định CP hiệu quả hơn, hiện đại hơn nhằm đáp ứng nhu cầu thông tin cho mọi doanh nghiệp thuộc các ngành nghề, lĩnh vực khác nhau trở thành một chủ đề lớn được nhiều nhà khoa học quan tâm nghiên cứu. Do đó, có nhiều phương pháp KTQT mới ra đời nhằm xác định chính xác CP cho các đối tượng chịu phí như: Phương pháp CP dựa trên hoạt động, phương pháp CP mục tiêu, phương pháp CP Kaizen...

Tác giả M. Ozbayzak, M. Akgun, AK. Turkey (2008) đã đề xuất sử dụng phương pháp CP dựa trên hoạt động (Activity Based Costing - ABC) trong các hệ thống sản xuất tiên tiến theo hệ thống lập kế hoạch yêu cầu vật liệu (Material Requirements Planning - MRP) hoặc hệ thống sản xuất tức thời (Just in time - JIT) [75]. Nghiên cứu đã thảo luận tác dụng của việc triển khai phương pháp ABC cùng với mô hình toán học mô phỏng để ước tính CP sản xuất và giá thành sản phẩm trong một hệ thống sản xuất tự động. Đồng thời chỉ ra các nhân tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng phương pháp ABC tại các doanh nghiệp bao gồm CP sản xuất chiếm tỷ trọng lớn, quy trình sản xuất phức tạp, các sản phẩm có tính chất khác biệt, sử dụng nhiều NVL đầu vào, tồn kho thành phẩm lớn... Nhìn chung, các phương pháp KTQT CP này phù hợp với các doanh nghiệp sản xuất có quy mô lớn có quy trình sản xuất tiên tiến, hiện đại.

Cùng nghiên cứu về các mô hình kế toán CP, hai tác giả Maskell và B. Baggaley (2009) đã chỉ ra các hạn chế của mô hình kế toán truyền thống, đồng thời phân tích đặc điểm của mô hình kế toán tinh gọn [72]. Với triết lý các hoạt động không tạo ra giá trị cho khách hàng là lãng phí, doanh nghiệp áp dụng mô hình sản xuất tinh gọn, thực hiện tổ chức, quản lý sản xuất theo chuỗi giá trị. Nếu doanh nghiệp biết vận dụng tốt phương pháp kế toán theo chuỗi giá trị thì đây sẽ là một công cụ đắc lực nhằm giúp cải thiện quy trình hoạt động trong từng bộ phận của doanh nghiệp.

Tại Việt Nam, các nghiên cứu về thực trạng xác định CP sản xuất trong doanh nghiệp chủ yếu đều chỉ ra phương pháp phổ biến là phương pháp CP thực tế. Tuy nhiên các nghiên cứu đã đưa ra hướng vận dụng và đề xuất các mô hình KTQT CP mới cho các doanh nghiệp Việt Nam trong các lĩnh vực khác nhau. Tác giả Đào Thúy Hà (2015) trong nghiên cứu của mình đã đề xuất áp dụng phương pháp ABC cho các doanh nghiệp sản xuất thép [24]; tác giả Phạm Quang Thịnh (2018) đề xuất áp dụng phương pháp xác định CP theo thực tế kết hợp với định mức và phương pháp xác

định CP Kaizen để cắt giảm CP trong sản xuất [34]; tác giả Thái Thị Thái Nguyên (2019) đề xuất áp dụng phương pháp ABC cho các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc [32]. Các tác giả đều cho rằng việc áp dụng phương pháp hiện đại giúp cung cấp thông tin đa dạng và chính xác hơn. Tuy nhiên các doanh nghiệp nên cân nhắc giữa lợi ích thu được và CP bỏ ra khi áp dụng các phương pháp này để có quyết định phù hợp với điều kiện thực tế.

### ***2.3. Các nghiên cứu về kết quả kinh doanh và kế toán kết quả kinh doanh***

KQKD là một thuật ngữ phản ánh kết quả kinh tế mà doanh nghiệp thu được trong quá trình hoạt động SXKD. KQKD không chỉ phản ánh hiệu quả kinh doanh trong doanh nghiệp mà còn là thước đo trình độ tổ chức quản lý của nhà quản trị. Các nghiên cứu về KQKD thường không tập trung vào công tác kế toán kết quả như thế nào mà tập trung nghiên cứu về đo lường KQKD và các nhân tố ảnh hưởng tới KQKD.

Tùy theo từng lĩnh vực nghiên cứu mà các nhà khoa học đưa ra các quan điểm khác nhau về KQKD. Tác giả Richard M. Cyert và James G. March (2002) đã nêu quan điểm cho rằng KQKD của doanh nghiệp là mức độ đạt được mục tiêu của doanh nghiệp, thể hiện bằng lợi nhuận, tốc độ tăng trưởng, phát triển thị trường mới và khả năng chiếm lĩnh thị phần của doanh nghiệp [81]. Mở rộng hơn, hai tác giả Robert S. Kaplan và David P. Norton (2003) đã chỉ ra KQKD được xác định bằng việc tổng hợp các chỉ số tài chính và các nhân tố phi tài chính như sự hài lòng của khách hàng, mức độ hoàn thành các mục tiêu đã đề ra và sự gắn bó, tính chuyên nghiệp, học hỏi, phát triển của nhân viên [82]. Đồng quan điểm trên, tác giả Mitchell, J.G (2005) trong nghiên cứu của mình đã đánh giá KQKD trên cơ sở kết hợp các chỉ số tài chính truyền thống, khả năng đáp ứng nguồn tài chính trong ngắn hạn, dài hạn của doanh nghiệp và các nhân tố phi tài chính như mức độ thực hiện sứ mệnh, chiến lược, tầm nhìn... [74].

Tại Việt Nam, một số tác giả đã nghiên cứu về mối quan hệ giữa quá trình cổ phần hóa và KQKD của doanh nghiệp như Dương Văn Hòa (2016), Dương Đức Tâm (2016). Tác giả Hồ Xuân Tiến (2019) trong nghiên cứu của mình đã chỉ ra các nhân tố ảnh hưởng tới KQKD trong doanh nghiệp cổ phần hóa bao gồm sự thay đổi cấu trúc chủ sở hữu, tinh thần làm chủ doanh nghiệp và kỳ vọng hội nhập.

### ***2.4. Các nghiên cứu về kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp thuộc các ngành nghề khác nhau***

Nền kinh tế thị trường, hội nhập kinh tế quốc tế đặt ra những yêu cầu đối với nhà quản trị doanh nghiệp là cần quản lý tốt DT, CP và KQKD nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh dựa trên sự cung cấp thông tin từ hệ thống kế toán. Bởi vì DT, CP và

KQKD là những đối tượng kế toán quan trọng để đánh giá hiệu quả kinh doanh và tình hình tài chính của doanh nghiệp. Vì vậy đã có nhiều tác giả nghiên cứu về kế toán DT, CP và KQKD trong các doanh nghiệp thuộc nhiều ngành nghề khác nhau, phù hợp với đặc thù từng ngành nghề. Trong loại hình doanh nghiệp sản xuất có các tác giả đã nghiên cứu về kế toán DT, CP và KQKD như Đỗ Thị Hồng Hạnh (2015), Trần Tuấn Anh (2016), Lương Khánh Chi (2017), Phạm Hoài Nam (2019). Các nghiên cứu đều đã làm rõ hệ thống cơ sở lý luận cơ bản về kế toán DT, CP và KQKD trên cả hai phương diện KTTC và KTQT.

Tác giả Trần Tuấn Anh (2016) trong nghiên cứu của mình đã trình bày cơ sở lý luận về bản chất, nguyên tắc kế toán DT, CP và KQKD theo quy định của chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế, cũng như quan điểm của các tổ chức kế toán quốc tế có uy tín trên thế giới như Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB), Học viện đào tạo các kế toán viên công chứng của Mỹ (AICPA) [1]... Bên cạnh đó, tác giả Lương Khánh Chi (2017) đã hệ thống hóa nguyên tắc ghi nhận DT, CP theo các chuẩn mực kế toán quốc tế bao gồm thời điểm ghi nhận, nội dung cấu thành DT, CP [20]... Tuy nhiên, về phạm vi nghiên cứu, các tác giả chưa nghiên cứu đầy đủ bản chất DT và thu nhập, nội dung CP chưa nêu tới CP tài chính và CP khác...

Khi bàn về KTQT DT, CP và KQKD, cả 3 nghiên cứu của các tác giả Đỗ Thị Hồng Hạnh (2015), Trần Tuấn Anh (2016) và Lương Khánh Chi (2017) đều chỉ ra được các nội dung cụ thể mà KTQT cần thực hiện để thu nhận, xử lý và phân tích các thông tin về DT, CP và KQKD trong doanh nghiệp nhằm mục đích cung cấp thông tin cho nhà quản trị như xây dựng định mức và lập dự toán DT, CP; Thu thập và phân tích thông tin về DT, CP và KQKD phục vụ cho việc ra quyết định; Báo cáo KTQT về DT, CP và KQKD.

Tuy nhiên, nếu như tác giả Đỗ Thị Hồng Hạnh (2015) và Lương Khánh Chi (2017) phân tích thông tin thực hiện về DT, CP và KQKD phục vụ cho việc ra quyết định tại các doanh nghiệp sản xuất thông qua phân tích biến động của các khoản mục CP sản xuất (CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CP sản xuất chung) và phân tích mối quan hệ DT, CP, lợi nhuận qua việc đánh giá điểm hòa vốn, thì tác giả Trần Tuấn Anh (2016) lại nghiên cứu phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận (phân tích C-V-P) để phục vụ cho việc định giá sản phẩm và giúp nhà quản trị ra các quyết định ngắn hạn. Nhìn chung, các nghiên cứu này đã nêu được các nội dung mà KTQT DT, CP và KQKD trong doanh nghiệp cần thực hiện để đảm bảo chức năng cung cấp thông tin kế toán như: Ghi nhận ban đầu; phân tích, xử lý thông tin và cung cấp thông tin cho nhà quản trị.

Kế thừa các nghiên cứu trên, tác giả Phạm Hoài Nam (2019) trong nghiên cứu của mình đã chỉ ra vai trò của KTQT DT, CP và KQKD trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho các chức năng quản trị doanh nghiệp, bao gồm chức năng lập kế hoạch, chức năng tổ chức thực hiện, chức năng kiểm soát và chức năng ra quyết định [31]. Thông qua việc khảo sát thực tế tại các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi ở miền Bắc Việt Nam, luận án đã nghiên cứu thực trạng quy trình xử lý, hệ thống hóa thông tin KTTC và thực trạng thông tin KTQT phục vụ cho các chức năng của quản trị doanh nghiệp.

Ngoài ra, tác giả đã nghiên cứu nhu cầu và sự đáp ứng nhu cầu thông tin của nhà quản trị tại các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi ở miền Bắc làm cơ sở để hoàn thiện công tác kế toán DT, CP và KQKD. Tác giả đã kiểm định các giả thuyết nghiên cứu về mức độ đáp ứng thông tin của hệ thống KTQT bao gồm hệ thống dự toán, hệ thống định mức, các báo cáo KTQT trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi ở miền Bắc thông qua việc sử dụng mô hình định lượng. Trên cơ sở đó, tác giả đưa ra một số khuyến nghị nhằm hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các doanh nghiệp này. Tuy nhiên, trong luận án, một số thông tin KTQT khác có ảnh hưởng tới các chức năng quản trị như việc nhận diện CP, phương pháp xác định CP chưa được tác giả đề cập đến.

### ***2.5. Các nghiên cứu về công tác kế toán trong lĩnh vực lâm nghiệp***

#### ***Các nghiên cứu về đặc điểm tổ chức quản lý của các doanh nghiệp lâm nghiệp***

Lâm nghiệp là ngành kinh tế kỹ thuật đặc thù, bao gồm các hoạt động SXKD gắn liền với tư liệu sản xuất là rừng cây. Tác giả Nguyễn Văn Đạt (2001) trong cuốn sách "*Quản trị doanh nghiệp lâm nghiệp*", NXB Giáo dục Việt Nam, đã chỉ rõ đặc điểm về hoạt động SXKD của các DNLN chủ yếu là xây dựng, quản lý, bảo vệ rừng, chế biến các loại lâm sản, thực hiện các dịch vụ trong lĩnh vực lâm nghiệp để đáp ứng nhu cầu về lâm sản cho nền kinh tế [22]. Theo lĩnh vực kinh doanh, các DNLN có thể chia thành các loại như: doanh nghiệp xây dựng rừng; doanh nghiệp khai thác lâm sản; doanh nghiệp chế biến lâm sản; doanh nghiệp cơ khí lâm nghiệp; doanh nghiệp dịch vụ lâm nghiệp; và DNLN tổng hợp. DNLN tổng hợp là các doanh nghiệp thực hiện đồng thời nhiều hoạt động SXKD, khép kín từ khâu trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng đến việc khai thác rừng, chế biến lâm sản. Với việc đa dạng hóa lĩnh vực kinh doanh, các DNLN tổng hợp ngày càng chủ động và chiếm ưu thế trong việc tổ chức sản xuất, từ đó giúp nâng cao hiệu quả hoạt động.

Tác giả Âu Văn Bảy (2017) trong nghiên cứu của mình đã chỉ rõ lịch sử hình thành và phát triển của các DNLN từ những năm đầu của cách mạng công nghiệp. Việc tổ chức hoạt động SXKD tại các DNLN luôn được đổi mới theo từng thời kỳ để



đáp ứng với sự thay đổi của nền kinh tế thị trường [3]. Tác giả nêu rõ hệ thống cơ sở SXKD lâm nghiệp tại Việt Nam được tổ chức theo một trong các mô hình sau:

Mô hình 1: Tổng công ty - Công ty thành viên: Theo mô hình này, việc tổ chức SXKD lâm nghiệp được thực hiện khép kín từ khâu xây dựng, bảo vệ rừng đến khai thác, chế biến và tiêu thụ sản phẩm. Các công ty thành viên có thể là công ty con, công ty liên doanh, liên kết với Tổng công ty.

Mô hình 2: Các DNLN độc lập, tiền thân là các lâm trường quốc doanh. Theo mô hình này, các DNLN thường là các doanh nghiệp Nhà nước hạch toán độc lập, trực thuộc UBND các tỉnh và chịu sự quản lý của Sở Nông nghiệp và PTNT về chuyên môn nghiệp vụ. Các doanh nghiệp này thường hoạt động dưới loại hình Công ty TNHH MTV 100% vốn Nhà nước.

Mô hình 3: Mô hình SXKD quy mô trang trại và hộ gia đình. Mô hình này hình thành từ khi Nhà nước ban hành chính sách khuyến khích các thành phần kinh tế trong xã hội tham gia vào công tác sản xuất lâm nghiệp. Theo đó, Nhà nước giao quyền sử dụng đất lâu dài cho các tổ chức và hộ gia đình tại địa phương để sử dụng vào mục đích lâm nghiệp, thực hiện các nhiệm vụ của Nhà nước trong lĩnh vực lâm nghiệp. Tuy nhiên, các đơn vị theo mô hình này thường không đăng ký hoạt động theo Luật doanh nghiệp mà hoạt động dưới hình thức hộ gia đình hoặc hợp tác xã.

Cụ thể hơn, tác giả Phạm Thị Huệ (2018) đã nghiên cứu, đánh giá mức độ ảnh hưởng của các nhân tố bao gồm tính phức tạp, tính chính thức, tính tập trung trong cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý đến hiệu quả hoạt động của các DNLN trên địa bàn các tỉnh phía Bắc Việt Nam [25]. Trên cơ sở phân tích thực trạng cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý và thực trạng hiệu quả hoạt động của các DNLN trên địa bàn nghiên cứu, tác giả đề xuất các giải pháp nhằm góp phần hoàn thiện cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý tại các doanh nghiệp này.

#### *Các công trình nghiên cứu về công tác kế toán trong lĩnh vực lâm nghiệp*

Herbohn, Kathleen F và cộng sự (2003) đã đưa ra những quan điểm quan trọng dựa trên khung lý thuyết, góp phần tích cực trong việc phát triển kế toán cho các hoạt động lâm nghiệp [64]. Các tác giả đã nghiên cứu về thực trạng công tác kế toán trong các hoạt động lâm nghiệp tại Australia, và chỉ ra trong khu vực tư nhân, các đơn vị sử dụng nhiều phương pháp và thủ tục định giá tài sản khác nhau để ghi nhận. Đồng thời nghiên cứu cũng phản ánh các thông tin môi trường phi tài chính của các đơn vị thuộc khu vực công trong hoạt động lâm nghiệp.

Nghiên cứu của nhóm tác giả Markku Penttinen and Olli Rantala (2008) đã phân tích lợi nhuận tính toán hàng năm của các DNLN bao gồm hai phần: (i) Lợi nhuận ròng thực hiện là chênh lệch giữa thu nhập và CP từ việc chặt hạ, khai thác

rừng và các khoản chênh lệch thu nhập và CP cần thiết để sản xuất ra chúng, (ii) thay đổi sản lượng gỗ, tức là sự thay đổi do tăng trưởng sản lượng và tăng giá trị từ gỗ [73]. Do đó, DT hàng năm của các DNLN có thể thay đổi đáng kể giữa các năm tài chính do hoạt động khai thác rừng. Tuy nhiên, sự thay đổi giá trị của rừng cây tăng lên do chu kỳ sinh trưởng, phát triển sẽ là một yếu tố chi phối lợi nhuận ròng, đặc biệt, nếu thu nhập từ bán gỗ nhỏ hoặc doanh nghiệp không có hoạt động khai thác trong năm.

Nhóm tác giả Tahir & cộng sự (2004) đã đưa ra nhận định rằng các doanh nghiệp trong lĩnh vực lâm nghiệp phải đối mặt với những thay đổi về quy mô và cơ cấu sản phẩm đa dạng. Vì vậy, việc xác định CP cho mỗi sản phẩm gặp nhiều khó khăn. Đồng thời, việc ứng dụng công nghệ cao trong cây trồng làm thay đổi cơ cấu CP, cụ thể làm tăng CP gián tiếp, giảm CP trực tiếp. Từ đó, vấn đề đặt ra là các doanh nghiệp cần lựa chọn tiêu thức phân bổ CP gián tiếp thích hợp để hạch toán CP một cách chính xác [85].

Nghiên cứu của nhóm tác giả Deaconu và cộng sự (2009) đã chỉ rõ thực trạng kế toán các khoản thu nhập từ các hoạt động lâm nghiệp bao gồm bán gỗ đứng, gỗ tròn trong các DNLN ở Romania. Các tác giả cũng đưa ra quan điểm hoạt động lâm nghiệp cũng là một bộ phận trong lĩnh vực nông nghiệp nên công tác kế toán hoạt động lâm nghiệp có thể được áp dụng theo Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) 41 - Nông nghiệp [48].

Tại Việt Nam, tác giả Nguyễn Quốc Thắng (2011) đã nghiên cứu việc tổ chức KTQT CP sản xuất, giá thành sản phẩm cho các doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng thuộc các tỉnh miền Bắc và miền Trung Việt Nam [36]. Tác giả cho rằng việc tổ chức KTQT theo hướng hiện đại kết hợp truyền thống có tác dụng nâng cao khả năng xử lý và cung cấp thông tin trong việc ra quyết định của nhà quản trị. Nghiên cứu đã góp phần thiết kế hệ thống báo cáo KTQT mới phù hợp với đặc điểm của các doanh nghiệp giống cây trồng.

Liên quan tới hệ thống báo cáo kế toán, tác giả Hoàng Vũ Hải (2019) đã phân ánh thực trạng báo cáo kế toán tại các công ty lâm nghiệp ở Việt Nam và chỉ ra các mặt hạn chế trong quá trình vận dụng chế độ kế toán tại các công ty lâm nghiệp [28]. Qua đó, tác giả đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện hệ thống BCTC, báo cáo KTQT theo các trung tâm trách nhiệm, các báo cáo định mức, báo cáo thực hiện, báo cáo dự toán gắn với điều kiện và đặc điểm SXKD đặc thù của các công ty lâm nghiệp.

*Các nghiên cứu về việc áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) 41 trong lĩnh vực nông nghiệp*

Trong những năm qua, trên thế giới có khá nhiều công trình nghiên cứu về các chuẩn mực kế toán quốc tế nói chung và Chuẩn mực kế toán quốc tế số 41 nói riêng.

Công ty PricewaterhouseCoopers (PWC) đã tiến hành nghiên cứu đầu tiên vào năm 2011 về tình hình áp dụng IAS 41 trong việc ghi nhận tài sản là rừng cây đứng [79]. Nghiên cứu được thực hiện trên 19 công ty, gồm 11 công ty ở châu Âu, 4 công ty ở Nam Phi và 4 công ty ở nước Úc. Theo kết quả nghiên cứu, phương pháp được sử dụng phổ biến tại 18/19 công ty là phương pháp chiết khấu dòng tiền (Discounted cash flow – DCF). Lý do chính được đưa ra khi các công ty sử dụng phương pháp này là vì thiếu thị trường hoạt động cho các khu rừng lớn, dẫn đến việc thiếu thông tin về giá thị trường đáng tin cậy cho chúng. Bên cạnh đó, 4/19 công ty có sử dụng giá trị thị trường (market value) cho các khu rừng trồng có thời gian luân canh tương đối ngắn (thường từ 5-20 năm) và 7/19 công ty sử dụng giá gốc (historical cost) để ghi nhận các khu rừng. Lý do có sự chênh lệch với tổng số 19 công ty là do một công ty có thể áp dụng nhiều phương pháp khác nhau khi thực hành IAS 41. Ví dụ đối với các khu rừng mới trồng được áp dụng phương pháp giá gốc để xác định giá trị, còn các khu rừng lâu năm thì có thể áp dụng giá trị thị trường hay chiết khấu dòng tiền.

Hana BOHUŠOVÁ và cộng sự (2012) đã nghiên cứu thực tế việc ứng dụng IAS 41 vào hệ thống kế toán tại bốn nước có nền kinh tế phát triển bao gồm Pháp, Anh, Mỹ, Úc; Đồng thời, xác định các đặc tính của sản phẩm nông nghiệp qua quá trình biến đổi sinh học [63]. Việc đánh giá TSSH theo mô hình GTHL đảm bảo rằng các tác động của biến đổi sinh học và thay đổi giá cả được ghi nhận đầy đủ trong các BCTC, giúp phản ánh đúng lợi ích kinh tế trong tương lai của TSSH.

Tại Romania, Liliana Feleagă và Niculae Feleagăand Vasile Răileanu (2012) đã nghiên cứu và đưa ra quan điểm các doanh nghiệp nông nghiệp tại nước này chưa thực sự quan tâm đến việc áp dụng IAS 41 do còn tồn tại một số rào cản như: (i) CP để ghi nhận TSSH theo GTHL có thể lớn hơn lợi ích đem lại, (ii) Đo lường, ghi nhận TSSH theo IAS 41 làm tăng tính biến động của lợi nhuận và (iii) Việc lựa chọn tỷ suất chiết khấu trong định giá TSSH thường mang tính chủ quan [66].

Adrienna Huffman (2014) đã khảo sát 182 công ty tầm cỡ quốc tế tại 33 quốc gia từng tiếp cận IAS 41 và chỉ ra giá trị ghi sổ của thông tin về thu nhập sẽ đảm bảo tính phù hợp hơn khi được đo lường kết hợp với việc sử dụng tài sản và điều này giúp cung cấp nhiều thông tin thích hợp cho nhà quản lý. Tác giả đưa ra quan điểm: “TSSH dùng để trao đổi được định giá theo GTHL và TSSH dùng để sử dụng được định giá theo mô hình giá gốc là phù hợp” [43]. Nghiên cứu của tác giả đưa ra cơ sở cho việc xây dựng khung lý thuyết về đo lường TSSH. Tuy nhiên nghiên cứu cũng cho rằng việc xác định GTHL lại nhiều quốc gia còn gặp khó khăn do thiếu thông tin.

Nitã Cornel & Petru Stefea (2014) đã nghiên cứu về tác động của IAS 41 đến các doanh nghiệp cây trồng thuộc Liên minh Châu Âu (EU) và đưa ra kết luận: mô hình GTHL là mô hình thích hợp nhất trong định giá TSSH [77]. Tuy nhiên, nghiên cứu cũng chỉ ra các vấn đề khi áp dụng IAS 41 tại khu vực này, đó là: (i) Các điều kiện khí hậu, thổ nhưỡng, yếu tố mùa vụ có ảnh hưởng đến việc xác định GTHL của TSSH; (ii) Thay đổi về GTHL tại thời điểm thu hoạch có thể dẫn đến sự thay đổi trong tổng giá trị tài sản; (iii) Có thể các doanh nghiệp sẽ áp dụng mô hình GTHL một cách chủ quan dựa trên lợi ích của đơn vị mà chưa có các bằng chứng chắc chắn, dẫn đến các thông tin tài chính kém tin cậy.

Tại Indonesia, nghiên cứu của nhóm tác giả Kurniawan, Mulawarman và Kamayanti (2014) cũng đưa ra quan điểm không ủng hộ IAS 41 [62]. Theo họ định giá rừng cây theo GTHL không được coi là đáng tin cậy vì mang tính chủ quan và không áp dụng cho thực tế địa phương của Indonesia, nơi mà các DNLN có hệ thống riêng của họ để ghi lại các TSSH. Do đó, không tạo ra được ra thông tin hữu ích cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp. Nghiên cứu của nhóm tác giả Niswah Baroroh, Heri Yanto, Indah Fajarrini, and Linda Agustina (2018) được thực hiện trên 12 DNLN có hoạt động trồng rừng và niêm yết trên Sở giao dịch chứng khoán Indonesia [78]. Kết quả của nghiên cứu cho thấy rằng các công ty trồng rừng ở Indonesia đã tuân thủ các Chuẩn mực kế toán Indonesia (PSAK) số 69 về nông nghiệp trong việc đo lường, ghi nhận và trình bày TSSH là cây rừng. Cụ thể 11/12 công ty ghi nhận ban đầu đối với rừng cây theo giá gốc bằng cách cộng dồn tất cả các CP từ khi trồng cho đến khi rừng được khai thác, chỉ có 1 công ty ghi nhận ban đầu TSSH dựa trên giá trị hợp lý, điều này tuân theo định hướng của IAS 41. Rừng cây được trình bày trong BCTC với phân loại là rừng cây cho sản phẩm hoặc rừng cây dở dang. Rừng cây cho sản phẩm được khấu hao theo phương pháp đường thẳng với tuổi thọ kinh tế trung bình là 20-25 năm. Như vậy phần lớn các DNLN ở Indonesia mới tuân thủ theo Chuẩn mực kế toán hiện hành của Indonesia (PSAK 69) về nông nghiệp mà chưa áp dụng IAS 41.

Tại Việt Nam, tác giả Hoàng Tùng và Nguyễn Thị Cẩm Vân (2013) đã đưa ra hướng vận dụng IAS 41 vào các doanh nghiệp trồng cây công nghiệp ở Việt Nam dựa trên quan điểm về một số vấn đề đặc thù của ngành trồng trọt bao gồm: tính giá vườn cây tại thời điểm lập BCTC, ghi nhận sản phẩm thu hoạch từ hoạt động nông nghiệp, lựa chọn phương pháp tính khấu hao và công bố thông tin đối với hoạt động sản xuất nông nghiệp [39].

Tác giả Hoàng Thụy Diệu Linh (2018) cho rằng cần có sự phân loại cây trồng thu hoạch một lần và nhiều lần và việc đánh giá cây trồng đang mang sản phẩm theo

mô hình giá gốc [29]. Tuy nhiên, tác giả cho rằng đây là sự trùng hợp ngẫu nhiên giữa Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) và IAS 41 trong việc sử dụng giá gốc để đánh giá TSSH là cây mang sản phẩm, chưa có bằng chứng đáng tin cậy khẳng định kế toán Việt Nam đã tiệm cận với IAS trong lĩnh vực nông nghiệp. Tác giả cũng đưa ra quan điểm việc áp dụng IAS 41 và các chuẩn mực có liên quan đến GTHL phụ thuộc rất nhiều vào việc tồn tại thị trường hoạt động làm căn cứ đáng tin cậy để xác định GTHL cho các đối tượng kế toán.

Tác giả Đoàn Văn Anh (2019) đã làm rõ những bất cập trong kế toán nông nghiệp của Việt Nam hiện nay và chỉ ra những vấn đề cần hoàn thiện [2]. Tác giả cho rằng những quy định hiện hành trong kế toán nông nghiệp ở Việt Nam còn sơ sài, đơn giản, và thiếu cơ sở cho những đo lường cần thiết. Cụ thể, việc áp dụng nguyên tắc giá gốc để ghi nhận ban đầu đối với TSSH và sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch cũng như sau ghi nhận ban đầu khi cây trồng, vật nuôi đã trải qua quá trình biến đổi sinh học là không phù hợp. Từ đó, tác giả đề xuất Bộ Tài chính cần nghiên cứu ban hành chuẩn mực kế toán trong lĩnh vực nông nghiệp, đảm bảo phù hợp và hội tụ với thông lệ quốc tế.

Tác giả Thái Thị Thái Nguyên (2019) đã nghiên cứu thực trạng kế toán CP sản xuất và tính giá thành tại 31 doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở miền Bắc Việt Nam [32]. Từ đó, tác giả đưa ra đề xuất cơ sở tính giá TSSH là vật nuôi và sản phẩm chăn nuôi gia súc thu hoạch cho sản phẩm nhiều kỳ khi trình bày BCTC dựa trên mô hình GTHL theo định hướng của IAS 41. Tác giả tập trung nghiên cứu theo phạm vi của IAS 41 là “*sản phẩm thu được từ TSSH cho sản phẩm nhiều kỳ*” hay chính là “*sản phẩm chăn nuôi tại thời điểm thu hoạch*”, không nghiên cứu “*TSSH là vật nuôi cho sản phẩm nhiều kỳ*” quy định trong IAS 16 và “*sản phẩm là kết quả của quá trình sau thu hoạch*” quy định trong IAS 02.

## **2.6. Xác định khoảng trống nghiên cứu và định hướng nghiên cứu**

Qua quá trình nghiên cứu tổng quan các công trình nghiên cứu trong nước và trên Thế giới có liên quan tới đề tài, tác giả đưa ra đánh giá chung về các kết quả nghiên cứu tiền nhiệm, xác định khoảng trống nghiên cứu và định hướng nghiên cứu của luận án như sau:

*Thứ nhất*, trong các công trình nghiên cứu, các tác giả đã hệ thống hóa những nội dung cơ bản về kế toán DT, CP và KQKD trên hai phương diện KTTC và KTQT, là cơ sở để đề xuất các giải pháp hoàn thiện cụ thể, phù hợp với đặc điểm ngành nghề kinh doanh của các doanh nghiệp thuộc phạm vi nghiên cứu. Đây là những kết quả nghiên cứu mà tác giả sẽ vận dụng, kế thừa và phát triển trong phạm vi nghiên cứu của luận án.

*Thứ hai*, các công trình nghiên cứu đã quan tâm tới kế toán DT, CP và KQKD gắn với thực tiễn hoạt động của các doanh nghiệp ở nhiều loại hình doanh nghiệp, với nhiều quy mô, địa bàn và lĩnh vực SXKD khác nhau. Tuy nhiên cho đến thời điểm hiện nay, chưa có công trình nghiên cứu hoàn chỉnh nào về kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN, một loại hình doanh nghiệp hoạt động trong lĩnh vực trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng. Do đó, DNLN có nhiều đặc thù về tổ chức quản lý, quy trình công nghệ sản xuất, đặc điểm sản phẩm cũng như chịu sự tác động của các điều kiện kinh tế, tự nhiên, xã hội của địa phương. Các doanh nghiệp này có thể là đơn vị thực hiện SXKD vì mục tiêu lợi nhuận hoặc đơn vị thực hiện nhiệm vụ sản xuất, cung ứng dịch vụ công ích do Nhà nước giao kế hoạch, đặt hàng để bảo vệ, phát triển các khu rừng đặc dụng, rừng phòng hộ. Đối tượng sản xuất chính của các DNLN là rừng cây, một loại TSSH chịu nhiều ảnh hưởng của quá trình biến đổi sinh học. Hiện nay, việc theo dõi, ghi nhận TSSH là rừng cây theo mô hình giá gốc hay theo mô hình GTHL đang có sự khác biệt giữa nhiều quốc gia trên Thế giới. Tại Việt Nam, chế độ kế toán hiện nay chưa có các chuẩn mực và thông tư hướng dẫn cụ thể về kế toán trong lĩnh vực nông nghiệp nói chung và lâm nghiệp nói riêng. Mặc dù các công trình nghiên cứu trong nước đã đề cập đến sự khác biệt giữa các quy định trong Chuẩn mực kế toán Việt Nam và Chuẩn mực kế toán quốc tế, định hướng áp dụng IAS 41 vào Việt Nam, tuy nhiên các nghiên cứu đều chủ yếu dành cho hoạt động nông nghiệp nói chung hoặc một số nghiên cứu điển hình trong ngành chăn nuôi gia súc hoặc vườn cây công nghiệp. Do vậy, theo tìm hiểu của tác giả, cho tới thời điểm hiện nay, chưa có nghiên cứu nào phân tích đầy đủ thực trạng kế toán DT, CP và KQKD cũng như khả năng áp dụng IAS 41 tại các DNLN ở Việt Nam. Đây là những “khoảng trống” về phạm vi nghiên cứu sẽ được luận án nghiên cứu làm rõ.

*Thứ ba*, các nghiên cứu tiền nhiệm chưa đề cập hoặc đã có đề cập nhưng còn nhiều điểm chưa được làm rõ về kế toán DT, CP và KQKD trong mối quan hệ tác động qua lại, cung cấp thông tin lẫn nhau giữa hệ thống KTTC và KTQT của các DNLN. Vì vậy, việc nghiên cứu trên phương diện KTTC tại các DNLN cần được tiếp cận cụ thể, gắn chặt hơn nữa với các vấn đề đặc thù của ngành lâm nghiệp như việc đo lường, ghi nhận TSSH và các sản phẩm lâm nghiệp; Hạch toán CP đầu tư trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng trong chu kỳ sản xuất dài; Hạch toán DT, CP từ quá trình trồng và khai thác rừng trong các mô hình trồng rừng giao khoán... Trên phương diện KTQT cần tập trung nghiên cứu vào việc nhận diện và phân loại CP gắn với DNLN; Xây dựng định mức và lập dự toán gắn với đặc thù sản phẩm, đặc điểm hoạt động sản xuất lâm nghiệp; Tăng cường phân tích và cung cấp thông tin hữu ích phục vụ cho quản trị doanh nghiệp; Xây dựng hệ thống báo cáo KTQT ngoài những biểu

mẫu theo hướng dẫn của chế độ KTTC gắn với đặc thù của ngành lâm nghiệp. Đây là những “khoảng trống” về nội dung nghiên cứu sẽ được luận án nghiên cứu, làm rõ, để từ đó là cơ sở đề xuất các giải pháp hoàn thiện phù hợp.

Từ các phát hiện “khoảng trống” qua nghiên cứu tổng quan, trên cơ sở kế thừa các nội dung về mặt lý luận của kế toán DT, CP và KQKD từ các nghiên cứu tiền nhiệm, tác giả lựa chọn đề tài nghiên cứu kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên cả hai phương diện KTTC và KTQT. Thông qua nghiên cứu thực trạng về kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam, tác giả đề xuất các giải pháp hoàn thiện và nêu rõ điều kiện thực hiện các giải pháp để sản phẩm khoa học sẽ mang tính ứng dụng cao.

### **3. Mục tiêu nghiên cứu của luận án**

*Mục tiêu tổng quát:* Mục tiêu tổng quát của luận án là nghiên cứu và đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên hai phương diện KTTC và KTQT.

*Mục tiêu cụ thể:* Để giải quyết được mục tiêu tổng quát, tác giả xác định các mục tiêu cụ thể của luận án như sau:

*Thứ nhất,* hệ thống hóa và làm sáng tỏ khung lý thuyết cơ bản về kế toán DT, CP và KQKD trong các doanh nghiệp trên hai phương diện KTTC và KTQT. Trên phương diện KTTC, luận án hệ thống hóa những vấn đề lý luận cơ bản về kế toán DT, CP và KQKD theo các nguyên tắc kế toán, các chuẩn mực kế toán quốc tế và chế độ, chuẩn mực kế toán Việt Nam. Trên phương diện KTQT, luận án phân tích cụ thể các nội dung KTQT trong doanh nghiệp như xây dựng hệ thống định mức, lập dự toán; thu thập, xử lý các thông tin thực hiện; và cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định.

*Thứ hai,* khảo sát, phân tích, đánh giá thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên hai phương diện KTTC và KTQT, làm rõ những kết quả đạt được cũng như những hạn chế và nguyên nhân của những hạn chế.

*Thứ ba,* đưa ra các đề xuất, kiến nghị nhằm hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam.

### **4. Các câu hỏi đặt ra trong quá trình nghiên cứu**

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, luận án cần phân tích các vấn đề liên quan đến kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam nhằm trả lời các câu hỏi nghiên cứu sau:

- Các vấn đề lý luận cơ bản về kế toán DT, CP và KQKD trong doanh nghiệp trên phương diện KTTC và KTQT như thế nào ?

- Thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam hiện nay

trên phương diện KTTC và KTQT như thế nào? Có những ưu điểm, hạn chế gì và nguyên nhân nào dẫn đến những hạn chế đó ?

- Cần phải có những giải pháp gì để hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD trên hai phương diện KTTC và KTQT tại các DNLN ở Việt Nam ?

## **5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án**

### **5.1. Đối tượng nghiên cứu của luận án**

Đối tượng nghiên cứu của đề tài luận án là các vấn đề lý luận và thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên phương diện KTTC và KTQT.

### **5.2. Phạm vi nghiên cứu của luận án**

- *Về nội dung nghiên cứu:* Luận án nghiên cứu kế toán DT, CP và KQKD trên hai phương diện KTTC và KTQT tại các DNLN ở Việt Nam. Để đảm bảo tính tập trung về đặc thù ngành lâm nghiệp, luận án chỉ nghiên cứu về kế toán DT, CP và KQKD trong hoạt động trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ và khai thác rừng, không nghiên cứu hoạt động chế biến gỗ hay các hoạt động SXKD khác tại DNLN. Nội dung về cung cấp thông tin trên BCTC chỉ nghiên cứu BCTC riêng của các DNLN, không nghiên cứu về BCTC hợp nhất.

- *Về không gian nghiên cứu:* Nghiên cứu kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam. Luận án không nghiên cứu tại các đơn vị không đăng ký hoạt động theo Luật doanh nghiệp mà hoạt động theo mô hình hộ gia đình, trang trại, hợp tác xã lâm nghiệp.

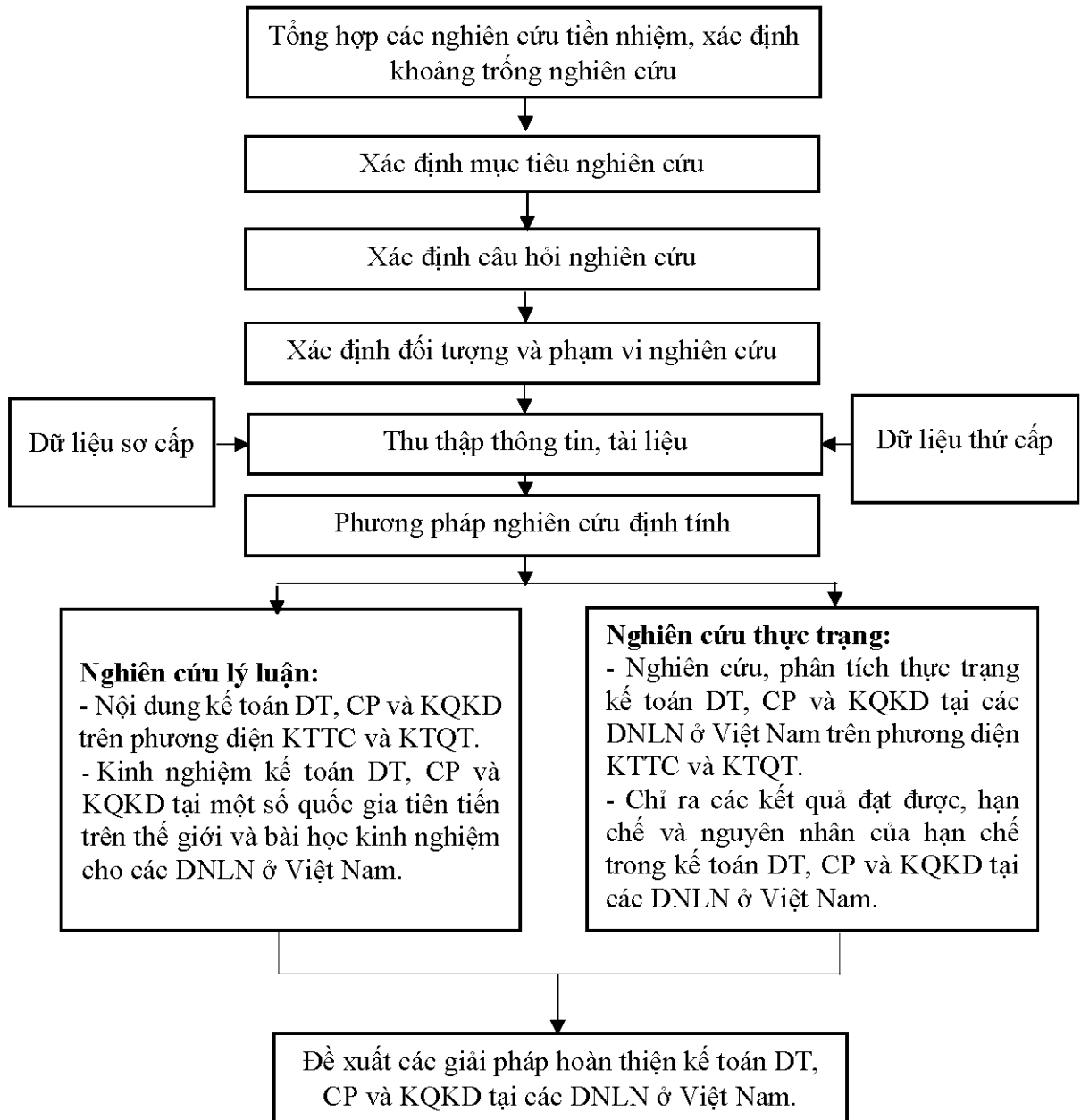
- *Về thời gian nghiên cứu:* Tác giả khảo sát thực tế và thu thập các dữ liệu về hệ thống chứng từ, sổ sách kế toán, hệ thống BCTC, báo cáo KTQT của các DNLN ở Việt Nam trong khoảng thời gian từ năm 2018 - 2020. Tác giả đưa ra các giải pháp phù hợp với định hướng phát triển của ngành lâm nghiệp tầm nhìn đến năm 2030.

## **6. Phương pháp nghiên cứu của luận án**

### **6.1. Phương pháp nghiên cứu**

Luận án sử dụng kết hợp những phương pháp nghiên cứu cơ bản của khoa học kinh tế như phương pháp so sánh, thống kê, phân tích, diễn giải, quy nạp, sơ đồ hóa... để nghiên cứu các vấn đề lý luận và thực tiễn; đồng thời sử dụng linh hoạt phương pháp nghiên cứu định tính để giải quyết các vấn đề theo đúng mục tiêu nghiên cứu đã đề ra. Quá trình nghiên cứu của luận án được khái quát qua sơ đồ sau:





**Sơ đồ 1: Quá trình nghiên cứu của luận án**

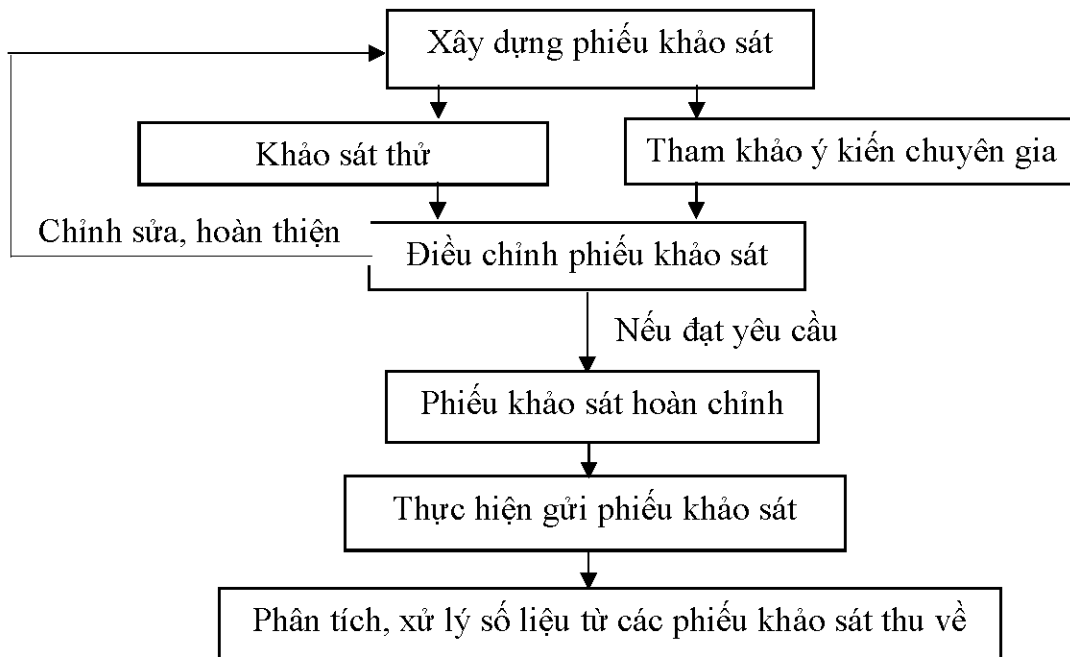
## 6.2. Phương pháp thu thập thông tin

### 6.2.1. Phương pháp thu thập dữ liệu sơ cấp

Dữ liệu sơ cấp của luận án bao gồm các thông tin, dữ liệu do tác giả thu thập, tổng hợp về thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam. Để thu thập được dữ liệu sơ cấp, tác giả áp dụng kết hợp nhiều phương pháp như phương pháp điều tra qua phiếu khảo sát, phỏng vấn sâu, quan sát...

#### *Phương pháp điều tra qua phiếu khảo sát*

Mục đích của việc gửi phiếu khảo sát nhằm thu thập thông tin về thực trạng kế toán, quan điểm, ý kiến, sự đánh giá của các đối tượng liên quan tới thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam. Quy trình thu thập dữ liệu sơ cấp qua phiếu khảo sát được tác giả thực hiện như sau:



### Sơ đồ 2: Quy trình thu thập dữ liệu sơ cấp qua phiếu khảo sát

Để lập phiếu khảo sát, tác giả căn cứ vào nội dung nghiên cứu nhằm xác định các thông tin cần thu thập. Phiếu khảo sát được xây dựng bao gồm các câu hỏi trắc nghiệm nhiều phương án lựa chọn nhằm mục đích thu thập thông tin đa dạng. Sau khi xây dựng phiếu khảo sát, tác giả tiến hành khảo sát thử để đánh giá tính khoa học, sự phù hợp và tính hiệu quả của các phiếu khảo sát. Đây là bước quan trọng vì nó quyết định tới tính đầy đủ, chính xác của các thông tin được khảo sát. Phiếu khảo sát thử được tiến hành điều tra trực diện với người trả lời nhằm phát hiện những hạn chế trong việc thiết kế câu hỏi, từ ngữ sử dụng, các phương án trả lời cũng như phát hiện những nội dung còn thiếu sót cần bổ sung hoặc nội dung trùng lặp cần lược bớt. Để thực hiện khảo sát thử, tác giả tiến hành khảo sát tại 5 DNLN điển hình với các đối tượng được hỏi là Ban giám đốc, kế toán trưởng và một số nhân viên kế toán. Bên cạnh đó, tác giả cũng tham khảo ý kiến một số chuyên gia trong lĩnh vực nhằm thu nhận những ý kiến đóng góp để hoàn thiện phiếu khảo sát. Sau quá trình khảo sát thử, tác giả tổng hợp lại các phiếu khảo sát và biên soạn lại một số nội dung chưa phù hợp để có được mẫu phiếu khảo sát hoàn chỉnh nhằm phục vụ cho công tác khảo sát chính thức.

Để tiến hành khảo sát chính thức, tác giả thực hiện các công việc sau:

- Xác định mẫu khảo sát

Theo Báo cáo của Bộ Nông nghiệp và PTNT, tính tới cuối năm 2019 trên cả nước có khoảng 115 DNLN phân bố khắp ba miền Bắc, Trung, Nam [8]. Trong đó các doanh nghiệp chưa hoàn thành việc sắp xếp, đổi mới cơ cấu tổ chức theo Nghị quyết 30-NQ/TW của Bộ Chính trị và Nghị định 118/2014/NĐ-CP của Chính phủ sẽ được tác giả loại trừ ra. Trên cơ sở phương pháp chọn mẫu phi ngẫu nhiên thuận

tiện, tức là dựa theo tính dễ tiếp cận của đối tượng được khảo sát, tác giả lựa chọn mẫu khảo sát gồm 65 doanh nghiệp, trong đó miền Bắc: 28 doanh nghiệp, miền Trung: 10 doanh nghiệp, miền Nam: 27 doanh nghiệp. Để phù hợp với phạm vi nghiên cứu của luận án, đây đều là các DNLN chuyên hoạt động trong lĩnh vực trồng và chăm sóc rừng, bao gồm các doanh nghiệp với các loại hình khác nhau (trong đó : 53 công ty TNHH trực thuộc UBND các tỉnh, 2 Tổng công ty và 10 đơn vị thành viên) (*Phụ lục 1A*).

- Xác định đối tượng và nội dung khảo sát

Để thu thập thông tin phục vụ cho việc nghiên cứu, tác giả tiến hành khảo sát hai nhóm đối tượng khác nhau là: (1) nhà quản trị cấp cao của doanh nghiệp (Ban giám đốc); (2) những người làm công tác kế toán tại các DNLN (Kế toán trưởng và nhân viên kế toán). Phiếu khảo sát gồm hai mẫu được gửi tương ứng với hai nhóm đối tượng trên.

Phiếu khảo sát gửi tới các nhà quản trị của các DNLN (*Phụ lục 1B*) với mục đích tìm hiểu thông tin liên quan đến loại hình doanh nghiệp, đặc điểm tổ chức hoạt động SXKD, cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý, và tìm hiểu sự đánh giá của nhà quản trị về mức độ đáp ứng của hệ thống KTQT đối với hoạt động quản trị nội bộ. Mỗi doanh nghiệp tác giả gửi 1 phiếu tới Giám đốc thông qua công cụ Google Drive hoặc tới trực tiếp một số doanh nghiệp ở gần để khảo sát trực tiếp. Với 65 DNLN thuộc mẫu nghiên cứu, tác giả đã gửi tổng cộng 65 phiếu khảo sát dành cho nhà quản trị doanh nghiệp. Kết quả số lượng phiếu thu về phù hợp với yêu cầu là 58 phiếu, đạt tỷ lệ 89,2%.

Phiếu câu hỏi khảo sát gửi tới những người trực tiếp làm công tác kế toán tại các DNLN (*Phụ lục 1C*) nhằm mục đích tìm hiểu thực trạng cơ cấu bộ máy kế toán tại doanh nghiệp, cũng như thực trạng kế toán DT, CP và KQKD trên hai phương diện KTTC và KTQT. Mỗi doanh nghiệp tác giả gửi 2 phiếu tới Kế toán trưởng và nhân viên kế toán tổng hợp thông qua công cụ Google Drive hoặc khảo sát trực tiếp. Với 130 phiếu khảo sát dành cho người làm công tác kế toán tại 65 DNLN, tác giả thu về 116 phiếu phù hợp với yêu cầu, đạt tỷ lệ 89,2%.

Nội dung chính của các phiếu khảo sát và kết quả khảo sát được trình bày tại bảng như sau:

**Bảng 1. Nội dung chính của phiếu khảo sát và kết quả khảo sát**

TT	Câu số	Nội dung	Mục đích	Phát ra (phiếu)	Thu về (phiếu)	Tỉ lệ (%)
<i>Phụ lục 1B: Phiếu khảo sát nhà quản trị cấp cao tại các DNLN ở Việt Nam</i>						
1	1 - 10	Thông tin chung về doanh nghiệp	Tìm hiểu các thông tin chung về doanh nghiệp	65	58	89,2
2	11 - 20	Những vấn đề về kế toán DT, CP và KQKD phục vụ chức năng quản trị nội bộ	Tìm hiểu mức độ đáp ứng của hệ thống KTQT đối với hoạt động quản trị nội bộ			
<i>Phụ lục 1C: Phiếu khảo sát người làm công tác kế toán tại các DNLN ở Việt Nam</i>						
1	1 - 12	Thông tin chung về bộ máy kế toán	Tìm hiểu các thông tin chung về bộ máy kế toán tại doanh nghiệp	130	116	89,2
2	13 - 44	Những vấn đề cụ thể về kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên phương diện KTTC	Tìm hiểu thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên phương diện KTTC			
3	45 - 64	Những vấn đề cụ thể về kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên phương diện KTQT	Tìm hiểu thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên phương diện KTQT			
		<b>Tổng cộng</b>		<b>195</b>	<b>174</b>	<b>89,2</b>

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

*Phương pháp phỏng vấn sâu*

Phương pháp phỏng vấn sâu được thực hiện thông qua việc phỏng vấn trực tiếp hoặc gọi điện thoại tới nhà quản trị (Ban Giám đốc) và kế toán trưởng nhằm tìm hiểu thêm những thông tin về kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam mà phương pháp điều tra qua phiếu khảo sát chưa đề cập cụ thể như việc tổ chức hoạt động SXKD lâm nghiệp; quy trình trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ và khai thác rừng; sự đánh giá về hiệu quả của hệ thống KTTC và KTQT trong doanh nghiệp. Đồng thời, tác giả phỏng vấn thêm một số chuyên gia trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán nhằm tìm hiểu quan điểm của họ về việc vận dụng Chuẩn mực IAS 41 tại các DNLN ở Việt Nam. Tổng số người được phỏng vấn là 25 người, bao gồm 05 nhà quản trị, 15 kế toán trưởng và 05 nhà khoa học. Nội dung phỏng vấn được xây dựng dựa trên các câu hỏi được tác giả chuẩn bị trước có liên quan đến nội dung nghiên cứu của luận án (*Phụ lục 1F*). Tuy nhiên, có những câu hỏi được bổ sung hoặc lược bớt theo tình huống cụ thể của cuộc phỏng vấn.

### *6.2.2. Phương pháp thu thập dữ liệu thứ cấp*

Các dữ liệu thứ cấp được tác giả thu thập từ các kênh thông tin có sẵn như: Số liệu thực trạng của Tổng cục thống kê liên quan đến các ngành lâm nghiệp, website của Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam và Tổng công ty Giấy Việt Nam, website của các DNLN, các trang tin của Tổng cục Lâm nghiệp, Bộ Nông nghiệp và PTNT; Các văn bản pháp luật, Nghị định, Thông tư hướng dẫn có liên quan tới công tác kế toán; Quy định, quy chế, Điều lệ tổ chức của các doanh nghiệp lâm nghiệp; Các loại sách, báo, tạp chí như Tạp chí Tài chính, Tạp chí Kế toán - kiểm toán, Tạp chí Kinh tế và phát triển...; Các nghiên cứu trên các trang web: [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com); [www.proquest.com](http://www.proquest.com); <http://lic.vnu.edu.vn/>, ...

Đồng thời, tác giả cũng tham khảo các nghiên cứu trong và ngoài nước (bài giảng, giáo trình, bài báo, luận án tiến sĩ, công trình khoa học...) đã được công bố trước đây về công tác kế toán DT, CP và KQKD để tổng hợp kinh nghiệm và rút ra bài học vận dụng vào công tác kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam. Ngoài ra, dữ liệu thứ cấp được sử dụng trong luận án còn bao gồm các chứng từ, sổ sách kế toán, BCTC, báo cáo KTQT liên quan tới kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam.

### *6.3. Phương pháp xử lý, phân tích dữ liệu*

Việc xử lý, tổng hợp và đánh giá kết quả khảo sát được thực hiện bằng phương pháp định tính bao gồm: phương pháp thống kê, quy nạp, diễn giải, so sánh, phân tích, mô hình hóa qua sơ đồ, bảng biểu... Ngoài ra, các phiếu khảo sát được tác giả tổng hợp kết quả trên phần mềm Excel của Microsoft Office, để từ đó tổng hợp, phân tích, đánh giá thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam.

## **7. Đóng góp của luận án**

### *Về mặt lý luận*

Luận án đã hệ thống hóa cơ sở lý luận về kế toán DT, CP và KQKD tại các doanh nghiệp trên hai phương diện KTTC và KTQT. Cụ thể trên phương diện KTTC, luận án đã khái quát bản chất, vai trò, nguyên tắc kế toán DT, CP và KQKD theo Chuẩn mực, chế độ kế toán Việt Nam hiện hành và các Chuẩn mực kế toán quốc tế có liên quan. Trên phương diện KTQT, luận án đã làm rõ các nội dung cơ bản trong kế toán DT, CP và KQKD như xây dựng hệ thống định mức, lập dự toán; thu thập, xử lý và cung cấp thông tin để phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Bên cạnh đó, luận án đã tổng hợp các chuẩn mực kế toán quốc tế về DT, CP liên quan tới lĩnh vực lâm nghiệp để làm cơ sở đề xuất các giải pháp hoàn thiện.

### *Về mặt thực tiễn*

Luận án đã nghiên cứu sự ảnh hưởng của đặc điểm tổ chức SXKD, cơ cấu tổ chức quản lý, tổ chức kế toán tới kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam. Thông qua kết quả điều tra, khảo sát, luận án đã phân tích, đánh giá thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên cả hai phương diện KTTC và KTQT. Đồng thời chỉ rõ các kết quả đã đạt được và những tồn tại, hạn chế trong kế toán DT, CP và KQKD tại các doanh nghiệp này.

Luận án xác định rõ phương hướng hoàn thiện và đề xuất một số giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam. Đồng thời chỉ rõ điều kiện để thực hiện các giải pháp.

### **8. Kết cấu của luận án**

Ngoài phần mở đầu, kết luận, danh mục tài liệu tham khảo và phụ lục, nội dung của luận án được kết cấu thành 3 chương:

*Chương 1:* Lý luận về kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp.

*Chương 2:* Thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam.

*Chương 3:* Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam.

## CHƯƠNG 1

### LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP

#### 1.1. Bản chất, phân loại doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp

##### 1.1.1. Bản chất và phân loại doanh thu

###### 1.1.1.1. Bản chất của doanh thu

DT là một đối tượng kế toán cơ bản, là chỉ tiêu kinh tế quan trọng để xác định KQKD trong doanh nghiệp. Việc xác định DT được tiếp cận chủ yếu trên cơ sở các hoạt động giao dịch, đồng thời được chi phối bởi quan điểm về quyền sở hữu tài sản. Vì vậy, việc xây dựng khuôn khổ lý thuyết nhằm làm rõ bản chất các khoản DT là cần thiết để phục vụ cho việc theo dõi, ghi nhận và quản lý DT. Tuy nhiên, các doanh nghiệp cần phân biệt hai khái niệm DT và thu nhập để đảm bảo việc quản lý và hạch toán DT, thu nhập một cách đầy đủ, chính xác. Hiện nay, có rất nhiều quan điểm và cách hiểu về DT, thu nhập.

Theo khuôn mẫu lý thuyết kế toán năm 1989 và sửa đổi năm 2010, Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) đưa ra quan điểm “*thu nhập (income) là sự tăng lên của lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức dòng vào (hay sự tăng lên) của tài sản hoặc giảm đi của nợ phải trả dẫn đến sự tăng lên của vốn chủ sở hữu*” [55]. IASB cho rằng, thu nhập bao gồm doanh thu (revenue) và thu nhập khác (gain). Đồng thời, theo Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) 15 “Doanh thu từ các hợp đồng với khách hàng” được ban hành bởi Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế vào tháng 05/2014 và có hiệu lực áp dụng cho các năm tài chính từ 01/01/2018 cũng nêu rõ “*thu nhập là sự tăng lên của lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức dòng vốn hoặc sự gia tăng tài sản hoặc giảm nợ phải trả dẫn đến tăng vốn chủ sở hữu, ngoài các khoản đóng góp của người tham gia góp vốn*”, và “*doanh thu là thu nhập phát sinh trong quá trình doanh nghiệp thực hiện các hoạt động thông thường*” [57].

Đồng quan điểm với IASB, Hội đồng chuẩn mực Kế toán tài chính Hoa Kỳ (FASB), trong tuyên bố về các khái niệm cơ bản năm 1985 đưa ra quan điểm “*Doanh thu là dòng vào hoặc sự gia tăng của tài sản hay là việc thanh toán nợ phải trả (hoặc phối hợp cả hai) xuất phát từ việc phân phối hay sản xuất hàng hóa, cung cấp dịch vụ hay các hoạt động khác cấu thành các hoạt động chủ yếu của doanh nghiệp*”. Còn “*thu nhập khác là sự gia tăng của vốn chủ sở hữu do các giao dịch phụ hoặc không thường xuyên của doanh nghiệp và các giao dịch và sự kiện khác không phải là doanh thu hoặc vốn đầu tư của chủ sở hữu*” [52].

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) 14 - Doanh thu và thu nhập khác, “Doanh thu là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thường của doanh nghiệp, góp phần làm gia tăng vốn chủ sở hữu” và “Thu nhập khác là khoản thu góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu từ hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu” [10].

Như vậy qua các quan điểm đã đề cập trên phương diện quốc tế và ở Việt Nam, tác giả nhận thấy bản chất của thu nhập trong doanh nghiệp là sự tăng thêm về lợi ích kinh tế của doanh nghiệp thông qua các hoạt động trong kỳ kế toán dẫn đến sự tăng lên của vốn chủ sở hữu mà không tính đến khoản vốn góp của các cổ đông hay chủ sở hữu. Trong đó, thu nhập bao gồm DT phát sinh từ các hoạt động SXKD thông thường, được phát sinh đều đặn và thường xuyên trong doanh nghiệp (như hoạt động bán hàng hóa, sản phẩm, cung cấp dịch vụ, đầu tư tài chính...); và thu nhập khác phát sinh từ các hoạt động bất thường ngoài các hoạt động tạo ra DT. Việc nhận thức đúng đắn về bản chất của DT và thu nhập sẽ giúp doanh nghiệp theo dõi, quản lý đầy đủ, chính xác các khoản thu nhập trong kỳ; đồng thời đảm bảo tính khách quan, trung thực của các chỉ tiêu này trên BCTC.

#### 1.1.1.2. Phân loại doanh thu

DT phát sinh từ nhiều nguồn, từ nhiều hoạt động khác nhau trong các doanh nghiệp. Vì vậy doanh nghiệp có thể có nhiều cách phân loại DT khác nhau nhằm phục vụ cho công tác kế toán và quản lý DT. Một số cách phân loại DT chủ yếu tại các doanh nghiệp được khái quát tại Bảng 1.1 như sau:

**Bảng 1.1: Phân loại doanh thu tại các doanh nghiệp**

Tiêu thức phân loại	Nguồn trích dẫn	Các loại doanh thu
Theo nội dung kinh tế	Đặng Thị Loan (2012), Phạm Hoài Nam (2019)	- DT từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ - DT hoạt động tài chính - Thu nhập khác
Theo loại ngành hàng	Trần Tuấn Anh (2016)	- DT bán hàng hóa - DT bán thành phẩm - DT cung cấp dịch vụ
Theo mối quan hệ với hệ thống tổ chức quản lý	Phạm Hoài Nam (2019), Vũ Thị Quỳnh Chi (2019)	- DT tiêu thụ nội bộ - DT bán ra ngoài
Theo khu vực địa lý	Trần Tuấn Anh (2016)	- DT nội địa - DT quốc tế (DT xuất khẩu)
Theo phương thức thanh toán	Lương Khánh Chi (2016)	- DT bán hàng thu tiền ngay - DT bán hàng chưa thu tiền
Theo mối quan hệ với điểm hòa vốn	Nguyễn Ngọc Quang (2012)	- DT hòa vốn - DT an toàn

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)



Như vậy, trên thực tế có rất nhiều cách phân loại DT khác nhau tùy vào đặc điểm kinh doanh của từng doanh nghiệp cũng như nhu cầu sử dụng thông tin kế toán của nhà quản trị. Phân loại DT theo nội dung kinh tế là cách thức phân loại phổ biến nhất để phục vụ cho công tác kế toán và lập BCTC theo quy định nên được phân lớn các doanh nghiệp lựa chọn. Phân loại DT theo ngành hàng giúp doanh nghiệp xác định được tỷ trọng DT của từng loại ngành hàng. Trên cơ sở đó, nhà quản trị có định hướng phát triển nhằm đưa ra các quyết định, chiến lược kinh doanh hiệu quả. Phân loại DT theo mối quan hệ với hệ thống tổ chức quản lý chỉ được áp dụng tại các doanh nghiệp có quan hệ công ty mẹ - công ty con nhằm phục vụ cho việc thực hiện các bút toán điều chỉnh để loại trừ các giao dịch nội bộ khi lập BCTC hợp nhất. Phân loại DT theo khu vực địa lý giúp nhà quản trị đánh giá mức độ sinh lời cũng như rủi ro trong kinh doanh của từng khu vực để lựa chọn phương án kinh doanh hợp lý. Phân loại DT theo phương thức thanh toán giúp cung cấp thông tin cho việc đánh giá khả năng thanh toán và tình hình tài chính của doanh nghiệp. Phân loại DT theo mối quan hệ với điểm hòa vốn nhằm xác định được mức sản lượng hòa vốn và mức sản lượng để doanh nghiệp đạt được lợi nhuận mong muốn. Đây là cách phân loại DT được sử dụng chủ yếu trên phương diện KTQT.

### ***1.1.2. Bản chất và phân loại chi phí***

#### ***1.1.2.1. Bản chất của chi phí***

Để thực hiện quá trình SXKD, mọi doanh nghiệp đều phải đầu tư, huy động, sử dụng các nguồn lực về tài nguyên, vật chất, lao động... Điều đó có nghĩa doanh nghiệp phải bỏ ra các khoản hao phí về lao động sống và lao động vật hóa để phục vụ cho hoạt động SXKD được diễn ra. Vì vậy khái niệm “chi phí” ra đời và trở thành một trong những yếu tố quan trọng trong hoạt động SXKD của mọi doanh nghiệp. Hiện nay, có rất nhiều quan điểm cũng như cách tiếp cận khác nhau về CP trên Thế giới cũng như ở Việt Nam.

Theo khuôn mẫu lý thuyết kế toán năm 1989 và sửa đổi năm 2010, Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) đưa ra quan điểm “*Chi phí là sự giảm đi của lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức dòng ra (hoặc sự suy giảm) của tài sản hoặc sự tăng lên của nợ phải trả dẫn đến sự giảm xuống của vốn chủ sở hữu mà không phải do phân phối cho chủ sở hữu*” [55]. Trong khi đó, Hội đồng chuẩn mực Kế toán tài chính Hoa Kỳ (FASB), đưa ra quan điểm “*Chi phí là sự suy giảm của tài sản hoặc sự phát sinh của nợ phải trả (hoặc kết hợp cả hai) từ cung cấp hàng hóa dịch vụ trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp*” [52].

Tại Việt Nam, theo chuẩn mực Kế toán Việt Nam số 01 (VAS 01 - Chuẩn mực chung): “*Chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán*

dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc làm phát sinh các khoản nợ phải trả dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu của doanh nghiệp, không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu” [10].

Như vậy, các quan điểm đều chỉ ra CP là sự giảm đi của lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức dòng ra (hay sự suy giảm) của tài sản hoặc sự tăng lên của nợ phải trả dẫn đến sự giảm xuống của vốn chủ sở hữu mà không phải do phân phối vốn cho chủ sở hữu. Các quan điểm về CP đều được gắn với luồng lợi ích kinh tế của doanh nghiệp, phù hợp với bản chất về DT, thu nhập đã được nêu ra để thể hiện thu nhập và CP là hai mặt đối lập của quá trình SXKD.

Từ đó, theo quan điểm của tác giả, bản chất của CP là toàn bộ các khoản hao phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra trong một kỳ kinh doanh để thực hiện quá trình sản xuất và tiêu thụ các sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ trên cơ sở những bằng chứng tin cậy và phù hợp với thu nhập. Bên cạnh đó, doanh nghiệp còn có thể phát sinh CP cho các hoạt động khác ngoài hoạt động SXKD thông thường (như thanh lý tài sản, các khoản tiền phạt...), còn được gọi là CP khác. Toàn bộ các CP trong doanh nghiệp đều phải được đo lường bằng tiền trong một khoảng thời gian xác định. Nhà quản trị doanh nghiệp cần nắm rõ các loại CP này để có biện pháp theo dõi, quản lý CP nhằm tiết kiệm CP, nâng cao hiệu quả kinh doanh.

#### 1.1.2.2. Phân loại chi phí

Để phục vụ cho việc quản lý CP và ra các quyết định kinh doanh hiệu quả, các doanh nghiệp cần nhận diện, phân loại CP theo nhiều tiêu thức khác nhau. Mỗi cách phân loại CP sẽ cung cấp thông tin cần thiết, phù hợp với từng mục đích nhất định. Tác giả khái quát việc phân loại CP trong các doanh nghiệp theo Bảng 1.2 như sau:

**Bảng 1.2: Phân loại chi phí tại các doanh nghiệp**

<b>Tiêu thức phân loại</b>	<b>Nguồn trích dẫn</b>	<b>Các loại chi phí</b>
Theo chức năng hoạt động	Nguyễn Quốc Thắng (2011), Phạm Hoài Nam (2019)	- CP sản xuất (CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CP sản xuất chung) - CP ngoài sản xuất (CP bán hàng, CP QLDN, CP tài chính, CP khác)
Theo nội dung kinh tế	Đặng Thị Loan (2012), Trần Tuấn Anh (2016)	- CP nguyên liệu, vật liệu - CP nhân công - CP khấu hao TSCĐ - CP dịch vụ mua ngoài - CP khác bằng tiền
Theo mối quan hệ của CP với kỳ xác định KQKD	Trương Thu Hằng (2014)	- CP sản phẩm - CP thời kỳ
Theo phương pháp tập hợp CP	Phạm Hoài Nam (2019)	- CP trực tiếp - CP gián tiếp

Theo mối quan hệ của CP với mức độ hoạt động	Nguyễn Thị Thanh Loan (2014), Đào Thúy Hà (2015)	- Biến phí - Định phí - CP hỗn hợp
Theo khả năng kiểm soát CP của nhà quản trị	Nguyễn Ngọc Quang (2012)	- CP kiểm soát được - CP không kiểm soát được
Theo việc lựa chọn phương án kinh doanh	Nguyễn Ngọc Quang (2012)	- CP cơ hội - CP chênh lệch - CP chìm

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

Các cách phân loại CP theo chức năng hoạt động, theo nội dung kinh tế và theo quan hệ của CP với kỳ xác định KQKD chủ yếu phục vụ cho công tác KTTC. Đây là cơ sở giúp doanh nghiệp xây dựng hệ thống TK và sổ kế toán, đáp ứng yêu cầu thông tin cho việc lập BCTC. Trong đó, cách phân loại CP theo nội dung kinh tế giúp doanh nghiệp xác định kết cấu, tỷ trọng từng yếu tố cấu thành nên CP, nhằm cung cấp thông tin lập Thuyết minh BCTC, đồng thời là cơ sở để doanh nghiệp lập dự toán CP. Phân loại CP theo phương pháp tập hợp CP giúp kế toán theo dõi, tập hợp CP nhằm phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm và xây dựng giá thành kế hoạch. Phân loại CP theo mối quan hệ của CP với kỳ xác định KQKD cho thấy sự chuyển dịch của CP vào KQKD trong doanh nghiệp. Điểm khác biệt cơ bản giữa CP sản phẩm và CP thời kỳ là CP thời kỳ phát sinh ở kỳ nào tính ngay vào kỳ đó, ảnh hưởng trực tiếp đến KQKD của kỳ mà chúng phát sinh. Còn CP sản phẩm thì ngược lại, chỉ tính ở kỳ mà sản phẩm được tiêu thụ. Do vậy, việc theo dõi và quản lý từng loại CP rất quan trọng vì nếu hạch toán sai sẽ có thể làm ảnh hưởng tới KQKD nhiều kỳ của doanh nghiệp. Các cách phân loại CP theo mối quan hệ của CP với mức độ hoạt động, theo khả năng kiểm soát CP của nhà quản trị và theo việc lựa chọn phương án kinh doanh được sử dụng chủ yếu nhằm phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp trong quá trình lập kế hoạch, kiểm soát và quản lý CP.

### **1.1.3. Bản chất và phân loại kết quả kinh doanh**

#### **1.1.3.1. Bản chất của kết quả kinh doanh**

Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) 01: “*Lợi nhuận là thước đo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến việc xác định lợi nhuận là doanh thu, thu nhập khác và chi phí*” [10]. Còn theo Framework, “*lợi nhuận là giá trị còn lại sau khi lấy thu nhập trừ đi các chi phí (bao gồm cả các khoản điều chỉnh để bảo toàn vốn)*” [55]. Như vậy, theo quan điểm của các tổ chức trong nước và quốc tế đều cho rằng, lợi nhuận là thước đo, là chỉ tiêu phản ánh KQKD của doanh nghiệp.

Chế độ kế toán Việt Nam hướng dẫn cụ thể việc xác định KQKD như sau: “*Kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp bao gồm: Kết quả hoạt động sản*

*xuất, kinh doanh, kết quả hoạt động tài chính và kết quả hoạt động khác. Kết quả hoạt động SXKD là số chênh lệch giữa DT thuần và trị giá vốn hàng bán. Kết quả hoạt động tài chính là số chênh lệch giữa thu nhập của hoạt động tài chính và CP hoạt động tài chính. Kết quả hoạt động khác là số chênh lệch giữa các khoản thu nhập khác và các khoản CP khác và CP thuế TNDN” [12].*

Như vậy, theo quan điểm của tác giả, KQKD là chỉ tiêu phản ánh kết quả cuối cùng của tất cả các hoạt động trong doanh nghiệp. Trong đó, kết quả từng loại hoạt động là phần chênh lệch giữa thu nhập và CP tương ứng mà doanh nghiệp phải bỏ ra. Nếu doanh nghiệp tổ chức quản lý hoạt động SXKD tốt tạo ra tổng thu nhập cao hơn tổng CP, KQKD lớn hơn 0, nghĩa là doanh nghiệp có lãi. Ngược lại, nếu doanh nghiệp tổ chức quản lý yếu kém hoặc gặp rủi ro trong quá trình hoạt động, tổng thu nhập thấp hơn tổng CP, KQKD nhỏ hơn 0, nghĩa là doanh nghiệp bị lỗ. Thông tin về KQKD sẽ giúp cho các nhà quản trị phân tích, đánh giá và đưa ra những biện pháp hữu hiệu nhằm giúp doanh nghiệp ngày càng phát triển.

#### *1.1.3.2. Phân loại kết quả kinh doanh*

KQKD của doanh nghiệp có thể được phân loại theo các cách khác nhau phụ thuộc vào yêu cầu thông tin phục vụ cho quản lý và thực trạng hoạt động kinh doanh tại doanh nghiệp. Một số cách phân loại KQKD chủ yếu trong doanh nghiệp được tác giả tổng hợp tại Bảng 1.3 như sau:

**Bảng 1.3: Phân loại kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp**

<b>Tiêu thức phân loại</b>	<b>Nguồn trích dẫn</b>	<b>Các loại KQKD</b>
Theo nội dung kinh tế	Phạm Hoài Nam (2019)	- Kết quả hoạt động SXKD - Kết quả hoạt động tài chính - Kết quả hoạt động khác
Theo mối quan hệ với BCTC	Lương Khánh Chi (2016)	- Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ - Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh - Lợi nhuận khác - Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế - Lợi nhuận sau thuế
Theo mục đích tính thuế	Hồ Xuân Tiến (2018)	- KQKD theo luật thuế - KQKD theo kế toán
Theo mối quan hệ với Báo cáo KTQT	Lương Khánh Chi (2016)	- Lợi nhuận gộp - Lợi nhuận thuần
Theo bộ phận	Trần Tuấn Anh (2016)	- KQKD toàn doanh nghiệp - KQKD bộ phận

*(Nguồn: Tác giả tổng hợp)*

Các cách phân loại theo nội dung kinh tế, theo mối quan hệ với BCTC và theo mục đích tính thuế chủ yếu giúp cung cấp thông tin cho việc lập BCTC. Phân loại KQKD theo mối quan hệ với Báo cáo KTQT được sử dụng để phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị khi xem xét các phương án kinh doanh khác nhau. Phân loại KQKD theo bộ phận giúp nhà quản trị đánh giá hiệu quả SXKD của từng bộ phận như từng ngành hàng, từng lĩnh vực kinh doanh, hoặc từng khu vực địa lý...

## **1.2. Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp**

### ***1.2.1. Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp trên phương diện kế toán tài chính***

#### ***1.2.1.1. Thu nhận thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh***

Công việc khởi đầu cho toàn bộ quy trình kế toán trong mọi doanh nghiệp là thu nhận thông tin. Tính đầy đủ, chính xác, kịp thời của việc thu nhận thông tin có ý nghĩa quyết định tới mức độ trung thực và hợp lý của các số liệu do bộ phận kế toán cung cấp. Để thu nhận thông tin kế toán có hiệu quả, cần thực hiện trên cơ sở xác định rõ ràng nguồn thu nhận thông tin và phương tiện thu nhận thông tin.

#### ***✓ Về nguồn thu nhận thông tin***

Nguồn thu nhận thông tin được xác định trên cơ sở địa điểm phát sinh nghiệp vụ kinh tế, bao gồm:

- Nguồn thu nhận thông tin bên trong doanh nghiệp: Do các nghiệp vụ kinh tế có thể phát sinh tại tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp như bộ phận kế toán, bộ phận kinh doanh, bộ phận sản xuất, bộ phận hành chính, bộ phận kho... Do vậy, nguồn thu nhận thông tin bên trong doanh nghiệp không hoàn toàn chỉ tại bộ phận kế toán, mà đôi khi bộ phận kế toán chỉ tiếp nhận thông tin từ các bộ phận khác chuyển tới để xử lý, hệ thống hóa thông tin.

- Nguồn thu nhận thông tin bên ngoài doanh nghiệp: Do doanh nghiệp sẽ có các giao dịch kinh tế với các bên liên quan như ngân hàng, nhà cung cấp, khách hàng... Do đó, nguồn thu nhận thông tin bên ngoài doanh nghiệp được xác định là các đối tượng này.

#### ***✓ Về phương tiện thu nhận thông tin***

Theo điều 3 Luật kế toán (2015) quy định rõ: “*Chứng từ kế toán là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và đã hoàn thành, làm căn cứ ghi sổ kế toán*” [18]. Như vậy, chứng từ kế toán là căn cứ pháp lý chứng minh tính hợp pháp của các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh, đồng thời là căn cứ quan trọng để ghi sổ kế toán. Tùy thuộc vào đặc điểm kinh doanh, đặc điểm tổ chức quản lý, tổ chức kế toán, số lượng nghiệp vụ kinh tế phát sinh và trình độ ứng dụng công nghệ thông tin, doanh nghiệp lựa chọn hệ thống các chứng từ kế toán, số lượng, loại

chứng từ cần thiết, phù hợp để cung cấp đầy đủ thông tin cho các đối tượng sử dụng.

Xét về hình thức, chứng từ kế toán trong doanh nghiệp có hai loại gồm: chứng từ giấy và chứng từ điện tử.

- Chứng từ giấy: được sử dụng khi doanh nghiệp lập chứng từ thủ công (kể cả có sự hỗ trợ của phần mềm kế toán). Nội dung thông tin thu nhận được ghi chép thủ công lên chứng từ giấy sau đó nhập vào hệ thống tùy theo đặc điểm của phần mềm kế toán cụ thể.

- Chứng từ điện tử: được sử dụng trong điều kiện doanh nghiệp có hệ thống phần mềm quản lý tổng thể. Các bộ phận trong doanh nghiệp cùng sử dụng một cơ sở dữ liệu chung, thống nhất. Chứng từ điện tử được lập dựa vào dữ liệu của các bộ phận tiếp nhận tài liệu nguồn, sau đó được mã hóa và chuyển vào hệ thống mạng nội bộ của doanh nghiệp. Chứng từ điện tử vẫn đảm bảo tính pháp lý như chứng từ giấy khi có đầy đủ thông tin và sự kiểm soát qua chữ ký điện tử.

Xét theo nội dung nghiệp vụ kinh tế, hệ thống chứng từ kế toán phản ánh DT, CP và KQKD trong doanh nghiệp bao gồm:

- Chứng từ phản ánh DT: Hóa đơn GTGT; Hóa đơn bán hàng; Hợp đồng kinh tế; Thông báo chia lợi nhuận, cổ tức; Hóa đơn thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Biên bản góp vốn liên doanh, liên kết...

- Chứng từ phản ánh CP: Hóa đơn GTGT, Phiếu chi, Giấy báo Nợ của ngân hàng, Biên bản kiểm nghiệm, Phiếu xuất kho; Bảng chấm công; Phiếu báo làm thêm giờ; Bảng thanh toán tiền lương, tiền thưởng; Hợp đồng giao khoán; Bảng tính và phân bổ BHXH, Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ, Biên lai thu tiền, Biên bản thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Biên bản xử phạt; Biên lai nộp tiền phạt;...

- Chứng từ phản ánh KQKD: chủ yếu là các chứng từ thực hiện các bút toán kết chuyển như Phiếu kế toán.

Hiện nay, chế độ kế toán cho phép các doanh nghiệp được chủ động xây dựng và thiết kế biểu mẫu chứng từ kế toán sao cho phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Tuy nhiên, chứng từ kế toán cần đáp ứng được các yêu cầu của Luật kế toán và đảm bảo tính minh bạch, dễ hiểu, dễ kiểm tra, đối chiếu. Sau khi thu thập đầy đủ chứng từ kế toán, các doanh nghiệp cần thực hiện việc tổng hợp, phân loại, xử lý chứng từ và tổ chức luân chuyển chứng từ theo đúng quy định, trình tự nhằm đảm bảo việc cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, tránh trùng lặp, chồng chéo giữa các bộ phận trong doanh nghiệp.

### *1.2.1.2. Xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

#### *a. Xử lý, hệ thống hóa thông tin doanh thu*

*\* Thời điểm ghi nhận doanh thu*

Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) 15 “Doanh thu từ các hợp đồng với khách hàng” đã đưa ra một mô hình ghi nhận DT cho tất cả các hợp đồng với khách hàng, thay thế mọi chuẩn mực hay các diễn giải chuẩn mực ban hành trước đó về điều kiện ghi nhận DT như IAS 18 về “Doanh thu”, IFRIC 13 về “Chương trình khách hàng trung thành”, IFRIC 15 về “Thỏa thuận về Xây dựng bất động sản”, IFRIC 18 về “Chuyển nhượng tài sản từ khách hàng” và SIC 31 về “DT giao dịch trao đổi hàng hóa liên quan đến dịch vụ quảng cáo”.

Theo đó, IFRS 15 quy định cụ thể doanh nghiệp được phép ghi nhận một khoản là DT khi *“doanh nghiệp đã hoàn thành một nghĩa vụ phải thực hiện qua việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết tới khách hàng. Một tài sản được chuyển giao khi khách hàng nắm được quyền kiểm soát tài sản đó”* [57]. Như vậy, để ghi nhận DT, doanh nghiệp phải thực hiện việc chuyển giao sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ (chuyển giao quyền kiểm soát) đến khách hàng. Quyền kiểm soát thể hiện ở khả năng được chủ động nắm giữ, sử dụng tài sản cũng như khả năng thu nhận được những lợi ích, tác dụng mà chúng đem lại. Bên cạnh đó, mỗi nghĩa vụ thực hiện có thể được hoàn thành tại một thời điểm, hoặc trong một khoảng thời gian. Đối với các nghĩa vụ sẽ được hoàn thành trong một khoảng thời gian, doanh nghiệp sẽ ghi nhận DT trong suốt thời kỳ đó, thông qua việc đánh giá mức độ hoàn thành nghĩa vụ này trong kỳ cho đến khi nghĩa vụ đó kết thúc.

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) số 14 “Doanh thu và thu nhập khác” [10], DT bán hàng được ghi nhận khi thoả mãn đồng thời cả 5 điều kiện sau:

- Doanh nghiệp đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua.
- Doanh nghiệp không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa.
- DT được xác định tương đối chắc chắn.
- Doanh nghiệp đã thu hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng.
- Xác định được CP liên quan đến giao dịch bán hàng.

Như vậy, thời điểm ghi nhận DT là khi doanh nghiệp đã không còn nắm giữ quyền sở hữu, quyền kiểm soát sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ mà phải chuyển giao phần lớn lợi ích và rủi ro cho khách hàng. Một khoản DT luôn phải được xác định một cách chắc chắn và gắn liền với lợi ích kinh tế mang lại cho doanh nghiệp thông qua giao dịch bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đó.

*\* Nguyên tắc xác định doanh thu*

Theo Chuẩn mực IFRS 15, *“Khi một nghĩa vụ được thực hiện hoàn thành, doanh nghiệp phải xác định DT tương ứng với phần giá trị của giao dịch được phân*

*bổ cho nghĩa vụ đó*” [57]. Trong đó, “*Giá trị giao dịch là giá trị của khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết cho khách hàng, không bao gồm các khoản thu hộ bên thứ ba*” [57]. Để xác định DT, IFRS 15 yêu cầu mỗi nghĩa vụ phải thực hiện theo hợp đồng phải là một nghĩa vụ có tính khác biệt, nghĩa là khách hàng có thể thu được lợi ích riêng biệt từ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ khi từng cam kết được thực hiện và mỗi cam kết trong hợp đồng phải được phân biệt rõ ràng với các cam kết khác. Khi đó, doanh nghiệp sẽ phân bổ giá trị giao dịch cho từng nghĩa vụ được thực hiện trong hợp đồng trên cơ sở giá bán riêng lẻ tương đối (không áp dụng cho các hợp đồng chỉ có duy nhất một nghĩa vụ phải thực hiện). Giá bán riêng lẻ là giá mà doanh nghiệp bán một sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã cam kết một cách tách biệt cho khách hàng. Bằng chứng tốt nhất của một giá bán riêng lẻ là giá có thể quan sát được của một tài sản tương tự trong các tình huống bán hàng tương tự. Tuy nhiên, nếu giá bán riêng lẻ không thể quan sát trực tiếp được, thì doanh nghiệp phải thực hiện xác định giá bán riêng lẻ ước tính. IFRS 15 giới thiệu một số phương pháp thích hợp để ước tính giá bán riêng lẻ bao gồm: (i) phương pháp đánh giá thị trường có điều chỉnh, (ii) phương pháp CP dự kiến cộng với lợi nhuận biên, (iii) phương pháp giá trị còn lại.

*\* Xử lý, hệ thống hóa doanh thu*

Sau khi đã xác định được thời điểm ghi nhận DT, kế toán tổ chức xử lý, ghi chép, tổng hợp các nghiệp vụ kinh tế phát sinh qua hệ thống TK và sổ kế toán liên quan. TK kế toán là công cụ mà kế toán sử dụng để theo dõi, ghi chép, hệ thống hóa một cách thường xuyên, liên tục các giao dịch, nghiệp vụ kinh tế phát sinh và sự hình thành, vận động của các đối tượng kế toán cụ thể nhằm cung cấp thông tin phục vụ cho việc lập báo cáo kế toán. Việc xây dựng hệ thống TK kế toán cho phù hợp với từng doanh nghiệp là điều kiện cần thiết để hệ thống hóa thông tin theo yêu cầu quản lý và phụ thuộc vào các chuẩn mực, chế độ kế toán quy định ở mỗi quốc gia. IAS/IFRS không quy định hệ thống TK kế toán hay sổ kế toán cụ thể mà hệ thống kế toán tại từng quốc gia sẽ có các quy định riêng.

Tại Việt Nam, để phản ánh các khoản DT từ việc bán hàng, cung cấp dịch vụ, các doanh nghiệp sử dụng TK “DT bán hàng và cung cấp dịch vụ”. TK này chỉ phản ánh DT được xác định là đã thực hiện trong kỳ, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa. Đồng thời, TK này còn được dùng để phản ánh hoặc kết chuyển số liệu các khoản giảm trừ DT như chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán, hàng bán bị trả lại. Đây là căn cứ quan trọng để xác định DT thuần, từ đó xác định lợi nhuận gộp, lợi nhuận thuần của doanh nghiệp. Việc phản ánh và hạch toán các khoản giảm trừ DT cho từng loại doanh nghiệp khác nhau được quy định cụ thể theo Thông tư hướng dẫn



ban hành kèm Chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam. Đối với các khoản DT từ hoạt động tài chính (như tiền lãi cho vay, lãi bán hàng trả chậm, trả góp, lãi do bán ngoại tệ, lãi đầu tư cổ phiếu, trái phiếu, thu nhập từ cho thuê tài sản,...), kế toán phản ánh vào TK “Doanh thu hoạt động tài chính”. Phương pháp kế toán DT bán hàng và cung cấp dịch vụ, DT hoạt động tài chính được tác giả khái quát tại *Phụ lục 1.1, 1.2*.

Ngoài ra, với các doanh nghiệp có phát sinh thu nhập từ các hoạt động khác ngoài hoạt động tạo ra DT (như thu nhập từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ; thu tiền phạt, tiền bồi thường do khách hàng vi phạm hợp đồng...) sẽ phản ánh trên TK “Thu nhập khác”. Cuối kỳ, số liệu trên các TK “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”, TK “Doanh thu hoạt động tài chính” và TK “Thu nhập khác” được kết chuyển sang TK “Xác định KQKD” để xác định lãi/lỗ của doanh nghiệp trong kỳ. Phương pháp kế toán Thu nhập khác được tác giả khái quát tại *Phụ lục 1.3*.

Bên cạnh đó, căn cứ vào các chứng từ có liên quan, doanh nghiệp mở sổ chi tiết bán hàng, sổ chi tiết và sổ tổng hợp TK “DT bán hàng và cung cấp dịch vụ”, TK “DT hoạt động tài chính” và TK “Thu nhập khác” để theo dõi, quản lý DT, thu nhập. Các doanh nghiệp được chủ động lựa chọn một trong các hệ thống sổ kế toán phù hợp với hình thức kế toán ban hành theo Chế độ kế toán hiện hành để theo dõi, ghi chép và hệ thống hóa thông tin. Đồng thời, các doanh nghiệp sẽ linh hoạt vận dụng các mẫu sổ theo hướng dẫn của Bộ Tài chính sao cho phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD và yêu cầu quản lý tại đơn vị.

#### *b. Xử lý, hệ thống hóa thông tin chi phí*

##### *\* Nguyên tắc ghi nhận chi phí*

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) 01, điều kiện ghi nhận CP được quy định như sau: “*Chi phí sản xuất, kinh doanh và chi phí khác được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này phải xác định được một cách đáng tin cậy. Các chi phí được ghi nhận trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải tuân thủ nguyên tắc thận trọng, nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí*” [10].

Ngoài ra, để ghi nhận, tổng hợp đầy đủ, chính xác, kịp thời các khoản mục CP phát sinh trong hoạt động SXKD của doanh nghiệp, kế toán cần tôn trọng các nguyên tắc kế toán cơ bản như nguyên tắc cơ sở dồn tích, nguyên tắc giá gốc, nguyên tắc nhất quán, nguyên tắc thận trọng... Việc ghi nhận các khoản CP được quy định cụ thể tại một số chuẩn mực kế toán quốc tế có liên quan như chuẩn mực kế toán về hàng tồn kho (IAS 02 - Inventories), chuẩn mực về nhà xưởng, máy móc, thiết bị (IAS 16 - Property, Plant and Equipment), chuẩn mực CP đi vay (IAS 23 - Borrowing Costs),

chuẩn mực về nông nghiệp (IAS 41 - Agricultural), chuẩn mực về đo lường GTHL (IFRS 13 - Fair Value Measurement)... Cụ thể:

IAS 02 quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán hàng tồn kho, gồm xác định giá trị và kế toán hàng tồn kho vào CP, ghi giảm giá hàng tồn kho cho phù hợp với giá trị thuần có thể thực hiện được và phương pháp tính giá trị hàng tồn kho làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập BCTC. Trong đó IAS 02 quy định đối tượng của hàng tồn kho bao gồm: Hàng hóa mua về để bán; Thành phẩm tồn kho hoặc sản phẩm dở dang; Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho phục vụ quá trình sản xuất; CP dịch vụ dở dang. Tuy nhiên IAS 02 không áp dụng đối với hàng tồn kho thuộc sản phẩm nông nghiệp. Những đối tượng này được quy định cụ thể trong IAS 41.

