

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ QUỐC DÂN


TRẦN THỊ DỰ

**HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG
QUẢN TRỊ CHI PHÍ CÁC DOANH NGHIỆP
CHẾ BIẾN THỨC ĂN CHĂN NUÔI**

Chuyên ngành: KẾ TOÁN (KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VÀ PHÂN TÍCH)
Mã số: 62.34.30.01

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH DOANH VÀ QUẢN LÝ

Người hướng dẫn khoa học:

- 1. PGS.TS. NGUYỄN THỊ ĐÔNG**
- 2. PGS.TS. ĐINH THỊ MAI**

HÀ NỘI - 2012

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu trong luận án là hoàn toàn trung thực. Những kết luận khoa học của Luận án chưa từng được ai công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

TÁC GIẢ LUẬN ÁN

Trần Thị Dự

LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin gửi lời cảm ơn sâu sắc đến **PGS.TS. Nguyễn Thị Đông** (Trường Đại học Kinh tế quốc dân) và **PGS.TS. Đinh Thị Mai** (Trường Đại học Công đoàn) đã nhiệt tình hướng dẫn tác giả trong suốt quá trình thực hiện và hoàn thành luận án. Tác giả xin gửi lời cảm ơn đến các nhà khoa học trong và ngoài trường đã góp ý cho tác giả chỉnh sửa luận án.

Đồng thời, tác giả xin gửi lời cảm ơn đến các nhà quản lý, kế toán trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi đã giúp đỡ tác giả trong quá trình phỏng vấn, thực hiện thu thập phiếu điều tra. Đặc biệt, tác giả xin gửi lời cảm ơn sâu sắc đến Ban giám đốc và phòng kế toán Công ty cổ phần phát triển công nghệ nông thôn (RTD), Công ty cổ phần chăn nuôi CP Việt Nam chi nhánh Xuân Mai, Công ty cổ phần phát triển công nghệ chăn nuôi Hoàng Linh, công ty TNHH Vimark đã giúp đỡ tác giả rất nhiều trong việc tìm hiểu thực tế công nghệ sản xuất và hoạt động sản xuất kinh doanh, thu thập số liệu thực tế về tình hình kế toán chi phí của các công ty.

Cuối cùng, tác giả xin gửi lời cảm ơn đến mẹ, các anh chị em trong gia đình và các bạn bè đồng nghiệp tại trường Đại học Lao Động – Xã Hội đã giúp đỡ và động viên tác giả trong suốt quá trình nghiên cứu và hoàn thành luận án.

Tác giả xin chân thành cảm ơn!

TÁC GIẢ LUẬN ÁN

Trần Thị Dự

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
LỜI CẢM ƠN	ii
DANH MỤC SƠ ĐỒ, BẢNG BIỂU	vii
DANH MỤC CÁC KÝ HIỆU, CHỮ VIẾT TẮT	vii
LỜI MỞ ĐẦU	1
Chương 1: LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT	13
1.1. Khái niệm chi phí, quản trị chi phí và thông tin kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong DN sản xuất	13
1.1.1. Khái niệm chi phí.....	13
1.1.2. Quản trị chi phí và thông tin kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong DN sản xuất.....	15
1.2. Kế toán chi phí phục vụ quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất	21
1.2.1. Phân loại chi phí trong DN SX phục vụ quản trị chi phí	21
1.2.1.1. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động.....	21
1.2.1.2. Phân loại chi phí theo yếu tố chi phí (hoặc theo tính chất kinh tế)	21
1.2.1.3. Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí (theo mối quan hệ giữa chi phí với mức độ hoạt động).....	22
1.2.1.4. Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với đối tượng tập hợp chi phí	25
1.2.1.5. Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với báo cáo tài chính	25
1.2.1.6. Phân loại chi phí căn cứ vào mức độ kiểm soát của nhà quản trị....	26
1.2.1.7. Phân loại chi phí phục vụ việc phân tích, so sánh để ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu	26
1.2.2. Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí trong DN sản xuất	27

1.2.2.1.	Xây dựng định mức chi phí	27
1.2.2.2.	Lập dự toán chi phí	30
1.2.3.	Xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí	36
1.2.3.1.	Thu thập thông tin chi phí	36
1.2.3.2.	Các phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí	37
1.2.4.	Phân tích chi phí với việc ra các quyết định quản trị chi phí	61
1.2.4.1.	Phân tích biến động chi phí thông qua phân tích thông tin quá khứ.....	61
1.2.4.2.	Phân tích thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định và dự báo tương lai.....	71
1.3.	Mô hình bộ máy kế toán chi phí	76
1.4.	Kinh nghiệm về kế toán chi phí của một số nước trên thế giới và bài học cho Việt Nam.....	78
1.4.1.	Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí của Anh và Mỹ	78
1.4.2.	Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí của các nước châu Âu	79
1.4.3.	Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí của các nước châu Á ..	80
1.4.4.	Bài học kinh nghiệm về kế toán chi phí cho Việt Nam	82
Chương 2: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỨC ĂN CHĂN NUÔI		84
2.1.	Tổng quan về các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi	84
2.1.1.	Hệ thống các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi	84
2.1.2.	Đặc điểm sản phẩm và tổ chức sản xuất sản phẩm trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi ảnh hưởng đến kế toán chi phí.....	85
2.1.3.	Hệ thống quản lý, cơ chế tài chính và tổ chức công tác kế toán trong các DN chế biến thức ăn chăn nuôi.....	92
2.1.4.	Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán và các chính sách kế toán áp dụng trong các DN CBTACN	96
2.1.5.	Quản trị chi phí trong các DN CBTACN.....	98
2.2.	Thực trạng kế toán chi phí phục vụ quản trị chi phí trong	

	các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi.....	99
2.2.1.	Thực trạng phân loại chi phí.....	99
2.2.2.	Thực trạng xây dựng định mức và lập dự toán chi phí	103
2.2.2.1	Thực trạng xây dựng định mức chi phí	103
2.2.2.2.	Thực trạng lập dự toán chi phí	105
2.2.3.	Thực trạng xác định chi phí cho đối tượng chịu phí.....	107
2.2.3.1.	Thực trạng thu thập thông tin chi phí	107
2.2.3.2.	Thực trạng xác định chi phí cho đối tượng chịu phí trong các DN CBTACN	110
2.2.4.	Thực trạng phân tích chi phí với việc ra các quyết định quản trị chi phí.....	122
2.2.4.1.	Thực trạng phân tích biến động chi phí thông qua phân tích thông tin quá khứ	122
2.2.4.2.	Thực trạng phân tích thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định và dự báo tương lai	128
2.2.5.	Thực trạng mô hình bộ máy kế toán chi phí.....	129
2.3.	Đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi.....	130
2.3.1.	Đánh giá thực trạng phân loại chi phí.....	130
2.3.2.	Đánh giá thực trạng xây dựng định mức và lập dự toán chi phí.....	132
2.3.3.	Đánh giá thực trạng xác định chi phí cho đối tượng chịu phí	134
2.3.3.1.	Đánh giá thực trạng thu thập thông tin chi phí.....	134
2.3.3.2.	Đánh giá thực trạng xác định chi phí trong các DN CBTACN.....	136
2.3.4.	Đánh giá thực trạng xử lý, phân tích thông tin chi phí phục vụ quá trình ra quyết định	139
2.3.4.1.	Đánh giá thực trạng phân tích biến động chi phí thông qua phân tích thông tin quá khứ	140
2.3.4.2.	Đánh giá thực trạng phân tích thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định và dự báo tương lai.....	142
2.3.5.	Đánh giá thực trạng mô hình kế toán chi phí	143

Chương 3: HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỨC ĂN CHĂN NUÔI	146
3.1. Chiến lược phát triển ngành CBTACN ở Việt Nam.....	146
3.2. Định hướng hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN	147
3.3. Giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí trong các DN CBTACN.....	149
3.3.1. Hoàn thiện phân loại chi phí	149
3.3.2. Hoàn thiện xây dựng định mức và lập dự toán chi phí	164
3.3.2.1. Xây dựng định mức chi phí	164
3.3.2.2. Lập dự toán chi phí	168
3.3.3. Xác định giá phí cho đối tượng chịu phí.....	171
3.3.3.1. Thu thập thông tin chi phí	171
3.3.3.2. Giải pháp về xác định giá phí cho đối tượng chịu phí	175
3.3.4. Hoàn thiện việc xử lý, phân tích thông tin chi phí phục vụ quản trị chi phí.....	194
3.3.5. Lựa chọn mô hình kế toán chi phí trong các DN CBTACN ...	195
3.4. Những điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí trong các DN CBTACN	196
3.4.1. Về phía nhà nước	196
3.4.2. Về phía Hiệp hội TACN Việt Nam.....	198
3.4.3. Về phía Hiệp hội kế toán kiểm toán Việt Nam (VAA).....	199
3.4.4. Về phía các DN CB TACN	200
KẾT LUẬN	202
DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ	
TÀI LIỆU THAM KHẢO	
PHỤ LỤC	

DANH MỤC SƠ ĐỒ, BẢNG BIỂU

SƠ ĐỒ:

Sơ đồ 1.1:	Chu trình ra quyết định.....	17
Sơ đồ 1.2:	Dự toán sản xuất kinh doanh.....	31
Sơ đồ 1.3:	Phân tích chênh lệch chi phí.....	47
Sơ đồ 1.4:	Chi phí mục tiêu và quản trị chi phí sản xuất theo triết lý quản lý Kaizen [tr102,14].....	60
Sơ đồ 1.5:	Mô hình kế toán quản trị theo mô hình hỗn hợp.....	77
Sơ đồ 2.1:	Quy trình CBTACN.....	88
Sơ đồ 2.2:	Hệ thống tổ chức quản lý trong các công ty cổ phần.....	93
Sơ đồ 2.3:	Tổ chức bộ máy kế toán trong các DN CBTACN.....	97

ĐỒ THỊ:

Đồ thị 1.1:	Chi phí cố định.....	23
Đồ thị 1.2:	Chi phí biến đổi.....	24
Đồ thị 3.1:	Đồ thị biểu diễn chi phí xăng dầu 6 tháng đầu năm 2011 của công ty RTD.....	158

BIỂU ĐỒ:

Biểu đồ 2.1	Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô tách chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi.....	102
Biểu đồ 2.2.	Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô xây dựng định mức chi phí.	105
Biểu đồ 2.3:	Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô xây dựng dự toán.....	107
Biểu đồ 2.4:	Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô phân bổ chi phí SXC ước tính.....	118
Biểu đồ 2.5:	Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô phân bổ CP BH và CP QLDN cho từng sản phẩm, thị trường và chi nhánh.....	124
Biểu đồ 2.6:	Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô xác định các chỉ tiêu phân tích..	126
Biểu đồ 2.7:	Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô xác định điểm hòa vốn.....	129
Biểu đồ 3.1:	Tỷ lệ nhập khẩu thức ăn chăn nuôi và nguyên liệu TACN.....	147

BẢNG:

Bảng 1.1:	Các phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu phí.....	38
Bảng 2.1:	Ngành sản xuất thức ăn chăn nuôi ở Việt Nam giai đoạn 2000 – 2008.....	84
Bảng 2.2	Tiêu chuẩn chất lượng sản phẩm 552F- Đạm đặc cho lợn (tập ăn – xuất chuồng) của công ty RTD.....	103
Bảng 3.1:	Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí trong các DN CBTACN	151
Bảng 3.2:	Chi phí xăng dầu 6 tháng đầu năm 2011 của công ty RTD	156
Bảng 3.3:	Tập hợp chi phí chung vào các nhóm chi phí hoạt động.....	182
Bảng 3.4:	Phân bổ chi phí chung vào các nhóm chi phí hoạt động.....	183
Bảng 3.5:	Chi phí chung phân bổ cho mẻ sản phẩm sản xuất 3.000 kg sản phẩm Siêu cao đạm lợn thịt (5kg/bao)	184
Bảng 3.6:	Bảng tính giá thành mẻ sản phẩm Siêu cao đạm lợn thịt (5kg/bao)	184
Bảng 3.7:	Thông tin vay tín dụng của các DN theo quy mô [3,Tr70]	196

DANH MỤC CÁC KÝ HIỆU, CHỮ VIẾT TẮT

Chữ viết tắt	Tiếng Việt	Tiếng Anh
ABC	: Kế toán chi phí theo hoạt động	Activity-Based-Cost
CVP	: Chi phí - Khối lượng- Lợi nhuận	Cost- Volume-Profit
DN	: Doanh nghiệp	
CB TACN	: Chế biến thức ăn chăn nuôi	
TSCĐ	: Tài sản cố định	
NVL	: Nguyên vật liệu	
SXC	: Sản xuất chung	
CP NVL TT	: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	
CP NCTT	: Chi phí nhân công trực tiếp	
CP SXC	: Chi phí sản xuất chung	
CP BH	: Chi phí bán hàng	
CP QLDN	: Quản lý doanh nghiệp	
CT CP	: Công ty cổ phần	
CT TNHH	: Công ty trách nhiệm hữu hạn	
KTTC	: Kế toán tài chính	
KTQT	: Kế toán quản trị	
TK	: Tài khoản	
SX	: Sản xuất	
Tr	: Trang	

LỜI MỞ ĐẦU

I. Mở đầu

1. Lý do chọn đề tài

Kế toán nói chung đã ra đời rất lâu, tồn tại và phát triển qua các hình thái kinh tế xã hội, nền sản xuất càng phát triển thì kế toán càng trở nên quan trọng, vừa là công cụ quan trọng phục vụ cho quản lý điều hành, kiểm soát đáng tin cậy, vừa là một phân hệ thông tin quan trọng cấu thành nên hệ thống thông tin kinh tế tài chính của đơn vị. Chức năng của kế toán nói chung là cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế tài chính của một đơn vị kế toán cho đối tượng sử dụng thông tin nhằm 3 mục đích cơ bản: (1) *Cung cấp các báo cáo tài chính*, (2) *Hoạch định các kế hoạch ngắn hạn và dài hạn của đơn vị*, (3) *Kiểm soát các kết quả hoạt động của đơn vị*. Cùng với sự phát triển của sản xuất hàng hóa, sự phát triển của khoa học, công nghệ quản lý và đối tượng sử dụng thông tin ngày càng mở rộng, nhu cầu sử dụng thông tin ngày càng đa dạng và phức tạp. Từ đó, kế toán phân chia thành kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán tài chính cung cấp thông tin chủ yếu cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp như cơ quan thuế, nhà cung cấp, khách hàng, các đối tác... Chính vì vậy, kế toán tài chính phải tuân thủ các chuẩn mực, chế độ kế toán hiện hành và mức độ thông tin kế toán tài chính cung cấp phải đạt độ tin cậy cao. Ngược lại, kế toán quản trị lại tập trung cung cấp thông tin đến các đối tượng ở bên trong doanh nghiệp như Hội đồng quản trị, ban giám đốc, các phòng ban, bộ phận, chi nhánh... nằm trong cơ cấu tổ chức chung và cùng hướng tới mục tiêu chung của doanh nghiệp. Do đó, kế toán quản trị không phải tuân thủ các chuẩn mực, chế độ kế toán quy định, mà doanh nghiệp chủ động tổ chức, khai thác thông tin nhằm phục vụ yêu cầu quản lý doanh nghiệp. Kế toán quản trị được coi là công việc riêng của mỗi doanh nghiệp và có mối quan hệ chặt chẽ với hoạt động tài chính của nhà quản trị tài chính trong doanh nghiệp. Một nhà quản trị tài chính doanh nghiệp cần hiểu biết cặn kẽ về môi trường kinh tế mà doanh nghiệp đang hoạt động, đồng thời phải nắm rõ mức độ ảnh hưởng của các chính sách kinh tế đối với các quyết định tài chính trong doanh nghiệp. Chẳng hạn chính sách tiền tệ thay đổi sẽ mở rộng hay thu

hẹp nguồn vốn cũng như chi phí huy động vốn... Bên cạnh đó, kế toán lại được coi như một công cụ của quản trị tài chính bởi vì kế toán cung cấp những thông tin cần thiết cho tài chính thông qua các báo cáo kế toán, đặc biệt là những thông tin của kế toán quản trị. Nhờ những thông tin và số liệu từ kế toán mà nhà quản trị mới đưa ra được những quyết định quan trọng trong quá trình thực hiện chức năng quản trị DN. Như vậy, trong một DN thì kế toán luôn gắn với các chức năng của nhà quản trị, đó là các chức năng: chức năng hoạch định, chức năng tổ chức, chức năng chỉ huy và phối hợp, chức năng so sánh kết quả thực tế với kế hoạch. Trong các nội dung của kế toán thì kế toán chi phí có vai trò quan trọng. Chi phí quyết định giá thành của sản phẩm sản xuất ra, ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Vì vậy, trong bất kỳ một doanh nghiệp nào quản trị chi phí là một nội dung không thể thiếu và vô cùng quan trọng. Chi phí là giá trị các nguồn lực chi ra tiêu dùng trong hoạt động sản xuất kinh doanh của tổ chức để đạt được một mục đích nào đó. Quản trị chi phí trong doanh nghiệp thực chất là quản trị chi phí cá biệt, khi sản phẩm được bán ra thị trường thì trở thành chi phí xã hội. Quản trị chi phí có vai trò quyết định sự sống còn của doanh nghiệp.

Quản trị chi phí là phân tích các thông tin chi phí cần thiết cho công việc quản trị của một DN. Các thông tin này bao gồm thông tin tài chính (chi phí và doanh thu) lẫn các thông tin phi tài chính (năng suất, chất lượng) và các yếu tố khác của DN. KTQT chi phí đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin hữu ích cho quản trị chi phí, phục vụ cho quản trị chi phí tập trung năng lực của mình vào các điểm mạnh, tìm ra các cơ hội, nhận diện được các nguồn lực có chi phí thấp nhất, cải thiện chất lượng sản phẩm dịch vụ. Tăng cường quản trị chi phí là tăng cường các chức năng của nhà quản trị, nhằm nâng cao hiệu quả của công tác quản trị chi phí.

Các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi (DN CBTACN) thuộc ngành chế biến thức ăn chăn nuôi mới phát triển từ những năm 1970, với nhiều khó khăn về vốn, công nghệ, nguồn nguyên liệu, lao động và đặc biệt là thị trường đầu ra luôn bị ảnh hưởng bởi thời tiết, dịch bệnh, mùa vụ và sự cạnh tranh của các doanh nghiệp

trong cùng ngành và sản phẩm nhập khẩu nên việc tổ chức tốt công tác kế toán chung và kế toán chi phí nói riêng có vai trò rất quan trọng đối với sự phát triển của các doanh nghiệp.

Các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi đang hoạt động trong một môi trường với rất nhiều khó khăn liên quan đến sản xuất và tiêu thụ sản phẩm.

Vấn đề khó khăn nhất đối với các doanh nghiệp này là vấn đề nguyên vật liệu đầu vào. Nguyên vật liệu thức ăn chăn nuôi của Việt Nam phải nhập khẩu tới 60% nguyên liệu sản xuất, trong đó các nguyên vật liệu thô như đậu tương, khô đậu tương, lúa mì... nhập khẩu tới 90-95%, nguyên liệu tinh như khoáng chất, vitamin, chất tạo mùi... nhập khẩu đến 100%. Năm 2011, ngành chăn nuôi dự kiến nhập 8,5-9 triệu tấn TACN và nguyên liệu, tăng ít nhất 10.4% so với 7.7 triệu tấn nhập khẩu năm 2010. Hoạt động nhập khẩu chịu ảnh hưởng bởi giá nguyên liệu thế giới. Ngoài ra, chính sách tỷ giá, lãi suất ngân hàng cao, cùng với giá xăng dầu, giá điện... đã làm giá thành sản xuất tăng liên tục tác động trực tiếp đến giá bán sản phẩm và ảnh hưởng đến hoạt động tiêu thụ. Vấn đề tiếp theo là đầu ra của sản phẩm. Quy mô chăn nuôi càng lớn, tỷ trọng chi phí cho thức ăn thô càng thấp và tỷ trọng thức ăn công nghiệp càng cao, tạo nguồn cầu cho TACN phát triển. Tuy nhiên, từ khi Việt Nam gia nhập Tổ chức thương mại thế giới (WTO), đã tạo cho doanh nghiệp nhiều cơ hội nhưng cũng không ít thách thức, thuế nhập khẩu ngày càng giảm, thức ăn chăn nuôi nhập khẩu chất lượng cao hơn đã gây nhiều khó khăn cho các doanh nghiệp CBTACN.

Ngoài ra, hoạt động chăn nuôi cũng ảnh hưởng trực tiếp đến tình hình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Chi phí cho thức ăn chăn nuôi chiếm tới 65-70% giá thành chăn nuôi. Tuy nhiên, tình hình dịch bệnh, thời tiết giá rét bất thường, hệ thống thú ý còn nhiều hạn chế, đồng thời sản phẩm chăn nuôi nhập ngoại với giá thành rẻ, trong khi giá thành thức ăn chăn nuôi thì liên tục tăng giá khiến nhiều hộ chăn nuôi giảm thậm chí ngừng chăn nuôi. Nhiều doanh nghiệp CBTACN đã đóng cửa. Trong 3 tháng đầu năm 2011 có hơn 30% doanh nghiệp chế biến thức ăn cho cá, tôm đã đóng cửa. Với những khó khăn trên, thì việc giảm thiểu các chi phí, xây dựng chiến

lược hợp lý và bền vững là nhiệm vụ quan trọng đối với các doanh nghiệp CBTACN trong thời gian này.

Đồng thời sự cần thiết của thông tin chi phí phù hợp, tin cậy và hiệu quả trong các DN CBTACN là rất lớn. Hoạt động sản xuất và tiêu thụ sản phẩm càng khó khăn, thì càng tiềm ẩn nhiều khả năng để cải tổ, tìm ra hướng giải quyết. Thông tin chi phí có vai trò quan trọng trong hoàn cảnh như vậy. Thông tin chi phí có tác dụng đối với việc quản trị nói chung và quản trị chi phí nói riêng phải đảm bảo tính phù hợp, tin cậy và hiệu quả. Thông tin chi phí phải đảm bảo tính phù hợp là thông tin đó phải là thông tin chi phí bằng tiền trong tương lai và có sự khác nhau giữa hai phương án. Các chi phí phù hợp là các chi phí chênh lệch hay chi phí có thể tránh được, các chi phí không phù hợp là các chi phí chìm và chi phí tương lai mà không có sự chênh lệch giữa các phương án được lựa chọn. Thông tin chi phí phải tin cậy là thông tin được tập hợp, thu thập trên cơ sở nguồn thông tin đáng tin cậy và được phân loại, phân tích theo các phương pháp khoa học phù hợp. Thông tin đó phải đảm bảo tính hiệu quả là hiệu quả đối với việc ra quyết định, tiết kiệm chi phí.

Xuất phát từ thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN. Qua khảo sát thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN, tình hình kế toán chi phí để tăng cường quản trị chi phí còn nhiều hạn chế, một số DN bước đầu thực hiện công tác KTQT chi phí nhưng kế toán chi phí chưa thực sự trở thành một hệ thống để cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị ra quyết định trong điều kiện sản xuất kinh doanh có nhiều khó khăn, cạnh tranh giữa các DN gay gắt. Yêu cầu quản lý chặt chẽ chi phí trong các DN CBTACN là yêu cầu cấp bách... Như vậy, yêu cầu hoàn thiện kế toán chi phí trong các DN CBTACN đã trở thành một nhu cầu cấp thiết đối với các DN CBTACN, nhằm cung cấp thông tin cho quá trình quản trị chi phí và quản lý kinh doanh của các DN. Do đó, tác giả chọn đề tài ***“Hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi”***.

2. Mục đích nghiên cứu

Đề tài sẽ đi sâu hệ thống hoá và phát triển lý luận về kế toán chi phí trong

các DN sản xuất. Đồng thời, đề tài thực hiện khảo sát thực trạng và đánh giá thực trạng công tác kế toán chi phí trong các DN CBTACN tại Việt Nam. Từ đó, đưa ra các giải pháp và điều kiện áp dụng kế toán chi phí trong các DN CBTACN tại Việt Nam nhằm tăng cường công tác quản trị chi phí trong loại hình DN này. Để đạt được mục đích nghiên cứu trên, luận án phải trả lời được 3 câu hỏi nghiên cứu:

- Lý thuyết về kế toán chi phí phục vụ việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN sản xuất?

- Thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN hiện nay như thế nào?

- Mô hình kế toán chi phí nào là phù hợp với các DN CBTACN, phù hợp với từng quy mô hoạt động như thế nào nhằm tăng cường quản trị chi phí trong loại hình DN này?

3. Đối tượng nghiên cứu

Trước tiên, luận án nghiên cứu lý thuyết kế toán chi phí trong các DN sản xuất nhằm đưa ra khuôn khổ lý thuyết chung về kế toán chi phí có thể áp dụng cho các DN sản xuất nói chung.

Sau đó, luận án đi sâu vào khảo sát tình hình thực hiện công tác kế toán chi phí trong các DN CBTACN theo hướng phân tích theo quy mô của DN để đánh giá tình hình tổ chức công tác kế toán chi phí theo quy mô của các DN CBTACN.

Về quy mô của doanh nghiệp, các DN CBTACN được khảo sát sẽ được chia thành DN có quy mô lớn nếu có số lao động bình quân năm từ 300 lao động trở lên, quy mô vừa nếu có số lao động bình quân năm là từ 200 đến dưới 300 lao động và dưới 200 lao động là quy mô nhỏ. Đề tài sẽ đánh giá tình hình thực hiện kế toán chi phí trong các DN CBTACN theo từng quy mô để đánh giá quy mô của các DN CBTACN có ảnh hưởng đến công tác kế toán chi phí trong loại hình DN này như thế nào?

4. Phạm vi nghiên cứu

Phạm vi về nội dung nghiên cứu

Tác giả lựa chọn đề tài "*Hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi*". Kế toán chi phí đề

tăng cường quản trị DN bao gồm KTTC và KTQT. Tuy nhiên, với mục đích là tăng cường quản trị chi phí nên đề tài đi sâu vào nghiên cứu KTQT chi phí để cung cấp thông tin cho việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN. Đối với KTTC, tác giả chỉ nghiên cứu ở mức độ kết hợp nhằm thu thập thông tin chi phí quá khứ. Như vậy, với đề tài này, tác giả sẽ đi sâu nghiên cứu về các cách phân loại chi phí, định mức và dự toán chi phí, các phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu phí, phân tích thông tin chi phí cho quá trình ra quyết định và lựa chọn mô hình KTQT phù hợp với các DN CBTACN. Tất cả các nội dung đều nhằm mục đích giúp các DN CBTACN tăng cường quản trị chi phí, nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí và đem lại lợi nhuận cao hơn cho DN.

Phạm vi về đối tượng nghiên cứu

Nhằm rút ra những kết luận và thực trạng về kế toán chi phí trong các DN CBTACN ở Việt Nam, tác giả lựa chọn phạm vi nghiên cứu là các DN CBTACN ở khu vực phía Bắc. Theo thống kê của dự án Card 030/06 VIE, khu vực đồng bằng sông Hồng và Đông Nam Bộ vẫn là hai vùng sản xuất thức ăn chăn nuôi lớn nhất cả nước, đóng góp 45,8% và 28,9% tổng số các nhà máy sản xuất thức ăn trong cả nước. Khu vực đồng bằng sông Hồng, với gần một nửa doanh nghiệp thức ăn chăn nuôi Việt nam đang hoạt động và có công suất lớn nhất trong 8 khu vực với tổng sản lượng thức ăn công nghiệp là 2427,1 nghìn tấn. Khu vực Đông Nam bộ có sản lượng thức ăn chăn nuôi lớn nhất (3274,5 nghìn tấn) với việc các nhà máy sử dụng gần hết công suất. Khu vực sản xuất lớn thứ ba là đồng bằng sông Cửu Long (771,6 nghìn tấn) [3, tr 17-19]. Do đặc điểm phân bố các DN CBTACN tập trung nhiều ở khu vực đồng bằng sông Hồng, nên tác giả lựa chọn phạm vi khảo sát thực trạng kế toán chi phí trong các DN thức ăn chăn nuôi là khu vực phía Bắc. Đây là đề tài đầu tiên đi sâu vào nghiên cứu việc ứng dụng kế toán quản trị dưới dạng đi sâu vào phân tích mô hình của các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi thuộc khu vực phía Bắc nhằm tìm ra mô hình phù hợp với từng quy mô. Ngoài ra, qua khảo sát sơ bộ, do khu vực phía Bắc có đầy đủ các doanh nghiệp thuộc các mô hình cho đề tài nghiên cứu nên đề tài đi sâu nghiên cứu việc ứng dụng kế toán quản trị chi

phí cho các DN CBTACN thuộc khu phía Bắc từ đó có thể ứng dụng cho ngành chế biến thức ăn chăn nuôi cả nước nói chung.

II. Tổng quan nghiên cứu

Việc nghiên cứu và ứng dụng kế toán quản trị ở một số nước trên thế giới đã được thực hiện từ rất lâu. Nếu như ở một số quốc gia như Canada, Mỹ, kế toán quản trị đã trở thành một nghề với những tiêu chuẩn nghề nghiệp xác định (CMA), thì ở Việt Nam, thuật ngữ “Kế toán quản trị” mới chỉ được ghi nhận chính thức trong Luật Kế toán ban hành vào ngày 17/06/2003. Theo đó, kế toán quản trị được hiểu là “việc thu thập, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán”. Vì vậy, trên thế giới, việc áp dụng kế toán quản trị trong doanh nghiệp không hề mới, nhưng tại Việt Nam, kế toán quản trị chỉ thực sự được tìm hiểu vào đầu những năm 90 và được nghiên cứu có hệ thống từ năm 1999. trở thành yêu cầu cấp bách trong xây dựng hệ thống thông tin kế toán vào đầu những năm 2000 khi các doanh nghiệp cần nâng cao chất lượng quản lý để tăng năng lực cạnh tranh trong môi trường cạnh tranh không những ở phạm vi thị trường Việt Nam mà còn mở rộng ra thị trường khu vực, thị trường thế giới. Cùng với sự phát triển của kế toán quản trị, có nhiều đề tài nghiên cứu ứng dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp, trong đó đã có một số đề tài nghiên cứu về vấn đề kế toán quản trị chi phí trong các DN, như luận văn ***“Tổ chức kế toán quản trị chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi”*** (2006) (**Phạm Quang Mẫn** - Đại học Kinh tế quốc dân). Đề tài đi vào nghiên cứu tình hình kế toán chi phí sản xuất kinh doanh trong 3 doanh nghiệp điển hình cho 3 loại hình sở hữu chủ yếu là Công ty thức ăn chăn nuôi Trung Ương, Công ty liên doanh Peter Hand Hà Nội và công ty TNHH sản xuất và thương mại Kiên Cường. Đề tài đã đưa ra mô hình thích hợp chung cho tất cả các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi hiện nay là mô hình kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị trong cùng một bộ máy kế toán, đưa ra định hướng hoàn thiện về hệ thống sổ, chứng từ, tài khoản kế toán và hệ thống báo cáo kế toán quản trị. Tuy nhiên, đề tài mới chỉ đưa ra đánh giá về thực trạng công tác kế toán

chi phí trong 3 DN này và đưa ra giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí cho các DN CBTACN mà chưa có sự điều tra đánh giá trên quy mô rộng để đưa ra được kết luận mang tính khách quan đối với thực trạng công tác kế toán chi phí đối với các DN CBTACN nói chung và DN CBTACN theo từng quy mô vì những đặc điểm đó sẽ có ảnh hưởng đến công tác kế toán chi phí của các doanh nghiệp. Ngoài ra, còn có một số luận văn, luận án cũng nghiên cứu vấn đề này nhưng chỉ đề cập đến các doanh nghiệp sản xuất nói chung hoặc đề cập đến các ngành cụ thể khác mà chưa có một đề tài nào đề cập đến ngành đặc thù là chế biến thức ăn chăn nuôi, như luận án **“Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị và tổ chức vận dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam”** (năm 2002) (Phạm Quang – Đại học Kinh tế quốc dân). Luận án đã phân tích và chỉ ra điểm xuất phát để tổ chức hệ thống kế toán quản trị và xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị trong các DN nhằm thực hiện hai chức năng cơ bản của báo cáo kế toán quản trị là chức năng định hướng và chức năng đánh giá tình hình thực hiện tiêu chuẩn kiểm soát. Luận án đã nghiên cứu thực trạng của hệ thống báo cáo kế toán qua hai thời kỳ là kế hoạch hóa tập trung và thời kỳ quản lý DN theo cơ chế thị trường có sự điều tiết của nhà nước. Từ đó, luận án trình bày mục đích, tác dụng, nội dung, kết cấu và phương pháp lập những báo cáo kế toán quản trị để thực hiện hai chức năng cơ bản của báo cáo kế toán quản trị. Luận án **“Xây dựng kế toán quản trị trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam (Huỳnh Lợi- Đại học kinh tế Thành phố Hồ Chí MinhHKT TP.HCM)**. Luận án đã xây dựng mô hình và cơ chế vận hành mô hình kế toán quản trị trong DN sản xuất nhằm xác lập nền tảng hoạt động, nền tảng quản trị, đối tượng nghiên cứu kế toán quản trị...Luận án còn trình bày tổ chức quy trình công việc, thủ tục lập các báo cáo kế toán quản trị, xác lập cơ chế tổ chức nhân sự thực hiện kế toán quản trị để tổ chức áp dụng kế toán quản trị phù hợp với những DN sản xuất có những quy mô, điều kiện khác nhau. Luận án **“Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất dược phẩm Việt Nam”** (năm 2007) (Phạm Thị Thủy – Đại học Kinh tế quốc dân). Luận án đã đưa ra mô hình lý thuyết cơ bản của kế toán quản trị chi phí, nghiên cứu khả năng ứng dụng vào thực tiễn ở Việt Nam.

Trên cơ sở những đặc điểm trong tổ chức hoạt động kinh doanh của các DN sản xuất dược phẩm Việt Nam, luận án đã xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí cho các DN sản xuất dược phẩm Việt Nam, đó là tăng cường kiểm soát chi phí thông qua việc phân loại chi phí, lập dự toán chi phí, phân tích biến động chi phí, xác định quy mô hợp lý cho từng lô sản xuất., đánh giá kết quả hoạt động cho từng sản phẩm, từng phân xưởng và từng chi nhánh tiêu thụ. Luận án **“Kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản xuất ở Việt Nam”** (năm 2002) (Lê Đức Toàn -Học viện tài chính). Luận án nghiên cứu cơ sở lý luận về kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất. Luận án đã khái quát về kế toán quản trị ở các DN ngành công nghiệp, trình bày mô hình kế toán quản trị ở một số nước phát triển trên thế giới. Từ đó luận án đưa ra những đề xuất nhằm hoàn thiện mô hình kế toán quản trị và phân tích chi phí sản xuất ở các DN sản xuất công nghiệp Việt Nam. Một số luận án cũng nghiên cứu về kế toán quản trị như luận án **“Phương hướng xây dựng nội dung và tổ chức vận dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam”** của tác giả **Phạm Văn Dược** (năm 2007) (Đại học kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh TP.HCM). Luận án đã nghiên cứu và đề xuất các biện pháp ứng dụng KTQT vào các DN Việt Nam, tuy nhiên những nghiên cứu này chỉ mang tính chất chung, áp dụng cho tất cả các loại hình DN, trong khi KTQT lại được ứng dụng tùy thuộc vào đặc điểm sản phẩm, đặc điểm sản xuất kinh doanh, cơ chế quản lý và quy mô của từng DN. Ngoài ra, một số tác giả cũng nghiên cứu về kế toán chi phí như tác giả **Trần Văn Dung** với luận án: **“Tổ chức kế toán quản trị và giá thành trong doanh nghiệp sản xuất ở Việt Nam”** (năm 2002-Học viện tài chính), tác giả **Giang Thị Xuyên** (năm 2002) với đề tài **“Tổ chức kế toán quản trị và phân tích kinh doanh trong doanh nghiệp Nhà nước”** và một số công trình nghiên cứu về kế toán chi phí trong một số ngành cụ thể như tác giả **Phạm Thị Kim Vân** (năm 2002) nghiên cứu về **“Tổ chức kế toán quản trị chi phí và kết quả kinh doanh ở các doanh nghiệp kinh doanh du lịch”**, tác giả **Nguyễn Văn Bảo** (năm 2002) với luận án **“Nghiên cứu hoàn thiện cơ chế quản lý tài chính và kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Nhà nước về xây dựng”**, tác giả **Nguyễn Thị Hằng Nga** (năm

2004) nghiên cứu “**Hoàn thiện tổ chức kế toán quản trị trong các DN dầu khí Việt Nam**”, tác giả **Dương Thị Mai Hà Trâm** (năm 2004) nghiên cứu “**Xây dựng hệ thống kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Dệt Việt Nam**”, tác giả **Nguyễn Thanh Quý** (năm 2004) nghiên cứu “**Xây dựng hệ thống thông tin kinh tế phục vụ quản trị doanh nghiệp kinh doanh bưu chính viễn thông**”, tác giả **Hoàng Văn Tường** (năm 2010) với luận án “**Tổ chức kế toán quản trị với việc tăng cường quản lý hoạt động kinh doanh trong các doanh nghiệp xây lắp Việt Nam**”, tác giả **Nguyễn Quốc Thắng** (năm 2011) với luận án “**Tổ chức kế toán quản trị chi phí, giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp thuộc ngành giống cây trồng Việt Nam**”, luận án “**Ảnh hưởng của hệ thống kế toán quản trị trong việc giảm xung đột và hoàn thiện quá trình ra quyết định trong các tập đoàn không đồng nhất**” của tác giả Nelson U. Alino (Đại học Nigeria, 1990) và luận án “**Ảnh hưởng của chi phí theo hoạt động đối với hoạt động của tổ chức**” của tác giả Robin A. Sanford (Đại học Đông Nam Nova, 2009)... Trong các công trình nghiên cứu này, các tác giả đã nghiên cứu lý thuyết kế toán quản trị và đưa ra các giải pháp vận dụng vào thực tế các ngành cụ thể theo phạm vi nghiên cứu của đề tài. Tuy nhiên, các luận án và nghiên cứu trên có phạm vi nghiên cứu chưa đầy đủ và chưa giải quyết được vấn đề nghiên cứu mà tác giả quan tâm giải quyết là hoàn thiện kế toán chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí trong các DN thuộc ngành đặc thù là ngành chế biến thức ăn chăn nuôi với những khó khăn và sự cần thiết phải hoàn thiện kế toán chi phí. Vì vậy tác giả lựa chọn đề tài “**Hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi**” làm đề tài nghiên cứu của luận án.

III. Phương pháp nghiên cứu:

Để đạt được mục đích nghiên cứu, luận án tiến hành thu thập thông tin về thực trạng công tác kế toán chi phí trong các DN CBTACN. Để thu thập số liệu, tác giả sử dụng mẫu điều tra là 52 doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi thuộc khu vực phía Bắc dưới hình thức điều tra là phỏng vấn trực tiếp và phát phiếu điều tra. Luận án đã sử dụng phương pháp thống kê thông qua việc phỏng vấn sâu một số

DN điển hình và đã thực hiện phát phiếu điều tra đến các DN CBTACN. Từ đó tác giả sử dụng phần mềm SPSS để tổng hợp số liệu làm minh chứng cho các đánh giá và tổng kết của luận án

Tác giả đã thực hiện phỏng vấn sâu 4 DN CBTACN, đó là Công ty cổ phần phát triển công nghệ nông thôn (RTD) (gọi tắt là công ty RTD), công ty cổ phần chăn nuôi CP Việt Nam chi nhánh Xuân Mai (gọi tắt là công ty CP), công ty cổ phần phát triển công nghệ chăn nuôi Hoàng Linh (gọi tắt là công ty Hoàng Linh), công ty TNHH Vimark (gọi tắt là công ty Vimark). Thông qua việc phỏng vấn sâu, tác giả đánh giá được thực trạng công tác kế toán chi phí trong các DN này, đồng thời nghiên cứu thực tế tình hình sử dụng chứng từ, sổ sách kế toán chi phí, tình hình phân tích các chỉ tiêu đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh và mức độ hài lòng đối với bộ máy kế toán chi phí trong DN. Song song với công việc phỏng vấn sâu, tác giả thực hiện phát phiếu điều tra đến các DN CBTACN thuộc khu vực phía Bắc để thu thập thông tin. Tổng số DN có kết quả điều tra đáp ứng nhu cầu thu thập thông tin là 52 DN, các DN được phân loại theo quy mô của các DN như sau:

Số lượng doanh nghiệp theo quy mô và hình thức sở hữu		Loại hình doanh nghiệp			Tổng
		Công ty cổ phần	Công ty trách nhiệm hữu hạn	Công ty tư nhân	
Số lượng lao động của doanh nghiệp	Dưới 200	16	21	1	38
	Từ 200 đến 300	1	3	0	4
	Trên 300	5	5	0	10
Tổng		22	29	1	52

Số liệu thu thập đã được xử lý trên phần mềm SPSS. Kết quả được thể hiện trên 3 phụ lục:

Phụ lục 2.1C: Tổng hợp kết quả điều tra

Phụ lục 2.1D: Tổng hợp kết quả điều tra theo quy mô doanh nghiệp

Các dữ liệu trong *phụ lục 2.1C* được xác định trên tổng số DN CB TACN được điều tra là 52 DN. Các dữ liệu trong *phụ lục 2.1D* được tính theo quy mô DN, số liệu tuyệt đối và số tương đối được tính trên tổng DN theo từng quy mô, bao gồm 38 DN quy mô nhỏ, 4 DN quy mô vừa và 10 DN quy mô lớn. Việc đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN theo quy mô sẽ được thể hiện trên biểu đồ để thấy được sự khác biệt của thực trạng kế toán chi phí khi phân tích theo quy mô của DN CBTACN. Do đó, kết quả điều tra ở Phụ lục 2.1D sẽ được thể hiện trong chương 2 của luận án dưới hình thức các biểu đồ.

Kết quả điều tra là cơ sở cho việc đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN và đưa ra phương hướng hoàn thiện kế toán chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí trong loại hình DN này.

Ngoài ra, đây là đề tài nghiên cứu khoa học ứng dụng, tác giả của luận án đã sử dụng phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng, các phương pháp tổng hợp, hệ thống hoá, phân tích mang tính hệ thống, các phương pháp thống kê, chọn lọc, so sánh để phân tích, lý giải các vấn đề lý luận và thực tiễn về kế toán chi phí trong các DN CBTACN.

Luận án cũng sử dụng các tài liệu thứ cấp như sách, niên giám thống kê, tạp chí, các kết quả nghiên cứu của các dự án về ngành CBTACN và tham khảo ý kiến của các chuyên gia, các nhà quản lý trong các DN CBTACN để đưa ra được thực trạng và làm cơ sở để xây dựng các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN.

IV. Bố cục của luận án:

Ngoài phần lời mở đầu và kết luận, luận án được xây dựng gồm 3 chương cơ bản:

Chương 1: Lý luận cơ bản về kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất

Chương 2: Thực trạng kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi

Chương 3: Hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi

Chương 1:

LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

1.1. Khái niệm chi phí, quản trị chi phí và thông tin kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong DN sản xuất

1.1.1. Khái niệm chi phí

Theo quan niệm của kinh tế chính trị, chi phí là biểu hiện bằng tiền của các hao phí về lao động sống và lao động vật hóa mà DN bỏ ra để tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh trong một thời kỳ nhất định. Từ đó, có thể xác định được các đặc điểm của chi phí: đó là những hao phí về tài nguyên, vật chất và lao động; những hao phí này gắn liền với mục đích sản xuất kinh doanh, chi phí phải định lượng được bằng tiền và được xác định trong một khoảng thời gian nhất định. Tuy nhiên, cần phân biệt chi phí với chi tiêu. Chi phí phải gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh, được tài trợ từ vốn kinh doanh và được bù đắp từ thu nhập hoạt động sản xuất kinh doanh. Còn chi tiêu là sự giảm đi đơn thuần của các loại vật tư, tài sản và tiền vốn trong DN. Giữa chi phí và chi tiêu có mối quan hệ mật thiết với nhau, chi tiêu là cơ sở để phát sinh chi phí, nếu không có chi tiêu thì không có chi phí. Giữa chi tiêu và chi phí khác nhau về lượng và về thời gian phát sinh, có những khoản chi tiêu kỳ này nhưng lại được tính vào chi phí kỳ sau và ngược lại. Sự khác biệt giữa chi phí và chi tiêu trong các DN là do đặc điểm, tính chất vận động và phương thức dịch chuyển giá trị của từng loại tài sản vào quá trình sản xuất và yêu cầu kỹ thuật hạch toán chúng.

Theo quan niệm về chi phí dưới góc độ của kế toán

Quan niệm về chi phí trong KTTTC và KTQT. Nếu phân loại theo chức năng ghi nhận và cung cấp thông tin thì kế toán được chia thành KTTTC và KTQT. KTTTC cung cấp thông tin cho các đối tượng bên ngoài DN, còn KTQT cung cấp thông tin

cho các đối tượng bên trong DN. Tuy nhiên, chi phí trong KTTC và KTQT có sự khác biệt về nhận thức. **Trong kế toán tài chính** thì “chi phí bao gồm các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp và các chi phí khác” [1, tr7]. Hoặc theo chuẩn mực kế toán Việt Nam- VAS 01: Chuẩn mực chi phí chung, thì 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 dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm các khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu. Chi phí được ghi nhận trong kế toán tài chính phải là các khoản chi phí đã thực tế phát sinh gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Chi phí đó phải được thể hiện trên chứng từ và sổ sách kế toán để chứng minh sự phát sinh của chúng, các chi phí đó có thể là giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí thanh lý nhượng bán tài sản cố định, chi phí tiền phạt...được thể hiện dưới dạng tiền, khấu hao, hàng tồn kho... Một khoản chi phí được ghi nhận trên Báo cáo Kết quả hoạt động kinh doanh trong KTTC phải là các chi phí làm giảm bớt các 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, và phải tuân thủ nguyên tắc chung được chấp nhận rộng rãi.

Đối với kế toán quản trị, do bản chất của KTQT là kế toán phục vụ cho quá trình ra quyết định, là kế toán mà mục tiêu là hướng tới tương lai, khác với KTTC là kế toán hướng tới sự việc ghi chép, phản ánh những nghiệp vụ đã xảy ra trong quá khứ, nên chi phí dưới góc độ KTQT rất phong phú, các cơ cấu chi phí khác nhau sẽ phục vụ cho các mục đích khác nhau. Chi phí trong KTQT rất phong phú, đa dạng, chi phí trong KTQT có thể là chi phí thực tế phát sinh như chi phí trong KTTC, ngoài ra còn có các chi phí dự toán là các chi phí chưa phát sinh, các chi phí cơ hội là chi phí không có trong sổ sách kế toán hoặc đó có thể là những chi phí ước tính hoặc dự kiến trước của một hoạt động. Chi phí trong KTQT được ghi nhận, phân loại theo nhiều góc độ nhận diện thông tin tùy theo mục đích sử dụng thông tin chi phí cho quản trị DN. Như vậy, chi phí trong KTQT được ghi nhận và trình bày nhằm mục đích ra quyết định quản trị hơn là chú trọng đến tính pháp lý và bằng

chứng chứng minh chi phí thực tế phát sinh. Vì vậy, trong KTQT, khi nhận thức chi phí cần chú ý đến sự lựa chọn, so sánh theo mục đích sử dụng, ra quyết định kinh doanh hơn là chỉ chú trọng đến chứng từ đảm bảo tính pháp lý như trong KTTC.

Như vậy, có nhiều khái niệm về chi phí, đặc biệt là trong KTQT. Điều này chỉ ra rằng không có một định nghĩa duy nhất cho chi phí. Bởi 2 lý do: Một là, chi phí phát sinh và sử dụng cho một số mục đích cụ thể; Hai là, cách mà chi phí được sử dụng sẽ xác định cách tính toán chi phí và ghi nhận, phân tích, xử lý chi phí. Đối với KTQT, tùy theo mục đích sử dụng thông tin chi phí thì chi phí sẽ được thu thập, tính toán và phân tích theo các cách khác nhau hay sự phân loại khác nhau để khai thác thông tin chi phí phù hợp cho quá trình ra quyết định một cách hiệu quả nhất. Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, chi phí phát sinh liên quan đến mọi hoạt động, mọi bộ phận của DN. Chi phí có ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận của DN. Chi phí của DN là chi phí cá biệt, chịu sự kiểm soát của DN. Do vậy, kiểm soát tốt chi phí đóng vai trò quan trọng trong hoạt động quản trị của DN .

1.1.2. Quản trị chi phí và thông tin kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong DN sản xuất

Quản trị DN là một quá trình tác động liên tục, có tổ chức, có hướng đích của chủ DN lên tập thể những người trong DN, sử dụng một cách tốt nhất những tiềm năng và cơ hội để tiến hành hoạt động sản xuất- kinh doanh của DN nhằm đạt được mục tiêu đề ra theo đúng luật định và thông lệ xã hội. Quản trị DN chính là đảm bảo hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh cao hơn. Thực hiện quản trị DN chính là thực hiện các chức năng của quản trị DN bao gồm:

- *Chức năng lập kế hoạch*: là chức năng đầu tiên trong tiến trình quản trị DN gồm các công việc: xác định mục tiêu, xây dựng các chiến lược tổng thể, thiết lập một hệ thống các kế hoạch để phối hợp các hoạt động.

- *Chức năng tổ chức thực hiện kế hoạch*: bao gồm xác định các việc phải làm, những ai phải làm các công việc đó, các công việc đó sẽ được phối hợp lại với nhau như thế nào, những bộ phận nào cần phải được thành lập, quan hệ phân công phân nhiệm giữa các bộ phận đó và hệ thống quyền hành trong DN.

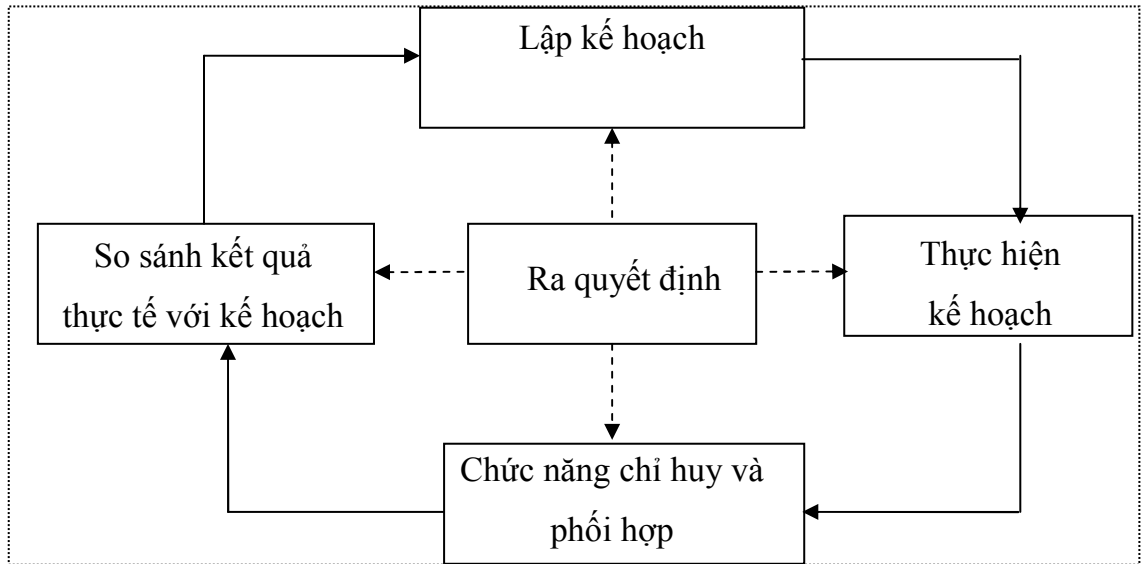
- *Chức năng chỉ huy và phối hợp*: là việc thiết lập quyền hành và sử dụng quyền hành đó để giao việc cho nhân viên, ra nội quy, quy chế làm việc, ủy quyền cho thuộc cấp. Nhà quản trị thực hiện phối hợp theo chiều dọc là phối hợp giữa các cấp quản trị và phối hợp theo chiều ngang là phối hợp giữa các chức năng và các lĩnh vực quản trị

- *Chức năng so sánh kết quả thực tế với kế hoạch*: là chức năng cuối cùng của nhà quản trị, bao gồm công việc xác định thu thập thông tin thực hiện, so sánh thông tin thực hiện với thông tin dự toán và tiến hành các biện pháp điều chỉnh để đảm bảo DN đi đúng hướng để hoàn thành mục tiêu.

Hoạt động ra quyết định xoay quanh 4 chức năng cơ bản của nhà quản trị là: lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch, huy và phối hợp, so sánh kết quả thực tế với kế hoạch (**Sơ đồ 1.1**). Mỗi bước trong chu trình ra quyết định đều cần thông tin kế toán chi phí: ở khâu lập kế hoạch, kế toán chi phí sẽ cung cấp các thông tin định mức và dự toán chi phí; khâu tổ chức thực hiện, khâu chỉ huy và phối hợp, kế toán chi phí sử dụng các phương pháp khác nhau để phân loại, tập hợp chi phí và xác định giá phí sản phẩm để thu thập thông tin thực hiện; trên cơ sở đó kế toán chi phí sẽ đo lường kết quả thực hiện và so sánh chi phí thực tế với chi phí định mức, chi phí dự toán, với chi phí kế hoạch hoặc chi phí thực tế kỳ trước để xác định sự chênh lệch và tìm ra nguyên nhân làm cơ sở điều chỉnh cho kỳ sau hoạt động hiệu quả hơn. Ở tất cả các khâu của chu kỳ ra quyết định, kế toán chi phí cung cấp thông tin cần thiết và hữu ích cho hoạt động ra quyết định, đảm bảo chi phí được sử dụng hiệu quả và đem lại lợi nhuận cao cho DN.

Trong quá trình quản trị DN nói chung và quản trị chi phí nói riêng, nhà quản trị luôn phải đưa ra các quyết định. Ra quyết định không phải là một chức năng riêng biệt của nhà quản trị mà được gắn liền với 4 chức năng cơ bản của nhà quản trị. Để ra quyết định, nhà quản trị cần nhiều thông tin nhằm đưa ra quyết định hiệu quả, trong đó thông tin chi phí là thông tin có vai trò quan trọng trong việc đưa ra quyết định. Thông tin chi phí là một trong các thông tin quan trọng cần cung cấp cho nhà quản trị DN vì chi phí tăng hay giảm có ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả

hoạt động sản xuất kinh doanh, đến lợi nhuận của chủ sở hữu. Vì vậy, DN cần phải kiểm soát tốt chi phí, sử dụng chi phí đúng mục đích và có hiệu quả cao.



Sơ đồ 1.1: Chu trình ra quyết định

Thông tin chi phí là thông tin chủ yếu được cung cấp bởi kế toán chi phí, đặc biệt là KTQT chi phí. Thông tin chi phí cần được tập hợp và sử dụng các kỹ thuật, các phương pháp khác nhau để xử lý, phân tích thông tin chi phí, trên cơ sở đó kế toán thiết lập hệ thống báo cáo kế toán chi phí phục vụ hiệu quả cho hoạt động ra quyết định của nhà quản trị nhằm tăng cường quản trị chi phí trong DN. Chi phí đóng vai trò quan trọng trong việc hình thành nên kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của một DN. Chênh lệch giữa doanh thu và chi phí là lợi nhuận của DN. Doanh thu của DN thường chịu nhiều ảnh hưởng bởi giá cả thị trường, tình hình biến động của thị trường, còn chi phí chịu ảnh hưởng bởi các quyết định quản lý, kiểm soát chi phí trong DN. Vì vậy, một DN muốn tồn tại, phát triển và có được lợi nhuận trong điều kiện cạnh tranh như hiện nay thì cần quản trị chi phí hiệu quả, để đảm bảo giá phí cá biệt do DN sản xuất ra bằng hoặc nhỏ hơn giá phí bình quân của các DN cùng ngành. Đó chính là nhiệm vụ quan trọng của kế toán chi phí trong các DN sản xuất nhằm cung cấp thông tin cho hoạt động quản trị chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí.

Quản trị chi phí bao gồm một hệ thống các phương pháp được phát triển để lập kế hoạch và kiểm soát các hoạt động phát sinh chi phí của DN, liên quan đến

những mục tiêu ngắn hạn và chiến lược dài hạn của DN. Các thông tin này bao gồm thông tin tài chính (chi phí và doanh thu) lẫn các thông tin phi tài chính (năng suất, chất lượng và các yếu tố khác của DN). Quản trị chi phí có vai trò quan trọng, giúp DN tập trung năng lực của mình vào các điểm mạnh, tìm ra cơ hội và các vấn đề quan trọng trong sản xuất kinh doanh. Giúp DN cải thiện chất lượng sản phẩm và giúp nhà quản trị nhận diện các nguồn lực có chi phí thấp nhất.. Kế toán chi phí đóng vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin hữu ích cho quản trị chi phí, phục vụ cho nhà quản trị tập trung năng lực vào các điểm mạnh, tìm ra các cơ hội, nhận diện được các nguồn lực có chi phí thấp nhất, cải thiện chất lượng sản phẩm dịch vụ. Tăng cường quản trị chi phí là tăng cường việc thực hiện các chức năng của nhà quản trị, nhằm nâng cao hiệu quả của công tác quản trị chi phí. Hoàn thiện kế toán chi phí trong các DN CBTACN nhằm cung cấp thông tin chi phí cho quá trình ra quyết định sẽ góp phần tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN.

Trong trường hợp DN có tổ chức phân quyền, quản trị DN nói chung, quản trị chi phí nói riêng có thể được tổ chức thông qua việc hình thành các trung tâm trách nhiệm. Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận trong một DN mà nhà quản trị bộ phận đó chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của bộ phận mình với nhà quản trị cấp cao. Trong một DN, các bộ phận kinh doanh có thể là một sản phẩm, một dây chuyền, một chi nhánh hoặc một hoạt động nào đó mà nhà quản trị cần biết về chi phí, doanh thu, lợi nhuận... Trung tâm trách nhiệm được hình thành từ đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh và phụ thuộc vào đặc điểm của hoạt động kinh doanh theo từng ngành nghề cụ thể. Trung tâm trách nhiệm được phát huy tác dụng khi cơ chế quản lý tài chính được phân cấp cụ thể cho từng người, từng bộ phận, gắn liền với trách nhiệm, nghĩa vụ và quyền lợi trong từng hoạt động cụ thể. Trong các DN có hoạt động phân cấp quản lý tài chính càng mạnh mẽ, các nhà quản trị càng chủ động trong các quyết định điều hành DN và khi đó vai trò của kế toán trách nhiệm càng thể hiện rõ ràng hơn. Việc đánh giá kết quả của các bộ phận được dựa trên sự phân quyền trong quản lý về mặt chi phí và doanh thu mà nhà quản trị bộ phận được giao kiểm soát. Căn cứ vào nội dung kinh tế của các trung tâm trách nhiệm, các trung tâm trách nhiệm trong DN có thể được chia thành 4 loại trung tâm trách

nhiệm với những nhiệm vụ cụ thể của trung tâm gắn với các chỉ tiêu đánh giá trách nhiệm của từng trung tâm: Trung tâm trách nhiệm chi phí, trung tâm trách nhiệm doanh thu, trung tâm trách nhiệm lợi nhuận, trung tâm trách nhiệm đầu tư .

Kế toán trách nhiệm là hệ thống thu thập và báo cáo các thông tin về chi phí và doanh thu theo các trung tâm trách nhiệm. Được thực hiện khi tổ chức theo hướng quản trị phân quyền. Một hệ thống kế toán trách nhiệm được thiết kế tốt nếu thiết kế được các trung tâm trách nhiệm trong DN, từ đó có cơ sở để đánh giá tình hình thực hiện kết quả kinh doanh của các trung tâm, đặc biệt là trung tâm chi phí. Kế toán trách nhiệm cũng là một cơ sở để kiểm soát và tăng cường quản trị chi phí trong DN

Thông tin kế toán chi phí nhằm giúp các nhà quản trị ra quyết định, thông qua hoạt động lập dự toán, nhận diện chi phí dưới các cách phân loại khác nhau, thu thập thông tin chi phí, giá thành thực tế, phân tích và cung cấp thông tin chi phí trên cơ sở các báo cáo chi phí, tư vấn các giải pháp phù hợp với các tình huống cụ thể nhằm đem lại hiệu quả tối ưu cho DN. Các quyết định của DN bao gồm quyết định ngắn hạn và quyết định dài hạn. Các quyết định ngắn hạn là các quyết định liên quan đến một kỳ kế toán hoặc một năm. Các quyết định ngắn hạn phát sinh thường xuyên, liên tục trong quá trình điều hành DN nhằm đạt được các mục tiêu ngắn hạn của DN. Ngược lại, các quyết định dài hạn là các quyết định liên quan đến các mục tiêu dài hạn và thường liên quan đến nhiều kỳ kế toán hoặc nhiều năm. Như vậy, để tăng cường quản trị chi phí trong các DN, việc hoàn thiện kế toán chi phí một cách khoa học, hiệu quả và tiết kiệm có vai trò quan trọng đối với các DN. Giữa kế toán chi phí với việc thực hiện các chức năng của nhà quản trị nhằm tăng cường quản trị chi phí trong các DN sản xuất có mối quan hệ chặt chẽ. Kế toán chi phí cung cấp hệ thống thông tin về chi phí, giá thành bao gồm thông tin dự toán, thông tin thực hiện và thông tin phân tích so sánh góp phần thực hiện các chức năng của nhà quản trị. Vì vậy kế toán chi phí có mối liên hệ với việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN sản xuất, cụ thể:

- Hệ thống thông tin dự toán cung cấp các thông tin cụ thể về mục tiêu hoạt động của từng bộ phận và của toàn DN trong từng thời kỳ khác nhau, làm cơ sở cho

việc định hướng hoạt động của nhà quản trị. Thông qua hệ thống thông tin dự toán đã giúp nhà quản trị thực hiện *chức năng hoạch định*. Đây là chức năng đầu tiên trong tiến trình quản trị DN nhằm cung cấp cơ sở cho quá trình hoạt động và đánh giá kết quả hoạt động. Hệ thống định mức và dự toán chi phí có tác dụng quan trọng đối với việc kiểm soát và định hướng cho quá trình thực hiện chi phí trong các DN sản xuất. Một hệ thống định mức và dự toán chi phí hợp lý và khoa học chính là cơ sở cho quá trình thực hiện chi phí, đồng thời là cơ sở cho việc đánh giá tình hình thực hiện chi phí của DN, từ đó giúp nhà quản lý tăng cường quản trị chi phí ngày càng hiệu quả hơn.

- Hệ thống thông tin thực hiện: phản ánh tình hình thực hiện về chi phí, doanh thu. Hệ thống thông tin thực hiện phục vụ cho việc thực hiện chức năng *tổ chức* của nhà quản trị nhằm thực hiện điều hành thực hiện mục tiêu DN đã đề ra và thực hiện *chức năng chỉ huy và phối hợp* nhằm đảm bảo cho hoạt động của DN diễn ra trôi chảy và theo đúng mục tiêu DN đưa ra. Kế toán chi phí sẽ sử dụng các phương pháp khác nhau nhằm thu thập, xử lý và cung cấp thông tin thực hiện trong kỳ cho nhà quản trị. Đó là hệ thống thông tin chi phí và giá phí được ghi nhận ở nhiều phương diện khác nhau, phục vụ cho các yêu cầu ra quyết định nhằm thực hiện chức năng chỉ huy phối hợp của nhà quản trị nhằm tăng cường quản trị chi phí hiệu quả và đem lại lợi nhuận cao hơn cho chủ sở hữu vốn.

- Hệ thống thông tin phân tích, so sánh và xác định nguyên nhân: gắn với chức năng *chức năng so sánh kết quả thực tế với kế hoạch*. Đây là chức năng cuối cùng của nhà quản trị, bao gồm công việc so sánh, đánh giá thông tin thực hiện với thông tin dự toán, phát hiện sự chênh lệch so với kỳ vọng và tiến hành thực hiện điều chỉnh để đem lại kết quả tốt hơn cho kỳ sau.

Trên cơ sở thông tin kế toán chi phí cung cấp, nhà quản trị có cơ sở tin cậy để ra quyết định, để thực hiện các chức năng quản trị chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí trong DN. Thông tin kế toán chi phí có vai trò quan trọng trong việc cung cấp thông tin phục vụ cho hoạt động quản trị nói chung và quản trị chi phí nói riêng, nhằm giúp các nhà quản trị thực hiện việc hoạch định chiến lược, tổ chức thực hiện,

chỉ huy phối hợp hoạt động giữa các bộ phận và thực hiện kiểm tra việc thực hiện nhằm có những biện pháp điều chỉnh hoạt động kinh doanh đạt hiệu quả theo mục tiêu đề ra.

1.2. Kế toán chi phí phục vụ quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất

Kế toán chi phí phục vụ quản trị chi phí trong các DN sản xuất bao gồm các nội dung: phân loại chi phí, lập định mức và dự toán chi phí, xác định giá phí và phân tích thông tin chi phí cho quá trình ra quyết định.

1.2.1. Phân loại chi phí trong DN SX phục vụ quản trị chi phí

Nội dung của chi phí rất đa dạng và phong phú và có thể được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau. Với mỗi cách phân loại chi phí, chi phí được hình thành các cơ cấu chi phí nhất định để cung cấp thông tin chi phí dưới nhiều góc độ cho nhà quản trị ra quyết định kinh doanh và kiểm soát chi phí hiệu quả.

1.2.1.1. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

Theo chức năng hoạt động chi phí được chia thành chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất

- **Chi phí sản xuất:** là các khoản chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng, tổ đội sản xuất của doanh nghiệp. Chi phí sản xuất góp phần tạo nên giá thành sản xuất của sản phẩm. Chi phí sản xuất được chia thành 3 khoản mục: *chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, CP SXC*

- **Chi phí ngoài sản xuất:** là các chi phí phát sinh ngoài phạm vi sản xuất sản phẩm. Bao gồm *chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp*.

Cách phân loại này có vai trò quan trọng trong việc xác định giá thành sản phẩm theo chi phí toàn bộ, là cơ sở xác định chỉ tiêu lợi nhuận gộp, lợi nhuận toàn DN, là cơ sở để lập hệ thống báo cáo tài chính theo quy định bắt buộc. Cách phân loại chi phí theo chức năng còn là cơ sở để DN xây dựng hệ thống dự toán chi phí theo từng khoản mục chi phí, phục vụ việc cung cấp thông tin chi phí cho quá trình kiểm soát chi phí và ra quyết định.

1.2.1.2. Phân loại chi phí theo yếu tố chi phí (hoặc theo tính chất kinh tế)

Cách phân loại này căn cứ vào yếu tố nguồn lực ban đầu của chi phí để phân

loại chi phí mà không căn cứ vào việc chi phí đó phát sinh ở đâu và dùng vào mục đích gì. Theo cách phân loại này chi phí được chia thành các yếu tố chi phí: *Chi phí nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, chi phí nhân công, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí khác bằng tiền.*

Phân loại chi phí theo yếu tố chi phí là cơ sở để đánh giá tình hình sử dụng các yếu tố nguồn lực đầu vào của hoạt động từ đó kiểm soát chi phí trên cơ sở các dự toán chi phí, đồng thời phân loại chi phí theo yếu tố chi phí là cơ sở để lập chỉ tiêu phân loại chi phí theo yếu tố chi phí trên báo cáo tài chính.

1.2.1.3. Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí (theo mối quan hệ giữa chi phí với mức độ hoạt động)

Chi phí phân loại theo tiêu thức này bao gồm:

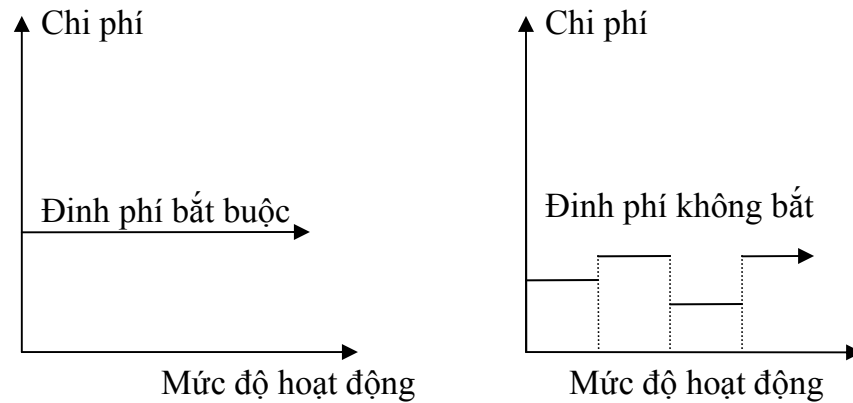
*** Chi phí cố định (Định phí)**

Định phí là các khoản chi phí không thay đổi theo mức độ hoạt động của DN. Chi phí cố định có đặc điểm là trong giới hạn phạm vi quy mô hoạt động phù hợp thì tổng định phí không thay đổi nhưng định phí tính cho một đơn vị sản phẩm lại thay đổi tỷ lệ nghịch với mức độ hoạt động vì vậy các nhà quản trị cần khai thác tối đa công suất của các nguồn lực đã tạo ra định phí. Giới hạn phạm vi quy mô hoạt động phù hợp là giới hạn năng lực sản xuất tối thiểu và tối đa của DN trong ngắn hạn.

Định phí có hai dạng cơ bản là định phí bộ phận và định phí chung. ***Định phí bộ phận:*** thường gắn với sự phát sinh và tồn tại của các bộ phận trong một doanh nghiệp, khi bộ phận đó không tồn tại thì định phí đó cũng không tồn tại. ***Định phí chung*** là định phí liên quan đến cơ sở hạ tầng của một doanh nghiệp, do đó khi một bộ phận trong tổ chức không tồn tại thì định phí chung vẫn phát sinh.

Định phí còn được chia thành định phí bắt buộc và định phí không bắt buộc. ***Định phí bắt buộc:*** là định phí liên quan đến tài sản dài hạn của DN hoặc liên quan đến lương của nhà quản trị, gắn với cấu trúc tổ chức quản lý sản xuất kinh doanh của một DN. Chúng tồn tại lâu dài và không thể giảm hết toàn bộ trong thời gian ngắn. Định phí bắt buộc liên quan đến kế hoạch dài hạn và ảnh hưởng đến chi phí

của nhiều năm. **Định phí không bắt buộc:** là định phí phát sinh từ các quyết định hàng năm của nhà quản trị và nhà quản trị có thể tăng, giảm hoặc cắt bỏ hoàn toàn trong thời gian ngắn. Định phí bắt buộc liên quan đến kế hoạch ngắn hạn và ảnh hưởng đến dòng chi phí của DN hàng năm.

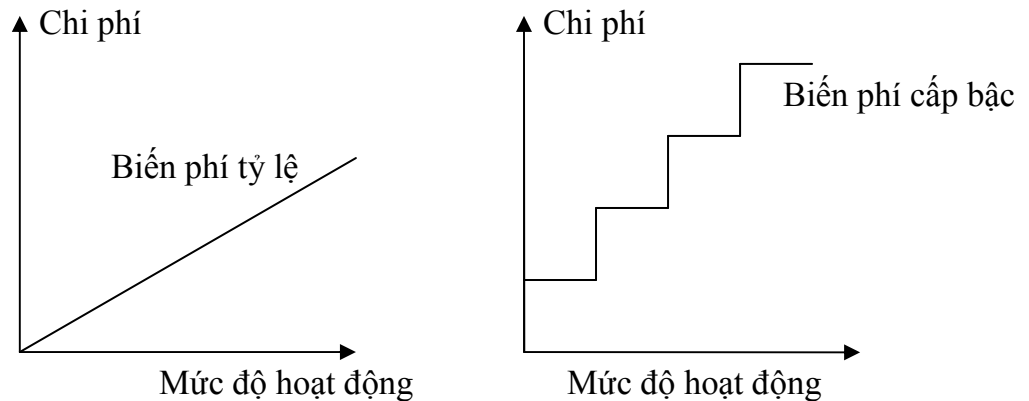


Đồ thị 1.1: Chi phí cố định

*** Chi phí biến đổi (Biến phí)**

Là các loại chi phí mà tổng của nó thay đổi khi thay đổi mức độ hoạt động, như thay đổi số lượng đơn vị sản phẩm sản xuất, sản phẩm tiêu thụ hoặc thay đổi số lượng giờ làm, số giờ máy hoạt động,... Biến phí có đặc điểm là tổng biến phí thay đổi theo mức độ hoạt động nhưng biến phí đơn vị lại không thay đổi theo mức độ hoạt động, nếu doanh nghiệp không hoạt động thì chi phí biến đổi bằng không.

Biến phí bao gồm biến phí tỷ lệ và biến phí cấp bậc. **Biến phí tỷ lệ** là các khoản biến phí hoàn toàn tỷ lệ thuận với kết quả sản xuất hoặc quy mô hoạt động. **Biến phí cấp bậc** là biến phí chỉ thay đổi khi thay đổi quy mô của phạm vi hoạt động



Đồ thị 1.2: Chi phí biến đổi

Tuy nhiên có sự phân biệt giữa định phí không bắt buộc và biến phí cấp bậc. Định phí không bắt buộc khi đã xác định thì khó thay đổi và khi mức độ hoạt động tăng giảm thì định phí bắt buộc không thay đổi theo. Ngược lại, biến phí cấp bậc có thể thay đổi rất nhanh theo sự thay đổi của mức độ hoạt động, khi mức độ hoạt động tăng thì biến phí cấp bậc sẽ tăng theo.

* Chi phí hỗn hợp

Là các khoản chi phí bao gồm cả yếu tố biến phí và định phí. Thông thường ở mức độ hoạt động căn bản thì chi phí hỗn hợp thể hiện là định phí, khi vượt khỏi mức độ hoạt động căn bản thì chi phí hỗn hợp bao gồm cả yếu tố biến phí. Ở một mức độ hoạt động cụ thể nào đó, chi phí hỗn hợp mang đặc điểm của chi phí cố định, khi mức độ hoạt động tăng lên thì chi phí hỗn hợp mang đặc điểm của chi phí biến đổi, phần định phí trong chi phí hỗn hợp là bộ phận chi phí cơ bản để duy trì các hoạt động ở mức độ tối thiểu, còn chi phí biến đổi là bộ phận chi phí sẽ phát sinh tỷ lệ với mức độ hoạt động tăng lên.

Để kiểm soát chi phí hỗn hợp thì nhà quản trị phải sử dụng các phương pháp để tách chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí, như phương pháp cực đại- cực tiểu, phương pháp bình phương nhỏ nhất, phương pháp hồi quy bội, phương pháp đồ thị phân tán... DN căn cứ vào từng loại chi phí, mức độ phát sinh chi phí và tầm quan trọng của chi phí trong hoạt động sản xuất kinh doanh để lựa chọn phương pháp tách chi phí hỗn hợp cho phù hợp. Cần so sánh giữa chi phí bỏ ra để tách chi phí hỗn hợp với lợi ích của thông tin chi phí thu được. Yêu cầu về thông tin chi phí

đối với KTQT là sự phù hợp chứ không phải là sự chính xác tuyệt đối. Thông tin kế toán cần thiết cho việc ra quyết định thì cần đáp ứng 3 yêu cầu là “tin cậy, kịp thời và phù hợp”

Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động là phương pháp rất quan trọng trong KTQT phục vụ cho việc lựa chọn các phương án và ra quyết định, đặc biệt là trong các quyết định ngắn hạn. Đây cũng là cách phân loại làm cơ sở cho việc phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng- lợi nhuận, xác định chỉ tiêu lợi nhuận góp, xác định điểm hòa vốn, giúp kiểm soát chi phí để nhà quản trị đưa ra các biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng chi phí, đem lại lợi nhuận cao cho DN.

1.2.1.4. Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với đối tượng tập hợp chi phí

Cơ cấu chi phí theo tiêu thức phân loại này bao gồm: **Chi phí trực tiếp**: là những loại chi phí có thể hạch toán trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí. **Chi phí gián tiếp**: là những loại chi phí không thể hạch toán trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí, vì liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí do vậy cần tập hợp và phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí theo các tiêu thức phân bổ phù hợp.

Phân loại chi phí thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp giúp cho kế toán tổ chức thu thập, xử lý thông tin chi phí phù hợp. Với những chi phí trực tiếp, kế toán tổ chức hạch toán trực tiếp và toàn bộ cho đối tượng chịu chi phí đó; đối với các chi phí gián tiếp, kế toán cần tổ chức tập hợp chung cho các đối tượng chịu chi phí và sau đó lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp để phân bổ chi phí gián tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí đó. Việc phân bổ chi phí gián tiếp cho các đối tượng chịu chi phí có hợp lý hay không phụ thuộc rất nhiều vào việc xác định tiêu thức phân bổ hợp lý. Tiêu thức phân bổ được lựa chọn phải là tiêu thức có liên quan đến sự phát sinh và cùng chiều với sự phát sinh của chi phí. Đồng thời, cách phân loại chi phí này còn là cơ sở để đánh giá hiệu quả của các bộ phận kinh doanh trong một DN nhằm xác định hiệu quả hoạt động và lợi nhuận của từng bộ phận

1.2.1.5. Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với báo cáo tài chính

Chi phí phân loại theo tiêu thức này bao gồm: **chi phí sản phẩm** và **chi phí thời kỳ**. Đây là cách phân loại chi phí có tác dụng đánh giá mối quan hệ của chi phí

với bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh. Cách phân loại này cho thấy không phải cứ là chi phí phát sinh là ảnh hưởng đến lãi, lỗ của kỳ phát sinh chi phí, đồng thời cho biết các chi phí của DN hiện đang được phản ánh ở chỉ tiêu nào trên báo cáo tài chính nhằm có cái nhìn tổng quát về giá trị của tài sản và tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của DN trong một kỳ và đánh giá kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh ở các kỳ sau.

1.2.1.6. Phân loại chi phí căn cứ vào mức độ kiểm soát của nhà quản trị

Căn cứ vào mức độ kiểm soát của nhà quản trị, chi phí được chia thành **Chi phí kiểm soát được** là các khoản chi phí phát sinh trong phạm vi quyền kiểm soát của nhà quản trị, và **chi phí không kiểm soát được** là các khoản chi phí phát sinh nằm ngoài phạm vi quyền kiểm soát của nhà quản trị.

Việc phân loại chi phí thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được là có tính tương đối tùy thuộc vào đặc điểm phát sinh chi phí và sự phân cấp quản lý trong tổ chức của DN. Tuy nhiên, về cơ bản thì nhà quản trị cấp cao có phạm vi quyền hạn cao hơn đối với việc kiểm soát các khoản chi phí. Xác định chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được đối với từng nhà quản trị cụ thể có vai trò xác định trách nhiệm và quyền hạn của từng nhà quản trị, giúp cho nhà quản trị chủ động trong việc lập dự toán chi phí, huy động các nguồn lực và giúp đánh giá hiệu quả quản lý của nhà quản trị các cấp trong DN. Đồng thời, cách phân loại chi phí này cũng phục vụ cho hoạt động tổ chức hệ thống kế toán trách nhiệm trong DN.

1.2.1.7. Phân loại chi phí phục vụ việc phân tích, so sánh để ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu

Để phục vụ việc lựa chọn các phương án kinh doanh, còn có nhiều loại chi phí khác như: ***chi phí cơ hội, chi phí chênh lệch, chi phí chìm, chi phí tránh được và chi phí không tránh được,...***

Như vậy, chi phí cần được xem xét dưới nhiều góc độ khác nhau phục vụ cho các mục đích. Với mỗi cách phân loại chi phí, chi phí được phân thành các loại chi phí khác nhau, với cơ cấu và ý nghĩa sử dụng khác nhau. Nhà quản trị căn cứ vào

mục đích sử dụng thông tin chi phí để phân loại chi phí cho phù hợp nhằm sử dụng hiệu quả thông tin chi phí cho hoạt động tăng cường quản trị chi phí trong DN.

1.2.2. Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí trong DN sản xuất

Mục tiêu của bất kỳ doanh nghiệp nào là tối thiểu hóa chi phí. Do vậy, doanh nghiệp sử dụng các công cụ, phương pháp để quản lý chi phí. Một trong các công cụ để kiểm soát chi phí là hệ thống định mức chi phí và dự toán chi phí.

Định mức chi phí là sự kết tinh các khoản chi phí tiêu hao cho 1 đơn vị sản phẩm thông qua sản xuất thử hoặc thử nghiệm. Định mức là thước đo xác định các khoản chi phí cho một đơn vị sản phẩm. Kết quả thực hiện chi phí sẽ được so sánh với dự toán để xác định sự biến động về chi phí vì vậy định mức chi phí chính là chìa khóa để kiểm soát chi phí và là cơ sở để tổ chức kế toán trách nhiệm vì định mức chi phí là một trong những thước đo đánh giá kết quả thực hiện của các trung tâm trách nhiệm, đặc biệt là các trung tâm chi phí.

Dự toán là một kế hoạch sử dụng nguồn lực trong một kỳ, thể hiện là những dự kiến chi tiết về tình hình huy động và sử dụng các yếu tố sản xuất, các nguồn tài chính nhằm đảm bảo cho hoạt động của doanh nghiệp diễn ra một cách bình thường, góp phần nâng cao hiệu quả của mọi hoạt động. Dự toán chỉ rõ cách huy động vốn và sử dụng các nguồn lực khác như con người, tài sản cố định, nguyên vật liệu, tài nguyên... của doanh nghiệp theo định kỳ và được biểu diễn có hệ thống thông qua các mẫu biểu và các thước đo khác nhau. Giữa định mức và dự toán chi phí 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. Định mức chi phí là cơ sở để lập dự toán, ngược lại, dự toán là cơ sở để đánh giá, kiểm tra sự phù hợp và khoa học của định mức để có biện pháp hoàn thiện định mức.

1.2.2.1. Xây dựng định mức chi phí

Xây dựng định mức có thể được thực hiện bằng một trong các phương pháp hoặc kết hợp các phương pháp để cho kết quả tốt nhất: *Phương pháp kỹ thuật* là nghiên cứu thời gian thao tác công việc sản xuất để xác định lượng nguyên vật liệu tiêu hao và thời gian lao động hao phí cần thiết để sản xuất sản phẩm; *Phương pháp*

phân tích số liệu lịch sử là xem lại giá thành của các kỳ trước làm cơ sở xác định định mức sản xuất cho kỳ này; *Phương pháp điều chỉnh* là điều chỉnh chi phí định mức cho phù hợp với điều kiện công nghệ, khả năng quản lý và nguồn nhân lực hiện có của DN [15]. Xây dựng định mức chi phí bao gồm xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu, định mức chi phí nhân công trực tiếp, định mức CP SXC, định mức chi phí bán hàng và định mức chi phí quản lý doanh nghiệp.

- Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

CP NVL TT là chi phí biến đổi. Định mức CP NVL TT được xây dựng trên cơ sở định mức giá và định mức lượng nguyên vật liệu. Cần xác định riêng biệt hai yếu tố này. Định mức giá nguyên vật liệu là giá của 1 đơn vị nguyên vật liệu để trực tiếp sản xuất sản phẩm. Định mức lượng cho 1 đơn vị sản phẩm là số lượng nguyên vật liệu cần thiết để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm.:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi} \\ \text{phí nguyên vật} \\ \text{liệu cho 1 đơn vị} \\ \text{sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức giá} \\ \text{cho 1 đơn vị} \\ \text{nguyên vật liệu} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức lượng} \\ \text{nguyên vật liệu cho} \\ \text{1 đơn vị sản sản} \\ \text{phẩm} \end{array} \quad (1.1)$$

- Định mức chi phí nhân công trực tiếp

CP NC TT là chi phí biến đổi. Định mức CP NC TT bao gồm định mức về giá của một đơn vị thời gian lao động trực tiếp và định mức về lượng thời gian cần thiết để sản xuất một đơn vị sản phẩm. Định mức về giá của 1 đơn vị thời gian lao động trực tiếp bao gồm tiền lương, phụ cấp khác như bảo hiểm phụ cấp trách nhiệm, phụ cấp độc hại... Định mức về lượng thời gian cần thiết để sản xuất một đơn vị sản phẩm là thời gian cần thiết để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm bao gồm cả thời gian nghỉ ngơi, thời gian giải quyết các nhu cầu cá nhân, thời gian lau chùi máy và thời gian cho máy nghỉ...

$$\begin{array}{l} \text{Định mức chi} \\ \text{phí nhân} \\ \text{công trực tiếp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức về giá của} \\ \text{một đơn vị thời gian} \\ \text{lao động trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức về lượng thời} \\ \text{gian cần thiết để sản xuất} \\ \text{một đơn vị sản phẩm} \end{array} \quad (1.2)$$

- Định mức chi phí sản xuất chung

CP SXC là chi phí được hình thành bao gồm nhiều yếu tố chi phí, trong đó cả chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp. Vì vậy, nhà quản trị phải sử dụng các phương pháp để tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Do chi phí hỗn hợp được tách thành chi phí cố định và biến đổi nên khi xây dựng định mức CP SXC sẽ xây dựng định mức biến phí sản xuất chung và định mức định phí sản xuất chung và cần xác định cho từng yếu tố chi phí.

Đối với định mức biến phí sản xuất chung thì có thể xây dựng theo một trong hai cách sau:

- Trường hợp biến phí sản xuất chung có mối quan hệ thay đổi chặt chẽ với các chi phí trực tiếp như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí nhân công trực tiếp thì:

$$\begin{array}{l} \text{Định mức biến phí} \\ \text{sản xuất chung cho} \\ \text{1 đơn vị sản phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Định mức chi phí} \\ \text{trực tiếp cho một} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ biến phí sản} \\ \text{xuất chung so với} \\ \text{chi phí trực tiếp} \end{array} \quad (1.3)$$

- Trường hợp căn cứ vào các tiêu thức để phân bổ CP SXC như số giờ máy hoạt động, số lượng sản phẩm sản xuất, số giờ lao động của công nhân trực tiếp... thì định mức biến phí sản xuất chung được xác định như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Đơn giá phân bổ biến phí} \\ \text{sản xuất chung cho 1 đơn} \\ \text{vị tiêu thức phân bổ} \end{array} = \frac{\text{Tổng biến phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ}} \quad (1.4)$$

$$\begin{array}{l} \text{Định mức biến phí} \\ \text{sản xuất chung} \\ \text{cho 1 đơn vị sản} \\ \text{phẩm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Đơn giá phân bổ} \\ \text{biến phí sản xuất} \\ \text{chung cho 1 đơn vị} \\ \text{tiêu thức phân bổ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Số đơn vị tiêu thức} \\ \text{phân bổ để sản xuất 1} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \end{array} \quad (1.5)$$

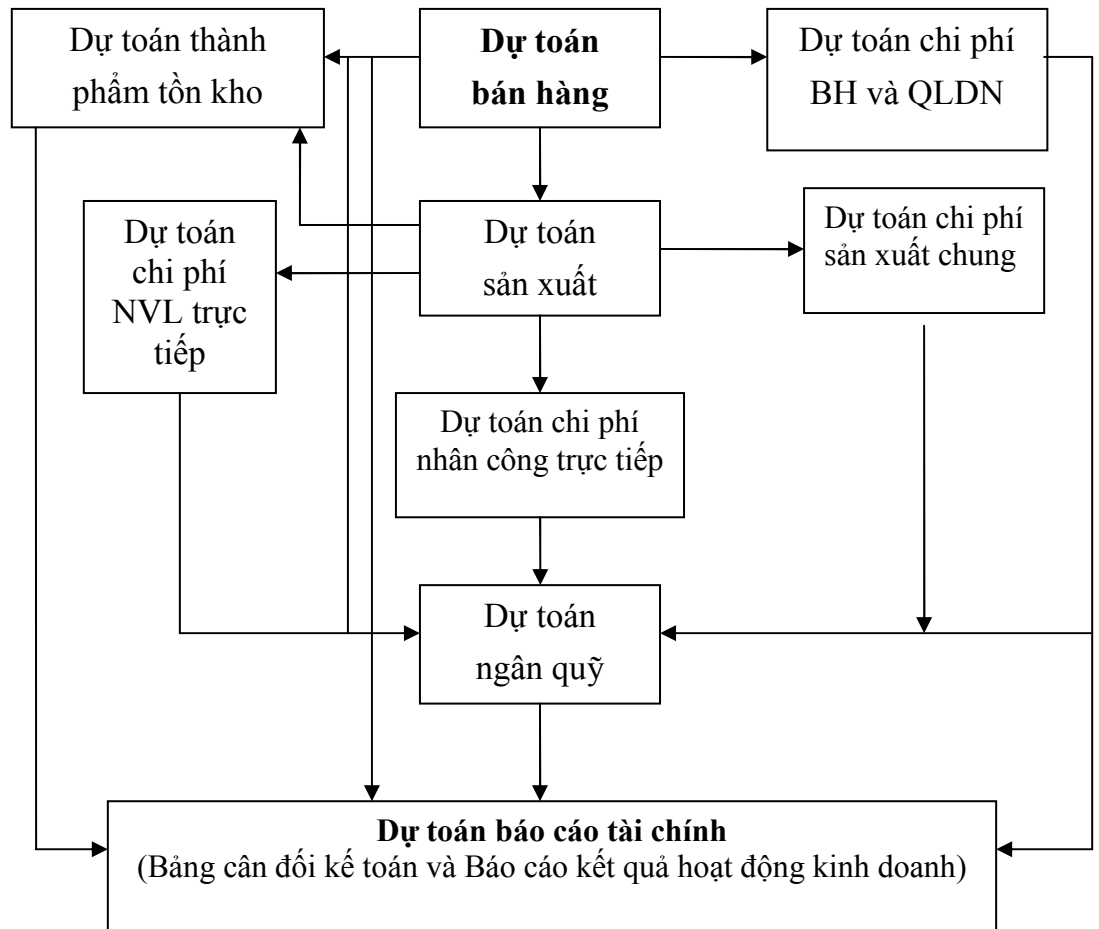
- Định mức chi phí bán hàng và định mức chi phí quản lý doanh nghiệp

CP BH và CP QLDN cũng bao gồm nhiều yếu tố chi phí tạo thành, bao gồm cả yếu tố chi phí cố định, chi phí biến đổi và chi phí hỗn hợp. Cách xây dựng định mức của CP BH và CP QLDN cũng tương tự xây dựng định mức CP SXC.

Định mức chi phí là cơ sở ban đầu cho hoạt động lập dự toán của DN. Đồng thời, định mức chi phí cũng là cơ sở, tiêu chuẩn để đánh giá tình hình thực hiện chi phí, gắn trách nhiệm sử dụng và quản lý chi phí cho bộ phận phát sinh chi phí, giúp cho hoạt động quản lý kiểm soát chi phí trong DN hiệu quả. Đồng thời, định mức chi phí còn cung cấp thông tin cho hoạt động định giá sản phẩm, ra quyết định kinh doanh kịp thời trên cơ sở số liệu định mức đã thiết lập. Định mức được sử dụng như thước đo trong hệ thống dự toán của DN và là cơ sở để so sánh chi phí thực tế phát sinh với định mức chi phí để xác định sự biến động và nguyên nhân phát sinh chi phí. Đây chính là cơ sở để kiểm soát chi phí. Định mức chi phí cũng là cơ sở để tổ chức kế toán trách nhiệm vì việc thực hiện định mức chi phí là một trong các thước đo đánh giá thành quả của các trung tâm trách nhiệm, nhất là trung tâm chi phí. DN có thể lựa chọn các phương pháp xây dựng định mức: phương pháp thí nghiệm, phương pháp sản xuất thử, phương pháp thống kê kinh nghiệm. Các định mức được xây dựng có thể là định mức lý tưởng hay định mức thực tế.