Theo phạm vi của IAS 41, đối tượng kế toán lĩnh vực nông nghiệp bao gồm TSSH và sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch, trong đó TSSH có thể là vật nuôi đang sống và cây trồng. IAS 41 cũng nêu rõ điều kiện để một tài sản được ghi nhận là TSSH bao gồm: “(i) Doanh nghiệp có thể kiểm soát tài sản do kết quả từ sự kiện trong quá khứ; (ii) TSSH có khả năng đem lại lợi ích kinh tế tương lai cho doanh nghiệp, và (iii) GTHL hoặc CP của tài sản có thể đo lường một cách đáng tin cậy” [54]. Như vậy, rừng trồng được coi là TSSH, với đặc thù tồn tại quá trình biến đổi sinh học bao gồm quá trình tăng trưởng hoặc suy thoái khiến tài sản bị biến đổi về chất lượng và số lượng.

Tuy nhiên, TSSH lại có thể chia hai nhóm là TSSH cho sản phẩm (bearer biological assets) và TSSH để tiêu thụ (consumable biological assets). Trong lĩnh vực trồng trọt chia thành hai nhóm là cây mang sản phẩm (bearer plants) và cây để tiêu thụ (consumable plants), trong đó cây rừng để lấy gỗ được coi là loại cây để tiêu thụ, còn các cây nhằm mục đích lấy sản phẩm ngoài gỗ được coi là cây cho sản phẩm. Điều kiện để xác định cây mang sản phẩm bao gồm: (i) Được sử dụng trong sản xuất hoặc cung cấp sản phẩm nông nghiệp; (ii) Dự kiến cho ra nhiều sản phẩm nhiều hơn một kỳ; và (iii) Ít có khả năng được bán dưới dạng sản phẩm nông nghiệp, trừ khi là bán thanh lý các phần bị cắt bỏ. Như vậy có thể thấy đặc điểm chính của cây cho sản phẩm đó là sau khi thu hoạch sản phẩm, cây trồng đó vẫn còn tồn tại và tiếp tục tạo ra sản phẩm để tiêu thụ trong các kỳ tiếp theo. Còn đặc điểm của cây để tiêu thụ là giá trị của cây được chuyển gần như toàn bộ vào giá thành sản phẩm để tiêu thụ trong một kỳ, chấm dứt vòng đời của cây trồng. Tuy nhiên, một số loài cây vừa có thể là cây để tiêu thụ, vừa có thể là cây cho sản phẩm (như cây cao su, cây thông...). Do đó, việc phân loại cây trồng là cây để tiêu thụ hay cây cho sản phẩm chủ yếu phụ thuộc vào mục đích sử dụng của chủ sở hữu.

Xét trên góc độ kế toán, việc ghi nhận hai loại cây này được quy định trên các chuẩn mực kế toán khác nhau. Các nhà khoa học cho rằng cây cho sản phẩm được coi như tài sản hình thành trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp, do đó kể từ lúc bắt đầu gieo trồng đến khi cây trưởng thành đạt độ tuổi khai thác, kế toán sẽ theo dõi CP tương tự như trong giai đoạn đầu tư xây dựng nhà xưởng. Do đó, cây cho sản phẩm thuộc phạm vi điều chỉnh của IAS 16. Theo đó, IAS 16 đưa ra các quy định đối với việc kế toán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, bao gồm cả cây lâu năm cho sản phẩm trong lĩnh vực lâm nghiệp. Các cây lâu năm cho sản phẩm được hạch toán tương tự như các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị tự xây dựng trước khi chúng ở trạng thái có thể hoạt động theo dự định của nhà quản lý. Hay được hiểu là các hoạt động cần thiết trong quá trình đầu tư trồng trọt ban đầu trước khi chúng có thể tạo ra sản phẩm. Vì thế, chúng sẽ được ghi nhận ban đầu theo giá gốc, sau đó được đo lường theo mô hình CP hoặc mô hình đánh giá lại và được khấu hao một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích.

Còn lại, đối với cây để tiêu thụ, các sản phẩm từ chúng và các sản phẩm từ cây cho sản phẩm sẽ thuộc phạm vi điều chỉnh của IAS 41. Theo đó, kế toán sẽ đánh giá và báo cáo các đối tượng này theo GTHL trừ CP bán nếu xét thấy cả ba điều kiện ghi nhận đã được đáp ứng, và phần chênh lệch giá trị giữa các lần báo cáo sẽ được ghi vào báo cáo lãi lỗ của doanh nghiệp. Đến khi thu hoạch, các sản phẩm này trở thành sản phẩm nông nghiệp, do đó kế toán sẽ đánh giá theo GTHL trừ CP bán tại thời điểm thu hoạch. Sau khi thu hoạch, các sản phẩm nông nghiệp này không còn thuộc phạm vi của IAS 41 nữa mà sẽ thuộc phạm vi của IAS 02 về hàng tồn kho.

Liên quan tới việc đánh giá và ghi nhận giá trị ban đầu của TSSH theo GTHL còn có Chuẩn mực IFRS 13 về “Đo lường GTHL”. IFRS 13 đưa ra định nghĩa: *“GTHL là giá có thể nhận được khi bán một tài sản, hoặc có thể được thanh toán để chuyển giao một khoản nợ phải trả trong một giao dịch bình thường giữa những người tham gia trên thị trường tại ngày định giá”* [56]. Đồng thời, IFRS 13 cũng đưa ra một hệ thống thang đo 3 cấp độ để xác định GTHL, bao gồm:

- Cấp độ 1: Các dữ liệu tham chiếu là giá niêm yết của các tài sản đồng nhất trong thị trường hoạt động mà tổ chức có thể thu thập tại ngày đo lường.

- Cấp độ 2: Các dữ liệu tham chiếu có thể thu thập cho tài sản một cách trực tiếp (theo giá thị trường) hay gián tiếp (xuất phát từ giá thị trường), khác với giá niêm yết ở cấp độ 1.

- Cấp độ 3: Khi dữ liệu tham chiếu trên thị trường hoạt động không có sẵn tại ngày đo lường, doanh nghiệp có thể phát triển các dữ liệu tham chiếu bằng cách sử dụng các thông tin đã có từ dữ liệu nội bộ của doanh nghiệp.

IAS 23 quy định CP đi vay liên quan trực tiếp đến việc mua sắm, xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang phải được vốn hóa vào giá trị của tài sản đó. Các CP đi vay khác được ghi nhận là CP trong kỳ. Tuy nhiên, với tài sản dở dang được đo lường theo GTHL (ví dụ TSSH trong phạm vi của chuẩn mực IAS 41), doanh nghiệp không bắt buộc phải vốn hóa CP đi vay.

*\* Xử lý, hệ thống hóa chi phí*

- Đối tượng tập hợp CP

Việc xác định đối tượng tập hợp CP là khâu đầu tiên và quan trọng trong kế toán ghi nhận CP. Bởi vì đó là cơ sở để xác định và tập hợp các khoản CP phát sinh. Xác định đối tượng tập hợp CP thực chất là việc xác định nơi phát sinh CP (bộ phận, đơn vị, doanh nghiệp...) và đối tượng phải chịu CP (sản phẩm, đơn đặt hàng, hay toàn doanh nghiệp...). Các CP phát sinh sau khi được tập hợp sẽ là cơ sở để tính giá thành sản phẩm, dịch vụ theo đối tượng đã xác định; đồng thời kết chuyển CP, xác định KQKD của doanh nghiệp.

Tại mỗi doanh nghiệp, do đặc thù từng loại CP khác nhau nên đối tượng tập hợp CP cũng khác nhau. Đối tượng tập hợp các CP sản xuất (CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CP sản xuất chung) và giá vốn hàng bán của các doanh nghiệp là từng loại sản phẩm, dịch vụ. Đối tượng tập hợp các CP ngoài sản xuất (như CP bán hàng, CP QLDN...) thường là toàn doanh nghiệp. Theo đó, kế toán sẽ tập hợp CP bán hàng và CP QLDN theo toàn doanh nghiệp để xác định KQKD, sau đó có thể phân bổ cho các đối tượng theo tiêu thức phù hợp nhằm xác định KQKD bộ phận.

- Phương pháp tập hợp CP

Phương pháp tập hợp CP là cách thức được sử dụng để tập hợp các CP trong phạm vi giới hạn của đối tượng chịu phí. Hiện nay, các doanh nghiệp thường sử dụng hai phương pháp phổ biến là phương pháp tập hợp trực tiếp và phương pháp phân bổ gián tiếp. *Phương pháp tập hợp trực tiếp* là phương pháp áp dụng đối với CP có liên quan trực tiếp đến từng đối tượng tập hợp CP riêng biệt. Kế toán phải tổ chức công tác ghi chép ban đầu theo từng đối tượng, từ đó tập hợp số liệu từ các chứng từ kế toán và phản ánh vào các TK chi tiết cho từng đối tượng đó. Theo phương pháp này, CP được tập hợp trực tiếp cho đối tượng chịu CP nên đảm bảo tính chính xác cao. *Phương pháp phân bổ gián tiếp* là phương pháp áp dụng đối với những CP có liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp CP khác nhau và không thể theo dõi riêng cho từng đối tượng cụ thể. Các khoản CP được tập hợp chung sau đó cuối kỳ sẽ được phân bổ cho từng đối tượng chịu CP theo tiêu thức phù hợp. Do đó, tính chính xác của CP bị ảnh hưởng nhiều bởi tính hợp lý, đúng đắn của việc lựa chọn tiêu thức phân bổ CP.

- Kế toán giá vốn hàng bán

Giá vốn hàng bán là trị giá vốn của sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã được tiêu thụ trong kỳ. Khi đó, giá vốn hàng bán được hiểu là toàn bộ CP phát sinh để tạo ra sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ hay giá trị thực tế ghi sổ. Bên cạnh đó, theo Chế độ kế toán Việt Nam, đối với CP NVL trực tiếp tiêu hao vượt mức bình thường, CP nhân công, CP sản xuất chung cố định không phân bổ vào giá trị sản phẩm nhập kho, kế toán phải tính vào giá vốn hàng bán (sau khi trừ đi các khoản bồi thường, nếu có) kể cả khi sản phẩm, hàng hóa chưa được xác định là tiêu thụ. Ngoài ra, nội dung giá vốn hàng bán còn bao gồm khoản trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho nếu doanh nghiệp đủ điều kiện và thực hiện trích lập. Mức trích lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được xác định trên cơ sở số lượng hàng tồn kho thực tế tại thời điểm lập BCTC nhân với mức chênh lệch giữa giá gốc hàng tồn kho theo sổ sách kế toán và giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho. Giá vốn hàng bán là một chỉ tiêu tài chính quan trọng để xác định lợi nhuận, đồng thời là căn cứ đánh giá về hiệu quả của quá trình sản xuất sản phẩm, dịch vụ trong doanh nghiệp.

Trên cơ sở xác định đầy đủ nội dung giá vốn hàng bán, kế toán tiến hành xử lý, hệ thống hóa các thông tin kế toán vào TK “Giá vốn hàng bán” và các sổ kế toán chi tiết, sổ kế toán tổng hợp phản ánh giá vốn hàng bán. Cuối kỳ TK này sẽ được kết chuyển sang TK “Xác định KQKD” để xác định KQKD trong kỳ. Phương pháp kế toán giá vốn hàng bán được tác giả khái quát tại *Phụ lục 1.4*.

- Kế toán CP bán hàng và CP QLDN

CP bán hàng là những CP cần thiết để đẩy mạnh quá trình bán hàng và đảm bảo việc tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đến khách hàng, bao gồm các CP tiếp thị, giới thiệu sản phẩm, CP quảng cáo, CP hoa hồng, CP bảo hành, CP vận chuyển, bảo quản, lưu kho...

CP QLDN là những CP thực tế phát sinh tại các bộ phận văn phòng liên quan đến khâu quản lý hành chính, điều hành doanh nghiệp, bao gồm các CP về tiền lương nhân viên bộ phận QLDN (tiền lương, tiền công, tiền thưởng, tiền làm thêm giờ, các khoản phụ cấp,...); các khoản trích theo lương của nhân viên QLDN; CP văn phòng phẩm, công cụ lao động, khấu hao TSCĐ dùng cho bộ phận văn phòng; tiền thuê đất, thuế môn bài; khoản trích lập dự phòng nợ phải thu khó đòi; CP dịch vụ mua ngoài (tiền điện, nước, điện thoại,...) phục vụ cho bộ phận văn phòng; CP bằng tiền khác (CP tiếp khách, hội nghị...).

Để hạch toán CP bán hàng và CP QLDN, các doanh nghiệp sử dụng TK “CP bán hàng” và TK “CP QLDN”. Cuối kỳ, các TK này được kết chuyển sang TK “Xác định KQKD” để xác định KQKD toàn doanh nghiệp. Phương pháp kế toán CP bán hàng và CP quản lý doanh nghiệp được tác giả khái quát tại *Phụ lục 1.5, 1.6*. Các

doanh nghiệp sẽ phản ánh CP bán hàng và CP QLDN thông qua hệ thống các sổ kế toán chi tiết và sổ kế toán tổng hợp tùy vào chế độ kế toán và hình thức sổ kế toán mà doanh nghiệp áp dụng. Các doanh nghiệp có thể mở sổ chi tiết để theo dõi CP bán hàng và CP QLDN theo từng yếu tố bao gồm: CP nhân viên; CP vật liệu, bao bì, dụng cụ, đồ dùng; CP khấu hao TSCĐ; CP dịch vụ mua ngoài; CP bằng tiền khác.

- Kế toán CP tài chính

CP tài chính bao gồm các khoản CP hoặc các khoản lỗ liên quan đến các hoạt động đầu tư tài chính, CP lãi vay, CP góp vốn liên doanh, liên kết, lỗ chuyển nhượng chứng khoán ngắn hạn, CP giao dịch bán chứng khoán; lỗ tỷ giá hối đoái; chiết khấu thanh toán cho khách hàng... Kế toán sử dụng TK “CP tài chính” để theo dõi, tổng hợp các khoản CP tài chính. Cuối kỳ, TK này sẽ được kết chuyển sang TK “Xác định KQKD” để xác định KQKD của doanh nghiệp trong kỳ. Phương pháp kế toán giá vốn hàng bán được tác giả khái quát tại *Phụ lục 1.7*. Từ các chứng từ gốc liên quan, kế toán phản ánh CP tài chính thông qua các sổ kế toán chi tiết và sổ kế toán tổng hợp TK “CP tài chính”.

- Kế toán CP khác

CP khác là những CP phát sinh ngoài hoạt động SXKD thông thường của doanh nghiệp, bao gồm: CP thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Chênh lệch lỗ do đánh giá lại vật tư, sản phẩm, hàng hóa, TSCĐ đưa đi góp vốn vào công ty con, công ty liên doanh, liên kết; tiền phạt phải trả do vi phạm hợp đồng kinh tế, phạt hành chính... Kế toán sử dụng TK “CP khác” để theo dõi, tổng hợp các khoản CP khác phát sinh trong kỳ. Cuối kỳ, TK này được kết chuyển sang TK “Xác định KQKD” để xác định KQKD toàn doanh nghiệp. Phương pháp kế toán CP khác được khái quát tại *Phụ lục 1.8*.

- Kế toán CP thuế thu nhập doanh nghiệp

Thuế TNDN là loại thuế trực thu đánh vào thu nhập chịu thuế của doanh nghiệp theo thuế suất được qui định và doanh nghiệp phải có trách nhiệm khai báo, nộp thuế đầy đủ, kịp thời cho Nhà nước. Giữa thu nhập chịu thuế và lợi nhuận kế toán có sự khác biệt do thu nhập chịu thuế được xác định dựa trên cơ sở DT và CP hợp lý theo qui định của luật thuế, còn lợi nhuận kế toán được xác định trên cơ sở DT và CP thực tế phát sinh phù hợp với các qui định của các chuẩn mực, chế độ kế toán mà doanh nghiệp đang áp dụng. Sự khác biệt này dẫn đến khoản chênh lệch tạm thời hoặc chênh lệch vĩnh viễn cần được xác định một cách rõ ràng để làm cơ sở ghi nhận, hạch toán CP thuế TNDN hiện hành hay CP thuế TNDN hoãn lại.

CP thuế TNDN hiện hành là số thuế TNDN phải nộp (hoặc thu hồi được) tính trên thu nhập chịu thuế và thuế suất thuế TNDN của năm hiện hành. Công thức xác định CP thuế TNDN hiện hành như sau:

$$\text{Chi phí thuế TNDN hiện hành} = \text{Thu nhập chịu thuế trong năm hiện hành} \times \text{Thuế suất thuế TNDN theo quy định hiện hành} \quad (1.1)$$

Thuế TNDN hiện hành là số thuế thu nhập chính thức mà doanh nghiệp phải nộp cho ngân sách Nhà nước. Doanh nghiệp phải dùng nguồn lực của mình để thực hiện nghĩa vụ nộp thuế, dẫn đến giảm lợi ích kinh tế của doanh nghiệp nên đủ tiêu chuẩn ghi nhận là một khoản nợ phải trả.

Thuế thu nhập hoãn lại là số thuế thu nhập được hoãn lại trong năm hiện hành và sẽ phải nộp hoặc được khấu trừ trong tương lai, phát sinh từ chênh lệch tạm thời trong việc ghi nhận giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản, nợ phải trả với cơ sở tính thuế của chúng. Theo IAS 12 về Thuế TNDN, "*Chênh lệch tạm thời là khoản chênh lệch giữa giá trị ghi sổ của tài sản hoặc nợ phải trả trong BCTC và cơ sở tính thuế của tài sản hoặc nợ phải trả đó. Chênh lệch tạm thời có thể là chênh lệch tạm thời chịu thuế, hoặc chênh lệch tạm thời được khấu trừ*" [55].

CP thuế TNDN hoãn lại là số thuế thu nhập mà doanh nghiệp sẽ phải nộp trong tương lai phát sinh từ việc ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong năm hay hoàn nhập tài sản thuế thu nhập hoãn lại đã được ghi nhận từ các năm trước. Khi đó, thuế TNDN hoãn lại được xem là nợ phải trả đối với các khoản thuế sẽ phải nộp hay tài sản đối với các khoản thuế sẽ được khấu trừ trong tương lai. Theo IAS 12, "*Tài sản thuế thu nhập doanh nghiệp hoãn lại là số thuế thu nhập doanh nghiệp có thể thu hồi được trong các kỳ tương lai liên quan đến: (i) Các khoản chênh lệch tạm thời được khấu trừ; (ii) Các khoản lỗ tính thuế chưa sử dụng; và (iii) Các khoản ưu đãi thuế chưa sử dụng*" [55]. Tài sản thuế TNDN hoãn lại được xác định theo công thức:

$$\text{Tài sản thuế TNDN hoãn lại} = \left( \begin{array}{l} \text{Chênh lệch tạm thời được} \\ \text{khấu trừ} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Giá trị được khấu trừ chuyển sang năm sau của các khoản lỗ tính thuế và ưu đãi thuế chưa sử dụng} \end{array} \right) \times \text{Thuế suất thuế TNDN hiện hành} \quad (1.2)$$

Việc hạch toán tài sản thuế TNDN hoãn lại được thực hiện theo nguyên tắc bù trừ giữa tài sản thuế TNDN hoãn lại phát sinh trong năm với tài sản thuế TNDN hoãn lại được hoàn nhập do đã ghi nhận từ các năm trước. Nếu tài sản thuế TNDN hoãn lại phát sinh trong năm lớn hơn tài sản thuế TNDN hoãn lại được hoàn nhập thì kế toán ghi nhận bổ sung phần chênh lệch nếu chắc chắn trong tương lai doanh nghiệp có đủ thu nhập chịu thuế để thu hồi tài sản thuế TNDN hoãn lại được ghi nhận trong năm hiện hành, đồng thời lợi ích thu được từ tài sản thuế TNDN sẽ làm tăng thu nhập từ thuế TNDN hoãn lại hay làm giảm CP thuế TNDN hoãn lại. Ngược lại, nếu tài sản thuế TNDN hoãn lại phát sinh trong năm nhỏ hơn tài sản thuế TNDN hoãn lại được

hoàn nhập thì kế toán ghi nhận phần chênh lệch đồng nghĩa với việc tăng CP thuế TNDN hoãn lại.

Thuế TNDN hoãn lại phải trả là số thuế TNDN sẽ phải nộp trong tương lai tính trên khoản chênh lệch tạm thời chịu thuế trong năm hiện hành. Chênh lệch tạm thời chịu thuế phát sinh khi giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc nợ phải trả có sự khác biệt với cơ sở tính thuế của chúng. Dẫn đến lợi nhuận kế toán trước thuế lớn hơn thu nhập chịu thuế trong kỳ, làm giảm số thuế TNDN phải nộp trong kỳ hiện tại, đồng thời phát sinh khoản thuế TNDN phải trả ở các kỳ trong tương lai. Từ đó, nghĩa vụ thuế TNDN phải nộp trong tương lai sẽ phát sinh một khoản CP về thuế TNDN hoãn lại. Thuế TNDN hoãn lại phải trả được xác định theo công thức:

$$\text{Thuế TNDN hoãn lại phải trả} = \frac{\text{Tổng chênh lệch tạm thời chịu thuế trong năm}}{\text{Thuế suất thuế TNDN theo quy định hiện hành}} \quad (1.3)$$

Phương pháp kế toán CP thuế TNDN hiện hành và CP thuế TNDN hoãn lại được tác giả khái quát tại *Phụ lục 1.9a, 1.9b*.

### c. Xử lý, hệ thống hóa kết quả kinh doanh

#### \* Xác định kết quả kinh doanh

KQKD tại các doanh nghiệp được đo lường và xác định theo nguyên tắc cơ sở dồn tích. Theo đó, KQKD là phần chênh lệch giữa tổng thu nhập mà doanh nghiệp được hưởng và tổng CP doanh nghiệp phải gánh chịu từ tất cả các hoạt động trong một kỳ kế toán như hoạt động kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động khác. Theo nội dung kinh tế, KQKD thể hiện qua các chỉ tiêu về lợi nhuận được xác định bằng các công thức sau:

$$\text{Lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN} = \text{Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh} + \text{Lợi nhuận khác} \quad (1.4)$$

Trong đó:

$$\text{Lợi nhuận thuần} = \text{DT thuần} - \text{Giá vốn hàng bán} + \text{DT hoạt động tài chính} - \text{CP tài chính} - \text{CP bán hàng và CP QLDN} \quad (1.5)$$

$$\text{Lợi nhuận khác} = \text{Thu nhập khác} - \text{Chi phí khác} \quad (1.6)$$

Từ đó, kế toán xác định KQKD cuối cùng của doanh nghiệp thông qua chỉ tiêu lợi nhuận sau thuế TNDN theo công thức:

$$\text{Lợi nhuận sau thuế TNDN} = \text{Lợi nhuận kế toán trước thuế TNDN} - \text{CP thuế TNDN hiện hành} - \text{CP thuế TNDN hoãn lại} \quad (1.7)$$



*\* Xử lý, hệ thống hóa kết quả kinh doanh*

Việc hạch toán đầy đủ, chính xác KQKD có vai trò quan trọng vì nó là chỉ tiêu kinh tế phản ánh hiệu quả hoạt động và tình hình tài chính của doanh nghiệp. Kế toán xác định KQKD được thực hiện cuối kỳ kế toán trên cơ sở kết chuyển các khoản DT, thu nhập khác và CP sang TK “Xác định KQKD”. Phương pháp kế toán xác định KQKD được tác giả khái quát tại *Phụ lục 1.10*. Ngoài ra, để theo dõi và quản lý KQKD, các doanh nghiệp có thể mở thêm các TK cấp II của TK “Xác định KQKD” và sổ chi tiết tương ứng cho từng loại mặt hàng, từng lĩnh vực hoạt động nhằm giúp nhà quản trị doanh nghiệp xác định được hiệu quả của từng hoạt động và đưa ra biện pháp quản lý, chiến lược kinh doanh phù hợp. Tùy vào hình thức kế toán mà doanh nghiệp lựa chọn, doanh nghiệp có thể dùng các sổ tổng hợp như Nhật ký chung, Nhật ký - Chứng từ, Nhật ký - Sổ cái, Chứng từ ghi sổ và Sổ cái TK “Xác định KQKD” để theo dõi, tổng hợp KQKD trong kỳ.

*1.2.1.3. Cung cấp thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

BCTC là sản phẩm cuối cùng của hệ thống KTTC, cung cấp toàn bộ thông tin về tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dòng tiền luân chuyển sau mỗi kỳ hoạt động của doanh nghiệp. Thông tin trên BCTC là thông tin quá khứ và được phản ánh một cách khái quát qua thước đo giá trị. Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) 21 - Trình bày BCTC: “*Mục đích của BCTC là cung cấp các thông tin về tình hình tài chính, tình hình kinh doanh và các luồng tiền của một doanh nghiệp, đáp ứng nhu cầu hữu ích cho số đông những người sử dụng trong việc đưa ra các quyết định kinh tế. Để đạt mục đích này BCTC phải cung cấp những thông tin của một doanh nghiệp về: tài sản; nợ phải trả; vốn chủ sở hữu; DT, thu nhập khác, CP, lãi và lỗ; và các luồng tiền*” [10]. Như vậy, BCTC là phương tiện để truyền tải, cung cấp thông tin kế toán đến các đối tượng sử dụng thông tin bao gồm những đối tượng bên trong lẫn bên ngoài doanh nghiệp (như các nhà quản lý, các cổ đông hiện tại, nhà đầu tư tiềm năng, đối tác liên doanh, tổ chức cung cấp tín dụng,...). Căn cứ vào các thông tin trên BCTC, họ đánh giá được thực trạng và dự đoán tình hình hoạt động SXKD, tình hình tài chính của doanh nghiệp trong tương lai, từ đó đưa ra được những quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư phù hợp. Đồng thời, BCTC là công cụ hữu ích giúp các cơ quan quản lý Nhà nước trong việc kiểm tra, giám sát tình hình hoạt động, tình hình thực hiện chính sách, chế độ về quản lý kinh tế, tài chính của doanh nghiệp.

Theo Luật kế toán (2015) quy định: “*BCTC là hệ thống thông tin kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán được trình bày theo biểu mẫu quy định tại chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán*” [18]. Do vậy, BCTC là hệ thống báo cáo được lập trên cơ sở tuân thủ những nguyên tắc có tính bắt buộc, mẫu biểu, thời hạn lập và gửi BCTC

được quy định rõ ràng. Việc lập BCTC được thực hiện trên cơ sở tổng hợp số liệu kế toán thông qua hệ thống sổ chi tiết và sổ tổng hợp của các TK liên quan nhằm phản ánh có hệ thống về tình hình tài sản, nguồn hình thành tài sản, kết quả hoạt động SXKD, tình hình lưu chuyển các dòng tiền và tình hình vận động, sử dụng vốn của doanh nghiệp trong một thời kỳ nhất định.

Các thông tin DT, CP và KQKD chủ yếu được trình bày trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp và được giải trình chi tiết trên Bản thuyết minh BCTC. Các thông tin về DT được trình bày trên BCTC phải chi tiết theo từng loại hoạt động bao gồm DT bán hàng và cung cấp dịch vụ, DT hoạt động tài chính và thu nhập khác. Các thông tin về CP phục vụ lập BCTC sẽ được phân loại theo chức năng hoạt động. Tuy nhiên doanh nghiệp cần cung cấp thông tin bổ sung về các yếu tố CP theo nội dung kinh tế trên Bản thuyết minh BCTC như CP nguyên liệu, vật liệu; CP tiền lương công nhân viên, CP khấu hao TSCĐ, CP dịch vụ mua ngoài...

Ngoài ra, các thông tin DT, CP còn được thể hiện qua Báo cáo lưu chuyển tiền tệ để đánh giá hiệu quả kinh doanh thông qua việc xem xét, đánh giá các luồng tiền trong doanh nghiệp. Luồng tiền phát sinh từ hoạt động kinh doanh là luồng tiền có liên quan đến hoạt động tạo ra DT chủ yếu, nó cung cấp thông tin cơ bản để đánh giá khả năng tạo ra tiền từ các hoạt động kinh doanh để thanh toán các khoản nợ, duy trì hoạt động, chi trả cổ tức và tiến hành hoạt động đầu tư mới mà không cần tới nguồn tài chính bên ngoài. Từ đó giúp cho người sử dụng thông tin dự đoán được luồng tiền từ hoạt động kinh doanh trong tương lai.

### ***1.2.2. Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp trên phương diện kế toán quản trị***

#### ***1.2.2.1. Xây dựng định mức, lập dự toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh***

##### ***a. Xây dựng định mức chi phí SXKD***

Xây dựng hệ thống định mức CP là một nội dung quan trọng của KTQT, là công cụ giúp doanh nghiệp quản lý, kiểm soát CP. Định mức CP SXKD là toàn bộ các CP SXKD ước tính tiêu hao để đảm bảo cho việc SXKD một đơn vị sản phẩm trong điều kiện nhất định. Định mức CP giúp doanh nghiệp định hướng các khoản chi thực tế tới CP mục tiêu hay CP dự kiến, từ đó là cơ sở giúp kiểm soát CP. Quá trình xây dựng định mức là một công việc có tính khoa học, đòi hỏi sự kết hợp giữa việc am hiểu kỹ thuật chuyên môn về ngành nghề, lĩnh vực hoạt động và khả năng phân tích, đánh giá. Khi xây dựng định mức CP phải dựa trên cơ sở các văn bản hướng dẫn kỹ thuật của Nhà nước (nếu có) kết hợp với số liệu thực tế trong quá khứ. Đồng thời cần xem xét tới điều kiện công nghệ, kỹ thuật, trình độ quản lý, nguồn lực lao động hiện tại của doanh nghiệp, giá cả thị trường của các yếu tố sản xuất đầu vào và những thay đổi dự kiến trong tương lai.

Hệ thống định mức CP SXKD thường bao gồm: định mức CP NVL trực tiếp, định mức CP nhân công trực tiếp, định mức CP sản xuất chung, định mức CP bán hàng và định mức CP QLDN. Mỗi loại CP khác nhau sẽ có cách thức xây dựng định mức CP khác nhau.

*- Định mức CP NVL trực tiếp*

Định mức CP NVL trực tiếp phản ánh sự tiêu hao của CP NVL trực tiếp để sản xuất ra một sản phẩm. Định mức CP NVL trực tiếp được tổng hợp từ định mức CP NVL trực tiếp của từng loại NVL sử dụng trong quá trình sản xuất. Trong đó, định mức CP từng loại NVL được xây dựng dựa vào hai yếu tố là định mức số lượng NVL trực tiếp và định mức đơn giá NVL trực tiếp, xác định theo công thức sau [38]:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức CP NVL} \\ \text{trực tiếp cho một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức lượng NVL} \\ \text{trực tiếp cho một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức đơn giá} \\ \text{một đơn vị NVL} \\ \text{trực tiếp} \end{array} \quad (1.8)$$

Định mức lượng NVL trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm phản ánh số lượng NVL trực tiếp tiêu hao cho một đơn vị sản phẩm, có cho phép những hao hụt bình thường. Thông thường, khi xác định lượng NVL trực tiếp tiêu hao cần phải căn cứ vào đặc tính, yêu cầu kỹ thuật của sản phẩm, lượng vật liệu cho nhu cầu sản xuất, mức hao hụt cho phép, khả năng thay thế NVL, trình độ tay nghề của công nhân, tình trạng máy móc, thiết bị sản xuất...

Định mức giá một đơn vị NVL trực tiếp phản ánh giá cuối cùng của một đơn vị NVL trực tiếp sau khi đã trừ đi mọi khoản giảm trừ (chiết khấu thương mại, giảm giá...). Công thức xác định định mức giá của một đơn vị NVL trực tiếp như sau [38]:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức giá} \\ \text{một đơn vị} \\ \text{NVL trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Giá mua một} \\ \text{đơn vị NVL} \\ \text{trực tiếp} \end{array} + \begin{array}{l} \text{CP mua} \\ \text{(CP vận chuyển,} \\ \text{lưu kho...)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Các khoản} \\ \text{giảm trừ} \\ \text{(nếu có)} \end{array} \quad (1.9)$$

*- Định mức CP nhân công trực tiếp*

Định mức CP nhân công trực tiếp được xác định dựa trên lượng thời gian lao động tiêu hao cần thiết để sản xuất ra một đơn vị sản phẩm và giá của một đơn vị thời gian lao động (thường tính cho một giờ công lao động). Định mức CP nhân công trực tiếp được xác định như sau [38]:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức CP nhân} \\ \text{công trực tiếp cho} \\ \text{một đơn vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức lượng} \\ \text{thời gian lao động cho} \\ \text{một đơn vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức đơn giá} \\ \text{một đơn vị} \\ \text{thời gian lao động} \end{array} \quad (1.10)$$

Định mức lượng thời gian lao động tiêu hao cho việc sản xuất một đơn vị sản phẩm là lượng thời gian cần thiết để công nhân hoàn thành sản xuất một đơn vị sản phẩm. Định mức lượng thời gian lao động tiêu hao được chi phí bởi mức độ lành

nghề, thành thạo, kinh nghiệm làm việc, tình trạng sức khỏe của công nhân sản xuất, cũng như thời gian, công suất làm việc của máy móc, thiết bị sản xuất...

Định mức đơn giá một đơn vị thời gian lao động là chi phí nhân công trực tiếp cho một đơn vị thời gian lao động, bao gồm: Tiền lương chính, tiền thưởng, tiền làm thêm giờ, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo lương,... của công nhân trực tiếp sản xuất tính trên một đơn vị thời gian lao động.

*- Định mức CP sản xuất chung*

CP sản xuất chung là một CP phức tạp do có liên quan tới nhiều đối tượng chịu phí. Do vậy, khi xây dựng định mức CP sản xuất chung, doanh nghiệp cần phải tách định mức CP sản xuất chung thành hai bộ phận: định mức biến phí sản xuất chung và định mức định phí sản xuất chung.

*Biến phí sản xuất chung* là các CP liên quan đến phục vụ, quản lý sản xuất ở phạm vi phân xưởng sản xuất và thường biến động tỷ lệ thuận với mức độ hoạt động như CP NVL gián tiếp, CP nhân công gián tiếp, CP nhiên liệu, năng lượng... Biến phí sản xuất chung có thể liên quan trực tiếp đến một loại sản phẩm hoặc liên quan gián tiếp đến nhiều loại sản phẩm.

Nếu biến phí sản xuất chung liên quan đến từng loại sản phẩm, chiếm tỷ trọng lớn trong CP sản xuất, thì xây dựng định mức về lượng, định mức về giá cho từng yếu tố biến phí sản xuất chung tương tự như xây dựng định mức CP NVL trực tiếp hay định mức CP nhân công trực tiếp.

Nếu biến phí sản xuất chung bao gồm nhiều loại, liên quan đến nhiều sản phẩm, chiếm tỷ trọng không lớn trong CP sản xuất, định mức biến phí sản xuất chung có thể được xác định theo một trong hai cách sau:

+ Cách 1: Trong trường hợp giữa CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp có mối quan hệ chặt chẽ với biến phí sản xuất chung thì định mức biến phí sản xuất chung cho một đơn vị sản phẩm sẽ được xác định bằng công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức biến phí} \\ \text{sản xuất chung một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{trực tiếp cho một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ biến phí} \\ \text{sản xuất chung so} \\ \text{với chi phí trực tiếp} \end{array} \quad (1.11)$$

+ Cách 2: Trường hợp nếu doanh nghiệp có các tiêu thức phân bổ CP sản xuất chung như: số giờ máy hoạt động, số giờ lao động của công nhân trực tiếp, số lượng sản phẩm sản xuất,... Căn cứ vào các tiêu thức phân bổ được lựa chọn thì định mức biến phí CP sản xuất chung được xác định bằng công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức biến phí} \\ \text{sản xuất chung cho} \\ \text{một đơn vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Đơn giá phân bổ biến phí} \\ \text{sản xuất chung cho một} \\ \text{đơn vị tiêu thức phân bổ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Số đơn vị tiêu thức} \\ \text{phân bổ cho một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \quad (1.12)$$

*Trong đó:*

$$\text{Đơn giá biến phí sản xuất chung} = \frac{\text{Tổng biến phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ CP sản xuất chung}} \quad (1.13)$$

*Định mức định phí sản xuất chung* bao gồm định mức về các CP liên quan đến phục vụ, tổ chức, quản lý ở phân xưởng sản xuất. Tuy nhiên chúng thường ít hoặc không biến động khi mức độ hoạt động thay đổi như CP thuê phân xưởng, CP khấu hao và sửa chữa máy móc thiết bị sản xuất, CP điện, nước tại phân xưởng,...

Định mức định phí sản xuất chung cũng được xây dựng căn cứ vào đơn giá định phí sản xuất chung và mức độ hoạt động bình quân một sản phẩm của tiêu thức phân bổ được lựa chọn nhưng việc xây dựng định mức được tách riêng do bản chất tác động của CP là khác nhau.

*- Định mức CP bán hàng và CP QLDN*

CP bán hàng và CP QLDN đều có thể là những CP hỗn hợp bao gồm cả định phí và biến phí nên cách xác định định mức tương tự CP sản xuất chung. Tuy nhiên, định mức của các CP này khác nhau phụ thuộc vào việc lựa chọn tiêu thức phân bổ khác nhau. Tiêu thức được sử dụng để phân bổ CP bán hàng và CP QLDN thường liên quan đến hoạt động tiêu thụ như số lượng sản phẩm tiêu thụ, DT bán hàng,...

Xây dựng định mức CP có vai trò rất quan trọng đối với doanh nghiệp. Trên cơ sở định mức đã xây dựng, nhà quản trị có thể tiến hành phân tích, so sánh số liệu giữa kết quả thực hiện với hệ thống định mức để phát hiện ra sự biến động bất thường, từ đó gán trách nhiệm sử dụng và quản lý CP cho bộ phận phát sinh CP. Điều này giúp doanh nghiệp tiết kiệm CP, nâng cao hiệu quả hoạt động SXKD.

*b. Xây dựng dự toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

Dự toán là kế hoạch chi tiết về việc huy động và sử dụng các nguồn lực tại doanh nghiệp trong một khoảng thời gian nhất định. Định mức CP và dự toán CP có mối quan hệ mật thiết với nhau. Định mức được xây dựng cho một đơn vị sản phẩm còn dự toán được xây dựng cho toàn bộ sản lượng sản phẩm (theo kế hoạch). Định mức là cơ sở để lập dự toán, đồng thời, dự toán là cơ sở để đánh giá, kiểm tra sự phù hợp, tính khoa học, tính thực tế của định mức, từ đó giúp nhà quản trị đưa ra những điều chỉnh kịp thời nhằm hoàn thiện hệ thống định mức. Do vậy, dự toán DT, CP sẽ có độ chính xác nếu hệ thống định mức CP được xác định một cách hợp lý, khoa học.

Ngoài ra, để dự toán DT, CP có tính khả thi cao, cần căn cứ vào điều kiện thực tiễn trong hoạt động SXKD cụ thể tại doanh nghiệp, các chính sách kinh tế vĩ mô của Nhà nước cũng như trình độ chuyên môn, kinh nghiệm phân tích các bản dự toán từ các kỳ trước. Việc xây dựng dự toán có thể đi từ tổng thể cho tới chi tiết hoặc ngược lại từ chi tiết cho tới tổng thể. Một dự toán tổng thể thường được cấu thành bởi các

dự toán chi tiết sau: (i) Dự toán tiêu thụ; (ii) Dự toán sản xuất; (iii) Dự toán giá vốn hàng bán; (iv) Dự toán CP bán hàng, CP QLDN; (v) Dự toán KQKD.

Dự toán tiêu thụ là loại dự toán được lập đầu tiên và định hướng cho toàn bộ quá trình lập dự toán trong doanh nghiệp. Dự toán sản xuất bao gồm các loại dự toán CP NVL trực tiếp, dự toán CP nhân công trực tiếp, dự toán CP sản xuất chung, được xác định dựa trên mức độ sản xuất trong kỳ và định mức của từng loại CP sản xuất. Dự toán sản xuất và dự toán tiêu thụ là căn cứ để doanh nghiệp xác định dự toán giá vốn hàng bán. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp có thể lập dự toán CP bán hàng, CP QLDN dựa trên định mức CP bán hàng, CP QLDN đã xây dựng nhằm tăng cường công tác quản lý, kiểm soát CP phát sinh. Đồng thời cũng là cơ sở để doanh nghiệp lập dự toán KQKD trong kỳ. Dự toán KQKD phản ánh lợi nhuận ước tính thu được trong năm kế hoạch, có tác dụng làm căn cứ để so sánh, phân tích, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch đã đề ra của doanh nghiệp.

Ngoài ra, để phục vụ cho việc ra quyết định lựa chọn giữa các phương án khác nhau, dự toán DT, CP và KQKD được lập tại một mức độ hoạt động nhất định (dự toán tĩnh) hoặc lập cho một loạt các mức độ hoạt động khác nhau (dự toán linh hoạt). Mức hoạt động thực tế và mức hoạt động dự toán thường khác nhau. Do đó, CP sản xuất thực tế và CP sản xuất theo dự toán tĩnh thường chênh lệch. Do vậy, dự toán tĩnh chỉ phục vụ cho công tác lập kế hoạch, không có tác dụng trong các hoạt động kiểm soát, quản lý. Dự toán linh hoạt giúp xác định được sự thay đổi của các định phí, biến phí ở các mức độ hoạt động khác nhau (thường được lập ở ba mức độ gồm: hoạt động bình thường, kém hiệu quả nhất và khả quan nhất). Đây là cơ sở giúp các nhà quản trị doanh nghiệp so sánh CP thực tế phát sinh với dự toán, từ đó nâng cao hiệu quả công tác quản lý và kiểm soát CP.

#### *1.2.2.2. Thu nhận, xử lý thông tin thực hiện về doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

##### *a. Thu nhận thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

Thông tin thực hiện (hay thông tin quá khứ) là thông tin về các sự kiện, nghiệp vụ kinh tế đã xảy ra, đã phát sinh trong quá khứ trong doanh nghiệp như tình hình sử dụng vật tư, nhân công, tài sản, công nợ phải thu, công nợ phải trả, CP, DT, lợi nhuận... hoặc những thông tin có được từ việc phân tích, tổng hợp, đánh giá dựa trên những dữ liệu có sẵn như năng lực hoạt động của máy móc thiết bị, trình độ tay nghề của người lao động, hiệu quả kinh doanh của các bộ phận phòng ban. Thông tin thực hiện do KTQT thu thập cho biết tình hình hoạt động SXKD thực tế của doanh nghiệp, từ đó giúp nhà quản trị có thể đánh giá được hiệu quả của việc thực hiện các quyết định, hiệu quả hoạt động của từng bộ phận, mức độ kiểm soát, và làm cơ sở để lập dự toán cũng như hoạch định các chính sách trong thời kỳ tiếp theo.

Ngoài ra, KTQT còn thu nhận thông tin tương lai (hay thông tin dự báo) thông qua chức năng dự báo của KTQT như định mức chi phí, dự toán về tình hình phát sinh chi phí, doanh thu; các chỉ tiêu kế hoạch SXKD... Thông tin tương lai có thể có những sai lệch nhất định so với thực tế, nhưng nó là cơ sở quan trọng để dự đoán được các kết quả có thể xảy ra trong tương lai, từ đó giúp nhà quản trị doanh nghiệp chủ động trong việc đánh giá, kiểm soát các nguồn lực và hoạt động của mình, là thông tin hữu ích phục vụ cho việc ra quyết định trong từng tình huống cụ thể.

KTQT thường sử dụng hệ thống chứng từ kế toán được xây dựng trên cơ sở hệ thống chứng từ của KTTC nhưng được bổ sung thêm các chỉ tiêu, các thông tin chi tiết hơn với mục đích ghi nhận thông tin một cách cụ thể nhằm cung cấp các thông tin hữu ích cho nhà quản trị. Khi xây dựng hệ thống chứng từ KTQT cần chú ý đến tính so sánh được giữa các chỉ tiêu để phục vụ mục đích sử dụng thông tin hơn là chỉ chú trọng vào tính pháp lý của hệ thống chứng từ trong KTTC.

Ngoài chứng từ kế toán, đối với KTQT, những thông tin kế toán còn thể hiện trên những tài liệu do các bộ phận khác trong doanh nghiệp cung cấp như những hệ thống định mức, dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, các bảng chỉ tiêu kế hoạch thực hiện, tiến độ thực hiện công việc... nhằm thực hiện chức năng lập kế hoạch và chức năng kiểm soát. Ngoài ra, KTQT còn thu thập những thông tin từ môi trường bên ngoài doanh nghiệp như từ các phía cơ quan Nhà nước, các tổ chức tín dụng, khách hàng, nhà cung cấp, lãi suất ngân hàng, số liệu thống kê ngành, thông tin về giá cả thị trường, chất lượng sản phẩm, đối thủ cạnh tranh... Đây đều là những thông tin, tài liệu quan trọng phục vụ cho công tác KTQT.

#### *b. Xử lý thông tin thực hiện doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

Để xử lý thông tin thực hiện DT, CP và KQKD, hệ thống KTQT cũng sử dụng các phương pháp tương tự như xử lý thông tin KTTC như: phương pháp tính giá, phương pháp TK kế toán, phương pháp ghi chép trên sổ sách kế toán. Tuy nhiên, xử lý thông tin trên phương diện KTQT cũng có sự khác biệt so với xử lý thông tin trên phương diện KTTC.

- Xử lý thông tin thực hiện bằng phương pháp tính giá: Trọng tâm của KTQT là phản ánh quá trình sử dụng CP trong doanh nghiệp, từ đó cung cấp thông tin giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định nhằm tiết kiệm CP, nâng cao hiệu quả SXKD. Vì vậy việc áp dụng phương pháp tính giá trong xác định CP có ý nghĩa quan trọng đối với các doanh nghiệp. Hiện nay, có nhiều phương pháp xác định CP dựa trên nhiều quan điểm khác nhau nhằm đáp ứng những mục tiêu quản trị nhất định. Thông tin của KTQT thường mang tính chất nội bộ, do đó việc xác định CP mang tính linh hoạt cao, không đòi hỏi phải tuân theo các nguyên tắc chung như trong KTTC mà gắn với

yêu cầu sử dụng thông tin theo yêu cầu của nhà quản trị doanh nghiệp.

Hiện nay, có nhiều phương pháp xác định CP dựa trên nhiều quan điểm khác nhau nhằm đáp ứng những mục tiêu quản trị nhất định. Tuy nhiên, để phù hợp với điều kiện các DNLN, tác giả trình bày một số phương pháp xác định CP điển hình như sau:

✓ *Phương pháp xác định CP sản xuất theo công việc*

Phương pháp xác định CP sản xuất theo công việc áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng và theo yêu cầu của từng khách hàng riêng biệt, quy trình công nghệ sản xuất khép kín, sản phẩm mang tính đơn chiếc, có giá trị lớn, có các đặc điểm riêng biệt về kỹ thuật, quy cách, phẩm chất.

Quy trình thực hiện phương pháp này bao gồm các bước:

*Bước 1:* Xác định đối tượng tập hợp CP sản xuất là theo từng công việc cụ thể (đơn đặt hàng hoặc sản phẩm).

*Bước 2:* Tập hợp CP sản xuất thực tế phát sinh cho công việc phải thực hiện, bao gồm: CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp và CP sản xuất chung.

Với khoản mục CP NVL trực tiếp và CP nhân công trực tiếp được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng chịu phí. Khoản mục CP sản xuất chung được tập hợp theo phạm vi phát sinh CP và cuối kỳ sẽ được phân bổ cho từng đối tượng chịu phí theo tiêu thức phân bổ phù hợp.

Tuy nhiên do CP sản xuất chung thường bao gồm nhiều nội dung phát sinh từ khi bắt đầu đến khi kết thúc quá trình sản xuất nên việc tập hợp CP sản xuất chung theo CP thực tế để tính giá thành sản phẩm thường có độ trễ. Điều này ảnh hưởng đến tính kịp thời của thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Do đó, CP sản xuất chung có thể được xác định theo CP ước tính dựa trên cơ sở CP dự toán và thực hiện phân bổ cho từng công việc cụ thể theo công thức:

$$\text{CP sản xuất chung phân bổ cho công việc } i = \frac{\text{Tổng CP sản xuất chung dự toán}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ CP sản xuất chung dự toán}} \times \frac{\text{Tiêu thức phân bổ CP sản xuất chung dự toán cho công việc } i}{\text{CP sản xuất chung dự toán}} \quad (1.14)$$

*Bước 3:* Cuối kỳ, xử lý mức chênh lệch giữa CP sản xuất chung thực tế phát sinh và CP sản xuất chung dự toán đã phân bổ cho từng công việc.

Nếu mức chênh lệch với số tiền nhỏ có thể điều chỉnh trực tiếp vào giá vốn hàng bán. Nếu mức chênh lệch với số tiền lớn thì được tính toán, phân bổ vào cả giá vốn hàng bán, giá trị sản phẩm dở dang, hoặc thành phẩm dựa trên cơ sở tỷ lệ kết cấu số dư của các TK này trước khi phân bổ.

✓ *Phương pháp CP trực tiếp và phương pháp CP toàn bộ*



Theo Hiệp hội KTQT công chứng Anh Quốc (CIMA), “*phương pháp chi phí trực tiếp (marginal costing) được định nghĩa là việc xác định các CP biến đổi vào CP sản xuất và sự tác động của cách xác định đó đến lợi nhuận của doanh nghiệp khi thay đổi sản lượng tiêu thụ*” [42]. Như vậy theo phương pháp này, CP sản xuất chỉ bao gồm các khoản biến phí sản xuất, đó là CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp và biến phí sản xuất chung. Phần định phí sản xuất chung không được tính vào giá thành sản xuất của sản phẩm mà được xem là một khoản CP thời kỳ để xác định KQKD trong kỳ của doanh nghiệp, tương tự như CP bán hàng và CP QLDN. Phương pháp này thường được các nhà quản trị sử dụng trong công tác ra quyết định bởi nó thể hiện mối quan hệ giữa lợi nhuận và sản lượng tiêu thụ của doanh nghiệp.

Ngược lại, phương pháp CP toàn bộ (Absorption costing) lại dựa trên cơ sở ghi nhận toàn bộ các CP phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm bao gồm CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp và CP sản xuất chung gồm cả biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung vào tổng CP sản xuất để tính giá thành sản phẩm. Phương pháp này giúp kiểm soát toàn bộ CP phát sinh trong quá trình sản xuất, phục vụ cho công tác lập BCTC để phát hành ra bên ngoài doanh nghiệp.

✓ *Phương pháp xác định CP sản xuất sản phẩm dựa trên hoạt động (Activity Based Costing - ABC)*

Mục đích của KTQT là cung cấp thông tin đầy đủ, chính xác, kịp thời để phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị. Trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, việc xác định CP theo các phương pháp truyền thống như trên đều dựa trên cơ sở phân bổ CP sản xuất chung, dẫn đến kết quả giá thành của các sản phẩm chỉ mang tính tương đối. Điều này có thể ảnh hưởng tới tính hữu ích của thông tin được cung cấp. Vì thế, một phương pháp xác định CP mới được thiết kế nhằm khắc phục những nhược điểm của hệ thống phương pháp xác định CP truyền thống, đó là phương pháp xác định CP dựa trên hoạt động (Activity Based Costing - ABC).

Khác với phương pháp truyền thống, phương pháp ABC tập hợp toàn bộ CP gián tiếp trong quá trình sản xuất được tập hợp trên các TK CP chung của KTTTC, sau đó phân bổ các CP theo hoạt động này vào từng sản phẩm, dịch vụ tạo ra hoạt động đó theo các tiêu thức phân bổ thích hợp như: số giờ máy hoạt động, số giờ công lao động trực tiếp... Tùy thuộc vào đặc điểm SXKD và quy trình công nghệ mà mỗi doanh nghiệp có các hoạt động tạo ra CP gián tiếp khác nhau. Do vậy, mỗi một hoạt động cần tập hợp CP riêng, sau đó chọn tiêu thức khoa học phân bổ CP vào các đối tượng tính giá thành. Khoản CP gián tiếp này được phân bổ vào giá thành sản xuất cùng với các CP trực tiếp như CP NVL trực tiếp và CP nhân công trực tiếp. CP bán

hàng, CP QLDN được coi như CP thời kỳ có thể không phân bổ cho sản phẩm hoặc có phân bổ cho sản phẩm. Nếu phân bổ ta sẽ có chỉ tiêu giá thành toàn bộ.

Như vậy, có thể thấy, phương pháp ABC có thể biến một CP gián tiếp thành một CP trực tiếp với một đối tượng tạo lập CP xác định. Việc lựa chọn các hoạt động và tiêu chuẩn phân bổ CP hợp lý giúp các nhà quản trị doanh nghiệp có được những báo cáo về giá thành sản phẩm, dịch vụ với độ tin cậy cao hơn so với phương pháp truyền thống. Tuy nhiên, phương pháp ABC đòi hỏi một hệ thống trang thiết bị theo dõi, thu thập dữ liệu CP hiện đại, cùng sự am hiểu kỹ thuật của đội ngũ nhân viên kế toán. Do đó, phương pháp ABC phức tạp và tốn kém hơn các phương pháp truyền thống. Vì vậy doanh nghiệp cần xem xét, cân đối giữa CP bỏ ra và lợi ích thu về để quyết định việc áp dụng phương pháp ABC một cách hiệu quả.

- Xử lý thông tin thực hiện bằng phương pháp TK kế toán: Để xử lý, hệ thống hóa thông tin thực hiện về DT, CP và KQKD phục vụ yêu cầu của nhà quản trị, KTQT cần sử dụng hệ thống các TK kế toán tổng hợp và chi tiết. Các doanh nghiệp có thể mở các TK chi tiết cấp II, III, IV... ở mức độ cần thiết nhằm phục vụ cho công tác quản trị theo yêu cầu và trình độ quản lý. Việc xây dựng TK kế toán chi tiết phải đảm bảo đơn giản, tiện lợi cho công tác kế toán.

- Xử lý thông tin thực hiện bằng phương pháp ghi chép trên sổ sách kế toán: Để xử lý thông tin, KTQT sử dụng hệ thống sổ kế toán được thiết kế theo yêu cầu quản lý nội bộ và phù hợp với trình độ trang bị công nghệ kỹ thuật tại doanh nghiệp. Đây chủ yếu là những sổ kế toán chi tiết nhằm theo dõi chi tiết, cụ thể thông tin thực hiện theo từng đối tượng quản lý, từng bộ phận. Doanh nghiệp tự chủ động thiết kế mẫu sổ KTQT với số lượng các chỉ tiêu được sắp xếp theo trình tự hợp lý, khoa học đảm bảo cung cấp các thông tin hữu ích cho nhà quản trị và thuận tiện trong việc lập báo cáo KTQT.

Ngoài các phương pháp trên, để xử lý thông tin, KTQT còn sử dụng một phương pháp mang tính chất đặc thù, riêng có trong KTQT là phương pháp kiểm soát thông qua trung tâm trách nhiệm. Mỗi tổ chức sẽ được cấu thành bởi nhiều bộ phận, phòng ban với chức năng, nhiệm vụ khác nhau. Để mỗi bộ phận tăng cường trách nhiệm nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động, nhà quản lý cần tổ chức phân quyền cho từng bộ phận. Việc này dẫn đến hình thành các trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp. Theo Thông tư 53/2006/TT-BTC về việc hướng dẫn áp dụng KTQT trong doanh nghiệp, “*trung tâm trách nhiệm là một bộ phận (phân xưởng, dây chuyền sản xuất; một phòng, ban; một công ty hoặc toàn bộ công ty) trong một tổ chức mà người quản lý của bộ phận đó có quyền điều hành và có trách nhiệm đối với số chi phí, thu nhập phát sinh hoặc số vốn đầu tư sử dụng vào hoạt động kinh doanh*” [11].

Tuy nhiên, sự hình thành các trung tâm trách nhiệm trong các một doanh nghiệp có mối quan hệ mật thiết với sự phân cấp quản lý. Sự phân cấp quản lý dẫn đến sự độc lập tương đối giữa các bộ phận, khi đó có thể xảy ra tình trạng các bộ phận chỉ quan tâm tới mục tiêu, lợi ích của bộ phận mình mà coi nhẹ các bộ phận khác. Vì vậy, các nhà quản lý cần có cái nhìn toàn diện hướng tới mục tiêu, chiến lược chung của toàn doanh nghiệp. Khi tiến hành phân cấp quản lý, doanh nghiệp không nên chia quá nhiều cấp độ vì có thể dẫn đến bộ máy quản lý chồng chéo, chồng chéo chức năng, nhiệm vụ làm giảm hiệu lực quản lý và hiệu quả hoạt động.

Dựa trên cơ sở phân cấp quản lý, mỗi doanh nghiệp có thể hình thành bốn trung tâm trách nhiệm bao gồm: trung tâm CP, trung tâm DT, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư.

- Trung tâm CP: chịu trách nhiệm toàn bộ về CP sản xuất phát sinh được phân chia cụ thể thành các cấp trong doanh nghiệp. Nhà quản lý trung tâm CP được tự chủ động trong việc kiểm soát các khoản CP phát sinh, đồng thời tự chịu trách nhiệm về tình hình SXKD của bộ phận.

- Trung tâm DT: gắn với trách nhiệm của nhà quản lý về DT đạt được trong phạm vi quản lý. Mục tiêu của trung tâm DT là tối đa hóa DT trên thị trường, đồng thời chịu trách nhiệm về sản lượng tiêu thụ và giá bán tương ứng. Trung tâm DT bao gồm những bộ phận được phân cấp quản lý về tình hình hoạt động tạo ra DT như phòng kinh doanh, bộ phận bán hàng...

- Trung tâm lợi nhuận: chịu trách nhiệm tự chủ và tự kiểm soát các khoản DT, CP phát sinh, đồng thời chịu trách nhiệm về khả năng sinh lời cho toàn bộ doanh nghiệp với mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận trong kinh doanh.

- Trung tâm đầu tư: chịu trách nhiệm không chỉ về DT, CP mà còn chịu trách nhiệm về vốn đầu tư, đưa ra các quyết định đầu tư, các quyết định kinh doanh trong ngắn hạn và dài hạn của doanh nghiệp.

Như vậy, mỗi trung tâm trách nhiệm sẽ được quy định những nhiệm vụ và quyền hạn nhất định gắn với những chỉ tiêu đánh giá cụ thể nhằm đánh giá mức độ hoàn thành nhiệm vụ của các trung tâm trách nhiệm.

### *1.2.2.3. Cung cấp thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

Thông tin kế toán về DT, CP và KQKD sau khi được thu nhận, xử lý thông qua hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ sách kế toán sẽ được phân tích nhằm cung cấp thông tin cần thiết cho nhà quản trị thông qua các báo cáo KTQT.

#### *a. Phân tích thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh phục vụ cho quản trị doanh nghiệp*

Để phân tích thông tin thực hiện, các doanh nghiệp có thể thực hiện kết hợp

phương pháp so sánh và phương pháp loại trừ. Trong đó, phương pháp so sánh là việc so sánh giữa thông tin thực hiện DT, CP và KQKD với số liệu dự toán hoặc kế hoạch đã lập nhằm xác định thông tin về mức biến động. Phương pháp loại trừ được các doanh nghiệp sử dụng để xem xét mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố và nguyên nhân tác động đến sự biến động. Để xem xét sự biến động giữa DT, CP thực tế phát sinh và DT, CP dự toán, các doanh nghiệp thường áp dụng thông qua chỉ tiêu biến động tổng cộng. Tuy nhiên, biến động tổng cộng không cung cấp thông tin hữu ích để giải thích sự biến động của các nhân tố ảnh hưởng. Vì vậy, nhằm phục vụ cho mục tiêu quản lý, kiểm soát DT, CP thì biến động tổng cộng được chia thành biến động về lượng và biến động về giá.

Mô hình các biến động chi tiết khi phân tích DT, CP được mô tả như sau:

$$\text{Biến động DT, CP} = \text{DT, CP thực tế} - \text{DT, CP dự toán} \quad (1.15)$$

- Xác định nguyên nhân biến động về lượng:

$$\text{Biến động về lượng} = (\text{Số lượng thực tế} - \text{Số lượng dự toán}) \times \text{Giá dự toán} \quad (1.16)$$

- Xác định nguyên nhân biến động về giá:

$$\text{Biến động về giá} = (\text{Giá thực tế} - \text{Giá dự toán}) \times \text{Số lượng thực tế} \quad (1.17)$$

Với các CP mang tính hỗn hợp như CP sản xuất chung, CP bán hàng, CP QLDN, doanh nghiệp cần tách biệt phân tích biến động biến phí và biến động định phí. Khi phân tích biến động biến phí sản xuất chung, nếu định mức biến phí sản xuất chung được lập theo yếu tố thì việc phân tích tương tự như phân tích CP trực tiếp với các biến động về lượng và giá. Trong trường hợp định mức biến phí sản xuất chung được lập theo một tỷ lệ phần trăm trên biến phí trực tiếp, phân tích biến động biến phí sản xuất chung bằng cách so sánh giữa biến phí sản xuất chung thực tế và biến phí sản xuất chung dự toán theo mức hoạt động thực tế, để từ đó xác định sự ảnh hưởng của hai nhân tố là mức độ hoạt động và đơn giá biến phí sản xuất chung. Với việc phân tích định phí sản xuất chung, các doanh nghiệp có thể đánh giá sự biến động bằng cách so sánh định phí sản xuất chung thực tế và định phí sản xuất chung dự toán nhằm xác định chênh lệch và tìm nguyên nhân chênh lệch. Việc phân tích biến động CP bán hàng và CP QLDN được thực hiện tương tự như phân tích biến động CP sản xuất chung.

#### *b. Phân tích mối quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận (C - V - P)*

Phân tích mối quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận, gọi tắt là phân tích C - V - P (Cost - Volume - Profit analysis) là việc phân tích mối quan hệ giữa các nhân tố giá bán, sản lượng, CP cố định, CP biến đổi và sự tác động của chúng đến lợi nhuận của doanh nghiệp để có được các quyết định đúng đắn về các sản phẩm sản xuất và tiêu thụ. Trong nội dung phân tích này, CP cần được phân loại theo mối quan

hệ với mức độ hoạt động, tức là CP được chia ra thành định phí và biến phí. Theo đó, phần định phí (bao gồm cả định phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp) được xem là CP thời kỳ để xác định KQKD. Việc phân loại CP như trên giúp nhà quản trị có thể đưa ra các quyết định trên cơ sở sự thay đổi của các mức độ hoạt động khác nhau. Đây là một lợi thế mà các cách phân loại CP khác không đáp ứng được.

Phương pháp phân tích C - V - P bao gồm những nội dung chính như sau:

- Phân tích điểm hòa vốn: Điểm hòa vốn không phải là mục tiêu hoạt động của doanh nghiệp, nhưng phân tích điểm hoà vốn có ý nghĩa quan trọng với doanh nghiệp. Bởi vì căn cứ vào điểm hoà vốn, doanh nghiệp biết để tránh lỗ và cung cấp các thông tin hữu ích trong việc ứng xử CP tại các mức hoạt động khác nhau nhằm khai thác tối đa các yếu tố sản xuất trong doanh nghiệp, đồng thời giúp nhà quản trị xây dựng kế hoạch kinh doanh cũng như đưa ra các quyết định SXKD trong ngắn hạn.

- Phân tích mức sản lượng cần thiết để đạt mức lợi nhuận mong muốn: Nói cách khác, doanh nghiệp cần phải sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm với cơ cấu sản phẩm như thế nào để đạt được mức lợi nhuận như mong muốn.

- Xác định giá bán sản phẩm với mức sản lượng, CP và lợi nhuận mong muốn: Việc định giá bán sản phẩm có tác động trực tiếp tới mức DT và lợi nhuận của doanh nghiệp. Giá bán cao có thể tạo ra mức DT và lợi nhuận lớn cho doanh nghiệp, song giá bán cao sẽ giảm tính cạnh tranh của sản phẩm, đồng thời ảnh hưởng tới uy tín, thương hiệu của doanh nghiệp trên thị trường. Do vậy, cần đưa ra giá bán phù hợp với nhu cầu của thị trường bên cạnh việc đảm bảo lợi nhuận cho doanh nghiệp.

- Phân tích ảnh hưởng của giá bán đối với lợi nhuận theo các thay đổi dự tính về biến phí và định phí, cũng như thay đổi về cơ cấu sản phẩm.

### *c. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

Báo cáo KTQT là báo cáo chi tiết, phản ánh cụ thể các chỉ tiêu về DT, CP và KQKD theo nhiều tiêu thức khác nhau nhằm cung cấp một cách đầy đủ, kịp thời các thông tin hữu ích nhằm phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp. Ngoài ra, báo cáo KTQT còn cung cấp thông tin cho việc lập định mức CP, lập kế hoạch và dự toán DT, CP cho các kỳ sản xuất tiếp theo nhằm nâng cao chất lượng công tác hạch toán nội bộ ở các bộ phận có liên quan và tăng cường kiểm soát DT, CP và KQKD tại doanh nghiệp. Do đó, hệ thống báo cáo KTQT có ý nghĩa quan trọng trong công tác kế toán của các doanh nghiệp.

Báo cáo KTQT không có tính pháp lý và tính bắt buộc vì nó phụ thuộc vào quy mô, đặc điểm hoạt động kinh doanh, trình độ nhận thức của các cấp quản lý và yêu cầu quản lý cụ thể của doanh nghiệp. Do đó, các báo cáo KTQT được thiết kế và xây dựng một cách phù hợp để đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin. Trong các báo

cáo này cần được thể hiện, trình bày đầy đủ các số liệu thực tế, định mức, dự toán, kế hoạch, cũng như phản ánh được chênh lệch giữa các số liệu nhằm đảm bảo tính so sánh được của thông tin, phục vụ yêu cầu quản trị nội bộ. Hệ thống các báo cáo KTQT trong doanh nghiệp có thể bao gồm các loại như: Báo cáo dự toán CP; Báo cáo tình hình thực hiện CP theo bộ phận; Báo cáo phân tích biến động CP; Báo cáo tình hình tiêu thụ, Báo cáo phân tích biến động DT; Báo cáo kết quả thực hiện kế hoạch...

Bên cạnh đó, căn cứ vào nhu cầu cụ thể của nhà quản trị mà các báo cáo KTQT có thể được lập theo định kỳ hay đột xuất nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin phục vụ quản trị doanh nghiệp. Báo cáo lập theo định kỳ thường là những báo cáo cung cấp thông tin về hiệu quả kinh doanh của các bộ phận, báo cáo dự toán, báo cáo phân tích biến động DT, CP... Báo cáo đột xuất là báo cáo được lập khi nhà quản trị cần có thông tin liên quan tới sự biến động bất ngờ trong doanh nghiệp hay khi cần xem xét các phương án kinh doanh khác nhau.

### **1.3. Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại một số quốc gia trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

#### ***1.3.1. Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh theo hệ thống kế toán Mỹ***

Mỹ là quốc gia có nền kinh tế phát triển trên mọi lĩnh vực, vì vậy Mỹ có bề dày phát triển hệ thống kế toán cả trên góc độ lý luận cũng như thực tế. Tại Mỹ, việc soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán được đảm nhiệm bởi Ủy ban các chuẩn mực kế toán tài chính (FASB). Đặc trưng cơ bản của mô hình kế toán Mỹ là hệ thống KTTTC và KTQT kết hợp chặt chẽ với nhau trong cùng một bộ máy kế toán. Hệ thống kế toán Mỹ là hệ thống kế toán mở, linh hoạt, tạo sự chủ động cho doanh nghiệp trong công tác kế toán. Trong đó, hệ thống TK kế toán do Nhà nước quy định gồm 6 loại làm khuôn mẫu chung. Các doanh nghiệp chủ động xây dựng tên gọi, số hiệu, nội dung của từng TK sao cho phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD và nhu cầu quản lý trong đơn vị. Hệ thống chứng từ kế toán ban đầu được sử dụng chung cho KTTTC và KTQT. Ngoài ra, các doanh nghiệp Mỹ cũng tổ chức hệ thống chứng từ riêng để thu thập những thông tin chi tiết, thông tin dự toán nhằm phục vụ cho hoạt động phân tích, dự báo và ra quyết định. Việc ghi nhận DT, CP trong các chuẩn mực kế toán Mỹ đều quy định các điều kiện giống hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế. Bên cạnh đó, chuẩn mực kế toán Mỹ còn cụ thể hóa việc ghi nhận DT gắn với một số ngành đặc thù như: công nghệ thông tin, dịch vụ giải trí, hàng không, nông nghiệp, xây dựng... Trên phương diện KTQT, các doanh nghiệp Mỹ quan tâm tới việc xử lý và cung cấp thông tin thông qua phân tích mối quan hệ “Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận” (C - V - P). Đồng thời, phân tích các báo cáo bộ phận lập tại các trung tâm

trách nhiệm để phục vụ cho quá trình ra quyết định, tăng cường quản lý, giám sát nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động.

Với diện tích rừng đứng thứ 4 trên Thế giới, Mỹ cũng là quốc gia có nền nông nghiệp phát triển. Việc ghi nhận và báo cáo về các sản phẩm nông nghiệp tại Mỹ được áp dụng theo Tiêu chuẩn 905 về Nông nghiệp. Tiêu chuẩn 905 trình bày tổng quan về thông tin về báo cáo tài chính, các khoản phải thu, đầu tư, hàng tồn kho, tài sản cố định, nợ phải trả, vốn chủ sở hữu, ghi nhận DT và giá vốn bán hàng trong các hoạt động nông nghiệp. Ngoài ra, tiêu chuẩn cũng bổ sung thông tin về hàng tồn kho và TSCĐ để hướng dẫn việc ghi nhận các sản phẩm nông nghiệp trong hai trường hợp là hàng hóa để bán hoặc hình thành TSCĐ. Hiện nay, các nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung ở Mỹ (US GAAP) đưa ra hướng dẫn cho phép doanh nghiệp nông nghiệp tùy chọn việc đo lường sản phẩm nông nghiệp là hàng tồn kho để bán theo nguyên tắc GTHL hoặc theo giá gốc. Tuy nhiên, theo nghiên cứu của nhóm tác giả Mary Fischer và Treba Marsh (2013), bên cạnh một số doanh nghiệp áp dụng nguyên tắc GTHL, một số doanh nghiệp nông nghiệp tại Mỹ vẫn sử dụng nguyên tắc giá gốc do các doanh nghiệp này gặp khó khăn trong việc xác định GTHL của TSSH, hoặc do một số loại TSSH có thể được định giá thấp hơn giá gốc [71].

### ***1.3.2. Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh theo hệ thống kế toán Trung Quốc***

Trung Quốc là một quốc gia có nền kinh tế thị trường phát triển theo định hướng xã hội chủ nghĩa, đồng thời là quốc gia có diện tích rừng lớn thứ 5 trên Thế giới. Do đó nông nghiệp được xác định là ngành kinh tế cơ bản của nền kinh tế Trung Quốc, là điều kiện quyết định tới sự ổn định và phát triển bền vững của xã hội. Theo nghiên cứu của tác giả Bangsheng Xie và cộng sự (2020), số lượng các công ty niêm yết trong lĩnh vực nông nghiệp ở Trung Quốc ngày càng tăng cao [44]. Điều này đặt ra yêu cầu đối với các doanh nghiệp nông nghiệp Trung Quốc trong việc cung cấp thông tin kế toán chính xác, minh bạch cho các nhà đầu tư trên thị trường vốn.

Các doanh nghiệp Trung Quốc hiện nay phần lớn áp dụng tổ chức kế toán DT, CP theo mô hình kết hợp giữa KTTC và KTQT, trong đó quan tâm đến KTQT CP nhằm mục tiêu kiểm soát và cắt giảm CP. Việc ghi nhận DT, CP và KQKD theo chế độ kế toán Trung Quốc được quy định phù hợp với hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế. Trong lĩnh vực nông nghiệp, tháng 2 năm 2006, Bộ Tài chính Trung Quốc đã ban hành Chuẩn mực kế toán Trung Quốc số 5 về Tài sản sinh học (CAS 5) có nhiều điểm hội tụ với những nội dung trong chuẩn mực kế toán quốc tế số 41 – Nông nghiệp. Chuẩn mực CAS 5 phân loại TSSH thành ba loại theo mục đích sử dụng, bao gồm: TSSH tiêu thụ, TSSH sản xuất và TSSH phúc lợi công cộng. TSSH tiêu thụ thuộc về

hàng tồn kho của doanh nghiệp, trong khi TSSH sản xuất và TSSH phúc lợi công cộng được ghi nhận như TSCĐ. Chuẩn mực đã chuẩn hóa việc đo lường, ghi nhận và công bố thông tin kế toán về TSSH tại các doanh nghiệp nông nghiệp niêm yết ở Trung Quốc. Đồng thời, chuẩn mực đưa ra các quy định cụ thể về việc áp dụng nguyên tắc GTHL khi đo lường TSSH theo định hướng của chuẩn mực kế toán quốc tế về nông nghiệp (IAS 41).

Các doanh nghiệp Trung Quốc sử dụng hệ thống chứng từ kế toán thống nhất giữa KTTC và KTQT, đồng thời thiết lập thêm một số các chứng từ nội bộ để thu thập, bổ sung thêm thông tin nhằm phục vụ cho nhu cầu phân tích, dự báo và ra quyết định của nhà quản trị. Hệ thống TK kế toán của Trung Quốc bao gồm 5 loại theo quy định thống nhất của Bộ Tài chính Trung Quốc. Trong đó, các doanh nghiệp sử dụng các TK cấp I để ghi chép, xử lý thông tin kế toán và lập BCTC. Đồng thời, các doanh nghiệp chủ động xây dựng các TK chi tiết cấp II, cấp III, cấp IV để ghi nhận thông tin theo nhu cầu của nhà quản trị doanh nghiệp. Ngoài ra, KTQT Trung Quốc tập trung vào việc xây dựng dự toán, kết hợp với vận dụng các phương pháp xác định CP hiện đại để kiểm soát CP và đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận, các trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp.

### ***1.3.3. Bài học kinh nghiệm về vận dụng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam***

Mỗi quốc gia đều có sự khác nhau về thể chế chính trị, trình độ phát triển kinh tế - xã hội, môi trường pháp lý, cũng như thị trường kinh doanh. Do vậy mỗi quốc gia sẽ xây dựng hệ thống kế toán riêng phù hợp với thực trạng hoạt động. Qua nghiên cứu kinh nghiệm kế toán DT, CP và KQKD của một số quốc gia tiên tiến, điển hình trên thế giới như Mỹ và Trung Quốc, tác giả rút ra một số định hướng về việc vận dụng kế toán DT, CP và KQKD vào các DNLN ở Việt Nam như sau:

*Thứ nhất*, việc lựa chọn mô hình tổ chức kế toán tùy thuộc vào đặc điểm SXKD của từng doanh nghiệp. Tuy nhiên, các DNLN ở Việt Nam hiện nay nên vận dụng mô hình kết hợp giữa KTTC và KTQT trong cùng một hệ thống kế toán nhằm nâng cao hiệu quả công tác kế toán, phát huy vai trò cung cấp thông tin cho các đối tượng liên quan, bao gồm cả các đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp như nhà quản trị doanh nghiệp, nhà đầu tư, ngân hàng, tổ chức tín dụng...

Với mô hình kết hợp này, bộ phận KTTC sẽ thực hiện chức năng thu thập, tổng hợp các thông tin về DT, CP phục vụ cho việc lập BCTC. Trong khi đó, bộ phận KTQT dựa trên các thông tin của KTTC sẽ chi tiết hóa, xử lý, phân tích thông tin, phục vụ lập các báo cáo KTQT nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị các cấp trong nội bộ doanh nghiệp. Mặt khác, việc tồn tại đồng thời KTTC và KTQT



trong cùng một hệ thống kế toán sẽ giúp doanh nghiệp tiết kiệm được CP trong công tác kế toán, đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả.

*Thứ hai*, hệ thống KTTC tại các DNLN ở Việt Nam khi xây dựng phải đảm bảo nguyên tắc đơn giản, minh bạch, dễ kiểm soát, và có tính mở. Phương pháp xác định, ghi nhận DT, CP tại các DNLN Việt Nam cần phải đảm bảo nguyên tắc tuân thủ, phù hợp với các chuẩn mực kế toán quốc tế, các nguyên tắc kế toán đã được thừa nhận rộng rãi, tạo điều kiện thuận lợi cho Việt Nam trong tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế. Các DNLN Việt Nam cần nghiên cứu, hoàn thiện việc nhận diện, đo lường, và ghi nhận giá trị TSSH trên BCTC sao cho phù hợp với đặc thù của ngành lâm nghiệp và tiệm cận với các Chuẩn mực kế toán quốc tế nhằm cung cấp thông tin mang tính so sánh được, từ đó giúp doanh nghiệp nâng cao khả năng cạnh tranh trên thị trường quốc tế.

*Thứ ba*, hiện nay, tại các DNLN Việt Nam, hệ thống KTQT vẫn chưa được quan tâm một cách đầy đủ, sâu sắc. Qua nghiên cứu nội dung KTQT tại một số quốc gia điển hình trên thế giới, khi xây dựng hệ thống KTQT, các DNLN Việt Nam cần phải chú trọng những nội dung cơ bản sau:

- Các doanh nghiệp cần quan tâm tới việc xây dựng hệ thống định mức, lập dự toán để làm căn cứ trong công tác phân tích, đánh giá hiệu quả hoạt động SXKD, giúp kiểm soát tốt các hoạt động trong doanh nghiệp.

- Nhận diện và phân loại DT, CP chính xác để phục vụ cho việc cung cấp thông tin trung thực, hợp lý. Đặc biệt, các doanh nghiệp cần chú ý đến cách phân loại CP theo mức độ hoạt động, thực hiện phân tích C - V - P nhằm phát huy hiệu quả của việc đánh giá, phân tích thông tin trong hệ thống KTQT.

- Việc xây dựng hệ thống chứng từ, TK kế toán cần đảm bảo nguyên tắc đơn giản, hiệu quả và phục vụ kết hợp cho cả công tác KTTC và KTQT trong doanh nghiệp. Trong đó, các doanh nghiệp có thể thiết kế bổ sung một số chứng từ kế toán phục vụ cho việc theo dõi, tập hợp thông tin nhằm mục đích phân tích, đánh giá và ra quyết định của nhà quản trị; Đồng thời, mở chi tiết TK kế toán một số khoản mục cần thiết tới từng đối tượng quản lý nhằm phục vụ cho việc theo dõi, quản lý và kiểm soát các hoạt động trong doanh nghiệp.

## KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

DT, CP và KQKD luôn được xem là các thông tin quan trọng, cần thiết trong mỗi hệ thống kế toán của doanh nghiệp. Bởi vì các thông tin về DT, CP và KQKD phản ánh thực trạng tình hình tài chính của doanh nghiệp và ảnh hưởng trực tiếp tới các quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư của đối tượng sử dụng thông tin bên trong và bên ngoài doanh nghiệp. Hiện nay, hệ thống KTQT ngày càng phát triển và phát huy tác dụng trong việc cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị. Vì vậy, khi nghiên cứu kế toán DT, CP và KQKD tại các doanh nghiệp, cần phải nghiên cứu và xem xét tổng thể trên cả hai phương diện KTTC và KTQT.

Trong chương 1, tác giả đã tập trung làm rõ lý luận cơ bản về kế toán DT, CP và KQKD tại các doanh nghiệp trên hai phương diện KTTC và KTQT.

Trên phương diện KTTC: Luận án nghiên cứu, phân tích các nội dung cơ bản về KTTC DT, CP và KQKD trong doanh nghiệp bằng cách tiếp cận với các khái niệm, nguyên tắc kế toán, điều kiện ghi nhận theo chuẩn mực kế toán quốc tế, các nguyên tắc, thông lệ quốc tế được công bố, thừa nhận rộng rãi và nội dung kế toán DT, CP và KQKD theo chế độ kế toán Việt Nam từ hệ thống chứng từ, TK kế toán đến sổ kế toán và BCTC.

Trên phương diện KTQT: Luận án tập trung nghiên cứu KTQT theo các nội dung gắn với các chức năng quản trị nội bộ doanh nghiệp, bao gồm xây dựng hệ thống định mức, lập dự toán; thu thập, xử lý thông tin thực hiện; cung cấp thông tin phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị các cấp trong doanh nghiệp.

Ngoài ra, chương 1 còn đi sâu nghiên cứu kinh nghiệm kế toán DT, CP và KQKD tại một số quốc gia có nền kinh tế phát triển trên thế giới như Mỹ, Trung Quốc, từ đó đưa ra định hướng vận dụng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam.

## CHƯƠNG 2

### THỰC TRẠNG KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM

#### 2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam

##### 2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam

DNLN là một loại hình doanh nghiệp hoạt động SXKD chủ yếu trong lĩnh vực lâm nghiệp với các hoạt động chính bao gồm trồng và chăm sóc rừng, khai thác và chế biến các loại lâm sản, đồng thời thực hiện các dịch vụ trong lĩnh vực lâm nghiệp để đáp ứng nhu cầu về lâm sản đối với toàn bộ nền kinh tế. Cùng với quá trình phát triển của đất nước, các DNLN nước ta có lịch sử hình thành và phát triển trải qua nhiều giai đoạn, liên tục được đổi mới và hoàn thiện để phù hợp với yêu cầu của nền kinh tế. Lịch sử hình thành và phát triển của các DNLN ở Việt Nam có thể được chia thành các giai đoạn chính như sau:

##### *Giai đoạn từ năm 1954 đến 1975*

Tiền thân của các DNLN là các lâm trường quốc doanh, là một tổ chức kinh tế thuộc sở hữu của Nhà nước và hoạt động trong lĩnh vực sản xuất lâm nghiệp. Sau kháng chiến chống Pháp kết thúc năm 1954, nước ta đã thành lập hàng loạt lâm trường khai thác gỗ để phục vụ nhu cầu khôi phục đất nước, phát triển kinh tế, bảo đảm an ninh quốc phòng. Từ năm 1958, các lâm trường quốc doanh bắt đầu được thành lập ở Việt Nam với chức năng, nhiệm vụ chủ yếu là quản lý, bảo vệ rừng, khai thác, vận chuyển gỗ phục vụ cho nhu cầu của chiến trường, đảm bảo đời sống nhân dân và phát triển kinh tế đất nước. Tính đến năm 1975, trên các tỉnh thành miền Bắc có tổng cộng 198 lâm trường quốc doanh.

##### *Giai đoạn từ năm 1976 đến 1992*

Sau khi thống nhất đất nước năm 1975, các lâm trường quốc doanh tiếp tục được thành lập và phát triển mạnh ở các tỉnh miền Nam. Tính đến năm 1992, trên cả nước đã có 413 lâm trường quốc doanh, trong đó có 76 lâm trường trực thuộc Trung ương, 199 lâm trường trực thuộc cấp tỉnh và 138 lâm trường trực thuộc cấp huyện. Ngoài ra, còn xuất hiện các hình thức tổ chức mới trong lâm nghiệp như các Liên hiệp xí nghiệp lâm công nghiệp, Liên hiệp xí nghiệp lâm nghiệp...

##### *Giai đoạn từ năm 1993 đến 2002*

Thực hiện Nghị định số 12/CP ngày 02/03/1993 về sắp xếp lại tổ chức và đổi mới cơ chế quản lý các doanh nghiệp nông, lâm nghiệp Nhà nước, cả nước có 412 lâm trường quốc doanh được đăng ký lại, trong đó có 343 lâm trường trực thuộc các tỉnh/thành phố và 69 lâm trường trực thuộc Trung ương. Đến cuối năm 1995, có 41 lâm trường trực thuộc Trung ương tiếp tục được giao về tỉnh quản lý, còn lại 8 lâm

trường trực thuộc Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam và 20 lâm trường trực thuộc Tổng công ty Giấy Việt Nam. Các Liên hiệp lâm - nông - công nghiệp trực thuộc Trung ương và tỉnh giải thể hoặc chuyển thành các tổ chức kinh doanh lâm nghiệp trực thuộc tỉnh.

#### *Giai đoạn 2003 đến 2013*

Ngày 16/06/2003, Bộ Chính trị Ban chấp hành Trung ương Đảng Khoá IX đã ban hành Nghị quyết số 28/NQ-TW về chủ trương sắp xếp, đổi mới và phát triển nông, lâm trường quốc doanh. Đây là một bước chuyển đổi quan trọng trong tổ chức quản lý các lâm trường quốc doanh.

Thực hiện Nghị quyết của Bộ Chính trị, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 200/2004/NĐ-CP ngày 03/12/2004 về việc sắp xếp, đổi mới và phát triển các lâm trường quốc doanh. Theo Báo cáo của Bộ Nông nghiệp và PTNT, tại thời điểm bắt đầu sắp xếp (tháng 12/2005), cả nước có 254 lâm trường quốc doanh. Sau khi sắp xếp lại, 139 lâm trường quốc doanh được đổi tên thành Công ty TNHH MTV lâm nghiệp, 3 lâm trường chuyển sang hình thức công ty cổ phần kinh doanh dịch vụ lâm nghiệp, 7 lâm trường được sát nhập vào Tập đoàn Cao su Việt Nam và chuyển sang hoạt động sản xuất nông nghiệp, 91 lâm trường chuyển thành Ban quản lý rừng hoạt động theo cơ chế đơn vị sự nghiệp có thu, và 14 lâm trường bị giải thể, bàn giao đất đai, tài nguyên và tài sản cho các địa phương quản lý do làm ăn thua lỗ kéo dài dẫn đến phá sản. Sau đó đến năm 2013, số lượng công ty lâm nghiệp tiếp tục giảm còn 136 công ty do 3 công ty chuyển sang hạch toán phụ thuộc Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam.

#### *Giai đoạn 2014 đến nay*

Ngày 12/3/2014, Bộ chính trị Ban chấp hành Trung ương Đảng đã ban hành Nghị quyết số 30-NQ/TW về việc “*Tiếp tục sắp xếp, đổi mới và phát triển, nâng cao hiệu quả hoạt động của công ty nông, lâm nghiệp*”. Nghị quyết này thay thế Nghị quyết số 28-NQ/TW về tiếp tục sắp xếp, đổi mới và phát triển nông, lâm trường quốc doanh ban hành ngày 16/06/2003.

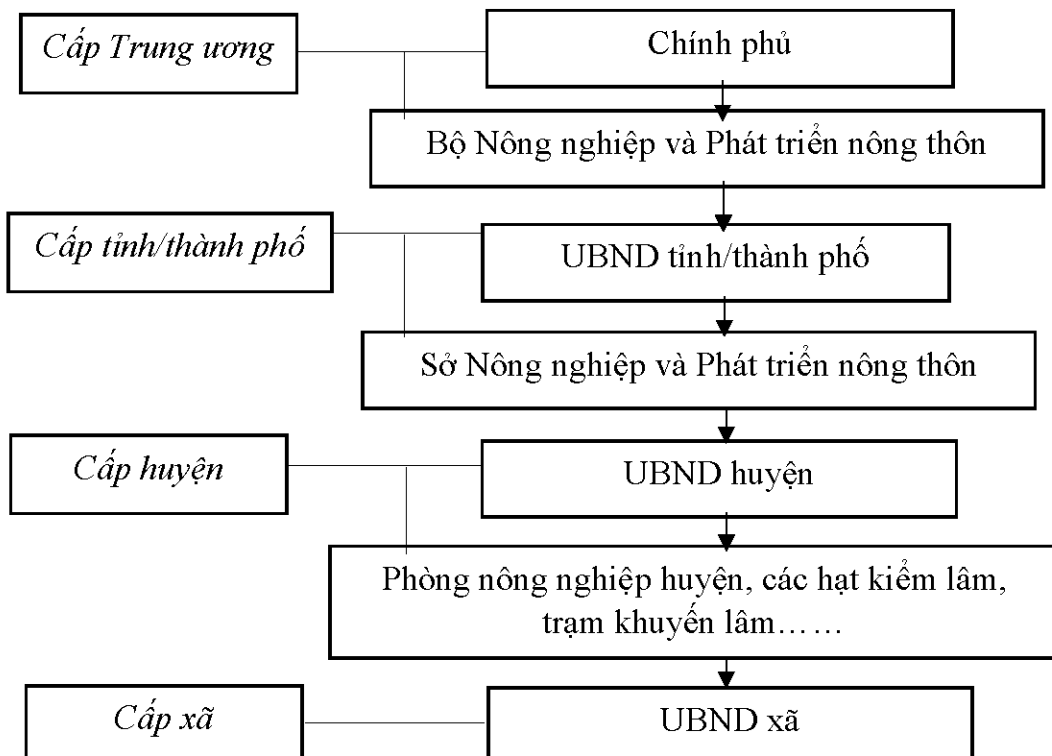
Thực hiện chủ trương này, ngày 27/12/2014, Thủ tướng Chính phủ đã ban hành Nghị định số 118/2014/NĐ-CP về “*Sắp xếp, đổi mới và phát triển, nâng cao hiệu quả hoạt động của công ty nông, lâm nghiệp*”. Để hướng dẫn thực hiện Nghị định 118/2014/NĐ-CP, ngày 21/01/2015, Bộ Nông nghiệp và PTNT ban hành Thông tư 02/2015/TT-BNNPTNT về việc “*Hướng dẫn xây dựng đề án và phương án tổng thể sắp xếp, đổi mới các công ty nông, lâm nghiệp theo Nghị định số 118/2014/NĐ-CP ngày 17/12/2014 của Chính phủ về sắp xếp, đổi mới và phát triển, nâng cao hiệu quả hoạt động của công ty nông, lâm nghiệp*”. Đây là những văn bản quan trọng nhằm sắp xếp, đổi mới và phát triển, nâng cao hiệu quả hoạt động của các DNLN trên cả nước.

Thực hiện chủ trương của Nhà nước, các DNLN ở Việt Nam đã tiến hành sắp xếp, đổi mới nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động. Theo Báo cáo sơ kết 5 năm thực hiện Nghị định số 118/2014/NĐ-CP về “*Sắp xếp, đổi mới và phát triển, nâng cao hiệu quả hoạt động của công ty nông, lâm nghiệp*” của Bộ Nông nghiệp và PTNT [8], đến cuối năm 2019, số lượng các DNLN ở Việt Nam giảm xuống còn 115 doanh nghiệp, 16 công ty TNHH MTV thua lỗ kéo dài thực hiện giải thể, chuyển đất rừng cho các đơn vị khác và 5 doanh nghiệp Nhà nước chuyển thành Ban quản lý rừng hoạt động theo cơ chế đơn vị sự nghiệp có thu.

### 2.1.2. Quản lý Nhà nước và cơ chế tài chính tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam

#### \* Quản lý Nhà nước trong lĩnh vực lâm nghiệp ở Việt Nam

Hệ thống quản lý Nhà nước về lâm nghiệp ở Việt Nam được tổ chức theo cơ cấu bốn cấp từ Trung ương đến địa phương được minh họa qua sơ đồ sau:



Sơ đồ 2.1. Hệ thống quản lý Nhà nước về lâm nghiệp ở Việt Nam

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

- *Cấp Trung ương*: Chính phủ thống nhất quản lý Nhà nước về lâm nghiệp trong phạm vi toàn quốc thông qua việc ban hành hệ thống cơ chế, chính sách đối với các DNLN cùng với các văn bản hướng dẫn của Bộ Nông nghiệp và PTNT và các Bộ, ngành liên quan để các địa phương thực hiện một cách đồng bộ.

- *Cấp tỉnh*: UBND tỉnh thực hiện chức năng quản lý Nhà nước về lâm nghiệp trên phạm vi một tỉnh với sự hỗ trợ từ cơ quan chuyên ngành là Sở Nông nghiệp và PTNT của tỉnh.

- *Cấp huyện*: UBND huyện chịu trách nhiệm thực hiện quản lý Nhà nước về lâm nghiệp trên địa bàn huyện quản lý. Các cơ quan chuyên ngành hỗ trợ cho UBND huyện thực hiện chức năng quản lý Nhà nước về lâm nghiệp là phòng nông nghiệp - địa chính, các hạt kiểm lâm, trạm khuyến lâm, khuyến nông.

- *Cấp xã*: UBND xã thực hiện chức năng quản lý Nhà nước về lâm nghiệp trên địa bàn xã. Ở một số xã vùng cao, có diện tích đất lâm nghiệp lớn, Ban lâm nghiệp xã là đơn vị chuyên ngành giúp việc cho UBND xã thực hiện tổ chức quản lý hoạt động lâm nghiệp trên địa bàn.

Như vậy hệ thống quản lý nhà nước về lâm nghiệp ở Việt Nam được quy định đồng bộ từ trên xuống dưới. Điều này giúp việc giám sát, quản lý, chỉ đạo, tháo gỡ khó khăn cho các DNLN được thuận lợi, kịp thời và sát thực hơn.

\* Cơ chế tài chính tại các DNLN ở Việt Nam

Cơ chế tài chính tại DNLN ở Việt Nam hiện nay được xây dựng theo một trong hai mô hình sau:

- *Mô hình 1: Tổng công ty - Công ty thành viên (Công ty mẹ - công ty con).*

Đây là mô hình tổ chức quản lý các DNLN ra đời theo Nghị định 91/CP về tổ chức doanh nghiệp nhà nước. Mô hình này thực hiện chức năng quản lý SXKD lâm nghiệp khép kín từ khâu xây dựng rừng đến khai thác, chế biến và tiêu thụ sản phẩm cuối cùng. Hiện nay, nước ta có hai Tổng công ty hoạt động trong lĩnh vực lâm nghiệp theo mô hình Công ty mẹ - công ty con là Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam - CTCP và Tổng công ty giấy Việt Nam. Trong đó:

+ Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam – CTCP với 5 chi nhánh là các công ty lâm nghiệp hạch toán phụ thuộc Tổng công ty và 6 công ty con là các công ty TNHH MTV lâm nghiệp nhận 100% vốn góp từ Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam, hạch toán độc lập với Tổng công ty. Ngoài ra, Tổng công ty còn có vốn góp chi phối tại 13 công ty con là công ty cổ phần. Tuy nhiên các công ty con này thường hoạt động trên các lĩnh vực ươm cây giống, chế biến gỗ mà không quản lý đất rừng.

+ Tổng công ty giấy Việt Nam với 15 chi nhánh là các công ty lâm nghiệp hạch toán phụ thuộc với Tổng công ty. Tổng cty giấy Việt Nam hiện đang là doanh nghiệp nằm trong danh sách cổ phần hóa trong giai đoạn 2016 – 2020. Tuy nhiên, tiến trình cổ phần hóa tại doanh nghiệp này tính đến hết năm 2020 vẫn chưa được thực hiện do vẫn còn nhiều vướng mắc trong việc xác định giá trị và thu hồi đất rừng.

- *Mô hình 2: Các DNLN độc lập*

Đây là mô hình hoạt động kinh doanh lâm nghiệp phổ biến ở nước ta. Các DNLN thường là các công ty TNHH MTV có vốn sở hữu của Nhà nước, đại diện là UBND các tỉnh và chịu sự quản lý của Sở Nông nghiệp và PTNT về chuyên môn nghiệp vụ. Các DNLN này là đơn vị hạch toán độc lập. Hàng năm, các doanh nghiệp gửi báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch SXKD cũng như lập kế hoạch tài chính cho năm tiếp theo lên Sở Tài chính của tỉnh. Ngoài ra, còn có các DNLN là những doanh nghiệp ngoài quốc doanh theo mô hình tổ chức công ty cổ phần hoặc công ty TNHH HTV trở lên. Các công ty này đang trong quá trình sắp xếp lại theo Nghị quyết 30-NQ/TW của Bộ Chính trị và Nghị định 118/2014/NĐ-CP của Chính phủ.

### **2.1.3. Đặc điểm sản phẩm và tổ chức sản xuất kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

#### *\* Đặc điểm hoạt động sản xuất lâm nghiệp*

Luật lâm nghiệp số 16/2017/QH14 nêu rõ “*Lâm nghiệp là ngành kinh tế - kỹ thuật bao gồm quản lý, bảo vệ, phát triển, sử dụng rừng; chế biến và thương mại lâm sản. Trong đó, lâm sản là sản phẩm khai thác từ rừng bao gồm thực vật rừng, động vật rừng và các sinh vật rừng khác bao gồm gỗ, lâm sản ngoài gỗ, sản phẩm gỗ, song, mây, tre, nứa đã chế biến*” [17]. Như vậy, lâm nghiệp là một ngành kinh tế kỹ thuật đặc thù, giữ vai trò quan trọng trong việc bảo vệ môi trường và phát triển bền vững đất nước. Ngành lâm nghiệp có những đặc điểm riêng với nhiều tính chất khác biệt với các ngành SXKD khác, do đó ảnh hưởng lớn tới việc tổ chức quá trình sản xuất cũng như công tác kế toán tại các DNLN. Cụ thể:

*Thứ nhất*, tư liệu sản xuất trong lâm nghiệp là tài nguyên rừng, một loại TSSH luôn sinh trưởng và phát triển.

Sự sinh trưởng và phát triển của rừng cây tuân theo quy luật tự nhiên, tức là chúng có khả năng tự phát triển, tái tạo mà không cần sự tác động của con người. Tuy nhiên để rừng cây có thể tạo ra các sản phẩm theo mục đích của doanh nghiệp thì quá trình sản xuất lâm nghiệp cần trải qua nhiều công đoạn như làm đất, gieo trồng cây giống, bón phân, tỉa thưa, khai thác... Do đó, Các DNLN cần phải xây dựng hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật và dự toán CP trong lâm nghiệp phù hợp để việc tổ chức quản lý sản xuất đạt hiệu quả cao trong từng giai đoạn phát triển của rừng cây. Ngoài ra, do đặc điểm sinh trưởng và phát triển tự nhiên của rừng cây mà DNLN cần sử dụng các nguyên tắc và phương pháp kế toán thích hợp để đo lường, đánh giá, ghi nhận và trình bày giá trị rừng cây trên BCTC.

*Thứ hai*, xác sản phẩm lâm nghiệp thường trải qua chu kỳ sản xuất dài.

Chu kỳ sản xuất lâm nghiệp thường từ 7 - 10 năm với các cây mọc nhanh, từ 30 - 40 năm với những cây mọc chậm. Chu kỳ sản xuất dài ảnh hưởng lớn đến việc

tổ chức SXKD và tình hình quản lý sử dụng các yếu tố nguồn lực. Trên khía cạnh kế toán CP, chu kỳ sản xuất dài dẫn đến kỳ tính giá thành sản phẩm lâm nghiệp thường được xác định là khi cây rừng kết thúc giai đoạn sinh trưởng, phát triển và đạt độ tuổi khai thác. Do vậy kỳ tính giá thành sản phẩm lâm nghiệp có thể không thống nhất với kỳ kế toán. Trên khía cạnh kế toán DT, chu kỳ sản xuất dài khiến các DNLN cần chú ý tới thời điểm ghi nhận DT để đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa DT và CP. Điều này dẫn đến việc tập hợp chứng từ kế toán liên quan đến DT, CP rất phức tạp. Các DNLN cần xác định chính xác thời điểm ghi nhận DT, CP và phân bổ CP một cách phù hợp để làm căn cứ xác định KQKD và lập BCTC.

*Thứ ba*, hoạt động sản xuất lâm nghiệp thường được tổ chức ở các khu vực miền núi, vùng sâu vùng xa, và chịu ảnh hưởng lớn của yếu tố tự nhiên.

Hoạt động sản xuất lâm nghiệp gắn liền với tư liệu sản xuất chủ yếu là rừng và đất rừng, do vậy thường diễn ra trên các địa bàn rộng, ngoài trời, phân bố ở các vùng miền núi, vùng sâu vùng xa, địa hình phức tạp, hiểm trở, cơ sở hạ tầng kém phát triển, và chịu ảnh hưởng lớn của yếu tố thời tiết, khí hậu, thổ nhưỡng. Các rủi ro, thiên tai do biến đổi khí hậu thường xuyên xảy ra (như hạn hán, lũ lụt, cháy rừng...) ảnh hưởng lớn tới hoạt động SXKD của các DNLN. Đặc điểm này khiến các DNLN gặp nhiều khó khăn trong việc tổ chức hoạt động SXKD do thiếu các điều kiện cơ sở vật chất kỹ thuật và nguồn nhân lực. Các DNLN thường phải chịu thêm những khoản CP phát sinh mang tính chất khách quan như CP để tự xây dựng và duy trì các công trình cơ sở hạ tầng, giao thông vận tải, hoặc CP để khắc phục, cải tạo diện tích rừng bị thiệt hại do thiên tai gây ra. Vì vậy, trong công tác xây dựng kế hoạch SXKD, dự toán DT, CP với các hoạt động sản xuất lâm nghiệp, doanh nghiệp cần quan tâm đến yếu tố điều kiện tự nhiên nhằm hạn chế sự biến động giữa số liệu thực hiện với số liệu kế hoạch, dự toán.

*Thứ tư*, hoạt động lâm nghiệp mang tính xã hội.

Mục đích của hoạt động sản xuất lâm nghiệp không chỉ nhằm mục tiêu lợi nhuận mà còn để thực hiện các nhiệm vụ công ích về công tác trồng, chăm sóc, bảo vệ và phát triển rừng, phòng cháy, chữa cháy rừng; đồng thời thực hiện các nhiệm vụ xã hội như bảo vệ môi trường, ứng phó với biến đổi khí hậu, góp phần xóa đói giảm nghèo và nâng cao đời sống cho người dân địa phương. Trong một số trường hợp, các DNLN sẽ phát sinh thêm các CP trong việc hỗ trợ cư dân địa phương phát triển sản xuất lâm nghiệp như cung cấp hạt giống, cây con; hướng dẫn kỹ thuật canh tác; hỗ trợ xây dựng cơ sở hạ tầng nông thôn... Do vậy, các DNLN cần có những quy định và hướng dẫn cụ thể về việc ghi nhận, xử lý và tập hợp các khoản DT, CP phát sinh trong sản xuất lâm nghiệp đối với các sản phẩm, dịch vụ công ích.



*\* Đặc điểm và phân loại sản phẩm lâm nghiệp*

Sản phẩm từ sản xuất lâm nghiệp tại các DNLN hiện nay bao gồm hai loại chính, gồm: (i) các sản phẩm khai thác từ rừng (gỗ hoặc lâm sản ngoài gỗ); và (ii) các sản phẩm, dịch vụ công ích (trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng đặc dụng, rừng phòng hộ). Việc khai thác, sử dụng rừng tại các DNLN phải bảo đảm duy trì diện tích, phát triển trữ lượng, chất lượng của rừng và tuân theo quy chế quản lý rừng của Nhà nước.

Sản phẩm của hoạt động sản xuất lâm nghiệp trước hết và cơ bản là “rừng cây đứng”, tiếp theo đó là sản phẩm từ khai thác rừng cây đứng, chế biến lâm sản và các loại dịch vụ từ rừng. Do vậy, sản xuất rừng cây đứng là nhiệm vụ chính trong hoạt động sản xuất lâm nghiệp của các DNLN. Mặc dù rừng cây rất đa dạng về chủng loại nhưng đều có những đặc trưng riêng biệt như: (i) trải qua quá trình biến đổi sinh học; (ii) mang tính thời vụ; (iii) bị ảnh hưởng bởi các điều kiện tự nhiên, khí hậu, thời tiết, thổ nhưỡng; (iv) chịu nhiều rủi ro từ thiên tai, hạn hán, lũ quét... Những đặc điểm về sự biến đổi sinh học của rừng cây ảnh hưởng lớn tới việc đo lường, ghi nhận và trình bày giá trị rừng cây trên BCTC, cũng như việc hạch toán DT, CP phát sinh tại các DNLN, nhất là trong điều kiện chu kỳ sản xuất lâm nghiệp thường kéo dài và chịu nhiều ảnh hưởng của các yếu tố tự nhiên.

Theo Thông tư 30/2018/TT-BNNPTNT của Bộ Nông nghiệp và PTNT ban hành ngày 16/11/2018 về việc quy định danh mục loài cây trồng lâm nghiệp, có thể phân loại rừng cây thành hai loại, gồm: Rừng cây lấy gỗ và rừng cây lâm sản ngoài gỗ [7]. Sự khác biệt trong tính chất sản phẩm lâm nghiệp thu được sẽ quyết định đến bản chất của các khoản mục CP phát sinh liên quan tới quá trình đầu tư trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng.

**Bảng 2.1. Phân loại sản phẩm lâm nghiệp tại các DNLN ở Việt Nam**

Loại rừng cây	Sản phẩm lâm nghiệp	Sản phẩm chế biến sau thu hoạch
Rừng cây lấy gỗ	Gỗ nguyên liệu	Dăm giấy, ván nhân tạo, đồ mộc nội thất/ngoại thất...
Rừng cây lâm sản ngoài gỗ	Mủ (nhựa), quả, lá, cành...	Lốp xe, đệm...

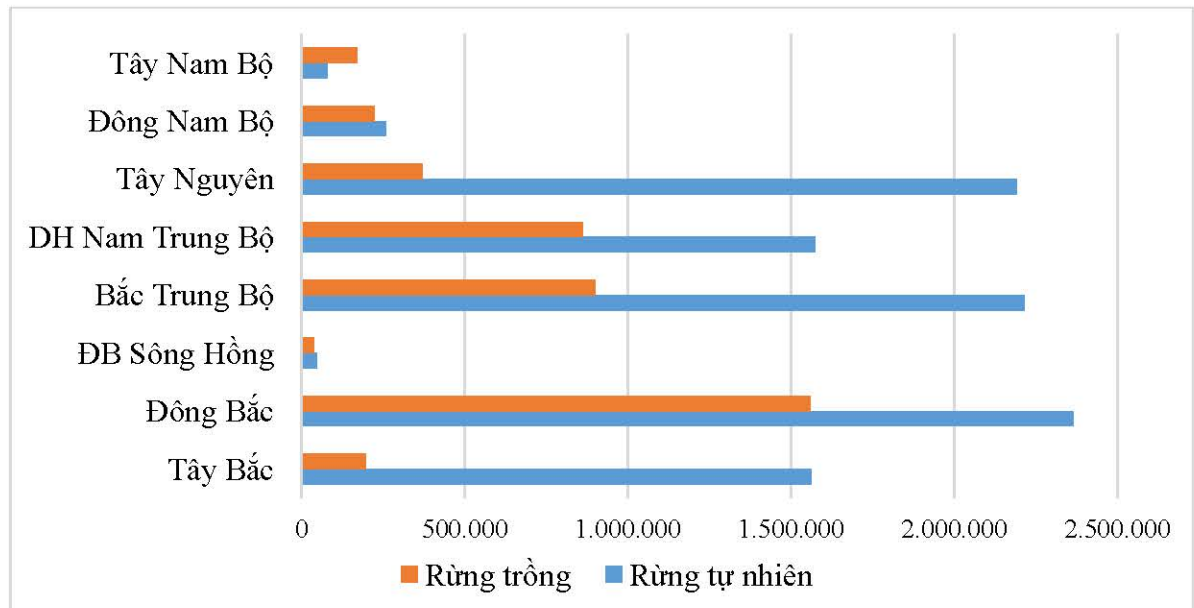
(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

Việc hạch toán DT và CP trong một chu kỳ sản xuất dài, đồng thời gắn liền với quá trình sinh trưởng và phát triển của cây rừng tương đối phức tạp. Vì vậy, các DNLN cần có phương pháp tập hợp CP sản xuất và tính giá thành phù hợp để có thể xác định giá thành của từng loại sản phẩm lâm nghiệp một cách chính xác, nhằm nâng cao hiệu quả quản lý CP và giúp cung cấp thông tin thích hợp cho nhà quản trị trong việc ra các quyết định kinh doanh.

Ngoài ra, dựa vào mục đích sử dụng, rừng cây được chia thành: rừng phòng hộ, rừng đặc dụng và rừng sản xuất. Trong đó, theo Luật Lâm nghiệp số 16/2017/QH14: “Rừng sản xuất được sử dụng chủ yếu để sản xuất, kinh doanh gỗ, lâm sản ngoài gỗ. Rừng đặc dụng được sử dụng chủ yếu để bảo tồn hệ sinh thái rừng tự nhiên, nguồn gen sinh vật rừng, nghiên cứu khoa học, bảo tồn di tích lịch sử - văn hóa, tín ngưỡng, danh lam thắng cảnh kết hợp du lịch sinh thái; nghỉ dưỡng, giải trí trừ phân khu bảo vệ nghiêm ngặt của rừng đặc dụng; cung ứng dịch vụ môi trường rừng bao gồm: Vườn quốc gia; Khu dự trữ thiên nhiên; Khu bảo tồn loài - sinh cảnh; Khu rừng di tích lịch sử, văn hoá, danh lam thắng cảnh; Khu rừng nghiên cứu, thực nghiệm khoa học...”. Và “rừng phòng hộ được sử dụng chủ yếu để bảo vệ nguồn nước, bảo vệ đất, chống xói mòn, sạt lở, lũ quét, lũ ống, chống sa mạc hóa, hạn chế thiên tai, điều hòa khí hậu, góp phần bảo vệ môi trường, quốc phòng, an ninh, kết hợp du lịch sinh thái, nghỉ dưỡng, giải trí; cung ứng dịch vụ môi trường rừng” [17].

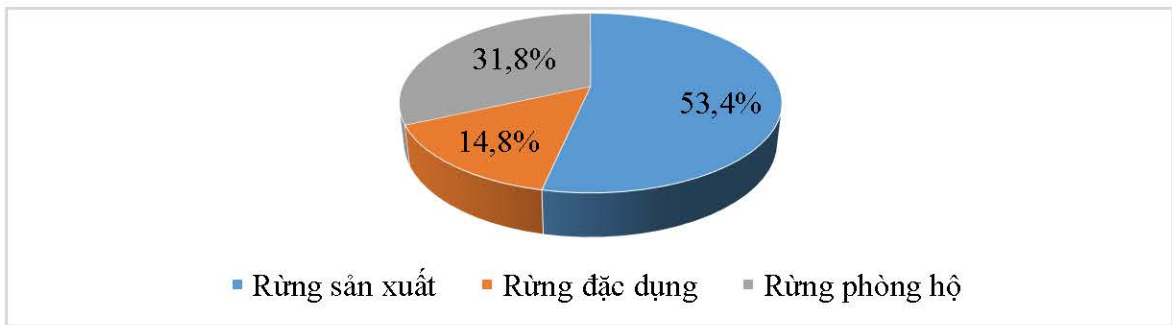
Theo báo cáo của Bộ Nông nghiệp và PTNT về hiện trạng rừng toàn quốc tính đến năm 2019, tổng diện tích rừng sản xuất cả nước là trên 14,6 triệu ha, trong đó rừng tự nhiên gần 10,3 triệu ha và rừng trồng trên 4,3 triệu ha [9].

**Biểu đồ 2.1. Hiện trạng rừng ở Việt Nam tính đến 31/12/2019 (ĐVT: ha)**



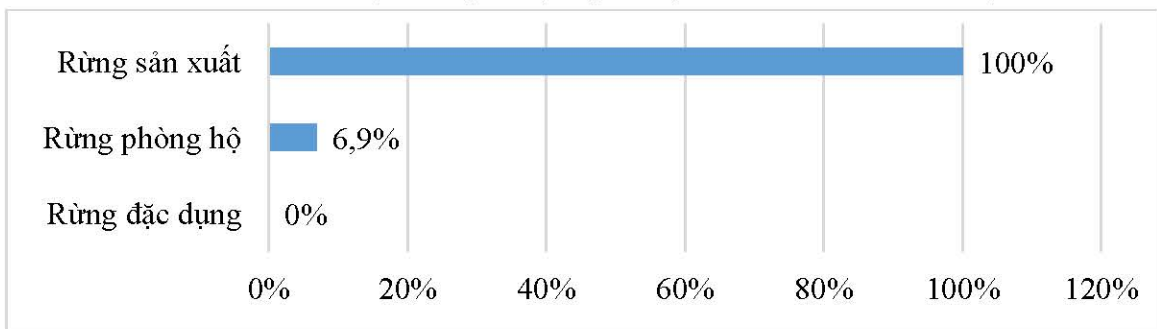
(Nguồn: Bộ Nông nghiệp và PTNT)

Đồng thời, cả nước có tổng cộng 395 Ban quản lý rừng phòng hộ và rừng đặc dụng đang quản lý hơn 6,7 triệu ha rừng, chiếm 46,6% diện tích đất lâm nghiệp. Trong đó, diện tích rừng đặc dụng năm 2019 là 2,162 ha chiếm 14,8% tổng diện tích rừng cả nước, được quản lý bởi các ban quản lý rừng đặc dụng, vườn quốc gia hoặc khu bảo tồn thiên nhiên. Diện tích rừng phòng hộ năm 2019 là 4,646 triệu ha, chiếm 31,8% diện tích rừng cả nước và được quản lý bởi các ban quản lý rừng phòng hộ trực thuộc Sở Nông nghiệp và PTNT hoặc UBND các tỉnh [9].

**Biểu đồ 2.2: Tỷ trọng các loại rừng ở Việt Nam tính đến năm 2019**

(Nguồn: Báo cáo của Bộ Nông nghiệp và PTNT)

Như vậy, sau quá trình sắp xếp, đổi mới các DNLN, hiện nay Nhà nước đã chuyển phần lớn diện tích rừng đặc dụng và rừng phòng hộ về thuộc sự quản lý của các Ban quản lý rừng. Tuy nhiên, một số khu rừng phòng hộ được Nhà nước giao cho các DNLN quản lý bảo vệ nhằm thực hiện nhiệm vụ công ích theo kế hoạch của Nhà nước dưới hình thức đơn đặt hàng hoặc giao kế hoạch. Khi đó sản phẩm công ích được xác định là các dịch vụ bảo vệ rừng, phòng cháy chữa cháy rừng và phòng trừ sâu hại rừng. Nhà nước có các chính sách khuyến khích, hỗ trợ các DNLN trong quá trình quản lý, bảo vệ rừng đặc dụng, rừng phòng hộ và khoanh nuôi tái sinh rừng. Trong quá trình quản lý rừng phòng hộ, các DNLN chủ yếu thực hiện chăm sóc, bảo vệ rừng và chỉ được khai thác một phần khi có sự đồng ý của cơ quan chức năng, tuy nhiên cần đảm bảo trữ lượng rừng theo quy định. Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1D*), cơ cấu các loại rừng thuộc quản lý của các DNLN Việt Nam như sau:

**Biểu đồ 2.3. Các loại rừng thuộc quản lý của các DNLN ở Việt Nam**

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)

**\* Đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh lâm nghiệp**

Thông thường tại các DNLN sẽ có các lâm trường trồng rừng được quản lý trực tiếp bởi các đội lâm nghiệp. Các lâm trường thường có vị trí cách xa trụ sở chính của doanh nghiệp, do đó việc tổ chức sản xuất lâm nghiệp tương đối phức tạp. Các DNLN hiện nay thường tổ chức sản xuất lâm nghiệp chủ yếu theo hai mô hình sau: (i) doanh nghiệp tự tổ chức trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng; hoặc (ii) doanh nghiệp giao khoán rừng.

Theo mô hình DNLN tự tổ chức trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng, mọi hoạt động SXKD lâm nghiệp, bao gồm các công đoạn xử lý thực bì, trồng, chăm sóc, quản lý, bảo vệ rừng đều do lực lượng lao động tại doanh nghiệp đảm nhiệm. Tuy nhiên mô hình này đôi lúc bộc lộ những hạn chế do doanh nghiệp có thể thiếu hụt nguồn lao động để thực hiện toàn bộ các công việc trong quá trình đầu tư trồng rừng. Nhất là trong điều kiện địa bàn khu rừng cách xa trụ sở doanh nghiệp dẫn đến những khó khăn trong công tác chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng. Vì vậy, các DNLN thường áp dụng hình thức giao khoán rừng nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động. Với mô hình giao khoán rừng, các DNLN tiến hành khoán lại quyền sử dụng đất rừng cho các cá nhân, hộ gia đình ở địa phương hoặc có thể là chính công nhân viên trong doanh nghiệp để họ trực tiếp thực hiện các hoạt động trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng. DNLN đứng ra thực hiện cung cấp yếu tố đầu vào (phân bón, cây giống...) cũng như hướng dẫn kỹ thuật và bao tiêu sản phẩm cho người nhận khoán. Các DNLN có thể thực hiện khoán theo từng công đoạn hoặc khoán cả chu kỳ kinh doanh rừng.

- Với hình thức khoán theo công đoạn, các DNLN đầu tư toàn bộ hoặc một phần tiền vốn ban đầu (bao gồm CP phục vụ thiết kế, cây giống, phân bón, tiền công khoán), chỉ đạo kỹ thuật để trồng, chăm sóc trong một số năm đầu. Sau đó chuyển sang giai đoạn chăm sóc, bảo vệ, bên nhận khoán tự bỏ vốn để tiếp tục chăm sóc, bảo vệ đến hết chu kỳ kinh doanh rừng. Khi khai thác, bên nhận khoán được hưởng tỉ lệ sản phẩm tương ứng với giá trị vốn đã đầu tư và công sức bỏ ra theo thỏa thuận đã ghi trong hợp đồng giao khoán.

- Với hình thức khoán cả chu kỳ kinh doanh rừng, bên nhận khoán sẽ nhận diện tích đất trống để tiến hành toàn bộ quá trình trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng bằng chính nguồn vốn của mình cho đến khi rừng đạt độ tuổi khai thác. Trong hình thức này, DNLN đã có sự phân quyền đến đối tượng nhận khoán trong tất cả các khâu của chu kỳ kinh doanh rừng. Các DNLN chỉ chịu trách nhiệm hỗ trợ thiết kế, tư vấn kỹ thuật, kiểm tra, giám sát trong cả quá trình thực hiện hợp đồng. Khi chu kỳ sản xuất rừng kết thúc, DNLN sẽ nhận lại kết quả theo % sản lượng khai thác hoặc % giá trị rừng theo như hợp đồng giao khoán đã ký kết. Phần còn lại bên nhận khoán được hưởng và được quyền chủ động quyết định trong việc tiêu thụ sản phẩm.

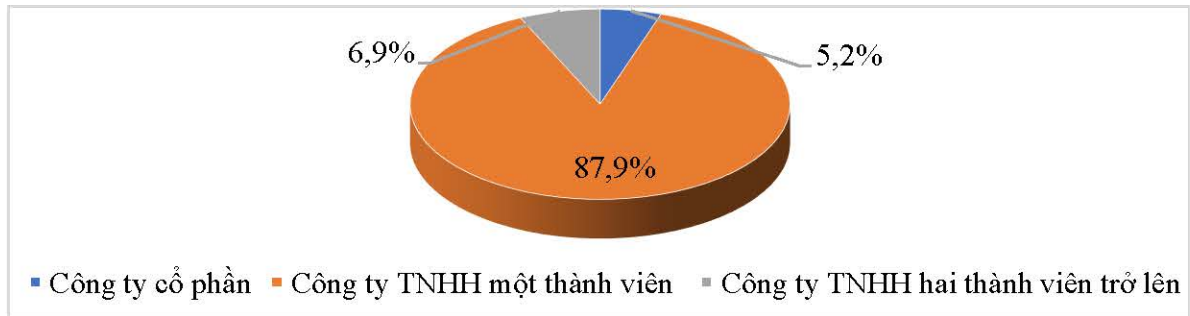
Như vậy, nhờ áp dụng các hình thức khoán nên các DNLN có thêm nguồn lực về vốn đầu tư và lao động để thực hiện trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng, giúp các DNLN tinh gọn đội ngũ nhân sự trong doanh nghiệp, đồng thời giúp tạo thêm việc làm cho dân cư tại địa phương. Tuy nhiên, để áp dụng mô hình giao khoán hiệu quả đòi hỏi các DNLN phải quan tâm tới công tác kiểm tra, giám sát các hoạt động để quản lý rừng và đất rừng một cách hiệu quả.



#### 2.1.4. Đặc điểm về tổ chức quản lý tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam

Để quản lý và điều hành tốt các hoạt động trong doanh nghiệp, các DNLN cần căn cứ vào đặc điểm tổ chức SXKD của đơn vị mình để lựa chọn loại hình doanh nghiệp cũng như tổ chức cơ cấu bộ máy quản lý cho phù hợp. Kết quả khảo sát các loại hình DNLN được thể hiện qua biểu đồ sau:

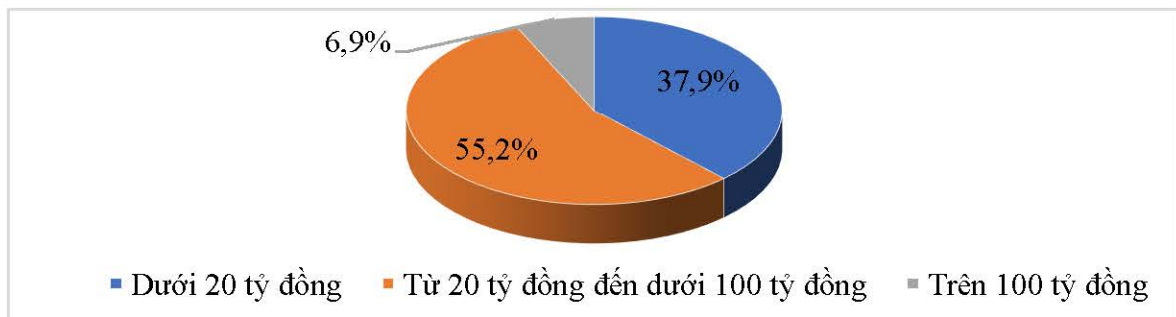
**Biểu đồ 2.4. Các loại hình DNLN ở Việt Nam**



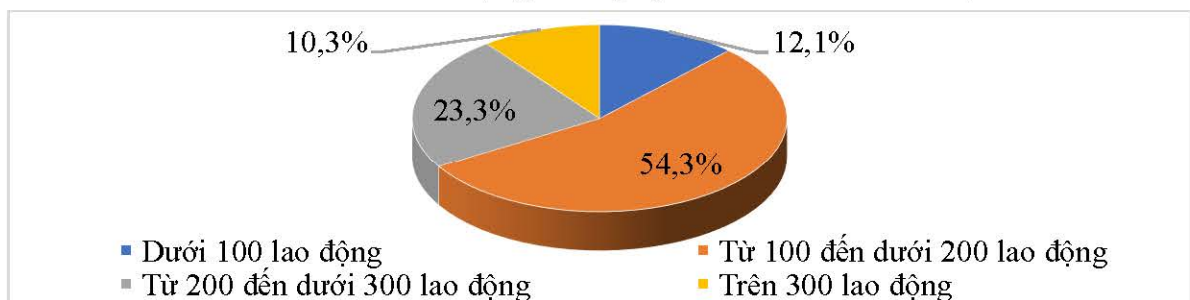
(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)

Theo đó, phần lớn các DNLN hoạt động theo loại hình công ty TNHH MTV. Đây đều là các DNLN độc lập có vốn sở hữu của Nhà nước, chịu sự quản lý của các UBND tỉnh, hoặc các DNLN trực thuộc Tổng công ty. Các DNLN còn lại là các công ty TNHH HTV trở lên hoặc công ty cổ phần mới được sắp xếp, đổi mới lại cơ cấu tổ chức theo Nghị quyết số 30-NQ/TW của Bộ chính trị và Nghị định số 118/2014/NĐ-CP của Chính phủ. Hiện nay không có DNLN nào thuộc loại hình doanh nghiệp tư nhân. Bên cạnh đó, kết quả khảo sát với các nội dung liên quan đến quy mô của các DNLN được thể hiện qua biểu đồ 2.5 và 2.6 như sau:

**Biểu đồ 2.5. Số vốn điều lệ của các DNLN ở Việt Nam**



**Biểu đồ 2.6. Số lượng lao động của các DNLN ở Việt Nam**



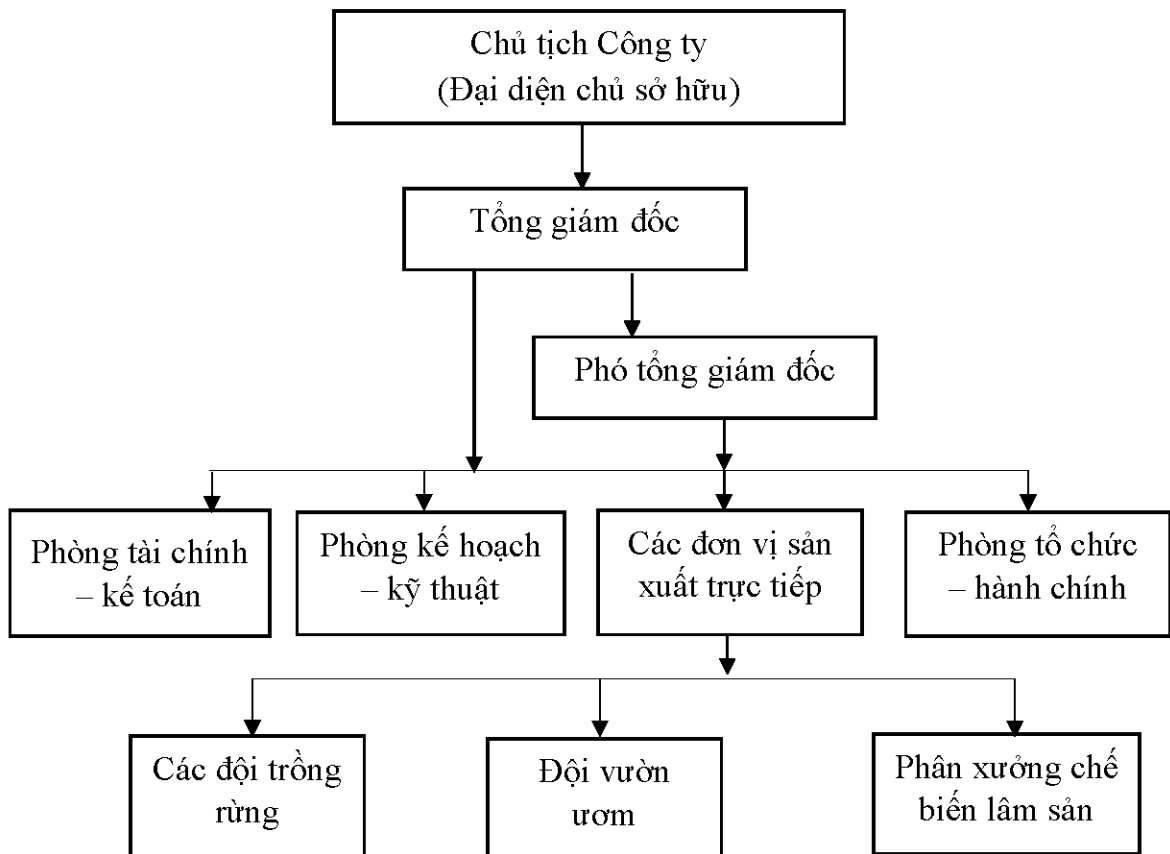
(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)

Như vậy, các DNLN ở Việt Nam chủ yếu là doanh nghiệp nhỏ và vừa, thuộc loại hình Công ty TNHH MTV. Phần lớn các DNLN có số vốn điều lệ dưới 100 tỷ đồng và số lượng lao động dưới 200 người. Điều này ảnh hưởng lớn tới việc tổ chức bộ máy quản lý tại các doanh nghiệp. Do đó, với từng loại hình doanh nghiệp khác nhau sẽ có một số điểm khác biệt.

*\* Đặc điểm tổ chức quản lý của công ty TNHH MTV*

Phần lớn các DNLN ở Việt Nam hoạt động theo loại hình công ty TNHH MTV. Các doanh nghiệp này có thể là DNLN độc lập có vốn sở hữu của Nhà nước, chịu sự quản lý của các UBND tỉnh, hoặc các DNLN trực thuộc Tổng công ty.

Việc tổ chức bộ máy quản lý được minh họa điển hình qua sơ đồ tổ chức bộ máy của Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai, là một công ty con nhận 100% vốn từ Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam – CTCP như sau:



**Sơ đồ 2.2. Tổ chức bộ máy quản lý của Công ty TNHH MTV LN La Ngà**

*(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp La Ngà)*

Mô hình tổ chức quản lý của Công ty bao gồm Chủ tịch Công ty, Ban Giám đốc và các bộ phận chức năng. Chủ tịch Công ty do Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam - CTCP bổ nhiệm để thực hiện quyền và nghĩa vụ của Tổng Công ty, có quyền nhân danh Công ty thực hiện quyền và nghĩa vụ của Công ty, chịu trách nhiệm trước pháp luật và Tổng Công ty về việc thực hiện các quyền và nhiệm vụ được giao theo quy định của điều lệ Công ty, và pháp luật hiện hành. Ban giám đốc bao gồm Giám

đốc và Phó giám đốc, chịu trách nhiệm chỉ đạo chung mọi hoạt động trong toàn Công ty. Bên dưới Ban giám đốc là các phòng ban, đơn vị, bộ phận thực hiện nhiệm vụ theo chức năng và quyền hạn cụ thể.

*\* Đặc điểm tổ chức quản lý của công ty TNHH HTV trở lên*

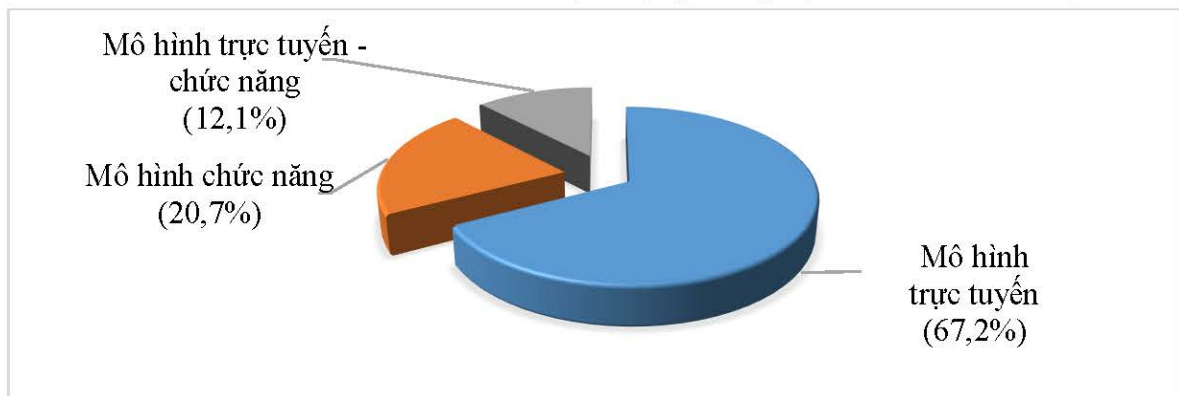
Với loại hình công ty TNHH HTV trở lên cần thành lập Hội đồng thành viên là cơ quan thẩm quyền cao nhất của Công ty. Hội đồng thành viên là đại diện chủ sở hữu trực tiếp tại Công ty; nhân danh Công ty thực hiện các quyền và nghĩa vụ của Công ty theo quyền hạn và nhiệm vụ được giao. Hội đồng thành viên sẽ bầu ra Ban giám đốc (gồm Giám đốc và Phó giám đốc) phụ trách điều hành, quản lý các hoạt động cụ thể của Công ty. Bên dưới Ban giám đốc là các bộ phận chức năng, chịu trách nhiệm và quyền hạn cho từng chức năng nhất định. Việc tổ chức bộ máy quản lý được minh họa điển hình qua sơ đồ tổ chức bộ máy của Công ty TNHH HTV lâm nghiệp Yên Thế (*Phụ lục 2.1*).

*\* Đặc điểm tổ chức quản lý của công ty cổ phần*

Thực hiện Nghị định số 118/2014/NĐ-CP, hiện nay một số DNLN đã cổ phần hóa và chuyển đổi hình thức thành công ty cổ phần. Theo mô hình này, đại hội đồng cổ đông là cơ quan có thẩm quyền cao nhất trong công ty, bao gồm toàn bộ các cổ đông có quyền biểu quyết. Đại hội đồng cổ đông sẽ bầu ra hội đồng quản trị là cơ quan quản lý công ty, có quyền nhân danh công ty để quyết định mọi vấn đề liên quan đến quyền và nghĩa vụ của công ty. Đứng đầu là Chủ tịch hội đồng quản trị chịu trách nhiệm trực tiếp trước Đại hội đồng cổ đông. Hội đồng quản trị tiếp tục bầu ra Ban giám đốc để điều hành hoạt động hàng ngày của Công ty, chịu trách nhiệm trước pháp luật về quyền và nghĩa vụ được giao. Minh họa qua cơ cấu quản lý của Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn (*Phụ lục 2.2*).

Xét về mô hình bộ máy quản lý, các DNLN được khảo sát tổ chức bộ máy quản lý theo một trong ba mô hình sau: Mô hình trực tuyến, mô hình theo chức năng và mô hình trực tuyến – chức năng.

**Biểu đồ 2.7. Mô hình tổ chức bộ máy quản lý tại các DNLN ở Việt Nam**



(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)

Như vậy, phần lớn các DNLN tổ chức bộ máy quản lý theo mô hình trực tuyến. Đây là mô hình tổ chức phổ biến tại các DNLN ở Việt Nam do chủ yếu các DNLN là các công ty TNHH MTV, người đứng đầu doanh nghiệp là người trực tiếp chỉ đạo, điều hành mọi hoạt động trong đơn vị và chịu trách nhiệm về toàn bộ kết quả hoạt động. Theo đó, các bộ phận trực tiếp sản xuất (các đội lâm nghiệp, đội vườn ươm, hoặc phân xưởng chế biến...) chỉ nhận mệnh lệnh từ cấp trên trực tiếp theo cơ chế trực tuyến. Các phòng chức năng có nhiệm vụ tham mưu, giúp việc cho Ban giám đốc về những vấn đề chuyên môn được giao. Các phòng chức năng không được ra các mệnh lệnh và chỉ thị cho các bộ phận sản xuất để đảm bảo tính tập trung trong công tác quản lý. Còn lại, các DNLN tổ chức bộ máy quản lý theo mô hình chức năng và hoặc mô hình trực tuyến - chức năng chủ yếu là các công ty cổ phần có quy mô lớn như Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam, công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn...

Ngoài ra, theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1D*), 86,2% DNLN chưa vận dụng, triển khai phần mềm Hệ thống hoạch định nguồn lực doanh nghiệp (Enterprise Resource Planning - ERP) trong công tác quản trị doanh nghiệp. Tuy nhiên, các doanh nghiệp này trả lời có quan tâm tới phần mềm và dự định sẽ sử dụng trong tương lai. Còn lại 13,8% không có ý định sử dụng phần mềm này.

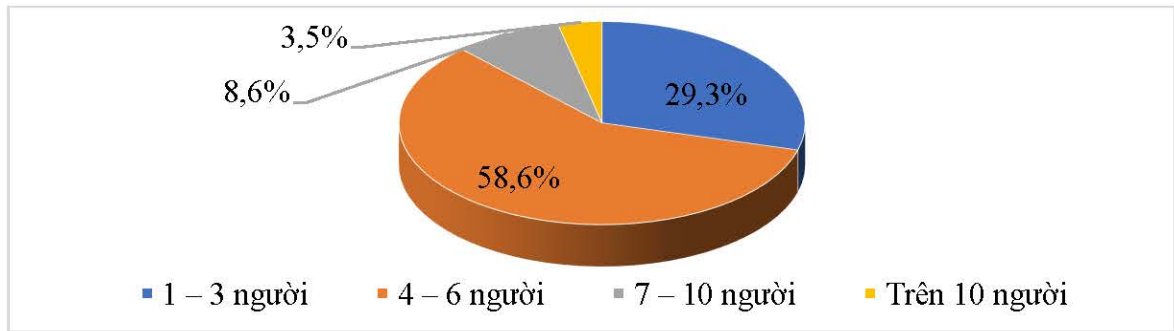
### **2.1.5. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

#### **2.1.5.1. Tổ chức bộ máy kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

Qua kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 82,8% các DNLN tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức tập trung. Đây phần lớn là các doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa (Công ty TNHH MTV). Theo hình thức này, bộ máy kế toán được tổ chức tập trung tại phòng kế toán của doanh nghiệp có nhiệm vụ thực hiện toàn bộ các công việc từ tiếp nhận, kiểm tra, xử lý chứng từ, tới ghi sổ kế toán, lập BCTC, tổ chức bảo quản, lưu trữ hồ sơ, chứng từ kế toán, cung cấp thông tin kinh tế cho nhà quản trị. Đồng thời, bộ máy kế toán cũng được tổ chức theo từng phần hành kế toán và được phân công cho mỗi nhân viên kế toán chịu trách nhiệm về một số công việc nhất định.

Còn lại 17,2% DNLN tổ chức theo hình thức nửa tập trung, nửa phân tán, là những doanh nghiệp có quy mô lớn như Tổng công ty, công ty cổ phần. Do các Tổng công ty có nhiều chi nhánh hạch toán phụ thuộc ở khác tỉnh với trụ sở chính Tổng công ty nên tại các chi nhánh vẫn có bộ máy kế toán riêng để hạch toán, tổng hợp số liệu và gửi BCTC định kỳ lên Tổng công ty. Các chi nhánh tự kê khai các loại thuế như thuế môn bài, thuế GTGT, thuế thu nhập cá nhân, thuế tài nguyên, thuế đất... tại chi nhánh. Riêng thuế TNDN sẽ được quyết toán theo Tổng công ty.



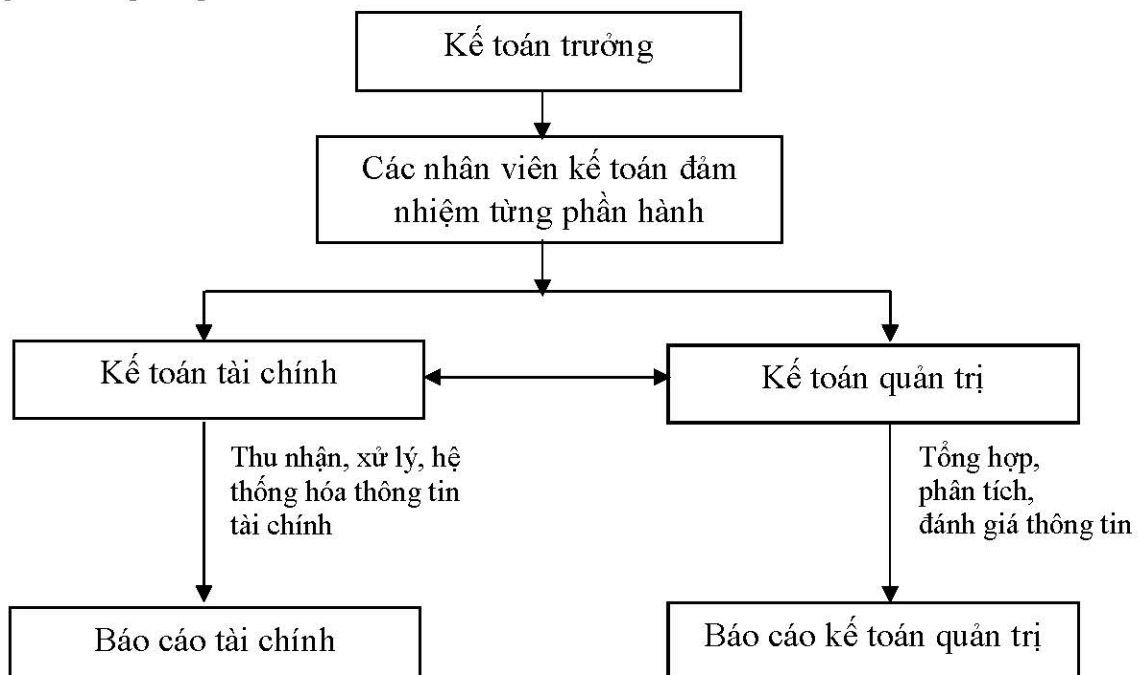
**Biểu đồ 2.8. Quy mô bộ máy kế toán tại các DNLN ở Việt Nam**

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)

Như vậy, phần lớn số lượng nhân viên tại bộ phận kế toán tại các DNLN là dưới 7 người. Quy mô bộ máy kế toán tại các DNLN hiện nay là tương đối phù hợp với đặc điểm, yêu cầu tổ chức quản lý và đặc điểm hoạt động sản xuất lâm nghiệp.

Tuy nhiên, ở một số DNLN quy mô nhỏ có số lượng nhân viên ít, dẫn đến nhân viên kế toán phải kiêm nhiệm nhiều phần hành và các nhiệm vụ khác như thống kê, quản lý kho, bán hàng... Điều này có thể dẫn tới tình trạng chất lượng bộ máy kế toán chưa cao do quá tải công việc, không tuân thủ nguyên tắc bất kiêm nhiệm, thiếu thời gian và nhân sự để thực hiện kiểm soát, đánh giá hiệu quả công việc.

Ngoài ra, theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), có 89,7% DNLN đã thực hiện tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình kết hợp giữa công tác KTTC và KTQT, còn lại 10,3% doanh nghiệp không thực hiện KTQT. Không có doanh nghiệp nào thực hiện theo mô hình tách biệt giữa KTTC và KTQT. Mô hình kết hợp KTTC và KTQT được tác giả khái quát qua sơ đồ sau:

**Sơ đồ 2.3. Bộ máy kế toán theo mô hình kết hợp KTTC và KTQT**

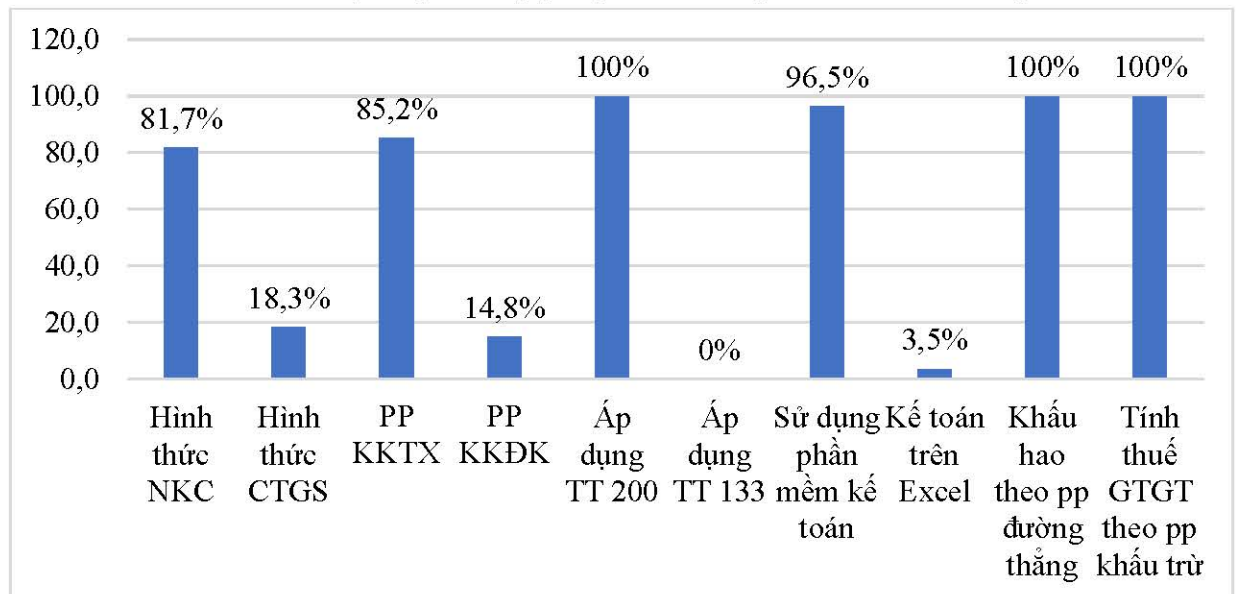
(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

Mô hình này có ưu điểm là bộ máy kế toán được tổ chức gọn nhẹ, phù hợp với nhiều loại hình doanh nghiệp, đồng thời tiết kiệm CP vận hành hệ thống kế toán. Tuy nhiên, nhược điểm của mô hình là khối lượng nhiệm vụ cho bộ phận kế toán nhiều, dễ bị chông chéo công việc nếu không được phân công, phân nhiệm rõ ràng, dẫn đến hiệu quả công việc không cao. Bên cạnh đó, mô hình này cũng đòi hỏi đội ngũ nhân viên kế toán trong doanh nghiệp phải có trình độ chuyên môn cao, có kỹ năng phân tích, đánh giá, và có khả năng ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại nhằm hỗ trợ cho công việc. Trên thực tế, công tác KTQT tại các DNLN hiện nay chủ yếu được thực hiện bởi các nhân viên kế toán kiêm nhiệm. Các nhân viên kế toán vừa thu nhận, xử lý, hệ thống hóa thông tin để lập các BCTC, vừa theo dõi chi tiết thông tin nhằm phục vụ cho việc phân tích, đánh giá thông tin thực hiện và cung cấp các báo cáo KTQT cho nhà quản trị doanh nghiệp.

#### 2.1.5.2. Chế độ và phương pháp kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam

Trên cơ sở kết quả khảo sát, tác giả thống kê các chế độ, phương pháp kế toán được áp dụng tại các DNLN ở Việt Nam qua biểu đồ sau:

**Biểu đồ 2.9: Chế độ và phương pháp kế toán tại các DNLN ở Việt Nam**



(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)

Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 100% DNLN thực hiện chế độ kế toán theo Thông tư 200/2014/TT-BTC của Bộ Tài chính ban hành ngày 22/12/2014 do phần lớn các DNLN đều có tiền thân là các doanh nghiệp có vốn đầu tư Nhà nước. Tất cả các DNLN đều thực hiện niên độ kế toán theo năm dương lịch (từ 01/01 đến 31/12 hàng năm) và sử dụng đơn vị tiền tệ là đồng Việt Nam.

Bên cạnh đó, 100% các DNLN đều tính khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng và hạch toán thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ. Có 85,2% DNLN hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, còn lại 14,8% doanh

nghiệp hạch toán theo phương pháp kiểm kê định kỳ. Ngoài ra, tất cả các DNLN được khảo sát đều xác định giá trị xuất kho vật tư, sản phẩm, hàng hóa theo phương pháp bình quân gia quyền cuối kỳ.

Qua khảo sát, 96,5% DNLN đã sử dụng phần mềm kế toán chuyên dụng để hỗ trợ công tác kế toán được nhanh chóng, chính xác với các hình thức kế toán theo quy định, còn lại 3,5% doanh nghiệp chỉ thực hiện công việc kế toán qua Excel. Việc sử dụng phần mềm đã giúp các DNLN thuận tiện trong việc lập BCTC và kết xuất các thông tin theo yêu cầu quản lý. Các phần mềm này tập trung chủ yếu vào phục vụ công tác KTTC và lập BCTC cho doanh nghiệp, đồng thời có sự hỗ trợ để thu thập, xử lý các thông tin phục vụ KTQT nhưng chưa thực sự đầy đủ, việc phân tích thông tin phục vụ quản trị chỉ dừng lại ở mức độ đơn giản.

Về hình thức kế toán: 81,7% DNLN sử dụng hình thức Nhật ký chung. Số lượng các doanh nghiệp áp dụng hình thức Nhật ký chung chiếm tỷ trọng lớn do hình thức ghi sổ này đơn giản, dễ thực hiện, dễ áp dụng. Còn lại 18,3% doanh nghiệp sử dụng hình thức Chứng từ ghi sổ như Công ty lâm nghiệp Đông Triều, Công ty lâm nghiệp Tương Dương... Ngoài ra, không có doanh nghiệp nào áp dụng các hình thức kế toán khác như Nhật ký - Chứng từ hay Nhật ký - Sổ cái.

## **2.2. Thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

### **2.2.1. Thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán tài chính**

#### **2.2.1.1. Thực trạng thu nhận thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh**

##### **a. Thực trạng thu nhận thông tin kế toán doanh thu**

###### *\* Phân loại doanh thu tại các DNLN ở Việt Nam*

Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 100% các DNLN tiến hành phân loại DT theo nội dung kinh tế. Theo cách phân loại này, DT của các DNLN được hình thành từ nhiều nguồn khác nhau như DT bán hàng và cung cấp dịch vụ (hay DT từ hoạt động kinh doanh chính), DT hoạt động tài chính và thu nhập từ các hoạt động khác. Trong đó, DT bán hàng và cung cấp dịch vụ chiếm tỷ trọng cao nhất trong tổng thu nhập của các doanh nghiệp và có nguồn hình thành từ việc khai thác lâm sản (bao gồm khai thác gỗ và các lâm sản ngoài gỗ), DT bán cây giống và tiền thu từ dịch vụ môi trường rừng. Tùy thuộc vào đặc tính từng loại rừng mà Nhà nước quy định các cơ chế khai thác rừng khác nhau, dẫn đến phát sinh các nội dung DT khác nhau.

###### *- Đối với rừng sản xuất*

Căn cứ vào nguồn gốc hình thành, rừng sản xuất được phân chia thành rừng sản xuất là rừng tự nhiên và rừng sản xuất là rừng trồng. Tuy nhiên, hiện nay các đơn

vị, tổ chức kinh tế không được phép khai thác rừng tự nhiên, bao gồm cả việc khai thác chính và khai thác tận thu do thực hiện lệnh đóng cửa rừng tự nhiên của Thủ tướng Chính phủ nhằm ngăn chặn tình trạng phá rừng, mất rừng không kiểm soát, dẫn đến thất thoát, lãng phí tài nguyên rừng. Quy định về đóng cửa rừng tự nhiên được thể hiện qua Thông báo số 511/TB-VPCP ngày 01/11/2017 của Văn phòng Chính phủ thông báo kết luận của Thủ tướng Chính phủ tại Hội nghị trực tuyến toàn quốc về “*Tăng cường công tác quản lý, bảo vệ rừng và giải pháp thực hiện trong thời gian tới*”. Do đó, với các DNLN đang được Nhà nước giao quản lý rừng tự nhiên sẽ chỉ thực hiện các hoạt động chăm sóc, quản lý, bảo vệ rừng nhằm thực hiện nhiệm vụ công ích mà không được phép khai thác rừng. Các doanh nghiệp này sẽ được nhận tiền thu cho dịch vụ chăm sóc, quản lý, bảo vệ rừng theo đơn đặt hàng của Nhà nước và ghi nhận vào DT của doanh nghiệp.

Đối với rừng sản xuất là rừng trồng, các DNLN sẽ thực hiện khai thác rừng nhằm mục đích tạo lợi nhuận cho doanh nghiệp. Do đó các thu nhập từ khai thác rừng đều được ghi nhận vào DT của doanh nghiệp. Do tư liệu sản xuất của các DNLN là tài nguyên rừng nên hoạt động khai thác rừng sản xuất là rừng trồng tại các DNLN cũng được kiểm soát, quản lý một cách chặt chẽ từ các cơ quan chức năng. Rừng trồng có thể được đầu tư bằng vốn ngân sách Nhà nước hoặc vốn do các DNLN tự đầu tư. Trong trường hợp rừng sản xuất là rừng trồng do DNLN tự bỏ vốn đầu tư thì doanh nghiệp được chủ động quyết định việc khai thác rừng trồng. Tuy nhiên, trước khi khai thác, các DNLN phải báo cáo bằng văn bản tới Hạt kiểm lâm tại địa phương sở tại (hoặc Chi cục kiểm lâm) thông tin về địa danh, khối lượng gỗ khai thác để tổng hợp báo cáo, theo dõi, giám sát trong quá trình thực hiện và xác nhận nguồn gốc gỗ khi lưu thông tiêu thụ. Trong trường hợp rừng sản xuất được đầu tư bằng nguồn vốn từ ngân sách Nhà nước, DNLN phải lập hồ sơ khai thác trình Sở Nông nghiệp và PTNT của tỉnh phê duyệt. Các sản phẩm khai thác từ rừng trồng được tự do lưu thông trên thị trường, ngoại trừ một số cây rừng là cây gỗ quý, hiếm khi khai thác phải thực hiện theo đúng quy định của Nhà nước.

*- Đối với rừng phòng hộ*

Tương tự như rừng sản xuất, DT từ rừng phòng hộ cũng có thể có nguồn gốc từ hoạt động khai thác rừng hoặc từ quản lý, bảo vệ rừng. Theo nguồn gốc hình thành, rừng phòng hộ cũng được phân chia thành rừng phòng hộ là rừng tự nhiên và rừng phòng hộ là rừng trồng. Với rừng phòng hộ là rừng tự nhiên, các DNLN hiện nay chỉ được tiến hành các hoạt động chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng nhằm thực hiện nhiệm vụ công ích mà không được phép khai thác rừng theo lệnh đóng cửa rừng tự nhiên của Thủ tướng Chính phủ. Với rừng phòng hộ là rừng trồng, các DNLN được phép

khai thác cây trồng xen, cây phụ trợ, tía thừa, tận thu, tận dụng gỗ, tuy nhiên phải đảm bảo không làm giảm chức năng phòng hộ của rừng và phải tuân thủ các quy định của pháp luật về bảo vệ và phát triển rừng, bảo vệ môi trường và bảo tồn đa dạng sinh học. Sau khi khai thác, các DNLN phải thực hiện quá trình tái sinh rừng trong vụ trồng rừng kế tiếp và tiếp tục chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng. Mức độ khai thác rừng phòng hộ được quy định cụ thể trong Quyết định 17/2015/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ về “*Quy chế quản lý rừng phòng hộ*”.

Ngoài ra, DT của các DNLN còn có nguồn gốc từ khoản tiền thu dịch vụ môi trường rừng. Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), có 44,8% DNLN phát sinh khoản tiền thu từ dịch vụ môi trường rừng và ghi nhận chúng là DT cung cấp dịch vụ trong kỳ như Công ty lâm nghiệp Hòa Bình, Công ty lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai, Công ty lâm nghiệp Kon Rẫy... Tiền dịch vụ môi trường rừng được chi trả cho các chủ rừng là tổ chức, cá nhân, hộ gia đình tham gia trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ các khu rừng có cung cấp một hay nhiều dịch vụ môi trường rừng. Khoản tiền này được tính căn cứ vào diện tích rừng của đơn vị trong khu vực cung cấp dịch vụ môi trường rừng, đặc điểm từng loại rừng, trữ lượng rừng và vị trí địa lý. Theo quy định, “*đối tượng phải trả tiền dịch vụ môi trường rừng bao gồm các cơ sở sản xuất thủy điện; cơ sở sản xuất, cung cấp nước sạch; cơ sở nuôi trồng thủy sản có sử dụng nguồn nước sạch từ rừng; tổ chức, cá nhân kinh doanh dịch vụ du lịch sinh thái, nghỉ dưỡng, tham quan, giải trí; các doanh nghiệp có hoạt động sản xuất kinh doanh gây phát thải khí nhà kính lớn ra môi trường*” [14].

Hiện nay, việc thu tiền dịch vụ môi trường rừng và chi trả cho các đơn vị đều thực hiện dưới sự quản lý, giám sát và phân phối của Quỹ Bảo vệ và phát triển rừng. Để đánh giá diện tích rừng làm căn cứ chi trả tiền dịch vụ môi trường rừng cần thành lập Ban nghiệm thu trong đó có sự tham gia của các chủ rừng (các DNLN) và đại diện Hạt kiểm lâm cấp huyện. Sau khi nghiệm thu, biên bản đánh giá về diện tích và chất lượng rừng sẽ được ký xác nhận bởi đại diện Ban nghiệm thu và chủ rừng. Hạt kiểm lâm cấp huyện tổng hợp và báo cáo tới UBND huyện để phê duyệt. Sau đó, kết quả nghiệm thu rừng được gửi tới Quỹ Bảo vệ và phát triển rừng cấp tỉnh để tiến hành thủ tục chi trả cho các DNLN.

*\* Các phương thức khai thác rừng trồng và thời điểm ghi nhận doanh thu  
- Đối với rừng sản xuất*

Việc khai thác rừng trồng là rừng sản xuất tại các DNLN hiện nay được thực hiện theo hai phương thức sau:

*Thứ nhất*, DNLN tổ chức bán cây đứng. Bán cây đứng là việc các DNLN không trực tiếp thực hiện khai thác gỗ trong phần diện tích rừng đã trồng mà bán toàn

bộ rừng trồng cho khách hàng để các công ty mua cây đứng tự khai thác. Sau khi hợp đồng bán cây đứng, DNLN sẽ nhận lại phần đất rừng để tiếp tục hoạt động tái đầu tư trồng rừng. Việc bán cây đứng thường được thực hiện qua phương thức đấu giá. Giá khởi điểm bán cây đứng được xây dựng trên cơ sở giá bán gỗ tròn tại bãi giao (đã bao gồm thuế GTGT) trừ đi CP thi công khai thác dự toán. Giá bán gỗ tròn tại bãi giao thường được các DNLN xác định trên cơ sở khảo sát giá cả thị trường và khung giá bán quy định của UBND tỉnh trực thuộc.

Đối với các DNLN trực thuộc UBND tỉnh, giá khởi điểm bán cây đứng do doanh nghiệp tự xây dựng gửi Sở Tài chính và Sở Nông nghiệp và PTNT thẩm định, trình UBND tỉnh phê duyệt. Căn cứ đặc điểm tình hình giao thông, phân bố tài nguyên rừng của từng hiện trường khai thác, UBND tỉnh quyết định chia hiện trường khai thác một gói thầu hoặc nhiều gói thầu trước khi tổ chức đấu thầu. Đối với các DNLN trực thuộc Tổng công ty, mức giá khởi điểm bán cây đứng sẽ được quyết định bởi Tổng công ty. Trên cơ sở giá khởi điểm bán cây đứng được duyệt, đơn vị dự thầu đặt giá cao nhất và cao hơn giá khởi điểm đồng thời chấp nhận các điều kiện của hợp đồng thì trúng thầu và xem như đã chấp nhận giao kết hợp đồng. Sau khi hai bên ký kết hợp đồng, DNLN sẽ xuất Hóa đơn bán hàng và ghi nhận DT theo giá bán.

*Thứ hai*, DNLN tự khai thác hoặc đấu thầu đơn vị thi công khai thác gỗ trong diện tích rừng trồng. Các DNLN cần phải lập dự toán CP thi công khai thác trên cơ sở các khoản CP trong hoạt động khai thác được xác định theo định mức, tiêu chuẩn của Nhà nước và đơn giá thi công xác lập trong điều kiện trình độ lao động xã hội trung bình có xem xét tới các điều kiện thực tế, cụ thể của từng hiện trường rừng.

Đối với các DNLN trực thuộc UBND tỉnh, CP dự toán thi công khai thác do Sở Tài chính phối hợp Sở Nông nghiệp và PTNT xem xét, thẩm định, đề xuất UBND tỉnh phê duyệt. Đối với các DNLN trực thuộc Tổng công ty, CP dự toán thi công khai thác được quyết định và phê duyệt từ phía Tổng công ty. Trên cơ sở CP thi công khai thác được duyệt (là giá trần) đơn vị dự thầu đặt giá thấp nhất và thấp hơn giá trần đồng thời chấp thuận các điều kiện hợp đồng thì trúng thầu và xem như đã chấp nhận giao kết hợp đồng. Khi tiến hành khai thác, các bộ phận trong doanh nghiệp sẽ giám sát quá trình khai thác rừng, thực hiện kiểm đếm, nghiệm thu, nhập kho gỗ để dùng làm nguyên liệu tiếp tục chế biến hoặc xuất bán trực tiếp cho khách hàng không qua nhập kho (tiến hành lập Biên bản xác nhận khối lượng gỗ khai thác có sự chứng kiến của hai bên). Khi gỗ thành phẩm được vận chuyển tới khách hàng kèm theo Hóa đơn bán hàng, DNLN sẽ thực hiện ghi nhận DT.

Như vậy thời điểm DT ghi nhận trong hai trường hợp có thể khác nhau. Tuy nhiên, về cơ bản các DNLN Việt Nam vẫn tuân thủ các điều kiện ghi nhận DT bán

hàng theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14.

Nghiên cứu cụ thể việc khai thác lô rừng gỗ keo tại Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà bán trực tiếp cho Công ty cổ phần Lâm Việt như sau:

Gỗ tròn sau khi khai thác sẽ được cắt khúc, vận xuất ra bãi để phân loại và sắp xếp thành từng dây theo từng loại gỗ trước khi tiến hành đo đếm để xác định khối lượng gỗ giao nhận giữa bên bán và bên mua. Khối lượng gỗ giao nhận được quy đổi theo công thức sau:

$$KL = L \times W \times H$$

Trong đó:

KL: là khối lượng gỗ giao nhận (sản lượng gỗ khai thác), đơn vị tính mét khối (m<sup>3</sup>)

L: là chiều dài của dây gỗ, đơn vị tính là mét (m)

W: là chiều rộng của dây gỗ, đơn vị tính là mét (m)

H: là chiều cao của dây gỗ, đơn vị tính là mét (m)

Quy cách của từng loại gỗ được thể hiện qua bảng 2.2 như sau:

**Bảng 2.2. Quy cách gỗ keo khai thác**

STT	Loại gỗ	Quy cách cắt gỗ	
		Đường kính (cm)	Chiều dài (m)
1	Gỗ loại 1	$D \geq 20$	1,5 – 2,0
2	Gỗ loại 2	$15 \leq D < 20$	1,5 – 2,0
3	Gỗ loại 3	$10 \leq D < 15$	1,5 – 2,0
4	Gỗ loại 4	$3 \leq D < 10$	1,0 – 1,5

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà)

Kết quả sản lượng gỗ khai thác và giá bán tương ứng từng loại gỗ theo quy định của Công ty là căn cứ để kế toán lập Hóa đơn GTGT (Phụ lục 2.3) và ghi nhận DT bán hàng theo Bảng 2.3 như sau:

**Bảng 2.3. Sản lượng và đơn giá gỗ khai thác**

STT	Loại gỗ	Khối lượng gỗ khai thác (m <sup>3</sup> )	Giá bán (đồng/m <sup>3</sup> )	Thành tiền (đồng)
1	Gỗ loại 1	99,10	2.035.000	201.668.500
2	Gỗ loại 2	116,51	1.235.000	199.464.850
3	Gỗ loại 3	88,90	1.115.000	99.123.500
4	Gỗ loại 4	110,00	475.000	52.250.000
	<b>Tổng</b>			<b>552.506.850</b>

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà)

- Đối với rừng phòng hộ

Hiện nay, diện tích rừng phòng hộ tại các DNLN đều có nguồn vốn đầu tư rừng từ ngân sách Nhà nước. Hàng năm, các DNLN được nhận nguồn kinh phí dùng cho các hoạt động chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng phòng hộ để thực hiện nhiệm vụ công ích. Đây được coi là hoạt động sự nghiệp và tách biệt với các hoạt động SXKD



nhằm mục tiêu lợi nhuận của doanh nghiệp. Tuy nhiên, các DNLN được phép khai thác tía thưa và khai thác lâm sản ngoài gỗ, sản phẩm phụ trợ trong điều kiện vẫn đảm bảo mật độ cây rừng cho mục đích phòng hộ và có sự phê duyệt của cơ quan Nhà nước. Cuối năm tài chính, các DNLN có được giao kinh phí về quản lý rừng phòng hộ sẽ tiến hành nộp báo cáo lên Sở Tài chính của tỉnh trực thuộc để quyết toán số tiền thu chi từ hoạt động chăm sóc, bảo vệ rừng; đồng thời ghi nhận DT với các khoản thu từ khai thác tận thu được hưởng tại rừng phòng hộ sau khi hoàn thành các khoản thuế, phí theo quy định.

*\* Chứng từ kế toán phản ánh doanh thu*

Hiện nay, 100% các DNLN được khảo sát sử dụng hệ thống chứng từ kế toán theo Thông tư 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính, kèm theo các chứng từ đặc thù cho ngành lâm nghiệp theo Thông tư hướng dẫn của Bộ Nông nghiệp và PTNT. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp được chủ động xây dựng và thiết kế mẫu biểu chứng từ kế toán riêng phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của doanh nghiệp nhưng vẫn phải đảm bảo nguyên tắc rõ ràng, minh bạch, kịp thời, dễ kiểm tra, đối chiếu. Tuy nhiên, các DNLN thường có nhiều đội lâm nghiệp phân bố ở địa điểm cách xa văn phòng trụ sở doanh nghiệp, nên định kỳ chứng từ kế toán phải được tập hợp từ các đội chuyên về phòng kế toán. Điều này dẫn đến việc thu nhận, tập hợp thông tin ban đầu có thể có độ trễ.

Để thu thập thông tin về DT bán hàng và cung cấp dịch vụ, các DNLN sử dụng bộ chứng từ kế toán bao gồm: Biên bản nghiệm thu rừng trồng, Hoá đơn GTGT, Hồ sơ đấu giá/đấu thầu, Hợp đồng kinh tế, Biên bản kết quả đấu giá, bảng kê tiền dịch vụ môi trường rừng và các chứng từ khác có liên quan tới quá trình thanh toán như Phiếu thu, Giấy báo Có. Do sản phẩm lâm nghiệp là mặt hàng không chịu thuế GTGT nên trên các hóa đơn ghi nhận DT, dòng thuế GTGT sẽ được gạch bỏ (*Phụ lục 2.3*).

Bên cạnh DT bán hàng và cung cấp dịch vụ, doanh nghiệp còn phát sinh DT hoạt động tài chính như lãi tiền gửi, tiền cho vay; lãi do thanh lý các khoản đầu tư tài chính; cổ tức, lợi nhuận được chia; lãi chênh lệch tỷ giá, hay chiết khấu thanh toán được hưởng... Các chứng từ kế toán liên quan tới DT hoạt động tài chính bao gồm Giấy báo Có của ngân hàng; Thông báo chia cổ tức, lợi nhuận, lãi tiền gửi; Biên bản thanh lý các khoản đầu tư tài chính...

Ngoài các khoản DT phát sinh từ hoạt động SXKD thông thường của doanh nghiệp, các DNLN còn có thể phát sinh các khoản thu nhập khác từ hoạt động bất thường như thu nhập từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ; tiền thu phí giao khoán đất, rừng cho hộ thành viên; phí rà soát, đổi sổ cho hộ nhận khoán; tiền thu bồi thường vi phạm hợp đồng; thu nhập từ đầu tư góp vốn bằng TSCĐ; tiền trợ cấp của chủ sở hữu



khi doanh nghiệp xảy ra các rủi ro, thiệt hại như hạn hán, bão lũ, cháy rừng; thu từ khai thác tận thu cành gãy, củi khô trong rừng... Các chứng từ liên quan tới thu nhập khác bao gồm Biên bản thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Hóa đơn tiền thu từ thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Biên bản góp vốn; Biên bản đánh giá lại TSCĐ đem đi góp vốn...

*b. Thực trạng thu nhận thông tin kế toán chi phí*

*\* Thực trạng phân loại chi phí tại các DNLN ở Việt Nam*

Do hoạt động SXKD lâm nghiệp thường được diễn ra trong chu kỳ dài từ khi doanh nghiệp đầu tư trồng rừng đến khi khai thác, thu hoạch sản phẩm. Do đó các CP phát sinh trong quá trình trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng bao gồm nhiều nội dung, trong đó gồm hai loại chính là “CP trồng, chăm sóc rừng” và “CP khai thác”.

- *CP trồng, chăm sóc rừng* là toàn bộ các khoản CP sử dụng vật tư, máy móc, lao động cho việc đầu tư trồng, chăm sóc rừng từ khi bắt đầu cho đến khi rừng thành thực, đạt độ tuổi khai thác. Trong khoảng thời gian này, DN thường bỏ ra các khoản CP như: CP thiết kế trồng rừng; CP phát dọn thực bì; CP làm đất, thuê máy cày, máy dọn gốc cây; CP cuốc hố; CP cây giống (kể cả cây trồng dặm); CP mua phân bón, thuốc bảo vệ thực vật, thuốc kích thích tăng trưởng; CP nhân công trồng cây; Tiền thuê sử dụng đất hoặc tiền thuê đất trồng rừng; Tiền lãi vay vốn đầu tư trồng và chăm sóc, quản lý, bảo vệ rừng; CP nhân công chăm sóc, quản lý, bảo vệ rừng cho đến khi rừng khép tán (khoảng 3 - 4 năm đầu). Sau khi rừng đã khép tán, các DNLN thường chỉ phát sinh CP nhân công phát chăm sóc, tỉa thưa và quản lý, bảo vệ rừng đến khi rừng đạt độ tuổi khai thác.

- *CP khai thác* là các khoản CP phát sinh trong giai đoạn khai thác rừng trồng khi rừng đã trưởng thành, đạt độ tuổi khai thác như CP thiết kế khai thác, CP mời thầu, CP đấu thầu, CP thi công khai thác (bao gồm CP phục vụ cho các công việc phát luồng, làm đường, hỗ trợ xóm xã),...

Qua kết quả khảo sát, 100% các DNLN Việt Nam thực hiện phân loại CP theo chức năng hoạt động và theo nội dung kinh tế để phục vụ cho việc lập BCTC.

*Phân loại CP theo chức năng hoạt động:* Tại các DNLN, CP theo chức năng hoạt động được phân loại thành CP sản xuất và CP ngoài sản xuất. Trong đó, CP sản xuất bao gồm CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CP sản xuất chung; và CP ngoài sản xuất bao gồm CP bán hàng, CP QLDN, CP tài chính, CP khác. Cụ thể:

- *CP NVL trực tiếp* bao gồm các CP NVL phục vụ trực tiếp cho các hoạt động trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng như CP cây giống; CP phân bón; CP thuốc bảo vệ thực vật, thuốc kích thích sinh trưởng; CP vôi bột; CP ràng che; CP xăng dầu...

- *CP nhân công trực tiếp* là những khoản tiền phải trả cho công nhân trực tiếp tiến hành thực hiện việc trồng, chăm sóc và quản lý bảo vệ rừng, bao gồm: Tiền

lương, tiền thưởng, tiền làm thêm giờ, các khoản phụ cấp, tiền ăn ca và các khoản trích theo lương...

- *CP sản xuất chung* là CP dùng vào việc tổ chức quản lý, phục vụ quá trình sản xuất của các tổ, đội trồng rừng bao gồm CP dụng cụ phục vụ trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng như máy cắt cỏ, máy đào đất,...; CP điện, nước, điện thoại; CP trang bị bảo hộ; CP khấu hao máy móc, thiết bị, văn phòng đội lâm nghiệp; CP thuế tài nguyên; CP tư vấn thiết kế kỹ thuật và thẩm định dự án trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng; CP văn phòng phẩm, hội họp, tuyên truyền, vận động về quản lý bảo vệ rừng; CP tiếp khách tại các tổ, đội...

- *CP bán hàng* là các khoản CP cần thiết phục vụ cho quá trình bán hàng và đảm bảo việc tiêu thụ sản phẩm đến khách hàng. Tại các DNLN, CP bán hàng chủ yếu là CP vận chuyển, bốc dỡ; CP đánh giá, chứng nhận sản phẩm; CP quảng cáo...

- *CP QLDN* là các khoản CP phát sinh tại các bộ phận văn phòng của DNLN và các CP khác liên quan đến khâu tổ chức quản lý hành chính, điều hành doanh nghiệp. CP QLDN thường bao gồm: CP nhân viên bộ phận quản lý và văn phòng (tiền lương, thưởng, phụ cấp và các khoản trích theo lương); CP đồ dùng; CP trang phục; CP khấu hao TSCĐ tại văn phòng; CP thuế, lệ phí (thuế môn bài, thuế nhà đất, phí cầu đường); các CP dịch vụ mua ngoài (điện, nước, điện thoại, thuê tài sản; CP bằng tiền khác (công tác phí, CP tiếp khách, CP xăng xe, phí ngân hàng)...

- *CP tài chính* là các khoản CP liên quan đến các hoạt động về đầu tư tài chính như CP lãi vay, lỗ chênh lệch tỷ giá, chiết khấu thanh toán cho khách hàng...

- *CP khác* là những CP phát sinh từ các hoạt động không xảy ra thường xuyên, ngoài các CP phục vụ cho hoạt động SXKD thông thường của DNLN như CP thanh lý, nhượng bán TSCĐ; tiền phạt vi phạm hợp đồng, phạt nộp chậm thuế; lỗ khi đem TSCĐ đi góp vốn liên doanh, liên kết; .....

*Phân loại CP theo nội dung kinh tế:* Theo cách phân loại này, CP SXKD trong DNLN được chia thành các yếu tố như CP nguyên liệu, vật liệu; CP công cụ, dụng cụ; CP nhân công; CP khấu hao TSCĐ; CP dịch vụ mua ngoài và CP khác bằng tiền... theo như hướng dẫn trong chế độ kế toán hiện hành. Ngoài ra, các DNLN còn có thể phân loại thêm một số yếu tố CP khác nhằm theo dõi chi tiết các khoản CP phát sinh như Thuế, phí, lệ phí hay CP dự phòng...

*\* Chứng từ kế toán phản ánh chi phí*

Đặc thù của các DNLN là hoạt động SXKD tập trung vào việc trồng, chăm sóc và quản lý, bảo vệ rừng. Quá trình sản xuất lâm nghiệp thường trải qua 3 giai đoạn chính bao gồm: (i) xử lý thực bì, làm đất, ươm giống tạo cây con; (ii) trồng và chăm sóc rừng; (iii) khai thác cây trưởng thành. Như vậy, quá trình sản xuất trong các

DNLN bao gồm nhiều giai đoạn dẫn đến các CP phát sinh rất đa dạng và được phản ánh trên nhiều loại chứng từ khác nhau, tùy thuộc vào nội dung CP. Cụ thể:

Chứng từ phản ánh CP NVL trực tiếp thường gồm Giấy đề nghị xuất vật tư, Phiếu xuất kho, Bảng định mức tiêu hao vật tư để theo dõi tình hình xuất NVL cho các đội trồng và chăm sóc rừng,...

Chứng từ phản ánh CP nhân công trực tiếp bao gồm Bảng chấm công, Bảng xác nhận công việc hoàn thành, Phiếu báo làm thêm giờ, Bảng thanh toán tiền lương, Bảng phân bổ tiền lương và BHXH,...

Trong trường hợp DNLN có thực hiện hoạt động khoán, chứng từ cơ bản được sử dụng là hợp đồng giao khoán. Hợp đồng cần thể hiện rõ các điều khoản đối với bên giao khoán và nhận khoán như: giá giao khoán, phương thức giao khoán, thủ tục, thanh toán, quyết toán, hình thức thanh toán...

Chứng từ phản ánh CP sản xuất chung, CP bán hàng, CP QLDN tùy theo yếu tố CP phát sinh sẽ bao gồm các chứng từ như: Bảng chấm công; Phiếu báo làm thêm giờ; Bảng thanh toán tiền lương; Bảng phân bổ tiền lương và BHXH, Bảng phân bổ NVL, công cụ, dụng cụ; Bảng trích trước CP; Bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ; Hóa đơn tiền điện, nước, điện thoại; Hóa đơn vận chuyển; Hóa đơn CP quảng cáo, CP đấu thầu, đấu giá; Hóa đơn tiền tiếp khách, CP tuyên truyền, hội họp...

Chứng từ phản ánh giá vốn hàng bán thường là Biên bản nghiệm thu hạng mục rừng trồng; Biên bản bàn giao rừng; Phiếu xuất kho, Biên bản thanh lý hợp đồng...

Chứng từ phản ánh CP tài chính bao gồm Hợp đồng vay, Giấy báo Nợ, Thông báo trả tiền lãi vay Ngân hàng, Bảng quy định tỷ lệ chiết khấu thanh toán, ...

Chứng từ phản ánh CP khác thường là Biên bản thanh lý, nhượng bán TSCĐ; Phiếu xuất kho; Biên bản xử phạt; Biên lai nộp tiền phạt...

### *c. Thực trạng thu nhận thông tin kế toán KQKD*

Do phần lớn các DNLN được khảo sát đều sử dụng phần mềm kế toán, nên các bút toán kết chuyển DT, CP để xác định KQKD cuối kỳ đều được thực hiện tự động trên phần mềm và được thể hiện trên chứng từ hạch toán (hay còn gọi là Phiếu kế toán). Các doanh nghiệp có thể dễ dàng kết xuất chứng từ này ra để làm chứng từ phản ánh KQKD phục vụ công tác lưu trữ, bảo quản chứng từ.

Nhìn chung, hệ thống chứng từ kế toán sử dụng tại các DNLN chủ yếu vẫn tuân theo hướng dẫn của chế độ kế toán. Bên cạnh đó, một số chứng từ được các doanh nghiệp điều chỉnh nội dung cho phù hợp với đặc điểm hoạt động lâm nghiệp. Ví dụ, do đặc điểm giá trị rừng trồng sẽ được kế toán tập hợp dựa trên các CP đã phát sinh trong toàn bộ quá trình đầu tư trồng rừng, bao gồm cả những CP chung được phân bổ theo từng năm, do đó khi DNLN thực hiện việc khai thác, trên Phiếu nhập

kho chỉ phản ánh thông tin về số lượng gỗ khai thác, không có thông tin về giá trị gỗ khai thác và đơn giá trên 1 m<sup>3</sup> gỗ (*Phụ lục 2.4*). Tương tự, khi xuất gỗ để bán cho khách hàng hoặc để tiếp tục làm nguyên liệu chế biến, doanh nghiệp lập phiếu xuất kho. Tuy nhiên, phiếu xuất kho chỉ có thông tin về số lượng và giá trị gỗ, không có cột đơn giá tính cho 1 m<sup>3</sup> gỗ như mẫu chứng từ của Bộ Tài chính (*Phụ lục 2.5*).

#### 2.2.1.2. *Thực trạng xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

##### a. *Thực trạng xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán doanh thu*

###### \* *Thực trạng xử lý, hệ thống hóa doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ*

Qua kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), để theo dõi và hạch toán DT bán hàng, 100% các DNLN đều sử dụng TK 511 “DT bán hàng và cung cấp dịch vụ”. Bên cạnh đó, 62,1% DNLN thực hiện mở thêm các TK chi tiết cấp II cho TK 511 theo hướng dẫn của chế độ kế toán hiện hành, bao gồm: TK 5111 “DT bán hàng hóa”, TK 5112 “DT bán thành phẩm”, TK 5113 “DT cung cấp dịch vụ”, TK 5118 “DT khác”. Đồng thời, 72,4% doanh nghiệp mở TK theo dõi chi tiết DT bán hàng và cung cấp dịch vụ theo loại mặt hàng sản phẩm, dịch vụ. Minh họa tại Công ty lâm nghiệp Kon Rẫy, TK 511 được mở chi tiết như sau: TK 5111 “DT khai thác gỗ từ rừng trồng”, TK 5112 “DT bán nhựa thông từ rừng trồng”, TK 5113 “DT dịch vụ môi trường rừng” và TK 5118 “DT khác” (như DT bán gỗ, củ tận dụng).

Tại các doanh nghiệp quy mô lớn có nhiều đơn vị trực thuộc như Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam, Tổng công ty giấy Việt Nam, DT được tổng hợp từ DT của các chi nhánh hạch toán phụ thuộc với nhiều lĩnh vực khác nhau nên hệ thống TK chi tiết được quy định thống nhất để thuận tiện cho việc lập BCTC tổng hợp và BCTC hợp nhất của các Tổng công ty. Minh họa tại Công ty lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai, TK 511 được mở chi tiết như sau (*Phụ lục 2.7*):

TK 5111 “DT bán hàng hóa: cây giống”

TK 5112 “DT bán thành phẩm”

TK 51121 “DT bán thành phẩm: gỗ rừng trồng”

TK 51122 “DT bán thành phẩm: nhựa thông”

TK 5113 “DT cung cấp dịch vụ”

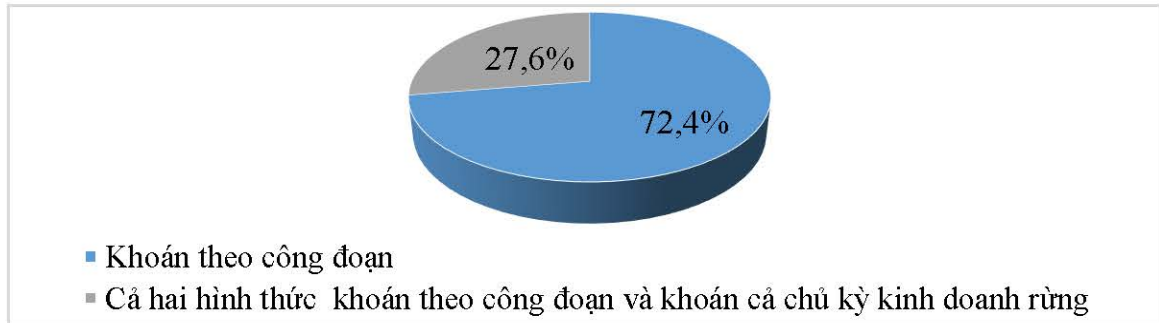
TK 51131 “DT cung cấp dịch vụ môi trường rừng”

TK 5118 “DT khác”

Ngoài ra, theo kết quả khảo sát, 100% các DNLN được khảo sát có thực hiện trồng rừng theo mô hình giao khoán cho các cá nhân, hộ gia đình ở địa phương. Trong đó, các DNLN có thể thực hiện giao khoán theo hai hình thức: khoán theo công đoạn và khoán cả chu kỳ kinh doanh rừng. Tùy thuộc vào đặc điểm về vốn đầu tư, đặc điểm

kỹ thuật lâm sinh và khả năng đáp ứng yêu cầu của bên nhận khoán trong quá trình trồng, chăm sóc rừng mà DNLN lựa chọn hình thức khoán phù hợp cho từng lô rừng hay từng loại cây rừng khác nhau.

**Biểu đồ 2.10: Các hình thức giao khoán rừng tại các DNLN ở Việt Nam**



*(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)*

Đối với hình thức khoán theo công đoạn: Hình thức này áp dụng phổ biến tại các DNLN do các doanh nghiệp thường quản lý diện tích rừng lớn, đội ngũ nhân viên đội lâm nghiệp không đủ để chăm sóc, quản lý toàn bộ diện tích rừng.... Do đó, DNLN sẽ khoán một số công việc nhất định (như xử lý thực bì, chăm sóc, hay bảo vệ rừng...) cho người dân thực hiện, dưới sự hỗ trợ kỹ thuật, cung ứng vật tư và kiểm soát, quản lý của doanh nghiệp. Bên nhận khoán sẽ thực hiện việc chăm sóc, bảo vệ cho các diện tích rừng nhận khoán đến khi kết thúc hợp đồng thì bàn giao lại sản phẩm cho bên giao khoán. Do đó, các DNLN chủ động trong việc khai thác rừng trồng và tiêu thụ sản phẩm lâm nghiệp.

Đối với hình thức khoán cả chu kỳ kinh doanh rừng: Trong trường hợp DNLN đang thiếu vốn và cần huy động thêm nguồn vốn đầu tư từ các nguồn lực khác, DNLN sẽ tiến hành khoán cả chu kỳ kinh doanh rừng cho cá nhân hoặc hộ gia đình nhận khoán. Theo hình thức này, bên nhận khoán tự bỏ vốn đầu tư và được quyền chủ động trong việc trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng cũng như khai thác, tiêu thụ sản phẩm. Khi chu kỳ kinh doanh rừng kết thúc hoặc định kỳ hàng năm, DNLN sẽ nhận lại kết quả theo phần trăm giá trị sản lượng khai thác như hợp đồng giao khoán đã ký kết. Hình thức này đòi hỏi bên nhận khoán phải có đủ khả năng về vốn, trình độ chuyên môn, trình độ quản lý để đảm bảo hiệu quả đầu tư rừng.

Mình họa tại Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn có hoạt động giao khoán cả chu kỳ rừng cho các hộ dân ở địa phương, do đó hàng năm công ty sẽ ghi nhận khoản tiền thu từ các hộ nhận khoán vào DT và theo dõi tách biệt khoản DT này với DT từ hoạt động khai thác rừng trồng của công ty. Công ty mở chi tiết TK 511 như sau: TK 5111 “DT khai thác rừng trồng”, TK 5112 “DT khai thác nhựa thông”, và TK 5113 “DT từ rừng giao khoán” (*Phụ lục 2.6*).

Đối với tiền thu từ dịch vụ môi trường rừng, theo quy định, các DNLN phải

trả số tiền dịch vụ môi trường rừng đã nhận được tương ứng với diện tích rừng giao khoán cho cá nhân hoặc hộ gia đình nhận khoán sau khi trừ đi kinh phí quản lý rừng được hưởng (mức kinh phí quản lý không quá 10%). Hiện nay phần lớn các DNLN ở Việt Nam đều hạch toán tiền chi trả dịch vụ môi trường rừng cho hộ nhận khoán là khoản ghi giảm DT bán hàng và cung cấp dịch vụ trong kỳ (Công ty lâm nghiệp La Ngà, Công ty lâm nghiệp Hòa Bình, Công ty lâm nghiệp Kon Rẫy...).

Mình họa tại công ty lâm nghiệp La Ngà, tiền dịch vụ môi trường rừng từ các đơn vị sử dụng gồm Nhà máy thủy điện Trị An, Công ty TNHH MTV cấp nước Đồng Nai, Công ty CP dịch vụ và xây dựng cấp nước Đồng Nai, Tổng Công ty cấp nước Sài Gòn, Cty TNHH MTV cấp nước môi trường Bình Dương, Nhà máy nước Sông Mây tính trên tổng diện tích rừng cung ứng (5.873,95 ha) là 549.104.244 đồng, phần tiền tính trên diện tích giao khoán cho hộ dân (507,83 ha) là 60.903.646 đồng (*Phụ lục 2.8, 2.9*). Công ty lâm nghiệp La Ngà trích lại CP quản lý 10% theo quy định. Do đó, công ty sẽ thanh toán cho các hộ dân số tiền còn lại, đồng thời hạch toán giảm DT bán hàng và cung cấp dịch vụ (*Phụ lục 2.7*).

Tuy nhiên, tại Công ty lâm nghiệp Lộc Bình, tiền dịch vụ môi trường rừng khi công ty nhận từ Quỹ Bảo vệ và phát triển rừng sẽ hạch toán ghi Có TK 338 “Phải trả, phải nộp khác”. Sau đó, khi trừ được số tiền dịch vụ môi trường rừng phải trả cho các hộ nhận khoán, kế toán sẽ hạch toán phần tiền thu dịch vụ môi trường rừng còn lại ghi tăng TK “DT bán hàng và cung cấp dịch vụ”. Như vậy, các DNLN đều loại trừ phần tiền dịch vụ môi trường rừng trả cho các hộ nhận khoán ra khỏi DT bán hàng và cung cấp dịch vụ của doanh nghiệp.