1.2.2.2. Lập dự toán chi phí

Dự toán là các kế hoạch chi tiết mô tả việc huy động và sử dụng các nguồn lực của DN trong một khoảng thời gian nhất định [44, tr404]. Dự toán chi phí và định mức chi phí có mối quan hệ mật thiết với nhau. Định mức là cơ sở để lập dự toán, định mức là chi phí cần thiết để sản xuất một đơn vị sản phẩm, còn dự toán là chi phí cần thiết để lập cho toàn bộ sản lượng cần thiết dự kiến trong kỳ. Vì vậy, dự toán chi phí chỉ chính xác khi định mức chi phí được xây dựng khoa học, hợp lý và sát thực tế của DN. Nói đến dự toán là nói đến dự toán tổng thể (Master Budgets) đề cập đến những mục tiêu quan trọng cụ thể về bán hàng, sản xuất và các hoạt động tài chính.



Sơ đồ 1.2: Dự toán sản xuất kinh doanh

Dự toán tổng thể gồm báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dự toán, bảng cân đối kế toán dự toán, phản ánh kỳ vọng của các nhà quản lý trong tương lai và hỗ trợ quản lý các chi phí liên quan đến các kế hoạch này. Dự toán thể hiện mục tiêu, nhiệm vụ của toàn DN, là cơ sở để kiểm tra, kiểm soát và ra quyết định kinh doanh. Để lập được dự toán tổng thể thì yêu cầu phải lập một loạt các dự toán riêng biệt nhưng có quan hệ mật thiết với nhau. Mối quan hệ giữa các bản dự toán được thể hiện trong sơ đồ 1.2. Lập dự toán chiếm một khối lượng công việc không nhỏ trong công tác KTQT của một DN. Trong phần này tác giả tập trung trình bày dự toán chi phí sản xuất kinh doanh, bao gồm dự toán CP NVL TT, dự toán CP NC TT, dự toán CP SXC, dự toán CP BH và dự toán CP QLDN.

Dự toán được chia thành dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt:

* **Dự toán tĩnh:** là dự toán được xây dựng trên một mức độ hoạt động nhằm cung cấp thông tin về tình hình chi phí, doanh thu và lợi nhuận DN có thể đạt được theo phương án kinh doanh được lựa chọn. Cơ sở để lập dự toán chi phí sản xuất là dự toán sản xuất để xác định sản lượng cần sản xuất theo dự toán phải đảm bảo cung cấp đủ cho sản lượng theo dự toán bán hàng, đồng thời đảm bảo sản lượng dự trữ cần thiết. Để sản xuất sản phẩm thì cần yếu tố nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và các yếu tố CP SXC. Vì vậy, dự toán sản xuất sẽ là cơ sở để lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp và dự toán CP SXC.

- Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Để lập dự toán CP NVLTT, cần xác định được số lượng nguyên vật liệu cần thiết cho sản xuất và cho tồn kho cuối kỳ. Nhu cầu nguyên vật liệu cần thiết (cần mua vào) trong kỳ được xác định tương tự như nhu cầu sản lượng sản xuất:

$$\begin{array}{cccc} \text{Nhu cầu nguyên} & \text{Nguyên vật liệu} & \text{Nguyên vật liệu} & \text{Nguyên vật liệu} \\ \text{vật liệu trực tiếp} & \text{trực tiếp cần cho} & \text{trực tiếp cho tồn} & \text{trực tiếp tồn kho} \\ \text{(mua vào)} & \text{sản xuất trong kỳ} & \text{kho cuối kỳ} & \text{đầu kỳ} \end{array} \quad (1.6)$$

Căn cứ vào nhu cầu sản lượng sản xuất trong kỳ, định mức nguyên vật liệu để xác định được lượng nguyên vật liệu cần thiết cho sản xuất. Căn cứ vào nguyên vật liệu tồn kho đầu kỳ và nhu cầu tồn kho cuối kỳ sẽ xác định được nguyên vật liệu cần mua vào trong kỳ. Căn cứ vào đơn giá mua nguyên vật liệu sẽ xác định được chi phí cần thiết để mua nguyên vật liệu.

Tuy nhiên, để sản xuất sản phẩm thì cần nhiều yếu tố nguyên vật liệu, nhưng chỉ những nguyên vật liệu chính trực tiếp có giá trị lớn và có vai trò quan trọng trong sản xuất sản phẩm mới cần xây dựng dự toán nguyên vật liệu trực tiếp, còn những chi phí nguyên vật liệu phụ thì nên được tính vào CP SXC. Ngoài ra, bảng dự toán nguyên vật liệu trực tiếp cùng với dự toán về thời gian thanh toán chi phí mua nguyên vật liệu sẽ là cơ sở để lập Kế hoạch thanh toán tiền mua nguyên vật liệu trực tiếp.

- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công được xây dựng để đáp ứng nhu cầu sản xuất sản phẩm trong kỳ. Số giờ lao động trực tiếp bằng nhu cầu sản xuất nhân với định mức lượng thời gian sản xuất tính cho 1 đơn vị sản phẩm. Từ đó nhân với định mức giá 1 giờ công sẽ tính được tổng chi phí nhân công trực tiếp.

Định mức chi phí nhân công sẽ giúp doanh nghiệp dự kiến trước được lượng nhân công trực tiếp cho từng thời kỳ từ đó chủ động hơn trong vấn đề về nhân công trực tiếp. Tuy nhiên, cũng cần chú ý đến Luật lao động, mức lương tối thiểu nhà nước quy định và hợp đồng lao động đã ký kết với người lao động để xây dựng định mức chi phí nhân công cho phù hợp. Trong điều kiện sản lượng sản xuất của doanh nghiệp quá thấp nhưng vẫn phải đảm bảo mức thu nhập tối thiểu cho người lao động theo quy định và thỏa thuận, đồng thời không dễ dàng sa thải người lao động khi nhu cầu thấp và nhanh chóng thuê được nhân công, đặc biệt là nhân công kỹ thuật hoặc có tay nghề cao. Dự toán CP NCTT phụ thuộc vào: Định mức thời gian sản xuất, đơn giá tiền lương, cơ cấu lao động, trình độ chuyên môn tay nghề, dự toán sản lượng sản xuất. Dự toán CP NCTT là cơ sở để cho các nhà quản trị DN lập kế hoạch tuyển dụng, sử dụng và đào tạo lao động, là cơ sở để phân tích ảnh hưởng của CP NCTT trong giá thành sản phẩm.

- Dự toán CP SXC

CP SXC là tất cả các chi phí sản xuất khác ngoài yếu tố chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp đã trình bày ở trên. Như vậy, có thể thấy CP SXC được hình thành bao gồm rất nhiều yếu tố chi phí hợp lại và bao gồm cả yếu tố chi phí cố định và chi phí biến đổi. Việc xây dựng dự toán CP SXC là công việc khó khăn và phức tạp. Các CP SXC sẽ được chia thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Tuy nhiên, cần xác định tiêu thức hoạt động ảnh hưởng đến CP SXC biến đổi như số giờ máy hoạt động, số lượng sản phẩm sản xuất hoặc số giờ công lao động trực tiếp; từ đó xác định CP SXC biến đổi cho một đơn vị mức độ hoạt động, như CP SXC biến đổi trên một giờ máy, trên một đơn vị sản phẩm hoặc trên một giờ công lao động trực tiếp. Còn CP SXC cố định được coi là cố định trong

phạm vi hoạt động phù hợp. Cần chú ý, trong CP SXC có các yếu tố chi phí không bằng tiền như chi phí khấu hao tài sản cố định nên khi tính chi tiền mặt cần thiết cho CP SXC thì cần trừ đi khoản chi phí khấu hao tài sản cố định. Các chi phí chung thường là các chi phí gián tiếp thường liên quan đến nhiều sản phẩm và bao gồm cả chi phí cố định, biến đổi và hỗn hợp. Thuộc trách nhiệm của từng khu vực và trung tâm chi phí.

- Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm toàn bộ các chi phí ngoài sản xuất dự toán. Như đã biết, chi phí bán hàng là các chi phí liên quan đến quá trình tiêu thụ sản phẩm, chi phí quản lý DN là các chi phí liên quan đến quản lý hành chính chung toàn doanh nghiệp. Vì vậy, dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là tổng hợp của rất nhiều dự toán nhỏ của các phòng ban, bộ phận có liên quan, như dự toán của bộ phận marketing, của phòng hành chính, phòng kế toán, phòng bảo vệ, phòng thu mua.... Tất cả các dự toán đơn lẻ này sẽ được tổng hợp trên dự toán chi phí bán hàng và dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp. Các CP BH và CP QLDN có tính chất tương tự CP SXC, tức là cũng bao gồm nhiều yếu tố chi phí tạo thành. Vì vậy, cách lập dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp được lập tương tự CP SXC. Nhưng khác là tiêu thức hoạt động của chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp biến đổi là sản lượng hàng bán ra trong kỳ. Và cũng giống như bảng dự toán CP SXC, tổng chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp theo dự toán trừ đi chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp không bằng tiền để xác định chi bằng tiền cho chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kỳ.

*** Dự toán linh hoạt**

Dự toán linh hoạt là dự toán được xây dựng trên một loạt mức độ hoạt động nhằm cung cấp thông tin về tình hình chi phí, doanh thu và lợi nhuận DN có thể đạt được theo các phương án kinh doanh và khả năng có thể xảy ra. Nếu kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh khác với mức độ hoạt động của dự toán thì một dự toán mới sẽ được lập cho mức độ hoạt động thực tế để làm cơ sở so sánh đánh giá thực tế

với dự toán. Trong dự toán linh hoạt, chi phí cố định không thay đổi ở phạm vi mức độ hoạt động phù hợp, còn biến phí sẽ được điều chỉnh theo mức hoạt động thực tế. Chênh lệch giữa chi phí, doanh thu thực tế phát sinh với chi phí, doanh thu dự toán đã được điều chỉnh theo mức độ hoạt động thực tế sẽ là cơ sở để đánh giá các nhà quản lý đã kiểm soát chi phí, doanh thu và là cơ sở để đánh giá tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của DN.

Dự toán sử dụng cho 2 mục đích chính là lập kế hoạch và kiểm soát. Một dự toán tốt sẽ hỗ trợ doanh nghiệp trong quá trình lập kế hoạch để cụ thể hóa các mục tiêu của doanh nghiệp đồng thời kiểm soát quá trình thực hiện các mục tiêu đó. Tuy nhiên, các dự toán như đã trình bày ở trên là các dự toán tĩnh (hay dự toán cố định), tức là dự toán cho một mức sản lượng. Nhưng trong quá trình thực hiện thì mức sản lượng thực tế có thể sai lệch so với dự toán, khi đó nếu sử dụng chi phí dự toán để so sánh với chi phí, doanh thu thực tế thì sẽ cung cấp thông tin không hợp lý để đánh giá thực tế thực hiện. Nhưng nếu sản lượng tiêu thụ thực tế tăng, doanh thu tăng, khi đó chi phí biến đổi cũng tăng. Nếu so sánh chi phí biến đổi thực tế so với dự toán thì nhà quản lý sẽ bị khiển trách vì đã để chi phí biến đổi vượt dự toán. Ngược lại, nếu sản lượng và doanh thu giảm thì chi phí biến đổi thực tế lại giảm, khi đó chi phí biến đổi thực tế lại thấp hơn chi phí biến đổi dự toán. Trong trường hợp này một nhà quản lý kém có thể lại được thưởng vì tiết kiệm chi phí. Khi đánh giá, so sánh sản lượng, chi phí, doanh thu ở các mức độ hoạt động với dự toán cố định sẽ cho thông tin sai lệch và không đáng tin cậy. Việc lập dự toán linh hoạt chỉ cần thay đổi sản lượng và chi phí biến đổi, còn chi phí cố định không thay đổi trong phạm vi phù hợp. Và để lập dự toán linh hoạt cần tách chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi theo các phương pháp thích hợp.

Như vậy, dự toán tĩnh tốt cho việc lập kế hoạch nhưng lại không phù hợp cho việc đánh giá nhà quản lý kiểm soát chi phí có tốt hay không. Như vậy, chi phí phải được so sánh ở cùng mức độ hoạt động. Do đó, bên cạnh dự toán tĩnh còn có dự toán linh hoạt là dự toán được xây dựng ở nhiều mức độ hoạt động khác nhau, khi mức độ hoạt động thay đổi thì chi phí biến đổi thay đổi theo, tuy nhiên, chi phí cố

định sẽ không thay đổi. Khi đó việc đánh giá nhà quản lý kiểm soát chi phí mới thực sự hợp lý. Dự toán tĩnh chỉ có tác dụng trong công tác lập kế hoạch, nhưng hầu như không có tác dụng trong hoạt động kiểm soát. Ngược lại, dự toán linh hoạt sẽ có tác dụng cho mục đích kiểm soát và đánh giá nhà quản lý kiểm soát chi phí, nhưng lại không hữu ích cho việc lập dự toán ngân sách. Ngân sách ban đầu phục vụ cho việc lập kế hoạch phải có một mức độ mục tiêu duy nhất, được lập cho một mức độ hoạt động được lựa chọn để có thể lập các dự toán chi tiết và tổng hợp lại sẽ lập được dự toán tổng thể, đó chính là dự toán tĩnh. Dự toán tĩnh và dự toán linh hoạt có những tác dụng khác nhau trong hoạt động quản trị chi phí của DN, cả hai loại dự toán này đều có thể được lập để phục vụ cho những mục đích quản trị chi phí khác nhau. Dự toán là cơ sở để lập kế hoạch, phân bổ các nguồn lực, kiểm soát lợi nhuận, đánh giá kết quả, xác định trách nhiệm và quyền lợi của cá nhân, bộ phận trong DN. Dự toán thể hiện mục tiêu, nhiệm vụ của toàn DN trong một thời kỳ nhất định, là cơ sở để thực hiện các nhiệm vụ của DN. Dự toán cung cấp một kế hoạch kinh doanh của DN. Dự toán là công cụ để liên kết các bộ phận trong DN thực hiện mục tiêu chung. Dự toán là cơ sở để kiểm tra, kiểm soát các kết quả đạt được và so sánh, với dự toán, để phân tích nguyên nhân ra quyết định kinh doanh và là cơ sở để đánh giá kết quả thực hiện của các bộ phận, các trung tâm trách nhiệm và toàn DN.

1.2.3. Xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí

1.2.3.1. Thu thập thông tin chi phí

Để cung cấp thông tin cho quá trình xác định chi phí cho đối tượng chịu phí, DN cần cần thu nhận thông tin. Thông tin cần thu nhận bao gồm thông tin thực hiện (thông tin quá khứ) và thông tin dự toán (thông tin tương lai). Thu nhận thông tin thường tiến hành ở nơi phát sinh chi phí như phân xưởng, tổ đội sản xuất. Chu trình thu thập thông tin kế toán thường thể hiện qua các khâu công việc: tổ chức thu thập thông tin ban đầu thông qua hệ thống chứng từ, tổ chức tài khoản kế toán, tổ chức tính giá và tổ chức hệ thống báo cáo kế toán chi phí.

- **Thu thập thông tin ban đầu về chi phí thông qua hệ thống chứng từ:** Hệ thống chứng từ được chia thành 2 loại là hệ thống chứng từ bắt buộc và hệ thống

chứng từ hướng dẫn. Với hệ thống chứng từ hướng dẫn, tùy nhu cầu sử dụng thông tin, DN có thể thêm các chỉ tiêu phù hợp nhằm thu thập thông tin chi phí theo các góc độ khác nhau. Ngoài ra, DN có thể thiết kế thêm các chứng từ phục vụ hoạt động thu thập thông tin chi phí của yêu cầu quản trị nội bộ DN.

- **Thu thập, phân loại và hệ thống hoá thông tin chi phí trên tài khoản và sổ kế toán:** Sổ kế toán thực chất là hình thức biểu hiện của tài khoản kế toán. Xuất phát từ hệ thống tài khoản kế toán bắt buộc được Bộ tài chính quy định, DN có thể mở thêm các tài khoản chi tiết nhằm cung cấp thông tin cho yêu cầu kế toán chi phí phục vụ việc tăng cường quản trị chi phí.

- **Thu thập thông tin qua hệ thống báo cáo kế toán:** Báo cáo kế toán là kết quả cuối cùng của quá trình thu nhận, xử lý, phân tích thông tin để cung cấp thông tin cho đối tượng sử dụng thông tin. Báo cáo kế toán chi phí nhằm cung cấp thông tin cho quá trình tăng cường quản trị chi phí rất phong phú, đa dạng về phạm vi, mức độ và đối tượng cung cấp báo cáo để nhà quản trị các cấp đưa ra quyết định quản trị phù hợp nhất đem lại hiệu quả cao cho DN.

1.2.3.2. Các phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu chi phí

Xác định chi phí cho đối tượng chịu phí là một phần công việc quan trọng trong công tác kế toán chi phí trong DN sản xuất, có mối liên hệ mật thiết với các chức năng của quản trị DN. Các phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu phí chính là việc xác định, tập hợp chi phí sản xuất cho các đối tượng chịu chi phí khác nhau, nhằm mục đích tính giá thành sản phẩm, dịch vụ, phục vụ cho hoạt động điều hành sản xuất kinh doanh như định giá bán sản phẩm, định giá hàng tồn kho, xác định kết quả, ra các quyết định kinh doanh và mục đích kiểm tra, kiểm soát các chi phí...

Các phương pháp xác định giá phí cho đối tượng chịu phí có thể được chia thành các phương pháp truyền thống và các phương pháp hiện đại. Kế toán chi phí truyền thống có 2 phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu phí là ***xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp*** (phương pháp trực tiếp) và ***xác định chi phí theo phương pháp toàn bộ*** (phương pháp toàn bộ). Trong đó, nếu căn cứ vào nguồn

số liệu của chi phí thì có *phương pháp chi phí thực tế*, *phương pháp chi phí thông thường*, *phương pháp chi phí tiêu chuẩn*, nếu căn cứ vào đặc điểm của quá trình sản xuất, thì có hai hệ thống tính giá thành là *tính giá thành theo công việc* và *tính giá thành theo quá trình sản xuất*. Kế toán chi phí hiện đại đã phát triển hai phương pháp là *phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC)* và *phương pháp chi phí mục tiêu*.

Bảng 1.1: Các phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu phí

CÁC PHƯƠNG PHÁP TRUYỀN THỐNG	CÁC PHƯƠNG PHÁP HIỆN ĐẠI
<p>1. Phương pháp xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp</p> <p>2. Phương pháp xác định chi phí theo phương pháp toàn bộ</p> <p>* Nếu căn cứ vào nguồn số liệu:</p> <ul style="list-style-type: none"> + <i>Phương pháp chi phí thực tế</i> + <i>Phương pháp chi phí thông thường</i> + <i>Phương pháp chi phí tiêu chuẩn</i> <p>* Nếu căn cứ vào đặc điểm của quá trình sản xuất:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>Phương pháp xác định chi phí theo công việc</i> - <i>Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất</i>. 	<p>1. Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (ABC)</p> <p>2. Phương pháp chi phí mục tiêu</p>

1.2.3.2.1. Các phương pháp truyền thống nhằm xác định chi phí cho đối tượng chịu phí

* **Phương pháp xác định chi phí theo phương pháp toàn bộ (phương pháp toàn bộ)**

Đây là phương pháp hạch toán chi phí được sử dụng truyền thống trong kế toán tài chính. Theo phương pháp này thì chi phí sản xuất sản phẩm bao gồm toàn

bộ các chi phí liên quan đến sản xuất sản phẩm, bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và CP SXC, trong đó bao gồm cả CP SXC cố định và biến đổi. Việc hạch toán theo chi phí toàn bộ có tác dụng cung cấp thông tin giá thành và giá vốn theo yêu cầu của KTTC, đồng thời, thông tin giá thành theo chi phí toàn bộ còn được sử dụng trong việc định giá bán sản phẩm trong dài hạn vì về mặt dài hạn DN cần thu hồi toàn bộ các chi phí DN bỏ ra để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, bao gồm chi phí cố định và chi phí biến đổi. Tuy nhiên, trong ngắn hạn, nếu sử dụng chi phí toàn bộ để ra quyết định trong trường hợp ngừng sản xuất hoặc nhận thêm đơn đặt hàng đặc biệt thì có thể dẫn đến các quyết định sai lầm.

Việc vận dụng phương pháp toàn bộ có ý nghĩa cả đối với KTTC và KTQT. Đối với KTTC, việc tính giá phí theo phương pháp toàn bộ phục vụ đặc lực cho việc xác định giá thành sản xuất phục vụ cho việc lập Bảng cân đối kế toán và Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán. Đối với KTQT, giá phí toàn bộ có tác dụng trong việc xác định giá bán sản phẩm, đánh giá hiệu quả bộ phận và kiểm soát chi phí theo từng trung tâm chi phí và ra quyết định.

*** Phương pháp xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp (phương pháp trực tiếp)**

Theo phương pháp này chỉ những chi phí sản xuất biến đổi mới được tính vào chi phí sản xuất. Như vậy, chỉ có chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và CP SXC biến đổi được tính vào giá thành sản phẩm. Một phần CP SXC còn lại là CP SXC cố định được coi như một loại chi phí thời kỳ và được tính như chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, tức là không được tính vào chi phí sản phẩm mà tính vào chi phí thời kỳ và được sử dụng để xác định kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh ngay trong kỳ.

Như vậy, trong cả 2 phương pháp thì chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp (cố định và biến đổi) đều được coi là chi phí thời kỳ. Tuy nhiên, giá thành của hai phương pháp này bị lệch nhau phần CP SXC biến đổi, từ đó ảnh hưởng đến lợi nhuận của DN nếu tính theo hai phương pháp khác nhau. Nếu số lượng sản xuất

trùng khớp với số lượng tiêu thụ (lượng hàng tồn kho không đổi), thì lợi nhuận của 2 phương pháp tập hợp chi phí là như nhau. Vì theo phương pháp toàn bộ thì chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và CP SXC được tính vào giá thành sản phẩm và thành phẩm sản xuất xong tiêu thụ hết thì các chi phí này được kết chuyển thành chi phí giá vốn hàng bán. Theo phương pháp trực tiếp thì chỉ có chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và CP SXC biến đổi được tính vào giá thành sản phẩm, còn CP SXC cố định được tính ngay vào chi phí để xác định kết quả trong kỳ. Tuy nhiên, do số lượng sản phẩm sản xuất bằng số lượng sản phẩm tiêu thụ nên toàn bộ chi phí sản phẩm đều được kết chuyển sang giá vốn hàng bán. Như vậy, nếu sản phẩm sản xuất ra bao nhiêu được tiêu thụ hết bấy nhiêu thì lợi nhuận của 2 phương pháp là như nhau.

Tuy nhiên, nếu số lượng sản phẩm sản xuất khác với số lượng sản phẩm tiêu thụ thì lợi nhuận giữa hai phương pháp xác định chi phí là khác nhau vì cách tính CP SXC cố định vào chi phí của hai phương pháp là khác nhau. Nếu số lượng sản xuất lớn hơn số lượng sản phẩm tiêu thụ (lượng hàng tồn kho tăng) thì lợi nhuận theo phương pháp trực tiếp sẽ nhỏ hơn lợi nhuận theo phương pháp toàn bộ vì theo phương pháp trực tiếp, toàn bộ CP SXC cố định được tính vào chi phí thời kỳ của kỳ phát sinh, làm chi phí tăng và lợi nhuận giảm; còn phương pháp toàn bộ có lợi nhuận cao hơn vì một phần CP SXC cố định đang được tính trong hàng tồn kho chưa tiêu thụ, làm cho giá trị tài sản tăng lên mà không ảnh hưởng đến chi phí của kỳ phát sinh, vì vậy là lợi nhuận sẽ cao hơn. Ngược lại, nếu số lượng sản xuất nhỏ hơn số lượng sản phẩm tiêu thụ (hàng tồn kho giảm) thì lợi nhuận theo phương pháp toàn bộ sẽ nhỏ hơn lợi nhuận theo phương pháp trực tiếp, vì trong giá vốn của hàng tiêu thụ theo phương pháp toàn bộ sẽ có cả CP SXC cố định kỳ trước chuyển sang nằm trong thành phẩm tồn kho đầu kỳ được tiêu thụ ở kỳ này, còn theo phương pháp trực tiếp thì trong giá vốn của thành phẩm tồn kho đầu kỳ được tiêu thụ trong kỳ này chỉ bao gồm các chi phí sản xuất biến đổi.

Như vậy, lợi nhuận theo phương pháp toàn bộ chỉ bị ảnh hưởng bởi mức độ tiêu thụ, không bị ảnh hưởng bởi mức độ sản xuất, vì sản xuất nhiều hay ít mà chưa

tiêu thụ thì chỉ ảnh hưởng đến giá trị hàng tồn kho. Ngược lại, phương pháp trực tiếp chịu ảnh hưởng bởi cả mức độ sản xuất và mức độ tiêu thụ vì có CP SXC cố định được tính như chi phí thời kỳ. Như vậy, hai phương pháp cho ra hai kết quả khác nhau, nhưng hai phương pháp này không loại trừ nhau và được sử dụng cho những mục đích nhất định. Đối với phương pháp toàn bộ vì giá thành sản phẩm bao gồm toàn bộ các chi phí sản xuất để tạo ra được sản phẩm đó, mà về nguyên tắc thì doanh nghiệp cần xác định giá bán để bù đắp được tất cả các chi phí và có lợi nhuận, nên về dài hạn thì giá thành theo phương pháp chi phí toàn bộ sẽ được sử dụng để xác định giá bán sản phẩm. Ngược lại, phương pháp trực tiếp được sử dụng để đánh giá kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh trong một kỳ sẽ đúng đắn hơn, vì chi phí cố định là chi phí phát sinh không biến đổi theo mức độ hoạt động vì vậy nó nên được ứng xử như chi phí thời kỳ, dù mức độ hoạt động bằng không thì chi phí cố định vẫn phát sinh. Do đó, doanh thu của doanh nghiệp trong kỳ phải bù đắp được toàn bộ chi phí cố định, trong đó có CP SXC cố định, vì vậy báo cáo kết quả được lập theo phương pháp trực tiếp sẽ phản ánh đúng đắn hơn kết quả của DN. Ngoài ra, phương pháp trực tiếp còn phục vụ cho quá trình phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận, để ra các quyết định trong các trường hợp đặc biệt như có nên chấp nhận một đơn đặt hàng đặc biệt, tiếp tục hay ngừng sản xuất ...

Phương pháp trực tiếp và phương pháp toàn bộ khác nhau ở CP SXC cố định. Do vậy, lợi nhuận của hai phương pháp khác nhau và có thể điều chỉnh lợi nhuận của hai phương pháp về giống nhau. Nếu điều chỉnh lợi nhuận ròng từ phương pháp trực tiếp về lợi nhuận ròng của phương pháp toàn bộ, lấy lợi nhuận ròng của phương pháp trực tiếp cộng thêm CP SXC cố định phát sinh trong kỳ nằm trong thành phẩm tồn kho cuối kỳ, trừ đi CP SXC cố định nằm trong thành phẩm của kỳ trước chuyển sang kỳ này mà được tiêu thụ ở kỳ này.

Mỗi một phương pháp có ưu nhược điểm riêng, được sử dụng cho những mục đích nhất định. Đối với phương pháp toàn bộ thường được sử dụng để xác định giá bán trong dài hạn và được sử dụng trong hầu hết các báo cáo tài chính ra bên ngoài vì xác định chi phí theo phương pháp toàn bộ để tính giá thành sản phẩm và

lập báo cáo tài chính là bắt buộc. Tuy nhiên, phương pháp toàn bộ lại không phải là một cơ sở tốt cho việc lập kế hoạch và kiểm soát chi phí; mối quan hệ chi phí – khối lượng- lợi nhuận bị bỏ qua; và phương pháp này không có nhiều tác dụng trong việc sử dụng thông tin cho quá trình ra quyết định. Phương pháp trực tiếp có rất nhiều ưu điểm trong việc lập kế hoạch và ra quyết định kinh doanh: dữ liệu được cung cấp bởi phương pháp này là các dữ liệu cần thiết cho việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận, và theo phương pháp này, lợi nhuận trong một kỳ của DN không bị thay đổi theo sự thay đổi của hàng tồn kho mà thay đổi theo sự thay đổi của giá bán và biến phí, lợi nhuận thay đổi cùng hướng với giá bán và biến phí đơn vị; giá thành theo chi phí biến đổi phù hợp hơn với quan điểm của nhà quản lý cho rằng chi phí đơn vị sản phẩm là chi phí cố định; còn chi phí cố định của DN được tiếp cận trên cơ sở phương pháp lãi gộp, chi phí cố định được ứng xử như chi phí thời kỳ và ứng xử là một số tổng cộng, do đó DN cũng có thể dễ dàng hơn trong việc ước tính lợi nhuận của các sản phẩm, khách hàng, chi nhánh; đồng thời, phương pháp chi phí biến đổi cũng là cơ sở để lập dự toán ngân sách, đặc biệt là việc lập ngân sách linh hoạt và dự đoán dòng tiền của DN. Ngoài ra, xác định giá phí theo phương pháp chi phí toàn bộ hay chi phí biến đổi còn là cơ sở để DN xác định giá bán sản phẩm theo hai phương pháp là định giá bán theo chi phí biến đổi và chi phí biến đổi và chi phí biến đổi và chi phí biến đổi. Như vậy, phương pháp chi phí biến đổi có nhiều tác dụng phục vụ quá trình ra quyết định và quản lý chi phí trong DN.

Trong các phương pháp xác định chi phí theo truyền thống, nếu căn cứ vào nguồn số liệu của chi phí để tập hợp thì có thể được tính theo ***phương pháp chi phí thực tế***, ***theo phương pháp chi phí thông thường*** hoặc ***phương pháp chi phí tiêu chuẩn***.

Phương pháp chi phí thực tế

Theo phương pháp này, chi phí của sản phẩm sản xuất bao gồm toàn bộ các chi phí đã thực sự phát sinh liên quan đến sản xuất sản phẩm, bao gồm các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và CP SXC. Theo phương

pháp này chỉ khi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và CP SXC thực tế phát sinh mới được tập hợp vào các tài khoản phản ánh chi phí. Trong đó các chi phí trực tiếp -như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp- thì được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí, còn CP SXC thì thông thường sẽ được tập hợp và cuối kỳ phân bổ các các đối tượng chịu chi phí theo tiêu thức phân bổ phù hợp với từng doanh nghiệp.

Như vậy, theo phương pháp này, các chi phí tính cho đối tượng chịu chi phí là những chi phí thực tế đã phát sinh, như CP NVL TT, CP NC TT có thể xác định ngay tại thời điểm phát sinh, nhưng CP SXC thì phải đến cuối kỳ mới tính và phân bổ được cho từng loại sản phẩm, dịch vụ, điều đó có nghĩa là đến cuối kỳ DN mới có được thông tin về giá thành sản phẩm, việc đó sẽ ảnh hưởng đến việc sử dụng thông tin giá thành cho việc ra các quyết định kinh doanh trong kỳ vì không đảm bảo tính kịp thời của thông tin kế toán, vì vậy cần vận dụng các phương pháp khác để thông tin đem lại hiệu quả cao cho quá trình ra quyết định. Để khắc phục nhược điểm này có thể sử dụng phương pháp chi phí thông thường.

Phương pháp chi phí thông thường

Theo phương pháp này, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp theo chi phí thực tế phát sinh. Còn CP SXC được DN tiến hành phân bổ theo chi phí sản xuất chung ước tính.

CP SXC sẽ được phân bổ cho các sản phẩm theo tiêu thức phân bổ được lựa chọn. Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ sẽ quyết định CP SXC có được phân bổ cho các sản phẩm chính xác hay không, nên vậy tiêu thức phân bổ CP SXC phải có liên quan đến sản phẩm dịch vụ được sản xuất. Tiêu thức phân bổ được lựa chọn có thể là giờ công lao động trực tiếp, số giờ máy hoạt động, số lượng sản phẩm sản xuất....

Tại thời điểm trước khi đi vào sản xuất, kế toán sẽ tính tổng CP SXC ước tính cho cả kỳ và xác định tổng số lượng tiêu thức phân bổ ước tính, từ đó tính được tỷ lệ CP SXC ước tính (công thức 1.7). Trong kỳ, kế toán tiến hành phân bổ CP SXC ước tính cho sản phẩm, dịch vụ, đơn hàng cụ thể (công thức 1.8).

$$\frac{\text{Tỷ lệ chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{ước tính}} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính cho cả kỳ}}{\text{Tổng số lượng tiêu thức phân bổ ước tính}} \quad (1.7)$$

$$\frac{\text{Chi phí sản xuất chung ước tính phân bổ cho sản phẩm, dịch vụ, đơn hàng cụ thể}}{\text{cụ thể}} = \frac{\text{Tỷ lệ chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{ước tính}} \times \frac{\text{Số lượng tiêu thức phân bổ thực tế của sản phẩm, dịch vụ, đơn hàng}}{\text{dịch vụ, đơn hàng}} \quad (1.8)$$

Việc phân bổ trước CP SXC theo ước tính có thể giúp DN tính được giá thành sản phẩm hoặc đơn hàng nhanh chóng mà không cần chờ đến cuối kỳ để tập hợp CP SXC thực tế vì CP SXC là chi phí bao gồm nhiều yếu tố chi phí, phát sinh rải rác trong kỳ hoạt động của doanh nghiệp. Đồng thời, phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính giúp cho việc xác định giá thành sản phẩm sẽ đơn giản hơn rất nhiều, chỉ cần nhân tiêu thức phân bổ thực tế với tỷ lệ CP SXC ước tính là đã có thể tính được CP SXC cho sản phẩm hoặc đơn hàng. Đặc biệt có tác dụng đối với các DN có CP SXC phát sinh mang tính chất thời vụ, không đồng đều nhau giữa các kỳ, dẫn đến CP SXC sẽ được tính vào giá thành sản phẩm khác nhau, thì việc phân bổ CP SXC dự tính giúp cho giá thành sản phẩm đồng đều. Khi xác định giá bán hoặc các quyết định kinh doanh chỉ dựa trên CP SXC của một kỳ phát sinh không đồng đều có thể dẫn đến quyết định sai lầm. Vấn đề quan trọng là việc làm sao lựa chọn được tiêu thức phân bổ CP SXC để CP SXC được tính vào giá thành theo đúng thực tế đóng góp. Một tiêu thức được lựa chọn phải là tiêu thức phân bổ làm phát sinh CP SXC. Tiêu thức chi phí nhân công trực tiếp hay tiêu thức số giờ công trực tiếp thường được sử dụng trong nhiều doanh nghiệp. Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ phải đảm bảo tiêu thức được lựa chọn có mối liên hệ với chi phí cần phân bổ, tiêu thức phân bổ phải là nhân tố tạo nên sự thay đổi chi phí sản xuất chung, là yếu tố, hoạt động làm phát sinh chi phí. Tùy từng điều kiện của doanh nghiệp mà xem xét nên lựa chọn tiêu thức cho phù hợp, ví như tiêu thức số giờ công lao động trực tiếp có thể phù hợp với nhiều doanh nghiệp nhưng sẽ không phù hợp với doanh nghiệp mà có nhiều loại sản phẩm, có loại sử dụng nhiều nhân công, có loại sử dụng nhiều

máy móc tự động, nếu sử dụng tiêu thức giờ công thì CP SXC –trong đó có chi phí khấu hao- lại được phân bổ cho sản phẩm sử dụng nhiều nhân công và sử dụng ít máy móc thiết bị, mà thực tế là phải phân bổ ngược lại, từ đó giá thành của hai sản phẩm sẽ không chính xác, ảnh hưởng đến việc quyết định giá bán hay các quyết định kinh doanh cụ thể khác.

Như vậy, tỷ lệ phân bổ CP SXC được xác định trước tại thời điểm đầu kỳ (thường là đầu năm) dựa trên các ước tính, và trong kỳ khi phân bổ CP SXC thì dựa trên tỷ lệ phân bổ CP SXC ước tính và số lượng tiêu thức phân bổ dự tính. Số phân bổ ước tính được phản ánh bên Có TK CP SXC. Còn CP SXC thực tế phát sinh trong kỳ vẫn được tập hợp bên Nợ TK CP SXC. Do vậy, đến thời điểm cuối kỳ thường phát sinh chênh lệch giữa CP SXC thực tế phát sinh và CP SXC đã phân bổ theo ước tính và cần thiết cuối kỳ kế toán phải thực hiện công việc xử lý khoản chênh lệch này. Số chênh lệch giữa CP SXC thực tế và chi phí sản xuất chung đã phân bổ trong kỳ sẽ được xử lý như sau: Nếu chênh lệch nhỏ: phân bổ chênh lệch vào tài khoản giá vốn hàng bán. Nếu chênh lệch lớn và doanh nghiệp muốn sự chính xác cao hơn thì: phân bổ chênh lệch vào tài khoản sản phẩm dở dang, tài khoản thành phẩm, tài khoản giá vốn hàng bán.

Theo tác giả, phân bổ chênh lệch vào tài khoản sản phẩm dở dang, tài khoản thành phẩm, tài khoản giá vốn hàng bán sẽ chính xác hơn tuy nhiên tính chất thông tin của KTQT là cần sự phù hợp hơn là sự chính xác, vì vậy, tùy vào sự chênh lệch lớn hay nhỏ đối với quy mô chi phí của DN để lựa chọn phương pháp xử lý số chênh lệch giữa CP SXC thực tế và chi phí sản xuất chung đã phân bổ trong kỳ cho phù hợp. Việc sử dụng một tiêu thức phân bổ như trên để phân bổ CP SXC ước tính được gọi là tỷ lệ phân bổ chi phí chung toàn DN, tuy nhiên, mỗi bộ phận, mỗi phân xưởng có thể lựa chọn tiêu thức phân bổ riêng và có thể khác nhau. Và cần chú ý rằng cũng cần phân bổ CP SXC cho sản phẩm dở dang cuối kỳ để đánh giá sản phẩm dở dang hợp lý.

Phương pháp chi phí tiêu chuẩn

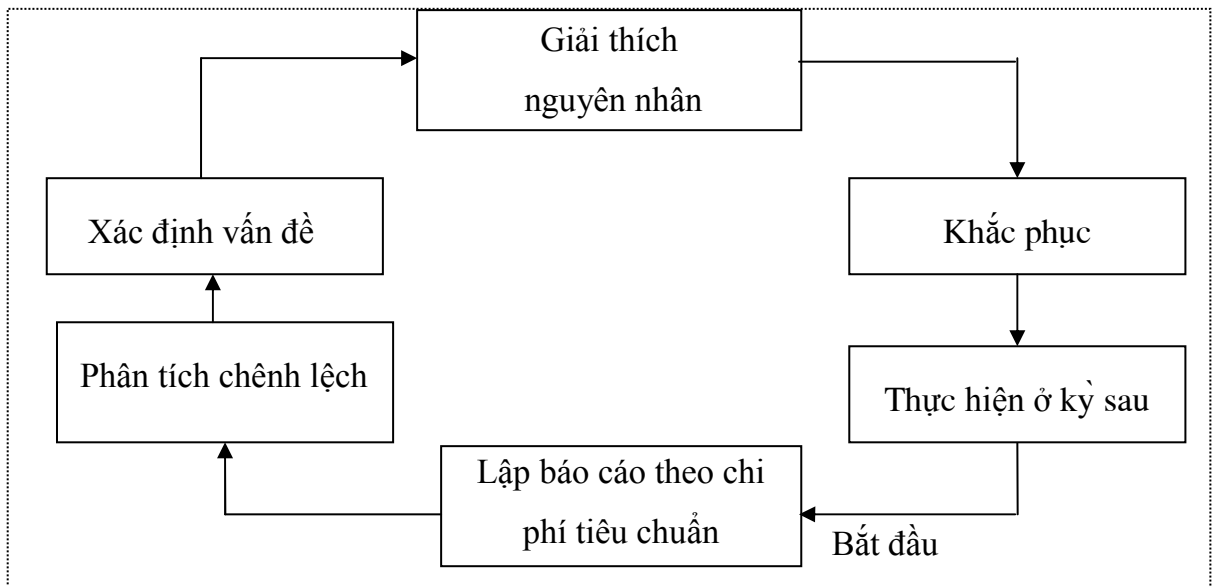
Chi phí tiêu chuẩn là cách gọi khác đối với chi phí định mức. Chi phí tiêu

chuẩn là chính là chi phí dự toán cho một đơn vị sản phẩm. Trong kế toán quản trị, thì tiêu chuẩn là số lượng và chi phí của yếu tố đầu vào dùng để sản xuất sản xuất một đơn vị sản phẩm, như tiêu chuẩn về nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp... Mỗi tiêu chuẩn bao gồm tiêu chuẩn về lượng và tiêu chuẩn về giá. Tiêu chuẩn về lượng phản ánh số lượng nguyên vật liệu, số lượng công, số lượng chi phí sản xuất chung... để sản xuất một đơn vị sản phẩm. Tiêu chuẩn về giá phản ánh chi phí cho 1 đơn vị nguyên vật liệu đầu vào, chi phí nhân công cho một giờ công lao động. Tiêu chuẩn sẽ được so sánh với thực tế thực hiện để tìm ra sự khác biệt, từ đó tìm ra những nguyên nhân và giải quyết chúng nhằm cải thiện hoạt động hiệu quả hơn cho kỳ tiếp theo. Sử dụng chi phí tiêu chuẩn có hai lợi ích cơ bản:

- + Dùng để so sánh với thông tin thực hiện để đưa ra các biện pháp cải thiện quá trình sản xuất.

- + Giúp đề ra mục tiêu phấn đấu để đạt hoặc vượt hơn mục tiêu.

Đây còn gọi là phương pháp *quản lý bằng ngoại lệ* (management by exception). Quản lý ngoại lệ là một hệ thống quản lý tiêu chuẩn được thiết lập cho các hoạt động kinh doanh, với kết quả thực tế sau đó so sánh với các tiêu chuẩn này. Bất kỳ sự khác biệt được coi là quan trọng được đưa đến sự chú ý của người quản lý là “trường hợp ngoại lệ”. Nói cách khác, quản lý ngoại lệ là quá trình phát hiện và loại bỏ sự khác biệt. Có nhiều sự khác biệt hay chênh lệch giữa chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn, nhưng chỉ những sự khác biệt nào được coi là quan trọng mới được đưa đến sự chú ý của nhà quản lý để phân tích và xác định nguyên nhân khắc phục. Như vậy, không phải là bất kỳ sự sai khác nào cũng dẫn đến sự quản lý, mà chỉ những sự sai khác quan trọng, có ảnh hưởng lớn đến quá trình sản xuất kinh doanh mới được các nhà quản lý hướng sự chú ý để phân tích, xác định nguyên nhân và đề ra các biện pháp khắc phục cho kỳ thực hiện tiếp theo. Sự sai khác giữa chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn được gọi là sự chênh lệch và nhà quản trị cần phân tích sự chênh lệch để tìm ra nguyên nhân làm phát sinh chênh lệch, dù đó là chênh lệch tốt hay chênh lệch bất lợi. DN cần luôn ứng xử với sự sai khác là một cơ hội để cải thiện quy trình kinh doanh hơn là đưa ra các biện pháp trừng phạt vì sự sai khác đó.



Sơ đồ 1.3: Phân tích chênh lệch chi phí

Như vậy, chi phí tiêu chuẩn có tác dụng là mục tiêu phấn đấu, là cơ sở để so sánh với kết quả đạt được nhằm đề ra các biện pháp hữu ích cho kỳ sau. Chi phí tiêu chuẩn như một thước đo hiệu quả hoạt động, tuy nhiên có thể gây ra những tác động tiêu cực, sự sợ hãi và là lý do để phạt nhân viên. Vì vậy, sử dụng chi phí tiêu chuẩn mục đích là để tìm nguyên nhân của sự chênh lệch, sai khác giữa tiêu chuẩn và thực tế để điều chỉnh cho kỳ sau thực hiện tốt hơn. Mục tiêu của sử dụng chi phí tiêu chuẩn là để cải thiện hoạt động chứ không phải để đổ lỗi. Khi phân tích tiêu chuẩn thì cần tách làm 2 phần là giá và lượng vì thông thường bộ phận thu mua sẽ chịu trách nhiệm về giá, còn bộ phận sử dụng thường sẽ chịu trách nhiệm về lượng. Khi sử dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn thì các số liệu được phản ánh vào tài khoản phản ánh hàng tồn kho theo chi phí tiêu chuẩn. Chênh lệch giữa chi phí tiêu chuẩn và chi phí thực tế được phản ánh vào tài khoản giá vốn hàng bán, hoặc trong trường hợp sự sai lệch lớn thì có thể phân bổ vào số dư các tài khoản hàng tồn kho và giá vốn hàng bán giống như phân bổ chi phí sản xuất chung cố định trong phương pháp tập hợp chi phí thông thường.

Trong các phương pháp xác định chi phí theo truyền thống, căn cứ vào đặc điểm sản phẩm và quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm để lựa chọn một trong hai

phương pháp tính giá phí sau: *xác định giá phí theo công việc* và *xác định giá phí theo quá trình sản xuất*.

Phương pháp xác định giá phí theo công việc

“Phương pháp xác định giá phí theo công việc, ghi chép lại một cách chi tiết thông tin của từng sản phẩm riêng biệt hoặc từng nhóm nhỏ sản phẩm tương tự nhau” [4,tr67]. Phương pháp này thường được áp dụng ở những doanh nghiệp có sản phẩm dịch vụ mang tính đơn chiếc như các đơn đặt hàng, hoặc các sản phẩm có giá trị hoặc kích thước lớn. Doanh nghiệp có yêu cầu tính giá thành riêng cho từng sản phẩm hoặc đơn đặt hàng này, giá thành của từng đơn vị sản phẩm sẽ bằng tổng giá thành chia cho số lượng sản phẩm trong đơn hàng đó. Đặc điểm riêng của các đơn đặt hàng là các đơn đặt hàng được đặt hàng trước khi quá trình sản xuất được tiến hành. Khi có khách hàng đến đặt hàng thì có thể khách hàng đưa ra mức giá hoặc khách hàng yêu cầu doanh nghiệp đưa ra mức giá để quyết định việc có đặt hàng hay không. Như vậy, ngay tại thời điểm khách hàng đặt hàng, chưa tiến hành hoạt động sản xuất, doanh nghiệp cần xác định được giá bán của đơn đặt hàng. Giá bán cần bù đắp được chi phí và đem lại khoản lợi nhuận mong muốn cho doanh nghiệp. Yêu cầu đặt ra là doanh nghiệp rất cần sớm có thông tin chi phí sản xuất của đơn hàng. Chính vì vậy, phương pháp tập hợp chi phí theo phương pháp tính giá thành theo công việc thường sử dụng phương pháp hạch toán chi phí thông thường mà chúng ta đã nghiên cứu ở *phần 1.2.3.2* của luận án.

Theo phương pháp này, chi phí sản xuất sản phẩm được chia thành 3 khoản mục chi phí: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, Chi phí nhân công trực tiếp, CP SXC. Trong đó chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp theo chi phí thực tế phát sinh; còn CP SXC được ước tính và phân bổ theo tiêu thức phân bổ đã lựa chọn. Doanh nghiệp sản xuất nhiều đơn hàng thì các chi phí phải được hạch toán riêng cho từng đơn hàng và phải lưu trữ chứng từ riêng biệt cho từng đơn hàng. Mỗi đơn hàng khi đưa vào sản xuất sẽ được mở một Phiếu chi phí công việc để theo dõi toàn bộ chi phí cho đơn hàng đó. Các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, CP SXC được tập hợp vào đơn hàng, khi

đơn hàng chưa hoàn thành thì các chi phí tập hợp được tính đến thời điểm đó chính là giá trị sản phẩm dở dang của đơn hàng, khi đơn hàng hoàn thành thì toàn bộ chi phí trên phiếu chi phí công việc chính là giá thành sản xuất của đơn hàng, và nếu chia cho số lượng thành phẩm của đơn hàng sẽ tính được chi phí sản xuất của một đơn vị sản phẩm của đơn hàng đó.

Phương pháp chi phí theo công việc sẽ giúp DN xác định được chi phí phát sinh liên quan đến mỗi công việc, đơn hàng ngay khi chi phí phát sinh, từ đó có tác dụng kiểm soát, đánh giá chi phí kịp thời. Tuy nhiên, phương pháp này cũng có nhược điểm là chủ yếu tập trung vào sản phẩm chứ không phải vào quá trình. Ngoài ra, CP SXC được phân bổ cho sản phẩm hoàn thành theo ước tính chứ không theo thực tế vì vậy có tác dụng đánh giá tình hình sử dụng chi phí sản xuất chung có tốt không, nhưng lại có nhược điểm là trong trường hợp DN sản xuất ít hơn sản lượng theo ước tính thì CP SXC phân bổ cho sản phẩm trong kỳ quá nhỏ so với thực tế dẫn đến việc định giá bán sản phẩm không đáp ứng được mức lợi nhuận mong muốn của DN. Việc sử dụng phương pháp xác định giá phí theo công việc cũng phát sinh khối lượng công việc lớn do cần tập hợp chi phí riêng cho từng sản phẩm và đơn hàng. Phương pháp này phù hợp với việc sản xuất các sản phẩm có tính độ dao động theo đơn đặt hàng, có giá trị lớn, có kích thước lớn và được đặt mua trước khi sản xuất. Tính được giá thành của mỗi đơn hàng hay mỗi công việc, góp phần kiểm soát chi phí, thực hiện chức năng tổ chức thực hiện chức năng tổ chức, chức năng chỉ huy và phối hợp, chức năng so sánh kết quả thực tế với kế hoạch.

Phương pháp xác định giá phí theo quá trình sản xuất

Phương pháp này được áp dụng đối với những DN sản xuất sản phẩm đồng loạt với số lượng lớn các sản phẩm trên dây chuyền sản xuất chế biến liên tục, không thể hạch toán riêng chi phí cho từng loại sản phẩm. Áp dụng với những sản phẩm: có cùng hình thái vật chất và kích thước, có kích thước nhỏ và giá trị không lớn, được khách hàng đặt mua sau quá trình sản xuất.

Phương pháp hạch toán theo quá trình tập hợp chi phí theo từng bộ phận, từng giai đoạn sản xuất và thực hiện tính giá thành theo kỳ sản xuất, cuối kỳ kế toán

phải thực hiện tính chi phí cho sản phẩm dở dang cuối kỳ theo các phương pháp khác nhau. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp cũng được hạch toán theo chi phí thực tế phát sinh. Riêng CP SXC, nếu sản lượng sản xuất ổn định từ kỳ này qua kỳ khác thì CP SXC được phân bổ cho sản phẩm hoàn thành theo số thực tế phát sinh, trường hợp sản lượng sản xuất không ổn định (ví dụ như sản lượng giữa mùa hè và mùa đông, giữa đầu năm và cuối năm có sự chênh lệch lớn) thì có thể phân bổ CP SXC như phương pháp chi phí theo công việc nhằm đảm bảo giá thành sản phẩm không bị biến động quá lớn.

Khác với phương pháp xác định chi phí theo công việc sử dụng Phiếu tính giá thành, ở phương pháp này kế toán sử dụng Báo cáo sản xuất để thể hiện dòng luân chuyển chi phí và tính giá thành sản phẩm.

Một báo cáo sản xuất bao gồm 3 phần cơ bản:

- Phần 1: Kê khối lượng và khối lượng tương đương
- Phần 2: Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị
- Phần 3: Cân đối chi phí

Nội dung cụ thể của 3 phần phụ thuộc vào cách tính sản lượng tương đương. Có 2 cách tính sản lượng tương đương chủ yếu là phương pháp bình quân gia quyền và phương pháp nhập trước xuất trước.

Những nhược điểm cơ bản của các phương pháp xác định chi phí truyền thống:

Phương pháp xác định chi phí truyền thống (Volume Based Cost -VBC: xác định chi phí theo khối lượng) có nhiều nhược điểm, mà những nhược điểm đó có thể dẫn đến việc xác định chi phí cho đối tượng chịu phí chưa chính xác, nhà quản trị sử dụng các thông tin có thể đưa ra những quyết định sai lầm ảnh hưởng đến DN.

Thứ nhất, về số lượng tiêu thức phân bổ và nội dung tiêu thức phân bổ.

Về số lượng tiêu thức phân bổ, các phương pháp xác định chi phí theo truyền thống thường chỉ sử dụng một tiêu thức để phân bổ chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm. Nhưng trong thực tế thì chi phí sản xuất chung là chi phí được hình thành từ nhiều loại chi phí có tính chất và nguồn gốc phát sinh khác nhau. Do

vậy, việc sử dụng một tiêu thức phân bổ sẽ dẫn đến chi phí sản xuất chung được phân bổ cho các sản phẩm không chính xác. Ngoài ra, xu hướng tỷ lệ chi phí sản xuất chung trong giá thành sản phẩm ngày càng tăng, nên việc phân bổ không chính xác càng ảnh hưởng lớn đến việc phản ánh chính xác giá thành của sản phẩm.

Về nội dung tiêu thức phân bổ, theo các phương pháp hạch toán chi phí truyền thống thì CP SXC được phân bổ cho các sản phẩm theo một tiêu thức nhất định thường là số giờ máy hoạt động hoặc số lượng sản phẩm sản xuất ra, như vậy đã đồng nghĩa tất cả các CP SXC phát sinh đều liên quan đến số lượng sản phẩm sản xuất ra, nhưng thực tế không như vậy, có những CP SXC phát sinh không liên quan đến số lượng, tức là tiêu thức phân bổ không có mối quan hệ nhân quả với đối tượng chịu chi phí do vậy việc sử dụng tiêu thức phân bổ là số lượng sản phẩm hay số giờ máy hoạt động có thể dẫn đến việc giá thành phản ánh không chính xác. Việc sử dụng cách phân bổ như vậy chỉ thích hợp với trường hợp chi phí sản xuất chung nhỏ và mức độ đa dạng của sản phẩm không cao.

Thứ hai, về phạm vi tính giá thành

Giá thành sản phẩm theo phương pháp truyền thống thường được tính toán trong phạm vi giá thành phân xưởng, tức là chi phí cấu thành nên giá thành sản phẩm chỉ là CP NVL TT, CP NCTT và chi phí sản xuất chung. Các chi phí còn lại không được tính vào giá thành sản phẩm, hoặc nếu tính vào giá thành toàn bộ của sản phẩm cũng dựa trên một tiêu chuẩn phân bổ như doanh thu hoặc sản lượng tiêu thụ...nên cũng không phản ánh chính xác được các chi phí để có thể sản xuất và tiêu thụ sản phẩm đó. Từ đó khiến công việc định giá sản phẩm tiêu thụ không chính xác, ảnh hưởng đến việc ra quyết định và lợi nhuận của DN.

Thứ ba, về việc xác định chi phí cho hoạt động và khách hàng

Các phương pháp định chi phí truyền thống chỉ xác định chi phí cho sản phẩm (tính giá thành cho sản phẩm, công việc), mà chưa tính chi phí cho hoạt động, cho khách hàng để có thể xác định được chi phí của từng hoạt động, từng khách hàng... Như vậy, phương pháp truyền thống đơn giản, dễ sử dụng. Tuy nhiên, nó có hạn chế là làm sai lệch chi phí sản phẩm do chỉ sử dụng một tiêu chuẩn phân bổ chi

phí. Từ đó, nhà quản trị có thể ra những quyết định không chính xác về sản lượng sản xuất, giá bán, chiến lược kinh doanh...từ đó ảnh hưởng đến kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của DN.

1.2.3.2.2. Các phương pháp hiện đại nhằm xác định chi phí cho đối tượng chịu phí

*** Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động**

Xuất phát từ những hạn chế của các phương pháp xác định chi phí truyền thống, vào giữa những năm 1980 bởi Robert Kaplan và Robin Cooper đã giới thiệu phương pháp xác định chi phí theo hoạt động (Activities Base Cost- ABC). Phương pháp ABC là một phương pháp xác định chi phí bằng cách xác định các trung tâm chi phí hoặc các trung tâm hoạt động trong một tổ chức và chỉ định chi phí cho các sản phẩm và dịch vụ dựa trên số lượng các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến quá trình cung cấp một sản phẩm hay dịch vụ. Thực chất của phương pháp này là việc phân bổ chi phí chung cho các đối tượng chịu phí căn cứ mức độ sử dụng nguồn lực chi phí của từng hoạt động. Theo phương pháp này, ngoại trừ các chi phí trực tiếp như CP NVL TT, CP NCTT là các chi phí có thể xác định trực tiếp cho sản phẩm nên không cần áp dụng phương pháp ABC, các chi phí chung còn lại cần được phân bổ sẽ sử dụng phương pháp ABC thông qua hai giai đoạn:

1. Giai đoạn 1: Xác định chi phí theo hoạt động

2. Giai đoạn 2: Phân bổ chi phí hoạt động cho sản phẩm, khách hàng

Công việc xác định chi phí theo hoạt động được tiến hành cụ thể theo 4 bước:

Bước 1: Xác định nhóm chi phí hoạt động và đơn vị đo lường hoạt động của từng nhóm chi phí

Đây là bước đầu tiên và quan trọng của việc xây dựng nên hệ thống ABC trong một đơn vị. Công việc này được bắt đầu bằng việc liệt kê các hoạt động của đơn vị, sau đó DN sẽ thực hiện nhóm các hoạt động tương tự vào một nhóm ở mức độ thích hợp (mức đơn vị, mức đơn hàng, mức sản phẩm, mức khách hàng, mức duy trì tổ chức- không phát sinh từ hoạt động sản xuất sản phẩm nên không phân bổ cho sản phẩm) nhằm giảm bớt số lượng nhóm hoạt động.

Bước 2: Xác định chi phí và hạch toán chi phí chung cho các nhóm chi phí

Việc tính chi phí chung cho các nhóm chi phí được thực hiện trên cơ sở phỏng vấn trực tiếp nhân viên để xác định mức độ sử dụng (% sử dụng) các chi phí của các nhóm chi phí. Từ đó, tính được chi phí cho từng nhóm hoạt động, các hoạt động như là các đối tượng tập hợp chi phí chủ yếu. Hoạt động tính chi phí chung cho các nhóm hoạt động được gọi là hoạt động phân bổ chi phí lần đầu.

Bước 3: Tính chi phí cho từng hoạt động và xác định được mức phần bổ chi phí cho từng đơn vị đo lường hoạt động. Căn cứ vào mức độ sử dụng nguồn lực chi phí của từng hoạt động để phân bổ.

Bước 4: Phân bổ chi phí chung cho đối tượng hạch toán chi phí

Chi phí chung sẽ được phân bổ cho từng loại sản phẩm, từng khách hàng. Hoạt động tính chi phí của từng nhóm hoạt động cho từng sản phẩm, khách hàng được gọi là hoạt động phân bổ chi phí lần thứ hai, từ đó căn cứ vào mức độ sử dụng hoạt động (số lần, thời gian, mức độ) để phân bổ cho sản phẩm, khách hàng... để tính được giá phí của từng loại sản phẩm, từng khách hàng.

Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động có nhiều ưu điểm

Thứ nhất, hệ thống tiêu thức phân bổ phù hợp. Phương pháp ABC đã sử dụng một hệ thống tiêu thức phân bổ nhằm phân bổ chi phí chung cho đối tượng chịu phí. Sự khác biệt ở đây là có một hệ thống tiêu thức phân bổ dựa trên mối quan hệ nhân quả giữa chi phí phát sinh và mức độ tham gia của từng loại hoạt động vào quá trình sản xuất. Chỉ những sản phẩm, khách hàng nào tiêu dùng nguồn lực chi phí thì mới được phân bổ chi phí đó vào sản phẩm, khách hàng.

Thứ hai, về phạm vi tính giá thành. Chi phí chung trong phương pháp ABC không chỉ bao gồm CP SXC, mà bao gồm cả các chi phí chung toàn DN, tức là bao gồm cả CP BH và CP QLDN. Còn đối tượng chịu chi phí ở đây cũng được hiểu theo nghĩa rộng, không phải là chỉ sản phẩm mà bao gồm cả hoạt động, khách hàng. Chính vì vậy, phương pháp ABC đã phân bổ được chi phí toàn DN cho sản phẩm, cho khách hàng, từ đó không chỉ tính được chi phí cho sản phẩm, cho hoạt động mà còn cho cả từng khách hàng phục vụ cho việc xác định lợi nhuận do từng khách hàng đem lại. Khi khấu trừ chi phí sản phẩm và chi phí phục vụ mỗi khách hàng thì có thể xác định được lợi nhuận của mỗi sản phẩm hoặc khách hàng cụ thể.

Trong phương pháp ABC, thì chi phí không chia thành chi phí sản xuất, CP BH và CP QLDN, chính vì vậy mà kế toán theo phương pháp này không sử dụng thuật ngữ chi phí sản xuất của sản phẩm mà sử dụng thuật ngữ chi phí sản phẩm, tức là toàn bộ chi phí để sản xuất và tiêu thụ một sản phẩm. Còn các chi phí không liên quan đến sản phẩm được gọi là chi phí duy trì doanh nghiệp.

Thứ ba, phương pháp ABC là cơ sở cho việc quản lý theo hoạt động. Quản lý theo hoạt động (Activity Based Management- ABM) là những biện pháp nhà quản trị thực hiện nhằm nâng cao lợi nhuận, dựa trên cơ sở nghiên cứu hệ thống xác định chi phí theo hoạt động. Trong đó có những biện pháp là định giá lại những sản phẩm không mang lại lợi nhuận cho công ty, các biện pháp thuộc nội dung quản lý theo hoạt động là nhằm nâng cao hiệu quả sản xuất, đặc biệt là các hoạt động theo lô và hoạt động duy trì sản phẩm như áp dụng số lượng đặt hàng tối thiểu, giảm số lần điều chỉnh máy móc. Quản lý theo hoạt động được phát triển để cung cấp thông tin chi phí chính xác hơn về các quy trình và hoạt động kinh doanh, về sản phẩm, dịch vụ và khách hàng mà các quy trình này phục vụ. Phương pháp ABC đã phân chia toàn bộ hoạt động của DN thành các nhóm hoạt động có cùng tiêu thức phân bổ nhằm tính chi phí cho các hoạt động đó. Công việc đó đồng thời cũng mang lại lợi ích cho công tác quản lý chi phí của DN. Phương pháp ABC dựa trên quan điểm hoạt động tạo ra chi phí, vì vậy việc nắm được các hoạt động giúp cho việc xác định các hoạt động thực sự cần thiết, hoạt động nào không cần thiết, không tạo ra giá trị cho DN. Thông qua việc phân tích chi phí theo mối quan hệ nhân quả và xác định được những hoạt động tạo ra giá trị gia tăng, những hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng để phục vụ cho công tác cải tiến, loại bỏ những hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng và không ngừng cải thiện liên tục. Đồng thời việc vận dụng phương pháp ABC còn tốt hơn cho việc thiết kế sản phẩm và thiết kế lại quá trình sản xuất

Tuy nhiên, bên cạnh những lợi ích, thì việc áp dụng hệ thống xác định chi phí theo hoạt động ban đầu cũng có những hạn chế nhất định.

Thứ nhất, việc áp dụng hệ thống trong thực tế tốn rất nhiều chi phí để tiến hành và duy trì cải tiến. Một DN thì có rất nhiều hoạt động làm phát sinh chi phí,

các chi phí này cần được nhóm vào các nhóm phù hợp, số lượng nhóm càng lớn thì tính chính xác càng cao tuy nhiên kèm theo đó là chi phí càng lớn. Ngoài ra, hạch toán chi phí cho từng nhóm hoạt động cần công tác phỏng vấn, xác định tỷ lệ chi phí phân bổ cho từng nhóm hoạt động, việc này cần nhiều thời gian, tiền bạc và liên quan đến nhiều bộ phận. Như vậy, việc có nên áp dụng hệ thống ABC hay không thì cần so sánh giữa chi phí bỏ ra để xây dựng và duy trì hệ thống với lợi ích mà hệ thống đem lại cho DN.

Thứ hai, việc phân bổ chi phí trong phương pháp ABC có thể chưa có sự chính xác. Việc phân bổ chi phí chung có thể không chính xác do kết quả phân bổ chịu ảnh hưởng của kết quả phỏng vấn những cá nhân, bộ phận có liên quan, nên chịu nhiều ý kiến chủ quan. Tâm lý cá nhân thì luôn luôn phân bổ toàn bộ 100% chi phí vào các nhóm hoạt động cụ thể, mà không phân bổ vào nhóm chi phí duy trì DN vì nếu phân bổ chi phí hoạt động của bộ phận mình vào nhóm chi phí duy trì DN sẽ thể hiện sự phát sinh chi phí nhân rồi, nguồn lực nhân rồi của bộ phận đó. Điều này dẫn đến việc định giá chi phí cao cho đối tượng hạch toán chi phí, có thể gây ra sai lầm trong định giá bán sản phẩm.

Thứ ba, khó khăn trong việc cập nhật hệ thống ABC. Đối với một DN, việc phát sinh thêm một loại chi phí, một loại hoạt động mới, hoặc thêm đơn hàng, khách hàng là việc thường xuyên xảy ra. Những yếu tố này làm thay đổi chi phí, nhóm chi phí và đối tượng hạch toán chi phí. Ngoài ra, việc xác định tỷ lệ phần trăm phân bổ cũng phải thường xuyên được điều chỉnh cho phù hợp thực tế. Từ đó yêu cầu sửa đổi, cải tiến lại hệ thống ABC một cách thường xuyên và chính điều này gây khó khăn và chi phí cho quá trình cải tiến hệ thống.

Thứ tư, về tiêu thức phân bổ chi phí. Phương pháp ABC truyền thống ban đầu sử dụng tiêu thức phân bổ chi phí theo tần suất hoạt động. Do vậy, phương pháp này thực hiện trên giả định mỗi ở mỗi mức hoạt động thì một đơn vị hạch toán chi phí chịu chi phí chung như nhau: ví dụ ở mức mẻ sản phẩm thì mỗi mẻ đều chịu chi phí chung như nhau hoặc ở mỗi khách hàng thì mỗi khách hàng chịu mức chi phí chung như nhau. Tuy nhiên, thực tế không phải là mỗi giao dịch và mỗi khách

hàng đều có sự hao phí như nhau. Đây cũng là một nhược điểm của phương pháp ABC mà cần phải được nghiên cứu giải quyết.

Với những nhược điểm trên, việc đưa vào sử dụng mô hình ABC theo lý thuyết ban đầu gặp nhiều khó khăn và tốn nhiều chi phí, nên cần thiết sự cải tiến phương pháp này. Đến tháng 11 năm 2003, tác giả Robert S. Kaplan và Steven R. Anderson trong trang Web của trường kinh doanh Harvard (Harvard Business School) đã đưa ra khái niệm xác định chi phí theo hoạt động trên cơ sở tiêu thức phân bổ thời gian (Time-Driven ActivityBased Costing) (viết tắt là Time-driven ABC). Phương pháp này đơn giản hơn cho việc ước lượng và duy trì ABC, chính xác hơn, hạn chế được nhược điểm của ABC là đồng nhất các giao dịch.

Xác định chi phí theo hoạt động trên cơ sở tiêu thức phân bổ thời gian (Time-driven ABC) là một phương pháp thực hiện để tránh những khó khăn liên quan đến quy mô thực hiện ABC. Thực chất của phương pháp này là việc sử dụng tiêu thức phân bổ chi phí theo thời gian. Phương pháp này đơn giản hóa phương pháp ABC, theo cách này thì chỉ cần xác định 2 thông số:

Thứ 1, cần bao nhiêu chi phí cho một đơn vị thời gian của bộ phận phát sinh chi phí

Thứ 2, là cần dự tính bao nhiêu đơn vị thời gian để thực hiện hoạt động[66]

Việc dự tính này có thể thực hiện theo ước tính hoặc quan sát của người quản lý. Ngoài ra, Phương pháp ABC còn sử dụng tiêu thức phân bổ theo mức độ công việc. Như vậy, trong quá trình phát triển hệ thống ABC, đã hình thành 3 tiêu thức phân bổ là:

- Tiêu thức phân bổ chi phí theo tần suất hoạt động
- Tiêu thức phân bổ chi phí theo thời gian
- Tiêu thức phân bổ chi phí theo mức độ công việc

Trong 3 tiêu thức trên thì tiêu thức phân bổ chi phí theo tần suất hoạt động là ít tốn kém nhất nhưng cũng có độ chính xác thấp nhất, do việc sử dụng tiêu thức này được thực hiện trên giả định rằng mỗi lần thực hiện hoạt động thì sử dụng số lượng nguồn lực khác nhau. Có thể sử dụng tiêu thức này nếu các chi phí để thực hiện mỗi

hoạt động là tương tự nhau: như số lần thực hiện đơn hàng, số lần điều chỉnh máy... Tiêu thức phân bổ chi phí theo thời gian được sử dụng trong trường hợp có sự thay đổi lớn về chi phí và hoạt động nhằm sản xuất ra các sản phẩm khác nhau, như thời gian để thực hiện việc điều chỉnh, thời gian kiểm tra,... tuy nhiên phương pháp này cũng tốn kém hơn do việc phải ước tính thời gian cần thiết để thực hiện hoạt động, tiêu thức này dựa trên giả định rằng một đơn vị thời gian tiêu tốn cùng một mức chi phí, là tiêu thức chính xác hơn nhưng cũng tốn kém hơn. Tiêu thức phân bổ chi phí theo mức độ hoạt động thực hiện phân bổ trực tiếp các nguồn lực cho hoạt động. Việc sử dụng tiêu thức này chính xác nhất nhưng cũng tốn kém nhất và được sử dụng để phân bổ những loại chi phí phát sinh lớn và biến đổi.

Cần chú ý, phương pháp tiêu thức phân bổ chi phí theo tần suất hoạt động, theo thời gian và theo mức độ công việc có thể được sử dụng đồng thời trong một mô hình ABC tùy thuộc vào loại chi phí và hoạt động phát sinh. Tuy nhiên, mục đích của hệ thống ABC là hệ thống xác định chi phí tốt nhất chứ không phải chính xác nhất, nên việc xác định số lượng hoạt động và lựa chọn tiêu thức phân bổ cần tính đến lợi ích của hệ thống đem lại, đồng thời tận dụng tối đa các chi phí và tiêu thức phân bổ sẵn có trong hệ thống thông tin của DN.

Phương pháp chi phí theo hoạt động là một bước tiến mới trong việc xác định chi phí có sản phẩm, dịch vụ hay khách hàng. Tuy nhiên, để đánh giá được tình hình sử dụng các nguồn lực thì nên xác định chi phí của một đơn vị nguồn lực trên cơ sở khả năng thực tế của nguồn lực (công thức 1.9). Từ đó tính được chi phí thực tế sử dụng (công thức 1.10)

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí của 1 đơn vị} \\ \text{nguồn lực (1 lần hoặc 1} \\ \text{đơn vị thời gian)} \end{array} = \frac{\text{Chi phí của nguồn lực}}{\text{Khả năng thực tế của nguồn lực}} \quad (1.9)$$

(số lần hoặc thời gian)

$$\text{Chi phí thực tế sử dụng} = \text{Chi phí đơn vị} \times \text{số lần (thời gian) phát sinh.} \quad (1.10)$$

Như vậy, trong trường hợp số lần (thời gian) phát sinh nhỏ hơn khả năng thực tế của các nguồn lực, thì chênh lệch chi phí đó chính là chi phí của các nguồn

lực chưa sử dụng hết, không tính vào sản phẩm hoặc khách hàng. Chi phí nguồn lực chưa sử dụng nên được tính vào cá nhân, đơn vị phụ trách khách hàng hoặc phân đoạn thị trường đó và được gọi là chi phí duy trì sản phẩm.

Tuy nhiên, cần chú ý rằng hệ thống kế toán chi phí theo hoạt động được sử dụng để bổ sung chứ không phải để thay thế hệ thống hạch toán chi phí thông thường mà các doanh nghiệp đang sử dụng, tức là song song với hạch toán chi phí theo hoạt động vẫn cần ít nhất là một hệ thống hạch toán chi phí khác để cung cấp thông tin cho đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài doanh nghiệp. Hệ thống hạch toán chi phí truyền thống có mục đích tính toán chi phí cho từng đơn vị sản phẩm để định giá hàng tồn kho, xác định giá vốn và lập báo cáo tài chính, phục vụ cho những mục đích thông tin bắt buộc ra bên ngoài DN. Ngược lại, hạch toán chi phí hoạt động để tính toán chi phí cho từng đơn vị sản phẩm, khách hàng nhằm mục đích quản lý các CP SXC và đưa ra quyết định của nhà quản trị DN.

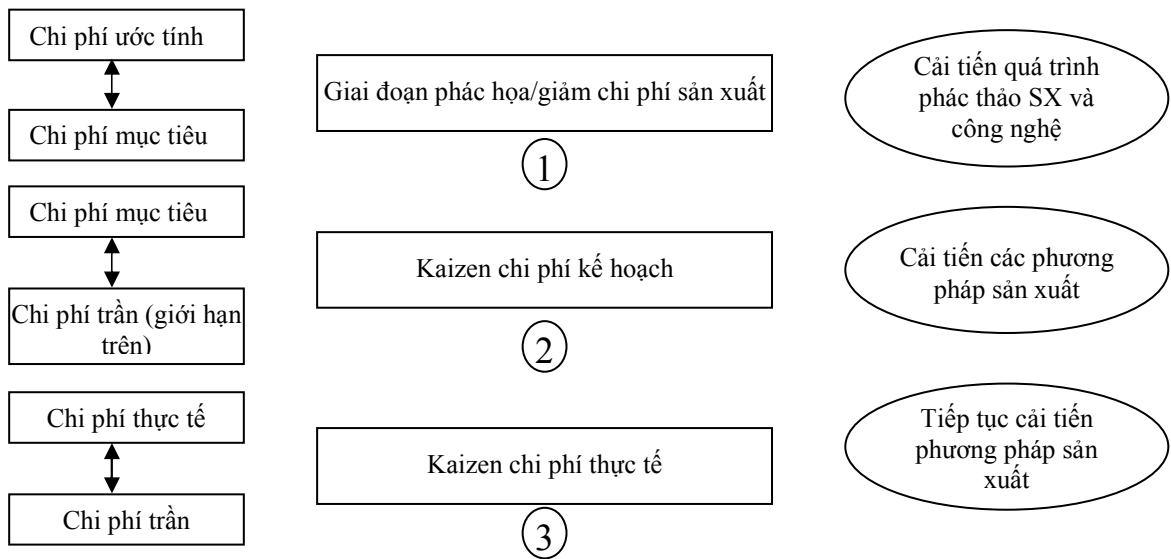
Như vậy, việc sử dụng hệ thống ABC có thể giúp DN đưa ra các quyết định ngắn hạn như tận dụng năng lực nhàn rỗi để tăng doanh thu hoặc cắt giảm các nguồn lực nhàn rỗi đó; đưa ra các quyết định chiến lược như không sản xuất các sản phẩm không sinh lợi, hoặc chấm dứt mối quan hệ với các khách hàng không sinh lợi. Các ưu điểm của phương pháp này đã khắc phục được các hạn chế của phương pháp xác định chi phí truyền thống của kế toán quản trị. Như vậy, phương pháp ABC cho kết quả tính toán giá phí tốt hơn, phân bổ chi phí chính xác hơn, cung cấp thông tin chi phí chính xác hơn, giúp nhà quản trị đánh giá đúng chi phí, doanh thu và lợi nhuận, giúp nhận diện cơ hội để cải thiện và nâng cao lợi thế cạnh tranh của DN. Tuy nhiên, phương pháp này tốn kém chi phí và thời gian.

*** Phương pháp chi phí mục tiêu**

Phương pháp chi phí mục tiêu có nguồn gốc từ Nhật Bản. Phương pháp này đã được áp dụng kể từ sau năm 1980 bởi các công ty lớn như Toyota, NEC, Sony và Nissan. Một tổ chức quốc tế được thành lập do một số các tập đoàn công nghiệp lớn, gọi là Consortium for Advanced Management-International (gọi tắt là CAM-I), để phát triển các phương pháp kế toán quản trị hiện đại đã định nghĩa về phương

pháp chi phí mục tiêu là tổng thể các phương pháp, công cụ quản trị cho phép đạt được mục tiêu chi phí và mục tiêu hoạt động ở giai đoạn thiết kế và kế hoạch hóa sản phẩm mới. Phương pháp này cũng cho phép cung cấp một cơ sở kiểm soát ở giai đoạn sản xuất và bảo đảm các sản phẩm này đạt được mục tiêu lợi nhuận đã được xác định phù hợp với chu kỳ sống của sản phẩm [29].

Phương pháp chi phí mục tiêu gắn liền mục tiêu chi phí với việc xác định mục tiêu lợi nhuận theo chu kỳ sống của sản phẩm. Nghĩa là phương pháp này nhấn mạnh mục tiêu cần đạt được và thời gian phân tích là chu kỳ sống của sản phẩm. Chi phí mục tiêu sẽ trở thành một công cụ quản trị chi phí mà nhà quản trị sử dụng trong giai đoạn thiết kế và giai đoạn sản xuất để giảm chi phí và đạt mục tiêu lợi nhuận. Chi phí mục tiêu được tiến hành với các bước của quy trình chế tạo sản phẩm. Ở giai đoạn nghiên cứu thị trường, DN xác định giá bán dự kiến của sản phẩm và xác định mục tiêu lợi nhuận. Trên cơ sở giá bán dự kiến và lợi nhuận mục tiêu, DN xác định chi phí trần có thể chấp nhận được. Sau đó, DN chuẩn bị các điều kiện sản xuất để ước tính chi phí sản xuất theo các điều kiện của DN. Trên cơ sở chi phí trần và chi phí ước tính, DN xác định chi phí mục tiêu. Chi phí mục tiêu không được vượt quá chi phí trần. Trên cơ sở chi phí mục tiêu, DN xây dựng hệ thống định mức chi phí để kiểm soát chi phí. Ở giai đoạn thực hiện quá trình sản xuất, nếu chi phí thực tế đạt đến chi phí trần thì cần phải dừng lại để đánh giá lại quá trình sản xuất và mục tiêu của DN vì sản xuất sản phẩm sẽ không mang lại lợi nhuận; nếu chi phí sản xuất chưa đạt đến chi phí trần nhưng đã đạt đến chi phí mục tiêu thì cần xem xét lại tính hợp lý của giai đoạn thiết kế hoặc giai đoạn sản xuất để cắt giảm chi phí; nếu chi phí thực tế nhỏ hơn chi phí mục tiêu, DN tiếp tục quá trình sản xuất vì mục tiêu chi phí và lợi nhuận của DN có khả năng thực hiện. Tuy nhiên, trong quá trình tiến hành sản xuất, DN không ngừng đánh giá lại quá trình tổ chức sản xuất và quản trị chi phí nhằm cắt giảm những khoản chi phí không hữu ích hoặc không tương ứng với tầm quan trọng của sản phẩm hay còn gọi là “cải tiến liên tục” theo triết lý quản lý Kaizen. Triết lý của phương pháp chi phí Kaizen là sự xem xét cải tiến không ngừng chi phí nhằm duy trì chi phí ở mức thấp nhất. Sơ đồ 1.4 thể hiện mối quan hệ giữa phương pháp chi phí mục tiêu và phương pháp quản lý chi phí Kaizen.



Sơ đồ 1.4: Chi phí mục tiêu và quản trị chi phí sản xuất theo triết lý quản lý Kaizen [tr102,14]

Như vậy, sự khác biệt giữa phương pháp chi phí mục tiêu và phương pháp chi phí truyền thống là việc xác lập chi phí mục tiêu không chỉ quan tâm đến điều kiện sản xuất mà còn chú ý đến cả lợi nhuận mục tiêu. Chi phí mục tiêu được xem là giới hạn chi phí để đạt được hiệu quả sản xuất mong muốn. DN phải tổ chức quản trị chi phí theo từng giai đoạn của quy trình sản xuất từ khâu thiết kế sản phẩm đến khâu sản xuất, từ khâu kế hoạch đến khâu tổ chức thực hiện, làm sao cho chi phí thực tế không vượt quá chi phí mục tiêu. Điều này đòi hỏi các nhà quản trị phải tổ chức sản xuất nghiêm ngặt ở tất cả các giai đoạn của quy trình sản xuất, không ngừng cắt giảm chi phí, nhằm đạt mục tiêu chi phí mục tiêu và lợi nhuận mục tiêu đã đưa ra. Phương pháp chi phí mục tiêu áp dụng phù hợp với môi trường sản xuất tiên tiến, hiện đại, tự động hóa cao và đặc biệt thích hợp với loại sản phẩm có chu kỳ sống ngắn.

Phương pháp chi phí mục tiêu là một công cụ khích lệ và tạo thuận lợi cho việc liên kết các bộ phận trong quá trình sản xuất của DN.

Như vậy, có nhiều phương pháp xác định chi phí cho đối tượng chịu phí. Mỗi phương pháp có ưu điểm, nhược điểm và điều kiện áp dụng riêng, thông tin giá phí của từng phương pháp cũng được sử dụng cho các mục đích khác nhau trong

quản trị chi phí của DN. DN có thể lựa chọn nhiều phương pháp xác định chi phí, vì mỗi phương pháp có thể giúp nhà quản trị có cách nhìn nhận khác nhau về chi phí và từ đó ảnh hưởng đến quá trình ra quyết định. Để phục vụ tăng cường quản trị chi phí, tùy điều kiện tổ chức quản lý, đặc điểm sản xuất sản phẩm, quy mô sản xuất, ...DN sẽ lựa chọn phương pháp xác định chi phí phù hợp.

1.2.4. Phân tích chi phí với việc ra các quyết định quản trị chi phí

Sau khi xây dựng được hệ thống thông tin dự toán và thu thập được thông tin thực hiện, kế toán thực hiện phân tích, đánh giá, xác định nguyên nhân và đưa ra các ý kiến tư vấn cho các nhà quản trị ra quyết định. Nếu thông tin được xử lý tốt, phù hợp với việc ra quyết định giúp nhà quản trị ra quyết định sáng suốt và kịp thời.

1.2.4.1. Phân tích biến động chi phí thông qua phân tích thông tin quá khứ

Phân tích thông tin quá khứ là phân tích thông tin thực hiện với dự toán hoặc định mức để xác định sự chênh lệch, nguyên nhân ảnh hưởng, đưa ra các giải pháp khắc phục, phân tích đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm, các bộ phận, phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo chi phí.

*** Phân tích biến động chi phí dựa trên định mức chi phí và dự toán chi phí**

Thực tế hoạt động sản xuất kinh doanh sẽ tạo ra các chi phí. Để đánh giá và kiểm soát chi phí hiệu quả thì công việc quan trọng là cần phân tích chi phí nhằm xác định những biến động có lợi và biến động bất lợi nhằm có biện pháp điều chỉnh phù hợp cho kỳ tiếp theo. Phân tích biến động chi phí sẽ được thực hiện thông qua việc so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán và chi phí định mức. Để hoạt động kiểm soát và đánh giá chi phí có hiệu quả và đúng đắn thì chi phí sản xuất dự toán cần được điều chỉnh theo mức độ hoạt động thực tế sau đó mới sử dụng để so sánh và đánh giá với chi phí thực tế phát sinh.

Phân tích biến động chi phí được thực hiện với các khoản mục CP NVL TT, CP NCTT, chi phí sản xuất chung, CP BH và CP QLDN.

- Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Biến động CP NVL TT là chênh lệch giữa CP NVLTT thực tế với CP NVLTT theo dự toán đã được điều chỉnh theo khối lượng sản xuất thực tế. Do CP NVLTT

phụ thuộc vào hai nhân tố là lượng tiêu hao nguyên vật liệu và đơn giá nguyên vật liệu nên biến động CP NVL TT được tách thành biến động lượng tiêu hao nguyên vật liệu và biến động giá nguyên vật liệu. Tổng hợp lại biến động lượng tiêu hao nguyên vật liệu và biến động giá NVL sẽ cho kết quả biến động CP NVLTT.

Biến động về lượng tiêu hao NVL được tính bằng chênh lệch giữa lượng tiêu hao thực tế và lượng tiêu hao định mức nhân với đơn giá định mức, cần chú ý là lượng tiêu hao định mức cần được điều chỉnh theo khối lượng sản xuất thực tế.

$$\text{Biến động lượng tiêu hao NVL} = \left(\begin{array}{cc} \text{Lượng tiêu} & \text{Lượng tiêu hao} \\ \text{hao thực tế} & \text{định mức} \end{array} \right) \times \begin{array}{c} \text{Đơn giá} \\ \text{định mức} \end{array} \quad (1.11)$$

Kết quả tính toán, nếu biến động lượng tiêu hao NVL dương (+) sẽ là một biến động xấu, phản ánh lượng tiêu hao NVL thực tế sử dụng lớn hơn dự toán, làm tăng chi phí nguyên vật liệu và làm giảm lợi nhuận của DN. Ngược lại, nếu biến động lượng tiêu hao NVL âm (-) sẽ là một biến động tốt, phản ánh lượng tiêu hao NVL thực tế sử dụng nhỏ hơn so với dự toán, điều đó góp phần làm giảm chi phí NVL và làm tăng lợi nhuận của DN. Từ đó, DN tìm ra các nguyên nhân gây nên những biến động về lượng tiêu hao NVL, những nguyên nhân làm tăng lượng tiêu hao NVL có thể là do máy móc bị lỗi, do nguyên vật liệu có chất lượng chưa tốt, trình độ và chất lượng lao động kém hoặc do công tác giám sát sản xuất chưa chặt chẽ... Nguyên nhân làm giảm lượng tiêu hao NVL có thể là do máy móc được điều chỉnh hoặc hoạt động tốt hơn, NVL có chất lượng tốt, trình độ tay nghề và ý thức của người lao động được nâng cao hoặc công tác kiểm tra giám sát quá trình sản xuất được thực hiện tốt đã góp phần làm giảm mức tiêu hao NVL trực tiếp. Trên cơ sở phân tích, đánh giá và tìm ra nguyên nhân làm biến động mức tiêu hao NVL, nhà quản trị sẽ có các biện pháp phù hợp nhằm góp phần giám sát chặt chẽ lượng tiêu hao NVL trực tiếp, góp phần làm giảm chi phí, tăng lợi nhuận cho DN.

Biến động về giá NVL trực tiếp được tính bằng chênh lệch giữa đơn giá thực tế và đơn giá định mức nhân với lượng tiêu hao NVL thực tế.

$$\text{Biến động giá NVL} = \left(\begin{array}{cc} \text{Đơn giá thực tế} & - & \text{Đơn giá định mức} \end{array} \right) \times \text{Lượng tiêu hao thực tế} \quad (1.12)$$

Nếu kết quả tính toán là biến động giá NVL dương (+) sẽ là biến động xấu, thể hiện giá NVL thực tế cao hơn giá dự toán, điều đó sẽ làm tăng CP NVLTT và làm giảm lợi nhuận của DN. Nguyên nhân dẫn đến biến động tăng giá NVL có thể là giá NVL trên thị trường tăng, chất lượng NVL tăng hoặc hoạt động kiểm soát giá mua và chi phí mua NVL chưa chặt chẽ. Nếu biến động giá NVL âm (-) sẽ là biến động tốt, thể hiện giá NVL thực tế thấp hơn so với dự toán, làm giảm chi phí NVL và góp phần làm tăng lợi nhuận của DN. Nguyên nhân biến động giá NVL giảm có thể là do giá NVL trên thị trường giảm, quá trình mua NVL được giám sát chặt chẽ hơn hoặc DN được hưởng các khoản chiết khấu, giảm giá ngoài dự tính. Từ đó, DN có biện pháp quản lý biến động giá NVL một cách hiệu quả, phát huy những nguyên nhân tốt và hạn chế, loại bỏ những nguyên nhân tiêu cực ảnh hưởng đến giá NVL.

- Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp

Tương tự CP NVL TT, CP NCTT cũng được hình thành từ hai yếu tố là: năng suất lao động (thời gian lao động) và đơn giá nhân công, nên phân tích biến động CP NCTT cũng được tách thành phân tích biến động năng suất lao động và phân tích biến động giá nhân công.

Biến động về năng suất lao động được tính bằng chênh lệch thời gian lao động thực tế và thời gian lao động định mức nhân với đơn giá định mức

$$\text{Biến động năng suất lao động} = \left(\begin{array}{cc} \text{Thời gian lao động thực tế} & - & \text{Thời gian lao động định mức} \end{array} \right) \times \text{Đơn giá định mức} \quad (1.13)$$

Nếu kết quả tính toán là biến động năng suất lao động dương (+) là biến động xấu, thể hiện số giờ lao động thực tế đã sử dụng quá mức so với dự toán, làm tăng CP NCTT và làm giảm lợi nhuận của DN. Nguyên nhân có thể do lao động được đào tạo kém, thiết bị sản xuất hỏng, bị đình trệ sản xuất hoặc việc kiểm tra, giám sát lao động kém. Nếu kết quả tính toán là âm (-) là biến động tốt, thể hiện số giờ lao động thực tế đã sử dụng ít hơn dự toán, năng suất lao động tăng, làm giảm CP

NCTT và tăng lợi nhuận của DN. Nguyên nhân biến động tốt có thể là do công nhân được đào tạo tốt, chất lượng nguyên vật liệu tốt, máy móc hoạt động tốt hơn hoặc quá trình kiểm tra, giám sát quá trình lao động tốt hơn.

Biến động về giá nhân công trực tiếp là chênh lệch giữa đơn giá thực tế và đơn giá dự toán nhân với thời gian lao động thực tế.

$$\text{Biến động giá nhân công} = \left(\begin{array}{c} \text{Đơn giá thực tế} \\ - \\ \text{Đơn giá định mức} \end{array} \right) \times \text{Thời gian lao động thực tế} \quad (1.14)$$

Biến động giá nhân công dương (+) là biến động xấu, thể hiện giá nhân công thực tế tăng hơn so với dự toán, làm tăng CP NCTT và làm tăng lợi nhuận của DN. Biến động giá nhân công tăng có thể là do đơn giá tiền công tăng, có làm thêm giờ hoặc sử dụng lao động có tay nghề cao với tiền công cao hơn so với dự kiến. Ngược lại, nếu biến động giá nhân công âm (-) là biến động tốt, phản ánh giá nhân công thực tế thấp hơn so với giá nhân công dự toán, góp phần làm giảm CP NCTT và tăng lợi nhuận của DN. Nguyên nhân của biến động giá nhân công giảm có thể do đơn giá tiền công giảm hoặc do DN sử dụng lao động có tay nghề thấp với đơn giá tiền công thấp hơn so với dự kiến.

- Phân tích biến động chi phí sản xuất chung

CP SXC là chi phí sản xuất bao gồm nhiều yếu tố chi phí, trong đó bao gồm cả chi phí cố định và chi phí biến đổi. Hai nhóm chi phí này có đặc điểm phát sinh khác nhau nên phân tích CP SXC cũng được phân tích tách biệt thành phân tích biến động biến phí sản xuất chung và phân tích biến động định phí sản xuất chung.

Biến động biến phí sản xuất chung

Biến động biến phí SXC được tách thành biến động hiệu năng và biến động chi tiêu biến phí sản xuất chung, và được tính theo công thức sau:

$$\text{Biến động hiệu năng biến phí sản xuất chung} = \left(\begin{array}{c} \text{Số giờ thực tế} \\ - \\ \text{Số giờ định mức} \end{array} \right) \times \text{Tỷ lệ phân bổ định mức} \quad (1.15)$$

$$\text{Biến động chi tiêu biến phí sản xuất chung} = \left(\begin{array}{c} \text{Tỷ lệ phân bổ thực tế} \\ - \\ \text{Tỷ lệ phân bổ định mức} \end{array} \right) \times \text{Số giờ thực tế} \quad (1.16)$$

Biến động hiệu năng biến phí sản xuất chung thực chất không phải là đánh giá về hiệu năng sử dụng biến phí sản xuất chung mà là đánh giá về hiệu năng sử dụng cơ sở phân bổ biến phí sản xuất chung (như số giờ máy, hoặc số giờ công...). Biến động hiệu năng biến phí sản xuất chung là chênh lệch giữa số giờ thực tế và số giờ định mức nhân với tỷ lệ phân bổ định mức. Biến động chi tiêu biến phí sản xuất chung được tính bằng chênh lệch tỷ lệ phân bổ thực tế và tỷ lệ phân bổ dự toán nhân với số giờ thực tế. Nếu kết quả phân tích là dương (+) là không tốt, thể hiện DN sử dụng lãng phí các nguồn lực, nếu kết quả là âm (-) là biến động tốt, thể hiện DN tiết kiệm trong việc sử dụng các nguồn lực sản xuất.

Phân tích biến động định phí sản xuất chung

Biến động định phí SXC là chênh lệch giữa định phí sản xuất chung thực tế và định phí sản xuất chung phân bổ theo dự toán theo khối lượng sản xuất thực tế. Biến động định phí SXC được tách thành biến động khối lượng và biến động chi tiêu định phí sản xuất chung:

$$\begin{aligned} \text{Biến động khối lượng định phí SXC} &= \text{Số giờ định mức thực tế} \times \text{Tỷ lệ phân bổ định phí SXC dự toán} \\ &= \text{Số giờ định mức thực tế} \times \frac{\text{Định phí SXC dự toán}}{\text{Số giờ định mức dự toán}} \end{aligned} \quad (1.17)$$

Biến động khối lượng định phí sản xuất chung là chênh lệch giữa định phí sản xuất chung phân bổ theo tỷ lệ phân bổ định mức cho khối lượng sản xuất thực tế và định mức SXC dự toán ban đầu. Biến động khối lượng dương (+) là biến động tốt vì mức độ hoạt động thực tế lớn hơn so với dự toán, từ đó góp phần làm tăng lợi nhuận của DN. Nếu biến động khối lượng định phí SXC âm (-) sẽ là biến động xấu do mức độ hoạt động thực tế thấp hơn dự toán ban đầu, điều có khả năng làm giảm lợi nhuận của DN.

Ngược lại, biến động chi tiêu định phí SXC dương (+) là biến động xấu, thể hiện sự lãng phí do định phí SXC thực tế cao hơn so với dự toán ban đầu, có thể do các khoản mục chi phí trong định phí SXC tăng hoặc hoạt động sản xuất đã sử dụng nhiều hơn các dịch vụ sản xuất so với dự toán. Nếu biến động âm (-) là biến động tốt thể hiện sự tiết kiệm trong việc sử dụng các nguồn lực phục vụ quá trình sản

xuất do định phí SXC thực tế thấp hơn dự toán. Nguyên nhân biến động tốt này có thể là do giá của các khoản mục chi phí trong định phí sản xuất chung giảm hoặc phân xưởng đã sử dụng tiết kiệm các dịch vụ sản xuất so với dự toán.

Phân tích biến động chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp

CP BH và CP QLDN cũng bao gồm nhiều khoản mục chi phí, do vậy việc phân tích biến động CP BH và CP QLDN cũng được thực hiện tương tự việc phân tích biến động chi phí sản xuất chung.

Như vậy, việc phân tích biến động chi phí sản xuất cần được chia thành từng khoản mục chi phí. Trong từng khoản mục chi phí lại chia thành chi phí biến đổi và chi phí cố định, từ đó sử dụng phương pháp thay thế liên hoàn để phân tích từng nhân tố ảnh hưởng đến sự biến động chi phí. Sau khi xác định được mức biến động và đánh giá được sự biến động đó là tốt hay không tốt, nhà quản trị cần tìm ra nguyên nhân gây ra biến động để có biện pháp quản lý, điều chỉnh kịp thời cho kỳ tiếp theo nhằm tiết kiệm chi phí và đem lại lợi nhuận cho DN.

*** Phân tích, đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm**

Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận trong một DN mà nhà quản trị bộ phận đó chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của bộ phận mình với nhà quản trị cấp cao. Kế toán trách nhiệm là hệ thống thu thập và báo cáo các thông tin về chi phí và doanh thu theo các trung tâm trách nhiệm. 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 và các chỉ tiêu đánh giá của từng loại trung tâm trách nhiệm bao gồm:

Trung tâm trách nhiệm chi phí là trung tâm mà nhà quản trị chỉ chịu trách nhiệm về chi phí mà không kiểm soát doanh thu hay các nguồn lực đầu tư. Để đánh giá hiệu quả hoạt động của trung tâm chi phí, nhà quản trị sử dụng các thước đo: tình hình thực hiện chi phí, giá thành so với định mức hoặc dự toán; số lượng và chất lượng sản phẩm; tỷ lệ giao hàng đúng hạn... Các chỉ tiêu này nhằm mục đích đo lường khả năng kiểm soát chi phí, đánh giá hiệu quả sử dụng, tiết kiệm, hiệu quả của chi phí, đánh giá số lượng và chất lượng của dịch vụ được sản xuất ra.

Trung tâm trách nhiệm doanh thu là trung tâm mà nhà quản trị chỉ chịu trách nhiệm về doanh thu mà không chịu trách nhiệm về chi phí hay lợi nhuận của trung tâm. Tuy nhiên trong thực tế, ít tồn tại một trung tâm doanh thu thuần túy vì một bộ phận chịu trách nhiệm về doanh thu bao giờ cũng chịu trách nhiệm về chi phí, ít nhất là chịu trách nhiệm về chi phí của bộ phận mình quản lý. Để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm doanh thu, DN có thể sử dụng các chỉ tiêu số lượng tiêu thụ, doanh thu tiêu thụ, chỉ tiêu vòng quay hàng tồn kho...

Trung tâm trách nhiệm lợi nhuận là trung tâm mà nhà quản trị chỉ chịu trách nhiệm về chi phí, doanh thu nhưng không kiểm soát các nguồn lực đầu tư vào trung tâm. Để đánh giá hiệu quả của trung tâm lợi nhuận sẽ sử dụng các thước đo về tình hình thực hiện chi phí, doanh thu và khả năng sinh lời của bộ phận, như chỉ tiêu: Chi phí sản xuất, CP BH, CP QLDN, số lượng hàng bán, chỉ tiêu lợi nhuận gộp, lợi nhuận bộ gộp, lợi nhuận thuần, lợi nhuận sau thuế....

Trung tâm trách nhiệm đầu tư là trung tâm mà nhà quản trị chịu trách nhiệm về chi phí, doanh thu và các nguồn lực đầu tư vào trung tâm. Thước đo để đánh giá hiệu quả của trung tâm đầu tư là chỉ tiêu tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư (ROI) và lợi nhuận thặng dư (RI).

$$\text{ROI} = \frac{\text{Lợi nhuận trước thuế} + \text{lãi vay}}{\text{Vốn kinh doanh bình quân}} \quad (1.19)$$

$$\text{RI} = \text{Lợi nhuận của trung tâm đầu tư} - \text{Chi phí sử dụng vốn} \quad (1.20)$$

Chỉ tiêu tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư ROI thể hiện một đồng vốn kinh doanh đem lại bao nhiêu đồng lợi nhuận. ROA cũng là một chỉ tiêu phản ánh tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư. Sự khác biệt là ROI được tính bằng lợi nhuận ròng trước thuế và lãi vay trên vốn kinh doanh bình quân, còn ROA được tính bằng lợi nhuận ròng trước thuế và sau lãi vay trên vốn kinh doanh bình quân. Vì vậy, khi DN sử dụng chỉ tiêu ROA để đánh giá tình hình sử dụng tài sản kinh doanh thì cần tính đến lãi vay DN phải trả cho các khoản vay để tạo ra lợi nhuận đó. Trong trường hợp DN không có lãi vay thì ROA và ROI của DN là bằng nhau. Ngoài ra, DN có thể sử

dụng chỉ tiêu RI – thu nhập thặng dư- để đánh giá hiệu quả của một trung tâm đầu tư. Thu nhập thặng dư là chênh lệch giữa lợi nhuận của một trung tâm đầu tư và mức lợi nhuận để đạt được tỷ lệ sinh lời tối thiểu tính theo vốn đầu tư. RI thực chất là lợi nhuận còn lại của một trung tâm đầu tư sau khi loại trừ chi phí sử dụng vốn đầu tư. RI của một phương án lớn hơn không (0) thì dự án sẽ được chấp nhận vì làm tăng tổng RI của DN. Tuy nhiên chỉ tiêu RI lại là một chỉ tiêu tuyệt đối nên sẽ không đánh giá chính xác nếu được sử dụng để đánh giá phương án có quy mô đầu tư kinh doanh khác nhau. Vì vậy, khi thực hiện đánh giá hiệu quả của trung tâm đầu tư cần kết hợp sử dụng cả hai chỉ tiêu là ROI và RI.

Hệ thống báo cáo của các trung tâm trách nhiệm được gọi là hệ thống báo cáo trách nhiệm, bao gồm cả hệ thống báo cáo dự toán, hệ thống báo cáo thực hiện và hệ thống báo cáo phân tích, nguyên nhân. Hệ thống báo cáo trách nhiệm sẽ được thiết kế từ cấp thấp đến cấp cao theo nguyên tắc nhiều tầng. Nhà quản lý của từng bộ phận thông qua báo cáo sẽ định hướng hoạt động của bộ phận mình quản lý hiệu quả hơn.

Như vậy, DN có thể được chia thành các trung tâm trách nhiệm với những thước đo cụ thể cho từng loại trung tâm. Việc ứng dụng các trung tâm trách nhiệm, đặc biệt là trung tâm chi phí, có vai trò quan trọng trong hoạt động quản trị DN nói chung và quản trị chi phí nói riêng, góp phần quản lý, giám sát và nâng cao hiệu quả chi phí, doanh thu và tăng lợi nhuận cho DN. Tuy nhiên, việc phân cấp quản lý nhằm ứng dụng kế toán trách nhiệm cũng có những hạn chế nhất định vì việc phân cấp quản lý dẫn đến sự độc lập tương đối giữa các bộ phận nên khi các nhà quản trị ra quyết định của bộ phận mình thường không xem xét đến sự ảnh hưởng đến các bộ phận khác. Tức là nhà quản trị bộ phận chỉ quan tâm đến mục tiêu của bộ phận mình mà ít quan tâm đến mục tiêu chung của DN. Tuy nhiên, kế toán trách nhiệm có ý nghĩa quan trọng đối với việc nâng cao hiệu quả hoạt động của các bộ phận và toàn DN. Nhà quản trị cấp cao cần gắn kết quyền lợi của từng bộ phận, từng trung tâm trách nhiệm với lợi ích chung của toàn DN nhằm hạn chế những ảnh hưởng tiêu cực và nâng cao tác dụng của kế toán trách nhiệm trong công tác quản trị DN.

Báo cáo bộ phận

Trong một DN, các bộ phận kinh doanh có thể là một sản phẩm, một dây chuyền, một chi nhánh hoặc một hoạt động nào đó mà nhà quản trị cần biết về chi phí, doanh thu, lợi nhuận... Phân tích biến động chi phí được thực hiện thông qua báo cáo bộ phận. Báo cáo bộ phận hay còn gọi là báo cáo kết quả kinh doanh bộ phận, là báo cáo của các trung tâm trách nhiệm nhằm phản ánh doanh thu, chi phí và kết quả của từng bộ phận, cung cấp thông tin cho các nhà quản trị để đưa ra quyết định phù hợp. Báo cáo bộ phận thường được lập theo cách phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, tức là chi phí được chia thành biến phí và định phí, trong đó định phí được chia thành định phí trực tiếp và định phí chung. Định phí trực tiếp là các chi phí cố định có thể xác định trực tiếp cho một bộ phận cụ thể và nó phát sinh là do sự tồn tại của bộ phận đó. Định phí chung là các chi phí cố định không thể xác định trực tiếp cho một bộ phận cụ thể và nó phát sinh nhằm phục vụ chung cho tất cả các hoạt động của DN. Chênh lệch giữa lợi nhuận gộp và định phí bộ phận là chỉ tiêu lợi nhuận bộ phận, phản ánh mức đóng góp của bộ phận vào lợi nhuận chung của DN. Lợi nhuận bộ phận sau khi trừ định phí chung sẽ tính được lợi nhuận thuần. Thông thường, để đánh giá kết quả của bộ phận, DN không phân bổ định phí chung cho từng bộ phận, nhưng trong một số trường hợp đặc biệt, DN có thể phân bổ định phí chung cho từng bộ phận nhưng cần phải chú ý đến việc lựa chọn tiêu thức phân bổ định phí chung phù hợp đảm bảo lợi nhuận bộ phận phản ánh đúng kết quả mà bộ phận đó đạt được.

Báo cáo bộ phận có ý nghĩa quan trọng trong các DN tổ chức theo mô hình phân quyền. Báo cáo bộ phận chính là một hình thức thể hiện của trung tâm trách nhiệm, đặc biệt là các trung tâm trách nhiệm đầu tư là trung tâm mà nhà quản trị phải chịu trách nhiệm cả về lợi nhuận và vốn đầu tư sử dụng trong bộ phận đó. Báo cáo bộ phận giúp cho các nhà quản trị bộ phận đánh giá được kết quả hoạt động của các bộ phận mà mình quản lý thông qua chỉ tiêu lợi nhuận bộ phận và lợi nhuận thuần, từ đó có các biện pháp quản lý nhằm đem lại hiệu quả cao hơn cho bộ phận và cho toàn DN.

*** Phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo giá thành và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

- Phân tích chi phí thông qua báo cáo giá thành theo công việc và theo quá trình sản xuất

Tùy đặc điểm sản phẩm và quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm mà DN sử dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc hoặc theo quá trình. Nếu DN lựa chọn phương pháp xác định chi phí theo công việc thì việc tính giá thành của công việc được thể hiện trên **Phiếu chi phí công việc**. Phiếu chi phí công việc phản ánh toàn bộ chi phí sản xuất liên quan đến công việc hoặc đơn đặt hàng, đây là cơ sở để xác định từng khoản mục chi phí của công việc, tính được tổng giá thành và giá thành đơn vị. Trường hợp DN áp dụng phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất thì quá trình tập hợp chi phí và tính giá thành được thể hiện trên **Báo cáo sản xuất**. Báo cáo sản xuất được lập theo một trong hai cách tính sản lượng tương đương là phương pháp bình quân gia quyền và phương pháp nhập trước xuất trước.

Để phân tích chi phí thông qua báo cáo giá thành, thì từng khoản mục chi phí cũng như giá thành trên Phiếu chi phí công việc và Báo cáo sản xuất sẽ được so sánh với các khoản mục tương ứng của báo cáo kỳ trước, nhằm rút ra biến động tăng giảm để xác định nguyên nhân biến động và có biện pháp quản lý kịp thời.

- Phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Báo cáo kết quả kinh doanh là tài liệu thể hiện lãi, lỗ trong mối quan hệ giữa chi phí tương ứng với thu nhập của kỳ báo cáo. Trên cơ sở các dự toán bán hàng và dự toán chi phí, DN có thể lập được dự toán kết quả hoạt động kinh doanh để ước tính chi phí và lợi nhuận có thể đạt được trong kỳ dự toán. Kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của kỳ thực hiện cũng được thể hiện trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. Số liệu dự toán được sử dụng để so sánh đánh giá với số liệu kỳ thực hiện của từng kỳ, để từ đó có thể tìm ra chênh lệch thực tế so với dự toán, xác định các nguyên nhân chênh lệch để có biện pháp điều chỉnh hoạt động của doanh nghiệp nhằm đem lại hiệu quả cao hơn cho DN. Tuy nhiên, DN cần sử dụng số liệu dự toán

linh hoạt để so sánh mới có tác dụng so sánh với chi phí và doanh thu thực tế. Nghĩa là chi phí và doanh thu của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo dự toán cần được điều chỉnh theo mức độ hoạt động thực tế (dự toán linh hoạt).

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh có thể lập theo 2 phương pháp là: *phương pháp toàn bộ* và *phương pháp trực tiếp*. Với mỗi loại báo cáo, ngoài cột chỉ tiêu, sẽ có cột số dự toán, số thực tế, sẽ có thêm cột chênh lệch để đánh giá sự biến động của chi phí, doanh thu và lợi nhuận giữa dự toán và thực tế thực hiện. Mỗi báo cáo cho DN cách nhìn khác nhau về kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Trong báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp toàn bộ, chi phí được chia thành chi phí giá vốn hàng bán theo phương pháp toàn bộ (bao gồm CP NVL TT, CP NCTT và CP SXC), CP BH và CP QLDN. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh được lập theo phương pháp này nhằm phân tích chi phí, doanh thu và lợi nhuận theo yêu cầu thông tin KTTC, cung cấp cho đối tượng bên ngoài DN và nhà quản trị cũng sử dụng thông tin trên báo cáo này để có cái nhìn khái quát về hoạt động của DN. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo phương pháp trực tiếp, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp này thể hiện mức độ hoạt động thay đổi làm thay đổi chi phí như thế nào từ đó có đánh giá phân tích được cơ cấu chi phí (biến phí và định phí) phù hợp.

1.2.4.2. Phân tích thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định và dự báo tương lai

Phân tích thông tin tương lai bao gồm phân tích mối quan hệ Chi phí- Khối lượng- Lợi nhuận, phân tích điểm hoà vốn, sử dụng thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định

*** Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận (C-P-V)**

Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động sẽ chia chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định. Chi phí biến đổi là chi phí thay đổi theo mức độ hoạt động, còn chi phí cố định là chi phí không thay đổi theo mức độ hoạt động trong phạm vi phù hợp. Dựa trên mối quan hệ giữa chi phí và mức độ hoạt

động như vậy có thể xây dựng nên phương trình phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận.

$$\text{Lợi nhuận} = \text{Sản lượng sản phẩm tiêu thụ} \left(\text{Giá bán} - \text{Biến phí đơn vị} \right) - \text{Định phí} \quad (1.21)$$

Chênh lệch giữa giá bán và biến phí đơn vị được gọi là lãi gộp (hay lãi trên biến phí hay số dư đảm phí) trên một đơn vị sản phẩm. Tổng lãi gộp sẽ bằng doanh thu trừ (-) tổng chi phí biến đổi. Chỉ tiêu lãi gộp thể hiện phần lãi DN nhận được khi tiêu thụ một đơn vị sản phẩm khi mà chưa tính đến yếu tố định phí. Vì vậy, khi đã đạt điểm hòa vốn- là điểm mà lợi nhuận của DN bằng không và DN đã bù đắp hết chi phí cố định- thì với mỗi sản phẩm tiêu thụ được thêm ngoài sản lượng hòa vốn thì sẽ mang lại cho DN mức lợi nhuận bằng đúng lãi gộp của sản phẩm đó. Chỉ tiêu lãi gộp có ý nghĩa rất quan trọng trong việc lựa chọn các phương án kinh doanh. Tỷ lệ lãi gộp lại được tính bằng lãi gộp chia cho giá bán sản phẩm để xác định được tỷ lệ phần trăm lãi gộp trên giá bán. Tỷ lệ lãi gộp phản ánh sự thay đổi của lãi gộp theo sự thay đổi của doanh thu, khi doanh thu thay đổi 100 đơn vị thì lãi gộp của đơn vị sẽ thay đổi đúng bằng 100 đơn vị nhân với tỷ lệ lãi gộp. Trong việc phải đánh đổi doanh thu của sản phẩm này bằng sản phẩm khác thì sản phẩm có tỷ lệ lãi gộp cao hơn sẽ chiếm ưu thế hơn. Tuy nhiên, cần phân biệt chỉ tiêu lãi gộp và lãi gộp. Lãi gộp là chênh lệch giữa giá bán và biến phí đơn vị, còn lãi gộp là chênh lệch giữa doanh thu thuần và giá vốn hàng bán. Lãi gộp là một chỉ tiêu quan trọng được sử dụng trong KTQT, còn lãi gộp là một chỉ tiêu trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của KTTTC. Hai chỉ tiêu đều được sử dụng để bổ sung cho nhau trong việc đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh của DN.

Ngoài ra, kế toán xác định điểm hoà vốn nhằm mục đích đánh giá các phương án kinh doanh. Điểm hoà vốn là điểm mà lợi nhuận của doanh nghiệp bằng không, tức là doanh nghiệp không lãi không lỗ, tại điểm đó DN đã bù đắp được hết chi phí cố định. Xác định được điểm hoà vốn sẽ giúp cho quá trình kinh doanh của DN được chủ động và tích cực. Căn cứ vào mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận thì có thể xác định được sản lượng hòa vốn và doanh thu hòa vốn:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Lãi góp đơn vị}} \quad (1.22)$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ lãi góp}} \quad (1.23)$$

Doanh thu hòa vốn hay sản lượng hòa vốn chính là cột mốc trong hoạt động sản xuất kinh doanh, DN sẽ phấn đấu vượt xa điểm hòa vốn càng xa càng tốt. Khi càng vượt xa điểm hòa vốn thì sẽ có một khoảng cách an toàn giữa sản lượng, doanh thu thực tế với sản lượng, doanh thu hòa vốn, khoảng cách đó được gọi là khoảng an toàn hay mức an toàn

$$\text{Mức an toàn về doanh thu} = \text{Doanh thu thực tế} - \text{Doanh thu hòa vốn} \quad (1.24)$$

$$\text{Mức an toàn về sản lượng} = \text{Sản lượng thực tế} - \text{Sản lượng hòa vốn} \quad (1.25)$$

Có thể nhận thấy ngay rằng mức sản lượng hòa vốn và doanh thu hòa vốn càng thấp càng tốt vì như vậy doanh nghiệp sẽ nhanh hòa vốn, còn với mỗi sản phẩm sau điểm hòa vốn sẽ đem lại cho doanh nghiệp mức lợi nhuận bằng đúng lãi góp đơn vị sản phẩm. Ngược lại, mức an toàn về doanh thu và mức an toàn về sản lượng càng lớn sẽ càng tốt vì doanh nghiệp đã có một khoảng cách an toàn lớn so với điểm hòa vốn.

Trong thực tế, rất ít DN chỉ sản xuất một sản phẩm. Trong trường hợp doanh nghiệp kinh doanh nhiều loại sản phẩm thì có thể xác định được điểm hòa vốn cho từng sản phẩm. Trước hết cần xác định số dư đảm phí đơn vị bình quân bằng tổng của các tích giữa lãi góp đơn vị của từng sản phẩm nhân với cơ cấu sản lượng tiêu thụ của từng sản phẩm. Sau đó áp dụng công thức trên để tính sản lượng hòa vốn toàn DN bằng tổng định phí chung chia cho lãi góp đơn vị bình quân. Cuối cùng, căn cứ vào cơ cấu sản lượng tiêu thụ của từng sản phẩm để tính được sản lượng hòa vốn của từng sản phẩm riêng biệt.

Tương tự, khi biết được cơ cấu doanh thu của từng sản phẩm và tỷ lệ lãi góp của từng sản phẩm thì có thể xác định được doanh thu hòa vốn của từng sản phẩm riêng biệt:

$$\text{Lãi góp đvsp bình quân} = \sum (\text{Lãi góp đvsp}_i \times \text{Cơ cấu sản lượng } s_i) \quad (1.26)$$

$$\text{Sản lượng hòa vốn toàn DN} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Lãi góp đvsp bình quân}} \quad (1.27)$$

$$\text{Sản lượng hòa vốn sản phẩm } i = \text{Sản lượng hòa vốn toàn DN} \times \text{Cơ cấu sản lượng sản phẩm } i \quad (1.28)$$

$$\text{Tỷ lệ lãi góp bình quân} = \sum (\text{Tỷ lệ lãi góp đvsp } i \times \text{Cơ cấu doanh thu } s_i) \quad (1.29)$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn toàn DN} = \frac{\text{Doanh thu toàn DN}}{\text{Tỷ lệ lãi góp bình quân}} \quad (1.30)$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn sản phẩm } i = \text{Doanh thu hòa vốn toàn DN} \times \text{Cơ cấu doanh thu sản phẩm } i \quad (1.31)$$

Lợi nhuận của một DN còn chịu ảnh hưởng bởi cơ cấu chi phí. Cơ cấu chi phí là tỷ lệ tương đối giữa chi phí cố định và chi phí biến đổi trong một doanh nghiệp. Không thể xác định được chính xác cơ cấu chi phí như thế nào là phù hợp vì điều đó phụ thuộc vào từng DN, từng thời kỳ và sự biến động của môi trường kinh doanh. Tuy nhiên, một DN có cơ cấu chi phí với phần định phí lớn hơn thì với một mức tăng doanh thu sẽ có được mức lợi nhuận tăng thêm cao hơn DN có cơ cấu chi phí với phần biến phí lớn hơn. Ngược lại, khi phải đối mặt với tình trạng doanh thu giảm thì DN có cơ cấu chi phí cố định nhỏ hơn sẽ bị sụt giảm lợi nhuận ít hơn. Vì vậy, một cơ cấu chi phí thiên về biến phí hay định phí đều có mặt lợi và mặt hại, việc lựa chọn cơ cấu chi phí phù hợp với một DN cụ thể sẽ phụ thuộc vào đặc điểm của DN và dự tính sự biến động của môi trường kinh doanh hiện tại và trong tương lai. Cơ cấu chi phí có ảnh hưởng tới mức tăng lợi nhuận, tức là ảnh hưởng tới đòn bẩy hoạt động. Đòn bẩy hoạt động được tính

bằng lấy tổng lãi gộp chia cho tổng lợi nhuận

$$\text{Mức đòn bẩy hoạt động} = \frac{\text{Tổng lãi gộp}}{\text{Tổng lợi nhuận}} \quad (1.32)$$

Như vậy, một DN với mức định phí lớn hơn sẽ có mức đòn bẩy hoạt động lớn hơn. Mức đòn bẩy hoạt động thể hiện với mức tăng doanh thu lên x % thì có thể mong đợi mức tăng lợi nhuận ròng là mức đòn bẩy hoạt động nhân với x %. Doanh nghiệp có mức đòn bẩy lớn hơn, khi có mức tăng doanh thu tăng sẽ đem lại lợi nhuận lớn hơn DN có cùng mức tăng doanh thu nhưng có mức đòn bẩy hoạt động nhỏ hơn. Ngược lại, với mức sụt giảm về doanh thu thì DN có đòn bẩy lớn hơn sẽ bị sụt giảm về lợi nhuận lớn hơn.

Như vậy, dựa trên nền tảng cơ bản là phân tích chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi để xây dựng mối quan hệ chi phí- khối lượng – lợi nhuận để lựa chọn các phương án kinh doanh. Phân tích CVP hướng dẫn các nhà quản trị trong việc lựa chọn phương án và ra quyết định. Tuy nhiên, phân tích CPV chỉ được thực hiện trên các giả định là cơ cấu chi phí và cơ cấu tiêu thụ không thay đổi, giá bán cố định và sản lượng sản xuất và tiêu thụ là như nhau.

*** Phân tích thông tin chi phí thích hợp cho việc ra quyết định quản trị DN trong các trường hợp đặc biệt**

Có nhiều cách phân loại chi phí cũng như có nhiều phương pháp xác định chi phí và tính chi phí cho giá thành sản phẩm. Tuy nhiên, chi phí khác nhau cho những mục đích khác nhau, không phải tất cả các chi phí đều là chi phí phù hợp cho quá trình ra quyết định. Và để phục vụ cho quá trình ra quyết định không bị gây nhầm lẫn thì cần xác định chi phí phù hợp cho quá trình ra quyết định và loại bỏ chi phí không phù hợp cho quá trình ra quyết định. Một chi phí phù hợp là một chi phí phát sinh bằng tiền trong tương lai và có sự khác nhau giữa các phương án. Như vậy, chi phí chênh lệch, chi phí cơ hội là các chi phí phù hợp; ngược lại, chi phí chìm là chi phí không phù hợp với việc ra quyết định vì nó không có sự khác biệt giữa các phương án được đưa ra xem xét lựa chọn. Tương tự, chi phí có thể tránh được là chi phí phù hợp, chi phí không thể tránh được là chi phí không phù hợp nên cần được

loại ra khỏi quá trình lựa chọn. Tuy nhiên, để phục vụ cho quá trình ra quyết định thì cần quan tâm đến doanh thu phù hợp. Doanh thu phù hợp cũng giống như chi phí phù hợp, đó là doanh thu thể hiện được bằng tiền trong tương lai và có sự khác nhau giữa các phương án. Khi chưa xét đến các yếu tố khác như các yếu tố định tính, thì việc xác định lựa chọn các phương án ra quyết định là việc so sánh giữa doanh thu và chi phí phù hợp giữa các phương án.

Một nhà quản trị thường phải đối mặt với các quyết định như đưa thêm hay loại bỏ các sản phẩm hay các bộ phận sản xuất kinh doanh; quyết định mua ngoài hay tự sản xuất (cần chú ý đến chi phí cơ hội của việc tận dụng máy móc nhà xưởng vì có thể ảnh hưởng đến quyết định); quyết định bán hay tiếp tục chế biến; quyết định chấp nhận hay từ chối một đơn hàng đặc biệt; ra quyết định trong trường hợp khan hiếm nguồn lực. Trong trường hợp như vậy thì thông tin chi phí phù hợp và doanh thu phù hợp có vai trò giúp nhà quản trị đưa ra các quyết định lựa chọn phương án tối ưu.

1.3. Mô hình bộ máy kế toán chi phí

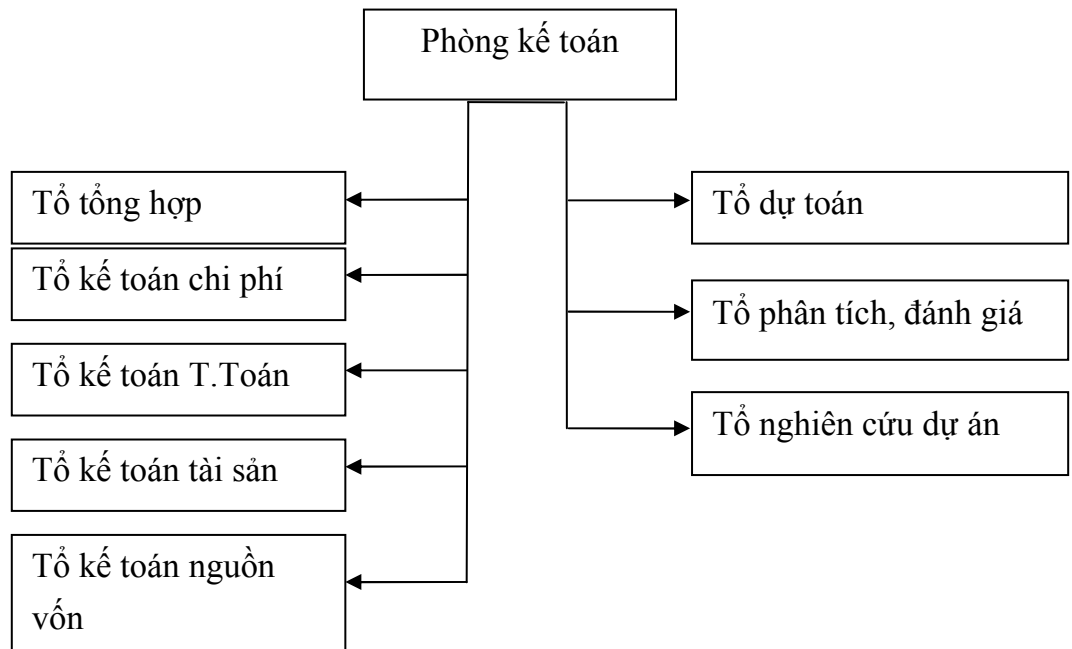
“Mô hình kế toán quản trị áp dụng cho DN thể hiện tổng quát các yếu tố cấu thành nên kế toán quản trị và quyết định đến thực thi, định hướng xây dựng, phát triển kế toán quản trị [5, tr56]. Có các mô hình tổ chức kế toán quản trị sau:

- **Mô hình kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình kết hợp.** Theo mô hình này, mỗi nhân viên kế toán đồng thời thực hiện công việc KTTC và KTQT, không tổ chức bộ máy kế toán quản trị riêng. Mô hình này có ưu điểm là tận dụng được bộ máy nhân sự của kế toán tài chính nên tiết kiệm được chi phí, bộ máy gọn nhẹ, nhưng có nhược điểm là thông tin không chuyên môn hóa, việc cung cấp thông tin không kịp thời. Mô hình này áp dụng thích hợp với các DN có quy mô nhỏ, khối lượng nghiệp vụ ít.

- **Mô hình kế toán tài chính và kế toán quản trị tách biệt.** Theo mô hình này, trong một doanh nghiệp có hai bộ phận kế toán riêng: Bộ phận kế toán tài chính thu thập và xử lý cung cấp thông tin bằng báo cáo tài chính và cung cấp chủ yếu cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài doanh nghiệp. Bộ phận kế toán quản trị thu thập và xử lý thông tin để cung cấp thông tin cho yêu cầu quản trị và

quyết định quản lý kinh tế trong nội bộ đơn vị kế toán. Mô hình này có ưu điểm là thông tin kế toán quản trị cung cấp nhanh chóng, kịp thời, chuyên nghiệp và đảm bảo tính chuyên môn hóa cao. Tuy nhiên, theo mô hình này cũng có nhược điểm là chi phí cao do phải tổ chức riêng một bộ phận kế toán quản trị.

- Ngoài ra còn có mô hình thứ 3 là **mô hình hỗn hợp** là mô hình vừa có tính tách rời vừa có tính kết hợp. “Đối với những phần hành có tính tương đồng giữa KTTC và KTQT thì sẽ áp dụng mô hình kết hợp, còn những phần hành có sự khác biệt căn bản và có ý nghĩa cung cấp thông tin đặc biệt quan trọng đối với DN thì sẽ được tổ chức theo mô hình tách rời” [31, tr49] như phần lập dự toán, phần phân tích, phần dự án.



Sơ đồ 1.5: Mô hình kế toán quản trị theo mô hình hỗn hợp

Việc xây dựng mô hình KTQT bao gồm 2 nội dung quan trọng là xây dựng cơ chế vận hành các nội dung KTQT và cơ chế vận hành nhân sự kế toán. Việc lựa chọn mô hình nào là tùy thuộc vào điều kiện thực tế của mỗi DN nhưng phải đảm bảo cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định và đảm bảo nguyên tắc tiết kiệm, hiệu quả. Qua phân tích lý luận, thực tiễn trên về kế toán quản trị và kết hợp với định hướng phát triển của chính sách kế toán Việt Nam, môi trường kế toán kế toán Việt Nam, thì việc xây dựng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh ở Việt Nam phải hướng đến tính linh hoạt, hữu ích và quyền lựa chọn ở

doanh nghiệp, phù hợp với đặc điểm của từng ngành, từng doanh nghiệp.

1.4. Kinh nghiệm về kế toán chi phí của một số nước trên thế giới và bài học cho Việt Nam

1.4.1. Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí của Anh và Mỹ

Hệ thống kế toán Mỹ và Anh có sự tương đồng, đều gồm hai bộ phận là KTTC và KTQT. KTTC liên quan đến báo cáo các hoạt động của DN cho các đối tượng sử dụng thông tin ra bên ngoài DN như cơ quan thuế, cơ quan thống kê, các chủ nợ... Thông tin KTTC thường được trình bày dưới dạng các báo cáo tổng kết tài sản, bảng báo cáo thu nhập. Đó là các báo cáo tổng hợp, phản ánh bức tranh tổng quát về tình hình tài chính của một công ty. Còn KTQT là kế toán mà thông tin chủ yếu cung cấp cho các đối tượng sử dụng trong nội bộ DN, phục vụ công tác điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh trong DN. Hệ thống kế toán Anh và Mỹ rất chú trọng đến KTQT nói chung và KTQT chi phí nói riêng. KTQT chi phí của Anh, Mỹ vào những năm cuối thập kỷ 80 thế kỷ 20 chủ yếu áp dụng mô hình kế toán chi phí truyền thống, ngày nay đã phát triển việc vận dụng phương pháp chi phí theo hoạt động (ABC). KTQT của Anh và Mỹ thường tập trung vào việc lập định mức và dự toán chi phí, áp dụng các cách phân loại chi phí, đặc biệt là phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí; kế toán giá phí theo công việc hoặc quá trình; phương pháp chi phí trực tiếp và phương pháp chi phí toàn bộ; phân tích mối quan hệ chi phí- khối lượng- lợi nhuận, phân tích chi phí sản xuất, sử dụng báo cáo bộ phận và kế toán trách nhiệm để kiểm soát chi phí, sử dụng các thông tin chi phí phù hợp cho việc ra quyết định. Hệ thống KTQT của Anh và Mỹ được thiết lập nhằm mục đích cung cấp thông tin cho việc ra quyết định quản trị DN nên KTQT của Anh và Mỹ sử dụng nhiều mô hình và các phương pháp định lượng thông tin. Trong hệ thống KTQT của Anh và Mỹ, mà trung tâm là KTQT chi phí đã cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị DN, phục vụ cho công tác kiểm soát chi phí, ra quyết định kinh doanh và phục vụ việc lập kế hoạch cho tương lai. Tại Anh và Mỹ, KTQT được coi là công việc riêng của DN nên nhà nước không can thiệp sâu vào chuyên môn, nghiệp vụ. KTQT luôn được nhận thức là một bộ phận chuyên môn trong tổ chức bộ máy kế toán, nhưng ngày càng có sự chuyển biến theo chiều hướng KTQT trở

thành một bộ phận của Ban giám đốc

Bài học kinh nghiệm của kế toán quản trị của Anh và Mỹ:

- DN và nhà nước cần coi trọng hệ thống KTQT. Hệ thống KTQT. Hệ thống KTQT là công việc riêng của mỗi DN, nhưng việc phát triển hệ thống KTQT rất được nhà nước và các nhà kinh tế học quan tâm cải tiến và đổi mới.

- Trong ứng dụng hệ thống KTQT, có thể sử dụng kết hợp các phương pháp kế toán truyền thống và hiện đại trong KTQT chi phí nhằm mục tiêu kiểm soát chi phí. Bắt đầu từ việc xây dựng hệ thống định mức và dự toán đến việc sử dụng các phương pháp xác định chi phí truyền thống như kế toán chi phí theo công việc và theo quá trình, đến các phương pháp hiện đại như kế toán xác định chi phí theo hoạt động. Tùy điều kiện sản xuất kinh doanh, tùy tổ chức quản lý sản xuất của từng DN mà lựa chọn các phương pháp truyền thống và hiện đại phù hợp với DN nhằm đem lại hiệu quả cao nhất cho DN.

- Về tổ chức mô hình KTQT, KTQT là một bộ phận trong bộ máy kế toán của DN và xu hướng sẽ phát triển là KTQT trở thành một bộ phận của Ban giám đốc, tức là đề cao vai trò của KTQT gắn liền với các chức năng quản trị DN.

1.4.2. Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí của các nước châu Âu

Nước Pháp và nước Đức là 2 nước có KTQT đặc trưng cho châu Âu. KTQT ở Pháp và Đức được xây dựng gắn kết với KTTC, có quan hệ mật thiết với chính sách kế toán chung và chịu sự hướng dẫn can thiệp bằng luật pháp của nhà nước với mục tiêu trọng tâm là cung cấp thông tin để kiểm soát nội bộ. KTQT của Pháp và Đức cũng phát triển để đảm bảo cung cấp thông tin cho việc kiểm soát chi phí, doanh thu. KTQT của Pháp và Đức coi trọng bản chất của các yếu tố chi phí phát sinh và xây dựng, phân tích hệ thống báo cáo trách nhiệm và báo cáo bộ phận nhằm quản lý chi phí. Hệ thống KTQT của Pháp và Đức thường tập trung vào việc xây dựng hệ thống dự toán và định mức, phân tích chi phí, lập và phân tích hệ thống báo cáo bộ phận và các trung tâm trách nhiệm, phân tích điểm hòa vốn, phân tích báo cáo tài chính. Về tổ chức bộ máy KTQT, KTQT ở các nước châu Âu được xây dựng là một bộ phận của kế toán và mục đích chủ yếu là kiểm soát quá trình hoạt động

sản xuất kinh doanh.

Bài học kinh nghiệm của kế toán chi phí của các nước châu Âu:

- KTQT được gắn kết chặt chẽ với KTTC và là một bộ phận của kế toán. KTQT là chịu sự can thiệp của nhà nước bằng luật pháp.

- Mục đích của KTQT là kiểm soát, kiểm soát chi phí, doanh thu và lợi nhuận vì vậy, công việc kế toán chủ yếu tập trung vào việc lập dự toán, định mức, kế toán trách nhiệm và lập các báo cáo bộ phận,,,

- KTQT được tổ chức là một bộ phận của kế toán DN.

1.4.3. Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí của các nước châu Á

Kinh nghiệm vận dụng KTQT chi phí của các nước châu Á được nghiên cứu thông qua nghiên cứu hệ thống KTQT của 2 quốc gia đặc trưng cho châu Á là Nhật Bản và Trung Quốc

Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí Nhật Bản

Nhật Bản là nước bại trận trong chiến tranh thế giới lần thứ 2, nhưng nền kinh tế Nhật Bản đã khôi phục mạnh mẽ trong đó có sự đóng góp không nhỏ của KTQT chi phí. KTQT chi phí của Nhật Bản thường được tổ chức tách rời với KTTC. Các DN Nhật Bản đánh giá cao vai trò của kế toán chi phí trong việc quản lý chi phí, lập và kiểm soát chi phí. Vì vậy, chi phí được phân loại theo các tiêu thức khác nhau, việc lập định mức và dự toán chi phí rất được quan tâm ở các DN Nhật Bản. Ở Nhật Bản, hệ thống kế toán chi phí được phát triển và áp dụng rộng rãi trong các DN với mục đích là kiểm soát chi phí và cắt giảm chi phí. Tại Nhật Bản, các DN vẫn áp dụng các phương pháp xác định giá phí truyền thống và chủ yếu là xác định theo chi phí toàn bộ, phương pháp chi phí theo hoạt động chưa được các DN quan tâm áp dụng. Đặc biệt, các DN Nhật Bản rất quan tâm sử dụng phương pháp chi phí mục tiêu. Phương pháp chi phí mục tiêu được áp dụng kết hợp với các phương pháp quản lý sản xuất như mô hình sản xuất tinh gọn (JIT), lý thuyết về sự hạn chế (TOC), phương pháp chi phí Kaizen hay phương pháp cải thiện quy trình Sáu Sigma... Việc vận dụng phương pháp chi phí mục tiêu cùng các phương pháp quản lý sản xuất đã có đóng góp lớn trong việc kiểm soát chi phí và cắt giảm chi phí cho

DN Nhật Bản.

Bài học kinh nghiệm của kế toán chi phí của Nhật Bản:

- KTQT chi phí được tổ chức tách rời với KTTC
- Mục đích của hệ thống kế toán chi phí là kiểm soát và cắt giảm chi phí.
- KTQT vẫn sử dụng các phương pháp xác định chi phí truyền thống, đặc biệt là phương pháp xác định chi phí toàn bộ
- KTQT sử dụng phương pháp chi phí mục tiêu kết hợp với các phương pháp quản lý sản xuất khác nhau nhằm mục đích kiểm soát và cắt giảm chi phí
- Khuyến khích các DN đưa ra mô hình quản trị chi phí, trong đó có KTQT chi phí.

Kinh nghiệm vận dụng kế toán chi phí Trung Quốc

Trung Quốc có đặc điểm phát triển kinh tế tương tự như Việt Nam, cũng đi lên từ nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung với hệ thống KTQT kém phát triển. Tuy nhiên, KTQT của Trung Quốc ngày nay đang có sự phát triển mạnh mẽ cả về lý luận và thực tiễn. Hoạt động lập định mức và dự toán ngày càng được sử dụng nhiều ở Trung Quốc nhằm mục đích hoạch định và kiểm soát chi phí. Việc phân loại chi phí theo các tiêu thức khác nhau, đặc biệt là theo mức độ hoạt động, phân tích lợi nhuận gộp, phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng- lợi nhuận đã được các DN Trung Quốc đưa vào sử dụng. Điểm đặc biệt là nhiều DN Trung Quốc sử dụng phương pháp chi phí tiêu chuẩn để xác định giá phí, lập dự toán, kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động. KTQT của Trung Quốc cũng sử dụng khái niệm kế toán trách nhiệm kết hợp với chỉ tiêu ROI để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm. Tuy nhiên, các phương pháp kế toán hiện đại như phương pháp chi phí mục tiêu và phương pháp chi phí theo hoạt động chưa được áp dụng nhiều trong các DN Trung Quốc.

Bài học kinh nghiệm của kế toán chi phí của Trung Quốc

- KTQT cần quan tâm đến hoạt động lập định mức và dự toán là cơ sở cho việc hoạch định và kiểm soát chi phí.
- Các cách phân loại chi phí, đặc biệt là phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, phân tích lợi nhuận gộp, phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng- lợi

nhuận để phục vụ cho việc đánh giá kết quả và ra quyết định.

- Kế toán trách nhiệm kết hợp với chỉ tiêu ROI đã được sử dụng để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm.

1.4.4. Bài học kinh nghiệm về kế toán chi phí cho Việt Nam

Xuất phát từ những bài học kinh nghiệm của KTQT các nước, bài học kinh nghiệm cho Việt Nam trong việc xây dựng hệ thống KTQT chi phí như sau:

- Về phân loại chi phí, chi phí cần được phân loại theo các tiêu thức khác nhau nhằm phục vụ cho các mục đích sử dụng khác nhau để nhà quản trị ra quyết định. Đặc biệt cần chú ý đến phân loại chi phí theo mức độ hoạt động, tức là chi phí được phân loại thành chi phí cố định và chi phí biến đổi.

- Về xây dựng định mức và dự toán, DN cần quan tâm xây dựng hệ thống định mức và dự toán chi phí, đây là cơ sở để thực hiện chi phí, để kiểm soát chi phí và đánh giá tình hình sử dụng chi phí.

- Về các phương pháp xác định chi phí theo đối tượng chịu phí: Tùy điều kiện tổ chức sản xuất kinh doanh, điều kiện tổ chức quản lý sản xuất để lựa chọn các phương pháp phù hợp, có thể lựa chọn phương pháp truyền thống như xác định chi phí theo công việc hoặc theo quá trình, lựa chọn phương pháp toàn bộ hoặc phương pháp trực tiếp, ...hay các phương pháp hiện đại như phương pháp chi phí tiêu chuẩn, phương pháp chi phí theo hoạt động.

- Về phân tích thông tin cho quá trình ra quyết định: DN tổ chức kế toán trách nhiệm, lập báo cáo bộ phận nhằm kiểm soát chi phí, doanh thu, lợi nhuận và đánh giá được hiệu quả hoạt động của các trung tâm, các bộ phận, phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng- lợi nhuận,...

- Tổ chức KTQT chi phí có thể độc lập với KTTC hoặc là một bộ phận của KTTC.

Tóm lại, kế toán chi phí là một bộ phận của hệ thống kế toán, nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị thực hiện các chức năng quản trị DN. Trong chương 1 tác giả đã trình bày mối quan hệ giữa kế toán chi phí và quản trị chi phí, từ đó thấy được vai trò của kế toán chi phí trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị

ra quyết định trong quá trình thực hiện các chức năng quản trị DN. Từ đó, luận án đã hệ thống lý luận về kế toán chi phí gắn với mục đích tăng cường quản trị chi phí trong các DN sản xuất theo quan điểm truyền thống và hiện đại. Luận án tập trung vào các nội dung cơ bản của kế toán chi phí bao gồm: các phương pháp phân loại chi phí, phương pháp xây dựng hệ thống định mức chi phí và dự toán chi phí sản xuất kinh doanh, các phương pháp xác định giá phí, xử lý và phân tích thông tin chi phí phục vụ quá trình ra quyết định. Lý luận kế toán chi phí sẽ là cơ sở cho việc xây dựng hệ thống kế toán chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí trong các DN sản xuất. Luận án cũng nghiên cứu các mô hình bộ máy kế toán chi phí và kinh nghiệm về kế toán chi phí của một số nước trên thế giới và rút ra bài học cho việc tổ chức mô hình kế toán chi phí tại Việt Nam. Qua chương 1, luận án đã hệ thống lý thuyết kế toán chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí trong các DN sản xuất, làm cơ sở để đánh giá thực trạng và đưa ra các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí trong các DNCBTACN.

Chương 2

THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỨC ĂN CHĂN NUÔI

2.1. Tổng quan về các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi

2.1.1. Hệ thống các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi

Ngành CBTACN ở Việt Nam là ngành sản xuất non trẻ, ra đời và phát triển cùng ngành chăn nuôi Việt Nam. Kể từ giai đoạn đổi mới những năm 90, ngành công nghiệp CBTACN của Việt Nam có những bước phát triển nhanh chóng. Về số lượng các DN, theo Hiệp hội thức ăn chăn nuôi, đến tháng 9 năm 2006 có 249 DN, đến thời điểm năm 2010 cả nước đã có 315 DN CBTACN, đến tháng 8 năm 2011 tổng cộng cả nước có 486 DN CBTACN. Số lượng các nhà máy ngày càng tăng cùng với sự phát triển của ngành và được phân bố cả ở miền Bắc, miền Trung và miền Nam. Cùng với sự gia tăng về mặt số lượng, tốc độ tăng trưởng của ngành công nghiệp CBTACN cũng tăng qua các năm.

Năm	Thức ăn hỗn hợp	Thức ăn đậm đặc	Tổng số (nghìn tấn)	Tổng số (quy đổi tương đương) (nghìn tấn)	Tốc độ tăng trưởng (%)
2000	1.700	330	2.030	2.690	
2001	1.950	350	2.300	3.000	11.5
2002	2.400	340	2.740	3.420	14.0
2003	2.650	400	3.050	3.850	12.6
2004	2.700	400	3.100	3.900	1.3
2005	3.238	702	3.940	5.344	37.0
2006	4.361	747	5.118	6.600	23.5
2007	5.300	825	6.125	7.776	17.8
2008	6.882	684	7.567	8.935	14.9
Trung bình(%)					16.6

Bảng 2.1: Ngành sản xuất thức ăn chăn nuôi ở Việt Nam giai đoạn 2000 – 2008

Nguồn: Chiến lược Phát triển Chăn nuôi đến năm 2020 (Cục Chăn nuôi 2007) [3, tr17]

Theo số liệu của “*Dự án CARD 030/06 VIE: Xây dựng chiến lược nhằm tăng cường khả năng cạnh tranh của các DN vừa và nhỏ nông thôn trong chuỗi giá trị nông nghiệp: Trường hợp ngành thức ăn chăn nuôi, sản xuất thức ăn chăn nuôi*”, phân bố doanh nghiệp sản xuất thức ăn chăn nuôi theo quy mô sản xuất ở miền Bắc và miền Nam [3,tr22]. Theo đó, đồng bằng Sông Hồng là khu vực chiếm gần một nửa số DN CBTACN, tiếp đến là khu vực Đông Nam Bộ và khu vực Đồng bằng Sông Cửu Long. Còn các khu vực còn lại không có hoặc phân bố rất ít các DN CBTACN. Theo cục thống kê, đến năm 2010, có 30% các cơ sở sản xuất thức ăn chăn nuôi áp dụng qui trình thực hành sản xuất tốt (GMP), 70% các cơ sở có phòng phân tích chất lượng sản phẩm, 100% nguyên liệu và sản phẩm phải được phân tích, kiểm tra chất lượng. Trên thực tế, những năm gần đây, ngành CBTACN gặp nhiều khó khăn. Nguyên nhân chủ yếu do thị trường nguyên liệu đầu vào liên tục tăng giá, chi phí lãi vay tăng cao, biến động tỷ giá bất lợi cho các DN nhập khẩu nguyên liệu đầu vào, tình hình dịch bệnh, yếu kém trong kiểm tra chất lượng thức ăn, các chi phí đầu vào như xăng, dầu, điện, nước, cước vận tải, tiền lương, tiền công ... dẫn đến sản xuất không ổn định, làm ăn không hiệu quả nên một số DN đã rút khỏi thị trường CBTACN. Ngoài ra, DN còn gặp khó khăn trong nguồn cung nguyên liệu nội địa cho sản xuất thức ăn chăn nuôi, đặc biệt là các nguyên liệu giàu đạm, còn hạn chế so với nhu cầu trong nước, do đó doanh nghiệp phải nhập khẩu để bù đắp vào lượng thiếu hụt. Vì vậy, các DN CBTACN Việt Nam gặp rất nhiều khó khăn cần sự trợ giúp của nhà nước và sự thay đổi trong bản thân mỗi DN để vượt qua khó khăn, giảm chi phí, tăng lợi nhuận và phát triển bền vững.

2.1.2. Đặc điểm sản phẩm và tổ chức sản xuất sản phẩm trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi ảnh hưởng đến kế toán chi phí

*** Đặc điểm sản phẩm thức ăn chăn nuôi**

Thức ăn chăn nuôi còn gọi là cám được chia thành nhiều loại. Nếu chia theo loại thức ăn cho các nhóm vật nuôi thì có dòng thức ăn cho gia súc, thức ăn cho gia cầm, thức ăn cho thủy sản. Nếu chia theo đặc điểm thức ăn thì có dòng thức ăn đậm đặc và dòng thức ăn hỗn hợp. Đối với dòng thức ăn đậm đặc, người chăn nuôi có

thể cho vật nuôi ăn trực tiếp mà không cần trộn thêm thức ăn bổ sung. Dòng thức ăn hỗn hợp có dạng viên, khi cho ăn thì người chăn nuôi cần trộn thêm thức ăn bổ sung. Trong từng dòng thức ăn lại chia theo từng lứa tuổi và nhu cầu dinh dưỡng.

Đặc điểm sản phẩm TACN là sản phẩm có tính tương đồng về nguyên liệu, kích cỡ và giá trị. Sản phẩm TACN có giá trị nhỏ, khối lượng sản phẩm lớn. Danh mục sản phẩm sản xuất có tính chất ổn định, ít biến động, nếu có sự thay đổi chỉ là sự thay đổi một số thành phần trong nguyên liệu thức ăn chăn nuôi do sự thay đổi nguyên liệu hoặc thay đổi yêu cầu về dinh dưỡng của sản phẩm. Giá thành sản phẩm chịu nhiều ảnh hưởng của chính sách nhập khẩu TACN, nguyên liệu thức ăn chăn nuôi: về hạn mức, thuế nhập khẩu, tỷ giá ngoại tệ... Đồng thời, hoạt động sản xuất và tiêu thụ TACN chịu ảnh hưởng trực tiếp từ ngành chăn nuôi, cũng như chịu ảnh hưởng của thời tiết dịch bệnh và mùa vụ.

Sản phẩm của các DN CBTACN chủ yếu phục vụ nhu cầu tiêu thụ trong nước, sản lượng xuất khẩu còn hạn chế và chủ yếu là các nước quanh khu vực như Campuchia, Lào... Sản phẩm thức ăn chăn nuôi phụ thuộc nhiều vào tình hình sản xuất, chăn nuôi của bà con nông dân và các chủ trang trại, trong khi đó hoạt động của các đối tượng này lại chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố thời tiết, thiên tai, dịch bệnh... Chính vì vậy quá trình sản xuất và tiêu thụ thức ăn chăn nuôi gián tiếp chịu ảnh hưởng của các yếu tố trên, nên khi xây dựng kế hoạch sản xuất và tiêu thụ sản phẩm phải lưu ý đến các nhân tố ảnh hưởng này.

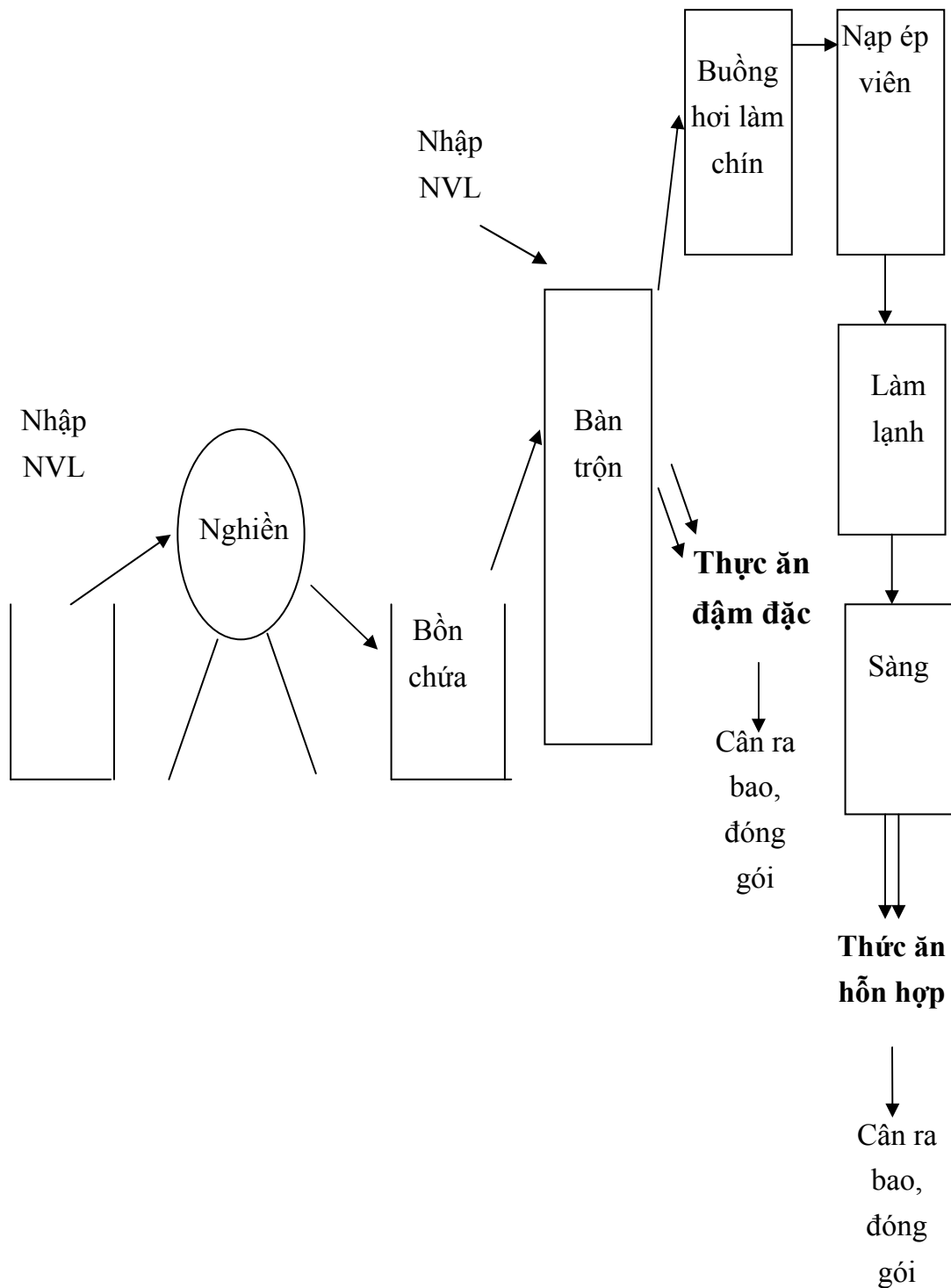
NVL để CBTACN bao gồm cả nguyên liệu nhập khẩu và nguyên liệu thu mua trong nước. Nhưng hầu hết các nguyên liệu tinh phải nhập khẩu từ nước ngoài như từ Trung Quốc, Thái Lan, Ấn Độ,... Còn nguyên liệu thô được thu mua trong nước như ngô, đậu tương, cám gạo, mỡ cá, muối tinh, khô dừa. Nguồn nguyên liệu thức ăn chăn nuôi trong nước chỉ đáp ứng được 68-70% so với nhu cầu, số còn lại phải nhập từ nước ngoài (khoảng 20% nguyên liệu giàu năng lượng, 80% các loại thức ăn bổ sung, 60-70% thức ăn giàu đạm và hơn 90% chất phụ gia), chiếm 45% tổng giá trị nguyên liệu sản xuất thức ăn chăn nuôi công nghiệp.

Tình hình cung cấp NVL để sản xuất TACN cạnh tranh rất gay gắt và lên xuống thất thường, chịu ảnh hưởng bởi giá cả thị trường quốc tế, chính sách nhập khẩu và chính sách tỷ giá ngoại tệ, cũng như chính sách tín dụng đối với các DN CBTACN...nên cũng ảnh hưởng nhiều đến tình hình sản xuất sản phẩm và đến giá thành sản phẩm và lợi nhuận của các DN.

*** Đặc điểm tổ chức sản xuất sản phẩm trong các DN CBTACN ảnh hưởng đến kế toán chi phí.**

Đặc điểm công nghệ sản xuất TACN mang tính chất sản xuất hàng loạt. Quy trình sản xuất TACN là quy trình sản xuất liên tục và khép kín. Quá trình sản xuất sản phẩm không phải trải qua nhiều công đoạn phức tạp, thời gian một quy trình sản xuất ngắn, đối với thức ăn hỗn hợp thời gian khoảng 60 phút/1 mẻ, thức ăn đậm đặc thời gian khoảng 90-120 phút/1 mẻ. Sản phẩm được sản xuất theo từng mẻ sản phẩm. Mỗi mẻ chỉ xuất ra một loại sản phẩm riêng biệt.

Quy trình CBTACN là quy trình sản xuất liên tục và khép kín, được thực hiện cho từng mẻ sản phẩm. Đối với từng dòng sản phẩm đậm đặc hay hỗn hợp (sơ đồ 2.1).



Sơ đồ 2.1: Quy trình CBTACN

- **Quy trình chế biến thức ăn đậm đặc:** bao gồm 4 giai đoạn chính

+ **Giai đoạn nạp nguyên liệu:** Nguyên liệu để sản xuất sản phẩm bao gồm nguyên liệu thô và nguyên liệu tinh. Nguyên liệu thô như cám mì viên, cám gạo,

dầu ăn, đậu tương hạt, đậu tương rang, bột đá, bột xương thịt, hỗn hợp cò cá, khô dừa, sắn... Nguyên liệu tinh là các loại thuốc và kháng vi lượng cần thiết được bổ sung vào thức ăn chăn nuôi như Colistin, Acid Lactic, Acid Benzoic, hương sữa, Flavercos... Mỗi loại sản phẩm được phòng kỹ thuật xây dựng riêng một công thức về thành phẩm của các loại nguyên liệu. Kế toán căn cứ vào công thức nguyên liệu và số lượng thành phẩm cần sản xuất để lập Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất vật tư. Trong đó ghi rõ mã sản phẩm cần sản xuất, số lượng thành phẩm, mã NVL và số lượng NVL. Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất vật tư được đưa xuống kho, thủ kho và nhân viên phân xưởng cân đong từng loại nguyên liệu để đưa vào sản xuất. Việc cân đong NVL phải đảm bảo sự chính xác vì việc đó có thể ảnh hưởng đến chất lượng sản phẩm và các tiêu chuẩn kỹ thuật của TACN.

+ **Giai đoạn nghiền:** Nguyên liệu thô sau khi được nạp đủ theo từng mẻ sản phẩm sẽ được đưa vào máy nghiền nhỏ giúp nguyên liệu được nghiền nhỏ và trộn lẫn với nhau sau đó được đưa vào bồn chứa rồi chuyển sang giai đoạn trộn.

+ **Giai đoạn trộn:** Đây là giai đoạn chính và quan trọng nhất. Nguyên liệu đã nghiền nhỏ được đưa vào bồn chứa sau đó đưa vào bàn trộn để được trộn với nguyên liệu tinh (thuốc và vi kháng lượng). Thuốc và kháng vi lượng được chuẩn bị đầy đủ, không qua giai đoạn nghiền, đợi nguyên liệu thô được nghiền xong sẽ trộn vào cùng. Với thức ăn đậm đặc thời gian trộn khoảng 5 phút, với thức ăn hỗn hợp thời gian trộn khoảng 10 phút.

+ **Giai đoạn cân, ra bao, đóng gói:** Đây là giai đoạn cuối cùng của quá trình sản xuất thức ăn đậm đặc. Thành phẩm sau giai đoạn trộn được đưa ra đóng bao, tùy nhu cầu tiêu thụ thức ăn sẽ được đóng vào các bao 5kg, 10kg, 20 kg, 50kg, sau đó được nhập kho hoặc xuất thẳng cho khách hàng.

- Quy trình chế biến thức ăn hỗn hợp

Cũng tương tự như sản xuất thức ăn đậm đặc, sản xuất thức ăn hỗn hợp cũng cần trải qua các khâu nạp nguyên liệu, giai đoạn nghiền, giai đoạn trộn. Nhưng sau giai đoạn trộn thì cần một số giai đoạn tiếp theo:

+ **Qua buồng hơi làm chín:** nguyên liệu qua buồng hơi để làm chín thức ăn

+ **Nạp ép viên:** Sau khi qua buồng hơi thì thức ăn được chuyển qua dây chuyền ép viên

+ **Làm lạnh:** thức ăn hỗn hợp sau khi được ép dưới dạng viên được chuyển qua buồng làm lạnh để đảm bảo độ cứng và liên kết của viên.

+ **Sàng:** Thức ăn chuyển qua giai đoạn này để sàng bỏ các hạt vụn, sau đó viên thức ăn hỗn hợp được chuyển qua khâu cân, ra bao, đóng gói.

Sau khi hoàn thành, sản phẩm được đem kiểm nghiệm nhằm đảm bảo độ dinh dưỡng theo quy định. Nếu sản phẩm đạt tiêu chuẩn thì được lập biên bản nghiệm thu mẻ sản phẩm đó, nếu không đạt tiêu chuẩn thì lập biên bản đối với sản phẩm hỏng. Dòng sản phẩm thức ăn hỗn hợp thường có giá thành cao hơn dòng sản phẩm thức ăn đậm đặc và tính về mặt số lượng tiêu thụ trên một vật nuôi thường ít hơn nhiều so với thức ăn hỗn hợp, vì thức ăn hỗn hợp chỉ mang tính chất bổ sung, được sử dụng để trộn lẫn với thức ăn đậm đặc hoặc trộn lẫn với thức ăn của người chăn nuôi tự chế biến. Do đó, trong quá trình sản xuất sản phẩm, tính về số lượng mẻ sản phẩm và khối lượng sản phẩm sản xuất ra thì dòng sản phẩm đậm đặc thường chiếm tỷ trọng lớn hơn.

Như vậy, công nghệ sản xuất TACN ảnh hưởng đến dòng chi phí phát sinh, tính chất chi phí, từ đó ảnh hưởng đến kế toán chi phí và quản trị chi phí sản xuất trong các DN CBTACN. CP NVL TT được bỏ ngay từ đầu quy trình công nghệ sản xuất (riêng đối với sản phẩm hỗn hợp thì CP NVL TT được bỏ thêm ở giai đoạn trộn). Thời gian sản xuất ngắn và liên tục nên CP NVL TT nằm trong các giai đoạn từ nghiền, trộn, nạp ép viên, sàng....mà không có giai đoạn ngừng nghỉ trong mỗi mẻ sản phẩm. Đối với CP NC TT, là chi phí tiền lương và các chi phí khác của công nhân trực tiếp sản xuất ở các giai đoạn nạp nguyên liệu, sản xuất trên dây chuyền và đóng bao, vận chuyển thành phẩm. Vì vậy, CP NC TT trong các DN CBTACN cũng phát sinh liên tục và rải rác từ đầu quy trình công nghệ đến khi kết

thúc quy trình hoàn thành mỗi mẻ sản phẩm. Còn CP SXC trong các DN CBTACN là chi phí bao gồm nhiều yếu tố chi phí và phát sinh rải rác trong suốt quá trình sản xuất sản phẩm.

Quy trình chế biến TACN cũng ảnh hưởng đến tính chất chi phí sản xuất. Do mỗi mẻ sản xuất chỉ sản xuất một loại sản phẩm và mỗi mẻ cần một lượng NVL theo tiêu chuẩn, do đó CP NVL TT là một loại chi phí trực tiếp có thể tập hợp trực tiếp cho từng loại sản phẩm để tính giá thành cho mẻ sản phẩm đó hoặc loại sản phẩm đó. Đối với CP NC TT trong các DN CBTACN sẽ là chi phí trực tiếp 0 nếu DN tính lương theo sản lượng sản xuất, khi đó CP NC TT là loại chi phí trực tiếp có thể tập hợp trực tiếp cho từng mẻ, từng loại sản phẩm để tính giá thành cho mẻ sản phẩm đó hoặc loại sản phẩm. Nhưng nếu DN tính lương theo thời gian thì đây là loại chi phí gián tiếp, DN cần tập hợp chung sau đó lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp để phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí. Đối với CP SXC là chi phí gián tiếp nên cần tập hợp chung sau đó phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí theo tiêu thức phù hợp. Quy trình công nghệ sản xuất TACN ảnh hưởng đến dòng chi phí và tính chất của các loại chi phí sản xuất, từ đó ảnh hưởng đến quản trị chi phí. Nhà quản trị sẽ quản trị chi phí theo dòng chi phí phát sinh và theo tính chất chi phí, đảm bảo chi phí phát sinh hợp lý và hiệu quả.

Trong bối cảnh nước ta đã chính thức trở thành thành viên của tổ chức thương mại thế giới (WTO), các DN Việt Nam nói chung và các DN CBTACN nói riêng chịu nhiều sự cạnh tranh từ các DN trong nước cũng như các DN nước ngoài, chịu nhiều sự biến động về giá nhập khẩu, tỷ giá ngoại tệ cũng như các chính sách kinh tế của nhà nước. Hoạt động đầu ra lại chịu nhiều ảnh hưởng của tình hình thời tiết, dịch bệnh và chính sách nhập khẩu nguyên liệu thức ăn chăn nuôi của nhà nước. Tuy nhiên, các DN CBTACN đã có nhiều cố gắng, đầu tư dây chuyền máy móc thiết bị hiện đại, đa dạng hóa sản phẩm, hạ giá thành và có nhiều chính sách mở rộng thị trường với một hệ thống các đại lý và nhân viên bán hàng đi đến từng hộ chăn nuôi để giới thiệu sản phẩm và có chương trình khuyến mại, chăm sóc sau

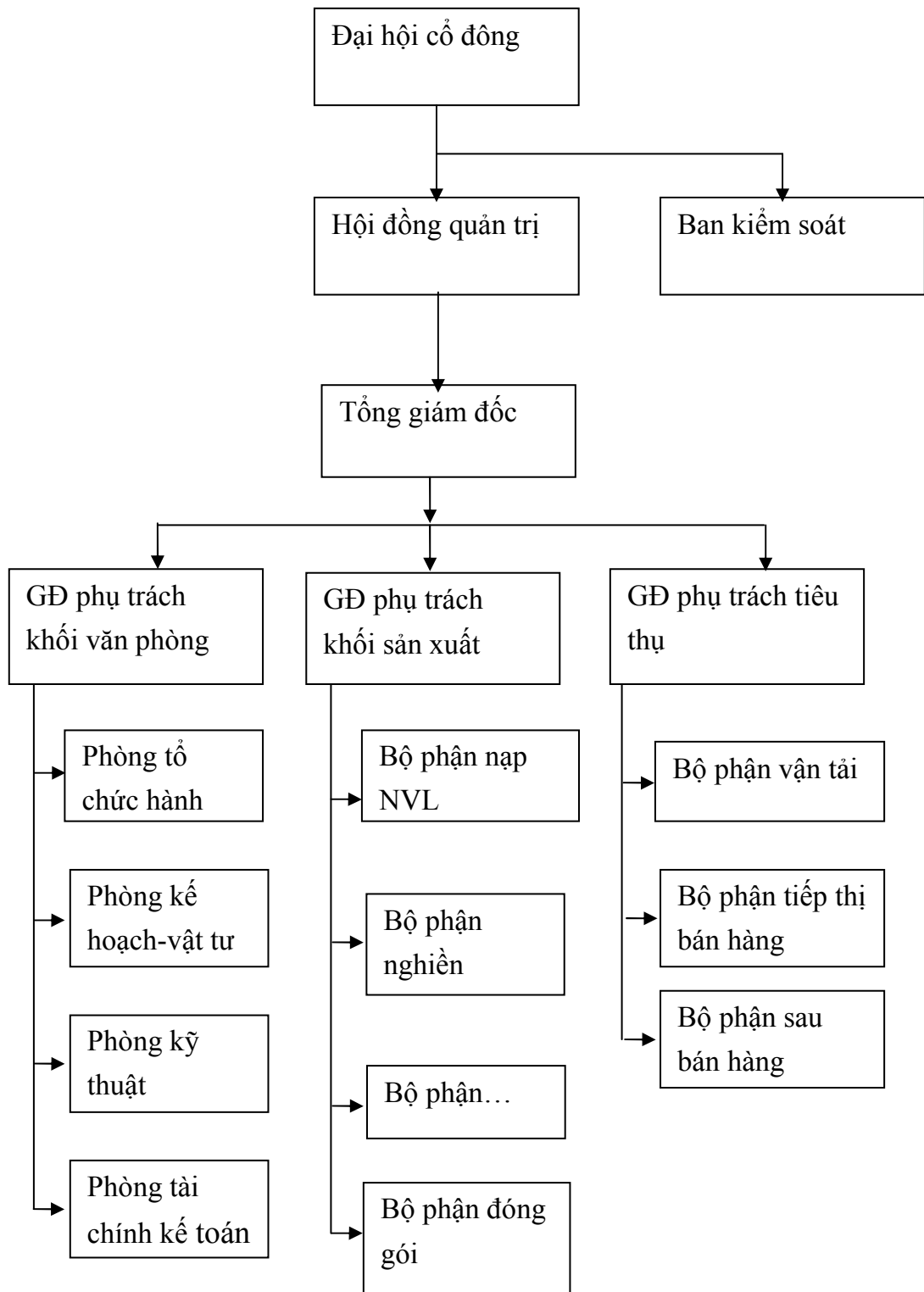
bán hàng, do đó đã lấy được niềm tin của bà con nông dân, thị trường ngày càng ổn định và sản xuất ngày càng phát triển.

Các DN CBTACN thường bán hàng thông qua 2 hình thức là đặt hàng và bán trực tiếp. Tuy nhiên, sản phẩm đặt hàng cũng được sản xuất tương tự như các sản phẩm sản xuất hàng loạt do mọi sản phẩm đều phải đảm bảo tiêu chuẩn chất lượng theo quy định. Như vậy, một mẻ sản phẩm sản xuất ra có thể vừa để xuất cho đơn hàng nào đó, vừa có thể để bán hàng loạt cho một khách hàng hay giao đại lý. Như vậy, xét về bản chất thì các DN CBTACN thực hiện sản xuất hàng loạt. Đặc điểm sản phẩm và tổ chức sản xuất sản phẩm có ảnh hưởng đến công tác kế toán chi phí sản xuất trong các DN CBTACN.

2.1.3. Hệ thống quản lý, cơ chế tài chính và tổ chức công tác kế toán trong các DN chế biến thức ăn chăn nuôi

*** Hệ thống quản lý trong các DN CBTACN**

Trong các DN CBTACN được khảo sát thì có 22 công ty cổ phần, chiếm 42,3%, 29 công ty trách nhiệm hữu hạn, chiếm 55.8 % và chỉ có 1 DN tư nhân, chiếm 1.9%. Hệ thống tổ chức quản lý trong công ty cổ phần, khái quát qua sơ đồ 2.2 . Đối với công ty trách nhiệm hữu hạn, không có Đại hội cổ đông và Hội đồng quản trị, mà sẽ thành lập Hội đồng thành viên. Cả hai loại hình công ty TNHH và công ty cổ phần đều có Ban kiểm soát.



Sơ đồ 2.2: Hệ thống tổ chức quản lý trong các công ty cổ phần

Về tổ chức quản lý sản xuất kinh doanh, căn cứ vào quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, các DN thường tổ chức chung một phân xưởng sản xuất bao gồm các bộ phận tham gia vào các khâu trong quy trình sản xuất từ khâu nạp nguyên liệu đến khâu đóng gói nhập kho thành phẩm. Từ đó, mô hình tổ chức bộ máy quản lý của các DN CBTACN được tổ chức theo kiểu trực tuyến chức năng. Toàn bộ DN được chia thành các bộ phận chức năng chịu trách nhiệm về từng chức năng chuyên môn. Trên cùng là Đại hội cổ đông, Hội đồng quản trị, Ban giám đốc, Ban kiểm soát (đối với công ty cổ phần) hoặc là Hội đồng thành viên, Tổng giám đốc, Ban kiểm soát (đối với công ty TNHH). Bên dưới là các Giám đốc phụ trách từng lĩnh vực theo các chức năng là: chức năng hành chính chung, chức năng sản xuất và chức năng tiêu thụ. Việc xây dựng mô hình tổ chức quản lý như trên của các DN CBTACN là phù hợp với nhu cầu quản lý, giúp quá trình điều hành các hoạt động chung của DN được thuận lợi, nhanh chóng đáp ứng nhu cầu của thị trường.

*** Đặc điểm cơ chế tài chính trong các DN CBTACN**

Các DN CBTACN hoạt động trong nền kinh tế thị trường có sự quản lý của nhà nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa. Nhà nước quản lý hoạt động sản xuất thức ăn chăn nuôi thông qua các cơ quan chức năng của nhà nước quy định về tiêu chuẩn thức ăn chăn nuôi, các DN phải thực hiện đăng ký TACN trước khi đưa ra thị trường tiêu thụ. Đồng thời, phải báo cáo với Cục chăn nuôi, Sở nông nghiệp và phát triển nông thôn về tình hình thu mua nguyên liệu thức ăn chăn nuôi và tình hình sản xuất TACN. Nhà nước thông qua Cục chăn nuôi thực hiện hoạt động dự báo nhu cầu sử dụng của từng loại thức ăn chăn nuôi cho từng huyện, từng tỉnh và tổng hợp nhu cầu của toàn quốc các dịch vụ để hỗ trợ các DN CBTACN cơ phương hướng sản xuất hợp lý.

Các DN CBTACN chủ yếu hoạt động dưới hai hình thức là công ty TNHH và công ty cổ phần, trong đó công ty TNHH không được quyền phát hành cổ phần, còn công ty cổ phần có quyền phát hành chứng khoán các loại để huy động vốn. Thành viên chịu trách nhiệm về các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản khác của doanh nghiệp trong phạm vi số vốn góp vào doanh nghiệp.

Về huy động vốn, các công ty TNHH được huy động vốn góp thông qua sự đóng góp của các thành viên, được phát hành trái phiếu để huy động vốn từ bên ngoài. Công ty cổ phần huy động vốn thông qua việc phát hành các loại chứng khoán.

Về sử dụng vốn, các DN TACN chủ yếu là công ty TNHH và công ty cổ phần được tự chủ trong quản lý tài chính. Đặc biệt là các DN CBTACN có tính chất vốn tư nhân. Các DN phải tự lo vốn, được toàn quyền sử dụng vốn của DN để kinh doanh theo đúng đăng ký kinh doanh và theo pháp luật. Các DN phải tự tìm hiểu thị trường, tự cân đối đầu vào và đầu ra nhằm hạ thấp chi phí, tăng doanh thu và đem lại lợi nhuận cao nhất.

Về phân phối thu nhập, DN CBTACN được toàn quyền phân chia lợi nhuận cho các thành viên hoặc chia cổ tức cho các cổ đông khi DN kinh doanh có lãi, nhưng phải đảm bảo hoàn thành nghĩa vụ thuế và các nghĩa vụ tài chính khác theo quy định của pháp luật; đồng thời vẫn phải bảo đảm thanh toán đủ các khoản nợ và nghĩa vụ tài sản đến hạn trả khác sau khi chia lợi nhuận.

Về quản lý giám sát, việc huy động, sử dụng vốn và phân phối thu nhập của các DN CBTACN phải chịu sự giám sát của các chủ sở hữu vốn thông qua Đại hội cổ đông, Hội đồng quản trị (Hội đồng thành viên), Ban kiểm soát, Tổng giám đốc, Giám đốc... Việc quản lý giám sát việc sử dụng vốn sẽ được phân quyền cho các nhà quản trị cấp thấp hơn trong việc quản lý chi phí, doanh thu và các hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Việc huy động, sử dụng và phân phối thu nhập của các DN CBTACN như vậy đòi hỏi cần thiết sự quản lý chặt chẽ của các nhà quản trị nhằm đảm bảo hoạt động sản xuất kinh doanh đem lại hiệu quả và đem lại thu nhập cao hơn cho chủ sở hữu vốn.

Cơ chế và chính sách quản lý có ảnh hưởng đến kế toán chi phí. Các DN CBTACN được chủ động trong việc huy động nguồn vốn, sử dụng nguồn vốn và phân phối kết quả ...từ đó có ảnh hưởng đến nhu cầu về thông tin kế toán chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí. Yêu cầu thông tin kế toán chi phí cho quá trình ra quyết định là cần thiết khách quan. Nắm được chính sách quản lý và cơ chế tài

chính sẽ là cơ sở để đưa ra việc hoàn thiện kế toán chi phí phục vụ quản trị chi phí trong các DN CBTACN. Các DN CBTACN hoạt động với mục tiêu là tối đa hoá lợi nhuận, giảm chi phí, nâng cao hiệu quả hoạt động kinh doanh. Mục tiêu này chi phối đến các quyết định đầu tư vốn, tài trợ các nguồn lực và phân phối lợi nhuận. Các nhà quản trị được chủ động trong việc quyết định các mục tiêu dài hạn như đầu tư mở rộng hay thu hẹp sản xuất, trong các quyết định ngắn hạn như các quy định về định mức chi phí, dự toán chi phí, quyết định về việc sử dụng các nguồn lực, quyết định giá bán, ...

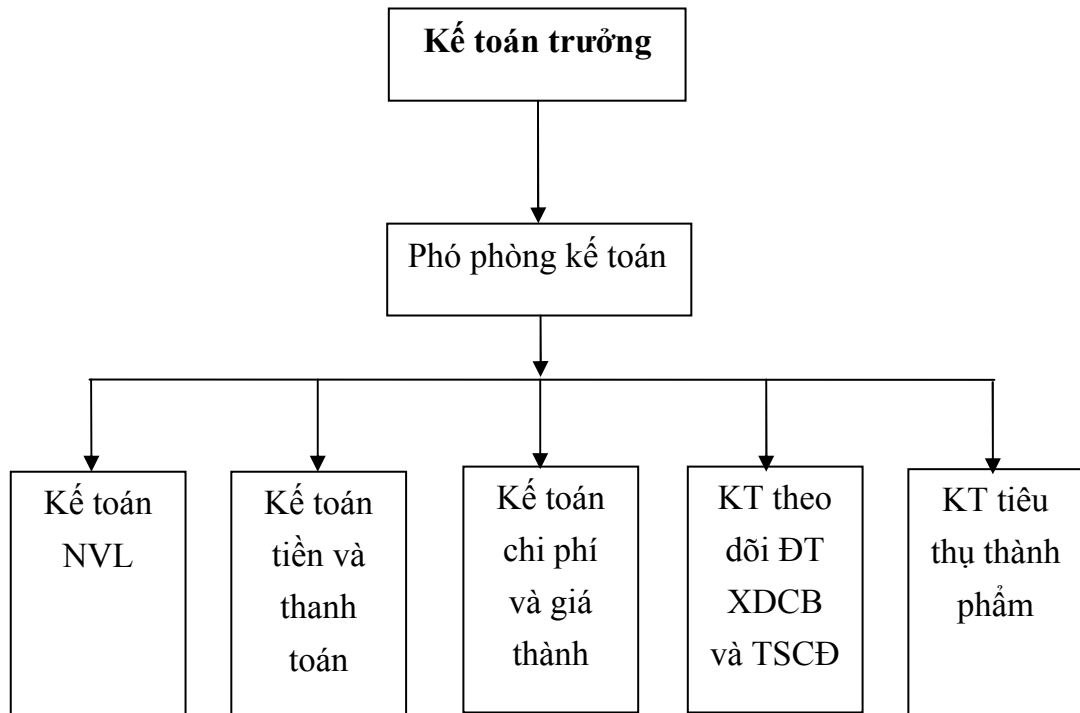
Như vậy, cơ chế tài chính hiện tại của các DN CBTACN đòi hỏi cung cấp thông tin cho quá trình quản lý điều hành DN, đặc biệt là các công ty cổ phần có xu hướng tham gia thị trường chứng khoán, nhằm thu hút vốn đầu tư, tăng uy tín, tăng lợi thế cạnh tranh. Với sự tự chủ tài chính trong hoạt động sản xuất kinh doanh có sự điều tiết của nhà nước, các DN CBTACN cần thiết có hệ thống thông tin kế toán nói chung và thông tin kế toán chi phí nói riêng nhằm cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định góp phần giảm chi phí, tối đa hoá lợi nhuận, nâng cao hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh. Kế toán chi phí cung cấp thông tin dự toán, thông tin thực hiện, đồng thời đánh giá, so sánh thông tin thực hiện và thông tin dự toán, xác định nguyên nhân và đưa ra những đề xuất góp phần cải thiện quá trình kinh doanh hiệu quả hơn và đem lại nhiều lợi nhuận hơn cho chủ sở hữu vốn.

2.1.4. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán và các chính sách kế toán áp dụng trong các DN CBTACN

Xuất phát từ đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý và quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm của các DN CBTACN, bộ máy quản lý theo mô hình trực tuyến chức năng và toàn bộ hoạt động sản xuất TACN được tập trung tại nhà máy, nên tổ chức bộ máy kế toán được lựa chọn theo hình thức tập trung. Bộ máy kế toán được tổ chức theo từng phân hành kế toán và được phân công cho mỗi nhân viên kế toán chịu trách nhiệm về một hoặc một số phân hành cụ thể.

Theo kết quả điều tra, có 51 DN CBTACN, chiếm 98.1% áp dụng hình thức tổ chức bộ máy kế toán tập trung, chỉ có 1 DN sử dụng hình thức phân tán, chiếm

1.9%. Theo hình thức tập trung này, bộ máy kế toán được tổ chức tập trung tại phòng kế toán của DN (theo sơ đồ 2.3), thực hiện toàn bộ các công việc kế toán của DN từ tiếp nhận, kiểm tra xử lý chứng từ, ghi sổ kế toán, kiểm tra kế toán, lập báo cáo tài chính, tổ chức bảo quản, lưu trữ hồ sơ, chứng từ kế toán, cung cấp thông tin kinh tế cho nhà quản trị DN.



Sơ đồ 2.3: Tổ chức bộ máy kế toán trong các DN CBTACN

Trong các DN CBTACN, đứng đầu phòng kế toán là kế toán trưởng chịu trách nhiệm trước ban giám đốc về công tác kế toán của đơn vị. Kế toán trưởng trực tiếp điều hành hoạt động của phòng kế toán theo đúng quy định của nhà nước và nội quy của DN, chịu trách nhiệm cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài DN, cung cấp thông tin cho các nhà quản trị DN và đưa ra ý kiến tham mưu đề xuất các giải pháp nhằm giúp hoạt động sản xuất kinh doanh của DN ngày càng phát triển. Dưới kế toán trưởng là phó phòng kế toán, thực hiện tổng hợp số liệu toàn DN và thực hiện các nhiệm vụ khác theo yêu cầu của kế toán trưởng. Dưới kế toán trưởng và phó phòng kế toán là các kế toán viên, thực hiện các phần hành kế toán cụ thể được giao.

Trong đó, phần hành kế toán chi phí cũng được thực hiện tại phòng kế toán của DN. Các nhân viên thống kê thực hiện thu thập thông tin ban đầu ở phân xưởng và các bộ phận, sau đó toàn bộ chứng từ được tập hợp ở phòng kế toán để thực hiện phân loại, tổng hợp, lên sổ sách và báo cáo kế toán

Qua điều tra, 100% các DN CBTACN được điều tra đã sử dụng phần mềm kế toán để hỗ trợ công tác kế toán được nhanh chóng và chính xác. Theo kết quả điều tra, có 44 DN (chiếm 84.6%) sử dụng phương pháp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên. Phương pháp này có ưu điểm là quản lý được thường xuyên liên tục hoạt động nhập, xuất, tồn của hàng tồn kho, giúp cho hoạt động giám sát hàng tồn kho được chặt chẽ và cung cấp thông tin kịp thời. Phương pháp kê khai thường xuyên cũng cung cấp thông tin chi phí về nguyên vật liệu, chi phí giá vốn...nhanh chóng cho nhà quản trị. Tuy nhiên, cũng có 8 DN (chiếm 15.4%) sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ là phương pháp kế toán mà đến thời điểm cuối kỳ DN mới xác định được trị giá hàng tồn kho xuất trong kỳ, từ đó thông tin kế toán chi phí cung cấp cho việc xác định giá phí và giá vốn tiêu thụ thành phẩm cũng chỉ được cung cấp vào thời điểm cuối kỳ.

Việc tổ chức bộ máy kế toán như trên là phù hợp tình hình thực tế của các DN, đảm bảo công tác kế toán được thực hiện nhanh chóng, chính xác, cung cấp thông tin kịp thời cho nhà quản lý cũng như các đối tượng sử dụng thông tin khác.

2.1.5. Quản trị chi phí trong các DN CBTACN.

Các DN CBTACN được tổ chức theo hình thức trực tuyến chức năng. Tổ chức hoạt động được chia theo chức năng, bao gồm bộ phận phân xưởng sản xuất, các phòng ban chức năng. Do đó, hệ thống quản lý chi phí cũng được tổ chức theo chức năng như trên. Bộ phận phân xưởng chịu trách nhiệm về chi phí phát sinh tại phân xưởng, bộ phận bán hàng chịu trách nhiệm về tình hình tiêu thụ sản lượng và doanh thu, các phòng ban phục vụ chịu trách nhiệm về chi phí phát sinh của phòng ban, bộ phận giám đốc chịu trách nhiệm về toàn bộ chi phí, doanh thu và lợi nhuận của toàn DN. Như vậy, bộ phận sản xuất và các bộ phận phục vụ như phòng kế toán, phòng vật tư...là các trung tâm chi phí, bộ phận bán hàng là trung tâm doanh thu, còn bộ phận ban giám đốc là trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư.

Hệ thống thông tin chi phí chủ yếu do phòng kế toán cung cấp cho ban giám đốc. Các thông tin về tình hình mua và cung cấp NVL do phòng kế hoạch vật tư cung cấp, tình hình sản lượng tiêu thụ và doanh thu do phòng bán hàng cung cấp.... Việc phân tích số liệu được thực hiện bởi các bộ phận khác nhau. Đối với công ty RTD, việc phân tích số liệu về lợi nhuận chủ yếu do Tổng giám đốc thực hiện, kế toán trưởng và các bộ phận chức năng thực hiện cung cấp số liệu cho tổng giám đốc. Tổng giám đốc đưa ra yêu cầu các chỉ tiêu cụ thể về các nội dung thông tin xuống các phòng ban tập hợp thông tin, giám đốc sẽ làm việc riêng với các bộ phận. Ngoài ra, kế toán trưởng có thực hiện phân tích chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi nhằm mục đích xác định sản lượng hòa vốn, và sản lượng tiêu thụ cần thiết.... Còn các DN nhỏ và vừa việc phân tích chi phí chỉ được thực hiện bởi giám đốc, như tại Công ty Vimark, mọi quyết định cũng như việc phân tích số liệu đều do giám đốc thực hiện. Tại công ty CP, thông tin KTQT được phòng kế toán cung cấp cho ban giám đốc để ra quyết định trên cơ sở các báo cáo KTQT đã được DN xây dựng sẵn và cung cấp các thông tin theo yêu cầu quản lý của ban giám đốc.