Ngoài ra, tại một số DNLN có phát sinh các khoản giảm trừ DT. Cụ thể, theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 19% DNLN phát sinh khoản chiết khấu thương mại, 46,5% doanh nghiệp phát sinh giảm giá hàng bán và 27,6% doanh nghiệp phát sinh hàng bán bị lại. Các DNLN đều theo dõi các khoản giảm trừ DT trên TK 521 “Các khoản giảm trừ DT” và thực hiện mở TK chi tiết cấp II của TK 521 bao gồm TK 5211 “Chiết khấu thương mại”; TK 5212 “Hàng bán bị trả lại”; TK 5213 “Giảm giá hàng bán” theo hướng dẫn tại Thông tư 200/2014/TT-BTC.

Để phản ánh, hệ thống hóa thông tin DT bán hàng và cung cấp dịch vụ, các DNLN Việt Nam sử dụng hệ thống sổ chi tiết và sổ tổng hợp phù hợp với hình thức kế toán áp dụng tại doanh nghiệp. Cụ thể với hình thức Nhật ký chung, DNLN dùng các sổ kế toán tổng hợp bao gồm Sổ Nhật ký chung (có thể mở thêm Nhật ký bán hàng) và Sổ cái TK 511. Đối với doanh nghiệp áp dụng hình thức Chứng từ ghi sổ, sổ kế toán tổng hợp gồm các Chứng từ ghi sổ, Sổ đăng ký chứng từ ghi sổ, và Sổ cái TK 511. Bên cạnh đó, hệ thống sổ kế toán chi tiết được mở tương ứng với các TK chi

tiết cấp II của TK 511 hoặc sổ chi tiết bán hàng phục vụ cho việc theo dõi DT của từng hoạt động kinh doanh hoặc từng loại sản phẩm, dịch vụ.

*\* Thực trạng xử lý, hệ thống hóa doanh thu hoạt động tài chính*

Để hạch toán DT hoạt động tài chính, các DNLN được khảo sát đều sử dụng TK 515 “DT hoạt động tài chính”. Tại phần lớn các DNLN hiện nay, khoản DT hoạt động tài chính đều có nguồn gốc từ lãi tiền gửi ngân hàng do đó các doanh nghiệp không theo dõi chi tiết DT hoạt động tài chính theo từng đối tượng. Chỉ một số ít doanh nghiệp có quy mô lớn, có các hoạt động đầu tư, góp vốn hay giao dịch ngoại tệ sẽ mở TK chi tiết cấp II cho TK 515 căn cứ vào nguồn gốc hình thành DT. Minh họa tại Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn, TK 515 được chi tiết như sau: TK 5151 “Lãi tiền cho vay, tiền gửi”, TK 5152 “DT từ lợi nhuận được chia từ việc vốn góp”, TK 5153 “DT từ chênh lệch tỷ giá hối đoái”. Để theo dõi, xử lý và hệ thống hóa DT hoạt động tài chính, các DNLN sử dụng các sổ tổng hợp như Sổ Nhật ký chung, Chứng từ ghi sổ và Sổ cái TK 515 (Phụ lục 2.10), kết hợp với các sổ kế toán chi tiết được mở tương ứng với các TK chi tiết cấp II của TK 515.

*\* Thực trạng xử lý, hệ thống hóa thu nhập khác*

Theo kết quả khảo sát, có 72,5 % DNLN (Phụ lục 1E) ghi nhận khoản tận thu từ gỗ, cành cây do cây bị đổ, gãy vào Thu nhập khác, 25,8% doanh nghiệp ghi nhận khoản thu này vào DT bán hàng và cung cấp dịch vụ, còn lại 1,7% doanh nghiệp không phát sinh khoản thu này. Một số DNLN có phát sinh các khoản thu nhập khác ngoài hoạt động tạo ra DT điều hạch toán các khoản đó trên TK 711 “Thu nhập khác”. Tuy nhiên, các doanh nghiệp không mở TK chi tiết cấp II của TK này do các nghiệp vụ có tần suất phát sinh ít và không thường xuyên (Phụ lục 2.11).

Nhìn chung việc phản ánh, ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào hệ thống TK kế toán được các DNLN ở Việt Nam thực hiện theo đúng quy định của chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành. Tuy nhiên, có thể thấy với các doanh nghiệp quy mô lớn có số lượng nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhiều, chủng loại nghiệp vụ đa dạng hơn các doanh nghiệp nhỏ và vừa thì việc mở TK chi tiết cấp II, cấp III được tiến hành phổ biến và theo xu hướng chi tiết hóa cao hơn.

*b. Thực trạng xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán chi phí*

*\* Nguyên tắc kế toán chi phí*

Qua khảo sát thực tế, CP tại các DNLN ở Việt Nam được ghi nhận theo nguyên tắc cơ sở dồn tích. Cụ thể, CP được ghi nhận tại thời điểm nghiệp vụ phát sinh hoặc khi có khả năng tương đối chắc chắn sẽ phát sinh trong tương lai không phân biệt đã chi tiền hay chưa căn cứ vào các chứng từ gốc mà kế toán nhận được. Đồng thời, việc ghi nhận CP phải đảm bảo nguyên tắc phù hợp, có nghĩa là CP và DT do nó tạo ra

phải được ghi nhận phù hợp với nhau. Bên cạnh đó, 100% các DNLN ở Việt Nam đều ghi nhận giá trị rừng cây và các sản phẩm lâm nghiệp theo giá gốc.

*\* Đối tượng tập hợp chi phí*

Do đặc thù từng loại CP khác nhau nên đối tượng tập hợp CP cũng khác nhau. Đối tượng tập hợp các CP sản xuất (CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CP sản xuất chung) của các DNLN là từng loại sản phẩm, từng lô rừng trồng, từng đơn đặt hàng hoặc từng đội trồng rừng. Đối tượng tập hợp CP ngoài sản xuất (như CP bán hàng và CP QLDN) là toàn doanh nghiệp. Theo đó, kế toán sẽ tổng hợp CP bán hàng và CP QLDN để xác định KQKD chung toàn doanh nghiệp, sau đó có thể phân bổ CP cho các bộ phận theo tiêu thức phù hợp để xác định KQKD bộ phận.

*\* Thực trạng phương pháp tập hợp chi phí sản xuất lâm nghiệp*

CP sản xuất phát sinh tại các DNLN tương đối phức tạp do trải qua nhiều giai đoạn trong một khoảng thời gian dài. Điều này đòi hỏi DNLN cần có phương pháp tập hợp CP sản xuất thích hợp nhằm đảm bảo tính đầy đủ, chính xác trong công tác tập hợp CP sản xuất, tính giá thành sản phẩm lâm nghiệp. Hiện nay, các DNLN áp dụng cả hai phương pháp tập hợp CP là tập hợp trực tiếp và phân bổ gián tiếp. Phương pháp tập hợp trực tiếp thường được áp dụng đối với các CP NVL trực tiếp và CP nhân công trực tiếp, để xác định CP sản xuất theo từng lô rừng hoặc từng loại sản phẩm lâm nghiệp. Phương pháp phân bổ gián tiếp thường được áp dụng đối với CP sản xuất chung. Theo đó, CP sản xuất chung được tập hợp chung trong cả quá trình trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng tới khi khai thác, sau đó tiến hành phân bổ cho các đối tượng theo tiêu thức thích hợp như theo diện tích rừng, CP đầu tư trồng rừng, sản lượng gỗ khai thác... Tuy nhiên do đặc thù hoạt động lâm nghiệp thường phát sinh nhiều khoản CP trong khoảng thời gian dài nên một số DNLN không thực hiện tập hợp trực tiếp CP vật tư, nhân công mà tập hợp chung theo tổ, đội lâm nghiệp và tiến hành phân bổ vào cuối kỳ cho từng đối tượng chịu phí. Việc làm này giúp quá trình theo dõi, tập hợp CP sản xuất được thuận lợi hơn, tuy nhiên làm giảm tính chính xác về giá thành sản phẩm.

*\* Thực trạng xử lý, hệ thống hóa CP sản xuất lâm nghiệp*

Do đặc thù của các DNLN là SXKD dựa trên tư liệu sản xuất chính là cây rừng, nên CP trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng thường chiếm tỷ trọng cao trong tổng CP của các doanh nghiệp. Tuy nhiên, tùy thuộc vào đặc điểm từng loại cây rừng mà doanh nghiệp có phương pháp hạch toán CP sản xuất lâm nghiệp khác nhau.

*✓ Đối với rừng sản xuất*

Để phục vụ cho công tác theo dõi, hạch toán, rừng sản xuất tại các DNLN được chia thành hai loại: rừng cây lấy gỗ và rừng cây lâm sản ngoài gỗ. Theo kết quả khảo



sát (*Phụ lục IE*), 81,1% DNLN có trồng rừng cây lấy gỗ và 41,4% DNLN trồng rừng cây lâm sản ngoài gỗ.

Rừng cây lấy gỗ là những loại rừng được trồng, chăm sóc để nhằm mục đích khai thác gỗ (như rừng keo, bạch đàn,...). Cây lấy gỗ có thể là cây gỗ nhỏ hoặc cây gỗ lớn tùy theo kế hoạch SXKD của từng doanh nghiệp. Đặc điểm chính của loại rừng này đó là giá trị rừng cây chủ yếu là giá trị gỗ khai thác. Do đó, sau quá trình khai thác thì rừng cây cũng kết thúc một chu kỳ sống và các DNLN sẽ tiến hành trồng tái sinh rừng. Mặc dù thời gian trồng rừng thường kéo dài nhiều năm nhưng toàn bộ các khoản mục CP trong quá trình trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng đều được tập hợp trên các TK CP sản xuất và được coi là CP SXKD dở dang.

Rừng cây lâm sản ngoài gỗ là rừng cây để khai thác những bộ phận khác trên cây (như mủ/nhựa, quả, lá...) trong nhiều năm tùy thuộc vào tuổi thọ của rừng cây, còn cây trồng vẫn tồn tại. Chỉ khi nào rừng cây hết khả năng cho sản phẩm hoặc chất lượng sản phẩm không đáp ứng yêu cầu thì các DNLN sẽ chặt rừng cây để tận thu gỗ, đầu tư rừng trồng mới. Một số rừng cây lâm sản ngoài gỗ chủ yếu tại các DNLN là rừng thông nhựa, quế, hồi, trám. Đặc điểm của loại rừng này là cần một khoảng thời gian đầu tư ban đầu để rừng cây phát triển đến khi đủ độ tuổi khai thác. Do đó, các CP phát sinh từ khi làm đất, gieo trồng, chăm sóc đến khi rừng có thể khai thác sẽ được hạch toán như quá trình đầu tư XD CB để hình thành nên TSCĐ hữu hình. Trong thời gian đầu tư cơ bản, rừng cây chưa được trích CP khấu hao. Đến khi rừng cây thành thực công nghệ, có thể thu hoạch sản phẩm sẽ chuyển sang theo dõi tại khoản mục TSCĐ hữu hình, đồng thời trích và phân bổ khấu hao TSCĐ vào CP sản xuất theo quy định. Các CP phát sinh trong quá trình khai thác sản phẩm (như CP nhân công nhân công khai thác hay CP thiết bị, dụng cụ khai thác...) sẽ được hạch toán vào các khoản mục CP sản xuất để tính giá vốn sản phẩm lâm nghiệp. Như vậy, hai nhóm rừng cây này có các đặc điểm sinh học và cách thức khai thác lợi ích kinh tế khác nhau. Do đó, chúng cũng có cách hạch toán khác nhau trên sổ sách kế toán.

Trên cơ sở kết quả khảo sát (*Phụ lục IE*), tác giả tổng hợp việc sử dụng các TK CP sản xuất trong quá trình trồng, chăm sóc rừng cây lấy gỗ tại các DNLN như sau:

- Đối với khoản CP vật tư dùng cho hoạt động trồng và chăm sóc rừng (như CP cây giống, phân bón, thuốc bảo vệ thực vật...): 87,9% DNLN hạch toán vào TK 621 “CP NVL trực tiếp”, còn lại 12,1% DNLN hạch toán vào TK 627 “CP sản xuất chung” mà không mở TK 621 như công ty lâm nghiệp Kon Rẫy, Công ty lâm nghiệp Hòa Bình... Trong số các DNLN có mở TK “CP NVL trực tiếp”, có 56,9% doanh nghiệp mở thêm TK cấp II của TK này theo loại sản phẩm hay mã đơn đặt hàng như công ty lâm nghiệp Vân Đồn mở chi tiết TK 621 thành: TK 6211 “CP NVL trực tiếp

dự án trồng rừng keo (29,7ha)”, TK 6212 “CP NVL trực tiếp dự án trồng rừng thay thế (100,08ha)”, TK 6213 “CP NVL trực tiếp dự án trồng rừng thông (25ha)”. Bên cạnh đó, 31,4% DNLN mở chi tiết theo từng tổ, đội trồng rừng và 11,7% không mở chi tiết cho TK này như Công ty lâm nghiệp Ưông Bí, Công ty lâm nghiệp Ngọc Hiến... Các DNLN này sẽ tập hợp chung CP NVL trực tiếp trên cùng TK 621 và sau đó cuối kỳ phân bổ vào từng đối tượng để tính giá thành.

- Đối với CP nhân công trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng: 82,7% DNLN hạch toán vào TK 622 “CP nhân công trực tiếp”, còn lại 17,3% DNLN hạch toán CP nhân công vào TK 627 “CP sản xuất chung” mà không mở TK 622 như công ty lâm nghiệp Đông Triều, Công ty lâm nghiệp La Ngà... Trong số các DNLN có mở TK 622, có 60,4% doanh nghiệp mở TK chi tiết cấp II của TK này như công ty lâm nghiệp Vân Đồn mở chi tiết TK 622 thành: TK 6221 “CP nhân công trực tiếp dự án trồng rừng keo (29,7ha)”, TK 6222 “CP nhân công trực tiếp dự án trồng rừng thay thế (100,08ha)”, TK 6223 “CP nhân công trực tiếp dự án trồng rừng thông (25ha)”. Ngoài ra, 33,3% DNLN mở chi tiết TK 622 theo từng tổ, đội trồng rừng và 6,3% DNLN không mở chi tiết cho TK này.

- Đối với các CP phát sinh chung cho quá trình trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng: 100% các DNLN đều hạch toán vào TK 627 “CP sản xuất chung”. Đồng thời, các DNLN đều thực hiện mở TK chi tiết cấp II của TK 627 theo hướng dẫn của chế độ kế toán hiện hành.

Cuối kỳ kế toán hàng năm, các CP sản xuất được kết chuyển vào TK 154 “CP SXKD dở dang” để xác định CP trồng rừng dở dang. Do đặc thù chu kỳ sản xuất trồng rừng thường kéo dài nên các CP trồng rừng dở dang sẽ được tổng hợp qua quá trình trồng, chăm sóc rừng cây và ghi nhận vào giá trị hàng tồn kho của doanh nghiệp. TK 154 “CP SXKD dở dang” thường được các DNLN chi tiết cho loại sản phẩm hoặc đơn đặt hàng. Đồng thời, các DNLN thường sẽ mở thêm 1 TK cấp II của TK 154 để làm TK tập hợp CP sản xuất chung hàng năm, sau đó mới phân bổ theo từng đối tượng. Minh họa tại Công ty lâm nghiệp Vân Đồn, TK 154 được chi tiết như sau: TK 1541 “CP SXKD dở dang dự án trồng rừng keo (29,7ha)”, TK 1542 “CP SXKD dở dang dự án trồng rừng thay thế (100,08ha)”, TK 1543 “CP SXKD dở dang dự án trồng rừng thông (25ha)”, và 1548 “Kết chuyển sản xuất chung”. Nhìn chung, việc tập hợp CP trồng rừng tại các DNLN nhỏ và vừa ở Việt Nam đã đáp ứng cơ bản yêu cầu của công tác kế toán CP, xong còn đơn giản và chưa thể hiện rõ được CP đầu tư vào từng lô rừng trồng theo từng năm tuổi.

Tại Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam, công tác hạch toán tổng hợp CP trồng rừng được thực hiện theo quy định thống nhất giữa các chi nhánh hạch toán phụ thuộc

với Tổng công ty và các công ty con là công ty TNHH MTV lâm nghiệp do Tổng công ty là chủ sở hữu như sau: Các đơn vị thống nhất mã TK 1548 là TK trung gian để theo dõi CP chung, CP quản lý, CP lãi vay được phân bổ vào rừng trồng. Đồng thời hạch toán kết chuyển CP trồng rừng từ TK 1548 vào từng lô, khoảnh rừng được theo dõi chi tiết trên các TK 1541 cho rừng cây gỗ nhỏ và TK 1542 cho rừng cây gỗ lớn. Bên cạnh đó, mở thêm TK chi tiết cấp III của TK 154 để theo dõi rừng theo từng năm tuổi. Việc hạch toán qua TK trung gian giúp thuận tiện cho việc tổng hợp, kết chuyển, phân bổ CP cho từng lô, khoảnh rừng trên phạm vi toàn Tổng công ty. Phương pháp kế toán CP sản xuất trồng rừng tại Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam được khái quát tại *Phụ lục 2.12*.

Với rừng cây lâm sản phẩm ngoài gỗ: Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), các DNLN trên đều hạch toán các CP đầu tư xây dựng rừng ban đầu vào TK 241 “XDCB dở dang”. Kết thúc quá trình XDCB, rừng cây được đưa vào hoạt động kinh doanh và ghi nhận là TSCĐ hữu hình. Việc xác định giá trị để ghi nhận nguyên giá TSCĐ ban đầu đều được các DNLN áp dụng theo mô hình giá gốc. Rừng cây sẽ được theo dõi trên ba chỉ tiêu gồm: Nguyên giá, hao mòn lũy kế và giá trị còn lại (*Phụ lục 2.13*).

Theo kết quả khảo sát, các DNLN có rừng cây lâm sản ngoài gỗ thường thực hiện trích khấu hao rừng cây theo phương pháp đường thẳng dựa trên thời gian sử dụng ước tính. Bên cạnh đó, một số doanh nghiệp có quy định cụ thể tỷ lệ khấu hao từng năm để phù hợp với khả năng khai thác sản phẩm của rừng cây. Minh họa tỷ lệ trích khấu hao rừng cao su trong 20 năm tại Công ty lâm nghiệp Bà Rịa – Vũng Tàu theo bảng sau:

**Bảng 2.4. Mức trích khấu hao rừng cây cao su**

Năm khai thác	Tỷ lệ khấu hao (%)	Năm khai thác	Tỷ lệ khấu hao (%)
Năm thứ 01	2,5	Năm thứ 11	7,0
Năm thứ 02	2,8	Năm thứ 12	6,6
Năm thứ 03	3,5	Năm thứ 13	6,2
Năm thứ 04	4,4	Năm thứ 14	5,9
Năm thứ 05	4,8	Năm thứ 15	5,5
Năm thứ 06	5,4	Năm thứ 16	5,4
Năm thứ 07	5,4	Năm thứ 17	5,0
Năm thứ 08	5,1	Năm thứ 18	5,0
Năm thứ 09	5,1	Năm thứ 19	5,0
Năm thứ 10	5,0		

(Nguồn: Công ty lâm nghiệp Bà Rịa – Vũng Tàu)

Năng suất tạo mủ cao su thường biến động tăng dần từ năm thứ nhất và đạt năng suất cao nhất vào khoảng năm thứ 11 đến năm thứ 16 vì đây là thời kỳ rừng cao su cạo hai miệng (còn gọi là thời kỳ cạo úp), sau đó năng suất giảm dần từ năm thứ

17 đến năm thứ 20. Đây là đặc điểm quan trọng để các doanh nghiệp xác định mức khấu hao rừng cao su theo năm tuổi. Mức trích khấu hao của từng năm được xác định bằng cách lấy nguyên giá vườn cây cao su nhân với tỷ lệ khấu hao áp dụng cho năm đó. Tỷ lệ trích khấu hao rừng cao su từng năm khác nhau do năng suất tạo mủ cao su của từng năm khác nhau. Mức trích khấu hao của năm cuối cùng (năm thứ 20) được xác định bằng giá trị còn lại của rừng cao su trong năm cuối cùng.

Trong quá trình khai thác rừng cây, phát sinh các CP để chăm sóc, quản lý, bảo vệ rừng sẽ được DNLN ghi nhận vào các khoản mục CP sản xuất bao gồm CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CP sản xuất chung. Cuối kỳ, kế toán kết chuyển các khoản CP trên sang TK 154 “CP SXKD dở dang” để xác định giá thành sản phẩm khai thác và là cơ sở xác định giá vốn hàng bán trong kỳ.

Minh họa tại Công ty lâm nghiệp Vân Đồn trồng rừng thông để khai thác nhựa. Hàng tháng công ty hạch toán lương công nhân khai thác nhựa thông vào TK “CP SXKD dở dang” để tính giá thành sản phẩm nhựa thông nguyên sinh (*Phụ lục 2.14*). Do rừng thông của công ty đã được khai thác nhiều năm, hết thời gian trích khấu hao nên CP sản xuất nhựa thông hàng năm chỉ bao gồm CP tiền lương nhân công phục vụ khai thác và phát luống, bảo vệ rừng cây.

✓ *Đối với rừng phòng hộ*

Đối với loại rừng này, DNLN thường chỉ thực hiện các công việc trồng dặm nhằm đảm bảo mật độ rừng cây và chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng theo chương trình, dự án của Nhà nước nhằm thực hiện nhiệm vụ công ích theo quy định, ngoài hoạt động SXKD thông thường của doanh nghiệp và không vì mục tiêu lợi nhuận. Hàng năm, nguồn kinh phí bảo vệ rừng phòng hộ từ ngân sách Nhà nước cấp được các DNLN theo dõi trên TK 461 “Nguồn kinh phí sự nghiệp”, đồng thời hạch toán các khoản chi phí phục vụ công tác quản lý bảo vệ rừng phòng hộ vào TK 161 “Chi sự nghiệp”. Cuối năm tài chính, các DNLN thực hiện kiểm kê chất lượng rừng có sự xác nhận của Hạt kiểm lâm cấp tỉnh, quyết toán tình hình sử dụng kinh phí phục vụ cho công tác chăm sóc, bảo vệ rừng phòng hộ và đánh giá tình hình thực hiện nhiệm vụ công ích hàng năm với Sở Tài chính tỉnh. Minh họa việc ghi nhận CP quản lý, bảo vệ rừng phòng hộ vào Sổ cái TK 161 tại Công ty lâm nghiệp Vân Đồn (*Phụ lục 2.15*).

\* *Thực trạng xử lý, hệ thống hóa giá vốn hàng bán*

Giá vốn hàng bán của các DNLN bao gồm giá vốn khi khai thác rừng cây (khai thác gỗ và lâm sản ngoài gỗ). Đối với hoạt động khai thác rừng, sau khi tiến hành khai thác, các DNLN sẽ kết chuyển giá trị rừng trồng vào giá vốn hàng bán bao gồm CP đầu tư trồng rừng thực tế phát sinh qua các năm cộng với CP khai thác (như CP thiết kế, phát luống, làm đường hay CP nhân công khai thác, kể cả trong trường hợp

doanh nghiệp bán cây đứng)... Các DNLN cần phải dựa trên biên bản nghiệm thu rừng sau khai thác hoặc biên bản bàn giao rừng để làm căn cứ hạch toán giá vốn hàng bán. Tất cả giá vốn hàng bán của lô rừng đã khai thác của năm nào phải tập hợp trong năm đấy, không được hạch toán giá vốn hàng bán của năm này sang năm sau. Trường hợp đến cuối năm tài chính, rừng trồng đã khai thác và được ghi nhận DT nhưng DNLN chưa tập hợp đủ chứng từ phản ánh CP khai thác để ghi nhận giá vốn hàng bán thì doanh nghiệp phải thực hiện trích trước khoản CP khai thác vào giá vốn hàng bán trong kỳ để đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa thu nhập và CP.

Trong chu kỳ trồng và chăm sóc rừng, thông thường DNLN sẽ thực hiện tỉa thưa rừng trồng nhằm đảm bảo cho sự phát triển và sinh trưởng của cây. Số lần tỉa thưa và tỷ lệ lâm phần tỉa thưa tùy thuộc vào đặc tính kỹ thuật của từng loại cây. Khi tiến hành tỉa thưa rừng, kế toán thực hiện ghi nhận DT và giá vốn từ tỉa thưa rừng. Giá vốn tỉa thưa rừng được xác định dựa trên tỷ lệ số cây rừng được tỉa thưa so với tổng số cây trong lô rừng. Theo kết quả khảo sát, 39,7% DNLN có ghi nhận giá vốn tỉa thưa rừng trồng, còn lại 60,3% DNLN không ghi nhận khoản CP này.

Mình họa việc hạch toán tỉa thưa rừng tại Công ty lâm nghiệp La Ngà (*Phụ lục 2.16*): Rừng trồng keo lai, diện tích 1 (ha) với mật độ trồng 1.667 cây/ha. Đến năm thứ ba, Công ty quyết định tỉa thưa 600 cây/ha. Tổng CP đầu tư trồng và chăm sóc rừng keo lai trong 03 năm là 84.710.500 đồng.

Như vậy giá vốn tỉa thưa rừng keo tại năm thứ ba được tính như sau:

$$84.710.500 \text{ đồng} \times 600/1.667 = 30.489.682 \text{ đồng.}$$

Kế toán hạch toán giá vốn tỉa thưa lô rừng trồng keo lai, ghi:

Nợ TK 632: 30.489.682 đồng

Có TK 1541 (keo lai): 30.489.682 đồng

Đối với các DNLN được chi trả tiền dịch vụ môi trường rừng, giá vốn dịch vụ môi trường rừng là những CP hợp lý liên quan đến việc tổ chức thực hiện chính sách dịch vụ môi trường rừng trong quá trình quản lý, bảo vệ rừng như CP lập hồ sơ, CP nhân viên quản lý bảo vệ rừng, CP nhân viên kiểm tra, nghiệm thu rừng, CP tuyên truyền, vận động dân cư địa phương về quản lý bảo vệ rừng... Với những diện tích rừng thực hiện giao khoán, các DNLN cần trả tiền dịch vụ môi trường rừng cho bên nhận khoán chăm sóc, bảo vệ rừng tương ứng với diện tích rừng được giao khoán. Doanh nghiệp được phép trích lại không quá 10% tổng số tiền dịch vụ môi trường rừng được nhận (bao gồm cả phần chi trả cho diện tích rừng giao khoán) để chi cho công tác quản lý, bảo vệ rừng. Tuy nhiên, các DNLN hiện nay không hạch toán tiền dịch vụ môi trường rừng chi trả cho hộ nhận khoán vào giá vốn hàng bán mà hạch toán giảm DT bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 24,1% DNLN đã thực hiện trích lập dự phòng rủi ro với rừng sản xuất theo Thông tư 52/2015/TT-BTC ban hành ngày 17/04/2015 của Bộ Tài chính như Công ty lâm nghiệp La Ngà, Công ty lâm nghiệp Di Linh... Đây là khoản CP để bù đắp cho doanh nghiệp trong những trường hợp doanh nghiệp bị tổn thất do thiên tai, hỏa hoạn, dịch bệnh cho phần rừng trồng là rừng sản xuất. Tuy nhiên với 13,8% DNLN có mua bảo hiểm rừng trồng sẽ không được trích lập khoản dự phòng này. Kể cả trường hợp doanh nghiệp đã thực hiện trích lập dự phòng trước khi mua bảo hiểm thì không được trích lập tiếp.

Hàng năm, cuối kỳ kế toán, các DNLN thực hiện kiểm kê, đánh giá chất lượng và phân loại rừng sản xuất là rừng trồng theo diện tích, độ tuổi, loại cây rừng để làm cơ sở trích lập dự phòng đối với những khu rừng không mua bảo hiểm. CP trích lập dự phòng tổn thất rừng trồng được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ. Theo quy định, mức trích lập dự phòng tối đa bằng 5% tổng CP đầu tư trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng mà doanh nghiệp đã bỏ ra. Tuy nhiên, mức trích lập cụ thể và thời gian trích do doanh nghiệp tự quyết định tùy thuộc vào khả năng tài chính hàng năm của doanh nghiệp nhưng phải đảm bảo doanh nghiệp không phát sinh lỗ. Minh họa tại Công ty lâm nghiệp La Ngà, ngày 31/12/2018, Công ty đã trích lập dự phòng rủi ro rừng trồng là rừng sản xuất 1.250.000.0000 đồng và được hạch toán như sau:

Nợ TK 632: 1.250.000.000 đồng

Có TK 2294: 1.250.000.000 đồng

Tuy nhiên, đến cuối tháng 5/2019, Công ty báo cáo đơn vị chủ quản là Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam về việc rừng trồng sản xuất loài cây Keo bị phá hoại không có khả năng thành rừng. Do đó diện tích rừng keo này phải thanh lý và được bù đắp bằng CP dự phòng theo bảng kê chi tiết như sau:

**Bảng 2.5. Bảng kê chi tiết giá trị thiệt hại của lô rừng trồng**

TT	Địa danh			Diện tích (ha)		Năm trồng	Nguyên nhân	Giá trị thiệt hại (đồng)
	Tiểu khu	Khoảnh	Lô	Diện tích lô	Diện tích bị phá hoại			
1	9	5	7	0,5	0,5	2013	Sâu, bệnh chết	19.749.075
2	2	3	8	6,85	2,73	2018	Sâu, bệnh chết	87.776.762
3	9	4	6	9,61	0,37	2018	Gia súc phá hoại	11.896.484
4	9	5	45	1,04	1,04	2018	Gia súc phá hoại	33.438.766
5	9	5	42	0,66	0,66	2018	Gia súc phá hoại	21.220.755
6	6	4	25	1,58	1,58	2019	Đối tượng xấu phá hoại	44.065.032
<b>TC</b>					<b>6,88</b>			<b>218.146.874</b>

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà)

Khi đó, kế toán ghi nhận khoản CP thiệt hại của rừng cây như sau:

Nợ TK 2294: 218.146.874 đồng

Có TK 154: 218.146.874 đồng

Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 100% các DNLN đều sử dụng TK 632 “Giá vốn hàng bán” để theo dõi giá vốn hàng bán trong kỳ. Tại một số doanh nghiệp, TK 632 cũng được mở TK chi tiết cấp II theo từng hoạt động kinh doanh, tương ứng với các đối tượng chi tiết DT bán hàng và cung cấp dịch vụ. Minh họa tại Công ty lâm nghiệp Kon Rẫy mở các TK chi tiết cấp II của TK 632 như sau:

TK 6321 “Giá vốn khai thác gỗ từ rừng trồng”

TK 6322 “Giá vốn bán nhựa thông”

TK 6328 “Giá vốn bán gỗ, củi tận dụng”

Ngoài ra, các doanh nghiệp trực thuộc Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam còn mở TK cấp III để theo dõi chi tiết các đối tượng (*Phụ lục 2.16*), cụ thể:

TK 6321 “Giá vốn bán hàng hóa: cây giống”

TK 6322 “Giá vốn bán thành phẩm”

TK 63221 “Giá vốn bán thành phẩm: gỗ rừng trồng”

TK 63222 “Giá vốn bán thành phẩm: nhựa thông”

TK 6326 “Dự phòng tổn thất tài sản”

*\* Thực trạng xử lý, hệ thống hóa CP bán hàng và CP QLDN*

Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 53,4% DNLN ở Việt Nam có theo dõi và mở TK 641 “CP bán hàng” và TK 642 “CP QLDN” như Công ty nông lâm nghiệp Sông Hiếu, Công ty lâm nghiệp La Ngà, Công ty lâm nghiệp Bình Dương...

Tuy nhiên việc hạch toán CP bán hàng tại các DNLN ở Việt Nam còn chưa thống nhất. Một số doanh nghiệp hạch toán các CP phục vụ công tác khai thác rừng trồng (như CP thiết kế khai thác, CP mời thầu, CP đấu thầu, CP nhân công khai thác, CP vận chuyển, bốc dỡ sản phẩm khai thác ra bãi giao...) vào CP bán hàng, thay vì hạch toán vào giá vốn hàng bán như Công ty lâm nghiệp Bình Liêu, Công ty lâm nghiệp Đức Hòa... Ngoài ra, 100% các DNLN được khảo sát đều mở TK chi tiết cấp II cho các TK “CP bán hàng” và TK “CP QLDN” theo hướng dẫn của chế độ kế toán hiện hành. Minh họa tại Công ty lâm nghiệp Vân Đồn, TK 641 và TK 642 được theo dõi chi tiết như sau:

*TK 641 - CP bán hàng*

TK 6418 “CP khác bằng tiền”

*TK 642 - CP QLDN*

TK 6421 “CP nhân viên quản lý”

TK 6424 “CP khấu hao TSCĐ”

TK 6427 “CP dịch vụ mua ngoài”

TK 6428 “CP khác bằng tiền”

Từ các chứng từ phản ánh các khoản CP bán hàng và CP QLDN, kế toán thực hiện nhập liệu vào phần mềm kế toán. Các khoản CP này được nhập liệu vào phần mềm từ nhiều phân hệ kế toán khác nhau như phân hệ tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, các khoản thanh toán, TSCĐ, tiền lương... Phần mềm sẽ tự động xử lý, hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào các sổ tổng hợp như Sổ Nhật ký chung, Chứng từ ghi sổ, Sổ đăng ký Chứng từ ghi sổ, Sổ cái TK 641, Sổ cái TK 642 (*Phụ lục 2.17, 2.18*) và sổ chi tiết tương ứng với các TK cấp II của TK 641, TK 642.

*\* Thực trạng xử lý, hệ thống hóa chi phí tài chính*

Tại các DNLN, khoản lãi vay phát sinh trong quá trình đầu tư trồng rừng được hạch toán vào giá trị rừng trồng và ghi nhận vào CP SXKD dở dang để tính giá thành rừng trồng (CP lãi vay được vốn hóa). Điều này phù hợp với các quy định trong Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) số 16 - CP đi vay. Theo đó, CP đi vay được vốn hóa trong trường hợp CP đi vay liên quan trực tiếp đến việc mua, đầu tư xây dựng hoặc sản xuất những tài sản cần một thời gian tương đối dài để hoàn thành đưa vào sử dụng hoặc kinh doanh được cộng vào nguyên giá tài sản cho đến khi tài sản đó được đưa vào sử dụng hoặc kinh doanh. Xét về bản chất, khoản vay để trồng rừng thường phát sinh trong thời gian dài và liên quan đến hoạt động trồng rừng tạo ra sản phẩm là cây rừng do đó sẽ được vốn hóa vào giá trị của rừng trồng. Tuy nhiên, ngoài việc vay vốn để trồng rừng, các doanh nghiệp có thể vay để sử dụng vào các mục đích kinh doanh khác như vay để mở rộng hoạt động chế biến, vay để kinh doanh hàng hóa lâm sản... Khi đó, CP đi vay sẽ được hạch toán vào CP tài chính.

Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 62,1% DNLN hạch toán CP lãi vay vào CP SXKD dở dang, 22,4% DNLN hạch toán vào CP tài chính, còn lại 15,5% doanh nghiệp không phát sinh khoản CP này. Thực tế cho thấy các DNLN hiện nay không phân biệt rõ ràng việc vay vốn cho hoạt động đầu tư trồng rừng với các hoạt động đầu tư kinh doanh khác. Do đó tại một số DNLN như Công ty lâm nghiệp Hà Thanh, công ty lâm nghiệp Đông Bắc, khoản CP lãi vay để đầu tư trồng rừng của công ty được hạch toán vào CP tài chính, thay vì phản ánh vào CP trồng rừng.

Để phản ánh CP tài chính, các DNLN sử dụng TK 635 “CP tài chính”. Do nội dung CP tài chính được ghi nhận chủ yếu là CP lãi vay, nên các DNLN thường không mở chi tiết cho TK này. Minh họa sổ cái TK 635 tại Công ty lâm nghiệp Vân Đồn tại *Phụ lục 2.19*.

*\* Thực trạng xử lý, hệ thống hóa chi phí khác*

Ngoài các khoản CP SXKD nêu trên, tại các DNLN ở Việt Nam có thể còn



phát sinh các khoản CP bất thường như CP thanh lý, nhượng bán TSCĐ; tiền nộp phạt do chậm nộp thuế, tiền phạt vi phạm hợp đồng, hạch toán chênh lệch công nợ... Các khoản CP này được doanh nghiệp hạch toán vào TK 811 “CP khác”. TK này thường không được mở chi tiết do số lượng nghiệp vụ phát sinh ít và không thường xuyên. Minh họa sổ cái TK 811 tại Công ty lâm nghiệp Vân Đồn tại *Phụ lục 2.20*.

*\* Thực trạng xử lý, hệ thống hóa chi phí thuế TNDN*

Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 100% các DNLN không phát sinh khoản CP thuế TNDN hoãn lại do các doanh nghiệp đều không có khoản chênh lệch tạm thời trọng yếu giữa giá trị ghi sổ của các khoản mục tài sản hoặc công nợ trên Bảng cân đối kế toán với cơ sở tính thuế TNDN. CP thuế TNDN hiện hành tại các DNLN được tính dựa trên thu nhập tính thuế nhân với mức thuế suất thuế TNDN. Tại các DNLN Việt Nam, thu nhập tính thuế thường có sự khác biệt với lợi nhuận kế toán do các khoản chênh lệch vĩnh viễn. Với đặc thù ngành lâm nghiệp phát sinh đa dạng các khoản CP trong chu kỳ SXKD dài, lại phân bố ở địa bàn xa xôi nên việc thu thập chứng từ kế toán để phục vụ cho kế toán thuế TNDN còn nhiều hạn chế do sự chậm trễ của các đội trồng rừng, hoặc các bên liên quan.

Mặt khác, thủ tục chứng từ trong lĩnh vực lâm nghiệp khá phức tạp dẫn đến phần lớn các DNLN Việt Nam khi nhận được chứng từ kế toán thường hạch toán vào các khoản DT, CP tương ứng để tính thuế TNDN tạm nộp hàng quý. Đến cuối năm tài chính mới rà soát, hoàn thiện toàn bộ hệ thống chứng từ, sổ sách kế toán để xác định các khoản CP được trừ, CP không được trừ phục vụ cho công tác lập BCTC và quyết toán thuế TNDN. CP được trừ sẽ được xác định trên cơ sở CP kế toán sau đó loại bỏ những khoản mục CP không được trừ theo quy định của luật thuế TNDN trên chi tiêu B4 của tờ khai quyết toán thuế TNDN như các khoản CP không có đủ chứng từ hợp lý, hợp lệ; các khoản tiền phạt vi phạm hành chính, phạt chậm nộp thuế...

Qua khảo sát điển hình tại các DNLN ở Việt Nam cho thấy thực trạng xác định CP thuế TNDN như sau:

*- Về xác định doanh thu tính thuế*

DT tính thuế tại các DNLN hiện nay có nguồn gốc chủ yếu là DT từ hoạt động khai thác rừng trồng, DT từ kinh doanh các sản phẩm chế biến, DT quản lý bảo vệ rừng hoặc DT từ dịch vụ môi trường rừng. Các khoản DT được xác định trên cơ sở các chứng từ gốc liên quan như biên bản nghiệm thu khai thác rừng kèm theo Hóa đơn bán hàng.

*- Về xác định chi phí được trừ*

Trong lĩnh vực lâm nghiệp, CP nhân công chiếm tỷ trọng cao. Đây là một khoản CP tương đối phức tạp do các hoạt động lâm nghiệp thường phát sinh lao động

phổ thông thuê ngoài tại địa phương (lao động mang tính chất thời vụ). Vì vậy trong một số trường hợp khoản CP nhân công không có chứng từ hợp lý, hợp lệ hoặc bị vượt quá định mức cho phép. Bên cạnh đó, các DNLN thường xuyên phát sinh các khoản CP khác phục vụ trồng và chăm sóc rừng như CP mở đường vào rừng, CP xây lán nghỉ tạm, bạt che... Việc tổng hợp các khoản CP này có thể có độ trễ, dẫn đến khi quyết toán thuế, một số khoản mục CP bị loại ra khỏi CP hợp lý được trừ do không đủ hóa đơn, chứng từ minh họa. Ngoài ra, một số DNLN chưa thực hiện trích lập dự phòng phải thu khó đòi hoặc dự phòng rủi ro với rừng trồng mặc dù có đủ cơ sở trích lập như Công ty lâm nghiệp Phong Điền, Công ty lâm nghiệp Lộc Bình. Điều này làm ảnh hưởng tới tính chính xác của các thông tin trên BCTC của doanh nghiệp.

*- Về thuế suất thuế TNDN*

Tại các DNLN ở Việt Nam, mức thuế suất cho các hoạt động thông thường theo quy định hiện hành là 20%. Riêng thu nhập từ hoạt động trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng ở địa bàn kinh tế đặc biệt khó khăn được miễn thuế TNDN hoặc ở địa bàn khó khăn được hưởng mức thuế suất ưu đãi là 10%. Để xác định được thu nhập miễn thuế hoặc hưởng thuế suất ưu đãi, các DNLN phải theo dõi, phản ánh DT, CP riêng cho hoạt động được giảm/miễn thuế và phân bổ các CP quản lý chung theo chỉ tiêu thích hợp (như phân bổ theo DT). Việc hạch toán thuế TNDN hiện hành được các DNLN ở Việt Nam thực hiện đúng theo quy định và hướng dẫn của Bộ Tài chính. 100% các DNLN được khảo sát (*Phụ lục 1E*) đều ghi nhận thuế TNDN hiện hành là một khoản nợ phải trả (TK 3334 - Thuế TNDN) tương ứng với một khoản CP về thuế TNDN hiện hành (TK 8211 - CP thuế TNDN hiện hành) (*Phụ lục 2.21*). Định kỳ hàng quý, doanh nghiệp ước tính và hạch toán số thuế TNDN tạm nộp vào CP thuế TNDN hiện hành. Cuối năm tài chính, sau khi quyết toán thuế, nếu số thuế TNDN mà doanh nghiệp đã tạm nộp trong năm nhỏ hơn số thuế TNDN phải nộp thì doanh nghiệp phải nộp bổ sung phần chênh lệch và ghi tăng CP thuế TNDN hiện hành. Ngược lại, nếu số thuế TNDN tạm nộp trong năm lớn hơn số thuế TNDN phải nộp được xác định sau quyết toán thì phần chênh lệch được doanh nghiệp ghi giảm CP thuế TNDN hiện hành và trừ vào số thuế TNDN phải nộp. Phần số dư bên Nợ của TK 3334 sẽ được các doanh nghiệp khấu trừ vào số thuế TNDN phải nộp của năm tiếp theo hoặc làm thủ tục hoàn thuế.

Minh họa việc xác định CP thuế TNDN hiện hành tại Công ty lâm nghiệp Phong Điền như sau:

**Bảng 2.6. Thuyết minh về chi phí thuế TNDN hiện hành***(Đơn vị tính: Đồng)*

<b>Chỉ tiêu</b>	<b>Năm 2019</b>	<b>Năm 2018</b>
Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	2.594.090.395	2.081.393.473
+ Lợi nhuận từ hoạt động trồng rừng	1.723.541.214	1.965.107.659
+ Lợi nhuận từ hoạt động khác	870.549.181	116.285.814
Điều chỉnh các khoản thu nhập chịu thuế	(443.107.726)	431.939.496
Điều chỉnh tăng	-	431.939.496
+ Phạt vi phạm hành chính	-	92.774.212
+ Khoản trả nợ vay cao su	-	339.165.284
Điều chỉnh giảm	443.107.726	-
- Chi phí chưa tính thuế TNDN năm 2018 theo kết luận thanh tra	443.107.726	-
Tổng thu nhập chịu thuế	2.150.982.669	2.513.332.969
+ Thu nhập từ hoạt động trồng rừng	1.280.433.488	1.965.107.659
+ Thu nhập từ hoạt động khác	870.549.181	548.225.310
Thuế TNDN hiện hành	302.153.185	306.155.828
+ Thuế suất 10%	128.043.349	196.510.766
+ Thuế suất 20%	174.109.836	109.645.062
Thuế TNDN được miễn, giảm	-	-
Điều chỉnh chi phí thuế TNDN các năm trước vào chi phí thuế TNDN hiện hành	44.310.773	-
<b>Tổng chi phí thuế TNDN hiện hành</b>	<b>346.463.958</b>	<b>306.155.828</b>

*(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Phong Điền)***c. Thực trạng xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán kết quả kinh doanh**

Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 100% các DNLN xác định KQKD vào cuối năm nhằm phục vụ cho công tác lập BCTC. Bên cạnh đó, 32,7% DNLN xác định KQKD vào cuối quý và 18,9% doanh nghiệp xác định KQKD vào cuối tháng. Ngoài việc xác định KQKD toàn doanh nghiệp, 13,8% DNLN còn thực xác định KQKD theo lĩnh vực hoạt động kinh doanh (còn gọi là KQKD bộ phận) bao gồm KQKD từ hoạt động khai thác rừng, KQKD từ hoạt động chăm sóc, bảo vệ rừng, KQKD cung cấp dịch vụ môi trường rừng và KQKD khác. Trong đó, KQKD bộ phận sẽ được các doanh nghiệp tính toán đến chỉ tiêu lợi nhuận gộp, tức là chênh lệch giữa DT thuần và giá vốn hàng bán, không tính đến các CP thời kỳ. KQKD bộ phận thường được xác định tại các DNLN quy mô lớn như Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn, Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam... Để ghi chép, theo dõi KQKD các DNLN đều sử dụng TK 911 “Xác định KQKD” và mở Sổ cái TK 911 (*Phụ lục 2.22*), không mở TK chi tiết và sổ chi tiết cho TK 911.

### 2.2.1.3. Thực trạng cung cấp thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh

Do các DNLN ở Việt Nam đều áp dụng chế độ kế toán theo Thông tư 200/2014/TT-BTC nên đều lập BCTC theo mẫu của thông tư này. Các thông tin kế toán DT, CP và KQKD được các DNLN trình bày đầy đủ trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (mẫu B02 - DN) và giải trình bổ sung thêm các thông tin trên Thuyết minh BCTC (mẫu B09 - DN) theo quy định. Với đặc thù rừng trồng là một loại TSSH, tuy nhiên hiện nay do Việt Nam chưa có các chuẩn mực, quy định cụ thể dành cho ngành nông nghiệp nên TSSH của các DNLN vẫn được ghi nhận trên các khoản mục hàng tồn kho, TSCĐ hữu hình hay CP XD/CB dở dang trên BCTC. Tác giả tổng hợp việc trình bày TSSH là rừng cây trên BCTC của các DNLN qua bảng sau:

**Bảng 2.7. Tổng hợp trình bày TSSH là rừng cây tại các DNLN Việt Nam**

Loại báo cáo	Rừng cây lấy gỗ	Rừng cây lâm sản ngoài gỗ
Bảng cân đối kế toán	Trình bày chung trong mục: Hàng tồn kho hoặc CP SXKD dở dang dài hạn, không trình bày tại mục riêng biệt để phản ánh giá trị rừng cây.	Trình bày chung trong mục: TSCĐ hữu hình hoặc CP XD/CB dở dang, không trình bày tại mục riêng biệt để phản ánh giá trị rừng cây.
Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh	Không có mục lãi hoặc lỗ phát sinh từ sự biến động giá trị TSSH	Không có mục lãi hoặc lỗ phát sinh từ sự biến động giá trị TSSH
Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	Không có dòng tiền thuần phát sinh từ sự biến động giá trị TSSH	Không có dòng tiền thuần phát sinh từ sự biến động giá trị TSSH
Thuyết minh BCTC	Thuyết minh CP SXKD dở dang rừng cây theo giá gốc	Thuyết minh nguyên giá, hao mòn lũy kế, giá trị còn lại của rừng cây.

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

Nghiên cứu điển hình BCTC của Công ty lâm nghiệp Phong Điền có ngành nghề kinh doanh chính là trồng rừng nguyên liệu, sản xuất nhựa thông, sản xuất cây giống... Trên Bảng cân đối kế toán, doanh nghiệp trình bày chung giá trị rừng cây trong chỉ tiêu “CP SXKD dở dang dài hạn” đối với rừng cây nguyên liệu để lấy gỗ (rừng keo lai hom) và trình bày trong chỉ tiêu “CP XD/CB dở dang” đối với rừng cây lâm sản ngoài gỗ (rừng thông nhựa). Do rừng cây được ghi nhận theo giá gốc nên doanh nghiệp không phát sinh khoản lãi hay lỗ từ chênh lệch giá gốc rừng cây và giá trị có thể thu hồi. Trên Thuyết minh BCTC, doanh nghiệp diễn giải CP trồng rừng ghi nhận trong khoản mục CP SXKD dở dang dài hạn; Dự án trồng rừng thông nhựa được ghi nhận ở mục CP XD/CB dở dang dài hạn (Phụ lục 2.23).

## 2.2.2. *Thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán quản trị*

### 2.2.2.1. *Thực trạng xây dựng định mức, lập dự toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

#### *\* Về việc xây dựng định mức CP*

Định mức CP là thông số kinh tế kỹ thuật về mức hao phí NVL và nhân công để sản xuất ra một đơn vị sản phẩm, hoặc một nhóm sản phẩm. Từ đó, làm cơ sở cho việc lập dự toán CP và giúp nhà quản trị đánh giá, kiểm soát CP.

Qua kết quả khảo sát (*Phụ lục ID*), 100% DNLN được khảo sát đã thực hiện xây dựng hệ thống định mức CP. Phần lớn các doanh nghiệp tiến hành xây dựng hệ thống định mức kinh tế kỹ thuật cho quá trình trồng, chăm sóc rừng căn cứ vào số liệu định mức kỹ thuật do Nhà nước ban hành và CP thực tế phát sinh từ các năm trước để điều chỉnh cho phù hợp với tình hình thực tế. Định mức CP là cơ sở để DNLN xác định CP đầu tư, chăm sóc, bảo vệ rừng dự toán cho từng loại cây rừng qua các năm, nhằm tăng cường kiểm soát CP, tránh tình trạng thất thoát, lãng phí xảy ra trong doanh nghiệp. Đối với các mô hình trồng rừng giao khoán, định mức CP là cơ sở để DNLN xác định giá trị vật tư cung cấp nhằm hỗ trợ kỹ thuật hoặc tiền công thực hiện trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng cho các cá nhân, hộ gia đình nhận khoán. Do đó, định mức CP có ý nghĩa quan trọng trong hoạt động SXKD của các DNLN.

Nghiên cứu cụ thể việc xây dựng định mức tại các DNLN ở Việt Nam được thực hiện như sau:

- Định mức CP NVL trực tiếp: Qua kết quả khảo sát (*Phụ lục IE*), 100% các DNLN thực hiện xây dựng định mức CP NVL trực tiếp. Định mức CP NVL trực tiếp bao gồm định mức cây giống, phân bón, thuốc bảo vệ thực vật, thuốc kích thích, túi bầu, ràng che, vôi bột... phục vụ cho việc trồng và chăm sóc từng loại cây rừng cụ thể tại doanh nghiệp (như bạch đàn, keo, tếch,...). Cây giống được phục vụ cho việc trồng chính và trồng dặm. Trong đó trồng dặm là công việc sau một thời gian trồng chính, doanh nghiệp tiến hành kiểm tra tỷ lệ cây sống và trồng dặm lại những cây bị chết để đảm bảo số lượng cây sống theo quy định nghiệm thu. Thông thường, tỷ lệ cây giống trồng dặm được xác định bằng 10% cây giống để trồng chính.

Định mức CP NVL trực tiếp được các DNLN xây dựng dựa trên Quyết định số 38/2005/QĐ-BNN của Bộ Nông nghiệp và PTNT ban hành ngày 06/07/2005 về “*Định mức kinh tế kỹ thuật trồng rừng, khoanh nuôi xúc tiến tái sinh rừng và bảo vệ rừng*” [6]. Tuy nhiên, doanh nghiệp có thể có điều chỉnh một số chỉ tiêu để phù hợp với điều kiện thực tế. Minh họa định mức CP vật liệu trồng rừng cây keo lai tại Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình tại *Phụ lục 2.24*.

- Định mức CP nhân công trực tiếp: Tương tự như CP NVL trực tiếp, các DNLN đều thực hiện lập định mức CP nhân công trực tiếp. Theo Quyết định số 38/2005/QĐ-BNN, định mức CP nhân công được quy định cho từng công việc cụ thể như phát dọn thực bì, tỉa cành nhánh, phun thuốc diệt cỏ, rải vôi bột, cắm tiêu, cuốc hố, rải cây và trồng dặm... Trên cơ sở đó, DNLN sẽ xây dựng định mức CP nhân công phù hợp với điều kiện thực tế tại đơn vị. Minh họa định mức CP nhân công trực tiếp tại Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình cho mô hình rừng trồng cây keo lai tại *Phụ lục 2.25*.

- Định mức CP sản xuất chung bao gồm định mức của một số loại CP phát sinh chung phục vụ cho quá trình đầu tư trồng, chăm sóc và quản lý bảo vệ rừng. Trong đó, các DNLN thường chia ra các khoản CP như sau:

+ CP chung bao gồm CP điện, nước, văn phòng phẩm, xăng dầu phục vụ hoạt động tại các đội trồng rừng; CP khấu hao nhà và TSCĐ tại đội trồng rừng; CP xây dựng nhà tạm tại khu rừng; CP trang bị bảo hộ, an toàn lao động và bảo vệ môi trường cho người lao động và môi trường xung quanh; CP di chuyển lực lượng lao động, máy móc, thiết bị; CP thuế tài nguyên; CP hội họp, tuyên truyền cho công nhân và người dân địa phương về dự án trồng rừng...

+ CP quản lý bao gồm CP tổ chức quản lý quá trình trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng từ giai đoạn chuẩn bị thực hiện đến khi kết thúc, nghiệm thu rừng đưa vào khai thác sử dụng.

+ CP tư vấn thiết kế trồng rừng gồm các CP liên quan tới việc khảo sát; lập thiết kế, dự toán; giám sát thực hiện và các CP tư vấn khác có liên quan.

Do nội dung CP sản xuất chung bao gồm nhiều khoản CP phức tạp nên các DNLN thường không xây dựng cụ thể định mức CP sản xuất chung. Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), chỉ có 10,3% DNLN thực hiện xây dựng định mức CP sản xuất chung. Tuy nhiên, qua phỏng vấn trực tiếp, thực tế định mức CP sản xuất chung tại các doanh nghiệp này chỉ được xác định bằng tỷ lệ phần trăm tương ứng với tổng CP trực tiếp, mà không chi tiết theo từng nội dung CP cụ thể. Ngoài ra, 100% các DNLN được khảo sát không tiến hành xây dựng định mức cho các khoản CP thời kỳ như CP bán hàng và CP QLDN. Để tăng tính ứng dụng của hệ thống định mức, các DNLN có tiến hành điều chỉnh định mức CP, trong đó 84,5% DNLN điều chỉnh định mức hàng năm và 15,5% DNLN điều chỉnh theo định kỳ 6 tháng/lần.

*\* Về việc lập dự toán DT, CP*

Hiện nay, các DNLN có tiến hành lập dự toán DT vì đây là một bộ phận trong bản kế hoạch SXKD hàng năm. Trên cơ sở kiểm kê diện tích rừng và năm tuổi của từng lô rừng vào cuối năm, các doanh nghiệp sẽ xây dựng kế hoạch về diện tích rừng

trồng, sản lượng khai thác, giá bán và DT khai thác cho năm sau. Kế hoạch sản lượng khai thác rất quan trọng vì nó ảnh hưởng đến những kế hoạch còn lại của doanh nghiệp như kế hoạch sản xuất, kế hoạch CP, kế hoạch vốn đầu tư, kế hoạch lợi nhuận và kế hoạch các khoản thuế nộp ngân sách. Dự toán DT thường được các DNLN xác định cho từng loại sản phẩm như dự toán về DT khai thác rừng, DT bán cây giống, DT dịch vụ môi trường rừng... Minh họa các chỉ tiêu kế hoạch SXKD của Công ty lâm nghiệp Kon Rẫy qua bảng sau:

**Bảng 2.8. Các chỉ tiêu kế hoạch SXKD năm 2020**

TT	Chỉ tiêu	Đơn vị tính	Khối lượng hoặc giá trị
1	Các chỉ tiêu sản lượng, dịch vụ chủ yếu tạo ra doanh thu		
-	Quản lý, bảo vệ diện tích rừng cung cấp dịch vụ môi trường rừng	ha	27.152,7
-	Khai thác gỗ rừng trồng	m <sup>3</sup>	2.540
-	Khai thác nhựa thông	tấn	71
2	Tổng doanh thu và thu nhập khác	đồng	18.690.000.000
3	Lợi nhuận kế toán trước thuế	đồng	500.000.000
4	Nộp ngân sách Nhà nước	đồng	110.000.000

(Nguồn: Công ty lâm nghiệp Kon Rẫy)

Do đặc thù trong ngành lâm nghiệp với các dự án trồng, chăm sóc và khai thác rừng đều phải có sự phê duyệt của các cơ quan Nhà nước. Do đó, các DNLN đều phải tiến hành lập dự toán CP vì đó là một nội dung trong hồ sơ dự án đầu tư trồng rừng. Theo kết quả khảo sát, 100% DNLN tiến hành lập dự toán CP SXKD, tuy nhiên đều thuộc loại dự toán tĩnh. Trong đó, các DNLN đều tập trung vào lập dự toán các khoản mục CP sản xuất như dự toán CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp trên cơ sở hệ thống định mức kỹ thuật đã quy định. Còn dự toán CP sản xuất chung chỉ được 10,3% DNLN lập do CP này bao gồm nhiều nội dung và không có định mức cụ thể. Ngoài ra, chưa có DNLN nào thực hiện việc lập dự toán CP bán hàng và CP QLDN.

- Dự toán CP NVL trực tiếp: Đây là loại dự toán cơ bản tại các DNLN để dự toán các CP vật tư chính dùng cho quá trình trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng như CP cây giống, phân bón, vôi bột, thuốc bảo vệ thực vật...

Căn cứ vào định mức NVL áp dụng cho từng loại cây rừng và đơn giá từng loại NVL trên thị trường, DNLN tính được CP NVL dự toán theo công thức:

$$\text{Dự toán chi phí NVL trực tiếp} = \text{Định mức lượng NVL cho một đơn vị diện tích rừng trồng} \times \text{Đơn giá từng loại NVL} \times \text{Diện tích rừng trồng theo kế hoạch} \quad (2.1)$$

Sau đó, tổng hợp dự toán CP NVL của từng loại mô hình rừng trồng sẽ xác định được dự toán CP NVL trực tiếp cho toàn doanh nghiệp.

- Dự toán CP nhân công trực tiếp: bao gồm tiền công cho công nhân trực tiếp trồng rừng được phân chia theo từng công việc cụ thể như xử lý thực bì, đào hố, rải cây, trồng cây, lấp hố, dọn vệ sinh gom túi bầu, túi nilon, rác thải... tính trên diện tích trồng rừng kế hoạch cho từng loại cây rừng. Căn cứ vào định mức nhân công trực tiếp áp dụng cho từng công việc cụ thể và đơn giá tiền công, DNLN tính được mức dự toán CP nhân công trực tiếp theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi} \\ \text{phí nhân công} \\ \text{trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức nhân công} \\ \text{cho một đơn vị} \\ \text{diện tích rừng trồng} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá} \\ \text{tiền công} \\ \text{lao động} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Diện tích} \\ \text{rừng trồng} \\ \text{theo kế hoạch} \end{array} \quad (2.2)$$

Trong một chu kỳ trồng rừng, năm đầu tiên sẽ phát sinh CP đầu tư nhiều nhất do có nhiều công việc liên quan trong giai đoạn trồng rừng. Các năm thứ 2, thứ 3 chủ yếu là hoạt động chăm sóc bón phân, rẫy cỏ, vun gốc và phát chăm sóc. Từ năm thứ 4 đến khi rừng đạt độ tuổi khai thác, doanh nghiệp chỉ hạch toán các khoản CP nhân công phục vụ phát chăm sóc định kỳ và bảo vệ rừng. Đơn giá nhân công được xác định dựa trên mức lương cơ sở đầu vào, hệ số lương và số ngày công chuẩn làm việc trong tháng (26 ngày), căn cứ theo các quy định tại Thông tư số 05/2016/TT-BXD ban hành ngày 10/03/2016 của Bộ Xây dựng về việc “*Hướng dẫn xác định đơn giá nhân công trong quản lý chi phí đầu tư xây dựng*”.

Khảo sát trực tiếp tại Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình về việc thực hiện việc xây dựng dự toán CP đầu tư trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng theo mô hình rừng Công ty tự trồng, loại cây Keo Lai chu kỳ 9 năm (2019 – 2027), mật độ trồng 1.100 cây/ha. Đây là bản dự toán CP trồng, chăm sóc rừng cây năm thứ nhất. Các DNLN sẽ thực hiện lập dự toán CP cho từng năm để phù hợp với công việc chăm sóc trong từng năm khác nhau và sự biến động giá cả vật tư, nhân công trên thị trường.



**Bảng 2.9. Dự toán CP đầu tư trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng năm thứ nhất  
rừng trồng sản xuất loài keo lai năm 2019**

TT	Hạng mục CP	ĐVT	Khối lượng	Định mức	Công	Đơn giá ngày công (đồng)	Tổng CP đầu tư (đồng)
<b>1</b>	<b>Chi phí xây dựng (XD = 1.1+1.2)</b>						<b>36.454.979</b>
<b>1.1</b>	<b>Chi phí trực tiếp (TT)</b>						<b>34.719.028</b>
<b>1.1.1</b>	<b>CP nhân công</b>				<b>113,01</b>		<b>21.741.428</b>
<b>a</b>	<b>Trồng rừng</b>				<b>66,72</b>		<b>12.835.927</b>
-	Xử lý thực bì	m <sup>2</sup>	10.000	252	39,68	192.385	7.633.837
-	Đào hố	hố	1.100	96	11,45	192.385	2.202.800
-	Rải cây và trồng	cây	1.100	134	8,21	192.385	1.579.480
-	Trồng dặm (10%)	cây	110	93	1,18	192.385	227.014
-	Lấp hố	hố	1.100	193	5,70	192.385	1.096.594
-	Dọn vệ sinh gom túi bầu, túi nilong, rác				0,50	192.385	96.192
<b>b</b>	<b>Chăm sóc</b>				<b>46,29</b>		<b>8.905.501</b>
*	<i>Lần 1:</i>				<i>33,45</i>		<i>6.435.278</i>
-	Phát thực bì toàn diện lần 1	m <sup>2</sup>	10.000	512	19,53	192.385	3.757.279
-	Rẫy cỏ, xới vun gốc cây	cây	1.100	79	13,92	192.385	2.677.999
*	<i>Lần 2:</i>				<i>12,84</i>		<i>2.470.223</i>
-	Phát thực bì toàn diện lần 2	m <sup>2</sup>	10.000	779	12,84	192.385	2.470.223
<b>c</b>	<b>Bảo vệ rừng trồng</b>				<b>7,00</b>	192.385	<b>1.346.692</b>
<b>1.1.2</b>	<b>CP vật liệu</b>						<b>7.477.600</b>
-	Cây giống (cả trồng dặm 10%)	cây	1.210			2.600	3.146.000
-	Phân NPK	kg	333			13.000	4.331.600
<b>1.1.3</b>	<b>CP máy móc</b>						<b>5.500.000</b>
-	Khoan hố (35x35x30) cm	hố	1.100	Khoán gọn			5.500.000
<b>1.2</b>	<b>CP chung (CPC= 5%*CP trực tiếp)</b>						<b>1.735.951</b>
<b>2</b>	<b>Chi phí tư vấn đầu tư + Chi phí quản lý</b>						<b>1.029.129</b>
-	Chi phí lập dự toán, thiết kế trồng rừng				1,74	192.385	334.749
-	Chi phí quản lý						694.380
<b>3</b>	<b>Tổng cộng (1+2)</b>						<b>37.484.108</b>

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình)

Với mô hình trồng rừng keo lai tại Công ty lâm nghiệp Lộc Bình (Bảng 2.8), công nhân thuộc nhóm II, bậc 3 có hệ số lương là 2,44 và mức lương cơ sở đầu vào là 2.050.000 đồng (khu vực IV), số ngày công chuẩn là 26. Từ đó tính ra đơn giá nhân công là:  $2,44 \times 2.050.000 \text{ đồng} / 26 \text{ công} = 192.385 \text{ đồng/công}$

- Dự toán CP sản xuất chung: Bao gồm dự toán CP chung, dự toán CP quản lý và dự toán CP tư vấn thiết kế. Để phục vụ cho việc lập dự toán CP đầu tư cho từng dự án trồng rừng, các DNLN ở Việt Nam thường áp dụng theo hướng dẫn tại Thông tư 15/2019/TT-BNNPTNT ban hành ngày 30/10/2019 của Bộ Nông nghiệp và PTNT về việc “*Hướng dẫn một số nội dung quản lý đầu tư công trình lâm sinh*”. Theo đó, CP chung được các doanh nghiệp xác định theo tỷ lệ 5% của tổng CP trực tiếp (CP NVL trực tiếp và CP nhân công trực tiếp). CP quản lý được xác định theo tỷ lệ 3% của tổng CP trực tiếp và CP chung. Còn CP tư vấn thiết kế được xác định theo mức giá đã xác định trước.

Ngoài ra, tại một số doanh nghiệp có thực hiện mô hình trồng rừng theo hình thức giao khoán cả chu kỳ kinh doanh rừng cho hộ dân (Công ty lâm nghiệp Hòa Bình, Công ty lâm nghiệp Đông Bắc...) sẽ lập bảng dự toán CP đầu tư và thu hồi vốn rừng trồng để xác định phần vốn đầu tư của doanh nghiệp vào mô hình rừng, đồng thời là căn cứ xác định hiệu quả đầu tư trồng rừng (Phụ lục 2.26).

#### 2.2.2.2. *Thực trạng thu nhận, xử lý thông tin thực hiện về doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

Tại các DNLN ở Việt Nam, việc thu thập các thông tin thực hiện phục vụ cho nhà quản trị thực hiện chức năng tổ chức, phối hợp, quản lý, điều hành đều dựa trên hệ thống các chứng từ, tài khoản, sổ sách và báo cáo kế toán DT, CP, KQKD với các chỉ tiêu được thiết lập chủ yếu phục vụ cho yêu cầu của KTTC.

##### *\* Thực trạng ghi nhận ban đầu thông tin thực hiện về DT, CP và KQKD*

Hiện nay, tại các DNLN, ngoài hệ thống chứng từ ban hành theo mẫu của Bộ Tài chính, các doanh nghiệp chỉ sử dụng thêm những chứng từ theo mẫu của Bộ Nông nghiệp và PTNT để theo dõi, ghi nhận trong quá trình trồng và chăm sóc, bảo vệ rừng. Các DNLN không tự thiết kế thêm các chứng từ khác cho phù hợp với công tác KTQT. Nhìn chung, hệ thống chứng từ tại các DNLN chỉ đủ để ghi nhận thông tin DT, CP và KQKD phục vụ cho công tác KTTC mà chưa đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin của KTQT.

##### *\* Thực trạng xử lý thông tin thực hiện về DT, CP và KQKD*

Quá trình xử lý thông tin thực hiện tại các DNLN được thể hiện chủ yếu thông qua các khía cạnh của phương pháp tính giá. Trong đó trọng tâm của công tác KTQT

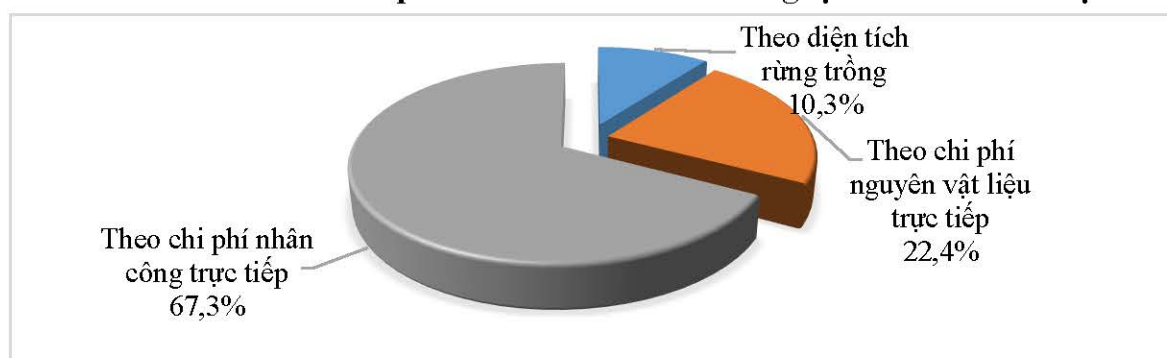
tại các DNLN được xác định trên cơ sở quản lý CP nhằm mục đích tiết kiệm CP, hạ giá thành sản phẩm, từ đó giúp doanh nghiệp nâng cao hiệu quả hoạt động.

✓ *Thực trạng phương pháp xác định CP sản xuất lâm nghiệp*

Theo kết quả khảo sát, 100% DNLN xác định CP sản xuất theo công việc do sản phẩm lâm nghiệp thường được xác định riêng biệt theo từng đặc điểm đặc thù của hoạt động sản xuất. Theo phương pháp này, đối tượng được tập hợp CP sản xuất là từng sản phẩm hay đơn đặt hàng. Khi đó, toàn bộ các CP phát sinh trong quá trình sản xuất bao gồm cả CP trực tiếp và CP gián tiếp đều được tập hợp cho từng sản phẩm hay đơn đặt hàng. Nếu trong kỳ doanh nghiệp cùng thực hiện nhiều sản phẩm/đơn đặt hàng thì CP gián tiếp sẽ được tập hợp chung, sau đó phân bổ cho từng đối tượng.

Theo kết quả khảo sát, 100% DNLN có tiến hành phân bổ CP sản xuất chung. Tuy nhiên, các doanh nghiệp có thể sử dụng các tiêu thức phân bổ khác nhau, minh họa qua biểu đồ sau:

**Biểu đồ 2.11. Tiêu thức phân bổ CP sản xuất chung tại các DNLN ở Việt Nam**



(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)

Như vậy, phần lớn các DNLN sử dụng các tiêu thức phân bổ CP sản xuất chung theo CP nhân công trực tiếp. Đây là tiêu thức phân bổ được sử dụng phổ biến tại các DNLN do trong quá trình trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng, CP nhân công là CP chiếm tỷ trọng cao nhất. Minh họa tại công ty lâm nghiệp Vân Đồn, tổng CP sản xuất chung tập hợp trong năm 2019 là 974.237.300 đồng. Kế toán phân bổ CP sản xuất chung cho từng công trình theo bảng sau:

**Bảng 2.10: Phân bổ chi phí sản xuất chung**

Đối tượng phân bổ	CP sản xuất chung (đồng)	Diện tích rừng (ha)	Tiêu thức phân bổ (đồng)	CP phân bổ (đồng)
Dự án trồng rừng keo	974.237.300	29,7	343.050.000	270.855.047
Dự án trồng rừng thay thế		100,08	559.191.000	441.509.123
Dự án trồng rừng thông		25	331.674.000	261.873.129

(Nguồn: Số liệu công ty và tổng hợp của tác giả)

Ngoài ra, một số cách phân loại CP trên phương diện KTQT như phân loại theo mối quan hệ với mức độ hoạt động, theo khả năng kiểm soát CP của nhà quản trị hoặc theo yêu cầu trong việc lựa chọn phương án kinh doanh đều chưa được các DNLN ở Việt Nam quan tâm thực hiện.

Về các phương pháp xác định CP hiện đại, 100% DNLN được khảo sát (*Phụ lục 1E*) đều chưa áp dụng các phương pháp xác định CP hiện đại như phương pháp xác định CP theo mức độ hoạt động (ABC), phương pháp xác định CP theo CP mục tiêu (Target costing) hay các phương pháp khác. Phỏng vấn sâu hơn về vấn đề này (*Phụ lục 1F*), kế toán trưởng một số DNLN cho rằng nguyên nhân của việc chưa áp dụng các phương pháp xác định CP hiện đại tại doanh nghiệp là do nội dung phương pháp khá phức tạp, trình độ đội ngũ nhân viên kế toán còn hạn chế, chưa đáp ứng được yêu cầu thực hiện (Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà, Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình) hoặc do quan điểm của nhà quản trị doanh nghiệp cảm thấy tốn kém CP đầu tư về đào tạo, bồi dưỡng nhân sự, đầu tư cơ sở hạ tầng, kỹ thuật công nghệ khi áp dụng phương pháp hiện đại nên chưa cần thiết (Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn). Tuy nhiên, bên cạnh đó, một số ý kiến cho rằng họ muốn thử nghiệm một phương pháp xác định CP mới để tăng cường vai trò của KTQT trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho quá trình quản lý CP (Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam). Đây là những quan điểm cần được xem xét khi đề xuất các giải pháp hoàn thiện phương pháp xác định CP tại các DNLN ở Việt Nam.

✓ *Thực trạng phương pháp tính giá thành sản phẩm lâm nghiệp*

Căn cứ vào đối tượng tính giá thành, các DNLN lựa chọn phương pháp tính giá thành phù hợp với đặc điểm, quy trình sản xuất của doanh nghiệp. Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 73,3% DNLN tính giá thành theo phương pháp tính giản đơn và 26,7% áp dụng phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng. Phần lớn các DNLN lựa chọn phương pháp tính giá thành giản đơn có các hoạt động trồng rừng sản xuất để phục vụ khai thác gỗ hoặc lâm sản ngoài gỗ. Còn phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng được một số doanh nghiệp áp dụng vào các dự án chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng phòng hộ theo đơn đặt hàng của Nhà nước. Các đơn đặt hàng thường được nghiệm thu để phục vụ công tác quyết toán theo năm. Tác giả tiến hành xem xét việc tính giá thành sản phẩm tại một số DNLN như sau:

- *Thứ nhất*, tính giá thành sản phẩm rừng cây lấy gỗ

Với loại rừng này, chu kỳ sản xuất có thể kéo dài nhiều năm từ khi doanh nghiệp bắt đầu đầu tư trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng tới khi rừng được khai thác. Do đó, kế toán cần tập hợp CP phát sinh theo từng năm để theo dõi giá trị dở dang của rừng. Khi rừng cây được khai thác, kế toán lập bảng tổng hợp CP toàn bộ bao gồm

các khoản mục CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CP sản xuất chung để kết chuyển tính giá thành rừng cây, đồng thời là cơ sở xác định giá vốn hàng bán. Minh họa bảng tính giá thành rừng cây keo lai với diện tích 2,3 ha chu kỳ 7 năm tại Công ty lâm nghiệp Lộc Bình qua bảng sau:

**Bảng 2.11. Tổng hợp chi phí sản xuất rừng keo lai**

Hạng mục	Khoản mục chi phí			
	CP vật tư (đồng)	CP nhân công (đồng)	CP chung phân bổ (đồng)	Tổng (đồng)
Trồng, chăm sóc, bảo vệ năm thứ nhất	13.326.700	50.408.750	16.980.760	80.716.210
Chăm sóc, bảo vệ năm 2	10.830.212	34.960.900	6.980.700	52.771.812
Chăm sóc, bảo vệ năm 3	10.276.584	34.380.700	6.398.500	51.055.784
Bảo vệ năm 4	-	20.130.570	4.790.653	24.921.223
Bảo vệ năm 5	-	18.873.650	4.754.822	23.628.472
Bảo vệ năm 6	-	18.807.800	4.449.088	23.256.888
Bảo vệ năm 7	-	18.286.950	4.086.105	22.373.055
Tổng cộng	34.433.496	195.849.320	48.440.628	278.723.444

(Nguồn: Công ty lâm nghiệp Lộc Bình)

Ngoài ra, theo kết quả khảo sát (*Phụ lục IE*), có 12,1% DNLN có thực hiện trồng rừng xen canh cây gỗ lớn, nghĩa là ngoài việc trồng các cây chủ lực như lim xanh, sến mật, trám trắng, muồng đen..., các DNLN có thể trồng xen các loại cây hoa màu ngắn ngày (như sắn, đậu, lạc...) khi rừng chưa khép tán. Khi cây đã khép tán thì trồng các loại cây lâm sản phi gỗ khác như mây, song, hoặc một số loài cây thuốc chữa bệnh để tăng thêm thu nhập cho doanh nghiệp. Tuy nhiên, để đơn giản, các doanh nghiệp này đều chỉ theo dõi riêng các CP phát sinh riêng cho cây trồng xen như CP hạt giống, CP gieo trồng, CP thu hoạch... Những CP phát sinh chung cho cả cây gỗ lớn và cây trồng xen (như CP làm đất, tưới tiêu, phân bón...) được DNLN tập hợp toàn bộ vào CP trồng và chăm sóc cây gỗ lớn. Việc ghi nhận như vậy chưa đảm bảo tính hợp lý và làm ảnh hưởng tới tính chính xác về giá thành từng loại cây trồng.

- *Thứ hai*, tính giá thành sản phẩm rừng cây lâm sản ngoài gỗ

Đối với rừng cây lâm sản ngoài gỗ, giá thành sản phẩm được xác định dựa trên việc tập hợp các CP chăm sóc, bảo vệ (bao gồm cả CP khấu hao) và CP khai thác từ khi rừng đạt độ tuổi thành thực, bắt đầu đưa vào khai thác. Minh họa tại Công ty lâm nghiệp Vân Đồn trồng rừng thông nhựa để lấy nhựa nguyên sinh. Tuy nhiên, do rừng thông đã hết khấu hao nên giá thành sản phẩm nhựa thông tại công ty chỉ bao gồm CP vật tư, CP nhân công và CP quản lý chung phát sinh trong quá trình khai thác

rừng cây. Do CP vật tư phát sinh ít nên Công ty không theo dõi riêng mà theo dõi chung vào CP quản lý chung. Để thuận lợi trong việc hạch toán CP, công ty thường chọn kỳ tính giá thành sản phẩm nhựa thông theo từng tháng (Phụ lục 2.14).

**Bảng 2.12. Bảng tính giá thành sản phẩm nhựa thông quý I/2019**

Tháng	CP nhân công (đồng)	CP chung (đồng)	Tổng giá thành (đồng)	Sản lượng khai thác (kg)	Đơn giá (đồng/kg)
Tháng 1/2019	44.898.000	28.833.000	73.731.000	4.797	15.370
Tháng 2/2019	43.942.000	28.846.000	72.788.000	4.613	15.778
Tháng 3/2019	41.419.000	28.859.000	70.278.000	4.606	15.258

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn)

- Thứ ba, tính giá thành sản phẩm công ích

Sản phẩm công ích là các hoạt động chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng phòng hộ theo đơn đặt hàng hoặc giao kế hoạch của Nhà nước. Khi đó các DNLN sẽ tổng hợp và kết chuyển các CP sản xuất vào cuối năm tài chính nhằm phục vụ cho việc thẩm định, quyết toán. Trong trường hợp vào thời điểm cuối kỳ, với những đơn đặt hàng chưa hoàn thành do thời gian quy định kéo dài nhiều năm thì toàn bộ CP phát sinh trong năm được ghi nhận là giá trị sản phẩm dở dang chuyển sang năm sau tiếp tục theo dõi đến khi kết thúc công việc. Do vậy, giá thành toàn bộ của đơn đặt hàng sẽ bao gồm toàn bộ CP sản xuất phát sinh kể từ lúc bắt đầu thực hiện cho đến khi đơn đặt hàng hoàn thành và được nghiệm thu, quyết toán. Minh họa bảng tổng hợp CP của dự án bảo vệ rừng 26,8 (ha) năm 2019 tại Công ty lâm nghiệp Bình Liêu như sau:

**Bảng 2.13. Tổng hợp chi phí dự án bảo vệ rừng theo khoản mục**

STT	Khoản mục chi phí	Số tiền (đồng)
1	Chi phí NVL trực tiếp	131.775.600
2	Chi phí nhân công trực tiếp	731.674.000
3	Chi phí nguyên sản xuất chung	344.713.046
	Tổng cộng	1.208.162.646

(Nguồn: Công ty lâm nghiệp Bình Liêu)

Ngoài ra, các DNLN không xây dựng hệ thống TK kế toán chi tiết và sổ chi tiết riêng cho công tác KTQT mà sử dụng chung với hệ thống TK và sổ kế toán của KTTTC. Phần mềm kế toán sẽ giúp nhân viên kế toán thực hiện việc lọc và kết xuất thông tin DT, CP theo các đối tượng cụ thể đã được mã hóa để phục vụ cho việc theo dõi, tổng hợp, phân tích thông tin DT, CP và KQKD để cung cấp thông tin cho nhà quản trị khi cần thiết.

*\* Thực trạng xác định trung tâm trách nhiệm*

Hiện nay, việc hình thành các trung tâm trách nhiệm còn là khái niệm mới mẻ với các DNLN ở Việt Nam. Tuy nhiên các doanh nghiệp đã thực hiện phân chia trách nhiệm và giao chỉ tiêu cho một số bộ phận nhất định như phòng kỹ thuật, đội trồng rừng, phân xưởng chế biến... Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1D*), 24,1% DNLN có xây dựng các trung tâm trách nhiệm CP. Đây đều là các doanh nghiệp quy mô lớn đã bắt đầu tiếp cận với khái niệm trung tâm trách nhiệm. Còn lại các DNLN đều chưa hình thành các trung tâm trách nhiệm DT, lợi nhuận và đầu tư. Qua nghiên cứu, thực chất các trung tâm CP tại các doanh nghiệp này tương đương với các đội trồng rừng hoặc phân xưởng chế biến. Đứng đầu các bộ phận này là các đội trưởng đội trồng rừng hoặc quản lý phân xưởng. Các trưởng bộ phận được Ban giám đốc giao quyền và nhiệm vụ quản lý, chịu trách nhiệm trước Ban giám đốc về việc kiểm soát các CP sản xuất phát sinh tại đơn vị theo định mức và dự toán CP đã được phê duyệt. Ngoài ra, 8,6% DNLN trả lời có thiết kế chỉ tiêu đánh giá hiệu quả của trung tâm trách nhiệm. Đó là so sánh CP thực tế với CP dự toán để đánh giá mức độ hiệu quả trong công tác quản lý và kiểm soát CP.

*2.2.2.3. Thực trạng cung cấp thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

*\* Thực trạng phân tích biến động DT, CP thông qua định mức, dự toán*

Theo kết quả khảo sát (*Phụ lục 1E*), 100% các DNLN được khảo sát trả lời có thực hiện việc phân tích biến động CP thực tế với CP dự toán hoặc phân tích tình hình thực hiện kế hoạch SXKD trong năm. Trong đó, 17,2% doanh nghiệp phân tích theo định kỳ hàng quý, 19% doanh nghiệp phân tích theo định kỳ nửa năm và 63,8% phân tích theo định kỳ hàng năm, không có doanh nghiệp nào phân tích theo định kỳ hàng tháng. Tuy nhiên, các báo cáo phân tích này mới chỉ dừng lại ở việc so sánh giữa kết quả thực hiện và chỉ tiêu kế hoạch hay dự toán. Việc nghiên cứu, phân tích, đánh giá các yếu tố, nguyên nhân gây ra sự biến động để đưa ra các giải pháp giúp nâng cao hiệu quả hoạt động còn chưa được thực hiện.

*\* Thực trạng phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận*

Do các DNLN ở Việt Nam không tiến hành phân loại CP theo mức độ hoạt động thành biến phí và định phí nên các doanh nghiệp cũng không tiến hành phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận (phân tích C - V - P), không xác định điểm hòa vốn khi tiến hành lập các kế hoạch SXKD. Điều này khiến nhà quản trị chưa chủ động điều tiết được CP SXKD khi nhu cầu thị trường hay mức độ khai thác thay đổi. Đồng thời, bộ phận kế toán chưa có hoạt động phân tích thông tin thích hợp phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị như quyết định các CP đầu tư, xây dựng giá khởi điểm để đấu giá khai thác, lựa chọn tiếp tục đầu tư hay tiến hành khai thác, lựa

chọn việc tự tổ chức khai thác hay đấu thầu khai thác, quyết định bán cây đứng hay khai thác gỗ để tiếp tục chế biến... Các quyết định kinh doanh trong ngắn hạn cũng như việc xây dựng kế hoạch tăng trưởng DT, lợi nhuận đều được thực hiện dựa trên các thông tin quá khứ mà bộ phận KTTC cung cấp, đồng thời dựa trên các ước tính từ kinh nghiệm của nhà quản trị doanh nghiệp.

*\* Thực trạng hệ thống báo cáo KTQT DT, CP và KQKD*

Để phục vụ mục đích cung cấp thông tin kế toán cho các nhà quản trị, hệ thống báo cáo KTQT trong các doanh nghiệp được lập nhằm cung cấp thông tin cho việc ra quyết định ngắn hạn và dài hạn. Tuy nhiên, do các DNLN ở Việt Nam hiện nay chủ yếu là doanh nghiệp Nhà nước, chịu sự chỉ đạo điều hành, kiểm soát quản lý từ các Tổng công ty và UBND tỉnh nên nhà quản trị trong các doanh nghiệp thường chỉ sử dụng báo cáo KTQT phục vụ cho việc ra quyết định ngắn hạn dựa trên đánh giá hoạt động SXKD hàng năm. Trên cơ sở việc lập dự toán CP đầu tư trồng rừng, hàng năm, các DNLN tiến hành lập kế hoạch SXKD trình lên các đơn vị chủ sở hữu. Trong đó các DNLN là doanh nghiệp Nhà nước trực thuộc các UBND tỉnh phải lập “Bản kế hoạch tài chính” để nộp lên cơ quan quản lý Nhà nước theo quy định tại Nghị định số 87/2015/NĐ-CP ngày 06/10/2015 của Chính phủ và Thông tư hướng dẫn số 200/2015/TT-BTC ngày 15/12/2015 của Bộ Tài chính về việc “*giám sát tài chính, đánh giá hiệu quả hoạt động và công khai thông tin tài chính của doanh nghiệp Nhà nước và doanh nghiệp có vốn Nhà nước*”.

Các chỉ tiêu chủ yếu của Bản kế hoạch tài chính bao gồm: Sản lượng và diện tích rừng khai thác, giá trị sản lượng, doanh thu, giá vốn hàng bán, chi phí quản lý, lợi nhuận, các khoản nộp ngân sách, tiền lương người lao động (*Phụ lục 2.27*). Các doanh nghiệp trực thuộc Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam và Tổng công ty giấy Việt Nam lập kế hoạch SXKD để Tổng công ty phê duyệt theo chiến lược phát triển chung của Tổng công ty (mẫu “Bảng kế hoạch SXKD” tại *Phụ lục 2.28*, kèm theo “Bảng kê chi tiết kế hoạch SXKD” tại *Phụ lục 2.29*).

Bản kế hoạch SXKD thường được lập vào cuối năm trước hoặc đầu năm sau, do đại diện Ban giám đốc trực tiếp phối hợp cùng bộ phận kế hoạch - kỹ thuật lâm sinh và bộ phận kế toán tham gia xây dựng. Bản kế hoạch sau khi lập sẽ được chuyển lên hội đồng quản trị (đối với công ty cổ phần), hội đồng thành viên (đối với công ty TNHH) phê duyệt trên cơ sở xem xét mức độ phù hợp, tính khả thi trong điều kiện thực tế của doanh nghiệp và nhu cầu thị trường. Bản kế hoạch SXKD sau khi được phê duyệt sẽ được chuyển đến các bộ phận, phòng ban liên quan để tổ chức thực hiện. Cuối năm, các DNLN sẽ báo cáo kết quả thực hiện trong năm thông qua lập “Báo cáo đánh giá kết quả thực hiện kế hoạch SXKD” hàng năm (*Phụ lục 2.30*) để gửi lên Sở



Tài chính tỉnh hoặc đơn vị chủ sở hữu.

Ngoài ra, để phản ánh tình hình thu hồi vốn rừng, một số DNLN còn lập Báo cáo tổng hợp khai thác thu hồi vốn rừng (*Phụ lục 2.31*). Đây được coi là một báo cáo phân tích quan trọng tại các DNLN vì thể hiện đầy đủ hiệu quả đầu tư trồng và khai thác rừng. Tuy nhiên chỉ có các doanh nghiệp trực thuộc Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam như Công ty lâm nghiệp La Ngà, Công ty lâm nghiệp Hòa Bình, Công ty lâm nghiệp Lộc Bình có lập báo cáo này. Các DNLN thuộc Tổng công ty Giấy Việt Nam và trực thuộc UBND tỉnh không lập báo cáo này.

Đối với các khoản CP ngoài sản xuất như CP bán hàng và CP QLDN, một số DNLN như Công ty Vinafor Gia Lai, Công ty lâm nghiệp Lộc Bình còn lập thêm Báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch CP trong năm (*Phụ lục 2.32*). Đây là những CP phát sinh tại các bộ phận ngoài sản xuất nhưng có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của doanh nghiệp nên nhà quản trị cũng cần chú trọng kiểm soát nhằm tiết kiệm CP, giúp tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp. Tuy nhiên, theo nghiên cứu của tác giả, thực chất nội dung Báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch CP mà các DNLN đang thực hiện đơn thuần chỉ là xác định tăng giảm CP mà chưa có sự phân tích biến động CP để cung cấp thông tin cần thiết phục vụ cho nhà quản trị trong việc đưa ra các quyết định kiểm soát CP trong doanh nghiệp.

Ngoài ra, đối với các DNLN có thu tiền dịch vụ môi trường rừng, hàng năm đều thực hiện lập báo cáo tình hình sử dụng tiền môi trường rừng để nộp lên Quỹ Bảo vệ và phát triển rừng cấp tỉnh nhằm theo dõi việc sử dụng nguồn tiền thu một cách hợp lý (*Phụ lục 2.33*).

### **2.3. Đánh giá thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

#### **2.3.1. Đánh giá thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán tài chính**

##### **2.3.1.1. Kết quả đạt được**

###### *\* Về thực trạng thu nhận thông tin kế toán DT, CP và KQKD*

Hiện nay, hệ thống chứng từ kế toán tại các DNLN ở Việt Nam về cơ bản đã được thiết kế, tổ chức phù hợp với đặc điểm hoạt động của các DNLN, là cơ sở cho việc ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Các chứng từ kế toán được sử dụng đều tuân thủ theo các quy định về chứng từ kế toán của Bộ Tài chính, thuận lợi trong việc kiểm tra, đối chiếu và được tổ chức luân chuyển một cách hợp lý giữa các bộ phận trong doanh nghiệp.

###### *\* Về thực trạng xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán DT, CP và KQKD*

Hệ thống TK tổng hợp và TK chi tiết được các DNLN ở Việt Nam mở theo

đúng chế độ kế toán hiện hành của Bộ Tài chính. Bên cạnh đó một số doanh nghiệp đã mở thêm các TK chi tiết cấp II, cấp III để đáp ứng yêu cầu theo dõi chi tiết thông tin kế toán. Điều này giúp các DNLN theo dõi, tập hợp đầy đủ, kịp thời tình hình biến động DT, CP, góp phần nâng cao chất lượng thông tin kế toán và hiệu quả quản lý.

Hệ thống sổ kế toán về DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam được tổ chức phù hợp với các quy định của chế độ kế toán hiện hành và phù hợp với đặc thù hoạt động SXKD trong lĩnh vực lâm nghiệp. Các doanh nghiệp mở sổ chi tiết tương ứng với các TK chi tiết cấp II, cấp III đã đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin và quản lý DT, CP trong doanh nghiệp được hiệu quả. Hiện nay, phần lớn các DNLN đều đã sử dụng phần mềm kế toán để hỗ trợ trong công tác kế toán. Vì thế, quá trình xử lý, ghi chép, tổng hợp thông tin, lập BCTC và đối chiếu số liệu giữa các sổ kế toán được diễn ra thuận lợi hơn, giảm bớt khối lượng công việc cho bộ phận kế toán.

*\* Về thực trạng trình bày thông tin kế toán DT, CP và KQKD trên BCTC*

Nhìn chung, các DNLN đều tuân thủ đúng các quy định của Bộ Tài chính về hình thức, mẫu biểu, nội dung và phương pháp lập BCTC nhằm cung cấp những thông tin cơ bản về tình hình tài chính, kết quả hoạt động và luồng tiền luân chuyển cho nhà quản lý và các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài doanh nghiệp. BCTC của đa số các DNLN đã được kiểm toán nhằm đảm bảo tính trung thực, hợp lý của thông tin. Với các khoản sai sót trọng yếu của các năm trước được phát hiện sau khi đã công bố BCTC đều được doanh nghiệp sửa chữa theo phương pháp điều chỉnh hồi tố và trình bày trên BCTC năm sau.

*2.3.1.2. Hạn chế và nguyên nhân*

Bên cạnh những kết quả đạt được, công tác kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên phương diện KTTC còn tồn tại một số hạn chế sau:

*\* Về thực trạng thu nhận thông tin kế toán DT, CP và KQKD*

Do đặc thù cơ cấu tổ chức của các DNLN thường có các đội trồng rừng phân bố ở địa bàn xa so với trụ sở chính, dẫn đến việc thu nhận, tổng hợp hệ thống chứng từ kế toán từ các đội trồng rừng tới phòng kế toán có thể có độ trễ. Bên cạnh đó, một số chứng từ kế toán trong các DNLN còn thiếu các thông tin liên quan như tên bộ phận sử dụng, đối tượng tập hợp CP như lô, khoảnh rừng, chủng loại cây rừng, địa chỉ đội trồng rừng, số liệu định mức... gây khó khăn trong việc thu thập, tập hợp số liệu kế toán.