2.2. Thực trạng kế toán chi phí phục vụ quản trị chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi

Để đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi, tác giả đã thực hiện phát phiếu điều tra (**Phụ lục 2.1A**: Phiếu điều tra). Phiếu điều tra được thực hiện trên 52 DN CBTACN thuộc các loại quy mô (**Phụ lục 2.3B**: Danh sách các DN tiến hành khảo sát thực tế). và tác giả tiến hành tổng hợp kết quả điều tra chung trên 52 DN (**Phụ lục 2.1C**: Tổng hợp kết quả điều tra), tổng hợp kết quả điều tra theo quy mô DN (**Phụ lục 2.1D**: Tổng hợp kết quả điều tra theo quy mô DN). Cụ thể thực trạng công tác kế toán chi phí trong các DN CBTACN như sau:

2.2.1. Thực trạng phân loại chi phí

* *Về phân loại chi phí theo mục đích, công dụng*, theo số liệu khảo sát, 100% các DN CBTACN phân loại chi phí theo mục đích, công dụng của chi phí, bao gồm chi phí sản xuất sản phẩm và CP BH, CP QLDN. Chi phí sản xuất sản phẩm bao gồm các khoản mục: CP NVL TT, CP NC TT và CP SXC.

- *CP NVL TT* : bao gồm giá trị các loại NVL thô và NVL tinh, bán thành phẩm mua ngoài được sử dụng để sản xuất sản phẩm.

- *CP NC TT*: bao gồm toàn bộ chi phí về tiền lương, tiền thưởng có tính chất lương, các khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ của công nhân trực tiếp tham gia vào quá trình sản xuất sản phẩm. Trong DN CBTACN, công nhân trực tiếp là những người trực tiếp tham gia vào các khâu trong quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, từ khâu nạp nguyên liệu cho đến khâu cuối cùng là khâu đóng bao và vận chuyển vào kho.

Trong 4 DN được tác giả phỏng vấn sâu, tại công ty RTD, CP NC TT chủ yếu là chi phí tiền lương của công nhân trực tiếp, chi phí tiền ăn và các khoản trích theo lương bao gồm 1% BHTN và 19% của bảo hiểm xã hội và bảo hiểm y tế của công nhân trực tiếp. Công ty RTD chưa trích kinh phí công đoàn tính vào chi phí. Tại công ty CP và công ty Hoàng Linh, tỷ lệ trích cũng tương tự công ty RTD là 20% trên lương cơ bản. Công ty Vimark mới thực hiện trích BHXH và BHYT với tỷ lệ 19% trên tiền lương cơ bản tính vào chi phí và chưa trích bảo hiểm thất nghiệp.

- *CP SXC*: là toàn bộ các khoản chi phí sản xuất còn lại trừ CP NVL TT và CP NC TT. CP SXC bao gồm rất nhiều loại chi phí, bao gồm chi phí tiền điện, xăng dầu, chi phí khấu hao, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên phân xưởng, chi phí sửa chữa thiết bị...

Riêng công ty cổ phần CP đã gộp CP NC TT vào CP SXC, nên chi phí sản xuất của công ty chỉ bao gồm CP NVL TT và CP SXC.

Chi phí ngoài sản xuất là CP BH, CP QLDN

- *CP BH* là các chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động tiêu thụ sản phẩm. CP BH tại các DN CBTACN chủ yếu là chi phí xăng dầu, công tác phí, chi phí bốc xếp, chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên bán hàng...

- *CP QLDN* trong các DN CBTACN chủ yếu là công tác phí, chi phí tiếp khách, cước điện thoại, chi phí xăng xe, phí ngân hàng, chi phí khấu hao, tiền lương và các khoản trích theo lương của bộ phận quản lý DN...

Như vậy, trong các DN CBTACN đều thực hiện phân loại chi phí theo mục đích và công dụng của chi phí. Cách phân loại này được thể hiện trong việc các DN tổ chức tập hợp chi phí trên các tài khoản chi phí sản xuất (TK 621, 622, 627) và tài khoản chi phí ngoài sản xuất (TK 641, 642). Việc phân loại chi phí như trên là phù

hợp với yêu cầu của KTTC và thuận lợi cho việc vận dụng các tài khoản kế toán để thực hiện công tác tập hợp chi phí và tính giá thành, xác định kết quả theo yêu cầu bắt buộc của KTTC. Đồng thời phù hợp cho việc kiểm soát chi phí theo từng khoản mục chi phí và công dụng của chi phí.

Theo phiếu điều tra, có 35/52 DN CBTACN (chiếm 67.3%) phân loại CP SXC theo yếu tố chi phí, và còn 17/52 DN (chiếm 32.7%) được khảo sát chưa thực hiện phân loại chi phí sản xuất chung theo yếu tố chi phí.

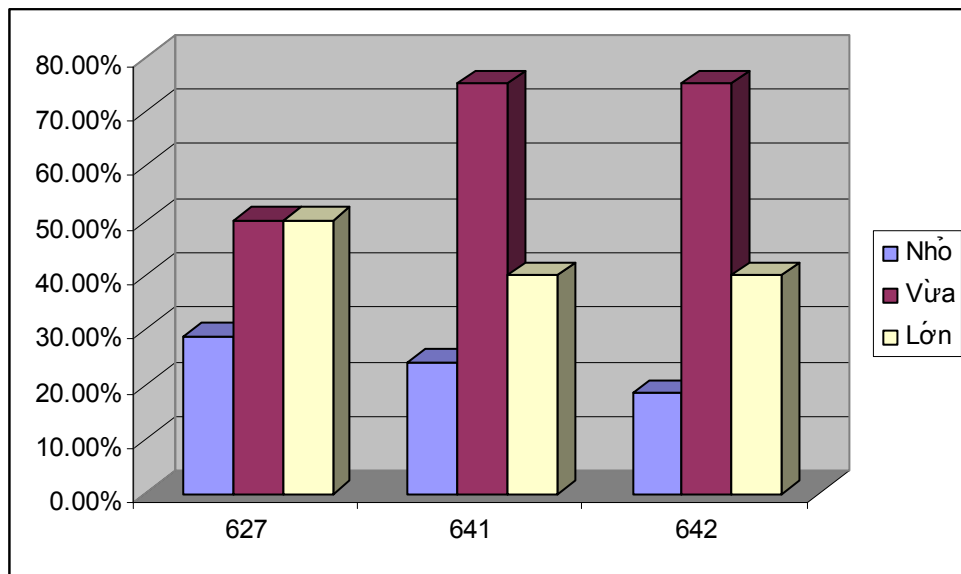
*** Về phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí**

Trong 4 DN được phỏng vấn sâu, chỉ có công ty RTD và công ty CP bước đầu có tiến hành tách CP SXC thành biến phí và định phí. Tại công ty RTD, các chi phí cố định bao gồm: chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí tiền lương nhân viên quản lý, tiền lương hệ số của nhân viên bán hàng và các khoản trích theo lương BHXH, BHYT, BHTN. Các công ty chưa trích kinh phí công đoàn. Hầu hết các chi phí như điện nước, dịch vụ mua ngoài, chi phí sửa chữa... đều được kế toán xác định là chi phí cố định, được ước lượng chi phí phát sinh cho một năm và chia cho số lượng sản phẩm sản xuất để tính ra chi phí cho một đơn vị sản phẩm sản xuất hoặc tiêu thụ. Thực tế thì những chi phí này là chi phí hỗn hợp vì nó không hoàn toàn cố định và cũng không hoàn toàn biến động theo sản lượng sản xuất và tiêu thụ. Tại công ty RTD không xác định chi phí hỗn hợp... Tại công ty RTD thực hiện phân loại như vậy nhằm mục đích xác định giá thành theo biến phí để xác định điểm hòa vốn, xác định mức sản lượng cần tiêu thụ và mức sản lượng tiêu thụ giao cho nhân viên bán hàng..... Công việc này do kế toán trưởng đảm nhận, trên cơ sở các chi phí phát sinh kỳ trước và kế hoạch của kỳ này, kế toán trưởng tính ra phần chi phí cố định sẽ phát sinh trong kỳ, dự tính được chi phí biến đổi trong kỳ, từ đó tính ra được chi phí cho một kg sản phẩm sản xuất và tiêu thụ.

Việc phân loại chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi cũng được thực hiện tại công ty CP. Kế toán tổng hợp thực hiện phân loại chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, tuy nhiên việc phân loại chi phí theo cách này mới chỉ được thực hiện đối với CP SXC và được thực hiện trên báo cáo CP SXC (**Phụ lục 2.2: Báo cáo chi phí sản xuất của công ty CP**)

Trong 52 DN được tiến hành khảo sát, chỉ có 18/52 DN, chiếm 34.6% DN được khảo sát thực hiện phân loại CP SXC theo biến phí và định chí. Đối với chi phí BH và chi phí QLDN, chỉ có 15/52 DN (chiếm 28.8%) thực hiện phân loại chi phí BH thành chi phí cố định và chi phí biến đổi và 14 DN (chiếm 26.9%) phân loại chi phí QLDN thành chi phí biến đổi và cố định. Cũng theo kết quả điều tra chỉ có 9/52 DN (chiếm 17.3%) thực hiện tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, với 2 DN sử dụng phương pháp cực đại cực tiểu, 3 DN sử dụng phương pháp bình phương nhỏ nhất và 4 DN sử dụng phương pháp hồi quy bội, còn phương pháp đồ thị phân tán thì không có DN nào áp dụng.

Nếu xem xét theo quy mô của các DN (Biểu đồ 2.1) cho thấy các DN có quy mô vừa và quy mô lớn có tỷ lệ danh nghiệp tách CP SXC, CP BH và CP QLDN thành chi phí cố định và chi phí biến đổi nhiều hơn các DN có quy mô nhỏ. Biểu đồ 2.3 có điểm đặc biệt trong DN có quy mô vừa có tỷ lệ DN tách các loại chi phí này cao hơn các DN có quy mô nhỏ và DN có quy mô lớn. Như đối với việc tách CP QLDN thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, có 7/38 DN có quy mô nhỏ (chiếm 18.4%), ¾ DN có quy mô vừa (chiếm 75%) và 4/10 DN có quy mô lớn (chiếm 40%) thực hiện tách CP QLDN thành chi phí cố định và chi phí biến đổi



Biểu đồ 2.1 Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô tách chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi.

Như vậy, việc phân loại chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, cùng các cách phân loại chi phí khác mặc dù có vai trò quan trọng đối với việc ứng xử với chi phí và ra quyết định quản lý, kiểm soát chi phí, nhưng phần lớn các DN CBTACN mới thực hiện phân loại chi phí theo yêu cầu của KTTC là phân loại chi phí theo công dụng của chi phí, còn cách cách phân loại chi phí khác phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định thì chưa được các DN quan tâm.

2.2.2. Thực trạng xây dựng định mức và lập dự toán chi phí

2.2.2.1 Thực trạng xây dựng định mức chi phí

Theo kết quả điều tra, các DN CBTACN đã bước đầu quan tâm đến việc xây dựng định mức chi phí, có đến 46/52 DN được khảo sát (chiếm 88.5%) đã tiến hành xây dựng định mức chi phí, chỉ có 6 DN là chưa tiến hành xây dựng định mức (11.5%). Các DN rất quan tâm đến việc xây dựng định mức CP NVLTT, có 44/52 DN đã tiến hành xây dựng định mức CP NVLTT. Xuất phát từ đặc điểm sản xuất thức ăn chăn nuôi, việc sản xuất sản phẩm phải đảm bảo về chất lượng theo tiêu chuẩn thức ăn chăn nuôi về độ đậm, độ béo, độ dinh dưỡng... của DN công bố và theo tiêu chuẩn của cơ quan quản lý nhà nước, cụ thể là Bộ nông nghiệp và phát triển nông thôn. Ví dụ, tại công ty RTD đã công bố tiêu chuẩn của sản phẩm có mã 552F- Đậm đặc cho lợn (tập ăn – xuất chuồng)

Bảng 2.2 Tiêu chuẩn chất lượng sản phẩm 552F- Đậm đặc cho lợn (tập ăn – xuất chuồng) của công ty RTD

Năng lượng TĐ tối thiểu: 2.800Kcal/Kg	Phốt pho tối thiểu : 1,4 %
Protein thô tối thiểu : 46 %	NaCl(tối thiểu - tối đa) : 1,5-2,5 %
Xơ thô tối đa : 6,0 %	Chất béo tối thiểu : 2,5 %
Âm tối đa : 13,0 %	Lysin tối thiểu : 2,5 %
Canxi(tối thiểu - tối đa): 1,5 – 3,0 %	Methionin + xistin tối thiểu: 1,5 %

Định mức chi phí NVL được thể hiện trong bảng định mức nguyên liệu để sản xuất từng loại thức ăn do phòng kỹ thuật cung cấp. Tuy nhiên, định mức CP NVL TT mới chỉ được xây dựng là định mức về mặt lượng NVL cần thiết cho một kg

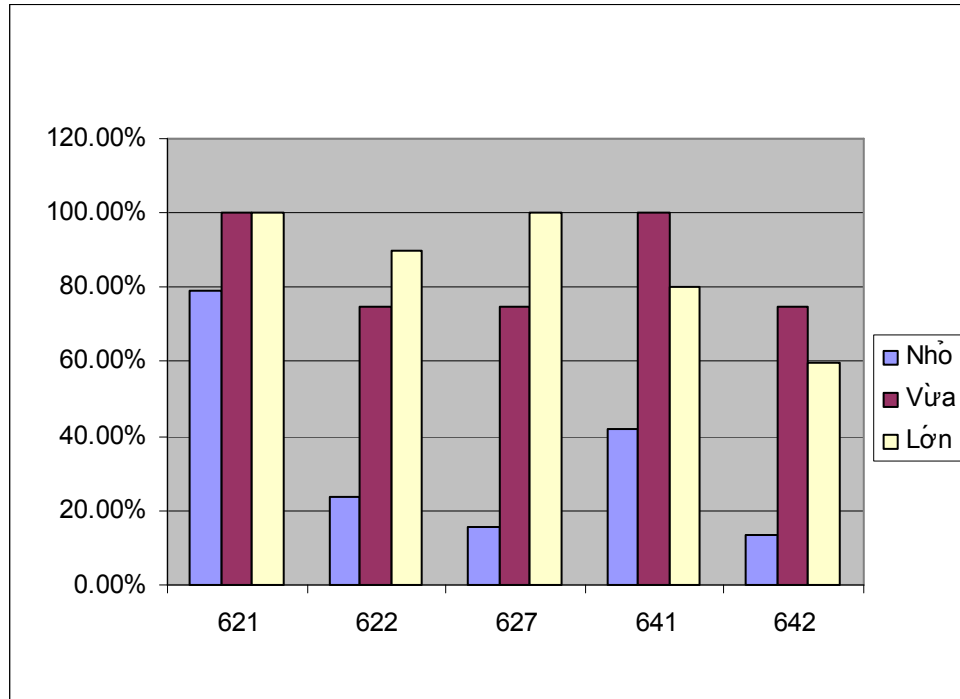
thành phẩm thức ăn. Đây là cơ sở để xác định khối lượng NVL xuất kho cho một mẻ sản phẩm nhất định bằng cách lấy định mức về lượng NVL nhân với số kg thành phẩm cần sản xuất. Định mức NVL về mặt lượng được thể hiện ở Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất kho NVL của các công ty CBTACN (**Phụ lục 2.3**: Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất kho NVL của Công ty RTD, **Phụ lục 2.4**: Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất kho NVL- Công ty Vimark).

Đối với định mức CP NC TT và CP SXC, chi phí BH và chi phí QLDN cũng được các DN CBTACN bước đầu quan tâm với tỷ lệ định mức được xây dựng tương ứng là 21/52 DN (chiếm 40.4%), 19/52 DN (chiếm 36.5%), 28/52 DN (chiếm 53.8%) và 14/52 DN (chiếm 26.9%). Trong các định mức này, định mức CP BH là được quan tâm hơn cả với số lượng là 28/52 (chiếm 53.8%).

Nếu xem xét tình hình xây dựng định mức theo quy mô DN, 32/38 (chiếm 84.2%) DN có quy mô nhỏ, 100% DN có quy mô vừa và lớn có tiến hành xây dựng định mức chi phí, tỷ lệ xây dựng định mức như trên là cao. Như vậy, về đánh giá chung, các DN CBTACN đều đã quan tâm đến việc xây dựng định mức chi phí nhằm quản lý chi phí trong các DN, trong đó, vẫn có một số DN có quy mô nhỏ chưa thực hiện xây dựng định mức chi phí, và tất cả DN có quy mô vừa và lớn đều thực hiện xây dựng định mức chi phí, điều đó phản ánh các DN có quy mô sản xuất càng cao thì càng quan tâm đến việc xây dựng định mức chi phí trong DN.

Tuy nhiên, có rất nhiều loại định mức, vì vậy số lượng các định mức được các DN xây dựng cũng khác nhau giữa các DN theo quy mô. Tình hình xây dựng các định mức chi phí trong các DN CBTACN theo quy mô được thể hiện ở biểu đồ 2.2. Theo đó, tỷ lệ xây dựng định mức chi phí trong các DN có quy mô vừa và quy mô lớn có tỷ lệ lớn hơn nhiều so với các DN nhỏ, DN có quy mô lớn có tỷ lệ xây dựng định mức chi phí lớn hơn DN có quy mô vừa. Các DN quy mô nhỏ dành sự quan tâm đến xây dựng định mức CP NVL TT và định mức bán hàng, còn các định mức còn lại chưa thực sự được các DN nhỏ quan tâm. Đối với các DN vừa và lớn, tỷ lệ xây dựng các định mức chi phí tương đối đồng đều, điều đó chứng tỏ các DN vừa và lớn đã có sự quan tâm đến công tác xây dựng

định mức chi phí. Thực trạng xây dựng định mức chi phí trong các DN CBTACN có mối liên hệ với quy mô của DN.



Biểu đồ 2.2. Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô xây dựng định mức chi phí.

2.2.2.2. Thực trạng lập dự toán chi phí

Tại các DN tác giả tiến hành phỏng vấn sâu, như **công ty cổ phần RTD**, kế hoạch bán hàng được lập theo năm, được thống nhất tại cuộc họp đầu năm với sự kết hợp phòng kinh doanh, phòng kế toán và ban giám đốc. Sản lượng tiêu thụ một năm được chia cho các quý, trong quá trình thực hiện trong mỗi quý có thể có tháng cao tháng thấp nhưng phải đảm bảo trong quý đó phải thực hiện đủ kế hoạch. Nếu có thời điểm tình hình tiêu thụ không tốt, có thể tháng này không thực hiện được thì tháng sau sẽ ép doanh thu để đảm bảo kế hoạch bán hàng trong quý; nếu là do khó khăn chung của thị trường như có phát sinh dịch bệnh, thị trường biến động hoặc sự thay đổi của chế độ chính sách của nhà nước... thì để thúc đẩy tiêu thụ, DN có thể đưa ra một số chương trình như khuyến mại, giảm giá, để làm sao vẫn thực hiện được cam kết doanh thu, không ảnh hưởng đến dự toán doanh thu của quý. Phải luôn đảm bảo thực hiện được nhiệm vụ bán hàng của từng quý thì mới thực hiện được nhiệm vụ của năm. Công ty RTD xác định kế hoạch sản lượng tiêu thụ cực kỳ

quan trọng vì nó có ảnh hưởng đến những kế hoạch còn lại của DN như kế hoạch sản xuất, kế hoạch chi phí, kế hoạch lợi nhuận,... Như vậy, kế hoạch bán hàng của công ty RTD không được điều chỉnh trong năm. Kế hoạch bán hàng sẽ được chia thành các chi nhánh theo địa giới hành chính, mỗi chi nhánh có các giám đốc bán hàng phụ trách. Kế hoạch bán hàng lại được chi tiết cho từng loại thức ăn, thức ăn đậm đặc, thức ăn hỗn hợp, căn cứ vào đó phòng kế hoạch chuẩn bị kế hoạch mua NVL trong nước hoặc kế hoạch nhập khẩu NVL để đảm bảo cho quá trình sản xuất. Từ đó dự tính được lượng tiền cần thiết cho hoạt động mua NVL, còn phân xưởng sản xuất lên kế hoạch để sản xuất sản phẩm.

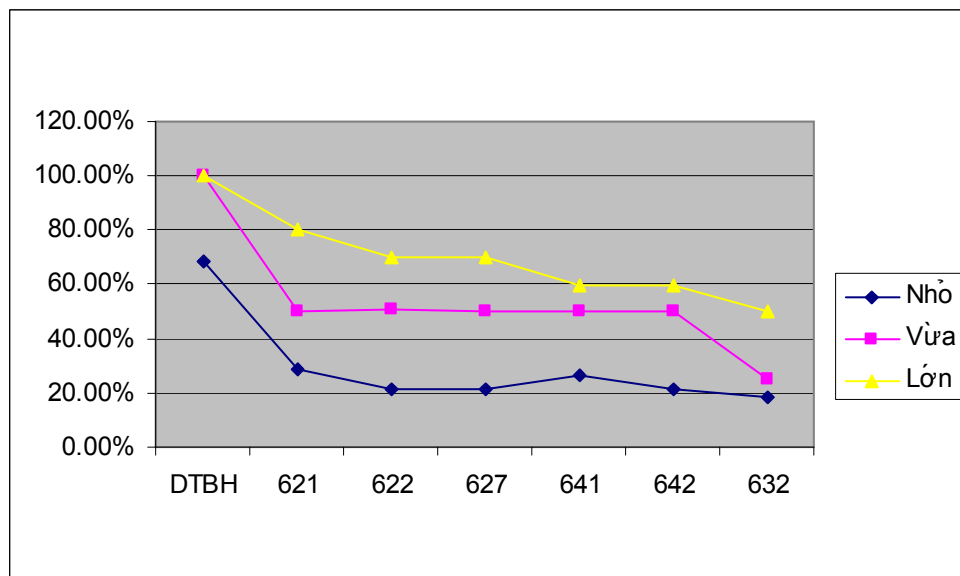
Tại công ty CP, kế hoạch bán hàng được lập cho từng tháng trong năm. Dự toán được lập cho từng miền: miền Bắc, miền Trung, miền Nam. Kế hoạch bán hàng được chia theo từng nhóm sản phẩm, trong từng nhóm lại chia thành từng loại sản phẩm cụ thể để xác định số lượng sản phẩm của từng loại sản phẩm cần tiêu thụ trong từng tháng (**Phụ lục 2.5:** Kế hoạch bán hàng Khu vực miền Bắc của công ty CP).

Trong các DN tác giả tiến hành khảo sát có 41/52 DN (chiếm 78.8%) đã tiến hành lập dự toán, và 100% các DN có lập dự toán đều đã lập dự toán bán hàng. Tuy nhiên, các dự toán còn lại như dự toán CP NVL TT, dự toán CP NC TT, dự toán CP SXC, dự toán CP BH, dự toán CP QLDN và dự toán giá vốn hàng bán thì tỷ lệ các DN lập dự toán vẫn còn thấp với tỷ lệ tương ứng là 21/51 DN (chiếm 40.4%), 17/52 DN (chiếm 32.7%), 17/52 DN (chiếm 32.7%), 18/52 DN (chiếm 34.6%), 16/52 DN (chiếm 30.8%) và 13/52 DN (chiếm 25%).

Về kỳ lập dự toán thì có 28/52 DN được khảo sát (chiếm 53.8%) thực hiện lập dự toán theo năm và có 24/52 DN (chiếm 46.2%) định kỳ có tiến hành xem xét lại dự toán.

Như vậy, các công ty đã quan tâm đến việc lập dự toán, nhưng chỉ có dự toán bán hàng là được các DN quan tâm hơn cả vì dự toán bán hàng là cơ sở để lập các dự toán tiếp theo. Còn các loại dự toán còn lại, tỷ lệ lập dự toán còn thấp phản ánh nhiều DN chưa thực sự quan tâm đến việc lập dự toán làm cơ sở cho việc kiểm tra, đánh giá tình hình thực hiện chi phí, doanh thu.

Theo quy mô DN, có 27/38 DN (chiếm 71.1%) có quy mô nhỏ thực hiện xây dựng dự toán và 100% DN có quy mô vừa và lớn. Cụ thể, đối với từng loại dự toán, Biểu đồ 2.3 phản ánh tình hình xây dựng các loại dự toán theo quy mô của DN. Biểu đồ thể hiện DN có quy mô càng lớn thì tỷ lệ xây dựng dự toán chi phí càng cao. Tất cả các loại dự toán, DN có quy mô lớn tỷ lệ lập dự toán cao hơn DN có quy mô vừa, DN có quy mô vừa tỷ lệ lập dự toán cao hơn DN có quy mô nhỏ.



Biểu đồ 2.3: Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô xây dựng dự toán.

2.2.3. Thực trạng xác định chi phí cho đối tượng chịu phí

2.2.3.1. Thực trạng thu thập thông tin chi phí

Bao gồm hệ thống chứng từ, tài khoản và sổ sách phục vụ cho quá trình thu thập thông tin chi phí.

* Hệ thống chứng từ kế toán

- Đối với chứng từ chi phí NVL: các DN CBTACN xuất phát từ đặc thù sản xuất sản phẩm phải theo định mức về lượng NVL chặt chẽ, nên khi xuất NVL, căn cứ định mức NVL cho 1kg thành phẩm để tính là lượng NVL cho 1 mẻ sản phẩm. Các DN CBTACN đều sử dụng Phiếu xuất kho NVL hoặc Lệnh sản xuất có tác dụng như Phiếu xuất kho.

- Đối với chứng từ hạch toán CP NC TT là Bảng chấm công, bảng chấm công làm thêm giờ, bảng kê khối lượng vận chuyển, Biên bản kiểm kê khối lượng sản phẩm hoàn thành, bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội...

- Đối với chứng từ hạch toán CP SXC, CP BH, CP QLDN, bao gồm rất nhiều chứng từ phù hợp với từng loại chi phí phát sinh: Bảng khấu hao TSCĐ, hóa đơn chứng từ phản ánh chi phí bằng tiền, phiếu xuất kho, bảng phân bổ tiền lương và bảo hiểm xã hội...

*** Hệ thống tài khoản kế toán chi phí**

Trong 52 DN được điều tra, có 44/52 DN (chiếm 84.6%) sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên, còn lại có 8 DN (chiếm 15.4%) sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ. Phương pháp kế toán hàng tồn kho khác nhau sẽ ảnh hưởng đến tài khoản mà DN sử dụng để kế toán chi phí và tính giá thành.

Để hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, các DN sử dụng các tài khoản TK 621 “CP NVL TT”, TK 622 “CP NC TT”, TK 627 “CP SXC”, TK 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” và TK 631 “Giá thành sản xuất” (nếu DN sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ). Để hạch toán CP BH và CP QLDN, kế toán sử dụng TK 641 “CP BH”, TK 642 “CP QLDN”.

Tại Công ty Cổ phần phát triển công nghệ nông thôn RTD (gọi tắt là công ty RTD), Công ty cổ phần phát triển công nghệ chăn nuôi Vimark (gọi tắt là công ty Vimark), Công ty TNHH Hoàng Linh (gọi tắt là công ty Hoàng Linh), TK 621 được mở chi tiết cho từng mã sản phẩm, còn TK 622, TK 627 được tập hợp chung sau đó phân bổ cho sản phẩm theo tiêu thức thích hợp. Do đó, TK 622 không được mở chi tiết, còn TK 627 được mở chi tiết theo yếu tố chi phí theo hướng dẫn tài khoản chi tiết theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC của bộ tài chính, bao gồm :

TK 627.1: Chi phí nhân viên phân xưởng

TK 627.2: Chi phí vật liệu

TK 627.3: Chi phí dụng cụ sản xuất

TK 627.4: Chi phí khấu hao TSCĐ

TK 627.7: Chi phí dịch vụ mua ngoài

TK 627.8: Chi phí khác bằng tiền

Tại Công ty cổ phần CP (gọi tắt là công ty CP), CP NVL TT được phản ánh vào TK 621, còn các chi phí sản xuất còn lại được phản ánh chung vào TK 627.

Trong các công ty được khảo sát sâu, TK 641, TK 642 được mở chi tiết theo yếu tố chi phí theo hướng dẫn tài khoản chi tiết theo quyết định 15/2006/QĐ-BTC của bộ tài chính:

TK 641.1: Chi phí nhân viên	TK 642.1: Chi phí nhân viên quản lý
TK 641.2: Chi phí vật liệu, bao bì	TK 642.2: Chi phí vật liệu quản lý
TK 641.3: Chi phí dụng cụ, đồ dùng	TK 642.3: Chi phí đồ dùng văn phòng
TK 641.4: Chi phí khấu hao TSCĐ	TK 642.4: Chi phí khấu hao TSCĐ
TK 641.5: Chi phí bảo hành	TK 642.5: Thuế, phí, lệ phí
TK 641.7: Chi phí dịch vụ mua ngoài	TK 642.6: Chi phí dự phòng
TK 641.8: Chi phí bằng tiền khác	TK 642.7: Chi phí dịch vụ mua ngoài
	TK 642.8: Chi phí bằng tiền khác

Riêng tại công ty cổ phần CP, CP SXC được mở chi tiết theo nhiều yếu tố chi phí bao gồm 130 yếu tố chi phí (**Phụ lục 2.6:** Hệ thống tài khoản chi tiết của TK 627 – công ty CP). TK 641, 642 tương tự cũng được mở chi tiết theo rất nhiều yếu tố chi phí tương tự TK 627.

Trong các DN CBTACN đều xác định đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm và các DN đều đã sử dụng phần mềm kế toán nên mỗi loại sản phẩm đều được đặt mã số để phục vụ công tác tập hợp chi phí, tính giá thành và quản lý hàng tồn kho. Và tương ứng như vậy, các TK 621, TK 154, TK 155 cũng được mở chi tiết cho từng loại sản phẩm.

Ví dụ:

Tại công ty RTD có Mã AB52: Cắm siêu đậm đặc lợn thịt

Tương ứng có:

- TK 621-AB52: CP NVL TT -Cắm siêu đậm đặc lợn thịt
- TK 154-AB52: Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang-cắm siêu đậm đặc lợn thịt
- TK 155-AB52: Thành phẩm Cắm siêu đậm đặc lợn thịt

Tại công ty C.P: sản phẩm có mã 567S là thức ăn hỗn hợp heo nuôi con

- TK 621-567S: CP NVL TT của sản phẩm thức ăn hỗn hợp heo nuôi con
- TK 155-567S-Thành phẩm thức ăn hỗn hợp heo nuôi con

Tại công ty công ty Vimark, công ty Hoàng Linh cũng được tổ chức hệ thống tài khoản và sổ kế toán tương tự công ty RTD.

* **Về hệ thống sổ kế toán:** Tùy từng hình thức kế toán mà DN sử dụng, tùy phương pháp tập hợp chi phí, mỗi DN đều có hệ thống sổ chi tiết và sổ tổng hợp để ghi nhận chi phí.

Công ty RTD sử dụng hình thức nhật ký chung và kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, CP NVL TT được tập hợp trực tiếp cho từng mã sản phẩm, CP NC TT và CP SXC, CP BH, CP QLDN thì tập hợp chung cho toàn phân xưởng hoặc DN. Chính vì vậy, công ty RTD có một hệ thống các sổ chi tiết của TK 621 chi tiết cho các mã sản phẩm và có một sổ tổng hợp (sổ cái) của TK 621. TK 154 và TK 155 cũng tương tự TK 621. Nhưng công ty có sổ tổng hợp cho TK 622, 627, 641, 642 và có các sổ chi tiết cho các TK 627, 641, 642 được chi tiết theo yếu tố chi phí.

Đối với công ty CP sử dụng hình thức nhật ký chung, hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ nên hệ thống sổ tập hợp chi phí và tính giá thành bao gồm sổ cái TK 611, 631, 154, 621, 627. Trong đó sổ TK 631, 154, 621 được chi tiết theo từng loại sản phẩm, sổ tài khoản 627 được mở theo yếu tố chi phí theo yêu cầu quản lý của DN. **Đối với công ty Vimark** sử dụng hình thức chứng từ ghi sổ nên cũng có hệ thống sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết tương ứng với các tài khoản tổng hợp. Hệ thống sổ kế toán tổng hợp và chi tiết của công ty Vimark được mở tương tự công ty RTD. Đối với công ty Hoàng Linh hệ thống sổ kế toán được mở tương tự công ty RTD.

2.2.3.2. Thực trạng xác định chi phí cho đối tượng chịu phí trong các DN CBTACN

*** Thực trạng xác định chi phí sản xuất trong các DN CBTACN**

Xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành

Các DN CBTACN đều sử dụng phương pháp xác định chi phí theo chi phí thực tế phát sinh và tính giá thành theo chi phí đầy đủ để phục vụ cho yêu cầu của KTTTC. Để tính được giá thành sản phẩm cần xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành sản phẩm.

- **Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất:** Xác định đối tượng tập hợp chi phí là xác định nơi phát sinh chi phí và đối tượng chịu chi phí

+ **Nơi phát sinh chi phí:** Xuất phát từ đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm trong các DN CBTACN là quy trình sản xuất liên tục, khép kín nên nơi phát sinh chi phí là toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm. Tùy từng DN, tùy từng loại chi phí, có thể chi tiết cho từng loại sản phẩm hoặc tập hợp chung cho toàn phân xưởng.

+ **Đối tượng chịu chi phí:** là thành phẩm hoàn thành ở khâu cuối cùng của quy trình công nghệ sản xuất, là thức ăn chăn nuôi đã hoàn thành quy trình công nghệ, đảm bảo tiêu chuẩn để xuất bán hoặc nhập kho thành phẩm.

Đối với công ty RTD thì CP NVL TT được tập hợp trực tiếp cho từng loại sản phẩm, còn CP NC TT và CP SXC được tập hợp chung cho toàn phân xưởng sau đó phân bổ cho sản phẩm theo phương pháp thích hợp.

Đối với công ty CP thì CP NVL TT được tập hợp trực tiếp cho từng loại sản phẩm. CP NC TT được phản ánh chung vào tài khoản CP SXC. CP SXC được tập hợp chung sau đó phân bổ cho các sản phẩm.

Trên cơ sở xác định được đối tượng tập hợp chi phí kế toán lựa chọn phương pháp tập hợp chi phí cho phù hợp, đó có thể là phương pháp tập hợp trực tiếp hoặc phương pháp phân bổ gián tiếp.

- **Đối tượng tính giá thành:** là sản phẩm, công việc cần tính giá thành. Qua khảo sát, 100% các DN CBTACN được khảo sát lựa chọn đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm sản xuất.

- **Phương pháp tính giá thành và kỳ tính giá thành:** . Qua khảo sát, 46/52 DN (chiếm 88.5%) sử dụng phương pháp giản đơn, có 5/52 DN (9.6%) sử dụng phương pháp tỷ lệ, và chỉ có 1 DN (chiếm 1.9%) lựa chọn phương pháp hệ số. Trong 52 DN thì có đến 48 DN (92.3%) lựa chọn kỳ tính giá thành là theo tháng và có 4/52 DN (7.7%) lựa chọn kỳ tính giá thành theo quý.

Phương pháp giản đơn yêu cầu việc tập hợp chi phí trực tiếp cho từng loại sản phẩm, như các CP NVL TT, CP NC TT, còn CP SXC thì cần phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tiêu thức phù hợp. Các khoản mục chi phí càng được tập hợp

trực tiếp nhiều thì giá thành càng chính xác vì vậy phương pháp giản đơn phản ánh giá thành chính xác hơn phương pháp tỷ lệ và phương pháp hệ số. Phần lớn các DN được khảo sát lựa chọn tính giá thành theo tháng, tuy nhiên có 4 DN chọn kỳ tính giá thành theo quý.

Chi phí sản xuất sản phẩm trong các DN CBTACN được chia thành CP NVL TT, CP NC TT và CP SXC.

*** *Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp***

CP NVL TT là các loại NVL được dùng trực tiếp để sản xuất sản phẩm. Trong CBTACN, NVL trực tiếp bao gồm NVL thô và NVL tinh, bán thành phẩm mua ngoài. NVL thô như bông ngô nghiền, bông ngô đùn, bột thịt xương, bột cám, bột đá, cám gạo, cám mỳ viên, hỗn hợp cọ cá, khô hạt cải, khô đậu tương, ngô hạt,... NVL tinh là các chất vi lượng và thuốc nhằm bổ sung trong thức ăn chăn nuôi như: Solistin, Sulfadimidin, Mau Tartarin, Acid Benzoic, Acid Lactic, Màu thiên lý, màu vàng, DL-Methi, vị ngọt tố,... Bán thành phẩm mua ngoài bao gồm premix và medicine.

Đặc điểm sản phẩm thức ăn chăn nuôi là mỗi sản phẩm TACN có một công thức riêng, bao gồm tỷ lệ phần trăm từng loại NVL trong 1kg thành phẩm. Công thức sản xuất tính cho 1kg thành phẩm sẽ được phòng kỹ thuật đưa xuống cho phòng kế toán. Công thức sản xuất sản phẩm được coi như một định mức về mặt lượng tính cho 1kg sản phẩm. Tại phòng kế toán, sau khi nhận được công thức sản phẩm, trên cơ sở số lượng sản phẩm cần thiết để sản xuất một mẻ sản phẩm cụ thể. Một mẻ sản phẩm không được quá ít nhưng cũng không được quá công suất tải của máy. Đối với hệ thống dây chuyền máy móc của công ty Cổ phần phát triển công nghệ chăn nuôi Vimark, công suất tối đa là 2.000kg sản phẩm/mẻ, Công ty cổ phần phát triển công nghệ nông thôn RTD, công suất tối đa là 3.000kg sản phẩm/mẻ. Thời gian sản xuất hoàn thành một mẻ sản phẩm tương đối ngắn, đối với thức ăn hỗn hợp thời gian khoảng 60 phút/1 mẻ, thức ăn đậm đặc thời gian khoảng 90-120 phút/1 mẻ. Theo kết quả điều tra phiếu khảo sát, trong 52 DN được điều tra thì có 50 DN (chiếm 96.2%) đã thực hiện mở sổ chi tiết cho tài khoản 621, trong đó có 47

DN mở chi tiết theo sản phẩm và 3 DN mở sổ chi tiết theo phân xưởng. Việc mở sổ kế toán chi tiết theo từng loại sản phẩm giúp việc tập hợp CP NVL TT và tính giá thành cho từng loại sản phẩm sẽ chính xác hơn vì CP NVL TT là loại chi phí trực tiếp đối với từng loại sản phẩm nên có thể tập hợp riêng cho từng loại sản phẩm.

Trong các DN CBTACN được khảo sát, 100% các công ty đã sử dụng phần mềm kế toán, căn cứ vào số lượng sản phẩm cần sản xuất và định mức NVL đã lập, kế toán kiểm tra lượng NVL tồn kho trên máy, nếu số tồn cần thiết của mẻ sản phẩm, kế toán viết Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất vật tư trên phần mềm kế toán, như Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất vật tư của công ty RTD và cho sản xuất mã sản phẩm AB52- Cám siêu đậm đặc lợn thịt ngày 2/6/2011 của công ty RTD và : Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất kho NVL của công ty Vimark (**Phụ lục 2.3: Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất vật tư- Công ty RTD, Phụ lục 2.4: Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất kho NVL- Công ty Vimark**). Mỗi mẻ sản phẩm chỉ sản xuất một loại thức ăn, vì vậy lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất kho là cơ sở để hoạch toán chi tiết CP NVL TT cho từng loại sản phẩm. Trên lệnh sản xuất có ghi rõ mã sản phẩm được sản xuất, phần mềm căn cứ vào mã sản phẩm để ghi sổ chi tiết TK 621 “CP NVL TT ” chi tiết cho từng mã hàng (**Phụ lục 2.7: Sổ chi tiết TK 621-AB52- của công ty RTD**), và lên sổ cái TK 621 “CP NVL TT ” tổng hợp cho toàn DN (**Phụ lục 2.8: Sổ cái TK 621- của công ty RTD**) và chương trình sẽ tự động lên sổ nhật ký chung theo thứ tự phát sinh nghiệp vụ. Cuối kỳ, phần mềm tự động kết chuyển CP NVL TT từ tài khoản chi tiết 621 và TK tổng hợp 621 sang TK chi tiết 154 cho từng mã hàng (**Phụ lục 2.9: Sổ chi tiết TK 154-AB52 -của công ty RTD**) và TK tổng hợp 154 (**Phụ lục 2.10: Sổ cái TK 154 -của công ty RTD**) để tính giá thành sản phẩm hoàn thành.

Tại công ty Vimark, sử dụng hình thức chứng từ ghi sổ, căn cứ vào phiếu lệnh sản xuất, kế toán ghi chứng từ ghi sổ làm căn cứ để ghi sổ cái TK 621 và căn cứ vào chứng từ xuất kho cho từng loại thành phẩm để ghi vào sổ chi tiết cho từng thành phẩm đó. Công việc kế toán tại công ty Vimark được thực hiện trên excel. Kế toán căn cứ vào các Lệnh sản xuất để lập chứng từ ghi sổ làm căn cứ ghi sổ cái, đối với kế toán chi tiết CP NVL TT , kế toán căn cứ vào từng lệnh sản xuất cho sản

phẩm nào để ghi sổ chi tiết CP NVL TT cho sản phẩm đó. Và căn cứ vào chứng từ ghi sổ để ghi vào sổ cái TK 621 (**Phụ lục 2.11: Sổ chi tiết TK 621- M555 công ty Vimark, Phụ lục 2.12: Sổ cái TK 621 công ty Vimark**)

Tại công ty C.P, công ty kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, NVL mua vào được phản ánh vào TK 611 “Mua NVL” (**Phụ lục 2.13: Sổ cái TK 611: Mua NVL để sản xuất của công ty CP**), cuối tháng CP NVL TT được kết chuyển từ TK 611 sang sổ cái TK 621 (**Phụ lục 2.14: Sổ cái TK 621: CP NVL TT của công ty CP**), sau đó CP NVL TT được kết chuyển sang TK 631 “Giá thành sản xuất” để tính phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm (**Phụ lục 2.15: Giá thành sản phẩm**). Việc hạch toán chi tiết CP NVL TT của từng sản phẩm được hạch toán hàng ngày bằng việc viết phiếu xuất kho trên phần mềm kế toán tương tự công ty RTD.

*** Kế toán chi phí nhân công trực tiếp**

CP NC TT trong các DN CBTACN là tiền lương, tiền ăn trưa, ăn ca, các khoản tiền thưởng có tính chất tiền lương và các khoản trích theo lương theo quy định (BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN) theo tỷ lệ quy định tính vào chi phí của công nhân trực tiếp tham gia vào dây chuyền sản xuất sản phẩm từ giai đoạn nạp nguyên liệu đến giai đoạn đóng bao thành phẩm nhập kho.

Theo khảo sát, có 31/52 DN (chiếm 59.6%) tính lương theo sản phẩm, và 21/52 DN (chiếm 40.4%) tính lương theo thời gian. Cách tính lương theo sản phẩm là cơ sở tốt cho việc tính chi phí nhân công trực tiếp cho từng sản phẩm và phản ánh chính xác giá thành của sản phẩm. Tuy nhiên, chỉ có 27 doanh nghiệp mở sổ kế toán chi tiết cho TK 622, trong đó có 19/28 DN mở sổ chi tiết cho từng loại sản phẩm, và có 8/28 DN chỉ mở sổ chi tiết cho từng phân xưởng. Kết quả điều tra cũng thể hiện có 32/50 DN phải tiến hành phân bổ CP NC TT cho từng loại sản phẩm, trong đó có 20/32 DN (chiếm 62.5%) thực hiện phân bổ theo tiêu thức sản lượng, còn lại 12/32 DN (chiếm 37.5%) phân bổ theo CP NVL TT.

Tại công ty (RTD), tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm được tính theo thời gian làm việc thực tế dựa trên lương tháng thỏa thuận trong hợp đồng. Trong trường hợp khối lượng công việc nhiều thì sẽ tính lương làm thêm trên thời

gian làm thêm giờ. Cách tính lương như vậy đảm bảo thu nhập ổn định cho người lao động. Chi phí tiền lương công nhân trực tiếp trong công ty RTD tương đối ổn định qua các tháng, và thường bao gồm tiền lương, tiền ăn và các khoản trích theo lương. Tại công ty RTD, DN mới trích BHXH, BHYT, BHTN, chưa trích kinh phí công đoàn tính vào chi phí theo tỷ lệ là 20% trên lương hệ số đã đăng ký với cơ quan bảo hiểm xã hội, do đó các khoản trích theo lương là một phần chi phí cố định. Như vậy, CP NC TT của công ty RTD tương đối ổn định, còn nếu phát sinh tiền lương làm thêm là chi phí biến đổi. Xuất phát từ đặc điểm đó, CP NC TT không tính riêng cho từng sản phẩm, mà được tập hợp chung trên TK 622 “CP NC TT”, cuối kỳ phân bổ cho các sản phẩm theo tiêu thức CP NVL TT (**Phụ lục 2.16: Sổ cái TK 622 “CP NC TT -của công ty RTD**). TK 622 cuối kỳ được kết chuyển sang TK 154 để tính giá thành. Đồng thời các nghiệp vụ về CP NC TT cũng được lên sổ Nhật ký chung theo thứ tự thời gian phát sinh của nghiệp vụ.

Tại công ty CP, CP NC TT không được phản ánh riêng trên tài khoản 622 mà được phản ánh chung trên tài khoản 627 vì vậy công ty CP không sử dụng tài khoản 622. Chính vì vậy CP NC TT được coi là một phần của CP SXC nên cũng được tập hợp chung sau đó phân bổ cho từng loại sản phẩm. Tại công ty CP, tiền lương cũng được tính theo thời gian làm việc thực tế của người lao động, chỉ có tiền lương của công nhân bốc xếp thuê ngoài là được tính theo số lượng tấn vận chuyển. Tại công ty CP không có tổ chức công đoàn nên cũng không trích kinh phí công đoàn của công nhân trực tiếp sản xuất.

Tiền lương của công nhân trực tiếp sản xuất tại công ty Vimark cũng tính theo thời gian thực tế làm việc. Chi phí tiền lương tại công ty **Vimark** chỉ bao gồm tiền lương của công nhân trực tiếp và trích BHXH, BHYT. Tại công ty **Vimark** chưa trích bảo hiểm thất nghiệp và kinh phí công đoàn. CP NC TT của công ty Vimark được phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tiêu thức là số lượng sản phẩm hoàn thành (**Phụ lục 2.17: Sổ cái TK 622 “CP NC TT -của công ty Vimark**). Công ty Hoàng Linh cũng tương tự công ty Vimark.

*** Kế toán chi phí sản xuất chung**

CP SXC bao gồm tất cả các khoản chi phí sản xuất phát sinh tại phân xưởng sản xuất trừ các khoản chi phí được tập hợp vào TK 621 và TK 622. Do vậy, CP SXC bao gồm rất nhiều khoản chi phí gộp lại và phát sinh rải rác trong cả kỳ, vì vậy CP SXC không thể tập hợp riêng cho từng loại sản phẩm mà cần lựa chọn các tiêu thức phân bổ để phân bổ CP SXC cho từng loại sản phẩm phục vụ việc tính giá thành. Theo khảo sát phiếu điều tra có 31/52 DN được điều tra (chiếm 59.6%) sử dụng sản lượng sản xuất là tiêu chuẩn để phân bổ CP SXC, và 21/52 DN (chiếm 40.4%) sử dụng tiêu thức CP NVL TT để phân bổ CP SXC cho từng loại sản phẩm

Thực tế tại công ty RTD, CP SXC bao gồm: chi phí mua phiếu nhập kho, chi phí xăng dầu sử dụng tại phân xưởng, chi phí khấu hao, chi phí sửa chữa thiết bị, chi phí mua than, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên phân xưởng...

CP SXC của công ty RTD được hạch toán tương tự như CP NC TT, khi phát sinh được tập hợp vào chung vào TK 627 (**Phụ lục 2.18: Sổ cái TK 627 “CP SXC -của công ty RTD**), cuối kỳ được kết chuyển sang TK 154 và phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tiêu thức CP NVL TT . Trong các DN CBTACN như công ty RTD, tính chi phí bao bì vào CP SXC. Tại công ty RTD, khi mua than về đến DN, dù sử dụng hay chưa sử dụng, chi phí tiền mua than cũng được tính hết vào CP SXC.

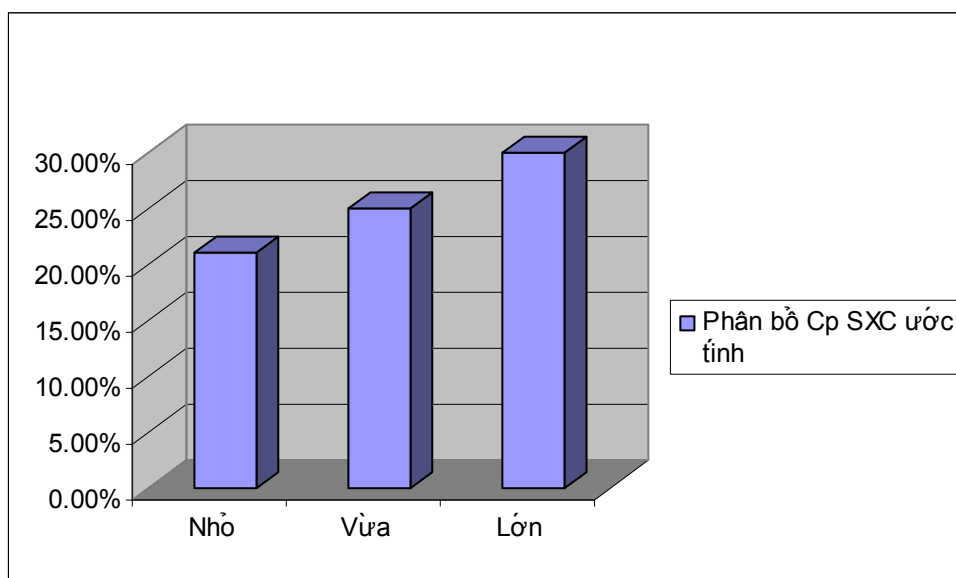
Trong các DN CBTACN, những DN có quy mô lớn thường có phòng kiểm nghiệm riêng để kiểm nghiệm chất lượng sản phẩm hoàn thành. Với những DN có quy mô nhỏ thì có thể thuê bên ngoài kiểm nghiệm chất lượng sản phẩm. Với mỗi mẻ sản phẩm hoàn thành, để đảm bảo tiêu chuẩn xuất bán thì cần được kiểm nghiệm đảm bảo đủ tiêu chuẩn đã công bố. Chi phí kiểm nghiệm phát sinh ở mức độ mẻ sản phẩm, tức là mỗi mẻ sản phẩm có một lần kiểm nghiệm chất lượng. Chi phí kiểm nghiệm của công ty RTD được tính vào CP QLDN.

Tại công ty cổ phần C.P, CP SXC bao gồm toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến sản xuất sản phẩm chỉ trừ CP NVL TT . CP SXC bao gồm cả CP NC TT

trong đó. CP SXC của công ty CP cũng được tập hợp chung sau đó phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tiêu thức là sản lượng sản xuất của từng loại sản phẩm. Sổ TK 627 của công ty CP được mở chi tiết cho từng khoản mục chi phí theo yêu cầu chi tiết của công ty (**Phụ lục 2.19:** Sổ TK 627 “CP SXC -của công ty CP). Cuối kỳ, CP SXC được kết chuyển sang TK 631 tương tự như TK 621 của công ty CP để tính giá thành sản phẩm.

Tại công ty Vimark, CP SXC được tập hợp chung trên tài khoản 627. Tài khoản 627 không được mở chi tiết cho sản phẩm hay theo yếu tố chi phí. Cuối tháng, CP NC TT của công ty Vimark được phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tiêu thức là sản lượng sản phẩm hoàn thành (**Phụ lục 2.20:** Sổ cái TK 627 “CP SXC -của công ty Vimark). Phương pháp tập hợp CP SXC của công ty Hoàng Linh được thực hiện tương tự công ty Vimark.

Về việc thực hiện phân bổ CP SXC ước tính vào giá thành sản phẩm. Việc phân bổ CP SXC ước tính vào giá thành sản phẩm là biểu hiện của việc sử dụng phương pháp tính giá thành theo chi phí thông thường trong KTQT. Về việc thực hiện phân bổ CP SXC ước tính vào giá thành sản phẩm trong 4 DN CBTACN được khảo sát phỏng vấn sâu, không có DN nào thực hiện phân bổ CP SXC ước tính vào giá thành sản phẩm. Theo số liệu điều tra thông qua phiếu điều tra, đã có 12/52 (chiếm 23.1%) DN thực hiện phân bổ ước tính CP SXC vào giá thành, với 7 DN lựa chọn tiêu thức phân bổ là theo sản lượng và 5 DN lựa chọn tiêu thức phân bổ là số mẻ sản phẩm. Như vậy, một số DN đã bước đầu thực hiện phân bổ CP SXC ước tính để phục vụ cho việc tính giá thành nhanh chóng và chính xác. Phân tích tình hình phân bổ CP SXC ước tính trong các DN CBTACN theo quy mô, biểu đồ 2.4 thể hiện, quy mô của DN càng lớn thì tỷ lệ phân bổ CP SXC ước tính càng cao. Tỷ lệ phân bổ chi phí SXC trong các DN CBTACN là 8/38 (chiếm 21.1%) DN có quy mô nhỏ, 1/4 (chiếm 25%) DN có quy mô vừa và 2/10 (chiếm 30%) DN có quy mô lớn đã thực hiện phân bổ CP SXC ước tính vào giá thành sản phẩm. Điều đó thể hiện thực tế là các DN có quy mô càng lớn càng quan tâm đến việc xác định giá phí sản phẩm theo phương pháp chi phí thông thường, nhằm cung cấp thông tin giá thành nhanh chóng cho hoạt động quản lý DN.



Biểu đồ 2.4: Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô phân bổ chi phí SXC ước tính

*** Kết chuyển chi phí sản xuất và đánh giá sản phẩm dở dang**

Các DN CBTACN kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên thì cuối kỳ, toàn bộ chi phí sản xuất sẽ được kết chuyển sang TK 154 để tính giá thành. Các DN kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ thì chi phí sản xuất được kết chuyển sang TK 631 để tính giá thành. Tại công ty RTD, công ty Hoàng Linh, Công ty Vimark, CP NVL TT, CP NC TT và CP SXC đều được kết chuyển sang TK 154 và chi tiết cho từng loại sản phẩm để tính giá thành. Riêng công ty cổ phần CP, do sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ nên cuối kỳ chi phí sản xuất được kết chuyển sang tài khoản 631 “Giá thành sản xuất” để tính giá thành sản phẩm.

Trước khi tính giá thành, các DN cần xác định phần chi phí tính cho sản phẩm dở dang cuối kỳ, công việc đó chính là đánh giá sản phẩm dở dang. Theo kết quả điều tra, có 30/52 DN được điều tra (chiếm 57.7%) có thực hiện đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ, trong đó 16 DN đánh giá sản phẩm dở dang theo CP NVL TT và 14 DN đánh giá sản phẩm dở dang theo ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương.

Tại công ty RTD có đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ. Do đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất TACN là quy trình công nghệ giản đơn, thời gian sản xuất một mẻ sản phẩm ngắn. Thời gian để sản xuất hoàn thành một mẻ sản phẩm đậm

đặc từ giai đoạn nạp nguyên liệu vào máy đến giai đoạn hoàn thành đóng bao thường chiếm khoảng 60 phút, đối với thức ăn hỗn hợp hết khoảng 90-120 phút. Do vậy, sản phẩm làm dở trong các DN CBTACN thường là sản phẩm đã hoàn thành giai đoạn chế biến nhưng đang chờ đóng bao nhập kho. Vì vậy, về cơ bản, mặc dù là sản phẩm dở dang nhưng hầu như toàn bộ chi phí sản xuất đã được tập hợp hết vào sản phẩm.

Chính vì đặc điểm trên nên công ty RTD tính chi phí cho sản phẩm dở dang như đối với sản phẩm hoàn thành, tức là DN đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo phương pháp ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương với mức độ hoàn thành DN đánh giá là 100%. Sang kỳ sau, sản phẩm hoàn thành nhập kho hoặc xuất bán thì kế toán ghi nhận giá thành bằng đúng giá trị sản phẩm dở dang được ghi nhận cuối kỳ trước mà không phát sinh thêm một khoản chi phí nào nữa ở kỳ sau.

Đối với công ty Vimark, công ty Hoàng Linh không thực hiện đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ, nguyên nhân được giải thích là các DN này có quy mô sản xuất nhỏ, cùng với đặc điểm sản xuất sản phẩm TACN là mỗi mẻ sản phẩm sản xuất với thời gian ngắn, từ 1 giờ đến 2 giờ một mẻ sản phẩm nên cuối ngày DN hoàn thiện toàn bộ sản phẩm đưa vào sản xuất trong ngày đó. Do đó, cuối ngày và cuối tháng tại các công ty này không có sản phẩm dở dang. Chính vì vậy, chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ chính là giá thành của sản phẩm hoàn thành.

Đối với công ty CP, có đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ và phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang được sử dụng là ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương.

*** Tính giá thành sản phẩm hoàn thành**

Tất cả các DN CB TACN được khảo sát phỏng vấn sâu đều lựa chọn phương pháp tính giá thành giản đơn và kỳ tính giá thành theo tháng (**Phụ lục 2.21**: Bảng tính giá thành của công ty RTD, **Phụ lục 2.22**: Bảng tính giá thành của công ty Vimark và **Phụ lục 2.23**: Bảng tính giá thành của công ty CP). Cuối tháng, công ty CP tiến hành lập Bảng tổng hợp báo cáo giá thành và giá vốn trong (**Phụ lục 2.24** : Báo cáo giá thành và giá vốn của công ty CP)

Qua khảo sát, 100% các DN CB TACN được khảo sát lựa chọn đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm sản xuất, 46/52 DN (chiếm 88.5%) sử dụng phương pháp giản đơn, có 5/52 DN (9.6%) sử dụng phương pháp tỷ lệ, và chỉ có 1 DN (chiếm 1.9%) lựa chọn phương pháp hệ số. Trong 52 DN thì có đến 48 DN (92.3%) lựa chọn kỳ tính giá thành là theo tháng và có 4/52 DN (7.7%) lựa chọn kỳ tính giá thành theo quý.

*** Đối với sản phẩm đã sản xuất xong nhưng kiểm nghiệm không đủ tiêu chuẩn (sản phẩm hỏng)**

Thành phẩm sản xuất hoàn thành sẽ được kiểm nghiệm đảm bảo chất lượng theo tiêu chuẩn. Nếu thành phẩm đảm bảo thì sẽ được nhập kho hoặc xuất bán. Tuy nhiên, đối với trường hợp sản xuất hoàn thành xong giai đoạn cuối cùng nhưng kiểm nghiệm lại không đảm bảo chất lượng thì cần tiến hành xử lý. Trong các Dn CBTACN thường sử dụng một trong hai cách sau:

Cách thứ nhất, DN vẫn thực hiện tính giá thành và nhập kho bình thường như đối với sản phẩm hoàn thành đạt tiêu chuẩn, nhưng được quản lý riêng, sau này số sản phẩm hỏng được xuất ra để thực hiện tái chế: lấy 1 phần của mẻ sản phẩm hỏng để làm NVL trộn lẫn với NVL mới đưa vào để sản xuất một mẻ sản phẩm mới:

Cách thứ hai là DN thực hiện chạy lại mẻ sản phẩm đó nhưng có đưa thêm các NVL để đảm bảo chất lượng sản phẩm hoàn thành nhập kho theo đúng quy định

Tại công ty RTD thường sử dụng cách thứ nhất, tức là tái chế một phần mẻ sản phẩm hỏng với những lần sản xuất sau. **Tại công ty C.P và công ty Vimark và công ty Hoàng Linh** thường sử dụng cách thứ hai, là chạy lại mẻ sản phẩm đó, đồng thời bổ thêm chi phí NVL cần thiết để đảm bảo đủ tiêu chuẩn theo quy định. Các chi phí này cũng được tính vào tổng giá thành chung của sản phẩm hoàn thành trong tháng.

*** Về việc tính giá thành theo chi phí biến đổi**, theo kết quả điều tra, đã có 2 trong số 52 DN được điều tra đã thực hiện tính giá thành sản phẩm theo phương pháp chi phí biến đổi, trong đó có 1 DN quy mô vừa và có 1 DN quy mô lớn. Không có DN nào quy mô nhỏ được khảo sát thực hiện tính giá thành theo chi phí biến đổi.

Về vận dụng phương pháp ABC trong các DN CBTACN. Tất cả các DN CBTACN được khảo sát đều chưa vận dụng phương pháp ABC. Và số lượng DN biết đến phương pháp ABC là 8/52 DN (chiếm 15.4%) Theo quy mô DN, có 4/38 DN quy mô nhỏ (chiếm 10.5%) có biết đến phương pháp ABC và có 4/10 DN quy mô lớn (chiếm 40%) có biết đến phương pháp ABC, không có DN nào quy mô vừa biết đến phương pháp ABC.

Như vậy, trong các DN CBTACN được khảo sát, 100% các DN đã thực hiện tính giá thành theo chi phí đầy đủ và chi phí thực tế. Một số DN đã thực hiện tính giá thành sản phẩm theo phương pháp chi phí thông thường thông qua việc phân bổ CP SXC ước tính. Tỷ lệ các DN tính giá thành theo phương pháp chi phí biến đổi và phương pháp ABC còn rất hạn chế. Tuy nhiên, kết quả đó cũng phản ánh sự quan tâm của các DN CBTACN đối với việc vận dụng các phương pháp tính giá của KTQT trong thực tế của DN.

*** Thực trạng kế toán CP BH và CP QLDN trong các DN CBTACN**

Kế toán CP BH là các khoản chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa và cung cấp dịch vụ của DN. CP QLDN là các chi phí quản lý hành chính tổ chức và văn phòng phát sinh liên quan đến toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Trong CP BH và CP QLDN bao gồm rất nhiều nội dung chi phí: bao gồm chi phí NVL, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương, chi phí khấu hao, công tác phí, xăng dầu, chi phí khác bằng tiền...

Tại công ty RTD, CP BH bao gồm tiền xăng xe, công tác phí, phí cầu đường, tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên bán hàng... CP QLDN bao gồm: chi phí xăng xe của bộ phận quản lý DN, phí ngân hàng, cước điện thoại, chi phí dịch vụ tiếp khách, công tác phí, tiền lương và các khoản trích theo lương của bộ phận hành chính sự nghiệp, phòng kế hoạch vật tư, phòng tài chính kế toán, phòng xuất nhập khẩu ... (**Phụ lục 2.25**: Sổ cái TK 641 “CP BH -của công ty RTD, **Phụ lục 2.26**: Sổ cái TK 642 “CP QLDN -của công ty RTD)

Tại công ty CP, CP BH và CP QLDN được mở chi tiết cho từng khoản mục chi phí cuối kỳ được kết chuyển sang TK 911 để xác định kết quả kinh doanh. CP

BH và CP QLDN được mở theo rất nhiều các khoản mục chi phí nhỏ tương tự như CP SXC. (**Phụ lục 2.27:** Sổ cái TK 641 “CP BH -của công ty CP, **Phụ lục 2.28:** Sổ cái TK 642 “CP QLDN -của công ty CP)

Tại công ty Vimark, CP BH và CP QLDN được tập hợp chung trên sổ cái của TK 642 mà không được chi tiết thành CP BH và chi phí biến đổi, cũng không được chi tiết theo yếu tố chi phí hay chi tiết theo chi phí biến đổi, chi phí cố định (**Phụ lục 2.29:** Sổ cái TK 642 “CP QLDN -của công ty Vimark). Cuối kỳ, CP BH và CP QLDN được kết chuyển thẳng sang TK 911 để xác định kết quả kinh doanh.

2.2.4. Thực trạng phân tích chi phí với việc ra các quyết định quản trị chi phí

Qua khảo sát phiếu điều tra cho thấy thực tế nhiều công ty đã sử dụng thông tin chi phí, phân tích thông tin chi phí để ra quyết định. Nhưng mức độ thông tin được phân tích để sử dụng cho hoạt động tăng cường quản trị chi phí đối với từng DN khác nhau.

2.2.4.1. Thực trạng phân tích biến động chi phí thông qua phân tích thông tin quá khứ

*** Phân tích biến động chi phí dựa trên định mức chi phí và dự toán chi phí**

Theo kết quả điều tra, hầu hết các DN đã thực hiện so sánh phân tích chi phí và giá thành. Có 50/52 DN (chiếm 96.2%) đã thực hiện so sánh chi phí thực tế với chi phí kỳ trước hoặc chi phí dự toán và 51/52 DN (chiếm 98.1%) đã thực hiện so sánh giá thành thực tế với giá thành kỳ trước, giá thành định mức hoặc giá thành kế hoạch.

*** Phân tích đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm, các bộ phận.**

Về xác định chỉ tiêu lợi nhuận gộp của từng sản phẩm

Công ty RTD có tiến hành phân tích, đánh giá chỉ tiêu lợi nhuận gộp, là chênh lệch giữa doanh thu và giá vốn của từng sản phẩm. Công ty xác định riêng được giá vốn cho từng loại sản phẩm, xác định riêng được doanh thu của từng loại sản phẩm, vì vậy xác định được lợi nhuận gộp của từng sản phẩm. **Công ty Vimark và công ty CP** cũng thực hiện xác định chỉ tiêu lợi nhuận gộp cho từng loại sản phẩm tương tự công ty RTD (**Phụ lục 2.32:** Báo cáo chi phí, doanh thu từng sản phẩm của công ty Vimark) (**Phụ lục 2.34:** Báo cáo lãi lỗ lũy kế công ty CP)

Theo kết quả điều tra, có 41/52 DN được khảo sát (chiếm 78.8% DN) đã tiến hành xác định chỉ tiêu lợi nhuận gộp cho từng loại sản phẩm. Chỉ tiêu lợi nhuận gộp của từng loại sản phẩm là chênh lệch giữa doanh thu và giá vốn của từng loại sản phẩm, mà chưa xét đến CP BH và CP QLDN. Theo quy mô DN, các DN CBTACN được khảo sát đều tiến hành thực hiện xác định chỉ tiêu lợi nhuận gộp cho từng sản phẩm, với 29/38 (chiếm 76.3%) DN quy mô nhỏ, 3/4 (chiếm 75%) DN quy mô vừa và 9/10 (chiếm 90%) DN quy mô lớn.

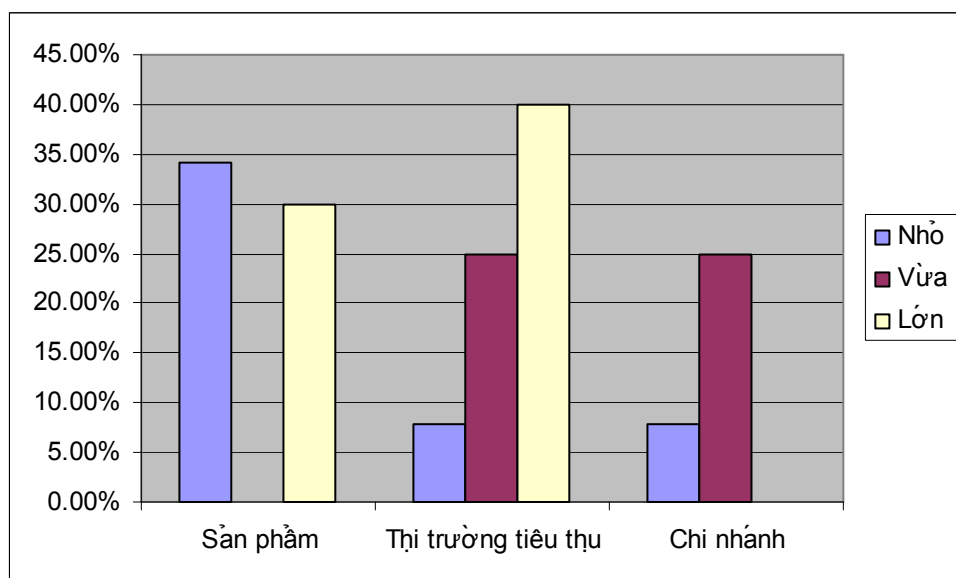
Về phân bổ CP BH và CP QLDN để xác định lợi nhuận bộ phận

Để đánh giá kết quả của từng loại sản phẩm, từng thị trường tiêu thụ, từng chi nhánh thì cần thiết phân bổ CP BH và CP QLDN cho từng chi nhánh. Các DN được khảo sát sâu đều chưa thực hiện phân bổ chi phí BH và chi phí QLDN nhằm xác định lợi nhuận của từng thị trường tiêu thụ, từng chi nhánh.

Công ty RTD, đã thực hiện phân loại chi phí thành biến phí, định phí để tính chi phí cho một kg thành phẩm sản xuất và tiêu thụ. Ngoài ra, trên cơ sở các chi phí thực tế phát sinh, công ty RTD thực hiện phân tích chi phí để có thể giảm trừ những khoản chi phí không cần thiết. Về phân tích kết quả kinh doanh của từng loại sản phẩm, công ty RTD có tiến hành phân tích, tuy nhiên mới chỉ thực hiện phân tích, đánh giá chỉ tiêu lợi nhuận gộp, còn CP BH và CP QLDN được tập hợp chung, không được phân bổ cho từng loại sản phẩm mà dùng để xác định kết quả kinh doanh chung. Định kỳ, tổng giám đốc yêu cầu kế toán cung cấp thông tin về giá vốn, doanh thu, lợi nhuận gộp của từng loại sản phẩm và CP BH, CP QLDN để đánh giá kết quả sản xuất kinh doanh trong kỳ.

Kết quả điều tra 52 DN CBTACN phản ánh, số lượng DN được khảo sát thực hiện phân bổ CP BH và CP QLDN cho từng loại sản phẩm, thị trường, chi nhánh theo tỷ lệ tương ứng như sau: 16/52 DN (chiếm 30.8%), 8/52 DN (chiếm 15.4%), 4/52 DN (chiếm 7.7%). Tiêu thức mà các DN lựa chọn đều là phân bổ theo sản lượng, theo doanh thu hoặc theo giá vốn.

Xem xét thực trạng phân bổ chi phí BH và chi phí QLDN cho từng sản phẩm, thị trường và chi nhánh *theo quy mô* của các DN CBTACN, có sự không đồng nhất giữa các quy mô (**biểu đồ 2.5**).



Biểu đồ 2.5: Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô phân bổ CP BH và CP QLDN cho từng sản phẩm, thị trường và chi nhánh

Đối với DN có quy mô nhỏ, tỷ lệ phân bổ chi phí BH và chi phí QLDN cho từng sản phẩm là 13/38 DN (chiếm 34.2%) , nhưng tỷ lệ phân bổ hai khoản chi phí này theo từng thị trường tiêu thụ và từng chi nhánh thì thấp hơn nhiều, trong đó phân bổ cho từng thị trường tiêu thụ và cho từng chi nhánh đều bằng nhau là 3/38 DN (chiếm 7.9%). Đối với DN có quy mô vừa, không có DN nào phân bổ chi phí BH và chi phí QLDN theo từng sản phẩm, lệ phân bổ chi phí BH và chi phí QLDN theo từng theo từng thị trường tiêu thụ và từng chi nhánh đều bằng nhau là 1/4 DN (chiếm 25%). Đối với DN có quy mô lớn, tỷ lệ phân bổ chi phí BH và chi phí QLDN cho từng sản phẩm là 3/10 DN (chiếm 30%), cho từng thị trường tiêu thụ là 4/10DN (chiếm 40%), nhưng không có DN CBTACN cơ quy mô lớn nào phân bổ chi phí BH và chi phí QLDN cho từng chi nhánh

*** Phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo chi phí**

Công ty CP đã thực hiện lập báo cáo phân tích chi phí doanh thu cho từng dòng sản phẩm của từng dây chuyền sản xuất. Như báo cáo chi phí doanh thu của dây chuyền sản xuất hỗn hợp. Báo cáo này chia theo từng dòng sản phẩm hỗn hợp bao gồm: thức ăn hỗn hợp cho gà thịt, gà đẻ, gà giống, heo, vịt, chim cút và cừu. Báo cáo đã phân tích về số lượng, giá bán, giá vốn, lợi nhuận gộp và tỷ suất lợi nhuận gộp của từng mặt hàng của tháng báo cáo so sánh với trung bình lũy kế từ

đầu năm. (**Phụ lục 2.33:** Báo cáo dòng sản phẩm hỗn hợp của công ty CP). Kế toán đã xác định chỉ tiêu tỷ suất lợi nhuận gộp trên doanh thu thuần (% Profit /Netsale):

$$\text{Tỷ suất lợi nhuận gộp trên doanh thu thuần} = \frac{\text{Lợi nhuận gộp}}{\text{Doanh thu thuần}} \times 100 \quad (2.1)$$

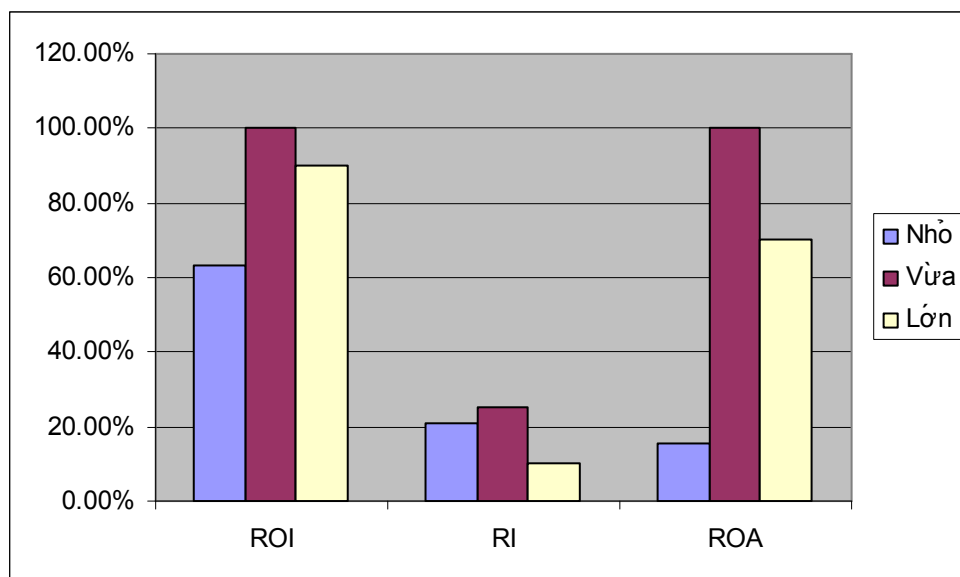
Đồng thời tại công ty cổ phần CP còn thực hiện lập báo cáo giá thành và giá vốn, xác định lợi nhuận gộp và tỷ lệ lợi nhuận gộp trên doanh thu để đánh giá kết quả kinh doanh cho toàn DN. Trong báo cáo này, đã thể hiện chi phí sản xuất, giá thành, giá vốn, lợi nhuận gộp và chỉ suất lợi nhuận gộp trên doanh thu. Hàng tháng kế toán công ty CP cũng lập báo cáo lãi lỗ lũy kế từ đầu năm tính đến thời điểm lập báo cáo để làm cơ sở so sánh số liệu giữa các tháng và tình hình kết quả thực hiện từ đầu năm đến thời điểm hiện tại. Báo cáo cung cấp các chỉ tiêu doanh thu, lợi nhuận gộp, tỷ suất lợi nhuận gộp trên doanh thu, CP BH, CP QLDN, kết quả hoạt động khác, lợi nhuận trước lãi vay, lãi vay và lợi nhuận trước thuế. Đồng thời, báo cáo lãi lỗ lũy kế cũng xác định chỉ tiêu ROA trước thuế và lãi vay. Chỉ tiêu ROA cho phép DN đo lường, đánh giá khả năng sinh lợi trên mỗi đồng tài sản của công ty. ROA càng cao thì càng tốt, thể hiện công ty kiếm được nhiều lợi nhuận hơn trên một đồng tài sản của công ty. Tuy nhiên, công ty sử dụng chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế và lãi vay, nên khi đánh giá chỉ tiêu này cần so sánh với lãi vay công ty phải trả để tài trợ cho tài sản hoạt động, nếu chỉ tiêu ROA đạt được tốt hơn chi phí lãi vay thì có thể đánh giá công ty sử dụng tốt vốn đầu tư (**Phụ lục 2.34:** Báo cáo lãi, lỗ lũy kế của công ty CP).

Kết thúc niên độ kế toán năm, kế toán công ty CP thực hiện lập báo cáo lãi, lỗ cho cả năm. Trong báo cáo lãi, lỗ năm, công ty đã tính toán các chỉ tiêu doanh thu thuần, giá vốn, lợi nhuận gộp, CP BH, CP QLDN, kết quả hoạt động khác, lợi nhuận, chi phí lãi vay, thu nhập lãi vay, lợi nhuận trước chênh lệch tỷ giá, chênh lệch tỷ giá, lợi nhuận sau chênh lệch tỷ giá, phí quản lý (công ty mẹ phân bổ), lợi nhuận trước thuế thu nhập DN, chỉ tiêu lợi nhuận gộp trên doanh thu, số vòng quay của tài sản, tỷ suất doanh thu trên tài sản (**Phụ lục 2.35:** Báo cáo lãi, lỗ năm của

công ty CP). Công ty RTD, công ty Hoàng Linh, công ty Vimark chưa thực hiện lập báo cáo phân tích chi phí.

Ngoài việc phân tích và đánh giá tình hình thực hiện các chỉ tiêu chi phí và giá thành, các DN cũng quan tâm đến việc *xác định các chỉ tiêu* phản ánh kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Có 36/52 DN (chiếm 69.2%) tiến hành xác định chỉ tiêu tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư (ROI), 10/52 DN (chiếm 19.2%) xác định chỉ tiêu lợi nhuận thặng dư (RI) và có 17/52 DN (chiếm 32.7%) xác định chỉ tiêu tỷ suất lợi nhuận ròng trên tài sản.

Tỷ lệ DN CBTACN *theo quy mô* xác định các chỉ tiêu phân tích. Biểu đồ 2.6 thể hiện các DN CBTACN xác định chỉ tiêu ROI và ROA nhiều hơn chỉ tiêu RI, và các DN có quy mô vừa và lớn quan tâm đến việc xác định các chỉ tiêu phản ánh kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh hơn các DN có quy mô nhỏ.



Biểu đồ 2.6: Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô xác định các chỉ tiêu phân tích.

Cũng theo kết quả điều tra, *việc phân tích hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh* thì có đến 30/52 DN (chiếm 57.7%) là do ban giám đốc thực hiện phân tích, còn lại 12 DN là do phòng kế toán và 10 DN là do phòng kế toán kết hợp với ban giám đốc thực hiện phân tích hiệu quả hoạt động của DN.

Và cũng theo kết quả điều tra, có 36/52 DN (chiếm 69.2%) là tương đối hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của DN, và 3 DN là rất không hài lòng, 12

DN hài lòng và chỉ có 1 DN (chiếm 1.9%) là rất hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của DN.

*** Phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo chi phí, giá thành và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh**

Tại công ty CP bước đầu đã có một hệ thống các báo cáo chi phí. Báo cáo chi phí của công ty CP thường so sánh số thực tế kỳ này với kỳ trước hoặc bình quân năm trước để xác định mức biến động về số tuyệt đối, số tương đối. Như báo cáo CP SXC của công ty CP. CP SXC là chi phí phát sinh bao gồm rất nhiều yếu tố chi phí nên việc quản lý CP SXC có vai trò quan trọng trong công tác quản trị chi phí. Đánh giá được tầm quan trọng của chi phí chung, công ty cổ phần CP đã lập báo cáo CP SXC để cung cấp thông tin cho Ban giám đốc. Trên báo cáo, CP SXC của tháng báo cáo được so sánh với CP SXC bình quân năm trước và CP SXC của tháng trước để tính ra mức độ tăng giảm về số tuyệt đối và số tương đối. CP SXC được chia thành từng yếu tố chi phí bao gồm lương hợp đồng, lương ngoài giờ, thưởng, chi phí nhiên liệu, chi phí bảo trì và sửa chữa máy móc thiết bị, chi phí sửa chữa khác, chi phí dịch vụ mua ngoài, chi phí điện, nước, chi phí phương tiện vận tải, chi phí khấu hao... Trong báo cáo CP SXC, kế toán đã tách chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, chi phí cố định của DN chỉ bao gồm chi phí khấu hao. Tuy nhiên, các chi phí trên cũng không phải là chi phí biến đổi mà là chi phí hỗn hợp, nhưng kế toán đưa vào thành chi phí hỗn hợp. Ngoài ra, trong báo cáo CP SXC cũng được đưa thêm vào các loại chi phí khác là CP BH, CP QLDN, chi phí khác để tính được tổng chi phí. Báo cáo chi phí 627 của công ty CP được chia thành từng yếu tố chi tiết theo tiểu khoản của tài khoản 627 được chi tiết cho từng tháng và được lũy kế đến tháng lập báo cáo. Báo cáo chi phí 627 đã được biểu thị bằng Biểu đồ giúp cho việc so sánh giữa các tháng thuận lợi hơn (**Phụ lục 2.36: Báo cáo CP SXC của công ty CP- Theo từng khoản mục chi phí**). Báo cáo CP BH và CP QLDN của công ty CP cũng được lập tương tự báo cáo CP SXC.

2.2.4.2. Thực trạng phân tích thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định và dự báo tương lai

*** Phân tích sản lượng**

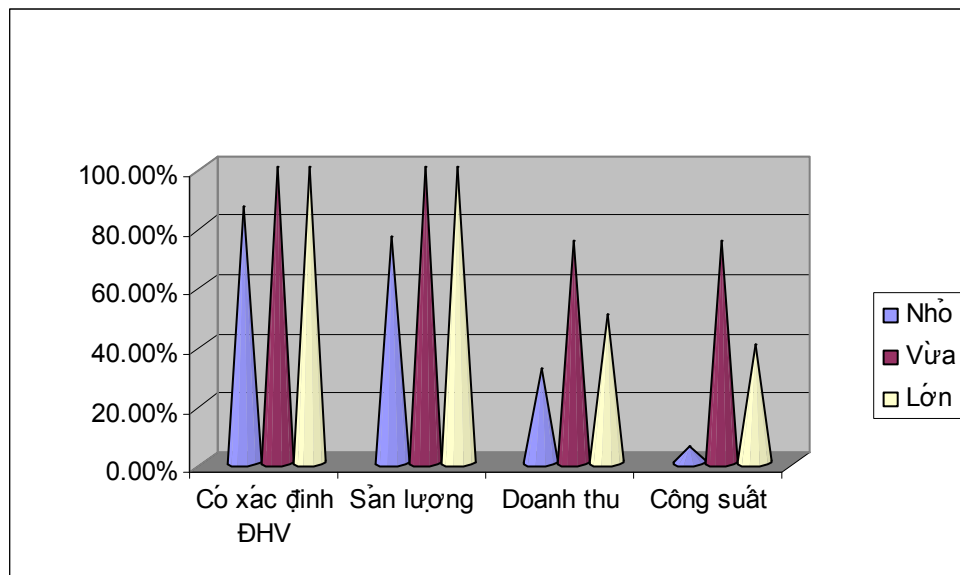
Công ty CP đã thực hiện lập báo cáo phân tích sản lượng thực tế với công suất máy móc của từng tháng để so sánh tình hình sử dụng máy móc thiết bị. Công ty có hai dây chuyền sản xuất là dây chuyền trộn dùng để sản xuất sản phẩm hỗn hợp và dây chuyền ép viên dùng để sản xuất sản phẩm đậm đặc. Báo cáo thể hiện công suất theo thiết kế, công suất thực hiện lũy kế đến tháng báo cáo, công suất trung bình thực hiện 1 tháng, tỷ lệ công suất trung bình thực hiện trên công suất theo thiết kế và tính ra tỷ lệ thực hiện công suất tháng hiện tại so với thiết kế của máy móc thiết bị cho từng dây chuyền sản xuất. Báo cáo này giúp nhà quản trị công ty CP đánh giá được tình hình sử dụng máy móc thiết bị, đánh giá công suất thực hiện của máy móc so với khả năng hoạt động của máy móc thiết bị (**Phụ lục 2.30: Báo cáo sản lượng thực tế & công suất theo thiết kế máy móc của công ty CP**). Đồng thời, công ty CP cũng lập báo cáo sản lượng thực tế và sản lượng theo dự toán. Báo cáo này đưa ra sự so sánh giữa sản lượng sản xuất thực tế lũy kế tính đến thời điểm báo cáo của năm nay so với sản lượng sản xuất thực tế của năm trước và sản lượng sản xuất theo dự toán (kế hoạch) của năm nay. Từ đó tính ra mức tăng giảm giữa thực tế thực hiện so với năm trước và so với kế hoạch đề ra. Tuy nhiên báo cáo này chỉ tính chung cho toàn bộ công ty CP mà không chia theo từng dây chuyền sản xuất vì vậy, mức độ phân tích, so sánh đánh giá tình hình thực hiện so với kế hoạch bị hạn chế hơn (**Phụ lục 2.31: Báo cáo sản lượng thực tế & kế hoạch của công ty CP**). Theo kết quả điều tra, có đến 50/52 DN (chiếm 96.2%) đã tiến hành so sánh phân tích sản lượng thực tế với sản lượng kế hoạch hoặc sản lượng theo công suất thiết kế.

Về xác định điểm hòa vốn

Theo kết quả phiếu điều tra, thì các DN CBTACN đã bước đầu thực hiện xác định điểm hòa vốn với 47/52 DN (chiếm 90.4%) thực hiện tính toán điểm hòa vốn, trong đó, điểm hòa vốn về sản lượng có 43/52 DN (chiếm 82.7%), điểm

hòa vốn về doanh thu có 21/52 DN (chiếm 40.4%) và điểm hòa vốn về công suất 9/52 DN (chiếm 17.3%). Như vậy, điểm hòa vốn về sản lượng được hầu hết các DN quan tâm xác định, đây sẽ là cơ sở để xác định sản lượng tiêu thụ hợp lý cho một kỳ kinh doanh.

Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô xác định điểm hòa vốn, tất cả các quy mô đều thực hiện xác định điểm hòa vốn, với 33/38 DN (chiếm 86.8%) quy mô nhỏ, 100% DN có quy mô vừa và lớn thực hiện xác định điểm hòa vốn. Các DN đều thực hiện xác định điểm hòa vốn về sản lượng với tỷ lệ cao, tỷ lệ các DN xác định điểm hòa vốn doanh thu và điểm hòa vốn về công suất thấp hơn, trong đó, tỷ lệ xác định điểm hòa vốn của DN quy mô nhỏ thấp hơn tỷ lệ xác định điểm hòa vốn của DN có quy mô vừa và lớn (Biểu đồ 2.7).



Biểu đồ 2.7: Tỷ lệ DN CBTACN theo quy mô xác định điểm hòa vốn

2.2.5. Thực trạng mô hình bộ máy kế toán chi phí

Bộ phận KTQT trong các DN CBTACN được tổ chức chung với bộ máy KTTC, tức là các mô hình bộ máy kế toán chi phí hỗn hợp. Theo mô hình này, mỗi nhân viên kế toán đồng thời thực hiện công việc KTTC và KTQT, không tổ chức bộ máy kế toán quản trị riêng. Nhân viên kế toán chi phí và giá thành thực hiện công việc tập hợp chi phí và tính giá thành để phục vụ KTTC, đồng thời thực hiện nhiệm vụ phân loại và tổng hợp thông tin kế toán theo yêu cầu của nhà quản trị. Thông tin

chi phí và giá thành của các kế toán viên sẽ được kế toán tổng hợp hoặc kế toán trưởng tổng hợp lại, đánh giá và cung cấp cho nhà quản trị ra quyết định. Chưa có bộ phận kế toán chuyên môn thực hiện các công việc lập dự toán, phân tích thông tin chi phí cho quá trình ra quyết định,...là những khâu công việc quan trọng và cần nhiều thời gian và kinh nghiệm thực hiện.

Như vậy, các DN CBTACN bước đầu có quan tâm xây dựng hệ thống kế toán chi phí với mô hình bộ máy kế toán chi phí là mô hình kết hợp giữa KTTC và KTQT. Tuy nhiên, mức độ thông tin kế toán chi phí cung cấp cho nhà quản trị ra quyết định nhằm tăng cường quản trị chi phí còn thấp và chưa thực sự phản ánh đúng tầm quan trọng của kế toán chi phí trong việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN.

2.3. Đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi

Qua khảo sát nghiên cứu thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN, cho thấy công tác kế toán chi phí có những ưu điểm, hạn chế nhất định. Về KTTC, thông tin kế toán chi phí đã đáp ứng được nhu cầu của thông tin KTTC nhằm phục vụ cho việc cung cấp thông tin ra bên ngoài DN, đảm bảo tuân thủ đúng quy định của nhà nước hiện hành. Về KTQT, một số DN đã bước đầu thực hiện công tác KTQT chi phí để phục vụ cho hoạt động quản lý và ra quyết định tại DN nhưng vẫn chưa thực sự đáp ứng nhu cầu thông tin chi phí phục vụ quá trình ra quyết định của các DN CBTACN. Cụ thể như sau:

2.3.1. Đánh giá thực trạng phân loại chi phí

*** Về phân loại chi phí theo mục đích và công dụng của chi phí**

Các DN CBTACN đã *phân loại chi phí theo mục đích và công dụng* của chi phí. Chi phí được chia thành CP NVL TT, CP NCTT, CP SXC, CPBH, CP QLDN. Trong đó, CP NCTT, CP SXC, CPBH, CP QLDN được phân loại theo yếu tố chi phí theo hướng dẫn của bộ tài chính. Việc phân loại như vậy đã đáp ứng yêu cầu tính giá thành của KTTC. Một số DN đã thực hiện mở chi tiết theo rất nhiều yếu tố chi phí chi tiết hơn quy định của bộ tài chính. Tuy nhiên, trong quá trình phản ánh

chi phí vào các TK kế toán theo mục đích và công dụng của chi phí, phạm vi phản ánh một số loại chi phí đã bị vi phạm. Chi phí sản xuất không được phản ánh vào đúng tài khoản theo quy định của KTTTC, chi phí ngoài sản xuất lại được phản ánh vào tài khoản phản ánh chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm, điều đó đã làm cho chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất phản ánh không đúng thực tế từ đó ảnh hưởng đến giá thành, giá vốn và kết quả hoạt động của DN.

Phạm vi ghi nhận chi phí bị vi phạm, được thể hiện ở việc ghi nhận chi phí sản xuất và giá trị hàng tồn kho. Chi phí sản xuất chỉ được ghi nhận khi thực tế sử dụng trong kỳ chứ không được ghi nhận khi mua nguyên liệu, nhiên liệu. Cách kế toán như vậy là chưa phản ánh đúng giá trị của chi phí sản xuất, đồng thời ảnh hưởng đến tính chính xác của giá thành và trị giá NVL tồn kho trong DN.

Việc phân loại chi phí theo mục đích và công dụng của chi phí có tác dụng phục vụ cho công tác kế toán chi phí, tính giá thành và xác định kết quả kinh doanh của KTTTC, phục vụ cho việc trình bày chi phí theo yếu tố chi phí trên báo cáo tài chính. Với cách phân loại này, kế toán chi phí trong các DN CBTACN đã đảm bảo tuân thủ chế độ hiện hành của KTTTC, đảm bảo thông tin cung cấp ra bên ngoài khách quan và có thể so sánh.

*** Phân loại chi phí theo mức độ hoạt động**

Trong các DN CBTACN đã khảo sát, việc phân loại chi phí theo mức độ hoạt động bước đầu đã được thực hiện nhưng tỷ lệ các DN có phân loại chi phí theo phương pháp này còn thấp. Tuy nhiên, việc phân loại chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi mới chỉ được thực hiện trên cơ sở tổng hợp thông tin từ số liệu của KTTTC mà chưa tổ chức hệ thống kế toán chi phí để tập hợp chi phí thành chi phí cố định, chi phí biến đổi, chi phí hỗn hợp. Ngoài ra, việc phân loại chi phí thành chi phí cố định hay chi phí biến đổi được kế toán phân loại đơn giản và ước lượng dẫn tới thông tin chi phí kế toán cung cấp chưa thực sự phù hợp và khoa học. Tỷ lệ các DN thực hiện tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi là rất thấp mặc dù CP SXC, CPBH, CP QLDN trong loại hình DN này có rất nhiều khoản chi phí là chi phí hỗn hợp.

Đánh giá tình hình tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi theo quy mô, các DN có quy mô vừa và quy mô lớn đã bước đầu quan tâm đến việc tách chi phí hỗn hợp, nhưng các DN có quy mô nhỏ vẫn chưa thực sự quan tâm đến việc tách chi phí hỗn hợp, điều đó thể hiện các DN có quy mô càng lớn càng quan tâm và nhận thức tốt hơn về việc phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí.

Cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí có vai trò quan trọng trong việc ra quyết định và quản lý chi phí của DN, tuy nhiên cách phân loại này chưa được thực hiện nhiều trong các DN CBTACN vì vậy sẽ hạn chế rất nhiều đối với việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị ra quyết định.

Nguyên nhân các DN CBTACN chưa quan tâm đến việc phân loại chi phí theo ứng xử của chi phí là vì kế toán tập trung quá nhiều vào công việc kế toán phục vụ KTTC, trình độ của nhân viên kế toán hạn chế hoặc do nhà quản trị DN chưa yêu cầu cung cấp thông tin chi phí theo biến phí và định phí.

2.3.2. Đánh giá thực trạng xây dựng định mức và lập dự toán chi phí

*** Về xây dựng định mức chi phí**

Tỷ lệ DN CBTACN có thực hiện xây dựng định mức chi phí tương đối cao. Và nếu xét theo quy mô của DN, tất cả các DN có quy mô vừa và lớn đều thực hiện xây dựng định mức chi phí, còn các DN có quy mô nhỏ, tỷ lệ xây dựng định mức chi phí cũng tương đối cao. Định mức chi phí là cơ sở cho việc lập dự toán chi phí, đồng thời định mức chi phí là cơ sở để triển khai, so sánh, đánh giá, phân tích tình hình thực hiện chi phí sản xuất kinh doanh. Tuy nhiên, hệ thống định mức chi phí trong các DN CBTACN được xây dựng chưa đồng bộ và khoa học.

Như vậy, có thể đánh giá thực trạng xây dựng định mức chi phí trong các DN CBTACN, các DN vừa và lớn có tỷ lệ xây dựng định mức chi phí cao hơn DN nhỏ. Từ đó có thể kết luận, thực trạng xây dựng định mức chi phí trong các DN CBTACN có mối liên hệ với quy mô của DN.

*** Về lập dự toán chi phí**

Dự toán chi phí bao gồm dự toán CP NVLTT, dự toán CP NCTT, dự toán

CP SXC, dự toán CPBH, dự toán CP QLDN, dự toán giá vốn hàng bán. Dự toán chi phí là một bộ phận trong hệ thống dự toán của DN. Một hệ thống dự toán được khởi đầu là việc xây dựng dự toán bán hàng, tiếp đó là dự toán sản xuất và dự toán hàng tồn kho, từ đó mới có cơ sở để xây dựng dự toán chi phí. Cuối cùng là xây dựng dự toán ngân quỹ và dự toán báo cáo tài chính.

Các DN CBTACN đã bước đầu quan tâm đến việc lập dự toán, đặc biệt là dự toán bán hàng, tuy nhiên các dự toán còn lại thì tỷ lệ các DN lập dự toán còn thấp và chưa đồng bộ. Xem xét theo quy mô của DN, các DN có quy mô lớn tỷ lệ lập dự toán cao hơn DN có quy mô vừa, DN có quy mô vừa tỷ lệ lập dự toán cao hơn DN có quy mô nhỏ. Như vậy, tỷ lệ các DN có lập dự toán chi phí có mối liên hệ tỷ lệ thuận với quy mô của DN, điều đó thể hiện DN có quy mô sản xuất kinh doanh càng lớn thì công tác lập dự toán càng được quan tâm xây dựng nhằm mục đích kiểm soát chặt chẽ chi phí. Kết quả này thể hiện các DN CBTACN có quy mô nhỏ chưa thực sự quan tâm đến công tác lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh mặc dù đây là một công việc quan trọng để làm cơ sở thực hiện và đánh giá tình hình thực hiện chi phí trong DN.

Như vậy, kết quả điều tra cho thấy, các DN CBTACN được khảo sát đã quan tâm đến hoạt động lập dự toán chi phí, và có mối liên hệ giữa hoạt động lập dự toán với quy mô hoạt động của DN CBTACN. Quy mô của DN càng lớn thì tỷ lệ lập dự toán càng cao.

Có thể kết luận, đa số các DN CBTACN đều quan tâm đến việc lập dự toán bán hàng. Việc xây dựng dự toán bán hàng là cơ sở đầu tiên và quan trọng nhất trong các khâu của hoạt động lập dự toán. Điều này có vai trò rất quan trọng đối với hoạt động sản xuất, tiêu thụ và quản lý trong DN. Tuy nhiên, các loại dự toán chi phí chưa được nhiều DN quan tâm lập, rất nhiều DN chưa thực sự quan tâm được việc lập dự toán chi phí nên có thể ảnh hưởng lớn đến việc chủ động các nguồn lực cho hoạt động sản xuất kinh doanh cũng như không có cơ sở để so sánh thực tế thực hiện với dự toán hợp lý, nhằm tìm ra những nguyên nhân ảnh hưởng đến kết quả đạt được để có biện pháp hạn chế nguyên nhân ảnh hưởng tiêu cực và khuyến khích những yếu tố có lợi cho DN.

Như vậy, việc xây dựng định mức và lập dự toán chi phí tại các DN CBTACN chưa được xây dựng một cách đầy đủ và đồng bộ. Nguyên nhân có thể là do trình độ của nhân viên, vì để xây dựng được định mức chi phí và dự toán chi phí là một công việc tốn nhiều thời gian và công sức, phải có kinh nghiệm và trình độ mới có thể xây dựng được định mức và dự toán chi phí khoa học và đáng tin cậy. Ngoài ra, có thể nhà quản trị chưa thực sự thấy được vai trò của thông tin định mức và dự toán chi phí trong việc ra quyết định và thực hiện các chức năng quản trị DN, nên sự đầu tư chi phí, nhân sự cho hoạt động xây dựng định mức và lập dự toán chi phí chưa được đầu tư thích đáng, dẫn tới hoạt động xây dựng định mức và lập dự toán chi phí chưa thực sự được quan tâm.

2.3.3. Đánh giá thực trạng xác định chi phí cho đối tượng chịu phí

2.3.3.1. Đánh giá thực trạng thu thập thông tin chi phí

*** Về chứng từ**

Các DN CBTACN đã sử dụng hệ thống chứng từ kế toán theo hướng dẫn của Bộ tài chính phục vụ tốt cho công tác KTTC trong DN. Tuy nhiên, chứng từ kế toán chưa được thiết kế thêm các chỉ tiêu nhằm phục vụ cho việc thu thập thông tin về mặt KTQT, như trên chứng từ chưa phân loại chi phí theo chi phí cố định, chi phí biến đổi... Nguyên nhân thực trạng chứng từ kế toán chi thực hiện theo đúng hướng dẫn của Bộ tài chính phục vụ cho KTTC, mà chưa được thiết kế nhằm thu thập thông tin KTQT là do KTQT chưa được tổ chức thành hệ thống, thông tin chi phí phục vụ kế toán chi quản trị được thu thập, tổng hợp và phân loại trên cơ sở thông tin của KTTC cung cấp. Chứng từ kế toán để nhằm cung cấp thông tin cho hoạt động xử lý, phân tích thông tin. Vì vậy, hệ thống chứng từ kế toán trong các DN CBTACN hiện nay là chưa đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin cho kế toán chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí trong DN.

*** Về tài khoản sử dụng**

Về mặt KTTC, đa phần các DN CBTACN đã thực hiện đúng quy định về tài khoản kế toán, phục vụ tốt công tác tập hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm để xác định hàng tồn kho và lập báo cáo tài chính. Tuy nhiên, các tài khoản kế toán chưa phục vụ cho KTQT. Thông tin chi phí của KTQT cần được phân loại theo nhiều

cách khác nhau phục vụ cho mục đích khác nhau để ra các quyết định quản trị DN. Các tài khoản kế toán chi được chi tiết theo sản phẩm hoặc phân xưởng, hoặc chi được chi tiết theo yếu tố chi phí thì chưa thực sự giúp ích cho việc tập hợp thông tin chi phí cho quá trình ra quyết định. Thông tin chi phí phục vụ cho KTQT cần được phân loại theo cách ứng xử của chi phí, bao gồm chi phí cố định, chi phí biến đổi, chi phí hỗn hợp. Nên việc chi tiết các tài khoản kế toán chi phí như trên chưa phục vụ cho việc tập hợp chi phí theo chi phí cố định, chi phí biến đổi, chi phí hỗn hợp, chưa phục vụ cho việc tính giá thành theo chi phí biến đổi và phân tích mối quan hệ chi phí- khối lượng- lợi nhuận, chưa giúp ích cho việc hướng dẫn kế toán tập hợp thông tin chi phí cho các đối tượng chịu chi phí khác nhau. Khi nhà quản trị cần thông tin thì kế toán mới thực hiện phân loại, sắp xếp các khoản chi phí trên các TK 621, 622, 627, 641, 642 thành chi phí cố định, chi phí biến đổi và chi phí hỗn hợp. Công việc đó làm tốn kém thời gian, công sức và chi phí của DN. Hệ thống tài khoản kế toán chưa có sự bổ sung tài khoản chi tiết giúp cho quá trình tổng hợp thông tin theo các cách phân loại chi phí khác nhau, hoặc giúp cho việc tập hợp thông tin chi phí cho các đối tượng chịu chi phí đáp ứng yêu cầu quản lý chi phí trong các DN CBTACN. Tại một số DN, vẫn còn vi phạm quy định mở TK kế toán theo quy định của KTTTC và vi phạm phạm vi phản ánh chi phí trên tài khoản. Nguyên nhân của những hạn chế này có thể là vì các DN CBTACN là các DN sản xuất với nhiều chủng loại sản phẩm, khối lượng nghiệp vụ phong phú, số lượng chứng từ nhiều và đa dạng. Từ đó dẫn đến khối lượng công việc của kế toán nhiều nên thời gian dành cho việc tổ chức hệ thống chứng từ và tài khoản kế toán phục vụ kế toán chi phí, đặc biệt là KTQT chi phí còn chưa được quan tâm. Ngoài ra, cũng có thể do trình độ nhân viên kế toán chưa cao, việc quản lý chi phí và hàng tồn kho chưa chặt chẽ, nhu cầu đòi hỏi thông tin chi phí của nhà quản trị chưa cao nên kế toán chưa thấy được sự cấp thiết của việc tổ chức thu thập thông tin chi phí phục vụ kế toán chi phí nói chung và KTQT chi phí nói riêng.

2.3.3.2. Đánh giá thực trạng xác định chi phí trong các DN CBTACN

*** Về đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính phí**

Các DN CBTACN lựa chọn đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là từng loại sản phẩm hoặc từng phân xưởng. CP NVLTT được tập hợp trực tiếp cho từng loại sản phẩm, CP NCTT và CP SXC được tập hợp chung theo từng phân xưởng sau đó phân bổ cho các sản phẩm theo tiêu thức DN lựa chọn. Các DN CBTACN đều lựa chọn đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm, tổng giá thành chia cho số lượng loại sản phẩm sẽ tính được giá thành đơn vị. Thông qua việc xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành như vậy đã phục vụ cho yêu cầu tính giá thành theo phương pháp chi phí toàn bộ của KTTC.

Tuy nhiên, đối tượng tính giá thành như trên mới chỉ tính giá thành được cho từng loại sản phẩm mà chưa thể tính giá thành cho từng mẻ sản phẩm, hay xác định giá phí cho từng khách hàng hay chi nhánh nhằm đánh giá lợi nhuận và hiệu quả hoạt động của từng khách hàng hay chi nhánh trong một DN.

*** Về phương pháp xác định giá phí**

Tất cả các DN CBTACN được khảo sát đều *xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí thực tế và xác định giá phí sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí toàn bộ*. Theo phương pháp này, giá phí của sản phẩm sản xuất là những chi phí đã thực tế phát sinh và giá phí sản phẩm sẽ bao gồm toàn bộ các chi phí phát sinh liên quan đến sản xuất sản phẩm, nghĩa là bao gồm cả chi phí cố định và chi phí biến đổi để sản xuất ra sản phẩm đó. Nghĩa là giá thành sản xuất của sản phẩm bao gồm CP NVL TT , CP NCTT, CP SCX. Việc xác định giá phí sản phẩm như vậy đã phục vụ tốt cho công tác định giá hàng tồn kho và xác định kết quả theo quy định của KTTC.

Việc sử dụng phương pháp chi phí thực tế phản ánh chính xác giá thành sản phẩm theo yêu cầu của KTTC. Tuy nhiên, theo phương pháp này, các chi phí như CP NC TT và CP SXC phải đến cuối kỳ mới được tập hợp đầy đủ, điều đó đồng nghĩa với việc cuối kỳ mới thực hiện phân bổ và tính giá thành của sản phẩm hoàn thành. Thông tin giá thành sản phẩm chỉ được cung cấp vào thời điểm cuối kỳ.

Trong điều kiện hoạt động của thị trường thức ăn chăn nuôi cũng như nguyên liệu đầu vào sản xuất thức ăn chăn nuôi biến động không ngừng, giá cả liên tục thay đổi, chịu nhiều ảnh hưởng của thị trường thế giới, chính sách của nhà nước cũng như tình hình dịch bệnh thì việc xác định được giá thành của sản phẩm nhanh chóng và chính xác có vai trò quan trọng đến việc xác định giá bán sản phẩm, cũng như định hướng sản xuất và tiêu thụ sản phẩm.

Số lượng các DN CBTACN áp dụng phương pháp chi phí thông thường và phương pháp chi phí trực tiếp còn thấp và chưa có DN nào áp dụng phương pháp ABC. Số lượng các DN CBTACN được khảo sát có thực hiện phân bổ ước tính CP SXC vào giá thành sản phẩm còn thấp, tuy nhiên cũng phản ánh sự quan tâm của các DN trong việc sử dụng phương pháp chi phí thông thường. Phương pháp chi phí thông thường là phương pháp mà CP SXC được phân bổ vào giá thành sản phẩm theo ước tính. Đây là phương pháp riêng có của KTQT, nếu phương pháp này được sử dụng thì thông tin giá thành sản phẩm có thể được cung cấp vào thời điểm sản phẩm sản xuất hoàn thành, cung cấp kịp thời cho quá trình ra quyết định. Theo quy mô của DN, quy mô của DN càng lớn thì tỷ lệ phân bổ CP SXC ước tính càng cao. Điều đó thể hiện thực tế là các DN có quy mô càng lớn càng quan tâm đến việc xác định giá phí sản phẩm theo phương pháp chi phí thông thường, nhằm cung cấp thông tin giá thành nhanh chóng cho hoạt động quản lý DN. Tuy nhiên, tỷ lệ các DN sử dụng phương pháp chi phí thông thường trong các DN CBTACN còn thấp, phản ánh việc ứng dụng phương pháp tính giá này để phục vụ tính giá thành sản phẩm chưa được nhiều DN CBTACN quan tâm. Phương pháp chi phí thông thường, phương pháp tính giá thành theo chi phí biến đổi và phương pháp ABC là các phương pháp tính giá thành của KTQT, vì vậy, các phương pháp này chưa được áp dụng rộng rãi trong các DN CBTACN sẽ là hạn chế trong việc cung cấp thông tin chi phí và giá thành cho việc ra quyết định và xác định hiệu quả kinh doanh của DN.

Nguyên nhân các DN CBTACN chưa áp dụng hoặc áp dụng rất ít các phương pháp xác định giá phí đặc trưng của KTQT, đặc biệt là phương pháp hiện đại như phương pháp ABC là do các phương pháp tính giá phí theo chi phí biến đổi

yêu cầu phải phân loại chi phí theo biến phí và định phí, phương pháp ABC yêu cầu phân chia các hoạt động vào các nhóm hoạt động, sau đó tính chi phí cho các nhóm hoạt động rồi tính cho đối tượng chịu chi phí. Những công việc đó tốn nhiều thời gian và tiền bạc. Tuy nhiên, các DN CBTACN là các DN sản xuất nên khối lượng công việc của KTTC quá lớn, chiếm nhiều thời gian của kế toán để tập hợp chi phí, tính giá thành và xác định kết quả kinh doanh phục vụ việc lập Báo cáo tài chính, đặc biệt là các công ty niêm yết, yêu cầu thông tin KTTC phải kịp thời và tin cậy. Đồng thời do số lượng nhân viên kế toán và trình độ của nhân viên kế toán, đặc biệt là kiến thức KTQT chi phí của các DN CBTACN còn chưa cao, nhiều kế toán viên chưa được cập nhật các phương pháp hiện đại xác định chi phí của KTQT nên sự chủ động của kế toán trong việc cung cấp thông tin dưới nhiều góc độ cho nhà quản trị ra quyết định chưa cao. Ngoài ra, xuất phát về sự nhận thức về thông tin kế toán chi phí đối với việc phục vụ quản trị DN của nhà quản trị còn thấp, nhà quản trị chưa đưa ra các yêu cầu về thông tin kế toán nói chung và thông tin chi phí nói riêng để phục vụ cho hoạt động quản trị DN đối với kế toán. Đây chính là nguyên nhân dẫn đến thực trạng các phương pháp xác định chi phí như phương pháp chi phí trực tiếp, phương pháp ABC... chưa được áp dụng nhằm cung cấp thông tin đa chiều cho nhà quản trị ra quyết định phù hợp với từng tình huống lựa chọn phương án kinh doanh cụ thể, mà chỉ tập trung yêu cầu kế toán cung cấp thông tin KTTC đáp ứng yêu cầu của bên ngoài như cơ quan thuế, cơ quan thống kê, cơ quan đầu tư, sở giao dịch chứng khoán, cổ đông... Chính vì vậy, thông tin của kế toán chi phí chưa đáp ứng được yêu cầu thông tin phục vụ quản trị chi phí trong các DN CBTACN.

*** Về tiêu thức phân bổ chi phí chung**

Chi phí chung trong các DN CBTACN là các chi phí phát sinh liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí và phần lớn các DN CBTACN đã lựa chọn sản lượng làm tiêu thức phân bổ, các DN còn lại sử dụng tiêu thức là CP NVL TT. Như vậy, CP SXC với rất nhiều khoản mục chi phí trong đó đều chỉ sử dụng một tiêu thức phân bổ là CP NVL TT hoặc sản lượng để phân bổ, việc đó đồng nghĩa với việc sự

phát sinh của CP NC TT và CP SXC có mối quan hệ cùng chiều với CP NVL TT và sản lượng, CP NVL TT tăng hoặc sản lượng tăng thì CP NC TT và CP SXC cũng phát sinh tăng theo. Việc sử dụng một tiêu thức phân bổ chi phí là CP NVL trực tiếp để tính giá thành sản phẩm như trên là phù hợp đối với KTTC, nhưng đối với KTQT thì chưa phản ánh chính xác chi phí tạo nên sản phẩm. Chi phí chỉ được tính vào giá thành sản phẩm theo đúng loại chi phí và mức độ chi phí đó tham gia vào việc sản xuất sản phẩm. Trong khi CP SXC bao gồm rất nhiều khoản mục chi phí, mức độ tham gia vào sản xuất từng loại sản phẩm khác nhau, nên các CP SXC cần được tính cho sản phẩm theo từng loại, từng nhóm chi phí theo mức độ tham gia vào việc sản xuất sản phẩm.

Tại các DN CBTACN được khảo sát, tỷ lệ DN CBTACN phân bổ CP BH và CP QLDN cho từng sản phẩm, thị trường và chi nhánh còn thấp. Như vậy, rất nhiều DN CBTACN chưa thực sự quan tâm đến việc phân bổ CP BH và CP QLDN cho từng sản phẩm, thị trường và chi nhánh, đồng nghĩa với việc các DN này chưa quan tâm đến việc xác định kết quả kinh doanh của từng sản phẩm, từng thị trường tiêu thụ và từng chi nhánh để có thể đánh giá được hiệu quả hoạt động của từng bộ phận trong DN.

Nguyên nhân của thực trạng này là do các DN CBTACN hiện đang áp dụng các phương pháp xác định chi phí là phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí thực tế nên kế toán đã lựa chọn một tiêu thức phân bổ để phân bổ chi phí chung cho các sản phẩm. Đồng thời, do chỉ tập trung cung cấp thông tin cho KTTC nên các DN CBTACN chỉ quan tâm đến việc tính giá thành của sản phẩm, nên việc phân bổ chi phí chung cho từng khách hàng, chi nhánh để tính giá phí cho các đối tượng chịu chi phí này chưa được quan tâm. Điều đó sẽ dẫn đến chi phí chung phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí chưa chính xác, làm ảnh hưởng đến giá phí của sản phẩm, đến tính chính xác của giá vốn và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của DN CBTACN.

2.3.4. Đánh giá thực trạng xử lý, phân tích thông tin chi phí phục vụ quá trình ra quyết định

Bộ phận kế toán đã cung cấp thông tin chi phí cho hoạt động lập báo cáo tài

chính ra bên ngoài theo đúng chuẩn mực và chế độ kế toán quy định, nhằm cung cấp thông tin cho đối tượng sử dụng thông tin là người bên ngoài như các cổ đông, cơ quan thuế, ngân hàng,... Các thông tin đó là các thông tin KTTC đáp ứng nhu cầu cung cấp thông tin mang tính bắt buộc của nhà nước. Nhà quản trị bên trong DN cũng sử dụng thông tin KTTC để đánh giá khái quát tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Tuy nhiên, để thực hiện hoạt động quản lý, điều hành thì nhà quản trị cần được cung cấp các thông tin KTQT, các thông tin đó được thu thập, xử lý, phân tích theo các phương pháp của KTQT để có thể đưa ra được những thông tin trợ giúp cho quá trình ra quyết định. Các thông tin này cần được so sánh với kỳ trước hoặc kế hoạch hoặc định mức, dự toán để phát hiện sự chênh lệch, khi đó nhà quản trị mới có biện pháp quản lý phù hợp. Đánh giá về tình hình xử lý, phân tích thông tin chi phí phục vụ quá trình ra quyết định trong các DN CBTACN như sau:

2.3.4.1. Đánh giá thực trạng phân tích biến động chi phí thông qua phân tích thông tin quá khứ

**** Phân tích biến động chi phí dựa trên định mức chi phí và dự toán chi phí***

Phần lớn các công ty tiến hành so sánh sản lượng thực tế, chi phí thực tế, giá thành thực tế với kế hoạch hoặc dự toán... để đánh giá tình hình thực hiện, phát hiện chênh lệch nhằm có biện pháp điều chỉnh phù hợp cho kỳ sau.

**** Phân tích, đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm, các bộ phận***

Các DN CBTACN chưa tổ chức kế toán trách nhiệm nên mới chỉ thực hiện phân tích, đánh giá kết quả hoạt động của toàn DN. ????. Với việc đánh giá hiệu quả của từng bộ phận ??? (T115- Hg)

Các DN CBTACN mới chỉ thực hiện đánh giá kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh toàn DN thông qua các chỉ tiêu ROI, RI, ROA là các chỉ tiêu nhằm đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh chung toàn DN. Nhiều DN đã xác định các chỉ tiêu này nhằm đánh giá kết quả sử dụng tài sản của DN, tuy nhiên vẫn có một số DN chưa thực hiện xác định các chỉ tiêu này, đặc biệt là các DN có quy mô nhỏ thì tỷ lệ DN xác định các chỉ tiêu đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh còn rất thấp.

Các DN CBTACN mới chỉ thực hiện đánh giá thông qua việc tính toán các chỉ tiêu tài chính chung toàn DN để đánh hiệu quả hoạt động kinh doanh toàn DN là do các DN CBTACN chưa thực hiện kế toán trách nhiệm. Vì vậy, các DN CBTACN chưa có cơ sở để phân tích, đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm. Kế toán trách nhiệm là hệ thống thu thập và báo cáo các thông tin về chi phí và doanh thu theo các trung tâm trách nhiệm. 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. Mỗi trung tâm trách nhiệm là một bộ phận trong DN mà nhà quản trị bộ phận đó chịu trách nhiệm về toàn bộ hoạt động của bộ phận mình quản lý với nhà quản trị cấp cao. Trong một DN, các bộ phận có thể là một sản phẩm, một dây chuyền, một chi nhánh hoặc một hoạt động nào đó mà nhà quản trị cần biết về chi phí, doanh thu, lợi nhuận... Việc chưa tổ chức kế toán trách nhiệm dẫn đến DN CBTACN chưa đánh giá được hiệu quả hoạt động của các trung tâm, chưa xác định được được trách nhiệm và quyền hạn của từng nhà quản trị gắn với lợi ích mà nhà quản trị đạt được khi được phân quyền phụ trách trung tâm trách nhiệm. Điều đó làm hạn chế việc quản trị chi phí, quản trị doanh thu và làm giảm hiệu quả hoạt động kinh doanh của DN.

**** Phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo giá thành và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh***

Các DN CBTACN mới chỉ có báo cáo giá thành theo phương pháp toàn bộ để thực hiện phân tích biến động giá thành và thực hiện phân tích biến động giá thành theo từng yếu tố chi phí, CP NVL TT , CP NCTT và yếu tố CP SXC. Các DN CBTACN mới chỉ tập trung lập hệ thống báo cáo tài chính, các Báo cáo quản trị như báo cáo giá thành theo công việc hay theo quá trình, báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo phương pháp trực tiếp (theo biến phí) chưa được xây dựng. Như vậy, hệ thống báo cáo KTQT chưa được xây dựng một cách đầy đủ và hệ thống nhằm cung cấp thông tin dự toán, thông tin thực hiện và thông tin phân tích, đánh giá, xác định nguyên nhân nhằm tìm ra các hướng giải quyết, nhằm sử dụng hiệu

quả hơn tài sản của DN.....Chính vì vậy mà việc phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo giá thành và báo cáo kết quả kinh doanh chưa có cơ sở để thực hiện một cách hiệu quả, dẫn đến chưa xác định được những nguyên nhân tích cực và nguyên nhân tiêu cực để rút kinh nghiệm cho kỳ sau DN hoạt động hiệu quả hơn.

2.3.4.2. Đánh giá thực trạng phân tích thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định và dự báo tương lai

**** Về phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận (C-P-V)***

Về phân tích, xử lý thông tin chi phí phục vụ quá trình ra quyết định của KTQT, phần lớn các DN được khảo sát đã thực hiện tính toán và phân tích một số chỉ tiêu cơ bản để cung cấp thông tin về tình hình chi phí, doanh thu, lợi nhuận của hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ. Để phân tích mối quan hệ chi phí-khối lượng- lợi nhuận, chi phí cần được chia thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, từ đó kế toán lập phương trình biểu diễn mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng – lợi nhuận. Thông qua đó có thể xác định được các điểm hòa vốn là điểm lợi nhuận của DN bằng không (0). Về tính toán điểm hòa vốn, các DN CBTACN đã quan tâm đến việc xác định điểm hòa vốn về sản lượng. Tuy nhiên, tỷ lệ các DN xác định điểm hòa vốn về doanh thu còn thấp, chứng tỏ nhiều DN chưa thực sự quan tâm xác định các chỉ tiêu này để làm cơ sở cho quá trình thực hiện. Ngoài ra, các DN CBTACN cũng đã quan tâm đến việc xác định chỉ tiêu lợi nhuận gộp của từng sản phẩm, được tính bằng doanh thu trừ giá vốn hàng bán. Chỉ tiêu lợi nhuận gộp được tính toán cho toàn doanh nghiệp, cho tất cả các sản phẩm và tính toán cho từng sản phẩm cụ thể.

**** Phân tích thông tin chi phí thích hợp cho việc ra quyết định quản trị DN trong các trường hợp đặc biệt***

Nhiều DN CBTACN còn chưa quan tâm đến việc thực hiện xử lý, phân tích thông tin chi phí phục vụ quá trình quản trị chi phí và ra quyết định. Các công ty cần quan tâm hơn nữa đối với việc xử lý, phân tích thông tin phục vụ quá trình ra quyết định.

Nguyên nhân của thực trạng này là các quyết định quản trị DN trong các trường hợp đặc biệt thường dựa vào số liệu phân loại chi phí theo mức độ hoạt động

và tính giá thành theo biến phí. Trong khi đó, thực trạng các DN CBTACN chưa quan tâm nhiều đến cách phân loại chi phí mức độ hoạt động và tính giá thành theo biến phí nên nhà quản trị chưa có cơ sở để thực hiện phân tích thông tin chi phí cho việc ra quyết định trong các trường hợp đặc biệt. Việc lựa chọn ra quyết định thường dựa vào thông tin KTTC và kinh nghiệm ra quyết định của bản thân nhà quản trị.

2.3.5. Đánh giá thực trạng mô hình kế toán chi phí

Các DN CBTACN thực hiện mô hình kế toán chi phí kết hợp là mô hình mà mỗi nhân viên kế toán đồng thời thực hiện công việc KTTC và KTQT, không tổ chức bộ máy kế toán quản trị riêng. Các DN CBTACN sử dụng mô hình này đã tận dụng được bộ máy nhân sự của KTTC nên tiết kiệm được chi phí, bộ máy gọn nhẹ. Tuy nhiên, mô hình này dẫn đến công việc KTQT không chuyên môn hóa, việc cung cấp thông tin không kịp thời. Đặc biệt là trong các DN CBTACN có quy mô lớn, sản xuất với nhiều loại sản phẩm nên khối lượng công việc của kế toán nhiều, đặc biệt là công việc của kế toán chi phí và giá thành sản phẩm. Vì vậy, tác giả đánh giá việc sử dụng mô hình hỗn hợp này chỉ phù hợp cho các DN nhỏ có khối lượng công việc ít, đối với các DN lớn thì không phù hợp để có thể cung cấp thông tin nhanh chóng và phù hợp cho quá trình quản trị chi phí của DN. Các DN CBTACN chưa xây dựng được mô hình kế toán chi phí phục vụ tăng cường quản trị chi phí một cách hiệu quả, mặc dù các DN CBTACN bước đầu có quan tâm xây dựng hệ thống KTQT. Tuy nhiên, mức độ thông tin kế toán chi phí cung cấp cho nhà quản trị ra quyết định nhằm tăng cường quản trị chi phí còn thấp và chưa thực sự phản ánh đúng tầm quan trọng của kế toán chi phí trong việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN.

Nguyên nhân của việc lựa chọn mô hình kết hợp là do mô hình này tiết kiệm chi phí và nhân sự. Do các DN CBTACN có tính chất sở hữu tư nhân nên các DN luôn muốn tiết kiệm chi phí, đồng thời do chưa nhận thức được tầm quan trọng của thông tin kế toán chi phí, đặc biệt là KTQT chi phí để tăng cường quản trị chi phí nên nhu cầu đòi hỏi cung cấp thông tin của nhà quản trị không cao. Thực trạng trên

cũng xuất phát từ số lượng và trình độ của nhân viên kế toán còn hạn chế, công việc kế toán phục vụ KTTC lớn, chiếm nhiều thời gian và công sức của kế toán, chính vì vậy trong các DN CBTACN hiện nay đang tổ chức mô hình kế toán chi phí là mô hình kết hợp nhưng với phần lớn công việc kế toán là dành cho KTTC phục vụ việc lập báo cáo tài chính ra bên ngoài. Hệ thống kế toán chi phí của KTTC có ít vai trò trong việc cung cấp thông tin phục vụ tăng cường quản trị chi phí vì đó chỉ là những thông tin phản ánh khái quát toàn bộ hoạt động của DN. Còn thông tin KTQT chi phí chưa thực sự cung cấp được các thông tin cần thiết cho việc quản trị chi phí trong các DN CBTACN.

Như vậy, qua thực tế tìm hiểu, nhiều DN CBTACN tập trung cung cấp thông tin cho KTTC, là thông tin cung cấp cho các đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài doanh nghiệp, đặc biệt là các DN có quy mô nhỏ. Công việc của kế toán chi tập trung vào việc cung cấp thông tin cho hoạt động lập sổ sách và báo cáo tài chính và báo cáo thuế. Một số DN đã bước đầu quan tâm đến công tác KTQT chi phí nhằm cung cấp thông tin cho việc quản trị chi phí thông qua việc thực hiện hoạt động lập định mức, lập dự toán, xác định lợi nhuận gộp của từng mặt hàng, so sánh đánh giá thực tế với kế hoạch hoặc kỳ trước, tính toán các chỉ tiêu sinh lời.... Tuy nhiên, số lượng báo cáo phân tích chi phí, số lượng chỉ tiêu phân tích chưa nhiều và chưa đáp ứng nhu cầu thông tin cho hoạt động quản lý. Nếu xét theo quy mô, các DN CBTACN có quy mô lớn đã áp dụng các phương pháp KTQT chi phí vào thực tế công tác kế toán để phục vụ tăng cường quản trị chi phí nhiều hơn các DN có quy mô vừa và nhỏ. Đồng thời, thông qua phỏng vấn sâu, tác giả đánh giá về tính chủ động của các kế toán viên trong việc cung cấp thông tin KTQT nói chung và thông tin chi phí nói riêng, thì kế toán vẫn thụ động trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị, thông tin chỉ được kế toán cung cấp khi nhà quản lý có yêu cầu, kế toán chưa chủ động phân loại, phân tích, lập báo cáo cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Kế toán cần hướng dẫn, giải thích thông tin kế toán cho nhà quản trị hiểu và đánh giá đúng các chi phí của DN theo các loại quyết định cụ thể của DN.

Tóm lại, nhu cầu cung cấp thông tin kế toán chi phí cho các nhà quản trị trong các DN CBTACN là rất lớn trong tình hình giá nguyên liệu tăng cao, chi phí sản xuất không ngừng tăng và tình hình tiêu thụ sản phẩm gặp nhiều khó khăn. Luận án đã sử dụng các phương pháp khoa học để đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN với việc tăng cường quản trị chi phí. Luận án đưa ra những ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân của thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN về phân loại chi phí, về lập định mức và dự toán chi phí, về xác định chi phí cho đối tượng chịu phí và phân tích thông tin chi phí phục vụ quá trình ra quyết định sản xuất kinh doanh. Luận án cũng đánh giá về thực trạng mô hình kế toán chi phí trong các DN CBTACN. Từ đó, luận án đã đưa ra kết luận về thực trạng kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN còn nhiều hạn chế, chưa cung cấp đầy đủ và hệ thống thông tin chi phí cần thiết cho hoạt động quản trị chi phí trong các DN CBTACN. Vì vậy, cần thiết phải hoàn thiện kế toán chi phí để tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN. Những đánh giá và kết luận về thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN sẽ là cơ sở để luận án đưa ra những kiến nghị cụ thể nhằm hoàn thiện kế toán chi phí trong các DN CBTACN ở chương 3, góp phần nâng cao hiệu quả quản lý chi phí, đem lại lợi nhuận cao hơn cho DN CBTACN.

Chương 3: HOÀN THIÊN KẾ TOÁN CHI PHÍ VỚI VIỆC TĂNG CƯỜNG QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP CHẾ BIẾN THỨC ĂN CHĂN NUÔI

3.1. Chiến lược phát triển ngành CBTACN ở Việt Nam

Ngành CBTACN là một ngành sản xuất công nghiệp mới phát triển ở Việt Nam kể từ khi giống vật nuôi ngoại nhập bước đầu xuất hiện ở Việt Nam từ những năm 1960 để phục vụ cho ngành chăn nuôi. Ngành CBTACN ở Việt Nam là ngành công nghiệp gắn liền với ngành chăn nuôi của Việt Nam, có ảnh hưởng lớn đến số lượng, chất lượng và quy mô của ngành chăn nuôi. Tuy nhiên, ngành chăn nuôi của nước ta còn nhỏ lẻ, hình thức chăn nuôi trang trại mới phát triển, số lượng trang trại có tăng dần theo thời gian nhưng vẫn còn chậm và nhỏ, do đó ảnh hưởng đến khối lượng thức ăn công nghiệp tiêu thụ, từ đó ảnh hưởng đến sự phát triển của ngành CBTACN. Kể từ những năm 90, ngành công nghiệp CBTACN của Việt Nam đã phát triển nhanh chóng cùng với sự phát triển của ngành chăn nuôi. Ngành chăn nuôi giữ vai trò ngày càng tăng trong tổng GDP của ngành nông nghiệp với tỷ lệ đóng góp giao động từ 22,6% đến 25,5% trong giai đoạn 2001-2007 và dự kiến tăng lên 25% - 26% trong năm 2008 (Cục chăn nuôi, 2008). Tuy nhiên, ngành CBTACN của Việt Nam mới chỉ đáp ứng khoảng 50% nhu cầu thức ăn chăn nuôi trong nước. Phần còn lại là nhập khẩu và các hộ chăn nuôi tự cung cấp. Đối với nguyên liệu, ngành CBTACN gặp nhiều vấn đề khó khăn đối với nguyên liệu đầu vào do nguyên liệu thức ăn chăn nuôi của Việt Nam phụ thuộc vào nhập khẩu. Không chỉ nhập khẩu thức ăn tinh, mà cả những thức ăn thô như ngô, đậu tương, bột gạo, bột cá... nước ta cũng phải nhập khẩu. Vì vậy, thức ăn chăn nuôi còn chịu ảnh hưởng bởi chính sách nhập khẩu, tỷ giá, thuế nhập khẩu và giá cả thị trường thế giới, do đó ảnh hưởng đến giá thành của sản phẩm, khiến giá thành sản phẩm TACN trong nước luôn cao hơn khu vực 10-15%.



Biểu đồ 3.1: Tỷ lệ nhập khẩu thức ăn chăn nuôi và nguyên liệu TACN

Theo quyết định số 10/2008/QĐ-TTg phê duyệt “Chiến lược phát triển chăn nuôi đến năm 2020” đã xác định mục tiêu đến năm 2020 ngành chăn nuôi cơ bản chuyển sang sản xuất phương thức trang trại, công nghiệp, đáp ứng phần lớn nhu cầu thực phẩm đảm bảo chất lượng cho tiêu dùng và xuất khẩu. Chiến lược cũng đưa ra định hướng phát triển đến năm 2020 của ngành CBTACN là phát triển mạnh ngành công nghiệp CBTACN trên cơ sở mở rộng quy mô, đổi mới công nghệ, nâng cao chất lượng và hạ giá thành sản phẩm. Chuyển một phần diện tích đất nông nghiệp để trồng cỏ thâm canh và các loại cây nguyên liệu thức ăn chăn nuôi bằng các giống năng suất cao, giàu đạm. Nâng cao năng lực chế biến nguyên liệu trong nước và tận dụng triệt để nguồn phụ phẩm nông, công nghiệp làm thức ăn chăn nuôi. Sản lượng thức ăn chăn nuôi công nghiệp: tăng bình quân 7,8%/năm, đạt khoảng 19 triệu tấn [7,tr3]. Như vậy, ngành chế biến thức ăn chăn nuôi đã nhận được sự quan tâm của Nhà nước, tuy nhiên cần xây dựng các đề án cụ thể về phát triển thức ăn chăn nuôi, khuyến khích phát triển chăn nuôi trang trại, công nghiệp và giết mổ, bảo quản, chế biến gia súc, gia cầm công nghiệp để đảm bảo chiến lược đi vào thực hiện có hiệu quả để ngành chăn nuôi và ngành chế biến thức ăn chăn nuôi cùng phát triển ổn định, tương xứng với vị trí của ngành trong nền kinh tế.

3.2. Định hướng hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN

Mục đích cuối cùng của hoàn thiện kế toán chi phí là nhằm cung cấp thông

tin hữu ích cho quá trình ra quyết định và kết quả cuối cùng là đem lại nhiều lợi ích hơn cho DN, đạt lợi nhuận cao hơn cho DN. Vì vậy, việc hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN phải gắn với mục tiêu tiết kiệm, hiệu quả. Để thực hiện được điều đó, việc hoàn thiện phải đảm bảo yêu cầu định hướng sau:

Thứ nhất, việc hoàn thiện phải phù hợp với đặc điểm hoạt động sản xuất kinh doanh của các DN CBTACN. Đặc điểm tổ chức quản lý, đặc điểm tổ chức sản xuất và đặc điểm tiêu thụ sản phẩm của các DN CBTACN có ảnh hưởng đến công tác kế toán nói chung, công tác kế toán chi phí nói riêng. Vì vậy, việc hoàn thiện kế toán chi phí phải đảm bảo phù hợp với đặc điểm hoạt động của các DN CBTACN.

Thứ hai, việc hoàn thiện phải đáp ứng nhu cầu thông tin phục vụ tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN. Thông tin KTTC là thông tin tổng hợp về toàn bộ hoạt động của DN trong kỳ, nhằm cung cấp thông tin cho đối tượng sử dụng thông tin là đối tượng bên ngoài DN. Còn thông tin KTQT nhằm phục vụ cho bản thân DN, nhằm đáp ứng nhu cầu tăng cường quản lý và ra quyết định bên trong DN. Thông tin chi phí có rất nhiều nguồn phát sinh, với nhiều loại thông tin khác nhau. Tuy nhiên, kế toán phải lựa chọn, phân loại, đánh giá, phân tích và trình bày thông tin chi phí để đáp ứng nhu cầu sử dụng thông tin phục vụ tăng cường quản trị chi phí của các DN CBTACN.

Thứ ba, việc hoàn thiện phải đáp ứng mục tiêu hiệu quả và tiết kiệm. Hoàn thiện kế toán chi phí phải đảm bảo tận dụng được thông tin của hệ thống KTTC. Hệ thống thông tin KTTC là hệ thống bắt buộc phải có nhằm thực hiện việc cung cấp thông tin ra bên ngoài theo chế độ quy định. Thông tin của KTQT được cung cấp từ nhiều nguồn thông tin trong đó từ phần lớn có cùng nguồn gốc với thông tin của KTTC. Do đó, khi hoàn thiện kế toán chi phí với việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN thì cần tận dụng nguồn thông tin, số liệu và nhân lực sẵn có của KTTC. Cần tổ chức hệ thống thu nhận, hệ thống xử lý thông tin, bao gồm con người, chứng từ, tài khoản, sổ sách kế toán vừa đảm bảo cung cấp thông tin cho

KTTC vừa cung cấp thông tin cho KTQT nhằm đảm bảo mục tiêu vừa hiệu quả vừa tiết kiệm. Ngoài ra, những thông tin mà KTTC không thể cung cấp thì KTQT sẽ tổ chức thu nhận, xử lý và phân tích riêng nhưng phải cân đối được giữa lợi ích thu về và chi phí bỏ ra để thu nhận, xử lý, phân tích thông tin đó.

3.3. Giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí trong các DN CBTACN

Thông qua nghiên cứu lý luận kế toán chi phí và thực tế kế toán chi phí trong các DN CBTACN, tác giả đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán chi phí trong các DN này như sau:

3.3.1. Hoàn thiện phân loại chi phí

Các DN CBTACN cần nhận diện được chi phí theo các cách phân loại chi phí nhằm đáp ứng yêu cầu lập kế hoạch, kiểm soát chi phí và ra quyết định kinh doanh. Chi phí trong DN CBTACN bao gồm rất nhiều khoản mục chi phí và yếu tố chi phí. Việc nhận thức về chi phí sẽ ảnh hưởng đến việc sử dụng thông tin chi phí cho việc ra quyết định.

*** Về phân loại chi phí theo mục đích, công dụng**

Cách phân loại chi phí này được thực hiện tốt trong các DN CBTACN. Tuy nhiên, một số khoản mục chi phí chưa được đưa vào đúng khoản mục chi phí theo quy định và mức độ chi phí cần được xác định cho phù hợp với thực tế sử dụng. Hàng tồn kho như nguyên vật liệu, nhiên liệu, bao bì,... chỉ được tính vào chi phí trong kỳ căn cứ vào mức độ sử dụng thực tế chứ không được căn cứ vào mức mua vào trong kỳ. Khi xuất bao bì, than... để sử dụng, DN CBTACN nên sử dụng phiếu xuất kho để phản ánh giá trị nguyên vật liệu vào chi phí trong kỳ, phần nguyên vật liệu chưa sử dụng là hàng tồn kho cuối kỳ.

Ngoài ra, về phạm vi phản ánh chi phí của các tài khoản kế toán, các khoản chi phí cần được đưa vào đúng tài khoản tương ứng, các chi phí được phản ánh vào TK 621 “CP NVL TT” là giá trị nguyên vật liệu, bán thành phẩm dùng trực tiếp sản xuất sản phẩm, cấu tạo nên giá trị thực thể của sản phẩm, phản ánh vào TK 622 “CP NCTT” là chi phí về tiền lương, tiền công và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm, những người trực tiếp tham gia vào sản xuất sản

phẩm từ khâu đưa nguyên vật liệu vào đến khâu hoàn thành thành phẩm đóng bao để sẵn sàng tiêu thụ hoặc nhập kho, TK 627 “CP SXC” chỉ được phản ánh những khoản chi phí sản xuất còn lại nhưng phát sinh trong phạm vi phân xưởng sản xuất, TK 641 “CP BH” là các khoản chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động tiêu thụ thành phẩm như chi phí quảng cáo, chi phí sửa chữa bảo hành sản phẩm, công tác phí của bộ phận bán hàng... Và TK 642 “CP QLDN” phản ánh toàn bộ chi phí quản lý hành chính chung liên quan đến toàn DN.

Theo tác giả, cần thiết phải thực hiện giải pháp này nhằm hai mục tiêu. Thứ nhất, phản ánh đúng giá trị hàng tồn kho hiện có của DN, phản ánh chính xác các khoản chi phí từ đó phản ánh chính xác giá thành, giá vốn và lợi nhuận của DN. Thứ hai, cách làm như vậy sẽ đảm bảo công tác quản lý nguyên vật liệu được chặt chẽ, giúp tiết kiệm chi phí.

*** Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí:**

Cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí có vai trò quan trọng đối với hoạt động cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định. Thông tin chi phí cố định và biến đổi được sử dụng trong nhiều quyết định ngắn hạn của DN, đồng thời được sử dụng cho quá trình lập định mức và dự toán chi phí, dự toán ngân sách. Vì vậy, chi phí trong các DN CBTACN cần được phân loại theo cách ứng xử của chi phí. Chi phí trong DN CBTACN nếu chia theo khoản mục chi phí bao gồm chi phí sản xuất (CP NVLTT, CP NCTT, CP SXC) và chi phí ngoài sản xuất (CP BH và CP QLDN). Trong từng khoản mục chi phí có thể có chi phí cố định, chi phí biến đổi và chi phí hỗn hợp. (Bảng 3.1)

Bảng 3.1: Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí trong các DN CBTACN

Chi phí	Biến phí	Định phí	Chi phí hỗn hợp
1. Chi phí sản xuất			
a. CP NVL TT	x		
b. CP NC TT			
- Chi phí tiền lương của công nhân trực tiếp(1)	X		X
- Trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ		X	
c. CP SXC			
- Xăng, dầu			X
- Than			X
- Chi phí kiểm nghiệm (2)			X
- Điện			X
- Chi phí chở rác		X	
- Nạp ga điều hòa			X
- Chi phí đổi bình oxy			X
- Chi phí vận chuyển			X
- Chi phí bơm thuốc sát trùng, khử trùng		X	
- Tiền phiếu nhập kho	X		
- Tiền túi RTD	X		
- Tiền dịch vụ bảo vệ nhà kho		X	
- Lương bộ phận trưởng ca		X	
-Trích BHXH, BHYT, BHTN của bộ phận trưởng ca.		X	
- Văn phòng phẩm			X
- Chi phí thay dầu máy			X
- Chi phí bơm máy nén khí, cốc lọc khí nén			X
- Chi phí khấu hao TSCĐ (3)		X	
- Chi phí dịch vụ mua ngoài: chi phí sửa chữa, thay thế điện nước, chi phí thuê máy phát điện, chi phí tiền điện, tiền nước			X
- Chi phí dụng cụ: chổi tre, chổi lúa, mút xốp, bạt cách			X

nhiệt, mũi khoan, máy khoan.			
2. Chi phí ngoài sản xuất			
a. CP BH			
- Tiền xăng dầu			X
- Phí cầu đường			X
- Chi phí công tác			X
- Chi phí rửa xe, sửa xe, làm lốp			X
- Lương của bộ phận kinh doanh			X
- Trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ của bộ phận kinh doanh		X	
- Trích khấu hao TSCĐ		X	
- Chi phí hoa hồng bán hàng	X		
- Chi phí khuyến mại, quảng cáo			X
b. CP QLDN			
- Phí chuyển tiền			X
- Cước dịch vụ viễn thông			X
- Chi phí tiếp khách			X
- Tiền vé máy bay			X
- Tiền nước uống văn phòng			X
- Cước ADSL			X
- Cước điện thoại			X
- Chi phí xăng xe			X
- Chi phí lọc dầu xe			X
- Chi phí tiếp khách			X
- Chi phí mua dầu dưỡng bóng, dọn nội thất, rửa xe			X
- Chi phí đăng kiểm			X
- Chi phí khấu hao TSCĐ			X
- Chi phí tiền lương các phòng ban (bao gồm cả phòng kiểm nghiệm) (2)		X	
- Các khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ bộ phận quản lý DN		X	

Trong đó:

(1) Chi phí tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất là chi phí biến đổi nếu DN tính lương theo sản phẩm, nhưng lại là chi phí hỗn hợp nếu DN tính lương theo thời gian kết hợp lương làm thêm giờ.

Riêng các khoản trích theo lương theo quy định (BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN) của công nhân trực tiếp là chi phí cố định vì các DN thường trích các khoản này trên mức tiền lương hệ số đã đăng ký với cơ quan bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế.

(2) Chi phí kiểm nghiệm là chi phí cố định đối với các DN có bộ phận kiểm nghiệm riêng và được tính vào CP QLDN, nhưng lại là chi phí biến đổi đối với DN thuê kiểm nghiệm bên ngoài và được tính vào CP SXC.

(3) Chi phí KH TSCĐ là chi phí cố định nếu DN tính khấu hao theo phương pháp đường thẳng, và là chi phí biến đổi nếu DN tính khấu hao theo sản lượng, số lượng.

Các DN CBTACN cần thực hiện phân loại chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, đối với chi phí hỗn hợp cần sử dụng các phương pháp để tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi nhằm sử dụng thông tin chi phí cho quá trình lập dự toán và quản trị chi phí.

Trên cơ sở lý luận về các phương pháp tách chi phí hỗn hợp và kết quả nghiên cứu về chi phí và thực trạng tách chi phí hỗn hợp trong các DN CBTACN, tác giả đề xuất tách chi phí hỗn hợp vào thực tế trong các DN CBTACN như sau:

Trước tiên, các DN CBTACN cần thống kê số liệu chi phí hỗn hợp đã phát sinh các kỳ trước làm cơ sở số liệu cho việc tách chi phí hỗn hợp. Tiếp theo, để tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, kế toán cần thực hiện 2 bước công việc:

1- Nhóm các chi phí hỗn hợp có cùng tính chất nguồn phát sinh chi phí thành một nhóm và lựa chọn mức độ hoạt động làm tiêu chuẩn để phân tích chi phí hỗn hợp.

2- Lựa chọn phương pháp tách chi phí hỗn hợp phù hợp và tiến hành công việc tách chi phí theo phương pháp đã lựa chọn

Bước 1: Nhóm các chi phí hỗn hợp có cùng tính chất nguồn phát sinh chi phí thành một nhóm và lựa chọn mức độ hoạt động làm tiêu chuẩn phân tích chi phí hỗn hợp.

Có nhiều loại chi phí là chi phí hỗn hợp, tuy nhiên để đảm bảo tính hiệu quả, kế toán nên nhóm các chi phí vào thành từng nhóm chi phí phù hợp với tiêu thức lựa chọn làm mức độ hoạt động, tiêu thức lựa chọn có thể là: số mẻ sản xuất, số lượng sản phẩm sản xuất, số lượng sản phẩm tiêu thụ, số lượng giờ máy thuê... Vì vậy, chi phí hỗn hợp của các DN CBTACN trong CP SXC có thể nhóm thành từng nhóm với tiêu thức mức độ hoạt động tương ứng như sau:

- Chi phí thuê máy phát điện: mức độ hoạt động là số giờ thuê máy
- Chi phí kiểm nghiệm: số mẻ sản phẩm vì mỗi mẻ sản phẩm hoàn thành cần thực hiện kiểm nghiệm chất lượng theo quy định.
- Chi phí tiền điện với mức độ hoạt động là số giờ máy hoạt động
- Đối với chi phí xăng, dầu, than, điện, chi phí thay dầu máy, nạp ga điều hòa, đổi bình oxy, chi phí bơm máy nén khí, cốc lọc khí nén, chi phí bơm thuốc sát trùng, khử trùng, chi phí sửa chữa, thay thế điện nước, chi phí dụng cụ như chổi tre, chổi lúa, mút xốp, bạt cách nhiệt, mũi khoan, máy khoan, văn phòng phẩm, chi phí chở rác..... mức độ hoạt động là số giờ máy hoạt động

Với nhiều loại chi phí hỗn hợp có cùng một tiêu thức mức độ hoạt động như chi phí xăng, dầu, than, điện, chi phí thay dầu máy, nạp ga điều hòa, đổi bình oxy, chi phí bơm máy nén khí.....có thể gộp vào một nhóm để xây dựng một phương trình phân tích chi phí hỗn hợp. Tuy nhiên, trước khi thực hiện phân tích chi phí hỗn hợp, cần tách riêng từng loại chi phí để xây dựng phương trình và tính chỉ tiêu R^2 (độ lệch chuẩn). R^2 cho biết % biến động của biến phụ thuộc Y (chi phí hỗn hợp) khi biến độc lập X (mức độ hoạt động) thay đổi. R^2 chạy từ 0% đến 100%, R^2 càng lớn thì càng tốt, càng thể hiện mối tương quan giữa biến độc lập và biến phụ thuộc. Khi R^2 quá thấp thì cần kiểm tra lại các số liệu hoặc là giữa biến độc lập và biến phụ thuộc không có mối liên hệ tương quan với nhau. Như vậy, chỉ những loại chi phí có mối quan hệ tương quan với mức độ hoạt động được lựa chọn thì việc phân tích chi phí hỗn hợp theo mức độ hoạt động đó mới có ý nghĩa.

Số liệu dùng để phân tích chi phí hỗn hợp là số liệu thống kê chi phí hỗn hợp của các kỳ trước, như tại thời điểm đầu năm thì kế toán có thể sử dụng số liệu thống kê của 6 tháng cuối năm trước để làm số liệu phân tích chi phí hỗn hợp năm nay, từ đó rút ra quy luật, phương trình biểu diễn chi phí hỗn hợp, phục vụ cho việc lập dự toán chi phí hỗn hợp cho năm nay.

Tùy thuộc vào quy mô của DN và tính chất, mức độ phát sinh của chi phí mà mỗi DN sẽ chia thành các nhóm chi phí 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 DN và đảm bảo tiết kiệm, hiệu quả.

Bước 2: Lựa chọn phương pháp tách chi phí hỗn hợp phù hợp và tiến hành công việc tách chi phí theo phương pháp đã lựa chọn

Sau khi đã xác định được từng nhóm chi phí và lựa chọn được mức độ hoạt động phù hợp, kế toán lựa chọn các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thích hợp để tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Dưới đây, tác giả trình bày việc ứng dụng các phương pháp tách chi phí hỗn hợp trong thực tế các DN CBTACN.

*** Với phương pháp cực đại- cực tiểu**

Đây là một phương pháp đơn giản để tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và biến đổi bằng cách thống kê chi phí phát sinh ở các mức độ hoạt động. Trong các kỳ số liệu thống kê, lựa chọn điểm cực đại và cực tiểu để tính ra biến phí và định phí trong chi phí hỗn hợp. Sau đó sử dụng số liệu ở mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất để tính ra được chi phí cố định và biến đổi

Ví dụ: Tác giả lựa chọn phân tích nhóm chi phí xăng dầu dùng tại phân xưởng sản xuất với mức độ hoạt động lựa chọn là số giờ máy hoạt động. Kế toán tập hợp các chi phí liên quan đến chi phí xăng dầu trong 6 tháng đầu năm 2011 của công ty RTD như sau:

Bảng 3.2: Chi phí xăng dầu 6 tháng đầu năm 2011 của công ty RTD

Tháng	Số giờ máy hoạt động (giờ)	Tổng chi phí tiền điện (đồng)
Tháng 1	840	275,025,750
Tháng 2	760	264,251,002
Tháng 3	870	290,245,000
Tháng 4	796	283,658,000
Tháng 5	860	288,698,200
Tháng 6	780	268,597,580
Cộng:	4,906	1,670,475,532

Sử dụng phương pháp cực đại cực tiểu tính ra được:

$$\text{Biến phí đơn vị} = \frac{290.245.000 - 264.251.002}{870 - 760} = 236.309$$

$$\text{Định phí} = 290.245.000 - 236.309 * 870 = 84.656.107$$

Như vậy, dựa vào phương pháp cực đại cực tiểu, tính được biến phí của chi phí tiền điện cho một giờ máy hoạt động là 236.309 đồng/giờ máy. Chi phí tiền điện cố định hàng tháng là 84.656.107 đồng.

Từ đó có thể tính được phương trình biểu diễn chi phí tiền điện sử dụng tại phân xưởng là:

$$Y = 236.309.x + 84.656.107$$

Trong đó:

Y: chi phí tiền điện

x: chi phí tiền điện trên 1 giờ máy chạy

Qua việc phân tích chi phí tiền điện thành chi phí cố định và chi phí hỗn hợp có thể đánh giá được tình hình sử dụng chi phí tiền điện tại phân xưởng sản xuất thức ăn chăn nuôi trong công ty RTD, tiền điện sử dụng cho chạy máy móc là 236.309 đồng/giờ máy, nhưng tiền điện cố định là 84.656.107 đồng/1 tháng là quá

lớn. DN cần xem xét lại tình hình sử dụng tiền điện tại phân xưởng mà không phải trực tiếp chạy máy sản xuất như tiền điện thấp sáng, thông khí, điều hoà, quạt... để đảm bảo chi phí tiền điện phát sinh hợp lý với kết quả sản xuất. Đồng thời, dựa vào phương trình biểu diễn chi phí tiền điện để làm cơ sở lập dự toán chi phí tiền điện cho các kỳ sau, làm cơ sở xây dựng hệ thống định mức chi phí và dự toán chi phí....

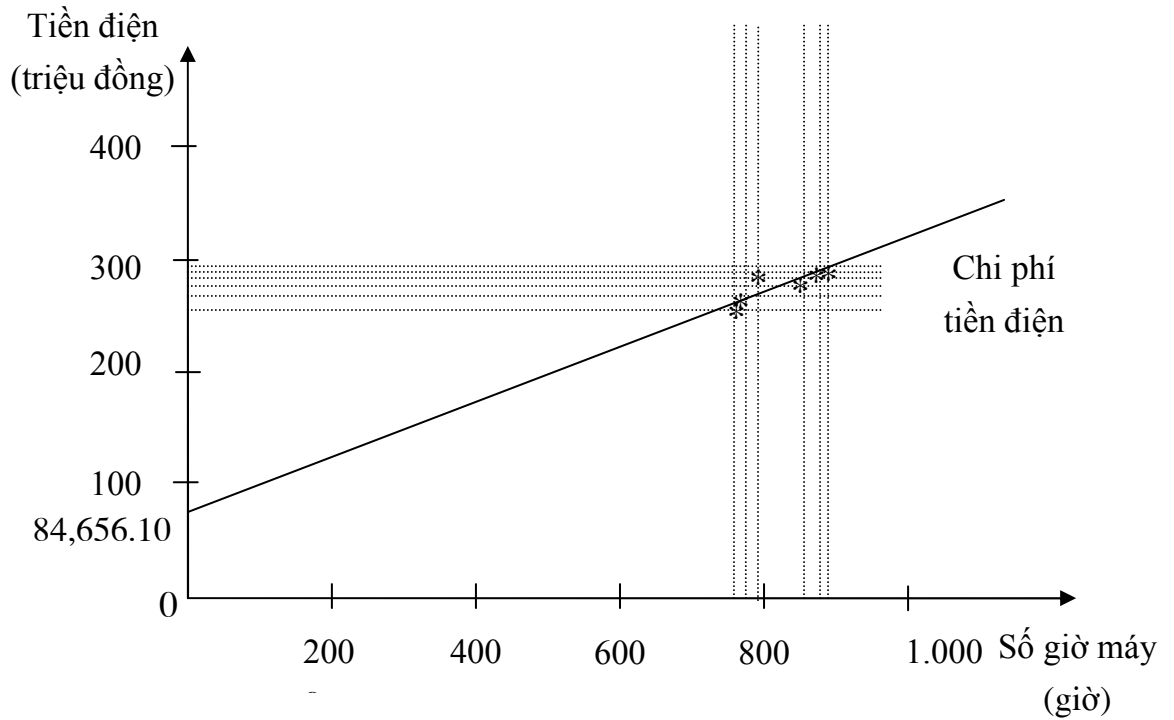
Theo tác giả, phương pháp cực đại cực tiểu có nhược điểm là chỉ sử dụng 2 điểm cực đại và cực tiểu để phân tích chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Với phương pháp này, việc phân tích chi phí hỗn hợp đơn giản, tiết kiệm thời gian nhưng sẽ cho thông tin không hoàn toàn chính xác do chỉ tính đến 2 điểm cực đại và cực tiểu. Trường hợp mức độ hoạt động của DN vượt ra khỏi phạm vi cực đại và cực tiểu đó thì thông tin chi phí dự đoán sẽ không còn đáng tin cậy. Tuy nhiên, phương pháp này vẫn đảm bảo độ tin cậy cho việc đánh giá sự phát sinh chi phí và sử dụng cho hoạt động xây dựng định mức và dự toán chi phí. Theo tác giả, đây là phương pháp đơn giản, dễ sử dụng và phù hợp với các DN theo nhiều quy mô khác nhau, DN CBTACN quy mô nhỏ, quy mô vừa và DN quy mô lớn đều có thể áp dụng phương pháp này, đặc biệt là trong điều kiện các DN CBTACN mới bước đầu áp dụng các phương pháp KTQT trong công tác kế toán.

*** Với phương pháp đồ thị phân tán:**

Phương pháp này cũng dựa vào chi phí phát sinh của tháng trước để thực hiện biểu diễn các điểm trên đồ thị. Ứng dụng phương pháp đồ thị phân tán để phân tích chi phí tiền điện như sau.

Ví dụ: Sử dụng các số liệu về chi phí tiền điện từ tháng 1 đến tháng 6 năm 2011 để biểu diễn trên đồ thị phân tán với:

- + Trục ox: biểu diễn mức độ hoạt động là số giờ máy hoạt động
- + Trục oy: biểu diễn chi phí tiền điện



Đồ thị 3.1: Đồ thị biểu diễn chi phí xăng dầu 6 tháng đầu năm 2011 của công ty RTD

Sau khi biểu diễn các điểm trên đồ thị, thực hiện vẽ đường thẳng nằm giữa các điểm quan sát. Đường này chính là đường chi phí tiền điện cần tìm. Đường chi phí cắt trục ox chính là điểm xác định chi phí cố định là 84.656.108 đồng. Từ đó xác định được chi phí biến đổi:

$$\text{Biến phí đơn vị} = \frac{264.251.002 - 84.656.107}{760} = 236.309$$

Từ đó, cũng xác định được phương trình biểu diễn chi phí tiền điện tại phân xưởng:

$$Y = 236.309.x + 84.656.107$$

Nhìn vào đồ thị biểu diễn chi phí còn cho biết được được mối tương quan giữa biến độc lập (là chi phí hỗn hợp: chi phí tiền điện) với biến phụ thuộc (mức độ hoạt động là số giờ máy hoạt động). Trên đồ thị thể hiện, các điểm phản ánh chi phí

tiền điện ở các mức độ hoạt động khác nhau gần với đường thẳng biểu diễn chi phí tiền điện. Điều đó phản ánh có mối quan hệ tương quan giữa chi phí tiền điện và số giờ máy hoạt động và việc phân tích mối tương quan giữa chi phí tiền điện và số giờ máy hoạt động mới có ý nghĩa. Đồ thị cũng thể hiện điểm biểu diễn chi phí tiền điện tháng 4 nằm trên và cách xa nhất so với đường biểu diễn chi phí chứng tỏ chi phí tiền điện tháng 4 cần sự chú ý của nhà quản trị để xác định nguyên nhân chi phí tăng hơn so với các tháng còn lại. Một sự khác biệt sẽ cần sự chú ý của nhà quản trị để xác định nguyên nhân và có các biện pháp xử lý kịp thời.

Với những trường hợp chi phí hỗn hợp và mức độ hoạt động không có mối quan hệ tương quan, để quản lý chi phí hiệu quả nên thực hiện chế độ khoán chi phí trên cơ sở nghiên cứu mức khoán phù hợp với mức độ hoạt động, số lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ, hoặc doanh thu tiêu thụ. Ví dụ, chi phí điện thoại của bộ phận bán hàng nên được khoán theo doanh thu hoặc số lượng thành phẩm tiêu thụ của phòng bán hàng.

Theo tác giả, phương pháp đồ thị phân tán cũng là một phương pháp dễ áp dụng và có thể áp dụng trong các DN CBTACN ở mọi quy mô. Phương pháp này ngoài việc phân tích được chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi nhằm cung cấp thông tin chi phí cho hoạt động xây dựng định mức chi phí và dự toán chi phí. Phương pháp này còn cung cấp thông tin đánh giá tình hình phát sinh chi phí của từng thời kỳ và cho phép đánh giá mối quan hệ giữa sự phát sinh của chi phí với mức độ hoạt động được lựa chọn có mối tương quan hay không.

* **Phương pháp bình phương nhỏ nhất:** Phương pháp này khác với phương pháp cực đại cực tiểu là dựa trên tất cả các số liệu thống kê. Phương trình chi phí cũng có dạng phương trình bậc nhất 2 ẩn như phương pháp trên nhưng hệ số a và b được xác định căn cứ vào hệ phương trình bậc nhất hai ẩn số a và b.

$$\sum x.y = a \sum x + b \sum (x^2) \quad (3.1)$$

$$\sum y = n.a + b \sum x$$

Phương pháp này chính xác hơn nhưng cũng phức tạp hơn. Nếu DN lựa chọn phương pháp này để phân tích chi phí hỗn hợp thì nên có sự trợ giúp của phần mềm hoặc máy tính sẽ giúp chúng ta tìm ra phương trình đường hồi quy biểu diễn chi phí hỗn hợp. Ngoài ra, khi sử dụng phần mềm còn cho biết chỉ tiêu R^2 (độ lệch chuẩn). R^2 cho biết % biến động của biến phụ thuộc Y (chi phí hỗn hợp) khi biến độc lập x (mức độ hoạt động) thay đổi. R^2 chạy từ 0% đến 100%, R^2 càng lớn thì càng tốt, càng thể hiện mối tương quan giữa biến độc lập và biến phụ thuộc. Khi R^2 quá thấp thì cần kiểm tra lại các số liệu hoặc là giữa biến độc lập và biến phụ thuộc không có mối liên hệ với nhau.

* **Phương pháp hồi quy bội:** tương tự như phương pháp bình phương nhỏ nhất nhưng ở đây nghiên cứu trên cơ sở nhiều biến độc lập, nghĩa là một loại chi phí hỗn hợp phát sinh chịu nhiều yếu tố ảnh hưởng đến sự phát sinh chi phí đó. Nếu sử dụng phương pháp này thì một khoản chi phí hỗn hợp hay một nhóm chi phí hỗn hợp kế toán sẽ xác định nhiều hơn một nhân tố ảnh hưởng đến sự phát sinh của khoản chi phí đó, ví dụ, chi phí tiền điện vừa chịu ảnh hưởng bởi số giờ thấp sáng của thiết bị điện trong phân xưởng vừa chịu ảnh hưởng bởi số giờ máy hoạt động,... Phương pháp hồi quy bội này cho kết quả phân tích chính xác hơn, nhưng quá trình phân tích phức tạp hơn và chi phí cũng cao hơn các phương pháp trên.

Như vậy, phân loại chi phí theo mức độ hoạt động có vai trò quan trọng trong việc lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh nói chung và lập dự toán tổng thể nói riêng và phục vụ cho việc phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận. Theo cách phân loại này thì chi phí chia thành chi phí cố định, chi phí biến đổi, và chi phí hỗn hợp. Tác giả đề xuất 4 phương pháp tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, tuy nhiên, mỗi phương pháp có ưu nhược điểm riêng. Theo tác giả, các DN có quy mô nhỏ, hiện tại mức độ áp dụng các phương pháp của KTQT chưa cao, tính chất chi phí không nhiều, các chi phí phát sinh có tính tiền lệ, vì vậy, bước đầu thực hiện tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi nên sử dụng phương pháp cực đại cực tiểu hoặc phương pháp đồ thị phân tán. Hai phương pháp này đơn giản, dễ áp dụng và không đòi hỏi trình độ cao

của nhân viên kế toán. Đối với các DN có quy mô vừa và quy mô lớn thì có thể áp dụng phương pháp bình phương nhỏ nhất hoặc phương pháp hồi quy bội (nếu chi phí đó chịu ảnh hưởng của nhiều nhân tố) vì hai phương pháp này phức tạp hơn nhưng cho kết quả chính xác hơn, tuy nhiên chi phí cho việc tách chi phí cũng nhiều hơn và yêu cầu cao hơn đối với trình độ của nhân viên kế toán. Tùy điều kiện thực tế, tùy khả năng và nhu cầu sử dụng thông tin, từng DN CBTACN sẽ lựa chọn các phương pháp tách chi phí hỗn hợp cho phù hợp với điều kiện thực tế của DN, để đảm bảo cung cấp thông tin chi phí tin cậy, kịp thời và phù hợp, đồng thời đảm bảo nguyên tắc hiệu quả.

Đối với CP BH và CP QLDN, phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp cũng tương tự CP SXC.

*** Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí và đối tượng tập hợp chi phí**

Theo cách phân loại này chi phí được chia thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. **Chi phí trực tiếp** là những loại chi phí có thể hạch toán trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí. **Chi phí gián tiếp**: là chi phí những loại chi phí không thể hạch toán trực tiếp cho đối tượng chịu chi phí, vì liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí do vậy cần tập hợp và phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí theo các tiêu thức phân bổ phù hợp. Tùy từng đối tượng tập hợp chi phí mà chi phí đó được xếp là loại chi phí trực tiếp hay chi phí gián tiếp. Trong các DN CBTACN, nếu phân loại đối tượng tập hợp chi phí theo cấp độ từ thấp đến cao thì sẽ có các đối tượng tập hợp chi phí là:

- Đối với cấp độ mẻ sản phẩm: đối tượng tập hợp chi phí là từng mẻ sản phẩm
- Đối với cấp độ sản phẩm: đối tượng tập hợp chi phí là từng loại sản phẩm
- Đối với cấp độ khách hàng: đối tượng tập hợp chi phí là từng khách hàng
- Đối với cấp độ chi nhánh: đối tượng tập hợp chi phí là từng chi nhánh

Với những chi phí chỉ liên quan đến từng đối tượng tập hợp chi phí thì được tập hợp trực tiếp cho đối tượng đó, những chi phí liên quan đến nhiều đối tượng tập

hợp chi phí thì cần lựa chọn các phương pháp khác nhau để phân bổ chi phí gián tiếp cho từng đối tượng tập hợp chi phí.

Sau khi nghiên cứu thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN, tác giả kiến nghị các DN CBTACN phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với các đối tượng tập hợp chi phí là từng mẻ sản phẩm, từng loại sản phẩm, từng khách hàng và từng chi nhánh. Cụ thể, *tác giả kiến nghị* phân loại chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp cho từng đối tượng tập hợp chi phí trong các DN CBTACN như sau:

- Nếu đối tượng tập hợp chi phí là từng mẻ sản phẩm:

+ Chi phí trực tiếp: bao gồm CP NVL TT, CP NC TT để sản xuất mẻ sản phẩm, chi phí kiểm nghiệm của mẻ sản phẩm

+ Chi phí gián tiếp: là các CP SXC, CP BH và CP QLDN còn lại.

- Nếu đối tượng tập hợp chi phí là từng loại sản phẩm:

+ Chi phí trực tiếp: bao gồm CP NVL TT, CP NC TT, chi phí kiểm nghiệm, chi phí nghiên cứu phát triển sản phẩm, chi phí đăng ký nhãn hiệu sản phẩm, chi phí hoa hồng bán hàng... của từng sản phẩm.

+ Chi phí gián tiếp: là các CP SXC, CP BH và CP QLDN còn lại.

- Nếu đối tượng tập hợp chi phí là từng khách hàng:

+ Chi phí trực tiếp: là giá vốn của sản phẩm tiêu thụ cho từng khách hàng, chi phí hoa hồng bán hàng của từng khách hàng, chi phí cán bộ phụ trách khách hàng, các chi phí quản lý, theo dõi và chăm sóc riêng từng khách hàng.

+ Chi phí gián tiếp là các CP BH phát sinh chung và CP QLDN chung toàn DN.

- Nếu đối tượng tập hợp chi phí là từng chi nhánh:

+ Chi phí trực tiếp: là giá vốn của sản phẩm tiêu thụ cho từng chi nhánh, chi phí hoa hồng bán hàng từng chi nhánh, chi phí của giám đốc và nhân viên của chi nhánh và các chi phí quản lý phát sinh riêng của từng chi nhánh.

+ Chi phí gián tiếp là các CP BH phát sinh chung và CP QLDN chung toàn DN, không tính riêng cho chi nhánh nào.

Như vậy, phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với đối tượng tập hợp chi phí, chi phí chia thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp. Với cùng một

chi phí, có thể với đối tượng chịu chi phí này là chi phí trực tiếp, với đối tượng tập hợp chi phí khác là chi phí gián tiếp. Do đó, một chi phí là chi phí trực tiếp hay chi phí gián tiếp phụ thuộc vào mối quan hệ của chi phí với đối tượng tập hợp chi phí và phụ thuộc vào phương pháp theo dõi, ghi chép chi phí của mỗi DN, với chi phí trực tiếp mà DN không theo dõi riêng được cho từng đối tượng tập hợp chi phí thì chi phí đó vẫn được coi là chi phí gián tiếp và DN phải sử dụng tiêu thức phân bổ phù hợp để phân bổ cho các đối tượng tập hợp chi phí và việc phân bổ chi phí sẽ ảnh hưởng đến tính chính xác của việc tập hợp chi phí cho đối tượng tập hợp chi phí. Vì vậy, với các chi phí trực tiếp liên quan đến từng đối tượng tập hợp chi phí, các DN CBTACN cần tổ chức ghi chép, theo dõi và tập hợp trực tiếp và toàn bộ cho đối tượng tập hợp chi phí đó. Với chi phí gián tiếp, DN tổ chức tập hợp chung, sau đó lựa chọn tiêu thức phù hợp để phân bổ cho từng đối tượng chi phí.

Cách phân loại chi phí theo mối quan hệ với đối tượng chịu chi phí là cơ sở để kế toán tổ chức hệ thống chứng từ, hệ thống tài khoản tổng hợp và chi tiết để tập hợp chi phí cho từng đối tượng chịu chi phí một cách khoa học và chính xác. Phân loại chi phí theo đối tượng tập hợp chi phí còn cung cấp cơ sở cho việc phục vụ xác định giá phí của từng mẻ sản phẩm, từng loại sản phẩm, từng khách hàng, từng chi nhánh, tạo cơ sở cho việc xác định kết quả hoạt động của từng bộ phận. Vì vậy, tác giả đề xuất các DN CBTACN cần phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí và đối tượng tập hợp chi phí.

Ngoài ra, trong quá trình hoạt động nhà quản trị còn cần đến các thông tin chi phí theo các cách phân loại khác để phục vụ quá trình ra quyết định quản trị chi phí, lựa chọn phương án tối ưu, kế toán trong các DN CBTACN cũng cần cung cấp các thông tin về chi phí cơ hội, chi phí chênh lệch, chi phí chìm, chi phí có thể tránh được, chi phí không thể tránh được, chi phí kiểm soát được, chi phí không kiểm soát được. Từ đó, đưa ra các loại chi phí phù hợp cho quá trình ra quyết định: trong đó chi phí không thể tránh được, chi phí chìm luôn là chi phí không phù hợp cho quá trình ra quyết định.

3.3.2. Hoàn thiện xây dựng định mức và lập dự toán chi phí

3.3.2.1. Xây dựng định mức chi phí

Định mức chi phí là cơ sở để thực hiện, đánh giá và phân tích chi phí thực tế phát sinh, góp phần phát hiện những khoản chi phí phát sinh không hợp lý. Xây dựng định mức chi phí là xây dựng định mức về lượng và định mức về giá của các loại chi phí để sản xuất một đơn vị sản phẩm.

*** Định mức chi phí nguyên vật liệu**

Để xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu cần xây dựng định mức về lượng và định mức về giá của từng loại nguyên vật liệu để sản xuất từng loại TACN. Các DN CBTACN có hai dòng sản phẩm tiêu biểu là dòng sản phẩm đậm đặc và dòng sản phẩm hỗn hợp. Trong từng dòng sản phẩm lại chia thành từng loại gia súc gia cầm, thủy sản. Và trong từng nhóm vật nuôi lại chia thành các nhóm tuổi với nhu cầu dinh dưỡng khác nhau. Vì vậy, nguyên liệu để sản xuất từng loại thức ăn chăn nuôi cũng khác nhau. Vì vậy, định mức CPNVL TT được xây dựng riêng cho từng loại thức ăn chăn nuôi. Cụ thể về xây dựng định mức CP NVL TT như sau.

- Định mức về lượng tiêu hao nguyên vật liệu

Các DN CBTACN xác định lượng nguyên vật liệu cần thiết để sản xuất một kg thức ăn chăn nuôi. Lượng nguyên vật liệu được tính riêng cho từng loại nguyên vật liệu, bao gồm nguyên vật liệu thô, nguyên vật liệu tinh, tổng hợp lại sẽ xác định được lượng nguyên vật liệu cần thiết để sản xuất cho 1 kg thức ăn chăn nuôi. Số lượng nguyên vật liệu tiêu chuẩn để sản xuất 1 kg TACN được xây dựng bởi bộ phận kỹ thuật trong các DN CBTACN. Cần chú ý, định mức tiêu hao về lượng nguyên vật liệu trực tiếp cần tính đến phần hao hụt cho phép trong quá trình bảo quản do độ ẩm hoặc vận chuyển. Căn cứ vào định mức lượng nguyên vật liệu tiêu hao để sản xuất 1 kg thành phẩm, DN cần sản xuất bao nhiêu kg thì nhân với số lượng kg cần sản xuất sẽ tính ra được lượng nguyên vật liệu cần thiết để xuất kho cho sản xuất.

- Định mức giá nguyên vật liệu

Định mức về giá nguyên vật liệu là giá của 1 kg nguyên vật liệu để sản xuất TACN. Định mức về giá nguyên vật liệu cũng được tính riêng cho từng loại nguyên vật liệu và do bộ phận mua hàng xác định. Để xây dựng định mức giá nguyên vật liệu, cần căn cứ vào tình hình giá cả thị trường, chính sách tỷ giá, chính sách thuế và chính sách đối với TACN của chính phủ để xác định định mức giá cho một kg nguyên vật liệu. Định mức giá nguyên vật liệu phải được xác định bao gồm chi phí mua và toàn bộ các chi phí phát sinh trong quá trình thu mua nguyên vật liệu.

Lấy định mức về lượng nhân với định mức về giá nguyên vật liệu có thể tính được định mức CP NVL TT.

Ví dụ: Bảng định mức CP NVL TT cho sản phẩm Siêu cao đạm lợn thịt có mã B52V.05 của công ty RTD. Ví dụ với bột cá Cà Mau cần 0.013kg để sản xuất được 1 kg thức ăn Siêu cao đạm lợn thịt với giá là 20.050 đồng/kg bột cá cà mau, vì vậy định mức chi phí bột cá Cà Mau là 2.607 đồng/1kg sản phẩm siêu cao đạm lợn thịt (0.013 kg x 20.050 đồng). Để sản xuất sản phẩm siêu cao đạm lợn thịt cần nhiều loại nguyên liệu khác nhau với cách tính tương tự định mức nguyên vật liệu bột cá Cà Mau. Tổng hợp lại sẽ xác định được định mức chi phí nguyên vật liệu để sản xuất 1 kg sản phẩm Siêu cao đạm lợn thịt có mã B52V.05 của công ty RTD là 7.314 đồng/kg (**Phụ lục 3.1**: Bảng định mức chi phí nguyên vật liệu).

*** Định mức CP NC TT**

Đặc thù hoạt động sản xuất kinh doanh của DN CBTACN chi phối cách xác định định mức CP NC TT. Quy trình chế biến thức ăn chăn nuôi là một quy trình khép kín từ khâu đưa nguyên liệu vào máy đến khâu ra thành phẩm và đóng bao. Toàn bộ quy trình trộn, nghiền, ép viên... nguyên vật liệu đều ở trên dây chuyền sản xuất, nên CP NC TT trong các DN chủ yếu là chi phí tiền lương của công nhân trực tiếp điều hành máy móc và chi phí tiền lương của nhân công vận chuyển. Vì vậy, theo tác giả, để xây dựng định mức chi phí nhân công trong trường hợp này các DN CBTACN cần thực hiện chia hoạt động của công nhân trực tiếp sản xuất thành 2 nhóm công việc cụ thể là:

- Hoạt động sản xuất của công nhân đứng máy

Định mức chi phí nhân công của công nhân đứng máy được tính = định mức lượng thời gian đứng máy để sản xuất 1 kg thành phẩm * định mức giá tiền lương tiền lương của 1 giờ công của công nhân đứng máy.

Ví dụ về xây dựng định mức chi phí nhân công đứng máy trong công ty RTD như sau. Chi phí nhân công đứng máy được tính theo số giờ đứng máy sản xuất. Công ty RTD để sản xuất 1 mẻ 3000 kg sản phẩm thức ăn hỗn hợp cần thời gian là 1 giờ máy chạy, 1 mẻ sản phẩm cần 10 công nhân đứng máy, nên tổng số giờ công đứng máy cho 1 mẻ sản phẩm là 10 giờ công, từ đó tính được định mức lượng thời gian cần thiết để sản xuất 1 kg thành phẩm là 10 giờ công chia cho 3.000kg bằng 0.003333 giờ đứng máy/1kg. Giả sử công ty tính toán và xác định chi phí một giờ công đứng máy trả cho công nhân là 50.000đ/1giờ, từ đó tính ra được định mức chi phí nhân công đứng máy tính cho 1 kg thành phẩm là $0.003333 * 50.000 = 166.6667$ đồng/1kg.

- Hoạt động sản xuất của công nhân vận chuyển, đóng bao

Tương tự sẽ tính ra được định mức chi phí nhân công vận chuyển, đóng bao tính cho 1 kg thành phẩm. Công ty xác định chi phí vận chuyển, đóng bao tính theo số khối lượng vận chuyển, đóng bao. Công ty RTD tính toán chi phí vận chuyển, đóng bao cho 1 kg thành phẩm là 50 đồng/1kg.

Tổng hợp chi phí nhân công của 2 hoạt động trên sẽ tính được định mức CP NC TT để sản xuất 1 kg sản phẩm hỗn hợp là 216.6667 đồng/1kg (**Phụ lục 3.2: Bảng định mức CP NC TT**).

Trong các DN CBTACN, định mức CP NCTT sẽ được tính riêng cho từng dòng sản phẩm: dòng sản phẩm hỗn hợp và dòng sản phẩm đậm đặc. Vì hai dòng sản phẩm này có quy trình sản xuất tương tự nhau, chỉ khác thời gian để sản xuất một mẻ sản phẩm của dòng sản phẩm đậm đặc dài hơn so với dòng sản phẩm hỗn hợp. Vì vậy, định mức CP NC TT tính cho dòng sản phẩm đậm đặc tương tự dòng sản phẩm hỗn hợp nhưng với thời gian sản xuất một mẻ sản phẩm là 1.5 giờ/1 mẻ.

* Định mức CP SXC

CP SXC trong các DN CBTACN bao gồm nhiều yếu tố chi phí. Các yếu tố chi phí đó có thể là chi phí cố định và chi phí hỗn hợp. Định mức chi CP SXC cố định thì không thay đổi trong phạm vi hoạt động phù hợp. Đối với chi phí sản xuất chung hỗn hợp, để xây dựng được định mức CP SXC, trước hết DN cần thực hiện phân tích chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi theo phương pháp DN lựa chọn, sau đó thực hiện xây dựng định mức CP SXC hỗn hợp.

CP SXC trong các DN CBTACN có nhiều yếu tố chi phí, để xây dựng định mức CP SXC cần xây dựng định mức cho từng yếu tố chi phí hoặc nhóm yếu tố chi phí có cùng đặc điểm nguồn phát sinh chi phí. Có thể nhóm thành các nhóm như sau:

- Chi phí thuê máy phát điện
- Chi phí kiểm nghiệm
- Chi phí tiền điện
- Đối với chi phí xăng, dầu, than, chi phí thay dầu máy, nạp ga điều hòa, đổi bình oxy, chi phí bơm máy nén khí, cốc lọc khí nén, chi phí bơm thuốc sát trùng, khử trùng, chi phí sửa chữa, thay thế điện nước, chi phí dụng cụ...

Sau khi xác định được các nhóm CP SXC, thực hiện xây dựng định mức CP SXC cho các nhóm chi phí.

Ví dụ: Xây dựng định mức chi phí sản xuất chung cho chi phí tiền điện của công ty RTD như sau: Căn cứ vào kết quả phân tích chi phí hỗn hợp tiền điện thành chi phí cố định và chi phí biến đổi ở mục 3.3.1 của luận án, xác định được chi phí tiền điện cố định trong tháng là 84.656.107 đồng, chi phí tiền điện biến đổi cho 1 giờ máy chạy là 236.309 đồng/giờ máy. Thời gian sản xuất một mẻ sản phẩm của dòng sản phẩm hỗn hợp là 1 giờ, sản xuất một mẻ sản phẩm đậm đặc là 1,5 giờ. Từ đó chi phí tiền điện cho một mẻ sản phẩm hỗn hợp là 236.309 đồng/mẻ, cho một mẻ sản phẩm đậm đặc là 354.464 đồng/mẻ (bằng 236.309 đồng x 1.5 giờ). Theo công suất thiết kế của dây chuyền sản xuất của công ty RTD tối đa là 3.000 kg/1 mẻ, từ đó tính được định mức biến phí tiền điện cho của dòng sản phẩm hỗn hợp là

79 đồng/1kg, và định mức biến phí tiền điện cho của dòng sản phẩm đậm đặc là 118 đồng/1kg. **(Phụ lục số 3.3:** Bảng định mức chi phí tiền điện)

Các nhóm CP SXC biến đổi khác cũng được xây dựng định mức tương tự chi phí tiền điện. Tổng hợp các định mức CP SXC của các nhóm yếu tố chi phí sẽ xây dựng được định mức CP SXC của các DN CBTACN. Theo tác giả, phương pháp này có thể áp dụng cho tất cả các DN CBTACN theo các quy mô.

Định mức chi phí bán hàng và định mức chi phí quản lý DN

Cách xây dựng định mức của CP BH và CP QLDN cũng được thực hiện tương tự cách xây dựng định mức CP SXC. Hoạt động xây dựng định mức chi phí của DN CBTACN có thể được xây dựng bằng phương pháp phân tích, phương pháp quan sát thực tế, phương pháp sản xuất thử hoặc kết hợp nhiều phương pháp nhằm đưa ra định mức đáng tin cậy để phục vụ cho việc tổ chức thực hiện và đánh giá tình hình thực hiện định mức chi phí, góp phần tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN..

3.3.2.2. Lập dự toán chi phí

Dự toán là cụ thể hoá mục tiêu cần đạt được của DN, đồng thời dự toán cũng là cơ sở để kiểm soát chi phí và kết quả hoạt động của DN. Dự toán chi phí được lập trên cơ sở định mức chi phí. Định mức chi phí là lượng chi phí cần thiết cho một đơn vị sản phẩm hoàn thành. Còn dự toán chi phí là dự toán lượng chi phí cần thiết cho một khối lượng sản phẩm cụ thể. Sau khi lập được định mức chi phí thì việc lập dự toán chi phí tương đối dễ dàng. Trong phạm vi nghiên cứu của luận án, tác giả đưa ra kiến nghị về xây dựng dự toán chi phí sản xuất trong thực tế các DN CBTACN như sau.

*** Dự toán CP NVL TT**

Tương tự định mức CP NVL TT, dự toán CP NVL TT cũng được tính cho từng loại nguyên vật liệu cụ thể. Ví dụ về xây dựng dự toán CP NVL TT của công ty RTD lập dự toán CP NVL TT cho loại vật liệu là Bột cá Cà Mau. Biết DN dự tính sản xuất 300.000 kg thành phẩm Siêu cao đạm lợn thịt có mã B52V.05, với nhu cầu lượng nguyên vật liệu tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ là 2.000kg nguyên vật liệu bột

cá Cà Mau, từ đó tính được nhu cầu mua Bột cá cà mau là 39.000kg. Nhu cầu mua bột cá Cà Mau nhân với đơn giá mua theo định mức là 20.050 đồng/kg sẽ tính ra được dự toán chi phí bột cá Cà Mau trong quý là 781.850.000 đồng (**Phụ lục số 3.4: Dự toán CP NVL TT**). Tương tự, cũng tính được dự toán CP NVL TT cho tất cả các loại nguyên vật liệu khác. Tổng hợp lại sẽ tính được dự toán chi phí nguyên vật liệu trong quý.