*\* Về thực trạng xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán DT, CP và KQKD*

✓ *Về phương pháp đánh giá và hạch toán giá trị rừng cây*

Với đặc thù của các DNLN có hoạt động SXKD dựa trên tư liệu sản xuất chính là rừng cây - một loại TSSH. Tuy nhiên, hiện nay, chuẩn mực kế toán Việt Nam chưa

đưa ra khái niệm cụ thể về TSSH. Đồng thời, các DNLN đều sử dụng phương pháp giá gốc để ghi nhận giá trị rừng cây. Điều này tạo ra sự khác biệt trong việc ghi nhận, đo lường và hạch toán về rừng cây trong lĩnh vực lâm nghiệp giữa quy định của Chuẩn mực kế toán Việt Nam và Chuẩn mực kế toán quốc tế.

Mặc dù phương pháp giá gốc có ưu điểm là giúp kế toán đảm bảo nguyên tắc thận trọng khi ghi nhận giá trị tài sản. Tuy nhiên, việc áp dụng phương pháp này lại không phản ánh chính xác giá trị rừng cây trong từng giai đoạn sinh trưởng, phát triển khác nhau cũng như không phản ánh khách quan tình hình SXKD của các DNLN do sự biến động của giá trị sản phẩm lâm nghiệp trên thị trường theo điều kiện tự nhiên hoặc yếu tố mùa vụ. Việc áp dụng nguyên tắc giá gốc có thể khiến cho DNLN không có bất cứ khoản thu nhập nào trong những năm đầu SXKD cho đến khi rừng cây có thể khai thác, đặc biệt trong trường hợp doanh nghiệp trồng rừng cây gỗ lớn lâu năm, khai thác gỗ sau 20 - 30 năm. Đồng thời, nguyên tắc giá gốc cũng khiến thông tin được cung cấp mang tính lịch sử, không thích hợp cho việc ra quyết định của các bên liên quan như nhà quản trị doanh nghiệp, nhà đầu tư...

Để hiểu biết sâu hơn về quan điểm có nên ghi nhận TSSH là rừng cây theo định hướng của IAS 41, tác giả đã thực hiện một số cuộc phỏng vấn sâu đối với các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán – kiểm toán và kế toán trưởng tại một số DNLN Việt Nam. Câu hỏi thứ nhất được đưa ra là: Theo Ông/Bà, Chế độ kế toán Việt Nam có cần thiết ban hành chuẩn mực dành riêng cho ngành nông lâm nghiệp để tiến tới tiệm cận với IAS 41?

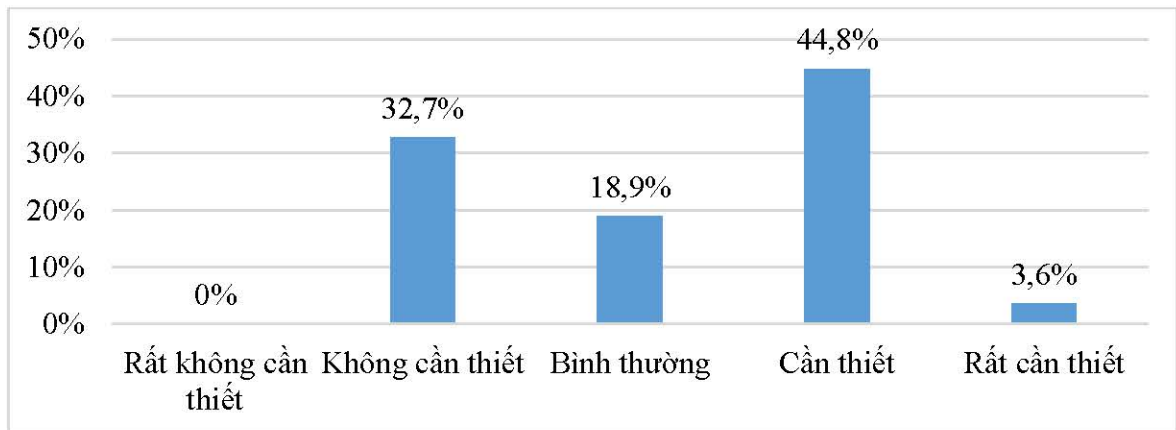
Kết quả phỏng vấn thu được 15 ý kiến, trong đó 11/15 (tương ứng 73,3%) ý kiến cho rằng cần thiết xây dựng chuẩn mực kế toán dành riêng cho ngành nông lâm nghiệp. Do hiện nay trong xu hướng hội nhập kinh tế quốc tế, tỷ trọng xuất khẩu sản phẩm nông lâm nghiệp của nước ta ngày gia tăng. Do đó việc đo lường, ghi nhận các TSSH và sản phẩm nông lâm nghiệp theo chế độ kế toán Việt Nam hiện hành theo nguyên tắc giá gốc khiến BCTC của các doanh nghiệp nông lâm nghiệp không đáp ứng được nhu cầu cung cấp thông tin so sánh được, từ đó giảm khả năng thu hút vốn đầu tư nước ngoài và giảm tính cạnh tranh trên thị trường. Còn lại 4/11 (tương ứng 26,7%) ý kiến cho rằng không cần thiết xây dựng chuẩn mực kế toán dành riêng cho ngành nông lâm nghiệp để tiến tới tiệm cận với IAS 41 vì lâm nghiệp là một lĩnh vực đặc thù và phức tạp. Việc thay đổi chế độ kế toán theo xu hướng của chuẩn mực kế toán quốc tế sẽ làm phát sinh thêm nhiều vấn đề phức tạp và có thể các nhân viên kế toán tại các DNLN Việt Nam sẽ gặp khó khăn trong việc thực hiện.

Với câu hỏi thứ hai: Theo Ông/Bà, có những khó khăn nào tồn tại khi xây dựng chuẩn mực kế toán Việt Nam dành riêng cho ngành nông lâm nghiệp để tiệm

cận với IAS 41? Tác giả tổng hợp kết quả phỏng vấn và xác định được ba khó khăn chủ yếu như sau: (i) khó khăn do thiếu thị trường hoạt động để có thể xác định GTHL của TSSH một cách chính xác; (ii) khó khăn từ phía cơ quan nhà nước do chế độ kế toán Việt Nam chưa đồng bộ, chưa có các văn bản quy định rõ ràng, đầy đủ về việc nhận diện, đo lường và ghi nhận TSSH; (iii) khó khăn về trình độ của nhân viên kế toán để có thể đáp ứng được các yêu cầu khi tiến tới vận dụng các chuẩn mực kế toán quốc tế trong công tác kế toán.

Ngoài ra, trong phiếu khảo sát tác giả cũng đã đưa ra câu hỏi để thu thập ý kiến của những người làm công tác kế toán tại các DNLN Việt Nam về việc đánh giá mức độ cần thiết xây dựng chuẩn mực kế toán Việt Nam theo định hướng vận dụng chuẩn mực IAS 41 trong lĩnh vực lâm nghiệp và thu được kết quả qua biểu đồ sau:

**Biểu đồ 2.12. Kết quả khảo sát ý kiến về việc xây dựng chuẩn mực kế toán Việt Nam cho lĩnh vực nông lâm nghiệp theo định hướng vận dụng IAS 41**



(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)

Như vậy, phần lớn người làm kế toán tại các DNLN Việt Nam đều cho rằng cần thiết (ở mức độ cần thiết hoặc rất cần thiết) phải xây dựng chuẩn mực kế toán Việt Nam dành riêng cho lĩnh vực nông lâm nghiệp theo định hướng vận dụng Chuẩn mực IAS 41. Đây là cơ sở để tác giả đưa ra các kiến nghị trong chương 3.

✓ *Về phương pháp kế toán tiền dịch vụ môi trường rừng cho các cá nhân, hộ nhận khoán*

Đối với khoản tiền dịch vụ môi trường rừng phải trả cho các cá nhân, hộ gia đình nhận khoán hiện nay được các DNLN Việt Nam hạch toán ghi giảm “DT bán hàng và cung cấp dịch vụ” trong kỳ. Tuy nhiên, điều này chưa hợp lý vì bản chất của khoản tiền dịch vụ môi trường rừng là giá trị dịch vụ mà các đối tượng sử dụng môi trường rừng phải trả cho phần diện tích rừng cung ứng của DNLN. Với diện tích rừng giao khoán cho hộ dân vẫn thuộc quyền sở hữu của các DNLN. Do đó việc loại trừ phần tiền dịch vụ môi trường rừng trả cho các hộ nhận khoán ra khỏi DT của doanh nghiệp làm ảnh hưởng tới tính chính xác của các thông tin tài chính trên BCTC.

✓ *Về phương pháp kế toán các khoản tận thu*

Các hoạt động khai thác tận thu cành nhánh gãy, củi khô trong rừng phần lớn các DNLN hiện nay ghi nhận là một khoản “Thu nhập khác”, hoặc một số doanh nghiệp ghi nhận là một khoản “DT bán hàng và cung cấp dịch vụ”. Tuy nhiên, điều này không hợp lý vì bản chất của các khoản tận thu này là phần thu hồi sau quá trình sản xuất do đó nó được ghi nhận như một khoản giảm CP, từ đó giảm giá thành sản phẩm. Trong trường hợp các DNLN có quản lý quy mô rừng lớn thì lượng tiền thu từ việc khai thác tận thu cành nhánh gãy, củi khô hàng năm là tương đối lớn. Do đó, việc ghi nhận vào thu nhập mà không ghi nhận giảm CP sản xuất làm ảnh hưởng tới tính chính xác của thông tin giá thành sản phẩm rừng trồng.

✓ *Về phương pháp trích khấu hao rừng cây lâm sản ngoài gỗ*

Hiện nay các DNLN ở Việt Nam đều sử dụng phương pháp đường thẳng để trích khấu hao rừng cây lâm sản ngoài gỗ trong thời gian khai thác. Tuy nhiên với đặc điểm sinh học của rừng cây là KQKD trong kỳ phụ thuộc nhiều vào sản lượng thu hoạch trong năm, chu kỳ SXKD dài, sản lượng không ổn định giữa các năm do phụ thuộc vào nhiều yếu tố khách quan như điều kiện tự nhiên, khí hậu, thổ nhưỡng, trình độ kỹ thuật trồng, chăm sóc, khả năng ứng dụng tiến bộ công nghệ sinh học cũng như kỹ năng khai thác sản phẩm... Dẫn đến việc áp dụng phương pháp khấu hao đường thẳng là không phù hợp.

✓ *Về hệ thống TK kế toán CP trồng rừng*

Mặc dù 100% các DNLN ở Việt Nam đều áp dụng chế độ kế toán theo Thông tư 200/2014/TT-BTC nhưng việc sử dụng hệ thống TK kế toán có nhiều điểm chưa thống nhất. Một số DNLN quy mô nhỏ và vừa không tiến hành mở TK 621 để phản ánh CP NVL trực tiếp hoặc không mở TK 622 để phản ánh CP nhân công trực tiếp mà theo dõi toàn bộ các khoản CP vật tư, CP nhân công và các CP sản xuất chung phục vụ trồng rừng trên các TK cấp II của TK 627. Điều này chưa đúng với chế độ kế toán, đồng thời khiến việc theo dõi, tập hợp CP sản xuất theo các đối tượng chịu phí cũng gặp nhiều khó khăn. Một số DNLN hạch toán CP phục vụ khai thác vào “CP bán hàng” thay vì cho vào giá vốn hàng bán của lô rừng. Bên cạnh đó, CP lãi vay đầu tư trồng rừng tại một số DNLN được hạch toán vào TK 635 “CP tài chính” mà không được vốn hóa vào CP sản xuất, dẫn đến không phản ánh đúng bản chất của CP đầu tư trồng rừng cũng như ảnh hưởng tới việc xác định giá thành sản phẩm. Từ đó, ảnh hưởng tới tính chính xác của các thông tin trên BCTC của doanh nghiệp.

✓ *Về trích lập CP dự phòng rủi ro rừng trồng là rừng sản xuất*

Mặc dù rừng trồng là đối tượng sản xuất có thể bị tác động bởi các điều kiện tự nhiên và tiềm ẩn nhiều rủi ro (như hạn hán, cháy rừng, bão lũ...), tuy nhiên hiện

nay nhiều DNLN chưa mua bảo hiểm rừng trồng cũng chưa thực hiện trích lập dự phòng tổn thất rừng trồng sản xuất theo Thông tư 52/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính. Điều này ảnh hưởng tới chỉ tiêu giá vốn hàng bán trong kỳ, làm sai lệch thông tin về lợi nhuận gộp trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, từ đó ảnh hưởng tới tính chính xác khi phân tích các thông tin trên BCTC của doanh nghiệp.

✓ *Về hệ thống sổ kế toán chi tiết*

Hiện nay hệ thống sổ kế toán chi tiết tại các DNLN được xây dựng chủ yếu theo hệ thống TK kế toán chi tiết. Tuy nhiên phần lớn nội dung sổ kế toán chi tiết về DT, CP còn đơn giản, chưa phân loại chi tiết theo đối tượng cụ thể để phục vụ cho việc kiểm soát, quản lý DT, CP trong doanh nghiệp.

\* *Về thực trạng trình bày thông tin kế toán DT, CP và KQKD trên BCTC*

Trên BCTC của các DNLN ở Việt Nam hiện nay đều không trình bày riêng giá trị rừng cây là một TSSH đặc thù cho các DNLN. Rừng cây thường có giá trị lớn và thời gian sử dụng lâu dài nên cần được thể hiện cụ thể trên BCTC của các DNLN. Bên cạnh đó, các doanh nghiệp cần trình bày giá trị của TSSH là rừng cây lấy gỗ hay rừng cây lâm sản ngoài gỗ trên BCTC để người đọc BCTC có thể hiểu được các hoạt động SXKD chính của doanh nghiệp gắn với tư liệu sản xuất là rừng cây.

Những tồn tại và hạn chế của công tác kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên phương diện KTTC xuất phát từ nhiều nguyên nhân khác nhau gồm cả nguyên nhân khách quan và nguyên nhân chủ quan, nguyên nhân từ cơ chế quản lý của Nhà nước cũng như nguyên nhân từ bản thân doanh nghiệp. Trong đó một số nguyên nhân cơ bản như sau:

*Thứ nhất*, hệ thống pháp lý về kế toán của Việt Nam đang trong quá trình đổi mới theo hướng phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế thị trường và hội nhập kinh tế quốc tế. Tuy nhiên, Nhà nước chưa ban hành đầy đủ các bản hướng dẫn cho các DNLN, một loại hình doanh nghiệp đặc thù, chịu cơ chế quản lý của cả Chế độ kế toán doanh nghiệp và các Nghị định, Thông tư hướng dẫn riêng cho ngành lâm nghiệp.

*Thứ hai*, các DNLN ở Việt Nam có tiền thân là các doanh nghiệp Nhà nước. Tuy nhiên, qua quá trình sắp xếp, đổi mới, hiện nay các DNLN có cơ chế tổ chức quản lý đa dạng, cùng với hoạt động trong ngành lâm nghiệp có tư liệu sản xuất là các TSSH, chịu nhiều rủi ro về thiên tai, bão lũ, cháy rừng dẫn đến các DNLN có những đặc thù riêng trong cơ cấu tổ chức quản lý, đặc điểm tổ chức SXKD, đặc điểm sản phẩm và thị trường tiêu thụ... Từ đó, việc vận dụng chế độ kế toán giữa các doanh nghiệp khác nhau cũng có những khác biệt nhất định.

*Thứ ba*, trình độ, năng lực chuyên môn của đội ngũ kế toán cũng như khả năng đầu tư trang thiết bị, ứng dụng công nghệ thông tin phục vụ cho công tác kế toán tại

một số DNLN Việt Nam còn hạn chế, chưa thực sự đáp ứng được yêu cầu công việc trong điều kiện chế độ kế toán thường xuyên cập nhật, đổi mới.

### **2.3.2. Đánh giá thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán quản trị**

#### **2.3.2.1. Kết quả đạt được**

##### *\* Về thực trạng xây dựng định mức, lập dự toán DT, CP và KQKD*

Hệ thống định mức CP đã được phần lớn các DNLN ở Việt Nam xây dựng và áp dụng, dựa trên cơ sở quy định của Nhà nước có gắn với điều kiện thực tế tại doanh nghiệp như đặc điểm sản phẩm, điều kiện thời tiết, mùa vụ để điều chỉnh cho phù hợp. Việc xây dựng định mức theo các phương pháp kỹ thuật kết hợp với kinh nghiệm đảm bảo định mức luôn là cơ sở để các doanh nghiệp lập dự toán và so sánh, phân tích, đánh giá tình hình thực hiện. Từ đó giúp nhà quản trị có thể kiểm soát CP thực tế phát sinh và đưa ra các biện pháp nhằm tiết kiệm CP, nâng cao hiệu quả hoạt động.

Ngoài ra, dự toán tại các DNLN, đặc biệt với các doanh nghiệp quy mô lớn, đã có sự quan tâm đúng mức khi nhà quản trị nhận thấy được tầm quan trọng của việc xây dựng dự toán. Điều đó thể hiện ở việc nhiều loại dự toán khác nhau đã được lập tại các doanh nghiệp này như: Dự toán CP đầu tư trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng; Dự toán khai thác, thu hồi vốn rừng trồng của doanh nghiệp; Kế hoạch SXKD; Kế hoạch nhu cầu vốn đầu tư; Kế hoạch đầu tư XDCB...

Đối với các doanh nghiệp quy mô vừa và nhỏ cũng đã bước đầu thực hiện lập dự toán nhưng ở mức độ hạn chế hơn. Việc tổ chức xây dựng được thực hiện theo từng cấp từ cao xuống thấp. Cấp trên giao chỉ tiêu kế hoạch, cấp dưới tiến hành lập dự toán là cơ sở thực hiện, phát huy tối đa nguồn lực trong doanh nghiệp.

##### *\* Về thực trạng thu nhận, xử lý thông tin thực hiện DT, CP và KQKD*

Việc thu thập các thông tin thực hiện về DT, CP, KQKD đều dựa trên hệ thống các chứng từ, tài khoản, sổ sách và báo cáo kế toán theo yêu cầu của KTTC. Mẫu chứng từ kế toán về cơ bản đã tuân theo hướng dẫn chung của Bộ Tài chính và một số mẫu chứng từ đặc thù trong lĩnh vực lâm nghiệp của Bộ Nông nghiệp và PTNT. Hệ thống tài khoản KTQT được dùng chung với tài khoản KTTC nhưng đảm bảo sự phù hợp với đặc điểm SXKD và đối tượng tập hợp CP trong DNLN. Các TK kế toán DT, CP và KQKD được mở chi tiết, hợp lý nhằm theo dõi, tổng hợp thông tin từ các chứng từ kế toán. Các TK chi tiết cấp II, cấp III được mở theo sự phân loại DT, CP giúp doanh nghiệp theo dõi DT, CP ngay từ khi phát sinh, tạo điều kiện cho công tác thu thập thông tin thực hiện và cung cấp thông tin thích hợp cho nhà quản trị. Cùng với hệ thống TK kế toán, hệ thống sổ kế toán tổng hợp, sổ kế toán chi tiết về DT, CP, KQKD được các DNLN được xây dựng tương đối đầy đủ dưới sự hỗ trợ từ phần mềm kế toán.

*\* Về thực trạng phân tích, cung cấp thông tin DT, CP và KQKD phục vụ cho việc ra quyết định*

Để phục vụ cho việc đánh giá kết quả thực hiện, các DNLN đã so sánh, phân tích giữa số liệu DT, CP thực tế phát sinh với dự toán hoặc kế hoạch. Việc đánh giá kết quả thực hiện giúp nhà quản trị chủ động trong việc quản lý DT, kiểm soát CP, và đưa ra những điều chỉnh cần thiết một cách kịp thời, hiệu quả. Các DNLN đã bước đầu quan tâm đến việc cung cấp thông tin về DT, CP và KQKD cho nhà quản trị qua hệ thống báo cáo KTQT. Các mẫu biểu được thiết kế phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD của doanh nghiệp trong lĩnh vực lâm nghiệp.

### 2.3.2.2. Hạn chế và nguyên nhân

Bên cạnh những kết quả đạt được, công tác kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên phương diện KTQT còn tồn tại một số hạn chế sau:

*\* Về thực trạng xây dựng định mức, lập dự toán DT, CP và KQKD*

✓ *Về xây dựng hệ thống định mức CP*

Mặc dù công tác xây dựng định mức được thực hiện ở phần lớn các DNLN ở Việt Nam, tuy nhiên các doanh nghiệp mới chỉ tập trung vào xây dựng định mức CP NVL trực tiếp và định mức CP nhân công trực tiếp, chưa xây dựng định mức cho các khoản mục cụ thể trong CP sản xuất chung, mặc dù CP sản xuất chung cũng là một loại CP phát sinh thường xuyên, liên tục và ảnh hưởng không nhỏ đến giá thành sản phẩm rừng trồng. Khi lập dự toán CP đầu tư trồng và chăm sóc rừng, CP sản xuất chung thường được ước tính theo tỷ lệ % với tổng CP trực tiếp. Tuy nhiên đó cũng là nguyên nhân dẫn tới tình trạng CP dự toán với CP thực tế thường có nhiều khác biệt, không phản ánh đúng bản chất của CP sản xuất chung. Bên cạnh đó, do đặc thù nhân công trong hoạt động trồng rừng thường được các DNLN thuê ngoài, mang tính chất thời vụ, nên CP nhân công thực tế có thể được xác định dựa trên tiền lương thỏa thuận giữa các bên mà không đúng với CP dự toán. Ngoài ra, để phục vụ cho quá trình trồng rừng, các DNLN hiện nay thường có các hoạt động gieo ươm cây giống tại các khu vườn ươm trong doanh nghiệp. Tuy nhiên, các DNLN chưa thực hiện xây dựng định mức cho hoạt động này.

✓ *Về công tác lập dự toán DT, CP*

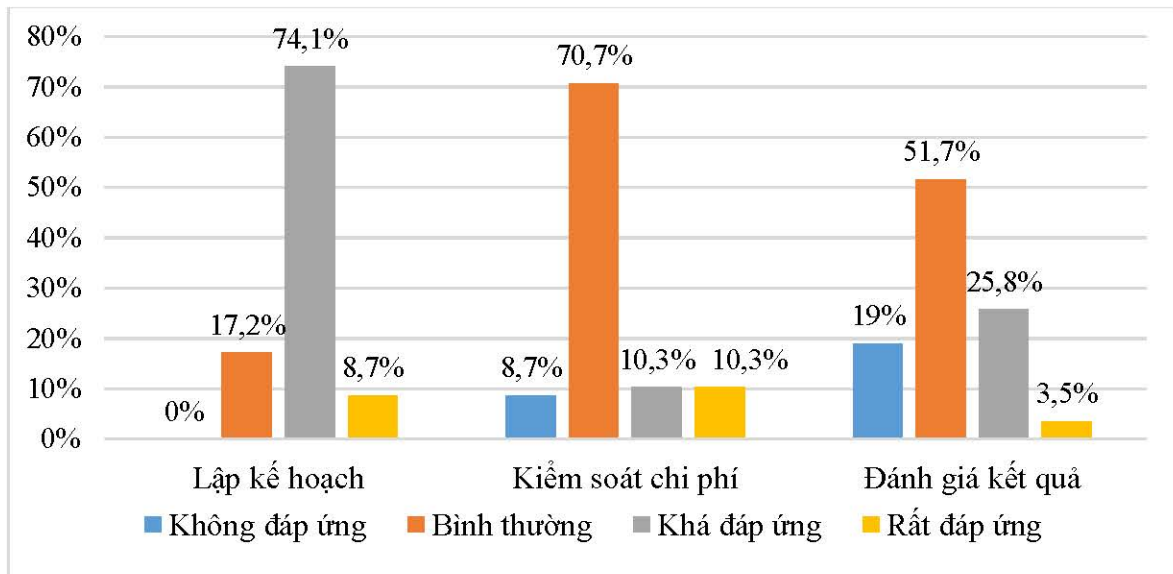
Phần lớn các DNLN chỉ tập trung xây dựng dự toán CP đầu tư trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng mà chưa có các dự toán về DT khai thác trong từng trường hợp cụ thể như doanh nghiệp thực hiện khai thác rừng trồng hoặc thu hồi giá trị rừng khoán hộ. Dự toán DT hiện nay thường được các doanh nghiệp xây dựng dựa trên số liệu từ năm trước để lập kế hoạch SXKD hàng năm. Ngoài ra, các DNLN cũng chưa tiến hành lập dự toán CP bán hàng và CP QLDN, từ đó ảnh hưởng đến việc chủ động các nguồn lực cho hoạt động SXKD cũng như không có cơ sở để so sánh, phân tích số



liệu thực hiện với dự toán nhằm đánh giá công tác quản lý, sử dụng CP.

Theo kết quả khảo sát nhà quản trị cấp cao tại các DNLN ở Việt Nam (*Phụ lục ID*), mức độ đáp ứng nhu cầu quản trị nội bộ của hệ thống định mức, dự toán trong các doanh nghiệp có sự khác nhau, minh họa qua Biểu đồ sau:

**Biểu đồ 2.13. Kết quả khảo sát về mức độ đáp ứng nhu cầu quản trị nội bộ của hệ thống định mức, dự toán trong các DNLN ở Việt Nam**



(Nguồn: Tổng hợp của tác giả từ kết quả khảo sát)

Như vậy, hệ thống định mức, dự toán tại các DNLN ở Việt Nam chủ yếu đáp ứng cho việc lập kế hoạch và hỗ trợ việc kiểm soát CP. Còn đối với mục đích đánh giá kết quả thực hiện, hệ thống định mức không phát huy nhiều tác dụng.

*\* Về thực trạng thu nhận, xử lý thông tin thực hiện DT, CP và KQKD*

Việc thu nhận thông tin thực hiện DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam vẫn được thực hiện thông qua hệ thống chứng từ của KTTC. Trên các chứng từ kế toán chưa được thiết kế thêm các chỉ tiêu nhằm phục vụ cho việc thu thập thông tin cho công tác KTQT.

✓ *Về phân loại chi phí*

Việc phân loại CP theo mối quan hệ với mức độ hoạt động chưa được quan tâm đầy đủ tại các DNLN Việt Nam. Do đó, các doanh nghiệp không thấy được sự biến động CP SXKD khi có sự biến động trong hoạt động khai thác của doanh nghiệp. Nhà quản trị không thấy được các CP đầu tư cho việc trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng sẽ thay đổi như thế nào, thay đổi cụ thể là bao nhiêu và khoản mục CP nào biến động với sự thay đổi từng mức độ khai thác đó.

✓ *Về phương pháp tính giá thành*

Hiện nay, phần lớn các DNLN đều áp dụng phương pháp CP theo công việc và tính giá thành sản phẩm, dịch vụ theo phương pháp giản đơn. Tuy nhiên, các doanh

nghiệp cần sử dụng phương pháp tính giá thành phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất thực tế của mình. Cụ thể, các DNLN chưa xem xét đến sự ảnh hưởng của phần giá trị thu hồi trong hoạt động trồng rừng như giá trị cành, ngọn, cây non bị gãy, đổ... Ngoài ra, đối với những rừng trồng thu hoạch được nhiều loại sản phẩm (còn gọi là sản phẩm song đôi), doanh nghiệp chưa thực hiện tính giá thành riêng biệt của từng loại sản phẩm này. Điều này giúp cung cấp thông tin phục vụ cho việc phân tích, đánh giá hiệu quả hoạt động cũng như là căn cứ để doanh nghiệp định giá bán sản phẩm bên cạnh các thông tin về giá cả thị trường. Đối với một số DNLN có áp dụng mô hình trồng xen cây ngắn ngày dưới tán cây gỗ lớn, hiện nay các doanh nghiệp chỉ tập hợp các CP phát sinh riêng cho cây trồng xen (như CP hạt giống, CP gieo trồng, CP thu hoạch...). Những CP phát sinh chung cho cả cây gỗ lớn và cây trồng xen (như CP làm đất, tưới tiêu, phân bón...) được DNLN tập hợp vào CP trồng và chăm sóc cây gỗ lớn. Việc ghi nhận như vậy chưa đảm bảo tính hợp lý và làm ảnh hưởng tới tính chính xác về giá thành các loại cây trồng.

✓ *Về hệ thống TK và sổ kế toán*

Các TK kế toán chi tiết và sổ kế toán chưa phục vụ tốt cho công tác KTQT trong doanh nghiệp. Thông tin về CP của KTQT cần được phân loại theo nhiều cách khác nhau phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị, đặc biệt là cách phân loại CP theo mối quan hệ với mức độ hoạt động chưa được áp dụng tại các DNLN ở Việt Nam. Các DNLN chưa mở các sổ kế toán phục vụ và cung cấp thông tin riêng cho công tác KTQT.

✓ *Về việc xây dựng các trung tâm trách nhiệm*

Phần lớn các DNLN ở Việt Nam chưa xác định các trung tâm trách nhiệm, một số doanh nghiệp có xác định trung tâm CP chỉ đơn giản là các đội trồng rừng hoặc phân xưởng chế biến. Tuy nhiên, các DNLN cũng chưa xây dựng tiêu chí đánh giá hiệu quả của trung tâm này. Điều đó gây ra khó khăn cho việc quản trị DT, CP và làm giảm hiệu quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

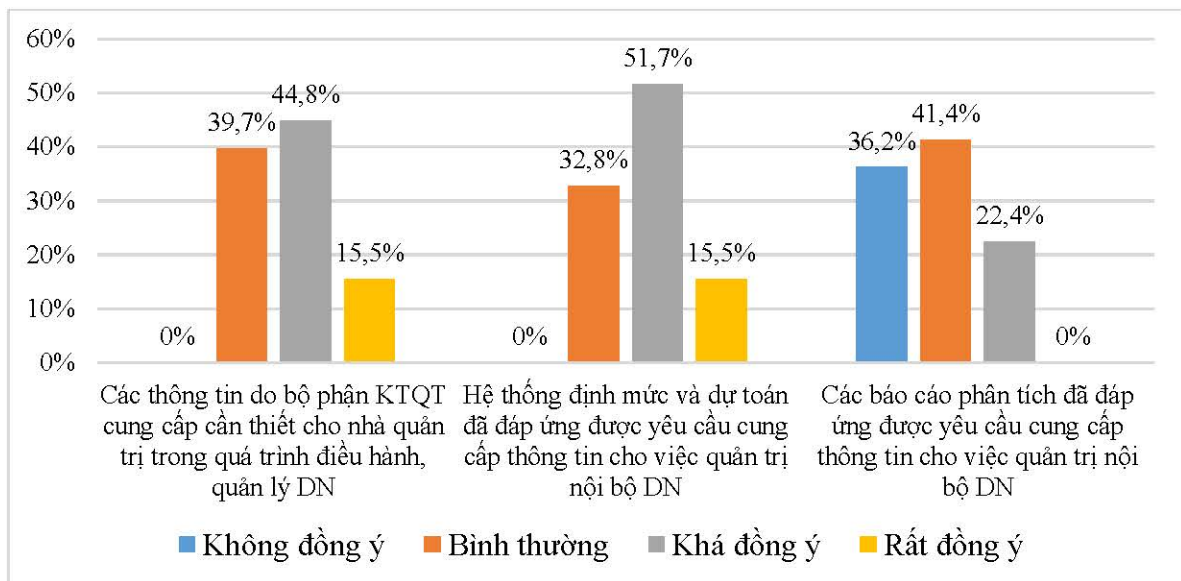
*\* Về thực trạng phân tích, cung cấp thông tin DT, CP và KQKD phục vụ cho việc ra quyết định*

Các DNLN mới chỉ thực hiện so sánh giữa số liệu thực tế với số liệu kế hoạch mà chưa quan tâm thực hiện công tác phân tích CP để nghiên cứu, đánh giá tình hình sử dụng CP trong quá trình SXKD. Với các doanh nghiệp có thực hiện dự toán CP chủ yếu phục vụ cho việc lập hồ sơ dự án đầu tư trồng rừng hoặc khai thác rừng. Phần lớn các DNLN nhà nước thực hiện lập kế hoạch SXKD dựa trên số liệu đặt hàng của Nhà nước hoặc số liệu báo cáo của các năm trước, chưa có sự phân tích biến động, đánh giá hiệu quả nhằm chủ động trong việc ra quyết định kinh doanh.

Trong quá trình lập báo cáo KTQT, các DNLN đều chưa phân loại CP theo mối quan hệ với mức độ hoạt động, chưa thực hiện việc ứng dụng phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận dẫn tới chưa có được các thông tin KTQT hữu ích trong công tác điều hành và quản lý kinh doanh của nhà quản trị.

Tác giả đã khảo sát ý kiến của nhà quản trị cấp cao tại các DNLN ở Việt Nam về mức độ đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin của hệ thống KTQT tại đơn vị và tổng hợp kết quả theo biểu đồ sau:

**Biểu đồ 2.14. Tổng hợp ý kiến của nhà quản trị cấp cao về mức độ đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin của hệ thống KTQT**



(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ kết quả khảo sát)

Theo đó, có thể thấy các nhà quản trị cấp cao tại các DNLN cho rằng hệ thống KTQT đã cung cấp được các thông tin cần thiết cho họ trong quá trình điều hành, quản lý doanh nghiệp. Và điều này xuất phát chủ yếu từ tính hữu ích của hệ thống định mức và dự toán. Mặc dù hệ thống định mức và dự toán đã cơ bản đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin cho việc quản trị nội bộ doanh nghiệp tại các DNLN. Tuy nhiên, các báo cáo phân tích chưa được sử dụng nhiều và phát huy tác dụng trong quá trình quản trị doanh nghiệp. Phần lớn các báo cáo mới dừng lại ở việc xác định chênh lệch, chưa có sự phân tích cụ thể các yếu tố, nguyên nhân gây ra biến động để từ đó giúp nhà quản trị trong quá trình ra quyết định. Tác giả sẽ tiếp tục nghiên cứu hoàn thiện hệ thống báo cáo KTQT tại các DNLN ở Việt Nam trong nội dung chương 3.

Những hạn chế của công tác kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên phương diện KTQT xuất phát từ một số nguyên nhân cơ bản sau:

*Thứ nhất*, Nhà nước chưa ban hành và tạo dựng môi trường pháp lý đầy đủ về hệ thống KTQT trong các doanh nghiệp thuộc ngành lâm nghiệp với các đặc thù về đặc điểm tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ, đặc điểm sản phẩm...

*Thứ hai*, phần lớn các DNLN ở Việt Nam là các doanh nghiệp quy mô nhỏ và vừa, với vốn Nhà nước là chủ yếu lên các doanh nghiệp thường chú trọng nhiều đến hệ thống KTTC để phục vụ yêu cầu kê khai thuế và lập BCTC theo đúng quy định. Đồng thời, KTQT chưa bắt buộc đối với các doanh nghiệp và bản thân nhà quản trị tại các DNLN chưa thực sự nhận thức được vai trò quan trọng của hệ thống KTQT cũng như sự cần thiết của các thông tin KTQT khi xem xét một phương án kinh doanh. Do đó, các DNLN hiện nay chưa áp dụng KTQT một cách hệ thống.

*Thứ ba*, do trình độ, năng lực chuyên môn của đội ngũ cán bộ kế toán tại một số DNLN còn hạn chế, dẫn đến việc đáp ứng yêu cầu trong công tác KTQT gặp nhiều khó khăn. Tại một số DNLN đã áp dụng KTQT, nhân viên kế toán thường kiêm nhiệm cả công việc KTTC và KTQT dẫn đến giảm tính chuyên môn hóa, hiệu quả thông tin đem lại chưa cao.

*Tóm lại*, hiện nay kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam còn mang nặng tính hình thức để đáp ứng và cung cấp thông tin cho KTTC, phục vụ số liệu cho việc lập BCTC. Các số liệu bộ phận kế toán cung cấp chưa thực sự đáp ứng được nhu cầu thông tin cho nhà quản trị ra quyết định. Vì vậy, công tác KTQT tại các DNLN ở Việt Nam còn hạn chế, chưa phát huy hết vai trò của mình để trở thành công cụ hữu ích cho nhà quản trị doanh nghiệp.

## KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Qua khảo sát thực tế công tác kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam, trong chương 2, tác giả đã đề cập đến một số nội dung cơ bản sau:

Tác giả đã phân tích, làm rõ đặc điểm về tổ chức quản lý, tổ chức SXKD cũng như đặc điểm đặc thù về sản phẩm lâm nghiệp có ảnh hưởng đến công tác kế toán nói chung và công tác kế toán DT, CP và KQKD nói riêng.

Bằng việc sử dụng các phương pháp nghiên cứu định tính trong nghiên cứu như phương pháp điều tra khảo sát, phỏng vấn sâu, nghiên cứu tài liệu chứng từ, sổ sách, báo cáo kế toán tại 65 DNLN được khảo sát, tác giả đã khái quát, phân tích, đánh giá thực trạng kế toán DT, CP và KQKD trong các DNLN ở Việt Nam trên hai phương diện KTTC và KTQT, đồng thời minh họa bằng các tài liệu kế toán cụ thể tại một số doanh nghiệp điển hình.

Tác giả đã phân tích ưu điểm, hạn chế cũng như nguyên nhân của những hạn chế trong công tác kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam. Đây là căn cứ quan trọng để tác giả đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam theo mục tiêu đã đề ra.

### CHƯƠNG 3

## HOÀN THIỆN KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM

### 3.1. Định hướng phát triển ngành lâm nghiệp

Lâm nghiệp là một ngành kinh tế - kỹ thuật đặc thù bao gồm tất cả các hoạt động gắn liền với sản xuất hàng hóa và dịch vụ từ rừng như các hoạt động bảo vệ, gây trồng, khai thác, vận chuyển, sản xuất, chế biến lâm sản và các dịch vụ môi trường có liên quan đến rừng. Trong nhiều năm qua, ngành lâm nghiệp vẫn luôn giữ vai trò quan trọng, đóng góp giá trị trên các mặt kinh tế - xã hội - môi trường và an ninh quốc phòng của đất nước. Ngày nay, ngành lâm nghiệp đã chuyển đổi từ nền lâm nghiệp chủ yếu dựa vào khai thác, lợi dụng rừng tự nhiên sang bảo vệ, phục hồi rừng tự nhiên và trồng mới, gắn phát triển kinh tế lâm nghiệp với phát huy vai trò môi trường sinh thái, quốc phòng an ninh và an sinh xã hội. Vì vậy, phát triển lâm nghiệp không chỉ có tác động đến môi trường mà còn có tác động trên cả lĩnh vực kinh tế, xã hội.

#### *Quan điểm phát triển ngành lâm nghiệp hiện nay*

Phát triển lâm nghiệp phải gắn liền với việc bảo vệ và phát triển bền vững của đất nước, phát triển lâm nghiệp một cách toàn diện, có hệ thống trên cơ sở chuyển dịch cơ cấu kinh tế, phát triển theo chiều sâu, đáp ứng yêu cầu đa dạng của nền kinh tế quốc dân.

Phát triển lâm nghiệp trên cơ sở áp dụng khoa học công nghệ tiên tiến vào sản xuất. Gắn công nghiệp chế biến với vùng nguyên liệu, nâng cao hiệu quả kinh tế của rừng và nghề rừng, trên cơ sở kinh doanh rừng bền vững.

Phát triển lâm nghiệp gắn với việc xoá đói, giảm nghèo, góp phần đảm bảo an ninh quốc phòng và bảo tồn, phát huy văn hoá truyền thống của các dân tộc, không ngừng nâng cao vai trò nguồn lực con người.

#### *Mục tiêu phát triển lâm nghiệp đến 2030*

Theo Quyết định số 1565/QĐ-BNN-TCLN ban hành ngày 08/07/2013 của Bộ trưởng Bộ Nông nghiệp và PTNT về việc “*Phê duyệt Đề án tái cơ cấu ngành lâm nghiệp*”, mục tiêu phát triển của ngành lâm nghiệp đến năm 2030 bao gồm các nội dung chính sau: Bảo vệ bằng được 10,9 triệu ha rừng hiện có, khắc phục tình trạng suy thoái của rừng để tăng độ che phủ của rừng lên 43%; Nâng cao giá trị gia tăng sản phẩm và dịch vụ môi trường rừng; Tăng giá trị sản xuất bình quân hàng năm khoảng 4 – 4,5%; Đầu tư phát triển 3 loại rừng (rừng sản xuất, rừng đặc dụng và rừng phòng hộ), phấn đấu đến năm 2030 đạt giá trị 2,5 tỷ USD hàng lâm sản xuất khẩu; Đến năm 2030 có 6,0 – 8,0 triệu lao động tham gia sản xuất lâm nghiệp.

#### *Định hướng phát triển lâm nghiệp đến năm 2030*



Cơ cấu lại các loại rừng bao gồm rừng sản xuất, rừng đặc dụng và rừng phòng hộ. Diện tích đất lâm nghiệp đến năm 2030 khoảng 16,2 - 16,5 triệu ha, chiếm 48,3% tổng diện tích tự nhiên toàn quốc. Trong đó rừng sản xuất 8,132 triệu ha, rừng phòng hộ 5,842 triệu ha và rừng đặc dụng 2,271 triệu ha.

Công nghiệp chế biến và thương mại sản phẩm gỗ được coi là động lực phát triển kinh tế lâm nghiệp Việt Nam, xây dựng công nghiệp chế biến gỗ thành ngành sản xuất có công nghệ tiên tiến, hiện đại, đồng bộ (từ sản xuất, cung ứng nguyên liệu đến chế biến và tiêu thụ sản phẩm), có khả năng cạnh tranh cao; tăng kim ngạch xuất khẩu và đáp ứng nhu cầu tiêu thụ nội địa; có sự tham gia đầy đủ của các thành phần kinh tế. Sản xuất đồ gỗ: đồ gỗ nội địa đạt 4,0 triệu m<sup>3</sup> sản phẩm/năm vào năm 2030; đồ gỗ xuất khẩu đạt 7,0 triệu m<sup>3</sup> sản phẩm vào năm 2030. Nâng cao tỷ lệ sử dụng gỗ nguyên liệu trong nước, giảm tỷ lệ gỗ nguyên liệu nhập khẩu dùng cho công nghiệp chế biến gỗ. Đến năm 2030, đạt 24,5 triệu m<sup>3</sup>, đáp ứng được khoảng 75% nhu cầu.

Để đạt mục tiêu phát triển ngành lâm nghiệp kết hợp công nghiệp chế biến lâm sản, định hướng của chiến lược tập trung vào các vấn đề sau:

- Hình thành vùng nguyên liệu tập trung và nâng cao kỹ thuật canh tác.
- Lựa chọn hướng phát triển công nghiệp chế biến phù hợp với từng vùng, từng loại hình nguyên liệu lâm sản và quản lý theo tiêu chuẩn ISO.
- Thực hiện liên kết giữa các hộ gia đình, các trang trại với các chủ doanh nghiệp, các nhà khoa học và các cấp chính quyền ở địa phương.

### **3.2. Yêu cầu và nguyên tắc hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

#### **3.2.1. Yêu cầu hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

Để việc thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam thực sự đem lại hiệu quả thì cần đảm bảo các yêu cầu sau đây:

*Thứ nhất*, việc hoàn thiện phải phù hợp với đặc điểm hoạt động SXKD, đặc điểm tổ chức quản lý cũng như đặc thù về sản phẩm rừng trồng tại các DNLN ở Việt Nam. Hệ thống luật kế toán, chuẩn mực kế toán, và chế độ kế toán hiện hành được áp dụng thống nhất cho tất cả các doanh nghiệp không phân biệt ngành nghề kinh doanh, lĩnh vực hoạt động. Tuy nhiên, ở mỗi ngành nghề, mỗi loại hình doanh nghiệp lại có những đặc điểm riêng. Vì vậy, hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam phải đảm bảo yêu cầu tuân thủ Luật kế toán, chuẩn mực, chế độ kế toán doanh nghiệp đồng thời cần phù hợp với đặc điểm của ngành lâm nghiệp.

*Thứ hai*, cùng với xu thế hội nhập kinh tế quốc tế, hệ thống kế toán của nước ta cũng cần thay đổi để đáp ứng yêu cầu hội nhập. Khi hệ thống kế toán của quốc gia

có sự hòa nhập với các nguyên tắc, chuẩn mực, thông lệ kế toán quốc tế được công nhận sẽ là tiền đề để đẩy mạnh hội nhập kinh tế quốc tế. Vì vậy, trong xu thế hội nhập quốc tế như hiện nay, hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD phải đảm bảo tiếp cận với các thông lệ quốc tế, vận dụng một cách có chọn lọc kinh nghiệm kế toán của các quốc gia khác vào các doanh nghiệp ở nước ta.

*Thứ ba*, hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD cần được thực hiện trên cả hai phương diện KTTC và KTQT. Sự tồn tại song song của KTTC và KTQT trong hệ thống kế toán tạo nên sự hỗ trợ cần thiết để đảm bảo chức năng theo dõi, phản ánh và cung cấp thông tin kế toán. Tuy nhiên, các DNLN cần có sự phân công, phân nhiệm cụ thể về thông tin được cung cấp bởi hai hệ thống KTTC và KTQT sao cho vừa đảm bảo tính công khai của thông tin kế toán, vừa đảm bảo tính thống nhất, đồng bộ, kịp thời phục vụ cho các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc ra quyết định kinh doanh, tránh sự trùng lặp trong cung cấp thông tin.

*Thứ tư*, việc hoàn thiện phải đáp ứng mục tiêu hiệu quả, đảm bảo tính khả thi nhưng đồng thời phải tiết kiệm. Tính khả thi của các giải pháp về kế toán tại các DNLN thể hiện khả năng thực hiện các giải pháp trong điều kiện thực tế của doanh nghiệp. Tính hiệu quả của giải pháp thể hiện qua việc các giải pháp hoàn thiện phải đáp ứng yêu cầu thông tin của nhà quản trị doanh nghiệp, mặt khác phải xem xét đến những CP mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có thông tin đó, nghĩa là việc lựa chọn các phương án, giải pháp hoàn thiện phải đảm bảo hài hòa mối quan hệ giữa lợi ích và CP trong quá trình thực hiện.

*Thứ năm*, hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD cần dựa trên cơ sở ứng dụng công nghệ thông tin. Hệ thống phần mềm kế toán, phần mềm quản lý có vai trò rất quan trọng trong xử lý và cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong công tác quản lý, điều hành doanh nghiệp. Đồng thời công nghệ thông tin còn là công cụ hỗ trợ đắc lực cho bộ phận kế toán trong việc thu thập, tổng hợp, xử lý số liệu kế toán và lập các báo cáo kế toán. Vì vậy, hoàn thiện kế toán DT, CP và xác định KQKD tại các DNLN ở Việt Nam cần cân nhắc ứng dụng công nghệ thông tin phù hợp với quy mô, ngành nghề và điều kiện của mỗi doanh nghiệp.

### ***3.2.2. Nguyên tắc hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam***

Trên cơ sở định hướng phát triển của ngành lâm nghiệp, việc hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam cần đảm bảo các nguyên tắc sau:

- *Nguyên tắc kế thừa*: Việc hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam cần dựa trên cơ sở phân tích, chọn lọc và kế thừa kinh nghiệm từ các nội dung, phương pháp kế toán đã có trong các nghiên cứu đã công bố trong nước cũng



như trên Thế giới. Trên cơ sở kế thừa kinh nghiệm, kết hợp với việc vận dụng sáng tạo và phù hợp với điều kiện thực tế tại các DNLN ở Việt Nam sẽ mang lại hiệu quả trong việc hoàn thiện hệ thống kế toán nhằm nâng cao chất lượng, hiệu quả của công tác quản lý doanh nghiệp.

- *Nguyên tắc phù hợp*: Các giải pháp hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam phải xuất phát từ thực trạng công tác kế toán của doanh nghiệp, phù hợp với mô hình tổ chức quản lý, đặc điểm hoạt động SXKD, đặc thù sản phẩm lâm nghiệp, điều kiện cơ sở vật chất, kỹ thuật, ứng dụng công nghệ thông tin cũng như năng lực, trình độ đội ngũ quản lý và bộ phận kế toán tại doanh nghiệp.

- *Nguyên tắc thống nhất*: Các DNLN ở Việt Nam đều hoạt động theo một trong hai mô hình: Công ty mẹ - công ty con hoặc các DNLN độc lập chịu sự quản lý của các UBND tỉnh. Dẫn đến hệ thống kế toán cũng như nhu cầu sử dụng thông tin của nhà quản trị tại các DNLN không có nhiều điểm khác biệt. Do vậy các giải pháp hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam cần đảm bảo nguyên tắc thống nhất về nội dung các chỉ tiêu kinh tế tài chính cơ bản, nguyên tắc ghi nhận, xử lý, hệ thống hóa và trình bày thông tin.

- *Nguyên tắc hiệu quả*: Các DNLN hiện nay hoạt động chính trong lĩnh vực trồng và khai thác rừng để tạo ra sản phẩm gỗ nguyên liệu, gỗ thành phẩm đang gặp nhiều khó khăn do khâu tiêu thụ sản phẩm ngày càng yêu cầu các điều kiện chặt chẽ bởi nhiều thị trường trong và ngoài nước chỉ tiêu thụ sản phẩm có chứng chỉ rừng (FSC). Mặt khác, quá trình khoanh nuôi bảo vệ rừng hiện nay cũng có nhiều bất cập. CP quản lý, bảo vệ rừng cao do CP nhân công trồng và chăm sóc rừng, CP cây giống, CP phân bón tăng cao. Do đó, việc hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam cần gắn với mục tiêu kiểm soát, quản lý tốt DT, CP nhằm tiết kiệm CP, nâng cao hiệu quả SXKD.

### **3.3. Giải pháp hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

#### **3.3.1. Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán tài chính**

##### **3.3.1.1. Hoàn thiện thu nhận thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh**

Theo chế độ kế toán hiện hành, các doanh nghiệp được chủ động xây dựng và thiết kế mẫu biểu chứng từ kế toán phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý nhưng phải đáp ứng được các yêu cầu của Luật kế toán và đảm bảo nguyên tắc rõ ràng, minh bạch, kịp thời, dễ kiểm tra, kiểm soát và đối chiếu. Hiện nay, các DNLN đều đã xây dựng định mức CP NVL để phục vụ cho công tác quản lý, kiểm soát vật tư nhằm tránh thất thoát, lãng phí trong quá trình sử dụng. Vì vậy, tác giả đề xuất khi

xuất kho vật tư (phân bón, cây giống, vôi bột...) cho quá trình trồng và chăm sóc rừng, các DNLN nên sử dụng mẫu chứng từ “Phiếu xuất kho vật tư theo định mức” (*Phụ lục 3.1*) thay cho mẫu “Phiếu xuất kho” đang sử dụng tại các doanh nghiệp. Trong trường hợp các đội trồng rừng sử dụng vượt định mức phê duyệt sẽ cần có giải trình nguyên nhân dẫn tình trạng CP vật tư vượt định mức, từ đó giúp doanh nghiệp quản lý chặt chẽ vật tư, cũng như là cơ sở để doanh nghiệp điều chỉnh hệ thống định mức trong tương lai.

Ngoài ra, do đặc thù của các DNLN thường có các đội trồng rừng phân bố tại các lâm trường ở vùng sâu vùng xa, vì thế NVL thu mua thường được chuyển thẳng tới khu rừng, ngoại trừ lượng tồn vật tư nhỏ sẽ được để ở kho tạm thời tại khu nhà đội lâm nghiệp. Do vậy, các doanh nghiệp cần tăng cường kiểm soát thủ tục giao nhận vật tư khi thu mua và xuất dùng cho quá trình trồng, chăm sóc rừng. Khi thu nhận chứng từ được chuyển lên từ các đội lâm nghiệp, kế toán cần kiểm tra đầy đủ chữ ký của các bộ phận liên quan để đảm bảo tính hợp pháp, hợp lý, hợp lệ của các chứng từ trước khi hạch toán. Đặc biệt trong trường hợp DNLN thực hiện giao khoán rừng trồng có kèm theo cung ứng vật tư cho các bên nhận khoán là cá nhân, tổ chức bên ngoài doanh nghiệp.

Ngoài ra, chứng từ kế toán sử dụng để ghi nhận và tập hợp các khoản DT, CP cần phải cung cấp đầy đủ, chi tiết, rõ ràng các thông tin liên quan đến từng bộ phận, đối tượng tập hợp như số lô, khoảnh rừng, chủng loại cây rừng, địa chỉ đội trồng rừng... Chứng từ kế toán càng chi tiết, cụ thể sẽ giúp công việc thu thập, tập hợp số liệu kế toán được khoa học và chính xác hơn.

### *3.3.1.2. Hoàn thiện xử lý, hệ thống hóa thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

*\* Hoàn thiện việc ghi nhận, đo lường và hạch toán giá trị rừng cây theo định hướng của Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 41 - Nông nghiệp*

Chế độ kế toán Việt Nam mặc dù đã nhiều lần sửa đổi, bổ sung và thay thế, cho thấy đã có những tiến bộ và có xu hướng tiếp cận dần với các chuẩn mực kế toán quốc tế. Tuy nhiên, về cơ bản, chế độ kế toán Việt Nam vẫn tồn tại nhiều khác biệt với quy định của Chuẩn mực kế toán quốc tế và Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế, điển hình là sự khác biệt trong việc nhận diện, đo lường và ghi nhận TSSH trong ngành nông nghiệp. Tác giả tổng hợp các điểm khác biệt theo bảng sau:

**Bảng 3.1: So sánh việc nhận diện và ghi nhận TSSH theo chế độ kế toán Việt Nam và thông lệ quốc tế**

Tiêu chí	Việt Nam	Thông lệ quốc tế
Hệ thống quy định liên quan	VAS 02 – Hàng tồn kho VAS 03 – TSCĐ hữu hình Thông tư 200/2014/TT-BTC	IAS 41 – Nông nghiệp IFRS 13 – Đo lường giá trị hợp lý
Nhận diện TSSH	Chưa đưa ra khái niệm về TSSH và các sản phẩm từ TSSH.	- Đưa ra khái niệm TSSH. - Đưa ra minh họa về các sản phẩm nông nghiệp thu hoạch từ TSSH trong IAS 41.
Điều kiện ghi nhận	Không quy định về điều kiện ghi nhận TSSH.	Doanh nghiệp ghi nhận TSSH và sản phẩm nông nghiệp khi thỏa mãn đồng thời các điều kiện: - Công ty kiểm soát tài sản do kết quả từ sự kiện trong quá khứ - Có thể thu được lợi ích kinh tế tương lai từ tài sản - Giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy
Phân loại TSSH	Chưa có quy định về phân loại TSSH.	- TSSH bao gồm cây trồng và vật nuôi đang sống. - Sản phẩm nông nghiệp là sản phẩm thu hoạch từ TSSH của doanh nghiệp.
Nguyên tắc ghi nhận	Sử dụng nguyên tắc “giá gốc” để ghi nhận ban đầu và sau ban đầu đối với TSSH và sản phẩm nông nghiệp	Sử dụng nguyên tắc “giá trị hợp lý” để ghi nhận ban đầu và sau ban đầu đối với TSSH và sản phẩm nông nghiệp
Cơ sở đo lường	Đo lường dựa trên CP thực tế phát sinh	Đo lường dựa trên GTHL trừ đi CP bán
Ghi nhận sự thay đổi giá trị do biến đổi sinh học	Không ghi nhận khoản lãi hoặc lỗ do sự biến đổi sinh học đến khi bán TSSH hoặc sản phẩm nông nghiệp.	Khoản chênh lệch do đo lường ban đầu TSSH theo GTHL trừ đi CP bán sẽ được ghi nhận là khoản lãi hoặc lỗ phát sinh trong kỳ
Trình bày trên BCTC	TSSH cho sản phẩm được ghi nhận là TSCĐ nên được trình bày trên mục Tài sản dài hạn trên Bảng Cân đối kế toán. TSSH để tiêu thụ được ghi nhận là hàng tồn kho nên được trình bày trên mục Tài sản ngắn hạn trên Bảng Cân đối kế toán.	TSSH được chia thành hai loại: TSSH cho sản phẩm và TSSH để tiêu thụ. Và doanh nghiệp phải trình bày từng loại là một mục riêng biệt trên Bảng Cân đối kế toán.

(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

Như vậy, có thể thấy việc nhận diện, đo lường TSSH và các sản phẩm nông nghiệp đang có sự khác biệt tương đối lớn giữa chế độ kế toán Việt Nam và thông lệ quốc tế, dẫn đến sự chênh lệch về giá trị tài sản trong các doanh nghiệp giữa các quốc gia. Do đó, trong xu hướng hội nhập và cạnh tranh toàn cầu, để các nhà đầu tư có bức tranh tổng thể về tình hình tài chính cũng như đánh giá hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp dựa trên thông tin kế toán, chế độ kế toán Việt Nam cần thay đổi theo xu hướng tiệm cận với Chuẩn mực kế toán quốc tế.

Chuẩn mực kế toán quốc tế số 41 được ban hành nhằm đáp ứng những đặc thù của ngành nông nghiệp. Nội dung của IAS 41 đề cập đến những TSSH trong doanh nghiệp nông nghiệp bao gồm các động vật sống và cây trồng, trong đó có cây rừng. Theo IAS 41, Các TSSH sẽ được ghi nhận theo GTHL trừ đi CP bán ước tính. Điều này dựa trên nguyên tắc biến đổi sinh học được phản ánh tốt nhất thông qua GTHL. Thời điểm ghi nhận GTHL của TSSH là thời điểm khi TSSH hình thành và cuối mỗi kỳ báo cáo. Sự khác biệt của GTHL tại thời điểm đầu kỳ và thời điểm cuối kỳ sẽ tạo nên một khoản lãi hoặc lỗ trên BCTC của doanh nghiệp.

Vì vậy, tác giả đề xuất các DNLN ở Việt Nam cần xem xét ghi nhận giá trị của các TSSH là rừng cây theo nguyên tắc “giá trị hợp lý” thay vì nguyên tắc “giá gốc”. Nếu tồn tại thị trường hoạt động trong lâm nghiệp, GTHL của rừng cây và lâm sản tại thời điểm thu hoạch thông thường có thể xác định một cách đáng tin cậy theo giá niêm yết trên thị trường. Do đó, các DNLN có thể áp dụng phương pháp tiếp cận thị trường để xác định GTHL trừ đi CP bán ước tính của TSSH. Nếu trong trường hợp không tồn tại thị trường hoạt động, DNLN có thể xác định GTHL trên cơ sở các loại giá sau: (i) giá giao dịch thị trường gần nhất với điều kiện không có thay đổi đáng kể trong tình hình SXKD giữa ngày phát sinh giao dịch và ngày kết thúc kỳ kế toán; (ii) giá thị trường của tài sản tương tự với sự điều chỉnh phù hợp; (iii) các tiêu chuẩn của ngành; (iv) giá trị hiện tại của dòng tiền thuần dự kiến phát sinh từ tài sản đã được chiết khấu theo thị trường hiện tại.

Khi áp dụng nguyên tắc này dẫn đến một số thay đổi trong việc ghi nhận và trình bày thông tin về rừng cây và các sản phẩm lâm nghiệp được thu hoạch từ rừng cây như sau:

- ✓ Thứ nhất, hạch toán đối với TSSH là rừng cây lấy gỗ
  - Ghi nhận ban đầu giá trị rừng cây: Căn cứ vào GTHL trừ CP bán ước tính của rừng cây, kế toán ghi tăng giá trị TSSH và tăng thu nhập theo bút toán:
    - Nợ TK Tài sản sinh học
    - Có TK Thu nhập
  - Các CP phát sinh trong quá trình trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng cây,

kế toán hạch toán tăng CP trong kỳ.

Nợ TK chi phí: Theo giá trị thực tế phát sinh

Có TK liên quan (tiền, vật tư, hao mòn TSCĐ, nợ phải trả...)

- Ghi nhận khoản chênh lệch do sự thay đổi GTHL trừ đi CP bán thời điểm cuối kỳ so với thời điểm ghi nhận ban đầu. Nếu lãi, kế toán tăng giá trị TSSH và tăng thu nhập trong kỳ theo bút toán:

Nợ TK Tài sản sinh học

Có TK Thu nhập

Ngược lại, nếu lỗ, kế toán ghi giảm giá trị TSSH và tăng CP trong kỳ, ghi:

Nợ TK Chi phí

Có TK Tài sản sinh học

Khoản thu nhập và CP này được trình bày trên Báo cáo kết quả kinh doanh trong kỳ kế toán.

✓ Thứ hai, hạch toán đối với sản phẩm lâm nghiệp thu được từ rừng cây

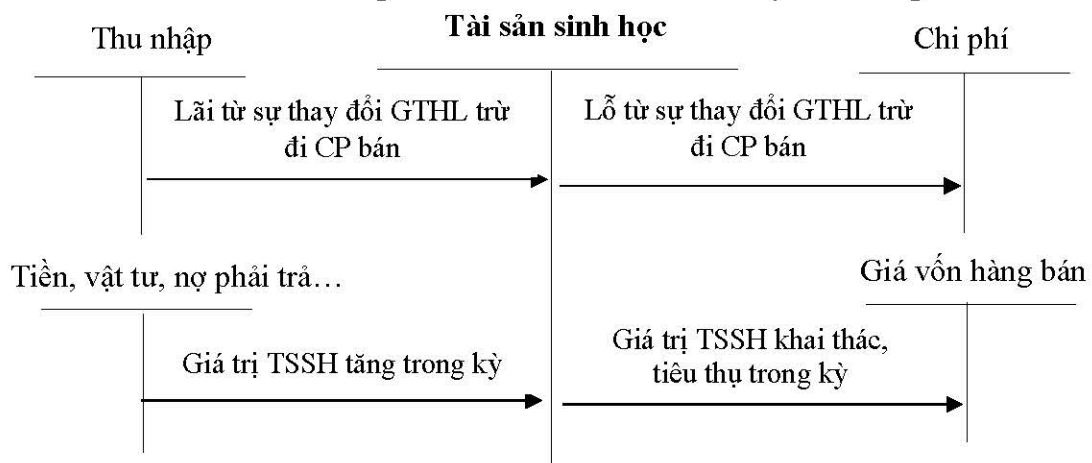
Căn cứ vào giá trị hợp lý trừ chi phí bán của sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch, kế toán ghi tăng giá trị sản phẩm nông nghiệp và tăng thu nhập.

Nợ TK Sản phẩm lâm nghiệp

Có TK Thu nhập

Tác giả khái quát việc ghi nhận TSSH theo định hướng của Chuẩn mực IAS 41 qua sơ đồ sau:

### Sơ đồ 3.1: Khái quát ghi nhận TSSH theo định hướng IAS 41



(Nguồn: Tổng hợp của tác giả)

Như vậy, sự khác nhau giữa Chế độ kế toán Việt Nam và Chuẩn mực kế toán quốc tế trong ghi nhận và trình bày các TSSH có thể dẫn đến sự khác biệt về kết quả kinh doanh trên BCTC của các DNLN. Việc ghi nhận rừng cây theo GTHL sẽ giúp đo lường chính xác giá trị rừng cây của doanh nghiệp theo giá thị trường nhằm phản ánh thực trạng tiềm lực tài chính của doanh nghiệp cũng như cung cấp thông tin tài

chính có khả năng so sánh giữa các doanh nghiệp trong cùng ngành trên cùng mặt bằng giá tại thời điểm nhất định cho các đối tượng sử dụng thông tin kế toán bên trong và bên ngoài doanh nghiệp. Tuy nhiên, việc áp dụng các quy định của IAS 41 vào thực tế Việt Nam sẽ gặp khó khăn, chủ yếu liên quan đến việc xác định GTHL sao cho đáng tin cậy. Vì vậy các cơ quan quản lý Nhà nước và các DNLN ở Việt Nam cần nghiên cứu lộ trình thực hiện cho phù hợp với điều kiện thực tế.

*\* Hoàn thiện việc ghi nhận khai thác tận thu*

Khai thác tận thu gỗ là việc thu gom những cây gỗ bị đổ gãy, bị chết do thiên tai; gỗ cháy, gỗ khô mục, cành, ngọn gãy hoặc củi khô nằm trong rừng. Hiện nay, một số DNLN ở Việt Nam ghi nhận khoản thu này vào TK “Thu nhập khác” hoặc TK “DT bán hàng và cung cấp dịch vụ”. Tuy nhiên, giá trị của các cành, nhánh, củi tận thu này được coi như phế liệu thu hồi trong quá trình sản xuất. Vì vậy, theo chế độ kế toán hiện hành, chúng cần được ghi giảm CP sản xuất của lô rừng để thể hiện chính xác giá thành sản phẩm rừng cây, thay vì ghi tăng một khoản thu nhập trong kỳ. Cụ thể việc hạch toán khai thác tận thu được thực hiện như sau:

Nợ TK 152 (nếu cành, nhánh tận thu được nhập kho để dùng cho chế biến)

Nợ TK 111, 112 (nếu cành, nhánh tận thu được bán ngay tại rừng)

Có TK 154 (Ghi giảm CP SXKD dở dang)

*\* Hoàn thiện hạch toán chi trả dịch vụ môi trường rừng cho các cá nhân hoặc hộ nhận khoán*

Việc hạch toán tiền chi trả dịch vụ môi trường rừng cho các cá nhân hoặc hộ nhận khoán cần được thực hiện theo đúng hướng dẫn của Bộ Nông nghiệp và PTNT theo quyết định số 5307/QĐ-BNN-TCLN, ngày 22/12/2015. Theo đó, khoản tiền này sẽ được ghi nhận vào giá vốn hàng bán của DNLN, là một bộ phận trong giá vốn dịch vụ môi trường rừng cùng với các khoản CP phát sinh phục vụ cho việc quản lý, bảo vệ rừng, CP thẩm định, đo đạc,...

Phương pháp hạch toán cụ thể như sau:

- Khi DNLN nhận được tiền dịch vụ môi trường rừng từ Quỹ tỉnh hoặc nhận trực tiếp từ đơn vị sử dụng dịch vụ môi trường rừng, ghi:

Nợ TK 111, 112 (Số tiền thực tế nhận được)

Có TK 511 - DT cung cấp dịch vụ (5113)

- Trường hợp nhận được đề nghị tạm ứng chi trả dịch vụ môi trường rừng của hộ nhận khoán, ghi:

Nợ TK 331 (số tiền tạm ứng, theo dõi cho từng đối tượng nhận khoán)

Có TK 111, 112

- Quý I năm sau, căn cứ biên bản nghiệm thu, quyết toán CP quản lý bảo vệ

rừng cho bên nhận khoán, xác định được số tiền thanh toán, ghi:

Nợ TK 632 (Giá vốn dịch vụ môi trường rừng)

Có TK 331 (Khoản phải trả cho bên nhận khoán)

- Kế toán thanh toán cho bên nhận khoán số tiền còn phải trả (sau khi trừ số tiền đã tạm ứng cho bên nhận khoán)

Nợ TK 331 (số tiền còn phải trả)

Có TK 111, 112

*\* Hoàn thiện phương pháp trích khấu hao rừng cây lâm sản ngoài gỗ*

Như phân tích ở trên, việc các DNLN ở Việt Nam sử dụng phương pháp đường thẳng để trích và phân bổ khấu hao của các rừng cây lâm sản ngoài gỗ là không phù hợp. Do đặc tính sinh học của cây lâm sản ngoài gỗ là chất lượng, giá trị của rừng cây phụ thuộc vào trình độ kỹ thuật trong quá trình trồng, chăm sóc rừng và được thể hiện qua sản lượng sản phẩm thu hoạch. Do đó, tác giả đề xuất các DNLN nên áp dụng trích khấu hao rừng cây lâm sản ngoài gỗ theo sản lượng. Theo đó, mức trích lập khấu hao được xác định theo các công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Mức trích khấu} \\ \text{hao tháng của} \\ \text{rừng cây} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản} \\ \text{phẩm thu hoạch} \\ \text{trong tháng} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Mức trích khấu hao bình} \\ \text{quân tính cho một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \quad (3.1)$$

Trong đó:

$$\begin{array}{l} \text{Mức trích khấu hao bình} \\ \text{quân tính cho một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} = \frac{\text{Nguyên giá của rừng cây}}{\text{Sản lượng theo công suất thiết kế}} \quad (3.2)$$

Mức trích khấu hao năm của TSCĐ bằng tổng mức trích khấu hao của 12 tháng trong năm hoặc được tính theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{Mức trích khấu} \\ \text{hao năm của} \\ \text{rừng cây} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Sản lượng sản} \\ \text{phẩm thu hoạch} \\ \text{trong năm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Mức trích khấu hao} \\ \text{bình quân tính cho} \\ \text{một đơn vị sản phẩm} \end{array} \quad (3.3)$$

Mình họa số liệu tại Công ty lâm nghiệp Bình Thuận với giá trị rừng trồng cao su được ghi nhận vào giá trị TSCĐ hữu hình là 275.100.000 đồng. Sản lượng khai thác theo công suất thiết kế của rừng cao su trong 20 năm là 10.000 tấn.

Mức trích khấu hao bình quân cho 1 tấn cao su là:

$$275.100.000 \text{ đồng} / 10.000 \text{ tấn} = 27.510 \text{ đồng/tấn}$$

Sản lượng mù cao su khai thác được trong năm đầu tiên của rừng cao su và mức trích tương ứng với sản lượng khai thác từng tháng như sau:

**Bảng 3.2. Mức trích khấu hao rừng cao su theo sản lượng**

Tháng	Sản lượng khai thác (tấn)	Mức trích khấu hao tháng (đồng)	Khấu hao lũy kế (đồng)
1	34	935.340	935.340
2	38	1.045.380	1.980.720
3	44	1.210.440	3.191.160
4	45	1.237.950	4.429.110
5	47	1.292.970	5.722.080
6	47	1.292.970	7.015.050
7	51	1.403.010	8.418.060
8	43	1.182.930	9.600.990
9	46	1.265.460	10.866.450
10	45	1.237.950	12.104.400
11	42	1.155.420	13.259.820
12	45	1.237.950	14.497.770
<b>Tổng</b>	<b>527</b>	<b>14.497.770</b>	

(Nguồn: Tài liệu kế toán Công ty và tính toán của tác giả)

*\* Hoàn thiện hệ thống TK kế toán CP trồng rừng*

Các DNLN cần xác định chính xác nội dung các khoản mục CP phát sinh trong quá trình trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng và sử dụng TK kế toán phù hợp để hệ thống hóa thông tin. Tác giả đề xuất hệ thống TK kế toán sử dụng tại các DNLN để phản ánh các CP sản xuất lâm nghiệp qua bảng sau:

**Bảng 3.3: TK kế toán sử dụng trong kế toán CP sản xuất lâm nghiệp**

STT	Khoản mục CP	Tài khoản sử dụng	
		Đối với rừng cây lấy gỗ	Đối với rừng cây lâm sản ngoài gỗ
<b>1</b>	<b>CP trồng, chăm sóc rừng</b>		
	- CP vật tư: cây giống, phân bón, thuốc bảo vệ thực vật, thuốc kích thích tăng trưởng...	TK 621	TK 241
	- CP nhân công trồng và chăm sóc rừng (phát dọn thực bì, làm đất, cuốc hố, trồng cây, bón phân, tưới nước, phát chăm sóc, bảo vệ rừng...)	TK 622	TK 241
	- CP chung: CP máy cày, máy dọn gốc cây, CP thiết kế tia thưa, CP điện, nước, CP tiền lãi vay đầu tư trồng rừng...	TK 627	TK 241
<b>2</b>	<b>CP khai thác</b>		
	- CP thiết kế khai thác	TK 627	TK 627
	- CP đấu thầu, đấu giá khai thác	TK 627	TK 627
	- CP khấu hao rừng cây	-	TK 627
	- CP nhân công khai thác, vận chuyển, bốc dỡ tới bãi giao	TK 622	TK 622
	- CP dụng cụ khai thác	TK 627	TK 627
	- CP chung khác	TK 627	TK 627

(Nguồn: Đề xuất của tác giả)



*\* Hoàn thiện hạch toán trích lập dự phòng rủi ro rừng trồng*

Hiện nay, phần lớn các DNLN ở Việt Nam chưa mua bảo hiểm rừng trồng. Tuy nhiên, một số DNLN cũng chưa thực hiện việc trích lập dự phòng rủi ro với rừng sản xuất là rừng trồng theo quy định tại Thông tư 52/2015/TT-BTC của Bộ Tài chính về việc hướng dẫn một số chính sách tài chính đặc thù đối với công ty nông, lâm nghiệp sau khi hoàn thành sắp xếp, đổi mới. Các doanh nghiệp cần xem xét thực hiện việc trích lập dự phòng để có thể bù đắp tổn thất nếu xảy ra các sự cố bất thường như hạn hán, bão lũ, hỏa hoạn, dịch bệnh cho phần diện tích rừng trồng của mình. Mức trích lập dự phòng tối đa bằng 5% tổng CP do DNLN đã đầu tư để trồng, chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng. Giá trị tổn thất còn thiếu sau khi bù đắp bằng nguồn dự phòng được hạch toán là CP SXKD trong kỳ.

Phương pháp hạch toán cụ thể như sau:

- Khi lập BCTC, kế toán thực hiện việc trích lập dự phòng rủi ro với rừng trồng là rừng sản xuất hoặc nếu đã trích lập kỳ trước mà số dự phòng rủi ro với rừng trồng phải lập kỳ này lớn hơn số đã trích lập từ các kỳ trước, kế toán trích lập bổ sung phần chênh lệch và ghi:

Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán

Có TK 229 - Dự phòng tổn thất tài sản (2294).

- Khi lập BCTC, nếu số dự phòng rủi ro với rừng trồng phải lập kỳ này nhỏ hơn số đã trích lập từ các kỳ trước, kế toán hoàn nhập phần chênh lệch, ghi:

Nợ TK 229

Có TK 632

- Kế toán xử lý khoản dự phòng rủi ro với rừng trồng do rừng trồng đã đến tuổi khai thác, ghi:

Nợ TK 229 (số được bù đắp bằng dự phòng)

Nợ TK 632 (nếu số tổn thất cao hơn số đã lập dự phòng)

Có TK 154

Mình họa tại Công ty lâm nghiệp Lộc Bình, theo tài liệu kế toán chi phí SXKD dở dang trên TK 154 của Công ty tại ngày 31/12/2018 của hoạt động trồng và chăm sóc rừng là 23.845.439.530 đồng. Vậy nếu Công ty trích lập dự phòng theo quy định thì tại thời điểm này CP dự phòng công ty có thể trích tối đa là:

$$23.845.439.530 \text{ đồng} \times 5\% = 1.192.271.977 \text{ đồng}$$

Khi đó, kế toán ghi nhận CP trích lập dự phòng rủi ro rừng trồng vào giá vốn hàng bán trong kỳ như sau:

Nợ TK 632: 1.192.271.977 đồng

Có TK 2294: 1.192.271.977 đồng

Nếu trong năm sau DNLN gặp phải những rủi ro, bất lợi trong quá trình trồng, chăm sóc, quản lý, bảo vệ rừng trồng như bão lũ, hạn hán, cháy rừng, dịch bệnh thì doanh nghiệp sẽ có nguồn dự phòng để bù đắp những tổn thất xảy ra.

*\* Hoàn thiện hệ thống sổ kế toán chi tiết*

Để phục vụ cho công tác quản lý, kiểm soát DT, CP, các DNLN cần xây dựng bổ sung các sổ kế toán chi tiết về DT, CP nhằm theo dõi theo từng loại đối tượng cụ thể. Do vậy, tác giả đề xuất các DNLN có thể mở thêm sổ chi tiết DT bán hàng nhằm phản ánh chi tiết DT khai thác cho từng loại cây rừng hay từng lô rừng trồng theo mẫu tại *Phụ lục 3.2*. Đồng thời, các DNLN có thể bổ sung thêm sổ chi tiết giá vốn hàng bán nhằm theo dõi giá vốn hàng bán phát sinh trong kỳ cho từng loại rừng khai thác trong năm theo mẫu tại *Phụ lục 3.3*.

*3.3.1.3. Hoàn thiện cung cấp thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh*

BCTC là công cụ để trình bày và thể hiện thực trạng hoạt động SXKD cũng như khái quát về tình hình tài chính của doanh nghiệp. Các DNLN với đặc thù hoạt động kinh doanh dựa trên tư liệu sản xuất chính là rừng cây, việc công bố các thông tin chi tiết về giá trị rừng cây trên BCTC là cần thiết và quan trọng. Vì vậy cần bổ sung thêm một số chỉ tiêu phản ánh về TSSH trên BCTC của các DNLN ở Việt Nam theo định hướng của IAS 41. Trong đó cần phân biệt rõ thành hai loại, bao gồm: TSSH để tiêu thụ (với rừng cây lấy gỗ) và TSSH mang sản phẩm (với rừng cây lâm sản ngoài gỗ).

*\* Hoàn thiện mẫu Bảng cân đối kế toán*

- Bổ sung chỉ tiêu “TSSH để tiêu thụ” vào Bảng cân đối kế toán, trong đó bao gồm hai chỉ tiêu “TSSH để tiêu thụ ngắn hạn” (với các cây hoa màu ngắn ngày, chu kỳ sản xuất dưới 12 tháng) và “TSSH để tiêu thụ dài hạn” (với rừng trồng có chu kỳ sản xuất trên 12 tháng). Chỉ tiêu “TSSH để tiêu thụ ngắn hạn” về bản chất vẫn là một bộ phận trong mục Hàng tồn kho của doanh nghiệp. Tuy nhiên do TSSH được ghi nhận theo GTHL, nên cần được theo dõi riêng biệt với các khoản mục khác trong chỉ tiêu “Hàng tồn kho” được ghi nhận theo giá gốc. Chỉ tiêu “TSSH để tiêu thụ dài hạn” được bổ sung để DNLN theo dõi, phản ánh bản chất giá trị rừng cây lấy gỗ dở dang qua các năm.

- Bổ sung chỉ tiêu “TSSH cho sản phẩm” vào Bảng cân đối kế toán để phản ánh giá trị các rừng cây lâm sản ngoài gỗ. Chỉ tiêu này được ghi nhận là một loại tài sản dài hạn của doanh nghiệp và thuộc nhóm chỉ tiêu “Tài sản dở dang dài hạn” trên Bảng cân đối kế toán (*Phụ lục 3.4*).

*\* Hoàn thiện mẫu Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh*

Do Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phản ánh kết quả từ toàn bộ các hoạt động của doanh nghiệp trong kỳ bao gồm hoạt động kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động khác. Vì vậy, tác giả đề xuất đổi tên báo cáo này thành “Báo cáo kết quả hoạt động”. Ngoài ra, trong nội dung Báo cáo kết quả hoạt động bổ sung thêm chỉ tiêu “Thu nhập/Tồn thất từ đánh giá lại TSSH” để phản ánh phần chênh lệch do đánh giá lại TSSH vào cuối năm tài chính dựa trên nguyên tắc GTHL. Khoản chênh lệch là một khoản thu nhập chưa chắc chắn nên sẽ không ảnh hưởng tới thu nhập tính thuế của doanh nghiệp. Vì thế, các DNLN nên phản ánh riêng khoản chênh lệch này ra khỏi chỉ tiêu Thu nhập hoặc CP của doanh nghiệp. Đồng thời bổ sung chỉ tiêu “Tổng thu nhập toàn bộ” bằng tổng “Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối” “Thu nhập/Tồn thất từ đánh giá lại TSSH” để phản ánh tổng thu nhập thực tế của doanh nghiệp sau khi thực hiện đánh giá lại TSSH nhằm đánh giá đúng kết quả trong kỳ của doanh nghiệp (*Phụ lục 3.5*).

*\* Đối với Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*

Do khoản chênh lệch từ đánh giá lại TSSH theo GTHL không gắn với dòng tiền của doanh nghiệp. Đồng thời việc đánh giá lại TSSH tạo ra một khoản thu nhập hoặc tổn thất chưa chắc chắn nên không ảnh hưởng tới thu nhập tính thuế của doanh nghiệp, do vậy không làm thay đổi các thông tin trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ trong cả hai trường hợp doanh nghiệp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo phương pháp trực tiếp hay phương pháp gián tiếp.

*\* Hoàn thiện Thuyết minh BCTC*

Các DNLN cần trình bày đầy đủ các thông tin miêu tả về từng nhóm TSSH có trong doanh nghiệp và thuyết minh về phương pháp, căn cứ xác định giá trị hợp lý để thực hiện đánh giá lại TSSH theo GTHL ở thời điểm báo cáo trong bản Thuyết minh BCTC. Ngoài ra, các doanh nghiệp cũng cần bổ sung thông tin thuyết minh về Báo cáo bộ phận trên Thuyết minh BCTC theo quy định tại Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) số 28. Các DNLN có thể lựa chọn bộ phận là từng hoạt động SXKD cụ thể trong doanh nghiệp như: trồng và chăm sóc rừng, kinh doanh cây giống, chế biến gỗ, và các hoạt động kinh doanh khác...

**3.3.2. Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam trên phương diện kế toán quản trị**

**3.3.2.1. Hoàn thiện xây dựng định mức, lập dự toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh**

*\* Hoàn thiện xây dựng định mức chi phí*

Hiện nay việc xây dựng định mức CP SXKD thực sự rất cần thiết và quan trọng trong công tác quản lý, kiểm soát CP. Nhất là trong điều kiện các DNLN ở Việt

Nam đang trong tiến trình cổ phần hóa, phải tự chủ tài chính trong điều kiện nền kinh tế thị trường có nhiều biến động. Để kiểm soát tốt CP, các DNLN cần phải xây dựng hệ thống định mức CP, lập kế hoạch SXKD định kỳ để làm cơ sở thực hiện các khoản CP thực tế.

Theo kết quả nghiên cứu thực trạng, mặc dù nhiều DNLN ở Việt Nam có hoạt động gieo ươm cây giống để phục vụ trồng rừng, tuy nhiên các doanh nghiệp hiện nay đều chưa thực hiện việc xây dựng định mức CP phát sinh riêng trong các đội gieo ươm cây giống. Bởi vì CP cây giống cũng là một loại CP vật tư quan trọng trong quá trình trồng rừng và chất lượng cây giống ảnh hưởng lớn tới hiệu quả trồng rừng. Do vậy, tác giả đề xuất bộ phận kế toán và bộ phận lâm sinh tại các DNLN cần bàn bạc, thảo luận và thống nhất xây dựng hệ thống định mức CP ươm giống cây trồng cũng như xác định giá thành định mức cây giống. Để xây dựng định mức CP cây giống, các doanh nghiệp cần xác định định mức CP trực tiếp và CP gián tiếp. Cụ thể:

CP trực tiếp bao gồm CP vật liệu trực tiếp và CP nhân công trực tiếp. Trong đó, CP vật liệu trực tiếp gồm: hạt giống, phân bón (phân vô cơ và phân hữu cơ), túi bầu, túi nilon, thuốc bảo vệ thực vật... CP nhân công trực tiếp bao gồm CP nhân công để thực hiện các công việc như làm đất (dọn cỏ, san lấp mặt bằng), xử lý đất ruột bầu, đóng bầu, gieo ươm hạt, chăm sóc, tưới nước...

CP gián tiếp thường được tính theo tỷ lệ với CP trực tiếp, bao gồm CP thẩm định, kiểm tra chất lượng kỹ thuật, CP điện, nước, điện thoại; CP khấu hao máy móc, thiết bị, nhà đội gieo ươm...

Tác giả minh họa định mức gieo ươm cây giống dựa trên các hướng dẫn tại Quyết định số 38/2005/QĐ-BNN của Bộ Nông nghiệp và PTNT tại *Phụ lục 3.6*.

*\* Hoàn thiện lập dự toán DT, CP và KQKD*

Hệ thống dự toán DT, CP và KQKD có vai trò quan trọng đối với công tác quản lý, kiểm soát hoạt động của doanh nghiệp. Các số liệu dự toán sẽ giúp các nhà quản trị chủ động trong việc bố trí, huy động và sử dụng các nguồn lực trong quá trình hoạt động kinh doanh. Mặt khác hệ thống dự toán còn là cơ sở để nhà quản trị đánh giá kết quả hoạt động thực tế của từng đối tượng CP cụ thể trong doanh nghiệp.

Hiện nay, một số DNLN đã lập dự toán CP đầu tư trồng và chăm sóc rừng, Kế hoạch sản xuất; Kế hoạch khai thác thu hồi vốn rừng... nhưng chủ yếu là số liệu dự toán tổng hợp, căn cứ vào số liệu kỳ trước để lập cho kỳ sau, chứ chưa căn cứ vào thực tế và đặc điểm của kỳ này để điều chỉnh dự toán. Do vậy kế hoạch hay dự toán của các DNLN chưa được xây dựng cụ thể, chi tiết cho từng đối tượng sản xuất.

Từ các lý do trên, tác giả đề xuất các doanh nghiệp lập kế hoạch DT khai thác rừng trồng đối với các lô rừng đã chuẩn bị đến độ tuổi khai thác, là cơ sở lập bản thiết

kế khai thác rừng. Trong trường hợp các lô rừng trong diện khai thác trắng, các DNLN lập dự toán tổng DT dựa trên khung giá bán rừng khai thác trắng.

**Bảng 3.4. Dự toán doanh thu khai thác trắng**

STT	Loại rừng	Diện tích (ha)	Sản lượng thu về (m <sup>3</sup> gỗ/ha)	Tổng sản lượng (m <sup>3</sup> )	Đơn giá khai thác trắng (đồng/m <sup>3</sup> )	Doanh thu (đồng)
1	Keo lai mô	122,4	40,14	4.913,14	1.390.000	6.829.264.600
2	Bạch đàn	182,4	38,92	7.099,0	1.450.000	10.293.550.000
3	Thông	75,3	35,21	2.651,3	1.320.000	3.499.716.000
	.....					

(Nguồn: Số liệu công ty lâm nghiệp La Ngà, tính toán của tác giả)

Trong trường hợp DNLN tiến hành tự khai thác rừng để bán gỗ tròn hoặc dùng gỗ làm nguyên liệu cho giai đoạn chế biến, các DNLN cần lập kế hoạch về sản lượng sinh khối gỗ rừng thu được, theo dõi chi tiết cho từng lô rừng và từng loại quy cách gỗ khác nhau, từ đó lập kế hoạch DT theo đơn giá của từng loại gỗ. Mẫu bảng kế hoạch gỗ khai thác trong các lô rừng được tác giả đề xuất như sau:

**Bảng 3.5. Sản lượng kế hoạch gỗ khai thác trong các lô rừng**

Chỉ tiêu	Lô 1	Lô 2	Lô 3	....	Tổng số
1. Sinh khối					
- Trữ lượng cây đứng bình quân/ha					
- Diện tích lô					
- Trữ lượng cây đứng/lô					
2. Sản lượng gỗ khai thác/lô					
- Gỗ lớn					
- Gỗ nhỏ					
- Củi					
3. Sản lượng khai thác theo nhóm gỗ					
Nhóm gỗ I					
Nhóm gỗ II					
Nhóm gỗ III					
....					
Tổng số					

(Nguồn: Đề xuất của tác giả)

Hiện nay, một số DNLN đã thực hiện lập dự toán CP đầu tư trồng và chăm sóc rừng. Tuy nhiên, dự toán mới chỉ tập trung tới các khoản CP phát sinh trực tiếp trong quá trình trồng rừng như CP vật liệu trực tiếp và CP nhân công trực tiếp, còn các CP phát sinh chung thường được tính theo tỷ lệ với CP trực tiếp mà chưa được dự toán chi tiết cho từng nội dung cụ thể. Điều này dẫn đến tổng CP đầu tư trồng và chăm sóc rừng thực tế thường có nhiều chênh lệch với dự toán do chưa bám sát tình hình thực tế cũng như bị ảnh hưởng bởi sự biến động giá cả trên thị trường.

Vì vậy, các DNLN cần nghiên cứu chi tiết nội dung các khoản CP chung phát sinh trong quá trình trồng và chăm sóc rừng từng năm tuổi để đưa ra mức dự toán hợp lý cho mỗi khoản mục CP. Các CP chung thường phát sinh tại các DNLN bao gồm:

- CP tổ chức quản lý đội trồng rừng (tiền lương, thưởng, phụ cấp và các khoản trích theo lương của quản lý đội trồng rừng)

- CP tư vấn đầu tư trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng gồm các CP phát sinh trong quá trình khảo sát thực trạng rừng; lập và thẩm định dự án thiết kế trồng rừng, giám sát tiến trình thực hiện.

- CP nghiệm thu từng giai đoạn trong quá trình chăm sóc, quản lý bảo vệ rừng.

- CP dịch vụ phục vụ đội trồng rừng: điện, nước, điện thoại, xăng dầu...

- CP khấu hao thiết bị, nhà làm việc tại đội trồng rừng.

- CP bảo đảm an toàn giao thông phục vụ cho việc trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng như mở đường, làm lán tạm cho công nhân nghỉ ngơi...

Đối với các lô rừng khoán hộ, các DNLN có thể thực hiện việc lập kế hoạch thu hồi giá trị rừng (*Phụ lục 3.7*). Doanh nghiệp cần theo dõi chi tiết từng hộ nhận khoán và dự toán DT, giá vốn và lãi gộp tương ứng cho từng lô rừng giao khoán. Giá bán được xác định dựa trên khung giá bán cây đứng theo quy định của Bộ Nông nghiệp và PTNT, có sự thống nhất của hai bên theo giá thị trường. Sản lượng gỗ khai thác thu hồi được quy định trong hợp đồng giao khoán.

### 3.3.2.2. Hoàn thiện thu nhận, xử lý thông tin thực hiện doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh

\* Hoàn thiện phân loại DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam

✓ Hoàn thiện việc phân loại DT

Các DNLN ở Việt Nam cho thấy các doanh nghiệp chủ yếu đã tiến hành phân loại DT theo hoạt động và theo lĩnh vực kinh doanh. Tuy nhiên, ngoài mục đích để lập BCTC, nhà quản trị cần quan tâm tới các tiêu thức phân loại DT phục vụ nhu cầu quản trị nội bộ trong doanh nghiệp. Trong bối cảnh cạnh tranh hiện nay, các DNLN cần bổ sung tiêu thức phân loại và theo dõi chi tiết DT khai thác rừng theo từng loại cây rừng trong mỗi đội trồng rừng để thuận tiện trong việc theo dõi, quản lý và đánh giá hiệu quả của từng bộ phận. Tác giả đề xuất phân loại DT theo bảng sau:

**Bảng 3.6: Phân loại DT từng loại cây rừng đối với từng đội trồng rừng**

STT	Đội trồng rừng	Đội 1	Đội 2	Đội 3	....	Tổng DT khai thác
	Loại cây rừng					
1	Keo lai hom					
2	Bạch đàn					
	.....					
	<b>Tổng cộng</b>					

(Nguồn: Đề xuất của tác giả)

✓ Hoàn thiện việc phân loại CP

Đặc thù của các DNLN là hoạt động SXKD tập trung vào quá trình trồng, chăm sóc và quản lý bảo vệ rừng. Quy trình sản xuất sản phẩm thường trải qua nhiều giai đoạn, đồng thời các CP sản xuất phát sinh tại mỗi giai đoạn tương đối phức tạp đòi hỏi doanh nghiệp phải có sự phân loại CP hợp lý để theo dõi, quản lý, kiểm soát CP một cách hiệu quả. Vì vậy, khi phân loại CP theo chức năng hoạt động, các DNLN Việt Nam cần phải xác định đúng nội dung từng khoản mục CP gắn với đặc thù hoạt động sản xuất là trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng để đảm bảo tính chính xác trong việc thu thập, tổng hợp CP sản xuất, tính giá thành sản phẩm.

Ngoài ra, các DNLN cần xem xét việc thực hiện phân loại CP theo mức độ hoạt động thành biến phí, định phí và CP hỗn hợp để thực hiện tốt công tác lập kế hoạch, kiểm soát và điều tiết CP, lập các báo cáo theo mức độ hoạt động, đảm bảo tính chính xác, hợp lý trong việc ra quyết định của nhà quản trị. Mặc dù việc nhận diện chi tiết từng khoản mục CP thuộc nội dung định phí, biến phí hay CP hỗn hợp còn tùy thuộc vào quan điểm, nhận thức của mỗi nhà quản trị. Tác giả đề xuất nội dung các khoản CP phát sinh theo mối quan hệ với mức độ hoạt động tại các DNLN ở Việt Nam (*Phụ lục 3.8*).

Việc phân loại CP theo mức độ hoạt động sẽ cung cấp nhiều thông tin hữu ích cho nhà quản trị hơn và giúp họ trong việc đưa ra các quyết định kinh doanh cả trong ngắn hạn và dài hạn. Đồng thời, nhà quản trị nắm rõ được cơ cấu và sự biến động CP trong từng mức độ hoạt động, từ đó có những biện pháp thích hợp để kiểm soát và cắt giảm CP. Ngoài ra, để phục vụ cho công tác quản trị nội bộ, kế toán trong các DNLN cần phân tích, cung cấp những thông tin CP theo khả năng kiểm soát CP của nhà quản trị hoặc theo yêu cầu trong việc lựa chọn phương án kinh doanh để tăng cường chất lượng, hiệu quả của bộ máy KTQT trong doanh nghiệp.