*** Dự toán CP NC TT**

Dự toán CP NCTT được tính cho từng dòng sản phẩm. Các DN CBTACN có hai dòng sản phẩm chủ yếu là dòng sản phẩm hỗn hợp và dòng sản phẩm đậm đặc với thời gian sản xuất 1 mẻ sản phẩm của 2 dòng sản phẩm này khác nhau, 1 giờ máy chạy đối với dòng sản phẩm hỗn hợp và 1.5 giờ máy chạy đối với dòng sản phẩm đậm đặc.

Ví dụ, công ty RTD trong quý có kế hoạch sản xuất 42.500.000 kg sản phẩm hỗn hợp. Nhân số lượng cần sản xuất với định mức thời gian sản xuất là 0.003333 giờ /kg sẽ tính được tổng thời gian cần thiết để sản xuất là 141.653 giờ máy chạy. Nhân thời gian máy chạy với định mức về giá 1 giờ công máy chạy là 50.000 đồng/giờ sẽ tính được tổng dự toán chi phí nhân công điều hành máy là 7.082.625.000 đồng (**Phụ lục 3.5: Dự toán CP NC TT**). Tương tự sẽ tính được dự toán CP NC TT của chi phí vận chuyển.

*** Dự toán CP SXC**

Dự toán CP SXC cũng được xây dựng trên cơ sở định mức chi phí sản xuất chung nhưng được tính cho khối lượng sản xuất dự toán trong kỳ.

Ví dụ về xây dựng dự toán chi phí tiền điện tại phân xưởng sản xuất tại công ty RTD như sau:

Giả sử nhu cầu sản xuất của dòng sản phẩm hỗn hợp trong quý 1 là 42.500.000 kg sản phẩm, nhu cầu sản xuất của dòng sản phẩm đậm đặc trong tháng 1 là 7.000.000 kg sản phẩm. Từ đó, tính được dự toán biến phí tiền điện trong quý 1 là 4.174.792.333 đồng (bằng $42.500.000 \times 79 + 7.000.000 \times 118$). Định phí tiền điện trong quý 1 là 253.968.320 đồng ($84.656.107 \text{ đồng} \times 3 \text{ tháng}$). Tổng hợp lại,

dự toán tiền điện trong quý 1 là 4.428.760.654 (4.174.792.333 đồng +253.968.320 đồng) (**Phụ lục 3.6:** Dự toán chi phí tiền điện).

Dự toán các khoản CP SXC hỗn hợp còn lại cũng được xây dựng tương tự dự toán chi phí tiền điện. Tổng hợp các khoản dự toán CP SXC sẽ xây dựng được dự toán Bảng tổng hợp dự toán chi phí sản xuất chung (**Phụ lục 3.7:** Bảng tổng hợp dự toán chi phí sản xuất chung). Bảng tổng hợp dự toán CP SXC được dùng để tổng hợp tất cả dự toán CP SXC, bao gồm chi phí cố định, chi phí biến đổi, chi phí hỗn hợp. Tổng CP SXC dự toán trừ đi CP SXC không bằng tiền sẽ tính được chi tiền mặt cần thiết cho chi phí sản xuất chung để làm cơ sở xây dựng dự toán tiền của DN.

Ngoài ra, các DN CBTACN cũng cần thực hiện xây dựng dự toán linh hoạt. Dự toán linh hoạt là dự toán được xây dựng trên một loạt mức độ hoạt động nhằm cung cấp thông tin về tình hình chi phí, doanh thu và lợi nhuận DN có thể đạt được theo các phương án kinh doanh và khả năng có thể xảy ra. Trong dự toán linh hoạt, chi phí cố định không thay đổi ở phạm vi mức độ hoạt động phù hợp, còn biến phí sẽ được điều chỉnh theo mức hoạt động thực tế. Chênh lệch giữa chi phí, doanh thu thực tế phát sinh với chi phí, doanh thu dự toán đã được điều chỉnh theo mức độ hoạt động thực tế sẽ là cơ sở để đánh giá các nhà quản lý đã kiểm soát chi phí, doanh thu và là cơ sở để đánh giá tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh của DN. Như vậy, song song với việc lập dự toán tĩnh, các DN CBTACN cần lập dự toán linh hoạt để làm cơ sở đánh giá hiệu quả hoạt động của DN góp phần nâng cao hiệu quả hoạt động của DN. Sau khi xây dựng được dự toán tĩnh thì việc xây dựng dự toán linh hoạt không quá khó khăn. Dự toán linh hoạt được xây dựng trên cơ sở dự toán tĩnh, chỉ có điểm khác biệt là dự toán linh hoạt được xây dựng cho nhiều mức sản lượng. Ví dụ dự toán linh hoạt cho CP NVL TT là Bột cá cà mau với 4 mức sản lượng dự kiến là 280.000 kg, 300.000kg, 320.000kg, 340.000kg thành phẩm (**Phụ lục 3.8:** Dự toán linh hoạt CP NVL TT).

Việc xây dựng dự toán linh hoạt rất phù hợp và cần thiết với các DN CBTACN vì sản lượng sản xuất, tiêu thụ và giá nguyên vật liệu, nhân công thường xuyên biến động. Xây dựng dự toán linh hoạt sẽ tạo cơ sở cho nhà quản lý chủ động trong việc huy động các nguồn lực phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh, đồng

thời cũng làm cơ sở cho việc đánh giá chính xác tình hình thực hiện dự toán khi mức độ hoạt động thực tế biến động so với mức độ hoạt động theo dự toán tĩnh.

3.3.3. Xác định giá phí cho đối tượng chịu phí

3.3.3.1. Thu thập thông tin chi phí

Trước khi đưa ra các giải pháp nhằm xác định giá phí cho đối tượng chịu phí, tác giả đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện ở khâu thu thập thông tin. Vì thông tin thu thập được sẽ cung cấp thông tin cho hoạt động định giá phí cho đối tượng chịu phí. Cần thiết phải hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán và tài khoản kế toán để đảm bảo thu thập thông tin chi tiết để hoàn thiện hệ thống kế toán chi phí trong các DN CBTACN.

*** Về chứng từ kế toán:** Đối với những chứng từ kế toán bắt buộc thì DN cần tuân thủ quy định của nhà nước như hóa đơn, phiếu thu, phiếu chi... Đối với những chứng từ hướng dẫn như phiếu nhập, phiếu xuất...DN có thể thêm những chỉ tiêu phù hợp với yêu cầu cung cấp thông tin. Ngoài ra, chứng từ kế toán cần thiết để thêm các chỉ tiêu nhằm phục vụ cho việc thu thập thông tin về mặt KTQT, như trên chứng từ phân loại chi phí theo chi phí cố định, chi phí biến đổi,... chứng từ phản ánh đối tượng chịu chi phí, đối tượng để ghi nhận doanh thu. Tác giả kiến nghị chứng từ kế toán cần phải phản ánh thêm các chỉ tiêu để kiểm soát chi phí và phục vụ cho việc tập hợp chi phí cho từng đối tượng chịu phí là mẻ sản phẩm, sản phẩm, phân xưởng, khách hàng, chi nhánh.... Điều đó có nghĩa là chứng từ kế toán cần bổ sung thêm đối tượng chịu chi phí trên chứng từ phục vụ cho việc tập hợp chi phí cho các đối tượng chịu phí.

Trên các chứng từ kế toán, đối với những chi phí trực tiếp theo từng đối tượng chịu chi phí thì cần ghi cụ thể đối tượng chịu chi phí để làm cơ sở hạch toán chi tiết cho từng đối tượng đó, trên chứng từ cần ghi cụ thể cho là chi phí đó, doanh thu đó phát sinh cho sản phẩm nào, cho chi nhánh nào, cho khách hàng nào nhằm tập hợp trực tiếp cho các bộ phận đó phục vụ cho việc tính giá phí của bộ phận và xác định kết quả của từng bộ phận. Ví dụ: Với phiếu xuất kho thành phẩm để xuất bán thì cần ghi rõ xuất sản phẩm nào, cho khách hàng nào, chi nhánh nào để làm cơ sở hạch

toán giá vốn và doanh thu chi tiết cho sản phẩm đó, chi nhánh đó và cho khách hàng đó trên phần mềm kế toán.

Ví dụ:

- Đối với chứng từ Phiếu xuất kho NVL: cần bổ sung chi tiêu: đối tượng chịu chi phí là xuất kho để sản xuất mẻ sản phẩm nào, sản phẩm nào.

- Đối với phiếu xuất kho thành phẩm: cần bổ sung chi tiêu: xuất bán cho khách hàng nào, chi nhánh nào.

- Bảng chấm công, bảng kê khối lượng công việc thực hiện: cũng cần chi tiết cho từng mẻ sản phẩm, từng sản phẩm

- Trên phần mềm kế toán cũng thực hiện xác định các mã vụ việc là mẻ sản phẩm, sản phẩm, khách hàng, chi nhánh để làm cơ sở hạch toán chi tiết cho các đối tượng chịu chi phí này.

- Tương ứng, các chứng từ chi phí khác cũng phản ánh đối tượng chịu chi phí là từng mẻ, từng khách hàng, từng chi nhánh

Ví dụ phiếu xuất kho theo đề xuất của tác giả (**Phụ lục 3.9: Phiếu xuất kho**). Căn cứ vào tên từng loại sản phẩm, trên phần mềm kế toán sẽ xác định được mã số của sản phẩm để làm cơ sở hạch toán giá vốn thành phẩm xuất bán để tính giá vốn xuất bán cho từng loại thành phẩm. Căn cứ vào tên khách hàng làm để hạch toán giá vốn hàng bán cho khách hàng làm cơ sở để tính giá phí của từng khách hàng. Tương tự, căn cứ vào chi nhánh, tức là khách hàng đó thuộc chi nhánh nào để hạch toán giá vốn cho chi nhánh đó để tính giá phí cho từng chi nhánh.

Tác giả cũng đưa ra đề xuất hoàn thiện đối với *Phiếu xuất nguyên vật liệu*. Xuất phát từ đặc thù của DN CBTACN là có định mức CP NVL TT cho từng loại sản phẩm. Nên chỉ những mẻ sản phẩm nào cần sản xuất lại mới cần xuất thêm nguyên vật liệu. Vì vậy, trong trường hợp đó DN nên sử dụng phiếu xuất kho nguyên vật liệu có màu khác với phiếu xuất kho thông thường, để tạo sự chú ý cho nhà quản lý.

Như vậy, chứng từ kế toán là cơ sở ban đầu cho việc tập hợp chi phí, doanh thu. Chứng từ kế toán càng chi tiết, càng cụ thể sẽ giúp công việc tập hợp số liệu kế toán chi tiết cho từng đối tượng cần tập hợp khoa học và chính xác hơn. Tổ chức hệ

thống chứng từ ban đầu cần được các DN CBTACN xác định là công việc quan trọng trong toàn bộ hoạt động kế toán nói chung và kế toán chi phí nói riêng của các DN. Việc hướng dẫn chi tiết xác định đối tượng kế toán chi phí và doanh thu từ khâu thu nhận thông tin sẽ giúp kế toán thuận lợi trong công tác kế toán chi phí ở khâu xử lý thông tin và báo cáo kế toán.

* **Về tài khoản kế toán:** Tài khoản kế toán cần được chi tiết nhằm phục vụ cho KTTC và cung cấp thông tin KTQT, đặc biệt là KTQT chi phí. Việc mã hóa số hiệu tài khoản và ứng dụng phần mềm giúp việc tổng hợp chi phí để lập báo cáo KTQT chi phí nhanh chóng và hiệu quả

Với mỗi tài khoản chi phí có thể thực hiện chi tiết theo thứ tự sau:

Đối với các chi phí sản xuất:

- 3 chữ số đầu tiên: là số hiệu của tài khoản cấp 1 theo quy định
- Chữ số tiếp theo: chi phí được chi tiết theo yếu tố chi phí

Ví dụ:

6271: chi phí nhân công trong CP SXC

6272: chi phí nguyên vật liệu trong CP SXC

6273: chi phí công cụ dụng cụ trong CP SXC

6274: chi phí khấu hao TSCĐ trong CP SXC

.....

- Chữ số tiếp theo thể hiện mối quan hệ giữa chi phí và mức độ hoạt động
 - 1 là chi phí cố định
 - 2 là chi phí biến đổi
 - 3 là chi phí hỗn hợp

Ví dụ: 62741: chi phí khấu hao TSCĐ trong CP SXC là chi phí cố định

- Các chữ số tiếp theo: thể hiện nơi phát sinh chi phí

Ví dụ:

627411: chi phí khấu hao TSCĐ trong CP SXC là chi phí cố định ở phân xưởng 1

62742: chi phí khấu hao trong CP SXC là chi phí cố định ở phân

xưởng 2

.....

- Tiếp theo là mã sản phẩm cụ thể: thể hiện đối tượng chịu chi phí

Ví dụ:

621121AB52: Cám siêu đậm đặc lợn thịt là chi phí nguyên vật liệu, là chi phí biến đổi của phân xưởng 1

- Cuối cùng là mã mẻ sản phẩm: nhằm tập hợp CP NVL TT cho từng mẻ sản phẩm

Ví dụ: 621121AB52Q3377: Mẻ sản phẩm Cám siêu đậm đặc lợn thịt có mã Q3377 là chi phí nguyên vật liệu, là chi phí biến đổi của phân xưởng 1

Đối với các chi phí giá vốn:

Nhằm xác định kết quả kinh doanh theo từng sản phẩm, từng khách hàng và từng chi nhánh và tổng hợp lại sẽ xác định được kết quả kinh doanh toàn DN.

Nên tài khoản giá vốn hàng bán được mã hóa như sau:

- 3 chữ số đầu tiên: là số hiệu của tài khoản cấp 1 theo quy định: TK 632

- Chữ số tiếp theo: chi phí được chi tiết theo chi nhánh

Ví dụ:

6321: Giá vốn của chi nhánh miền Bắc

6322: Giá vốn của chi nhánh miền Nam

6323: Giá vốn của chi nhánh miền Trung

- Chữ số tiếp theo: chi phí được chi tiết theo khách hàng

6321HB: Giá vốn của chi nhánh miền Bắc chi tiết trang trại Hòa Bình

- Chữ số tiếp theo: chi phí được chi tiết theo từng sản phẩm

Ví dụ:

TK 6321HBAB52: Giá vốn của sản phẩm cám siêu đậm đặc lợn thịt của chi nhánh miền Bắc chi tiết trang trại Hòa Bình

Trong đó, sản phẩm, khách hàng hoặc chi nhánh có thể mã hóa bằng chữ số hoặc mã hóa bằng chữ cái

Như TK 6321: Giá vốn của chi nhánh miền Bắc- có thể mã hóa thành 632MB

Tương ứng với các tài khoản chi phí thì các tài khoản doanh thu cũng được mã hóa tương ứng như vậy để có thể xác định được kết quả của từng loại hoạt động, từng bộ phận, lập báo cáo KTQT theo yêu cầu quản trị chi phí của DN.

Ví dụ: TK 5112 HBAB52- Doanh thu của sản phẩm cám siêu đậm đặc lợn thịt của chi nhánh miền Bắc chi tiết trang trại Hòa Bình.

Việc mã hóa tài khoản kế toán dường như hơi phức tạp, nhưng với sự trợ giúp của phần mềm kế toán thì việc tổng hợp số liệu theo các tiêu thức, các chỉ tiêu sẽ rất nhanh và mang lại nhiều hiệu quả cho DN.

3.3.3.2. Giải pháp về xác định giá phí cho đối tượng chịu phí

Theo tác giả, để phục vụ cung cấp thông tin cho việc tính giá phí một cách nhanh chóng, cung cấp thông tin chi phí cho việc ra quyết định và đánh giá kết quả của các bộ phận trong DN, tác giả đề xuất việc vận dụng các phương pháp xác định giá phí vào thực tế các DN CBTACN như sau: các DN CBTACN nên áp dụng phương pháp tính giá phí theo biến phí, xác định chi phí theo công việc kết hợp với việc phân bổ CP SXC ước tính của phương pháp chi phí thông thường và bước đầu áp dụng phương pháp ABC.

*** Tính giá phí theo biến phí (tính giá phí theo phương pháp trực tiếp)**

Để thuận lợi cho công tác đánh giá tình hình sử dụng chi phí sản xuất cố định và biến đổi, để có cơ sở để phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận, dễ dàng ước tính lợi nhuận của các sản phẩm, các DN CBTACN nên áp dụng tính giá phí theo **biến phí**. Giá phí sản phẩm theo phương pháp này thì giá phí sản phẩm chỉ bao gồm chi phí biến đổi. Theo tác giả, phương pháp tính giá phí sản phẩm thức ăn chăn nuôi theo biến phí sản xuất, biến phí toàn bộ rất tác dụng cho nhà quản trị khi đưa ra quyết định chấp nhận hay từ chối sản xuất và tiêu thụ sản phẩm trong một số trường hợp đặc biệt.

Giá thành sản phẩm theo phương pháp này sẽ sử dụng kết quả của giải pháp phân loại chi phí theo mức độ hoạt động của luận án để làm cơ sở tính chi phí biến

đổi vào giá phí theo biến phí. Chi phí được chia thành chi phí cố định, chi phí biến đổi và chi phí hỗn hợp. Chi phí hỗn hợp được tách thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Giá phí sản phẩm thức ăn chăn nuôi theo biến phí sản xuất bao gồm CP NVL TT, CP NC TT và CP SXC biến đổi. Nếu tính giá phí theo biến phí toàn bộ thì bao gồm giá phí theo biến phí sản xuất cộng thêm CP BH biến đổi.

*** Áp dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc kết hợp với việc phân bổ CP SXC ước tính của phương pháp chi phí thông thường**

Xuất phát từ đặc điểm hoạt động sản xuất sản phẩm của các DN CBTACN được thực hiện theo mẻ sản phẩm, mỗi mẻ sản phẩm chỉ sản xuất 1 loại sản phẩm nên tác giả đề xuất các DN CBTACN nên thực hiện áp dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc và kết hợp với việc phân bổ CP SXC ước tính của phương pháp chi phí thông thường. Tính chính xác của phương pháp này phụ thuộc nhiều vào việc xác định tỷ lệ CP SXC ước tính. Để xác định được tỷ lệ CP SXC ước tính phù hợp, cần xác định được hai yếu tố:

- *Thứ nhất, cần xác định được tổng CP SXC ước tính cho cả kỳ*

CP SXC bao gồm CP SXC cố định và CP SXC biến đổi, CP SXC hỗn hợp. DN sử dụng kết quả phân tích CP SXC hỗn hợp để ước tính CP SXC hỗn hợp.

- *Thứ hai, lựa chọn tiêu thức phân bổ CP SXC ước tính phù hợp*

Theo tác giả, các DN CBTACN nên lựa chọn tiêu thức phân bổ CP SXC ước tính là số giờ máy chạy để phân bổ, vì các dòng sản phẩm thức ăn khác nhau có số giờ máy chạy một mẻ sản phẩm khác nhau. Đồng thời, tác giả cũng kiến nghị các DN CBTACN ở các quy mô: quy mô lớn, quy mô vừa và quy mô nhỏ đều có thể áp dụng phương pháp chi phí thông thường và tính giá thành theo chi phí biến đổi, hai phương pháp này đều có thể áp dụng đối với mọi quy mô, vì phương pháp này dễ áp dụng, chi phí đưa vào vận hành và cải tiến đơn giản, mang lại nhiều lợi ích cho DN. Các DN CBTACN thường sản xuất hàng loạt, tuy nhiên các DN cũng có thể nhận được các đơn hàng của các trang trại, hộ chăn nuôi... với yêu cầu về chất lượng và thành phần nguyên vật liệu khác với sản phẩm sản xuất hàng loạt. Trong trường hợp này giá phí sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí theo công

việc kết hợp với việc phân bổ CP SXC ước tính của phương pháp chi phí thông thường sẽ được cung cấp nhanh chóng, đáp ứng nhu cầu của nhà quản trị trong việc xác định giá vốn của đơn hàng làm cơ sở định giá bán sản phẩm, để nhà quản trị có thể ra các quyết định có chấp nhận đơn hàng hay không. Giá phí sản phẩm tính theo phương pháp chi phí theo công việc được thể hiện trên Phiếu tính giá phí sản xuất cho mẻ sản phẩm. Phiếu tính giá phí sản xuất cho mẻ sản phẩm được sử dụng để theo dõi giá phí mẻ sản phẩm từ khi mẻ sản phẩm bắt đầu đưa vào sản xuất đến khi mẻ sản phẩm hoàn thành nhập kho hoặc xuất bán. Khi mẻ sản phẩm sản xuất hoàn thành thì toàn bộ chi phí tập hợp và ước tính trên phiếu tính giá phí chính là giá phí của mẻ sản phẩm đó, chia cho số lượng thành phẩm của mẻ sản phẩm sẽ tính được giá phí đơn vị sản phẩm. Trường hợp mẻ sản phẩm chưa hoàn thành thì chi phí tập hợp trên Phiếu tính giá phí cho mẻ sản phẩm chính là chi phí sản xuất dở dang của mẻ sản phẩm đó. **(Phụ lục 3.10: Phiếu tính giá phí sản xuất cho mẻ sản phẩm theo phương pháp xác định chi phí theo công việc kết hợp với việc phân bổ CP SXC ước tính)**

*** Bước đầu áp dụng phương pháp ABC trong việc xác định giá phí của đối tượng chịu phí**

Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động là một phương pháp xác định chi phí bằng cách xác định các trung tâm chi phí hoặc các trung tâm hoạt động trong một DN và xác định chi phí cho các sản phẩm và dịch vụ dựa trên số lượng các sự kiện hoặc giao dịch liên quan đến quá trình cung cấp một sản phẩm.

Xuất phát từ những ưu điểm của phương pháp ABC, phương pháp ABC đã sử dụng một hệ thống các tiêu thức phân bổ nhằm phân bổ chi phí chung cho đối tượng chịu phí. Sự khác biệt ở đây là có một hệ thống tiêu thức phân bổ dựa trên mối quan hệ nhân quả giữa chi phí phát sinh và mức độ tham gia của từng loại hoạt động vào quá trình sản xuất. Chỉ những sản phẩm, khách hàng nào tiêu dùng nguồn lực hình thành nên chi phí thì mới được phân bổ chi phí. Chi phí chung ở đây không chỉ bao gồm CP SXC, mà bao gồm cả các chi phí chung toàn DN, tức là bao gồm cả CP BH và CP QLDN. Còn đối tượng chịu phí ở đây cũng được hiểu theo nghĩa rộng, không phải là chỉ sản phẩm mà bao gồm cả hoạt động, khách hàng hay chi

nhánh. Chính vì vậy, phương pháp ABC đã phân bổ được chi phí toàn DN cho sản phẩm, cho khách hàng, chi nhánh, từ đó không chỉ tính được chi phí cho sản phẩm, cho hoạt động mà còn cho cả từng khách, chi nhánh nhằm đánh giá hiệu quả hoạt động của các bộ phận đó. Khi khấu trừ chi phí sản phẩm và chi phí phục vụ mỗi khách hàng, mỗi chi phí của chi nhánh thì DN có thể xác định được lợi nhuận của mỗi sản phẩm hoặc khách hàng cụ thể hoặc lợi nhuận của từng chi nhánh đem lại.

Tuy nhiên, việc xác định giá phí theo phương pháp ABC là một phương pháp tốn kém để vận hành và cải tiến trong điều kiện hoạt động sản xuất kinh doanh thay đổi không ngừng. Theo tác giả, trong điều kiện các DN có quy mô vừa và lớn có thể bước đầu áp dụng phương pháp ABC với việc chia nhỏ các hoạt động, xác định tiêu thức phân bổ của từng hoạt động để tính chi phí cho đối tượng chịu chi phí. Tác giả kiến nghị việc vận dụng phương pháp ABC vào các DN CBTACN để tính giá phí sản xuất cho từng mẻ sản phẩm. Từ đó, trên cơ sở giải pháp hoàn thiện về *phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí và đối tượng tập hợp chi phí* được tác giả đề xuất ở mục 3.3.1 chương 3 của luận án và lý thuyết về phương pháp ABC, đồng thời căn cứ điều kiện thực tế của các DN CBTACN, tác giả đưa ra giải pháp để tính giá phí cho các đối tượng chịu phí như sau:

- Đối với việc xác định giá phí của từng mẻ sản phẩm: Tác giả đề xuất ứng dụng phương pháp ABC có điều chỉnh phù hợp với các DN CBTACN trong phạm vi phân xưởng sản xuất nhằm tính giá phí sản xuất của mẻ sản phẩm. Giá phí của mẻ sản phẩm sẽ được tính toán dựa trên lý thuyết ABC nhằm phân bổ chi phí sản xuất chung tại phân xưởng cho từng mẻ sản phẩm.

- Đối với giá phí của từng sản phẩm, từng khách hàng và từng chi nhánh: tác giả dựa trên giải pháp hoàn thiện về phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí và đối tượng tập hợp chi phí để tính giá phí cho từng sản phẩm, từng khách hàng và từng chi nhánh. Với những chi phí trực tiếp thì tập hợp trực tiếp cho đối tượng chịu phí, với chi phí gián tiếp được tập hợp chung sau đó phân bổ cho từng đối tượng chịu phí theo tiêu thức phù hợp.

- Tính giá phí cho từng mẻ sản phẩm theo phương pháp ABC

Đặc thù sản xuất của các DN CBTACN là sản xuất sản phẩm theo từng mẻ sản phẩm, sản xuất xong mẻ sản phẩm này mới đến mẻ sản phẩm khác. Các DN CBTACN cần thiết tính giá phí cho từng mẻ sản phẩm vì có những chi phí có cấp độ mẻ cần được tính cho từng mẻ để đảm bảo tính chính xác của giá phí sản phẩm, như chi phí NVL TT, CP NC TT, chi phí kiểm nghiệm phát sinh theo từng mẻ sản phẩm. Đồng thời, trong trường hợp mẻ sản phẩm không đủ tiêu chuẩn chất lượng, mẻ sản phẩm đó sẽ được đưa vào sản xuất lại, phải bỏ ra những chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công và những chi phí khác, do đó giá phí của mẻ sản phẩm đó có sự khác biệt với những mẻ sản phẩm khác. Tính giá phí riêng cho từng mẻ sản phẩm giúp giá phí sản phẩm không bị san đều giữa những mẻ sản phẩm sản xuất bị hỏng và mẻ sản phẩm không bị hỏng trong kỳ, như vậy có thể thấy được điểm hạn chế trong quá trình sản xuất của từng mẻ sản phẩm để tìm ra nguyên nhân khắc phục cho các mẻ sản xuất sau. Vì vậy, các DN CBTACN cần thiết tính giá phí sản xuất cho từng mẻ sản phẩm. Có thể tính giá phí sản xuất của từng mẻ sản phẩm theo phương pháp ABC như sau:

Đối với chi phí trực tiếp: Các chi phí trực tiếp được tính trực tiếp và toàn bộ cho từng mẻ sản phẩm, bao gồm:

+ CP NVL TT có thể tính cho từng mẻ sản phẩm căn cứ vào *Phiếu xuất kho* nguyên vật liệu cho từng mẻ sản phẩm, chi phí bao bì cũng nên được tính vào CP NVL TT. Hiện nay, chi phí bao bì được các DN đưa vào CP SXC, theo tác giả, chi phí bao bì nên được đưa vào CP NVL TT vì nó là một bộ phận cấu thành sản phẩm, tạo nên thực thể vật chất của sản phẩm.

+ CP NC TT cũng được tính cho từng mẻ sản phẩm. DN cần lập *Phiếu theo dõi thời gian lao động* để tính được thời gian lao động và khối lượng công việc của từng công nhân, cho từng loại công việc, của từng mẻ sản phẩm, phục vụ việc tính lương và xác định CP NC TT cho từng mẻ sản phẩm.

+ CP SXC: vận dụng phương pháp ABC trong việc xác định giá phí của một mẻ sản phẩm bằng cách xác định các hoạt động tạo ra chi phí trong quá trình sản xuất, nhóm các hoạt động có cùng nguồn phát sinh chi phí, sau đó xác định chi phí của các nhóm hoạt động đó và lựa chọn đơn vị đo lường hoạt động của từng nhóm chi phí để phân bổ chi phí cho mẻ sản phẩm phù hợp. Nghiên cứu thực tiễn hoạt động sản xuất kinh doanh của các DN CBTACN, tác giả đề xuất việc vận dụng phương pháp ABC trong việc phân bổ CP SXC cho từng mẻ sản phẩm được xác định như sau.:

Bước 1: Xác định nhóm chi phí hoạt động và đơn vị đo lường hoạt động của từng nhóm chi phí

Theo đề xuất của tác giả, toàn bộ hoạt động phát sinh chi phí trong phạm vi phân xưởng sản xuất (trừ hoạt động phát sinh CP NVLTT, CP NCTT) chia thành các nhóm chi phí hoạt động và tiêu thức phân bổ tương ứng của từng nhóm hoạt động như sau:

- Hoạt động kiểm nghiệm sản phẩm với đơn vị đo lường hoạt động là số lần kiểm nghiệm
- Hoạt động chạy máy với đơn vị đo lường hoạt động là số giờ máy chạy
- Hoạt động vận chuyển sản phẩm với đơn vị đo lường hoạt động là số kg thành phẩm sản xuất
- Hoạt động duy trì chung tại phân xưởng với đơn vị đo lường hoạt động là số giờ máy chạy

Bước 2: Xác định chi phí và hạch toán CP SXC cho các nhóm chi phí. Kế toán tiến hành xác định CP SXC cho các nhóm chi phí hoạt động như sau:

- Hoạt động kiểm nghiệm sản phẩm: bao gồm chi phí của bộ phận kiểm nghiệm sản phẩm, chi phí khấu hao máy kiểm nghiệm sản phẩm, chi phí lương và các khoản trích theo lương của bộ phận kiểm nghiệm, nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ của bộ phận kiểm nghiệm cùng các chi phí khác của bộ phận kiểm nghiệm sản phẩm...
- Hoạt động chạy máy: bao gồm chi phí khấu hao của dây chuyền sản xuất,

chi phí tiền điện, chi phí xăng dầu, chi phí than, chi phí sửa chữa máy móc, chi phí thay dầu máy, chi phí bơm máy nén khí

- Hoạt động vận chuyển sản phẩm: bao gồm tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên vận chuyển, chi phí công cụ dụng cụ, chi phí khấu hao của máy nâng, máy kéo dùng để vận chuyển sản phẩm.

- Hoạt động duy trì chung tại phân xưởng: bao gồm toàn bộ các CP SXC còn lại như chi phí khấu hao nhà xưởng, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí nạp ga điều hoà, chi phí đổi bình oxy, chi phí bơm thuốc sát trùng, khử trùng, chi phí chở rác, chi phí dịch vụ bảo vệ, văn phòng phẩm ở phân xưởng, chi phí chổi tre...

Bước 3: Tính chi phí cho từng hoạt động và xác định mức phân bổ cho từng đơn vị đo lường hoạt động. Căn cứ vào chi phí tập hợp được cho từng nhóm chi phí hoạt động để chia cho số đơn vị đo lường hoạt động sẽ tính được mức phân bổ chi phí cho một đơn vị đo lường hoạt động.

Cụ thể, để tính chi phí kiểm nghiệm cho một lần kiểm nghiệm sản phẩm được tính bằng chi phí hoạt động kiểm nghiệm sản phẩm chia cho số lần thực hiện kiểm nghiệm sản phẩm trong kỳ. Tương tự, DN sẽ tính được chi phí chạy máy cho một giờ máy chạy, chi phí vận chuyển cho một kg sản phẩm và chi phí duy trì chung tại phân xưởng cho một kg thành phẩm.

Bước 4: Phân bổ CP SXC cho một mẻ sản phẩm

Ví dụ: Vận dụng phương pháp ABC để phân bổ CP SXC trong tháng 6/2011 của công ty RTD cho từng mẻ sản phẩm.

Xác định chi phí và hạch toán CP SXC cho các nhóm chi phí như sau: Đầu tiên, kế toán xác định chi phí và tập hợp phân bổ vào các nhóm hoạt động chi phí. Từ đó sẽ tính được chi phí cho từng nhóm hoạt động chi phí như sau (**Bảng 3.3**)

- Chi phí hoạt động kiểm nghiệm sản phẩm: 42.000.000 đồng
- Chi phí hoạt động chạy máy: 900.000.000 đồng
- Chi phí hoạt động vận chuyển sản phẩm: 72.000.000 đồng
- Chi phí hoạt động duy trì chung tại phân xưởng: 348.350.000 đồng

Bảng 3.3: Tập hợp chi phí chung vào các nhóm chi phí hoạt động

Nội dung	Nhóm chi phí hoạt động				
	Kiểm nghiệm	Chạy máy	Vận chuyển	Duy trì chung	Tổng
Chi phí khấu hao ở bộ phận kiểm nghiệm	24,000,000				24,000,000
Tiền lương và các khoản trích theo lương của bộ phận kiểm nghiệm	18,000,000				18,000,000
Chi phí khấu hao dây chuyền sản xuất		425,000,000			425,000,000
Chi phí tiền điện, than, xăng, dầu		320,000,000			320,000,000
Chi phí sửa chữa máy móc, chi phí thay dầu máy, chi phí bơm máy nén khí		155,000,000			155,000,000
Tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên vận chuyển			30,000,000		30,000,000
Chi phí công cụ dụng cụ, chi phí khấu hao của máy nâng, máy kéo dùng để vận chuyển sản phẩm			42,000,000		42,000,000
Chi phí khấu hao nhà xưởng				275,000,000	275,000,000
Chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng				42,000,000	48,000,000
Chi phí nạp ga điều hoà, chi phí đổi bình oxy, chi phí bơm thuốc sát trùng, khử trùng, chi phí chõ rác, chi phí dịch vụ bảo vệ, văn phòng phẩm ở phân xưởng, chi phí chõi tre...				25,350,000	25,350,000
Tổng:	42,000,000	900,000,000	72,000,000	348,350,000	1,362,350,000

Sau khi xác định được chi phí cho từng nhóm chi phí hoạt động. Kế toán xác định tổng số đơn vị đo lường hoạt động của từng nhóm chi phí hoạt động. Trong tháng 6/2011, DN đã tiến hành kiểm nghiệm thành phẩm 936 lần, có 780 giờ máy chạy, sản xuất hoàn thành 2.237.000 kg thành phẩm. Chi phí cho từng đơn vị đo lường hoạt động được tính bằng cách chia tổng chi phí của từng nhóm chi phí hoạt động cho số đơn vị đo lường hoạt động tương ứng (**Bảng 3.4**)

Bảng 3.4: Phân bổ chi phí chung vào các nhóm chi phí hoạt động

Nhóm chi phí	Tổng chi phí	Số đơn vị đo lường	Chi phí cho từng đơn vị đo lường
Kiểm nghiệm	79,000,000	936 (lần)	44,872/ 1 lần
Chạy máy	900,000,000	780 (giờ máy)	1,153,846/1 giờ
Vận chuyển	72,000,000	2,237,000 (kg)	32/ 1kg
Duy trì chung	348,350,000	780 (giờ máy)	446,603 / 1 giờ

Từ đó, DN có thể xác định được CP SXC phân bổ cho từng mẻ sản phẩm bằng cách nhân số đơn vị đo lường của từng loại hoạt động của mẻ sản phẩm đó với chi phí cho từng đơn vị đo lường chi phí. Ví dụ, trong tháng 6/2011, DN tiến hành sản xuất mẻ sản phẩm Siêu cao đạm lợn thịt (5kg/bao) có mã sản phẩm là B52V.05, tổng khối lượng là 3000 kg. Mẻ sản phẩm này cần 1 lần kiểm nghiệm nên tiêu tốn 44.872 đồng chi phí kiểm nghiệm, mẻ sản phẩm này sử dụng 1 giờ chạy máy để hoàn thành nên tiêu tốn 1.153.872 đồng chi phí chạy máy và 446.603 đồng chi phí duy trì hoạt động chung của phân xưởng, mẻ sản phẩm này sản xuất 3.000 sản phẩm nên tiêu tốn 96.558 đồng chi phí vận chuyển. Từ đó xác định được CP SXC phân bổ cho mẻ sản phẩm sản phẩm Siêu cao đạm lợn thịt (5kg/bao) là 1.741.878 đồng

Bảng 3.5: Chi phí chung phân bổ cho mẻ sản phẩm sản xuất 3.000 kg sản phẩm Siêu cao đậm lợn thịt (5kg/bao)

Nội dung chi phí	Số đơn vị đo lường	Chi phí cho từng đơn vị đo lường	Tổng
Kiểm nghiệm	1	44,872	44,872
Chạy máy	1	1,153,846	1,153,846
Vận chuyển	3000	32	96,558
Duy trì chung	1	446,603	446,603
Tổng		1,645,353	1.741.878

Cộng thêm CP NVL TT và CP NCTT để sản xuất mẻ sản phẩm Siêu cao đậm lợn thịt (5kg/bao) là 21.942.080 đồng và 1.200.000 đồng, DN sẽ tính được tổng chi phí sản xuất của mẻ sản phẩm này là 24.883.958 đồng (**Bảng 3.6**). Nếu chia cho số lượng kg thành phẩm hoàn thành là 3.000 kg sẽ tính được giá phí sản xuất cho 1 kg thành phẩm là 8.295 đồng/kg.

Bảng 3.6: Bảng tính giá thành mẻ sản phẩm Siêu cao đậm lợn thịt (5kg/bao)

Chi phí	Số đơn vị đo lường	Chi phí cho từng đơn vị đo lường	Tổng
CP NVL TT			21,942,080
CP NC TT			1,200,000
Kiểm nghiệm	1	44,872	44,872
Chạy máy	1	1,153,846	1,153,846
Vận chuyển	3000	32	96,558
Duy trì chung	1	446,603	446,603
			24,883,958

So sánh giá thành khi tính theo mẻ sản phẩm của sản phẩm Siêu cao đậm lợn thịt (5kg/bao) có mã sản phẩm là B52V.05 theo phương pháp ABC và phương pháp truyền thống DN áp dụng. Nhìn vào bảng tính giá thành của DN (**Phụ lục 2.21**), giá thành cho 1 bao 5kg Siêu cao đậm lợn thịt (5kg/bao) có chi phí sản xuất là 33.339

đồng/1bao 5 kg, chia cho số lượng kg trong 1 bao thì chi phí sản xuất cho 1 kg là 6.668 đồng/1kg. Nhưng nếu tính theo phương pháp ABC theo đề xuất của tác giả thì giá phí tính cho 1 Siêu cao đạm lợn thịt mã B52V.05 phải là 8.295 đồng/kg (bằng 24.883.958 đồng/3000 kg)

Như vậy, có sự khác biệt về giá phí sản phẩm khi tính theo 2 phương pháp khác nhau. Với phương pháp truyền thống các DN CBTACN đang áp dụng, giá thành sản phẩm được tính bình quân cho tất cả khối lượng sản phẩm cùng loại sản xuất trong kỳ, CP SXC cũng được phân bổ cho tất cả sản phẩm sản xuất trong kỳ theo một tiêu thức phân bổ cụ thể như phân bổ theo sản lượng hoặc theo CP NVL TT, CP NCTT. Theo tác giả, các DN CBTACN nên vận dụng phương pháp ABC có điều chỉnh phù hợp trong phạm vi các chi phí phát sinh tại phân xưởng sản xuất để phản ánh sẽ phản ánh chính xác hơn chi phí sản xuất mỗi sản phẩm, tạo cơ sở tin cậy hơn cho việc xác định giá bán và ra các quyết định kinh doanh của DN.

Tác giả đề xuất hai phương pháp tính giá phí cho mỗi sản phẩm là tính giá phí mỗi sản phẩm theo công việc và tính giá phí mỗi sản phẩm theo phương pháp ABC. Hai phương pháp này không hề mâu thuẫn nhau mà bổ sung cho nhau trong việc cung cấp thông tin giá phí của mỗi sản phẩm cho các mục đích kiểm soát chi phí và ra quyết định khác nhau nhằm tăng cường quản trị chi phí trong DN. Giá phí của mỗi sản phẩm theo phương pháp chi phí theo công việc có phân bổ CP SXC ước tính được sử dụng để tính nhanh giá phí sản phẩm, phục vụ cho việc xác định giá bán sản phẩm kịp thời. Thông tin giá phí của mỗi sản phẩm trong trường hợp này được sử dụng để ra quyết định tại thời điểm hiện tại, xác định giá bán sản phẩm trên cơ sở giá phí sản xuất. Giá phí của mỗi sản phẩm theo phương pháp ABC được tính theo tất cả các khoản chi phí thực tế phát sinh, phản ánh chính xác hơn giá phí của mỗi sản phẩm đó. Tuy nhiên, do sử dụng chi phí thực tế nên phải đến cuối kỳ mới có được thông tin giá phí của tất cả các mỗi sản phẩm. Thông tin giá phí theo phương pháp này được sử dụng để kiểm soát, phân tích biến động chi phí và giá phí sản phẩm, phục vụ cho việc ra quyết định trong tương lai. Mỗi phương pháp có ưu nhược điểm riêng, sẽ bổ sung cho nhau trong hoạt động tăng cường quản trị chi phí của DN CBTACN.

Căn cứ vào việc vận dụng phương pháp ABC, DN có thể lập được bảng tổng hợp giá phí của từng mẻ sản phẩm (**Phụ lục 3.11: Bảng tổng hợp giá phí sản xuất của từng mẻ sản phẩm theo phương pháp ABC**). Bảng tổng hợp giá phí của mẻ sản phẩm có thể mở cho từng loại sản phẩm hoặc mở cho tất cả các loại sản phẩm trong một kỳ. Trong từng loại sản phẩm có chi tiết cho từng mẻ sản phẩm. Từng chỉ tiêu trong Bảng như từng khoản mục chi phí trong mẻ sản phẩm, giá phí và giá phí đơn vị sản phẩm rất có tác dụng kiểm soát và đánh giá chi phí. Nhìn vào Bảng tổng hợp giá phí của từng mẻ sản phẩm, nhà quản trị dễ dàng so sánh chi phí phát sinh theo từng khoản mục chi phí và so sánh được giá phí đơn vị của các mẻ sản phẩm khác nhau, từ đó đánh giá tình hình phát sinh chi phí sản xuất, xác định nguyên nhân tăng giảm chi phí và đưa ra các giải pháp nhằm kiểm soát chi phí hiệu quả hơn.

Theo tác giả, việc vận dụng phương pháp ABC có điều chỉnh vào việc tính giá phí sản xuất của mẻ sản phẩm như trên có thể áp dụng ở các DN CBTACN với mọi quy mô đều thích hợp. Và theo kiến nghị của tác giả, khi các DN CBTACN phát triển ở mức độ cao hơn, hoạt động sản xuất sản phẩm đa dạng và trình độ bộ máy kế toán hiện đại hơn thì có thể vận dụng phương pháp ABC trong việc tính giá phí cho sản phẩm, khách hàng, chi nhánh trong phạm vi chi phí chung là toàn DN.

Trên cơ sở giá phí của mẻ sản phẩm được tính theo phương pháp ABC kết hợp với việc áp dụng giải pháp phân loại chi phí theo chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp của luận án để xác định giá phí cho các đối tượng xác định chi phí là từng sản phẩm, từng khách hàng, từng chi nhánh.

*** Tính giá phí cho từng sản phẩm**

Tác giả đề xuất việc tính giá phí cho từng sản phẩm làm cơ sở đánh giá tình hình thực hiện chi phí của từng loại sản phẩm. Tính giá phí cho từng loại sản phẩm được thực hiện trên cơ sở giải pháp phân loại chi phí thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp theo đối tượng tập hợp chi phí là từng loại sản phẩm.

Đối với chi phí trực tiếp của từng loại sản phẩm: được tính toàn bộ và trực tiếp cho từng sản phẩm, bao gồm:

- + Giá phí của các mẻ sản phẩm của từng loại sản phẩm

- + Chi phí nghiên cứu phát triển sản phẩm
- + Chi phí đăng ký nhãn hiệu sản phẩm
- + Chi phí hoa hồng bán hàng của từng loại sản phẩm

Đối với chi phí gián tiếp của từng loại sản phẩm: cần tập hợp chung và phân bổ cho từng loại sản phẩm theo tiêu thức phù hợp. Chi phí gián tiếp của sản phẩm bao gồm CP BH và CP QLDN liên quan đến nhiều loại sản phẩm.

Giá phí cho từng sản phẩm được thể hiện trên Bảng tính giá phí cho từng loại sản phẩm (**Phụ lục 3.12:** Bảng tính giá phí cho sản phẩm). Tổng hợp các bảng tính giá phí cho từng loại sản phẩm sẽ lập Bảng tổng hợp giá phí cho sản phẩm (**Phụ lục 3.13:** Bảng tổng hợp giá phí cho sản phẩm). Bảng tổng hợp giá phí cho sản phẩm sẽ cung cấp cho nhà quản trị cái nhìn tổng quát về giá phí của sản phẩm phát sinh trong kỳ và là cơ sở để so sánh với giá phí sản phẩm theo kế hoạch hoặc kỳ trước để nhằm mục đích kiểm soát chi phí hiệu quả hơn.

* Tính giá phí cho từng khách hàng

Các DN CBTACN thường cung cấp sản phẩm thông qua các đại lý và bán trực tiếp cho các trang trại chăn nuôi lớn. “Các hộ chăn nuôi quy mô lớn hơn có xu hướng tham gia hình thức hợp đồng cung cấp thức ăn chăn nuôi” [2, tr 3]. Đặc thù của các DN CBTACN là tiêu thụ sản phẩm thông qua các đại lý và bán trực tiếp cho các trang trại chăn nuôi lớn, nên có thể tính được các chi phí liên quan đến từng khách hàng. Vì vậy, tác giả kiến nghị các DN CBTACN xác định giá phí từng khách hàng như sau:

Đối với chi phí trực tiếp: được tính toàn bộ và trực tiếp cho từng khách hàng, bao gồm:

- + Giá vốn của sản phẩm tiêu thụ cho từng khách hàng
- + Chi phí hoa hồng bán hàng từng khách hàng được hưởng
- + Chi phí tiền lương và các khoản khác của cán bộ phụ trách riêng từng khách hàng, các chi phí quản lý, theo dõi và chăm sóc riêng từng khách hàng.

Đối với chi phí gián tiếp: là các CP BH phát sinh chung và chi phí quản lý chung toàn DN cần được phân bổ cho từng khách hàng theo tiêu thức phù hợp

Giá phí của từng khách hàng được thể hiện trên Bảng tính giá phí cho từng khách hàng (**Phụ lục 3.14:** Bảng tính giá phí cho từng khách hàng). Đây sẽ là cơ sở để so sánh giá phí các khách hàng khác nhau hoặc giá phí thực hiện của từng khách hàng với kết quả kỳ trước hoặc kế hoạch đặt ra. Để có thể dễ dàng so sánh về tình hình thực hiện giá phí của tất cả các khách hàng trong kỳ, DN tổng hợp các bảng tính giá phí cho từng khách hàng để lập được Bảng tổng hợp giá phí theo khách hàng (**Phụ lục 3.15:** Bảng tổng hợp giá phí cho khách hàng). Đây là cơ sở so sánh chi phí của các khách hàng khác nhau để có cơ sở đánh giá tình hình thực hiện chi phí của từng khách hàng .

*** Tính giá phí cho từng chi nhánh tiêu thụ**

Các DN CBTACN cũng cần xác định toàn bộ chi phí liên quan đến từng chi nhánh. Các DN CBTACN thường chia các thị trường thành các vùng miền và theo địa giới hành chính, mỗi vùng đó gọi là một chi nhánh. Và mỗi chi nhánh đều có giám đốc phụ trách tiêu thụ và có các chi phí phát sinh riêng của chi nhánh, nên theo tác giả, các DN CBTACN cần thiết tính giá phí cho từng chi nhánh như sau:

Đối với chi phí trực tiếp: được tính toàn bộ và trực tiếp cho từng chi nhánh bao gồm:

- + Giá vốn của sản phẩm tiêu thụ cho từng chi nhánh
- + Chi phí hoa hồng bán hàng từng chi nhánh
- + Chi phí của giám đốc chi nhánh
- + Các chi phí quản lý phát sinh riêng của từng chi nhánh...

Chi phí chung (chi phí gián tiếp) của các chi nhánh là các CP BH phát sinh chung và CP QLDN chung, không tính riêng cho chi nhánh nào.

Giá phí của từng chi nhánh được thể hiện trên Bảng tính giá phí cho từng chi nhánh làm cơ sở để đánh giá tình hình phát sinh chi phí của từng chi nhánh (**Phụ lục 3.16:** Bảng tính giá phí cho từng chi nhánh). Để có cơ sở so sánh giá phí của các chi nhánh, DN lập Bảng tổng hợp giá phí theo chi nhánh trên cơ sở Bảng tính giá phí cho từng chi nhánh (**Phụ lục 3.17:** Bảng tổng hợp giá phí cho chi nhánh).

Như vậy, tác giả đã đề xuất áp dụng phương pháp ABC trong tính giá phí của mẽ sản phẩm nhằm xác định chính xác hơn giá phí của mẽ sản phẩm phục vụ cho việc kiểm soát chi phí, định giá bán sản phẩm và ra quyết định quản trị chi phí, giúp cho việc tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN. Việc xác định giá phí cho từng sản phẩm, cho từng khách hàng, cho từng chi nhánh tạo cơ sở cho việc lập báo cáo kết quả kinh doanh cho từng sản phẩm, cho từng khách hàng, cho từng chi nhánh. Tác giả đề xuất các phương pháp xác định giá phí như trên có thể được ứng dụng ở tất cả các DN CBTACN. Tuy nhiên, cần chú ý, các DN CBTACN áp dụng các phương pháp chi phí thông thường, phương pháp tính giá thành theo chi phí biến đổi và phương pháp ABC như là các phương pháp bổ sung để phục vụ cho quá trình ra quyết định của nhà quản trị và phải thực hiện song song với phương pháp tính giá thành theo chi phí thực tế với cách tính đầy đủ vì đây là yêu cầu hiện tại của KTTTC theo quy định của Bộ Tài Chính nhằm cung cấp thông tin kế toán ra bên ngoài DN.

*** Hệ thống báo cáo phục vụ quản trị chi phí trong các DN CBTACN**

Trên cơ sở nghiên cứu lý luận kế toán chi phí, thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN và các đề xuất về phân loại chi phí, đề xuất về tính giá phí cho sản phẩm, khách hàng, chi nhánh; tác giả kiến nghị đối với các DN CBTACN là cần xây dựng hệ thống báo cáo nhằm phục vụ tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN. Tác giả đề xuất hai hệ thống báo cáo, bao gồm ***hệ thống báo cáo chi phí*** và ***hệ thống báo cáo kết quả hoạt động***.

Hệ thống báo cáo chi phí: Bao gồm báo cáo tình hình thực hiện định mức CP NVL TT, CP NC TT và báo cáo CP SXC, CP BH và CP QLDN theo yếu tố chi phí.

- Báo cáo tình hình thực hiện định mức CP NVL TT và CP NC TT

Báo cáo CP NVL TT và CP NCTT được lập nhằm đánh giá tình hình thực hiện định mức chi phí, so sánh giữa chi phí thực tế với chi phí định mức. Báo cáo sẽ chia từng khoản mục chi phí thành định mức giá và định mức lượng, với từng khoản mục này kế toán sẽ được so sánh giữa thực tế và định mức về số tuyệt đối và số tương đối để phát hiện sự sai lệch trong quá trình thực hiện định mức chi phí, nhằm

đưa ra các quyết định quản lý kịp thời (**Phụ lục 3.18: Báo cáo tình hình thực hiện định mức chi phí**).

- Báo cáo CP SXC, CP BH và CP QLDN theo yếu tố chi phí

CP SXC là chi phí bao gồm rất nhiều yếu tố chi phí, vì vậy cần thiết phải quản lý chặt chẽ, tránh thất thoát. Vì vậy, tác giả kiến nghị các DN CBTACN cần lập **Báo cáo CP SXC theo yếu tố chi phí** và mở cho từng tháng hoặc từng quý, bao gồm cột tháng này và cột so sánh có thể là tháng trước hoặc số liệu theo dự toán. Báo cáo CP SXC theo yếu tố chi phí được chia thành chi phí cố định và chi phí biến đổi, trong từng khoản mục chi phí chia thành các chi phí nhỏ hơn theo yêu cầu quản lý. Đối với chi phí cố định, DN có thể chia theo yếu tố chi phí theo hướng dẫn của Bộ tài chính, hoặc chia theo các yếu tố chi phí mà DN cần đánh giá, quản lý. Đối với chi phí biến đổi, số liệu sản lượng cần được đưa về cùng một mức hoạt động thực tế của kỳ này để đảm bảo tính có thể so sánh. Ngoài ra, cần thiết kể cột so sánh về số tuyệt đối và số tương đối để đánh giá được sự chênh lệch giữa thực tế và dự toán hoặc kỳ trước nhằm xác định nguyên nhân phát sinh chênh lệch để có biện pháp quản lý kịp thời và phù hợp (**Phụ lục 3.19: Báo cáo chi phí sản xuất chung theo yếu tố chi phí**).

Báo cáo CP BH và báo cáo CP QLDN cũng được mở tương tự báo cáo CP SXC vì hai khoản mục chi phí này cũng bao gồm nhiều yếu tố chi phí.

Hệ thống báo cáo kết quả hoạt động: Bao gồm hệ thống báo cáo kết quả kinh doanh theo từng loại sản phẩm, theo từng khách hàng, theo từng chi nhánh

- Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng loại sản phẩm

Tác giả kiến nghị các DN CBTACN cần lập báo cáo kết quả kinh doanh của từng loại sản phẩm để xác định được chi phí, doanh thu và lợi nhuận mà từng sản phẩm đem lại. Qua đó, DN xác định được những sản phẩm đem lại lợi nhuận và những sản phẩm không đem lại lợi nhuận cho DN để có biện pháp cải thiện kết quả sản xuất kinh doanh tốt hơn.

Báo cáo kết quả kinh doanh của từng sản phẩm lập trên cơ sở doanh thu của từng sản phẩm, chi phí trực tiếp của từng sản phẩm, bao gồm chi phí biến đổi trực

tiếp và chi phí cố định trực tiếp. Chênh lệch giữa doanh thu và chi phí trực tiếp sẽ cho kết quả là lợi nhuận của sản phẩm. Lợi nhuận của sản phẩm phản ánh phần đóng góp của sản phẩm cụ thể vào kết quả chung của DN khi chưa tính đến các chi phí chung khác. Lợi nhuận sản phẩm sau khi trừ đi chi phí cố định chung của sản phẩm sẽ tính được chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế và lãi vay của từng sản phẩm. So sánh lợi nhuận của các sản phẩm khác nhau, sản phẩm nào có lợi nhuận sản phẩm cao hơn sẽ tốt hơn và ngược lại. Báo cáo kết quả kinh doanh của từng loại sản phẩm cần được ghi chép cho các chi phí thực tế phát sinh trong kỳ. Báo cáo này cũng cần được lập theo số liệu dự toán để làm cơ sở so sánh với thực tế thực hiện. Báo cáo kết quả kinh doanh của từng loại sản phẩm thực tế phát sinh sẽ được so sánh với báo cáo kinh doanh của từng loại sản phẩm thực tế của kỳ trước và báo cáo kết quả kinh doanh của từng loại sản phẩm theo dự toán của kỳ này, từ đó rút ra những điểm chênh lệch, với những chênh lệch, sai khác lớn cần được tập trung sự chú ý của nhà quản trị để cải thiện tình hình tốt hơn. Những sai khác tốt cần phát huy và nhân rộng, ngược lại, những sai khác không tốt cần hạn chế và loại bỏ. (**Phụ lục 3.20:** Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng loại sản phẩm). Để so sánh, đánh giá hiệu quả hoạt động giữa các sản phẩm với nhau, tác giả kiến nghị lập Bảng tổng hợp báo cáo kết quả kinh doanh của sản phẩm (**Phụ lục 3.21:** Báo cáo tổng hợp kết quả kinh doanh theo sản phẩm).

- Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng khách hàng

Tác giả kiến nghị các DN CBTACN lập *Báo cáo kết quả kinh doanh của từng khách hàng*. Báo cáo kết quả kinh doanh của từng khách hàng được lập trên cơ sở doanh thu tiêu thụ của từng khách hàng với giá vốn của thành phẩm tiêu thụ, chi phí trực tiếp khác của từng khách hàng. Chi phí trực tiếp khác của từng khách hàng bao gồm chi phí tiền lương của cán bộ, bộ phận phụ trách khách hàng đó, hoa hồng của từng khách hàng và các chi phí trực tiếp khác cho từng khách hàng... Chênh lệch giữa doanh thu với giá vốn và chi phí trực tiếp khác của khách hàng là lợi nhuận của khách hàng mà chưa tính đến chi phí cố định chung phân bổ cho khách hàng. Lợi nhuận khách hàng sau khi trừ đi chi phí cố định chung của khách hàng sẽ tính được

chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế và lãi vay của từng khách hàng. Khách hàng nào có lợi nhuận lớn hơn sẽ đem lại nhiều lợi nhuận hơn cho DN. Từ đó DN có chính sách cụ thể đối với từng khách hàng, có chính sách khuyến mãi, chiết khấu, khuyến khích đối với từng khách hàng cụ thể (**Phụ lục 3.22: Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng khách hàng**). Căn cứ vào Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng khách hàng, kế toán lập *Bảng tổng hợp báo cáo kết quả kinh doanh theo khách hàng* (**Phụ lục 3.23: Báo cáo tổng hợp kết quả kinh doanh theo khách hàng**) để làm cơ sở so sánh đối chiếu chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh của các khách hàng với nhau để xác định được khách hàng nào đem lại nhiều lợi nhuận cho DN, khách hàng nào đem lại hiệu quả thấp cho DN, từ đó có các biện pháp, các chính sách phù hợp với chi phí phát sinh của từng khách hàng, phù hợp với chính sách chiết khấu, ưu đãi với từng khách hàng cụ thể.

- Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng chi nhánh tiêu thụ

Các DN CBTACN thường chia thị trường tiêu thụ sản phẩm thành các chi nhánh theo miền, miền Bắc, miền Trung và miền Nam hoặc theo địa giới hành chính. Để đánh giá hiệu quả hoạt động của từng chi nhánh, theo tác giả, các DN CBTACN nên lập Báo cáo kết quả kinh doanh của từng chi nhánh tiêu thụ (**Phụ lục 3.24: Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng chi nhánh tiêu thụ**). Báo cáo kết quả kinh doanh của chi nhánh tiêu thụ được xác định trên cơ sở doanh thu tiêu thụ của chi nhánh với giá vốn của sản phẩm chi nhánh bán được và các chi phí trực tiếp khác của chi nhánh... Báo cáo kết quả kinh doanh của chi nhánh phản ánh phần lợi nhuận từng chi nhánh đóng góp vào lợi nhuận chung của DN khi chưa tính đến chi phí chung của các chi nhánh. Lợi nhuận chi nhánh sau khi trừ đi chi phí cố định chung phân bổ cho chi nhánh sẽ tính được chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế và lãi vay của từng chi nhánh. Chi nhánh nào có mức lợi nhuận cao hơn sẽ hoạt động hiệu quả hơn. Báo cáo kết quả kinh doanh của chi nhánh cũng được lập làm để làm cơ sở so sánh, phân tích với dự toán và so sánh với thực tế kỳ trước. Để so sánh, đánh giá kết quả kinh doanh của các chi nhánh khác nhau, DN lập Báo cáo tổng hợp kết quả kinh doanh theo chi nhánh (**Phụ lục 3.25: Báo cáo tổng hợp kết quả kinh doanh theo chi nhánh**).

- Báo cáo kết quả kinh doanh toàn DN

Báo cáo kết quả kinh doanh toàn DN được lập nhằm đánh giá kết quả hoạt động kinh doanh chung toàn DN. Báo cáo kết quả kinh doanh toàn DN có thể được lập theo phương pháp toàn bộ và hoặc theo phương pháp trực tiếp. Theo tác giả, các DN cũng kết hợp phản ánh thêm các chỉ tiêu phân tích hình hình kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh toàn DN để nhà quản trị có cái nhìn tổng quan về tình hình doanh thu, chi phí và kết quả của DN trong một kỳ. Đồng thời, trên báo cáo kết quả kinh doanh toàn DN nên được chi tiết cho từng tháng và lũy kế đến tháng báo cáo để giúp nhà quản trị có cơ sở so sánh, đánh giá tình hình kết quả sản xuất kinh doanh qua các kỳ.. Mẫu báo cáo này có thể được sử dụng để báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh từng kỳ (từng tháng, từng quý hoặc 6 tháng) và cũng có thể được sử dụng để lập báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của cả một năm. Báo cáo kết quả kinh doanh toàn DN có thể được lập theo phương pháp toàn bộ (**Phụ lục 3.26: Báo cáo kết quả kinh doanh toàn doanh nghiệp theo phương pháp toàn bộ**) hoặc theo phương pháp trực tiếp (**Phụ lục 3.27: Báo cáo kết quả kinh doanh toàn DN theo phương pháp trực tiếp**)

Như vậy, báo cáo kết quả kinh doanh của sản phẩm, của khách hàng, của chi nhánh hay của toàn DN sẽ là cơ sở để đánh giá kết quả hoạt động của bộ phận quản lý từng sản phẩm, từng khách hàng, từng chi nhánh. Đây chính là cơ sở để thực hiện kế toán trách nhiệm. Với những từng bộ phận khác nhau (mỗi sản phẩm, mỗi khách hàng, mỗi chi nhánh sẽ được coi là một bộ phận trong DN) cần được đánh giá tình hình sử dụng chi phí và doanh thu, nhằm mục đích xác định hiệu quả hoạt động của các bộ phận, đồng thời có cơ sở để khen thưởng hay khiển trách đối với cán bộ quản lý bộ phận đó, rút kinh nghiệm cho các kỳ sau hoạt động tốt hơn. Tuy nhiên, cần chú ý rằng cán bộ phụ trách bộ phận đó chỉ chịu trách nhiệm về chi phí, doanh thu mà bộ phận đó kiểm soát được, ví dụ, giám đốc phụ trách chi nhánh chỉ chịu trách nhiệm về các chi phí, doanh thu mà giám đốc đó có quyền kiểm soát như chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của chi nhánh và các chi phí khác phát sinh tại chi nhánh, nhưng giám đốc chi nhánh sẽ không chịu trách nhiệm về giá vốn

và CP BH, CP QLDN chung phân bổ cho chi nhánh. Nhận thức được điều đó, DN sẽ có cơ sở để đánh giá tình hình thực hiện kết quả kinh doanh của từng sản phẩm, từng chi nhánh, từng khách hàng hay toàn DN cho phù hợp.

3.3.4. Hoàn thiện việc xử lý, phân tích thông tin chi phí phục vụ quản trị chi phí

Bên cạnh việc lập định mức, dự toán, xác định giá phí và xác định kết quả kinh doanh theo từng bộ phận, DN cần đánh giá tình hình sử dụng chi phí, sử dụng các nguồn lực phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh. Để đánh giá tình hình sử dụng chi phí và kết quả hoạt động, DN cũng cần xây dựng hệ thống các chi tiêu phân tích chi phí được trình bày ở *phần 1.2.4. Phân tích chi phí với việc ra các quyết định quản trị chi phí* của luận án, bao gồm việc phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận, phân tích biến động chi phí dựa trên định mức chi phí và dự toán chi phí, phân tích đánh giá kết quả hoạt động của các trung tâm trách nhiệm, phân tích biến động chi phí thông qua báo cáo chi phí và thông tin chi phí cho việc ra quyết định quản trị DN.

Để có sở thực hiện phân tích thông tin chi phí hiệu quả, tính giá phí và báo cáo kết quả kinh doanh cho từng sản phẩm, từng khách hàng, từng chi nhánh, tác giả kiến nghị các DN CBTACN nên thực hiện tổ chức kế toán trách nhiệm. Kế toán trách nhiệm trong các DN CBTACN có thể tổ chức thành các bộ phận như:

- Bộ phận quản lý tình hình sản xuất từng sản phẩm: mỗi bộ phận quản lý sản xuất sản phẩm là một trung tâm chi phí, chỉ chịu trách nhiệm về chi phí của sản phẩm.

- Bộ phận quản lý tình hình kinh doanh từng khách hàng: mỗi bộ phận quản lý từng khách hàng là một trung tâm lợi nhuận, chịu trách nhiệm về chi phí và doanh thu của liên quan đến từng khách hàng.

- Bộ phận quản lý tình hình kinh doanh từng chi nhánh: mỗi bộ phận quản lý từng chi nhánh là một trung tâm lợi nhuận, chịu trách nhiệm về chi phí và doanh thu của liên quan đến từng chi nhánh.

- Bộ phận là toàn DN: là một trung tâm đầu tư chịu trách nhiệm về toàn bộ chi phí, doanh thu, lợi nhuận và kết quả đầu tư của toàn DN.

Tổ chức kế toán trách nhiệm cũng là một cơ sở để kiểm soát và tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN. Tính toán và phân tích thông tin chi phí sẽ giúp các DN CBTACN đánh giá được tình hình sử dụng chi phí, tình hình biến động chi phí và tìm ra các nguyên nhân tích cực và tiêu cực để có biện pháp phù hợp và kịp thời nhằm tăng cường quản trị chi phí trong DN, đem lại lợi nhuận cao hơn cho DN.

3.3.5. Lựa chọn mô hình kế toán chi phí trong các DN CBTACN

Hiện nay, để tổ chức KTQT trong DN, có 3 mô hình cơ bản, đó là mô hình tách biệt, mô hình kết hợp và mô hình hỗn hợp. Tùy quy mô và khối lượng công việc, mỗi DN CBTACN lựa chọn một mô hình KTQT cho phù hợp với DN. Theo tác giả, với các công ty có quy mô lớn như công ty cổ phần CP, công ty RTD... có thể thực hiện mô hình KTQT tách biệt, bộ phận KTQT độc lập với bộ phận KTTC. Trong các DN này, khối lượng công việc tập hợp chi phí thực tế phát sinh phục vụ cho việc cung cấp thông tin KTTC ra bên ngoài rất lớn. Nhu cầu cung cấp thông tin KTQT với những phương pháp, chứng từ, sổ kế toán và báo cáo KTQT, tất yếu đặt ra yêu cầu hình thành bộ phận KTQT độc lập để cung cấp thông tin có hệ thống, thường xuyên và liên tục cho công tác KTQT chi phí nói riêng và KTQT nói chung. Đối với các DN CBTACN có quy mô nhỏ và vừa, nên sử dụng mô hình hỗn hợp. Tức là bộ phận KTTC vẫn thực hiện các công việc bình thường, nhưng có thêm bộ phận dự toán, bộ phận dự án và bộ phận phân tích nhằm sử dụng thông tin KTQT. Riêng bộ phận dự án do kế toán trưởng đảm nhận do các DN CBTACN ít phát sinh các dự án. Đối với các DN có quy mô vừa, khối lượng công việc lớn thì bộ phận dự toán và bộ phận phân tích có thể tách thành 2 bộ phận riêng biệt đảm bảo tính khách quan của thông tin. Tuy nhiên, với những DN CBTACN có quy mô nhỏ có thể gộp bộ phận dự toán và bộ phận phân tích thành một bộ phận thực hiện cả 2 công việc dự toán và phân tích. Dù lựa chọn mô hình nào cũng phải đảm bảo phù hợp với đặc điểm tổ chức quản lý, đặc điểm sản xuất sản phẩm, cơ chế tài chính và quy mô hoạt động của DN. Bộ máy kế toán phải gọn nhẹ, hợp lý, không trùng lặp giữa KTTC và KTQT, tận dụng được thông tin của KTTC. Phải xác định rõ công việc của KTTC

và KTQT trong từng phần hành đối với khối lượng công việc và tổ chức nhân sự kế toán cụ thể, có mối liên hệ mật thiết với nhau. Đảm bảo trình độ cán bộ, phương tiện kỹ thuật cho công tác kế toán khoa học.

3.4. Những điều kiện thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí trong các DN CBTACN

3.4.1. Về phía nhà nước

*** Cần mở rộng hỗ trợ tín dụng cho các DN CBTACN**

Theo khảo sát của Dự án CARD 030/06 VIE “Xây dựng chiến lược nhằm tăng cường khả năng cạnh tranh của các DN vừa và nhỏ nông thôn trong chuỗi giá trị nông nghiệp: trường hợp ngành thức ăn chăn nuôi”, thì lĩnh vực các DN CBTACN mong muốn chính phủ hỗ trợ nhiều nhất là lĩnh vực tín dụng bao gồm hỗ trợ về phương diện lãi suất và số tiền vay cho các DN CBTACN. Các DN gặp nhiều khó khăn trong việc tiếp cận các khoản vốn như thủ tục phức tạp, thiếu thế chấp, hạn chế tín dụng và lãi suất cao. Theo khảo sát của dự án thì có đến 47% DN sản xuất thức ăn chăn nuôi được khảo sát cho rằng chính phủ nên hỗ trợ họ tiếp cận đủ tín dụng như mong muốn: trong đó có 50% DN lớn, 55% DN vừa và 35% DN nhỏ [3, tr75]. Khảo sát cũng đưa ra kết quả điều tra về tỷ lệ các DN có nhu cầu vay vốn và tỷ lệ DN vay được. Kết quả ở bảng 3.11 cho thấy, gần 70% các cơ sở sản xuất thức ăn chăn nuôi trong diện điều tra có vay tín dụng nhưng chỉ 55,6% trong số đó vay đủ số tiền như mong muốn. Tỷ lệ phần trăm các DN có vay vốn tăng theo quy mô sản xuất: với tỷ lệ lần lượt là 58,8% đối với nhóm nhỏ, 73% đối với nhóm vừa và 85,7% đối với nhóm lớn. Tuy nhiên, ít DN nhỏ vay được đủ số tiền cần thiết hơn so với các DN vừa và lớn (tỷ lệ lần lượt là 40%, 63,6%, và 66,7%).

Bảng 3.7: Thông tin vay tín dụng của các DN theo quy mô [3,Tr70]

	Quy mô			Tổng
	nhỏ	vừa	lớn	
Tỷ lệ % DN vay tín dụng	58,8	73,7	85,7	69,8
Tỷ lệ % DN vay được	40	63,6	66,7	55,6

Như vậy, điều tra cho thấy các DN CBTACN mong muốn nhận được sự hỗ trợ của chính phủ trong lĩnh vực tín dụng nhằm đảm bảo lượng vốn kinh doanh và đồng thời hạ chi phí lãi vay, góp phần làm giảm chi phí của DN.

*** Nhà nước cần tập trung vào việc quản lý chất lượng TACN**

Kiểm soát chất lượng thức ăn chăn nuôi được coi là một khâu yếu nhất của ngành công nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi Việt Nam. Theo kết quả kiểm tra của Cục chăn nuôi trên 408 mẫu thức ăn chăn nuôi, trong đó 200 mẫu lấy ngẫu nhiên tại các nhà máy, cơ sở sản xuất thì có tới 116 mẫu không đạt tiêu chuẩn như đã công bố (chiếm 58%) và 208 mẫu lấy trên thị trường thì có 172 mẫu không đạt tiêu chuẩn như đã công bố (chiếm 82,7%). Như vậy, để đạt được mục tiêu lâu dài và bền vững cho sự phát triển của ngành thức ăn chăn nuôi và ngành chăn nuôi thì nhà nước cần hỗ trợ DN trong việc kiểm nghiệm nâng cao chất lượng thức ăn chăn nuôi bằng việc trang bị phòng phân tích, kiểm tra chất lượng thức ăn cho các cơ quan quản lý nhà nước chuyên ngành; xây dựng hệ thống quản lý chất lượng thức ăn chăn nuôi theo ngành dọc, có chuyên môn sâu; phát triển các phòng nghiên cứu, thí nghiệm thức ăn chăn nuôi, hỗ trợ DN đào tạo cán bộ phòng kiểm nghiệm, hỗ trợ DN trong hoạt động kiểm nghiệm thức ăn DN sản xuất ra... Đồng thời, nhà nước cũng tăng cường công tác kiểm tra quản lý chất lượng của thức ăn chăn nuôi đã được đưa ra thị trường.

*** Xây dựng các vùng nguyên liệu tập trung**

Nguyên liệu chế biến thức ăn chăn nuôi chiếm tỷ trọng cao trong giá thành sản phẩm thức ăn. Tuy nhiên, ngành chế biến thức ăn chăn nuôi Việt Nam đang phải nhập khẩu phần lớn nguyên liệu, các loại nguyên liệu thô như đậu tương, khô dầu phải nhập đến 90-95%, các nguyên liệu tinh như premix khoáng, vitamin, các chất tạo màu, tạo mùi phải nhập đến 95-98% thậm chí 100%. Tuy nhiên, ở nước ta hầu như vắng bóng các vùng nguyên liệu tập trung. Yêu cầu đặt ra là nhà nước cần xây dựng các vùng nguyên liệu tập trung và ổn định để đảm bảo đầu vào cho quá trình sản xuất thức ăn chăn nuôi. Công việc cụ thể là thực hiện quy hoạch mở rộng diện tích các vùng nguyên liệu, phát triển các giống cây trồng cho năng suất cao phù hợp với điều kiện tự nhiên

của từng vùng, phát triển hệ thống tưới tiêu cho các vùng nguyên liệu, có cơ chế khuyến khích các cơ sở sản xuất thức ăn chăn nuôi trực tiếp ký hợp đồng với người nông dân đầu tư xây dựng vùng nguyên liệu trồng ngô, đậu tương, sắn... để có nguồn nguyên liệu ổn định và cam kết thu mua hết nguyên liệu cho người nông dân, có như vậy với đảm bảo nguyên liệu đầu vào ổn định cho sản xuất TACN, giảm giá thành và giảm phụ thuộc vào nguồn nhập khẩu.

*** Đảm bảo đầu ra ổn định cho TACN và có cơ chế bình ổn giá**

Để đảm bảo đầu ra cho thức ăn chăn nuôi thì ngành chăn nuôi cần được phát triển ổn định. Nhà nước cần phát triển các DN chăn nuôi theo hình thức trang trại, quy mô lớn. Phát triển công nghiệp giết mổ hợp vệ sinh và chế biến sản phẩm chăn nuôi đáp ứng nhu cầu thị trường. Nhà nước cũng cần có chương trình khuyến khích người chăn nuôi sử dụng thức ăn công nghiệp nhằm đảm bảo vệ sinh, đảm bảo dinh dưỡng và tránh dịch bệnh cho vật nuôi.

*** Phát triển hệ thống KTQT trong các DN**

Việt Nam nên áp dụng kinh nghiệm của Nhật Bản, sau chiến tranh thế giới thứ 2, từ những năm 1950 đến 1970 của thế kỷ trước, chính phủ Nhật Bản đã thực hiện các chương trình giới thiệu, áp dụng KTQT Âu, Mỹ cho các DN Nhật Bản vì vậy đã góp một phần vào công cuộc khôi phục, ổn định và phát triển kinh tế Nhật Bản sau chiến tranh. Ở Việt Nam, nhà nước đã ban hành thông tư 53/2005/TT-BTC của Bộ tài chính. Thông tư hướng dẫn một số khái niệm và cách thức thực hiện KTQT trong DN. Tuy nhiên, do tâm lý của các DN nói chung và của kế toán nói riêng là kế toán quản trị là không bắt buộc cộng thêm sự hiểu biết về mặt lý thuyết và ứng dụng của kế toán quản trị còn non yếu, chưa thấy được tác dụng của KTQT trong công tác quản trị DN nên mặc dù có thông tư hướng dẫn, nhưng chưa tạo sự chú ý cho các DN để áp dụng trong thực tế. Vì vậy, nhà nước mà cụ thể là Bộ tài chính cần thông qua Hội kế toán và kiểm toán Việt Nam để hỗ trợ DN trong tuyên truyền, đào tạo, nghiên cứu triển khai đưa KTQT vào thực tế công tác KTQT ở DN.

3.4.2. Về phía Hiệp hội TACN Việt Nam

Cần nâng cao vai trò của Hiệp hội TACN Việt Nam (VAFA). Đây không chỉ

là nơi chia sẻ, trao đổi thông tin mà còn là chỗ dựa cho các DN, đặc biệt là các DN nhỏ lẻ trong việc tiếp cận các nguồn vốn tín dụng, cung cấp thông tin về thị trường trong nước và quốc tế, hỗ trợ thu mua nguyên liệu thô và cải tiến các thủ tục kiểm soát chất lượng. Hiệp hội sẽ giữ vai trò là chợ đầu mối cung cấp, phân phối nguyên liệu để tất cả các DN CBTACN đến giao dịch, mua bán, trao đổi... Vai trò của Hiệp hội thức ăn chăn nuôi Việt Nam tham gia vào việc điều hành trung tâm giao dịch thức ăn chăn nuôi có cách thức hoạt động tương tự như sàn giao dịch chứng khoán đã được nhiều người biết đến. Trung tâm giao dịch đề xuất sẽ giám sát và cung cấp thông tin về sự thay đổi giá, cũng như tình hình cung/cầu nguyên liệu thô và sản phẩm đầu ra. Cần đổi mới tổ chức và phương thức hoạt động của VAFA cho phù hợp với nền kinh tế thị trường để VAFA thực sự là đại diện cho quyền và lợi ích hợp pháp của các DN CBTACN, là đầu mối tạo diễn đàn chung khâu nối các nhà quản lý, khoa học, DN và hộ chăn nuôi nhằm tìm ra những giải pháp hữu hiệu thúc đẩy sản xuất phát triển.

3.4.3. Về phía Hiệp hội kế toán kiểm toán Việt Nam (VAA)

Trong việc tuyên truyền, đào tạo để đưa KTQT vào thực tế hoạt động của các DN thì Hiệp hội kế toán và kiểm toán Việt Nam (VAA) có vai trò quan trọng. VAA cần thực hiện tốt các công việc sau:

- Tổ chức tuyên truyền để đưa kế toán quản trị đến với DN. Để các DN thấy được sự cần thiết của kế toán quản trị trong hoạt động của DN.
- Thường xuyên thu thập, phát triển các phương pháp kế toán quản trị mới ở Việt Nam và trên thế giới. Tổ chức chương trình đào tạo kế toán quản trị cho phù hợp với đặc điểm của các DN Việt Nam
- Mở các lớp đào tạo chứng chỉ kế toán quản trị cho các kế toán viên. Cần chú ý tới việc sử dụng các công cụ xử lý thông tin hiện đại để phục vụ cho hoạt động xử lý phân tích thông tin. Việc đào tạo phải được kết hợp với các buổi hội thảo gắn với thực tế của từng loại hình DN gắn với nhu cầu thực tế thông tin KTQT của DN.

3.4.4. Về phía các DN CB TACN

*** Đối với các nhà quản lý DN**

Thứ nhất, bản thân nhà quản trị cũng cần có sự hiểu biết về công tác kế toán ở mức độ nhất định. Cần tự nâng cao nhận thức về tầm quan trọng của kế toán quản trị trong hoạt động sản xuất kinh doanh nói chung, cũng như trong quản trị chi phí nói riêng và xóa bỏ tư duy tự mình thu thập và ra quyết định trên cơ sở sự hiểu biết và kinh nghiệm cá nhân của các nhà quản lý. Theo thông tin thu thập được từ khảo sát thông qua phiếu điều tra, thì đến 30/52 DN được khảo sát (chiếm 57.7%), ban giám đốc thực hiện phân tích hiệu quả hoạt động kinh doanh mà không có sự trợ giúp của kế toán. Một số DN kế toán chỉ cung cấp cung cấp một số thông tin như thông tin về chi phí giá thành theo cách tính của KTTC, thông tin so sánh tình hình thực hiện với kế hoạch hoặc dự toán... cho các nhà quản trị nhưng các thông tin đó chưa thật sự đầy đủ và chưa đáp ứng được nhu cầu thông tin của nhà quản trị.

Thứ hai, nhà quản lý DN cần đưa cán bộ kế toán đi đào tạo chuyên sâu về kế toán quản trị. Theo kết quả thống kê, 100% DN CBTACN được điều tra đều đã ứng dụng phần mềm kế toán để phục vụ cho công tác kế toán tài chính, phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính ra bên ngoài. Như vậy, công việc kế toán phục vụ lập báo cáo tài chính đã được hỗ trợ rất nhiều, nhân viên kế toán không mất quá nhiều thời gian cho việc công việc mang tính bắt buộc đó. Chính vì những lý do đó mà DN nên đưa kế toán đi đào tạo chuyên sâu hoặc mời các giáo viên có kinh nghiệm cả lý thuyết và thực tế về đào tạo cho DN. Đồng thời kết hợp với công ty phần mềm để thiết kế hệ thống thu thập thông tin và báo cáo kế toán quản trị phù hợp với nhu cầu của DN.

Thứ ba là tạo điều kiện về kinh phí, thời gian và sự ủng hộ đối với việc ứng dụng các phương pháp của kế toán quản trị vào công tác kế toán. Công việc của kế toán quản trị là công việc phức tạp, cần sự kết hợp của nhiều bộ phận, phòng ban từ trên xuống dưới, từ cấp cao đến cấp thấp. Sự ủng hộ của ban quản lý cấp cao và các nhà lãnh đạo tạo điều kiện rất lớn cho sự thành công của công tác kế toán quản trị. Các nhà quản lý cấp cao có thấy được sự cần thiết của thông tin kế toán quản trị với sự thành công của DN từ đó mới tạo điều kiện và ủng hộ cho các dự án của kế toán

quản trị. Với sự ủng hộ và tin tưởng của ban lãnh đạo thì các bộ phận khác trong toàn DN mới tin tưởng và tạo điều kiện thuận lợi cho việc thu thập, tổng hợp thông tin kế toán quản trị.

*** Đối với các kế toán viên**

Bản thân mỗi người kế toán, đặc biệt là kế toán trưởng của DN cần nhận thấy sự cần thiết của việc cung cấp thông tin kế toán quản trị hữu ích với việc ra quyết định của DN. Từ nhận thức sẽ đưa đến hành động. Từ nhận thức về sự cần thiết và hữu ích của kế toán quản trị, mỗi kế toán sẽ trau dồi và nâng cao kiến thức, chủ động đề xuất để được đưa đi đào tạo nghiệp vụ chuyên môn kế toán quản trị, nhằm phát huy hơn nữa vai trò của người kế toán đối với kết quả hoạt động của DN. Và với sự hiểu biết và tâm huyết nghề nghiệp, kế toán cần chủ động đề xuất, xây dựng định hướng và từng bước ứng dụng các phương pháp của kế toán quản trị, thu thập thông tin và cung cấp thông tin hữu ích để cung cấp cho việc nhà quản trị DN, đồng thời tạo niềm tin đối với nhà quản trị để ngày càng được tạo điều kiện hơn nữa cho việc phát triển hệ thống kế toán quản trị trong DN.

KẾT LUẬN

Các DN CBTACN hoạt động trong nền kinh tế thị trường có sự quản lý của nhà nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa. Các DN được chủ động trong hoạt động huy động vốn và sử dụng vốn sản xuất kinh doanh. Để đạt được hiệu quả kinh doanh cao, các nhà quản trị trong DN nói chung và trong các DN CBTACN nói riêng cần được cung cấp thông tin kịp thời và phù hợp cho quá trình ra quyết định, trong đó thông tin do kế toán chi phí cung cấp có vai trò quan trọng trong hệ thống thông tin phục vụ quản trị DN.

Để thấy được tầm quan trọng của chi phí trong quá trình quản trị DN, luận án đã phân tích mối quan hệ giữa thông tin kế toán chi phí với quản trị chi phí trong DN sản xuất. Từ đó, luận án đã hệ thống lý luận kế toán chi phí trong các DN sản xuất nhằm tăng cường quản trị chi phí, nghiên cứu kinh nghiệm về kế toán chi phí của một số nước trên thế giới và rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam.

Thông qua nghiên cứu, thu thập số liệu về thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN, luận án đã đưa ra những đánh giá về thực trạng kế toán chi phí nhằm tăng cường quản trị chi phí trong các DN CBTACN về phân loại chi phí, xây dựng định mức và lập dự toán, về xác định chi phí cho đối tượng chịu phí, phân tích thông tin chi phí cho quá trình ra quyết định và đánh giá mô hình kế toán chi phí hiện đang được áp dụng trong các DN CBTACN trong việc cung cấp thông tin chi phí cho quá trình quản trị chi phí.

Trên cơ sở nghiên cứu lý thuyết kế toán chi phí và thực trạng kế toán chi phí trong các DN CBTACN, tác giả đưa ra các giải pháp nhằm tăng cường quản trị chi phí, cụ thể là tác giả đã đưa ra kiến nghị về phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí và phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với đối tượng tập hợp chi phí để kiểm soát chi phí hiệu quả hơn và làm cơ sở cho việc thực hiện các giải pháp về lập định mức và dự toán chi phí. Tác giả cũng đưa ra kiến nghị về việc xác định giá phí theo biến phí có áp dụng phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính và đặc biệt là đã ứng dụng phương pháp ABC trong việc xác định giá phí của mẻ sản

phẩm, giá phí sản phẩm, giá phí khách hàng, giá phí chi nhánh. Luận án cũng xây dựng một hệ thống báo cáo quản trị phục vụ quản trị chi phí, xây dựng hệ thống chỉ tiêu phân tích chi phí và lựa chọn mô hình kế toán chi phí phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh và phù hợp với quy mô của các DN CBTACN. Đồng thời, tác giả cũng đưa ra những điều kiện cơ bản để thực hiện các giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí trong các DN CBTACN, đó là sự kết hợp giữa Nhà nước, Hiệp hội TACN Việt Nam, Hiệp hội kế toán kiểm toán Việt Nam và bản thân các DN CBTACN.

Tuy nhiên, từ nhận thức sự cần thiết của KTQT đối với hoạt động sản xuất kinh doanh đến việc đưa KTQT trở thành một hệ thống hữu ích và có thể vận hành trôi chảy, cập nhật thường xuyên là một công việc khó khăn. Điều đó cần một đội ngũ cán bộ kế toán có kiến thức, có kinh nghiệm và cần sự kết hợp của các phòng ban trong công ty, sự tham gia và ủng hộ của các cấp quản trị DN, đặc biệt là các nhà quản trị cấp cao. Khi đó KTQT mới có thể trở thành một công cụ đắc lực phục vụ cho hoạt động ra quyết định và quản lý kinh tế tài chính của đơn vị.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ

1. **Trần Thị Dự** (2011), “Phương pháp xác định chi phí theo hoạt động: Bước tiến lý luận của KTQT”, *Tạp chí kế toán- kiểm toán*, Số 08/2011
2. **Trần Thị Dự** (2011), “Các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp: Từ lý thuyết đến áp dụng trong thực tế các DN chế biến thức ăn chăn nuôi”, *Tạp chí kế toán- kiểm toán*, Số 12/2011
3. **Trần Thị Dự** (2012), “Xây dựng định mức chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi”, *Tạp chí kế toán- kiểm toán*, Số 6/2012
4. **Trần Thị Dự** (2012), “Xác định chi phí theo hoạt động trong các doanh nghiệp chế biến thức ăn chăn nuôi”, *Tạp chí Nghiên cứu Tài chính Kế toán*, Số 10/2012

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Tiếng Việt

1. Bộ Tài Chính (2002), Chuẩn mực chung, Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.
2. Dự án CARD 030/06 VIE: Xây dựng chiến lược nhằm tăng cường khả năng cạnh tranh của các DN vừa và nhỏ nông thôn trong chuỗi giá trị nông nghiệp: Trường hợp ngành thức ăn chăn nuôi, Sử dụng thức ăn của hộ chăn nuôi lợn và gà.
3. Dự án CARD 030/06 VIE: Xây dựng chiến lược nhằm tăng cường khả năng cạnh tranh của các DN vừa và nhỏ nông thôn trong chuỗi giá trị nông nghiệp: Trường hợp ngành thức ăn chăn nuôi, sản xuất thức ăn chăn nuôi.
4. Phạm Văn Dược (2006), Kế toán quản trị, Nhà xuất bản Thống kê.
5. Phạm Văn Dược, Huỳnh Lợi (2009), Mô hình và cơ chế vận hành KTQT, Nhà xuất bản tài chính.
6. Nguyễn Phú Giang (2005), Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh, Nhà xuất bản tài chính, Hà Nội.
7. Hoàng Trung Hải (2008), QĐ 10.2008.QĐ-TTg. Về việc phê duyệt Chiến lược phát triển chăn nuôi đến năm 2020
8. Hoàng Thị Hồng Hạnh, Nguyễn Mạnh Toàn (2010), Kế toán chi phí theo chuỗi giá trị- Cách tiếp cận mới cho mô hình sản xuất tinh gọn, Tạp chí khoa học và công nghệ, Đại học Đà Nẵng.
9. <http://nqcenter.wordpress.com>, Phân tích chi phí
10. <http://www.tapchiketoan.com/>, (2009), Xây dựng kế toán quản trị trong DN sản xuất kinh doanh ở Việt Nam
11. Quang Khải (2006), Một số mô hình phân bổ chi phí sản xuất chung trong KTQT, <http://www.tapchiketoan.com/>
12. Quang Khải (2006), Hệ thống quản lý chi phí, <http://www.tapchiketoan.com/>
13. Quang Khải (2009), Hệ thống xác lập chi phí dựa trên hoạt động, <http://www.tapchiketoan.com/>
14. Khoa kế toán- ĐH KTQD (2011), KTQT, Nhà xuất bản Kinh tế quốc dân, Hà Nội

15. Nguyễn Thị Lãnh, Xây dựng và phân tích chi phí định mức, <http://www.ketoanviet.com>.
16. Lê Bá Lịch (2009), Thức ăn chăn nuôi- Biện pháp hàng đầu phát triển chăn nuôi bền vững giai đoạn 2010-2020, <http://www.hua.edu.vn>
17. Nga Liêu, Những sai lầm “chết người” trong xây dựng chiến lược khách hàng, Doanh Nhân Sài Gòn cuối tuần
18. Nguyễn Thị Phương Loan, *Quản trị chi phí*, ĐH Mở TP.Hồ Chí Minh
19. Huỳnh Lợi, Xây dựng KTQT trong DN sản xuất ở Việt Nam, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh
20. Huỳnh Lợi (2008), KTQT trong DN sản xuất: từ kinh nghiệm thế giới đến áp dụng vào Việt Nam. <http://www.tapchiketoan.com/>
21. Phạm Quang Mẫn (2006), Tổ chức KTQT chi phí sản xuất kinh doanh trong các DN sản xuất thức ăn gia súc, Đại học Kinh tế quốc dân
22. Trần Đức Nam (2006), Bàn thêm về phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động, <http://www.tapchiketoan.com/>
23. Võ Văn Nhị (2004), Hướng dẫn thực hành kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong DN, Nhà xuất bản tài chính, Hà Nội
24. Lê Hoàng Phúc (2007), Bảo toàn KTQT trong điều kiện không chắc chắn, <http://www.ktpt.edu.vn/>
25. Phạm Quang (2002), Phương hướng xây dựng hệ thống báo cáo KTQT và tổ chức vận dụng vào các DN Việt Nam, Đại học Kinh tế quốc dân
26. Phạm Rin (2006), Kế toán chi phí dựa trên hoạt động, <http://www.tapchiketoan.com/>
27. Tạp chí kế toán (2006), Các đặc điểm của một hệ thống KTQT tốt, <http://www.tapchiketoan.com/>
28. Tạp chí kế toán, Làm sao áp dụng kế toán chi phí thực tế kết hợp chi phí sản xuất chung cố định theo dự toán?, <http://www.tapchiketoan.com/>
29. Trương Bá Thanh, Kế toán chi phí theo phương pháp "Chi phí mục tiêu", www.kh-sdh.udn.vn
30. Nguyễn Thị Thu (2003), Hệ thống kế toán và vấn đề kiểm soát quản lý tại các tổ chức kinh doanh, <http://www.ktpt.edu.vn/>
31. Phạm Thị Thủy (2007), Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DN sản xuất dược phẩm Việt Nam, Đại học Kinh tế quốc dân
32. Lê Đức Toàn (2002), KTQT và phân tích chi phí sản xuất trong ngành sản

xuất công nghiệp ở Việt Nam, Học Viện tài chính

33. Nguyễn Xuân Trường (2008), Kế toán trách nhiệm: Vũ khí của công ty lớn <http://www.doanhnhan360.com>
34. Đỗ Lương Trường (2008), Lịch sử tiến hóa của kế toán quản trị, <http://www.saga.vn>
35. www.webketoan.vn/, (2006), Áp dụng phương pháp tính chi phí theo hoạt động (ABC) cho các DN nhỏ, www.webketoan.vn/
36. *Quản lý chiến lược sử dụng balanced scorecard*, (2008), <http://nqcenter.wordpress.com>

Tiếng Anh

37. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert A. Kaplan, S. Mark Young (1998), *Management Accounting*, Prentice Hall, Upper Saddle River.
38. Atkinson, Kaplan & Young (2004), *Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
39. Beata Morelli & Carl-Joachim Wiberg (2002), *the-standard-costing-system-at-skf-a-case-study-of-a-swedish-manufacturing-company*, School of Economics and Commercial Law, Göteborg University, <http://pdfcast.org/>.
40. Cristiano Busco a,*, Paolo Quattrone b, Angelo Riccabonia (2007), *Management Accounting Issues in interpreting its nature and change*, *Management Accounting Research* 18 (2007) 125–149.
41. Drury (2001), *Management Accounting for business Decisions*, Thomson earning, United Kingdom
42. Garisrison (1991), *Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision making*, Irwin, Boston
43. George Angelakisa, Nikolaos Therioua, and Iordanis Floropoulosb (2010), *Adoption and benefits of management accounting practices Evidence from Greece and Finland*, *Advances in Accounting*, Volume 26, Issue 1, June 2010, Pages 87-96
44. Gunther Friedl, Hans-Ulrich Kupper, Burkhard Pedell (2005), *Relevance added: Combining ABC with German Cost Accounting*, *Strategic Finance*, Jun Vol.06.Iss. 12, page 56-61.
45. Hanson & Mowen (1997), *Cost Management: Accounting and Control*,

South-Western College Publishing, Cincinnati.

46. Hervé Stolowy and Yuan Ding (2003), Regulatory flexibility and management opportunism in the choice of alternative accounting standards: an illustration based on large French groups, *The International Journal of Accounting*, Volume 38, Issue 2, Summer 2003, Pages 195-213.
47. Hilton (1997), *Managerial Accounting*, McGraw- Hill, USD
48. Horngren, Sundem & Tratten (1999), *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
49. <http://en.wikipedia.org>, Activity-based costing
50. <http://www.accountingformanagement.com>, Advantages and Disadvantages of Job Order Costing System
51. <http://www.cliffsnotes.com>, Flexible Budgets.
52. <http://accounting-financial-tax.com>, How To Prepare a Flexible Budget.
53. <http://www.accountingformanagement.com>, Advantages of Variable or Direct or Marginal Costing System.
54. <http://www.mbanotesworld.in>, The nature of cost accounting.
55. Inman Lee Mark (1999), *STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING*, www.accaglobal.com
56. Institute of Management Accountants (1983), *Statements on Management Accounting Number 2: Management Accounting Terminology* Montvale, N.J.:NAA, 1 June 1983)
57. Kaplan & Atkinson (1998), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, New Jersey.
58. Kimberly J. Harris (2007), Application of activity-based costing to a land transportation company A case study, *International Journal of Hospitality Management*, Volume 26, Issue 2, June 2007, Pages 485-498.
59. Kimberly J. Harris (2007), Calculating ROI for training in the lodging industry Where is the bottom line
60. *International Journal of Hospitality Management*-Volume 26, Issue 2, June 2007, Pages 485-498
61. Martijn Schoute (2009), The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness, *The British Accounting Review*-Volume 41, Issue 4, December 2009, Pages 208-226

62. Michel Lebas (1999), Which ABC Accounting based on causality rather than activity-based costing, European Management Journal, Volume 17, Issue 5, October 1999, Pages 501-511
63. Misty Walker (2008), Job Order Costing Vs. Process Costing System, <http://www.associatedcontent.com/>
64. Munya Mtetwa (2010), Absorption Costing, <http://www.suite101.com>
65. Peter C. Brewer, Michael A. Garamoni and Joseph Haddad (2008), University Tees: Introducing fundamentals of management accounting in a small business The British Accounting Review, Volume 41, Issue 4, December 2009, Pages 208-226
66. Robert S. Kaplan, Steven R. Anderson (2003), Time-Driven ActivityBased Costing, www.hbs.edu
67. Robert W. Scapens (1990), Researching management accounting practice: The role of case study methods, British accounting Review
68. Robert Kaplan, Dan Weiss, Eyal Desheh (1997), Transfer Pricing with ABC, Management Accounting, May. Vol.78, Iss.11, page 20-26.

PHỤ LỤC

Phụ lục 2.1A

Phiếu khảo sát

I. THÔNG TIN CHUNG CỦA DOANH NGHIỆP:

1. Loại hình doanh nghiệp:

Công ty Cổ phần

Công ty Trách nhiệm hữu hạn

Công ty tư nhân

Công ty hợp danh

Khác (xin ghi rõ):.....

2. Số lượng lao động bình quân năm của doanh nghiệp

Dưới 200 lao động

Từ 200 đến 300 lao động

Trên 300 lao động

3. Doanh nghiệp có chi nhánh ở các địa bàn khác nhau không?

Không có chi nhánh nào

Có 1 chi nhánh

Có 2 chi nhánh

Có 3 chi nhánh

Có nhiều hơn 3 chi nhánh (xin ghi cụ thể số chi nhánh):.....

4. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán

Hình thức tập trung

Hình thức phân tán

Hình thức kết hợp

5. Doanh nghiệp sử dụng phần mềm kế toán không?

Có

Không

6. Phương pháp kế toán tổng hợp hàng tồn kho?

Kế khai thường xuyên

Kiểm kê định kỳ

II. VỀ CÔNG TÁC LẬP ĐỊNH MỨC VÀ DỰ TOÁN CHI PHÍ:

7. Doanh nghiệp có xây dựng định mức chi phí không?

Có

Không (nếu Không chuyển sang câu 9)

8. Các loại định mức DN đã xây dựng: (có thể lựa chọn nhiều câu trả lời)

Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Định mức chi phí nhân công trực tiếp

Định mức chi phí sản xuất chung

Định mức chi phí bán hàng

Định mức chi phí quản lý doanh nghiệp

9. Doanh nghiệp có lập dự toán (kế hoạch) không?

Có

Không (nếu Không chuyển sang câu 14)

10. Các loại dự toán doanh nghiệp đã lập? (có thể lựa chọn nhiều phương án)

Dự toán bán hàng (kế hoạch bán hàng)

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán chi phí bán hàng

Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

Dự toán giá vốn hàng bán

Khác (xin ghi rõ):.....

11. Kỳ lập dự toán của doanh nghiệp?

Tháng

Quý

6 tháng

Năm

12. Các dự toán đó được xem xét lại theo định kỳ không?

Có

Không (nếu Không chuyển sang câu 14)

13. Các dự toán đó được xem xét lại theo định kỳ nào?

Tháng

- Quý
- 6 tháng
- Năm

III. VỀ XÁC ĐỊNH GIÁ PHÍ SẢN PHẨM:

14. Doanh nghiệp có mở sổ kế toán chi tiết cho tài khoản 621 “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp” không?

- Có
- Không (nếu Không chuyển sang câu 16)

15. Doanh nghiệp mở sổ kế toán chi tiết cho tài khoản 621 “Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp” theo?

- Theo loại sản phẩm
- Theo phân xưởng
- Khác (xin ghi rõ):.....

16. Doanh nghiệp tính lương cho công nhân trực tiếp sản xuất theo?

- Theo sản lượng
- Theo thời gian
- Khác (xin ghi rõ):.....

17. Doanh nghiệp có mở sổ kế toán chi tiết cho tài khoản 622 “Chi phí nhân công trực tiếp” không?

- Có
- Không (nếu Không chuyển sang câu 19)

18. Doanh nghiệp có mở sổ kế toán chi tiết cho tài khoản 622 “Chi phí nhân công trực tiếp” theo?

- Theo loại sản phẩm
- Theo phân xưởng
- Khác (xin ghi rõ):.....

Nếu không chi tiết thì chi phí 622 “Chi phí nhân công trực tiếp” được phân bổ cho từng sản phẩm theo tiêu thức nào?

- Theo sản lượng
- Theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Khác (xin ghi rõ):.....

19. Doanh nghiệp phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng sản phẩm

theo tiêu thức nào?

Theo sản lượng

Theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Theo chi phí nhân công trực tiếp

Khác (xin ghi rõ):.....

20. Doanh nghiệp có phân loại chi phí sản xuất chung theo yếu tố chi phí không? (yếu tố chi phí sản xuất chung bao gồm chi phí nhân viên phân xưởng, Chi phí vật liệu, Chi phí dụng cụ sản xuất, Chi phí khấu hao TSCĐ, Chi phí dịch vụ mua ngoài, Chi phí khác bằng tiền.....)

Có

Không

21. Đối với chi phí sản xuất chung doanh nghiệp có theo dõi tách biệt thành chi phí biến đổi và chi phí cố định không?

Có

Không

22. Doanh nghiệp có tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi không?

Có

Không (nếu Không chuyển sang câu 25)

23. Doanh nghiệp sử dụng phương pháp nào để tách chi phí hỗn hợp thành chi phí cố định và chi phí biến đổi: (có thể lựa chọn nhiều phương án)

Phương pháp cực đại – cực tiểu

Phương pháp bình phương nhỏ nhất

Phương pháp hồi quy bội

Phương pháp đồ thị phân tán

Khác (xin ghi rõ):.....

Chi phí sản xuất chung cố định có được tính vào giá thành sản xuất sản phẩm không?

Có

Không

24. Doanh nghiệp có phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính vào giá thành sản phẩm không? (Mức chi phí sản xuất chung được ước tính trước tại thời điểm đầu kỳ, trong kỳ sẽ tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính để tính giá thành sản phẩm)

Có

Không (nếu Không chuyển sang câu 28)

25. Doanh nghiệp phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính vào giá thành sản phẩm theo tiêu thức nào?

Theo sản lượng

Theo số mẻ sản xuất

Theo số giờ máy hoạt động

Khác (xin ghi rõ):.....

26. Doanh nghiệp có đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ không?

Có

Không (nếu Không chuyển sang câu 30)

27. Doanh nghiệp đánh giá sản phẩm dở dang theo phương pháp nào?

Theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Theo ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương

Theo định mức

Khác (xin ghi rõ):.....

28. Đối tượng tính giá thành của doanh nghiệp là ?

Từng loại sản phẩm

Từng mẻ sản phẩm

Khác (xin ghi rõ):.....

29. Doanh nghiệp áp dụng phương pháp tính giá thành nào?

Phương pháp giản đơn

Phương pháp hệ số

Phương pháp tỷ lệ

Khác (xin ghi rõ):.....

30. Kỳ tính giá thành của doanh nghiệp là?

Tháng

Quý

6 tháng

Năm

Khác (xin ghi rõ):.....

- 31. Chi phí bán hàng có được phân loại thành chi phí biến đổi và chi phí cố định không?**
- Có
- Không
- 32. Chi phí quản lý doanh nghiệp có được phân loại thành chi phí biến đổi và chi phí cố định không?**
- Có
- Không
- 33. Doanh nghiệp có tính giá thành sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí biến đổi không?** (Phương pháp chi phí biến đổi là phương pháp xác định giá thành sản phẩm chỉ bao gồm các chi phí sản xuất biến đổi, còn các chi phí sản xuất cố định không được tính vào giá thành sản phẩm)
- Có
- Không
- 34. Anh (Chị) có biết đến phương pháp “Kế toán chi phí theo hoạt động” không?**
- Có
- Không (nếu Không chuyển sang câu 39)
- 35. Doanh nghiệp đã áp dụng phương pháp “Kế toán chi phí theo hoạt động” vào hệ thống kế toán của đơn vị mình chưa?**
- Đã áp dụng (nếu Đã áp dụng thì chuyển sang câu 39)
- Chưa áp dụng
- 36. Doanh nghiệp có định áp dụng phương pháp “Kế toán chi phí theo hoạt động” vào hệ thống kế toán của đơn vị mình không?**
- Có
- Không
- 37. Doanh nghiệp có xác định chỉ tiêu lợi nhuận gộp cho từng sản phẩm không?** (lợi nhuận gộp của từng sản phẩm = doanh thu thuần của từng sản phẩm – giá vốn hàng bán của từng sản phẩm)
- Có
- Không
- 38. Doanh nghiệp có phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng loại sản phẩm không?**
- Có
- Không (nếu Không chuyển sang câu 42)

39. Doanh nghiệp phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng loại sản phẩm theo tiêu thức nào?

Theo Sản lượng

Theo Doanh thu

Theo giá vốn

Khác (xin ghi rõ):.....

40. Doanh nghiệp có phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng thị trường tiêu thụ sản phẩm không?

Có

Không (nếu Không chuyển sang câu 44)

41. Doanh nghiệp phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng thị trường tiêu thụ sản phẩm theo tiêu thức nào?

Theo Sản lượng

Theo Doanh thu

Theo giá vốn

Khác (xin ghi rõ):

42. Doanh nghiệp có phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng chi nhánh không? (nếu doanh nghiệp có nhiều chi nhánh nêu ở câu 3)

Có

Không (nếu Không chuyển sang câu 46)

43. Doanh nghiệp phân bổ chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cho từng chi nhánh theo tiêu thức nào?

Theo Sản lượng

Theo Doanh thu

Theo giá vốn

Khác (xin ghi rõ):.....

IV. VỀ PHÂN TÍCH CHI PHÍ VÀ ĐÁNH GIÁ CÔNG TÁC KẾ TOÁN CHI PHÍ:

44. Doanh nghiệp có xác định điểm hòa vốn không?

Có

Không (nếu Không chuyển sang câu 48)

45. Các điểm hòa vốn doanh nghiệp có xác định: (có thể lựa chọn nhiều phương án)

Điểm hòa vốn về sản lượng

Điểm hòa vốn về doanh thu

Điểm hòa vốn về công suất

Khác (xin ghi rõ):

46. Doanh nghiệp có so sánh sản lượng thực tế với sản lượng kế hoạch (hoặc sản lượng theo công suất thiết kế) không?

Có

Không

47. Doanh nghiệp có so sánh, phân tích chi phí thực tế phát sinh với chi phí kỳ trước (hoặc chi phí dự toán) không?

Có

Không

48. Doanh nghiệp có so sánh, phân tích giá thành thực tế phát sinh với giá thành kỳ trước (hoặc giá thành kế hoạch, giá thành định mức) không?

Có

Không

49. Những chỉ tiêu phân tích nào dưới đây doanh nghiệp đã áp dụng: (có thể lựa chọn nhiều phương án)

ROI: Tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư (Lợi nhuận thuần/Tài sản kinh doanh bình quân)

RI: Lợi nhuận thặng dư (Lợi nhuận trước thuế và lãi vay-Lợi nhuận trước thuế theo yêu cầu)

ROA: Tỷ suất lợi nhuận ròng trên tài sản

Khác (xin ghi rõ):.....

.....
Việc phân tích hiệu quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp do bộ phận nào thực hiện?

Phòng kế toán

Ban giám đốc

Hội đồng quản trị

Khác (xin ghi rõ):.....

.....
Doanh nghiệp có hài lòng với hệ thống kế toán chi phí hiện tại của mình không?

Rất không hài lòng

Không

Tương đối hài lòng

Hài lòng

Rất hài lòng.

Phụ lục 2.1B

Danh sách các doanh nghiệp tiến hành khảo sát thực tế

STT	Tên công ty	Địa chỉ	Nhận được thông tin khảo sát
1	Công ty TNHH Lạc Hồng	Xã Nhân Hòa, huyện Mỹ Hào, tỉnh Hưng Yên	
2	Công ty TNHH liên kết đầu tư Livabin	An Lạc, Trung Trắc, Văn Lâm, Hưng Yên	
3	Công ty CP thức ăn chăn nuôi Thái Dương	Khu CN Phố Nối A, Văn Lâm, Hưng Yên	
4	Công ty TNHH Tre Việt	Thôn Nhân Vinh, Xã Phan Đình Phùng, Mỹ Hào, Hưng Yên	
5	CN công ty cổ phần SX và TM Hà Lan	Khu CN Phố Nối, Mỹ Hào, Hưng Yên	
6	Công ty TNHH SX &TM Tứ Hải	Xóm 4, Lại Yên, Hoài Đức, Hà Nội	
7	Công ty TNHH Nam Dũng	TT Như Quỳnh, Văn Lâm, Hưng Yên	
8	Công ty TNHH Sunjin Farmsco	Khu CN Phố Nối A, Lô D, Hưng Yên	
9	Công ty TNHH Tấn Minh Hòa Bình	Xã Nhuận Trạch, Lương Sơn, Hòa Bình	
10	Nhà máy CBTACN và thủy sản Thăng Long	Khu CN Phố Nối A, Văn Lâm, Hưng Yên	
11	Công ty Cổ phần Đức Minh	Xã Chi Đạo, Văn Lâm, Hưng Yên	
12	Công ty TNHH TACN Đặc khu Hope Việt Nam	Lô C (C4) Khu CN Quang Châu, Việt Yên, Bắc Giang	
13	Công ty cổ phần Nam Việt	Phố Gò, Thị xã Sông Công, Thái Nguyên	
14	Công ty Deheus Hải Phòng LLC	Khu CN An Tràng, An Lão, Hải Phòng	
15	Công ty CP dinh dưỡng Hồng Hà	Lô C, KCN Đồng Văn, Duy Tiên, Hà Nam	
16	Công ty Cổ phần Đại Minh	Km 68+300 QL 3, Sông Công, Thái Nguyên	
17	Công ty American feed Company	Thị trấn Quán Gôi, Bình Giang, Hải Dương	
18	Công ty SX & PT trang trại Hà Hưng	Km7, Quốc lộ 39, Cụm công nghiệp Yên Mỹ, Yên Mỹ, Hưng Yên	
19	Công ty TNHH 1TV Thành Công	05 Khu CN Bắc Sơn, Thị xã Bim Sơn, Thanh Hóa	
20	Công ty TNHH Vimark	Lô D7, KCN Đình Trám, Việt Yên, Bắc Giang	
21	Cty CP PTCNCN Hoàng Linh	119C7, TT Kim Liên, Đống Đa, Hà Nội	
22	Công ty Cổ phần thức ăn chăn nuôi Trung Ương	Km14 Quốc lộ 1A, Ngọc Hồi, Thanh Trì, Hà Nội	
23	Công ty Cổ phần RTD Viễn Đông	Km50, Quốc lộ 1A, Tiên Tân, Duy Tiên, Hà Nam	
24	Công ty CP thức ăn chăn nuôi TIGER	Nhạc Miếu, Văn Lâm, Hưng Yên	
25	Công ty TNHH LIBIT	Hồng Cầu, Lạc Hồng, Văn Lâm, Hưng Yên	
26	Công ty CP phát triển công nghệ Nông thôn	Khu CN Phố Nối A, Văn Lâm, Hưng Yên	

27	Công ty CP chăn nuôi CP Việt Nam-CN XM	Xuân Mai, Chương Mỹ, Hà Nội	
28	Công ty TNHH Minh Hiếu	Khu CN Tân Quang, Văn Lâm, Hưng Yên	
29	Công ty Cổ phần Thiên Hà Hưng Yên	Bạch Sam, Mỹ Hào, Hưng Yên	
30	Công ty Cổ phần Hoa Mai Vàng	Số 18 ngõ 96/67 Ngõ Gia Tự, Long Biên, Hà Nội	
31	Công ty TNHH Hà Việt	KCN Phú Thị, Gia Lâm, Hà Nội	
32	Công ty TNHH Ngôi sao hy vọng	Xã Tân Hương, Phố Nối, Hưng Yên	
33	Công ty TNHH Minh Tâm	KCN Lương Tài, Bắc Ninh	
34	Cty CP TẮCN Pháp Việt	Pháp Vân, Hoàng Việt, Hoàng Mai, Hà Nội	
35	Công ty Thức ăn Chăn nuôi PG	Khu CN An Tràng, An Lão, Hải Phòng	
36	Công ty TNHH H & C Việt Nam	Cụm CN Thi Don, Kim Bảng, Hà Nam	
37	Công ty CP Nông sản Bắc Ninh	Đường Lý Thái Tổ, TP Bắc Ninh	
38	Cty TNHH DD Động vật EH Hà Tây	KCN Phú Nghĩa, Chương Mỹ, Hà Tây	
39	Công ty TNHH Giang Hồng	KCN Đồng Văn, Duy Tiên, Hà Nam	
40	Công ty TNHH Japfa Comfeed Việt Nam	Hương Canh, Bình Xuyên, Vĩnh Phúc	
41	Công ty TNHH Thiên Lý	Dốc Vân, Yên Viên, Gia Lâm, Hà Nội	
42	Doanh nghiệp tư nhân Đại Dương	KCN Đồng Văn, Hà Nam	
43	Công ty TNHH Greenfeed Hưng Yên	Khu CN Phố Nối A, Yên Mỹ, Hưng Yên	
44	Công ty TNHH đầu tư dinh dưỡng quốc tế	Tổ 9 Khối 3 TT Đông Anh, Hà Nội	
45	Công ty TNHH Ausfeed Hưng Yên	TT Lương Bằng, Kim Động, Hưng Yên	
46	Công ty CP thức ăn chăn nuôi Thái Dương	10/191 Lạc Long Quân, Nghĩa Đô, Cầu Giấy, Hà Nội	
47	Công ty TNHH Việt Phương Hà Nam	KCN Thị trấn Đồng Văn, Duy Tiên, Hà Nam	
48	Công ty TNHH Dinh Dưỡng Sông Châu	Số 17 Tổ 17 Minh Khai, Phú Lý, Hà Nam	
49	Công ty Cổ phần Hải Nguyên	Ngõ Ngõ Xuân Quảng, Trâu Quỳ, Gia Lâm, Hà Nội	
50	Công ty CP TACN Vina	KCN Nam Sách, Hải Dương	
51	Công ty CP SX & TM An Phát	44 Cầm Hội, Đông Mác, Hai Bà Trưng, Hà Nội	
52	Công ty cổ phần thức ăn chăn nuôi Đất Việt	KCN Đình Trám, Việt Yên, Bắc Giang	

Phục lục 2.1C
Tổng hợp kết quả điều tra

Frequency Table

Loại hình doanh nghiệp

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Cong ty co phan	22	42.3	42.3	42.3
	Cong ty trach nhiem huu han	29	55.8	55.8	98.1
	Cong ty tu nhan	1	1.9	1.9	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Số lượng lao động của doanh nghiệp

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Duoi 200	38	73.1	73.1	73.1
	200-300	4	7.7	7.7	80.8
	Tren 300	10	19.2	19.2	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Các chi nhánh của doanh nghiệp

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Khong co chi nhánh nao	41	78.8	78.8	78.8
	Co 1 chi nhánh	6	11.5	11.5	90.4
	Co 2 chi nhánh	5	9.6	9.6	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Đặc điểm tổ chức kế toán

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Hình thức tập trung	51	98.1	98.1	98.1
	Hình thức kết hợp	1	1.9	1.9	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp su dung phan mem ke toan

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	52	100.0	100.0	100.0

Phuong phap ke toan tong hop hang ton kho

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Ke khai thuong xuyen	44	84.6	84.6	84.6
	Kiem ke dinh ky	8	15.4	15.4	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp xay dung dinh muc chi phi

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	46	88.5	88.5	88.5
	Khong	6	11.5	11.5	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Dinh muc chi phi NVLTT

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Dinh muc chi phi NVLTT	44	84.6	100.0	100.0
	Không lựa chọn	8	15.4		
	Tổng:	52	100.0		

Dinh muc chi phi NCTT

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Dinh muc chi phi NCTT	21	40.4	100.0	100.0
	Không lựa chọn	31	59.6		
	Tổng:	52	100.0		

Dinh muc chi phi SXC

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Dinh muc chi phi SXC	19	36.5	100.0	100.0
Không lựa chọn	33	63.5		
Tổng:	52	100.0		

Dinh muc chi phi ban hang

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Dinh muc chi phi ban hang	28	53.8	100.0	100.0
Không lựa chọn	24	46.2		
Tổng:	52	100.0		

Dinh muc chi phi QLDN

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Dinh muc chi phi QLDMN	14	26.9	100.0	100.0
Không lựa chọn	38	73.1		
Tổng:	52	100.0		

Doanh nghiệp co lap du toan

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Co	41	78.8	78.8	78.8
Khong	11	21.2	21.2	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Du toan ban hang

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Du toan ban hang	41	78.8	100.0	100.0
Không lựa chọn	11	21.2		
Tổng:	52	100.0		

Du toan chi phi NVL truc tiep

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Du toan chi phi NVL truc tiep	21	40.4	100.0	100.0
Không lựa chọn	31	59.6		
Tổng:	52	100.0		

Du toan chi phi NCTT

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Du toan chi phi NCTT	17	32.7	100.0	100.0
Missing System	35	67.3		
Tổng:	52	100.0		

Du toan chi phi SXC

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Du toan chi phi SXC	17	32.7	100.0	100.0
Không lựa chọn	35	67.3		
Tổng:	52	100.0		

Du toan chi phi ban hang

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Du toan chi phi ban hang	18	34.6	100.0	100.0
Không lựa chọn	34	65.4		
Tổng:	52	100.0		

Du toan chi phi quan ly doanh nghiep

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Du toan chi phi quan ly doanh nghiep	16	30.8	100.0	100.0
Không lựa chọn	36	69.2		
Tổng:	52	100.0		

Du toan chi phi quan ly doanh nghiep

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Du toan chi phi quan ly doanh nghiep	16	30.8	100.0	100.0
Không lựa chọn	36	69.2		

Du toan chi phi gia von hang ban

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Du toan chi phi gia von hang ban	13	25.0	100.0	100.0
Không lựa chọn	39	75.0		
Tổng:	52	100.0		

Ky lap du toan cua doanh nghiep

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Thang	6	11.5	14.6	14.6
Quy	6	11.5	14.6	29.3
6 thang	1	1.9	2.4	31.7
Nam	28	53.8	68.3	100.0
Tổng:	41	78.8	100.0	
Không lựa chọn	11	21.2		
Tổng:	52	100.0		

Cac du toan co duoc xem xet dinh ky

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Co	24	46.2	57.1	57.1
Khong	18	34.6	42.9	100.0
Tổng:	42	80.8	100.0	
Không lựa chọn	10	19.2		
Tổng:	52	100.0		

Cac du toan duoc xem xet lai dinh ky

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Thang	11	21.2	45.8	45.8
	Quy	13	25.0	54.2	100.0
	Tổng:	24	46.2	100.0	
Không lựa chọn		28	53.8		
Tổng:		52	100.0		

Doanh nghiệp mo so 621

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	50	96.2	96.2	96.2
	Khong	2	3.8	3.8	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp mo so 621 theo loai san pham

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Theo loai san pham	47	90.4	94.0	94.0
	Theophan xuong	3	5.8	6.0	100.0
	Tổng:	50	96.2	100.0	
Không lựa chọn		2	3.8		
Tổng:		52	100.0		

Doanh nghiệp tra luong cong nhan truc tiep san xuat

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Theo san luong	31	59.6	59.6	59.6
	Theo thoi gian	21	40.4	40.4	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp mo so 622

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	28	53.8	44.9	44.9
	Co	23	44.2	45.1	100.0
	Tổng:	51	98.1	100.0	
Không lựa chọn		1	1.9		

Doanh nghiệp trả lương công nhân trực tiếp sản xuất

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Theo sản lượng	31	59.6	59.6	59.6
Theo thời gian	21	40.4	40.4	100.0
Tổng:	52	100.0		

Doanh nghiệp mô số 622 theo

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Theo loại sản phẩm	19	36.5	70.4	70.4
Theo phân xưởng	8	15.4	29.6	100.0
Tổng:	27	51.9	100.0	
Không lựa chọn	25	48.1		
Tổng:	52	100.0		

Chi phí NCTT được phân bổ theo hình thức nào

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Theo sản lượng	20	38.5	62.5	62.5
Theo chi phí NVLTT	12	23.1	37.5	100.0
Tổng	32	61.5	100.0	
Không lựa chọn	20	38.5		
Tổng:	52	100.0		

Doanh nghiệp phân bổ chi phí SXC theo tiêu thức

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Theo sản lượng	31	59.6	59.6	59.6
Theo chi phí NVLTT	21	40.4	40.4	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp co phan loai chi phi SXC theo yeu to chi phi

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Co	35	67.3	67.3	
Khong	17	32.7	32.7	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Chi phi SXC doanh nghiệp co tach biet thanh chi phi bien doi va chi phi co dinh

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Co	18	34.6	34.6	34.6
Khong	34	65.4	65.4	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

DN co tach chi phi hon hop thanh chi phi bien doi va chi phi co dinh

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Co	9	17.3	17.3	17.3
Khong	43	82.7	82.7	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Phuong phap doanh nghiệp su dung de tach chi phi

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Phương pháp cuc dai cuc tieu	2	3.8	100.0	100.0
Không lựa chọn	50	96.2		
Tổng:	52	100.0		

Phuong phap doanh nghiệp su dung de tach chi phi

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Phương pháp binh phuong nho nhat	3	5.8	100.0	100.0
Không lựa chọn	49	94.2		
Tổng:	52	100.0		

Phuong phap doanh nghiệp su dung de tach chi phi

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Phương pháp hoi quy boi	4	7.7	100.0	100.0
Không lựa chọn	48	92.3		

Phương pháp doanh nghiệp sử dụng để tách chi phí

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Phương pháp bình phương nhỏ nhất	3	5.8	100.0	100.0
Không lựa chọn	49	94.2		
Tổng:	52	100.0		

Phương pháp doanh nghiệp sử dụng để tách chi phí

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Phương pháp đồ thị phân tán		0	100	100.0
Không lựa chọn	52	100		
Tổng:	52	100.0		

Chi phí SXC cơ định cơ được tính vào giá thành sản phẩm

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Cơ	52	100.0	100.0	100.0

Phân bổ chi phí SXC ước tính vào giá thành

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Cơ	12	23.1	23.1	23.1
Không	40	76.9	76.9	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Tiêu thức phân bổ chi phí SXC ước tính vào giá thành

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Theo sản lượng	7	13.5	58.3	58.3
Theo số mẻ sản xuất	5	9.6	41.7	100.0
Tổng:	12	23.1	100.0	
Không lựa chọn	40	76.9		
Tổng:	52	100.0		

Doanh nghiệp danh gia sản phẩm do đang cuối kỳ

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Cơ	30	57.7	57.7	57.7
Không	22	42.3	42.3	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp danh gia sản phẩm do đang cuối kỳ

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Co	30	57.7	57.7	57.7
Khong	22	42.3	42.3	100.0

Phương pháp danh gia sản phẩm do đang

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Theo phi NVL TT	16	30.8	53.3	53.3
Theo uoc luong san pham hoan thanh tuong duong	14	26.9	46.7	100.0
Tổng:	30	57.7	100.0	
Không lựa chọn	22	42.3		
Tổng:	52	100.0		

Đối tượng tính giá thành sản phẩm

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Tung loại sản phẩm	52	100.0	100.0	100.0

Phương pháp áp dụng tính giá

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Phương pháp giản đơn	46	88.5	88.5	88.5
Phương pháp hệ số	1	1.9	1.9	90.4
Phương pháp tỷ lệ	5	9.6	9.6	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Kỳ tính giá thành của doanh nghiệp

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Thang	48	92.3	92.3	92.3
Quy	4	7.7	7.7	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Chi phí bán hàng có được phân thành chi phí biến đổi và chi phí cố định

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Co	15	28.8	28.8	28.8

Ky tinh gia thanh cua doanh nghiep

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Thang	48	92.3	92.3	92.3
Quy	4	7.7	7.7	100.0
Khong	37	71.2	71.2	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Chi phi QLDN co duoc phan thanh chi phi bien doi va chi phi co dinh

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Co	14	26.9	26.9	26.9
Khong	38	73.1	73.1	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiep tinh gia thanh san pham theo phuong phap chi phi bien doi

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Co	2	3.8	3.8	3.8
Khong	50	96.2	96.2	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp có biết phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Co	8	15.4	15.4	15.4
Khong	44	84.6	84.6	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp đã áp dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Chưa áp dụng	8	15.4	100.0	100.0
Không lựa chọn	44	84.6		

Doanh nghiệp đa áp dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Chưa áp dụng	8	15.4	100.0	100.0
	Không lựa chọn	44	84.6		
Tổng:		52	100.0		

Doanh nghiệp cơ định áp dụng phương pháp kế toán chi phí theo hoạt động

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Có	6	11.5	75.0	75.0
	Không	2	3.8	25.0	100.0
Tổng:		8	15.4	100.0	
	Không lựa chọn	44	84.6		
Tổng:		52	100.0		

Doanh nghiệp xác định chỉ tiêu lợi nhuận gộp cho từng sản phẩm

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Có	41	78.8	78.8	78.8
	Không	11	21.2	21.2	100.0
Tổng:		52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp phân bổ CPBH và Chi phí QLDN cho từng loại sản phẩm

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Có	16	30.8	30.8	30.8
	Không	36	69.2	69.2	100.0
Tổng:		52	100.0	100.0	

Tieu thuc phan bo CPBH va chi phi QLDN

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Theo san luong	12	23.1	75	75
	Theo doanh thu	2	3.8	12.5	87.5
	Theo gia von	2	3.8	12.5	100
	Tổng:	16	30.8	100	
Không lựa chọn		36	69.2		
Tổng:		52	100.0		

Phan bo CPBH va chi phi QLDN theo tung thi truong tieu thu

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	8	15.4	15.4	15.4
	Khong	44	84.6	84.6	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Tieu thuc phan bo CPBH va chi phi QLDN

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Theo san luong	2	3.8	25.0	25.0
	Thwo doanh thu	5	9.6	62.5	87.5
	Theo gia von	1	1.9	12.5	100.0
	Tổng:	8	15.4	100.0	
Không lựa chọn		44	84.6		
Tổng:		52	100.0		

Phan bo CPBH va chi phi QLDN theo tung chi nhanh

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	4	7.7	22.2	22.2
	Khong	14	26.9	77.8	100.0
	Tổng:	18	34.6	100.0	
Không lựa chọn		34	65.4		
Tổng:		52	100.0		

Tieu thuc phan bo CPBH va chi phi QLDN

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Theo san luong	3	5.8	75.0	75.0
	Theo doanh thu	1	1.9	25.0	100.0
	Tổng:	4	7.7	100.0	
Không lựa chọn		48	92.3		
Tổng:		52	100.0		

Xac dinh diem hoa von

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	47	90.4	90.4	90.4
	Khong	5	9.6	9.6	100.0
Tổng:		52	100.0	100.0	

Diem hoa von ve san luong

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Diem hoa von ve san luong	43	82.7	100.0	100.0
Không lựa chọn		9	17.3		
Tổng:		52	100.0		

Diem hoa von ve doanh thu

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Diem hoa von ve doanh thu	21	40.4	100.0	100.0
Không lựa chọn		31	59.6		
Tổng:		52	100.0		

Diem hoa von ve cong suat

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Diem hoa von ve cong suat	9	17.3	100.0	100.0
Không lựa chọn		43	82.7		

Diem hoa von ve cong suat

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Diem hoa von ve cong suat	9	17.3	100.0	100.0
	Không lựa chọn	43	82.7		
	Tổng:	52	100.0		

So sanh san luong thuc te voi san luong ke hoach

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	50	96.2	96.2	96.2
	Khong	2	3.8	3.8	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

So sanh chi phi thuc te phat sinh voi chi phi ky truc

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	50	96.2	96.2	96.2
	Khong	2	3.8	3.8	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

So sanh gia thanh thuc te phat sinh voi gia thanh ky truc

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	Co	51	98.1	98.1	98.1
	Khong	1	1.9	1.9	100.0
	Tổng:	52	100.0	100.0	

Doanh nghiệp sử dụng chỉ tiêu ROI

		Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị	ROI	36	69.2	100.0	100.0
	Không lựa chọn	16	30.8		
	Tổng:	52	100.0		

Doanh nghiệp sử dụng chỉ tiêu RI

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị RI	10	19.2	100.0	100.0
Không lựa chọn	42	80.8		
Tổng:	52	100.0		

Doanh nghiệp sử dụng chỉ tiêu ROA

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị ROA	17	32.7	100.0	100.0
Không lựa chọn	35	67.3		
Tổng:	52	100.0		

Bộ phận thực hiện phân tích hiệu quả hoạt động kinh doanh

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Phòng kế toán	12	23.1	23.1	23.1
Ban giám đốc	30	57.7	57.7	80.8
Phòng kế toán và ban giám đốc	10	19.2	19.2	100
Tổng:	52	100.0		

Hai long với hệ thống kế toán chi phí hiện tại

	Số lượng	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % giá trị	Tỷ lệ % lũy kế
Giá trị Rat không hai long	3	5.8	5.8	5.8
Tương đương hai long	36	69.2	69.2	75.0
Hai long	12	23.1	23.1	98.1
Rat hai long	1	1.9	1.9	100.0
Tổng:	52	100.0	100.0	

Phục lục 2.1D

Tổng hợp kết quả điều tra theo quy mô doanh nghiệp

Crosstabs

[DataSet1] D:\So lieu Du ke toan\du lieu 18.11.sav

So luong lao dong cua doanh nghiep * Loai hinh doanh nghiep Crosstabulation

			Loai hinh doanh nghiep			Total
			Cong ty co phan	Cong ty trach nhiem huu han	Cong ty tu nhan	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	16	21	1	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	42.1%	55.3%	2.6%	100.0%
	200-300	Count	1	3	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	25.0%	75.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	5	5	0	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	.0%	100.0%
Total		Count	22	29	1	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	42.3%	55.8%	1.9%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Doanh nghiep xay dung dinh muc chi phi Crosstabulation

			Doanh nghiep xay dung dinh muc chi phi		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	32	6	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	84.2%	15.8%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	10	0	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
Total		Count	46	6	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	88.5%	11.5%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Dinh muc chi phi NVLTT Crosstabulation

			Dinh muc chi phi NVLTT		Total
			Dinh muc chi phi NVLTT	bien thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	30	8	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	78.9%	21.1%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	10	0	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
Total		Count	44	8	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	84.6%	15.4%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Dinh muc chi phi NCTT Crosstabulation

			Dinh muc chi phi NCTT		Total
			Dinh muc chi phi NCTT	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	9	29	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	23.7%	76.3%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%
	Tren 300	Count	9	1	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	90.0%	10.0%	100.0%
Total		Count	21	31	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	40.4%	59.6%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Dinh muc chi phi SXC Crosstabulation

			Dinh muc chi phi SXC		Total
			Dinh muc chi phi SXC	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	6	32	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	15.8%	84.2%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%
	Tren 300	Count	10	0	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
Total		Count	19	33	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	36.5%	63.5%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Dinh muc chi phi ban hang Crosstabulation

			Dinh muc chi phi ban hang		Total
			Dinh muc chi phi ban hang	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	16	22	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	42.1%	57.9%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	8	2	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	80.0%	20.0%	100.0%
Total	Count	28	24	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	53.8%	46.2%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * Dinh muc chi phi QLDN Crosstabulation

			Dinh muc chi phi QLDN		Total
			Dinh muc chi phi QLDMN	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	5	33	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	13.2%	86.8%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%
	Tren 300	Count	6	4	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	60.0%	40.0%	100.0%
Total	Count	14	38	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	26.9%	73.1%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * Doanh nghiep co lap du toan Crosstabulation

			Doanh nghiep co lap du toan		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	27	11	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	71.1%	28.9%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	10	0	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
Total	Count	41	11	52	

So luong lao dong cua doanh nghiep * Doanh nghiep co lap du toan Crosstabulation

			Doanh nghiep co lap du toan		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	27	11	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	71.1%	28.9%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	10	0	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
		Count	41	11	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	78.8%	21.2%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Du toan ban hang Crosstabulation

			Du toan ban hang		Total
			Du toan ban hang	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	26	12	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	68.4%	31.6%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	10	0	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
Total		Count	40	12	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	76.9%	23.1%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Du toan chi phi NVL truc tiep Crosstabulation

			Du toan chi phi NVL truc tiep			Total
			Du toan chi phi NVL truc tiep	3	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	10	1	27	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	26.3%	2.6%	71.1%	100.0%
	200-300	Count	2	0	2	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	.0%	50.0%	100.0%
	Tren 300	Count	8	0	2	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	80.0%	.0%	20.0%	100.0%
Total	Count	20	1	31	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	38.5%	1.9%	59.6%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * Du toan chi phi NCTT Crosstabulation

			Du toan chi phi NCTT		Total
			Du toan chi phi NCTT	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	8	30	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	21.1%	78.9%	100.0%
	200-300	Count	2	2	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	100.0%
	Tren 300	Count	7	3	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	70.0%	30.0%	100.0%
Total	Count	17	35	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	32.7%	67.3%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * Du toan chi phi SXC Crosstabulation

			Du toan chi phi SXC		Total
			Du toan chi phi SXC	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	8	30	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	21.1%	78.9%	100.0%
	200-300	Count	2	2	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	100.0%
	Tren 300	Count	7	3	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	70.0%	30.0%	100.0%
Total	Count	17	35	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	32.7%	67.3%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * Du toan chi phi ban hang Crosstabulation

			Du toan chi phi ban hang		Total
			Du toan chi phi ban hang	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	10	28	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	26.3%	73.7%	100.0%
	200-300	Count	2	2	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	100.0%
	Tren 300	Count	6	4	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	60.0%	40.0%	100.0%
Total	Count	18	34	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	34.6%	65.4%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * Du toan chi phi quan ly doanh nghiep Crosstabulation

			Du toan chi phi quan ly doanh nghiep		Total
			Du toan chi phi quan ly doanh nghiep	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	8	30	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	21.1%	78.9%	100.0%
	200-300	Count	2	2	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	100.0%
	Tren 300	Count	6	4	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	60.0%	40.0%	100.0%
Total	Count	16	36	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	30.8%	69.2%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * Du toan chi phi gia von hang ban Crosstabulation

			Du toan chi phi gia von hang ban		Total
			Du toan chi phi gia von hang ban	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	7	31	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	18.4%	81.6%	100.0%
	200-300	Count	1	3	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	25.0%	75.0%	100.0%
	Tren 300	Count	5	5	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	100.0%
Total	Count	13	39	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	25.0%	75.0%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * Chi phi SXC doanh nghiep co tach biet thanh chi phi bien doi va chi phi co dinh Crosstabulation

			Chi phi SXC doanh nghiep co tach biet thanh chi phi bien doi va chi phi co dinh		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	11	27	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	28.9%	71.1%	100.0%
	200-300	Count	2	2	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	100.0%
	Tren 300	Count	5	5	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	100.0%
Total		Count	18	34	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	34.6%	65.4%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Phan bo chi phi SXC uoc tinh vao gia thanh Crosstabulation

			Phan bo chi phi SXC uoc tinh vao gia thanh		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	8	30	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	21.1%	78.9%	100.0%
	200-300	Count	1	3	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	25.0%	75.0%	100.0%
	Tren 300	Count	3	7	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	30.0%	70.0%	100.0%
Total		Count	12	40	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	23.1%	76.9%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Chi phi ban hang co duoc phan thanh chi phi bien doi va chi phi co dinh Crosstabulation

			Chi phi ban hang co duoc phan thanh chi phi bien doi va chi phi co dinh		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	8	30	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	21.1%	78.9%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%	
	Tren 300	Count	4	6	10
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	40.0%	60.0%	100.0%	
Total		Count	15	37	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	28.8%	71.2%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Chi phi QLDN co duoc phan thanh chi phi bien doi va chi phi co dinh Crosstabulation

			Chi phi QLDN co duoc phan thanh chi phi bien doi va chi phi co dinh		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	7	31	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	18.4%	81.6%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%	
	Tren 300	Count	4	6	10
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	40.0%	60.0%	100.0%	
Total		Count	14	38	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	26.9%	73.1%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Doanh nghiep tinh gia thanh san pham theo phuong phap chi phi bien doi Crosstabulation

			Doanh nghiep tinh gia thanh san pham theo phuong phap chi phi bien doi		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	0	38	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	.0%	100.0%	100.0%
	200-300	Count	1	3	4
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	25.0%	75.0%	100.0%	
	Tren 300	Count	1	9	10
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	10.0%	90.0%	100.0%	
Total		Count	2	50	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	3.8%	96.2%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Doanh nghiep biet den phuong phap ke toan chi phi theo hoat dong Crosstabulation

			Phuong phap ke toan chi phi theo hoat dong		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	4	34	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	10.5%	89.5%	100.0%
	200-300	Count	0	4	4
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	.0%	100.0%	100.0%	
	Tren 300	Count	4	6	10
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	40.0%	60.0%	100.0%	
Total		Count	8	44	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	15.4%	84.6%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Doanh nghiep xac dinh chi tieu loi nhuan gop cho tung san pham Crosstabulation

			Doanh nghiep xac dinh chi tieu gop cho tung san pham		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	29	9	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	76.3%	23.7%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%
	Tren 300	Count	9	1	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	90.0%	10.0%	100.0%
Total		Count	41	11	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	78.8%	21.2%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Xac dinh diem hoa von Crosstabulation

			Xac dinh diem hoa von		Total
			Co	Khong	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	33	5	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	86.8%	13.2%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	10	0	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
Total		Count	47	5	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	90.4%	9.6%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Diem hoa von ve san luong Crosstabulation

			Diem hoa von ve san luong		Total
			Diem hoa von ve san luong	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	29	9	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	76.3%	23.7%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	10	0	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
Total		Count	43	9	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	82.7%	17.3%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Diem hoa von ve doanh thu Crosstabulation

			Diem hoa von ve doanh thu		Total
			Diem hoa von ve doanh thu	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	12	26	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	31.6%	68.4%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%
	Tren 300	Count	5	5	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	100.0%
Total		Count	20	32	52

So luong lao dong cua doanh nghiep * Diem hoa von ve doanh thu Crosstabulation

			Diem hoa von ve doanh thu		Total
			Diem hoa von ve doanh thu	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	12	26	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	31.6%	68.4%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%
	Tren 300	Count	5	5	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	50.0%	50.0%	100.0%
		Count	20	32	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	38.5%	61.5%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Diem hoa von ve cong suat Crosstabulation

			Diem hoa von ve cong suat		Total
			Diem hoa von ve cong suat	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	2	36	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	5.3%	94.7%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%
	Tren 300	Count	4	6	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	40.0%	60.0%	100.0%
Total		Count	9	43	52
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	17.3%	82.7%	100.0%

So luong lao dong cua doanh nghiep * Diem hoa von ve cong suat Crosstabulation

			Diem hoa von ve cong suat		Total
			Diem hoa von ve cong suat	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	2	36	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	5.3%	94.7%	100.0%
	200-300	Count	3	1	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	75.0%	25.0%	100.0%
	Tren 300	Count	4	6	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	40.0%	60.0%	100.0%
	Count	9	43	52	

So luong lao dong cua doanh nghiep * ROI Crosstabulation

			ROI		Total
			ROI	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	24	14	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	63.2%	36.8%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	9	1	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	90.0%	10.0%	100.0%
Total	Count	37	15	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	71.2%	28.8%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * RI Crosstabulation

			RI		Total
			2	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	8	30	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	21.1%	78.9%	100.0%
	200-300	Count	1	3	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	25.0%	75.0%	100.0%
	Tren 300	Count	1	9	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	10.0%	90.0%	100.0%
Total	Count	10	42	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	19.2%	80.8%	100.0%	

So luong lao dong cua doanh nghiep * ROA Crosstabulation

			ROA		Total
			ROA	thieu	
So luong lao dong cua doanh nghiep	Duoi 200	Count	6	32	38
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	15.8%	84.2%	100.0%
	200-300	Count	4	0	4
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	100.0%	.0%	100.0%
	Tren 300	Count	7	3	10
		% within So luong lao dong cua doanh nghiep	70.0%	30.0%	100.0%
Total	Count	17	35	52	
	% within So luong lao dong cua doanh nghiep	32.7%	67.3%	100.0%	

<<<< **Change**
Month

Phu lục 2.2

Công ty cổ phần chăn nuôi
C.P. Việt Nam

Báo cáo chi phí sản xuất

Tháng 6 năm 2011

Diễn giải		Năm 2011			Diff from last month	
		Trung bình	Tháng 5	Tháng 6	(vnd/ton)	%
Manufacturing Exp.						
	Lương hợp đồng	112,670	121,105	138,869	313	101%
	Lương làm thêm	6,893	6,922	8,374	(696)	91%
	Thưởng trong sản xuất	5,827	6,136	2,468	(20)	99%
	Nhiên liệu	40,618	44,830	44,764	4,505	129%
	Sửa chữa thiết bị	35,246	37,759	39,103	387	103%
	Sửa chữa khác	35,351	36,926	31,848	(5,648)	0%
	Chi phí dịch vụ khác	235,345	248,138	235,991	(7,703)	77%
	Điện	29,283	27,600	28,610	1,413	104%
	Chi phí vận tải	16,362	15,216	17,568	(97)	98%
Tổng chi phí biến đổi		517,596	544,630	547,594	(7,548)	95%
Chi phí cố định		367,373	342,888	352,205	1,766	103%
** Tổng chi phí/1 tấn**		884,969	887,518	899,799	(5,782)	97%
Sản lượng (nghìn tấn)		55,737	65,558	69,879	1,692	103%

Phu lục 2.3

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG
NGHỆ NÔNG THÔN

Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất vật t

Số lệnh: PX 10061002

Tên sản phẩm: **Siêu cao đạm lợn thịt (5kg)**

Mã sản phẩm:

B52V.05

Ngày sản xuất: 01/06/2011

Số lượng: 30.000kg

Ngày kết thúc: 01/06/2011

Hạn dùng: 90 ngày

Mã VT	Tên vật t	ĐVT	Số lượng	Đơn giá (đ)	TT	Ghi chú
1521.BOTC	Bột cá Cà Mau	Kg	390	20,050	7,819,500	
1521.BOT	Bột máu	Kg	90	8,700	783,000	
1521.BOTN	Bột nặng	Kg	36	840	30,240	
1521.BOTT	Bột thịt xong	Kg	240	5,230	1,255,200	
1521.CUSO	CuSO4 (Đồng Sulfate)	Kg	6	37,700	226,200	
1521.DAU	Đậu vàng	Kg	42	7,100	298,200	
1521.DPC	D.C.P	Kg	54	4,500	243,000	
1521.KHO	Khô đậu tọng	Kg	2,067	5,114	10,570,638	
1521.MOC	Mỡ cá	Kg	45	9,405	423,218	
1521.MUOI	Muối tinh	Kg	24	3,400	81,600	
1521.KEM	K - enzym	Kg	6	35,214	211,284	
	Tổng cộng		3,000		21,942,080	

Phòng KH- KT

Phụ trách sản xuất

Thủ kho

Tiếp Liệu

Phu lục 2.4

Công ty TNHH Vimark

Lệnh sản xuất kiêm phiếu xuất kho nguyên vật liệu

Số: 524

Sản phẩm: M 555- Đậm đặc cho lợn thịt

Lệnh sản xuất số 12 ngày 12 tháng 6 năm 2011

STT	Tên nguyên vật liệu	Lượng /1 tấn thành phẩm	Số tấn	Tổng cộng	Đơn giá	Thành tiền	Ghi chú
1	Bột thịt	76.07	12	912.84	8520	7,777,397	
2	Cám mỹ viên	145.7	12	1748.4	6870	12,011,508	
3	Khô đậu	557.7	12	6692.4	8598	57,541,255	
4	Bột cá	154	12	1848	22465	41,515,320	
4	DDGS	56	12	672	6825	4,586,400	
5	Oxy hóa	0.15	12	1.8	40250	72,450	
6	Lysin	1.36	12	16.32	45025	734,808	
7	Lactose	1.23	12	14.76	19858	293,104	
8	Methionine	0.54	12	6.48	99850	647,028	
9	Sai gon nox	4.5	12	54	125020	6,751,080	
10	Mix 03	1.57	12	18.84	37520	706,877	
11	Mold dry	0.25	12	3	33570	100,710	
12	Concenzym NSP	0.75	12	9	33650	302,850	
13	Phẩm	0.18	12	2.16	114280	246,845	
	<u>Tổng:</u>	1,000		12,000	602,301	133,287,632	

Phòng Kế toán

Phụ trách sản xuất

Thủ kho

Người nhận

Phu lục 2.5

Công ty cổ phần chăn nuôi
C.P. Việt Nam

Kế hoạch bán hàng Khu vực miền Bắc

Sản phẩm	Kế hoạch bán hàng năm 2011												
	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6	Tháng 7	Tháng 8	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12	Tổng
321													-
521	150	120	140	140	140	140	140	140	150	150	160	160	1,730
322													-
522	380	350	360	360	360	360	360	360	380	380	400	400	4,450
324													-
524	2,780	2,460	2,640	2,640	2,670	2,680	2,670	2,820	2,840	2,940	2,950	3,005	33,095
324A													-
325													-
526 / 026	690	640	670	670	670	670	670	690	690	740	740	740	8,280
Tổng gà đẻ	4,000	3,570	3,810	3,810	3,840	3,850	3,840	4,010	4,060	4,210	4,250	4,305	47,555
540													-
541													-
542													-
543													-
544	890	730	840	840	890	890	910	950	970	980	1,020	1,030	10,940
545													-
548	40	30	40	40	40	40	40	40	40	50	50	50	500
544L													-
548L	220	200	220	220	230	230	230	240	240	240	250	250	2,770

6548													-
549													-
549L	930	810	920	920	990	990	1,050	1,110	1,140	1,190	1,210	1,210	12,470
144													-
Tổng vệt	2,080	1,770	2,020	2,020	2,150	2,150	2,230	2,340	2,390	2,460	2,530	2,540	26,680
301	40	30	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	470
302/0302A	120	100	120	120	120	120	120	130	130	150	150	150	1,530
Tổng chim cút	160	130	160	160	160	160	160	170	170	190	190	190	2,000
384 (005)	200	180	200	200	210	210	220	220	220	230	230	230	2,550
595	120	100	120	120	120	130	130	130	130	130	130	130	1,490
581													-
Tổng cừu	320	280	320	320	330	340	350	350	350	360	360	360	4,040
.....										
Tổng cộng	37,030	33,990	36,400	36,510	37,820	37,990	38,880	39,560	40,930	41,620	42,480	43,845	467,055

Phu lục 2.6

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Hệ thống tài khoản chi tiết của TK 627

1	62710002	Lương công nhân hợp đồng
2	62710003	Lương ngoài giờ
3	62710004	Lương nhân viên gián tiếp
4	62710005	Thưởng
5	62710006	Thưởng khác
6	62710007	Lương nông dân
7	62710008	Công lao động
8	62710009	Lương khác
9	62710011	Chi phí thuốc men
10	62710012	Trợ cấp tử tuất
11	62710013	Tai nạn
12	62710014	Trợ cấp thôi việc
13	62710015	Chi phí thuộc quỹ dự phòng
14	62710019	Chi phí trợ cấp khác
15	62710021	Chi phí hội thảo và huấn luyện cho nhân viên
16	62710116	Bảo hiểm xã hội
17	62720301	Chi phí thuốc men
18	62720302	Chi phí vắc xin
19	62720303	Chi phí thuốc kháng sinh
20	62730311	Chi phí dụng cụ văn phòng
21	62730321	Chi phí vật dụng phân xưởng
22	62730322	Chi phí trừ mỗi mọt
23	62730323	Chi phí vật dụng đóng gói
24	62730331	Chi phí văn phòng phẩm
25	62730332	Chi phí vật liệu in ấn
26	62730333	Chi phí photocopy
27	62730334	Chi phí copy
28	62730339	Chi phí văn phòng khác
29	62741110	Chi phí khấu hao nhà văn phòng
30	62741120	Chi phí khấu hao nhà xưởng
31	62741130	Khấu hao chi phí cải tạo văn phòng
32	62741140	Khấu hao chi phí cải tạo nhà xưởng

33	62741210	Khấu hao máy móc thiết bị
34	62741310	Khấu hao chi phí cải tạo đất
35	62741320	Khấu hao hệ thống điện
36	62741330	Khấu hao hệ thống nước
37	62741340	Khấu hao xe cộ
38	62741350	Khấu hao hệ thống giếng ngầm
39	62741360	Khấu hao ao nuôi
40	62741410	Khấu hao dụng cụ
41	62741420	Khấu hao đồ đạc và trang thiết bị văn phòng
42	62741430	Khấu hao máy vi tính & linh kiện
43	62741810	Khấu hao tài sản khác
44	62742010	Chi phí khấu hao tài sản đi thuê
45	62743210	Chi phí khấu hao quyền phát hành
46	62743310	Chi phí khấu hao bản quyền
47	62743320	Chi phí khấu hao bằng sáng chế
48	62743410	Chi phí khấu hao nhãn hiệu
49	62743510	Chi phí khấu hao phần mềm ứng dụng
50	62743520	Chi phí khấu hao phần mềm máy vi tính
51	62743610	CP khấu hao giấy phép và giấy phép nhượng quyền
52	62743810	Chi phí phân bổ lợi thế thương mại
53	62770031	Chi phí công tác trong nước
54	62770032	Chi phí công tác nước ngoài
55	62770041	Chi phí xăng dầu xe cộ
56	62770042	Chi phí sửa xe
57	62770049	Chi phí xe cộ khác
58	62770101	Chi phí thuê văn phòng
59	62770102	Chi phí thuê nhà máy
60	62770103	Chi phí thuê kho
61	62770104	Chi phí thuê thiết bị văn phòng
62	62770105	Chi phí thuê máy móc
63	62770106	Chi phí thuê xe cộ
64	62770107	Chi phí thuê đất
65	62770109	Chi phí thuê khác
66	62770111	Chi phí bồi thường
67	62770112	Chi phí bảo hiểm tai nạn

68	62770113	Chi phí bảo hiểm hỏa hoạn
69	62770114	Chi phí bảo hiểm xe cộ
70	62770115	Chi phí bảo hiểm mất mát
71	62770119	Chi phí bảo hiểm khác
72	62770121	Chi phí sửa chữa thiết bị
73	62770122	Chi phí sửa chữa nhà xưởng
74	62770123	Chi phí sửa chữa máy móc
75	62770124	Chi phí sửa chữa chuồng trại
76	62770125	Chi phí sửa chữa sản phẩm bảo hành
77	62770129	Chi phí sửa chữa khác
78	62770131	Chi phí nhiên liệu
79	62770139	Chi phí nhiên liệu khác
80	62770141	Chi phí điện
81	62770142	Chi phí nước
82	62770151	Chi phí dịch vụ theo hợp đồng
83	62770171	Chi phí văn phòng quản lý chung
84	62770341	Chi phí thư từ
85	62770342	Chi phí điện thoại
86	62770343	Chi phí điện tín, telex, fax
87	62770344	Chi phí truyền thanh
88	62770349	Chi phí thông tin liên lạc khác
89	62770351	Chi phí hội viên
90	62770352	Chi phí tạp chí
91	62770353	Chi phí báo chí
92	62770401	Chi phí vận chuyển vào
93	62770405	Chi phí bốc xếp
94	62770411	Chi phí vận chuyển bán hàng
95	62770461	Chi phí vận chuyển hàng nhập khẩu
96	62770462	Chi phí bốc xếp hàng nhập khẩu
97	62770463	Chi phí giám định hàng nhập khẩu
98	62770464	Chi phí bảo hiểm hàng nhập khẩu
99	62770469	Chi phí hàng nhập khẩu khác
100	62770471	Chi phí vận chuyển hàng xuất khẩu
101	62770472	Chi phí bốc xếp hàng xuất khẩu
102	62770473	Chi phí giám định hàng xuất khẩu

103	62770474	Chi phí bảo hiểm hàng xuất khẩu
104	62770479	Chi phí hàng xuất khẩu khác
105	62770529	Chi phí chuyên viên
106	62770904	Công lao động thuê ngoài
107	62770905	Chi phí nhập nguyên liệu
108	62780161	Chi phí vệ sinh
109	62780162	Chi phí bảo vệ
110	62780429	Chi phí quảng cáo
111	62780431	Chi phí khuyến mãi hàng mẫu
112	62780432	Chi phí triển lãm
113	62780433	Chi phí hội nghị khách hàng
114	62780434	Chi phí phần thưởng
115	62780435	Chi phí chiếu phim
116	62780436	Quà tặng miễn phí
117	62780437	Chi phí báo chí văn phòng doanh nghiệp
118	62780439	Chi phí khuyến mãi khác
119	62780441	Hoa hồng thương mại
120	62780442	Chi phí bán tài sản
121	62780449	Hoa hồng khác
122	62780481	Chi phí bảo quản nguyên vật liệu
123	62780491	Chi phí chuyên nguyên vật liệu
124	62780539	Chi phí nghiên cứu và phát triển
125	62780701	Chi phí tiếp khách giải trí
126	62780711	Chi phí đóng góp
127	62780901	Chi phí linh tinh
128	62780902	Chi phí nhân viên khác
129	62780903	Lệ phí và thuế khác

Phu lục 2.7

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Sổ chi tiết Tài khoản 621

Mã sản phẩm : AB52

Tháng 6 năm 2011

Ngày ct	Mã ct	Số ct	Mã khách	Tên khách hàng	Diễn giải	Tài khoản	Tk đối ứng	Phát sinh nợ	Phát sinh có	Vụ việc
					Nhóm Siêu đậm đặc lợn thịt - AB52			1 765 026 454	1 765 026 454	AB52
										AB52
01/06/2011	PX	10060110	BP0001	Phân xởng cám	SX B52	6211	152	219 420 802		AB52
10/06/2011	PX	10061002	BP0001	Phân xởng cám	SX B52	6211	152	511 981 872		AB52
12/06/2011	PX	10061205	BP0001	Phân xởng cám	SX B52	6211	152	173 880 635		AB52
17/06/2011	PX	10061702	BP0001	Phân xởng cám	SX B52	6211	152	483 001 766		AB52
24/06/2011	PX	10062402	BP0001	Phân xởng cám	SX B52	6211	152	376 741 379		AB52
					KC 621->154	154	621		1 765 026 454	AB52

Phu lục 2.8

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

SỐ CÁI TÀI KHOẢN: TK 621

Tháng 6 năm 2011

Ngày ct	Mã ct	Số ct	Mã khách	Tên khách hàng	Diễn giải	TKDU	Phát sinh nợ	Phát sinh có	Vụ việc		Tên TK đối ứng
					SỐ DƯ ĐẦU KỲ						
					PHÁT SINH TRONG KỲ		28 578 250 288	28 578 250 288			
					SỐ DƯ CUỐI KỲ						
									
01/06/2011	PX	10060110	BP0001	Phân xưởng cám	SX B52	152	219 420 802		AB52	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
01/06/2011	PX	10060113	BP0001	Phân xưởng cám	SX V1	152	88 551 533		AV1	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
01/06/2011	PX	10060114	BP0001	Phân xưởng cám	SX G214	152	375 495 779		AG214	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
01/06/2011	PX	10060115	BP0001	Phân xưởng cám	SX H3	152	86 249 583		AH3	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
02/06/2011	PX	10060201	BP0001	Phân xưởng cám	SX 552F	152	161 168 907		A552F	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
02/06/2011	PX	10060202	BP0001	Phân xưởng cám	SX H1	152	132 000 496		AH1	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
02/06/2011	PX	10060203	BP0001	Phân xưởng cám	SX G313	152	742 474 235		AG313	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
02/06/2011	PX	10060205	BP0001	Phân xưởng cám	SX RTDH12	152	57 766 108		ARTDH12	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
03/06/2011	PX	10060301	BP0001	Phân xưởng cám	SX S99	152	144 304 942		AS99	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
03/06/2011	PX	10060302	BP0001	Phân xưởng cám	SX H2	152	199 676 148		AH2	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
03/06/2011	PX	10060303	BP0001	Phân xưởng cám	SX G211	152	60 894 978		AG211	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
03/06/2011	PX	10060304	BP0001	Phân xưởng cám	SX G313	152	539 981 263		AG313	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
04/06/2011	PX	10060402	BP0001	Phân xưởng cám	SX V2	152	119 064 595		AV2	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
04/06/2011	PX	10060403	BP0001	Phân xưởng cám	SX G312	152	852 327 224		AG312	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
04/06/2011	PX	10060404	BP0001	Phân xưởng cám	SX C412	152	107 565 848		AC412	PXA	Nguyên liệu, vật liệu

04/06/2011	PX	10060405	BP0001	Phân xưởng cá	SX TG212D	152	8 333 437		ATG212D	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
04/06/2011	PX	10060406	BP0001	Phân xưởng cá	SX F111S	152	119 731 765		AF111S	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
05/06/2011	PX	10060501	BP0001	Phân xưởng cá	SX RTDF111	152	910 808 388		ARTDF111	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
05/06/2011	PX	10060504	BP0001	Phân xưởng cá	SX H0	152	383 624 819		AH0	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
05/06/2011	PX	10060506	BP0001	Phân xưởng cá	SX G211	152	77 502 696		AG211	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
07/06/2011	PX	10060702	BP0001	Phân xưởng cá	SX RTD01	152	235 535 333		ARTD01	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
07/06/2011	PX	10060703	BP0001	Phân xưởng cá	SX H2	152	887 157 360		AH2	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
07/06/2011	PX	10060704	BP0001	Phân xưởng cá	SX TG212D	152	12 500 157		ATG212D	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
08/06/2011	PX	10060803	BP0001	Phân xưởng cá	SX G311	152	40 017 655		AG311	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
08/06/2011	PX	10060804	BP0001	Phân xưởng cá	SX G213	152	301 828 131		AG213	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
08/06/2011	PX	10060805	BP0001	Phân xưởng cá	SX G214	152	265 350 350		AG214	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
08/06/2011	PX	10060806	BP0001	Phân xưởng cá	SX RTDH12	152	83 439 934		ARTDH12	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
08/06/2011	PX	10060807	BP0001	Phân xưởng cá	SX RTDH13	152	112 020 700		ARTDH13	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
08/06/2011	PX	10060808	BP0001	Phân xưởng cá	SX F111S	152	250 348 235		AF111S	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
08/06/2011	PX	10060809	BP0001	Phân xưởng cá	SX H3	152	131 644 104		AH3	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
09/06/2011	PX	10060903	BP0001	Phân xưởng cá	SX H1	152	918 503 446		AH1	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
09/06/2011	PX	10060904	BP0001	Phân xưởng cá	SX G312	152	20 620 819		AG312	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
09/06/2011	PX	10060905	BP0001	Phân xưởng cá	SX G313	152	80 997 188		AG313	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
09/06/2011	PX	10060906	BP0001	Phân xưởng cá	SX RTDH15	152	23 635 746		ARTDH15	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
09/06/2011	PX	10060907	BP0001	Phân xưởng cá	SX H16	152	75 027 401		ARTDH16	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
10/06/2011	PX	10061002	BP0001	Phân xưởng cá	SX B52	152	511 981 872		AB52	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
10/06/2011	PX	10061003	BP0001	Phân xưởng cá	SX G212	152	151 124 418		AG212	PXA	Nguyên liệu, vật liệu
									
									
					KC 621->154	154		28,578,250,288		PKT	Chi phí SXKD dở dang

Phu lục 2.11

Công ty TNHH Vimark

SỔ CÁI CHI TIẾT TK 621

Sản phẩm: Đạm đặc cho lợn thịt

Mã sản phẩm: M555

Tháng 6/2011

Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ	Ghi Có	Số phát sinh		Số dư cuối
Số hiệu	Ngày				Nợ	Có	
		Tháng 6/2011					
510	2/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	143,254,025		
517	5/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	137,525,655		
519	7/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	256,875,210		
524	12/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	133,287,632		
526	16/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	135,890,652		
530	19/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	134,587,588		
542	22/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	65,257,215		
547	25/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	67,293,794		
558	28/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	184,397,081		
		Kết chuyển	154			1,258,368,852	
		<u>Cộng:</u>			1,258,368,852	1,258,368,852	

Phu lục 2.12

Công ty TNHH Vimark

SỔ cái TK 621

Tháng 6/2011

Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ	Ghi Có	Số phát sinh		Số dư cuối
Số hiệu	Ngày				Nợ	Có	
		Tháng 6/2011					
114	6/6/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	1,287,025,403		
125	14/06/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	945,514,530		
136	22/06/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	2,151,233,520		
142	30/06/2011	Xuất nguyên vật liệu		152	1,861,951,801		
192	30/06/2011	Kết chuyển	154			6,245,725,254	
		<u>Cộng:</u>			6,245,725,254	6,245,725,254	

Phụ lục 2.13:
Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam
SỔ CÁI

Tháng : 06/2011
Số hiệu, tên TK: **61111000**

Ngày, tháng	Loại	Diễn giải	Nợ	Có
01.06.2011	SN	Kết chuyển tồn đầu tháng	12,582,598,126	
01.06.2011	SK	Mua Hàng	1,558,865,000	
01.06.2011	SK	Mua Hàng	3,514,836,000	
01.06.2011	SK	Mua Hàng	1,558,865,000	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	208,691,100	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	277,346,100	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	196,993,400	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	189,750,800	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	218,724,050	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	201,348,800	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	215,336,100	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	197,519,550	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	357,628,986	
01.06.2011	KI	Mua Hàng	537,006,125	
01.06.2011	SK	Mua Hàng	498,984,000	
01.06.2011	SK	Mua Hàng	182,239,960	
01.06.2011	SK	Mua Hàng	176,170,170	
02.06.2011	SK	Mua Hàng	189,479,830	
02.06.2011	SK	Mua Hàng	354,960,000	
02.06.2011	SK	Mua Hàng	187,066,540	
02.06.2011	SK	Mua Hàng	189,333,570	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	360,000	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	1,372,000,000	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	151,017,380	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	364,240,000	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	370,475,000	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	14,791,300	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	88,401,200	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	207,000,200	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	200,325,400	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	100,832,400	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	356,555,000	
02.06.2011	KI	Mua Hàng	182,221,300	
			
30.06.2011	KT	Điều Chính Giảm - Mua Hàng		
30.06.2011	SK	Mua Hàng	183,923,220	
30.06.2011	SK	Mua Hàng	191,218,560	
30.06.2011	KT	Mua Hàng	1,322,190,000	
30.06.2011		Kết chuyển tồn cuối tháng		8,250,565,378

Phu lục 2.14

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Số cái

Tháng : 06/2011

Số hiệu, tên **TK: 621** **Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Ngày, tháng	Loại	Số chứng từ	Diễn giải	Nợ	Có
ghi số					
30.06.2011	SN	7100054251	Kết chuyển 611	492,960,553,341	
30.06.2011	SN	7100054282	Kết chuyển 631		492,960,553,341
Tổng		TK: 621		492,960,553,341	492,960,553,341

Phu lục 2.15

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Sổ cái

Tháng : 06/2011

Số hiệu, tên **TK: 631** **Giá thành sản xuất**

Ngày, tháng ghi sổ	Loại	Số chứng từ	Diễn giải	Nợ	Có
01.06.2011	SN	7100025831	Kết chuyển đầu tháng	4180848856	
30.06.2011	SN	7100054282	Kết chuyển 621	492,960,553,341	
30.06.2011	SN	7100054820	Kết chuyển 627	27,478,275,649	
30.06.2011	SN	7100054910	Kết chuyển cuối tháng		3,773,820,011
30.06.2011	SN	7100054912	Giá thành		520,845,857,835
Tổng		TK: 631		524,619,677,846	524,619,677,846

Phu lục 2.16

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

SỔ CÁI TÀI KHOẢN: TK 622

Tháng 6 năm 2011

Ngày ct	Mã ct	Số ct	Mã khách	Tên khách hàng	Diễn giải	TKDU	Phát sinh nợ	Phát sinh có	Vụ việc	Mã ct	Tên tài khoản đối ứng
					SỐ DƯ ĐẦU KỲ						
					PHÁT SINH TRONG KỲ		196 657 719	196 657 719			
					SỐ DƯ CUỐI KỲ						
09/06/2011	PC	10060902	HOA	Đỗ Thị Hoa	Thanh toán tiền ăn CBCNV T05 HĐ85856	1111	20 010 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
30/06/2011	PKT	10063003			Trích lương T6/11 Bộ phận CNSX	334	169 867 988			PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	PKT	10063020	CB0084	Trần Thị Bưởi	Trích 1% chi phí BHTN cho nhân viên T6/11	3389	517 000			PK1	Bảo hiểm thất nghiệp
30/06/2011	PKT	10063020			Trích 19% chi phí BH cho nhân viên T6/11	3383	6 440 744			PK1	Bảo hiểm xã hội
30/06/2011	PKT	810761			KC 622->1541	154		196 657 719		PK3	Chi phí SXKD dở dang

Phu lục 2.17

Công ty TNHH Vimark

Sổ cái TK 622

Tháng 6/2011

Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ	Ghi Có	Số phát sinh		Số dư cuối
Số hiệu	Ngày				Nợ	Có	
		Tháng 6/2011					
146	30/6/2011	Tính lương T6/2011		334	42,576,245		
147	30/6/2011	Trích BHXH, BHYT T6/2011		338	5,287,626		
192	30/6/2011	Kết chuyển	154			47,863,871	
		Cộng:			47,863,871	47,863,871	

Phu lục 2.18

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

SỐ CÁI TÀI KHOẢN: TK 627

Tháng 6 năm 2011

Ngày ct	Mã ct	Số ct	Mã khách	Tên khách hàng	Diễn giải	TKDU	Phát sinh nợ	Phát sinh có	Vụ việc	Mã ct	Tên tài khoản đối ứng
					SỐ DƯ ĐẦU KỲ						
					PHÁT SINH TRONG KỲ		1 428 912 514	1 428 912 514			
					SỐ DƯ CUỐI KỲ						
01/06/2011	PC	10060103	DV1311	Cty TNHH in Quang Minh	Thanh toán tiền mua phiếu nhập kho, túi RTD HD40399	1111	9 600 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	PC	10060110	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền vận chuyển cám HD 0040417	1111	14 500 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PKT	10060201	PCS	Công ty cổ phần PCS Việt Nam	Ghi nhận chi phí bơm thuốc sát trùng, khử trùng kho HD37968	3311	20 920 000			PK1	Phải trả cho người bán (KH trong nước)
02/06/2011	PC	10060205	DV0521	Đỗ Văn Hiếu- Gara ô tô Đức Hiếu	Thanh toán chi phí sửa xe nâng HD 0060197	1111	12 430 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
04/06/2011	PC	10060404	CB0021	Nguyễn Trần Bằng	Thanh toán chi phí thí nghiệm trạm biến áp 750KVA-22/0.4KV tại xã Lạc Hồng	1111	5 451 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
04/06/2011	PC	10060406	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0060692	1111	665 909			PC1	Tiền mặt Việt Nam
04/06/2011	PC	10060406	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 358453	1111	932 273			PC1	Tiền mặt Việt Nam
04/06/2011	PC	10060408	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền vận chuyển cám HD 0046194	1111	42 776 200			PC1	Tiền mặt Việt Nam
05/06/2011	PC	10060506	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0061304	1111	599 318			PC1	Tiền mặt Việt Nam
05/06/2011	PC	10060506	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0170922	1111	1 105 409			PC1	Tiền mặt Việt Nam
05/06/2011	PC	10060506	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0061342	1111	2 663 636			PC1	Tiền mặt Việt Nam
07/06/2011	PC	10060702	CB0016	Dương quang Huy - LXe	Thanh toán chi phí mua 2000lit dầu DO HĐ5561, 5557	1111	12 818 181			PC1	Tiền mặt Việt Nam
07/06/2011	PC	10060702	CB0016	Dương quang Huy - LXe	Thanh toán chi phí mua 2000lit dầu DO HĐ5561, 5557	1111	500 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
07/06/2011	PC	10060702	CB0016	Dương quang Huy - LXe	Thanh toán chi phí mua 2000lit dầu DO HĐ5561, 5557	1111	12 818 181			PC1	Tiền mặt Việt Nam
07/06/2011	PC	10060702	CB0016	Dương quang Huy - LXe	Thanh toán chi phí mua 2000lit dầu DO HĐ5561, 5557	1111	500 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
07/06/2011	PC	10060702	CB0016	Dương quang Huy - LXe	Chi phí mua nút xốp 5cm	1111	342 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
07/06/2011	PC	10060702	CB0016	Dương quang Huy - LXe	Phí đường bộ vận chuyển dầu	1111	44 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
10/06/2011	PC	10061001	CB0013	Trần văn Chín - P.KHVT	Thanh toán cước V/c quả chuẩn cân điện tử, phí kiểm	1111	5 000 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam

					định cân HD 56540, 59758						
10/06/2011	PC	10061001	CB0013	Trần văn Chín - P.KHVT	Thanh toán cước V/c quả chuẩn cân điện tử, phí kiểm định cân HD 56540, 59758	1111	2 500 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
10/06/2011	PC	10061003	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Chi phí mua dây sửa lại tường rào trại HD 0078802	1111	1 818 182			PC1	Tiền mặt Việt Nam
11/06/2011	PC	10061101	CB0089	Nguyễn Trà My	Thanh toán chi phí kiểm nghiệm bã đậu nành HD: 075132	1111	120 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
12/06/2011	PC	10061202	APT025	avigen australia Pty Ltd	Thanh toán tiền mua chổi tre, chổi lúa PN số 106	1111	780 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
14/06/2011	PC	10061403	CTTDAN	Công ty TNHH Thành Đăng	Chi phí thay dầu máy khí nén bộ phận SX HD 0020034	1111	5 363 637			PC1	Tiền mặt Việt Nam
14/06/2011	PC	10061411	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền mua 60m dây dù to HD 0000680	1111	210 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
14/06/2011	PC	10061411	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền mua dầu máy, lọc dầu HD 0007189	1111	580 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
14/06/2011	PC	10061412	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán Tiền mua máy khoan, mũi khoan HD 0051246	1111	1 250 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
14/06/2011	PC	10061413	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0081215	1111	1 576 363			PC1	Tiền mặt Việt Nam
.....								
30/06/2011	PK3	810762			KC 627>154	154		1 428 912 514		PK3	Chi phí SXKD dở dang

Phu lục 2.19

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Sổ cái

Tháng : 06/2011

Số hiệu, tên **TK: 627 Chi phí sản xuất chung**

Ngày, tháng ghi sổ	Loại	Số chứng từ	Diễn giải	Nợ	Có
01.06.2011	WE	6200021092	Chi phí dụng cụ văn phòng	2,424,000	
01.06.2011	WE	6200022067	Chi phí dụng cụ văn phòng	750,000	
01.06.2011	WE	6200022067	Chi phí dụng cụ văn phòng	1,350,000	
01.06.2011	WE	6200022067	Chi phí dụng cụ văn phòng	1,500,000	
01.06.2011	WE	6200022067	Chi phí dụng cụ văn phòng	1,200,000	
01.06.2011	WE	6200022067	Chi phí dụng cụ văn phòng	1,200,000	
01.06.2011	WE	6200022140	Chi phí dụng cụ văn phòng	700,000	
01.06.2011	WE	6200022316	Chi phí dụng cụ văn phòng	3,850,000	
01.06.2011	SN	300004055	Thưởng	51,798,000	
01.06.2011	SN	300004055	Thưởng	3,366,000	
01.06.2011	SN	300004055	Thưởng	20,430,000	
01.06.2011	SN	300004055	Thưởng	4,536,000	
01.06.2011	SN	300004055	Thưởng	2,376,000	
01.06.2011	KR	7100046140	Trả tiền khử trùng kho TP	1,324,702	
01.06.2011	WE	6200024557	Chi phí văn phòng phẩm	23,500	
02.06.2011	WE	6200024557	Chi phí văn phòng phẩm	69,000	
02.06.2011	WE	6200024557	Chi phí văn phòng phẩm	29,800	
02.06.2011	KR	7100050721	Trả tiền khử trùng nguyên liệu	16,869,320	
02.06.2011	KR	7100051249	Trả tiền khử trùng nguyên liệu	39,782,200	
			
30.06.2011	WA	6100015129	sua may may pac king fm2	299,604	
30.06.2011	WA	6100015129	bat duong ong dau co bon fm2	366,000	
30.06.2011	WA	6100015152	lam ong thoat hoi nong pl4	115,000	
30.06.2011	WA	6100015152	lam do ga khoan lo pl6 fm2	34,550	
30.06.2011	WA	6100015152	lam may mai dai pl7	1,575,000	
30.06.2011	WA	6100015152	lam dao cat cam pl3	285,000	
30.06.2011	WA	6100015152	sua ong dau ca fm1	28,000	
30.06.2011	WA	6100015157	lam gia khoan lo pl5.6	45,000	
30.06.2011	WA	6100015157	thay cho may loc nuoc xuong co khi	960,000	
30.06.2011	KR	7100011780	Phí hạ vỏ lô máy phun thuốc chống mốc inv. 11	7,258,412	
30.06.2011	KR	7100011781	cước vận tải máy phun thuốc chống mốc inv. 11	2,255,722	
30.06.2011	KR	7100011784	Phí THC lô máy phun thuốc chống mốc inv. 1101	2,336,435	
30.06.2011	KR	7100018594	Phí vệ sinh lô máy phun thuốc chống mốc inv.1	5,302,550	
30.06.2011	KR	7100032425	phí DO máy phun thuốc chống mốc inv. 110147	1,720,000	
30.06.2011	KR	7100045630	Phí nâng cont máy phun thuốc chống mốc inv.11	2,300,000	

30.06.2011	WA	6100012465	ve sinh may nen khi	550,000	
30.06.2011	WA	6100012465	lam may nen khi	857,000	
30.06.2011	KR	7100043304	Thanh toán chi phí tiếp khách - Nguyễn Thành	5,120,000	
30.06.2011	KR	7100045329	Chi phí tiếp khách -MR Somjet	346,000	
30.06.2011	KR	7100045334	Chi phí tiếp khách -MR Somjet	410,000	
30.06.2011	KR	7100045357	Chi phí tiếp khách -Mr Somjet	3,198,000	
30.06.2011	KR	7100048022	Thanh toán chi phí tiếp khách - Nguyễn Thành	790,000	
30.06.2011	KR	7100049238	Thanh toán chi phí tiếp khách - Mr. Wirath Bu	2,700,000	
30.06.2011	KR	7100050177	Trả tiền tiếp khách Mr.Nguyễn Thành Nam	3,988,000	
30.06.2011	KR	7100050361	Chi phí tiếp khách -Mrs Phương	969,000	
30.06.2011	KR	7100053371	Thanh toán tiền tiếp khách - Mr. Wirath Buaya	680,000	
30.06.2011	KR	7100053372	Thanh toán tiền tiếp khách - Mr. Wirath Buaya	2,315,000	
30.06.2011	KR	7100054334	Chi phí tiếp khách -Mr Rewat	970,000	
30.06.2011	KR	7100054601	Thanh toán tiền tiếp khách - Mr. Wirath Buaya	6,481,818	
			
30.06.2011	SN	7100054820	Kết chuyển 627		27,478,275,649
Tổng		TK: 627		27,478,275,649	27,478,275,649

Phu lục 2.20

Công ty TNHH Vimark

Sổ cái TK 627

Tháng 6/2011

Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ	Ghi Có	Số phát sinh		Số dư cuối
Số hiệu	Ngày				Nợ	Có	
		Tháng 7/2011					
148	30/06/2011	Tiền điện tháng 7/2011		331	45,838,125		
149	30/06/2011	Chi phí thuê máy sản xuất thức ăn		335	30,000,000		
150	30/06/2011	Khấu hao TSCĐ		214	45,685,125		
151	30/06/2011	Xuất than cho sản xuất		152	6,875,265		
152	30/06/2011	Xuất bao bì cho sản xuất		152	21,564,255		
						
						
						
192	30/06/2011	Kết chuyển	154			233,684,265	
		<u>Công:</u>			233,684,265	233,684,265	

Phụ lục 2.21

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Bảng tính giá thành sản phẩm

Tháng 6 năm 2010

Mã SP	Tên SP	SL (bao)	Số phát sinh trong kỳ			Z	zdv (Bao)
			CP NVLtt	CP NCtt	CP SXC		
AB52	Siêu đậm đặc lợn thịt (25kg)	20,000	1,765,026,454	10,280,840	1,428,912,514	3,204,219,809	160,211
B52V.05	Siêu cao đậm lợn thịt(5kg)	1,520	42,833,030	6,511,680	1,331,263	50,675,973	33,339
B52V.20	Siêu cao đậm lợn thịt(20kg)	1,400	157,805,900	23,990,400	4,904,653	186,700,953	133,358
B52V.25	Siêu cao đậm lợn thịt(25kg)	1,152	162,314,640	24,675,840	5,044,786	192,035,266	166,697
C12.25	HH viên cho cá có vảy từ 20-200g(25kg)	320	48,520,300	8,663,200	1,771,125	58,954,625	184,233
C13.25	HH viên cho cá có vảy từ 200- 500g (25kg)	650	98,258,020	17,597,125	3,597,597	119,452,742	183,773
C14.25	HH viên cho cá có vảy từ 500g trở lên (25kg)	496	75,258,200	13,427,960	2,745,243	91,431,403	184,338
GAHAUBI	HH cho gà hậu bị (25kg)	336	52,500,000	9,096,360	1,859,681	63,456,041	188,857
HHGADE	Hỗn hợp cho gà đẻ (5kg)	3,000	98,025,000	16,243,500	3,320,859	117,589,359	39,196
HHGATRA	Hỗn hợp cho gà trắng (5kg)	2,500	79,587,000	13,536,250	2,767,382	95,890,632	38,356
PNF111.05	S.cao đậm cho lợn thịt (5kg)	1,400	35,057,000	5,997,600	1,226,163	42,280,763	30,201
PNF111.20	S.cao đậm cho lợn thịt (20kg)	271	27,144,134	4,643,856	949,401	32,737,391	120,802
R08.25	Đ.Đ ng.vịt S.Tr (25kg)	900	95,002,580	19,278,000	3,941,239	118,221,819	131,358
R09.25	Đ.Đ gà thịt (25kg)	1,276	152,583,500	27,331,920	5,587,801	185,503,221	145,379
R10.05	Đ.Đ gà siêu thịt (5kg)	700	18,580,050	2,998,800	613,082	22,191,932	31,703
R10.25	Đ.Đ gà siêu thịt (25kg)	1,024	135,899,794	21,934,080	4,484,254	162,318,128	158,514
R100.05	S.kích sữa lợn nái (5kg)	4,560	162,025,870	19,535,040	3,993,789	185,554,699	40,692
R200.25	Đ.Đ.cc lợn thịt (25kg)	330	48,286,590	7,068,600	1,445,121	56,800,311	172,122
R300.05	S.cao đậm lợn thịt (5kg)	5,040	156,824,008	21,591,360	4,414,187	182,829,555	36,276
R300.25	S.cao đậm lợn thịt (25kg)	1,122	174,560,057	24,033,240	4,913,411	203,506,708	181,379
.....	-					
.....						
	Cộng:	402,324	24,524,145,369	3,886,092,857	794,481,793	29,204,720,019	

Phu lục 2.22

Công ty TNHH Vimark

Báo cáo chi phí sản xuất

Tháng 6 năm 2011

STT	Mã SP	Nguyên vật liệu	Nhân công	Chi phí chung	Tổng chi phí	TP nhập kho (kg)	Giá thành	Tổng giá trị nhập kho
1	M555	1,258,368,852	7,734,502	37,761,915	1,303,865,268	120,000	10,866	1,303,865,268
2	M557	38,264,115	257,817	1,258,730	39,780,662	4,000	9,945	39,780,662
3	M559	42,235,335	257,817	1,258,730	43,751,882	4,000	10,938	43,751,882
4	N189	630,256,578	8,636,861	42,167,471	681,060,910	134,000	5,083	681,060,910
5	N85	602,586,125	5,285,243	25,803,975	633,675,343	82,000	7,728	633,675,343
6	N88	689,874,562	4,640,701	22,657,149	717,172,412	72,000	9,961	717,172,412
7	G72	334,809,385	3,222,709	15,734,131	353,766,225	50,000	7,075	353,766,225
8	G71	199,391,338	1,933,626	9,440,479	210,765,442	30,000	7,026	210,765,442
9	G75	36,685,698	386,725	1,888,096	38,960,519	6,000	6,493	38,960,519
10	N84	53,681,125	515,633	2,517,461	56,714,219	8,000	7,089	56,714,219
11	M521	42,542,688	257,817	1,258,730	44,059,235	4,000	11,015	44,059,235
							
							
							
							
							
							
	Tổng:	6,245,725,254	47,863,871	233,684,265	6,527,273,390	602,000	x	6,527,273,390

Phụ lục 2.23

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Báo cáo giá thành sản phẩm

Tháng 6/2011

Product Name	Số lượng (Bao)	Trọng lượng (KG)	Chi phí NVL TT	Chi phí Chế biến	Tổng	Per Unit (/kg)
TA# 005THR (40kg)	1,021	40,840.00	192,454,443	17,173,325	237,198,820	5,808
TA# 005THP (40kg)	386	15,440.00	105,153,206	6,492,560	126,710,031	8,207
TA# 005PR (40kg)	3,592	143,680.00	932,391,378	60,417,809	1,126,383,718	7,840
TA# 005GR (40kg)	7,435	297,400.00	2,002,624,610	125,057,463	2,414,578,380	8,119
TA# 005DR (40Kg)	576	23,040.00	160,046,035	9,688,380	192,662,634	8,362
TA# 113 (25Kg)	3,596	89,900.00	838,078,557	37,803,181	995,944,999	11,078
TA# 113 (5*5=25Kg)	311	7,775.00	72,481,210	3,269,407	86,134,286	11,078
TA# 150 (25KG)	15,812	395,300.00	3,960,083,707	166,224,666	4,693,630,569	11,874
TA# 150 (5*5=25Kg)	719	17,975.00	180,072,108	7,558,533	213,427,799	11,874
TA# 150M (25Kg)	2,396	59,900.00	641,226,840	25,188,104	758,277,200	12,659
TA# 150S(25KG)	4,004	100,100.00	1,046,606,595	42,092,307	1,238,635,922	12,374
TA# 150S (5*5=25Kg)	143	3,575.00	37,378,807	1,503,297	44,236,998	12,374
TA# 1500 (20Kg)	299	5,980.00	64,014,213	2,514,606	75,699,505	12,659
TA# 151 (25Kg)	1,623	40,575.00	371,405,147	17,061,892	441,674,597	10,885
TA# 151 (5*5=25Kg)	181	4,525.00	41,419,798	1,902,774	49,256,379	10,885
TA# 151SN (25Kg)	1,165	29,125.00	266,597,040	12,247,137	317,036,910	10,885
TA# 151SN (5*5=25Kg)	20	500.00	4,576,981	210,251	5,442,931	10,886
TA# 157 (25Kg)	313	7,825.00	64,536,913	3,290,432	77,072,913	9,850
TA# 157 (5*5=25Kg)	483	12,075.00	99,588,912	5,077,568	118,933,602	9,850
TA# 311F (40Kg)	1,798	71,920.00	567,040,968	30,242,545	678,517,889	9,434