✓ Hoàn thiện việc tách CP hỗn hợp

Các DNLN ở Việt Nam cần thực hiện việc tách CP hỗn hợp thành định phí và biến phí bằng phương pháp thích hợp để phục vụ cho quá trình lập dự toán và quản trị CP. Các DNLN cần thống kê số liệu CP hỗn hợp đã phát sinh các kỳ trước làm cơ sở số liệu cho việc tách CP hỗn hợp. Để tách CP hỗn hợp thành định phí và biến phí, kế toán cần thực hiện hai bước công việc như sau:

(1) Nhóm các CP hỗn hợp có cùng nội dung, tính chất, nguồn gốc phát sinh CP thành một nhóm và lựa chọn mức độ hoạt động làm tiêu chuẩn để phân tích CP hỗn hợp.

Tùy thuộc vào quy mô doanh nghiệp cũng như tính chất, mức độ phát sinh của CP mà mỗi doanh nghiệp sẽ chia thành các nhóm CP khác nhau và lựa chọn các tiêu

thức mức độ hoạt động khác nhau. Việc lựa chọn phải phù hợp với điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp và đảm bảo tính hiệu quả, hợp lý. Một số tiêu thức có thể được các DNLN lựa chọn như diện tích rừng trồng; sản lượng gỗ khai thác, tiêu thụ; số giờ máy hoạt động...

(2) Lựa chọn phương pháp tách CP hỗn hợp phù hợp và tiến hành công việc tách CP theo phương pháp đã lựa chọn.

Các DNLN ở Việt Nam có thể lựa chọn một trong các phương pháp để tách CP hỗn hợp như phương pháp cực đại - cực tiểu, phương pháp bình phương nhỏ nhất, phương pháp đồ thị phân tán. Tuy nhiên, theo ý kiến tác giả, trong điều kiện hiện nay các DNLN nên áp dụng phương pháp cực đại - cực tiểu. Với phương pháp này, việc phân tích CP hỗn hợp được thực hiện một cách đơn giản, tiết kiệm thời gian, giúp cung cấp thông tin cho việc đánh giá sự phát sinh CP và phục vụ cho hoạt động xây dựng định mức, lập dự toán CP. Đây là phương pháp dễ áp dụng và phù hợp với các doanh nghiệp theo nhiều quy mô khác nhau, đặc biệt với các doanh nghiệp mới bước đầu vận dụng các nội dung KTQT trong công tác kế toán.

Để áp dụng được phương pháp này, DNLN cần có số liệu thống kê CP trong một khoảng thời gian tương ứng với đối tượng hoạt động như diện tích rừng trồng, sản lượng gỗ khai thác, tiêu thụ hay số giờ máy hoạt động... Sau đó, dựa trên số liệu thống kê, lựa chọn điểm cực đại và cực tiểu để tính ra biến phí và định phí trong CP hỗn hợp. Đồng thời viết được phương trình bậc nhất phản ánh nội dung CP hỗn hợp có dạng:

$$Y = ax + b$$

Giả sử, căn cứ vào CP dụng cụ sản xuất của Công ty lâm nghiệp Hòa Bình để phân tích CP dụng cụ sản xuất với mô hình trồng keo lai tại các đội trồng rừng với mức độ hoạt động là diện tích rừng trồng như sau:

**Bảng 3.7. Chi phí dụng cụ sản xuất tại các đội trồng rừng**

Đội trồng rừng	Lương Sơn	Kỳ Sơn	Tu Lý	Lạc Thủy	Hòa Sơn	Lạc Sơn
Diện tích rừng trồng (ha)	18,4	21,2	22,5	24,7	25,5	26,2
Tổng CP dụng cụ sản xuất (đồng)	35.340.500	38.256.300	40.400.250	43.150.600	45.800.350	48.270.500

(Nguồn: Công ty lâm nghiệp Hòa Bình)

Sử dụng phương pháp cực đại - cực tiểu ta có:

Biến phí đơn vị =  $(48.270.500 - 35.340.500)/(26,2 - 18,4) = 1.657.692$  đồng/ha

Định phí =  $48.270.500 - (26,2 \times 1.657.692) = 4.838.970$  đồng

Từ đó, ta tính được biến phí của dụng cụ sản xuất cho một ha rừng trồng là: 1.657.692 đồng/ha và định phí dụng cụ sản xuất 4.838.970 đồng. Do đó, phương trình biểu diễn CP dụng cụ sản xuất tại các đội trồng rừng là:



$$Y = 1.657.692 x + 4.838.970$$

Trong đó: (Y) là CP dụng cụ sản xuất;

(x) là CP dụng cụ sản xuất trên một ha rừng trồng.

Do chỉ sử dụng 2 điểm cực đại và cực tiểu để phân tích CP hỗn hợp nên phương pháp cực đại - cực tiểu có nhược điểm là có độ chính xác không cao. Trường hợp mức độ hoạt động của DNLN vượt ra khỏi phạm vi cực đại, cực tiểu thì thông tin dự đoán CP hỗn hợp sẽ không còn tin cậy nữa. Tuy nhiên, phương pháp này vẫn tương đối phù hợp cho việc đánh giá sự phát sinh CP sử dụng cho hoạt động xây dựng định mức và dự toán CP.

✓ Hoàn thiện việc phân loại KQKD

Trong điều kiện các DNLN tiến hành phân loại CP theo mức độ hoạt động, KQKD trong doanh nghiệp cần phải phân loại theo mối quan hệ với Báo cáo KTQT chia ra thành Lợi nhuận góp và Lợi nhuận thuần để đảm bảo việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị.

Ngoài ra, KQKD tại các DNLN cần xác định KQKD theo từng bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm trên cơ sở theo dõi chi tiết DT, CP và phân bổ các CP phát sinh chung trong toàn doanh nghiệp cho từng bộ phận để nhà quản trị có thể đánh giá được hiệu quả kinh doanh của từng bộ phận một cách đầy đủ, chính xác.

*\* Hoàn thiện phương pháp tính giá thành sản phẩm lâm nghiệp*

Hiện nay, phần lớn các DNLN đều áp dụng phương pháp CP theo công việc và tính giá thành sản phẩm rừng trồng theo phương pháp gián đơn. Tuy nhiên, các DNLN chưa xem xét đến sự ảnh hưởng của phần giá trị thu hồi trong hoạt động trồng rừng, chưa xác định riêng giá thành từng loại lâm sản thu được trong trường hợp cây rừng tạo ra đồng thời nhiều loại lâm sản (còn gọi là sản phẩm song đôi) hoặc trong trường hợp doanh nghiệp trồng xen canh cây hoa màu với cây gỗ lớn để tăng hiệu quả kinh tế. Vì vậy, tác giả đề xuất phương pháp tính giá thành sản phẩm trong các trường hợp như sau:

- *Tính giá thành sản phẩm lâm nghiệp có loại trừ giá trị sản phẩm thu hồi*

Trong quá trình trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng có phát sinh việc khai thác tận dụng các cành, nhánh bị gãy, đổ, ..., các DNLN sẽ loại trừ ra khỏi giá thành gỗ khai thác của lô rừng.

$$\begin{array}{l} \text{Tổng giá thành} \\ \text{gỗ khai thác} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng chi phí đầu tư trồng,} \\ \text{chăm sóc, bảo vệ rừng} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Giá trị sản phẩm} \\ \text{thu hồi} \end{array} \quad (3.4)$$

$$\begin{array}{l} \text{Giá thành đơn vị sản phẩm} \\ \text{gỗ khai thác} \end{array} = \frac{\text{Tổng giá thành gỗ khai thác}}{\text{Tổng sản lượng gỗ khai thác thực tế}} \quad (3.5)$$

Minh họa số liệu tại Công ty lâm nghiệp Lộc Bình, CP đầu tư trồng, chăm sóc và bảo vệ rừng bạch đàn trong 7 năm được tổng hợp là 126.723.444 đồng, trong đó CP NVL trực tiếp 22.433.496 đồng, CP nhân công trực tiếp 85.849.320 đồng, CP sản xuất chung 18.440.628 đồng. Giá trị khai thác tận thu cành, nhánh bị gãy, đổ trong quá trình chăm sóc thu được là 2.314.560 đồng.

Sau 7 năm, Công ty tiến hành khai thác trắng để lấy gỗ với sản lượng gỗ thu được là 304,2 m<sup>3</sup>. Như vậy, giá thành đơn vị của 1 m<sup>3</sup> gỗ bạch đàn được xác định là:

$$(126.723.444 - 2.314.560) / 304,2 = 408.970 \text{ đồng/m}^3$$

- *Tính giá thành sản phẩm lâm nghiệp là sản phẩm song đôi*

Một số loài cây lâm nghiệp có thể thu hoạch được nhiều loại sản phẩm từ cây giúp đem lại lợi ích kinh tế cao cho doanh nghiệp. Minh họa điển hình với rừng cây quế có thể thu hoạch được vỏ quế để làm vỏ quế khô, thân gỗ quế để làm gỗ nguyên liệu và các cành, lá cây để chưng cất tinh dầu quế. Hiện nay, tại các DNLN trồng quế sẽ chỉ tổng hợp CP đầu tư trồng, chăm sóc rừng cây để xác định tổng giá thành của rừng cây. DT từ rừng cây được tổng hợp từ DT bán vỏ quế, gỗ quế và cành, lá quế cho các đơn vị thu mua, chế biến. Tuy nhiên, các DNLN cần xác định giá thành từng loại sản phẩm riêng cho hai loại sản phẩm chính là vỏ quế và thân gỗ quế để phục vụ cho công tác phân tích, đánh giá hiệu quả kinh tế của các lâm sản thu được.

Theo kết quả nghiên cứu, khảo sát tại một số DNLN có trồng rừng quế (Công ty lâm nghiệp Bảo Yên, Công ty lâm nghiệp Yên Bình) sản lượng gỗ quế sau khai thác thường từ 30 - 40 m<sup>3</sup>/ha (tác giả lấy con số trung bình là 35 m<sup>3</sup>/ha). Sản lượng khai thác vỏ quế (với rừng quế ở độ 13 - 15 năm tuổi) đạt từ 6 - 8 tấn/ha (tác giả lấy con số trung bình là 7 tấn/ha hay 7.000 kg). Như vậy mức quy đổi giữa sản lượng vỏ quế và thân gỗ quế là 1.000 kg vỏ quế bằng 5 m<sup>3</sup> gỗ quế. Theo số liệu tại Công ty lâm nghiệp Bảo Yên, CP đầu tư trồng, chăm sóc rừng quế diện tích 12,5 (ha) trong 10 năm của Công ty là 1.476.489.210 đồng. Sản lượng khai thác từ rừng quế sau là 462,5 m<sup>3</sup> gỗ quế và 92.760 kg vỏ quế. Vì vậy, doanh nghiệp xác định giá thành của 1 m<sup>3</sup> gỗ quế và 1 kg vỏ quế như sau:

$$\text{Tổng giá thành 1 kg vỏ quế} = \frac{\text{Tổng CP đầu tư trồng, chăm sóc rừng}}{\text{Sản lượng vỏ quế khai thác} + \text{Sản lượng vỏ quế quy đổi từ sản lượng gỗ quế khai thác}} \quad (3.6)$$

Trong đó: Sản lượng vỏ quế quy đổi từ sản lượng gỗ quế khai thác =

$$462,5 \times 1.000 / 5 = 92.500 \text{ kg}$$

Vậy giá thành 1 kg vỏ quế = 1.476.489.210 / (92.760 + 92.500) = 7.970 đồng/kg

Từ đó, xác định được giá thành 1 m<sup>3</sup> gỗ quế = 7.970 x 1000 / 5 = 1.594.000 đồng/m<sup>3</sup>

*- Tính giá thành sản phẩm trồng xen thêm dưới tán cây gỗ lớn*

Hiện nay, một số DNLN ở Việt Nam đã thực hiện hoạt động SXKD theo mô hình trồng rừng thâm canh và chuyển hóa rừng trồng gỗ nhỏ cung cấp gỗ lớn nhằm nâng cao hiệu quả đầu tư trồng rừng của doanh nghiệp. Dưới tán các cây gỗ lớn, DNLN có thể trồng xen cây ngắn ngày để tăng hiệu quả kinh tế.

Khi xác định giá thành của sản phẩm trồng xen thêm, các DNLN chỉ tập hợp CP phát sinh riêng cho cây trồng xen (như CP hạt giống, CP gieo trồng, CP thu hoạch...). Những CP phát sinh chung cho cả cây gỗ lớn và cây trồng xen (như CP làm đất, cày bừa, tưới tiêu, phân bón...) thì được doanh nghiệp tập hợp vào CP đầu tư trồng và chăm sóc cây gỗ lớn. Việc ghi nhận như vậy chưa đảm bảo tính hợp lý và làm ảnh hưởng tới tính chính xác về giá thành các loại cây trồng. Theo đề xuất của tác giả, các DNLN cần tập hợp riêng CP cho từng loại cây trồng. CP nào có liên quan trực tiếp đến loại cây nào thì tập hợp riêng cho loại cây đó. Những CP phát sinh chung cho các loại cây trên cùng diện tích trồng rừng thì được tập hợp chung sau đó phân bổ cho từng loại cây theo chỉ tiêu thích hợp. Ở đây, tác giả đề xuất phân bổ dựa trên chỉ tiêu diện tích gieo trồng theo công thức:

$$\text{Chi phí cho mỗi loại cây} = \frac{\text{Tổng CP chung cho các loại cây}}{\text{Tổng diện tích gieo trồng các loại cây}} \times \frac{\text{Diện tích gieo trồng mỗi loại cây}}{\text{Diện tích gieo trồng mỗi loại cây}} \quad (3.6)$$

Trong đó:

$$\text{Diện tích gieo trồng mỗi loại cây} = \frac{\text{Số lượng hạt giống gieo trồng thực tế}}{\text{Định mức hạt giống gieo cho 1 ha (nếu trồng riêng)}} \quad (3.7)$$

Như vậy, giá thành của từng loại cây trồng sẽ bao gồm CP phát sinh riêng cộng CP phát sinh chung được phân bổ cho từng loại cây.

*\* Hoàn thiện phân bổ CP bán hàng và CP QLDN*

Hiện nay, tại các DNLN được khảo sát đều chưa thực hiện việc phân bổ CP bán hàng và CP QLDN nhằm xác định lợi nhuận của từng đối tượng. Một số DNLN chỉ xác định đến chỉ tiêu lợi nhuận gộp của từng loại sản phẩm, là chênh lệch giữa DT và giá vốn hàng bán mà chưa xem xét đến CP bán hàng và CP QLDN. Tuy nhiên, để đánh giá được hiệu quả của từng bộ phận, doanh nghiệp cần thực hiện phân bổ CP bán hàng và CP QLDN để xác định KQKD theo từng bộ phận cụ thể như (loại rừng cây, đội trồng rừng,...) để từ đó giúp nhà quản trị xác định cơ cấu sản phẩm phù hợp. Để việc phân bổ CP bán hàng và CP QLDN đảm bảo tính khoa học, hợp lý, gắn liền với đặc điểm hoạt động SXKD, doanh nghiệp cần nghiên cứu lựa chọn tiêu thức phân bổ thích hợp. Theo ý kiến tác giả, để phân bổ CP bán hàng và CP QLDN tại các

DNLN có hoạt động chính trong lĩnh vực trồng và chăm sóc rừng, doanh nghiệp có thể chọn tiêu thức phân bổ là DT bộ phận hoặc giá vốn bộ phận.

*\* Hoàn thiện hệ thống hóa thông tin thực hiện về DT, CP và KQKD*

Hiện nay, tại một số DNLN ở Việt Nam, việc mở TK kế toán chi tiết để theo dõi nội dung DT, CP còn đơn giản, chưa theo dõi theo từng đối tượng cụ thể để phục vụ cho công tác quản lý, kiểm soát DT, CP. Vì vậy, theo đề xuất của tác giả, các DNLN cần theo dõi chi tiết các TK phản ánh DT và CP như sau:

**Bảng 3.8. Nội dung một số tài khoản chi tiết phục vụ KTQT**

Nội dung TK cấp 1	Nội dung phản ánh ở TK chi tiết				
	Cấp 2	Cấp 3	Cấp 4	Cấp 5	Cấp 6
TK Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	Theo từng hoạt động SXKD - DT từ khai thác, tĩa thừa rừng - DT từ bán sản phẩm chế biến - DT từ bán cây giống - DT cung cấp dịch vụ môi trường rừng	Theo từng loại cây rừng - Keo lai - Bạch đàn - Thông - Cao su ....	Theo từng lô/khoảnh rừng - Lô 1, khoảnh 1 - Lô 1, khoảnh 2 - Lô 1, khoảnh 3 ....	Theo phạm vi địa lý - DT xuất khẩu - DT nội địa .....	
TK Chi phí NVL trực tiếp	Theo từng loại NVL - Vật liệu chính - Vật liệu phụ - Nhiên liệu - Phụ tùng thay thế ...	Theo từng đội trồng rừng - Đội 1 - Đội 2 - Đội 3 ...	Theo từng loại cây rừng - Keo lai - Bạch đàn - Thông - Cao su ....	Theo từng lô/khoảnh rừng - Lô 1, khoảnh 1 - Lô 1, khoảnh 2 - Lô 1, khoảnh 3 ....	Theo mối quan hệ với mức độ hoạt động - Biên phí
TK Chi phí nhân công trực tiếp	Theo từng đầu mục công việc - Xử lý thực bì - Trồng cây - Chăm sóc, bảo vệ rừng ...	Theo từng đội trồng rừng - Đội 1 - Đội 2 - Đội 3 ...	Theo từng loại cây rừng - Keo lai - Bạch đàn - Thông - Cao su ...	Theo từng lô/khoảnh rừng - Lô 1, khoảnh 1 - Lô 1, khoảnh 2 - Lô 1, khoảnh 3 ....	Theo mối quan hệ với mức độ hoạt động - Biên phí
TK Chi phí sản xuất chung	Theo từng yếu tố CP - CP nhân công - CP vật liệu - CP dụng cụ - CP khấu hao TSCĐ	Theo từng đội trồng rừng - Đội 1 - Đội 2 - Đội 3	Theo từng loại cây rừng - Keo lai - Bạch đàn - Thông - Cao su	Theo từng lô/khoảnh rừng - Lô 1, khoảnh 1 - Lô 1, khoảnh 2 - Lô 1, khoảnh 3 ....	Theo mối quan hệ với mức độ hoạt động - Biên phí - Định phí

	- CP dịch vụ mua ngoài - CP khác	....	....		
TK Chi phí SXKD dở dang	Theo từng hoạt động SXKD - CP SXKD dở dang trồng rừng - CP SXKD dở dang sản phẩm chế biến - CP SXKD dở dang gieo ươm cây giống - CP SXKD dở dang dịch vụ môi trường rừng	Theo từng đội trồng rừng - Đội 1 - Đội 2 - Đội 3 ....	Theo từng loại cây rừng - Keo lai - Bạch đàn - Thông - Cao su ....	Theo từng lô/khoảnh rừng - Lô 1, khoảnh 1 - Lô 1, khoảnh 2 - Lô 1, khoảnh 3 ....	
TK Giá vốn hàng bán	Theo từng hoạt động SXKD - Giá vốn trồng rừng - Giá vốn sản phẩm chế biến - Giá vốn gieo ươm cây giống - Giá vốn dịch vụ môi trường rừng	Theo từng loại cây rừng - Keo lai - Bạch đàn - Thông - Cao su ....	Theo từng lô/khoảnh rừng - Lô 1, khoảnh 1 - Lô 1, khoảnh 2 - Lô 1, khoảnh 3 ....	Theo phạm vi địa lý - Giá vốn xuất khẩu - Giá vốn nội địa	
TK Chi phí bán hàng	Theo từng yếu tố CP - CP nhân công - CP vật liệu - CP dụng cụ - CP khấu hao TSCĐ - CP dịch vụ mua ngoài - CP khác	Theo từng đội trồng rừng - Đội 1 - Đội 2 - Đội 3 ....	Theo mối quan hệ với mức độ hoạt động - Biến phí - Định phí		
TK Chi phí QLDN	Theo từng yếu tố CP - CP nhân công - CP vật liệu - CP dụng cụ - CP khấu hao TSCĐ - CP dịch vụ mua ngoài - CP khác	Theo từng đội trồng rừng - Đội 1 - Đội 2 - Đội 3 ....	Theo mối quan hệ với mức độ hoạt động - Biến phí - Định phí		

(Nguồn: Đề xuất của tác giả)

Tóm lại, việc mở TK chi tiết cho từng khoản mục DT, CP giúp DNLN theo dõi, phản ánh chi tiết DT, CP nhằm phục vụ cho công tác tổng hợp, kiểm tra, kiểm soát DT, CP. Trong điều kiện ứng dụng thông tin và có sự hỗ trợ từ phần mềm kế toán, việc mở TK chi tiết theo quan điểm của từng doanh nghiệp là vô hạn. Tuy nhiên, các DNLN cần xem xét để mở chi tiết các đối tượng một cách hợp lý, cũng như cân đối giữa CP bỏ ra và lợi ích thu được để đảm bảo tính hiệu quả.

*\* Hoàn thiện xây dựng trung tâm trách nhiệm trong các DNLN*

Các nhà quản trị cần kiểm soát được hoạt động của từng bộ phận trong doanh nghiệp thông qua các thông tin mà bộ máy KTQT cung cấp. Các thông tin này bao gồm tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất của từng giai đoạn, tình hình thông tin lãi lỗ của từng sản phẩm, tình hình thực hiện kế hoạch của từng bộ phận, đơn vị, từng giai đoạn trồng rừng, khai thác, chế biến... Từ đó giúp nhà quản trị đưa ra các giải pháp, quyết định chương trình hành động phù hợp để phục vụ cho việc điều hành, QLDN. Để kiểm soát được hoạt động SXKD và tình hình thực hiện kế hoạch SXKD của từng bộ phận, từng giai đoạn chăm sóc và bảo vệ rừng, các DNLN nên phân chia các bộ phận thành những trung tâm trách nhiệm. Căn cứ vào tình hình thực hiện kế hoạch, tình hình SXKD của từng trung tâm trách nhiệm, nhà quản trị doanh nghiệp có thể đánh giá hiệu quả hoạt động và trách nhiệm quản lý của từng bộ phận.

Tuy nhiên, sự hình thành các trung tâm trách nhiệm trong các một doanh nghiệp có mối quan hệ mật thiết với sự phân cấp quản lý. Sự phân cấp quản lý sẽ dẫn đến sự độc lập tương đối giữa các bộ phận, các bộ phận có thể vì mục tiêu của bộ phận mình coi nhẹ các bộ phận khác. Vì vậy, các nhà QLDN cần có cái nhìn toàn diện hướng tới mục tiêu, chiến lược chung của toàn doanh nghiệp. Khi tiến hành phân cấp quản lý, doanh nghiệp không nên chia quá nhiều cấp độ có thể dẫn đến bộ máy công kênh, chồng chéo trách nhiệm, giảm hiệu quả hoạt động, cũng như gặp khó khăn trong công tác kiểm tra, giám sát.

Từ mô hình tổ chức quản lý của các DNLN ở Việt Nam, dựa vào đặc điểm tổ chức quản lý, lĩnh vực ngành nghề, đặc điểm tổ chức SXKD và quy trình công nghệ sản xuất của các doanh nghiệp, tác giả đề xuất phân chia doanh nghiệp thành các trung tâm trách nhiệm tương ứng với các cấp quản lý như sau:

- Trung tâm CP: là từng phòng ban chức năng, từng bộ phận trong doanh nghiệp. Có thể chia ra thành 2 nhóm như sau: (i) Nhóm trung tâm CP thuộc khối sản xuất gồm các đội gieo ươm cây giống, đội lâm nghiệp, phân xưởng chế biến; (ii) Nhóm trung tâm CP thuộc khối quản lý gồm các văn phòng, bộ phận hành chính - nhân sự, bộ phận kế toán.

- Trung tâm DT: bao gồm những bộ phận được phân cấp quản lý về tình hình

và các chỉ tiêu liên quan đến DT như phòng kinh doanh, bộ phận bán hàng...

- Trung tâm lợi nhuận: các công ty con, chi nhánh, bộ phận trong doanh nghiệp.

- Trung tâm đầu tư: bao gồm Chủ tịch Hội đồng quản trị (với công cổ phần) hoặc Chủ tịch Hội đồng thành viên (với công ty TNHH), và Ban giám đốc.

Để thực hiện đánh giá hiệu quả và trách nhiệm quản lý của từng trung tâm trách nhiệm, doanh nghiệp có thể sử dụng các chỉ tiêu như tỷ suất từng khoản mục CP, tỷ suất lợi nhuận trên DT của từng loại sản phẩm, từng bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm trong doanh nghiệp. Với đặc điểm của các DNLN là chu kỳ sản xuất dài, các quy trình công nghệ phức tạp bao gồm từ khâu làm đất, ươm giống đến khâu chăm sóc, khoanh nuôi bảo vệ rừng và khâu khai thác chế biến. Đặc điểm sản xuất của ba khâu này có nhiều điểm khác biệt, CP sản xuất và quy trình công nghệ khác nhau. Do đó những yêu cầu thông tin về từng trung tâm trách nhiệm là khác nhau. Bên cạnh đó, mục đích của việc thiết lập các trung tâm trách nhiệm là để kiểm soát DT, CP, lợi nhuận của các bộ phận trong doanh nghiệp.

Vì vậy, các DNLN cần xây dựng hệ thống chỉ tiêu để đánh giá các trung tâm trách nhiệm nhằm cung cấp thông tin giúp các nhà quản lý cấp cao biết được nguyên nhân dẫn đến thành quả của bộ phận, biện pháp xử lý, khắc phục nếu có bất thường xảy ra, nhằm hướng tới sự phát triển chung của toàn doanh nghiệp.

Với trung tâm CP, các chỉ tiêu phải cung cấp thông tin nhằm đánh giá trách nhiệm quản lý và sử dụng CP phát sinh trên nguyên tắc đảm bảo tính hiệu lực của các thủ tục kiểm soát mà nhà quản trị trong trung tâm đó đưa ra. Các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá trách nhiệm của trung tâm CP chủ yếu là so sánh giữa CP thực hiện với CP dự toán, CP định mức đã xây dựng tại từng bộ phận theo yếu tố CP, theo cách ứng xử CP. Từ đó xác định mức độ biến động và các nhân tố ảnh hưởng đến sự biến động. Trong quá trình phân tích, đánh giá cần xem xét các CP thuộc phạm vi kiểm soát và không thuộc phạm vi kiểm soát của nhà quản lý thuộc trung tâm.

Để đánh giá trách nhiệm của trung tâm DT cần so sánh giữa DT thực hiện và DT dự toán chi tiết theo loại hoạt động, từng loại cây rừng, lô, khoảnh rừng hoặc theo thị trường tiêu thụ. Phân tích các nhân tố ảnh hưởng trên hai phương diện giá bán và sản lượng khai thác, tiêu thụ. Qua các chỉ tiêu trên, các nhà quản trị của trung tâm DT sẽ đánh giá được hiệu quả của các hoạt động trong trung tâm, thể hiện qua mức độ hoàn thành kế hoạch về DT, mức độ gia tăng DT hàng năm và đảm bảo cơ cấu giữa DT và CP một cách hợp lý.

Trung tâm lợi nhuận được đánh giá bằng chỉ tiêu lợi nhuận, là số chênh lệch giữa DT và CP, do vậy DT và CP là hai nhân tố ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận. Vì vậy việc đánh giá hiệu quả của trung tâm lợi nhuận có thể được thực hiện thông

qua việc so sánh, xem xét sự biến động của các chỉ tiêu lợi nhuận gộp, lợi nhuận gộp, lợi nhuận thuần thực tế so với kế hoạch, hoặc xác định tỷ lệ lợi nhuận trên DT.

Trung tâm đầu tư là sự mở rộng của trung tâm lợi nhuận, do đó nhu cầu thông tin của nhà quản trị ở trung tâm này là nhu cầu về lợi nhuận, về khả năng sinh lời của tài sản, thể hiện qua các chỉ tiêu tỷ lệ hoàn vốn đầu tư, thu nhập thặng dư để xem xét và phân tích các nhân tố ảnh hưởng.

### 3.3.2.3. Hoàn thiện cung cấp thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh

#### \* Hoàn thiện phân tích biến động DT, CP

Từ phần đánh giá thực trạng công tác phân tích DT, CP tại các DNLN ở Việt Nam cho thấy phần lớn các doanh nghiệp mới chỉ thực hiện so sánh giữa DT, CP thực tế và DT, CP kế hoạch (hoặc dự toán) mà chưa quan tâm thực hiện công tác phân tích DT, CP. Tuy nhiên, chức năng của hệ thống KTQT không chỉ đơn thuần là cung cấp thông tin mà còn cần phân tích các thông tin về tình hình SXKD, tình hình tài chính của doanh nghiệp nhằm giúp nhà quản trị nắm được thông tin đầy đủ làm căn cứ đưa ra các quyết định kinh tế tài chính cụ thể, góp phần nâng cao hiệu quả SXKD cho doanh nghiệp.

#### ✓ Phân tích biến động doanh thu

Phân tích biến động doanh thu giúp nhà quản trị có cái nhìn toàn diện về tình hình tiêu thụ và các yếu tố giúp thúc đẩy tăng DT cho doanh nghiệp. Khi phân tích DT, các DNLN cần phân tích DT bán hàng và cung cấp dịch vụ trên nhiều khía cạnh khác nhau như DT theo từng lĩnh vực kinh doanh, theo từng loại mặt hàng hoặc từng đơn vị, bộ phận trực thuộc... Việc phân tích biến động DT được hiện bằng cách so sánh giữa DT bán hàng và cung cấp dịch vụ thực tế với DT bán hàng và cung cấp dịch vụ kế hoạch, tính toán mức độ chênh lệch, đồng thời xác định cơ cấu, tỷ trọng DT bộ phận. Mẫu bảng phân tích DT được tác giả đề xuất như sau:

**Bảng 3.9: Bảng phân tích DT bán hàng theo lĩnh vực hoạt động**

Đối tượng	Doanh thu kế hoạch		Doanh thu thực hiện		Chênh lệch doanh thu TH/KH	
	Số tiền (đồng)	Tỷ trọng (%)	Số tiền (đồng)	Tỷ trọng (%)	Số tiền (đồng)	Tỷ lệ (%)
1. Khai thác trắng						
2. Tia thưa rừng						
3. Cây giống						
4. Lâm sản ngoài gỗ						
5. Sản phẩm chế biến						
6. Dịch vụ môi trường rừng						
Tổng cộng						

(Nguồn: Đề xuất của tác giả)



Ngoài ra, các DNLN cần thực hiện phân tích các nhân tố ảnh hưởng tới sự biến động DT để tìm ra nguyên nhân dẫn tới sự biến động DT, đặc biệt tập trung vào phân tích các khoản DT chiếm tỷ lớn như DT từ khai thác, tĩa thừa cho từng lô rừng. Trong đó, hai nhân tố tác động trực tiếp tới DT bán hàng của các DNLN giá bán sản phẩm và sản lượng tiêu thụ. Đối với nhân tố giá bán sản phẩm bị chi phối bởi các yếu tố như khung giá sản phẩm theo quy định của Nhà nước, giá cả thị trường, các bên tham gia đấu giá, đấu thầu. Nhân tố sản lượng tiêu thụ ảnh hưởng bởi các yếu tố như kỹ thuật chăm sóc, kỹ thuật trong quá trình khai thác, lượng sản phẩm hao hụt hoặc xảy ra các rủi ro như bão lũ, hạn hán, cháy rừng... Mẫu bảng phân tích DT bán hàng theo nhân tố ảnh hưởng được tác giả đề xuất như sau:

**Bảng 3.10: Bảng phân tích DT bán hàng theo nhân tố ảnh hưởng**

Đối tượng khai thác	Doanh thu kế hoạch (đồng)	Doanh thu thực hiện (đồng)	Chênh lệch DT TH/KH		Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố	
			Số tiền (đồng)	Tỷ lệ (%)	Nhân tố lượng (đồng)	Nhân tố giá (đồng)
1. Khai thác trắng						
- Rừng keo lai						
- Rừng bạch đàn						
2. Tĩa thừa rừng						
- Rừng keo lai						
- Rừng bạch đàn						
.....						
Tổng cộng						

(Nguồn: Đề xuất của tác giả)

✓ Phân tích biến động chi phí

Việc phân tích biến động CP giúp nhà quản trị nắm được mức độ biến động CP trong kỳ, cũng như các nhân tố ảnh hưởng đến CP. Từ đó, giúp nhà quản trị có thể quản lý, kiểm soát CP và đưa ra các biện pháp nhằm sử dụng CP một cách tiết kiệm, hiệu quả. Trong các DNLN, việc phân tích CP sản xuất cần được phân tích cho từng đối tượng tập hợp CP như từng lô rừng trồng, từng sản phẩm lâm nghiệp... Bên cạnh đó, các doanh nghiệp cũng cần phân tích riêng từng khoản mục CP sản xuất do nội dung, bản chất của từng loại CP là khác nhau.

- Phân tích biến động CP NVL trực tiếp

Việc phân tích biến động CP NVL trực tiếp được thực hiện bằng cách so sánh giữa CP NVL trực tiếp thực tế phát sinh với CP NVL trực tiếp dự toán theo từng lô rừng trồng nhằm xác định mức độ chênh lệch. Từ kết quả so sánh, doanh nghiệp phân tích những nhân tố ảnh hưởng đến khoản mục CP này. CP NVL trực tiếp tiêu hao

được xác định bởi yếu tố đơn giá NVL trực tiếp xuất dùng và số lượng NVL trực tiếp xuất dùng. Đối với nhân tố lượng NVL trực tiếp xuất dùng bị ảnh hưởng của lượng NVL hao hụt, ảnh hưởng của điều kiện tự nhiên, rủi ro thiên tai cũng như mức độ quản lý, sử dụng NVL trong các đội trồng rừng. Nhân tố đơn giá NVL xuất dùng bị ảnh hưởng bởi giá cả NVL trong khâu thu mua và khâu xuất dùng. Sự biến động giá NVL trong khâu thu mua có thể sự biến động giá cả thị trường hay sự thay đổi chính sách của Nhà nước. Biến động giá NVL trong khâu xuất dùng có thể liên quan đến việc doanh nghiệp thay đổi phương pháp tính giá xuất kho vật tư. Tuy nhiên, trong trường hợp DNLN sử dụng nhiều loại vật tư trong quá trình trồng, chăm sóc rừng thì khi phân tích nhân tố ảnh hưởng đến sự biến động của CP NVL trực tiếp, doanh nghiệp chỉ nên tập trung vào xem xét đối với những loại NVL chiếm tỷ trọng lớn trong cơ cấu CP NVL trực tiếp (như cây giống, phân bón...) mà không cần thiết phải xem xét biến động của tất cả các loại NVL. Việc phân tích biến động CP NVL trực tiếp giúp nhà quản trị tìm ra những điểm mạnh cũng như những hạn chế trong công tác thu mua, quản lý, sử dụng vật tư. Đây chính là cơ sở giúp nhà quản trị đưa ra các biện pháp để nâng cao hiệu quả kiểm soát để tiết kiệm CP, hạ giá thành sản phẩm.

Minh họa việc phân tích biến động CP NVL trực tiếp tại Công ty lâm nghiệp Lộc Bình với lô rừng keo lai mô trồng năm thứ nhất diện tích 15,8 ha theo bảng sau:

**Bảng 3.11. Chi phí một số NVL chủ yếu**

TT	Chi phí NVL	Chi phí thực hiện			Chi phí dự toán		
		Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
1	Cây giống	19.118	2.650	50.662.700	19.120	2.600	49.712.000
2	Phân bón NVK	5.254	12.800	67.251.200	5.260	13.000	68.380.000
	.....						

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình)

Từ đó có thể CP cây giống và CP phân bón NPK thực tế phát sinh đều tăng so với CP dự toán. Việc phân tích các nhân tố tác động tới từng loại CP được thực hiện như sau:

- Biến động CP phân bón:  $53.530.400 - 49.712.000 = +950.700$  đồng. Như vậy CP phân bón thực hiện đã tăng so với dự toán, và được coi là một biến động bất lợi. Trong đó:

+ Biến động nhân tố số lượng NVL:  $(19.118 - 19.120) \times 2.600 = -5.200$  đồng. Đây là một nhân tố có lợi do số lượng NVL sử dụng thực tế ít hơn so với dự toán, từ đó giúp CP thực hiện giảm 5.200 đồng.

+ Biến động nhân tố giá NVL:  $(2.650 - 2.600) \times 19.118 = +955.900$  đồng. Đây là một nhân tố bất lợi do đơn giá phân bón thực tế đã tăng so với dự toán, dẫn đến CP thực hiện tăng 955.900 đồng.

Việc phân tích được thực hiện tương tự với các NVL khác và tổng hợp kết quả theo mẫu ở bảng 3.12 như sau để tìm ra biến động tổng CP NVL trực tiếp trong kỳ.

**Bảng 3.12: Bảng phân tích biến động CP NVL trực tiếp**

Lô rừng: Keo lai. Diện tích: 15,8 ha

Mật độ trồng: 1.100 cây/ha. Năm: 2019

Nội dung chi phí	Chi phí dự toán (đồng)	Chi phí thực hiện (đồng)	Chênh lệch chi phí TH/DT		Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố	
			Số tiền (đồng)	Tỷ lệ (%)	Nhân tố lượng (đồng)	Nhân tố giá (đồng)
1. Cây giống	49.712.000	50.662.700	+950.700	102%	-5.200	+955.900
2. Phân bón NPK	68.380.000	67.251.200	-1.128.800	98,3%	-78.000	-1.050.800
3. Thuốc bảo vệ thực vật	.....	.....				
4. Vôi bột	.....	.....				
.....						
Tổng cộng						

(Nguồn: Tính toán của tác giả)

- Phân tích biến động CP nhân công trực tiếp

Tương tự như CP NVL trực tiếp, CP nhân công trực tiếp được phân tích thông qua việc so sánh CP nhân công trực tiếp thực tế với CP nhân công trực tiếp dự toán cho từng lô rừng trồng để xác định mức độ biến động và các nhân tố ảnh hưởng tới sự biến động đó. CP nhân công trực tiếp bị ảnh hưởng bởi hai nhân tố chính là thời gian lao động hao phí và đơn giá nhân công theo chế độ tiền lương, thưởng, phụ cấp của doanh nghiệp. Ngoài ra, CP nhân công trực tiếp còn bị chi phối bởi yếu tố áp dụng công nghiệp trong sản xuất. Như đối với quá trình trồng rừng, các DNLN có thể lên líp, xử lý thực bì bằng thủ công hoặc bằng máy cơ giới. Việc sử dụng máy cơ giới sẽ tiết kiệm thời gian lao động nhưng yêu cầu công nhân phải có chuyên môn trong điều khiển máy móc và phát sinh CP khấu hao (hoặc CP thuê) máy móc.

Minh họa phân tích biến động CP nhân công trong công đoạn xử lý thực bì trước khi trồng rừng keo lai với diện tích 15,8 ha như sau:

**Bảng 3.13. Chi phí nhân công xử lý thực bì**

Nội dung công việc	Chi phí thực hiện			Chi phí dự toán		
	Số công	Đơn giá	Thành tiền	Số công	Đơn giá	Thành tiền
Xử lý thực bì	628	192.385	120.817.780	630	192.385	121.202.550

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình)

Như vậy CP nhân công trong giai đoạn xử lý thực bì thực tế phát sinh thấp hơn so với CP dự toán một lượng là  $120.817.780 - 121.202.550 = -384.770$  đồng. Đây được coi là biến động có lợi do đã giúp doanh nghiệp tiết kiệm CP nhân công. Trong đó:

+ Biến động nhân tố thời gian lao động:  $(628 - 630) \times 192.385 = -384.770$  đồng. Do thời gian lao động thực tế giảm 2 công so với dự toán, dẫn đến CP thực hiện giảm 384.770 đồng.

+ Biến động nhân tố giá lao động:  $(192.385 - 192.385) \times 628 = 0$  đồng. Như vậy đơn giá lao động không có sự chênh lệch giữa thực tế và dự toán, do đó không ảnh hưởng đến tổng biến động CP nhân công.

Từ đó, doanh nghiệp có thể xác định biến động CP nhân công trong các công đoạn khác trong quá trình trồng, chăm sóc rừng (như đào hố, trồng cây, bón phân, phát luống...) và tổng hợp lại để tính toán biến động tổng cộng CP nhân công theo mẫu ở bảng sau:

**Bảng 3.14: Bảng phân tích biến động CP nhân công trực tiếp**

Lô rừng: Keo lai. Diện tích: 15,8 ha

Mật độ trồng: 1.100 cây/ha. Năm: 2019

Nội dung chi phí	Chi phí dự toán (đồng)	Chi phí thực hiện (đồng)	Chênh lệch chi phí TH/DT		Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố	
			Số tiền (đồng)	Tỷ lệ (%)	Nhân tố thời gian LĐ (đồng)	Nhân tố giá LĐ (đồng)
1. Xử lý thực bì	121.202.550	120.817.780	-384.770	99,7%	-384.770	0
2. Trồng cây	.....	.....				
3. Bón phân	.....	.....				
.....						
Tổng cộng						

(Nguồn: Tính toán của tác giả)

- Phân tích biến động CP sản xuất chung

Việc phân tích CP sản xuất chung phụ thuộc vào việc phân loại CP sản xuất chung là biến phí, định phí hay CP hỗn hợp để lựa chọn cách thức phân tích cho phù hợp. Đối với những yếu tố CP là biến phí sẽ được tiến hành phân tích các nhân tố ảnh hưởng tương tự như CP NVL trực tiếp hoặc CP nhân công trực tiếp, còn các yếu tố là định phí thường biến động do sự thay đổi công suất, quy mô hoạt động.

Ngoài ra, các DNLN cần bổ sung phân tích biến động các khoản mục CP ngoài sản xuất như CP bán hàng, CP QLDN... để có thể chủ động kiểm soát cũng như đề ra các biện pháp tiết kiệm CP phát sinh trong doanh nghiệp. Do CP bán hàng và CP QLDN thường bao gồm nhiều yếu tố và nguồn gốc phát sinh khác nhau. Vì vậy các DNLN nên tập trung xem xét đối với các yếu tố CP chiếm tỷ trọng lớn trong cơ cấu

CP hoặc những yếu tố có nhiều biến động giữa thực tế và dự toán để đi sâu tìm hiểu nguyên nhân, nhằm xác định giải pháp điều chỉnh phù hợp.

*\* Hoàn thiện ứng dụng phân tích mối quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận (phân tích C-V-P)*

Phân tích mối quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận là việc đánh giá ảnh hưởng của những thay đổi về chi phí, giá bán và sản lượng đối với lợi nhuận của doanh nghiệp. Kỹ thuật này giúp cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc ra các quyết định lựa chọn giữa các phương án hay điều chỉnh chiến lược SXKD nhằm tối đa hóa lợi nhuận. Điều kiện tiên quyết để có thể vận dụng kỹ thuật phân tích này là các DNLN cần tập hợp đầy đủ và phân loại CP theo mức độ hoạt động thành biến phí, định phí để có thể tiếp tục tiến hành phân tích nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị doanh nghiệp. Chẳng hạn, tại Công ty lâm nghiệp Vân Đồn khi thực hiện hoạt động đầu tư trồng rừng thông để khai thác nhựa thông. Trong tháng 3/2019 công ty khai thác được 4.606 kg nhựa nguyên sinh (*Phụ lục 2.14*) và có tài liệu sau:

**Bảng 3.15. Báo cáo kết quả kinh doanh sản phẩm nhựa thông**

Số lượng: 4.606 kg

STT	Chỉ tiêu	Tổng tiền (đồng)	Tính cho 1 kg (đồng/kg)
1	Doanh thu bán hàng	161.210.000	35.000
2	Biến phí	41.419.000	8.992
3	Lãi trên biến phí	119.791.000	26.008
4	Tỷ suất lãi trên biến phí	74,31%	
5	Định phí	28.853.000	
6	Lợi nhuận	90.938.000	

(Nguồn: Tác giả xử lý từ số liệu của Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn)

Giả sử Công ty tăng cường chăm sóc cho rừng thông nhằm tăng số lượng nhựa thông khai thác thành 4.700 kg. Trong khi đơn giá bán sản phẩm không đổi, Công ty phát sinh thêm biến phí về CP phân bón và CP nhân công chăm sóc dẫn đến lãi trên biến phí đơn vị giảm. Lợi nhuận trong trường hợp này được xác định theo bảng sau:

**Bảng 3.16. Báo cáo kết quả kinh doanh sản phẩm nhựa thông**

Số lượng: 4.700 kg

STT	Chỉ tiêu	Tổng tiền (đồng)	Tính cho 1 kg (đồng/kg)
1	Doanh thu bán hàng	164.500.000	35.000
2	Biến phí	42.750.000	9.500
3	Lãi trên biến phí	121.750.000	25.500
4	Tỷ suất lãi trên biến phí	74,02%	
5	Định phí	28.853.000	
6	Lợi nhuận	92.897.000	

(Nguồn: Tác giả xử lý từ số liệu của Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn)

Như vậy có thể thấy trong trường hợp doanh nghiệp tăng cường chăm sóc thêm cho rừng cây để tăng sản lượng khai thác thì lợi nhuận của doanh nghiệp thu được vẫn có thể giảm. Điều này có nguyên nhân do mức độ tạo nhựa của rừng cao su còn phụ thuộc vào nhiều yếu tố khác quan khác như điều kiện tự nhiên, thổ nhưỡng... Do đó, doanh nghiệp cần cân nhắc trong việc quyết định kế hoạch SXKD cho phù hợp.

*\* Hoàn thiện báo cáo KTQT DT, CP và KQKD*

Báo cáo KTQT được thực hiện trên cơ sở tổng hợp số liệu từ định mức và dự toán chi phí SXKD và sổ chi tiết, sổ tổng hợp các đối tượng trong doanh nghiệp. Các báo cáo này phải được lập một cách đầy đủ, kịp thời theo yêu cầu và nhu cầu sử dụng thông tin của từng cấp quản trị.

Hiện nay công tác KTQT còn tương đối mới mẻ tại các DNLN Việt Nam. Nhìn chung, việc thực hiện lập các báo cáo KTQT tại các DNLN còn chưa thực sự được chú trọng. Tại một số DNLN có lập báo cáo KTQT thì nội dung, phương pháp lập, trình tự, thời gian lập và tổ chức hệ thống báo cáo KTQT cũng chưa đáp ứng được yêu cầu và phát huy tính hữu ích cho nhà quản trị doanh nghiệp. Nguyên nhân có thể do các DNLN chủ yếu là doanh nghiệp có quy mô nhỏ và vừa, hoạt động kinh doanh đơn giản nên các DNLN không có nhu cầu lập báo cáo KTQT phục vụ cho nhà quản trị. Mặt khác, do trình độ kế toán tại các DNLN còn hạn chế, các UBND tỉnh hoặc Tổng công ty quản lý trực tiếp không yêu cầu nộp nên các DNLN này thường không lập Báo cáo KTQT, hoặc nếu có lập thì các báo cáo này thường ở dạng giản đơn.

Tác giả đưa ra một số định hướng hoàn thiện hệ thống báo cáo KTQT tại các DNLN ở Việt Nam như sau:

- Hoàn thiện các báo cáo về tình hình quản lý và sử dụng lao động, tình hình phân bổ CP tiền lương liên quan đến giá thành sản phẩm và CP phát sinh ở các bộ phận khác. Hiện nay các DNLN ở Việt Nam đều chưa lập bảng dự toán phân bổ CP tiền lương cho các bộ phận và báo cáo so sánh CP tiền lương thực tế với dự toán. Tác giả kiến nghị mẫu báo cáo tại *Phụ lục 3.9*.

- Công ty nên xây dựng hệ thống báo cáo tình hình khai thác, thu hồi vốn rừng với các hoạt động lâm sinh trong doanh nghiệp. Báo cáo phản ánh toàn bộ thu nhập, CP và kết quả thu được từng lô rừng. Tác giả kiến nghị mẫu báo cáo tại *Phụ lục 3.10*.

- Công ty nên xây dựng báo cáo CP sản xuất sản phẩm theo cách ứng xử của chi phí. Từ đó nhà quản trị có thể phân tích được mức độ ảnh hưởng của các loại biến phí, định phí đến giá thành sản phẩm. Để thực hiện lập Báo cáo sản xuất lâm sinh theo cách ứng xử của chi phí (*Phụ lục 3.11*), các DNLN cần phải phân chia các CP đầu tư trồng, chăm sóc và quản lý bảo vệ rừng theo dạng biến phí hay định phí.

Ngoài ra, căn cứ vào việc thiết lập các bộ phận trong doanh nghiệp thành các

trung tâm trách nhiệm, các DNLN cần thu thập thông tin KTQT từ các báo cáo KTQT do các trung tâm trách nhiệm gửi về. Mục đích lập báo cáo trách nhiệm là giúp cung cấp thông tin về các thông tin tài chính theo các trung tâm trách nhiệm để báo cáo các hoạt động và đánh giá hiệu quả của nhà quản trị thông qua hệ thống chỉ tiêu đánh giá trung tâm trách nhiệm đã được xây dựng dựa trên những khoản DT, CP mà một nhà quản trị trung tâm có thể kiểm soát được đối với bộ phận của mình.

Báo cáo trách nhiệm được lập tại các trung tâm trách nhiệm bắt đầu từ cấp quản trị thấp nhất đến cấp quản trị cao nhất. Số lượng các cấp quản trị doanh nghiệp tùy thuộc vào cấu trúc tổ chức quản lý của doanh nghiệp. Mức độ chi tiết của báo cáo trách nhiệm được lập ở cấp quản trị thấp sẽ chi tiết hơn so với các báo cáo trách nhiệm ở cấp quản trị cao. Nhà quản trị cấp cao cần thông tin tổng hợp để bao quát được tình hình thực hiện các mục tiêu chung của doanh nghiệp, khi cần có thể yêu cầu cấp quản trị thấp hơn cung cấp các báo cáo chi tiết. Định kỳ (tháng, quý, năm), nhà quản trị cấp thấp sẽ lập các báo cáo trách nhiệm báo cáo lên cấp cao hơn về những chỉ tiêu đánh giá của trung tâm. Tác giả đề xuất một số báo cáo trách nhiệm cho từng trung tâm trách nhiệm trong các DNLN như sau:

- *Đối với trung tâm chi phí*, báo cáo trách nhiệm là các báo cáo phân tích sự biến động CP bao gồm: Báo cáo phân tích biến động CP NVL trực tiếp; CP nhân công trực tiếp, CP sản xuất chung, CP bán hàng, CP QLDN từng nội dung CP chi tiết; Báo cáo tình hình thực hiện CP theo từng hoạt động trồng rừng, giao khoán rừng, và chế biến gỗ. Tác giả minh họa Báo cáo phân tích CP QLDN tại *Phụ lục 3.12*.

- *Đối với trung tâm doanh thu*, báo cáo trách nhiệm là Báo cáo phân tích tình hình khai thác, tiêu thụ và lãi lỗ của doanh nghiệp theo từng hoạt động trồng rừng và chế biến gỗ, chi tiết từng loại sản phẩm (*Phụ lục 3.13*).

- *Đối với trung tâm lợi nhuận*, báo cáo trách nhiệm là Báo cáo tình hình SXKD theo từng lĩnh vực hoạt động (*Phụ lục 3.14*).

- *Đối với trung tâm đầu tư*, báo cáo trách nhiệm là Báo cáo tổng hợp giá trị đầu tư, khối lượng thu hồi và hiệu quả đầu tư trong doanh nghiệp (*Phụ lục 3.15*).

### **3.4. Điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

#### **3.4.1. Về phía Nhà nước và các cơ quan chức năng**

Hiện nay, với sự phát triển không ngừng của nền kinh tế thị trường và hội nhập kinh tế quốc tế, Nhà nước và các cơ quan chức năng cần tiếp tục hoàn thiện chế độ kế toán Việt Nam theo hướng hội nhập với các chuẩn mực kế toán quốc tế. Vì vậy, Nhà nước cần tiến hành cập nhập, sửa đổi, bổ sung các chuẩn mực, chế độ kế toán nhằm hoàn thiện khung pháp lý về kế toán để đáp ứng nhu cầu thông tin ngày càng cao của các đối tượng sử dụng thông tin kế toán. Nhất là trong lĩnh vực nông nghiệp

nói chung và lâm nghiệp nói riêng, hệ thống chuẩn mực, quy định, thông tư hướng dẫn về công tác kế toán còn chưa được quan tâm đúng mức. Do vậy, Nhà nước và các cơ quan chức năng cần nghiên cứu ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam về “Nông nghiệp” dựa trên Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) số 41 và có chỉnh sửa phù hợp với điều kiện Việt Nam nhằm tạo cơ sở pháp lý cho quá trình kế toán hoạt động nông nghiệp. Đồng thời, Bộ Tài chính cần nghiên cứu ban hành các hướng dẫn trong việc xác định GTHL để làm cơ sở đánh giá, đo lường giá trị tài sản sinh học và sản phẩm nông nghiệp khi vận hành Chuẩn mực kế toán về Nông nghiệp.

Để nguyên tắc GTHL có thể được áp dụng hiệu quả, các cơ quan Nhà nước cần quan tâm hơn nữa tới việc minh bạch hóa hành lang pháp lý, xây dựng cơ chế, phát triển thị trường hoạt động của các sản phẩm nông nghiệp để đáp ứng nhu cầu tìm kiếm dữ liệu tham chiếu trên thị trường. Đồng thời, đưa ra các quy định, chính sách nhằm phát triển, hoàn thiện dịch vụ thẩm định giá để làm cơ sở xác định GTHL của TSSH và sản phẩm nông nghiệp nếu thông tin trên thị trường hoạt động chưa đảm bảo độ tin cậy.

Bên cạnh đó, mặc dù Bộ Tài chính đã ban hành thông tư 53/2005/TT-BTC hướng dẫn một số khái niệm và cách thức tổ chức thực hiện KTQT trong doanh nghiệp. Tuy nhiên, do nhận thức về vai trò, ý nghĩa của công tác KTQT của các nhà quản trị trong DNLN còn hạn chế nên các DNLN hiện nay chưa vận dụng KTQT một cách hệ thống và đầy đủ. Vì vậy, các cơ quan Nhà nước, cụ thể là Bộ Tài chính cần thông qua Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam để hỗ trợ doanh nghiệp trong công tác tuyên truyền, hướng dẫn, đào tạo, nghiên cứu, triển khai nhằm tăng cường đưa KTQT vào vận dụng thực tế tại các DNLN ở Việt Nam.

### **3.4.2. Về phía các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp**

#### *Đối với tổ chức hiệp hội kế toán*

Trong những năm qua, Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA) đã có những hoạt động và đóng góp nhất định vào sự phát triển của hệ thống kế toán Việt Nam, là tổ chức nghiên cứu, đào tạo chuyên môn kiến thức lý luận và thực hành về hệ thống chuẩn mực, chế độ kế toán nhằm phát triển nguồn nhân lực kế toán có chất lượng cao cho đất nước. Trong thời gian sắp tới, Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam cần phát huy hơn nữa vai trò của mình trong quá trình hoạt động, bao gồm:

- Tham mưu, góp ý cho các cơ quan chức năng của Nhà nước trong việc bổ sung, sửa đổi, hoàn thiện chế độ, chính sách kế toán cho phù hợp với điều kiện thực tiễn và tăng cường hội nhập với các thông lệ, chuẩn mực kế toán quốc tế; cụ thể hóa và hướng dẫn tổ chức thực hiện các chuẩn mực kế toán, kiểm toán.

- Tổ chức đào tạo, bồi dưỡng, tập huấn nghiệp vụ và cập nhật kiến thức chuyên môn, kinh nghiệm thực tiễn cho đội ngũ cán bộ kế toán; đồng thời cập nhật các thành



tự khoa học kỹ thuật về tài chính kế toán trong nước và quốc tế.

- Nâng cao vai trò của Hội nghề nghiệp kế toán trong các công tác tổ chức thi cấp bằng Kế toán trưởng và chứng chỉ hành nghề kế toán, kiểm toán. Đồng thời tuyên truyền và khuyến khích những người hành nghề kế toán tham gia các kỳ thi bồi dưỡng kế toán trưởng và chứng chỉ hành nghề kế toán Việt Nam và quốc tế, để nâng cao trình độ chuyên môn và đáp ứng nhu cầu hội nhập kinh tế quốc tế.

*Đối với tổ chức hiệp hội nông lâm nghiệp*

Các tổ chức hiệp hội nông lâm nghiệp cần nghiên cứu, xây dựng, đa dạng hóa các mô hình trồng rừng tiên tiến nhằm nâng cao hiệu đầu tư rừng Đồng thời, thường xuyên tổ chức các buổi hội nghị, hội thảo, tổ chức tập huấn, đào tạo nhằm chuyển giao công nghệ, trao đổi khoa học kỹ thuật, phổ biến kiến thức lâm nghiệp, tuyên truyền kiến thức về phòng cháy chữa cháy rừng, phòng trừ sâu bệnh để bảo vệ nguồn tài nguyên rừng.

**3.4.3. Về phía các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

Để hoàn thiện công tác kế toán như đã nêu trên, các DNLN ở Việt Nam phải tự hoàn thiện và tăng cường năng lực của mình. Muốn làm được điều đó, các DNLN cần thực hiện các yêu cầu sau:

*Thứ nhất*, các DNLN cần chủ động, linh hoạt trong việc tổ chức công tác kế toán phù hợp với điều kiện thực tế của doanh nghiệp dựa trên các chế độ, chuẩn mực, văn bản hướng dẫn hiện hành của Bộ Tài chính và Bộ Nông nghiệp và PTNT. Các DNLN cần tổ chức hệ thống thông tin thống nhất, liên kết giữa các bộ phận, phòng ban chức năng với phòng kế toán để thuận tiện trong việc trao đổi, thu nhận thông tin kế toán một cách chính xác, kịp thời, đầy đủ. Do vậy, nhà quản trị doanh nghiệp cần nghiên cứu, xây dựng và hoàn thiện cơ cấu tổ chức doanh nghiệp, quy định quyền hạn và trách nhiệm rõ ràng của từng bộ phận, từng cán bộ quản lý, cũng như từng nhân viên trong doanh nghiệp; đề ra quy chế kiểm tra, giám sát giữa các bộ phận với nhau, đảm bảo hiệu quả hoạt động SXKD trong doanh nghiệp, hướng tới mục tiêu phát triển chung của toàn doanh nghiệp.

*Thứ hai*, đối với nhà quản trị doanh nghiệp cần có sự hiểu biết về công tác kế toán ở mức độ nhất định. Cần nâng cao nhận thức về vai trò của hệ thống thông tin kế toán trong việc quản lý, kiểm soát các hoạt động SXKD trong doanh nghiệp. Tại phần lớn các DNLN hiện nay, kế toán chỉ cung cấp thông tin để phục vụ công tác KTTC, thông tin so sánh tình hình thực hiện với kế hoạch hoặc dự toán cho nhà quản trị chưa thật sự đầy đủ và chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản trị để phục vụ cho việc ra quyết định. Vì vậy các DNLN cần tổ chức công tác kết hợp hệ thống KTTC và KTQT theo quy định chế độ kế toán hiện hành, phù hợp với đặc điểm

SXKD trong lĩnh vực lâm nghiệp nhằm cung cấp các thông tin về phân tích, đánh giá tình hình tài chính phù hợp với yêu cầu quản trị nội bộ doanh nghiệp.

*Thứ hai*, các DNLN cần nâng cao năng lực, trình độ của đội ngũ cán bộ kế toán trong doanh nghiệp. Thực tế hiện nay các DNLN ở Việt Nam đã ứng dụng phần mềm kế toán để hỗ trợ cho công tác KTTC. Tuy nhiên, các DNLN cần có kế hoạch đào tạo thêm nhân viên kế toán tiếp cận với KTQT bằng cách cử nhân viên kế toán đi đào tạo chuyên sâu hoặc mời các chuyên gia có kinh nghiệm cả lý thuyết và thực tiễn về đào tạo tại doanh nghiệp. Đồng thời, trong điều kiện hội nhập kinh tế hiện nay cùng với sự tác động của cách mạng công nghệ 4.0, các DNLN nên tăng cường đầu tư và trang bị hệ thống phần mềm quản trị doanh nghiệp ERP để hỗ trợ công tác kế toán trong việc thu thập, xử lý thông tin nhằm cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời và hữu ích cho nhà quản trị.

*Thứ ba*, trước hình hình nền kinh tế giới ngày càng hội nhập và thị trường cạnh tranh gay gắt, các DNLN Việt Nam cần tăng cường mở rộng quan hệ kinh tế với các nước trên thế giới. Do vậy, các DNLN cần cử kế toán trưởng, nhân viên kế toán tham gia tập huấn, học hỏi và cập nhật các chế độ, chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) và Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) để đáp ứng được yêu cầu hoàn thiện hệ thống kế toán trong doanh nghiệp.

### KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trong chương 3, luận án đã nêu rõ định hướng chiến lược phát triển của ngành lâm nghiệp nói chung và của các DNLN nói riêng. Những chiến lược, mục tiêu này là cơ sở để tác giả đưa ra các giải pháp hoàn thiện công tác kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trong thời gian tới.

Trên cơ sở phân tích, đánh giá những ưu điểm và hạn chế còn tồn tại trong thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam. Tác giả đã đưa ra các yêu cầu trong công tác hoàn thiện và đề xuất các giải pháp hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên cả hai phương diện KTTC và KTQT nhằm nâng cao chất lượng, hiệu quả của thông tin kế toán được cung cấp, phục vụ cho những đối tượng sử dụng thông tin bên trong và bên ngoài doanh nghiệp.

Đồng thời để thực hiện tốt các giải pháp trên, tác giả đưa ra các kiến nghị và điều kiện thực hiện giải pháp về phía Nhà nước và các cơ quan chức năng, về phía các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp và về phía các DNLN ở Việt Nam. Đặc biệt từ phía các DNLN phải thay đổi cả về năng lực và nhận thức để có thể tiếp cận với các thông lệ, chuẩn mực kế toán quốc tế nhằm đáp ứng yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế.

## KẾT LUẬN CHUNG

Lâm nghiệp là ngành kinh tế kỹ thuật đặc thù, bao gồm các hoạt động gắn liền với sản xuất hàng hóa, dịch vụ từ rừng như các hoạt động trồng, chăm sóc, bảo vệ, khai thác rừng; sản xuất, chế biến lâm sản và các dịch vụ môi trường có liên quan đến rừng. Trong xu thế hội nhập quốc tế như hiện nay, ngành lâm nghiệp Việt Nam luôn giữ vai trò quan trọng, đóng góp giá trị trên các mặt kinh tế - xã hội - môi trường và an ninh quốc phòng của đất nước.

Để đứng vững và phát triển hiệu quả, các DNLN phải thực sự đổi mới sâu sắc và toàn diện công cụ quản lý. Một trong những công cụ quản lý kinh tế quan trọng là hệ thống kế toán. Đó là công cụ cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp trong việc phân tích, đánh giá tình hình tài chính, đưa ra quyết định kinh doanh hiệu quả và kiểm soát tốt chi phí. Trong công tác kế toán, kế toán DT, CP và KQKD chiếm một vị trí quan trọng, là mối quan tâm của mọi doanh nghiệp, nhà đầu tư và cả các cơ quan quản lý Nhà nước. KQKD quyết định vị thế và khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp trên thị trường, đồng thời thể hiện trình độ tổ chức, năng lực quản lý, điều hành của nhà quản lý. Xây dựng và thiết lập một hệ thống kế toán DT, CP và KQKD khoa học, hợp lý, hiệu quả sẽ cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị doanh nghiệp và các đối tượng sử dụng thông tin khác. Với việc lựa chọn đề tài "***Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam***", theo mục tiêu nghiên cứu đã đặt ra, luận án đã thực hiện được các nội dung sau đây:

*Thứ nhất*, luận án đã trình bày một cách có hệ thống khung lý luận cơ bản về kế toán DT, CP và KQKD trong doanh nghiệp trên hai phương diện KTTC và KTQT. Trong đó, KTTC DT, CP và KQKD được tiếp cận dưới góc độ các chuẩn mực kế toán quốc tế, cũng như các chuẩn mực, quy định, chế độ kế toán Việt Nam. KTQT DT, CP và KQKD được tiếp cận với các nội dung gắn với quá trình quản trị nội bộ doanh nghiệp.

*Thứ hai*, trên cơ sở khung lý luận cơ bản về kế toán DT, CP và KQKD trong DNLN, bằng việc kết hợp các phương pháp nghiên cứu định tính, luận án đã phản ánh thực trạng kế toán DT, CP và KQKD tại các DNLN ở Việt Nam trên hai phương diện KTTC và KTQT. Đồng thời phân tích, đánh giá ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân của hạn chế trong kế toán DT, CP và KQKD tại các doanh nghiệp này.

*Thứ ba*, luận án đã đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán DT, CP và KQKD phù hợp với đặc thù loại hình DNLN, đặc điểm tổ chức hoạt động SXKD, nhằm nâng cao mối quan hệ tương quan giữa hệ thống KTTC và KTQT trong các DNLN ở Việt Nam. Đồng thời, chỉ rõ điều kiện thực hiện các giải pháp.

## DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ

1. Nguyễn Thị Quỳnh Trang (2018), “*Về quy trình kiểm toán khoản mục tài sản cố định trong kiểm toán báo cáo tài chính*”, Tạp chí Tài chính, ISSN - 2615 - 8973, kỳ 2 - tháng 3/2018 (677), trang 59 - 62.
2. Nguyễn Thị Quỳnh Trang (2018), “*Một số đề xuất về công tác kiểm soát chi phí tại Tổng công ty lâm nghiệp Việt Nam*”, Tạp chí Tài chính, ISSN - 2615 - 8973, kỳ 2 - tháng 11/2018 (693), trang 68 - 70.
3. Nguyễn Thị Quỳnh Trang (2019), “*Phương hướng vận dụng kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp chế biến gỗ*”, Tạp chí Tài chính, ISSN - 2615 - 8973, kỳ 2 - tháng 10/2019 (715), trang 53 - 55.
4. Nguyễn Thị Quỳnh Trang (2020), “*Bàn về phương pháp xác định giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam*”, Tạp chí Tài chính, ISSN - 2615 - 8973, kỳ 2 - tháng 8/2020 (735), trang 49 - 51.
5. Nguyễn Thị Quỳnh Trang (2020), “*Discussion on recognition of biological assets in Vietnamese forestry enterprises*”, Review of finance, ISSN - 2615 - 8981, Vol. 3, Issue 3, 2020.

## DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

### *Tài liệu trong nước*

1. Trần Tuấn Anh (2016), *Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh chè trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
2. Đoàn Văn Anh (2019), *IAS 41 – Nông nghiệp và những vấn đề đặt ra cho kế toán nông nghiệp của Việt Nam hiện nay*, Tạp chí khoa học thương mại, số 128/2019.
3. Âu Văn Bầy (2017), *Nghiên cứu giải pháp nâng cao hiệu quả hoạt động của các công ty lâm nghiệp ở vùng Tây Nguyên*, Luận án tiến sĩ, Đại học Lâm nghiệp.
4. Bộ Chính trị khóa XI (2014), *Nghị quyết số 30-NQ/TW ban hành ngày 12/3/2014 về “Tiếp tục sắp xếp, đổi mới và phát triển, nâng cao hiệu quả hoạt động của công ty nông, lâm nghiệp”*.
5. Bộ Nông nghiệp và PTNT (2005), *Quyết định số 38/2005/QĐ-BNN về việc “ban hành định mức kinh tế kỹ thuật trồng rừng, khoanh nuôi xúc tiến tái sinh rừng và bảo vệ rừng”*, ban hành ngày 06/07/2005, Hà Nội.
6. Bộ Nông nghiệp và PTNT (2009), *Thông tư 34/2009/TT-BNNPTNT về “Tiêu chí xác định và phân loại rừng”*, ban hành ngày 10/06/2009, Hà Nội.
7. Bộ Nông nghiệp và PTNT (2018), *Thông tư 30/2018/TT-BNNPTNT về “Quy định danh mục loài cây trồng lâm nghiệp chính; công nhận giống và nguồn giống; quản lý vật liệu giống cây trồng lâm nghiệp chính”*, ban hành ngày 16/11/2018, Hà Nội.
8. Bộ Nông nghiệp và PTNT (2019), *Báo cáo sơ kết 5 năm thực hiện Nghị quyết số 30-NQ/TW ngày 12/3/2014 của Bộ Chính trị và Nghị định 118/2014/NĐ-CP ngày 17/12/2014 của Chính phủ về sắp xếp, đổi mới và phát triển, nâng cao hiệu quả hoạt động của công ty nông, lâm nghiệp*, Hà Nội.
9. Bộ Nông nghiệp và PTNT (2019), *Quyết định 1423/QĐ-BNN-TCLN công bố hiện trạng rừng toàn quốc năm 2019*, ban hành ngày 15/04/2020, Hà Nội
10. Bộ Tài chính (2006), *Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam*, NXB Tài chính.
11. Bộ Tài chính (2006), *Thông tư 53/2006/TT - BTC hướng dẫn áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp*, ban hành ngày 12/06/2006, Hà Nội.
12. Bộ Tài chính (2014), *Thông tư số 200/2014/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp*, ban hành ngày 22/12/2014, Hà Nội.
13. Bộ Tài chính (2018), *Thông tư 04/2018/TT-BTC hướng dẫn quản lý và sử dụng dịch vụ môi trường rừng*, ban hành ngày 17/01/2018, Hà Nội.
14. Chính phủ (2010), *Nghị định số 99/2010/NĐ-CP ngày 24/9/2010 về “Chính sách chi trả dịch vụ môi trường rừng”*.
15. Chính phủ (2017), *Nghị định số 147/2017/NĐ-CP ngày 15/11/2017 sửa đổi bổ sung một số điều của Nghị định số 99/2010/NĐ-CP*.

16. Chính phủ (2014), *Nghị định số 118/2014/NĐ-CP ngày 17/02/2014 về “Sắp xếp, đổi mới và phát triển, nâng cao hiệu quả hoạt động của công ty nông, lâm nghiệp”*.
17. Quốc Hội (2017), *Luật lâm nghiệp số 16/2017/QH14 ngày 15/22/2017*.
18. Ngô Thế Chi, Trương Thị Thủy (2010), *Giáo trình kế toán tài chính*, NXB Tài chính.
19. Ngô Thế Chi, Trương Thị Thủy (2010), *Giáo trình chuẩn mực kế toán quốc tế*, NXB Tài chính.
20. Lương Khánh Chi (2017), *Hoàn thiện kế toán chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất xi măng thuộc Tổng công ty công nghiệp xi măng Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
21. Vũ Thị Quỳnh Chi (2019), *Nghiên cứu kế toán doanh thu trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ viễn thông thuộc Tập đoàn Bưu chính viễn thông Việt Nam (VNPT)*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế quốc dân.
22. Nguyễn Văn Đạt (2001), *Quản trị doanh nghiệp lâm nghiệp*.
23. Nguyễn Phú Giang (2009), *Kế toán quốc tế*, NXB tài chính.
24. Đào Thúy Hà (2015), *Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thép ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.
25. Đỗ Thị Hồng Hạnh (2015), *Hoàn thiện kế toán chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh trong các Công ty sản xuất thép thuộc Tổng công ty thép Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐH Kinh tế Quốc dân.
26. Trương Thanh Hằng (2014), *Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí trong các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ vận tải hành khách theo tuyến cố định liên tỉnh bằng ô tô tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
27. Chu Thị Bích Hạnh (2017), *Kế toán doanh thu, chi phí, kết quả kinh doanh dịch vụ tại các doanh nghiệp tư vấn xây dựng Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐH Thương mại.
28. Hoàng Vũ Hải (2019), *Hoàn thiện hệ thống báo cáo kế toán tại các công ty lâm nghiệp ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
29. Hoàng Thụy Diệu Linh (2013), *Chuẩn mực kế toán về nông nghiệp và tình hình áp dụng trên thế giới*, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, Số tháng 06/2013.
30. Đặng Thị Loan (2012), *Giáo trình kế toán tài chính trong doanh nghiệp*, NXB Đại học Kinh tế quốc dân.
31. Phạm Hoài Nam (2019), *Hoàn thiện công tác kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi ở miền Bắc*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
32. Thái Thị Thái Nguyên (2019), *Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp chăn nuôi gia súc ở Miền Bắc Việt Nam*, Luận án tiến sĩ, ĐH Thương Mại.

33. Trịnh Lê Tân, Đào Thị Đài Trang (2019), *Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 15 và vấn đề đặt ra với doanh nghiệp Việt Nam*, Tạp chí Tài chính, tháng 2/2019.
  34. Phạm Quang Thịnh (2018), *Hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các công ty sản xuất xi măng trên địa bàn tỉnh Hải Dương*, Luận án tiến sĩ, Học viện Tài chính.
  35. Đỗ Minh Thoa (2015), *Tổ chức công tác kế toán chi phí, doanh thu và kết quả hoạt động kinh doanh dịch vụ du lịch lữ hành tại Việt Nam hiện nay*, Luận án tiến sĩ, ĐH Thương Mại.
  36. Nguyễn Quốc Thắng (2011), *Tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất, giá thành trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam*, Luận án tiến sĩ.
  37. Đinh Thị Thủy (2017), *Điểm mới của Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 15 và những thách thức, tác động đến ngành viễn thông*, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, số tháng 07/2017.
  38. Đoàn Xuân Tiên (2009), *Giáo trình kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB Tài chính.
  39. Hoàng Tùng và Nguyễn Thị Cẩm Vân, *Vận dụng chuẩn mực kế toán quốc tế về nông nghiệp (IAS 41) trong các doanh nghiệp trồng cây nông nghiệp Việt Nam*, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, Số tháng 02/2013.
  40. Trang web Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam: <http://vinafor.com.vn/>
  41. Trang web Tổng công ty Giấy Việt Nam: <http://vinapaco.com.vn/>
- Tài liệu nước ngoài**
42. ACCA Paper F2 (2016), *Management Accounting*.
  43. Adrienna Huffman (2014), *Matching Measurement to Asset Use: Evidence from IAS 41*, A.B. Freeman School of Business - Tulane University.
  44. Bangsheng Xie, Meijuan Liu, Timothy O. Randhir, Yuting Yi, Xiaohan Hu (2020), *Is the biological assets measured by historical cost value-related?*
  45. Benavides, L. (2015), *Flattening the Revenue Recognition Standard*, SSRN Electronic Journal, 1–28, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2597787>
  46. Colin Drury, Eighth Edition (2012), *Management and Cost Accounting*
  47. Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar, Madhav Rajan, & Chris Ittner (2011), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*.
  48. Deaconu (2009), *IAS 41 Implementation Challenges - The Case of Romania*.
  49. Donglin Xia, Song Zhu (2009), *Corporate Governance and Accounting in China*, China Journal of Accounting Research.
  50. Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen (2009), *Cornerstones of Cost Accounting*.
  51. Emilia Wysocka-Fijorek (2017), *Evaluation of forestry companies with differing administrative and production costs*, Forest Research Paper.
  52. FASB, 1985, *Tuyên bố về các khái niệm “Các yếu tố của BCTC doanh nghiệp”*



53. Frederick Ng, Julie A. Harrison và Chris Akroyd (2013), *A revenue management perspective of management accounting practice in small businesses*, Meditari Accountancy Research.
54. IAS 41 (2003), *Agriculture*.
55. IASB (2010), *Khuôn mẫu lý thuyết kế toán*.
56. IFRS 13, *Fair value Measurement*.
57. IFRS 15, *Revenue from Contracts with Customers*.
58. Jonathan C. Glover, Yuji Ijiri (2002), *Revenue Accounting in the Age of E-Commerce: A Framework for Conceptual, Analytical, and Exchange Rate Considerations*.
59. Jurgen Mihm (2010), *Incentives in New Product Development Projects and the Role of Target Costing*.
60. Kathryn Yeaton (2015), *A new world of Revenue recognition – Revenue from contracts with customer*, CPA Journal.
61. Khamis, A. M. (2016), *Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt*, Jurnal Dinamika Akuntansi Dan Bisnis.
62. Kurniawan, Mulawarman và Kamayanti (2014), *Biological Assets Valuation Recon- struction: A Critical Study of IAS 41 on Agricultural Accounting in Indonesian Farmers*, Procedia - Social and Behavioral Sciences.
63. Hana BOHUŠOVÁ, Patrik SVOBODA, Danuše NERUDOVIČOVÁ (2012), *Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue?*
64. Herbohn, Kathleen F (2003), *Accounting in Forests in social, economic and political contexts*.
65. Hilton, Ronald W (2005), *Management Accounting*.
66. Liliana Feleagă, Nicolae Feleagă and Vasile Răileanu (2012), *IAS 41 Implementation Challenges – The Case of Romania*.
67. Lisa M. Ellram (2006), *The Implementation of Target costing in the United States: Theory Versus Practice*.
68. Luca Cesaro and Sonia Marongiu (2008), *Farm Accountancy Cost Estimation and Policy Analysis of European Agriculture*, Istituto Nazionale di Economia Agraria (INEA), Rome, Italy.
69. Lynn H. Boyd, James F. Cox III (2010), *Optimal decision making using cost accounting information*.
70. Magdalena Kludacz (2013), *Cost accounting as a base of valuation of medical services in European hospitals*.

71. Mary Fischer and Treba Marsh (2013), *Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance*, Journal of Accounting and Finance vol.13(2).
72. Maskell, B. Baggaley (2004), *Practical Lean Accounting*.
73. Markku Penttinen and Olli Rantala (2008), *The International Financial Reporting Standards (IFRS) accounting system as applied to forestry*, Working Papers of the Finnish Forest Research Institute.
74. Mitchell, J.G. (2005), *The Never - ending Quest: Effective Strategy - making and Change Management for High - performing Organisations*.
75. M. Ozbayzak, M. Akgun, AK. Turkey (2004), *Activity-based cost estimation in a push/pull advanced manufacturing system*.
76. Monden, Y. Hamada, K. (1991), *Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies*.
77. Nită Cornel & Petru Stefea (2014), *International accounting standard 41 (IAS 41) – Implication for reporting crop assets*.
78. Niswah Baroroh, Heri Yanto, Indah Fajarrini, and Linda Agustina (2018), *Accounting of Biological Assets in Indonesian Plantation Companies*, International Conference on Economics, Business and Economic Education.
79. PricewaterhouseCoopers (2011), *Forest Industry: Application Review of IAS41 Agriculture*, <http://www.pwc.com/cl/es/publicaciones/assets/forest-industry.pdf>
80. PricewaterhouseCoopers (2014), *The new revenue recognition standard (IFRS 15): Are you prepared for change?* <http://www.pwc.com/us/en/audit-assurance-services/accounting-advisory/publications/assets/revenue-recognition-standard-financial-executives-survey.pdf>
81. Richard M. Cyert & James G. March (2002), *Behavioral Theory of the Firm*.
82. Robert S. Kaplan, P. Norton (2003), *Putting the Balanced Scorecard to Work*.
83. Ronald J.Huefner (2008), *The Role of Accounting Information in Revenue Management*
84. Tanaka, T. (2003), *Target Costing at Toyota*.
85. Tahir, A.M., Ali, A., Jamil, C.Z., Salleh, D., (2004). *Costing for specialized industries*. Singapore: Thompson.
86. Silva, I. D. S. (2017), *An evaluation of the impact of IFRS 15 on JSE-Listed companies*.
87. Shuwei Sun, Hailong Zhao, Xianjie He, Ying Zhang (2016), *The impact of accounting standards convergence on Chinese firms*, China Journal of Account.

# PHỤ LỤC

## DANH MỤC CÁC PHỤ LỤC

Thứ tự	Tên phụ lục
Phụ lục 1A	Danh sách các doanh nghiệp thuộc mẫu khảo sát
Phụ lục 1B	Phiếu khảo sát nhà quản trị cấp cao tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam
Phụ lục 1C	Phiếu khảo sát người làm công tác kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam
Phụ lục 1D	Bảng tổng hợp kết quả khảo sát nhà quản trị cấp cao tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam
Phụ lục 1E	Bảng tổng hợp kết quả khảo sát người làm công tác kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam
Phụ lục 1F	Câu hỏi phỏng vấn
Phụ lục 1.1	Sơ đồ kế toán doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ tại các doanh nghiệp
Phụ lục 1.2	Sơ đồ kế toán doanh thu hoạt động tài chính tại các doanh nghiệp
Phụ lục 1.3	Sơ đồ kế toán thu nhập khác
Phụ lục 1.4	Sơ đồ kế toán giá vốn hàng bán tại các doanh nghiệp
Phụ lục 1.5	Sơ đồ kế toán chi phí bán hàng tại các doanh nghiệp
Phụ lục 1.6	Sơ đồ kế toán chi phí quản lý doanh nghiệp tại các doanh nghiệp
Phụ lục 1.7	Sơ đồ kế toán chi phí tài chính tại các doanh nghiệp
Phụ lục 1.8	Sơ đồ kế toán chi phí khác
Phụ lục 1.9a	Sơ đồ kế toán chi phí thuế TNDN hiện hành
Phụ lục 1.9b	Sơ đồ kế toán chi phí thuế TNDN hoãn lại
Phụ lục 1.10	Sơ đồ kế toán xác định kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp
Phụ lục 2.1	Tổ chức bộ máy quản lý của Công ty TNHH HTV LN Yên Thế
Phụ lục 2.2	Tổ chức bộ máy quản lý của Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn
Phụ lục 2.3	Hóa đơn giá trị gia tăng
Phụ lục 2.4	Phiếu nhập kho
Phụ lục 2.5	Phiếu xuất kho
Phụ lục 2.6	Trích Sổ Cái TK 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”
Phụ lục 2.7	Trích Sổ Cái TK 511 “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ”
Phụ lục 2.8	Bảng tổng hợp tiền dịch vụ môi trường rừng
Phụ lục 2.9	Bảng kê chi tiết điện tích, tiền chi trả dịch vụ môi trường rừng
Phụ lục 2.10	Trích Sổ Cái TK 515 “Doanh thu hoạt động tài chính”
Phụ lục 2.11	Trích Sổ Cái TK 711 “Thu nhập khác”
Phụ lục 2.12	Khái quát quy trình hạch toán chi phí trồng rừng
Phụ lục 2.13	Bảng theo dõi tài sản cố định
Phụ lục 2.14	Trích Sổ chi tiết TK 1543 “CP SXKD đồ da nhựa thông”
Phụ lục 2.15	Trích Sổ cái TK 161 “Chi sự nghiệp”
Phụ lục 2.16	Trích Sổ Cái TK 632 “Giá vốn hàng bán”

Phụ lục 2.17	Trích Sổ cái TK 641 “Chi phí bán hàng”
Phụ lục 2.18	Trích Sổ cái TK 642 “Chi phí quản lý doanh nghiệp”
Phụ lục 2.19	Trích Sổ cái TK 635 “Chi phí tài chính”
Phụ lục 2.20	Trích Sổ cái TK 811 “Chi phí tài khác”
Phụ lục 2.21	Trích Sổ cái TK 8211 “Chi phí thuế TNDN hiện hành”
Phụ lục 2.22	Sổ cái TK 911 “Xác định kết quả kinh doanh”
Phụ lục 2.23	Báo cáo tài chính công ty TNHH MTV LN Phong Điền năm 2019
Phụ lục 2.24	Định mức CP vật liệu trồng rừng
Phụ lục 2.25	Định mức CP nhân công trồng rừng
Phụ lục 2.26	Dự toán CP đầu tư mô hình rừng trồng
Phụ lục 2.27	Kế hoạch tài chính năm 2020
Phụ lục 2.28	Kế hoạch sản xuất kinh doanh năm 2020
Phụ lục 2.29	Bảng kê chi tiết kế hoạch sản xuất kinh doanh năm 2020
Phụ lục 2.30	Báo cáo đánh giá kết quả thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh
Phụ lục 2.31	Báo cáo tổng hợp khai thác thu hồi vốn rừng năm 2019
Phụ lục 2.32	Báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch chi phí
Phụ lục 2.33	Báo cáo thu, chi tiền dịch vụ môi trường rừng năm 2019
Phụ lục 3.1	Phiếu xuất kho vật tư theo định mức
Phụ lục 3.2	Sổ chi tiết doanh thu bán hàng
Phụ lục 3.3	Sổ chi tiết giá vốn hàng bán
Phụ lục 3.4	Mẫu Bảng cân đối kế toán
Phụ lục 3.5	Mẫu Báo cáo kết quả hoạt động
Phụ lục 3.6	Định mức gieo ươm cây giống
Phụ lục 3.7	Kế hoạch thu hồi giá trị rừng khoán hộ
Phụ lục 3.8	Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động trong các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam
Phụ lục 3.9	Báo cáo tình hình phân bổ tiền lương
Phụ lục 3.10	Báo cáo tổng hợp tình hình khai thác, thu hồi vốn rừng
Phụ lục 3.11	Báo cáo sản xuất lâm sinh theo cách ứng xử của chi phí
Phụ lục 3.12	Báo cáo phân tích chi phí quản lý doanh nghiệp
Phụ lục 3.13	Báo cáo phân tích tiêu thụ và lãi lỗ năm N
Phụ lục 3.14	Báo cáo tình hình sản xuất kinh doanh
Phụ lục 3.15	Bảng tổng hợp giá trị đầu tư, khối lượng thu hồi và hiệu quả đầu tư

**PHU LUC 1A:****DANH SÁCH CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP THUỘC MẪU KHẢO SÁT**

<b>TT</b>	<b>Tên công ty</b>	<b>Địa chỉ</b>
1	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Phù Yên	Khối 12, Thị trấn Phù Yên, Huyện Phù Yên, Tỉnh Sơn La
2	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Thác Bà	Thị trấn Thác bà, Huyện Yên Bình, Tỉnh Yên Bái
3	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Yên Bình	Thôn Hương Lý, Xã Đại đồng, Huyện Yên Bình, Tỉnh Yên Bái
4	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Văn Bàn	Thị trấn Khánh Yên, Thị trấn Khánh Yên, Huyện Văn Bàn, Tỉnh Lào Cai
5	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Bảo Yên	Khu 6A, Thị trấn Phố Ràng, Huyện Bảo Yên, Tỉnh Lào Cai
6	Công ty TNHH HTV Lâm nghiệp Yên Thế	Tổ phố Đề Năm, thị trấn Phồn Xương, huyện Yên Thế, Tỉnh Bắc Giang.
7	Công ty TNHH HTV Lâm nghiệp Lục Ngạn	Thôn Lâm Trường, Xã Nghĩa Hồ, Huyện Lục Ngạn, Tỉnh Bắc Giang
8	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Lục Nam	Thôn Hà Tú, Xã Chu Điện, Huyện Lục Nam, Tỉnh Bắc Giang
9	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Phù Yên	Khối 12, Thị trấn Phù Yên, Huyện Phù Yên, Sơn La
10	Công ty cổ phần lâm nghiệp Nguyễn Văn Trỗi	Xóm Dân Chủ, Xã Đội Bình, Huyện Yên Sơn, Tỉnh Tuyên Quang
11	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Yên Sơn	Xóm Lâm Sơn, Xã Trung Sơn, Huyện Yên Sơn, Tỉnh Tuyên Quang
12	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Tuyên Bình	Xóm 3, Xã Tràng Đà, TP. Tuyên Quang, Tỉnh Tuyên Quang
13	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Sơn Dương	Tổ Đãng Châu - Thị trấn Sơn Dương - Huyện Sơn Dương - Tuyên Quang
14	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Bắc Kạn	Thôn Nam Đội Thân, Xã Nông Thượng, Thành Phố Bắc Kạn, Bắc Kạn
15	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Đại Từ	Đội 2, Xã Hùng Sơn, Huyện Đại Từ, Thái Nguyên
16	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Võ Nhai	Phố Thái Long - Thị trấn Đình Cả - Huyện Võ Nhai - Thái Nguyên
17	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Đình Lập	Thôn Khe Mạ - Xã Đình Lập Huyện Đình Lập - Tỉnh Lạng Sơn
18	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Đông Bắc	Đường Xương Giang, Thị trấn Hữu Lũng, Huyện Hữu Lũng, Tỉnh Lạng Sơn
19	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình	Số 6 khu Chộc Vằng, Thị trấn Lộc Bình, Huyện Lộc Bình, Tỉnh Lạng Sơn.
20	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Đông Triều	Tổ 1, Khu Vĩnh Xuân, phường Mạo Khê, thị xã Đông Triều, Tỉnh Quảng Ninh
21	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Bình Liêu	Khu Bình Công II, Thị trấn Bình Liêu, Huyện Bình Liêu, Quảng Ninh
22	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn	Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Quảng Ninh

23	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Ưông Bí	Phường Trung Vương, Thành phố Ưông Bí, Quảng Ninh
24	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Đô Lương	Xã Hòa Sơn, Xã Hòa Sơn, Huyện Đô Lương, Nghệ An
25	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Tương Dương	Xã Tam Thái, Huyện Tương Dương, Tỉnh Nghệ An
26	Công ty TNHH MTV nông lâm nghiệp Sông Hiếu	Khối Tân Sơn – Phường Hòa Hiếu – Thị xã Thái Hòa – tỉnh Nghệ An
27	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp và dịch vụ Hương Sơn	Khối 4, Thị trấn Tây Sơn, Huyện Hương Sơn, Tỉnh Hà Tĩnh
28	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp và dịch vụ Chúc A	Xóm 10, Xã Hương Lâm, Huyện Hương Khê, Tỉnh Hà Tĩnh
29	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Bắc Quảng Bình	Thôn 10, Xã Lý Trạch, Huyện Bố Trạch, Quảng Bình
30	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Phong Điền	Số 370 Phò Trạch, TT. Phong Điền, Huyện Phong Điền, Tỉnh Thừa Thiên Huế
31	Công ty TNHH MTV Lâm sản Khánh Hòa	Số 114 đường Hai tháng Tư, Thành phố Nha Trang, Khánh Hòa
32	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Nam Hòa	Thôn Cư Chánh, Xã Thủy Bằng, Thị xã Hương Thủy, Tỉnh Thừa Thiên - Huế
33	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Tiền Phong	Xã Thủy Bằng, Thị xã Hương Thủy, Tỉnh Thừa Thiên - Huế
34	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Quy Nhơn	Số 1134 Hùng Vương, TP. Quy Nhơn, Tỉnh Bình Định
35	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Hà Thanh	Thị trấn Vân Canh, Huyện Vân Canh, Tỉnh Bình Định.
36	Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Sông Kôn	Thôn Định An, Thị trấn Vĩnh Thạnh, Huyện Vĩnh Thạnh, Tỉnh Bình Định
37	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Kon Rẫy	Quốc lộ 24- Thôn 9-Xã Đăk Ruông, Huyện Kon Rẫy, Tỉnh Kon Tum
38	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Ngọc Hồi	Tổ dân phố 3, Thị trấn Plei Càn, Huyện Ngọc Hồi, Tỉnh Kon Tum
39	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Sa Thầy	Thôn I, Thị trấn Sa Thầy, Huyện Sa Thầy, Tỉnh Kon Tum
40	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Nam Nung	Krông Nô, Huyện Krông Nô, Tỉnh Đắk Nông
41	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Đức Hoà	Thôn Rừng Lạnh, Xã Đăk Hòa, Xã Đăk Hoà, Huyện Đăk Song, Tỉnh Đắk Nông
42	Công ty TNHH HTV lâm nghiệp Phước An	Số 107 đường Lê Duẩn, Thị trấn Phước An, Huyện Krông Pắc, Tỉnh Đắk Lắk
43	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Tam Hiệp	Hiệp Thành 2, Xã Tam Bó, Huyện Di Linh, Tỉnh Lâm Đồng
44	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Di Linh	Quốc lộ 28, Thôn Klong Trao II, Xã Gung Ré, Huyện Di Linh, Lâm Đồng
45	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Bảo Lộc	Khu Công Nghiệp Lộc, Phường Lộc Sơn, Thành phố Bảo Lộc, Lâm Đồng
46	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Bình Thuận	Số 30 đường Yersin, Phường Phú Trinh, TP Phan Thiết, Tỉnh Bình Thuận

47	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Hàm Tân	Khu phố 4, Quốc lộ 55, Phường Tân Thiện, Thị xã La Gi, Tỉnh Bình Thuận
48	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Sông Dinh	Thôn 4, Xã Suối Kiệt, Huyện Tân Linh, Tỉnh Bình Thuận
49	Công ty cổ phần nông lâm nghiệp Bình Dương	Khu phố 2, Thị trấn Phước Vĩnh, Huyện Phú Giáo, Tỉnh Bình Dương
50	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Bà Rịa - Vũng Tàu	Quốc lộ 55-khu phố Phước Hòa, Thị Trấn Phước Bửu, Huyện Xuyên Mộc, Tỉnh Bà Rịa - Vũng Tàu
51	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp U Minh Hạ	Ấp 15, Xã Nguyễn Phích, Huyện U Minh, Tỉnh Cà Mau
52	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Ngọc Hiển	ấp Tân Tạo A, Xã Tam Giang Tây, Huyện Ngọc Hiển, Tỉnh Cà Mau
53	Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn	Số 8 Hoàng Hoa Thám, P. 7, Q. Bình Thạnh, TP. Hồ Chí Minh
54	Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam - CTCP	Số 127 Lò Đúc, Phạm Đình Hồ, Hai Bà Trưng, TP. Hà Nội
55	Công ty Lâm nghiệp Hòa Bình (Chi nhánh Tổng công ty)	Xóm Hữu Nghị, Xã Dân Hạ, Huyện Kỳ Sơn, Tỉnh Hòa Bình
56	Công ty Vinafor Gia Lai (Chi nhánh Tổng công ty)	Km74, Quốc lộ 19, Xã Song An, Thị xã An Khê, Tỉnh Gia Lai
57	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Trạm Lập	Thôn Trạm Lập, Xã Sơn Lang, Huyện Kbang, Tỉnh Gia Lai
58	Tổng công ty Giấy Việt Nam	Số 25A Lý Thường Kiệt, Hoàn Kiếm, TP Hà Nội
59	Công ty lâm nghiệp Sông Thao (Chi nhánh Tổng công ty)	Xã Vô Tranh, Huyện Hạ Hòa, Tỉnh Phú Thọ
60	Công ty lâm nghiệp Yên Lập (Chi nhánh Tổng công ty)	Xã Đồng Thịnh, Huyện Yên Lập, Tỉnh Phú Thọ
61	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà - Đồng Nai	Ấp Hoà Trung, Xã Ngọc Định, Huyện Định Quán, Tỉnh Đồng Nai
62	Công ty TNHH HTV lâm nghiệp Hải Vân	KCN Hòa Khánh, Phường Hoà Khánh Bắc, Quận Liên Chiểu, TP Đà Nẵng
63	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Ba Tơ	Km 27, Xã Ba Cung, Huyện Ba Tơ, Tỉnh Quảng Ngãi
64	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Ba Tô	Km 42 Quốc lộ 24, Xã Ba Tô, Huyện Ba Tơ, Tỉnh Quảng Ngãi
65	Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Đồng Tháp 4	Ấp 61, Xã Thuận Bình, Huyện Thạnh Hoá, Tỉnh Long An



**PHỤ LỤC 1B: PHIẾU KHẢO SÁT NHÀ QUẢN TRỊ CẤP CAO**  
**TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM**

Tôi tên là: **Nguyễn Thị Quỳnh Trang**, Nghiên cứu sinh Học Viện Tài Chính.

Hiện tại tôi đang thực hiện đề tài luận án tiến sĩ về “*Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam*” nên cần thu thập một số thông tin có liên quan đến phạm vi nghiên cứu. Kính mong nhận được sự giúp đỡ của Ông/Bà bằng cách tham gia trả lời các câu hỏi trong phiếu khảo sát. Tôi xin cam kết rằng, mọi ý kiến và thông tin của Ông/Bà sẽ được bảo mật và chỉ sử dụng cho mục đích nghiên cứu.

Trong trường hợp Ông/Bà cần thêm bất kỳ thông tin gì, xin vui lòng liên hệ: NCS. Nguyễn Thị Quỳnh Trang, điện thoại: 0983.449.635, email: yentrang.255@gmail.com.

*Xin trân trọng cảm ơn sự giúp đỡ của Ông/Bà!*

**Xin Ông/Bà vui lòng cho ý kiến về các nội dung sau đây bằng cách đánh dấu X vào ô lựa chọn:**

**I/ THÔNG TIN CHUNG VỀ DOANH NGHIỆP**

**1. Loại hình doanh nghiệp:**

<input type="checkbox"/> Công ty cổ phần	<input type="checkbox"/> Công ty TNHH hai thành viên trở lên
<input type="checkbox"/> Công ty TNHH một thành viên	<input type="checkbox"/> Doanh nghiệp tư nhân
<input type="checkbox"/> Loại hình doanh nghiệp khác (Xin nêu rõ):.....	

**2. Số lượng lao động bình quân năm của doanh nghiệp:**

<input type="checkbox"/> Dưới 100 lao động	<input type="checkbox"/> Từ 100 đến dưới 200 lao động
<input type="checkbox"/> Từ 200 đến dưới 300 lao động	<input type="checkbox"/> Trên 300 lao động

**3. Tổng số vốn điều lệ của doanh nghiệp:**

<input type="checkbox"/> Dưới 20 tỷ đồng	<input type="checkbox"/> Từ 20 tỷ đồng đến dưới 100 tỷ đồng	<input type="checkbox"/> Trên 100 tỷ đồng
--	---	---

**4. Các loại rừng có tại doanh nghiệp phân loại theo mục đích sử dụng:**

Rừng đặc dụng	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Rừng phòng hộ	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Rừng sản xuất	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không

**5. Cơ chế quản lý tài chính của doanh nghiệp:**

<input type="checkbox"/> Các doanh nghiệp độc lập chịu sự quản lý của UBND tỉnh	<input type="checkbox"/> Các doanh nghiệp hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con.
<input type="checkbox"/> Cơ chế quản lý khác (Xin nêu rõ):.....	

**6. Tổ chức bộ máy quản lý của doanh nghiệp theo mô hình nào?**

<input type="checkbox"/> Mô hình trực tuyến	<input type="checkbox"/> Mô hình chức năng
<input type="checkbox"/> Mô hình trực tuyến - chức năng	<input type="checkbox"/> Mô hình trực tuyến - tham mưu
<input type="checkbox"/> Mô hình ma trận	<input type="checkbox"/> Mô hình khác (xin nêu rõ):.....

**7. Doanh nghiệp tổ chức sản xuất kinh doanh theo mô hình giao khoán không?**

<input type="checkbox"/> Có, giao khoán theo công đoạn	<input type="checkbox"/> Có, giao khoán cả chu kỳ kinh doanh rừng
<input type="checkbox"/> Có, thực hiện cả 2 hình thức giao khoán	<input type="checkbox"/> Không thực hiện giao khoán

**8. Doanh nghiệp có trồng rừng xen canh cây gỗ lớn không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**9. Doanh nghiệp có sử dụng phần mềm Hệ thống hoạch định nguồn lực doanh nghiệp ERP không?**

<input type="checkbox"/> Chưa sử dụng
<input type="checkbox"/> Đã sử dụng (Nếu có, xin ghi rõ tên phần mềm:.....)
<input type="checkbox"/> Đang nghiên cứu và sẽ sử dụng trong tương lai

**10. Doanh nghiệp thực hiện khai thác rừng trồng theo hình thức nào?**

<input type="checkbox"/> Doanh nghiệp tổ chức bán cây đứng
<input type="checkbox"/> Doanh nghiệp tự khai thác
<input type="checkbox"/> Cả hai hình thức trên
<input type="checkbox"/> Hình thức khác (xin nêu rõ):.....

**II/ NHỮNG VẤN ĐỀ VỀ KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH PHỤC VỤ CHỨC NĂNG QUẢN TRỊ NỘI BỘ**

**11. Doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh không?**

<input type="checkbox"/> Có (Xin trả lời tiếp câu 12)	<input type="checkbox"/> Không (Xin chuyển sang câu 13)
---	---

**12. Hệ thống định mức chi phí sản xuất kinh doanh tại doanh nghiệp đáp ứng yêu cầu quản trị ở mức độ nào?**

STT	Yêu cầu	Rất không đáp ứng	Không đáp ứng	Bình thường	Khá đáp ứng	Rất đáp ứng
1	Lập kế hoạch					
2	Kiểm soát chi phí					
3	Đánh giá kết quả					

**13. Doanh nghiệp có thực hiện lập dự toán không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**14. Doanh nghiệp sử dụng dự toán vào mục đích gì?**

<input type="checkbox"/> Lập kế hoạch	<input type="checkbox"/> Kiểm soát chi phí
<input type="checkbox"/> Phân tích chi phí	<input type="checkbox"/> Đánh giá kết quả hoạt động
<input type="checkbox"/> Mục đích khác (Xin nêu rõ):.....	

**15. Những bộ phận nào tham gia vào việc xây dựng định mức và lập dự toán?**

Bộ phận	Định mức	Dự toán
Đơn vị cấp trên (Chủ quản)		
Ban giám đốc		
Phòng kỹ thuật lâm sinh		
Phòng Kế hoạch		
Phòng Kế toán		
Đội trưởng các đội trồng rừng		

Công nhân trực tiếp trồng rừng		
Bộ phận khác		

**16. Doanh nghiệp có lập kế hoạch sản xuất kinh doanh hàng năm không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**17. Doanh nghiệp có lập các báo cáo phân tích phục vụ quản trị nội bộ không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**18. Doanh nghiệp có xác định các trung tâm trách nhiệm không?**

<input type="checkbox"/> Trung tâm chi phí	<input type="checkbox"/> Trung tâm doanh thu
<input type="checkbox"/> Trung tâm lợi nhuận	<input type="checkbox"/> Trung tâm đầu tư

**19. Doanh nghiệp có hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả từng trung tâm trách nhiệm không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**20. Ông/Bà hãy cho ý kiến về mức độ đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin cho việc quản trị nội bộ của hệ thống kế toán quản trị tại doanh nghiệp:**

STT	Nội dung nhận định	Rất không đồng ý	Không đồng ý	Bình thường	Khá đồng ý	Rất đồng ý
1	Các thông tin do bộ phận KTQT cung cấp cần thiết cho nhà quản trị trong quá trình điều hành, quản lý doanh nghiệp					
2	Hệ thống định mức, dự toán đã đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin cho việc quản trị nội bộ tại doanh nghiệp.					
3	Các báo cáo phân tích đã đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin cho việc quản trị nội bộ tại doanh nghiệp.					

*Xin chân thành cảm ơn!*

\*\*\*\*\*

Họ và tên người trả lời: ..... Chức vụ: .....

Đơn vị công tác: .....

**PHỤ LỤC 1C: PHIẾU KHẢO SÁT NGƯỜI LÀM CÔNG TÁC KẾ TOÁN  
TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM**

Tôi tên là: **Nguyễn Thị Quỳnh Trang**, Nghiên cứu sinh Học Viện Tài Chính.

Hiện tại tôi đang thực hiện đề tài luận án tiến sĩ về “*Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam*” nên cần thu thập một số thông tin có liên quan đến phạm vi nghiên cứu. Kính mong nhận được sự giúp đỡ của Ông/Bà bằng cách tham gia trả lời các câu hỏi trong phiếu khảo sát. Tôi xin cam kết rằng, mọi ý kiến và thông tin của Ông/Bà sẽ được bảo mật và chỉ sử dụng cho mục đích nghiên cứu.

Trong trường hợp Ông/Bà cần thêm bất kỳ thông tin gì, xin vui lòng liên hệ: NCS. Nguyễn Thị Quỳnh Trang, điện thoại: 0983.449.635, email: yentrang.255@gmail.com.

*Xin trân trọng cảm ơn sự giúp đỡ của Ông/Bà!*

Xin Ông/Bà vui lòng cho ý kiến về các nội dung sau đây bằng cách đánh dấu X vào ô lựa chọn:

**I/ THÔNG TIN CHUNG VỀ BỘ MÁY KẾ TOÁN**

**1. Tổ chức bộ máy kế toán của doanh nghiệp theo hình thức nào?**

<input type="checkbox"/> Hình thức tập trung	<input type="checkbox"/> Hình thức kết hợp (nửa tập trung, nửa phân tán)
<input type="checkbox"/> Hình thức phân tán	

**2. Số người làm việc tại phòng kế toán của doanh nghiệp là bao nhiêu?**

<input type="checkbox"/> 1 – 3 người	<input type="checkbox"/> 4 – 6 người
<input type="checkbox"/> 7 – 10 người	<input type="checkbox"/> Trên 10 người

**3. Chế độ kế toán áp dụng tại doanh nghiệp:**

<input type="checkbox"/> Thông tư 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính	<input type="checkbox"/> Thông tư 133/2016/TT-BTC ban hành ngày 26/8/2016 của Bộ Tài chính
<input type="checkbox"/> Chế độ khác (Xin nêu rõ):.....	

**4. Hình thức kế toán doanh nghiệp đang áp dụng:**

<input type="checkbox"/> Nhật ký chung	<input type="checkbox"/> Chứng từ ghi sổ
<input type="checkbox"/> Nhật ký – Sổ Cái	<input type="checkbox"/> Nhật ký chứng từ
<input type="checkbox"/> Hình thức khác (Xin nêu rõ):.....	

**5. Báo cáo tài chính của doanh nghiệp có được kiểm toán hàng năm?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**6. Doanh nghiệp có sử dụng phần mềm kế toán không?**

<input type="checkbox"/> Có. (Nếu Có, xin ghi rõ tên phần mềm: .....)
<input type="checkbox"/> Không

**7. Doanh nghiệp áp dụng phương pháp hạch toán hàng tồn kho nào?**

<input type="checkbox"/> Kế khai thường xuyên	<input type="checkbox"/> Kiểm kê định kỳ
---	--

**8. Doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính trị giá thực tế vật tư, sản phẩm, hàng hóa xuất kho nào?**

<input type="checkbox"/> Nhập trước xuất trước	<input type="checkbox"/> Bình quân gia quyền
--	--

<input type="checkbox"/> Thực tế đích danh	<input type="checkbox"/> Giá bán lẻ
--	-------------------------------------

**9. Doanh nghiệp trích khấu hao tài sản cố định theo phương pháp nào?**

<input type="checkbox"/> Khấu hao đường thẳng
<input type="checkbox"/> Khấu hao theo sản lượng
<input type="checkbox"/> Khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh
<input type="checkbox"/> Phương pháp khác (xin nêu rõ):.....

**10. Doanh nghiệp hạch toán thuế giá trị gia tăng theo phương pháp nào?**

<input type="checkbox"/> Phương pháp khấu trừ	<input type="checkbox"/> Phương pháp trực tiếp
---	--

**11. Doanh nghiệp tổ chức bộ phận kế toán quản trị theo mô hình nào?**

<input type="checkbox"/> KTQT tách biệt với KTTC	<input type="checkbox"/> KTQT kết hợp với KTTC
<input type="checkbox"/> Không tổ chức bộ phận KTQT	<input type="checkbox"/> Mô hình khác (Xin nêu rõ):.....

**12. Phòng kế toán có bố trí nhân viên chuyên về kế toán quản trị không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**II/ NHỮNG VẤN ĐỀ CỤ THỂ VỀ KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM TRÊN PHƯƠNG DIỆN KẾ TOÁN TÀI CHÍNH**

**13. Doanh nghiệp có được nhận khoản thu từ dịch vụ môi trường rừng không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**14. Doanh nghiệp phân loại doanh thu theo tiêu chí nào?**

<input type="checkbox"/> Theo nội dung kinh tế (Gồm: doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, doanh thu hoạt động tài chính và thu nhập khác)
<input type="checkbox"/> Theo phạm vi địa lý (Gồm doanh thu nội địa và doanh thu xuất khẩu)
<input type="checkbox"/> Theo loại ngành hàng (Gồm doanh thu bán thành phẩm, doanh thu bán hàng hóa, doanh thu cung cấp dịch vụ)
<input type="checkbox"/> Theo từng loại sản phẩm, dịch vụ (Gồm: doanh thu từ hoạt động khai thác trồng rừng, doanh thu từ kinh doanh gỗ, doanh thu bán cây giống, doanh thu bán nhựa thông, doanh thu cung cấp dịch vụ môi trường rừng...)
<input type="checkbox"/> Theo phạm vi tiêu thụ (Gồm doanh thu bán ra ngoài và doanh thu bán hàng nội bộ)
<input type="checkbox"/> Ý kiến khác (xin nêu cụ thể):.....

**15. Tài khoản “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” được mở chi tiết theo tiêu chí nào?**

<input type="checkbox"/> Theo quy định của chế độ kế toán (Gồm: doanh thu bán hàng hóa, doanh thu bán thành phẩm, doanh thu cung cấp dịch vụ,...)
<input type="checkbox"/> Theo từng loại sản phẩm, dịch vụ (Gồm: doanh thu từ hoạt động khai thác trồng rừng, doanh thu từ kinh doanh gỗ, doanh thu bán cây giống, doanh thu bán nhựa thông, doanh thu cung cấp dịch vụ môi trường rừng và doanh thu khác)
<input type="checkbox"/> Theo phạm vi tiêu thụ (Gồm doanh thu bán sản phẩm ra ngoài, doanh thu bán sản phẩm cho các đơn vị khác trong cùng doanh nghiệp)
<input type="checkbox"/> Ý kiến khác (xin nêu cụ thể):.....

**16. Doanh nghiệp có phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu không?**

Chiết khấu thương mại	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Giảm giá hàng bán	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Hàng bán bị trả lại	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không

**17. Doanh nghiệp hạch toán khoản tiền thu từ khai thác tận dụng cành gãy, củi khô trong rừng như thế nào?**

<input type="checkbox"/> Ghi tăng doanh thu bán hàng
<input type="checkbox"/> Ghi tăng thu nhập khác
<input type="checkbox"/> Ghi giảm chi phí sản xuất kinh doanh dở dang của rừng cây
<input type="checkbox"/> Không phát sinh khoản tiền này
<input type="checkbox"/> Ý kiến khác (xin nêu cụ thể):.....

**18. Doanh thu hoạt động tài chính phát sinh tại doanh nghiệp bao gồm những nội dung nào?**

<input type="checkbox"/> Lãi tiền gửi, tiền cho vay
<input type="checkbox"/> Lãi do thanh lý các khoản đầu tư tài chính
<input type="checkbox"/> Cổ tức, lợi nhuận được chia
<input type="checkbox"/> Lãi chênh lệch tỷ giá
<input type="checkbox"/> Lãi bán hàng trả chậm, trả góp
<input type="checkbox"/> Chiết khấu thanh toán được hưởng
<input type="checkbox"/> Nội dung khác (xin nêu rõ):.....

**19. Trên phương diện kế toán tài chính, doanh nghiệp phân loại chi phí theo những tiêu chí nào?**

<input type="checkbox"/> Theo chức năng hoạt động (gồm chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất. Trong đó chi phí sản xuất bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Chi phí ngoài sản xuất bao gồm: chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí tài chính)
<input type="checkbox"/> Theo nội dung kinh tế (gồm chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công, chi phí khấu hao, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí khác bằng tiền)
<input type="checkbox"/> Tiêu thức khác (xin nêu rõ):.....

**20. Doanh nghiệp đo lường rừng cây và các sản phẩm lâm nghiệp theo loại giá nào?**

<input type="checkbox"/> Giá gốc	<input type="checkbox"/> Giá trị hợp lý
<input type="checkbox"/> Loại giá khác (xin nêu rõ):.....	

**21. Theo tính chất sản phẩm lâm nghiệp, doanh nghiệp có loại rừng sản xuất nào:**

Rừng cây lấy gỗ	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Rừng cây lâm sản ngoài gỗ	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không

**22. Các khoản chi phí vật tư dùng cho hoạt động trồng, chăm sóc rừng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?**

<input type="checkbox"/> TK Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
<input type="checkbox"/> TK Chi phí sản xuất chung
<input type="checkbox"/> TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Tài khoản khác (xin nêu rõ):.....

**23. TK Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (nếu có) được doanh nghiệp mở chi tiết theo đối tượng nào?**

Theo từng loại sản phẩm

Theo từng tổ, đội trồng rừng

Không mở chi tiết cho tài khoản này

Theo đối tượng khác (xin nêu rõ):.....

**24. Các khoản chi phí nhân công cho hoạt động trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?**

TK Chi phí nhân công trực tiếp

TK Chi phí sản xuất chung

TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Tài khoản khác (xin nêu rõ):.....

**25. TK Chi phí nhân công trực tiếp (nếu có) được doanh nghiệp mở chi tiết theo đối tượng nào?**

Theo từng loại sản phẩm

Theo từng tổ, đội trồng rừng

Không mở chi tiết cho tài khoản này

Theo đối tượng khác (xin nêu rõ):.....

**26. Các chi phí phát sinh chung cho quá trình trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?**

TK Chi phí sản xuất chung

TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Tài khoản khác (xin nêu rõ):.....

**27. TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang tại doanh nghiệp được mở chi tiết theo đối tượng nào?**

Theo từng loại sản phẩm

Theo từng tổ, đội trồng rừng

Không mở chi tiết cho tài khoản này

Theo đối tượng khác (xin nêu rõ):.....

**28. Doanh nghiệp tập hợp chi phí đầu tư xây dựng cơ bản rừng cây lâm sản ngoài gỗ vào tài khoản nào?**

TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

TK Xây dựng cơ bản dở dang

Tài khoản khác (xin nêu rõ):.....

**29. Doanh nghiệp hạch toán chi phí khấu hao rừng cây lâm sản ngoài gỗ khi rừng bắt đầu đưa vào khai thác trên tài khoản nào?**

TK Chi phí sản xuất chung

TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Tài khoản khác (xin nêu rõ):.....

**30. Các chi phí khai thác rừng trồng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?**

TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

TK Giá vốn hàng bán

TK Chi phí bán hàng

Tài khoản khác (xin nêu rõ):.....

**31. Chi phí lãi vay rừng trồng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?**

TK Chi phí sản xuất chung

TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

TK Chi phí tài chính

Tài khoản khác (xin nêu rõ):.....

**32. Doanh nghiệp có hạch toán giá vốn khi tĩa thừa rừng trồng không?**

Có  Không

**33. Doanh nghiệp có mua bảo hiểm cho rừng trồng không?**

Có  Không

**34. Doanh nghiệp có trích lập dự phòng rủi ro với rừng trồng không?**

Có

Không

**35. Giá vốn hàng bán của doanh nghiệp được xác định bao gồm những yếu tố nào?**

Trị giá thực tế của sản phẩm, dịch vụ (*giá thành sản xuất thực tế*)

Chi phí trích lập dự phòng tổn thất tài sản

Chi phí sản xuất vượt định mức

Giá trị rừng cây bị thiệt hại do bão lũ, cháy rừng

Các CP quản lý liên quan tới hoạt động môi trường rừng

Yếu tố khác (xin nêu rõ):.....

**36. Tài khoản “Giá vốn hàng bán” được mở chi tiết theo tiêu chí nào?**

Theo đối tượng hoạt động (*Gồm: Giá vốn từ hoạt động khai thác rừng; giá vốn từ hoạt động chăm sóc, bảo vệ rừng; giá vốn bán cây giống; giá vốn cung cấp dịch vụ môi trường rừng và giá vốn khác...*)

Theo phạm vi tiêu thụ (*Gồm: Giá vốn bán sản phẩm ra ngoài, giá vốn bán sản phẩm cho các đơn vị khác trong cùng doanh nghiệp*)

Theo loại sản phẩm (*Gồm: Giá vốn bán hàng hàng hóa, giá vốn bán thành phẩm, giá vốn cung cấp dịch vụ,...*)

Tiêu chí khác (xin nêu rõ):.....

**37. Để hạch toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, doanh nghiệp sử dụng tài khoản nào?**

TK 641- Chi phí bán hàng; TK 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp

TK 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp

Tài khoản khác (xin nêu rõ):.....



**38. Doanh nghiệp có mở tài khoản chi tiết của TK 641 - Chi phí bán hàng và TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp theo hướng dẫn chế độ kế toán hiện hành không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**39. Chi phí tài chính trong doanh nghiệp bao gồm những nội dung nào?**

<input type="checkbox"/> Chi phí lãi vay
<input type="checkbox"/> Chiết khấu thanh toán cho khách hàng
<input type="checkbox"/> Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh và tổn thất đầu tư
<input type="checkbox"/> Lỗ chênh lệch tỷ giá
<input type="checkbox"/> Nội dung khác (xin nêu rõ):.....

**40. Thời điểm xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp?**

<input type="checkbox"/> Cuối tháng	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
<input type="checkbox"/> Cuối quý	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
<input type="checkbox"/> Cuối năm	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không

**41. Doanh nghiệp xác định kết quả kinh doanh theo đối tượng nào?**

<input type="checkbox"/> Toàn công ty
<input type="checkbox"/> Từng hoạt động sản xuất kinh doanh (trồng rừng, chế biến gỗ...)
<input type="checkbox"/> Từng loại sản phẩm
<input type="checkbox"/> Đối tượng khác (xin nêu rõ):.....

**42. Doanh nghiệp có mở TK chi tiết của TK “Xác định kết quả kinh doanh” không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**43. Các doanh nghiệp có trình bày riêng biệt khoản mục tài sản sinh học (rừng cây) trên Bảng cân đối kế toán không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**44. Theo Ông/Bà, có cần thiết vận dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) 41 - Nông nghiệp vào việc kế toán tài sản sinh học tại các doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam?**

<input type="checkbox"/> Rất không cần thiết
<input type="checkbox"/> Không cần thiết
<input type="checkbox"/> Bình thường
<input type="checkbox"/> Cần thiết
<input type="checkbox"/> Rất cần thiết

**III/ NHỮNG VẤN ĐỀ CỤ THỂ VỀ KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM TRÊN PHƯƠNG DIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

**45. Phương pháp xác định chi phí sản xuất nào đang được áp dụng tại doanh nghiệp?**

<input type="checkbox"/> Phương pháp xác định chi phí theo công việc
<input type="checkbox"/> Phương pháp xác định chi phí theo quy trình sản xuất
<input type="checkbox"/> Phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC)
<input type="checkbox"/> Phương pháp xác định chi phí mục tiêu
<input type="checkbox"/> Phương pháp khác (xin nêu rõ):.....

**46. Trên phương diện kế toán quản trị, doanh nghiệp phân loại chi phí theo tiêu thức nào?**

<input type="checkbox"/> Theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động (Bao gồm: Biến phí, định phí và CP hỗn hợp)	<input type="checkbox"/> Theo phương pháp tập hợp chi phí (Bao gồm: CP trực tiếp, CP gián tiếp)
<input type="checkbox"/> Theo khả năng kiểm soát của nhà quản trị (Bao gồm: CP kiểm soát được, CP không kiểm soát được)	<input type="checkbox"/> Phục vụ ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh (Bao gồm: CP cơ hội, CP chênh lệch, CP chìm)

**47. Chi phí sản xuất chung được phân bổ cho từng đối tượng theo tiêu thức nào?**

<input type="checkbox"/> Theo diện tích rừng trồng
<input type="checkbox"/> Theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
<input type="checkbox"/> Theo chi phí nhân công trực tiếp
<input type="checkbox"/> Tiêu thức khác (xin nêu rõ):.....

**48. Các khoản mục chi phí nào được doanh nghiệp phân loại thành định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp?**

Chi phí sản xuất chung	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Chi phí bán hàng	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Chi phí quản lý doanh nghiệp	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không

**49. Doanh nghiệp sử dụng phương pháp nào để tách chi phí hỗn hợp thành định phí và biến phí?**

<input type="checkbox"/> Phương pháp cực đại – cực tiểu
<input type="checkbox"/> Phương pháp bình phương nhỏ nhất
<input type="checkbox"/> Phương pháp hồi quy bội
<input type="checkbox"/> Phương pháp đồ thị phân tán
<input type="checkbox"/> Phương pháp khác (xin nêu rõ):.....

**50. Doanh nghiệp có phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng đối tượng cụ thể không?**

<input type="checkbox"/> Có (Xin nêu rõ tiêu thức phân bổ:.....)
<input type="checkbox"/> Không

**51. Doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh không?**

<input type="checkbox"/> Có (Xin trả lời tiếp câu 52 - 54)	<input type="checkbox"/> Không (Xin chuyển sang câu 55)
--	---

**52. Các loại định mức chi phí mà doanh nghiệp đã xây dựng:**

Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Định mức chi phí nhân công trực tiếp	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Định mức chi phí sản xuất chung	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Định mức chi phí bán hàng	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Định mức chi phí quản lý doanh nghiệp	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Loại khác (xin nêu rõ):.....		

**53. Định mức có được thay đổi, điều chỉnh không? Nếu có, định kỳ bao nhiêu tháng?**

<input type="checkbox"/> Có, định kỳ hàng tháng	<input type="checkbox"/> Có, định kỳ hàng quý
---	---

<input type="checkbox"/> Có, định kỳ hàng năm	<input type="checkbox"/> Có, định kỳ 6 tháng
<input type="checkbox"/> Không	

**54. Căn cứ để xây dựng định mức chi phí sản xuất tại doanh nghiệp:**

<input type="checkbox"/> Dựa trên số liệu định mức kinh tế kỹ thuật do Nhà nước ban hành
<input type="checkbox"/> Dựa trên điều chỉnh số thực hiện ở các kỳ trước
<input type="checkbox"/> Kết hợp các căn cứ trên
<input type="checkbox"/> Căn cứ khác (xin nêu rõ):.....

**55. Doanh nghiệp có thực hiện lập dự toán không?**

<input type="checkbox"/> Có (Xin trả lời tiếp câu 56 - 68)	<input type="checkbox"/> Không (Xin chuyển sang câu 59)
--	---

**56. Mô hình lập dự toán tại doanh nghiệp:**

<input type="checkbox"/> Dự toán tĩnh (theo tại một mức sản lượng hoặc một mức độ hoạt động)
<input type="checkbox"/> Dự toán linh hoạt (theo tại các mức sản lượng, mức hoạt động khác nhau)

**57. Các loại dự toán doanh nghiệp đã lập:**

Dự toán tiêu thụ	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Dự toán giá thành sản xuất	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Dự toán chi phí nhân công trực tiếp	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Dự toán chi phí sản xuất chung	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Dự toán chi phí bán hàng	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp	<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
Loại khác (xin nêu rõ):.....		

**58. Kỳ lập dự toán của doanh nghiệp?**

<input type="checkbox"/> 1 tháng/lần	<input type="checkbox"/> 6 tháng/lần
<input type="checkbox"/> 3 tháng/lần	<input type="checkbox"/> 12 tháng/lần

**59. Doanh nghiệp có lập kế hoạch sản xuất kinh doanh hàng năm không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**60. Phương pháp định giá sản phẩm mà doanh nghiệp đang sử dụng?**

<input type="checkbox"/> Định giá dựa trên chi phí toàn bộ
<input type="checkbox"/> Định giá dựa trên chi phí sản xuất
<input type="checkbox"/> Định giá dựa trên điểm hoà vốn
<input type="checkbox"/> Phương pháp khác (xin nêu rõ):.....

**61. Doanh nghiệp có so sánh, phân tích biến động chi phí thực tế với dự toán không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**62. Doanh nghiệp có so sánh, phân tích biến động chi phí thực tế với chi phí dự toán không?**

<input type="checkbox"/> Định kỳ hàng tháng
<input type="checkbox"/> Định kỳ hàng quý
<input type="checkbox"/> Định kỳ 6 tháng/lần
<input type="checkbox"/> Định kỳ hàng năm
<input type="checkbox"/> Không thực hiện

**63. Doanh nghiệp có thực hiện phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận không?**

<input type="checkbox"/> Có	<input type="checkbox"/> Không
-----------------------------	--------------------------------

**64. Doanh nghiệp đã lập những loại báo cáo kế toán quản trị nào dưới đây?**

<input type="checkbox"/> Báo cáo tình hình sản xuất kinh doanh
<input type="checkbox"/> Báo cáo dự toán chi phí trồng và chăm sóc rừng
<input type="checkbox"/> Báo cáo phân tích chi phí đầu tư trồng và chăm sóc rừng
<input type="checkbox"/> Báo cáo doanh thu, chi phí bộ phận
<input type="checkbox"/> Báo cáo khác (xin nêu rõ): .....

*Xin chân thành cảm ơn!*

\*\*\*\*\*

Họ và tên người trả lời: ..... Chức vụ: .....

Đơn vị công tác: .....

**PHỤ LỤC 1D: BẢNG TỔNG HỢP KẾT QUẢ KHẢO SÁT NHÀ QUẢN TRỊ  
CẤP CAO TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM**

Câu	Nội dung	Số phiếu trả lời	
		Số lượng	Tỷ lệ
	<b>I/ THÔNG TIN CHUNG VỀ DOANH NGHIỆP</b>		
<b>1</b>	<b>Loại hình doanh nghiệp:</b>		
	Công ty cổ phần	3	5,2%
	Công ty TNHH một thành viên	51	87,9%
	Công ty TNHH hai thành viên trở lên	4	6,9%
	Doanh nghiệp tư nhân	0	0%
<b>2</b>	<b>Số lượng lao động bình quân năm của doanh nghiệp:</b>		
	Dưới 100 lao động	18	12,1%
	Từ 100 đến dưới 200 lao động	24	54,3%
	Từ 200 đến dưới 300 lao động	10	23,3%
	Trên 300 lao động	6	10,3%
<b>3</b>	<b>Tổng số vốn điều lệ của doanh nghiệp:</b>		
	Dưới 20 tỷ đồng	22	37,9%
	Từ 20 tỷ đồng đến dưới 100 tỷ đồng	32	55,2%
	Trên 100 tỷ đồng	4	6,9%
<b>4</b>	<b>Các loại rừng có tại doanh nghiệp phân loại theo mục đích sử dụng:</b>		
	Rừng đặc dụng	0	0%
	Rừng phòng hộ	4	6,9%
	Rừng sản xuất	58	100%
<b>5</b>	<b>Cơ chế quản lý tài chính của doanh nghiệp:</b>		
	Các doanh nghiệp độc lập chịu sự quản lý của UBND tỉnh	52	89,7%
	Các doanh nghiệp hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con.	6	10,3%
<b>6</b>	<b>Tổ chức bộ máy quản lý của doanh nghiệp theo mô hình nào?</b>		
	Mô hình trực tuyến	39	67,2%
	Mô hình chức năng	12	20,7%
	Mô hình ma trận	0	0%
	Mô hình trực tuyến - chức năng	7	12,1%
	Mô hình trực tuyến - tham mưu	0	0%
<b>7</b>	<b>Doanh nghiệp tổ chức sản xuất kinh doanh theo mô hình giao khoán không?</b>		
	Giao khoán theo công đoạn	42	72,4%
	Giao khoán cả chu kỳ kinh doanh rừng	0	0%
	Cả hai hình thức giao khoán trên	16	27,6
	Không thực hiện giao khoán	0	0%

<b>8</b>	<b>Doanh nghiệp có trồng rừng xen canh cây gỗ lớn không?</b>		
	Có	7	12,1%
	Không	51	87,9%
<b>9</b>	<b>Doanh nghiệp có sử dụng phần mềm Hệ thống hoạch định nguồn lực doanh nghiệp ERP không?</b>		
	Đã sử dụng	0	0%
	Chưa sử dụng và không có ý định sử dụng	8	13,8%
	Chưa sử dụng và sẽ sử dụng trong tương lai	50	86,2%
<b>10</b>	<b>Doanh nghiệp thực hiện khai thác rừng trồng theo hình thức nào?</b>		
	Doanh nghiệp tổ chức bán cây đứng	0	0%
	Doanh nghiệp tự khai thác	0	0%
	Cả hai hình thức trên	58	100%
	Hình thức khác	0	0%
	<b>II/ NHỮNG VẤN ĐỀ VỀ KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH PHỤC VỤ CHỨC NĂNG QUẢN TRỊ NỘI BỘ</b>		
<b>11</b>	<b>Doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh không?</b>		
	Có	58	100%
	Không	0	0%
<b>12</b>	<b>Hệ thống định mức chi phí sản xuất kinh doanh tại doanh nghiệp đáp ứng yêu cầu quản trị ở mức độ nào?</b>		
Lập kế hoạch	Rất không đáp ứng	0	0%
	Không đáp ứng	0	0%
	Bình thường	10	17,2%
	Khá đáp ứng	43	74,1%
	Rất đáp ứng	5	8,7%
Kiểm soát chi phí	Rất không đáp ứng	0	0%
	Không đáp ứng	5	8,7%
	Bình thường	41	70,7%
	Khá đáp ứng	6	10,3%
	Rất đáp ứng	6	10,3%
Đánh giá kết quả	Rất không đáp ứng	0	0%
	Không đáp ứng	11	19%
	Bình thường	30	51,7%
	Khá đáp ứng	15	25,8%
	Rất đáp ứng	2	3,5%
<b>13</b>	<b>Doanh nghiệp có thực hiện lập dự toán không?</b>		
	Có	58	100%

	Không		0	0%
<b>14</b>	<b>Doanh nghiệp sử dụng dự toán vào mục đích gì?</b>			
	Lập kế hoạch		58	100%
	Phân tích chi phí		0	0%
	Kiểm soát chi phí		46	79,3%
	Đánh giá kết quả hoạt động		31	53,4%
	Mục đích khác		0	0%
<b>15</b>	<b>Những bộ phận nào tham gia vào việc xây dựng định mức và lập dự toán?</b>			
	<b>Bộ phận</b>	<b>Định mức</b>	<b>Dự toán</b>	
	Đơn vị cấp trên (Chủ quản)	0	0%	0
	Ban giám đốc	58	100%	58
	Phòng kỹ thuật lâm sinh	58	100%	15
	Phòng Kế hoạch	13	22,4%	13
	Phòng Kế toán	58	100%	58
	Đội trưởng các đội trồng rừng	0	0%	0
	Công nhân trực tiếp trồng rừng	0	0%	0
	Bộ phận khác	0	0%	0
<b>16</b>	<b>Doanh nghiệp có lập kế hoạch sản xuất kinh doanh hàng năm không?</b>			
	Có		58	100%
	Không		0	0%
<b>17</b>	<b>Doanh nghiệp có lập các báo cáo phân tích phục vụ quản trị nội bộ không?</b>			
	Có		54	93,1%
	Không		4	6,9%
<b>18</b>	<b>Doanh nghiệp có xác định các trung tâm trách nhiệm không?</b>			
	Trung tâm chi phí		14	24,1%
	Trung tâm doanh thu		0	0%
	Trung tâm lợi nhuận		0	0%
	Trung tâm đầu tư		0	0%
<b>19</b>	<b>Doanh nghiệp có xây dựng hệ thống chỉ tiêu đánh giá hiệu quả từng trung tâm trách nhiệm không?</b>			
	Có		5	8,6%
	Không		53	91,4%

**20. Ông/Bà hãy cho ý kiến về mức độ đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin cho việc quản trị nội bộ của hệ thống kế toán quản trị tại doanh nghiệp:**

S T T	Nội dung nhận định	Rất không đồng ý		Không đồng ý		Bình thường		Khá đồng ý		Rất đồng ý	
		Số phiếu	Tỷ lệ	Số phiếu	Tỷ lệ	Số phiếu	Tỷ lệ	Số phiếu	Tỷ lệ	Số phiếu	Tỷ lệ
1	Các thông tin do bộ phận KTQT cung cấp cần thiết cho nhà quản trị trong quá trình điều hành, quản lý DN.	0	0%	0	0%	23	39,7%	26	44,8%	9	15,5%
2	Hệ thống định mức và dự toán đã đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin cho việc quản trị nội bộ DN.	0	0%	0	0%	19	32,8%	30	51,7%	9	15,5%
3	Các báo cáo phân tích đã đáp ứng được yêu cầu cung cấp thông tin cho việc quản trị nội bộ DN.	0	0%	21	36,2%	24	41,4%	13	22,4%	0	0%



**PHỤ LỤC 1E: BẢNG TỔNG HỢP KẾT QUẢ KHẢO SÁT NGƯỜI LÀM  
CÔNG TÁC KẾ TOÁN TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM**

Câu	Nội dung	Số phiếu trả lời	
		Số lượng	Tỷ lệ
	<b>I/ THÔNG TIN CHUNG VỀ BỘ MÁY KẾ TOÁN</b>		
<b>1</b>	<b>Tổ chức bộ máy kế toán của doanh nghiệp:</b>		
	Hình thức tập trung	96	82,8%
	Hình thức phân tán	0	0%
	Hình thức kết hợp (nửa tập trung, nửa phân tán)	20	17,2%
<b>2</b>	<b>Số người làm việc tại phòng kế toán của doanh nghiệp:</b>		
	1 – 3 người	34	29,3%
	4 – 6 người	68	58,6%
	7 – 10 người	10	8,6%
	Trên 10 người	4	3,5%
<b>3</b>	<b>Chế độ kế toán áp dụng tại doanh nghiệp:</b>		
	Thông tư 200/2014/TT-BTC ban hành ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính	116	100%
	Thông tư 133/2016/TT-BTC ban hành ngày 26/8/2016 của Bộ Tài chính	0	0%
<b>4</b>	<b>Hình thức kế toán doanh nghiệp đang áp dụng:</b>		
	Nhật ký chung	94	81,7%
	Chứng từ ghi sổ	22	18,3%
	Nhật ký – Sổ Cái	0	0%
	Nhật ký chứng từ	0	0%
<b>5</b>	<b>Báo cáo tài chính của doanh nghiệp có được kiểm toán hàng năm?</b>		
	Có	116	100%
	Không	18	7,8%
<b>6</b>	<b>Doanh nghiệp có sử dụng phần mềm kế toán không?</b>		
	Có	112	96,5%
	Không	4	3,5%
<b>7</b>	<b>Doanh nghiệp áp dụng phương pháp hạch toán hàng tồn kho nào?</b>		
	Kê khai thường xuyên	98	85,2%
	Kiểm kê định kỳ	18	14,8%
<b>8</b>	<b>Doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính trị giá thực tế vật tư, sản phẩm, hàng hóa xuất kho nào?</b>		
	Nhập trước xuất trước	0	0%
	Thực tế đích danh	0	0%
	Bình quân gia quyền	116	100%
	Giá bán lẻ	0	0%
<b>9</b>	<b>Doanh nghiệp trích khấu hao tài sản cố định theo phương pháp nào?</b>		
	Khấu hao đường thẳng	116	100%

	Khấu hao theo sản lượng	0	0%
	Khấu hao theo số dư giảm dần có điều chỉnh	0	0%
<b>10</b>	<b>Doanh nghiệp hạch toán thuế giá trị gia tăng theo phương pháp nào:</b>		
	Phương pháp khấu trừ	116	100%
	Phương pháp trực tiếp	0	0%
<b>11</b>	<b>Doanh nghiệp tổ chức bộ phận kế toán quản trị theo mô hình nào?</b>		
	KTQT tách biệt với KTTC	0	0%
	KTQT kết hợp với KTTC	104	89,7%
	Không tổ chức bộ phận KTQT	12	10,3%
<b>12</b>	<b>Phòng kế toán có bố trí nhân viên chuyên về kế toán quản trị không?</b>		
	Có	6	5,2%
	Không	110	94,8%
	<b>II/ NHỮNG VẤN ĐỀ CỤ THỂ VỀ KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM TRÊN PHƯƠNG DIỆN KẾ TOÁN TÀI CHÍNH</b>		
<b>13</b>	<b>Hàng năm, doanh nghiệp có được nhận khoản thu từ dịch vụ môi trường rừng không?</b>		
	Có	52	44,8%
	Không	64	55,2%
<b>14</b>	<b>Doanh nghiệp phân loại doanh thu theo tiêu chí nào?</b>		
	Theo nội dung kinh tế ( <i>Gồm: doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ, doanh thu hoạt động tài chính và thu nhập khác</i> )	116	100%
	Theo nguồn gốc hình thành doanh thu ( <i>Gồm doanh thu bán thành phẩm, doanh thu bán hàng hóa, doanh thu cung cấp dịch vụ</i> )	72	62,1%
	Theo từng loại sản phẩm, dịch vụ ( <i>Gồm: doanh thu từ hoạt động khai thác trồng rừng, doanh thu từ kinh doanh gỗ, doanh thu bán cây giống, doanh thu bán nhựa thông, doanh thu cung cấp dịch vụ môi trường rừng...</i> )	84	72,4%
	Theo phạm vi địa lý ( <i>Gồm doanh thu nội địa và doanh thu xuất khẩu</i> )	18	15,5%
	Theo phạm vi tiêu thụ ( <i>Gồm doanh thu bán ra ngoài và doanh thu bán trong các đơn vị nội bộ</i> )	4	3,4%
	Ý kiến khác	0	0%
<b>15</b>	<b>Tài khoản “Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ” được mở chi tiết theo tiêu chí nào?</b>		
	Theo quy định của chế độ kế toán ( <i>Gồm: doanh thu bán hàng hóa, doanh thu bán thành phẩm, doanh thu cung cấp dịch vụ, ...</i> )	72	62,1%
	Theo từng loại sản phẩm, dịch vụ ( <i>Gồm: doanh thu từ hoạt động khai thác trồng rừng, doanh thu từ kinh doanh gỗ,</i>	84	72,4%

	<i>doanh thu bán cây giống, doanh thu bán nhựa thông, doanh thu cung cấp dịch vụ môi trường rừng và doanh thu khác)</i>		
	Theo phạm vi tiêu thụ ( <i>Gồm doanh thu bán sản phẩm ra ngoài, doanh thu bán sản phẩm cho các đơn vị khác trong cùng doanh nghiệp</i> )	4	3,4%
	Ý kiến khác	0	0%
<b>16</b>	<b>Doanh nghiệp có phát sinh các khoản giảm trừ doanh thu không?</b>		
	Chiết khấu thương mại	22	19%
	Giảm giá hàng bán	54	46,5%
	Hàng bán bị trả lại	32	27,6%
<b>17</b>	<b>Doanh nghiệp hạch toán khoản tiền thu từ khai thác tận dụng cành gãy, củ khô trong rừng như thế nào?</b>		
	Ghi tăng doanh thu bán hàng	30	25,8%
	Ghi tăng thu nhập khác	84	72,5%
	Ghi giảm chi phí sản xuất kinh doanh dở dang của rừng cây	0	0%
	Không phát sinh khoản tiền này	2	1,7%
	Ý kiến khác	0	0%
<b>18</b>	<b>Doanh thu hoạt động tài chính phát sinh tại doanh nghiệp bao gồm những nội dung nào?</b>		
	Lãi tiền gửi, tiền cho vay	116	100%
	Lãi do thanh lý các khoản đầu tư tài chính	12	10,3%
	Cổ tức, lợi nhuận được chia	16	13,8%
	Lãi chênh lệch tỷ giá	2	1,7%
	Lãi bán hàng trả chậm, trả góp	0	0%
	Chiết khấu thanh toán được hưởng	8	6,9%
	Nội dung khác	0	0%
<b>19</b>	<b>Trên phương diện kế toán tài chính, doanh nghiệp phân loại chi phí theo tiêu chí nào?</b>		
	Theo nội dung cấu thành giá thành rừng trồng ( <i>gồm chi phí chăm sóc và chi phí khai thác</i> )	0	0%
	Theo chức năng hoạt động ( <i>gồm chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất. Trong đó chi phí sản xuất bao gồm: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung. Chi phí ngoài sản xuất bao gồm: chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí tài chính</i> )	116	100%
	Theo nội dung kinh tế ( <i>gồm chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công, chi phí khấu hao, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí khác bằng tiền</i> )	116	100%
	Ý kiến khác	0	0%
<b>20</b>	<b>Doanh nghiệp đo lường rừng cây và các sản phẩm lâm nghiệp theo loại giá nào?</b>		
	Giá gốc	116	100%

	Giá trị hợp lý	0	0%
	Loại giá khác	0	0%
<b>21</b>	<b>Theo tính chất sản phẩm lâm nghiệp, doanh nghiệp có loại rừng sản xuất nào:</b>		
	Rừng cây lấy gỗ	94	81,1%
	Rừng cây lâm sản ngoài gỗ	48	41,4%
<b>22</b>	<b>Các khoản chi phí vật tư dùng cho hoạt động trồng, chăm sóc rừng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?</b>		
	TK Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	102	87,9%
	TK Chi phí sản xuất chung	14	12,1%
	TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	0	0%
	Tài khoản khác	0	0%
<b>23</b>	<b>TK Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (nếu có) được doanh nghiệp mở chi tiết theo đối tượng nào?</b>		
	Theo từng loại sản phẩm	58/102	56,9%
	Theo từng tổ, đội trồng rừng	32/102	31,4%
	Không mở chi tiết cho tài khoản này	12/102	11,7%
	Theo đối tượng khác	0	0%
<b>24</b>	<b>Các khoản chi phí nhân công cho hoạt động trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?</b>		
	TK Chi phí nhân công trực tiếp	96	82,7%
	TK Chi phí sản xuất chung	20	17,3%
	TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	0	0%
	Tài khoản khác	0	0%
<b>25</b>	<b>TK Chi phí nhân công trực tiếp (nếu có) được doanh nghiệp mở chi tiết theo đối tượng nào?</b>		
	Theo từng loại sản phẩm	58/96	60,4%
	Theo từng tổ, đội trồng rừng	32/96	33,3%
	Không mở chi tiết cho tài khoản này	6/96	6,3%
	Theo đối tượng khác	0	0%
<b>26</b>	<b>Các chi phí phát sinh chung cho quá trình trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?</b>		
	TK Chi phí sản xuất chung	116	100%
	TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	0	0%
	Tài khoản khác	0	0%
<b>27</b>	<b>TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang tại doanh nghiệp được mở chi tiết theo đối tượng nào?</b>		
	Theo từng loại sản phẩm	76	65,5%
	Theo tổ, đội trồng rừng	40	34,5%
	Không mở chi tiết cho tài khoản này	0	0%
	Theo đối tượng khác	0	0%

<b>28</b>	<b>Doanh nghiệp tập hợp chi phí đầu tư xây dựng cơ bản rừng cây lâm sản ngoài gỗ vào tài khoản nào?</b>		
	TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	0	0%
	TK Xây dựng cơ bản dở dang	48/48	100%
	Tài khoản khác	0	0%
<b>29</b>	<b>Doanh nghiệp hạch toán chi phí khấu hao rừng cây lâm sản ngoài gỗ khi rừng bắt đầu đưa vào khai thác trên tài khoản nào?</b>		
	TK Chi phí sản xuất chung	42/48	87,5%
	TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	6/48	12,5%
	Tài khoản khác	0	0%
<b>30</b>	<b>Các chi phí khai thác rừng trồng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?</b>		
	TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	88	75,9%
	TK Giá vốn hàng bán	28	24,1%
	TK Chi phí bán hàng	0	0%
	Tài khoản khác	0	0%
<b>31</b>	<b>Chi phí lãi vay trồng rừng được doanh nghiệp hạch toán vào tài khoản nào?</b>		
	TK Chi phí sản xuất chung	0	0%
	TK Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	72	62,1%
	TK Chi phí tài chính	26	22,4%
	Tài khoản khác	0	0%
	Không phát sinh khoản chi phí này	18	15,5%
<b>32</b>	<b>Doanh nghiệp có hạch toán giá vốn khi tĩa thừa rừng trồng không?</b>		
	Có	46	39,7%
	Không	70	60,3%
<b>33</b>	<b>Doanh nghiệp có mua bảo hiểm cho rừng trồng không?</b>		
	Có	16	13,8%
	Không	100	86,2%
<b>34</b>	<b>Doanh nghiệp có trích lập dự phòng rủi ro rừng trồng không?</b>		
	Có	28	24,1%
	Không	88	75,9%
<b>35</b>	<b>Giá vốn hàng bán của doanh nghiệp được xác định bao gồm những yếu tố nào sau đây?</b>		
	Trị giá thực tế của sản phẩm, dịch vụ ( <i>giá thành sản xuất thực tế</i> )	116	100%
	Chi phí trích lập dự phòng tổn thất tài sản	26	22,4%
	Chi phí sản xuất vượt định mức	14	12,1%
	Giá trị rừng cây bị thiệt hại do bão lũ, cháy rừng	28	24,1%
	Các CP quản lý liên quan tới hoạt động môi trường rừng	52	44,8%
<b>36</b>	<b>Tài khoản “Giá vốn hàng bán” được mở chi tiết theo</b>		

	<b>tiêu chí nào?</b>		
	Theo đối tượng hoạt động (Gồm: Giá vốn từ hoạt động khai thác rừng; giá vốn từ hoạt động chăm sóc, bảo vệ rừng; giá vốn bán cây giống; giá vốn cung cấp dịch vụ môi trường rừng và giá vốn khác...)	72	62,1%
	Theo phạm vi tiêu thụ (Gồm: Giá vốn bán sản phẩm ra ngoài, giá vốn bán sản phẩm cho các đơn vị khác trong cùng doanh nghiệp)	4	3,4%
	Theo loại sản phẩm (Gồm: Giá vốn bán hàng hàng hóa, giá vốn bán thành phẩm, giá vốn cung cấp dịch vụ,...)	84	72,4%
	Theo từng lô rừng trồng, từng hợp đồng	0	0%
<b>37</b>	<b>Để hạch toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, doanh nghiệp sử dụng tài khoản nào?</b>		
	TK 641- Chi phí bán hàng; TK 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp	62	53,4%
	TK 642- Chi phí quản lý doanh nghiệp	54	46,6%
	Tài khoản khác	0	0%
<b>38</b>	<b>Doanh nghiệp có mở tài khoản chi tiết của TK 641 - Chi phí bán hàng và TK 642 - Chi phí quản lý doanh nghiệp theo hướng dẫn chế độ kế toán hiện hành không?</b>		
	Có	116	100%
	Không	0	0%
<b>39</b>	<b>Chi phí tài chính trong doanh nghiệp bao gồm những nội dung nào?</b>		
	Chi phí lãi vay	26	22,4%
	Chiết khấu thanh toán cho khách hàng	8	6,9%
	Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh và tổn thất đầu tư	0	0%
	Lỗi chênh lệch tỷ giá	2	1,7%
	Nội dung khác	0	0%
<b>40</b>	<b>Thời điểm xác định kết quả kinh doanh của doanh nghiệp?</b>		
	Cuối tháng	22	18,9%
	Cuối quý	38	32,7%
	Cuối năm	116	100%
<b>41</b>	<b>Doanh nghiệp xác định kết quả kinh doanh theo đối tượng nào?</b>		
	Toàn công ty	116	100%
	Từng hoạt động sản xuất kinh doanh	12	10,3%
	Từng loại sản phẩm	0	0%
	Đối tượng khác	0	0%
<b>42</b>	<b>Doanh nghiệp có mở TK chi tiết của TK “Xác định kết quả kinh doanh” không?</b>		
	Có	12	10,3%

	Không	104	89,7%
<b>43</b>	<b>Các doanh nghiệp có trình bày riêng biệt khoản mục tài sản sinh học (rừng cây) trên Bảng cân đối kế toán không?</b>		
	Có	0	0%
	Không	116	100%
<b>44</b>	<b>Theo Ông/Bà, có cần thiết vận dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) 41 - Nông nghiệp vào việc kế toán rừng cây tại các doanh nghiệp lâm nghiệp Việt Nam?</b>		
	Rất không cần thiết	0	0%
	Không cần thiết	38	32,7%
	Bình thường	22	18,9%
	Cần thiết	52	44,8%
	Rất cần thiết	4	3,6%
	<b>III/ NHỮNG VẤN ĐỀ CỤ THỂ VỀ KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC DOANH NGHIỆP LÂM NGHIỆP Ở VIỆT NAM TRÊN PHƯƠNG DIỆN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ</b>		
<b>45</b>	<b>Những phương pháp xác định chi phí sản xuất nào đang được áp dụng tại doanh nghiệp?</b>		
	Phương pháp xác định chi phí theo công việc	116	100%
	Phương pháp xác định chi phí theo quy trình sản xuất	0	0%
	Phương pháp xác định chi phí dựa trên hoạt động (ABC)	0	0%
	Phương pháp xác định chi phí mục tiêu	0	0%
	Phương pháp khác	0	0%
<b>46</b>	<b>Trên phương diện kế toán quản trị, doanh nghiệp phân loại chi phí theo các tiêu thức nào?</b>		
	Theo mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động (Bao gồm: Biến phí, định phí và CP hỗn hợp)	0	0%
	Theo khả năng kiểm soát của nhà quản trị (Bao gồm: CP kiểm soát được, CP không kiểm soát được)	0	0%
	Theo phương pháp tập hợp chi phí (Bao gồm: CP trực tiếp, CP gián tiếp)	116	100%
	Phục vụ ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh (Bao gồm: CP cơ hội, CP chênh lệch, CP chìm)	0	0%
<b>47</b>	<b>Chi phí sản xuất chung được phân bổ cho từng đối tượng theo tiêu thức nào?</b>		
	Theo diện tích rừng trồng	12	10,3%
	Theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	26	22,4%
	Theo chi phí nhân công trực tiếp	78	67,3%
	Tiêu thức khác	0	0%
<b>48</b>	<b>Các khoản mục chi phí nào được phân loại thành định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp?</b>		
	Chi phí sản xuất chung	0	0%

	Chi phí bán hàng	0	0%
	Chi phí quản lý doanh nghiệp	0	0%
<b>49</b>	<b>Doanh nghiệp sử dụng phương pháp nào để tách chi phí hỗn hợp thành định phí và biến phí?</b>		
	Phương pháp cực đại – cực tiểu	0	0%
	Phương pháp bình phương nhỏ nhất	0	0%
	Phương pháp hồi quy bội	0	0%
	Phương pháp đồ thị phân tán	0	0%
	Phương pháp khác	0	0%
<b>50</b>	<b>Doanh nghiệp có phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng đối tượng cụ thể không?</b>		
	Có	0	0%
	Không	116	100%
<b>51</b>	<b>Doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí sản xuất kinh doanh không?</b>		
	Có	116	100%
	Không	0	0%
<b>52</b>	<b>Các loại định mức chi phí mà doanh nghiệp đã xây dựng:</b>		
	Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	116	100%
	Định mức chi phí nhân công trực tiếp	64	55,2%
	Định mức chi phí sản xuất chung	12	10,3%
	Định mức chi phí bán hàng	0	0%
	Định mức chi phí quản lý doanh nghiệp	0	0%
<b>53</b>	<b>Định mức có được thay đổi, điều chỉnh không? Nếu có, định kỳ bao nhiêu tháng?</b>		
	Có, định kỳ hàng tháng	0	0%
	Có, định kỳ hàng năm	98	84,5%
	Có, định kỳ hàng quý	0	0%
	Có, định kỳ 6 tháng	18	15,5%
	Không	0	0%
<b>54</b>	<b>Căn cứ để xây dựng định mức chi phí sản xuất tại DN:</b>		
	Dựa trên số liệu định mức kinh tế kỹ thuật do Nhà nước ban hành	0	0%
	Dựa trên điều chỉnh số thực hiện ở các kỳ trước	0	0%
	Kết hợp các căn cứ trên	116	100%
	Căn cứ khác	0	0%
<b>55</b>	<b>Doanh nghiệp có thực hiện lập dự toán không?</b>		
	Có	116	100%
	Không	0	0%
<b>56</b>	<b>Mô hình lập dự toán tại doanh nghiệp:</b>		
	Dự toán tĩnh (theo tại một mức sản lượng hoặc một mức độ hoạt động)	116	100%
	Dự toán linh hoạt (theo tại các mức sản lượng, mức hoạt động khác nhau)	0	0%



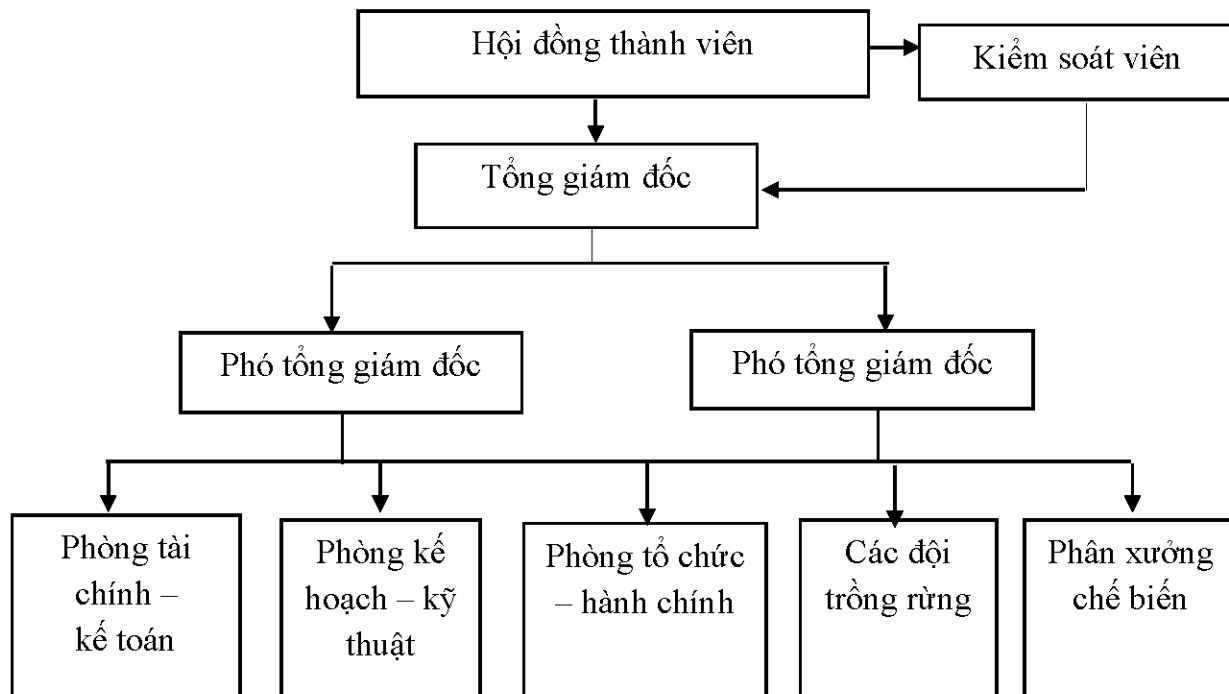
<b>57</b>	<b>Các loại dự toán doanh nghiệp đã lập:</b>		
	Dự toán doanh thu	116	100%
	Dự toán giá thành sản xuất	0	0%
	Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	116	100%
	Dự toán chi phí nhân công trực tiếp	116	100%
	Dự toán chi phí sản xuất chung	12	10,3%
	Dự toán chi phí bán hàng	0	0%
	Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp	0	0%
<b>58</b>	<b>Kỳ lập dự toán của doanh nghiệp?</b>		
	1 tháng/lần	0	0%
	3 tháng/lần	0	0%
	6 tháng/lần	14	12,1%
	12 tháng/lần	102	87,9%
<b>59</b>	<b>Doanh nghiệp có lập kế hoạch sản xuất kinh doanh hàng năm không?</b>		
	Có	116	100%
	Không	0	0%
<b>60</b>	<b>Phương pháp định giá sản phẩm mà doanh nghiệp đang sử dụng?</b>		
	Định giá dựa trên chi phí toàn bộ	98	84,5%
	Định giá dựa trên chi phí sản xuất	18	15,5%
	Định giá dựa trên điểm hoà vốn	0	0%
<b>61</b>	<b>Doanh nghiệp có so sánh, phân tích biến động chi phí thực tế với chi phí dự toán không?</b>		
	Có	116	100%
	Không	0	0%
<b>62</b>	<b>Doanh nghiệp thực hiện so sánh, phân tích biến động chi phí thực tế với chi phí dự toán bao lâu một lần?</b>		
	Định kỳ hàng tháng	0	0%
	Định kỳ hàng quý	20	17,2%
	Định kỳ 6 tháng/lần	22	19%
	Định kỳ hàng năm	74	63,8%
	Không thực hiện	0	0%
<b>63</b>	<b>Doanh nghiệp có thực hiện phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận không?</b>		
	Có	0	0%
	Không	116	100%
<b>64</b>	<b>Doanh nghiệp đã lập những loại báo cáo kế toán quản trị nào dưới đây?</b>		
	Báo cáo tình hình sản xuất kinh doanh	116	100%
	Báo cáo dự toán chi phí trồng và chăm sóc rừng	116	100%
	Báo cáo phân tích chi phí đầu tư trồng và chăm sóc rừng	116	100%
	Báo cáo doanh thu, chi phí bộ phận	12	10,3%
	Báo cáo khác	0	0%

### **Phu lục 1F: Câu hỏi phỏng vấn**

1. Theo Ông/Bà, đặc điểm của lĩnh vực lâm nghiệp ảnh hưởng như thế nào tới hoạt động kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ?
2. Theo Ông/Bà, thực trạng quy trình đầu tư trồng, chăm sóc, quản lý, bảo vệ rừng đối với từng loại rừng tại doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam như thế nào ?
3. Theo Ông/Bà, thực trạng ghi nhận doanh thu, chi phí đối với từng loại rừng tại doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam như thế nào?
4. Theo Ông/Bà, thực trạng hoạt động phân tích thông tin về doanh thu, chi phí tại doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam như thế nào?
5. Theo Ông/Bà, tại sao doanh nghiệp chưa áp dụng các phương pháp xác định chi phí hiện đại như phương pháp xác định chi phí theo mức độ hoạt động (ABC) hay phương pháp xác định chi phí theo chi phí mục tiêu ?
6. Ông/Bà đánh giá như thế nào về mô hình tổ chức công tác kế toán tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam ?
7. Ông/Bà đánh giá như thế nào về mức độ đáp ứng nhu cầu thông tin của hệ thống kế toán quản trị tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam ?
8. Ông/Bà đánh giá như thế nào về sự cần thiết áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế số 41 vào ghi nhận tài sản sinh học tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam ?
9. Theo Ông/Bà, những khó khăn cản trở việc áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế 41 vào ghi nhận tài sản sinh học tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam là gì?
10. Theo Ông/Bà, giải pháp để nâng cao hiệu quả kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam là gì?

**Phụ lục 2.1**

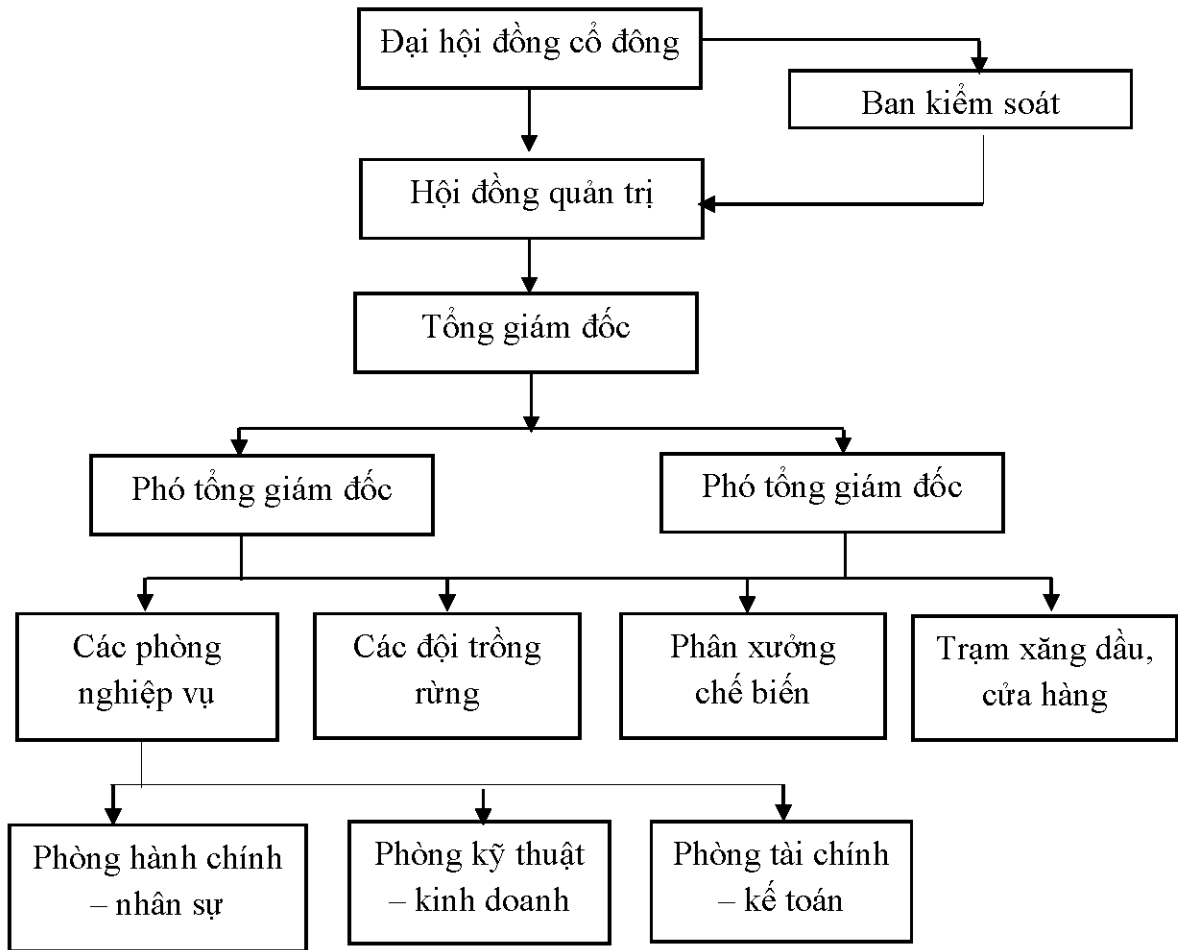
**Tổ chức bộ máy quản lý của Công ty TNHH HTV lâm nghiệp Yên Thế**



*(Nguồn: Công ty TNHH HTV lâm nghiệp Yên Thế)*

**Phụ lục 2.2**

**Tổ chức bộ máy quản lý của Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn**



*(Nguồn: Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn)*

**Phu lục 2.3**

Đơn vị bán hàng: **CÔNG TY TNHH MỘT THÀNH VIÊN LÂM NGHIỆP LA NGÀ - ĐỒNG NAI**  
**LANGA - DONGNAI FORESTRY COMPANY**  
 Điện thoại: 061.3853014 - Fax: 061.3853170  
 Địa chỉ: Xã Ngọc Đình - Huyện Định Quán - Tỉnh Đồng Nai  
 Mã số thuế: **3600251307**  
 Số tài khoản: 5907201-000012 tại Ngân hàng Nông nghiệp và PTNT  
 Chi nhánh Huyện Định Quán - Tỉnh Đồng Nai

**GỖ FSC® 100%**  
**MÃ SỐ CHỨNG CHỈ**  
**SA-FM/COC-004168**

**HÓA ĐƠN**  
**GIÁ TRỊ GIA TĂNG**  
 Liên 3: Nội bộ  
 Ngày: 12 tháng 4 năm 2018

Mẫu số: 01GTKT3/001  
 Ký hiệu: LN/11P  
 Số: **0000562**

Họ tên người mua hàng: Nguyễn Liên  
 Đơn vị: Công ty cổ phần Lâm Việt  
 Địa chỉ: Thôn Đức Sĩ 602, tổ dân phố số 99, khu phố Khánh Lập, phường Xuân Bình, TP. Thủ Đức  
 Số tài khoản: 6300201009389  
 Hình thức thanh toán: Chuyển khoản Mã số thuế: 8700452158

STT	TÊN HÀNG HÓA, DỊCH VỤ	ĐƠN VỊ TÍNH	SỐ LƯỢNG	ĐƠN GIÁ	THÀNH TIỀN
A	B	C	1	2	3 = 1 x 2
1	Gỗ gũ kho - FSC® 100% Hạng 1 Đường số 041/2018/11017 - Ngã 5 191/31/10/2 và phần viết Hạng 1	m <sup>3</sup>	99,10	2.035.000	201.668.500
-	Gỗ loại 1	m <sup>3</sup>	164,51	1.235.000	199.419.850
-	Gỗ loại 2	m <sup>3</sup>	86,70	1.115.000	99.123.500
-	Gỗ loại 4	m <sup>3</sup>	110,00	475.000	52.250.000

Cộng tiền hàng: 552.506.850  
 Thuế suất GTGT: / % Tiền thuế GTGT: /  
 Tổng cộng tiền thanh toán: 552.506.850  
 Số tiền viết bằng chữ: Năm trăm năm mươi hai triệu năm trăm linh sáu nghìn tám trăm năm mươi đồng chẵn.

Người mua hàng (Ký, ghi rõ họ tên): Nguyễn Liên Duy  
 Người bán hàng (Ký, ghi rõ họ tên): Trần Thu Hương  
 Thủ trưởng đơn vị (Ký, ghi rõ họ tên): Nguyễn Mạnh Cường

(Cán kiểm tra, đối chiếu khi lập, giao, nhận hóa đơn)

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà - Đồng Nai)

**Phu lục 2.4**

CÔNG TY TNHH MTV LÂM NGHIỆP LA NGÀ - ĐỒNG NAI  
Thị trấn Định Quán, huyện Định Quán, tỉnh Đồng Nai

Mẫu số: 01-VT  
(Ban hành theo QĐ số 15/2006/QĐ-BTC  
ngày 20/03/2006 của Bộ trưởng BTC)

**PHIẾU NHẬP KHO**

Ngày 19 Tháng 4 Năm 2018

Số **PN002**

Nợ :  
Có :

Họ tên người giao: Nguyễn Võ Tý  
Địa chỉ: Thị trấn Định Quán, huyện Định Quán, tỉnh Đồng Nai  
Lý do nhập: Theo hợp đồng khai thác số 08/2018/HĐKT  
Gỗ được nhập tại biên bán nghiệm thu số : 002/2018-BBNT  
Nguồn gốc gỗ : Tiểu khu 28, Khánh 4, Lô 3 Thuộc Đội 3

Số TT	Tên, nhãn hiệu, quy cách phẩm chất vật tư, dụng cụ sản phẩm hàng hóa	Mã HH	Số lượng		Thực nhập	Ghi chú
			Số lỏng	Theo M3		
1	Gỗ Keo (Acacia hybrid, FSC-100%) D ≥ 20cm, L=2m	L1	1.177	43,35	43,35	
2	Gỗ Keo (Acacia hybrid, FSC-100%) 20cm < D ≤ 15cm, L =1,2, 2m	L2	2.254	50,90	50,90	
3	Gỗ Keo (Acacia hybrid, FSC-100%) 15cm < D ≤ 10cm, L =1,2m	L3	2.356	21,70	21,70	
4	Gỗ Keo (Acacia hybrid, FSC-100%) 10cm < D ≤ 3cm, L =1,2m	L4	6.870	27,80	27,80	
<b>Tổng Cộng</b>		X X	12.657	143,75	143,75	-

Người lập phiếu: Nguyễn Thị Ni  
Người giao hàng: Nguyễn Võ Tý  
Thủ kho: Nguyễn Thị Ni  
Kế Toán Trưởng: Trần Ngọc Tuyền

Ngày 19 Tháng 4 Năm 2018  
Giám đốc Công ty: Nguyễn Mạnh Cường

**CÔNG TY TNHH MTV LÂM NGHIỆP LA NGÀ ĐỒNG NAI**

(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp La Ngà)

**Phu lục 2.5**

CÔNG TY TNHH MTV LÂM NGHIỆP LA NGÀ - ĐỒNG NAI  
 huyện Định Quán, tỉnh Đồng Nai

Mẫu số: 02-VT

**PHIẾU XUẤT KHO**  
 Ngày 19 Tháng 4 Năm 2018  
 Số PX002

GỖ FSC® 100%  
 MÃ SỐ CHỨNG CHỈ  
 SA-FM/COC-004168

Họ tên người nhận: Công Ty Cổ phần Lâm Việt  
 Thửa đất số 602, tờ bản đồ số 39, khu phố Khánh Lộc, Phường Khánh Bình, Thị xã Tân Uyên, Tỉnh Bình Dương.

Lý do xuất: Xuất bán theo hợp đồng kinh tế số 01/2018/HĐKT ngày 19 tháng 3 năm 2018 về việc mua bán gỗ rừng trồng có chứng chỉ FSC

Xuất tại: Bãi L, Công Ty TNHH MTV Lâm nghiệp La Ngà - Đồng Nai  
 Nguồn gốc gỗ: Gỗ Keo rừng trồng FSC -100%  
 Tiểu khu 28, Khành 4, Lô 3 Thuộc Đội 3

S T T	Tên sản phẩm, hàng hóa	Mã hàng	ĐVT	Số lượng		Thành tiền	Ghi chú
				Theo khối (m3)	Số lóng		
1	Gỗ Keo (Acacia hybrid, FSC-100%) D ≥ 20cm, L=2m	L1	M3	43,35	1.177	88.217.250	
2	Gỗ Keo (Acacia hybrid, FSC-100%) 20cm < D ≤ 15cm, L =1,2: 2m	L2	M3	50,90	2.254	62.861.500	
3	Gỗ Keo (Acacia hybrid, FSC-100%) 15cm < D ≤ 10cm, L =1,2m	L3	M3	21,70	2.356	24.195.500	
4	Gỗ Keo (Acacia hybrid, FSC-100%) 10cm < D ≤ 3cm, L =1,2m	L4	M3	27,80	6.870	13.205.000	
<b>Tổng Cộng</b>				<b>143,75</b>	<b>12.657</b>	<b>188.479.250</b>	

Người lập phiếu

*[Signature]*

Nguyễn Thị Ni

Người nhận hàng

*[Signature]*

Lê Văn Cường

Thủ kho

*[Signature]*

Nguyễn Thị Ni

Kế toán trưởng

*[Signature]*

Trần Ngọc Tuynh

Ngày 19 Tháng 4 Năm 2018

Giám Đốc

*[Signature]*

Nguyễn Mạnh Cường

(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp La Ngà)



**Phụ lục 2.6****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn****SỔ CÁI (TRÍCH)****Tài khoản: 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	SỔ NKC		Số hiệu TKĐƯ	Số tiền	
	Ngày tháng	Số hiệu		Trang	STT dòng		Nợ	Có
10/01/2019	10/01/2019	PT00004	Thu sp rừng trồng nhận khoán (3.0ha); HĐ0222			1111	0	8.232.000
16/01/2019	16/01/2019	NVK0005	Xuất bán nhựa thông (5663kg); HĐ223			131.1	0	147.238.000
17/01/2019	17/01/2019	NVK0006	Xuất bán nhựa thông LD (6720 kg); HĐ224			131.1	0	30.240.000
24/01/2019	24/01/2019	PT00014	Thu sp rừng trồng nhận khoán (8.0 ha); HĐ226			1111	0	21.952.000
25/01/2019	25/01/2019	PT00018	Thu sp rừng trồng nhận khoán (7.0 ha); HĐ228			1111	0	19.208.000
30/01/2019	30/01/2019	NVK0009	SP rừng trồng nhận khoán 1.0 ha (10/1); HĐ 219			131.1	0	2.744.000
05/02/2019	05/02/2019	NVK0024	Xuất bán nhựa thông (5860 kg); HĐ236			131.1	0	152.360.000
07/02/2019	07/02/2019	NVK0026	Xuất bán nhựa thông (5764 kg); HĐ238			131.1	0	149.890.000
06/03/2019	06/03/2019	NVK0037	Khai thác gỗ trụ mỏ giao Cty Thống Nhất (231.894 m3); HĐ0245			131.1	0	21.334.248
12/03/2019	12/03/2019	NVK0042	Xuất bán nhựa thông (5833 kg); HĐ246			131.1	0	157.491.000
15/03/2019	15/03/2019	PT00040	Thu SP rừng trồng nhận khoán; HĐ0247			1111	0	4.390.400
28/03/2019	28/03/2019	NVK0045	Xuất bán nhựa thông LD (5533 kg); HĐ02			131.1	0	27.665.000
28/03/2019	28/03/2019	PT00047	Thu SP rừng trồng nhận khoán; HĐ03			1111	0	10.976.000
30/03/2019	30/03/2019	NVK0046	Khai thác gỗ trụ mỏ - Cty than Mông Dương (16.103 m3); HĐ04			131.1	0	43.780.000
28/05/2019	28/05/2019	NVK0084	Bán rừng trồng cây đứng (9.0ha); HĐ036			131.1	0	283.500.000
25/12/2019	25/12/2019	PT00269	SP rừng trồng nhận khoán (10.0 ha); HĐ 182			1111	0	27.440.000
31/12/2019	31/12/2019	NVK0256	Xuất bán nhựa thông (5776 kg); HĐ 185			131.1	0	155.952.000
			.....					
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển doanh thu bán hàng và CCDV			911	2.555.404.906	0
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển doanh thu bán hàng và CCDV			911	36.053.261.630	0
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển doanh thu bán hàng và CCDV			911	1.180.000.000	0
			<b>Tổng cộng</b>				<b>39.788.666.536</b>	<b>39.788.666.536</b>

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn)



**Phụ lục 2.7**

**Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai**

Tổ 6 Ấp Hòa Trung, xã Ngọc Định, huyện Định Quán, Đồng Nai

**SỔ CÁI (TRÍCH)**

**Tài khoản: 511 - Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày tháng	Số CT	Diễn giải	Nhật ký chung		TK đối ứng	Phát sinh nợ	Phát sinh có
			Trang	STT dòng			
		<b>Số dư đầu kỳ</b>					
		.....					
7/24/2019	0000584	Xuất gỗ Keo FSC theo hợp đồng số 11/2019/HĐKT ngày 13/05/2019			13111		234.590.800
7/25/2019	0000585	Xuất gỗ Keo FSC theo hợp đồng số 12/2019/HĐKT ngày 19/05/2019			13111		888.203.000
7/28/2019	0000586	Xuất gỗ Keo FSC theo hợp đồng số 13/2019/HĐKT ngày 21/05/2019			13111		814.128.500
7/30/2019	0000587	Xuất gỗ Keo FSC theo hợp đồng số 17/2019/HĐKT ngày 26/05/2018			13111		817.056.500
7/30/2019	7BC/0048	Tiền DVMTR năm 2019			11211		549.104.244
9/30/2019	201909	Kết chuyển doanh thu bán hàng thuần quý III vào KQKD			911	5.112.436.500	
9/30/2019	201909	Kết chuyển doanh thu bán hàng thuần quý III vào KQKD			911	382.000.000	
11/25/2019	0000588	Bán gỗ Keo theo hợp đồng kinh tế số 79/2019/HĐKT ngày 01/11/2019			13111		29.761.500
12/28/2019	0000591	Xuất bán gỗ Keo theo HĐ 83/HĐKT ngày 06/12/2019			13111		233.247.000
12/31/2019	12BN/0154	Hạch toán tiền DVMTR cho hộ nhận khoán			112	56.632.554	
12/31/2019	201912	Kết chuyển doanh thu bán hàng thuần quý IV vào KQKD			911	6.644.008.500	
12/31/2019	201912	Kết chuyển doanh thu bán hàng thuần quý IV vào KQKD			911	383.000.000	
		.....					
		<b>Tổng cộng</b>				<b>33.533.344.221</b>	<b>33.533.344.221</b>
		<b>Số dư cuối kỳ</b>					

(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai)

**Phu lục 2.8****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai****BẢNG TỔNG HỢP TIỀN DỊCH VỤ MÔI TRƯỜNG RỪNG NĂM 2019**

TT	Đơn vị sử dụng dịch vụ môi trường rừng (DVMTR)	Diện tích công ty cung ứng	Diện tích khoán hộ	Tiền DVMTR của công ty QLBR	Tiền DVMTR của hộ dân	Tổng số tiền DVMTR được nhận	Tiền chi phí quản lý trích lại công ty (10%)	Tiền chi trả cho hộ nhận khoán
1	Thủy điện Trị An	5.873,95	4.197,23	426.299.384	37.295.411	463.594.795	3.729.541	33.565.870
2	Công ty TNHH MTV cấp nước Đồng Nai	5.873,95	4.197,23	24.429.688	2.137.266	26.566.954	213.727	1.923.540
3	Công ty CP DV và XD cấp nước Đồng Nai	5.873,95	4.197,23	1.470.147	128.618	1.598.765	12.862	115.756
4	Tổng Công ty cấp nước Sài Gòn	5.873,95	4.197,23	6.832.711	597.769	7.430.480	59.777	537.993
5	Công ty TNHH MTV cấp nước MT Bình Dương	5.873,95	4.197,23	27.924.928	2.443.052	30.367.980	244.305	2.198.747
6	Nhà máy nước Sông Mây	5.873,95	4.197,23	383.873	33.584	417.457	3.358	30.225
7	Lãi ngân hàng	5.873,95	4.197,23	859.867	75.227	935.094	7.523	67.704
8	Tiền hỗ trợ cho hộ nhận khoán từ kinh phí dự phòng	507,827	337,66		18.192.719	18.192.719		18.192.719
	<b>Tổng cộng</b>			<b>488.200.598</b>	<b>60.903.646</b>	<b>549.104.244</b>	<b>4.271.093</b>	<b>56.632.554</b>

*(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai)*

**Phụ lục 2.9****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai****BẢNG KÊ CHI TIẾT DIỆN TÍCH, TIỀN CHI TRẢ DỊCH VỤ MÔI TRƯỜNG RỪNG CHO HỘ NHẬN KHOẢN NĂM 2019**

STT	Danh Mục	Diện tích rừng cung ứng (ha)	Diện tích quy đổi (ha)	Tổng cộng (VNĐ)	Tiền chi trả dịch vụ môi trường rừng								Số tiền sau khi trừ 10% chi phí quản lý	Số tiền thực lãnh
					TD Trị An (VNĐ)	Công ty CP Cấp nước ĐN (VNĐ)	Công ty CP DV&XD cấp nước ĐN (VNĐ)	Tổng Cty Cấp nước Sài Gòn (VNĐ)	Cty TNHH MTV cấp nước Bình Dương	Nhà máy nước Sông Máy	Lãi ngân hàng	Tiền dự phòng		
1	Nguyễn Văn Thắng	1,434	0,94	118.901	103.825	5.950	358	1.664	6.801	93	209	50.646	107.011	157.657
2	Lương Xuân Thịnh	3,177	2,2	278.280	242.996	13.925	838	3.895	15.918	219	490	118.533	250.452	368.985
3	Nguyễn Thị Lịch	1,865	1,22	154.319	134.752	7.722	465	2.160	8.827	121	272	65.732	138.887	204.619
4	Lương Xuân Thịnh	2,199	1,52	192.266	167.888	9.621	579	2.691	10.998	151	339	81.896	173.040	254.935
5	Nguyễn Việt Ân	1,491	0,98	123.961	108.244	6.203	373	1.735	7.091	97	218	52.801	111.565	164.366
6	Đoàn Đức Khuyến	6,603	4,58	579.328	505.873	28.990	1.745	8.108	33.137	456	1.020	246.765	521.396	768.161
7	Phạm Thị Quỳnh	2,115	1,47	185.942	162.365	9.305	560	2.602	10.636	146	327	79.202	167.348	246.549
8	Nguyễn Văn Thứ	4,161	2,88	364.294	318.103	18.229	1.097	5.099	20.838	286	642	155.171	327.864	483.035
9	Cao Ngọc Bửu	1,943	1,35	170.763	149.111	8.545	514	2.390	9.768	134	301	72.736	153.686	226.423
10	Trần Văn Bảy	2,503	1,74	220.094	192.187	11.014	663	3.080	12.589	173	388	93.749	198.085	291.834
11	Võ Anh Tuấn	10,26	6,73	851.284	743.346	42.598	2.564	11.914	48.693	669	1.499	362.604	766.156	1.128.760
12	Nguyễn Hàn Thắng	3,532	2,32	293.459	256.250	14.685	884	4.107	16.786	231	517	124.999	264.113	389.112
	.....													
	<b>Tổng cộng</b>	<b>507,827</b>	<b>337,66</b>	<b>42.710.927</b>								<b>18.192.719</b>	<b>38.439.835</b>	<b>56.632.554</b>

(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai)

**Phụ lục 2.10****Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn**

Số 8 Hoàng Hoa Thám, quận Bình Thạnh, TP Hồ Chí Minh

**SỔ CÁI (TRÍCH)****Tài khoản: 515 – Doanh thu hoạt động tài chính**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày tháng	Số CT	Diễn giải	Nhật ký chung		TK đối ứng	Phát sinh nợ	Phát sinh có
			Trang	STT dòng			
		<b>Số dư đầu kỳ</b>					
		.....					
31/01/2019	NTTK0025	Lãi TK tiền gửi KKH tháng 01/2019			112103VCB		1.685.745
31/01/2019	NTTK0026	Lãi TK tiền gửi KKH tháng 01/2019			112103BIDV		1.740.314
31/01/2019	NTTK0027	Lãi TK tiền gửi KKH tháng 01/2019			112103AGRI		2.230.455
28/02/2019	NTTK0068	Lãi TK tiền gửi KKH tháng 02/2019			112103VCB		1.674.980
28/02/2019	NTTK0069	Lãi TK tiền gửi KKH tháng 02/2019			112103BIDV		1.989.765
28/02/2019	NTTK0070	Lãi TK tiền gửi KKH tháng 02/2019			112103AGRI		2.540.511
		.....					.....
31/12/2019	NTTK1253	Lãi TK tiền gửi KKH tháng 12/2019			112103VCB		1.560.981
31/12/2019	NTTK1254	Lãi TK tiền gửi KKH tháng 12/2019			112103BIDV		1.865.333
31/12/2019	NTTK1255	Lãi TK tiền gửi KKH tháng 12/2019			112103AGRI		1.653.090
31/12/2019	NVK0298	Điều chỉnh chênh lệch tỷ giá tại thời điểm 31/12/2019			4131		12.934.072
31/12/2019	NVK0299	Lãi từ góp vốn trồng rừng TSC 2016			2281		236.216.218
		.....					.....
31/12/2019	NVK0385	Kết chuyển thu nhập tài chính vào KQKD - 515, 911			911	4.401.185.975	
		<b>Cộng số phát sinh</b>				<b>4.401.185.975</b>	<b>4.401.185.975</b>
		<b>Số dư cuối kỳ</b>					

(Nguồn: Công ty cổ phần lâm nghiệp Sài Gòn)

**Phụ lục 2.11****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn**

Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Tỉnh Quảng Ninh

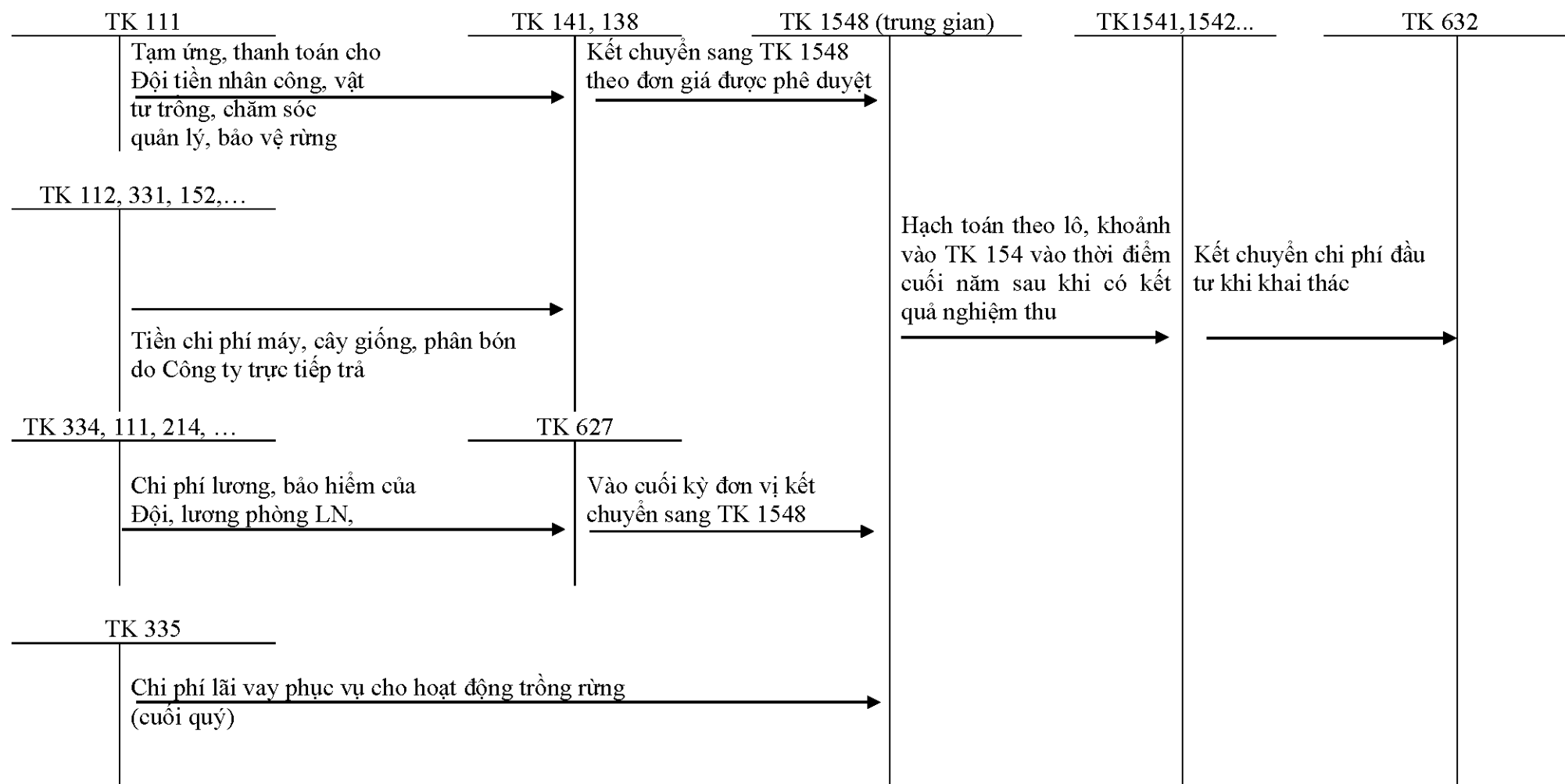
**SỔ CÁI (TRÍCH)****Tài khoản: 711 – Thu nhập khác**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày tháng	Số CT	Diễn giải	Nhật ký chung		TK đối ứng	Phát sinh nợ	Phát sinh có
			Trang	STT dòng			
		<b>Số dư đầu kỳ</b>					
		.....					
13/01/2019	PT0007	Phí giao khoán đất, rừng HTV theo ND168/CP (10ha)			1111		6.465.000
14/01/2019	PT0009	Phí giao khoán đất, rừng HTV theo ND168/CP (8.1ha)			1111		5.237.000
16/01/2019	PT0022	Phí rà soát, đổi sổ hộ NK - 27.8ha (theo ND168/CP-BBLV)			1111		2.300.000
13/03/2019	NVK0029	Thanh lý máy Figer Cty Richland; HĐ013			1311		88.500.000
24/03/2019	NVK0035	Thanh lý HT hút bụi (Ô Hùng); HĐ024			1311		56.500.000
23/09/2019	PT0254	GP mặt bằng đoạn đường cao tốc Vân Đồn - Tiên Yên			111		9.500.000
		.....					.....
11/10/2019	NVK0270	Bán máy móc (đã qua SD) - Cty Tiên Yên; HĐ214			11213		25.400.000
26/10/2019	PT0299	Phí rà soát, đổi sổ hộ NK-14.1ha (theo ND168/CP-BBLV)			1111		1.865.333
15/12/2019	NVK0273	Thanh lý xe nâng đã qua sử dụng (Ô. Hoan); HĐ144			1311		17.000.000
26/12/2019	PT1197	Phí giao khoán đất, rừng HTV theo ND168/CP (25.5ha)			1111		14.333.000
		.....					.....
31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển thu nhập khác phát sinh trong kỳ			911	2.954.137.882	
		<b>Cộng số phát sinh</b>				<b>2.954.137.882</b>	<b>2.954.137.882</b>
		<b>Số dư cuối kỳ</b>					