TA# 311AF (40Kg)	2,100	84,000.00	671,993,892	35,322,216	803,586,055	9,567
TA# 322N (F)_40KG (Add Medicine)	5,758	230,320.00	1,521,414,350	96,850,152	1,836,222,554	7,972
TA# 324F (40Kg)	34,057	1,362,280.00	8,942,751,855	572,842,238	10,796,734,089	7,925
TA# 510 (25Kg)	36,718	917,950.00	7,783,336,409	445,920,779	9,344,299,149	10,180
TA# 510 (F) (40Kg)	312	12,480.00	96,415,367	6,062,521	116,290,369	9,318
TA# 511 (25Kg)	14,968	374,200.00	2,983,581,596	181,778,481	3,592,788,431	9,601
TA# 511 (F) (40Kg)	5,733	229,320.00	1,808,034,411	111,398,826	2,178,452,523	9,500
TA# 511A (25Kg)	6,596	164,900.00	1,346,061,109	80,104,948	1,619,002,977	9,818
TA# 511AF (40Kg)	311	12,440.00	99,519,095	6,043,091	119,819,307	9,632
TA# 512 (25Kg)	8,347	208,675.00	1,620,357,211	101,369,921	1,953,859,753	9,363
TA# 513 (25kg)	4,035	100,875.00	777,901,165	49,002,951	938,346,355	9,302
TA# 513 (F) (40Kg)	606	24,240.00	187,986,389	11,775,282	226,692,630	9,352
TA# 521NF (40Kg)	1,457	58,280.00	454,662,125	28,311,197	548,108,287	9,405
TA# 521NTF_40kg (Add Medicine)	3,967	158,680.00	11,016,243	77,083,402	89,677,833	565
TA# 524 (25Kg)	64,706	1,617,650.00	10,389,706,888	785,820,303	12,663,958,185	7,829
TA# 026 (25Kg)	17,777	444,425.00	2,049,739,911	215,892,306	2,559,278,269	5,759
TA# 531N (F) (40Kg)	179	7,160.00	60,209,308	3,478,177	72,313,079	10,100
TA# 532N (F) (40Kg)	63	2,520.00	19,053,220	1,224,163	23,006,951	9,130
TA# 532N (F) (SILO)	0	121,040.00	915,159,399	35,002,557	1,081,267,832	8,933
TA# 532N (F)_SILO (Add Medicine)	0	42,460.00	321,031,626	12,278,657	379,301,323	8,933
TA# 532NT (F) (40Kg)	875	35,000.00	292,423,417	17,002,263	351,318,303	10,038
TA# 534N (F) (40Kg)	205	8,200.00	57,760,917	3,983,387	70,019,143	8,539
TA# 534N (F) (SILO)	0	285,360.00	2,010,079,922	82,520,901	2,380,565,178	8,342
TA# 534N (F)_SILO (Add Medicine)	0	105,660.00	744,270,552	30,554,943	881,449,806	8,342
TA# 534NH (F) (40Kg)	1,719	68,760.00	496,284,633	33,402,160	600,784,605	8,737
TA# 534NH (F)_40Kg (Add Medicine)	721	28,840.00	208,156,614	14,009,865	251,987,027	8,737
TA# 544 (40Kg)	17,347	693,880.00	4,691,575,471	337,072,292	5,700,763,581	8,216
TA# 549L (25Kg)	21,863	546,575.00	3,010,736,300	265,514,624	3,707,569,465	6,783

TA# 550S (25kg)	7,499	187,475.00	2,431,605,940	91,071,406	2,871,029,584	15,314
TA# 550S(F)_40KG	16,057	642,280.00	8,330,560,681	312,006,099	9,836,004,174	15,314
TA# 551 (25kg)	75,173	1,879,325.00	19,291,820,839	912,936,508	22,968,506,544	12,222
TA# 551F (40kg)	47,494	1,899,760.00	19,501,357,879	922,863,401	23,217,988,785	12,222
TA# 551 (5*5=25Kg)	679	16,975.00	174,251,247	8,246,098	207,460,605	12,222
TA# 6551 (25kg)	3,325	83,125.00	695,117,575	40,380,374	835,080,599	10,046
TA# 552 (25Kg)	14,785	369,625.00	2,672,147,709	179,556,040	3,234,516,038	8,751
TA# 552 (F)_40Kg (Add Medicine)	12,817	512,680.00	3,706,342,071	249,049,147	4,486,362,349	8,751
TA# 552L (25Kg)	7,680	192,000.00	1,173,920,147	93,269,557	1,435,365,684	7,476
TA# 552M (25Kg)	2,947	73,675.00	528,366,787	35,789,764	639,850,458	8,685
TA# 552S (25Kg)	197,939	4,948,475.00	37,182,389,832	2,403,864,944	44,913,009,620	9,076
TA# 552SF (40Kg)	7,728	309,120.00	2,322,699,487	150,163,985	2,805,613,755	9,076
TA# 552S (F)_40Kg (Add Medicine)	10,379	415,160.00	3,030,781,072	201,675,984	3,666,647,215	8,832
TA# 553L (25Kg)	8,932	223,300.00	1,295,193,169	108,474,438	1,589,217,178	7,117
TA# 553S (25KG)	19,721	493,025.00	3,508,242,125	239,501,162	4,250,334,589	8,621
TA# 554L (25Kg)	33,741	843,525.00	4,646,446,211	409,766,681	5,721,863,485	6,783
TA# F2 (25Kg)	8,156	203,900.00	1,141,485,411	99,050,326	1,404,065,111	6,886
TA# 555 (25Kg)	20,411	510,275.00	2,810,782,538	247,880,849	3,461,336,522	6,783
TA# 566(25Kg)	24,161	604,025.00	3,730,083,157	293,422,625	4,557,878,064	7,546
TA# 566 (F) (40Kg)	19,710	788,400.00	4,870,584,814	382,988,117	5,951,333,655	7,549
TA# 567 (25Kg)	20,509	512,725.00	3,610,025,823	249,071,007	4,376,269,680	8,535
TA# 567S (25Kg)	15,655	391,375.00	3,064,268,086	190,121,732	3,693,377,331	9,437
TA# 567S (F) (40Kg)	31,382	1,255,280.00	9,828,206,815	609,788,588	11,845,985,810	9,437
TA# 595 (25Kgs)	2,222	55,550.00	256,707,909	26,985,021	320,468,945	5,769
TA# 713 (25Kg)	1,583	39,575.00	368,931,689	16,641,389	438,426,289	11,078
TA# 750 (25Kg)	5,696	142,400.00	1,426,551,783	59,879,566	1,690,799,376	11,874
TA# 750M (25Kg)	12	300.00	3,211,487	126,151	3,797,717	12,659
TA# 750S (25KG)	2,233	55,825.00	583,684,448	23,474,555	690,777,726	12,374

TA# 910 (25Kg)	13,037	325,925.00	2,763,531,695	158,327,502	3,317,763,169	10,180
TA# 911 (25Kg)	18,289	457,225.00	3,645,558,778	222,110,275	4,389,932,359	9,601
TA# 911A (25Kg)	7,376	184,400.00	1,505,237,528	89,577,636	1,810,455,722	9,818
TA# 912 (25Kg)	7,027	175,675.00	1,364,112,869	85,339,216	1,644,875,102	9,363
TA# 913 (25Kg)	3,895	97,375.00	750,910,790	47,302,724	905,789,109	9,302
TA# 924 (25Kg)	58,271	1,456,775.00	9,356,452,417	707,670,617	11,404,529,835	7,829
TA# 944 (40Kg)	16,087	643,480.00	4,350,802,709	312,589,032	5,286,688,401	8,216
TA# 949L (25Kg)	15,864	396,600.00	2,184,618,793	192,659,928	2,690,247,543	6,783
TA# 951 (25Kg)	34,659	866,475.00	8,894,619,325	420,915,308	10,589,779,155	12,222
TA# 952 (25Kg)	12,067	301,675.00	2,180,913,521	146,547,363	2,639,898,888	8,751
TA# 952L (25Kg)	5,303	132,575.00	810,585,747	64,402,144	991,112,529	7,476
TA# 952M (25Kg)	2,540	63,500.00	455,395,873	30,846,963	551,482,918	8,685
TA# 952S (25Kg)	127,148	3,178,700.00	23,884,461,891	1,544,145,519	28,850,299,065	9,076
TA# 953L (25Kg)	7,020	175,500.00	1,017,941,788	85,254,204	1,249,026,489	7,117
TA# 953S (25KG)	21,217	530,425.00	3,774,371,136	257,669,295	4,572,757,415	8,621
TA# 954L (25Kg)	26,568	664,200.00	3,658,658,099	322,654,372	4,505,452,389	6,783
TA# 966 (25Kg)	20,774	519,350.00	3,207,182,960	252,289,293	3,918,933,773	7,546
TA# 967 (25Kg)	11,927	298,175.00	2,099,408,942	144,847,135	2,545,017,721	8,535
TA# HT20(25KG)	1,487	37,175.00	372,416,170	15,632,183	441,400,750	11,874
TA# GT11 (25Kg)	3,963	99,075.00	840,061,065	48,128,549	1,008,536,890	10,180
TA# GT12 (25Kg)	8,968	224,200.00	1,787,597,525	108,911,639	2,152,600,657	9,601
TA# GT12A (25Kg)	4,162	104,050.00	849,349,050	50,545,299	1,021,572,223	9,818
TA# GT13 (25Kg)	3,512	87,800.00	677,072,835	42,651,392	816,721,785	9,302
TA# GD13 (25Kg)	25,685	642,125.00	4,124,186,650	311,930,802	5,026,949,061	7,829
TA# VD14 (40Kg)	5,798	231,920.00	1,568,095,612	112,661,852	1,905,403,082	8,216
TA# VT13L (25Kg)	3,444	86,100.00	474,270,494	41,825,567	584,040,125	6,783
TA# HT11 (25Kg)	10,398	259,950.00	2,668,462,787	126,278,236	3,177,025,409	12,222
TA# HT12 (25Kg)	3,675	91,875.00	664,196,336	44,630,940	803,980,145	8,751

TA# HL12 (25Kg)	2,964	74,100.00	453,059,807	35,996,219	553,961,443	7,476
TA# HT12M (25KG)	5	125.00	896,448	60,723	1,085,597	8,685
TA# HT12S(25KG)	37,919	947,975.00	7,122,997,691	460,506,290	8,603,945,717	9,076
TA# HL13 (25Kg)	2,070	51,750.00	300,162,323	25,139,060	368,302,684	7,117
TA# HT13S (25KG)	4,784	119,600.00	851,043,574	58,099,161	1,031,063,368	8,621
TA# HL14 (25Kg)	4,571	114,275.00	629,468,766	55,512,388	775,158,946	6,783
TA# HG16 (25Kg)	6,969	174,225.00	1,075,905,365	84,634,836	1,314,674,567	7,546
TA# HG17 (25Kg)	3,402	85,050.00	598,825,289	41,315,498	725,928,589	8,535
TA# 0301 (25Kg)	1,587	39,675.00	302,541,710	16,683,439	362,567,321	9,138
TA# 0302 (25Kg)	5,594	139,850.00	1,021,856,889	58,807,284	1,227,055,546	8,774
TA# 0510L (25Kg)	14,286	357,150.00	2,489,180,990	173,495,948	3,019,277,385	8,454
TA# 0511L (25Kg)	23,153	578,825.00	4,013,786,323	281,180,995	4,869,982,959	8,414
TA# 0511LM (25Kg)	8,394	209,850.00	1,455,177,402	101,940,711	1,765,587,050	8,414
TA# 0521 (25Kg)	9,304	232,600.00	1,823,620,723	112,992,182	2,197,865,089	9,449
TA# 0522 (25Kg)	18,907	472,675.00	3,122,327,752	229,615,561	3,799,248,464	8,038
TA# 0548 (25Kg)	2,406	60,150.00	417,807,859	29,219,604	506,882,680	8,427
TA# 0548L (25Kg)	14,116	352,900.00	2,374,593,269	171,431,388	2,886,209,251	8,179
TA# 8250 (25KG)	1,649	41,225.00	412,988,745	17,335,219	489,488,795	11,874
TA# 8250S(25KG)	60	1,500.00	15,683,416	630,754	18,560,978	12,374
TA# 8610 (25Kg)	4,266	106,650.00	904,289,807	51,808,324	1,085,646,827	10,180
TA# 8611 (25Kg)	7,182	179,550.00	1,431,592,932	87,221,608	1,723,904,762	9,601
TA# 8611A (25Kg)	2,982	74,550.00	608,543,697	36,214,821	731,938,580	9,818
TA# 8613 (25Kg)	2,019	50,475.00	389,239,765	24,519,692	469,522,005	9,302
TA# 8624 (25 Kgs)	11,150	278,750.00	1,790,332,145	135,410,879	2,182,226,280	7,829
TA# 8644 (40 Kgs)	4,367	174,680.00	1,181,075,119	84,855,866	1,435,131,987	8,216
TA# 8649L (25KG)	4,798	119,950.00	660,728,755	58,269,184	813,654,041	6,783
TA# 8651 (25Kg)	6,979	174,475.00	1,791,036,910	84,756,281	2,132,377,412	12,222
TA# 8652 (25Kg)	2,892	72,300.00	522,681,851	35,121,818	632,683,150	8,751

TA# 8652A (25KG)	1,680	42,000.00	256,795,033	20,402,715	313,986,243	7,476
TA# 8652M (25KG)	0	0.00			0	0
TA# 8652S (25KG)	26,054	651,350.00	4,894,184,495	316,412,112	5,911,738,225	9,076
TA# 8653A (25KG)	1,748	43,700.00	253,470,405	21,228,538	311,011,152	7,117
TA# 8653S (25KG)	5,216	130,400.00	927,893,662	63,345,575	1,124,169,424	8,621
TA# 8654A (25KG)	4,465	111,625.00	614,871,590	54,225,073	757,183,260	6,783
TA# 8666 (25Kg)	4,380	109,500.00	676,203,975	53,192,794	826,269,853	7,546
TA# 8667 (25Kg)	2,158	53,950.00	379,854,489	26,207,773	460,480,274	8,535
TA# 9250 (25KG)	578	14,450.00	144,758,942	6,076,263	171,573,393	11,874
TA# 9610 (25Kg)	2,085	52,125.00	441,970,054	25,321,228	530,607,979	10,180
TA# 9611 (25Kg)	3,581	89,525.00	713,803,159	43,489,359	859,552,068	9,601
TA# 9611A (25Kg)	1,402	35,050.00	286,109,411	17,026,552	344,124,041	9,818
TA# 9613 (25Kg)	1,072	26,800.00	206,669,157	13,018,876	249,295,487	9,302
TA# 9624 (25Kg)	8,338	208,450.00	1,338,815,195	101,260,620	1,631,874,684	7,829
TA# 9644 (40Kg)	12,399	495,960.00	3,353,366,246	240,926,924	4,074,696,930	8,216
TA# 9649L (25KG)	3,524	88,100.00	485,287,230	42,797,125	597,606,678	6,783
TA# 9651 (25Kg)	8,971	224,275.00	2,302,248,477	108,948,072	2,741,017,017	12,222
TA# 9652 (25Kg)	2,762	69,050.00	499,186,471	33,543,036	604,243,038	8,751
TA# 9652L (25Kg)	2,793	69,825.00	426,921,741	33,919,515	522,002,130	7,476
TA# 9652M (25KG)	197	4,925.00	35,320,073	2,392,461	42,772,494	8,685
TA# 9652S (25Kg)	31,786	794,650.00	5,970,927,625	386,024,235	7,212,347,862	9,076
TA# 9653L (25Kg)	3,258	81,450.00	472,429,394	39,566,695	579,676,396	7,117
TA# 9653S (25KG)	7,837	195,925.00	1,394,153,113	95,176,239	1,689,055,939	8,621
TA# 9654L (25Kg)	5,660	141,500.00	779,434,088	68,737,720	959,833,654	6,783
TA# 9666 (25Kg)	6,375	159,375.00	984,200,991	77,421,019	1,202,618,794	7,546
TA# 9667 (25Kg)	5,368	134,200.00	944,883,642	65,191,534	1,145,439,350	8,535
.....
Tổng	2,067,440	57,887,590	493,167,277,283	27,678,580,552	520,845,857,835	

Phụ lục 2.24

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Báo cáo giá thành và giá vốn

Tháng : 06/2011

<u>Báo cáo chi phí sản xuất (06/2011)</u>		<i>Sản lượng</i>	<i>Tổng</i>	Đơn vị sản phẩm
	<i>Chi phí sản phẩm hoàn thành</i>			
	Chi phí nguyên vật liệu	58,406,502.90	492,960,553,341.00	8,440
	Chi phí sản xuất chung		27,478,275,649.00	
	Tổng chi phí phát sinh trong kỳ		520,438,828,990.00	
	Dở dang đầu kỳ	471,000.00	4,180,848,856.00	8,877
	Tổng chi phí		524,619,677,846.00	
	Dở dang cuối kỳ	(419,000.00)	(3,773,820,011.00)	9,007
	Giá thành	57,887,590.00	520,845,857,835.00	8,998
<u>Báo cáo giá vốn hàng bán:</u>				
	Loại Diễn giải	<i>Weight (kgs)</i>	<i>Amount</i>	
	Thành phẩm tồn đầu kỳ	6,444,275.00	58,144,358,746.00	9,023
	Giá thành	57,887,590.00	520,845,857,835.00	8,998
	Thành phẩm tồn cuối kỳ	(4,889,155.00)	(42,928,393,000.00)	8,780
	Giá vốn hàng bán		536,061,823,581.00	
	Doanh thu thuần		630,569,523,078.33	
	Lãi (lỗ)		94,507,699,497.33	
	Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu		14.99%	

Phu lục 2.25

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

SỔ CÁI TÀI KHOẢN: TK 641

Tháng 6 năm 2011

Ngày ct	Mã ct	Số ct	Mã khách	Tên khách hàng	Diễn giải	TKDU	Phát sinh nợ	Phát sinh có	Vụ việc	Mã ct	Tên tài khoản đối ứng
					SỐ DƯ ĐẦU KỲ						
					PHÁT SINH TRONG KỲ		593 266 145	593 266 145			
					SỐ DƯ CUỐI KỲ						
										
01/06/2011	PC	10060906	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0051289	1111	732 500			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	PC	10060906	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0061386	1111	692 545			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	PC	10060906	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0028934	1111	656 818			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	PC	10060906	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0097573	1111	420 364			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	PC	10060906	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Phí cầu đường	1111	80 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	PC	10061409	NDSON	Nguyễn Đức Sơn	Chi phí xăng xe T05 xe Mr Sơn HĐ92564	1111	863 545			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	PC	10061409	NDSON	Nguyễn Đức Sơn	Chi phí xăng xe T05 xe Mr Sơn HĐ92564	1111	59 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	PC	10061409	NDSON	Nguyễn Đức Sơn	Chi phí xăng xe T05 xe Mr Sơn HĐ22553	1111	1 744 364			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PC	10061409	NDSON	Nguyễn Đức Sơn	Chi phí xăng xe T05 xe Mr Sơn HĐ22553	1111	120 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PC	10061802	VNXUAN	Vũ Ngọc Xuân	Chi phí xăng xe 89K-4552 T05 HĐ74274	1111	55 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PC	10061802	VNXUAN	Vũ Ngọc Xuân	Chi phí xăng xe 89K-4552 T05 HĐ0359	1111	890 182			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PC	10061802	VNXUAN	Vũ Ngọc Xuân	Vé cầu đường T05 xe 89K-4552	1111	417 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PC	10061803	VNXUAN	Vũ Ngọc Xuân	Chi phí xăng xe T05 xe 89K-6238 HĐ187020	1111	922 909			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PC	10061803	VNXUAN	Vũ Ngọc Xuân	Chi phí công tác HĐ3258	1111	181 818			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PC	10061803	VNXUAN	Vũ Ngọc Xuân	Chi phí công tác HĐ3251	1111	181 818			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PC	10061803	VNXUAN	Vũ Ngọc Xuân	Chi phí công tác vé vận tải số 043534	1111	60 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	PC	10061803	VNXUAN	Vũ Ngọc Xuân	Vé cầu đường T05 xe 89K-6238	1111	495 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
03/06/2011	PC	10061903	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu hoá đơn 378029	1111	5 254 544			PC1	Tiền mặt Việt Nam
03/06/2011	PC	10061903	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu hoá đơn 358602	1111	1 116 591			PC1	Tiền mặt Việt Nam
03/06/2011	PC	10061903	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu hoá đơn 358634	1111	656 818			PC1	Tiền mặt Việt Nam

03/06/2011	PC	10061903	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu hoá đơn 358551	1111	788 182			PC1	Tiền mặt Việt Nam
03/06/2011	PC	10061904	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền xăng dầu HD 0155445	1111	1 313 636			PC1	Tiền mặt Việt Nam
03/06/2011	PC	10061904	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Phí cầu đường	1111	100 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
03/06/2011	PC	10062403	DV1859	Trần Mạnh Cường	Chi phí xăng dầu xe 89K-9048 T05 HĐ51259	1111	631 818			PC1	Tiền mặt Việt Nam
										
30/06/2011	PKT	10063014			Trích lương nhân viên Chi nhánh 1 & 3 T6/2011	334	150 053 800			PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	PKT	10063014			Trích lương nhân viên Chi nhánh 1 & 3 T6/2011	334	152 820 800			PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	PKT	10063014			Trích lương nhân viên Chi nhánh 1 & 3 T6/2011	334	28 356 000			PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	PKT	10063015			Trích KH TSCĐ HH T6/10	2141	59 144 163			PK1	Hao mòn TSCĐ hữu hình
30/06/2011	PKT	10063020			Trích 19% chi phí BH cho nhân viên T6/10	3383	4 102 974			PK1	Bảo hiểm xã hội
30/06/2011	PKT	10063020	CB0084	Trần Thị Bưởi	Trích 1% chi phí BHTN cho nhân viên T6/10	3389	215 946			PK1	Bảo hiểm thất nghiệp
				.....				593 266 145			
30/06/2011	PKT	810844			KC chi phí bán hàng - 911, 641	911				PK3	Xác định kết quả kinh doanh

Phu lục 2.26

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

SỔ CÁI TÀI KHOẢN: TK 642

Tháng 6 năm 2011

	Số ct	Mã khách	Tên khách hàng	Diễn giải	TKDU	Phát sinh nợ	Phát sinh có	Vụ việc	Mã ct	Tên tài khoản đối ứng
				SỐ DƯ ĐẦU KỶ						
Ngày ct				PHÁT SINH TRONG KỶ		1 258 265 429	1 258 265 429			
				SỐ DƯ CUỐI KỶ						
01/06/2011	060102	DV0287	Ngân hàng Sài Gòn Thương tín - CN Hưng Yên	Thu phí chuyển tiền đi Công Ty Tiger	11213	181 818			BN1	Tiền VND gửi NH Sài Gòn Thương Tín - CN Hưng Yên
01/06/2011	060103	DV0287	Ngân hàng Sài Gòn Thương tín - CN Hưng Yên	Thu phí chuyển tiền đi Công Ty LiBit	11213	181 818			BN1	Tiền VND gửi NH Sài Gòn Thương Tín - CN Hưng Yên
01/06/2011	100601	DV0066	Ngân hàng ngoại thương Việt nam - CN Hưng Yên	Ngân hàng thu phí chuyển tiền trong nước	11215	10 000			BN1	Tiền VND gửi NH Ngoại Thương - Hưng Yên
01/06/2011	10060101	DV0286	Ngân hàng ngoại thương TW - Sở hội chính	Phí chuyển tiền đi ACB-Hà Nội	11211	54 500			BN1	Tiền VND gửi ngân hàng ngoại thương TW
01/06/2011	10060109	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền cước dịch vụ viễn thông HD 394709	1111	55 864			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	10060109	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền cước dịch vụ viễn thông HD 399520	1111	250 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	10060112	CB1012	Chu Thị Mai Anh	Thanh toán tiền nhà nghỉ ăn uống HD 0045574	1111	450 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	10060	DV0066	Ngân hàng ngoại thương Việt nam - CN Hưng Yên	Ngân hàng thu phí chuyển tiền trong nước	11215	100 000			BN1	Tiền VND gửi NH Ngoại Thương - Hưng Yên
01/06/2011	10060201	CB0088	Dương Hằng Nga	Thanh toán tiền vé máy bay đi công tác PT 0054	1111	1 694 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	10060201	CB0088	Dương Hằng Nga	Thanh toán tiền vé máy bay đi công tác PT 0055	1111	1 862 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
01/06/2011	060302	DV0287	Ngân hàng Sài Gòn Thương tín - CN Hưng Yên	Thu phí thanh toán, điện phí thanh toán, ký hậu LC 1085	11213	1 798 255			BN1	Tiền VND gửi NH Sài Gòn Thương Tín - CN Hưng Yên
02/06/2011	060305	DV0287	Ngân hàng Sài Gòn Thương tín - CN Hưng Yên	Thu phí hủy LC 783	11213	172 909			BN1	Tiền VND gửi NH Sài Gòn Thương Tín - CN Hưng Yên
02/06/2011	100603	DV0066	Ngân hàng ngoại thương Việt nam - CN Hưng Yên	Ngân hàng thu phí chuyển tiền trong nước	11215	196 295			BN1	Tiền VND gửi NH Ngoại Thương - Hưng Yên
02/06/2011	10050303	DV0286	Ngân hàng ngoại thương TW - Sở hội chính	phí chuyển tiền đi CITIBANK-HCMMP	11211	31 091			BN1	Tiền VND gửi ngân hàng ngoại thương TW
02/06/2011	10060302	CB0028	Trần Văn Lợi	Chi tiền phí công chứng 02 HĐ thế chấp nhà xưởng chi nhánh HD 0093871	1111	2 804 545			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	10060302	CB0028	Trần Văn Lợi	Chi tiếp khách HD 0035238	1111	946 000			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	10060303	VTM	Võ Thị Mỹ	Chi thanh toán tiền nước uống văn phòng HD 0062236	1111	1 804 528			PC1	Tiền mặt Việt Nam
02/06/2011	060401	DV2105	Ngân hàng TMCP An Bình - CN Hưng Yên	Thu phí chuyển tiền đi Techcombank Chương Dương	11209	800 000			BN1	Tiền VND ngân hàng TMCP An Bình - CN Hưng Yên
03/06/2011	10060501	DV0168	Viễn Thông Hưng Yên (VNPT)	Ghi nhận cước ADSL T05 HD 445543	3311	2 000 000			PKT	Phải trả cho người bán (KH trong nước)
03/06/2011	10060501	DV0168	Viễn Thông Hưng Yên (VNPT)	Ghi nhận cước thuê bao 980804T05 HD 443995	3311	20 000			PKT	Phải trả cho người bán (KH trong nước)

03/06/2011	10060501	DV0168	Viện Thông Hưng Yên (VNPT)	Ghi nhận cước thuê bao 980967T05 HD 444002	3311	519 402		PKT	Phải trả cho người bán (KH trong nước)
03/06/2011	10060501	DV0168	Viện Thông Hưng Yên (VNPT)	Ghi nhận cước thuê bao 997469T05 HD 444019	3311	1 622 377		PKT	Phải trả cho người bán (KH trong nước)
03/06/2011	10060501	DV0168	Viện Thông Hưng Yên (VNPT)	Ghi nhận cước điện thoại T05 HD 559990	3311	386 636		PKT	Phải trả cho người bán (KH trong nước)
03/06/2011	10060501	DV0168	Viện Thông Hưng Yên (VNPT)	Ghi nhận cước điện thoại T05 HD 559997	3311	393 016		PKT	Phải trả cho người bán (KH trong nước)
03/06/2011	10060501	DV0168	Viện Thông Hưng Yên (VNPT)	Ghi nhận cước điện thoại T05 HD 560012	3311	3 399 197		PKT	Phải trả cho người bán (KH trong nước)
03/06/2011	10060501	DV0168	Viện Thông Hưng Yên (VNPT)	Ghi nhận cước điện thoại T05 HD 560014	3311	183 557		PKT	Phải trả cho người bán (KH trong nước)
							
30/06/2011	10063003			Trích lương T6/11 bộ phận GSát	334	18 319 712		PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	10063003			Trích lương T6/11 phòng TCKT	334	69 043 125		PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	10063003			Trích lương T6/11 Bộ phận CBQL	334	160 300 000		PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	10063003			Trích lương T6/11 phòng HCNS	334	55 419 231		PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	10063003			Trích lương T6/11 phòng QL BH	334	22 670 433		PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	10063003			Trích lương T6/11 phòng Phân tích	334	16 000 000		PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	10063003			Trích lương T6/11 phòng KHVT	334	19 565 385		PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	10063003			Trích lương T6/11 phòng XNK	334	16 800 000		PK1	Phải trả công nhân viên
30/06/2011	10063015			Trích KH TSCĐ HH T6/11	2141	170 539 438		PK1	Hao mòn TSCĐ hữu hình
30/06/2011	10063015			Trích KH TSCĐ vô hình T6/11	2143	4 068 175		PK1	Hao mòn TSCĐ vô hình
30/06/2011	10063020			Trích 19% chi phí BH cho nhân viên T6/11	3383	16 474 687		PK1	Bảo hiểm xã hội
30/06/2011	10063020	CB0084	Trần Thị Bưởi	Trích 1% chi phí BHTN cho nhân viên T6/11	3389	867 089		PK1	Bảo hiểm thất nghiệp
30/06/2011	810845			KC chi phí quản lý DN - 911, 642	911		1 258 265 429	PK3	Xác định kết quả kinh doanh

Phụ lục 2.27

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Sổ cái

Tháng : 06/2011

Số hiệu, tên **TK: 641** **Chi phí bán hàng**

Ngày, tháng ghi số	Loại	Số chứng từ	Diễn giải	Nợ	Có
01.06.2011	KR	7100053573	Chi phí vật liệu in ấn	2,120,000	
01.06.2011	KV	7140002284	Lương ngoài giờ	2,825,000	
01.06.2011	KV	7140002284	Lương nhân viên	326,653,000	
01.06.2011	KV	7140002284	Tiền đặc biệt	1,000,000	
01.06.2011	KV	7140002284	Thu nhập khác	600,000	
01.06.2011	KV	7140002284	Lương nhân viên	47,668,000	
01.06.2011	SN	300004055	Thưởng	26,364,000	
01.06.2011	KV	7140002284	Bảo hiểm	11,667,440	
01.06.2011	KV	7140002284	Bảo hiểm	465,650	
01.06.2011	KV	7140002284	Bảo hiểm	2,916,860	
01.06.2011	KV	7140002284	Bảo hiểm	7,450,400	
01.06.2011	KV	7140002284	Bảo hiểm	46,669,760	
01.06.2011	WE	6200020976	Chi phí dụng cụ văn phòng	350,000	
01.06.2011	WE	6200025147	Chi phí dụng cụ văn phòng	1,395,000	
01.06.2011	WE	6200025148	Chi phí dụng cụ văn phòng	40,000	
01.06.2011	WE	6200025148	Chi phí dụng cụ văn phòng	97,500	
01.06.2011	WE	6200023184	Chi phí vật liệu in ấn	1,460,000	
01.06.2011	WE	6200023184	Chi phí vật liệu in ấn	945,000	
01.06.2011	WE	6200023184	Chi phí vật liệu in ấn	4,710,000	
01.06.2011	WE	6200023184	Chi phí vật liệu in ấn	1,130,000	
02.06.2011	WE	6200023184	Chi phí vật liệu in ấn	2,560,000	
02.06.2011	WE	6200025148	Chi phí vật liệu in ấn	1,725,000	
02.06.2011	AF	1200000117	Chi phí cải tạo văn phòng	676,615	
02.06.2011	AF	1200000124	Khấu hao xe	32,214,880	
02.06.2011	AF	1200000129	Khấu hao thiết bị văn phòng	5,393,273	
02.06.2011	KR	7100048091	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.Toàn	3,272,727	
02.06.2011	KR	7100048574	Thanh toán tiền công tác phí(ăn)-Mr.Tuấn	2,100,000	
02.06.2011	KR	7100048581	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.Tuấn	3,090,909	
02.06.2011	KR	7100048609	Thanh toán tiền công tác phí(ăn)-Mr.Mùa	1,900,000	
02.06.2011	KR	7100048610	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.Mùa	3,272,727	

02.06.2011	KR	7100048638	Thanh toán tiền công tác phí(ăn)-Mr.Chiến	3,150,000
02.06.2011	KR	7100048638	Thanh toán tiền vé cầu đường-Mr.Chiến	160,000
02.06.2011	KR	7100048639	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.Chiến	1,090,909
02.06.2011	KR	7100048641	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.Chiến	727,272
02.06.2011	KR	7100048642	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.Chiến	1,272,726
02.06.2011	KR	7100048684	Thanh toán tiền vé cầu đường-Mr.Thanh	260,000
02.06.2011	KR	7100048903	Thanh toán tiền vé cầu đường-Mr.Văn	140,000
02.06.2011	SN	300003931	Chi phí công tác trong nước	2,502,552
02.06.2011	SN	300003931	Chi phí công tác trong nước	2,548,657
02.06.2011	KR	7100049356	Thanh toán tiền vé cầu đường-Mr.Long	360,000
02.06.2011	KR	7100049356	Thanh toán tiền công tác phí(ăn)-Mr.Long	90,000
02.06.2011	KR	7100049724	Thanh toán tiền công tác phí(ăn)-Mr.H.Hằng	2,200,000
02.06.2011	KR	7100049727	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.H.Hằng	3,600,000
02.06.2011	KR	7100052445	Thanh toán tiền công tác phí(ăn)-Mr.Bắc	2,200,000
02.06.2011	KR	7100052448	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.Bắc	1,272,727
02.06.2011	KR	7100052450	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.Bắc	363,636
02.06.2011	KR	7100052451	Thanh toán tiền công tác phí(ngủ)-Mr.Bắc	1,800,000
02.06.2011	KR	7100052501	Thanh toán tiền công tác phí(ăn)-Mr.Dự	2,100,000
02.06.2011	KR	7100053423	Mr. Vũ Anh Tuấn HAN/ SGN/ HAN	4,454,000
03.06.2011	KR	7100053423	Mr. Vũ Anh Tuấn HAN/ SGN/ HAN	88,000
03.06.2011	SN	300004285	Chi phí công tác trong nước	311,380,000
03.06.2011	KR	7100045942	Chi phí xăng dầu xe 29LD-1100 Mr. Long T05/	97,582,500
03.06.2011	KR	7100045942	Chi phí xăng dầu xe 29LD-1100 Mr. Long T05/	586,550
03.06.2011	KR	7100053012	Thanh toán tiền lệ phí xăng dầu-Mr.Tuấn	24,000
03.06.2011	KR	7100053012	Thanh toán tiền xăng dầu-Mr.Tuấn	898,909
03.06.2011	KR	7100053013	Thanh toán tiền xăng dầu-Mr.Tuấn	898,909
03.06.2011	KR	7100053013	Thanh toán tiền lệ phí xăng dầu-Mr.Tuấn	24,000
03.06.2011	SN	300004285	Chi phí xăng dầu xe cộ	54,346,190
03.06.2011	SN	300004289	Chi phí xăng dầu xe cộ	2,529,150
03.06.2011	KV	7140002284	xe cộ	86,000,000
03.06.2011	KR	7100046848	Chi phí sửa xe 29LD-00028 Mr. Tùng	409,500
03.06.2011	KR	7100046861	Chi phí sửa xe 33LD-0434 Mr. Văn	2,890,185
03.06.2011	KR	7100046877	Chi phí sửa xe 33LD-0290 Mr. Ngọc Anh	2,794,000
03.06.2011	KR	7100046885	Chi phí sửa xe 33LD-0284 Mr. CHIẾN	12,105,000
03.06.2011	KR	7100048638	Thanh toán tiền rửa xe-Mr.Chiến	120,000
03.06.2011	KR	7100048684	Thanh toán tiền rửa xe-Mr.Thanh	120,000
03.06.2011	KR	7100052501	Thanh toán tiền rửa xe-Mr.Dự	120,000
03.06.2011	KR	7100052908	Thanh toán tiền rửa xe-Mr.Quyết	120,000

03.06.2011	KR	7100052989	Thanh toán tiền rửa xe-Mr.Tuấn	120,000	
03.06.2011	SN	300004285	Chi phí xe cộ khác	960,000	
03.06.2011	SM	200008463	Chi phí bảo hiểm xe cộ	841,188	
03.06.2011	SM	200008463	Chi phí bảo hiểm xe cộ	4,125,746	
03.06.2011	SM	200008650	Chi phí bảo hiểm xe cộ	1,413,000	
03.06.2011	SM	200008539	Bảo hiểm tài sản	13,970,000	
03.06.2011	WE	6200021197	Chi phí sửa chữa thiết bị	786,000	
03.06.2011	KR	7100050745	Phí điện thoại	4,180,188	
03.06.2011	KV	7140002284	Điện thoại	800,000	
03.06.2011	KV	7140002284	Điện thoại	39,400,000	
03.06.2011	KR	7100047933	Thanh toán tiền vận chuyển cảm tháng 5	229,817,446	
03.06.2011	KR	7100052454	Thanh toán tiền tiếp khách-Mr.Bắc	400,000	
04.06.2011	KR	7100053025	Thanh toán tiền tiếp khách-Mr.Tuấn	1,800,000	
04.06.2011	SN	300004285	Chi phí tiếp khách giải trí	55,290,000	
04.06.2011	KJ	7420025989	phí chuyển tiền tháng 6.2011	89,214,000	
04.06.2011	KR	7100053576	Trả lương T6.11 cho Mrs. Huệ	1,683,000	
04.06.2011	KR	7100053577	Trả lương T6.11 cho Mrs. Liên	1,682,000	
04.06.2011	SN	300004285	Lương công nhân hợp đồng	500,000	
04.06.2011	KV	7140002282	Lương nhân viên	7,800,000	
04.06.2011	KV	7140002282	Thu nhập khác	2,250,000	
04.06.2011	KV	7140002284	Lương ngoài giờ	11,137,000	
04.06.2011	KV	7140002284	Lương ngoài giờ	286,000	
04.06.2011	KV	7140002284	Lương ngoài giờ	6,188,000	
04.06.2011	SN	300004055	Thưởng	33,882,000	
04.06.2011	SN	300004055	Thưởng	9,750,000	
04.06.2011	SN	300004055	Thưởng	46,194,000	
			
			
			Kết chuyển 641		1,791,258,657
Tổng		TK: 641		1,791,258,657	1,791,258,657

Phu lục 2.28

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Sổ cái

Tháng : 06/2011

Số hiệu, tên **TK: 642** **Chi phí quản lý doanh nghiệp**

Ngày, tháng	Loại	Số chứng từ	Diễn giải	Nợ	Có
ghi số					
01.06.2011	WE	6200022948	Chi phí dụng cụ văn phòng	8,485,000	
01.06.2011	WE	6200023904	Chi phí dụng cụ văn phòng	3,500,000	
01.06.2011	WE	6200024099	Chi phí dụng cụ văn phòng	120,000	
01.06.2011	WE	6200024413	Chi phí dụng cụ văn phòng	300,000	
01.06.2011	WE	6200024551	Chi phí dụng cụ văn phòng	1,500,000	
01.06.2011	WA	6100013056	thay cho tolel tang 1 van phong	240,000	
01.06.2011	WA	6100013060	sua dien phong may tinh	16,000	
01.06.2011	WA	6100013170	noi day dien phong may tinh	16,000	
01.06.2011	WA	6100013173	lap cho nha ve sinh tang 1	320,000	
01.06.2011	WA	6100013173	thay cho dieu hoa phong ke toan tang 1.2	60,000	
01.06.2011	WE	6200021311	Chi phí văn phòng phẩm	480,000	
01.06.2011	WE	6200022413	Chi phí văn phòng phẩm	50,000	
01.06.2011	WE	6200022413	Chi phí văn phòng phẩm	10,000	
01.06.2011	WE	6200024695	Chi phí thuốc men	176,000	
01.06.2011	WE	6200024695	Chi phí thuốc men	168,000	
01.06.2011	WE	6200024696	Chi phí thuốc men	700,000	
01.06.2011	WE	6200024551	Chi phí dụng cụ văn phòng	63,000	
01.06.2011	WE	6200024569	Chi phí dụng cụ văn phòng	1,380,000	
01.06.2011	WE	6200024572	Chi phí dụng cụ văn phòng	225,000	
01.06.2011	WE	6200025564	Chi phí dụng cụ văn phòng	480,000	
01.06.2011	KR	7100054653	Mua Phần mềm tra cứu BVPL-Mrs Thùy	708,000	
01.06.2011	WE	6200025750	Chi phí dụng cụ văn phòng	410,000	
02.06.2011	RE	7120016249	Chi phí dụng cụ văn phòng	500	
02.06.2011	WA	6100012467	sua ong nuoc nha nghi	80,000	
02.06.2011	WA	6100012713	thay cho nha nghi	455,000	
02.06.2011	WA	6100012798	thay cho tolel nha nghi	300,000	
02.06.2011	WA	6100012974	sua nuoc nha nghi	300,000	
02.06.2011	WA	6100012981	sua tolel tang 2 van phong	300,000	
02.06.2011	WE	6200024569	Chi phí văn phòng phẩm	4,800,000	
02.06.2011	WE	6200024569	Chi phí văn phòng phẩm	150,000	
02.06.2011	WE	6200023383	Hộp mực in máy XM01	3,140,000	
02.06.2011	WE	6200023927	Chi phí vật liệu in ấn	1,570,000	
02.06.2011	WE	6200025921	Chi phí vật liệu in ấn	2,875,000	

02.06.2011	SN	300003971	Chi phí photocopy		
02.06.2011	KR	7100050241	Chi phí thuê máy photo		1,478,967
02.06.2011	SN	300004285	Chi phí photocopy		1,311,927
02.06.2011	KR	7100052401	Thanh toán tiền cấp thẻ tạm trú Mr. Thunya	/W	1.657.600
02.06.2011	KR	7100052405	Thanh toán tiền DTCC LLTP & Bảng điểm Ms.Te	an	330.000
02.06.2011	KR	7100052497	Thanh toán tiền checkout LLTP NN Ms.Teansud	a/	310.050
02.06.2011	KR	7100052499	Thanh toán tiền checkin LLTP NN Ms.Teansuda	/N	310.050
02.06.2011	SA	100005064	Lệ phí và thuế khác		
02.06.2011	SA	100005064	Lệ phí và thuế khác		310,050
02.06.2011	KR	7100050969	phí ngân hàng		3,000,000
02.06.2011	KR	7100051355	phí ngân hàng		3,000,000
02.06.2011	KR	7100051880	phí ngân hàng		3,000,000
02.06.2011	KR	7100045739	Thanh toán công tác phí - Dr. Mạnh Phương		1,140,000
02.06.2011	KR	7100045842	Thanh toán tiền công tác phí - Dr. Đĩnh		200,000
03.06.2011	KR	7100048212	Mr. Kraisaik Prasertjing HAN/ SGN/ HAN		4,454,000
03.06.2011	KR	7100048212	Mr. Kraisaik Prasertjing HAN/ SGN/ HAN		88,000
03.06.2011	KR	7100048335	Mr. Amphon Sunthonthiraphong HAN/ SGN/ HAN		88,000
03.06.2011	KR	7100048335	Mr. Amphon Sunthonthiraphong HAN/ SGN/ HAN		4,454,000
03.06.2011	SN	300003931	Chi phí công tác trong nước		
03.06.2011	SN	300003931	Chi phí công tác trong nước		
03.06.2011	KR	7100049686	Phí cầu đường xe 33LD-0271 Mr. Dũng		490,000
03.06.2011	KR	7100053567	Công tác phí-Mr Điệp		180,000
03.06.2011	KR	7100008570	Vé cầu đường Mr Bằng		310,000
03.06.2011	KR	7100055270	Vé cầu đường Mr Bằng		
03.06.2011	KR	7100055270	Công tác phí Mr Bằng		
03.06.2011	KR	7100055783	Công tác phí-Mr Thành		680,000
03.06.2011	KR	7100055785	Công tác phí-Mr Tuấn		227,272
03.06.2011	KR	7100055786	Công tác phí-Mr Tuấn		300,000
03.06.2011	KR	7100055892	Thuê phòng		1,350,000
03.06.2011	KR	7100056304	Công tác phí-Mr Tuấn		
03.06.2011	KV	7140002284	Tiền phòng		8,400,000
04.06.2011	KV	7140002284	Tiền phòng		800,000
04.06.2011	KR	7100044508	Chi phí công tác Mr Kraisaik/P		51,475,059
04.06.2011	KR	7100046798	Mr. Dussadee Kitsuwana HAN/ CNX/ HAN		11,945,320
04.06.2011	SN	300004285	Chi phí công tác nước ngoài		11,451,200
04.06.2011	KR	7100045942	Chi phí xăng dầu xe 80LD-1111 Mr. Trung	/2	1.051.935
04.06.2011	KR	7100046233	Lệ phí xăng dầu Mr Duy		24,000
04.06.2011	KR	7100046233	Thanh toán chi phí xăng xe - Dr. Duy		898,909
04.06.2011	SN	300003931	Chi phí xăng dầu xe cộ		625,400
04.06.2011	KR	7100049681	Chi phí xăng dầu xe 33LD-0271 Mr. Dũng		830,455
04.06.2011	KR	7100049681	Chi phí xăng dầu xe 33LD-0271 Mr. Dũng		45,000
04.06.2011	WA	6100013720	dụng cho xe oto thu mua nguyên liệu		791,318

04.06.2011	WA	6100014401	lap binh cuu hoa tu dong phong thu mua	12,500	
04.06.2011	SN	300004285	Chi phí xăng dầu xe cộ	13,115,905	
04.06.2011	KR	7100055312	Xăng dầu-Mr Thái	23,500	
04.06.2011	SM	200008650	Chi phí bảo hiểm xe cộ	1,036,000	
04.06.2011	WE	6200021664	Chi phí sửa chữa thiết bị	200,000	
			
30.06.2011	KR	7100050745	Phí điện thoại	750,068	
30.06.2011	KR	7100050745	Phí điện thoại tháng 5	249,999	
30.06.2011	KR	7100053576	Trả lương T6.11 cho Mrs. Huệ	1,683,000	
30.06.2011	KR	7100053577	Trả lương T6.11 cho Mrs. Liên	1,682,000	
30.06.2011	KV	7140002479	lương nhân viên	121,233,840	
30.06.2011	KV	7140002284	Lương nhân viên	64,187,000	
30.06.2011	KV	7140002284	Lương nhân viên	33,616,000	
30.06.2011	KV	7140002284	Thu nhập khác	300,000	
30.06.2011	KV	7140002284	Lương nhân viên+D174	101,794,000	
30.06.2011	KV	7140002284	Lương nhân viên	19,499,000	
30.06.2011	KV	7140002284	Trợ cấp làm việc ngoại tỉnh	1,000,000	
30.06.2011	AF	1200000115	Khấu hao nhà văn phòng	9,382,443	
30.06.2011	AF	1200000115	Khấu hao nhà văn phòng	1,102,835	
30.06.2011	AF	1200000117	Cải tạo nhà văn phòng	169,863	
30.06.2011	AF	1200000117	Cải tạo nhà văn phòng	3,856,504	
30.06.2011	AF	1200000117	Cải tạo nhà văn phòng	64,057	
30.06.2011	AF	1200000124	Khấu hao xe cộ	57,540,806	
30.06.2011	AF	1200000124	Khấu hao xe cộ	17,507,791	
30.06.2011	AF	1200000131	Khấu hao máy tính linh kiện	245,983	
			
			
			Kết chuyển 642		15,161,250,889
Tổng		TK: 642		15,161,250,889	15,161,250,889

Phu lục 2.29

Công ty TNHH Vimark

Sổ cái TK 642

Tháng 6/2011

Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ	Ghi Có	Số phát sinh		Số dư cuối
Số hiệu	Ngày				Nợ	Có	
		Tháng 6/2011					
					
1251	24/6/2011	Phí nước sạch	331		1,954,256		
1255	25/6/2011	Cước điện thoại	111		1,720,225		
1282	25/6/2011	Cước điện thoại	111		5,620,250		
1283	25/6/2011	Dịch vụ kiểm soát chuột	111		3,600,000		
1285	25/6/2011	Tiền điện	331		9,579,176		
12913	25/6/2011	Mua hóa đơn	111		290,200		
						
						
						
						
						
						
	30/06/2011	Kết chuyển		911		235,860,278	
		<u>Công:</u>			235,860,278	235,860,278	

<<<< Change Month

Phu lục 2.30

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Báo cáo sản lượng thực hiện và công suất thiết kế

Tháng 6 năm 2011

Công ty TNHH Vimark							
Số cái TK 642							
Tháng 6/2011							
Chứng từ		Diễn giải	Ghi Nợ	Ghi Có	Số phát sinh		Số dư cuối
Số hiệu	Ngày				Nợ	Có	
		Tháng 6/2011					
					
1251	24/6/2011	Phí nước sạch	331		1,954,256		
1255	25/6/2011	Cước điện thoại	111		1,720,225		
1282	25/6/2011	Cước điện thoại	111		5,620,250		
1283	25/6/2011	Dịch vụ kiểm soát chuột	111		3,600,000		
1285	25/6/2011	Tiền điện	331		9,579,176		
12913	25/6/2011	Mua hóa đơn	111		290,200		
						
						
						
						
						
						
	30/06/2011	Kết chuyển		911		235,860,278	
		Cộng:			235,860,278	235,860,278	

Phụ lục 2.31

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Báo cáo sản lượng thực hiện và sản lượng dự toán

Tháng 6 năm 2011

Sản lượng tiêu thụ (tấn)	2010	2011		So sánh	
	Bình quân thực hiện	Dự toán	Thực hiện	%	%
	2010	6/2011	6/2011	Thực hiện / dự toán	11-10
	185.15	219.74	219.23	0%	18%
'000 Tons : month	30.86	36.62	36.54		

Phu lục 2.32

Công ty TNHH Vimark

Báo cáo chi phí, doanh thu

Tháng 6 năm 2011

STT	Mã SP	Tên sản phẩm	Sản lượng (tấn)	Giá vốn	Doanh thu	Lợi nhuận gộp
1	M555	Đậm đặc cho lợn thịt	125,800	1,493,246,000	1,672,435,520	179,189,520
2	M557	Đậm đặc cho lợn	6,750	96,214,500	106,903,931	10,689,431
3	M559	Đậm đặc cho lợn con	6,750	64,287,000	79,073,010	14,786,010
4	N189	Hỗn hợp cho lợn	65,235	473,018,985	515,590,694	42,571,709
5	N85	Hỗn hợp cho lợn thịt	26,000	195,650,000	221,736,015	26,086,015
6	N88	Hỗn hợp cho lợn con	7,580	85,502,400	103,552,812	18,050,412
7	G72	Hỗn hợp cho gà	75,250	652,041,250	751,294,969	99,253,719
8	G71	Hỗn hợp cho gà còn	25,230	232,797,210	234,193,993	1,396,783
9	G75	Hỗn hợp cho ngan vịt	6,599	50,020,420	53,910,508	3,890,088
10	N84	Hỗn hợp cho lợn lái	8,650	86,084,800	96,414,976	10,330,176
11	M521	Đậm đặc cho gà	5,667	55,042,438	62,992,987	7,950,550
					
					
					
					
					
		<u>Tổng</u>	675,280	7,197,134,240	8,635,625,461	1,438,491,221

(Vnd / Kg)

Phụ lục 2.33

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Báo cáo dòng sản phẩm hỗn hợp

Từ tháng 1-6/2011						Sản phẩm	ĐVT	Tháng 6/2011					
Số lượng	Tỷ lệ	VNĐ/kg						Số lượng	Tỷ lệ	Amount Vnd : Kg.			
	%	Giá bán	Giá vốn	Lãi/Lỗ	%				%	Giá bán	Giá vốn	Lãi/Lỗ	%
34,060	15%	10,562	8,916	1,646	16%	Gà thịt	Tấn	5,631	12.17	11,261	9,549	1,711	15%
29,819	13%	9,081	7,372	1,709	19%	Gà đẻ	Tấn	5,221	11.29	9,677	7,774	1,903	20%
132,935	59%	10,757	8,822	1,936	18%	Heo	Tấn	24,924	53.89	11,539	9,311	2,227	19%
19,806	9%	9,067	7,591	1,476	16%	Vịt	Tấn	4,072	8.80	9,496	7,844	1,652	17%
9,186	4%	8,233	6,952	1,282	16%	Chim cút và Cừu	Tấn	773	1.67	9,053	8,066	986	11%
225,807	100%	10,256	8,461	1,795	17.50	<u>Tổng:</u>	Tấn	46,252	100	9,669	7,883	1,785	18%

Phụ lục 2.34

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Báo cáo lãi lỗ lũy kế

Tháng 6 năm 2011

Diễn giải	2011						
	Tổng	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Tháng 4	Tháng 5	Tháng 6
	Tr.đồng	Tr.đồng	Tr.đồng	Tr.đồng	Tr.đồng	Tr.đồng	Tr.đồng
Doanh thu	2,022,900	350,741	246,479	340,788	326,276	363,961	394,655
Lợi nhuận gộp	269,288	45,344	33,168	47,376	32,188	49,263	61,949
<i>Tỷ lệ lợi nhuận gộp/Doanh thu</i>	<i>13.31%</i>	<i>12.93%</i>	<i>13.46%</i>	<i>13.90%</i>	<i>9.87%</i>	<i>13.54%</i>	<i>15.70%</i>
Chi phí bán hàng	(12,035)	(3,251)	(1,876)	(1,729)	(1,736)	(1,652)	(1,791)
Chi phí quản lý doanh nghiệp	(79,271)	(12,417)	(10,240)	(14,332)	(12,911)	(14,211)	(15,161)
Thu nhập/Chi phí khác	1,608	447	141	230	242	196	353
Lãi/lỗ (trước lãi vay)	179,591	30,123	21,193	31,544	17,784	33,597	45,350
Lãi vay	(4,577)	(88)	(3,319)	(132)	(949)	(134)	46
Lãi/lỗ (sau lãi vay)	175,014	30,036	17,874	31,412	16,834	33,462	45,396
Lãi/lỗ trước thuế	175,014	30,036	17,874	31,412	16,834	33,462	45,396
Total Assets	1,207,405	1,223,888	1,118,327	1,433,567	1,385,327	1,282,981	1,260,738
ROA (before Interest Exp.)	2.3039	0.2954	0.2274	0.2640	0.1540	0.3142	0.4317

Phu lục 2.35

Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Báo cáo lãi lỗ năm

Năm 2010

	Diễn giải	Tổng	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Tháng 4	.....
1	Doanh thu thuần	3,129,870,941,591	244,522,362,360	206,574,466,910	247,657,685,926	237,624,694,394	.....
2	Tổng doanh thu	3,129,870,941,591	244,522,362,360	206,574,466,910	247,657,685,926	237,624,694,394	.....
3	Thuế bán hàng	0					
4	Tổng doanh thu sau thuế bán hàng	3,129,870,941,591	244,522,362,360	206,574,466,910	247,657,685,926	237,624,694,394	.....
5	Giá vốn hàng bán	(2,693,143,061,998)	(204,963,179,290)	(174,367,823,952)	(209,656,000,131)	(196,466,982,014)	.....
6	Lợi nhuận gộp	436,727,879,593	39,559,183,070	32,206,642,958	38,001,685,795	41,157,712,380	.....
7	Tỷ lệ lợi nhuận gộp	13.95%	16.18%	15.59%	15.34%	17.32%	.....
8	Chi phí bán hàng	(23,764,788,472)	(1,679,814,754)	(1,826,400,380)	(2,093,154,395)	(1,689,906,972)	.....
9	Chi phí quản lý doanh nghiệp	(117,517,433,404)	(1,664,742,386)	(1,777,663,234)	(22,306,010,446)	(8,683,439,194)	.....
10	Thu nhập(chi phí) khác	68,160,278,313	199,001,484	279,971,786	20,541,934,601	6,973,485,909	.....
11	Lãi (lỗ) trước lãi vay	363,605,936,030	36,413,627,414	28,882,551,130	34,144,455,555	37,757,852,123	.....
12	Lãi vay	(525,492,383)	46,189,454	49,683,757	40,557,829	34,870,566	.....
13	Lãi (lỗ) trước chênh lệch tỷ giá	363,080,443,647	36,459,816,868	28,932,234,887	34,185,013,384	37,792,722,689	.....
14	Lãi (lỗ) từ chênh lệch tỷ giá	(2,598,762,702)	(518,756,305)	6,813,957	(255,176,804)	(1,219,734,687)	.....
15	Lãi (lỗ) trước phí quản lý	360,481,680,945	35,941,060,563	28,939,048,844	33,929,836,580	36,572,988,002	.....
16	Phí quản lý	(62,650,663,568)	(7,196,325,602)	(6,072,841,732)	(7,244,495,618)	(6,942,361,369)	.....
17	Lãi (lỗ) trước thuế	297,831,017,377	28,744,734,961	22,866,207,112	26,685,340,962	29,630,626,633	.....
18	Vòng quay hàng tồn kho	102	84	94	75	66	.....
19	Giá trị hàng tồn kho	738,080,185,104	576,965,922,395	544,893,214,253	524,627,745,210	429,870,585,238	.....
20	Vòng quay nợ phải thu	(0.37)	(0.16)	(0.44)	(0.21)	(0.21)	.....
21	Giá trị nợ phải thu	(3,148,124,787)	(1,266,049,068)	(3,058,350,355)	(1,700,213,046)	(1,654,869,636)	.....
22	Dự phòng nợ phải thu khó đòi						
23	Tiền mặt và tiền gửi ngân hàng	8,228,265,297	37,747,034,867	34,243,508,385	16,751,853,127	20,467,931,686	.....
24	Tài sản ngắn hạn khác	27,548,188,547,728	121,116,227,055	186,243,694,014	316,879,293,327	555,090,535,176	.....
25	Tổng tài sản ngắn hạn	28,291,348,873,342	734,563,135,249	762,322,066,297	856,558,678,618	1,003,774,182,464	.....
26	Đầu tư dài hạn	0					.....
27	Đất, nhà xưởng và thiết bị	541,133,318,163	501,856,465,569	513,658,633,970	515,560,692,804	517,672,763,452	.....
28	Khấu hao lũy kế	(235,835,237,965)	(219,812,179,784)	(221,515,730,416)	(223,402,904,610)	(225,230,842,843)	.....

29	Giá trị còn lại	305,298,080,198	282,044,285,785	292,142,903,554	292,157,788,194	292,441,920,609	.....
30	Tài sản khác	5,491,713,600	2,829,302,331	2,664,585,524	2,491,568,217	2,402,726,910	.....
31	Tổng tài sản	28,602,138,667,140	1,019,436,723,365	1,057,129,555,375	1,151,208,035,029	1,298,618,829,983	.....
32	% Lãi (lỗ)/doanh thu thuần	11.62%	14.89%	13.98%	13.79%	15.89%	.....
33	Số vòng quan của tài sản	0.11	2.88	2.34	2.58	2.20	.....
34	% doanh thu/tài sản	1.27%	3.57%	2.73%	2.97%	2.91%	.....

Phu lục 2.36

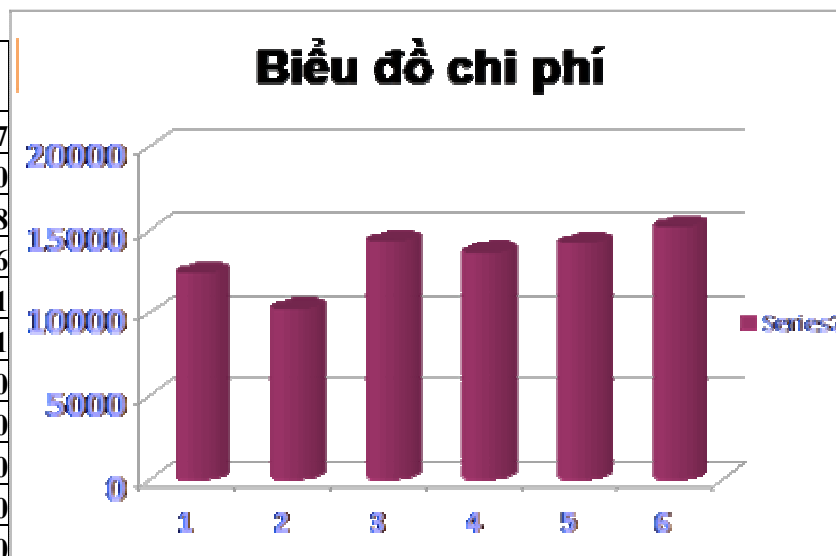
Công ty cổ phần chăn nuôi C.P. Việt Nam

Báo cáo chi phí theo yếu tố chi phí**Lũy kế tháng 6/2011**

Yếu tố chi phí	2011	Jan-2011	Feb-2011	Mar-2011	Apr-2011	May-2011	Jun-2011
Lương nhân viên trực tiếp							
Lương công nhân hợp đồng	209,068,200	17,700,000	11,557,000	9,507,000	18,352,000	11,040,000	17,700,000
Lương ngoài giờ	238,976,800	31,522,000	28,719,000	24,262,000	30,381,000	36,118,000	34,072,000
Lương nhân viên gián tiếp	12,246,145,734	1,516,281,892	1,603,837,328	1,683,130,368	1,707,324,648	1,951,199,112	1,197,908,662
Thưởng	950,509,660	125,132,000	125,132,000	125,132,000	125,132,000	125,132,000	98,846,000
Trợ cấp xã hội	200,266,387	38,553,875	16,883,250	31,870,000	39,921,750	26,852,500	24,630,000
Chi phí thuốc men	155,717,560	19,193,040	18,857,240	19,058,200	18,891,200	19,070,320	19,473,320
Trợ cấp tử tuất	1,000,000						1,000,000
Trợ cấp thôi việc	2,042,273,613	4,798,260	4,714,310	1,152,054,840	5,810,255	4,910,960	857,201,510
Chi phí hội thảo và huấn luyện cho nhân viên	226,218,920	187,712,500			20,350,000	3,000,000	
Bảo hiểm xã hội	631,144,976	76,772,160	74,904,845	81,205,240	76,496,540	78,181,065	78,366,040
Chi phí thuốc men	76,153,758	14,194,500	9,584,000	9,278,000	6,272,400	15,159,981	5,891,000
Chi phí vắc xin	1,017,090			1,017,090			
Chi phí dụng cụ văn phòng	333,525,716	24,692,658	11,557,639	62,548,236	43,300,760	45,231,816	54,216,172
Chi phí vật dụng phân xưởng	481,428,846	106,635,153	41,449,254	41,824,488	58,418,474	43,531,950	56,585,994
Chi phí văn phòng phẩm	176,828,125	36,232,742	24,845,609	29,012,111	27,579,349	18,734,970	16,614,500
Chi phí vật liệu in ấn	218,794,015	16,663,729	20,472,728	36,537,966	40,076,445	37,401,272	42,362,400
Chi phí photocopy	12,528,538	1,786,071	99,767	3,381,447	1,497,454	1,778,967	1,311,927
Chi phí văn phòng khác	672,728					672,728	
Chi phí khấu hao nhà văn phòng	84,930,755	10,834,787	9,786,261	10,834,788	10,485,278	10,834,789	10,485,278
Chi phí khấu hao nhà xưởng	59,641,836	7,608,630	6,872,309	7,608,630	7,363,189	7,608,628	7,363,190
Khấu hao chi phí cải tạo văn phòng	33,132,429	4,226,772	3,817,729	4,226,770	4,090,424	4,226,770	4,090,424
Khấu hao chi phí cải tạo nhà xưởng	4,034,870	514,736	464,924	514,736	498,132	514,736	498,132
Khấu hao máy móc thiết bị	13,096,421	1,670,736	1,509,053	1,670,737	1,616,842	1,670,736	1,616,843
Khấu hao xe cộ	697,061,252	90,447,764	81,694,753	90,447,765	87,530,094	90,447,764	87,530,094
Khấu hao dụng cụ	52,470,168	6,359,697	5,744,243	6,714,727	6,598,332	6,818,279	6,598,332
Khấu hao đồ đạc và trang thiết bị văn phòng	237,187,315	29,204,822	27,036,612	29,933,389	28,967,795	30,204,596	30,021,645
Khấu hao máy vi tính & linh kiện	1,115,125				106,593	254,183	245,983
Chi phí khấu hao phần mềm máy vi tính	130,772,995	16,682,975	15,068,493	16,682,974	16,144,815	16,682,974	16,144,814

Thuế khác	3,000,000	3,000,000						
Lệ phí và thuế khác	15,019,547			6,029,600	2,243,200	1,327,200	2,607,700	
Phí dịch vụ ngân hàng	468,946,318	53,045,375	40,523,947	52,532,032	56,158,995	67,886,136	64,136,363	
Chi phí công tác trong nước	1,095,504,120	120,406,180	138,356,507	140,511,270	131,508,576	118,463,452	143,748,450	
Chi phí công tác nước ngoài	267,244,563	23,356,500	6,356,500	9,168,400	35,632,400	34,030,495	74,871,579	
Chi phí xăng dầu xe cộ	798,362,594	79,318,784	67,861,754	91,376,154	85,232,366	92,900,012	101,702,662	
Chi phí sửa xe	309,312,616		51,048,200	30,949,999	134,268,162	28,070,191	11,634,281	
Chi phí xe cộ khác	14,700,861	5,770,000	1,020,000	2,525,455	1,020,000	1,271,818	695,000	
Chi phí thuê văn phòng	261,215,197	45,994,000	59,261,197	40,890,000	37,090,000	38,990,000	38,990,000	
Chi phí thuê xe cộ	555,618,779	42,000,000	42,000,000	69,836,636	61,579,598	86,656,741	80,848,161	
Chi phí thuê đất	310,500,000	36,562,500	36,562,500	36,562,500	36,562,500	47,812,500	38,812,500	
Chi phí thuê khác	85,539,360	8,617,840	8,617,840	3,817,840	13,417,000	15,617,840	11,817,000	
Chi phí bảo hiểm xe cộ	208,899,504	17,545,000	17,545,000	17,545,000	17,545,000	81,048,212	19,223,764	
Bảo hiểm khác	745,392,000	93,174,000	93,174,000	93,174,000	93,174,000	93,174,000	93,174,000	
Chi phí sửa chữa thiết bị	40,428,155				2,950,000	16,568,000	10,463,000	
Chi phí sửa chữa nhà xưởng	276,722,258		200,000		2,222,220	213,150,000	10,140,000	
Chi phí sửa chữa máy móc	11,596,000	2,060,000	1,640,000	4,105,000	2,019,000	1,272,000	500,000	
Chi phí điện	162,145,788	20,834,236	12,318,741	20,615,523	14,430,052	19,146,273	26,749,691	
Chi phí nước	872,615		273,635	98,000	100,100	92,400	107,800	
Chi phí thư từ	67,012,969	7,420,300		16,777,131	7,991,616	6,893,279	9,330,128	
Chi phí điện thoại	347,966,364	46,735,331	37,927,176	36,120,308	45,027,476	44,975,513	41,621,537	
Chi phí thông tin liên lạc khác	4,979,000		2,420,000	2,299,000		260,000		
Chi phí báo chí	10,909,091				10,909,091			
Chi phí vệ sinh	14,576,000	4,390,000		3,590,000			3,296,000	
Quà tặng miễn phí	210,128,149	77,509,322	90,559,607	8,723,400	17,098,200			
Chi phí dịch vụ kỹ thuật và quản lý	83,270,232,686	9,278,565,240	7,221,927,701	10,066,042,561	10,389,005,881	10,555,756,836	11,664,327,884	
Chi phí tiếp khách giải trí	530,462,232	61,136,250	125,595,548	59,604,761	56,250,112	41,490,249	31,495,082	
Chi phí linh tinh	129,624,408	3,977,000	40,252,308	36,409,197	9,430,908	16,819,773	9,807,800	
Chi phí nhân viên khác								
Tổng chi phí	109,794,744,211	12,416,839,357	10,240,050,508	14,327,757,269	13,646,072,222	14,210,952,016	15,160,874,642	
	26,524,511,525							

<i>Thang</i>		Trieu vnd
<i>1</i>	Jan-2011	12,417
<i>2</i>	Feb-2011	10,240
<i>3</i>	Mar-2011	14,328
<i>4</i>	Apr-2011	13,646
<i>5</i>	May-2011	14,211
<i>6</i>	Jun-2011	15,161
<i>7</i>	Jul-2011	0
<i>8</i>	Aug-2011	0
<i>9</i>	Sep-2011	0
<i>10</i>	Oct-2011	0
<i>11</i>	Nov-2011	0
<i>12</i>	Dec-2011	0



Phu lục 3.1

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Bảng định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Tháng (quý):.....

Tên sản phẩm: **Siêu cao đạm lợn thịt**

Mã sản phẩm: **B52V.05**

Mã vật t	Tên vật t	ĐVT	Định mức lượng	Định mức giá (đ)	Thành tiền	Ghi chú
1521.BOTC	Bột cá Cà Mau	Kg	0.130	20,050	2,607	
1521.BOT	Bột máu	Kg	0.030	8,700	261	
1521.BOTN	Bột nặng	Kg	0.012	840	10	
1521.BOTT	Bột thịt xong	Kg	0.080	5,230	418	
1521.CUSO	CuSO4 (Đồng Sulfate)	Kg	0.002	37,700	75	
1521.DAU	Đậu vàng	Kg	0.014	7,100	99	
1521.DPC	D.C.P	Kg	0.018	4,500	81	
1521.KHO	Khô đậu tong	Kg	0.689	5,114	3,524	
1521.MOC	Mỡ cá	Kg	0.015	9,405	141	
1521.MUOI	Muối tinh	Kg	0.008	3,400	27	
1521.KEM	K - enzym	Kg	0.002	35,214	70	
	Tổng cộng		1		7,314	

Phu lục 3.2

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Bảng định mức chi phí nhân công trực tiếp

Tháng (quý):.....

Dòng sản phẩm hỗn hợp

Chỉ tiêu	ĐVT	Định mức lượng	Định mức giá (đ)	Thành tiền	Ghi chú
Định mức chi phí nhân công đứng máy	Kg	0.003333	50,000	166.6667	
Định mức chi phí nhân công vận chuyển, đóng bao	Kg	1	50	50	
Tổng:		1		216.6667	

Phụ lục 3.3

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Bảng định mức chi phí tiền điện

Tháng (quý):..

Chỉ tiêu	Tiền điện 1 giờ()	Thời gian sản xuất 1 mẻ(giờ)	Chi phí tiền điện cho 1 mẻ(đồng)	Số lượng sản phẩm 1 mẻ(kg)	Chi phí tiền điện (đồng/kg)	Ghi chú
Dòng sản phẩm hỗn hợp	236,309	1	236,309	3,000	79	
Dòng sản phẩm đậm đặc	236,309	1.5	354,464	3,000	118	

Phu lục 3.4

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Dự toán chi phí nguyên liệu bột cá cà mau để sản xuất sản phẩm Siêu cao đạm lợn thịt

Tên sản phẩm:	Siêu cao đạm lợn thịt
Mã sản phẩm:	B52V.05
Mã nguyên vật liệu:	1521.BOTC
Tên nguyên vật liệu: Bột cá Cà Mau	Bột cá Cà Mau

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Sản lượng cần sản xuất	300,000	300,000	300,000	300,000	1,200,000
2. Định mức nguyên vật liệu cho 1 sản phẩm	0.1300	0.1300	0.1300	0.1300	0.1300
3. Nhu cầu nguyên vật liệu cho sản xuất (1x2)	39,000	39,000	39,000	39,000	156,000
4. Nguyên vật liệu trực tiếp cho tồn kho cuối kỳ	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
5. Tổng nhu cầu nguyên vật liệu (3+4)	41,000	41,000	41,000	41,000	164,000
6. Nguyên vật liệu trực tiếp tồn kho đầu kỳ	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
7. Nhu cầu mua nguyên vật liệu trực tiếp (5-6)	39,000	39,000	39,000	39,000	156,000
8. Đơn giá mua nguyên vật liệu	20,050	20,050	20,050	20,050	20,050
9. Chi phí mua nguyên vật liệu	781,950,000	781,950,000	781,950,000	781,950,000	3,127,800,000

Phụ lục 3.5

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Tháng (quý):.....

Chi phí nhân công đứng máy

Dòng sản phẩm hỗn hợp

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1.Nhu cầu sản xuất	42,500,000	42,500,000	42,500,000	42,500,000	170,000,000
2.Định mức lượng thời gian /1 sản phẩm	0.003333	0.003333	0.003333	0.003333	0.003333
3. Tổng nhu cầu (1x2)	141,653	141,653	141,653	141,653	566,610
4. Định mức giá 1 giờ công máy chạy	50,000	50,000	50,000	50,000	50,000
5. Tổng chi phí nhân công trực tiếp	7,082,625,000	7,082,625,000	7,082,625,000	7,082,625,000	28,330,500,000

Phụ lục 3.6

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Dự toán chi phí sản xuất chung

Tháng (quý):.....

Chi phí tiền điện

STT	Chỉ tiêu	Quý I	Quý II	Quý III	Quý IV	Cả năm
1	Nhu cầu sản xuất sản phẩm hỗn hợp (kg)	42,500,000	42,500,000	42,500,000	42,500,000	170,000,000
2	Nhu cầu sản xuất sản phẩm đậm đặc(kg)	7,000,000	7,000,000	7,000,000	7,000,000	28,000,000
3	Biến phí tiền điện cho 1kg sản phẩm hỗn hợp(đồng)	79	79	79	79	79
4	Biến phí tiền điện cho 1kg sản phẩm đậm đặc (đồng)	118	118	118	118	118
5	Tổng cộng biến phí tiền điện (1x3+2x4) (đồng)	4,174,792,333	4,174,792,333	4,174,792,333	4,174,792,333	16,699,169,333
6	Định phí tiền điện(đồng)	253,968,320	253,968,320	253,968,320	253,968,320	1,015,873,281
7	Tổng dự toán chi phí tiền điện(đồng) (5+6)	4,428,760,654	4,428,760,654	4,428,760,654	4,428,760,654	17,715,042,614

Phu lục 3.7

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

BẢNG TỔNG HỢP DỰ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

	Chỉ tiêu	Quý 1			Quý 2...
		BP	ĐP	Tổng	
1	Chi phí tiền điện	4,174,792,333	253,968,320	4,428,760,654	
2	Chi phí thuê máy phát điện	.....	.....	.....
3	Chi phí kiểm nghiệm	.....	.....	.....
4	Chi phí xăng dầu,...	.....	.....	.....
5	Chi phí khấu hao		.....	.....
	
6	Tổng cộng	.....	.....	.....
7	Chi phí phát sinh không bằng tiền		.....	.....
8	Chi tiền mặt cần thiết cho chi phí sản xuất chung (7-6)		...	...

Phụ lục 3.8

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Dự toán linh hoạt chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Tháng (quý):.....

Mã nguyên vật liệu: 1521.BOTC

Tên nguyên vật liệu: Bột cá Cà Mau

Chỉ tiêu	Quý I			
1. Sản lượng cần sản xuất	280,000	300,000	320,000	340,000
2. Định mức nguyên vật liệu cho 1 sản phẩm	0.1300	0.1300	0.1300	0.1300
3. Nhu cầu nguyên vật liệu cho sản xuất (1x2)	36,400	39,000	41,600	44,200
4. Nguyên vật liệu trực tiếp cho tồn kho cuối kỳ	2,000	2,000	2,000	2,000
5. Tổng nhu cầu nguyên vật liệu (3+4)	38,400	41,000	43,600	46,200
6. Nguyên vật liệu trực tiếp tồn kho đầu kỳ	2,000	2,000	2,000	2,000
7. Nhu cầu mua nguyên vật liệu trực tiếp (5-6)	36,400	39,000	41,600	44,200
8. Đơn giá mua nguyên vật liệu	20,050	20,050	20,050	20,050
9. Chi phí mua nguyên vật liệu	729,820,000	781,950,000	834,080,000	886,210,000

Phụ lục 3.9

CÔNG TY CỔ PHẦN PHÁT TRIỂN CÔNG NGHỆ NÔNG THÔN

Phiếu xuất thành phẩm

Số:

Nợ:.....

Có:.....

Tên người nhận:

Tên khách hàng (Công ty):...

Lý do xuất:

Chi nhánh: ...

STT	Tên sản phẩm	Mã sản phẩm	ĐVT	Số lượng	Đơn giá	TT	Ghi chú

Người lập phiếu

Người nhận hàng

Thủ kho

Kế toán trưởng

Giám đốc

Phụ lục 3.10

Phiếu tính giá phí sản xuất cho mẻ sản phẩm

(theo phương pháp xác định chi phí theo công việc kết hợp với việc phân bổ CP SXC ước tính)

Tháng (quý):.....

Tên sản phẩm:

Số hiệu mẻ sản phẩm:

Ngày sản xuất:

Số lượng sản xuất:

Ngày hoàn thành:

Phân xưởng:.....

Đơn vị tính:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp			Chi phí nhân công trực tiếp			Mức phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính			
Ngày	Số phiếu xuất kho	Thành tiền	Ngày	Số phiếu theo dõi thời gian lao động	Thành tiền	Nội dung chi phí	Số lượng tiêu thức phân bổ	Tỷ lệ phân bổ CP SXC	Mức phân bổ CP SXC
Tổng cộng									
Tổng hợp chi phí sản xuất của mẻ sản phẩm						Tổng giá thành:			Giá thành đơn vị:
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp									
Chi phí nhân công trực tiếp									
Chi phí sản xuất chung									
Tổng cộng:									

Phụ lục 3.11
Bảng tổng hợp giá phí sản xuất của từng mẻ sản phẩm theo phương pháp ABC
 Tháng (quý):.....

STT	Nội dung	CP NVL TT	CP NC TT	CP SXC phân bổ theo ABC	Tổng giá phí	Số lượng	Giá phí 1 kg
1	Lợn						
1.1	AB52- Siêu đậm đặc lợn thịt (25kg)						
	Số hiệu mẻ.....						
	Số hiệu mẻ.....						
	Số hiệu mẻ.....						
						
1.2	B52V.05-Siêu cao đậm lợn thịt(5kg)						
	Số hiệu mẻ.....						
	Số hiệu mẻ.....						
	Số hiệu mẻ.....						
2	Gà						
						
	Tổng cộng:						

Phụ lục 3.12

Bảng tính giá phí cho sản phẩm

Tháng (quý):.....

Phân xưởng:.....

Đơn vị tính:

Chi phí mẽ sản phẩm			Chi phí trực tiếp của sản phẩm				Chi phí chung phân bổ		
Ngày	Số hiệu mẽ	Số tiền	Ngày	Nội dung	Thành tiền	Nội dung chi phí	Số lượng tiêu thức phân bổ	Tỷ lệ phân bổ	Mức phân bổ
			-CP nghiên cứu phát triển sản phẩm		- Chi phí bán hàng			
				-CP đăng ký nhãn hiệu sản phẩm		-.....			
				-Chi phí hoa hồng bán hàng					
Tổng cộng									
Tổng hợp chi phí sản xuất của mẽ sản phẩm						Tổng giá thành		Giá thành đơn vị	
Chi phí mẽ sản phẩm						MN			
Chi phí trực tiếp của sản phẩm									
Chi phí chung phân bổ cho sản phẩm									
Tổng cộng:									

Phu lục 3.13

Bảng tổng hợp giá phí cho sản phẩm

Tháng (quý):.....

STT	Mã Sản phẩm	Nội dung	CP sản xuất mề	CP trực tiếp	CP chung phân bổ	Tổng	Sản lượng	Giá phí 1 kg
1		Lợn						
1.1	AB52	Siêu đậm đặc lợn thịt (25kg)						
1.2	B52V.05	Siêu cao đậm lợn thịt(5kg)						
1.3	B52V.20	Siêu cao đậm lợn thịt(20kg)						
							
2		Cá						
2.1	C12.25	HH viên cho cá có vảy từ 20-200g(25kg)						
2.2	C13.25	HH viên cho cá có vảy từ 200- 500g (25kg)						
2.3	C14.25	HH viên cho cá có vảy từ 500g trở lên (25kg)						
							
							

Phu lục 3.14

Bảng tính giá phí cho từng khách hàng

Tháng (quý):.....

Khách hàng:.....

Giá vốn hàng xuất bán			Chi phí trực tiếp của khách hàng			Phân bổ chi phí gián tiếp của khách hàng			
Ngày	Số phiếu xuất kho	Giá vốn	Ngày	Nội dung	Thành tiền	Nội dung chi phí	Số lượng tiêu thức phân bổ	Tỷ lệ phân bổ	Mức phân bổ
				- Lương cán bộ quản lý trực tiếp quản lý khách hàng					
				- Hoa hồng bán hàng của từng khách hàng					
				- Chi phí giao dịch trực tiếp khác					
				-.....					
Tổng cộng									
Tổng hợp chi phí của từng khách hàng						Thành tiền			
Giá vốn hàng bán									
Chi phí trực tiếp của khách hàng									
Phân bổ chi phí gián tiếp của khách hàng									
Tổng cộng:									

Phụ lục 3.15

Bảng tổng hợp giá phí cho khách hàng

Tháng (Quý):.....

STT	Nội dung	Giá vốn	Chi phí trực tiếp của khách hàng			CP gián tiếp phân bổ	Tổng cộng
			Lương cán bộ quản lý trực tiếp quản lý khách hàng	Hoa hồng bán hàng của từng khách hàng	Chi phí giao dịch trực tiếp khác.....		
1.	Chi nhánh						
	Khách hàng...						
	Khách hàng....						
						
2.	Chi nhánh						
	Khách hàng...						
	Khách hàng...						
	Khách hàng...						
						
	<u>Tổng cộng:</u>						

Phụ lục 3.16

Bảng tính giá phí cho từng chi nhánh

Tháng (quý):.....

Chi nhánh:.....

Giá vốn hàng bán			Chi phí trực tiếp của chi nhánh			Mức phân bổ chi phí gián tiếp			
Ngày	Số phiếu xuất kho	Giá vốn	Ngày	Nội dung	Thành tiền	Nội dung chi phí	Số lượng tiêu thức phân bổ	Tỷ lệ phân bổ chi phí	Mức phân bổ chi phí
				Chi chi phí hoa hồng bán hàng từng chi nhánh					
				Chi phí của giám đốc chi nhánh và các chi phí quản lý phát sinh riêng của từng chi nhánh.					
				Chi phí trực tiếp của chi nhánh khác...					
								
Tổng cộng									
Tổng hợp chi phí của từng khách hàng						Thành tiền			
Giá vốn hàng bán									
Chi phí trực tiếp của chi nhánh									
Chi phí gián tiếp của chi nhánh									
Tổng cộng:									

Phụ lục 3.17

Bảng tổng hợp giá phí cho chi nhánh

Tháng (Quý):.....

STT	Nội dung	Giá vốn	Chi phí trực tiếp của khách hàng			CP gián tiếp phân bổ	Tổng cộng
			Lương cán bộ quản lý trực tiếp quản lý khách hàng	Hoa hồng bán hàng của từng khách hàng	Chi phí giao dịch trực tiếp khác.....		
1.	Chi nhánh...						
2.	Chi nhánh...						
3.	Chi nhánh...						
4.	Chi nhánh...						
						
						
	<u>Tổng cộng:</u>						

Phụ lục 3.18

Báo cáo tình hình thực hiện định mức chi phí

Tháng (Quý):.....

Phân xưởng (bộ phận):.....

STT	Nội dung	Định mức	Thực tế	Chênh lệch		Nguyên nhân +/-
				Số tiền	%	
1	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp					
	1.1. Định mức giá nguyên vật liệu					
	1.2. Định mức lượng nguyên vật liệu					
	1.3. Sản lượng sản xuất					
2	Chi phí nhân công trực tiếp					
	2.1. Định mức giá nhân công					
	2.2. Định mức lượng nhân công					
	2.3. Sản lượng sản xuất					
3	Chi phí sản xuất chung					
	3.1. Định mức biến phí sản xuất chung					
	3.2. Định mức định phí sản xuất chung					
	3.3. Mức độ hoạt động					

Phụ lục 3.19

Báo cáo chi phí sản xuất chung theo yếu tố chi phí

Tháng (quý)....năm.....

STT	Nội dung	Kỳ trước (Dự toán)	Kỳ này	Chênh lệch	
				Số tiền	%
1	Chi phí sản xuất chung biến đổi				
	Chi phí tiền điện				
	Chi phí tiền lương				
				
2	Chi phí sản xuất chung cố định:				
	Chi phí lương				
	Các khoản tích theo lương				
	Lương làm thêm giờ				
	Chi phí khấu hao				
				
				
				
4	Tổng chi phí sản xuất chung				
5	Sản lượng				

Phu lục 3.20

Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng loại sản phẩm

Tháng (Quý):

Chỉ tiêu	Sản phẩm A			Sản phẩm B.....		
	1 đơn vị sp	%	Tổng	1 đơn vị sp	%	Tổng
1. Doanh thu						
2. Chi phí biến đổi						
a. CP NVLtt						
b. CP NCtt						
c. CP SXC bđ						
Hoa hồng bán sản phẩm						
.....						
3. Lợi nhuận gộp						
4. Cp cố định trực tiếp						
Chi phí cố định trực tiếp của sản phẩm						
Chi phí nghiên cứu phát triển sản phẩm						
Chi phí nhượng quyền sản xuất						
.....						
5. Lợi nhuận sản phẩm						
6. Phân bổ chi phí chung cố định của sản phẩm						
7. Lợi nhuận trước thuế và lãi vay của sản phẩm						

Phụ lục 3.21

Báo cáo tổng hợp kết quả kinh doanh theo sản phẩm

Tháng (Quý):

STT	Tên sản phẩm	Sản phẩm...	Sản phẩm...	Sản phẩm...	.....
1	Doanh thu				
2	Chi phí biến đổi				
3	Lợi nhuận gộp				
4	Cp cố định trực tiếp				
5	Lợi nhuận sản phẩm				
6	Phân bổ chi phí chung cố định của sản phẩm				
7	Lợi nhuận trước thuế và lãi vay của sản phẩm				
	<u>Tổng cộng:</u>				

Phụ lục 3.22

Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng khách hàng

Tháng (Quý):

Chỉ tiêu	Khách hàng X	Khách hàng Y.....
1. Doanh thu		
2. Giá vốn		
a. CP NVLtt		
b. CP NCtt		
c. Chi phí sản xuất chung		
.....		
.....		
3. Lợi nhuận gộp		
4. Chi phí trực tiếp khác của khách hàng		
a. Chi phí tiền lương và các khoản theo lương của cán bộ, bộ phận phụ trách khách hàng.		
b, Hoa hồng của từng khách hàng		
c. Chi phí khác phục vụ riêng cho khách hàng		
.....		
5. Lợi nhuận khách hàng		
6. Phân bổ chi phí cố định chung cho khách hàng		
7. Lợi nhuận trước thuế và lãi vay của khách hàng		

Phụ lục 3.23

Báo cáo tổng hợp kết quả kinh doanh theo khách hàng

Tháng (Quý):

STT	Tên khách hàng	Khách hàng...	Khách hàng...	Khách hàng...	Khách hàng...	.....
1	Doanh thu					
2	Giá vốn					
3	Lợi nhuận gộp					
4	Chi phí trực tiếp khác của khách hàng					
5	Lợi nhuận khách hàng					
6	Phân bổ chi phí cố định chung cho khách hàng					
7	Lợi nhuận trước thuế và lãi vay của khách hàng					
	<u>Tổng cộng:</u>					

Phụ lục 3.24

Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng chi nhánh tiêu thụ

Tháng (Quý):

Chỉ tiêu	Chi nhánh X	Chi nhánh Y...
1. Doanh thu		
2. Giá vốn hàng bán		
a. CP NVLtt		
b. CP NCtt		
c. Chi phí sản xuất chung		
.....		
3. Lợi nhuận gộp		
4. Chi phí hoạt động trực tiếp của chi nhánh		
a, Chi phí của bộ phận cán bộ quản lý chi nhánh		
b, Chi phí hoa hồng bán hàng cho chi nhánh		
c, Chi phí trực tiếp khác của chi nhánh		
.....		
5. Lợi nhuận chi nhánh		
6. Phân bổ chi phí gián tiếp của chi nhánh		
7. Lợi nhuận trước thuế và lãi vay của chi nhánh		

Phụ lục 3.25

Báo cáo tổng hợp kết quả kinh doanh theo chi nhánh

Tháng (Quý):

STT	Tên chi nhánh	Chi nhánh...	Chi nhánh...	Chi nhánh...	.....
1	Doanh thu				
2	Giá vốn				
3	Lợi nhuận gộp				
4	Chi phí hoạt động trực tiếp của chi nhánh				
5	Lợi nhuận chi nhánh				
6	Phân bổ chi phí gián tiếp của chi nhánh				
7	Lợi nhuận trước thuế và lãi vay của chi nhánh				
	<u>Tổng cộng:</u>				

Phụ lục 3.26

**Báo cáo kết quả kinh doanh toàn doanh nghiệp
theo phương pháp toàn bộ**

Tháng (Quý):

STT	Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2...	Lũy kế
1	Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ			
2	Các khoản giảm trừ doanh thu			
3	Doanh thu thuần (1-2)			
4	Giá vốn hàng bán			
5	Lợi nhuận gộp (4-3)			
6	Tỷ lệ lợi nhuận gộp (5/3)			
7	Chi phí bán hàng			
8	Chi phí quản lý doanh nghiệp			
9	Lợi nhuận thuần từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ (5-7-8)			
10	Doanh thu hoạt động tài chính			
11	Chi phí hoạt động tài chính			
12	Lợi nhuận từ hoạt động tài chính (10-11)			
13	Thu nhập khác			
14	Chi phí khác			
15	Lợi nhuận khác (13-14)			
16	Lợi nhuận trước thuế (9+12+15)			
17	Thuế TNDN			
18	Lợi nhuận sau thuế và lãi vay (16-17)			
19	Lãi vay			
20	Tài sản kinh doanh bình quân			
21	Tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư (ROI) (18/20)			
22	Lợi nhuận theo yêu cầu			
23	Lợi nhuận thặng dư (RI) (18-22)			

Phụ lục 3.27

**Báo cáo kết quả kinh doanh toàn doanh nghiệp
theo phương pháp trực tiếp**

Tháng (Quý):

STT	Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 2...	Lũy kế
1	Doanh thu			
2	Các khoản giảm trừ doanh thu			
3	Doanh thu thuần (1-2)			
4	Biến phí			
	- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp			
	- Chi phí nhân công trực tiếp			
	- Chi phí sản xuất chung biến đổi			
	- Chi phí BH và QLDN biến đổi			
5	Lãi gộp : (3-4)			
6	Định phí			
	- Chi phí sản xuất chung cố định			
	- Chi phí BH và QLDN cố định			
7	Lợi nhuận thuần từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ (5-6)			
8	Doanh thu hoạt động tài chính			
9	Chi phí hoạt động tài chính			
10	Lợi nhuận từ hoạt động tài chính (8-9)			
11	Thu nhập khác			
12	Chi phí khác			
13	Lợi nhuận khác (11-12)			

14	Lợi nhuận trước thuế			
15	Chi phí Thuế TNDN			
16	Lợi nhuận sau thuế và lãi vay (16-17)			
17	Lãi vay			
18	Tài sản kinh doanh bình quân			
19	Tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư (ROI) (16/18)			
20	Lợi nhuận theo yêu cầu			
21	Lợi nhuận thặng dư (RI) (16-20)			