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn)

## Phu lục 2.12



(Nguồn: Tổng công ty Lâm nghiệp Việt Nam)

**Phu lục 2.13****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Bình Liêu**

Khu Bình Công II, thị trấn Bình Liêu, huyện Bình Liêu, tỉnh Quảng Ninh

**BẢNG THEO DÕI TÀI SẢN CỐ ĐỊNH****Năm 2019**

STT	Tên tài sản	Năm sử dụng	Nguyên giá	Hao mòn lũy kể đến 2018	Giá trị còn lại 2018	Khấu hao 2019	Giá trị còn lại 2019
<b>A</b>	<b>NHÀ CỬA VẬT KIẾN TRÚC</b>		<b>1.837.248.439</b>	<b>1.029.612.356</b>	<b>775.266.083</b>	<b>40.824.165</b>	<b>734.441.919</b>
1	Bể chứa nước 1+2+3	2006	84.941.048	84.941.048	-		-
2	Nhà làm việc	1970	178.934.992	178.934.992	-		-
3	Nhà đội Cầu Sắt	1984	131.081.760	131.081.760	-		-
4	Nhà đội Tân Cường	1995	105.479.100	105.479.100	-		-
5	Nhà kho, Gara ô tô	2004	36.098.593	36.098.593	-		-
6	Nhà vườn ươm	2006	147.599.000	147.599.000	-		-
7	Trạm bảo vệ Tân Cường	2004	41.558.000	41.558.000	-		-
8	Tường rào xung quanh văn phòng	2006	145.842.111	145.842.111	-		-
9	Trụ sở làm việc 2 tầng	2005	626.695.650	238.704.056	387.991.594	20.889.855	<b>367.101.739</b>
10	Nhà hội trường	2012	269.206.196	74.031.707	195.174.490	13.460.310	<b>181.714.180</b>
11	Vườn ươm Đồng Tiến	2019	32.370.000			6.474.000	<b>25.896.000</b>
<b>B</b>	<b>MÁY MÓC THIẾT BỊ</b>		<b>34.181.818</b>	<b>34.181.818</b>	-		
1	Máy phô tô	2005	34.181.818	34.181.818	-		
<b>C</b>	<b>PHƯƠNG TIỆN VẬN TẢI</b>		<b>855.680.000</b>	<b>342.272.000</b>	<b>513.408.000</b>	<b>85.568.000</b>	<b>427.840.000</b>
1	Ô tô con 14A -10015	2015	855.680.000	342.272.000	513.408.000	85.568.000	427.840.000
<b>D</b>	<b>THIẾT BỊ DỤNG CỤ QUẢN LÝ</b>		-		-		-
<b>E</b>	<b>TÀI SẢN CỐ ĐỊNH KHÁC</b>		<b>491.264.000</b>	<b>250.016.772</b>	<b>241.247.228</b>	<b>20.874.320</b>	<b>220.372.908</b>
1	Rừng cây lâu năm (Rừng thông)		491.264.000	250.016.772	241.247.228	20.874.320	220.372.908
	<b>TỔNG CỘNG</b>		<b>3.617.167.408</b>	<b>1.918.963.012</b>	<b>1.698.204.396</b>	<b>182.317.158</b>	<b>1.515.887.238</b>

**Phu lục 2.14****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn**

Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Tỉnh Quảng Ninh

**SỔ CHI TIẾT TÀI KHOẢN (TRÍCH)****Loại tiền: VND; Tài khoản: 1543; Năm 2019**

Ngày ht	Ngày chứng từ	Số chứng từ	Diễn giải	Tài khoản	TK đối ứng	Phát sinh Nợ	Phát sinh Có
31/01/2019	31/01/2019	NK0013	Nhựa thông	1543	622	44.898.000	0
31/01/2019	31/01/2019	NK0013	Nhựa thông	1543	627	28.833.000	0
31/01/2019	31/01/2019	NVK0022	Lượng nhựa thông sx T1(4797 kg)	1543	15515	0	73.731.000
28/02/2019	28/02/2019	NK0019	Nhựa thông	1543	622	43.942.000	0
28/02/2019	28/02/2019	NK0019	Nhựa thông	1543	627	28.846.000	0
28/02/2019	28/02/2019	NVK0029	Lượng nhựa thông sx T2 (4613 kg)	1543	15515	0	72.788.000
31/03/2019	31/03/2019	NK0033	Nhựa thông	1543	622	41.419.000	0
31/03/2019	31/03/2019	NK0033	Nhựa thông	1543	627	28.853.000	0
31/03/2019	31/03/2019	NVK0047	Lượng nhựa thông sx T3 (4606 kg)	1543	15515	0	70.278.000
29/04/2019	29/04/2019	NK0052	Nhựa thông	1543	622	45.497.000	0
29/04/2019	29/04/2019	NK0052	Nhựa thông	1543	627	28.833.000	0
30/04/2019	30/04/2019	NVK0086	Lượng nhựa thông sx T4 (4850 kg)	1543	15515	0	74.330.000
31/05/2019	31/05/2019	NK0076	Nhựa thông	1543	622	45.687.000	0
31/05/2019	31/05/2019	NK0076	Nhựa thông	1543	627	28.833.000	0
31/05/2019	31/05/2019	NVK0099	Lượng nhựa thông sx T5 (4862 kg)	1543	15515	0	74.520.000
30/06/2019	30/06/2019	NK0093	Nhựa thông	1543	622	43.942.000	0
30/06/2019	30/06/2019	NK0093	Nhựa thông	1543	627	28.846.000	0
30/06/2019	30/06/2019	NVK0129	Lượng nhựa thông sx T6 (4913 kg)	1543	15515	0	72.788.000
			.....				
			Tổng cộng			876.438.000	876.438.000

*(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn)*



**Phụ lục 2.15****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn**

Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Tỉnh Quảng Ninh

**SỔ CÁI (TRÍCH)****Tài khoản: 161 – Chi sự nghiệp**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Trang Nhật ký chung	TK đối ứng	Số tiền	
	Số hiệu	Ngày tháng				Nợ	Có
			<b>Số dư đầu kỳ</b>			<b>0</b>	
29/11/2019	PC0383	29/11/2019	Chi mua vật tư văn phòng phục vụ DA khoán BVR; HD39402		111.DA	2.000.000	
29/11/2019	PC0384	29/11/2019	Chi phí khác - DA khoán BVR; HD38655		111.DA	2.280.000	
16/12/2019	PC0418	16/12/2019	Phụ cấp kiêm nhiệm năm 2019; thuộc DA khoán BVR		111.DA	4.050.000	
17/12/2019	PC0420	17/12/2019	Nhân công KBVR năm 2019 -		111.DA	119.050.000	
30/12/2019	UNC301	30/12/2019	Lập hồ sơ thiết kế KBV năm 2020		11211	23.810.000	
31/12/2019	NVK297	31/12/2019	K/c kinh phí sự nghiệp – Chương trình khoán BVR năm 2019		4612		151.190.000
			<b>Cộng số phát sinh</b>			<b>151.190.000</b>	<b>151.190.000</b>
			<b>Số dư cuối kỳ</b>			<b>0</b>	

*(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Vân Đồn)*

**Phu lục 2.16****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai**

Tổ 6 Ấp Hòa Trung, xã Ngọc Định, huyện Định Quán, Đồng Nai

**SỔ CÁI (TRÍCH)****Tài khoản: 632 – Giá vốn hàng bán**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày tháng	Mã CT	Số CT	Diễn giải	Nhật ký chung		TK đối ứng	Phát sinh nợ	Phát sinh có
				Trang	STT dòng			
			<b>Số dư đầu kỳ</b>					
3/24/2019	HD	0000559	Xuất gỗ Keo FSC theo hợp đồng số 08/2019/HĐ.MBTS ngày 22/3/2019 (130,41 ha)			154R09	211.024.456	
3/31/2019	PK1	10PKT19/0028	Giá vốn 130,41 ha			1541R11	291.034.402	
3/31/2019	PKT	201903	Kết chuyển giá vốn hàng bán vào KQKD			911		2.655.780.240
3/31/2019	PKT	201903	Kết chuyển giá vốn hàng bán vào KQKD			911		986.556.870
12/28/2019	PK1	10PKT19/0032	Giá vốn tĩa thừa theo HĐ 71/HĐTK ngày 27/8/2019			1541R03	30.489.682	
12/28/2019	UNC	10BN/0289	Chuyển tiền thiết kế khai thác 85,67 ha theo HĐ số 04/2019/HĐTK ngày 31/10/2019			11211	147.647.475	
12/31/2019	HD	0000592	Xuân bán gỗ Keo lai theo HĐ số 49/2019/HĐ.MBTS ngày 27/12/2019			1541R09	255.674.890	
12/31/2019	PK1	10PKT19/0203	Trích trước chi phí khai thác tĩa thừa			33111	152.817.000	
12/31/2019	PK1	10PKT19/0255	Giá vốn 2 gói keo lai (33,04 + 22,16)			1541R09	110.825.224	
12/31/2019	PK1	10PKT19/0306	Trích lập dự phòng tổn thất rừng theo TT 52/2015/TT-BTC			22941	1.381.854.655	
12/31/2019	PKT	201912	Kết chuyển giá vốn hàng bán vào KQKD			911		2.463.013.328
12/31/2019	PKT	201912	Kết chuyển giá vốn hàng bán vào KQKD			911		1.381.854.655
			.....					
			<b>Cộng số phát sinh</b>				<b>18.135.436.766</b>	<b>18.135.436.766</b>
			<b>Số dư cuối kỳ</b>					

(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp La Ngà – Đồng Nai)

**Phu lục 2.17****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn**

Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Tỉnh Quảng Ninh

**SỔ CÁI (TRÍCH)****Tài khoản: 641 – Chi phí bán hàng**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày, tháng ghi số	Chứng từ		Diễn giải	Nhật ký chung		Số hiệu TK đối ứng	Số tiền	
	Ngày	Số hiệu		Trang số	STT dòng		Nợ	Có
A	B	C	D	E	G	H	1	2
			- Số dư đầu kỳ					
			- Số phát sinh trong kỳ					
31/01/2019	31/01/2019	NVK0010	Cước v/c dăm keo Cty Hung Minh T1/19 (2678.8 tấn); HĐ029			331.1	281.274.000	
29/02/2019	29/02/2019	NVK0019	Cước v/c dăm keo Cty Hung Minh T2/19 (1399.045 tấn); HĐ 39			331.1	146.899.725	
31/03/2019	31/03/2019	NVK0043	Cước v/c dăm keo Cty Hung Minh T3/19 (2989.39 tấn); HĐ43			331.1	313.885.950	
31/03/2019	31/03/2019	NVK0044	Cước v/c gỗ xẻ, tà vẹt Cty Hà Thành Công T3/19; HĐ0390			331.1	14.100.000	
29/04/2019	29/04/2019	NVK0066	Cước v/c gỗ xẻ, tà vẹt Cty Hà Thành Công T4/19; HĐ401			331.1	13.500.000	
30/04/2019	30/04/2019	NVK0067	Cước v/c dăm keo (NTL) T4/19 (1384.025 tấn); HĐ 53706			331.1	145.322.625	
30/04/2019	30/04/2019	NVK0068	Cước v/c dăm keo Cty Hung Minh T4/19 (2.967 tấn); HĐ52			331.1	311.535.000	
31/05/2019	31/05/2019	NVK0092	Cước v/c dăm keo Cty Hung Minh T5/19 (3089.735 tấn); HĐ57			331.1	318.811.775	
31/05/2019	31/05/2019	NVK0093	Cước v/c gỗ xẻ, tà vẹt Cty Hà Thành Công T5/19; HĐ409			331.1	12.300.000	
30/06/2019	30/06/2019	NVK0106	Cước v/c gỗ xẻ, tà vẹt Cty Hà Thành Công T6/19; HĐ413			331.1	5.700.000	
30/06/2019	30/06/2019	NVK0108	Cước v/c dăm keo Cty Hung Minh T6/19 (1455.98 tấn); HĐ65			331.1	145.598.000	
31/07/2019	31/07/2019	NVK0142	Cước v/c gỗ xẻ, tà vẹt Cty Hà Thành Công T7/19; HĐ420			331.1	13.800.000	
			.....				.....	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0298	Cước v/c dăm keo (NTL) T12/20 (1573.105 tấn); HĐ53719			331.1	149.444.975	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0299	Cước v/c dăm keo Cty Hung Minh T12/20 ( 3680.11 tấn); HĐ95			331.1	349.610.450	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến ngày 31/12/2019			911		3.708.622.525
			<b>Cộng số phát sinh</b>				<b>3.708.622.525</b>	<b>3.708.622.525</b>
			<b>Số dư cuối kỳ</b>					

**Phu lục 2.18****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn**

Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Tỉnh Quảng Ninh

**SỔ CÁI (TRÍCH)****Tài khoản: 642 – Chi phí quản lý doanh nghiệp**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày, tháng ghi số	Chứng từ		Diễn giải	Nhật ký chung		Số hiệu TK đối ứng	Số tiền	
	Ngày	Số hiệu		Trang số	STT dòng		Nợ	Có
A	B	C	D	E	G	H	1	2
			- Số dư đầu kỳ					
			- Số phát sinh trong kỳ					
03/01/2019	03/01/2019	PC0001	Mua văn phòng phẩm 6 tháng đầu 2019			1111	14.194.091	
10/01/2019	10/01/2019	UNC0004	Thu phí QL TK T1			1121.1	22.000	
14/01/2019	14/01/2019	UNC0007	Thanh toán DV VNPT HĐ điện tử; HĐ 14778			1121.5	2.000.000	
21/01/2019	21/01/2019	NVK0007	Nộp thuế MB năm 2019			3339	2.000.000	
22/01/2019	22/01/2019	UNC0013	thanh toán tiền điện T1/2019			1121.5	5.286.870	
25/01/2019	25/01/2019	UNC0016	Thanh toán tiền đầu, nhót T1; HĐ1328			1121.5	22.000	
31/01/2019	31/01/2019	PC0031	Tiền nước sạch, chi phí Văn phòng (BK)			1111	11.475.855	
18/02/2019	18/02/2019	PC0043	Chi lương và các khoản HT CBQL, VP T1/19			334	63.357.000	
16/03/2019	16/03/2019	XK0012	Xuất BHLĐ trang cấp BP Văn phòng năm 2019			1531	4.090.000	
21/03/2019	21/03/2019	NVK0032	Phí kiểm toán BCTC năm 2019; HĐ 758			331.1	27.272.727	
20/04/2019	20/04/2019	PC0121	Chi phí công chứng văn bản, giấy tờ; HĐ 1865			1111	818.182	
			.....				.....	
24/12/2019	24/12/2019	UNC0322	Thanh toán tiền điện T12/2019			1121.5	8.033.620	
28/12/2019	28/12/2019	NVK0285	Trích KPCĐ quý 4/2019			3382	8.213.000	
28/12/2019	28/12/2019	NVK0286	Trích BHXH 6 tháng cuối năm 2019			3383	58.736.401	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến ngày 31/12/2019			911	0	1.459.099.808
			<b>Cộng số phát sinh</b>				<b>1.459.099.808</b>	<b>1.459.099.808</b>
			<b>Số dư cuối kỳ</b>					

**Phu lục 2.19****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn**

Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Tỉnh Quảng Ninh

**SỔ CÁI (TRÍCH)****Tài khoản: 635 – Chi phí tài chính**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày, tháng ghi số	Chứng từ		Diễn giải	Nhật ký chung		Số hiệu TK đối ứng	Số tiền	
	Ngày	Số hiệu		Trang số	STT dòng		Nợ	Có
A	B	C	D	E	G	H	1	2
			- Số dư đầu kỳ					
			- Số phát sinh trong kỳ					
21/01/2019	21/01/2019	UNC0011	Lãi vay ngắn hạn T1			1121.1	46.349.314	
30/01/2019	30/01/2019	UNC0022	Lãi vay ngắn hạn T1			1121.5	50.219.863	
21/02/2019	21/02/2019	UNC0029	Trả lãi vay, tất toán khoản vay			1121.5	1.562.603	
21/02/2019	21/02/2019	UNC0031	Trả lãi vay ngắn hạn			1121.5	3.027.397	
25/02/2019	25/02/2019	UNC0037	Lãi vay ngắn hạn T2			1121.1	47.770.547	
25/02/2019	25/02/2019	UNC0038	Lãi vay ngắn hạn T2			1121.5	35.234.246	
			.....				.....	
25/11/2019	25/11/2019	UNC0291	Lãi vay ngắn hạn NH Công Thương T11			1121.5	13.436.986	
01/12/2019	01/12/2019	UNC0296	Lãi vay ngắn hạn NHNN T11			1121.1	35.129.455	
25/12/2019	25/12/2019	UNC0325	Trả nợ gốc; tất toán khoản vay			1121.5	3.493.151	
25/12/2019	25/12/2019	UNC0326	Lãi vay ngắn hạn NH Công Thương T12			1121.5	10.945.204	
28/12/2019	28/12/2019	UNC0328	Lãi vay ngắn hạn NHNN T12			1121.1	44.642.465	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0308	Đánh giá chênh lệch tỷ giá USD cuối năm 2019 (22.975 USD)			4131	180.153	
25/12/2019	25/12/2019	UNC0325	Trả lãi vay, tất toán khoản vay			1121.5	3.493.151	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến ngày 31/12/2019			911		963.181.138
			<b>Cộng số phát sinh</b>				<b>963.181.138</b>	<b>963.181.138</b>
			<b>Số dư cuối kỳ</b>					

**Phu lục 2.20****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn**

Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Tỉnh Quảng Ninh

**SỔ CÁI (TRÍCH)****Tài khoản: 811 – Chi phí khác**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày, tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Nhật ký chung		Số hiệu TK đối ứng	Số tiền	
	Ngày	Số hiệu		Trang số	STT dòng		Nợ	Có
A	B	C	D	E	G	H	1	2
			- Số dư đầu kỳ					
			- Số phát sinh trong kỳ					
31/01/2019	31/01/2019	NVK0014	Tiền chậm nộp thuế TNDN theo QT			3339	81.208	
13/03/2019	13/03/2019	NVK0030	HT thanh lý máy Figer ghép dộc; HD013			2112	153.152.929	
24/03/2019	24/03/2019	NVK0036	HT thanh lý HT hút bụi; HD024			2112	65.083.507	
25/05/2019	25/05/2019	NVK0080	Tiền chậm nộp thuế TNDN theo QT TB			3339	4.512	
05/06/2019	05/06/2019	NVK0096	Tiền VPHC thuế QĐ 4374			3339	2.800.000	
			.....				.....	
29/12/2019	29/12/2019	NVK0297	HT bù trừ theo Biên bản (Than Quang Hanh)			34121.5	75.888.404	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0310	HT bù trừ theo Biên bản (than Dương Huy).			131.1	44.399.420	
11/10/2019	11/10/2019	NVK0269	HT thanh lý máy cắt 2 đầu 2 mô tơ; tủ tụ bù; HD214			2112	50.418.144	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0315	BT Xử lý công nợ - Cty ĐT và PT Nhật Hưng			131.1	227	
31/12/2019	31/12/2020	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến ngày 31/12/2019			911		818.425.252
			<b>Cộng số phát sinh</b>				<b>818.425.252</b>	<b>818.425.252</b>
			<b>Số dư cuối kỳ</b>					

**Phu lục 2.21****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn**

Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Tỉnh Quảng Ninh

**SỔ CÁI****Tài khoản: 8211 – Chi phí thuế TNDN hiện hành**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày, tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	Nhật ký chung		Số hiệu TK đối ứng	Số tiền	
	Ngày	Số hiệu		Trang số	STT dòng		Nợ	Có
A	B	C	D	E	G	H	1	2
			- Số dư đầu kỳ					
			- Số phát sinh trong kỳ					
31/12/2019	31/12/2019	NVK0317	Chi phí thuế TNDN phải nộp năm 2019			3334	91.256.807	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến ngày 31/12/2019			911		91.256.807
			Cộng số phát sinh				91.256.807	91.256.807
			Số dư cuối kỳ					

**Phu lục 2.22****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Vân Đồn**

Thôn 12, Xã Hạ Long, Huyện Vân Đồn, Tỉnh Quảng Ninh

**SỔ CÁI****Tài khoản: 911- Xác định kết quả kinh doanh**

Từ ngày 01/01/2019 đến ngày 31/12/2019

Ngày, tháng ghi số	Chứng từ		Diễn giải	Nhật ký chung		Số hiệu TK đối ứng	Số tiền	
	Ngày	Số hiệu		Trang số	STT dòng		Nợ	Có
A	B	C	D	E	G	H	1	2
			- Số dư đầu kỳ					
			- Số phát sinh trong kỳ					
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			4212	354.583.968	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			5111		2.555.404.906
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			5112		36.053.261.630
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			5113		1.180.000.000
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			515		172.434
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			632	35.347.807.354	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			635	963.181.138	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			6418	3.708.622.525	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			6421	915.369.939	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			6424	6.832.119	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			6427	124.549.800	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			6428	412.347.950	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			711		2.954.137.882
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			811	818.425.252	
31/12/2019	31/12/2019	NVK0318	Kết chuyển lãi lỗ đến 31/12			8211	91.256.807	
			<b>Cộng số phát sinh</b>				<b>42.742.976.852</b>	<b>42.742.976.852</b>
			<b>Số dư cuối kỳ</b>					



**Phu lục 2.23**

CÔNG TY CÔNG TY TNHH NHÀ NƯỚC MTV LÂM NGHIỆP PHONG ĐIỀN

**BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

Địa chỉ: Số 370 Phò Trạch, TT. Phong Điền, H. Phong Điền, T. Thừa Thiên Huế Cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2019

Mẫu số B 01 - DN

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN**Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT - BTC  
ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính

Ngày 31 tháng 12 năm 2019


TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	31/12/2019 VND	01/01/2019 VND
<b>A. TÀI SẢN NGẮN HẠN</b>	<b>100</b>		<b>12.374.131.307</b>	<b>10.783.802.638</b>
<b>I. Tiền và các khoản tương đương tiền</b>	<b>110</b>		<b>11.185.336.029</b>	<b>7.812.362.895</b>
1. Tiền	111	5	11.185.336.029	7.812.362.895
2. Các khoản tương đương tiền	112		-	-
<b>II. Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn</b>	<b>120</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>III. Các khoản phải thu ngắn hạn</b>	<b>130</b>		<b>263.105.042</b>	<b>840.010.252</b>
1. Phải thu ngắn hạn của khách hàng	131	6	45.780.000	-
1. Trả trước cho người bán ngắn hạn	132	7	160.064.000	190.800.000
2. Phải thu ngắn hạn khác	136	8	57.261.042	649.210.252
<b>IV. Hàng tồn kho</b>	<b>140</b>		<b>624.999.661</b>	<b>1.606.139.351</b>
1. Hàng tồn kho	141	9	624.999.661	1.606.139.351
2. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	149		-	-
<b>V. Tài sản ngắn hạn khác</b>	<b>150</b>		<b>300.690.575</b>	<b>525.290.140</b>
1. Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	153	14	300.690.575	525.290.140
2. Tài sản ngắn hạn khác	155		-	-
<b>B. TÀI SẢN DÀI HẠN</b>	<b>200</b>		<b>11.142.417.502</b>	<b>10.929.451.125</b>
<b>I. Các khoản phải thu dài hạn</b>	<b>210</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>II. Tài sản cố định</b>	<b>220</b>		<b>2.473.034.584</b>	<b>1.606.351.709</b>
1. Tài sản cố định hữu hình	221	11	2.473.034.584	1.606.351.709
- Nguyên giá	222		5.846.590.356	4.535.633.482
- Giá trị hao mòn lũy kế	223		(3.373.555.772)	(2.929.281.773)
2. Tài sản cố định vô hình	227		-	-
- Nguyên giá	228		-	-
- Giá trị hao mòn lũy kế	229		-	-
<b>III. Bất động sản đầu tư</b>	<b>230</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>IV. Tài sản dở dang dài hạn</b>	<b>240</b>		<b>8.425.630.806</b>	<b>9.164.248.923</b>
1. Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn	241	12	8.425.630.806	9.033.414.634
2. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	242	13	-	130.834.289
<b>V. Các khoản đầu tư tài chính dài hạn</b>	<b>250</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>VI. Tài sản dài hạn khác</b>	<b>260</b>		<b>243.752.112</b>	<b>158.850.493</b>
1. Chi phí trả trước dài hạn	261	10	243.752.112	158.850.493
2. Tài sản dài hạn khác	268		-	-
<b>TỔNG CỘNG TÀI SẢN</b>	<b>270</b>		<b>23.516.548.809</b>	<b>21.713.253.763</b>

**BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN (tiếp theo)**  
 Ngày 31 tháng 12 năm 2019

NGUỒN VỐN	Mã số	Thuyết minh	31/12/2019 VND	01/01/2019 VND
<b>A. NỢ PHẢI TRẢ</b>	<b>300</b>		<b>4.435.487.557</b>	<b>2.425.614.219</b>
<b>I. Nợ ngắn hạn</b>	<b>310</b>		<b>4.435.487.557</b>	<b>2.425.614.219</b>
1. Phải trả người bán ngắn hạn	311	15	53.128.000	-
2. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	313	14	39.654.298	15.471.367
3. Phải trả người lao động	314		2.478.700.463	1.977.276.030
4. Phải trả ngắn hạn khác	319	16	1.539.415.000	14.981.000
5. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	322		324.589.796	417.885.822
<b>II. Nợ dài hạn</b>	<b>330</b>		<b>-</b>	<b>-</b>
<b>B. VỐN CHỦ SỞ HỮU</b>	<b>400</b>		<b>19.081.061.252</b>	<b>19.287.639.544</b>
<b>I. Vốn chủ sở hữu</b>	<b>410</b>		<b>19.081.061.252</b>	<b>19.255.639.544</b>
1. Vốn đầu tư của chủ sở hữu	411	17	16.833.434.815	16.635.106.026
2. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	421	17	2.247.626.437	2.422.204.729
- LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	421a		-	646.967.085
- LNST chưa phân phối kỳ này	421b		2.247.626.437	1.775.237.644
3. Nguồn vốn đầu tư XDCB	422	17	-	198.328.789
<b>II. Nguồn kinh phí và quỹ khác</b>	<b>430</b>		<b>-</b>	<b>32.000.000</b>
1. Nguồn kinh phí	431	18	-	32.000.000
2. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	432		-	-
<b>TỔNG CỘNG NGUỒN VỐN</b>	<b>440</b>		<b>23.516.548.809</b>	<b>21.713.253.763</b>

Lê Văn Sanh  
 Người lập biểu



Nguyễn Đăng Bảo Châu  
 Kế toán trưởng

Lê Văn Thiện  
 Chủ tịch Công ty

Phong Điền, ngày 17 tháng 03 năm 2020



**BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH**  
Cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2019Mẫu số B 02 - DN  
Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT - BTC  
ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay VND	Năm trước VND
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	19	22.037.419.810	18.393.436.500
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02		-	-
3. Doanh thu thuần về bán hàng & cc dịch vụ	10		22.037.419.810	18.393.436.500
4. Giá vốn hàng bán	11	20	12.767.807.420	9.864.190.255
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng & cc dịch vụ	20		<u>9.269.612.390</u>	<u>8.529.246.245</u>
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	21	352.709.988	251.462.487
7. Chi phí tài chính	22		-	-
Trong đó: Chi phí lãi vay	23		-	-
8. Chi phí bán hàng	25	22	668.014.500	656.207.300
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	26	23	6.647.697.866	5.907.931.286
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh	30		<u>2.306.610.012</u>	<u>2.216.570.146</u>
11. Thu nhập khác	31	24	287.480.383	305.296.823
12. Chi phí khác	32	25	-	440.473.496
13. Lợi nhuận khác	40		<u>287.480.383</u>	<u>(135.176.673)</u>
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế	50		<u>2.594.090.395</u>	<u>2.081.393.473</u>
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51	27	346.463.958	306.155.828
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52		-	-
17. Lợi nhuận sau thuế TNDN	60		<u>2.247.626.437</u>	<u>1.775.237.645</u>



Lê Văn Sanh  
Người lập biểu

Nguyễn Đăng Bảo Châu  
Kế toán trưởng

Lê Văn Thiện

Chủ tịch Công ty

Phong Điền, ngày 17 tháng 03 năm 2020

Mẫu số B 03 - DN

Ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT - BTC  
ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính**BÁO CÁO LƯU CHUYỂN TIỀN TỆ**

(Theo phương pháp gián tiếp)

Cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/2019

CHỈ TIÊU	Mã số	Năm nay VND	Năm trước VND
<b>I. Lưu chuyển tiền từ hoạt động kinh doanh</b>			
1. Lợi nhuận trước thuế	01	2.594.090.395	2.081.393.473
2. Điều chỉnh cho các khoản			
- Khấu hao Tài sản cố định và BĐSĐT	02	447.110.414	237.772.684
- Lãi, lỗ từ hoạt động đầu tư	05	(557.371.178)	(260.575.037)
3. Lợi nhuận từ HĐ KD trước thay đổi vốn lưu động	08	2.483.829.631	2.058.591.120
- Tăng, giảm các khoản phải thu	09	(103.009.520)	(820.210.252)
- Tăng, giảm hàng tồn kho	10	1.589.423.518	(2.337.604.894)
- Tăng, giảm các khoản phải trả (Không kể lãi vay phải trả, thuế thu nhập doanh nghiệp phải nộp)	11	2.049.541.363	1.656.462.924
- Tăng, giảm chi phí trả trước	12	(84.901.619)	(77.903.254)
- Thuế thu nhập doanh nghiệp đã nộp	15	(44.310.000)	(511.309.457)
- Tiền chi khác cho hoạt động kinh doanh	17	(1.210.812.810)	(20.300.000)
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động kinh doanh</b>	20	<b>4.679.760.563</b>	<b>(52.273.813)</b>
<b>II. Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư</b>			
1. Tiền chi để mua sắm, XD TSCĐ và các TS DH khác	21	(1.129.831.000)	(1.109.053.000)
2. Tiền thu từ TL, nhượng bán TSCĐ và các TS DH khác	22	204.661.190	9.112.550
3. Tiền thu lãi cho vay, cổ tức và lợi nhuận được chia	27	352.709.988	251.462.487
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động đầu tư</b>	30	<b>(572.459.822)</b>	<b>(848.477.963)</b>
<b>III. Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính</b>			
1. Tiền thu từ PH cổ phiếu, nhận vốn góp của CSH	31	-	-
2. Cổ tức, lợi nhuận đã trả cho chủ sở hữu	36	(734.327.607)	-
<b>Lưu chuyển tiền thuần từ hoạt động tài chính</b>	40	<b>(734.327.607)</b>	<b>-</b>
<b>Lưu chuyển tiền thuần trong năm</b>	50	<b>3.372.973.134</b>	<b>(900.751.776)</b>
<b>Tiền và tương đương tiền đầu năm</b>	60	<b>7.812.362.895</b>	<b>8.713.114.671</b>
Ảnh hưởng của thay đổi tỷ giá hối đoái quy đổi ngoại tệ	61	-	-
<b>Tiền và tương đương tiền cuối năm</b>	70	<b>11.185.336.029</b>	<b>7.812.362.895</b>

Lê Văn Sanh  
Người lập biểu

Nguyễn Đăng Bảo Châu  
Kế toán trưởng

Lê Văn Thiện  
Chủ tịch Công ty

Phong Điền, ngày 17 tháng 03 năm 2020





**THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

(Các Thuyết minh này là bộ phận hợp thành và cần được đọc đồng thời với các Báo cáo tài chính)

**1. Đặc điểm hoạt động****1.1. Hình thức sở hữu vốn:**

Công ty TNHH Nhà nước MTV Lâm nghiệp Phong Điền (sau đây gọi tắt là “Công ty”) là công ty Nhà nước.

**1.2. Lĩnh vực kinh doanh chính:**

Lĩnh vực kinh doanh của Công ty là lâm nghiệp.

**1.3. Ngành nghề kinh doanh**

- Trồng rừng nguyên liệu;
- Sản xuất, chế biến nhựa thông và gỗ rừng trồng;
- Sản xuất giống cây trồng.

**1.4. Chu kỳ sản xuất, kinh doanh thông thường**

Chu kỳ sản xuất kinh doanh thông thường của Công ty là 12 tháng, riêng hoạt động trồng rừng nguyên liệu giấy là từ 4 đến 6 năm.

**1.5. Tuyên bố về khả năng so sánh thông tin trên Báo cáo tài chính**

Các số liệu trình bày trong Báo cáo tài chính cho năm tài chính kết thúc ngày 31 tháng 12 năm 2019 so sánh được với số liệu tương ứng của năm trước.

**2. Năm tài chính, đơn vị tiền tệ sử dụng trong kế toán**

Năm tài chính của Công ty bắt đầu từ ngày 01 tháng 01 và kết thúc vào ngày 31 tháng 12 hằng năm.

Đơn vị tiền tệ dùng để ghi sổ kế toán và trình bày Báo cáo tài chính là Đồng Việt Nam (VND) do việc thu, chi chủ yếu được thực hiện bằng đơn vị tiền tệ VND.

**3. Chuẩn mực và chế độ kế toán áp dụng****3.1 Chuẩn mực và Chế độ kế toán áp dụng:**

Công ty áp dụng các Chuẩn mực kế toán Việt Nam, Chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 và các Thông tư hướng dẫn thực hiện Chuẩn mực kế toán của Bộ Tài chính trong việc lập và trình bày Báo cáo tài chính.

**3.2 Tuyên bố về việc tuân thủ Chuẩn mực kế toán và Chế độ kế toán:**

Chủ tịch Công ty đảm bảo đã tuân thủ yêu cầu của các Chuẩn mực kế toán, Chế độ kế toán doanh nghiệp Việt Nam được ban hành theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 cũng như các thông tư hướng dẫn thực hiện chuẩn mực kế toán của Bộ Tài chính trong việc lập Báo cáo tài chính.

**4. Tóm tắt các chính sách kế toán áp dụng****4.1 Cơ sở lập Báo cáo tài chính**

Báo cáo tài chính được lập trên cơ sở kế toán dồn tích (trừ các thông tin liên quan đến các luồng tiền).

**4.2 Tiền và các khoản tương đương tiền**

Tiền bao gồm: Tiền mặt tại quỹ, tiền gửi ngân hàng không kỳ hạn, tiền đang chuyển và các khoản tương đương tiền.

**THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH (tiếp theo)**

(Các Thuyết minh này là bộ phận hợp thành và cần được đọc đồng thời với các Báo cáo tài chính)

**11. Tài sản cố định hữu hình**

	Nhà cửa, vật kiến trúc	P.tiện vận tải truyền dẫn	Vườn cây lâu năm	Cộng
<b>Nguyên giá</b>				
Số đầu năm	1.660.379.760	1.167.933.952	1.707.319.770	4.535.633.482
XDCB hoàn thành	1.182.959.000	-	130.834.289	1.313.793.289
Giảm khác (*)	-	-	(2.836.415)	(2.836.415)
<b>Số cuối năm</b>	<b>2.843.338.760</b>	<b>1.167.933.952</b>	<b>1.835.317.644</b>	<b>5.846.590.356</b>
<b>Khấu hao</b>				
Số đầu năm	1.061.423.859	160.538.144	1.707.319.770	2.929.281.773
Khấu hao trong năm	222.494.760	110.905.300	113.710.354	447.110.414
Giảm khác (*)	-	-	(2.836.415)	(2.836.415)
<b>Số cuối năm</b>	<b>1.283.918.619</b>	<b>271.443.444</b>	<b>1.818.193.709</b>	<b>3.373.555.772</b>
<b>Giá trị còn lại</b>				
Số đầu năm	598.955.901	1.007.395.808	-	1.606.351.709
<b>Số cuối năm</b>	<b>1.559.420.141</b>	<b>896.490.508</b>	<b>17.123.935</b>	<b>2.473.034.584</b>

- Nguyên giá TSCĐ hữu hình đã khấu hao hết nhưng vẫn còn sử dụng tại ngày 31/12/2019 là 2.065.425.557 đồng.
  - Nguyên giá TSCĐ hữu hình không sử dụng, chờ thanh lý tại ngày 31/12/2019 là 0 đồng.
  - Giá trị còn lại cuối năm của TSCĐ hữu hình để thế chấp, cầm cố đảm bảo nợ vay là 0 đồng.
- (\*) Điều chỉnh giảm nguyên giá và khấu hao tương ứng do thu hồi 3,14 ha rừng thông để thực hiện dự án đường dây điện 500 KV Quảng Trạch – Đốc Sỏi.

**12. Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang dài hạn**

	31/12/2019		01/01/2019	
	Giá gốc	Giá trị có thể thu hồi	Giá gốc	Giá trị có thể thu hồi
Rừng keo lai hom năm 2010	-	-	-	-
Rừng keo lai hom năm 2012	-	-	221.600.558	-
Rừng keo lai hom năm 2013	108.663.423	-	1.334.126.207	-
Rừng keo lai hom năm 2014	1.478.265.307	-	1.478.265.307	-
Rừng keo lai hom năm 2015	1.528.294.924	-	1.564.285.648	-
Rừng keo lai hom năm 2016	1.997.477.770	-	1.815.519.539	-
Rừng keo lai hom năm 2017	1.905.889.813	-	1.825.339.664	-
Rừng keo lai hom năm 2018	843.747.116	-	794.277.711	-
Rừng keo lai hom năm 2019	563.292.453	-	-	-
<b>Cộng</b>	<b>8.425.630.806</b>	<b>-</b>	<b>9.033.414.634</b>	<b>-</b>



**THUYẾT MINH BÁO CÁO TÀI CHÍNH (tiếp theo)**

(Các Thuyết minh này là bộ phận hợp thành và cần được đọc đồng thời với các Báo cáo tài chính)

**13. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang**

	31/12/2019	01/01/2019
Xây dựng cơ bản		
- Công trình trồng rừng ngân sách - rừng thông nhựa	-	130.834.289
<b>Cộng</b>	<b>-</b>	<b>130.834.289</b>

**14. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước**

	Số dư đầu năm		Số phải nộp trong năm	Số đã nộp trong năm	Số dư cuối năm	
	Phải thu	Phải nộp			Phải thu	Phải nộp
Thuế GTGT	-	-	(60.984.818)	-	60.984.818	-
Thuế thu nhập doanh nghiệp	525.290.040	-	346.463.958	44.310.000	223.136.082	-
Thuế thu nhập cá nhân	-	15.471.367	383.172.157	358.989.226	-	39.654.298
Thuế nhà đất, tiền thuê đất	100	-	29.116.150	29.116.150	100	-
Các loại thuế khác	-	-	3.000.000	3.000.000	-	-
Phí và lệ phí	-	-	(16.569.575)	-	16.569.575	-
<b>Cộng</b>	<b>525.290.140</b>	<b>15.471.367</b>	<b>684.197.872</b>	<b>435.415.376</b>	<b>300.690.575</b>	<b>39.654.298</b>

Các báo cáo thuế của Công ty sẽ chịu sự kiểm tra của Cơ quan thuế, số thuế được trình bày trên các báo cáo tài chính này có thể sẽ thay đổi theo quyết định của Cơ quan thuế.

**15. Phải trả người bán ngắn hạn**

	31/12/2019	01/01/2019
Phải trả người bán là các bên liên quan	-	-
Phải trả người bán là các đối tượng khác	53.128.000	-
Công ty TNHH Tư vấn và Xây dựng Lê Thành	26.969.000	-
Công ty TNHH MTV Tư vấn và Xây dựng Minh Tiến	26.159.000	-
<b>Cộng</b>	<b>53.128.000</b>	<b>-</b>

**16. Phải trả ngắn hạn khác**

	31/12/2019	01/01/2019
Phải trả khác các bên liên quan	-	-
Phải trả khác các đối tượng khác	1.539.415.000	14.981.000
Tiền thu từ đấu giá rừng trồng (*)	1.537.529.000	-
Quỹ bảo vệ phát triển rừng	-	13.095.000
Tiền được hưởng theo QĐ 1430 do bán rừng ngân sách	1.886.000	1.886.000
<b>Cộng</b>	<b>1.539.415.000</b>	<b>14.981.000</b>

**Phu lục 2.24**

**Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình**

Số 6 khu Chộc Vàng, Thị trấn Lộc Bình, Huyện Lộc Bình, Tỉnh Lạng Sơn

**Định mức chi phí vật liệu trồng rừng**

*Loại rừng: Cây keo lai.*

*Mật độ trồng: 1.100 cây/ha*

STT	Nội dung	Định mức	Đơn vị tính	Ghi chú
1	Vật liệu			
-	Cây giống (cả trồng dặm)	1.210	cây	
-	Túi bầu	1.210	cái	
-	Ràng che	10	kg	
-	Cọc	48	cái	
-	Phên hoặc lưới che	40	m <sup>2</sup>	
2	Phân bón			
-	Phân hữu cơ	82	kg	
-	Phân NPK	333	kg	
3	Thuốc bảo vệ thực vật			
-	Belat, Fastas ...	0,57	kg	
-	Sunfat đồng	1,00	kg	
-	Vôi bột	1,32	kg	
-	Thuốc diệt kiến, mối	0,08	kg	
-	Thuốc kích thích	0,12	kg	

*(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình)*



**Phu lục 2.25****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình**

Số 6 khu Chộc Vằng, Thị trấn Lộc Bình, Huyện Lộc Bình, Tỉnh Lạng Sơn

**Định mức chi phí nhân công trồng rừng***Loại rừng: Cây keo lai. Mật độ trồng: 1.100 cây/ha*

STT	Nội dung công việc	Đơn vị tính	Số lượng	Định mức	Công đầu tư (công)
<b>1</b>	<b>Trồng rừng</b>				
	Phát dọn thực bì	m <sup>2</sup>	10.000	252	39,68
	Đào hố	hố	1.100	96	11,45
	Lấp hố trồng cây	hố	1.100	193	5,70
	Vận chuyển cây và trồng (cỡ bầu < 0,5kg/bầu)	cây	1.100	134	8,21
<b>2</b>	<b>Chăm sóc năm thứ nhất</b>				
	Phát chăm sóc lần 1	m <sup>2</sup>	10.000	512	19,53
	Trồng dặm	cây	110	93	1,18
	Phát chăm sóc lần 2	m <sup>2</sup>	10.000	779	12,84
	Rẫy cỏ, vun gốc (đường kính từ 0,8 - 1,0 m)	hố	1.100	79	13,92
	Vận chuyển và bón phân	hố	1.100	121	9,09
	Bảo vệ rừng mới trồng				7,28
<b>3</b>	<b>Chăm sóc năm thứ hai</b>				
	Phát chăm sóc lần 1	m <sup>2</sup>	10.000	512	19,53
	Phát chăm sóc lần 2	m <sup>2</sup>	10.000	779	12,84
	Rẫy cỏ, vun gốc (đường kính từ 0,8 - 1,0m)	hố	1.100	79	13,92
	Vận chuyển và bón phân	hố	1.100	121	9,09
	Bảo vệ rừng mới trồng	ha			7,28
<b>4</b>	<b>Chăm sóc năm thứ ba</b>				
	Phát chăm sóc lần 1	m <sup>2</sup>	10.000	630	15,87
	Phát chăm sóc lần 2	m <sup>2</sup>	10.000	653	15,31
	Bảo vệ rừng mới trồng				7,28
<b>5</b>	<b>Chăm sóc năm thứ tư trở đi</b>				
	Phát chăm sóc theo băng rộng 2 m	m <sup>2</sup>	2.200	653	3,37
	Bảo vệ rừng			7,28	7,28

*(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình)*

## Phu lục 2.26

### Công ty lâm nghiệp Hòa Bình

Xóm Hữu Nghị, Xã Dân Hạ, Huyện Kỳ Sơn, Tỉnh Hoà Bình

### Dự toán CP đầu tư mô hình rừng trồng

Mô hình rừng trồng liên doanh với hộ dân.

Loài cây: Keo tai tượng. Mật độ: 1.666 cây/ha.

TT	Hạng mục CP (tính trên một ha)	ĐVT	Keo tai tượng			Đơn giá ngày công (đồng)	Tổng vốn đầu tư (đồng)	Trong đó	
			Khối lượng	Định mức	Số công			Vốn Công ty đầu tư (40%)	Vốn chủ hộ tự đầu tư (60%)
<b>A</b>	<b>Chi phí trực tiếp</b>						<b>23.934.254</b>	<b>10.194.744</b>	<b>13.739.510</b>
<b>1.1</b>	<b>Nhân công (NC)</b>				<b>118,69</b>		<b>22.835.054</b>	<b>9.095.544</b>	<b>13.739.510</b>
<i>a</i>	<i>Trồng rừng</i>				<i>67,35</i>		<i>12.957.004</i>	<i>5.144.324</i>	<i>7.812.680</i>
-	Phát dọn thực bì	m2	10.000	312	32,05	192.385	6.166.186	2.466.474	3.699.712
-	Cuốc hố (30x30x30)cm	hố	1.666	107	15,57	192.385	2.995.452	1.198.181	1.797.271
-	Lấp hố	hố	1.666	214	7,79	192.385	1.497.726	599.090	898.636
-	Vận chuyển rải cây và trồng	cây	1.666	166	10,04	192.385	1.930.804	772.322	1.158.482
-	Trồng dặm (10%)	cây	166	118	1,41	192.385	270.643	108.257	162.386
-	Dọn vệ sinh, gom túi bầu, túi nilon, rác				0,50	192.385	96.193		96.193
<i>b</i>	<i>Chăm sóc</i>				<i>46,15</i>		<i>8.877.648</i>	<i>3.551.059</i>	<i>5.326.589</i>
*	Lần 1:				28,93		5.566.374	2.226.550	3.339.824
-	Phát chăm sóc lần 1	m2	9.163	514	17,83	192.385	3.429.618	1.371.847	2.057.771
-	Rẫy xới, vun gốc	cây	1.666	150	11,11	192.385	2.136.756	854.702	1.282.054
*	Lần 2:				17,21		3.311.274	1.324.510	1.986.764
-	Phát chăm sóc lần 2	m2	10.000	581	17,21	192.385	3.311.274	1.324.510	1.986.764
<i>c</i>	<i>Bảo vệ rừng trồng</i>				<i>5,20</i>		<i>1.000.402</i>	<i>400.161</i>	<i>600.241</i>
<b>1.2</b>	<b>Vật liệu</b>						<b>1.099.200</b>	<b>1.099.200</b>	<b>0</b>
-	Cây giống (cả trồng dặm 10%)		1.832			600	1.099.200	1.099.200	0
<b>B</b>	<b>Chi phí thu hồi</b>						<b>3.670.108</b>	<b>3.670.108</b>	
-	Chi phí lập hồ sơ						300.000	300.000	
-	Chi phí cán bộ thu hồi						1.000.000	1.000.000	
-	Chi phí khác						500.000	500.000	
<b>Tổng cộng (1+2)</b>							<b>27.604.362</b>	<b>13.864.852</b>	<b>13.739.510</b>

(Nguồn: Công ty Lâm nghiệp Hòa Bình)

**Phu lục 2.27****Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Tam Hiệp**

Hiệp Thành 2, Xã Tam Bó, Huyện Di Linh, Tỉnh Lâm Đồng

**Kế hoạch tài chính năm 2020***Đơn vị: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Tam Hiệp*

Chỉ tiêu	ĐVT	KH năm 2019	UTH năm 2019	Kế hoạch năm 2020	So sánh UTH2019 /KH2019	So sánh KH 2020 /UTH2019
<b>I. Sản lượng khai thác</b>						
1. Gỗ xẻ từ khai thác rừng trồng	M <sup>3</sup>	1.261	1.261	1.399	100%	111%
2. Giá thành gỗ xẻ	Tr.đ/m <sup>3</sup>	2	2	2	100%	100%
3. Giá bán gỗ xẻ	Tr.đ/m <sup>3</sup>	3,5	3,5	3,5	100%	100%
<b>II. Nhà nước đặt hàng thực hiện nhiệm vụ công ích</b>						
1. Diện tích rừng được NN giao quản lý	ha	22.450	22.450	22.450	100%	100%
2. Đơn giá	Tr.đ/ha	0,2	0,2	0,2	100%	100%
<b>III. Kết quả kinh doanh</b>						
1. Tổng doanh thu	Tr.đ	11.031	11.031	12.170	100%	110%
a. Doanh thu thuần	Tr.đ	8.709	8.709	9.293	100%	107%
b. Doanh thu hoạt động tài chính	Tr.đ	150	150	100	100%	67%
c. Thu nhập khác	Tr.đ	2.171	2.171	2.776	100%	128%
2. Lãi phát sinh						
a. Trước thuế TNDN	Tr.đ	1.639	1.639	1.819	100%	111%
b. Sau thuế TNDN	Tr.đ	1.311	1.311	1.455	100%	111%
<b>IV. Thuế và các khoản phải nộp NSNN</b>						
a. Thuế GTGT	Tr.đ	540	540	550	100%	102%
b. Thuế TNDN	Tr.đ	328	232	364	71%	157%
c. Thuế TNCN	Tr.đ	17	8	15	47%	188%
d. Thuế tài nguyên	Tr.đ	3				
e. Thuế môn bài	Tr.đ	3	3	3	100%	100%

*(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Tam Hiệp)*

**Phu lục 2.28****Công ty lâm nghiệp Hòa Bình**

Xóm Hữu Nghị, Xã Dân Hạ, Huyện Kỳ Sơn, Tỉnh Hoà Bình

**Kế hoạch sản xuất kinh doanh năm 2020**

TT	Chỉ tiêu	ĐVT	Kế hoạch năm 2019	Thực hiện 2019		Dự kiến KH năm 2020		Ghi chú
				Ước thực hiện năm 2019	ƯTH/KH năm 2019 (%)	Kế hoạch năm 2020	KH2020/ ƯTH 2019 (%)	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(4)/(3)	(6)	(7)=(6)/(5)	(8)
1	Tổng doanh thu và các khoản thu nhập khác	1.000đ	29.258.689	22.518.749	77	20.746.295	92	
2	Giá vốn, chi phí và các chi phí khác	1.000đ	26.055.736	22.066.016	85	17.720.693	80	
3	Nộp ngân sách	1.000đ	820.295	360.000	44	300.000		
4	Lợi nhuận trước thuế	1.000đ	3.202.953	452.733	14.1	3.025.601	668	
	a. Lãi (+)		3.202.953					
	b. Lỗ (-)							
	c. Lỗ lũy kế (nếu có)			452.733				
5	Tỷ suất lợi nhuận trước thuế/vốn CSH	%	7	0,7				
6	Lao động & Thu nhập:							
	a. Tổng số lao động	Người	109	95	87	95	100	
	b. Thu nhập bình quân	1.000đồng /người/tháng	6.500	5.948	92	6.794	114	
<b>KẾ HOẠCH THỰC HIỆN TIẾT GIẢM CHI PHÍ SXKD</b>			<b>Tình hình thực hiện kế hoạch năm 2019</b>			<b>Đăng ký kế hoạch tiết giảm chi phí năm 2020</b>		
			Thực hiện năm 2018	Tiết kiệm chi phí quản lý	Tiết kiệm các yếu tố CP khác	Kế hoạch năm 2019	Tiết kiệm chi phí quản lý	Tiết kiệm các yếu tố CP khác
7	Tiết giảm chi phí	Triệu đồng	50	30	20	50	30	20

(Nguồn: Công ty Lâm nghiệp Hòa Bình)

**Phu lục 2.29****Công ty lâm nghiệp Hòa Bình**

Xóm Hữu Nghị, Xã Dân Hạ, Huyện Kỳ Sơn, Tỉnh Hoà Bình

**Bảng kê chi tiết kế hoạch sản xuất kinh doanh năm 2020**

ĐVT: 1.000 đồng

TT	Tên chỉ tiêu	Ước thực hiện năm 2019	Kế hoạch năm 2020	So sánh KH năm 2020/ƯTH năm 2019 (%)
A	B	1	2	3=2/1
<b>1</b>	<b>Tổng doanh thu và thu nhập khác</b>	<b>22.518.749</b>	<b>20.746.295</b>	<b>92%</b>
	<i>Doanh thu bán hàng và CCDV</i>	<i>21.668.749</i>	<i>20.226.295</i>	<i>93%</i>
	+ Từ khai thác tía thừa rừng	17.550.775	15.359.095	88%
	+ Từ KD, DV khác:	4.117.974	4.867.200	118%
	* KD hàng hóa (gỗ nguyên liệu, xăng, dầu...)	500.000	1.000.000	200%
	* Chế biến gỗ	1.000.000	1.000.000	100%
	* KD khác	2.617.974	2.867.200	110%
	<i>Doanh thu hoạt động tài chính</i>	<i>100.000</i>	<i>100.000</i>	<i>100%</i>
	<i>Thu nhập khác</i>	<i>750.000</i>	<i>420.000</i>	<i>56%</i>
<b>2</b>	<b>Giá vốn, chi phí và chi phí khác</b>	<b>22.066.016</b>	<b>17.720.693</b>	<b>80%</b>
	<i>Giá vốn hàng bán</i>	<i>13.098.759</i>	<i>11.089.273</i>	<i>85%</i>
	+ Từ khai thác tía thừa rừng	9.817.455	6.989.273	71%
	+ Từ KD, DV khác	3.281.304	4.100.000	125%
	* KD hàng hóa (gỗ NL, cây giống)	450.000	1.000.000	222%
	* Chế biến gỗ	1.000.000	1.000.000	100%
	* KD khác	1.831.304	2.100.000	115%
	<i>Chi phí tài chính</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
	<i>Chi phí bán hàng</i>	<i>457.748</i>	<i>465.882</i>	<i>102%</i>
	+ Từ khai thác tía thừa rừng	457.748	465.882	102%
	+ Từ KD, DV khác	-	-	-
	<i>Chi phí QLDN hạch toán vào kỳ SXKD</i>	<i>8.160.191</i>	<i>6.165.539</i>	<i>76%</i>
	<i>Chi phí khác</i>	<i>349.318</i>		<i>0%</i>
<b>3</b>	<b>Lợi nhuận trước thuế</b>	<b>452.733</b>	<b>3.025.601</b>	<b>668%</b>
<b>4</b>	<b>Chi phí thuế TNDN</b>			
<b>5</b>	<b>Lợi nhuận sau thuế</b>	<b>452.733</b>	<b>3.025.601</b>	<b>668%</b>
<b>6</b>	<b>Nộp ngân sách</b>	<b>360.000</b>	<b>300.000</b>	<b>83%</b>

(Nguồn: Công ty lâm nghiệp Hòa Bình)

**Phu lục 2.30****Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Bà Rịa Vũng Tàu**

Số 98, Quốc Lộ 55 Phước Hòa, Thị trấn Phước Bửu, Xuyên Mộc, Bà Rịa – Vũng Tàu

**Báo cáo đánh giá kết quả thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh****Năm 2019**

TT	Chỉ tiêu	ĐVT	Kế hoạch năm 2019	Thực hiện năm 2019	So sánh TH/KH 2019 (%)
<b>I</b>	<b>SẢN PHẨM SẢN XUẤT</b>				
<b>1</b>	<b>Trồng rừng keo lai</b>	<b>ha</b>	<b>424,2</b>	<b>306,3</b>	<b>72</b>
a	Vốn Công ty + Hợp tác	ha	374,2	306,3	82
b	Giao khoán đất theo ND 135/CP	ha	50,0	-	-
<b>2</b>	<b>Bảo vệ phòng chống cháy rừng gỗ lớn</b>	<b>ha</b>	<b>322,3</b>	<b>322,3</b>	<b>100</b>
<b>3</b>	<b>Bảo vệ rừng keo lai (rừng các hộ nhận khoán theo ND 135)</b>	<b>ha</b>	<b>1.000</b>	<b>756,7</b>	<b>76</b>
<b>4</b>	<b>Chăm sóc rừng keo lai (vốn công ty)</b>	<b>ha</b>	<b>182,6</b>	<b>154,9</b>	<b>85</b>
<b>5</b>	<b>Chăm sóc – khai thác cao su</b>				
a	Chăm sóc – giai đoạn kiến thiết cơ bản	ha	484,8	484,8	100
b	Khai thác – gian đoạn sản xuất kinh doanh	ha	1.165,5	1.165,5	100
<b>6</b>	<b>Mủ cao su khai thác (qui khô)</b>	<b>tấn</b>	<b>1.283,1</b>	<b>1.025,7</b>	<b>80</b>
	- Mủ nước	tấn	929,7	688,0	74
	- Mủ tạp, mủ dây	tấn	353,4	337,7	96
<b>7</b>	<b>Chế biến mủ cao su tờ</b>	<b>tấn</b>	<b>940</b>	<b>693</b>	<b>74</b>
<b>8</b>	<b>Khai thác rừng trồng keo lai</b>	<b>ha</b>	<b>406,5</b>	<b>493,9</b>	<b>122</b>
	- Rừng vốn công ty 100%	ha	179,7	198,4	100
	- Rừng hợp tác liên doanh	ha	176,8	92,0	52
	- Rừng giao khoán đất theo ND 135/CP	ha	50,0	203,5	407
<b>9</b>	<b>Tỉa thưa rừng trồng keo lai (Rừng giao khoán đất theo ND 135/CP)</b>	<b>ha</b>	<b>50,0</b>	<b>55,1</b>	<b>110</b>
<b>II</b>	<b>SẢN PHẨM TIÊU THỤ</b>				
1	Rừng keo lai (bán cây đứng)	ha	179,7	198,4	110
2	Mủ cao su + dây	tấn	353	337,7	96
3	Mủ cao su tờ	tấn	940	720,6	77
<b>III</b>	<b>DOANH THU BÁN HÀNG VÀ CUNG CẤP DỊCH VỤ</b>	<b>triệu đồng</b>	<b>41.063</b>	<b>39.969</b>	<b>97</b>
<b>IV</b>	<b>Lợi nhuận trước thuế</b>	<b>triệu đồng</b>	<b>3.823</b>	<b>3.911</b>	<b>102</b>
<b>V</b>	<b>Lợi nhuận sau thuế</b>	<b>triệu đồng</b>	<b>3.193</b>	<b>3.032</b>	<b>95</b>
<b>VI</b>	<b>Nộp ngân sách (số phải nộp)</b>	<b>triệu đồng</b>	<b>3.500</b>	<b>3.455</b>	<b>99</b>
<b>VII</b>	<b>Vốn đầu tư phát triển</b>	<b>triệu đồng</b>	<b>9.000</b>	<b>7.242</b>	<b>80%</b>
1	Trồng, chăm sóc rừng + cao su	triệu đồng	8.700	7.172	82%
2	Xây dựng, mua sắm tài sản cố định	triệu đồng	300	70	23%

(Nguồn: Phòng kế toán Công ty TNHH MTV LN Bà Rịa Vũng Tàu)

**Phu lục 2.31****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình**

Số 6 khu Chộc Vàng, Thị trấn Lộc Bình, Huyện Lộc Bình, Tỉnh Lạng Sơn

**Báo cáo tổng hợp khai thác thu hồi vốn rừng****Năm 2019**

TT	Hạng mục	ĐVT	Năm 2019					
			Tổng cộng		Rừng Công ty tự thực hiện (QĐ)		Rừng liên doanh, khoản hộ	
			KH giao	Thực hiện	KH giao	Thực hiện	KH giao	Thực hiện
<b>1</b>	<b>Diện tích</b>	<b>ha</b>	<b>649,67</b>	<b>494,01</b>	<b>506,6</b>	<b>357,3</b>	<b>143,11</b>	<b>10,24</b>
<i>a</i>	<i>Khai thác trắng</i>	ha	500,87	345,2	368,03	218,73	132,87	0
	<i>Keo</i>		345,17	345,2	218,73	218,73	126,47	
	<i>Tếch</i>		155,70	0	149,3	0	6,4	0
<i>b</i>	<i>Tĩa thưa rừng</i>	ha	148,80	148,81	138,57	138,57	10,24	10,24
<b>2</b>	<b>Sản lượng BQ thu về công ty/1 ha</b>							
<i>a</i>	<i>Khai thác trắng</i>	m3/ha						
	<i>Keo</i>		100	97	100	97	100	97
	<i>Tếch</i>		25	-	25	-	25	-
<i>b</i>	<i>Tĩa thưa rừng</i>	m3/ha	5	5	5	5	5	5
<b>3</b>	<b>Tổng sản lượng thu về Công ty</b>		<b>39.153,50</b>	<b>34.228,5</b>	<b>26.298,4</b>	<b>21.909,7</b>	<b>12.858,2</b>	<b>51,2</b>
<i>a</i>	<i>Khai thác trắng</i>	m3	38.409,50	33.484	25.605,5	21.216,8	12.807	0
	<i>Keo</i>		34.517,00	33.484	21.873,00	21.216,80	12.647,00	-
	<i>Tếch</i>		3.892,50	-	3.732,50	-	160,00	-
<i>b</i>	<i>Tĩa thưa rừng</i>	m3	744,00	744	692,90	692,90	51,20	51,20
<b>4</b>	<b>Giá bán thực tế tính cho SL thu về Công ty</b>							
<i>a</i>	<i>Khai thác trắng</i>	1.000đ/m3		1,18				
	<i>Keo</i>		750	887	750	800	750	800
	<i>Tếch</i>		3.000		3.000		3.000	
<i>b</i>	<i>Tĩa thưa rừng</i>	1.000đ/m3	426	800		800		800

<b>5</b>	<b>Doanh thu của Công ty (không tính của dân)</b>	<b>1.000đ</b>	<b>37.565.250</b>	<b>30.309.549</b>	<b>16.404.750</b>	<b>17.527.760</b>	<b>9.485.250</b>	<b>40.960</b>
a	<i>Khai thác trắng</i>	1.000đ	37.565.250	29.714.269	16.404.750	16.973.440	9.485.250	0
	<i>Keo</i>		11.677.500	<b>29.714.269</b>	16.404.750	16.973.440	9.485.250	0
	<i>Tếch</i>		25.887.750					
b	<i>Tĩa thừa rừng</i>	1.000đ		595.280	0	554.320	0	40.960
<b>6</b>	<b>Tổng vốn đầu tư lũy kế (CP tạo rừng: gốc + lãi)</b>	<b>1.000đ</b>	<b>14.269.795</b>	<b>11.917.391</b>	<b>9.954.429</b>	<b>0</b>	<b>4.315.366</b>	<b>0</b>
	<i>Khai thác trắng Keo</i>		12.287.058	11.917.391	8.024.204		4.262.854	
	<i>Khai thác trắng Tếch</i>		1.982.737		1.930.225		52.512	
<b>7</b>	<b>Lợi nhuận gộp khâu khai thác</b>	<b>1.000đ</b>	<b>23.295.455</b>	<b>18.392.158</b>	<b>6.450.321</b>	<b>17.527.760</b>	<b>5.169.884</b>	<b>40.960</b>
<b>8</b>	<b>Chi phí thiết kế khai thác</b>		<b>1.089.694</b>	<b>598.247</b>	<b>760.694</b>	<b>297.035</b>	<b>329.084</b>	<b>8.909</b>
8.1	Đơn giá thiết kế							
a	Đơn giá thiết kế KT gỗ bình quân	1.000đ /m3 gỗ	25	14	25	14	25	14
b	Đơn giá thiết kế tĩa thừa rừng trồng	1.000đ/ha	870	870	870		870	870
8.2	Tổng chi phí thiết kế khai thác	1.000đ	1.089.694	598.247	760.694	297.035	329.084	8.909
a	* CP thiết kế khai thác thuê ngoài	1.000đ	960.238	468.782	640.138	297.035	320.175	0
c	* CP thiết kế tĩa thừa rừng trồng	1.000đ	129.456	129.465	120.556	0	8.909	8.909
<b>9</b>	<b>CP thẩm định và CP bán rừng/nhựa</b>	<b>1.000đ</b>	<b>78.307</b>	<b>68.457</b>	<b>52.597</b>	<b>43.819</b>	<b>25.716</b>	<b>102</b>
9.1	* Đơn giá	1.000đ/đvsp	2	2	2	2	2	2
9.2	* Tổng chi phí	1.000đ	78.307	68.457	52.597	43.819	25.716	102
<b>10</b>	<b>CP chung</b>	<b>1.000đ</b>	<b>4.189.425</b>	<b>3.662.450</b>				
10.1	* Đơn giá	1.000đ/đvsp	107	107	107	107	107	107
10.2	* Tổng chi phí	1.000đ	4.189.425	3.662.450	2.813.929	2.344.338	1.375.827	5.478
<b>11</b>	<b>CPQL bán rừng/nhựa</b>	<b>1.000đ</b>						
11.1	* Đơn giá	1.000đ/đvsp						
11.2	* Tổng chi phí	1.000đ						
<b>12</b>	<b>Hiệu quả khâu khai thác</b>	<b>1.000đ</b>	<b>17.938.029</b>	<b>14.063.004</b>	<b>5.637.030</b>	<b>17.186.906</b>	<b>4.815.084</b>	<b>31.949</b>

(Nguồn: Công ty TNHH MTV Lâm nghiệp Lộc B



**Phu lục 2.32****Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình**

Số 6 khu Chộc Vàng, Thị trấn Lộc Bình, Huyện Lộc Bình, Tỉnh Lạng Sơn

**Báo cáo tình hình thực hiện kế hoạch chi phí  
Năm 2019***(ĐVT: 1.000 đồng)*

TT	Tên chỉ tiêu	Kế hoạch năm 2019	Thực hiện năm 2019	So sánh thực hiện/kế hoạch năm 2019
A	B	1	2	3=2/1
<b>I</b>	<b>Tổng chi phí</b>	<b>10.593.752</b>	<b>9.228.830</b>	
1	Lương bộ phận quản lý (không bao gồm lương lao động trực tiếp)	4.312.143	3.322.885	77%
2	Dự phòng quỹ lương			
3	Kinh phí công đoàn	30.693	45.363	148%
4	Bảo hiểm xã hội, y tế, thất nghiệp	333.529	358.340	107%
5	Chi trả trợ cấp mất việc làm	34.473	60.000	174%
6	Phụ cấp Đảng	81.133	76.089	94%
7	Ăn ca	172.915	187.815	109%
8	Đồng phục	140.000	140.000	100%
9	Đào tạo	15.435	20.154	131%
10	Thuế đất, tiền thuê đất	534.371	246.423	46%
11	Khấu hao tài sản cố định	852.315	1.024.657	120%
12	Sửa chữa nhỏ TSCĐ			
13	Đồ dùng văn phòng, CCDC	358.801	291.565	81%
14	Trang bị Phòng cháy chữa cháy	19.589	20.000	102%
15	Văn phòng phẩm	85.384	81.600	96%
16	Sách báo tài liệu	-	-	-
17	Xăng xe	103.537	100.000	97%
18	Sửa chữa, bảo hiểm xe	58.077	60.000	103%
19	Công tác phí	162.123	210.338	130%
20	Vé máy bay	98.673	100.000	101%
21	Điện, nước	22.208	25.400	114%
22	Điện thoại, Internet	52.657	58.200	111%
23	Phí ngân hàng	49.075	50.000	102%
24	Thuế môn bài	1.000	1.000	100%
25	Kiểm toán	-	-	-
26	Quảng cáo	27.273	30.000	110%
27	Dịch vụ pháp lý	1.320	50.000	3788%
28	Xúc tiến thương mại, NCTT	103.537	100.000	97%
29	Tài trợ giáo dục, y tế	19.589	20.000	102%

30	Quỹ khoa học công nghệ			
31	Chi phí chứng chỉ FSC	46.999	675.424	
32	Tiếp khách	293.808	400.000	136%
33	Chi phí hội nghị, hội thảo	134.852	110.000	82%
34	Chi phí bảo vệ đất đai, tuyên truyền, giải quyết tình trạng chiếm đất	40.000	42.000	
35	Chi phí chung phục vụ công tác đo đạc, cắm mốc, cấp GCNQSDD	100.000	400.000	400%
36	Chi phí bảo vệ rừng giữ hộ Nhà nước		0	
37	Phân bổ chi phí lợi thế thương mại	54.516	54.516	100%
38	Phí nâng cấp và duy trì FSC (8%DT)	652.768	758.018	
39	Dự phòng đầu tư trồng rừng (1,96%) CP đầu tư	1.384.974	-	
40	Dự phòng nợ phải thu khó đòi			
41	Xử lý tổn thất			
42	Chi khác	339.113	229.044	68%
<b>II</b>	<b>CP QLDN, CP chung phân bổ vào chi phí trồng rừng (TK 154)</b>	<b>2.194.214</b>	<b>1.470.742</b>	<b>67%</b>
	Chi phí chung, CP QLDN theo định mức thuộc khâu trồng, CS, QL BVR	2.194.214	1.470.742	67%
<b>III</b>	<b>Chi phí hạch toán vào KQSXKD trong kỳ</b>	<b>8.399.537</b>	<b>7.758.088</b>	<b>92%</b>

(Nguồn: Công ty TNHH MTV lâm nghiệp Lộc Bình)



-	Công tác phí, hỗ trợ phụ cấp cho cán bộ của chủ rừng	500.000								
-	Hỗ trợ công tác lập hồ sơ chi trả ...	500.000								
-	Vật tư, văn phòng phẩm, in hồ sơ	500.000								
-	Kiểm tra, giám sát, nghiệm thu, đánh giá	500.000								
-	Thông tin liên lạc và các khoản chi khác	271.093								
1,2	<i>Chi cho các hộ nhận khoán (90%)</i>	56.632.554	33.565.870	1.923.540	115.756	537.993	2.198.747	30.225	67.704	18.192.719
<b>2</b>	<b>Diện tích chủ rừng tự tổ chức bảo vệ</b>	488.200.598	<b>426.299.384</b>	<b>24.429.688</b>	<b>1.470.147</b>	<b>6.832.711</b>	<b>27.924.928</b>	<b>383.873</b>	<b>859.867</b>	
2,1	<i>Chi phí quản lý (15%)</i>	73.230.090	63.944.908	3.664.453	220.522	1.024.907	4.188.739	57.581	128.980	
-	Tổ chức tuyên truyền đến các hộ dân	10.000.000								
-	Hội nghị sơ kết, tổng kết	-								
-	Tập huấn kỹ thuật nghiệp vụ									
-	Công tác phí, hỗ trợ phụ cấp cho cán bộ của chủ rừng	20.000.000								
-	Hỗ trợ công tác lập hồ sơ chi trả ...	10.000.000								
-	Vật tư, văn phòng phẩm, in hồ sơ	20.000.000								
-	Kiểm tra, giám sát, nghiệm thu, đánh giá	10.000.000								
-	Thông tin liên lạc và các khoản chi khác	3.230.090								
2,2	<i>Tiền lương cho lực lượng bảo vệ rừng</i>	414.970.508	362.354.476	20.765.235	1.249.625	5.807.804	23.736.189	326.292		

**Phu lục 3.1**

Công ty:.....

Bộ phận:.....

**PHIẾU XUẤT KHO VẬT TƯ THEO ĐỊNH MỨC**

Ngày... tháng.... năm ....

Số:...

Nợ:.....

Có:.....

Tên người nhận: .....

Bộ phận:.....

Lý do xuất:.....

STT	Tên vật tư	Mã vật tư	ĐVT	Định mức	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Chênh lệch

Người lập phiếu

Người nhận vật tư

Thủ kho

Kế toán trưởng

Giám đốc

**Phu lục 3.2**

Công ty TNHH MTV Lộc Bình

**SỔ CHI TIẾT DOANH THU BÁN HÀNG**

Năm 2019

Loại tài khoản: 5111

Loại sản phẩm, hàng hóa: Tách đội 1

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Doanh thu bán hàng				Các khoản giảm trừ	
	Số hiệu	Ngày tháng			Loại gỗ	Sản lượng (m <sup>3</sup> )	Đơn giá (đồng)	Thành tiền (đồng)	Thuế	CKTM, giảm giá
23/1	0000630	23/1	Bán cho Công ty TNHH SX TM DV trang trí nội thất- Chế biến gỗ Trần Anh	1311	Gỗ loại 1	0,671	10.500.000	7.045.500		
					Gỗ loại 2	1,304	8.500.000	11.084.000		
					Gỗ loại 3	14,991	7.500.000	112.432.500		
12/3	0000632	12/3	Bán cho Công ty TNHH SX TM DV trang trí nội thất- Chế biến gỗ Trần Anh	1311	Gỗ loại 1	0,212	10.500.000	2.226.000		
					Gỗ loại 2	3,436	8.500.000	29.206.000		
					Gỗ loại 3	19,405	7.500.000	145.537.500		
			.....				.....			
			<b>Cộng số phát sinh</b>				<b>12.324.670.112</b>			
			<b>Doanh thu bán hàng</b>				<b>12.324.670.112</b>			
			<b>Giá vốn hàng bán</b>				<b>9.326.748.114</b>			
			<b>Lãi gộp</b>				<b>2.997.921.998</b>			

**Phu lục 3.3****Công ty TNHH MTV Lộc Bình**

Số 6 khu Chộc Vàng, Thị trấn Lộc Bình, Huyện Lộc Bình, Tỉnh Lạng Sơn

**SỔ CHI TIẾT GIÁ VỐN HÀNG BÁN****Năm 2019****Loại tài khoản: 632****Loại sản phẩm, hàng hóa: Téch**

Ngày tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Tổng số tiền	Ghi Nợ TK 632			
	Số hiệu	Ngày tháng				Chia ra			
						Téch đội 1	Téch đội 2	...	...
23/1	NTTK 034	23/1	Bán cho Công ty TNHH SX TM DV trang trí nội thất-Chế biến gỗ Trần Anh	154	91.233.416	91.233.416			
10/3	NTTK 047	10/3	Bán cho Công ty TNHH PVTEC	154	104.556.713		102.322.176		
12/3	NTTK 087	12/5	Bán cho Công ty TNHH SX TM DV trang trí nội thất-Chế biến gỗ Trần Anh	154	141.239.085	141.239.085			
21/3	NTTK 091	21/3	Bán cho Công ty TNHH Chế biến gỗ Thiên Ân Thịnh	154	202.376.893		202.376.893		
			.....						
			<b>Cộng số phát sinh</b>		<b>17.196.651.335</b>	<b>9.326.748.114</b>	<b>7.869.903.221</b>		
			<b>Ghi Có TK 632</b>	<b>911</b>	<b>17.196.651.335</b>				
			<b>Số dư cuối kỳ</b>						

### Phu lục 3.4

Đơn vị báo cáo:.....

Địa chỉ:.....

### BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tại ngày ... tháng ... năm .....

Đơn vị tính:.....

TÀI SẢN	Mã số	Thuyết minh	Số cuối năm (3)	Số đầu năm (3)
1	2	3	4	5
<b>A. Tài sản ngắn hạn</b>	<b>100</b>			
<b>I. Tiền và các khoản tương đương tiền</b>	<b>110</b>			
1. Tiền	111			
2. Các khoản tương đương tiền	112			
<b>II. Đầu tư tài chính ngắn hạn</b>	<b>120</b>			
1. Chứng khoán kinh doanh	121			
2. Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh	122			
3. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	123			
<b>III. Các khoản phải thu ngắn hạn</b>	<b>130</b>			
1. Phải thu ngắn hạn của khách hàng	131			
2. Trả trước cho người bán ngắn hạn	132			
3. Phải thu nội bộ ngắn hạn	133			
4. Phải thu theo tiến độ kế hoạch HĐXD	134			
5. Phải thu về cho vay ngắn hạn	135			
6. Phải thu ngắn hạn khác	136			
7. Dự phòng phải thu ngắn hạn khó đòi	137			
8. Tài sản thiếu chờ xử lý	139			
<b>IV. Hàng tồn kho</b>	<b>140</b>			
1. Hàng tồn kho	141			
2. Tài sản sinh học để tiêu thụ ngắn hạn	142			
3. Dự phòng giảm giá hàng tồn kho	149			
<b>VI. Tài sản ngắn hạn khác</b>	<b>150</b>			
1. Chi phí trả trước ngắn hạn	151			
2. Thuế GTGT được khấu trừ	152			
3. Thuế và các khoản khác phải thu Nhà nước	153			
4. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	154			
5. Tài sản ngắn hạn khác	155			
<b>B - TÀI SẢN DÀI HẠN</b>	<b>200</b>			



<b>I. Các khoản phải thu dài hạn</b>	<b>210</b>			
1. Phải thu dài hạn của khách hàng	211			
2. Trả trước cho người bán dài hạn	212			
3. Vốn kinh doanh ở đơn vị trực thuộc	213			
4. Phải thu nội bộ dài hạn	214			
5. Phải thu về cho vay dài hạn	215			
6. Phải thu dài hạn khác	216			
7. Dự phòng phải thu dài hạn khó đòi	219			
<b>II. Tài sản cố định</b>	<b>220</b>			
1. Tài sản cố định hữu hình	221			
- Nguyên giá	222			
- Giá trị hao mòn lũy kế	223			
2. Tài sản cố định thuê tài chính	224			
- Nguyên giá	225			
- Giá trị hao mòn lũy kế	226			
3. Tài sản cố định vô hình	227			
- Nguyên giá	228			
- Giá trị hao mòn lũy kế	229			
<b>III. Bất động sản đầu tư</b>	<b>230</b>			
- Nguyên giá	231			
- Giá trị hao mòn lũy kế	232			
<b>IV. Tài sản dở dang dài hạn</b>	<b>240</b>			
1. Tài sản sinh học để tiêu thụ dài hạn	241			
2. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	242			
3. Tài sản sinh học cho sản phẩm	243			
<b>V. Đầu tư tài chính dài hạn</b>	<b>250</b>			
1. Đầu tư vào công ty con	251			
2. Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết	252			
3. Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác	253			
4. Dự phòng đầu tư tài chính dài hạn	254			
5. Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn	255			
<b>VI. Tài sản dài hạn khác</b>	<b>260</b>			
1. Chi phí trả trước dài hạn	261			
2. Tài sản thuế thu nhập hoãn lại	262			
3. Thiết bị, vật tư, phụ tùng thay thế dài hạn	263			
4. Tài sản dài hạn khác	268			
<b>Tổng cộng tài sản (270 = 100 + 200)</b>	<b>270</b>			
<b>C. Nợ phải trả</b>	<b>300</b>			
<b>I. Nợ ngắn hạn</b>	<b>310</b>			
1. Phải trả người bán ngắn hạn	311			
2. Người mua trả tiền trước ngắn hạn	312			
3. Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước	313			
4. Phải trả người lao động	314			
5. Chi phí phải trả ngắn hạn	315			
6. Phải trả nội bộ ngắn hạn	316			
7. Phải trả theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng	317			

8. Doanh thu chưa thực hiện ngắn hạn	318			
9. Phải trả ngắn hạn khác	319			
10. Vay và nợ thuê tài chính ngắn hạn	320			
11. Dự phòng phải trả ngắn hạn	321			
12. Quỹ khen thưởng, phúc lợi	322			
13. Quỹ bình ổn giá	323			
14. Giao dịch mua bán lại trái phiếu Chính phủ	324			
<b>II. Nợ dài hạn</b>	<b>330</b>			
1. Phải trả người bán dài hạn	331			
2. Người mua trả tiền trước dài hạn	332			
3. Chi phí phải trả dài hạn	333			
4. Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh	334			
5. Phải trả nội bộ dài hạn	335			
6. Doanh thu chưa thực hiện dài hạn	336			
7. Phải trả dài hạn khác	337			
8. Vay và nợ thuê tài chính dài hạn	338			
9. Trái phiếu chuyển đổi	339			
10. Cổ phiếu ưu đãi	340			
11. Thuế thu nhập hoãn lại phải trả	341			
12. Dự phòng phải trả dài hạn	342			
13. Quỹ phát triển khoa học và công nghệ	343			
<b>D. Vốn chủ sở hữu</b>	<b>400</b>			
<b>I. Vốn chủ sở hữu</b>	<b>410</b>			
1. Vốn góp của chủ sở hữu	411			
- Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết	411a			
- Cổ phiếu ưu đãi	411b			
2. Thặng dư vốn cổ phần	412			
3. Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu	413			
4. Vốn khác của chủ sở hữu	414			
5. Cổ phiếu quỹ (*)	415			
6. Chênh lệch đánh giá lại tài sản	416			
7. Chênh lệch tỷ giá hối đoái	417			
8. Quỹ đầu tư phát triển	418			
9. Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp	419			
10. Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	420			
11. Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối	421			
- LNST chưa phân phối lũy kế đến cuối kỳ trước	421a			
- LNST chưa phân phối kỳ này	421b			
12. Nguồn vốn đầu tư XDCB	422			
<b>II. Nguồn kinh phí và quỹ khác</b>	<b>430</b>			
1. Nguồn kinh phí	431			
2. Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ	432			
<b>Tổng cộng nguồn vốn (440 = 300 + 400)</b>	<b>440</b>			

### Phu lục 3.5

Đơn vị báo cáo:.....

Địa chỉ:.....

## BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG

Năm... ..

Đơn vị tính:.....

CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01			
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02			
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10= 01-02)	10			
4. Giá vốn hàng bán	11			
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20=10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21			
7. Chi phí tài chính	22			
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23			
8. Chi phí bán hàng	25			
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	26			
10 Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (25 + 26)}	30			
11. Thu nhập khác	31			
12. Chi phí khác	32			
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40			
14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế (50 = 30 + 40)	50			
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51			
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52			
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp (60=50 – 51 - 52)	60			
18. Thu nhập/Tồn thất do đánh giá lại TSSH theo giá trị hợp lý	61			
19. Tổng thu nhập toàn bộ (62= 60 + 61)	62			
19. Lãi cơ bản trên cổ phiếu	70			
20. Lãi suy giảm trên cổ phiếu	71			

**Phu lục 3.6****Định mức gieo ươm cây giống**

<b>Nội dung</b>	<b>ĐVT</b>	<b>Keo lai (1.000 cây giống)</b>	<b>Bạch đàn (1.000 cây giống)</b>
I. Chi phí trực tiếp			
<i>1. Chi phí vật tư</i>			
Hạt giống	Kg	0,2	0,2
Túi bầu	Kg	3,0	3,0
Phân NPK	Kg	4,7	6,2
Phân hữu cơ	Kg	22,5	25,8
Đất mùn	M <sup>3</sup>	3,0	3,0
Thuốc bảo vệ thực vật	Kg	1,2	1,2
Lưới nilon	M <sup>3</sup>	30	30
Farafin	Kg	1,0	1,2
Băng buộc	Kg	1,0	1,0
Bao nilon	Kg	1,0	1,0
<i>2. Chi phí nhân công</i>			
Dọn cỏ, san lấp mặt bằng	Công	1,5	1,5
Làm giàn che	Công	2,5	2,5
Xử lý đất ruột bầu	Công	2,0	2,0
Sàng lọc đất hỗn hợp, đóng bầu	Công	2,0	2,5
Gieo ươm cây vào bầu chăm sóc gốc bầu	Công	1,0	1,5
Chăm sóc gốc bầu	Công	6,0	7,5
Tưới nước	Công	2,0	2,0
II. Chi phí gián tiếp		5% Chi phí trực tiếp	5% Chi phí trực tiếp



### **Phu lục 3.8**

#### **Phân loại CP theo mức độ hoạt động trong các doanh nghiệp lâm nghiệp ở Việt Nam**

<b>Chi phí</b>	<b>Biến phí</b>	<b>Định phí</b>	<b>CP hỗn hợp</b>
<b>1. CP nguyên vật liệu trực tiếp</b>			
- CP NVL chính trực tiếp (cây giống, phân bón, vôi bột, thuốc bảo vệ thực vật...)	X		
- CP NVL phụ trực tiếp (ràng che, túi nilong...)	X		
<b>2. CP nhân công trực tiếp</b>			
- CP tiền lương công nhân phát dọn thực bì, làm đất, cuốc hố, trồng và chăm sóc rừng	X		
- Các khoản trích theo lương		X	
- Các khoản phụ cấp ngoài lương			X
<b>3. CP sản xuất chung</b>			
- CP tiền lương của bộ phận quản lý các đội trồng rừng		X	
- Các khoản trích theo lương		X	
- CP dụng cụ sản xuất (máy cày, máy dọn gốc cây...)			X
- CP hội nghị, họp, truyền truyền vận động, tiếp khách phục vụ trồng, chăm sóc, bảo vệ rừng, phòng chống cháy rừng		X	
- CP bảo hiểm cho lao động bảo vệ rừng, kiểm tra, giám sát		X	
- CP khấu hao TSCĐ		X	
- CP điện, nước			X
- CP bảo dưỡng máy móc, thiết bị			X
- CP khác bằng tiền			X
- Tiền thuê đất, tiền thuê đất		X	
- CP thiết kế khai thác			X
- CP đấu thầu, đấu giá			X
- CP nghiệm thu rừng trồng			X
- CP thu hồi đất bị lấn chiếm			X

<b>4. CP bán hàng</b>			
- Lương chính của bộ phận bán hàng		X	
- Tiền lương tính theo doanh số bán hàng	X		
- Các khoản trích theo lương chính của nhân viên bán hàng		X	
- CP dụng cụ, đồ dùng		X	
- CP khấu hao TSCĐ		X	
- CP khuyến mại, quảng cáo			X
- CP điện, nước			X
- CP bảo dưỡng máy móc, thiết bị			X
- CP khác bằng tiền			X
<b>5. CP quản lý DN</b>			
- CP tiền lương, phụ cấp của bộ phận phòng ban		X	
- Các khoản trích theo lương		X	
- CP đồ dùng văn phòng		X	
- CP khấu hao TSCĐ		X	
- CP điện, nước			X
- CP bảo dưỡng máy móc, thiết bị			X
- CP khác bằng tiền			X
- Thuế môn bài		X	

(Nguồn: Đề xuất của tác giả)

**Phu lục 3.9****Báo cáo tình hình phân bổ tiền lương**

STT	Chỉ tiêu	ĐVT	Năm N			Kế hoạch năm N + 1	Ghi chú
			Kế hoạch	Thực hiện	So sánh KH/TH (%)		
<b>1</b>	<b>Tiền lương, phân phối khác</b>						
<i>1.1</i>	<i>Tổng tiền lương khối lâm sinh</i>	1.000đ/năm					
1.1.a	Phân bổ lương QL khâu trồng, CS, QL BVR + thu hồi đất						
1.1.b	Phân bổ lương QL khâu khai thác						
1.1.c	Phân bổ lương lao động trực tiếp thiết kế, thi công các hạng mục trồng, CS, QL BVR của Công ty.						
1.1.d	Phân bổ lương lao động trực tiếp thiết kế khai thác, tỉa thưa rừng của Công ty.						
1.1.e	Phân bổ lương lao động trực tiếp thiết kế thuê cho các tổ chức, các nhân ngoài Công ty						
1.1.f	Phần quỹ lương còn thiếu bổ sung từ nguồn khác						
<i>1.2</i>	<i>Lương khối chế biến, KD, DV...</i>	1.000đ/năm					
1.2.a	Lương lao động quản lý						
1.2.b	Lương lao động trực tiếp						
1.2.c	Lương bộ phận bán hàng						
<b>2</b>	<b>Thu nhập BQ (cả lương, thưởng, phân phối khác)</b>	1.000đ/người/tháng					





**Phu lục 3.11**

**Báo cáo sản xuất lâm sinh theo cách ứng xử của chi phí**

Loại cây:.....Mật độ trồng:.....

Tiểu khu:.....Khoảnh:.....Lô:.....

Năm:.....

STT	Nội dung chi phí	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch	
				+/-	%
I	Biến phí				
1	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp				
2	Chi phí nhân công trực tiếp				
3	Biến phí sản xuất chung				
II	Định phí				
1	Định phí sản xuất chung				
	<b>Tổng cộng</b>				

**Phu lục 3.12****Báo cáo phân tích chi phí quản lý doanh nghiệp****(Trung tâm chi phí)**

TT	Tên chỉ tiêu	Năm N - 1			Năm N	
		Kế hoạch	Thực hiện	% TH/ KH năm N - 1	KH năm N	%KH năm N/ TH năm N -1
1	Lương bộ phận quản lý					
2	Dự phòng quỹ lương					
3	Kinh phí công đoàn					
4	Bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp					
5	Chi trả trợ cấp mất việc làm					
6	Phụ cấp Đảng					
7	Ăn ca					
8	Đồng phục + Bảo hộ lao động					
9	Đào tạo					
10	Thuế đất, tiền thuê đất					
11	Khấu hao tài sản cố định					
12	Sửa chữa nhỏ TSCĐ					
13	Đồ dùng văn phòng, công cụ dụng cụ					
14	Trang bị phòng cháy chữa cháy					
15	Văn phòng phẩm					
16	Sách báo tài liệu					
17	Xăng xe					
18	Sửa chữa, bảo hiểm xe					
19	Công tác phí + Hỗ trợ xăng xe					
20	Vé máy bay					
21	Điện, nước					
22	Điện thoại, Internet					
23	Phí ngân hàng					
24	Thuế môn bài					
25	Kiểm toán					
26	Dịch vụ pháp lý					
27	Chi phí chứng chỉ FSC					
28	Tiếp khách					
29	Chi phí hội nghị, hội thảo					
30	Phân bổ chi phí lợi thế thương mại					
31	Phí nâng cấp và duy trì FSC (8%)					
32	Chi phí thăm quan					
33	Chi khác					
	<b>Tổng cộng</b>					

**Phu lục 3.13**

**Báo cáo phân tích tiêu thụ và lãi lỗ năm N**  
**(Trung tâm doanh thu)**

<b>TT</b>	<b>TÊN SẢN PHẨM</b>	<b>SẢN LƯỢNG</b>	<b>ĐƠN GIÁ</b>	<b>DOANH THU THỰC HIỆN NĂM N</b>	<b>DOANH THU KẾ HOẠCH NĂM N</b>	<b>CHÊNH LỆCH DOANH THU THỰC HIỆN – KẾ HOẠCH</b>	<b>DOANH THU THỰC HIỆN/ KẾ HOẠCH</b>
1	Sản phẩm khai thác						
	<i>Bạch đàn</i>						
	<i>Keo</i>						
	<i>Thông</i>						
	... ..						
2	Sản phẩm chế biến						
	<i>Ván dăm</i>						
	<i>Ván sợi MDF</i>						
	<i>Ván ghép thanh</i>						
	... ..						
	<b>CỘNG TỔNG</b>						

**Phu lục 3.14**

**Báo cáo tình hình sản xuất kinh doanh**  
**(Trung tâm lợi nhuận)**

TT	Tên chỉ tiêu	Năm N - 1	Năm N	So sánh năm N và năm N - 1	
				Tuyệt đối	Tương đối
<b>1</b>	<b>Tổng doanh thu và thu nhập khác</b>				
	<i>Doanh thu bán hàng và CCDV</i>				
	+ <i>Từ khai thác rừng</i>				
	+ <i>Từ KD, DV khác:</i>				
	* <i>KD hàng hóa (gỗ nguyên liệu, cây giống...)</i>				
	* <i>KD dịch vụ</i>				
	* <i>Cho thuê VP, địa điểm KD</i>				
	* <i>Chế biến gỗ</i>				
	* <i>KD khác (xăng, dầu...)</i>				
	<i>Doanh thu hoạt động tài chính</i>				
	<i>Thu nhập khác</i>				
<b>2</b>	<b>Giá vốn, chi phí và chi phí khác</b>				
	<i>Giá vốn</i>				
	+ <i>Từ khai thác rừng</i>				
	+ <i>Từ KD, DV khác</i>				
	* <i>KD hàng hóa (gỗ nguyên liệu, cây giống...)</i>				
	* <i>KD dịch vụ</i>				
	* <i>Cho thuê VP, địa điểm KD</i>				
	* <i>Chế biến gỗ</i>				
	* <i>KD khác (xăng, dầu...)</i>				
	<i>Chi phí tài chính</i>				
	<i>Chi phí bán hàng</i>				
	+ <i>Từ khai thác rừng</i>				
	+ <i>Từ KD, DV khác</i>				
	<i>Chi phí quản lý doanh nghiệp</i>				
	<i>Chi phí khác</i>				
<b>3</b>	<b>Lợi nhuận trước thuế</b>				
<b>4</b>	<b>Chi phí thuế TNDN</b>				
<b>5</b>	<b>Lợi nhuận sau thuế</b>				
<b>6</b>	<b>Nộp ngân sách Nhà nước</b>				

